

K. AHMADJONOV,
I. YAKUBOV

AUDIT ASOSLARI



**O'ZBEKISTON RESPUBLIKASI OLIY VA O'RTA
MAXSUS TA'LIM VAZIRLIGI**

K. Ahmadjonov, I. Yakubov

AUDIT ASOSLARI

O'zbekiston Respublikasi Oliy va o'rta maxsus ta'lim vazirligi Oliy
o'quv yurtlariga ilmiy-uslubiy va o'quv-uslubiy birlashmalari
faoliyatini muvofiqlashtiruvchi kengashi tomonidan buxgalteriya
hisobi va audit yo'nalishidagi oily o'quv yurtlari talabalari
uchun darslik sifatida tavsiya etilgan

Toshkent
«IQTISOD-MOLIYA»
2010

Taqrizchilar: **J.A. Qo'chqorov** – O'zbekiston Respublikasi Moliya vaziri o'rinbosari; iqtisod fanlari nomzodi, dotsent;
E.F. Gadoyev – O'zbekiston Respublikasi Soliq akademiyasining rektori, iqtisod fanlari nomzodi, dotsent;
T.I. Jo'rayev – iqtisod fanlari nomzodi, dotsent

Ahmadjonov K.B.

A49 Audit asoslari. Buxgalteriya hisobi va audit yo'nalishidagi oliy o'quv yurtlari talabalari uchun darlik / K.B. Ahmadjonov, I.I. Yakubov; O'zbekiston Respublikasi oliy va o'rta maxsus ta'lim vazirligi. – T.: 2010, - 288 b.

Iqtisod fanlari doktori, prof. **B.Yu. Xodiyev** umumiy tahriri ostida

Iqtisodiyotni erkinlashtirish va Respublikamizda bozor iqtisodiyoti asoslarini mustahkamlashga yo'naltirilgan islohotlarni chuqurlashtirish sharoitida bank-moliya tizimining barqarorligini ta'minlovchi audit xizmati muhim ahamiyat kasb etadi.

Darslikda auditorlik faoliyatining tarixiy va zamonaviy rivojlanish bosqichlarini o'rgangan holda muhim o'zgarishlar, o'ziga xos qirralar, ularning sabablarini auditorlik faoliyatining zamonaviy talablaridan kelib chiqqan holda bayon etilgan. Darslikda auditorlik faoliyatining rivojlangan g'arb davlatlaridagi nazariy va amaliy jihatlariga ham keng e'tibor qaratilganligi, milliy va xorijiy audit amaliyotidagi o'ziga xos farqli qirralar bayon etilganligi mazkur darslikning zamonaviylik talablariga javob berishidan darak beradi.

Darslik oliy o'quv yurtlarining iqtisodiyot va boshqa ta'lim yo'nalishlari talabalari, magistrantlari, kollej talabalari, shuningdek, professor-o'qituvchilar va audit nazariyasi bilan shug'ullanayotgan mutaxassislar uchun mo'ljallangan.

BBK 65.053я73

Barcha mualliflik huquqlari himoyalangan. Mualliflarning oldindan yozma rozilgisiz ushbu darslikning biror bo'limi qayta chiqarilishi, nusxa olish, elektron va mexanik qayta ishlash orqali saqlanishi yoki tarqatilishi qat'iy ta'qiqlanadi.

KIRISH

Iqtisodiyotni erkinlashtirish va respublikamizda bozor iqtisodiyoti asoslarini mustahkamlashga yo'naltirilgan islohotlarni chuqurlashtirish sharoitida bank-moliya tizimi va xususiy tadbirkorlik sektori barqarorligini ta'minlovchi audit tizimi muhim ahamiyat kasb etadi. Zero, mustaqil xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyatini samaradorlik va unumdorlik ko'rsatkichlariga asosan baholash, korxonalar boshqaruv va moliyaviy faoliyati bilan bog'liq muammoli masalalar yuzasidan asosli tavsiya hamda yo'nalish berishda zamonaviy mustaqil auditning xizmati beqiyos. Bu esa milliy iqtisodiyotning xususiy sektori rivojida, shu jumladan, xususiy tadbirkorlik va moliyaviy munosabatlarini qo'llab-quvvatlash hamda mustahkamlashda katta ahamiyatga ega.

Auditorlik faoliyatining milliy iqtisodiyotda tutgan muhim o'rnini inobatga olib, mustaqillik yillarida respublikamizda tashqi auditorlik faoliyati tizimini yanada takomillashtirish va rivojlantirishga katta e'tibor qaratib kelinmoqda. Xususan, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «O'zbekiston Respublikasida xizmat ko'rsatish va servis sohasini rivojlantirishni jadallashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» gi 17. 04. 2006-yil PQ-325-sonli qaroriga asosan auditorlik sohasida faoliyat yuritayotgan yuridik shaxslar uch yil muddatga daromad (foйда) solig'i va yagona soliq to'lovi to'lashdan ozod etildi¹ hamda «O'zbekiston Respublikasida 2010 yilgacha bo'lgan davrda xizmat ko'rsatish va servis sohasini rivojlantirishni jadallashtirishga oid qo'shimcha chora – tadbirlar to'g'risida» gi 21.05.2007-yil PQ-640-sonli qarorlariga asosan mikrofirmalar va kichik korxonalar uchun belgilangan soliq imtiyozlariga amal qilish muddati 2010-yilning 31-dekabriga qadar uzaytirildi.²

Mustaqillik yillari davomida auditorlik faoliyati rivojiga alohida e'tibor berilmoqda. Bu sohada faoliyat yuritayotgan tashkilotlarga hamda auditorlik faoliyati nazariy asoslarini rivojlantirishga qaratilgan ilmiy izlanishlar olib borayotgan olim-tadqiqotchilarga keng imkoniyatlar yaratilmoqda.

¹ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «O'zbekiston Respublikasida xizmat ko'rsatish va servis sohasini rivojlantirishni jadallashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» gi 2006-yil 17.04. PQ-325-sonli qarori;

² «O'zbekiston Respublikasida 2010-yilgacha bo'lgan davrda xizmat ko'rsatish va servis sohasini rivojlantirishni jadallashtirishga oid qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida» gi 2007-yil 21.05. PQ – 640-sonli qarori;

Ammo hozirgi kunda respublikamizda milliy auditorlik faoliyatini zamonaviy moliya bozori talablariga mos ravishda rivojlantirishga berilayotgan katta e'tiborga qaramasdan, milliy audit tizmining amaliy va metodologik asoslari borasida o'z echimini kutayotgan bir qator masalalar ham mavjud. Bu muammolarga alohida to'xtalib o'tar ekan, Prezident I. A. Karimov «...avj olib borayotgan global moliyaviy inqiroz jahon moliya-bank tizimida jiddiy nuqsonlar mavjudligi va ushbu tizimni tubdan isloh qilish kerakligini ko'rsatadi. Ayni vaqtda bu inqiroz asosan o'z korporativ manfaatlarini ko'zlab ish yuritib kelgan, kredit va qimmatli qog'ozlar bozorlarida turli spekuliyativ amaliyotlarga berilib ketgan banklar faoliyati ustidan yetarli darajada nazorat yo'qligini ham tasdiqlaydi.»¹ - deya ta'kidlab o'tdilar.

Bu esa moliya tizimining boshqa tarmoqlari kabi audit tizimida ham auditorlik faoliyatining kelgusi rivojiga qaratilgan va xalqaro talablardan kelib chiqqan holda keng qamrovli chora-tadbirlarni amalga oshirishni talab etadi. Shu o'rinda muhtaram o'quvchi e'tiboriga taqdim etilayotgan mazkur darslik yuqorida ta'kidlangan dolzarbliktan kelib chiqqan holda nashrga ilk bor tayyorlangan. Mazkur darslikda auditorlik faoliyatining tarixiy va zamonaviy rivojlanish tendensiyalari o'rganilgan holda, muhim o'zgarishlar, o'ziga xos qirralar, ularning sabablari auditorlik faoliyatining zamonaviy talablaridan kelib chiqqan holda bayon etilgan.

Ushbu darslik 14 bobdan iborat bo'lib, unda auditorlik faoliyatining tashkiliy-huquqiy hamda ilmiy – uslubiy asoslari batafsil bayon etilgan. Har bir bob yakunida o'rganilgan mavzuga doir nazorat savollari va atamalar ro'yxati keltirilgan hamda mavzuning muhim va amaliy qirralari jadval va chizma ko'rinishida tasvirlangan. Shuningdek, darslikni tayyorlashda yangi pedagogik texnologiyalardan foydalangan holda, har bir mavzu talabaning quyidagi bosqichli tartibda bilim olishi uchun moslashtirilgan:

Pedagogik texnologiyalar monitoringi: (pirovard natija).²

I bosqich	O'rganish	Esda saqlash
II bosqich	Tushunib yetish	O'zlashtirganini isbot eta bilish
III bosqich	Tahlil eta bilish	Qiyoslash, xulosa chiqarish, o'zaro bog'lash
IV bosqich	Tatbiq eta bilish	Qoida-qonunni anglash va qo'llash
V bosqich	Sintez	Axborotni ijodiy qayta ishlay olish
VI bosqich	Baho olish	Yangi bilimga o'tish

¹ I. Karimov «Jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozi, O'zbekiston sharoitida uni bar-taraf etishning yo'llari va choralari», Toshkent.: «O'zbekiston», 2009-y, 4-bet.

² B.Yu. Xodiyev va boshqalar - «Yangi pedagogik texnologiyalar» – T.: 2007, 48-bet.

Bu esa o'quvchiga darslikda bayon etilgan mavzularni yanada samarali o'zlashtirishiga imkon yaratadi. «Audit asoslari» nomli mazkur darslikni tayyorlashda respublikamizdagi audit sohasining yetakchi mutaxassislarining ilmiy ishlari bilan bir qatorda g'arb davlatlari, xususan AQSH, Buyuk Britaniya olimlarning ilmiy izlanishlari mahsulidan ham samarali foydalanilgan. Bu esa mazkur darslik xorij tajribasini o'zida yoritishi bilan bir qatorda, milliy va g'arb audit tizimi o'rtasidagi qiyosiy tahlil olib borish uchun ahamiyatli vosita bo'lib xizmat qilishidan darak beradi.

Ushbu darslikni yaratishda mualliflar o'z oldiga qo'ygan asosiy maqsad - audit sohasida yetishib kelayotgan yangi kadrlar auditorlik faoliyati asoslarini chuqur va samarali o'rganishlarida ko'maklashishdan iborat.

I bob. AUDITORLIK FAOLIYATINING ASOSLARI

1.1. Auditning mohiyati va ahamiyati

Audit atamasi lotin tilidan olingan bo'lib, «eshituvchi», «eshitmoq» ma'nolarini anglatadi. Ushbu atamaning amaliyotga kirib kelishi borasida turli qarashlar mavjud. Ularni quyidagi uch asosiy guruhga ajratish mumkin:

1. Qadimda insonlar hali o'qish va yozish san'atidan bexabar bo'lgan davrda, biror hudud hukmdori doimiy ravishda o'z boyliklari miqdori haqidagi ma'lumotga ehtiyoj sezgan. Shunda hukmdor dastlabki auditorlar xizmatidan foydalangan. Ya'ni shu hukmdor egaligida bo'lgan boyliklar, xususan, qoramolga qarash, parvarishlash majburiyatini olgan xodimlar yilning ma'lum bir vaqtida auditorlarga shu boyliklarni tasvirlab, aytib berganlar. Bir oz vaqt o'tgach shu auditor ushbu xodimlarni yana bir bor tinglagan va avvalgi, shuningdek, keyingi ma'lumotlar o'rtasida qanday farq borligi yoki bunday farqlar yo'qligi to'g'risida hukmdorga hisobot bergan.¹

2. Ikkinchi qarashga asosan, o'rta asrlar davrida g'arb mamlakatlarida davlat moliya idorasi keng jamoatchilik oldida yillik yakuniy moliyaviy axborotlarni o'qib eshittirgan. Ushbu eshittirish orqali jamoatchilik, to'lanayotgan soliqlar to'g'ri maqsadlar yo'lida, isrofgarchiliklarga yo'l qo'yilmagan holda ishlatilayotganiga ishonch hosil qilgan. Bu jarayonda auditor, ya'ni «tinglovchi» vazifasini jamoatchilik o'tagan.²

3. Uchinchi qarash shundan iboratki, g'arb mamlakatlari diniy bilim muassasalari, ya'ni monastirlarda ta'lim berayotgan o'qituvchilar o'z o'quvchilari orasidan eng iqtidorli, darslarni talab darajasida o'zlashtirayotgan o'quvchilarni tanlab olganlar va ularga qolgan o'quvchilarning kitobni bexato o'qiyotganliklarini tinglash orqali tekshirib borish vazifasini yuklaganlar. Ushbu qarashga asosan, auditor, ya'ni «tinglovchi» atamasi shu iqtidorli o'quvchilarga nisbatan qo'llanilish asosida amaliyotga kirgan.³

¹ D. Taylor, G. Glezen «Auditing: integrated concepts & procedures».

² «Principles of auditing» / Walter B.Meigs, O.Ray Whittington, Kurt Pany, Robert F. Meigs. — 9th edition.

³ Р. А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Конпевая «Основы аудита». — М: «Дело и сервис», 2001.

Ushbu qarashlar audit atamasining kelib chiqishiga doir turli fikrlarni ilgari sursa-da, ular o'rtasida auditning mohiyatiga doir umumiylik ham mavjud. Ushbu umumiylik shundan iboratki, yuqoridagi holatlarning har birida auditor:

- jamoatchilik ishonchini qozongan; ✓
- o'zining ma'lum bir qobiliyati, bilimi bilan o'zgalardan ajralib turgan; ✓
- jamiyat farovonligi, rivoji yo'lida xizmat qilgan shaxs sifatida namoyon bo'ladi. ✓

Yuqorida keltirilgan ma'lumotlardan shu narsa ma'lum bo'ldiki, audit sohasi o'zining u yoki bu ko'rinishida insoniyatning qadim tarixi davomida doimo mavjud bo'lgan. Albatta, hozirgi zamonaviy audit o'zining yuqorida keltirilgan davrlardagi mohiyatidan tubdan farq qiladi.

Shu o'rinda, ushbu sohaning XXI asrga qadar yetib kelishiga asosiy sabab nimada, degan haqli savol yuzaga kelishi mumkin. Bunga sabab – jamiyatning audit sohasiga ehtiyojidir. Jamiyat ehtiyoji bo'lmaganda edi, audit shunday uzoq rivojlanish bosqichini bosib o'tmagan bo'lar edi. Jamiyat tomonidan bu sohaga ehtiyojning yuzaga kelishidagi asosiy omil esa - jamiyatning ishonchli moliyaviy axborotga ehtiyojidir.

Moliyaviy axborot moliyaviy munosabatlarning natijasi sifatida yuzaga keladi. Moliyaviy munosabatlar esa u yoki bu ko'rinishda qadim davrlardan, xususan, ibtidoiy jamoa tuzumi davridayoq mavjud bo'lgan. Moliyaviy munosabatlarni yuzaga keltiradigan asosiy omillar (1) resurslar; (2) shu resurslarga doir axborot. Jamiyat resurslarni ayirboshlash, ular bilan savdo-sotiq qilish jarayoni asosida hayot kechiradi. «Iqtisodiyotning otasi» hisoblangan shotland mutafakkiri Adam Smit tomonidan 1799-yilda yozilgan «Xalqlar boyligi» nomli asarda ta'kidlanganidek, ushbu jarayonda jamiyatning har bir a'zosi o'z shaxsiy manfaatini ko'zlagan holda ish tutadi. Natijada jamiyatni «ko'rinmas qo'l» boshqarayotgandek bo'ladi va jamiyat rivojlanadi. Demak, jamiyat vakillari manfaatleri doimiy ravishda to'qnashadi. Afsuski, bu manfaatlar doim ham o'zaro mos tushavermaydi. Bundan kelib chiqib, Adam Smit ta'rifiga qo'shimcha tarzida shuni keltirish lozimki, manfaatlar to'qnashuvi jarayonida har bir vakil o'z manfaatini halol, qonuniy asosda ko'zlagan holda ish tutishi lozim. Aks holda, jamiyat taraqqiyot sari emas, balki inqiroz sari yuz tutadi.

Ushbu jarayonda tenglikni ta'minlash, biror shaxsning boshqa bir shaxs hisobiga o'z manfaatlariga erishishiga yo'l qo'ymaslik maqsadida, jamiyatda moliyaviy munosabatlar borasida o'ziga xos hakamga ehtiyoj yuzaga keladi. Ushbu vazifani esa auditor bajaradi.

Qimmatli qog'ozlarni sotib olish yoki sotishga doir qaror qabul qilayotgan investor, kredit taqdim etish masalasini ko'rib chiqayotgan bank, korxonalarni daromad solig'iga tortish asosida davlat budjetiga kirimni ta'minlayotgan soliq idoralarining barchasi ikkinchi bir tomondan taqdim etilgan moliyaviy axborotga tayangan holda ish tutadilar, qaror qabul qiladilar. Ushbu vaziyatda axborot yetkazib beruvchilar manfaati ushbu axborotdan foydalanuvchilar manfaatlari bilan be'vosita to'qnashadi. Bunday holatda auditor hakamlik qilmas ekan, biror shaxs tomonidan faqat o'z manfaatlarini ko'zlagan holda taqdim etilgan noto'g'ri ma'lumotlarga asosan investor zarar ko'rishi, bank taqdim etgan kreditlaridan mahrum bo'lishi, soliq idoralari esa aslida undirilishi lozim bo'lgan soliq summasidan kam miqdordagi summani undirishlari mumkin. Natijada jamiyatning har bir a'zosi zarar ko'radi.

Ushbu vaziyatda auditorning ishtirok etishi jamiyatga qanday foyda keltiradi? Avvalo, auditor taqdim etilgan moliyaviy axborot aslida noto'g'ri ekanligini investorga, bankka oldindan ma'lum qiladi. Natijada ular noto'g'ri qaror qabul qilmaydilar, o'z mablag'larini daromad keltiradigan tarmoqlar, korxonalar o'rtasida taqsimlaydilar va jamiyat faqat foyda ko'radi.

Yuqoridagi holat shuni ko'rsatadiki, auditor jamiyatda o'ta muhim va mas'uliyatli o'rin egallaydi. Uning jamiyat farovonligi va taraqqiyotiga qo'shadigan hissasi nihoyatda katta.

1.2. Auditorlik faoliyatining maqsadi va vazifalari

Audit va auditorlik faoliyatiga shu sohaga oid turli adabiyotlar va professional tashkilotlar tomonidan turlicha ta'riflar keltirilgan. Xususan, Rossiya Federatsiyasi «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonuni» da «Audit – belgilangan tartibda jalb etilgan auditor tomonidan, tashkilot buxgalteriya hisobotlarining to'g'riligi yuzasidan o'z fikrini bildirish maqsadida shu tashkilot buxgalteriya ma'lumotlarini mustaqil ravishda o'rganishdir», deyilgan. Audit sohasida sermahsul ilmiy izlanish olib borayotgan bir qator rus mutaxassislari auditorlik faoliyatiga quyidagicha ta'rif keltirganlar: «Auditorlik faoliyati – auditorlik firmalari tomonidan iqtisodiy subyektlarning moliyaviy hisobotlari, hisob-kitob hujjatlari, soliq deklaratsiyalari va boshqa moliyaviy majburiyatlarini mustaqil ravishda tekshirishga yo'naltirilgan tadbirkorlik faoliyatidir».

G'arbda, xususan, AQSHda «audit» atamasiga ta'rif berishda 1971-yilda Amerika Buxgalterlar Assotsiatsiyasi (American Accounting Association) tomonidan ishlab chiqilgan quyidagi ta'rif keng bayon

etiladi: «Audit – iqtisodiy faoliyat va voqealarga doir ma'lumotlarni, ularning belgilangan me'zonlarga moslik darajasini o'rganish maqsadida qo'lga kiritishga, baholashga va natijani manfaatdor shaxslarga taqdim etishga yo'naltirilgan tizimlashgan jarayondir», Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti (American Institute of Certified Public Accountants) keltirgan ta'rifga ko'ra esa «Audit – maxsus belgilangan auditor tomonidan kompaniyaning moliyaviy hisobotlarini mustaqil ravishda o'rganish va ushbu hisobotlarning AQSH umumqabul qilingan buxgalteriya tamoyillari (US Generally Accepted Accounting Principles)ga mos kelishi yuzasidan o'z fikrini bayon etishdir». Umuman olganda, AQSH lik mutaxassislar auditga iqtisodiy subyektning faoliyati va holatiga doir ma'lumotlarni to'plash va baholashga qaratilgan tizim sifatida qaraydilar.

Ba'zi Yevropalik mutaxassislar esa auditni moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar uchun shu hisobotlarga doir axborot riskini minimallashtirishga yo'naltirilgan faoliyat deb ta'kidlaydilar. Shotlandiya Sertifikatlangan Buxgalterlar Instituti (Intitute of Certified Accountants in Scotland) keltirgan ta'rifga ko'ra esa «Audit – boshqaruv tizimining samaradorligi va butligini, moliyaviy hisobotlarning to'liqligini ta'minlashga yo'naltirilgan kompleks chora-tadbirlar majmuyidir».

Bizning fikrimizcha, «Audit – shu sohada faoliyat yuritish huquqiga ega bo'lgan shaxslar tomonidan korxona moliyaviy axborotining to'g'ri va to'liqligini, ma'lum qonun-qoidalarga asosan tuzilgani yoki ularga mos tushishini tekshirish va natijani manfaatdor tarafga yetkazishga yo'naltirilgan faoliyatidir». Ushbu ta'rifda keltirilgan «moliyaviy axborot» jumlasini birinchi navbatda, buxgalteriya axborotini anglatadi.

Yuqorida keltirilgan ta'riflardan kelib chiqib shuni aytish mumkinki, auditorlik faoliyatining asosiy vazifasi moliyaviy axborotning haqqoniy va to'liqligi yuzasidan fikr bildirishdan iborat. Ammo auditorlik faoliyati faqatgina tekshirish va fikr bildirish funksiyalaridan iborat bo'lmay, auditorlar tomonidan soliq, moliyaviy boshqaruv, axborot texnologiyalari va boshqa bir qator sohalar bo'yicha qo'shimcha ravishda kasbga doir xizmatlar ham ko'rsatiladi.

1.3. Audit predmeti va tekshiruv uslubi

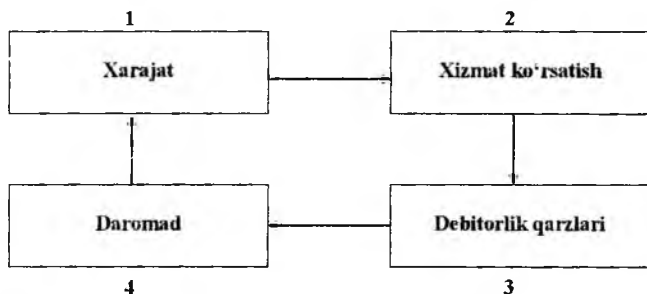
Audit ham boshqa bir qator amaliy sohalar kabi o'z predmeti va shu predmetni o'rganish uslubi

talablari asosida tuzilgani va shu korxonaning moliyaviy holati, moliyaviy holatidagi o'zgarishlar va pul oqimlari to'g'risida to'g'ri va to'liq ma'lumot berayotganligi yuzasidan o'z fikrini bildirishi uchun qo'llaydigan chora-tadbirlari majmuyi audit tekshiruvining uslubiyati hisoblanadi.

O'z navbatida, shuni ta'kidlash joizki, moliyaviy hisobotlar bir necha varoq qog'ozdan tashkil topgan hujjat bo'lsa-da, ularning ortida korxonalarda uzoq davr mobaynida sodir etilgan minglab, hattoki millionlab operatsiyalar natijalari turadi. Ularning ma'lum xususiyatlariga ko'ra guruhlashtirilishi va umumlashtirilishi natijasida esa moliyaviy hisobotlar shakllanadi. Demak, moliyaviy hisobotlar auditini aslida korxonada sodir bo'lgan minglab operatsiyalar auditini anglatadi. Shunday ekan, auditning asl predmeti korxona moliyaviy hisobotlarida guruhlashtirilgan va umumlashtirilgan operatsiyalardir. Ushbu operatsiyalar korxonalar faoliyat turiga ko'ra turlicha, ammo takrorlanuvchi xususiyatga ega bo'ladi. Korxonalar o'z faoliyat turiga ko'ra quyidagi asosiy uch guruhga bo'linadi:

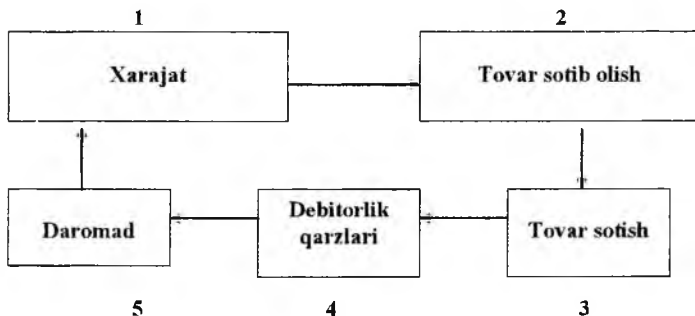
1. Xizmat ko'rsatuvchi korxonalar.
2. Savdo korxonalari.
3. Ishlab chiqaruvchi korxonalar.

Xizmat ko'rsatuvchi korxonalarda faoliyat jarayonini quyidagicha tasvirlash mumkin:

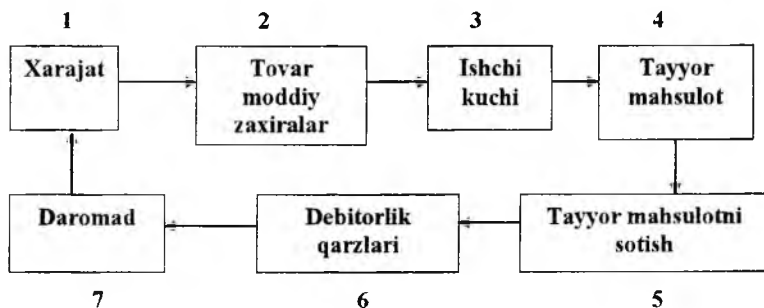


Ushbu chizmadan shu narsa ayon bo'ladiki, xizmat ko'rsatuvchi korxonalarda audit predmeti to'rt asosiy guruhdan tashkil topgan (Xarajatlar; Xizmat ko'rsatish; Debitorlik qarzlari; Daromad). Auditor tekshiruv jarayonida korxonaning shu to'rt bosqichda sodir etilgan operatsiyalarini mustaqil tekshirib chiqadi va tekshiruv natijasini korxona taqdim etgan moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma'lumotlar bilan o'zaro taqqoslaydi.

Savdo korxonalari faoliyatida audit predmeti quyidagi besh jarayondan kelib chiqadi:



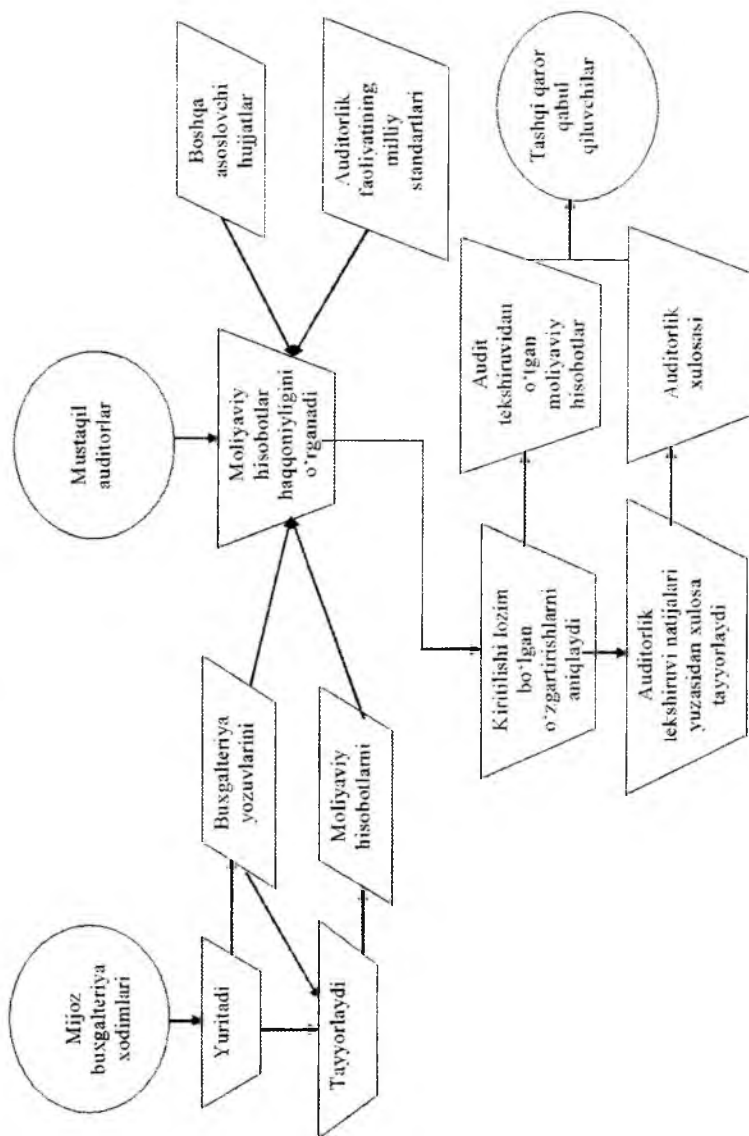
Ishlab chiqaruvchi korxonalarda operatsion sikl bir oz murakkab ko'rinishga ega bo'lganligi sababli audit predmeti ham ko'proq bo'ladi. Bu tur korxonalarda audit predmeti quyidagi etti elementdan tashkil topgan:



Auditor yuqorida tasvirlangan sikllarning har biriga alohida yondashadi, ular bo'yicha dalil to'playdi, bu dalillarni umumlashtiradi, natijani korxona moliyaviy hisobotlari bilan taqqoslaydi, bu solishtirish natijasida moliyaviy hisobotlar korxona faoliyati natijalarini haqqoniy aks ettirayotgani yoki unday emasligi yuzasidan o'z professional fikrini shakllantiradi va shu fikrni auditorlik xulosasi orqali tashqi foydalanuvchilarga taqdim etadi.

Shuni ta'kidlab o'tish joizki, moliyaviy hisobotlarni tayyorlash «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonunning 7-moddasiga asosan har bir korxona rahbariyatining vazifasi hisoblanadi. Shu sabab ushbu hisobotlar shu korxona mulki va bu hisobotlarni auditorlar tuzib bermaydilar. Ammo bu hisobotlar haqqoniy ma'lumotlarni aks ettirayotganini tekshirish esa auditorning vazifasi hisoblanadi va uni korxona rahbariyati amalga oshirishga haqli emas. Moliyaviy hisobotlar auditini umumiy ko'rinishda 1.1-chizmada keltirilganday tasvirlash mumkin.

Moliyaviy hisobotlar auditi.



Ushbu chizmadan ko‘rinib turibdiki, har bir korxona o‘zi mustaqil ravishda moliyaviy hisobotlarni tayyorlaydi va auditorlarga taqdim etadi. Ushbu vaziyatda auditorga faqatgina moliyaviy hisobotlar emas, balki ularga qo‘shimcha ravishda shu hisobotlar ma‘lumotlariga asoslovchi kuch beruvchi dastlabki hisob hujjatlari, qaydnomalar kabi buxgalteriya hujjatlari ham taqdim etiladi. Ular auditda **dalillar** deb nomlanadi. Auditor ushbu hujjatlarni (dalillarni) tekshirish orqaligina hisobotlar to‘g‘ri ma‘lumotlarni aks ettirayotganligi yoki unday emasligi to‘g‘risida fikr beradilar. Ushbu jarayonni 1.2-chizma ko‘rinishida tasvirlash mumkin:

1.2-chizma



Ammo auditor hisobotlarni tekshirish jarayonida faqatgina korxona taqdim etgan hujjatlar bilan cheklanib qolmaydi. Ushbu hujjatlar bilan birga auditor bir qator tashqi manbaalardan ham shu korxona faoliyatiga oid ma‘lumotlar va hujjatlarni to‘playdi. Misol uchun, korxonaning bank hisobraqamiga oid ma‘lumotning bank tomonidan taqdim etilishi. Umuman olganda, aynan shu turdagi, ya‘ni tashqi manbaalardan kelgan hujjatalar auditor uchun eng ishonchli hisoblanadi.

Moliyaviy hisobotlarni tekshirish jarayonida auditor asosiy e‘tiborni ushbu hisobotlar Buxgalteriya Hisobining Milliy Standartlari (BHMS) asosida tuzilganini yoki ushbu standartlardan chetga chiqish hollari ro‘y bergan holatlarni tekshiradi. Chetga chiqish hollari qanchalik kam bo‘lsa, moliyaviy hisobotlar shunchalik qonuniy tusga ega bo‘ladi va tashqi foydalanuvchilar uchun ahamiyatli bo‘lib boraveradi. Aksincha, ushbu hisobotlar korxona faoliyatiga oid noto‘g‘ri ma‘lumotni aks ettirsa, misol uchun aktivlar balansda o‘z haqiqiy bahosidan yuqori qiymatda ko‘rsatilgan bo‘lsa yoki majburiyatlar kamaytirib ko‘rsatilgan, yoki umuman ko‘rsatilmagan bo‘lsa, bu hisobotlar ishonchlilik xususiyatini yo‘qotadi va foydalanuvchilar uchun hech qanday ahamiyatga ega bo‘lmaydi.

O‘z navbatida, moliyaviy hisobotlar BHMS asosida tuzilgani, barcha aktivlar o‘z qiymatida ko‘rsatilgani, hech bir majburiyat berkitilmagani, daromadlar oshirib, xarajatlar esa kamaytirib ko‘rsatilmagani to‘g‘risidagi ma‘lumotni auditor moliyaviy hisobotlardan tashqi foydalanuvchilarga o‘z auditorlik xulosasi asosida ma‘lum qiladi.

Amaliyotda auditor xulosasi quyidagi to'rt xil ko'rinishda bo'lishi mumkin:

1. Ijobiy xulosa. Ushbu ko'rinishdagi xulosa auditor tomonidan, tekshirilgan korxona moliyaviy hisobotlari to'liq BHMSga asosan tuzilgan, ushbu standartlarni buzish hollari ro'y bermagan, aktivlar va passivlar, daromad va xarajatlar to'g'ri va to'liq aks ettirilgan bo'lsa tuziladi.

1. Shartli ijobiy xulosa. Bu turdagi xulosa, tekshirilgan korxona moliyaviy hisobotlari, uning ba'zi bir elementlarini hisobga olmaganda, BHMSga asosan tuzilgan bo'lsa beriladi. Ushbu vaziyatda, moliyaviy hisobatlarda BHMSning ba'zi standartlarini buzish hollari ro'y bergan bo'ladi, ammo bu holat salbiy xulosa berish darajasida muhim hisoblanmaydi.

2. Salbiy xulosa. Korxona taqdim etgan moliyaviy hisobot BHMS standartlarini to'liq yoki asosan buzib tayyorlangan hollarda tekshiruv o'tkazgan auditor tomonidan salbiy xulosa beriladi. Bu holatda moliyaviy hisobotlarda o'ta muhim xatoliklarga yo'l qo'yilgan bo'ladiki, bu hisobotlardan foydalanish tashqi foydalanuvchilar uchun mutlaqo asossiz hisoblanadi.

3. Xulosa berishdan bosh tortish. Yuqorida ta'kidlanganidek, auditor moliyaviy hisobotlar tekshiruvini shu hisobotlarga doir dalillarni to'plash asosida olib boradi. Ushbu dalillar asosida u moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z fikrini shakllantiradi. Ammo ba'zi hollarda tekshirilayotgan mijoz qaysidir sabablarga ko'ra auditorga shu turdagi dalillarni berishdan bosh tortishi, zaruriy hujjatlarni to'liq bermasligi yoki mutlaqo yashirishi mumkin. Bunday hollarda auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z fikrini berishdan bosh tortadi. Chunki fikr bildirish uchun asos yo'q. Ammo bunday vaziyatda auditor o'z fikrini bildirsa olmasligini, buning sabablarini ko'rsatgan holda, yozma tarzda ma'lum qiladi. Bu ko'rinishdagi yozma hujjat auditorning xulosa berishdan bosh tortishini ma'lum etishi kerak.

1.4. Auditning nazariy asoslari

Auditorlik faoliyati o'z maqsad va vazifalaridan kelib chiqqan holda belgilangan nazariy asoslariga ega. Bu nazariy asoslar quyida keltirilgan postulatlariga asoslanadi:

1. Auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobotlar va moliyaviy axborotlar tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumotlarga asoslanadi degan faraz bilan o'tkaziladi.

Buning uchun buxgalteriyadagi har bir operatsiya tegishli hujjat bilan rasmiylashtirilishi lozim. Auditor shu hujjatlarni tekshirish orqali moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma'lumotlar to'g'ri ekanligiga ishonch hosil qiladi. Endi faraz qilaylikki, bunday hujjatlar mavjud emas. Bu holda auditor tekshiruv o'tkazish imkoniga ega emas. Chunki moliyaviy hisobotlarda istalgan ma'lumot keltirilgan bo'lishi, bu ma'lumotlar ham to'g'ri, ham noto'g'ri axborotni aks ettirishi mumkin.

2. Auditor va mijoz rahbariyati o'rtasida qisqa muddatli kelishmovchiliklar bo'lishi mumkin, ammo uzoq muddatli kelishmovchiliklarga yo'l qo'yilmasligi lozim.

Bunga sabab, bu ikki guruh umumiy yagona maqsadga ega bo'lishlari shart. Bu maqsad - moliyaviy hisobotlarda to'g'ri, ishonchli ma'lumot aks ettirilishidir. Chunki jamiyatning kelgusi farovonligi, investorlarning to'g'ri qaror qabul qilishlari va resurslarning samarali taqsimlanishi ishonchli moliyaviy axborotga bog'liq.

3. Samarali ishlab chiqilgan va o'rnatilgan ichki nazorat tizimi mijoz tomonidan moliyaviy hisobotlarda xato yoki firibgarliklarning oldini olish imkonini beradi. (Xato – moliyaviy hisobotlarda bilmagan holda noto'g'ri ma'lumotning keltirilishi yoki kiritilishi lozim bo'lgan ma'lumotning tushirib qoldirilishi; Firibgarlik – moliyaviy hisobotlarda atayin noto'g'ri ma'lumotning keltirilishi yoki kiritilishi lozim bo'lgan ma'lumotning tushirib qoldirilishi).

Ichki nazorat tizimiga ega bo'lmagan korxona moliyaviy hisobotlarida aktivlar, majburiyatlar, xususiy kapital, daromad, xarajat bo'yicha noto'g'ri ma'lumot kiritilgan bo'lish ehtimoli yuqori bo'ladi.

4. Moliyaviy hisobotlarni Buxgalteriya Hisobining Milliy Standartlari (BHMS)ga asosan tuzilishi ularda keltirilgan ma'lumotlarning to'g'ri va to'liq bo'lishini ta'minlaydi.

Bu postulatning ma'nosi shundan iboratki, BHMS maxsus andoza hisoblanadi va moliyaviy hisobotlarning ishonchliligini aniqlash uchun ularni shu andozaga taqqoslash lozim.

5. Audit tekshiruvini o'tkazish vaqtida auditor tomonidan, agar aksini tasdiqlovchi ma'lumotlar bo'lmasa, o'tmishda sodir bo'lgan voqea kelgusida ham qaytarilishi mumkin degan faraz bilan ish ko'riladi.

Misol uchun, auditor avvalgi tekshiruv davrida rahbariyatning firibgarlikka yo'l qo'ygani holini yoki samarasiz ichki nazorat tizimini aniqladi deylik. Keyingi audit tekshiruvida, agar aksini tasdiqlovchi ma'lumotlar, ya'ni rahbariyat endi firibgarlikka yo'l qo'ymagani yoki ichki nazorat tizimi samarali tashkil etilganini tasdiqlovchi ma'lumotlar bo'lmagan holda, auditor o'z tekshiruvida rahbariyat yana firibgarlik

qilishi mumkin yoki ichki nazorat tizimi hanuz sifatsiz degan faraz bilan tekshiruvni rejalashtirishi lozim. Buning natijasida korxonaning zaif nuqtalari aniqlanadi va audit tekshiruvini samarali o'tkazish imkoni yuzaga keladi.

6. Moliyaviy hisobotlar audit tekshiruvidan o'tishidan oldin, ularda xato va frihgarlikni aks ettiruvchi ma'lumotlar yo'q deb faraz qilinadi.

Auditor tekshiruv jarayonida shu faraz va haqiqatda hosil bo'lgan tasavvurni o'zaro taqqoslash natijasida, moliyaviy hisobotlar to'g'ri tuzilgani yoki unday emasligini o'z xulosasi orqali e'lon qiladi.

Umuman olganda, vaqt sinovidan o'tgan holda uzoq yillardan buyon amalda bo'lgan bu audit postulatlari zamonaviy auditning nazariy asoslarini tashkil etadi. Ularda bevosita yoki bilvosita quyidagi ma'lumotlar keltiriladi: Moliyaviy hisobotlar tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumotlarni aks ettiradi; jamiyat manfaatidan kelib chiqqan holda, auditor va mijoz o'rtasida uzoq muddatli kelishmovchiliklar bo'lmasligi lozim; samarali ichki nazorat tizimining tashkil etilishi va BHMSning to'g'ri qo'llanilishi moliyaviy hisobotlarda to'g'ri ma'lumotlarni aks ettirishga asos bo'ladi; aksini tasdiqlovchi ma'lumotlar bo'lmaganda, o'tmishda sodir bo'lgan voqea kelgusida ham qaytarilishi mumkin; auditorlar mijoz moliyaviy hisobotlarini tekshirish jarayonida ularda muhim xatoliklar yo'q deb faraz qiladilar. Ammo auditorlar tekshiruv jarayoniga mas'uliyat bilan yondashishlari lozim.

1.5. Audit sohasining rivojlanish tarixi

Audit juda uzoq rivojlanish tarixiga ega. Albatta, ushbu soha yuzaga kelgan dastlabki davrlarda u audit deb ham atalgan emas, bu sohaning o'sha davrlardagi vazifasi, ko'rinishi hozirgi zamonaviy auditdan keskin farqlanadi. Ammo har qaysi davrda ham audit sohasining umumiy, o'xshash xususiyatlari mavjud bo'lgan. Buni auditning quyidagi rivojlanish bosqichlarida ko'rishimiz mumkin¹:

1. Ibtidoiy audit. Ushbu tur audit qadimgi Misr va Bobilda keng qo'llanilgan. Ushbu auditning mohiyati shundan iborat bo'lganki, davlat moliya tizimining ikki rasmiy vakili bir-biridan alohida, mustaqil ravishda davlat xazinasi kirim va chiqimining hisobini yuritgan. Ma'lum vaqt oralig'ida ushbu ikki hisobchining yozuvlari uchinchi bir shaxs tomonidan taq-qoslangan va ushbu yozuvlarda o'xshash hamda farqli holatlar aniqlangan.

¹ Whittington Ray and Pany Kurt «MP Principles of Auditing and Other Assurance Services» with Updated Chapters (Hardcover - 2006).

Ushbu taqqoslash usuli hozirda zamonaviy auditning tekshiruv uslubiylaridan biri hisoblanadi. Unga asosan korxonalar ma'lum faoliyati yuzasidan auditor qisqa davr uchun qayta hisob-kitob ishlarini amalga oshiradi va natijani shu korxona buxgalteriyasi taqdim etgan ma'lumotlar bilan solishtiradi.

2. Qadim Yunoniston va Rimda audit. O'zining yuksak madaniyati, ilm-fani bilan jahon sivilizatsiyasi taraqqiyotiga ulkan hissa qo'shgan bu ikki imperiya audit sohasining taraqqiyotida ham katta rol o'ynagan. Ushbu davrdagi auditda asosiy e'tibor davlatning yuqori organlarida faoliyat yuritayotgan shaxslarning moliyaviy faoliyatiga qaratilgan. Xususan, ular ma'lum davrda, misol uchun davlat ishidan bo'shayotgan yoki chetlash-tirilayotgan davrda o'z moliyaviy faoliyatlari bo'yicha hisobotni davlat tomonidan belgilangan mustaqil shaxslarga topshirganlar. Ushbu mustaqil shaxslar auditor vazifasini bajarganlar va taqdim etilgan ma'lumotlarning ma'lum qonun-qoidalariga qanchalik mos tushayotganini tekshirganlar.

3. O'rta asrlarda audit. Ushbu davr auditi bevosita Buyuk Britaniya bilan bog'liq. Bu davr tarixda feodalizm davri deb nomlanadi va unda davlat yeri keng tartibda aholiga vaqtinchalik foydalanish uchun ijaraga taqsimlab berilgan. Bu taqsimlangan yerlardan yer egalari, davlat to'lov olgan. Ushbu to'lov yer egalarining asosiy daromad manbayini tashkil etgan. Shu daromadning o'z vaqtida va to'liq yer egasiga kelib tushishini ta'minlash maqsadida, yer egasi bir shaxsga yer haqini ijarachilardan to'plashni, ikkinchi shaxsga esa mustaqil ravishda shu to'plangan mablag'larning hisobini yuritish vazifasini topshirgan. Ma'lum davrdan keyin esa yer egasi auditorni taklif qilgan va yer haqi bo'yicha hisob-kitob ma'lumotlari bilan haqiqatda kelib tushgan pul mablag'larini o'zaro solishtirishni so'ragan. Auditor solishtirish natijalarini yer egasiga taqdim etgan va yuzaga kelgan farqlar sababini aniqlagan.

4. Sano'at Revolyutsiyasi davrida audit. Ushbu davr Angliyada davlat ro'yxatidan o'tgan dunyodagi dastlabki korporatsiyalar, ya'ni aksiyadorlik jamiyatlarining yuzaga kelishi bilan izohlanadi. Bu davrda ushbu korporatsiyalarning moliyaviy hisobotlari hozirgidagi kabi korporatsiya direktorlari kengashi tomonidan tayyorlangan. Ammo ushbu moliyaviy hisobotlarning auditini esa tashqaridan jalb etilgan mustaqil auditor emas, balki shu korporatsiyalarning aksiyadorlari o'tkazganlar. Bunga sabab, o'sha vaqtlardagi qonun talabiga ko'ra, korporatsiya moliyaviy hisobotlarini audit tekshiruvidan o'tkazmoqchi bo'lgan shaxs birinchi navbatda shu korporatsiyaning aksiyasiga ega bo'lishi lozim bo'lgan.

Ushbu talab hozirgi zamonaviy auditda mustaqillik tamoyiliga to'g'ri kelmaganligi sababli, qonunga asosan taqiqlandi. Ya'ni auditor tek-

qushni mumkin yoki ichki nazorat tizimi hanuz sifatsiz degan faraz bilan tekshiruvni rejalashtirishi lozim. Buning natijasida korxonaning zaif nuqtalari aniqlanadi va audit tekshiruvini samarali o'tkazish imkoni yuzaga keladi.

6. Moliyaviy hisobotlar audit tekshiruvidan o'tishidan oldin, ularda xato va frihgarlikni aks ettiruvchi ma'lumotlar yo'q deb faraz qilinadi.

Auditor tekshiruv jarayonida shu faraz va haqiqatda hosil bo'lgan tasavvurni o'zaro taqqoslash natijasida, moliyaviy hisobotlar to'g'ri tuzilgani yoki unday emasligini o'z xulosasi orqali e'lon qiladi.

Umuman olganda, vaqt sinovidan o'tgan holda uzoq yillardan buyon amalda bo'lgan bu audit postulatlar zamonaviy auditning nazariy asoslarini tashkil etadi. Ularda bevosita yoki bilvosita quyidagi ma'lumotlar keltiriladi: Moliyaviy hisobotlar tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumotlarni aks ettiradi; jamiyat manfaatidan kelib chiqqan holda, auditor va mijoz o'rtasida uzoq muddatli kelishmovchiliklar bo'lmashligi lozim; samarali ichki nazorat tizimining tashkil etilishi va BHMSning to'g'ri qo'llanilishi moliyaviy hisobotlarda to'g'ri ma'lumotlarni aks ettirishga asos bo'ladi; aksini tasdiqlovchi ma'lumotlar bo'lmaganda, o'tmishda sodir bo'lgan voqea kelgusida ham qaytarilishi mumkin; auditorlar mijoz moliyaviy hisobotlarini tekshirish jarayonida ularda muhim xatoliklar yo'q deb faraz qiladilar. Ammo auditorlar tekshiruv jarayoniga mas'uliyat bilan yondashishlari lozim.

1.5. Audit sohasining rivojlanish tarixi

Audit juda uzoq rivojlanish tarixiga ega. Albatta, ushbu soha yuzaga kelgan dastlabki davrlarda u audit deb ham atalgan emas, bu sohaning o'sha davrlardagi vazifasi, ko'rinishi hozirgi zamonaviy auditdan keskin farqlanadi. Ammo har qaysi davrda ham audit sohasining umumiy, o'xshash xususiyatlari mavjud bo'lgan. Buni auditning quyidagi rivojlanish bosqichlarida ko'rishimiz mumkin¹:

1. Ibtidoiy audit. Ushbu tur audit qadimgi Misr va Bobilda keng qo'llanilgan. Ushbu auditning mohiyati shundan iborat bo'lganki, davlat moliya tizimining ikki rasmiy vakili bir-biridan alohida, mustaqil ravishda davlat xazinasi kirim va chiqimining hisobini yuritgan. Ma'lum vaqt oralig'ida ushbu ikki hisobchining yozuvlari uchinchi bir shaxs tomonidan taqqoslangan va ushbu yozuvlarda o'xshash hamda farqli holatlar aniqlangan.

¹ Whittington Ray and Pany Kurt «MP Principles of Auditing and Other Assurance Services» with Updated Chapters (Hardcover - 2006).

Ushbu taqqoslash usuli hozirda zamonaviy auditning tekshiruv uslubiylaridan biri hisoblanadi. Unga asosan korxonalar ma'lum faoliyati yuzasidan auditor qisqa davr uchun qayta hisob-kitob ishlarini amalga oshiradi va natijani shu korxona buxgalteriyasi taqdim etgan ma'lumotlar bilan solishtiradi.

2. Qadim Yunoniston va Rimda audit. O'zining yuksak madaniyati, ilm-fani bilan jahon sivilizatsiyasi taraqqiyotiga ulkan hissa qo'shgan bu ikki imperiya audit sohasining taraqqiyotida ham katta rol o'ynagan. Ushbu davrdagi auditda asosiy e'tibor davlatning yuqori organlarida faoliyat yuritayotgan shaxslarning moliyaviy faoliyatiga qaratilgan. Xususan, ular ma'lum davrda, misol uchun davlat ishidan bo'shayotgan yoki chetlash-tirilayotgan davrda o'z moliyaviy faoliyatlari bo'yicha hisobotni davlat tomonidan belgilangan mustaqil shaxslarga topshirganlar. Ushbu mustaqil shaxslar auditor vazifasini bajarganlar va taqdim etilgan ma'lumotlarning ma'lum qonun-qoidalariga qanchalik mos tushayotganini tekshirganlar.

3. O'rta asrlada audit. Ushbu davr auditi bevosita Buyuk Britaniya bilan bog'liq. Bu davr tarixda feodalizm davri deb nomlanadi va unda davlat yeri keng tartibda aholiga vaqtinchalik foydalanish uchun ijaraga taqsimlab berilgan. Bu taqsimlangan yerlardan yer egalari, davlat to'lov olgan. Ushbu to'lov yer egalarining asosiy daromad manbayini tashkil etgan. Shu daromadning o'z vaqtida va to'liq yer egasiga kelib tushishini ta'minlash maqsadida, yer egasi bir shaxsga yer haqini ijarachilardan to'plashni, ikkinchi shaxsga esa mustaqil ravishda shu to'plangan mablag'larning hisobini yuritish vazifasini topshirgan. Ma'lum davrdan keyin esa yer egasi auditorni taklif qilgan va yer haqi bo'yicha hisob-kitob ma'lumotlari bilan haqiqatda kelib tushgan pul mablag'larini o'zaro solishtirishni so'ragan. Auditor solishtirish natijalarini yer egasiga taqdim etgan va yuzaga kelgan farqlar sababini aniqlagan.

4. Sano'at Revolyutsiyasi davrida audit. Ushbu davr Angliyada davlat ro'yxatidan o'tgan dunyodagi dastlabki korporatsiyalar, ya'ni aksiyadorlik jamiyatlarining yuzaga kelishi bilan izohlanadi. Bu davrda ushbu korporatsiyalarning moliyaviy hisobotlari hozirgidagi kabi korporatsiya direktorlari kengashi tomonidan tayyorlangan. Ammo ushbu moliyaviy hisobotlarning auditini esa tashqaridan jalb etilgan mustaqil auditor emas, balki shu korporatsiyalarning aksiyadorlari o'tkazganlar. Bunga sabab, o'sha vaqtlardagi qonun talabiga ko'ra, korporatsiya moliyaviy hisobotlarini audit tekshiruvidan o'tkazmoqchi bo'lgan shaxs birinchi navbatda shu korporatsiyaning aksiyasiga ega bo'lishi lozim bo'lgan.

Ushbu talab hozirgi zamonaviy auditda mustaqillik tamoyiliga to'g'ri kelmaganligi sababli, qonunga asosan taqiqlandi. Ya'ni auditor tek-

shirilayotgan korporatsiyaning birorta ham aksiyasiga ega bo'lishi mumkin emas. Aks holda, u shu korporatsiyada o'tkazilayotgan audit tekshiruvidan chetlashtirilishi lozim.

5. Zamonaviy audit. Hozirgi zamonaviy auditining asoslari XIX asr o'rtalarida, ya'ni 1862-yilda Buyuk Britaniyada «Kompaniyalar to'g'risidagi qonun»ning qabul qilinishi bilan yaratilgan. Unga asosan, Britaniyaning har bir kompaniyasi o'z hisob-kitob hujjatlari va moliyaviy hisobotlarini yiliga kamida bir marotaba buxgalteriya sohasidagi mustaqil ekspert tomonidan tekshiruvdan o'tkazishi lozim bo'lgan. 1878-yilda Buyuk Britaniyada «City of Glasgow Bank» (Glazgo shahar tijorat banki) bankrot bo'lishi munosabati bilan ushbu davlatda 1879-yilda «Majburiy audit» to'g'risidagi qonun qabul qilindi.

AQSHda audit XX asr boshlarigacha bo'lgan davrda o'z mustaqil audit tizimiga ega bo'lmay, Britaniya audit tizimidan andoza sifatida foydalangan. Sabab shunda ediki, bu davrga qadar AQSHda audit tekshiruviga katta ehtiyoj bo'lmagan. Britaniyada auditor xulosasidan keng jamoatchilik, shu jumladan, investorlar foydalanayotgan bir davrda, AQSHda ushbu xulosadan faqatgina bank muassasalari foydalanganlar. Chunki bu davlatda ushbu tashkilotlar korxonalarga mablag' ajratuvchi asosiy manbaa hisoblangan. Bu davrlarda hali investorlar guruhi shakllanmagan edi. Shu sababli, ushbu davrda Britaniyadan farqli o'laroq, AQSH da korxonalarining asosan, ko'p hollarda esa faqatgina balans hisobotlari audit tekshiruvidan o'tkazilgan. Chunki bank uchun mijozning foydali ishlayotgani to'g'risidagi ma'lumotdan ko'ra ko'proq uning qanday aktivga egaligi to'g'risidagi ma'lumot ahamiyatliroq bo'lgan. Sababi, korxona bank kreditlari uchun o'z aktivlari bilan javob beradi. Aktiv esa balans hisobotida aks ettiriladi. Shuningdek, ushbu davr AQSH auditining o'ziga xos xususiyati shundan iborat ediki, unda korxonalarining deyarli har bir schyoti tekshirilgan, har bir hisob-kitob hujjatlari o'rganilgan. Bunga esa tabiiyki uzoq vaqt va mablag' talab etilgan. Shu sababli auditorlar keyinchalik tanlab tekshirish usulini keng qo'llashga o'tishgan.

AQSH da audit sohasining keng rivojiga 1933 va 1934-yillarda qabul qilingan «Qimmatli qog'ozlar bo'yicha davlat qonuni», 1937-yilda Qimmatli qog'ozlar va birja bo'yicha komissiya (Securities & Exchange Comission) ning tuzilishi, korporatsiyalar o'z qimmatli qog'ozlarini chiqarish va sotish uchun ushbu davlat tashkilotidan ro'yxatdan o'tishi, ro'yxatdan o'tish uchun esa har bir korporatsiya SECga majburiy tartibda audit tekshiruvidan o'tgan moliyaviy hisobotlarini taqdim etishlari shart qilib belgilanganligi turtki bo'ldi.

Hozirda Buyuk Britaniyada audit sohasini tartibga soluvchi, auditning metodik asoslarini yaratuvchi va audit standartlarini ishlab chiquvchi tashkilot 1880-yilda tashkil topgan Angliya va Uelsda Qasamiyod Qilgan Buxgalterlar Instituti (ICAEW) va Qasamiyod Qilgan Diplimli Buxgalterlar Uyushmasi (ACCA) hisoblansa, AQSHda Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti (AICPA) shu vazifani amalga oshiradi.

Germaniyada zamonaviy audit asoslari 1870-yilda «Aksiyadorlik jamiyatlari to'g'risidagi qonun» ga qo'shimcha kiritilishi bilan yaratildi. Ushbu qo'shimchaga asosan, har bir aksiyadorlik jamiyatining nazorat kengashi shu jamiyatning moliyaviy hisobotlarini tekshirishi va natijani aksiyadorlar umumiy yig'ilishida e'lon qilishi lozim edi.

Germaniyada audit sohasini tartibga soluvchi tashkilot 1932-yilda tashkil etilgan Germaniya Auditorlar Instituti hisoblanadi. Hozirgi kunda bu tashkilotning a'zolari 6000 dan ortiq.

Fransiyada audit tekshiruvi bilan shug'ullanuvchi ikki asosiy tashkilot mavjud. Birinchisi Ekspert — buxgalterlar palatasi bo'lsa, ikkinchisi Schyotlar bo'yicha komissarlarning Milliy kompaniyasidir. Buxgalterlar va komissarlarning asosiy farqi shundaki, buxgalterlar aksiyadorlik jamiyatlari tomonidan shu jamiyatlarning buxgalteriya hisobi ma'lumotlari va moliyaviy hisobotlarini tekshirish uchun taklif etilsa, komissarlar «Fransiya aksiyadorlik jamiyatlari to'g'risidagi qonun» ga asosan davlat idoralari tomonidan majburiy tartibda tayinlanadi va yuboriladi.

Xitoy Xalq Respublikasida zamonaviy auditning asoslari 1983-yilda Xitoy Auditorlik Ma'muriyati tuzilishi va shu yilda birinchi auditorlik firmalarining tashkil topishi bilan yaratildi.

Audit sohasi MDH davlatlari, shu jumladan, O'zbekiston Respublikasiga 1990-yillarda kirib kela boshladi. Bu davrga qadar ushbu davlatlarda mulkning asosiy qismi davlatga tegishli bo'lganligi sabab, faqatgina «taftish» mavjud edi va u davlat idoralari tomonidan amalga oshirilardi. Davlat mulkiga asoslangan sobiq Ittifoqning parchalanishi asosida keng tartibda xususiy mulkchilikning shakllanishi, qo'shma korxonalarining tashkil etilishi sababli MDH mamlakatlarida audit sohasiga ehtiyoj keskin ortdi. Natijada ko'pgina MDH davlatlarida, xususan O'zbekistonda audit sohasining mustahkam asoslarini yaratish va ushbu sohani tartibga solish maqsadida «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun» va «Auditorlik faoliyatining standartlari» qabul qilindi. Dastlabki milliy auditorlik firmalari tuzildi hamda «Katta to'rtlik»ka kiruvchi Ernst & Young, Deloitte & Touche, KPMG, PriceWaterhouseCoopers kabi yirik xalqaro auditorlik firmalari o'z vakolatxonalarini ochdilar.

Respublikamizda auditorlik faoliyatini me'yoriy tartibga solish va rivojlantirish vazifasini quyidagi tashkilotlar amalga oshiradi:

- O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi;
- O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi (O'zBAMA);
- O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'ZAP).

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi auditorlik faoliyatining huquqiy asoslarini yaratish, tartibga solish va rivojlantirishda asosiy vazifani bajaruvchi davlat organidir. Auditorlik faoliyatiga doir standartlar, me'yoriy hujjatlar, nizomlar Moliya vazirligining qarori, tasdig'i bilan, Adliya vazirligidan ro'yxatdan o'tgach, kuchga kiradi.

O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar Milliy Assotsiatsiyasi 1992-yil 13-martdan e'tiboran rasmiy faoliyat yuritib kelmoqda. Ushbu tashkilot O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatining ilmiy-metodik asoslarini yaratish, auditorlik faoliyati, soliqqa tortish, xususiylashtirish, qimmatli qog'ozlar bozori, korxonalar moliya-xo'jalik faoliyatining tahlili va moliyaviy menejment bo'yicha qonunchilik, me'yoriy hujjatlar va milliy standartlarini ishlab chiqishda qatnashadi. Assotsiatsiya hozirgi kunda 4000 dan ortiq a'zolariga ega bo'lib, respublikamizning deyarli barcha yirik shaharlarida o'z hududiy bo'limlariga ega.

O'zBAMA – bu hududiy yoki kasbiy prinsip teng huquq asosida, umumiy manfaat va o'z a'zolarining maqsadlari asosida birlashgan buxgalterlar, auditorlar, ilmiy va pedagog xodimlar, soliq maslahatchilarining respublika jamoat tashkilotidir. Assotsiatsiyaga a'zolik ixtiyoriy ravishda amalga oshiriladi.

O'zBAMAning asosiy faoliyatini quyidagi to'rt tarmoqqa bo'lish mumkin:

1. Moliya vazirligi bilan hamkorlikda Buxgalteriya hisobining milliy standartlarini hamda Auditorlik faoliyatining milliy standartlarini ishlab chiqadi va takomillashtiradi.

2. Respublikamizda buxgalterlar va auditorlar malakasining yuqori darajada bo'lishini ta'minlash maqsadida o'z o'quv markazida uzluksiz ta'lim dasturini amalga oshiradi.

3. Maslahat va nashriyot faoliyatini bajaradi. Xususan, «Hammasi buxgalterlar uchun» nomli oylik byulleten nashr etadi.

4. Respublikada buxgalterlar va auditorlar kasbini rivojlantirish va uni xalqaro standartlarga yaqinlashtirishni ta'minlaydi, o'zini o'zi boshqaradigan va o'zini o'zi tartibga soladigan buxgalterlar va auditorlarni shakllantirishga ko'maklashadi.

O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'ZAP) — malaka sertifikatiga ega mustaqil auditorlarni ixtiyoriy tarzda birlashtiruvchi, mustaqil notijorat jamoat tashkilotidir. Auditorlar Palatasining asosiy maqsadi auditorlarning professionallik darajasini rivojlantirish va qo'llab-quvvatlashga yordam ko'rsatish, o'z a'zolarining kasbga oid manfaatlarini davlat va jamoat organlarida himoya qilish va kasbga oid talablar bo'yicha barcha o'zgarishlar to'g'risidagi va axborot ta'minoti bo'yicha aloqa o'rnatishdan iborat. Ushbu tashkilot 2000-yil avgust oyida tashkil etilgan. Palata qoshida auditorlik professional etika, xalqaro munosabatlar, metodologiya, a'zolik, qonunchilik islohotlari sohaları bo'yicha qo'mitalar faoliyat yuritmoqda. Auditorlar palatasiga a'zolikning quyidagi to'rt xil turi mavjud:

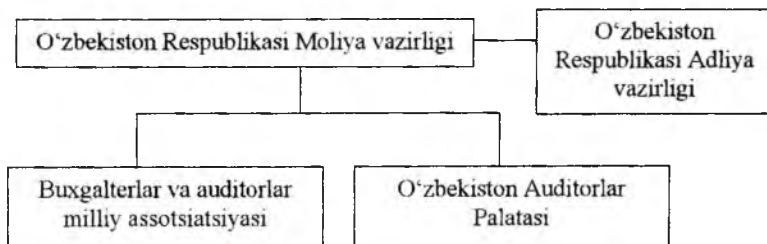
- faxriy a'zolik;
- haqiqiy a'zolik
- uyushmaviy a'zolik;
- a'zolikka nomzod.

Ushbu tashkilotlarning o'zaro aloqasini 1.3-chizmadagi kabi tasvirlash mumkin.

Hozirgi kunda respublikamizda bozor iqtisodiyotiga asoslangan buxgalteriya hisobi va audit tizimi shakllandi va kun sayin takomillashib bormoqda. Bu esa «biznes tili» hisoblangan va mahalliy kompaniyalar tomonidan tayyorlangan buxgalteriya ma'lumotlarini xalqaro talablar asosida, xorijlik sarmoyadorlar talablaridan kelib chiqqan holda tuzish va taqdim etish imkonini berish orqali yurtimizning jahon iqtisodiy tizimiga tobora kengroq kirib borishiga va xorij sarmoyasini keng hajmida respublikamizga jalb etishga imkon beradi.

1.3-chizma

O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatining tashkiliy-huquqiy asoslarini yaratuvchi organlar



1.6. XXI asr audit sohasidagi muhim o'zgarishlar

(Zamonaviy audit sohasining maqsad va uslubiya-ti XX asr boshlarida deyarli noma'lum bo'lgan bo'lsada, uzoq tarix davomida tijorat va davlat moliyasini boshqarish jarayonida auditning u yoki bu ko'rinishi mavjud bo'lgan.) Buni biz yuqorida keltirib o'tgan auditning rivojlanish tarixi jarayonida ham ko'rishimiz mumkin. Umuman olganda, audit sohasida XX asrda quyidagi muhim o'zgarishlar yuz berdi¹:

◀ **1. Majburiy audit bilan bir qatorda ixtiyoriy auditning yuzaga kelishi.** XIX asr yakuni, XX asr boshlarigacha audit asosan yuqori turuvchi tashkilotlar, davlat muassasalari talabiga asosan o'tkazilgan bolsa, XX asrdan e'tiboran audit tekshiruvidan o'tish maqsadida korxonalar rahbarlari o'zlari ixtiyoriy ravishda mustaqil auditorlarni taklif eta boshladilar. >

Bunga asosiy sabab ishlab chiqaruvchi korxonalar hajmi keskin sur'atlar bilan kengayib borgan Sano'at Revolyutsiyasi davrida korxona rahbarlari butun ishlab chiqarish jarayonini o'z nazoratlarida ushlab turishda qiyinchiliklarga duch kelganliklari sababli yollanma menejerlarni ishga taklif eta boshladilar. Boshqaruv jarayonining bu ko'rinishda ikkiga ajralishi korxona rahbarlariga bir tarafdin boshqaruv bora'sida ancha yengillik keltirgan bo'lsa, boshqa tarafdin xatarni ham yuzaga keltirdi. Ya'ni menejerlarning davlat qonunlari va korxona boshqaruv siyosatidan chetga chiqish, o'z mafaatlarini korxona manfaatlaridan ustun qo'ygan holat yuzaga kelganda boshqaruvning menejerlar qo'liga o'tishi korxona uchun ham, uning rahbari uchun ham juda qimmatga tushishi mumkin edi. Ana shunday bir vaziyatda rahbarlar doimiy ravishda mustaqil auditorlar xizmatidan foydalana boshladilar. Buning natijasida, shu davrda majburiy audit bilan bir qatorda ixtiyoriy audit ham yuzaga keldi.

◀ **2. Moliyaviy hisobotlar auditi obyektining kengayishi.** 1900-yilga qadar audit asosan friibgarlik holatlarini aniqlashga qaratilgan edi. XX asrning birinchi yarmidan boshlab auditning maqsadi friibgarlikni aniqlashdan chetlangan holda, moliyaviy hisobotlar korxonaning moliyaviy holati, faoliyat natijalari va moliyaviy holatdagi o'zgarishlarni to'liq va haqqoniy ravishda aks ettirayotganini o'rganish tomon qaratildi. Bunga asosiy sabab endilikda korxonalar moliyaviy hisobotidan faqatgina bank muassasalari emas, balki investorlar guruhi ham foydalana boshladi.

¹ Arens A. Alvin, Elder J. Randal, and Beasley Mark «Auditing and Assurance Services» (12th Edition).

Yuqorida ta'kidlaganimizdek, XX asrga qadar bo'lgan davrda korxonalar tashkil etilishi yoki ish hajmini kengaytirishlari uchun asosan bank kreditidan foydalanganlar. Bu davrga qadar korxonalar asosan balans hisobotini audit tekshiruvidan o'tkazganlar. Chunki banklar uchun korxonaning moliyaviy holati haqidagi ma'lumot ko'proq ahamiyat kasb etgan. Sababi, kreditorlar olgan kreditlari yuzasidan o'z balanslaridagi aktivlari bilan javob berganlar.

XX asrdan e'tiboran, korxonalar kredit bilan chegaralanmagan holda qimmatli qog'ozlarni sotish asosida ham qo'shimcha kapital (investitsiya) jalb eta boshladilar. Shunga asosan, moliya bozoriga investorlarning kirib kelishi moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotga e'tiborni keskin oshirdi. Bunga asosiy sabab shunda ediki, investorlar dividend olish maqsadida korxonalarga investitsiya taqdim etadilar. Dividend esa korxona faoliyatining natijasi, ya'ni daromad bilan bog'liq. Daromad esa moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda aks ettiriladi. Shuning uchun, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotni audit tekshiruvidan o'tkazish korxonalar uchun dolzarb masalaga aylandi.

✓ **3. Auditor javobgarligining ortishi. Auditorlik etikasi.** XX asrga kelib audit sohasining eng muhim o'zgarishlaridan biri auditorning moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar guruhi oldidagi majburiyatining ortishi bo'ldi. Dastlabki davrlarda auditorlar asosan banklar oldida javobgar bo'lgan bo'lsalar, endilikda ular millionlab investorlar oldida ham javobgarlikka ega bo'ldilar. Chunki investorlar o'z iqtisodiy qarorlarini faqatgina auditorlar tekshiruvidan o'tgan moliyaviy hisobotlar asosida qabul qiladilar. Natijada auditor o'z faoliyatini faqatgina o'z manfaatini ko'zlagan holda, yoki e'tiborsizlik bilan olib borishi jamiyatning juda ko'plab a'zolariga ziyon keltirishi mumkinligi sababli auditorlik faoliyatining etikasini, boshqacha qilib aytganda, auditorlik faoliyatining «Odobnomasini» shakllantirishga ehtiyoj yuzaga keldi. Buning asosida, ko'pgina davlatlarda, shu jumladan, O'zbekistonda ham «Auditorlik etikasi» prinsiplari ishlab chiqildi. Shu bilan birgalikda auditorlar faoliyatini tartibga soluvchi bir qator me'yoriy hujjatlar ham qabul qilindiki, ular auditorlarning o'z vazifalarini xolisona va faqatgina jamiyat manfaatidan kelib chiqqan holda bajarishlarini ta'minlashga qaratilgandir.

✓ **4. Tanlab tekshirish uslubining yuzaga kelishi.** Audit sohasi yuzaga kelgan dastlabki davrlarda auditor tomonidan korxonada ma'lum davr oralig'ida sodir etilgan barcha operatsiyalar tekshirilgan. Ammo 1900-yillardan boshlab Buyuk Britaniya, AQSH kabi rivojlangan davlatlarda yirik korxonalarning yuzaga kelishi barcha operatsiyalarni tekshirishni imkonsiz qilib qo'ydi. Sabab bu korxonalarda bir kunning o'zida juda

ko'plab operatsiyalar sodir bo'lishi, yil davomida esa ularning so'z millionlarga borib yetishi, ularni tekshirish uchun auditorlardan uzoq vaqt talab etilishi va natijada audit tekshiruvini korxona uchun juda qimmatga tushishida edi. Bu masalaning yechimi sifatida, auditorlar **tanlab tekshirish** uslubini qo'llay boshladilar. Natijada auditorlar korxonalarda sodir etilgan barcha operatsiyalarni emas, balki bir turdagi operatsiyalarning bir nechtasini tanlab olib o'rganish orqali qolganlarining to'g'ri yoki noto'g'ri ekanligini taxmin qiladigan bo'ldilar. Natijada audit tekshiruvini uchun kamroq vaqt sarflanadigan va bu xizmat mijoz uchun ancha arzoniga tushadigan bo'ldi. Buning natijasida auditorlar xizmatidan faqatgina yirik korxonalar emas, balki kichik va o'rta hajmdagi korxonalar ham foydalanishlari uchun imkoniyat yuzaga keldi.

5. Ichki nazorat tizimi – tanlab tekshirish uslubining asosi sifatida. Auditorlar tanlab tekshirish uslubini o'zlashtirgach, bu uslubni samarali qo'llash jarayonida ichki nazorat tizimining muhim o'rni bor ekanligini anglab yetdilar. Ichki nazorat tizimining mohiyati va uni o'rganish uchun auditorlar tomonidan qo'llaniladigan uslublar keyingi boblarda batafsil o'rganiladi. Ushbu bo'limda ichki nazorat tizimi nima sababdan auditorlarga tanlab tekshirish uslubini samarali qo'llash imkonini berishi haqida tasavvur hosil qilish maqsadida bu tizimga qisqacha ta'rif keltiramiz. **Korxonaning ichki nazorat tizimi – ushbu korxona o'z oldiga qo'ygan maqsad va vazifalarga, shu jumladan, ishonchli moliyaviy axborotni tayyorlash vazifasiga erishishini ta'minlash maqsadida korxona tomonidan ishlab chiqilgan barcha qonun-qoidalar, chora-tadbirlar majmuyidir.**

Ichki nazorat tizimining bir namunasi sifatida korxonaning o'z aktivlarini saqlashni ularning hisobini yuritishdan ajratuvchi tashkiliy tuzilmasini keltrish mumkin. Misol uchun, korxona naqd pullarini saqlovchi kassir shu pullar hisobini yuritishi mumkin emas. Bu **vazifalar taqsimoti** deb nomlanadi. Ya'ni bir operatsiyani faqatgina bir xodim emas, kamida ikki yoki undan ortiq xodimlar amalga oshiradilar. Natijada, bir xodim ishi o'z-o'zidan ikkinchi bir shaxs tomonidan tekshirib boriladi. Yuqoridagi misolda kassir vazifasi buxgalter tomonidan tekshiriladi, buxgalter esa kassir vazifasini bajara olmaydi. Aks holda buxgalter naqd pul suiste'moliga yo'l qo'ygan holda, bu firibgarlikni buxgalteriya hujjatlariga tegishli o'zgartirishlar kiritish orqali berkitib yuborar va natijada korxona zarar ko'rar edi. Bu vaziyatda samarali ichki nazorat tizimining vazifasi kassir va buxgalter faqatgina o'z ishlarini bajarishlari, biri ikkinchisining ishini o'z qo'lga olmasligini ta'minlashdan iborat.

Ichki nazorat tizimini baholash talab tekshirish uslubini qo'llashning asosiy sharti bo'lib qoldi. Auditorlar korxona buxgalteriya va moliyaviy axborot tizimini o'rganish orqali moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlarni tekshirish uchun zarur bo'lgan tekshiruv ko'lami va vaqtini oldindan aniqlash imkoniga ega bo'ldilar. Buning natijasida auditorlar quyidagi xulosaga keldilar — **«Ichki nazorat tizimi qanchalik sifatli bo'lsa, tekshiruv ko'lami shunchalik kam bo'lishi mumkin»**. Ya'ni yaxshi tuzilgan ichki nazorat tizimiga ega korxonada audit tekshiruvini, uning hajmini kamaytirgan holda, qisqa vaqt ichida tugatish mumkin. Ichki nazorat tizimi sust bo'lgan joyda esa tekshirish hajmi oshirilishi lozim. Demak, ichki nazorat tizimi va audit tekshiruvi ko'lami o'zaro teskari bog'langan.

6. **Audit tekshiruvda kompyuter texnologiyalarining roli.** XX asr oxiriga kelib insoniyat tarixda taraqqiyotning yangi bosqichiga o'tdi. Bunga sabab bizning kundalik hayotimizga keng ko'lamda kompyuter texnologiyalarining kirib kelishi bo'ldi. Insoniyatning bu buyuk ixtirosi jamiyatning har bir qatlamiga, shu jumladan, buxgalteriya va audit sohasiga ham o'zining katta ijobiy ta'sirini o'tkazdi. Kompyuter texnologiyalaridan keng ko'lamda foydalanish buxgalteriya xodimlariga korxonalarda sodir etilayotgan ko'plab operatsiyalarni qisqa vaqt ichida qayta ishlash, oraliq moliyaviy hisobotlarni tez va aniq tuzish imkonini bermoqda. Kompyuter texnologiyalarini audit tekshiruvi jarayonida qo'llash natijasida mijoz moliyaviy hisobotlarini, buxgalteriya hisobi ma'lumotlarini qisqa vaqt ichida, samarali va ancha ishonchli tarzda tekshirish imkoniyati yuzaga keldi. Kompyuter texnologiyalarini audit amaliyotida qo'llash auditorlik tekshiruvi samaradorligini oshirish bilan bir qatorda, auditorlar zimmasiga muhim talablarni ham qo'ydi. Ya'ni endilikda auditorlar mijoz buxgalteriyasidagi hujjatlar tekshiruvi bilan bir qatorda buxgalteriya bo'limi kompyuter vositalari va dasturlarining to'g'ri tuzilgani va o'rnatilganini ham tekshirishlari zarur bo'lib qoldi. Bu esa auditordan avvalo, uning o'zi kompyuter vositalari va dasturlaridan samarali foydalana olish ko'nikmasiga ega bo'lishni talab etadi.

Yuqoridagi ta'riflarni umumlashtirib aytishimiz mumkinki, XX asrda audit sohasida quyidagi muhim o'zgarish va yangiliklar yuz berdi:

1. Moliyaviy hisobotlarda firibgarlikni aniqlashdan ularning xolisona tuzilganini o'rganishga tomon burilish.
2. Auditorlar xulosalaridan foydalanuvchilar qatoriga bank muassasalari va davlat idoralari bilan bir qatorda investorlarning ham kirishi.
3. Auditorning uchinchi taraf oldidagi javobgarligining ortishi. Auditorlik etikasining yuzaga kelishi.

4. Korxonada sodir etilgan operatsiyalarni to'liq tekshirish uslubi o'rniqa tanlab tekshirish uslubining qo'llanilishi.

5. Tekshiruv ko'lam va vaqtini belgilash maqsadida ichki nazorat tizimi sifatini o'rganish zaruriyati.

6. Audit tekshiruv jarayonida axborot texnologiyalarining keng ko'lamda qo'llanilishi.

Audit aniq dalillarga asoslangan soha bo'lsada, uning ham o'ziga xos cheklanishlari mavjud. Ular qatoriga quyidagilarni kiritishimiz mumkin:

1. Audit tekshiruvining o'tkazilishi korxona moliyaviy hisobotlarida hech qanady noto'g'ri ma'lumot keltirilmagan degani emas. Chunki auditorlar o'z tekshiruvlarini tanlab tekshirish uslubi asosida o'tkazishlari sabab qaysidir schyot va hujjatlarni o'rganib, qaysidirlarini esa qoldirib ketishga majburlar. Shu qolib ketgan schyot va hujjatlarda esa qandaydir xatoliklar bo'lishi, bu esa moliyaviy natijalarga o'tib ketgan bo'lishi ehtimoldan xoli emas. Demak, moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar yo'qligini tasdiqlashning iloji yo'q. Shu sababli auditor xulosasi kafolat dalolatnomasi deb emas, balki mustaqil auditorning professional fikri bayon etilgan hujjat deb qabul qilinishi lozim.

Shunday bo'lsada, uzoq yillar davomida jamiyat tomonidan auditorlik xulosasi muhim hujjat deb qabul qilinayotgan ekan, mustaqil auditorning professional fikriga ishonish mumkin.

2. Boshqa bir qator sohalar kabi auditda ham inson omili mavjud, ya'ni inson tomonidan bilmagan holda yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatoliklar (ushbu holda auditor tomonidan). Bu omil sababi auditorning jismoniy yoki ruhiy toliqishi, e'tiborsizligi va buning natijasida auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan to'g'ri fikrga kela olmasligi mumkin.

Yuqoridagilardan xulosa qilib shuni aytish mumkinki, auditor jamiyat iqtisodiy hayotida muhim o'rin tutib, moliyaviy barqarorlikni ta'minlashda katta rol o'ynaydi.

Shu o'rinda ushbu fanning ahamiyati, hozirda yuz berayotgan jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozi sharoitidaga roli va vazifalarini talabalarga samarali asosda yetkazib berish o'qituvchidan ham katta mahorat talab etadi. Bu borada yangi pedagogik texnologiyalardan foydalanish maqsadga muvofiq. Umumiy ko'rinishda yangi pedagogik texnologiyalar tarkibiga quyidagilar kiradi:

- fanning identifikatsiyalashgan o'quv maqsadlarini ishlab chiqish;
- o'qitishning maqsadli shajarasi;
- o'quv maqsadlarini nazorat topshiriqlariga aylantirish;
- maqsadga erishish usullari;

- erishilgan o'quv maqsadlarini baholash.¹

Audit asoslarining mazkur va keyingi boblarini ana shu pedagogik texnologiya asosida tashkil etish mavzuning yoritilishiga xizmat qiladi.

Qisqacha xulosalar

Audit atamasi lotin tilidan olingan bo'lib, «eshituvchi», «eshitmoq» ma'nolarini anglatadi. Ushbu atamaning amaliyotga kirib kelishi borasida turli qarashlar mavjud. Ushbu qarashlar audit atamasining kelib chiqishiga doir turli fikrlarni ilgari sursada, ular o'rtasida auditning mohiyatiga doir umumiylik ham mavjud, xususan, yuqoridagi qarashlarning har birida auditor (1) jamoatchilik ishonchini qozongan; (2) o'zining ma'lum bir qobiliyati, bilimi bilan o'zgalardan ajralib turgan; (3) jamiyat farovonligi, rivoji yo'lida xizmat qilgan shaxs sifatida namoyon bo'ladi. Auditor jamiyatda o'ta muhim va mas'uliyatli o'rin egallaydi.

Audit – shu sohada faoliyat yuritish huquqiga ega bo'lgan shaxslar tomonidan korxona moliyaviy axborotining to'g'ri va to'liqligini, ma'lum qonun-qoidalarga asosan tuzilgani yoki ularga mos tushishini tekshirish va natijani manfaatdor tarafga yetkazishga yo'naltirilgan faoliyatidir.

Audit sohaning tekshiruv predmeti - korxonaning moliyaviy hisobotlari hisoblanadi. Ushbu tekshiruv natijasini auditor o'z xulosasi orqali ma'lum qiladi. Auditor xulosasi (1) ijobiy xulosa; (2) shartli ijobiy xulosa; (3) salbiy xulosa; (4) xulosa berishdan bosh tortish ko'rinishida bo'ladi.

Audit sohasini rivojlanish bosqichlariga ko'ra (1) ibtidoiy audit; (2) qadim Yunoniston va Rimda audit; (3) o'rta asrlarda audit; (4) sano'at Revolyutsiyasi davrida audit; (5) zamonaviy audit kabi besh bosqichga ajratish mumkin.

Hozirgi zamonaviy auditning asoslari XIX asr o'rtalarida, ya'ni 1862-yilda Buyuk Britaniyada «Kompaniyalar to'g'risidagi qonun»ning qabul qilinishi bilan yaratilgan. AQSH da audit sohasining keng rivojiga 1933 va 1934-yillarda qabul qilingan «Qimmatli qog'ozlar bo'yicha davlat qonuni», 1937-yilda Qimmatli qog'ozlar va birja bo'yicha komissiya (Securities & Exchange Commission) ning tuzilishi turtki bo'ldi. Hozirda Buyuk Britaniyada audit sohasini tartibga soluvchi, auditning metodik asoslarini yaratuvchi va audit standartlarini ishlab chiquvchi tashkilot 1880-yilda tashkil topgan Angliya va Uelsda Qasamyod Qilgan Buxgal-

¹ B.Yu. Xodiyev va boshqalar - «Yangi pedagogik texnologiyalar» – T.: 2007, 27-bet.

terlar Instituti (ICAEW) va Qasamyod Qilgan Diplomli Buxgalterlar Uyushmasi (ACCA) hisoblansa, AQSHda Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti (AICPA) shu vazifani amalga oshiradi.

Respublikamizda auditorlik faoliyatini me'yoriy tartibga solish va rivojlantirish vazifasini quyidagi tashkilotlar amalga oshiradi:

- O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi;
- O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi (O'z-BAMA);

- O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'zAP).

Audit sohasida XX asrda quyidagi muhim o'zgarishlar yuz berdi:

1. Majburiy audit bilan birga ixtiyoriy audit yuzaga keldi.
2. Moliyaviy hisobotlar auditi obyekti kengaydi.
3. Auditor javobgarligi ortdi va «Auditorlik etikasi» tuzildi.
4. Tanlab tekshirish uslubi yuzaga keldi.
5. Ichki nazorat tizimi tanlab tekshirish uslubining asosiga aylandi.
6. Audit tekshiruvda kompyuter texnologiyalarining roli ortdi.

Glossariy

Amerika Buxgalterlar Assotsiatsiyasi (American Accounting Association) – buxgalteriya sohasida ta'lim va ilmiy izlanish bilan shug'ullanuvchilarning ko'ngilli uyushmasi. Tashkilotning asosiy maqsadi butun dunyo bo'ylab buxgalteriya sohasidagi ta'lim, ilmiy izlanish va amaliyotni rivojlantirishga xizmat qilishdan iborat. Amerika Universitetlarining buxgalteriya o'qituvchilari uyushmasi sifatida 1916-yilda tashkil topgan. 1936-yildan Amerika Buxgalterlar Assotsiatsiyasi deb nomlanadi.

Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)) – yuqori professional talablarga javob beruvchi va moliyaviy hisob tizimining sifatini ko'tarishga xizmat qiluvchi mustaqil auditorlarning milliy professional uyushmasi. Ushbu tashkilot 1887-yilda AQSH da tashkil topgan va «Amerika Auditorlar Assotsiatsiyasi» deb nomlangan. 1957-yildan e'tiboran «Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti» nomini olgan.

Angliya va Uelsda Qasamyod Qilgan Buxgalterlar Instituti (Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW)) – Buyuk Britaniyaning auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi eng yirik tashkilot. Angliyaning buxgalteriya va audit sohasidagi oltita uyushmasining birlashishi natijasida 1880-yilning may oyida tashkil topgan. Hozirda ushbu tashkilot talabalarni o'qitish, uzluksiz ta'lim dasturlarini amalga oshirish,

professional va etika standartlarini ishlab chiqish va o'z a'zolariga maslahat xizmatlarini ko'rsatish bilan shug'ullanadi. ICAEW hozirda o'zining 124.000 dan ortiq a'zolari bilan Evropaning audit va buxgalteriya sohasidagi eng yirik tashkilot hisoblanadi.

Attestatsiya funksiyasi (Attest function) – mustaqil tashqi auditorning asosiy vazifasi. Ushbu funksiya mohiyati moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma'lumotlarning ishonchli va asosiligi yuzasidan auditorning mustaqil va xolis fikrini ifodalashdan iborat.

Audit (audit) – mijoz moliyaviy hisobotlari, buxgalteriya tizimi ma'lumotlari va korxonaning ichki hamda tashqi manbalaridan qo'shimcha ma'lumotlarni to'plash va tekshirishga yo'naltirilgan faoliyat.

Auditor (Certified public accountant) – auditorlik malaka imtihonini muvaffaqiyatli topshirgan, ma'lumot va tajriba bo'yicha talablarga javob berganlik uchun maxsus tashkilotlar tomonidan sertifikatlangan va shu asosda auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqi berilgan shaxs.

Auditorlik xulosasi (auditors' standard report) – mijoz moliyaviy hisobotlariga doir o'tkazilgan audit tekshiruvi natijalarini ushbu hisobotlardan tashqi foydalanuvchilarga yetkazishga mo'ljallangan hujjat. Auditorlik xulosasi kirish, tahliliy (asosiy) va xulosa qismlaridan iborat bo'ladi.

Auditorlik faoliyatining milliy standartlari (National auditing standards) – O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Respublikada auditorlik faoliyati sifatining yuqori darajada bo'lishini ta'minlashga qaratilgan, mustaqil auditorlarga qo'yiladigan talablar majmuyi.

AQSH Umumqabul Qilingan Audit Standartlari (US Generally accepted auditing standards) – auditorlar o'z xizmatlarini yuqori sifatda ko'rsatishlariga xizmat qilish maqsadida AICPA tomonidan qabul qilingan 10 standartlar to'plami.

AQSH Umumqabul Qilingan Buxgalteriya Tamoillari (US Generally Accepted Accounting Principles) – AQSh Moliyaviy Hisob Standartlari Qo'mitasi (Financial Accounting Standards Board) tomonidan qabul qilingan va moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda majburiy tusga ega bo'lgan talablar majmuyi.

Buxgalteriya hisobining milliy standartlari (National accounting standards) – O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va respublikada moliyaviy hisob tizimini bixillashtirish va takomillashtirishga qaratilgan talablar majmuyi.

Ijoiy auditorlik xulosasi (unqualified opinion) – mijoz moliyaviy hisobotlari korxona moliyaviy holati va operatsiyalarining natijasini

BHMSga mos ravishda aks ettirganiga ishonch hosil qilganda mustaqil auditor tomonidan tayyorlanadigan hujjat.

Ichki nazorat tizimi (internal control structure) – korxona o'z oldiga qo'ygan maqsad va vazifalarga, shu jumladan, ishonchli moliyaviy axborotni tayyorlash vazifasiga erishishini ta'minlash maqsadida korxona tomonidan ishlab chiqilgan barcha qonun-qoidalar, chora-tadbirlar majmuyi.

Mustaqillik tamoyili (independence principle) – mijoz korxonaga nisbatan to'liq mustaqil bo'lmagan holda audit tekshiruvini olib borish va auditorlik xulosasini berishni taqiqlovchi eng muhim standart.

Salbiy auditorlik xulosasi (adverse opinion) - korxona taqdim etgan moliyaviy hisobot BHMS standartlarini to'liq yoki asosan buzib tayyorlangan hollarda tekshiruv o'tkazgan auditor tomonidan tayyorlanadigan hujjat. Bu holatda moliyaviy hisobotlarda o'ta muhim xatoliklarga yo'l qo'yilgan bo'radi va bu hisobotlardan foydalanish tashqi foydalanuvchilar uchun mutlaqo asossiz hisoblanadi.

Shartli ijobiy xulosa (qualified opinion) - tekshirilgan korxona moliyaviy hisobotlari, uning ba'zi bir elementlarini hisobga olmaganda, BHMSga asosan tuzilganda tayyorlanadigan hujjat. Ushbu vaziyatda moliyaviy hisobotlarda BHMSning ba'zi standartlarini buzish hollari ro'y bergan bo'ladi. ammo bu holat salbiy xulosa berish darajasida muhim hisoblanmaydi.

Shotlandiya Sertifikatlangan Buxgalterlar Instituti (Intitute of Certified Accountants in Scotland) - 1854-yilda tashkil topgan dunyoning birinchi auditorlik uyushmasi. Ushbu tashkilotning asosiy vazifalari qatoriga talabalarni o'qitish, uzluksiz ta'lim va qayta tayyorlash dasturlarini amalga oshirish hamda o'z a'zolariga maslahat xizmatlarini ko'rsatish kiradi.

O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'zAP) (Chamber of Auditors of Uzbekistan) – malaka sertifikatiga ega mustaqil auditorlarni ixtiyoriy tarzda birlashtiruvchi, mustaqil notijorat jamoat tashkiloti. Auditorlar Palatasining asosiy maqsadi auditorlarning professionallik darajasini rivojlantirish va qo'llab-quvvatlashga yordam ko'rsatish, o'z a'zolarining kasbga oid manfaatlarini davlat va jamoat organlarida himoya qilish va kasbga oid talablar bo'yicha barcha o'zgarishlar to'g'risidagi va axborot ta'minoti bo'yicha aloqa o'rnatishdan iborat.

O'zbekiston Respublikasi buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi (National association of accountants & auditors of the Republic of Uzbekistan) – hududiy yoki kasbiy prinsip teng huquq asosida umumiy manfaat va o'z a'zolarining maqsadlari asosida birlashgan buxgalterlar, auditorlar, ilmiy va pedagog xodimlar, soliq maslahatchilarining respublika jamoat tashkiloti.

Qasamyod qilgan Diplomli Buxgalterlar Uyushmasi (Association of Chartered Certified Accountants) – buxgalteriya hisobi va audit sohasida professional malakali kadrlarni tayyorlashga xizmat qiluvchi tashkilot. Ushbu tashkilot 1904-yilda Londonda tuzilgan va «London Buxgalterlar Assotsiatsiyasi» deb nomlangan. 1996-yildan e'tiboran ACCA nomini olgan. Uning hozirda dunyoning 170 dan ortiq mamlakatlarda 320.000 dan ortiq a'zolari mavjud.

Qimmatli qog'ozlar va birja bo'yicha komissiya (Securities & Exchange Commission) – investorlarni himoya qilish, moliya bozori a'zolarining tartibli, halol va samarali faoliyat yuritishlari uchun imkoniyat yaratish va kapital shakllanishini osonlashtirish maqsadida 1934-yilda AQSHda «Qimmatli qog'ozlar bo'yicha davlat qonuni» ning qabul qilinishi bilan yuzaga kelgan.

Xulosa berishdan bosh tortish (Disclaimer of opinion) – auditor moliyaviy hisobot yuzasidan hech qanday fikr bera olmasligini ko'rsatuvchi hujjat. Ushbu hujjat auditorning o'z fikrini bildirishiga yo'l qo'ymayotgan omillarni ham ko'rsatishi shart.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Audit atamasining mohiyati nimada?
2. Audit atamasining amaliyotga kirishi borasidagi asosiy qarashlarni keltiring.
3. Auditorning jamiyat farovonligini ta'minlashdagi o'rini bayon eting.
4. Auditorlik faoliyatining bosh maqsadi nimada namoyon bo'ladi?
5. Xizmat ko'rsatuvchi, savdo va ishlab chiqaruvchi korxonalarda audit tekshiruvining asosiy predmetini bayon eting.
6. Auditorlik xulosalarining turlarini sanab o'ting.
7. Audit tekshiruvining asosini tashkil etuvchi postulatlarini keltiring.
8. Auditning tarixiy rivojlanish bosqichlarini yoriting.
9. Respublikamizda auditorlik faoliyatining tashkiliy-huquqiy asoslarini shakllantirish va tartibga solishda qanday davlat organlari va jamoat tashkilotlari ishtirok etadilar va ularning vazifalari nimadan iborat?
10. XX asrda auditorlik faoliyatida qanday muhim o'zgarishlar ro'y berdi va buning sabablari nimada?
11. Yangi pedagogik texnologiyaning tarkibiy elementlarini sanab o'ting va ularning audit asoslari fanini tashkil etishdagi ahamiyatini yoriting. Ma'ruzachining audit asoslari fanini qanchalik ushbu elementlarga mos holda tashkil etayotganini baholang.

II bob. AUDITORLIK FAOLIYATINING HUQUQIY ASOSLARI, XALQARO VA MILLIY AUDIT STANDARTLARI

2. 1. O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy hujjatlar

Respublikamizda auditorlik faoliyatini tashkil etish va o'tkazish uslubiyati auditorlik faoliyatining xalqaro amaliyoti va tajribasiga asoslanadi. Ammo auditni samarali tashkil etishda faqatgina audit uslubiyati emas, balki auditning huquqiy asoslari ham muhim rol o'ynaydi. Bu borada respublikamizda bir qator amaliy ishlar bajarilmoqda. Xususan, mustaqillik yillarida respublikamizda auditorlik faoliyatining huquqiy asoslarini belgilab beruvchi quyidagi me'yoriy hujjatlar qabul qilindi:

- «Auditorlik faoliyati to'g'risida» gi O'zbekiston Respublikasi qonuni. 1992-yil 9-dekabr, Toshkent sh.;

- Yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida» gi O'zbekiston Respublikasi qonunini kuchga kiritish to'g'risidagi O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining qarori. 2000-yil 26-may, Toshkent sh.;

- «Moliyaviy nazoratni o'tkazish va xo'jalik hayotiga auditorlik shaklidagi nazoratni tatbiq etish to'g'risida» gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1993-yil 3-maydagi 198-son qarori;

- «Auditorlar va auditorlik firmalarini Davlat ro'yxatidan o'tkazish Nizomini tasdiqlash to'g'risida» gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1993-yil 17-iyundagi 293-son qarori;

- «Yuridik shaxslarga O'zbekiston Respublikasi hududida auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini beruvchi maxsus ruxsatnoma (litsenziya) berish tartibi to'g'risidagi Nizom». O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1993-yil 10-mayda 41-son bilan tasdiqlangan.

- «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshiruvlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida» gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentyabrdagi 365-son qarori;

- «Auditorlarga malaka sertifikatini berish to'g'risidagi Nizom». O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2000-yil 13-oktyabrda 977-son bilan ro'yxatga olingan;

- O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2006-yil 16-oktyabrdagi 215 — son qaroriga 2-Ilova - «Korxonalaridagi ichki audit xizmati to'g'risidagi Nizom».

- «Auditorlik tashkilotlari to'g'risidagi Nizom» (O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007-yil 4-apreldagi PQ-615-son qarori).

- «Auditorlik faoliyatining milliy standartlari».

Hozirda Republikamizda auditorlik faoliyatini me'yoriy tartibga solish asoslari takomillashib bormoqda. Buning natijasi sifatida respublikamizda auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy tizimlarni quyidagi besh bosqichda ifodalash mumkin:

Birinchi bosqich — «Auditorlik faoliyati to'g'risida» gi qonun. Ushbu qonun MDH davlatlari ichida birinchi bo'lib, 1992-yil 9-dekabrda (keyingi tahrirlar bilan) qabul qilingan va bu qonun Respublikadagi xo'jalik huquqini tartibga soluvchi asosiy qonun hujjatlar qatoriga kiradi. Bu qonun auditorlik faoliyatini moliya — xo'jalik faoliyatining ajralmas qismi sifatida ifodalaydi. Ushbu qonun 29 moddadan iborat bo'lib, unda auditorlik faoliyati va auditorning mohiyati, auditorning vazifasi va majburiyati, auditorlik firmasini tuzish tartibi, auditorlik firmalarining huquqlari, javobgarligi va majburiyatlari, auditorlik faoliyatini litsenziyalash masalalari bayon etilgan.

Ikkinchi bosqich — barcha auditorlik subyektlar uchun majburiy bo'lgan auditorlik faoliyatini tartibga solishning umumiy masalalarini belgilovchi qonunchilikka oid va me'yoriy hujjatlar. Ular qatoriga quyidagilar kiradi:

- «Auditorlik tashkilotlari tog'risidagi Nizom», O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007-yil 4-apreldagi 615-son qarori bilan tasdiqlangan;

- «Auditorlarga malaka sertifikatini berish to'g'risidagi Nizom».

Uchinchi bosqich — Moliya vazirligi tomonidan ishlab chiqilayotgan va O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan tasdiqlanayotgan auditorlik faoliyatining milliy standartlari. Ushbu standartlarda audit tekshiruvini rejalashtirish va hujjatlashtirish, muhimlik va audit riski, kompyuterlarda ishlangan ma'lumotlarning auditi, auditda tanlab tekshirish uslubi, audit dalillari, auditor hisoboti va xulosasi kabi masalalar yoritilgan. Auditor shu standartlar asosida tekshiruv ko'lami va vaqtini, mos keluvchi tekshiruv uslubi-yatini belgilash imkoniyatiga ega bo'ladi. Standartlar, shuningdek, audit tekshiruvi sifatini baholash uchun asosiy me'zon bo'lib hisoblanadi.

Respublikamizda hozirga qadar qabul qilingan va auditorlar tomonidan tekshiruv o'tkazish jarayonida amal qilinishi lozim bo'lgan auditorlik faoliyatining milliy standartlari 2.1-jadvalda keltirilgan:

Auditorlik faoliyatining milliy standartlari

Standart raqami	Standart nomi
3.	Auditni rejalashtirish
4.	Auditorlik tashkilotining ichki standartlariga qo'yiladigan talablar
5.	Auditor ishiniing sifatini nazorat qilish
6.	Auditni hujjatlashtirish
9.	Muhimlik va auditor tavakkalchiligi
10.	Moliya hisoboti tarkibida boshqa ma'lumotlar
11.	Kompyuterda ishlangan ma'lumotlar auditi
13.	Tahliliy amallar
14.	Auditorlik tanlash
16.	Ekspert ishidan foydalanish
24.	Moliyaviy hisobotning chalkashliklari aniqlanganda auditorlik tashkilotining ish tutishi
25.	Auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotganda me'yoriy – huquqiy hujjatlarga noya etilishini tekshirish
31.	Xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati bilan tanishish
50.	Auditorlik dalillari
55.	O'zaro bog'liq shaxslar o'rtasidagi bitimlar bo'yicha auditorlik dalillarini olish tamoillari
56.	Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar
60.	Boshqa auditorning ish natijalaridan foydalanish
70.	Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi
80.	Maxsus savollarni tekshirish natijalari bo'yicha auditorning hisoboti
90.	Auditorlik tashkilotining kasbga doir xizmatlari

To'rtinchi bosqich – auditorlik faoliyati va auditning maxsus turlarining o'ziga xos bo'lgan masalalarini tartibga soluvchi auditorlik faoliyatining maxsus andozalari va vazirlik hamda idoralarning me'yoriy hujjatlari;

Beshinchi bosqich - auditorlik firmasining o'zi tomonidan qabul qilingan ichki standartlar, yo'riqnomalar majmuyi hisoblanadi. Bu standartlarni tuzishdan maqsad, firma tomonidan o'tkazilayotgan tekshiruv sifatini yanada oshirish, mavjud qonunchilik doirasida faoliyat yuritilishini ta'minlashdan iborat.

Hozirgi kunda respublikamizda auditorlik faoliyatini xizmat ko'rsatish sohasining bir turi sifatida yanada rivojlanishiga katta shart-sharoitlar yaratib berilmoqda. Xususan, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «O'zbekiston Respublikasida 2006-2010-yillarda xizmat ko'rsatish va servis sohasini rivojlantirishni jadallashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» gi qarori (17.04.2006-y. PQ-325)ning 1-ilovasiga ko'ra:

(avvalgi yillarga nisbatan % hisobida)

Xizmatlar turi	Xizmatlar hajmining o'sishi					2010-y. 2005-y. ga nisbatan
	2006-y.	2007-y.	2008-y.	2009-y.	2010-y.	
Xizmatlar umumiy hajmining YAIMdagi ulushi	39,0	41,7	44,3	47,0	49,0	
Jami xizmatlar shu jumladan:	113,2	114,3	115,2	118,8	121,1	2,1 marta
Moliya, bank xizmati	111,8	114,2	117,9	120,0	124,4	2,2 marta

Xizmatlar hajmining 2006-2010-yillar oralig'ida 2,2 marta o'sishi rejalashtirilgan moliya va bank xizmati audit xizmatini ham o'z ichiga oladi.

Shuningdek, 2006-yil 1-apreldan e'tiboran PQ-325-sonli qarorning 4-ilovasidagi ro'yxatga muvofiq auditorlik sohasida xizmat ko'rsatayotgan yuridik shaxslar uch yil muddatga daromad (foyda) solig'i va yagona soliq to'lovi to'lashdan ozod etildi. Soliqqa tortishdan ozod etilgan bu mablag'lar esa auditorlik firmalarining xizmat ko'rsatish sifatini yanada oshirishga xizmat qilishi bilan milliy auditorlik firmalarining moliya bozorida mustahkam o'rin egallashlariga katta zamin yaratadi.

2.2. Auditorlik faoliyati standartlarining mohiyati

Sifatli va muvaffaqiyatli audit tekshiruvini o'tkazish uchun tekshiruv jarayonida auditorlik faoliyatiga doir yagona umumqabul qilingan standartlarni qo'llash zarurati yuzaga keladi.

Auditorlik faoliyati standartlari — auditorlik faoliyatining o'ziga xos xususiyatlari va asoslarini tartibga soluvchi, shuningdek, auditorlar uchun tekshiruv o'tkazish borasidagi o'z majburiyatlarini amalga oshirishlariga yordam berish maqsadida qabul qilingan umumiy qonun — qoidalar tizimidir. Tekshiruv davomida auditorlik standartlariga amal qilish tekshiruvning yuqori sifatli o'tishi va ishonchli bo'lishini ta'minlaydi.

Standartlar asosida auditorlar faoliyati sifat nuqtayi nazaridan baholanadi. Standartlar audit tekshiruviga umumiy yondashuvni, tekshiruv ko'lamini, xulosa turini, tekshiruv uslubiyatini va bu soha vakillari amal qilishlari lozim bo'lgan qonuniyatlarni belgilab beradi.

Iqtisodiy muhitning o'zgarishi asosida umumiy standartlarga tuzatishlar, qo'shimchalar kiritilishi mumkin. Agar auditor tekshiruv davomida bu standartlardan chetlashsa, buning sabablarini asoslab bera olishi kerak.

Shuni ta'kidlash lozimki, auditorlik standartlari auditor faoliyati to'g'riligini umumiy belgilab bersada, auditor tomonidan qo'llanilgan barcha uslubiyatlar, amaliyotlarning to'g'riligini anglatmaydi.

Standartlarning ahamiyati quyidagilarda o'z ifodasini topadi:

- audit tekshiruvining yuqori sifatini ta'minlaydi;
- tekshiruv jarayonida fan yangiliklarining tatbiq etilishiga asos yaratadi;
- foydalanuvchilarga audit tekshiruvi jarayonini tushunish imkonini beradi;
- davlat organlari tomonidan tekshiruv ustidan nazorat olib borish zaruriyatini bartaraf etadi;
- auditor uchun mijoz bilan o'zaro ishonchga asoslangan munosabat olib borishga imkon yaratadi;
- audit tekshiruvi jarayonida alohida elementlar o'rtasida aloqa o'rnatish imkonini beradi;
- auditorning o'z bilim va malakasini doimiy ravishda oshirib borishini ta'minlaydi;
- turli auditorlik firmalari ishini sifat nuqtayi nazaridan taqqoslash imkonini beradi;
- audit tekshiruvini soddalashtiradi va boshqalar.

Ammo audit standartlari butun tekshiruv jarayonining barcha jabhalarini qamrab olmaydi. Bu standartlarda audit nazariyasi va amaliyoti qisqa va lo'nda ko'rinishda umumlashgan. Ular auditorlik faoliyatining uzoq yillar davomidagi amaliyoti jarayonida auditorlik faoliyatiga nisbatan talablarga javob berishini isbotlash asosida umumqabul qilingan standartlarga aylandi.

Auditorlik standartlari huquqiy organlar uchun audit tekshiruvini sifat jihatidan tekshirish va baholash jarayonida umumiy yo'riqnoma vazifasini bajaradi.

Amaliyotda auditorlik standartlari (1) xalqaro; (2) milliy auditorlik standartlariga bo'linadi. Auditorlik faoliyatining xalqaro standartlari to'rt o'zaro bog'langan qismlardan tashkil topgan:

- asosiy postulatlari — auditorlik faoliyati umumiy standartlarining asosini belgilab beruvchi asosiy qonuniyatlar, uslubiyatlar, shart — sharoitlarni ifodalaydi. Bu standartlar auditorlar uchun moliyaviy hisobotlar yuzasidan umumiy tasavvur hosil qilish va shunga mos keladigan xulosa tayyorlashda asos bo'lib xizmat qiladi;

- umumiy standartlar — auditor o'z oldida turgan vazifalarni samarali bajarishi uchun ega bo'lishi talab etiladigan sifat va malakaviy talablarni ifoda etadi (tayyorgarlik, malaka, mustaqillik, xolislik, tekshiruv jarayonida e'tiborlilik);

- ishchi standartlar — audit tekshiruvi jarayonida auditor amal qilishi lozim bo'lgan qonun — qoidalarini aks ettiradi (rejalashtirish, nazorat, yetarli miqdordagi dalillarni to'plash va ichki nazorat tizimini baholash);

- auditorlik hisoboti bo'yicha standartlar — audit tekshiruvi yakunida tayyorlanishi lozim bo'lgan auditorlik hisoboti shakli, mohiyati, ma'lumotlarni aks ettirish tartibi borasidagi talablarni belgilab beradi.

Mustaqillik yillarida yurtimizda auditorlik faoliyati asoslari qaror topishi bilan audit standartlarini ishlab chiqish zarurati ham yuzaga keldi. Shu munosabat bilan O'zbekiston Respublikasi buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi Moliya vazirligi bilan hamkorlikda «Auditorlik faoliyatining milliy standartlari» ni (AFMS) ishlab chiqdi. Bu borada Respublikamizdagi mavjud iqtisodiy shart — sharoitlar, milliy xususiyatlarni inobatga olish va xalqaro tajribadan keng foydalanish standartlarning zamon talablariga yanada mos kelishini ta'minlaydi.

2.3. Auditorlik faoliyatining milliy va xalqaro standartlari

Turli mamlakatlar iqtisodiyotida bozor munosabatlarining rivojlantirish, integratsiya jarayonining kengayishi, bir qator auditorlik firmalarining xalqaro miqyosda faoliyat yurituvchi firmalarga aylanishi kabi jarayonlarning ro'y berishi auditorlik faoliyatini xalqaro miqyosda birlashtirish zaruriyatini yuzaga keltirdi. Bu zaruriyat asosida 1977-yilda tashkil etilgan Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi qoshida Xalqaro audit amaliyoti qo'mitasi (International auditing practices committee) tashkil etildi.

Bu qo'mita tomonidan tayyorlangan standartlar audit amaliyotini xalqaro miqyosda birlashtirishga qaratilgan. Ammo bu standartlar turli davlatlarda turli darajada qo'llaniladi. Shunga ko'ra ularni to'rt asosiy guruhga ajratish mumkin: birinchi guruh davlatlar xalqaro standartlarni to'liqicha, dastlabki ko'rinishda qabul qiladilar; ikkinchi guruh davlatlar xalqaro standartlarni faqatgina kichik o'zgartirishlar kiritish orqaligina

qabul qilishlari mumkin; uchinchi guruh davlatlar xalqaro standartlarga o'zgartirishlar kiritishdan tashqari, bu standartlarni qo'llash uchun ma'lum iqtisodiy, siyosiy shart – sharoitlarni yaratish yoki mavjud shart – sharoitlarga o'zgartirish kiritishlari talab etiladi; to'rtinchi guruh davlatlarda xalqaro standartlarni qo'llash shu mamlakatning milliy mentaliteti, psixologiyasiga bo'g'liq.

Shu sababli, ko'pgina davlatlar milliy standartlarni ishlab chiqish va xalqaro standartlarni qo'llash jarayoniga ehtiyoqkorlik bilan yondashdilar. Misol uchun, Kanada, Buyuk Britaniya, AQSH kabi davlatlarda milliy auditorlik standartlarini ishlab chiqish jarayonida xalqaro standartlarning faqatgina ba'zi elementlariga murojaat etiladi. Avstraliya, Braziliya, Niderlandiya kabi davlatlarda esa milliy auditorlik standartlari to'lig'icha xalqaro standartlarga asoslangan holda tuziladi. Respublikamizda auditorlik faoliyatining milliy standartlarini ishlab chiqish jarayonida ham xalqaro standartlarga amal qilinadi. Malayziya, Singapur, Nigeriya kabi davlatlarda esa milliy standartlar tuzilmagan va ularda auditorlik faoliyatining xalqaro standartlari milliy standart sifatida qabul qilinadi.

Xalqaro auditorlik amaliyoti qo'mitasi tomonidan qabul qilingan standartlarning asosiylari 2.1-jadvalda keltirilgan:

2.1-jadval

Xalqaro audit standartlari

XAS*	Standart nomi	Standartning asosiy mohiyati
1	2	3
100	Xalqaro audit standartlari va turdosh xizmatlarga izoh	Zamonaviy xalqaro auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi standartlar guruhi va turdosh xizmatlarning mohiyati va maqsadini yoritish
100	Auditorlik faoliyatining kontseptual asoslari	Asosiy prinsiplar keltirilgan: halollik, xolislik, mustaqillik, malaka, maxfiylik, hujjatlashtirish, audit dalillarini to'plash, ichki nazorat tizimini tekshirish va baholash, xulosalarni tahlil qilish va auditorlik hisobotini tayyorlash vazifasini bayon etadi
110	Atamalar glossariysi	Professional auditorlik faoliyati va turdosh xizmatlarni tizimida qo'llaniladigan asosiy va qo'shimcha atamalarning izohi

1	2	3
200	Moliyaviy hisobotlar auditining maqsadi va va uni tartibga soluvchi tamoyillar	Tekshiruvning umumiy maqsadi va hajmini, shuningdek, moliyaviy hisobotlarni tayyorlash borasida korxona rahbariyatining majburiyatini ifodalaydi
210	Audit tekshiruvini o'tkazish bo'yicha majburiyat xati	Auditorning tekshiruvni o'tkazish bo'yicha roziligini anglatuvchi majburiyat xatining asosiy xususiyatlari, auditor ishining hajmi va majburiyati ko'lamini, shuningdek, ushbu xatning shaklini ifodalaydi
220	Audit tekshiruvida sifat nazorati	Audit tekshiruvining alohida bo'limlariga nisbatan sifat nazoratini olib borish va tekshiruv sifatini nazorat qilish bo'yicha auditorlik firmasiga amaliy tavsiyalarni keltiradi
230	Hujjatlashtirish	Ishchi qog'ozlarning shakli va mohiyatini, tekshiruv davomida auditor tomonidan tayyorlanadigan ishchi qog'ozlardan namuna keltirilgan va bu qog'ozlarni saqlash masalasi ko'rilgan
240	Xato va firibgarlik	"Xato" va "firibgarlik" atamalarining mohiyatini yoritadi va bu holatlar yuzasidan javobgarlik korxona rahbariyati zimmasida ekanligini ta'kidlaydi, shuningdek, bu holatlarga duch kelganda auditor amalga oshirish lozim bo'lgan chora-tadbirlarni belgilaydi
250	Moliyaviy hisobotlar auditini bo'yicha qonun va me'yoriy hujjatlarni ko'rib chiqish	Moliyaviy hisobotlar auditini tartibga solishda va yo'naltirishda qonun hujjatlarining roli va ulardan foydalanish uslubiyati, tamoyillarini yoritadi
300	Auditni rejalashtirish	Audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonini va bu jarayonning asosiy elementlarini tasvirlaydi
310	Mijoz biznesini bilish	Mijozga auditorlik xizmatini ko'rsatishdan oldin korxona biznes tarmog'i bilan tanishish, ma'lumotlarni toplash manbalari va ularni tahlil qilish uslubiyati bayoni

1	2	3
320	Muhimlik	“Muhimlik” atamasining mohiyati yoritiladi, bu ko‘rsatkichni rejalashtirish, tekshiruv o‘tkazish jarayonida aniqlash va baholash uslubiyati belgilanadi
400	Audit riski va mijoz ichki nazorat tizimini o‘rganish	“Audit riski” atamasining mohiyati yoritiladi, ichki nazorat tizimining elementlari, vazifalari, tashkil etish uslubi va bu tizimni tekshirish va baholash uchun auditor tomonidan amalga oshirilishi lozim bo‘lgan tekshiruv uslubiyatlarini belgilaydi
401	Ma‘lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit	Ma‘lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit tekshiruvini o‘tkazish uchun bajarilishi kerak bo‘lgan qo‘shimcha ishlari va bu jarayonda auditor malakasiga talablar keltiriladi
500	Audit dalillari	Audit dalillarining mohiyati va manbalarini, bu dalillarning yetarliligi va sifatini aniqlash, shuningdek, dalillarni to‘plash uslubiyatini yoritadi
510	Moliyaviy hisobotlarni birinchi bor tekshirganda dastlabki qoldiqlar (saldolar) ning to‘g‘riligi yuzasidan auditor javobgarligi	Moliyaviy hisobotlar dastlabki bor audit tekshiruvidan o‘tayotgan holda unda keltirilgan boshlang‘ich qoldiqlar (saldolar) to‘g‘riligi yuzasidan auditor javobgarligini belgilab beradi
520	Tahliliy amallar	Tahliliy tekshiruv uslubiyatlarining mohiyati, ularni qo‘llash uslubiyati yoritilgan
530	Auditda tanlab tekshirish uslubi	Tekshiruv namunasini tanlash va baxolash jarayonida auditor e‘tibor qaratishi lozim bo‘lgan holatlar keltirilgan. Statistik va nostatistik tanlab tekshirish uslublari bayon etilgan
540	Hisob baholashlari (taxminlari)ning auditi	Moliyaviy hisobotlarda aks ettirilgan taxminlar bo‘yicha hisob-kitoblar to‘g‘riligini tekshirish uslubiyati yoritiladi
550	Bog‘liq (manfaatdor) taraflar	Bog‘liq taraflar o‘rtasida amalga oshirilgan operatsiyalar yuzasidan auditor to‘plashi kerak bo‘lgan dalillar turi, hajmi va uslubiyati bayon etilgan

1	2	3
560	Perspektiv (kelgusi) moliyaviy hisobotlar yuzasidan audit tekshiruvini	Perspektiv moliyaviy hisobotlar yuzasidan audit tekshiruvini o'tkazish uslubiyati yoritilgan
570	Uzluksiz faoliyat	"Korxona faoliyatining uzluksizligi" tamoyili savol ostida bo'lganda auditor amalga oshirishi lozim bo'lgan vazifalar bayon etiladi. "Korxona faoliyatining uzluksizligi" ning aksini ko'rsatuvchi holatlar keltiriladi
580	Rahbariyat tushuntirish (izoh) xati	Auditor tomonidan rahbariyat tushuntirish (izoh) xatidan audit dalili sifatida foydalanish masalasi yoritiladi
600	Boshqa auditorlar ish natijalaridan foydalanish	Moliyaviy hisobotlar yuzasidan tekshiruv o'tkazgan boshqa mustaqil auditor ishidan foydalanishda hisobga olinishi lozim bo'lgan masalalarni tahlil qiladi
610	Ichki auditor ishi natijalaridan foydalanish	Ichki auditor ishini baholashda mustaqil auditor tomonidan e'tibor qaratilishi lozim bo'lgan masalalar tasvirlangan
620	Ekspert xizmatidan foydalanish	Mijoz yoki auditor tomonidan ekspert xizmatidan foydalanish tartibi borasida amaliy tavsiyalarni keltiradi
700	Moliyaviy hisobotlar yuzasidan auditor xulosasi (hisoboti)	Auditorlik xulosasi shakli va mohiyati borasida tavsiya beradi. Ijobiy, shartli ijobiy, salbiy va auditorlik xulosasini berishdan bosh tortishni anglatadigan xulosalarning ko'rinishidan namuna keltiradi
720	Tekshiruvdan o'tgan moliyaviy hisobotlarda mavjud bo'lgan boshqa tur ma'lumotlar	"Boshqa tur ma'lumotlar" atamasini moliyaviy va moliyaviy bo'lmagan ma'lumot nuqtayi nazaridan yoritadi. Auditor tomonidan bu tur ma'lumotlarni tahlil qilish uslubiyatini keltiradi va ularda aniqlangan muhim xatoliklar yuzasidan auditor xatti-harakatini belgilab beradi
800	Auditorming maxsus hisoboti	Maxsus masalalar bo'yicha auditorlik hisobotini berish borasida tavsiyalar keltiriladi, bunday hisobotlardan namuna ko'rsatiladi

* XAS - Xalqaro audit standartlari

Mavzu yakunida shuni ta'kidlash lozimki, darslarni bahs – munozara va talabalarning o'zaro muhokamasi orqali ko'proq tashkil etish maqsadga muvofiq. Zero, quyidagi jadvalda ushbu omillarning ta'lim sifatiga ta'sir darajasi keltirilgan¹:

Foiz	
5%	Ma'ruza
10%	O'zicha o'qish
20%	Audio-video orqali o'qish
30%	Ko'rgazma namoyish orqali o'qish
50%	Bahs-munozara orqali o'qish
75%	O'quv jarayonini amaliyot bilan bog'lash
90%	Bir-birini, talaba talabani yakka tartibda o'qitish

Qisqacha xulosalar

Mustaqillik yillarida respublikamizda auditorlik faoliyati tashkiliy-huquqiy asoslarini mustahkamlashga yo'naltirilgan me'yoriy-huquqiy asos yaratildi. Buning natijasi sifatida respublikamizda auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy – huquqiy hujjatlarning ko'p bosqichli tizimi yaratildi.

Auditorlik faoliyati standartlari auditorlik faoliyatining o'ziga xos xususiyatlari va asoslarini tartibga soluvchi, shuningdek, auditorlar uchun tekshiruv o'tkazish borasidagi o'z majburiyatlarini amalga oshirishlariga yordam berish maqsadida qabul qilingan umumiy qonun-qoidalar tizimidir. Tekshiruv davomida auditorlik standartlariga amal qilish tekshiruvning yuqori sifatli o'tishi va ishonchli bo'lishini ta'minlaydi. Auditorlik standartlari auditor faoliyati to'g'riligini umumiy belgilab bersada, auditor tomonidan qo'llanilgan barcha uslubiyatlar, amaliyotlarning to'g'riligini anglatmaydi.

Amaliyotda auditorlik standartlari (1) xalqaro; (2) milliy auditorlik standartlariga bo'linadi. Turli mamlakatlar iqtisodiyotida bozor munosabatlarining rivojlanishi, integratsiya jarayonining kengayishi, bir qator auditorlik firmalarining xalqaro miqyosda faoliyat yurituvchi firmalarga aylanishi kabi jarayonlarning ro'y berishi auditorlik faoliyatini xalqaro miqyosda bixillashtirish zaruriyatini yuzaga keltirdi. Bu maqsadga erishish uchun 1977-yilda Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi qoshida

¹ B.Yu. Xodiyev va boshqalar - «Yangi pedagogik texnologiyalar» – T.: 2007.

Xalqaro audit amaliyoti qo'mitasi (International auditing practices committee) tashkil etildi. Ushbu qo'mita qabul qilgan xalqaro standartlar to'rt o'zaro bog'langan qismlardan tashkil topgan: (1) asosiy postulatlar; (2) umumiy standartlar (3) ishchi standartlar; (4) auditorlik hisoboti bo'yicha standartlar. Bu qo'mita tomonidan tayyorlangan standartlar audit amaliyotini xalqaro miqyosda birxillashtirishga qaratilgan.

Mustaqillik yillarida yurtimizda auditorlik faoliyati asoslari qaror topishi bilan audit standartlarini ishlab chiqish zarurati ham yuzaga keldi. Shu munosabat bilan O'zbekiston Respublikasi buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi Moliya vazirligi bilan hamkorlikda «Auditorlik faoliyatining milliy standartlari» ni (AFMS) ishlab chiqdi. Bu borada respublikamizdagi mavjud iqtisodiy shart – sharoitlar, milliy xususiyatlarni inobatga olish va xalqaro tajribadan keng foydalanish standartlarning zamon talablariga yanada mos kelishini ta'minlaydi.

Hozirda respublikamizda auditorlik faoliyatining barqaror rivojiga qonun-hujjatlar asosida keng imkoniyatlar yaratib berilmoqda, xususan, 2006-yil 1-apreldan e'tiboran № PQ-325 qarorning 4-ilovasidagi ro'y-xatga muvofiq auditorlik sohasida xizmat ko'rsatayotgan yuridik shaxslar uch yil muddatga daromad (foyda) solig'i va yagona soliq to'lovi to'lashdan ozod etildi. Soliqqa tortishdan ozod etilgan bu mablag'lar esa auditorlik firmalarining xizmat ko'rsatish sifatini yanada oshirishga xizmat qilishi bilan milliy auditorlik firmalarining moliya bozorida mustahkam o'rin egallashlariga katta zamin yaratadi.

Glossariy

Auditorlik faoliyati standartlari (auditing standards) – auditorlik faoliyatining o'ziga xos xususiyatlari va asoslarini tartibga soluvchi, shuningdek, auditorlar uchun tekshiruv o'tkazish borasidagi o'z majburiyatlarini amalga oshirishlariga yordam berish maqsadida qabul qilingan umumiy qonun – qoidalar tizimidir. Tekshiruv davomida auditorlik standartlariga amal qilish tekshiruvning yuqori sifatli o'tishi va ishonchli bo'lishini ta'minlaydi.

Auditorlik hisoboti bo'yicha standartlar (Reporting standards) – audit tekshiruvi yakunida tayyorlanishi lozim bo'lgan auditorlik hisoboti shakli, mohiyati, ma'lumotlarni aks ettirish tartibi borasidagi talablarni belgilab beradi.

Buxgalterlar xalqaro federatsiyasi (International Federation of Accountants) – yuqori sifatli xalqaro standartlarni ishlab chiqish va amaliyotga joriy etish, o'z a'zolari o'rtasidagi hamkorlikni ta'minlash,

xalqaro tashkilotlar bilan hamkorlikni ta'minlash va buxgalteriya sohasini xalqaro miqyosada tartibga solish hamda muvofiqlashtirish maqsadida 1977-yilda Myunxen (Germaniya) da 11-Buxgalterlar Jahon Kongressida tuzilgan tashkilot. Hozirda boshqaruv organi Nyu – York shahrida joylashgan.

Ishchi standartlar (Field work standards) – audit tekshiruvi jarayonida auditor amal qilishi lozim bo'lgan qonun – qoidalarni aks ettiradi (rejalashtirish, nazorat, yetarli miqdordagi dalillarni to'plash va ichki nazorat tizimini baholash).

Umumiy standartlar (General standards) – auditor o'z oldida turgan vazifalarni samarali bajarishi uchun ega bo'lishi talab etiladigan sifat va malakaviy talablarni ifoda etadi (tayyorgarlik, malaka, mustaqillik, xolislik, tekshiruv jarayonida e'tiborlilik).

Takrorlash va nazorat savollari

1. Standartlarning mohiyati va ularning auditorlik faoliyatidagi ahamiyati nimada?

2. Auditorlik faoliyatining xalqaro standartlarini ishlab chiqishga zarurat nima sababdan yuzaga keldi va ushbu standartlarni qaysi tashkilot tayyorlaydi?

3. Xalqaro auditorlik standartlarining tashkil etuvchi qismlarini va ularning mohiyatini yoriting.

4. Nima sababli auditorlik faoliyatining xalqaro standartlari barcha davlatlarda birdek qabul qilinmaydi?

5. Auditorlik faoliyatining xalqaro standartlarini takrorlang va asosiy mohiyatini bayon eting.

6. Respublikamizda auditorlik faoliyatining milliy standartlarini qaysi tashkilotlar tayyorlaydi va hozirda nechta auditorlik faoliyatining milliy standartlari qabul qilingan?

7. Auditorlik faoliyatining milliy standartlari bilan yaqindan tanishing va ularni xalqaro standartlar bilan qiyoslang, o'xshash va farqli qirralarini aniqlang.

8. Respublikamizda auditorlik faoliyatining huquqiy asoslarini tashkil etuvchi qonun hujjatlarining asosiy guruhlarini bayon eting.

9. «O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun» va «Auditorlik faoliyatining milliy standartlari»ning audit tekshiruvidagi ahamiyati nimada?

III bob. AUDITORLIK PROFESSIONAL ETIKASI VA AUDITORNING HUQUQIY JAVOBGARLIGI

3.1. Professional etikaning mohiyati va ahamiyati

Etika – shaxs yoki shaxslar guruhining ma’naviy – axloqiy xatti – harakatini belgilab beruvchi qonun-qoidalar tizimidir. Qadimdan shifokorlik etikasi tushunchasi mavjud bo’lgan. Bu etikaning asosiy maqsadi shifokorlar faoliyatini axloqiy nuqtayi nazardan tartibga solishga, o’z kasbiga nisbatan vijdonan yondashishga undashdan iborat edi. Hozirgi kunda auditorlik sohasida ham shifokorlik etikasi singari auditorlik etikasi yuzaga keldi.

Auditorlik etikasining asosini mustaqillik, malaka, halollik va xolislik tamoyillari tashkil etadi. Auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi tashkilotlar ham turli qonunlar, standartlar bilan bir qatorda auditorlik etikasi kodeksini ham ishlab chiqishgan. Shu jumladan, respublikamizda «O’zbekiston auditorlarning kasbga oid Axloq Kodeksi» qabul qilingan. Ushbu kodeksda auditorlar audit sohasiga nisbatan jamoat ishonchi va e’tiborini orttirish uchun o’zlarini qanday tutishlari lozimligi, o’z zimmalaridagi vazifalarni amalga oshirish jarayonida amal qilishlari lozim bo’lgan axloqiy ma’naviy qadriyatlar, tamoyillar o’z ifodasini topgan. Audit tekshiruvini o’tkazish jarayonida umuminsoniy qadriyatlar, tartib – qoidalarga amal qilish har bir auditor va auditorlik firmasi rahbarining zimmasidagi majburiyatdir.

Etika normalariga amal qilgan holda ish yuritish auditorlik faoliyatining jamoatchilik orasidagi obro’-e’tiborining ortishiga, bu turdagi xizmatga jamoatchilikning ehtiyoji oshishiga xizmat qiladi. Aksincha, etika tamoyillarining buzilishi auditorlik sohasiga va auditorlar jamoasiga nisbatan katta hurmatsizlikning namunasini hisoblanadi va bu sohaga ham ma’naviy, ham moddiy zarar keltiradi. Etika tamoyillariga amal qilmaslik har bir auditorga nisbatan keskin choralar ko’rilishiga, xususan, auditorlik malaka sertifikatini va litsenziyasidan mahrum qilinishiga olib keladi.

3.2. Auditorlik Professional Etika Kodeksi

Auditorlik Professional Etika Kodeksi auditorlik faoliyatining o’ziga xos «Odobnoma»si hisoblanadi. Ushbu kodeks auditorlik faoliyatining umuminsoniy qadriyatlarga, fazilatlarga mos bo’lishini, auditor o’z faoliyatini halollik bilan, faqatgina jamiyat manfaatlaridan kelib chiqqan holda amalga oshirishini ta’minlaydi. Yuqoridagi tamoyillarga asosan ish

yuritish jamiyatining auditorlik faoliyatiga ishonchi va ehtiyojining ortishiga xizmat qilishini anglagan holda ko'pgina xorijiy davlatlarda Auditorlik faoliyatining etika Kodeksi qabul qilingan.

Bu Kodeks yuridik kuchga ega va unda keltirilgan tamoyillarning buzilishi auditorning jinoiy, moddiy javobgarlikka tortilishiga olib keladi. Ko'pgina xorijiy davlatlar, shu jumladan, respublikamizda qabul qilingan «O'zbekiston auditorlarning kasbga oid Axloq Kodeksi» da auditorlarga nisbatan etika nuqtayi nazaridan quyidagi asosiy talablar keltirilgan:

- **Umumqabul qilingan axloqiy normalarga amal qilish.** Auditorlar o'z zimmalaridagi vazifalarini amalga oshirish jarayonida umuminsoniy axloqiy qadriyatlar, tamoillarga amal qilgan holda, halollik bilan ish yuritishlari va qaror qabul qilishlari shart. Boshqacha qilib aytganda, auditorlar «Boshqalar siz uchun qilishlarini xohlamagan ishini o'zingiz ham boshqalar uchun qilmang» jumlasiga amal qilgan holda ish ko'rishlari, butun tekshiruv o'tkazish va xulosa tayyorlash jarayonida halollik bilan ishlashlari, masalalarga xolislik bilan yondashishlari, adolatsizlikka va boshqa hamkasblari tomonidan insoniy, axloqiy qadriyatlarning buzilishiga yo'l qo'ymasliklari lozim.

- **Jamiyat manfaatlarini ifoda etish.** Garchi audit tekshiruv uchun haqni mijoz to'lasada, auditor faqatgina jamiyat manfaatlaridan kelib chiqqan holda ish ko'rishi shart. Mijoz manfaatlarini soliq va sud idoralarida himoya etishdan oldin auditor mijozning bu manfaatlari to'g'ri, qonuniy asosda yuzaga kelganiga ishonch hosil qilishi zarur. Aks holda auditor mijoz manfaatlarini himoya etishdan bosh tortishi shart.

- **Auditorning xolisligi.** Tekshiruv yakunida xulosa va tavsiyalar tayyorlash uchun yagona asos - yetarli miqdordagi va ishonchli ma'lumot hisoblanadi. Auditor bilgan holda noto'g'ri ma'lumotlarni to'plashi, yoki ma'lumotlarni soxtalashtirishi va ularni tashqi foydalanuvchilarga taqdim etishi mumkin emas. Auditor xizmat ko'rsatish jarayonida har qanday turdagi tashqi bosim yoki shu kabi boshqa holatlar o'z mulohazasining xolisligiga (xolislik - jamiyat manfaatlaridan boshqa guruhlar manfaatini himoya etmaslik) ta'sir etmayotganiga ishonch hosil qilishi va shuni ta'minlashi, aks holda, xulosa berishdan bosh tortishi shart. Auditor xulosasi va qarori boshqa uchinchi taraf fikriga emas, faqatgina shu auditorning o'z shaxsiy mulohazasi, fikriga asoslanishi kerak. Auditor o'z xolisligiga ta'sir o'tkazishi mumkin bo'lgan har qanday shaxs bilan muloqot olib borishdan bosh tortishi lozim.

- **Auditorning e'tiborliliigi.** Professional xizmat ko'rsatish jarayonida auditor o'z ishiga yuqori darajada e'tiborlilik, ehtiyotkorlik bilan yondashishi, rejalashtirish, tekshiruv o'tkazish va xulosa tayyorlash

jarayonida mavjud qonunlar va standartlarga to'liq amal qilinishini ta'minlashi, tekshiruvning har bir bosqichiga nisbatan yuqori darajadagi nazoratni o'rnatishi zarur.

- **Auditorning mustaqilligi.** Auditor umumiy mijoz korxona yoki uning rahbariyatining alohida vakillari bilan auditor mustaqilligiga ta'sir o'tkazish darajasidagi yaqin munosabatlarga ega bo'lsa, bu tekshiruvni o'tkazishdan bosh tortishi lozim. Tekshiruv davrida va tekshiruv yakunida tayyorlangan hujjatlarda auditor korxonaga nisbatan to'liq mustaqilligini ishonch bilan bayon eta olishi zarur. Auditorning xaqiqatdan ham mustaqilligiga shubha uyg'otuvchi yoki mustaqillikka ta'sir etuvchi omillar qatoriga quyidagilar kiradi:

- auditorning mijoz korxonaning moliya – xo'jalik faoliyatida har qanday ko'rinishda ishtirok etishi;

- auditorning mijoz korxonadan moliyaviy jihatdan bog'liqligi (qaramligi);

- korxonaga bilvosita (qarindoshchilik, korxona ishchilari orqali) bog'liqligi va moliyaviy munosabatlarda ishtirok etishi;

- korxona rahbariyati bilan be'vosita, yaqin qarindoshchilik munosabatlarining mavjudligi;

- korxonaning o'ta mehmondo'st munosabatda bo'lishi va turli qimmatli buyumlar, xizmatlarni ularning haqiqiy bozor bahosidan ancha arzon narxda yoki umuman tekinga berishi;

- auditorlik firmasi xodimlari yoki rahbarlarining mijoz boshqaruvida ham faoliyat yuritishi;

- auditorlik firmasining manfaatlari bo'lgan moliyaviy, investitsion institutlarga mijoz rahbariyatining investitsiya kiritishi borasida tavsiya berishi;

- auditorlik firmasi xodimi yoki rahbarlarining oldingi davrda mijoz korxonada yuqori lavozimdagi xodim sifatida ishlagan bo'lishi;

- auditorni mijoz korxonaning boshqaruv organiga tayinlash to'g'risidagi korxona rahbariyatining shu auditorga taklifi va boshqalar.

Yuqoridagi holatlarning birortasining ro'y berishi auditorlik firmasining tekshirilgan korxonaga nisbatan mustaqilligini shubha ostiga qo'yadi va kelgusida firma rahbariyati va xodimlarining javobgarlikka tortilishiga olib kelishi mumkin.

- **Auditorning professional malakasi.** Auditor mijozga xizmat ko'rsatishda yuqori darajadagi malakaga ega bo'lishi lozim. Yangi mijoz bilan munosabat o'rnatishdan oldin auditor shu mijoz uchun audit amaliyotining yangi uslubiylatlarini qo'llash, eng so'nggi qonunchilikka amal qilgan holda yuqori darajali xizmat ko'rsatishni kafolatlashi zarur.

Auditor o'z malakasi doirasidan tashqari bo'lgan sohalarda xizmat ko'rsatishi, tavsiya berishi mumkin emas. Tekshiruv davomida bunday hollarga duch kelinsa, auditor mustaqil ekspert xizmatidan foydalanishi shart.

Auditorning malakasi uning oliy ma'lumoti, malaka sertifikatiga ega ekanligi va audit sohasidagi uzluksiz ish tajribasi bilan belgilanadi. Bundan tashqari, auditor ish faoliyati davomida doimiy ravishda buxgalteriya, audit, soliq, xalqaro va milliy buxgalteriya va audit standartlari, fuqarolik huquqi, axborot texnologiyalari kabi sohalarda o'z malakasini oshirish maqsadida ishlashi lozim. Auditorlik firmasi rahbariyati esa bu jarayon ustidan doimiy nazorat olib borishi kerak.

- **Mijozning tijorat siri.** Auditor mijoz bilan munosabatlarning davom etayotgani yoki to'xtaganligidan qat'iy nazar, shu mijozga xizmat ko'rsatish jarayonida qo'lga kiritilgan har qanday ma'lumotni sir tutishi zarur. Auditor hech qachon mijozga xizmat ko'rsatish jarayonida ma'lum bo'lgan ma'lumotlarni mijoz korxona zarar ko'rishi evaziga o'z shaxsiy yoki boshqa uchinchi taraf manfaatlarini ko'zlab oshkor etmasligi lozim.

Mijoz faoliyatiga doir ma'lumotlarni oshkor etish faqat quyidagi hollarda jinoyat hisoblanmaydi:

- ushbu ma'lumot mijoz rahbariyati roziligi bilan oshkor etilganda;
- qonun bilan belgilangan tartibda yoki sud qaroriga asosan oshkor etilganda;

- mijoz auditorni qonunchilikka zid amaliyotlarga jalb etgan yoki jalb etishni xohlaganda.

- **Soliq munosabatlari.** Auditorlar har qanday sharoitda ham soliqqa doir qonunchilikka to'liq amal qilishlari shart. Auditorlar o'z shaxsiy yoki boshqa uchinchi taraf manfaatlarini ko'zlagan holda daromadlarini yashirmasliklari kerak. Bu majburiyat mijozga soliqqa doir xizmat ko'rsatish jarayonida ham amal qiladi. Auditor mijoz manfaatlaridan kelib chiqqan holda soliq qonunchiligini buzib ish tutishi qonunga xilof amaliyot hisoblanadi va javobgarlikka tortiladi.

Tekshiruv o'tkazish jarayonida soliqqa doir aniqlangan kamchiliklar yuzasidan auditor mijoz rahbariyatiga yozma ko'rinishda zudlik bilan xabar berishi, bu kamchiliklarni bartaraf etish yo'llarini taklif etishi va zaruriy choralar ko'rilmaganda mijozga nisbatan qollanilishi mumkin bo'lgan jazo choralaridan xabardor qilishi lozim.

Mijozga soliqqa doir tavsiyalarni auditor faqatgina yozma ko'rinishda taqdim etishi zarur. Shu bilan birga, auditor mijozga bu tavsiyalar soliq idoralari bilan yuzaga kelishi mumkin bo'lgan har qanday tur muammolarni hal etmasligini va soliq deklaratsiyasi va soliqqa doir boshqa

hujjatlardagi ma'lumotlarning to'g'riligi yuzasidan javobgarlik faqatgina mijoz rahbariyati zimmasida ekanligini ham eslatib o'tishi kerak.

- **Ko'rsatilgan xizmat uchun to'lov.** Tekshiruv uchun to'lov etika talablariga javob berishi uchun to'lov summasi tekshiruv hajmi va sifatidan kelib chiqishi lozim. To'lov summasiga ko'rsatilayotgan xizmatning murakkabligi, auditorlar malakasi, auditorlik firmasining obro'-e'tibori va auditor o'z zimmasiga olayotgan javobgarlik kabi omillar ham ta'sir o'tkazadi.

To'lov summasi yuqoridagi omillardan qat'iy nazar faqat ma'lum maqsadlarga erishilishiga bog'liq bo'lishi qonunga zid amaliyot hisoblanadi.

Auditor dastlab kelishilgan to'lov summasidan yuqori summani faqatgina tekshiruvga doir va dastlab ko'zlanmagan, ammo majburiy amalga oshirgan qo'shimcha xarajatlarini qoplaganlik uchun olishi mumkin.

Auditor xizmat uchun to'lov summasi va shaklini oldindan kelishib qo'yishi kerak. Mijoz o'z yillik daromadining katta qismini audit tekshiruvi uchun xizmat haqi sifatida berishi esa auditor tomonidan auditorlik etikasiga amal qilganini shubha ostiga qo'yishi mumkin.

- **Auditorlar o'rtasidagi munosabatlar.** Auditorlar boshqa auditorlarga do'stona munosabatda bo'lishlari va ularning ishlarini asossiz tanqid qilmasliklari zarur. Mijoz talabiga ko'ra tekshiruvda qatnashayotgan auditorlardan biri yoki bir nechta almashtirilsa, avvalgi auditor keyingi auditor bilan ham yaxshi munosabatlarni o'rnatishi, yangi auditor o'z ishini yuqori sifatli qilib o'tkazishi uchun barcha amaliy yordamni ko'rsatishi kerak.

- **Xodimlarning auditorlik firmasi bilan munosabatlari.** Malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditor auditorlik firmasiga ishga qabul qilingach, shu firmadagi butun faoliyati davomida firma obro'sining ortishi va kelgusi rivoji uchun xizmat qilishi, firma rahbariyati va boshqa xodimlari, shuningdek, mijoz rahbariyati va xodimlari bilan do'stona munosabatlarni o'rnatishi va ta'minlashi lozim.

Auditorlik firmasi rahbariyati va xodimlarining o'zaro munosabati xizmat ko'rsatish jarayonida umumiy javobgarlikka asoslanishi va firmaning xizmat ko'rsatish doirasini kengaytirish va rivojlantirishga qaratilishi zarur.

Auditorlik firmasi o'z xodimlarining malakasini oshirishi ustidan doimiy nazoratni tashkil etishi va uzluksiz ta'limni ta'minlashi kerak. Rivojlangan davlatlarda yirik auditorlik firmalari «Professional rivojlanish» bo'limini tuzganlar. Bu bo'limning asosiy vazifalari qatoriga firma xodimlarining malakasini doimiy ravishda yuqori darajada bo'lishini ta'minlash maqsadida audit, buxgalteriya, soliq, qonunchilik, axborot

texnologiyalari kabi sohalar bo'yicha turli seminarlar, trening kurslarini tashkil etish, ilmiy izlanishlar olib borish, ilmiy gazeta, jurnallar va adabiyotlar nashrini yo'lga qo'yish kabilar kiradi.

Auditorlik firmasida faoliyat yuritayotgan xodimlar o'z vazifalariga halollik bilan, zimmalaridagi majburiyat va javobgarlikni his etgan holda yondashishlari, o'z malakalarini oshirib borishga harakat qilishlari, ichki va tashqi hujjatlar bilan ehtiyotkor ishlashlari va mijoz rahbariyati, shuningdek, xodimlari bilan munosabatda mustaqillik tamoyilidan chetlashmasliklari zarur.

Auditorlik firmasini doimiy o'zgartiradigan, tekshiruv jarayonida kutilmaganda firmani tark etadigan xodimlar auditorlik etikasini qo'pol ravishda buzgan hisoblanadilar.

Ma'lum sabablarga ko'ra auditor hozirgi auditorlik firmasini tark etsa, yangi firmada faoliyat yuritish jarayonida avvalgi firma rahbariyati va xodimlari to'g'risida salbiy fikr bildirmasligi, bu firmada tekshiruv jarayonida qo'llanilgan uslubiyatlarni, firma faoliyati borasida o'ziga ma'lum bo'lgan maxfiy ma'lumotlar va hujjatlarni oshkor etmasligi lozim.

Agar avvalgi xodimlar auditorlik firmasi manfaatlari va auditorlik faoliyati obro'-etiboriga jiddiy ta'sir etuvchi xatti-harakatlarni sodir etmagan bo'lsalar, auditorlik firmasi rahbariyati ham uchinchi tarafga bu avvalgi xodimlarining professional va shaxsiy xususiyatlarini ochiq bayon etmasligi kerak.

Rivojlangan davlatlarda yangi auditorlik firmasiga ishga joylashish uchun asosiy talablardan biri avvalgi auditorlik firmasi rahbariyatidan tavsiyanoma taqdim etish hisoblanadi. Ushbu tavsiyanoma juda katta ahamiyatga va kuchga ega bo'lgan hujjatdir. Tavsiyanoma orqali auditorning e'tiborli bo'lgan ijobiy xususiyatlari va kamchiliklari yoritilishi mumkin. Shu sabab, ushbu hujjat xodimning yangi ishga qabul qilinishi yoki qabul qilinmasligi masalasini hal etishda katta o'rin tutadi.

Biror sabablarga ko'ra auditorlik firmasini tark etayotgan xodim ushbu firmaga tegishli, ahamiyatli va maxfiy hisoblangan barcha hujjatlarni, ma'lumotlarni, texnik vositalar (uyali aloqa, kompyuter) ni o'z vaqtida topshirishi kerak.

- **Auditda reklama.** Auditorlar va auditorlik firmasi to'g'risidagi ma'lumotlar turli ommaviy axborot vositalari, auditorlik faoliyatiga oid maxsus nashrlar, ma'lumotnomalar, konferensiyalarda auditorlik firmasi rahbariyati yoki xodimlari tomonidan e'lon qilinishi mumkin. Auditorlik faoliyatiga doir reklama borasida, xususan bu ma'lumotlarni e'lon qilish vositalari, vaqti va joyi bo'yicha qonunchilikda cheklovlar ko'zda tutilmagan.

Auditorlik xizmati bo'yicha reklama ochiq, to'g'ri va tushunarli bo'lishi, eshituvchilar va o'quvchilarni chalg'itadigan, aldaydigan ma'lumotlar keltirilmasligi va bu reklama audit xizmatini ko'rsatuvchi boshqa firmalar yoki mutaxassislarni obro'sizlantirmasligi kerak.

Auditorlik firmasi tomonidan quyidagi ma'lumotga ega bo'lgan reklamalarni e'lon qilish auditorlik etikasiga zid hisoblanadi:

- auditorlik firmasi o'z xizmat sifatini, asossiz ravishda boshqa auditorlik firmalari bilan qiyoslashi va ustun qo'yishi;
- auditorlik firmasi o'z obro'sini oshirish maqsadida o'z mijozlari borasidagi ma'lumotni shu mijoz rozilgisiz oshkor etishi;
- audit, soliq, buxgalteriya kabi sohalarda asossiz ravishda yuqori sifatli xizmat ko'rsatishini e'lon qilish.

Mustaqil jurnalistlar ham auditorlik firmasi faoliyati borasida ijobiy yoki salbiy axborot e'lon qilishdan oldin yetarlicha asosga, to'g'ri ma'lumotlarga ega ekanliklariga ishonch hosil qilishlari lozim. Auditorlik firmasi ham o'z xizmati sifatini bo'rttirib ko'rsatishi, yoki kamchiliklarni oshkor etmasligi uchun jurnalistlarga har qanday turdagi mablag'larni ajratishi auditorlik etikasiga mutlaqo zid amaliyot hisoblanadi.

- **Boshqa davlatlardagi audit xizmati.** Auditor o'z mamlakati yoki xorijiy davlatda xizmat ko'rsatishidan qat'iy nazar auditorlik etika tamoyillari o'zgaraydi va auditor ularga bir xilda amal qilishi shart.

Auditor xorijiy davlatlarda faoliyat yuritish jarayonida auditorlik etikasi borasida quyidagilarga e'tibor qaratishi lozim:

- agar xorijiy davlat auditorlik etikasi talablari auditorning o'z davlatida qabul qilingan etika tamoyillari talablariga nisbatan *yumshoq* xususiyatga ega bo'lsa, auditor o'z davlati etika talablariga amal qilishi kerak;
- agar xorijiy davlat auditorlik etikasi talablari auditorning o'z davlatida qabul qilingan etika tamoyillari talablariga nisbatan *qattiq* bo'lsa, auditor xorijiy davlat etika talablariga rioya etishi zarur.

3.3. Auditorning mijoz oldidagi mas'uliyati

Mijoz korxonada auditorlik sohasida xizmat ko'rsatishdan oldin auditorlik firmalari mijoz oldida quyidagi mas'uliyatni o'z zimmlariga oladilar:

- xizmat ko'rsatishda «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun»ning barcha moddalariga to'liq amal qilish;
- audit tekshiruvini «Auditorlik faoliyatining milliy standartlari»da keltirilgan talablarga mos ravishda o'tkazish;

- auditorlik sohasida faoliyat yuritish uchun maxsus litsenziyaga ega bo'lish;
- mijoz faoliyatiga doir maxfiy ma'lumotni tijorat siri sifatida sir saqlash;
- o'z xulosasi yuzasidan huquqiy javobgarlikni to'liq o'z zimmasiga olish.

Yuqoridagi talablarning to'liq bajarilishi auditorlik sohasida faqatgina maxsus malakaga, ruxsatga ega bo'lgan shaxslar va firmalar faoliyat yuritishi mumkinligini ko'rsatadi va mijozga xizmat ko'rsatish jarayonida umumqabul qilingan qonunlar, standartlarga mos ish yuritishlarini ta'minlaydi. Natijada mijoz manfaatları yuqori malaka va ijobiy fazilatlarga ega shaxslar tomonidan himoyalanađi. «Auditorlik faoliyatining milliy standartlari» da audit tekshiruvini o'tkazish borasidagi talablar bayon etilgan. Tekshiruvni ushbu talablarga asosan tashkil etish mijozga yuqori sifatli xizmat ko'rsatilishiga zamin yaratadi. Auditor tekshiruvining sifatsizligi va mijoz aynan auditor aybi bilan moddiy hamda ma'naviy zarar ko'rgani ham sudda shu standartning buzilgan talablarini aniq ko'rsatish orqali isbotlanadi.

Auditorning mijoz oldidagi mas'uliyatiga to'liq amal qilmasligi auditorning mijoz oldidagi javobgarligini yuzaga keltiradi. Ushbu holat yuzasidan auditor javobgarligi O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksiga asosan aniqlanadi va sud organlari tomonidan qaror chiqariladi.

Auditor o'z xizmatini sifatsiz, e'tiborsizlik bilan o'tkazishi natijasida mijoz korxona yoki davlat organi moddiy zarar ko'rsa bu organlar sudga mazkur masala yuzasidan murojaat etishlari va sud qaroriga asosan:

- zarar summasini;
- sud xarajatlari;
- jarima summasini to'liq undirishlari mumkin.

«Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun»ning 22, 23, 24 - moddalariga asosan auditorlik firmasi tomonidan quyidagi holatlarning biri yoki bir nechitasi sodir etilsa, auditorlik faoliyatini yuritish huquqini beruvchi litsenziyaning amal qilishi to'xtatib turilishi, amal qilishi tugatilishi yoki bekor qilinishi mumkin:

- auditorlik firmasi rahbariyati tomonidan litsenziya olish uchun noto'g'ri ma'lumotlar taqdim etilganda;
- auditorlik firmasi tomonidan litsenziyada ko'rsatilmagan xizmat taklif etilganda;
- O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'rsatilgan hollardan tashqari, mijoz faoliyatiga oid ma'lumot mijoz rozilgisiz uchinchi tarafga oshkor etilganda;

- bir necha bor sifatsiz audit tekshiruvi o'tkazilganda;
- mijozdan to'liq mustaqil bo'lamagan holda tekshiruv o'tkazilganda.

Yuqoridagi holatlardan, ayniqsa, uchinchi, ya'ni mijoz faoliyatiga oid ma'lumotning mijoz roziligisiz uchinchi tarafga oshkor etilishi auditorlik etikasining qo'pol ravishda buzilishi hisoblanadi va auditorlik faoliyatining obro'siga va bu sohaga nisbatan jamiyat ehtiyojiga keskin salbiy ta'sir etadi.

Ammo tekshiruv jarayonida auditor har doim ham qaysi ma'lumot tijorat siri hisoblanishini va qaysilari oddiy ma'lumot ekanligini aniq ajrata olmasligi mumkin. Shu sabab biror ma'lumot tijorat siri hisoblanishi uchun u quyidagi talablarga javob berishi lozim:

- ma'lumot uchinchi tarafga oshkor etilmaganda shu ma'lumot egasi uchun aniq foyda keltirishi zarur;

- ushbu ma'lumotdan faqatgina maxsus ruxsatga ega shaxslar foydalanishlari, xabardor bo'lishlari mumkin;

- ma'lumot egasi bu ma'lumotning maxfiyligini ta'minlash uchun zaruriy choralarni ko'rgan bo'lishi kerak.

Biror ma'lumotga nisbatan yuqorida keltirilgan talablar qo'llanilgan bo'lsa, bu ma'lumot tijorat siri hisoblanadi. Aks holda faqatgina oddiy ma'lumot bo'ladi.

Quyidagi hujjatlar mijoz tijorat siri hisoblanmaydi:

- korxona ta'sis hujjatlari va ustavi;
- tadbirkorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini beruvchi litsen-ziyalar, guvohnomalar;
- soliq va boshqa majburiy to'lovlarning amalga oshirilganligini tasdiqlovchi hujjatlar;

- korxona xodimlarining soni va tarkibi to'g'risidagi ma'lumotlar.

Korxona rahbari bu hujjatlarni qonun bilan belgilangan tartibda quyidagi tashkilotlar va guruhlar talabiga ko'ra taqdim etishi shart:

- davlat organlari;
- mahalliy boshqaruv organlari;
- nazorat va huquq — tartibot organlari;
- korxona xodimlari jamoasi;
- O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'rsatilgan boshqa organ va shaxslar.

Yuqorida keltirilgan talablar davlat ahamiyatidagi va faoliyatiga doir ma'lumotlar davlat siri hisoblangan korxonalarga nisbatan tatbiq etilmaydi.

3.4. Auditda professional javobgarlik sug'urtasi

2 «Bozor iqtisodiyoti sharoitida har qanday tadbirkorlik faoliyati, shu jumladan, auditorlik faoliyati ham tavakkalchilikka asoslanadi. Ya'ni faoliyat yakunda faqat daromadli bo'lishini hech kim kafolatlamaydi. Auditorlik faoliyatidagi eng asosiy tavakkalchilik auditorning o'tkazilgan tekshiruv yuzasidan yuzaga kelishi mumkin bo'lgan javobgarligi (noto'g'ri xulosa va maslahat, xato baholash va boshqalar) bilan bog'liq.»

Ko'rsatiladigan xizmat turi va ish hajmi qanchalik katta bo'lsa, tavakkalchilik ham mos ravishda oshib boradi. Bu esa auditor tomonidan xato xulosa, maslahatlarning berilishi ehtimolini oshiradi. Shu sabab hozirda auditorlar o'z faoliyati bilan bog'liq bu tavakkalchiliklar natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan moddiy javobgarlikni qisqartirish maqsadida o'z xulosa va maslahatlarini sug'urtalashmoqda.

Bu tur sug'urtadan foydalanish uchun auditorlik firmasi auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalashni taklif etayotgan sug'urta kompaniyasi bilan shartnoma tuzadi va doimiy ravishda sug'urta badallarini to'lab boradi.

Auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalashdan oldin sug'urta kompaniyasi va auditorlik firmasi rahbariyati auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalash shartlarini kelishadilar. Ushbu kelishuv doirasida quyidagi masalalar ko'riladi:

- sug'urta subyekti va obyekti;
- sug'urta hodisasi va sug'urta amal qiladigan hudud;
- sug'urtalovchi o'z zimmasiga olayotgan javobgarlik hajmi;
- sug'urtalovchi javobgarligining chegarasi;
- sug'urta shartnomasini tuzish va tugatish tartibi;
- sug'urta badallarini to'lash tartibi;
- sug'urta hodisasi ro'y berganda tomonlar majburiyati;
- sug'urta to'lovini to'lash tartibi;
- nizolarni ko'rib chiqish tartibi.

Kelishuv yakunida auditorlik firmasi va sug'urta kompaniyasi rahbariyati yuqoridagi masalalar yozma ravishda bayon etilgan «Auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalash shartnomasi» ni imzolaydilar.

Ushbu shartnomaga muvofiq, ixtiyoriy yoki qonun bilan belgilangan tartibda majburiy ravishda sug'urtadan o'tayotgan yuridik shaxs (auditorlik firmasi) yoki jismoniy shaxs (auditor) **sug'urtalanuvchi** deyiladi. Sug'urta xizmatini ko'rsatish maqsadida tuzilgan va shu faoliyat bilan shug'ullanish

uchun qonun bilan belgilangan tartibda litsenziya olgan yuridik shaxslar **sug'urtalovchi** hisoblanadi.

Shu o'rinda «Auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalash shartnomasi»da keltiriladigan ba'zi atamalarga to'xtalib o'tamiz.

Sug'urta subyekti – O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun»ga asosan tashkil etilgan va faoliyat yuritadigan yuridik shaxslar (auditorlik firmasi) va jismoniy shaxslar (auditorlar).

Sug'urta obyekti – auditorning auditorlik professional faoliyatini amalga oshirish jarayonida uchinchi tarafga etkazgan zararini qonun bilan belgilangan tartibda qoplash majburiyati bilan bog'liq bo'lgan mulkiy manfaati hisoblanadi. Sug'urta kompaniyasi sug'urta to'lovini uchinchi taraf nomidan auditorlik firmasiga auditorlar tomonidan yetkazilgan zararni qoplashni so'rab kelib tushgan arizaga muvofiq amalga oshiradi. O'z navbatida, sug'urta kompaniyasi auditor tekshiruvga xolisona yondashgan jarayonda bilmagan holda yo'l qo'ygan xatoligi natijasida uchinchi tarafga yetgan zararni qoplaydi. Auditor tomonidan mijoza moddiy zarar yetishi mumkinligini bilib turib atayin qilingan xatolik yoki amalga oshirilmagan xatti-harakat natijasida uchinchi tarafga yetgan zarar sug'urta kompaniyasi tomonidan qoplanmaydi.

Sug'urta hodisasi – shartnoma amal qilish davrida auditor tomonidan bilmagan holda yo'l qo'yilgan xatolik natijasida uchinchi tarafga yetgan zararni auditorlik firmasi fuqarolik qonunchiligi bilan belgilangan tartibda qoplashi lozimligini tasdiqlovchi voqea. Bitta sabab natijasida ko'rilgan bir necha zarar ham bitta sug'urta hodisasi deb qaraladi.

«Auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalash shartnomasi»da, odatda, quyidagi faoliyat natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan sug'urta hodisalari sug'urtalanishi kelishiladi:

- iqtisodiy subyektlarning moliyaviy hisobotlari, hisob-kitob hujjatlari, soliq deklaratsiyalariga nisbatan mustaqil audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida auditor tomonidan yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatoliklar;
- buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, tiklash va yuritish jarayonida auditor tomonidan yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatoliklar;
- O'zbekiston Respublikasi moliya, soliq, bank va boshqa xo'jalik qonunchiligiga doir noto'g'ri berilgan maslahat;
- auditorlik firmasining professional faoliyatini amalga oshirishi bilan bog'liq bo'lgan boshqa holatlar.

Shartnomada yuqorida keltirilgan bandlarning barchasi yoki faqat ba'zilar bilan bog'liq bo'lgan sug'urta hodisalarini sug'urtalashga kelishilishi mumkin.

Sug'urtalovchi o'z zimmasiga olayotgan javobgarlik hajmi — sug'urta kompaniyasi tomonidan sug'urta to'lovi qaysi holatlar yuzasidan to'lanishi va qaysi holatlar bo'yicha sug'urta to'lovini to'lashni sug'urta kompaniyasi o'z zimmasiga olmasligini belgilab beradi. Sug'urta kompaniyalari sug'urta shartnomasining faqatgina «sug'urta hodisasi» bo'limida kelishilgan holatlar bo'yicha auditor tomonidan uchinchi taraf (davlat yoki iqtisodiy subyekt)ga yetgan zararni qoplaydilar. Sug'urta to'lovi sug'urta hodisasi bilan bog'liq bo'lgan quyidagi qo'shimcha xarajatlarni ham o'z ichiga oladi:

- sug'urta hodisasini o'rganish bilan bog'liq xarajatlar;
- sug'urtalanuvchi (auditorlik firmasi / auditor) ning sug'urta hodisasidagi aybdorlik darajasini aniqlash bilan bog'liq xarajatlar;
- agarda sug'urta hodisasi sug'urtalovchi kompaniya roziligi bilan yoki sug'urta kompaniyasi ishning sudga oshishining oldini ola olmaganligi sababli sudga oshirilgan bo'lsa, sug'urta hodisasi bo'yicha sud ishi bilan bog'liq xarajatlar.

Sug'urta shartnomasida sug'urta kompaniyasi auditorning o'z ishini yetarlicha e'tibor va malaka bilan bajarmaganligi natijasida uchinchi tarafga yetgan **qanday** zararlarni sug'urta hodisasi sifatida **qoplamasligini** aniq va batafsil ko'rsatib o'tishi lozim. Sug'urta shartnomasida sug'urta hodisasi sifatida ko'zda tutilmagan, ammo auditor tomonidan uchinchi tarafga yetgan barcha zararlar to'lig'icha auditorlik firmasining shaxsiy mablag'lari hisobidan qoplanadi.

Sug'urta amal qiladigan hudud — auditorlik firmasi tomonidan faqatgina sug'urta shartnomasida ko'rsatilgan davlat hududidagina ko'rsatilgan xizmat natijasida uchinchi tarafga yetgan zarar sug'urta hodisasi sifatida sug'urta kompaniyasi tomonidan qoplanishini anglatadi. O'zbekiston Respublikasi sug'urta kompaniyalari sug'urta shartnomalarida ushbu hudud, odatda, O'zbekiston Respublikasi hududi qilib belgilanadi.

Sug'urtalovchi javobgarligining chegarasi — sug'urta shartnomasida ko'rsatilgan sug'urta hodisasi yuzasidan sug'urta kompaniyasi to'lashni o'z zimmasiga olgan sug'urta summasining eng yuqori chegarasi (limit)ni belgilaydi. Bir yoki bir necha sug'urta hodisasi uchun to'lov shartnomada ko'rsatilgan eng yuqori chegara (limit)dan oshmaydi. Ushbu to'lov summasi tomonlar kelishuviga ko'ra belgilanadi va shu summaga asosan sug'urta badali hajmi aniqlanadi. Sug'urta to'lovi bo'yicha limit O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida belgilangandan kam miqdorda bo'lishi mumkin emas.

Sug'urta badali — shartnomaga muvofiq sug'urtalanuvchi sug'urta tashkilotiga sug'urta xizmati uchun majburiy tartibda ajratishi lozim bo'lgan

mablag' summasi. Bu summani sug'urta kompaniyasi o'z tarifiga asosan belgilaydi, ammo tomonlar kelishuviga ko'ra unga o'zgartirish kiritish mumkin.

Sug'urta shartnomasini tuzish va tugatish tartibi – sug'urta shartnomasining amal qilish muddati, sug'urtalanuvchi va sug'urtalovchi zimmasidagi majburiyat, sug'urta shartnomasi qaysi hollarda bekor qilinishi kabi masalalarni bayon etadi.

Sug'urta shartnomasi, odatda, 1 yil muddatga tuziladi. Sug'urta shartnomasiga ko'ra sug'urtalanuvchi (auditorlik firmasi) zimmasidagi majburiyatlarni qatoriga quyidagilar kiradi:

- sug'urtalanuvchi qanday sug'urta hodisalari ro'y berishi mumkinligini va zararining taxmini summasini sug'urta kompaniyasiga oldindan ma'lum qilish;

- auditorlik firmasi shtatida bo'lgan va auditor sifatida sug'urtalanayotgan xodimlarning ma'lumoti, malakasi, attestat va diplomlari, ish tajribasi kabi ma'lumotlar keltirilgan ro'yxatni sug'urta kompaniyasiga taqdim etish;

- auditorlik firmasi nomidan auditorlik faoliyatini amalga oshiruvchi auditorlar tarkibida o'zgarish ro'y berganda sug'urta kompaniyasiga 3 kunlik muddatda xabar berish.

Sug'urta shartnomasiga asosan sug'urta kompaniyasi zimmasidagi majburiyatlarni quyidagilardan iborat:

- auditorlik firmasini sug'urta shartnomasi shartlari bilan tanishtirish;
- sug'urta badali to'langach 10 kunlik muddatda auditorlik firmasiga sug'urta polisini taqdim yetish;

- sug'urtalanuvchi haqidagi ma'lumotni O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'zda tutilmagan hollardan tashqari holatlarda uchinchi tarafga oshkor etmaslik.

Sug'urta shartnomasining amal qilishi quyidagi hollarda tugatiladi:

- shartnoma amal qilish muddatining tugashi;
- sug'urta shartnomasiga muvofiq sug'urta kompaniyasi sug'urtalanuvchi oldida o'z majburiyatlarini to'liq hajmda amalga oshirganda;

- sug'urtalanuvchi tomonidan shartnomada kelishilgan muddatda sug'urta badallarining to'lanmasligi;

- sug'urta kompaniyasi yoki sug'urtalanuvchi faoliyati O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'zda tutilgan tartibda tugatilganda;

- sug'urta shartnomasini bekor qilish to'g'risidagi sud qarorining mavjudligi;

- O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'zda tutilgan boshqa holatlarda.

Sug'urta to'lovini to'lash tartibi — sug'urta hodisasini qoplash uchun sug'urta to'lovini to'lash tartibini bayon etadi. Shartnomaning ushbu bandiga ko'ra, auditorlik firmasi tomonidan uchinchi tarafga yetgan zarar sud qaroriga asosan amalga oshiriladi. Zarar hajmi va sug'urta to'lovi summasini aniqlash sug'urta kompaniyasi tomonidan sud qarori, zarar sabablari va oqibatlari. Shuningdek, yuzaga kelgan zaruriy xarajatlarni tasdiqlovchi hujjatlar asosida amalga oshiriladi.

Sug'urta to'lovi barcha zaruriy hujjatlar tayyorlangan va tomonlar yakuniy kelishuvga kelgandan so'ng 10 kunlik muddatda sug'urta kompaniyasi tomonidan to'lanadi. Agar sug'urta to'lovi belgilangan muddatlarda amalga oshirilmasa, sug'urta kompaniyasi sug'urtalanuvchiga har bir kechiktirilgan kun uchun umumiy sug'urta summasining 0,1 % miqdorida jarima to'laydi.

Auditorning fuqarolik (professional) javobgarligini sug'urtalash audit sohasi uchun katta ahamiyatga ega. Buni quyidagilarda ko'rishimiz mumkin:

- professional xizmat ko'rsatish jarayonida xatoliklarga yo'l qo'yilishi mumkin. Buning natijasida auditorlik firmasi o'z obro'sini yo'qotishi, litsenziyadan mahrum bo'lishi va moddiy javobgarlikka tortilishi mumkin. Mijoz tomonidan katta zarar ko'rilishi esa auditorlik firmasining bankrot bo'lishiga ham olib keladi. Bunday sharoitda sug'urta auditorlik firmasi zimmasiga tushgan moddiy javobgarlikning bir qismini sug'urta kompaniyasiga yuklash va shu orqali auditorlik firmasiga bankrotlikni chetlab o'tish imkonini beradi.

- sug'urta auditorlik sohasiga talabning ortishiga olib keladi. Chunki auditorlik firmasi mijoz bilan audit xizmatini ko'rsatish bo'yicha shartnoma tuzganda mijozni auditorlik firmasi o'z xulosasi yuzasidan zimmasiga olayotgan javobgarlik ko'lamini qiziqtiradi. Bu vaziyatda sug'urta mijozning auditorlik firmasi bilan shartnoma tuzish ehtimolini ham oshiradi.

Auditorlik firmasi sug'urtadan o'tishda quyidagilarni amalga oshirishi zarur:

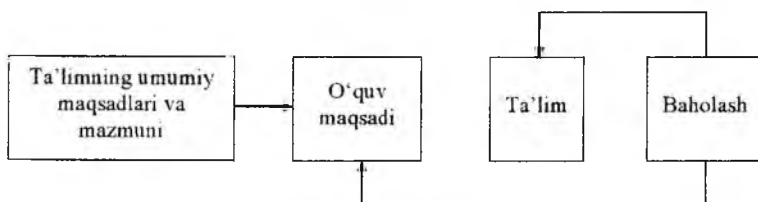
- sug'urta kompaniyasi bilan shartnoma imzolashdan oldin auditorlik firmasi sug'urta kompaniyasiga auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini beruvchi litsenziyaning notarial tasdiqlangan nusxasini taqdim etishi lozim;

- sug'urta kompaniyasi davlat organlari tomonidan berilgan sug'urta faoliyati bilan shug'ullanish huquqini beruvchi litsenziyaga ega bo'lishi kerak.

Auditorlik firmasi rahbari sug'urta kompaniyasini tanlashda ehtiyotkor bo'lishi va sug'urta bozorida mijozlar ishonchini qozongan, to'lov qobiliyatiga ega kompaniyalar bilan munosabat o'rnatishi zarur.

Hozirgi jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozi sharoitida ushbu mavzuning ahamiyati va dolzarbligini inobatga olib, uni o'qituvchi tomonidan alohida modulli ko'rinishda quyidagicha tashkil etishi maqsadga muvofiq bo'ladi:

Tuzatishlar¹



Qisqacha xulosalar

Etika – shaxs yoki shaxslar guruhining ma'naviy – axloqiy xatti – harakatini belgilab beruvchi qonun – qoidalar tizimidir. «O'zbekiston auditorlarining kasbga oid Axloq Kodeksi» da auditorlar audit sohasiga nisbatan jamoat ishonchi va e'tiborini orttirish uchun o'zlarini qanday tutishlari lozimligi o'z ifodasini topgan. Bu Kodeks yuridik kuchga ega va unda auditorlarga nisbatan etika nuqtayi nazaridan keltirilgan asosiy talablar: (1) Umumqabul qilingan axloqiy normalarga amal qilish; (2) Jamiyat manfaatlarini ifoda etish; (3) Auditorning xolisligi; (4) Auditorning e'tiborliligi; (5) Auditorning mustaqilligi; (6) Auditorning professional malakasi; (7) Mijoz tijorat siri kabi tamoyillarga amal qilishni talab etadi.

Auditorning mijoz oldidagi mas'uliyatiga to'liq amal qilmasligi auditorning mijoz oldidagi javobgarligini yuzaga keltiradi. Ushbu holat yuzasidan auditor javobgarligi O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksiga asosan aniqlanadi va sud organlari tomonidan qaror chiqariladi.

Bozor iqtisodiyoti sharoitida har qanday tadbirkorlik faoliyati, shu jumladan, auditorlik faoliyati ham tavakkalchilikka asoslanadi. Ko'rsatiladigan xizmat turi va ish hajmi qanchalik katta bo'lsa, tavakkalchilik ham mos ravishda oshib boradi. Shu sabab, hozirda auditorlar o'z faoliyati bilan bog'liq bu tavakkalchiliklar natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan moddiy javobgarlikni qisqartirish maqsadida o'z xulosa va maslahatlarini sug'urtalashmoqda. Bu tur sug'urtadan foydalanish uchun auditorlik firmasi auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini

¹ B.Yu. Xodiyev va boshqalar - «Yangi pedagogik texnologiyalar» – T.: 2007, 26-bet.

sug'urtalashni taklif etayotgan sug'urta kompaniyasi bilan shartnoma tuzadi va doimiy ravishda sug'urta badallarini to'lab boradi.

Glossariy

«Axloq Kodeksi» (Code of Ethics) - auditorlar audit sohasiga nisbatan jamoat ishonchi va e'tiborini o'rttirish uchun o'zlarini qanday tutishlari lozimligi, o'z zimmlaridagi vazifalarni amalga oshirish jarayonida amal qilishlari lozim bo'lgan axloqiy, ma'naviy qadriyatlar, tamoyillarni ifodalovchi hujjat.

Mijozning tijorat siri (Confidential Client Information) - auditor mijoz bilan munosabatlarning davom etayotgani yoki to'xtaganligidan qat'iy nazar shu mijozga xizmat ko'rsatish jarayonida qo'lga kiritilgan har qanday ma'lumot. Auditor hech qachon mijozga xizmat ko'rsatish jarayonida ma'lum bo'lgan ma'lumotlarni mijoz korxona zarar ko'rishi evaziga o'z shaxsiy yoki boshqa uchinchi taraf manfaatlarini ko'zlab oshkor etmasligi lozim.

Sug'urta amal qiladigan hudud (Insurance territory) - auditorlik firmasi tomonidan faqatgina sug'urta shartnomasida ko'rsatilgan davlat hududidagina ko'rsatilgan xizmat natijasida uchinchi tarafga yetgan zarar sug'urta hodisasi sifatida sug'urta kompaniyasi tomonidan qoplanishini anglatadi. O'zbekiston Respublikasi sug'urta kompaniyalari sug'urta shartnomalarida ushbu hudud odatda O'zbekiston Respublikasi hududi qilib belgilanadi.

Sug'urta badali (Insurance premium) - shartnomaga muvofiq sug'urtalanuvchi sug'urta tashkilotiga sug'urta xizmati uchun majburiy tartibda ajratishi lozim bo'lgan mablag' summasi. Bu summani sug'urta kompaniyasi o'z tarifiga asosan belgilaydi, ammo tomonlar kelishuviga ko'ra unga o'zgartirish kiritish mumkin.

Sug'urtalovchi javobgarligining chegarasi (Limit of insurer's responsibility) - sug'urta shartnomasida ko'rsatilgan sug'urta hodisasi yuzasidan sug'urta kompaniyasi to'lashni o'z zimmasiga olgan sug'urta summasining eng yuqori chegarasi (limit)ni belgilaydi. Bir yoki bir necha sug'urta hodisasi uchun to'lov shartnomada ko'rsatilgan eng yuqori chegara (limit)dan oshmaydi.

Sug'urta obykti (Object of insurance) - auditorning auditorlik professional faoliyatini amalga oshirish jarayonida uchinchi tarafga yetkazgan zararini qonun bilan belgilangan tartibda qoplash majburiyati bilan bog'liq bo'lgan mulkiy manfaati hisoblanadi. Sug'urta kompaniyasi sug'urta to'lovini uchinchi taraf nomidan auditorlik firmasiga auditorlar

tomonidan yetkazilgan zararni qoplashni so'rab kelib tushgan arizaga muvofiq amalga oshiradi.

Sug'urta subyekti (Subject of insurance) – O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun»ga asosan tashkil etilgan va faoliyat yuritadigan yuridik shaxslar (auditorlik firmasi) va jismoniy shaxslar (auditorlar).

Sug'urta to'lovini to'lash tartibi (Insurance compensation procedures) – sug'urta hodisasini qoplash uchun sug'urta to'lovini to'lash tartibini bayon etadi. Shartnomaning ushbu bandiga ko'ra, auditorlik firmasi tomonidan uchinchi tarafga yetgan zarar sud qaroriga asosan amalga oshiriladi. Zarar hajmi va sug'urta to'lovi summasini aniqlash sug'urta kompaniyasi tomonidan sud qarori, zarar sabablari va oqibatlari, shuningdek, yuzaga kelgan zaruriy xarajatlarni tasdiqlovchi hujjatlar asosida amalga oshiriladi.

Sug'urtalovchi o'z zimmasiga olayotgan javobgarlik hajmi (Resonsibility assumed by the Insurer) – sug'urta kompaniyasi tomonidan sug'urta to'lovi qaysi holatlar yuzasidan to'lanishi va qaysi holatlar bo'yicha sug'urta to'lovini to'lashni sug'urta kompaniyasi o'z zimmasiga olmasligini belgilab beradi.

Sug'urta hodisasi (Insurance case) – shartnoma amal qilish davrida auditor tomonidan bilmagan holda yo'l qo'yilgan xatolik natijasida uchinchi tarafga yetgan zararni auditorlik firmasi fuqarolik qonunchiligi bilan belgilangan tartibda qoplashi lozimligini tasdiqlovchi voqea. Bitta sabab natijasida ko'rilgan bir necha zarar ham bitta sug'urta hodisasi deb qaraladi.

Etika (Ethics) – shaxs yoki shaxslar guruhining ma'naviy – axloqiy xatti – harakatini belgilab beruvchi qonun – qoidalar tizimi.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Auditorlik etikasining mohiyati va ahamiyati nimada?
2. Auditorlik Etika Kodeksida auditorlarga nisbatan keltirilgan asosiy talablarni va ularning mohiyatini yoriting.
3. Tekshiruv o'tkazishda auditingning nima sababdan mustaqil bo'lishi talab etiladi?
4. Auditingning mijoz oldidagi mas'uliyati nimada namoyon bo'ladi?
5. Auditda professional javobgarlik sug'urtasining mohiyatini bayon eting.
6. Professional javobgarlik sug'urtasi auditorlik sohasi rivojida qanday ahamiyat kasb etadi?
7. Auditda sug'urta obyekti va subyekti nimadan iborat? Misol keltiring.
8. Professional javobgarlik sug'urtasi badali va to'lovi o'rtasidagi farq nimada?

IV bob. AUDIT TURLARI VA FUNKSIONAL TASNIFI

4.1. Auditning turiga ko'ra tasnifi

Auditorlik faoliyati uzoq rivojlanish bosqichini bosib o'tdi va bu davr mobaynida jamiyatning tobora kengayib borayotgan ehtiyojlarini kengroq qondirish maqsadida bu faoliyat sohasi o'z yo'lida katta burilish yasadi. Avvalgi davrda auditga faqat nazorat vositasi sifatida qaralgan bo'lsa, hozirda bu faoliyat turi korxonalarga o'z faoliyat sohalarini rivojlantirish, milliy va xalqaro bozorda raqobatbardoshlikka erishishga qaratilgan faoliyatlariga yordam berishdan iborat. Shu maqsadlardan kelib chiqqan holda, xalqaro amaliyotda zamonaviy audit quyidagi uch turga bo'lingan:

1. Moliyaviy hisobotlar auditi.
2. Moslik auditi.
3. Operatsion audit.

Moliyaviy hisobotlar auditi - korxonaning balans, moliyaviy natijalar, xususiy kapital va pul oqimlari to'g'risidagi hisobotlar ma'lumotlarini, ularning buxgalteriya hisobining milliy standartlari asosida tuzilganligiga ishonch hosil qilish yoki BHMSdan chetga chiqilgan hollarni aniqlash nuqtayi nazaridan o'tkaziladigan tekshiruvdir. Moliyaviy hisobotlar auditi, odatda, malaka sertifikatga ega bo'lgan mustaqil auditorlar tomonidan o'tkaziladi.

Muvofiqlik auditi - korxona faoliyati, shu faoliyatga doir ma'lumotlar mavjud qonun hujjatlarga qanchalik mos kelayotganini yoki shu qonun hujjatlar buzilgan hollarni aniqlashga qaratilgan tekshiruv. Ushbu turdagi audit tekshiruvini o'tkazishning asosiy shartlari (1) tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumot; (2) yuqori organlar tomonidan chiqarilgan qonun-qoidalarining mavjudligi.

Muvofiqlik auditiga misol tariqasida daromad solig'ini to'lash jarayonini keltirish mumkin. Ushbu jarayonda, daromad solig'ini to'lash vaqtida Soliq Kodeksidan chetga chiqilgan hollar bo'lgan yoki bo'lmaganligi tekshiriladi. Bu misolda moslik auditini o'tkazish uchun yuqorida keltirilgan asosiy ikki shart bajarilganini ko'rishimiz mumkin. (1) tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumot (korxona daromadiga doir ma'lumotning mavjudligi); (2) yuqori organlar tomonidan chiqarilgan qonun-qoidalarining mavjudligi (Soliq Kodeksi).

Muvofiqlik auditiga yana bir misol sifatida tijorat banklari faoliyatining Markaziy Bank tomonidan tekshirilishni keltirish mumkin. Bunda MB tomonidan yuborilgan auditorlar bank faoliyatiga oid ma'lumotlarni Markaziy bank, Moliya vazirligi, Soliq qo'mitasi va boshqa bir qator

yuqori turuvchi muassasalar tomonidan chiqarilgan qonunlar, qarorlar, standartlar, yo'riqnomalar bilan taqqoslaydilar. Buning natijasida, tekshirilayotgan bank qanchalik mavjud qonun hujjatlarga asosan ish yuritayotgani ma'lum bo'ladi. Moslik auditining natijasi auditorni yollagan tashkilotga taqdim etiladi.

Amerika Qasamyod Qilgan Jamoat Buxgalterlar Instituti (AICPA) keltirgan ta'rifiga ko'ra, «**Operatsion audit** — korxona faoliyatini baholash, kamchiliklarni aniqlash va bartaraf etish chora-tadbirlarini izlash maqsadida, shu korxona yoki uning bo'limi faoliyatini biror belgilangan mezonga asosan tizimli o'rganishdir». Ushbu ta'rifda keltirilgan mezon:

(1) korxona yoki uning bo'limi o'z oldiga qoyilgan reja ko'rsatkichlariga qanchalik erishayotganini o'rganishdan;

(2) samaradorlik, ya'ni mavjud resurslardan qanchalik tejimli foydalanilayotganini baholashdan iborat.

Operatsion auditga misol tariqasida, korxona yoki uning bo'limi faoliyati belgilangan biznes-reja, yillik yoki choraklik budjetda keltirilgan ko'rsatkichlarga to'g'ri kelayotganini tekshirish, agar amaldagi natija bilan reja ko'rsatkichlari o'rtasida ahamiyatli farq bo'lsa, uning sababini o'rganish va mavjud kamchiliklarni bartaraf etish uchun amalga oshirilishi lozim bo'lgan tavsiyalarni ishlab chiqishni keltirish mumkin. Korxona buxgalteriya bo'limi kompyuter tizimini samarali va ishonchli ishlayotganini o'rganish maqsadida o'tkaziladigan tekshiruv ham operatsion auditga misol bo'lishi mumkin.

Operatsion audit keng va turli sohalarida faoliyat yurituvchi bo'limlarni o'rganishi sabab, audit jamoasi ko'p hollarda muhandis, huquqshunos, dasturchi kabi mustaqil ekspertlar xizmatidan foydalanadi.

Operatsion audit moliyaviy hisobdagi kabi yagona buxgalteriya hisobining milliy yoki xalqaro standartlarga ega emasligi sababli, moliyaviy hisob yoki muvofiqlik auditiga nisbatan chuqurroq subyektiv mulohazani talab etadi. Operatsion auditning yakuniy natijasi sifatida korxona rahbariyati uchun, korxona faoliyatini yanada takomillashtirish maqsadida amalga oshirilishi lozim bo'lgan zaruriy chora-tadbirlarni o'zida aks ettirgan hisobot taqdim etiladi.

Yuqorida ko'rib o'tilgan auditning obyektiga ko'ra klassifikatsiyalari 4.1-chizmada tasvirlangan.

4.2. Auditning funksional tasnifi

Zamonaviy auditorlik faoliyati o'z funksional vazifalariga ko'ra quyidagi ikki guruhga bo'linadi:

1. Tashqi audit.

2. Ichki audit.

Tashqi audit – korxona taqdim etayotgan yillik moliyaviy hisobotlarning BHMSga asosan tuzilganini tekshirish maqsadida shu korxonaga nisbatan to'liq mustaqil hisoblangan auditor tomonidan o'tkaziladigan tekshiruvdir. Tashqi audit asosan biz yuqorida ko'rib o'tgan moliyaviy hisobotlar auditdan iborat. Lekin, bu tur auditga qo'shimcha tarzida, muvofiqlik yoki operatsion audit ham o'tkazilishi mumkin.

Tashqi audit tekshiruvini o'tkazishning muhim shartlaridan biri shuki, bu tekshiruvda qatnashayotgan auditor shu audit tekshiruvidan o'tayotgan korxonada hech qanday iqtisodiy manfaatga ega bo'lmazligi kerak. Misol uchun, tekshiruvni o'tkazayotgan auditor shu korxona ta'sischisi, egasi, aksiyadori, rahbari yoki boshqa mansabga ega bo'lishi, korxona rahbariyati bilan o'zaro qarindoshlik munosabatlariga ega bo'lishi mumkin emas. Shuningdek, agar auditorlik firmasi, qo'shimcha xizmat sifatida korxonaga buxgalteriya xizmatini ko'rsatsa, moliyaviy hisobotlarni tuzib bersa, bu auditorlik firmasi shu korxonada audit tekshiruvini o'tkazishi taqiqlanadi. Bunga asosiy sabab, biz o'tgan bobda ko'rib o'tgan mustaqillik tamoyilining buzilishidir.

Yuqoridagi holat ro'y berganda, ya'ni auditor yoki auditorlik firmasi tomonidan mustaqillik tamoyili buzilgan taqdirda, auditorlik firmasi auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqini beruvchi litsenziyadan, auditor esa malaka sertifikatidan mahrum etilishi mumkin.

Tashqi auditni o'kazishdan maqsad quyidagilardan iborat bo'ladi:

- buxgalteriya hisoboti to'g'ri va to'liq ma'lumotlarni aks ettirayotganini o'rganish yoki ishonchsiz ma'lumotlarni aks ettirayotgan hollarni aniqlash;

- korxona o'z buxgalteriya hisobi va hisoboti tizimini ma'lum qonun-hujjatlarga asosan yuritayotganini tekshirish;

- audit tekshiruvidan o'tayotgan davr uchun korxona o'z daromad, xarajat va yakuniy moliyaviy natijalarini to'g'ri aks ettirayotganini o'rganish.

Tashqi audit yakunida auditorlik hisoboti va xulosasi taqdim etiladi. Bularga qo'shimcha sifatida, auditorlik firmasi tomonidan tavsiyaviy harakterga ega bo'lgan turli qo'shimcha hujjatlar ham tayyorlanib taqdim etilishi mumkin. Tashqi auditni o'tkazish uchun auditorlik firmasini korxonaning o'zi mustaqil ravishda tanlaydi.

1. Ixtiyoriy audit.

2. Majburiy audit.

Ixtiyoriy audit – Oliy Majlis qaroriga muvofiq yangi tahrirda qabul qilingan «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun»ning 11-moddasiga

muvofig, korxona rahbariyatining o'z qaroriga binoan qonun hujjatlarida nazarda tutilgan tartibda o'tkaziladi. Ixtiyoriy auditni o'tkazishdan maqsad turlicha bo'lishi mumkin. Misol uchun, korxona buxgalteriya tizimining holatini tahlil qilish, uning ustidan samarali nazorat o'rnatish, kompyuterlashgan buxgalteriya tizimi faoliyatini tekshirish va h.k.

Ixtiyoriy audit kompleks va tematik asosda tashkil etilishi mumkin. **Kompleks ixtiyoriy audit** tekshiruvda korxonaning buxgalteriya hisobiga oid barcha boshlang'ich hujjatlari tekshiriladi, aktivlar va majburiyatlar yuzasidan to'liq inventarizatsiya o'tkaziladi. **Tematik ixtiyoriy audit** tekshiruvda esa korxona buxgalteriya hisobining faqatgina alohida bir bo'limi, misol uchun, ish xaqi yuzasidan hisob-kitoblarning to'g'ri yuritilayotgani, budget bilan soliq yuzasidan hisob-kitoblar qonun-hujjatlarga asosan olib borilayotgani auditor tekshiruvdan o'tadi.

Majburiy audit - «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun» ning 10-moddasiga muvofiq, qonun-hujjatlarda belgilangan tartibda, yuqori turuvchi davlat muassasalarining talabi bilan korxona rahbariyati buyurtmasiga asosan auditorlar tomonidan o'tkaziladigan audit tekshiruvidir. «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun»ning 10-moddasiga asosan, O'zbekiston Respublikasida majburiy audit tekshiruvdan quyidagi iqtisodiy sub'ektlar o'tishlari lozim:

Tashqi audit o'z xususiyatiga ko'ra quyidagi ikki ko'rinishga ega:

1. Tashkiliy-huquqiy shakliga ko'ra: aksiyadorlik jamiyatlari.

2. Faoliyat turiga ko'ra:

- bank va boshqa kredit tashkilotlari;
- sug'urta kompaniyalari;
- investitsiya fondlari hamda yuridik va jismoniy shaxslarning mablag'larini jamlab turuvchi boshqa fondlar hamda ularning boshqaruv kompaniyalari;

- manbalari yuridik va jismoniy shaxslarning ixtiyoriy badallari bo'lmish xayriya fondlari va boshqa ijtimoiy fondlar;

- mablag'larining hosil bo'lish manbalari qonun hujjatlarida nazarda tutilgan yuridik va jismoniy shaxslar tomonidan qilinadigan majburiy ajratmalar bo'lmish byudjetdan tashqari fondlar;

- ustav fondida davlatga tegishli ulush bo'lgan korxonalar.

Majburiy auditdan bosh tortish yoki uning o'tkazilishiga qarshilik ko'rsatish korxonadan «Majburiy auditorlik tekshiruvini o'tkazilishidan bo'yin tovlaganlik uchun xo'jalik yurituvchi subyektlardan jarima undirish tartibi to'g'risidagi nizom» ga asosan eng kam ish haqining 50 baravaridan 100 baravarigacha miqdorda jarima undirishga va uning rahbarini qonun bilan belgilangan tartibda ma'muriy javobgarlikka tortishga sabab bo'ladi.

Auditning obyektiga ko'ra klassifikatsiyalari

Undirilgan jarimalar tegishli davlat organi budjetiga daromad sifatida o'tkaziladi. Jarimaning to'lanishi korxonani audit tekshiruvidan o'tishdan ozod qilmaydi.

Audit tekshiruvining korxona rahbariyatining ixtiyorisiz, majburiy tartibda o'tkazilishidan maqsad quyidagilardan iborat:

1) yuqorida keltirilgan majburiy audit subyektlari keng jamoatchilik mablag'lari bilan ish yuritadigan bank muassasalari, sug'urta tashkilotlari,

ochiq aksiyadorlik jamiyatlari va h.k. tashkilotlardan iborat. Jamoatchilik bu tashkilotlarga o'zining ma'lum maqsadlarini ko'zlagan holda o'z mablag'larini ishonib topshiradi. Ammo bu mablag'lar ustidan yetarlicha nazoratning o'rnatilmasligi bu mablag'larning suiste'mol bo'lishiga olib kelishi mumkin. Lekin be'vosita keng jamoatchilikning o'zi bu nazoratni olib borishining imkoni yo'q. Sababi, jamoatchilik buxgalteriya hisobi tizimi taqdim etayotgan ma'lumotlardan unumli foydalanish, ko'rsatkichlarni tahlil etish va ular asosida samarali qaror qabul qilish uchun yetarli malakaga ega emas. Bu vaziyatda auditor tekshirilayotgan subyekt va jamoatchilik o'rtasida bog'lovchi vazifasini bajaradi;

2) katta miqdordagi daromadga ega korxonalarining moliyaviy hisobotlariga nisbatan majburiy audit tekshiruvini belgilash orqali davlat yirik soliq to'lovchilar faoliyati ustidan soliqni to'g'ri, to'liq va o'z vaqtida kelib tushishi yuzasidan nazorat o'rnatadi.

O'z navbatida, majburiy audit tekshiruvini o'tkazayotgan auditorlik firmasiga ham quyida keltirilgan talablar qo'yiladi:

1) majburiy audit korxonaning barcha faoliyat sohalarini, buxgalteriya hisobining barcha elementlarini, barcha turdagi aktivlarni, korxonaning hamma filiallari faoliyatini qamrab olishi, bir so'z bilan aytganda, audit tekshiruvi faqat kompleks ko'rinishda bo'lishi kerak;

2) auditor tomonidan korxona moliyaviy hisobotiga nisbatan bir taraflama, aniq xulosa berilishi lozim;

3) majburiy audit tekshiruvi auditorlik faoliyatining barcha standartlariga amal qilingan holda olib borilishi zarur.

Shu o'rinda, majburiy audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona rahbariyati zimmasiga ham quyida keltirilgan asosiy talablar belgilanishi mumkin:

1) ixtiyoriy auditdan farqli ravishda, majburiy auditda korxona rahbariyati auditning tematik, ya'ni buxgalteriyaning faqatgina rahbariyat tomonidan belgilangan elementlarining tekshirilishini talab etmasligi lozim. Yuqorida ta'kidlaganimizdek, audit tekshiruvi faqat kompleks xarakterga ega bo'lishi zarur;

2) korxona rahbariyati majburiy audit tekshiruvi yakunida taqdim etilgan auditorlik xulosasini shu ma'lumotdan manfaatdor bo'lgan taraflardan yashirmasligi kerak;

3) majburiy audit tekshiruvi yakunida aniqlangan kamchiliklar va ularni bartaraf etish yuzasidan tavsiyalarni olgach, korxona rahbariyati bu kamchiliklarni to'g'rilash choralarini ko'rishi shart.

Majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlaganligi uchun xo'jalik yurituvchi subyektlardan jarima undirish tartibi to'g'risida

Nizomga muvofiq hisobot yilidan keyingi yilning 1 mayigacha yillik moliyaviy hisobot auditorlik tekshiruvidan o'tkazilmasligi va auditorlik xulosasi mavjud emasligi xo'jalik yurituvchi subyektning majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlashi deb e'tirof etiladi, hamda xo'jalik yurituvchi subyektning majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlashi sifatida jarima solish uchun asos hisoblanadi. Majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkaziladigan xo'jalik yurituvchi subyekt oldingi yil uchun o'z yillik moliyaviy hisobotini hisobot yilining 1 mayigacha auditorlik tekshiruvidan o'tkazadi va auditorlik tekshiruvi tamom bo'lgandan keyin 15 kun mobaynida tegishli soliq organiga auditorlik xulosasining belgilangan tartibda tasdiqlangan nusxasini taqdim etadi. Auditorlik xulosasi nusxasi soliq organiga belgilangan muddatda taqdim etilmagan taqdirda xo'jalik yurituvchi subyekt soliq organiga auditorlik xulosasi mavjud emasligining sababini aks ettiruvchi tushuntirishni yozma shaklda taqdim etishi kerak.

Qonun hujjatlariga muvofiq majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlash xo'jalik subyektining mansabdor shaxsiga nisbatan ma'muriy jazo qo'llanishiga olib keladi. Xo'jalik subyektining mansabdor shaxsiga nisbatan ma'muriy jazo qo'llangandan keyin kalendar yil oxirigacha majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlash xo'jalik subyektidan quyida keltirilgan miqdorda jarima undirilishiga olib keladi («Majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlaganligi uchun xo'jalik yurituvchi subyektlardan jarima undirish tartibi to'g'risida Nizom» ning 7-bandi).

O'zR VM 2007-y. 17.05. 99-son Qarori tahriridagi jadval

Jarima miqdori*	Bir yilda mahsulot (ishlar, xizmatlar) sotishdan olingan yalpi tushum miqdori (QQS ham shu jumlagi kiradi)**
Eng kam oylik ish haqi miqdorining 50 baravari	Eng kam oylik ish haqi miqdorining 500 baravarigacha
Eng kam oylik ish haqi miqdorining 75 baravari	Eng kam oylik ish haqi miqdorining 500 baravaridan 15 ming baravarigacha
Eng kam oylik ish haqi miqdorining 100 baravari	Eng kam oylik ish haqi miqdorining 15 ming baravaridan ortiq

**) Jarima miqdorini aniqlashda eng kam oylik ish haqining jarima solish to'g'risida qaror chiqarilgan sanadagi miqdoriidan foydalaniladi.*

***) Byudjetdan tashqari va xayriya jamg'armalari uchun yalpi tushum deganda amaldagi tushumlar, shu jumladan, a'zolik badallari tushuniladi.*

Bunda majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlanagan taqdirda xo'jalik subyektiga jarima sud qarori asosida solinadi, xo'jalik subyektini sodir etilgan huquqbuzarlikda aybini tan olgan hamda jarimani ixtiyoriy ravishda to'lagan taqdirda esa, jarima soliq organi tomonidan solinadi. Jarima qonun hujjatlarida belgilangan tartibda undiriladi. Bunda xo'jalik subyektining oxirgi hisobot sanasidagi joriy aktivlarining yigirma foizidan ortiq bo'lgan yalpi jarima xo'jalik subyektiga jarima solish to'g'risida qaror qabul qilingan kundan boshlab undiriladigan summani olti oy mobaynida har oyda bo'lib-bo'lib to'lash huquqi berilgan holda undirib olinadi. Jarima stavkalari tabaqalashtirilgan va majburiy tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyektning hisobot yili oxirida mahsulotlar (ishlar, xizmatlar)ni sotishdan olingan yalpi tushumi miqdoriga qarab belgilanadigan miqdorlarda undirib olinadi. Xo'jalik yurituvchi subyekt jarima solish to'g'risidagi qaror ustidan qonun hujjatlarida belgilangan tartibda shikoyat qilishi mumkin. To'lanadigan jarimalar to'liq miqdorda respublika budjetiga o'tkaziladi.

Ichki audit — AQSH Ichki Auditorlar Instituti keltirgan ta'rifga ko'ra, «Korxona tomonidan uning o'z faoliyatini tekshirish va baholash maqsadida tashkil etilgan xizmatdir». Ichki audit korxonaning har bir bo'limi o'z oldiga qo'yilgan vazifalar, reja ko'rsatkichlariga qanchalik erisha olayotganini va bu ko'rsatkichga qanchalik tejamkorlik asosida erishayotganini tekshiradi va baholaydi. Ushbu vazifani amalga oshirish uchun xalqaro amaliyotda deyarli har bir yirik korporatsiya o'z ichki auditorlariga ega. Buxgalteriya va boshqaruv nazorat tizimining samaradorligini o'rganish ham ichki auditorlar diqqat markazida turadi.

Ichki auditning korxona faoliyati samaradorligini oshirishdagi ahamiyati va keng jamoatchilik mafaatlari xizmat etishini hisobga olgan holda, 1941-yil AQSH da Xalqaro Ichki Auditorlar Instituti tashkil topdi. Ushbu tashkilotning vazifalari qatoriga quyidagilar kiradi:

- 1) ichki audit faoliyatining xalqaro miqyosdagi rivojini ta'minlash;
- 2) ichki auditorlar kasbiy malakasining doimiy rivojlanishini ta'minlash;
- 3) ichki audit standartlarini ishlab chiqish va amaliyotga joriy etish;
- 4) ichki auditorlar uchun uzluksiz ta'lim tizimini shakllantirish;
- 5) ichki auditorlarni sertifikatlashni tashkil etish;
- 6) ichki auditorlik etikasini ishlab chiqish.

Ichki audit sohasida faoliyat yuritish uchun auditorlar maxsus sertifikatlash imtihonidan o'tishlari lozim. Misol uchun AQSH da bu imtihon ikki kun davom etadi va u (1) ichki audit nazariyasi va

amaliyoti; (2) boshqaruv nazariyasi, matematik usullar va axborot texnologiyalari; (3) buxgalteriya hisobi, moliya va iqtisodiyot fanlari bo'yicha o'tkaziladi. Imtihonni muvaffaqiyatli topshirganlarga CIA – Certified Internal Auditor (Sertifikatlangan Ichki Auditor) sertifikat beriladi. Ushbu sertifikat egasi istalgan korxonada ichki auditor lavozimida faoliyat yuritishi mumkin bo'ladi. Ichki auditorlar faoliyatining yuqori sifatini ta'minlash maqsadida Ichki Auditorlar Instituti ichki auditorlar uchun «Ichki audit professional amaliyoti standartlari»ni ishlab chiqqan. Tashqi auditorlar o'z faoliyatlarini Auditorlik faoliyatining milliy standartlari asosida olib borsalar, ichki auditorlar yuqorida keltirilgan «Ichki audit professional amaliyoti standartlari» asosida ish yuritadilar.

Hozirda Respublikamizda ham ichki audit xizmatini tashkil etish va takomillashtirish borasida bir qator muhim vazifalar amalga oshirilmoqda. Xususan, «Korxonalardagi ichki audit xizmati to'g'risida Nizom» (Vazirlar Mahkamasining 2006-yil 16-oktabrdagi 215-son qaroriga 2-ilova) ga asosan aktivlarining balans qiymati 1 mlrd. so'mdan ortiq bo'lgan korxonalarda ichki auditni tashkil etish majburiy tartibda belgilab qo'yildi.

Shu jumladan, ichki audit xizmati shratida:

- aktivlarining balans qiymati 1 mlrd.dan - 10 mlrd.gacha so'mni tashkil etadigan korxonalarda - kamida ikki nafar sertifikatsiyalangan auditor;

- aktivlarining balans qiymati 10 mlrd.dan - 50 mlrd.gacha so'mni tashkil etadigan korxonalarda - kamida uch nafar sertifikatsiyalangan auditor;

- aktivlarining balans qiymati 50 mlrd. so'mdan ortiqni tashkil etadigan korxonalarda - kamida to'rt nafar sertifikatsiyalangan auditor bo'lishi lozim.

Ushbu nizomda ichki audit xizmatini tashkil etishga qo'yiladigan yagona talablar hamda uning ishini tashkil etishning metodologik asoslari belgilab berilgan. Xususan, quyidagilar ichki audit xizmatining asosiy vazifalari sifatida ko'rsatib o'tilgan:

- kuzatuvchi kengashni ishonchli axborot bilan ta'minlash va ichki audit amalga oshirilishi natijalari bo'yicha korxona faoliyatini takomillashtirishga doir takliflarni tayyorlash;

- ichki audit jarayonida aniqlanadigan kamchiliklarni bartaraf etish yuzasidan korxona boshqaruv organlariga tavsiyalarni tezkorlik bilan kiritish, ularning bartaraf etilishini nazorat qilish.

Yuqoridagi vazifalarni amaga oshirish uchun ichki audit xizmatining quyidagi asosiy funksiyalari belgilab berilgan:

- har yili korxonaning kuzatuvchi kengashi tomonidan tasdiqlanadigan rejaga muvofiq tegishli yo'nalishlar bo'yicha tekshirishlar o'tkazish yo'li bilan ichki auditni amalga oshirish (har chorakda va hisobot yili yakunlari bo'yicha);

- tuziladigan xo'jalik shartnomalarining qonun hujjatlariga muvofiqligi yuzasidan ekspertiza o'tkazish;

- buxgalteriya hisobini yuritishda va moliyaviy hisobotni tuzishda korxonaning tarkibiy bo'linmalariga metodik yordam berish, ularga moliya, soliq, bank qonunlari va boshqa qonun hujjatlari masalalari bo'yicha maslahatlar berish;

- texnik topshiriqlarni ishlab chiqishda, tashqi auditorlik tashkilotlarining takliflarini baholashda hamda auditorlik tekshirishlarini o'tkazish uchun tashqi auditorlik tashkilotini tanlashda tavsiyalarni tayyorlashda korxonaning kuzatuvchi kengashiga ko'maklashish.

O'tkazilgan ichki audit yakunlari bo'yicha ichki audit rahbari tomonidan imzolnadigan yig'ma hisobot tuziladi.

Yig'ma hisobot quyidagi qismlardan iborat bo'ladi:

- tahliliy qism;

- yakuniy qism;

- tasdiqlaydigan hujjatlarning to'liq paketi.

Yig'ma hisobotning tahliliy qismi ichki audit xodimlari tomonidan o'tkazilgan tekshirishlar natijalari to'g'risidagi umumlashtirilgan axborotni o'z ichiga oladi.

Hisobotning yakuniy qismi korxonaning ijro etuvchi organi va tarkibiy bo'linmalari faoliyatiga, shuningdek, likvidligiga umumiy bahoni, aniqlangan chetga chiqishlar va qonunni buzishlarni bartaraf etish bo'yicha ichki audit xizmatining tavsiyalarini hamda korxonaning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirishga, korporativ boshqarishni takomillashtirishga doir umumlashtirilgan takliflarni aks ettiradi.

Yig'ma hisobot ichki audit yakunlangandan keyin 10 kun mobaynida tugalanishi zarur. Yig'ma hisobotlar bevosita korxonaning kuzatuvchi kengashiga uning ko'rib chiqishi va keyinchalik tasdiqlashi uchun taqdim etiladi. Hisobotlar nusxalari tasdiqlangandan keyin korxona ijro etuvchi organiga taqdim etilishi kerak.

Korxonaning ijro etuvchi organi ichki audit natijasida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish chora-tadbirlarini ko'rishi shart. Ichki audit xizmati tekshirish davomida aniqlangan qonun buzilishlarini bartaraf etish, shuningdek, umuman korxonaning moliya-xo'jalik

faoliyati samaradorligini oshirish bo'yicha chora-tadbirlarning o'z vaqtida va zarur darajada bajarilishi ustidan nazorat o'rnatishi kerak.

Ichki audit xizmati xodimlari:

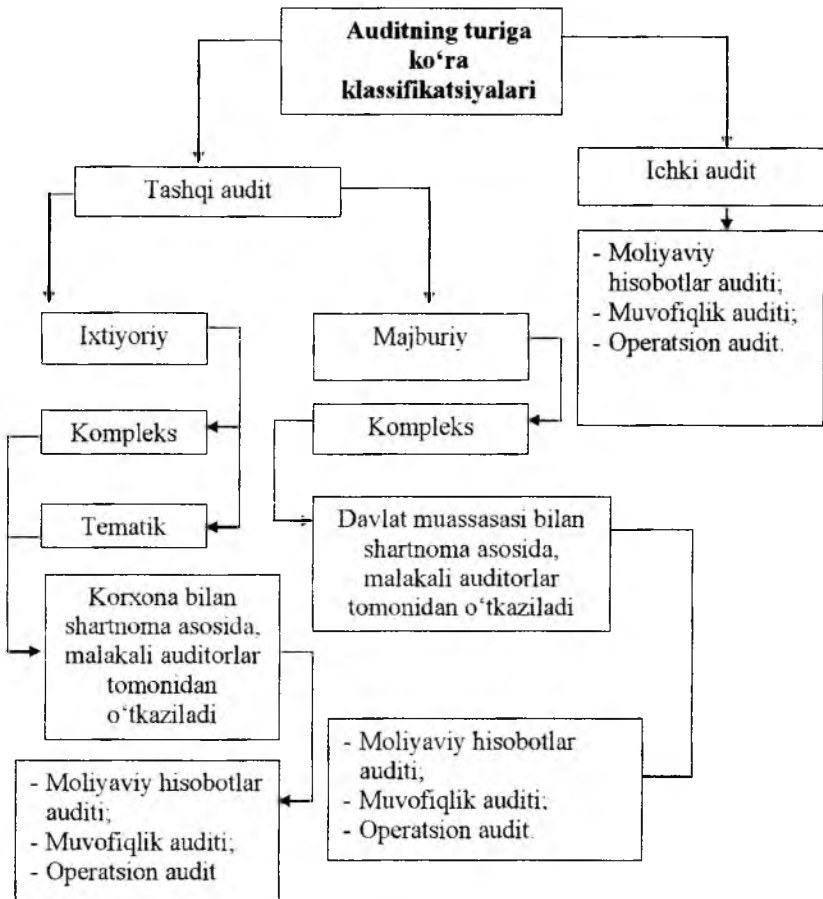
- o'zlari o'tkazgan tekshirishlar natijalari buzib ko'rsatilganligi;
- ularga taqdim etilgan yoki ular tomonidan xizmat vazifalarining bajarilishi munosabati bilan ularga ma'lum bo'lgan korxonaning sirini tashkil etadigan axborotning maxfiyligiga rioya qilinmaganligi;
- olingan hujjatlarning saqlanishi va qaytarilishi ta'minlanishi uchun javobgar hisoblanadilar.

Ichki auditorlar mustaqilligini ta'minlash maqsadida ular direktorlar kengashi tarkibidagi audit qo'mitasiga yoki bevosita korxona rahbariga hisobot beradilar. Bundan maqsad, ichki auditorlarning korxonaning bo'limlari rahbarlariga nisbatan mustaqilligini ta'minlashdan iborat.

Ichki auditorlarning korxona yuqori organlariga bevosita chiqa olish imkoniyatlari ularga korxonaning istalgan bo'limi faoliyatini o'rganish imkonini berish bilan bir qatorda ularning tavsiyalariga bo'lim rahbarlari tomonidan alohida e'tibor qaratilishini ta'minlaydi. Ichki auditorlar korxonaning istalgan bo'limiga nisbatan mustaqil hisoblanadi. Ammo, ular keng jamoatchilik oldida tashqi auditorlar darajasidagi mustaqillikka ega emaslar. Chunki ular audit tekshiruvidan o'tishi lozim bo'lgan korxonaning xodimlari hisoblanadilar va shu korxonaga moliyaviy jihatdan bog'liqlar.

Demak, ularga nisbatan korxona rahbari o'z ta'sirini o'tkaza oladi. Mustaqil auditorlar esa bu korxona xodimlari hisoblanmaydi. Shu sababli ularga nisbatan hech qanday tashqi ta'sir o'tkazishning imkoni yo'q. Mabodo, auditorlik firmasi biror korxonani tekshirayotgan bo'lsa va shu firmaning biror auditori tekshirilayotgan korxonada ham xodim hisoblansa, auditorlik firmasi bu auditorni shu korxonada o'tkazilayotgan audit tekshiruvidan cheflashtirishi zarur bo'ladi. Aks holda, mustaqillik tamoyili buziladi va auditorlik firmasi javobgarlikka tortilishi mumkin.

Ichki auditorning tekshiruv obyektiga ko'ra tashqi auditorlardan farqi shundaki, ichki auditorlar asosan, operatsion audit o'tkazadilar. Bunga qo'shimcha ravishda ular muvofiqlik auditini ham o'tkazishlari mumkin. Tashqi auditorlar esa asosan moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazadilar. Ichki va tashqi audit klassifikatsiyalari 4.2-chizmada keltirilgan.



4.3. Audit va taftish o'rtasidagi farqlanish

Mustaqillik yillarigacha respublikamizda asosan taftish xizmati mavjud bo'lib, bu xizmatning asosiy vazifasi davlat mulkining butligini ta'minlashga qaratilgan edi. Mustaqillik yillaridan boshlab respublikamizga audit xizmati kirib keldi. Bu ikki tur faoliyat o'rtasida maqsadi, tashkiliy-huquqiy asoslariga ko'ra muhim farqlanishlar mavjud. Bu farqlanishlar 4.1-jadvalda o'z ifodasini topgan:

Audit va taftish o'rtasida farqli xususiyatlar

Maqsadiga ko'ra	
Audit	Taftish
Korxona moliyaviy hisobotlarining haqqoniy ma'lumotlarni aks ettirayotgani yuzasidan fikr bildirish. xizmat ko'rsatish, mijoz bilan hamkorlik qilish	Kamchiliklarni aniqlash va mas'ul shaxslarni javobgarlikka tortish, yuqori turuvchi organlar buyruqlarini bajarish
Xususiyatiga ko'ra	
Tadbirkorlik faoliyati	Ijrochilik faoliyati
O'zaro munosabatlar asoslari	
Ixtiyoriylik, shartnomaga asosan amalga oshiriladi	Majburiylik, yuqori turuvchi organlar talabiga ko'ra amalga oshiriladi
Boshqaruv aloqalariga ko'ra	
Gorizontaal aloqalar, mijoz bilan munosabatlarda teng huquqlilik, uning oldida hisobot berish	Vertikal aloqalar, yuqori organ tarafidan tayinlanish va faqat shu organga hisobot berish
Amaliy masalalar	
Mijoz moliyaviy holatini yaxshilash, passivlarni jalb etish, mijozga maslahat orqali yordam berish	Aktivlarni saqlash, suiiste'molchilikning oldini olish
Huquqiy asoslariga ko'ra	
Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun; Auditorlik faoliyatining standartlari	Yuqori turuvchi organlar tomonidan ko'rsatmalar, yo'riqnomalar
Xizmatga haq to'lovchi subyektga ko'ra	
Auditorni jalb etgan mijoz	Yuqori turuvchi organlari
Tekshiruv yakuniga ko'ra	
Mijozga taqdim etiladigan hisobot va xulosa	Yuqori turuvchi organlarga taqdim etiladigan taftish akti

Qisqacha xulosalar

Hozirgi xalqaro amaliyotda zamonaviy audit o'z obyektiga ko'ra uch turga bo'lingan: (1) moliyaviy hisobotlar auditi; (2) moslik auditi; (3) operatsion audit.

Auditorlik faoliyati o'z turiga ko'ra ikkiga bo'linadi: (1) tashqi audit; (2) ichki audit. Tashqi auditni o'kazishdan maqsad: buxgalteriya hisoboti to'g'ri va to'liq ma'lumotlarni aks ettirayotganini o'rganish yoki ishonchsiz ma'lumotlarni aks ettirayotgan hollarni aniqlash; korxona o'z buxgalteriya hisobi va hisoboti tizimini ma'lum qonun-hujjatlarga asosan yuritayotganini tekshirish; audit tekshiruvidan o'tayotgan davr uchun korxona o'z daromad, xarajat va yakuniy moliyaviy natijalarini to'g'ri aks ettirayotganini o'rganish. Tashqi audit yakunida auditorlik hisoboti va xulosasi taqdim etiladi.

Tashqi audit o'z xususiyatiga ko'ra quyidagi ikki ko'rinishga ega: (1) ixtiyoriy audit; (2) majburiy audit. Ixtiyoriy audit kompleks va tematik asosda tashkil etilishi mumkin.

Majburiy audit - «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun» ning 10-moddasiga muvofiq, qonun-hujjatlarda belgilangan tartibda, yuqori turuvchi davlat muassasalarining talabi bilan korxona rahbariyati buyurtmasiga asosan auditorlar tomonidan o'tkaziladigan audit tekshiruvidir. Majburiy audit tekshiruvidan o'tishdan bosh tortish qonun – hujjatlarda belgilangan tartibda javobgarlikka tortilishga sabab bo'ladi.

Glossariy

Ixtiyoriy audit (arbitrary audits) – korxona rahbariyatining o'z qaroriga binoan qonun hujjatlarida nazarda tutilgan tartibda o'tkaziladigan audit tekshiruvi.

Ichki audit (Internal audits) – korxona tomonidan uning o'z faoliyatini tekshirish va baholash maqsadida tashkil etilgan xizmat. Ichki audit korxonaning har bir bo'limi o'z oldiga qo'yilgan vazifalar, reja ko'rsatkichlariga qanchalik erisha olayotganini va bu ko'rsatkichga qanchalik samaradorlik asosida erishayotganini tekshiradi va baholaydi.

Ichki Auditorlar Instituti – (Institute of Internal Auditors) – ichki auditorlarga professional ta'lim dasturlarini tayyorlash, standart va etika normalarini ishlab chiqish, sertifikatlash dasturlarini amalga oshirish, ichki audit sohasida ilmiy tadqiqot izlanishlarini o'tkazish, tashkilotlarga ichki auditning boshqaruv, risk menejmenti va nazoratdagi ahamiyati borasida ma'lumotlarni yetkazish va butun dunyo ichki auditorlarini birlashtirish orqali ma'lumot va tajriba ayirboshlanishiga asos yaratish maqsadida tuzilgan tashkilot.

Kompleks ixtiyoriy audit (complex arbitrary audits) - korxonaning buxgalteriya hisobiga oid barcha boshlang'ich hujjatlari, aktivlar va majburiyatlar yuzasidan to'liq inventarizatsiya o'tkazishni nazarda tutadi.

Majburiy audit (compulsory audits) - qonun-hujjatlarda belgilangan tartibda, yuqori turuvchi davlat muassasalarining talabi bilan korxona rahbariyati buyurtmasiga asosan auditorlar tomonidan o'tkaziladigan audit tekshiruv.

Moliyaviy hisobotlar auditi (Audits of financial statements) - korxonaning balans, moliyaviy natijalar, xususiy kapital va pul oqimlari to'g'risidagi hisobotlar ma'lumotlarini, ularning buxgalteriya hisobining milliy standartlari asosida tuzilganligiga ishonch hosil qilish yoki BHMSdan chetga chiqilgan hollarni aniqlash nuqtayi nazaridan o'tkaziladigan tekshiruv.

Muvofiqlik auditi (Compliance audits) - korxona faoliyati, shu faoliyatga doir ma'lumotlar mavjud qonun hujjatlariga qanchalik mos kelayotganini yoki shu qonun hujjatlari buzilgan hollarni aniqlashga qaratilgan tekshiruv.

Operatsion audit (Operational audits) - korxona faoliyatini baholash, kamchiliklarni aniqlash va bartaraf etish chora-tadbirlarini izlash maqsadida, shu korxona yoki uning bo'limi faoliyatini biror belgilangan mezonga asosan tizimli o'rganish.

Sertifikatlangan ichki auditor (Certified Internal Auditor) - ichki auditorning ichki audit sohasidagi malaka va tajribasini namoyon etuvchi va maxsus imtihonlardan o'tganlik uchun Xalqaro Ichki Auditorlar Instituti tomonidan taqdim etilgan malaka sertifikatiga ega shaxs.

Tashqi audit (Independent (external) audits) - korxona taqdim etayotgan yillik moliyaviy hisobotlarning BHMSga asosan tuzilganini tekshirish maqsadida shu korxonaga nisbatan to'liq mustaqil hisoblangan auditor tomonidan o'tkaziladigan tekshiruvdir. Tashqi audit asosan moliyaviy hisobotlar auditidan iborat.

Tematik ixtiyoriy audit (thematic arbitrary audits) - auditor tomonidan korxona buxgalteriya hisobining faqatgina alohida bir bo'limi, misol uchun, ish haqi yuzasidan hisob-kitoblarning to'g'ri yuritilayotgani, budjet bilan soliq yuzasidan hisob-kitoblar qonun-hujjatlarga asosan olib borilayotgani tekshiruvdan o'tkaziladi.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Auditorlik faoliyatining o'z obyektiga ko'ra qanday turlari mavjud?
2. Tashqi va ichki audit xizmati o'rtasidagi asosiy farqlanish nimada?
3. Ichki audit xizmatining asosiy vazifalari nimada?
4. Ichki auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi qanday xalqaro tashkilotlarni bilasiz?

5. Majburiy va ixtiyoriy tashqi auditning farqli xususiyatlarini bayon eting.

6. Majburiy audit tekshiruvidan qaysi tashkilotlar o'tishi lozim?

7. Tashqi audit o'tkazishda auditorga va tekshiruvdan o'tayotgan korxona rahbariyatiga nisbatan qanday talablar qo'yiladi?

8. Audit va taftish o'rtasida qanday farqlanish mavjud?

V bob. O'ZBEKISTON RESPUBLIKASIDA AUDITORLIK FAOLIYATINI LITSENZIYALASH VA SERTIFIKATLASH TIZIMI

5.1. Auditorlarning turlari

Buxgalteriya keng tarmoqli bo'lgani sababli buxgalteriya bo'yicha mutaxassislar turli sohalarida faoliyat yuritadilar. Bu sohalar qatoriga quyidagilarni kiritish mumkin:

Soha	Vazifa	Asosiy talablar
Auditorlik	Mustaqil auditorlik tekshiruvini o'tkazish; soliq bo'yicha maslahat xizmati ko'rsatish	Buxgalteriya sohasida oliy ma'lumot; Ish tajribasi; Auditorlik malaka sertifikati
Xususiylar buxgalteriyasi	Xizmat ko'rsatuvchi, savdo va ishlab chiqarish korxonalarida buxgalteriya hisobini yuritish	Buxgalteriya sohasida oliy ma'lumot; Ish tajribasi
Budjet muassasalari buxgalteriyasi	Davlat; viloyat; mahalliy boshqaruv va xizmat ko'rsatuvchi idoralarda buxgalteriya hisobini yuritish	Buxgalteriya sohasida oliy ma'lumot; Ish tajribasi
Buxgalteriya sohasida pedagogik faoliyat	Oliy va o'rta maxsus ta'lim muassasalarida ma'ruza va seminar mashg'ulotlarini o'tkazish	Buxgalteriya sohasida oliy ma'lumot

Yuqorida keltirib o'tilgan sohalar bir-biri bilan o'zaro bog'liq. Misol uchun, auditor bir vaqtning o'zida buxgalterlik faoliyatini ham yuritishi va universitetda buxgalteriya sohasida pedagogik faoliyat ham olib borishi mumkin. Ammo bizning bosh mavzuyimiz yuqoridagi jadvalda dastlabki bo'lgan audit sohasi bo'yicha bo'ladi.

Audit umumiy tushuncha bo'lib, u tekshirilayotgan subyektda yuritiladigan buxgalteriya hisobi xususiyatiga ko'ra bir necha tarmoqlarga bo'linadi.

Misol uchun, rivojlangan davlatlarda audit quyidagi yo'nalishlarga ajralgan:

- korxonalar auditi (Umumiy audit);
- bank muassasalari auditi;
- sug'urta auditi;
- birja auditi;
- budjetdan tashqari fondlar auditi;
- investitsion institutlar auditi.

O'zbekiston Respublikasida tashqi auditning yuqorida keltirilgan yo'nalishlaridan asosan quyidagi ikkitasi keng rivojlangan:

- korxonalar auditi (Umumiy audit);
- bank muassasalari auditi.

Respublikamizdagi auditorlik firmalari ham audit sohasidagi xizmatlarini asosan shu ikki tarmoq auditi bo'yicha ko'rsatadilar. Ushbu firmalarda faoliyat yurituvchi auditorlar o'z bilim va malakalaridan kelib chiqqan holda umumiy audit yoki bank muassasalari auditi bo'yicha ixtisoslashadilar.

Respublikamizda umumiy audit sohasida faoliyat yuritish uchun auditor, avvalo, auditorlik malaka sertifikatiga ega bo'lishi lozim. Korxonalar auditi sohasida ixtisoslashgan auditorlar xizmat ko'rsatuvchi, savdo va ishlab chiqaruvchi korxonalarning moliyaviy hisobotlari auditini o'tkazadilar va ushbu hisobotlarning BHMS ga asosan tuzilganini tekshiradilar yoki undan chetlanishlar bo'lgan holatlarni aniqlaydilar. Audit tekshiruvi yakunida auditorlik xulosasi tayyorlanadi.

Umumiy auditorlik xulosasidan foydalanuvchilar guruhiga quyidagilar kiradi:

- investorlar;
- kreditorlar;
- mahsulot yetkazib beruvchilar;
- xaridorlar;
- xodimlar;
- davlat muassasalari;
- keng jamoatchilik.

Bank muassasalari auditorlari bank moliyaviy hisobotlari auditini o'tkazadilar. Bunda banklar taqdim etgan buxgalteriya ma'lumotlari bank moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini buxgalteriya hisobining xalqaro standartlariga mos ravishda aks ettirayotganligiga ishonch hosil qilinadi yoki bu standartlar buzilgan holatlar aniqlanadi.

5.2. O'zbekiston Respublikasida korxonalar auditini litsenziyalash tizimi

«Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun»ning 21-moddasiga va «Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun auditorlik tashkilotlariga litsenziya berish tartibi to'g'risida Nizom» ga asosan, O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyati maxsus litsenziya asosida amalga oshiriladi. Auditorlik firmalariga auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya maxsus vakolatli davlat organi (Moliya vazirligi) tomonidan beriladi. Moliya vazirligi:

- auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi normativ hujjatlarini, shu jumladan, auditorlik faoliyatining milliy standartlarini o'z vakolatlari doirasida ishlab chiqadi va tasdiqlaydi;

- litsenziya shartnomasida nazarda tutilgan litsenziya talablari va shartlariga auditorlik tashkiloti tomonidan rioya etilishini nazorat qiladi hamda uch yilda kamida bir marta mazkur masalalar yuzasidan tekshiruv o'tkazadi;

- auditor malaka sertifikatini olish uchun da'vogarlariga malaka talablarini belgilaydi;

- auditorlarning respublika jamoat birlashmasi bilan kelishgan holda auditor malaka sertifikati olish uchun o'quv dasturlarini va malaka imtihonlarini topshirish tartibini tasdiqlaydi;

- auditorlarning respublika jamoat birlashmasi ishtirokida auditor malaka sertifikatini olish huquqiga doir malaka imtihonini o'tkazadi;

- auditorlik tashkiloti rahbarini uch yilda bir marta attestatsiyadan o'tkaziladi.

- Qonun hujjatlarida belgilangan tartibda auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyaning amal qilishini o'n ish kunidan ko'p bo'lmagan muddatga to'xtatib turadi, auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyaning amal qilishini o'n ish kunidan ko'p bo'lgan muddatga to'xtatib turish yoki uning amal qilishini tugatish hamda litsenziyani bekor qilish to'g'risida sudga murojaat qiladi, shuningdek, litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish, tugatish va litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi ma'lumotlarni ommaviy axborot vositalarida e'lon qiladi;

- auditorlar malaka sertifikatini beradi, amal qilishini tugatadi va bekor qiladi;

- malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditorlar reestrining hamda auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyaga ega bo'lgan auditorlik tashkilotlarining hisobini yuritadi.

«Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun»ning 22-moddasiga ko'ra litsenziyaning amal qilishi quyidagi hollarda to'xtatib turilishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti litsenziya talablari va shartlarini buzganligi aniqlanganda;

- maxsus vakolatli davlat organining auditorlik tashkiloti zimmasiga aniqlangan qoidabuzarliklarni bartaraf etish majburiyatini yuklovchi qarori auditorlik tashkiloti tomonidan bajarilmaganda.

Maxsus vakolatli davlat organining litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish to'g'risidagi qarori auditorlik tashkilotiga yozma shaklda, qaror qabul qilingan kundan e'tiboran uch kundan kechiktirmay yetkaziladi. Litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish to'g'risidagi sud qarori auditorlik tashkilotiga va maxsus vakolatli davlat organiga qonun hujjatlarida belgilangan muddatlarda yetkaziladi.

Maxsus vakolatli davlat organi yoki sud litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni bartaraf etishi uchun auditorlik tashkilotiga muddat belgilashi shart. Maxsus vakolatli davlat organi litsenziyaning amal qilishini o'n ish kunidan ko'p bo'lmagan muddatga, sud esa o'n ish kunidan ko'p bo'lgan muddatga to'xtatib turishi mumkin. Bunda litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni bartaraf etishi uchun sud qarorida belgilangan muddat olti oydan ko'p bo'lishi mumkin emas.

Auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni bartaraf etgan taqdirda, litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish to'g'risida qaror qabul qilgan maxsus vakolatli davlat organi yoki sud ko'rsatilgan holatlar bartaraf etilganligi to'g'risidagi tasdiqnomani olgan kundan e'tiboran litsenziyaning amal qilishini tiklash to'g'risida o'n kun muddat ichida qaror qabul qilishi shart.

Litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish va tiklash to'g'risidagi ma'lumotlar ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinishi kerak.

Maxsus vakolatli davlat organining litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish to'g'risidagi qarori ustidan sudga shikoyat qilinishi mumkin. Sud litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishni asossiz deb topgan taqdirda, maxsus vakolatli davlat organi auditorlik tashkiloti oldida unga yetkazilgan zarar miqdorida javobgar bo'ladi.

Qoidabuzarlikka yo'l qo'yilgani uchun auditorlik tashkiloti litsenziyasini amal qilishini to'xtatish hollarida mazkur auditorlik tashkiloti rahbarining malaka sertifikatining amal qilishi ham litsenziyaning amal qilishini to'xtatish to'g'risidagi qaror qabul qilingan sanadan boshlab to'xtatiladi.

«Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun»ning 23-moddasiga asosan, litsenziyaning amal qilishi quyidagi hollarda tugatiladi:

- auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risida ariza bilan murojaat qilganda;
- auditorlik tashkiloti tugatilganda;
- auditorlik tashkilotining faoliyati u qayta tashkil etilishi natijasida tugatilganda, uning o'zgartirilishi bundan mustasno;
- auditorlik tashkiloti litsenziya talablari va shartlarini muntazam ravishda yoki bir marotaba qo'pol ravishda buzganda;
- auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni maxsus vakolatli davlat organi yoki sud belgilagan muddatda bartaraf etmaganda;
- maxsus vakolatli davlat organining litsenziya berish to'g'risidagi qarori qonunga xilof ekanligi aniqlanganda.

Maxsus vakolatli davlat organining litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risidagi qarori auditorlik tashkilotiga yozma shaklda, qaror qabul qilingan kundan e'tiboran uch kundan kechiktirmay yetkaziladi. Litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risidagi sud qarori auditorlik tashkilotiga va maxsus vakolatli davlat organiga qonun hujjatlarida belgilangan muddatlarda yetkaziladi. Auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risidagi qarorni olgan kundan e'tiboran o'n kun ichida litsenziya maxsus vakolatli davlat organiga qaytarilishi va yo'q qilinishi kerak. Litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risidagi ma'lumot ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinishi kerak. Litsenziyaning amal qilishi uning amal qilishini tugatish to'g'risida qaror qabul qilingan sanadan e'tiboran tugatiladi.

«Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun»ning 24-moddasiga binoan, litsenziya quyidagi hollarda bekor qilinishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti litsenziyani bekor qilish to'g'risida ariza bilan murojaat qilganda;
- litsenziya soxta hujjatlardan foydalanilgan holda olinganligi fakti aniqlanganda;
- agar auditorlik tashkiloti litsenziya berish to'g'risida qaror qabul qilinganligi haqida xabarnoma yuborilgan (topshirilgan) paytdan e'tiboran uch oy ichida maxsus vakolatli davlat organiga litsenziya berganlik uchun davlat boji to'langanligini tasdiqlovchi hujjatni taqdim etmagan yoki litsenziya shartnomasini imzolamagan bo'lsa.

Maxsus vakolatli davlat organining litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi qarori auditorlik tashkilotiga yozma shaklda, qaror qabul qilingan kundan e'tiboran uch kundan kechiktirmay yetkaziladi. Litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi sud qarori auditorlik tashkilotiga va maxsus vakolatli davlat organiga qonun hujjatlarida belgilangan

muddatlarda yetkaziladi. Auditorlik tashkiloti litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi qarorni olgan kundan e'tiboran o'n kun ichida litsenziya maxsus vakolatli davlat organiga qaytarilishi va yo'q qilinishi kerak. Litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi ma'lumot ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinishi kerak. Litsenziyani bekor qilish to'g'risida qaror qabul qilingan taqdirda, litsenziya u berilgan sanadan e'tiboran bekor qilingan deb hisoblanadi. Maxsus vakolatli davlat organining litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi qarori ustidan sudga shikoyat qilinishi mumkin. Sud litsenziyani bekor qilishni asossiz deb topgan taqdirda, maxsus vakolatli davlat organi auditorlik tashkiloti oldida unga yetkazilgan zarar miqdorida javobgar bo'ladi.

«Auditorlik tashkilotlari to'g'risidagi Nizom»¹ ga asosan auditorlik tashkilotlariga nisbatan qo'yiladigan litsenziyalash talab va shartlari qatoriga quyidagilar kiradi:

- «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun», Auditorlik faoliyatining milliy standartlari va boshqa qonun – hujjatlarga to'liq va qat'iy amal qilish;

- litsenziya olayotganda mazkur nizomda nazarda tutilgan miqdordagi ustav kapitaliga ega bo'lish;

- faqat auditorlik faoliyatini amalga oshirish;

- fuqarolik mas'uliyatini sug'urta qilish polisiga ega bo'lish;

- mazkur nizomda nazarda tutilgan miqdordagi auditorlar shtatiga ega bo'lish;

- audit tekshiruvida to'plangan ma'lumotlarni tijorat siri sifatida sir saqlash;

- auditorlik tashkiloti rahbarligiga faqat auditorni tayinlash;

- auditorlik tashkiloti rahbarini uch yilda bir marotaba O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligida attestatsiyadan o'tkazish;

- audit tekshiruvi jarayonida mustaqillikni ta'minlash;

- ishonchli auditorlik xulosasi va hisobotini taqdim etish.

Shuningdek, «Auditorlik tashkilotlari to'g'risidagi Nizom» da auditorlik tashkilotlarini litsenziyalash va qayta litsenziyalash maqsadida auditorlik firmalarining ustav fondiga nisbatan talablar ham belgilab berilgan. Xususan, ushbu Nizomning 10 – 12 bandlariga asosan:

- faqat tashabbuskorlik asosida auditorlik tekshiruvini amalga oshiruvchi auditorlik tashkilotlari eng kam oylik ish haqining 1500 barobari miqdoridan kam bo'lmagan ustav kapitaliga va shtatida kamida 2 nafar auditorga ega bo'lishi lozim;

¹ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007-yil 4-apreldagi PQ-615-son qaroriga ilova.

- ustav kapitali 500 mln. soʻmdan koʻproqni tashkil etgan ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlari (banklar va sugʻurta tashkilotlaridan tashqari) xoʻjalik yurituvchi subyektlarda tashabbuskorlik asosida va majburiy audit tekshiruvini oʻtkazish uchun auditorlik firmalari eng kam oylik ish haqining 3000 barobari miqdoridan kam boʻlmagan ustav kapitaliga va shtatida kamida 4 nafar auditorga, ularning bittasi xalqaro buxgalter sertifikatiga ega boʻlishi zarur;

- barcha xoʻjalik yurituvchi subyektlarda audit tekshiruvini oʻtkazuvchi auditorlik firmalari eng kam ish haqining 5000 barobari miqdoridan kam boʻlmagan ustav kapitaliga va shtatida kamida 6 nafar auditorga ega boʻlishi va ularning kamida ikkitasi xalqaro buxgalter sertifikatiga ega boʻlishi kerak.

«Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun auditorlik tashkilotlariga litsenziya berish tartibi toʻgʻrisidagi nizom»ga asosan («Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshiruvining ahamiyatini oshirish toʻgʻrisida» gi Vazirlar Mahkamasining 22. 09. 2000 yil № 365 qaroriga 3-ilova) Oʻzbekiston Respublikasi Adliya Vazirligi tomonidan belgilangan tartibda roʻyxatdan oʻtkazilgan auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya olish maqsadida 5.1-ilova koʻrinishidagi ariza va hujjatlarni taqdim etadi:

5.1-ilova

ni oʻtkazish boʻyicha auditorlik faoliyatini			
auditorlik tekshiruvining turi			
amalga oshirishga litsenziya olish uchun			
ARIZA			
1. Ariza beruvchining nomi _____			
2. Pochta manzili _____			
Telefon _____,		telefaks _____, soliq	
toʻlovchining identifikatsion raqami _____			
Bank rekvizitlari _____			
3. Arizaga ilova qilinadigan hujjatlar roʻyxati			
3.1. _____			
3.2. _____			
va boshqalar.			
Rahbarning imzosi			
M. Oʻ. _____			

- ta'sis hujjatlarining notarial tasdiqlangan nusxalari va O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligining davlat ro'yxatidan o'tkazilganligi to'g'risidagi guvohnoma;

- kamida ikki auditorning malaka sertifikatlarining notarial tasdiqlangan nusxalari;

- soliq to'lovchining identifikatsion raqami berilgani to'g'risida soliq organining ma'lumotnomasi;

- arizani ko'rib chiqish uchun yig'im to'langanini tasdiqlovchi bankning to'lov hujjati.

Yuqorida keltirilgan hujjatlar bir nusxada taqdim etiladi va auditorlik tashkilotidan ulardan boshqa hujjatlar talab etilmasligi lozim.

Moliya vazirligi 15 kalendar kunida litsenziyani olish uchun berilgan hujjatlarni ko'rib chiqadi va litsenziya berish yoki bermaslik to'g'risidagi qarorni qabul qiladi. Hujjatlarni ko'rib chiqish uchun yig'im hujjatlar topshirilgan kundagi eng kam ish haqining ikki barobari miqdorida qilib belgilangan.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya 5.2-ilova ko'rinishida bo'ladi va besh yil muddatga beriladi. Litsenziyalovchi organ litsenziya berish yoki litsenziya berishni rad qilish to'g'risidagi qaror qabul qilinganligi to'g'risida auditorlik tashkilotiga qaror qabul qilingach uch kun muddatda bildirish xati yuboradi.

Auditorlik tashkiloti tomonidan davlat boji to'langanligini tasdiqlovchi hujjat taqdim etilgan va litsenziya bitimi imzolangandan so'ng litsenziya beriladi. Litsenziyani berish uchun davlat boji eng kam ish haqining to'rt barobari miqdorida qilib belgilangan.

Litsenziyalovchi organ auditorlik tashkiloti tomonidan zaruriy darajada rasmiylashtirilmagan hujjatlar taqdim etilganligi, hujjatlarda ishonchsiz yoki chalkash ma'lumotlar bo'lgani, shuningdek, auditorlik tashkiloti litsenziya talablari va shartlariga muvofiq emasligi sababli auditorlik tashkilotiga litsenziya berishni rad etishi mumkin. Bu hol sabablarini litsenziyalovchi organ auditorlik tashkilotiga yozma ko'rinishda bayon etishi kerak.

Auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilish muddati tugashidan ikki oy oldin litsenziyalovchi organga litsenziyaning amal qilish muddatini uzaytirish to'g'risida quyidagi hujjatlar ilova qilingan ariza taqdim etadi:

- ta'sis hujjatlarining notarial tasdiqlangan nusxalari (avvalgi ta'sis hujjatlariga o'zgartirish kiritilgan bo'lsa);

- auditorlik tashkiloti tarkibida auditorlik tekshiruvlarini amalga oshiruvchi auditorlar to'g'risida ma'lumot;

- moliyaviy holat to'g'risida ma'lumot;

- ariza ko'rib chiqish uchun yig'im to'langanini tasdiqlovchi hujjat.

Litsenziyaning amal qilish muddatini uzaytirishni so'rab taqdim etilgan arizani ko'rib chiqish uchun eng kam ish haqi miqdorida yig'im to'lanadi. Litsenziyaning amal qilish muddatini uzaytirish yoki uzaytirishni rad etish to'g'risidagi qaror auditorlik tashkilotidan ariza olingach o'n kunda qabul qilinadi. Litsenziyaning amal qilish muddati besh yilga uzaytiriladi.

Auditorlik tashkiloti qayta tuzilgan, uning o'rni yoki manzili o'zgaragan holda litsenziya auditorlik tashkiloti qayta ro'yxatdan o'tkazilgandan so'ng bir hafta muddatda litsenziyalovchi organga tegishli o'zgartirishlarni tasdiqlovchi hujjatlarni ilova qilgan holda litsenziyani qayta rasmiylashtirish to'g'risida ariza berishi shart. Litsenziyani qayta rasmiylashtirish to'g'risidagi qaror tegishli ariza olingan kundan boshlab besh kun muddatda litsenziyalovchi organ tomonidan qabul qilinadi.

5.2-ilova

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi	
Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun LITSENZIYA	
Seriya _____	
№ _____	
Toshkent shahri	200__ yil «__» _____
O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirining 200__ yil «__» _____ dagi ____ - son buyrug'iga muvofiq	
(auditorlik tashkilotining nomi, pochta manzili, soliq to'lovchining identifikatsion raqami	
va auditorlik tashkilotining boshqa rekvizitlari)	
_____ ga	
O'zbekiston Respublikasi hududida _____ ni amalga oshirishga ruxsat berildi.	
auditorlik tekshiruvining turi	
Vakolatli shaxs imzosi _____	M.O'.

Amal qilish muddati tugamagan, ammo yo'qotib qo'yilgan yoki yaroqsiz holga kelib qolgan litsenziya o'rniga, auditorlik tashkilotining arizasiga ko'ra qonun hujjatlarida belgilangan tartibda dublikat berish mumkin. Bunday hollarda auditorlik tashkiloti yo'qotib qo'yilgan yoki yaroqsiz holga kelgan litsenziya haqiqiy emasligi to'g'risida ommaviy axborot vositalarida e'lon qilishi, shuningdek, e'lonni litsenziyalovchi organga taqdim etishi shart. Litsenziya qayta rasmiylashtirilganligi yoki dublikat berilganligi uchun eng kam ish haqi baravarida to'lov undiriladi. Litsenziya qayta rasmiylashtirilgunga qadar auditorlik firmasiga audit tekshiruvini o'tkazish ta'qiqlanadi.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun auditorlik tashkiloti quyidagi talablarga javob berishi lozim:

- audit xizmatini ko'rsatish davrida «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun» va auditorlik faoliyatining milliy standartlari va boshqa qonun hujjatlariga amal qilish;

- shtatida kamida ikki nafar auditor bo'lishi;

- auditorlik tekshiruvi chog'ida olingan axborotning maxfiyligini ta'minlash;

- auditorlik tekshiruvini o'tkazish bo'yicha shartnoma majburiyatlarini o'z vaqtida va sifatli bajarish;

- auditorlik tashkiloti rahbarligiga faqat auditorni tayinlash;

- auditorlik faoliyatini amalga oshirish chog'ida mustaqillikni ta'minlash;

- ishonchli auditorlik hisoboti tuzish va auditorlik xulosasi berish;

- faqat auditorlik faoliyatini amalga oshirish;

- qonun hujjatlarida nazarda tutilgan ustav kapitaliga ega bo'lish;

- fuqarolik mas'uliyatini sug'urta qilish polisiga ega bo'lish.

Litsenziyalovchi organ auditorlik tashkilotlari tomonidan litsenziya shartnomasida nazarda tutilgan litsenziya talablariga amal qilinishi ustidan nazoratni amalga oshiradi. Auditorlik tashkilotlari tomonidan litsenziya talablari buzilgan holda litsenziyalovchi organ litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishi yoki mutlaqo to'xtatishi mumkin.

Litsenziyalovchi organ auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziyaga ega bo'lgan auditorlik tashkilotlarining reestrini yuritadi. Unda quyidagi ma'lumotlar ko'rsatiladi:

- auditorlik tashkilotining nomi va manzili;

- telefon (faks) raqami;

- hisob-kitob raqami;

- soliq to'lovchining identifikatsion raqami;

- ta'sischilarning ustav kapitalidagi ulushlari to'g'risidagi axborot;

- tashkilot rahbarining familiyasi, ismi sharifi, malaka sertifikat sanasi, tartib raqami, shuningdek, firmada faoliyat yurituvchi boshqa auditorlarning malaka sertifikatlari sanasi, tartib raqami to'g'risidagi ma'lumotlar;
- litsenziya berilgan sana, raqami va amal qilish muddati.

Reestrda axborot manfaatdor shaxslarning u bilan tanishib chiqishlari uchun ochiq hisoblanadi. Bir auditorlik firmasiga nisbatan reestrda olingan axborot berganlik uchun eng kam ish haqining yarmi miqdorida to'lov beriladi. Davlat organlariga reyestrda ma'lumot bepul beriladi.

Auditorlik tashkilotlari qonun hujjatlarida belgilangan tartibda buxgalteriya hisobi va hisobotlarini olib boradi. Auditorlik tashkilotlari litsenziya talablariga amal qilayotganligini O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi har uch yilda kamida bir marotaba tekshirib turadi.

5.3. O'zbekiston Respublikasi korxonalar auditi sohasida auditorlarni sertifikatlash tizimi va xalqaro auditorlik malaka sertifikatlari

«Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risidagi nizom»¹ ga muvofiq auditorlik malaka sertifikati jismoniy shaxsga, basharti u auditorlik tashkiloti shtatida bo'lsa yoki u bilan auditorlik tashkiloti fuqarolik-huquqiy tuzdagi shartnoma tuzgan bo'lsa, auditorlik tekshiruvini amalga oshirish huquqini beradi.

Malaka sertifikatiga ega bo'lgan har bir auditor malaka sertifikatini olgan yildan keyingi yildan e'tiboran har bir yil mobaynida respublika auditorlar jamoat birlashmasi bilan kelishilgan holda Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan malaka oshirish dasturi bo'yicha 60 soatdan kam bo'lmagan hajmda malaka oshirish kurslarini o'tishi shart.

Auditor malaka sertifikati Moliya vazirligi tomonidan, agar da'vogar malaka imtihonlarini muvaffaqiyatli topshirgan bo'lsa beriladi. Malaka imtihoni da'vogarlarining audit sohasida qanchalik samarali faoliyat yuritishlarini ko'rsatuvchi vosita hisoblanadi.

Auditor malaka sertifikatini olishga da'vogar quyidagi talablarga javob berishi lozim:

- O'zbekiston Respublikasi Oliy ta'lim muassasalarida iqtisodiy yo'nalishda olingan oliy ma'lumot yoki diplomi O'zbekiston Respub-

¹ O'zR Adliya vazirligi tomonidan 2000-yil 13.10. 977-son bilan ro'yxatga olingan.

likasidagi ta'limga ekvivalent deb tan olinadigan xorijiy davlatlar oliygohlarida iqtisodiy yo'nalishda olingan oliy ma'lumot;

- oxirgi o'n yil ichida kamida uch yillik buxgalteriya hisobi, audit, moliyaviy yoki soliq nazorati sohasida yoki shu sohalarda dars berish amaliy ish stajiga ega bo'lish;

- O'zbekiston Respublikasi Oliy ta'lim muassasalarida iqtisodiy bo'lmagan sohalarida olingan oliy ma'lumot yoki diplomi O'zbekiston Respublikasidagi ta'limga ekvivalent deb tan olinadigan xorijiy davlatlar oliygohlarida iqtisodiy bo'lmagan sohalarida olingan oliy ma'lumot bilan oxirgi o'n yil ichida kamida 5 yil auditor yordamchisi, bosh buxgalter, taftish yoki soliq inspektori sifatida ish stajiga ega bo'lish;

- O'zbekiston Respublikasida yoki xorijiy davlatlarda (nostrifikatsiyadan o'tganlik sharti bilan) olingan iqtisodiyot fanlari nomzodi (doktori) ilmiy darajasiga ega bo'lish;

- Respublika auditorlar jamoat birlashmasi bilan kelishgan holda Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan dastur asosida auditorlarni tayyorlash markazlarida maxsus tayyorgarlikdan o'tilishi «Sertifikatlangan buxgalter-amaliyotchi» (CAP) yoki «Sertifikatlangan xalqaro professional buxgalter» (CIPA) sertifikatlash doirasida professional buxgalterlarni xalqaro sertifikatlash dasturi bo'yicha «Moliyaviy hisob» fanini muvaffaqiyatli topshirganligi to'g'risidagi hujjatning mavjud bo'lishi;

- «Sertifikatlangan buxgalter-amaliyotchi» (CAP) yoki «Sertifikatlangan xalqaro professional buxgalter» (CIPA) sertifikatiga va O'zbekiston Respublikasi hududida iqtisodiy sohalarida kamida 5 yildan kam bo'lmagan ish stajiga ega bo'lgan da'vogarlariga auditorlarni tayyorlash markazlarida maxsus tayyorgarlikdan o'tmasdan malaka imtihonini topshirishga ruxsat beriladi.

✓ Auditor malaka sertifikatini olishga da'vogar Moliya vazirligiga quyidagi hujjatlarni ilova qilgan holda malaka imtihonini topshirishga ruxsat berish to'g'risida 5.3-ilova ko'rinishidagi ariza topshiradi.

- to'ldirilgan anketa (5.4-ilova);

- ma'lumot to'g'risidagi diplom yoki iqtisodiyot fanlari nomzodi (doktori) ilmiy darajasini olganlik to'g'risidagi diplomning hujjatni bergan muassasa tomonidan belgilangan tartibda tasdiqlangan yoki notarial tasdiqlangan ko'chirma nusxasi;

- mehnat daftarchasidan notarial tasdiqlangan ko'chirma;

- ikki fotosurat (3 x 4);

- auditorlarni tayyorlash markazida maxsus ta'lim olinganini tasdiqlovchi hujjatning asl nusxasi;

Auditor malaka sertifikatini olishga da'vogarning arizasiO'zbekiston Respublikasi
Moliya vazirligiga

_____dan

ARIZA

Menga auditor malaka sertifikatini olish, amal qilish muddatini uzaytirish (keraklisining tagiga chizilsin) uchun malaka imtihonini topshirishga ruxsat berishingizni so'rayman.

Arizaga ilova qilinadi:

1.

2.

3.

va h.k.z.

" " _____ 20__ y.

Shaxsiy imzo _____

- malaka sertifikatini berish uchun eng kam oylik ish haqining 1,5 baravari miqdorida yig'im to'langanini tasdiqlovchi bank hujjati. ✓

Moliya vazirligi ariza kelib tushgan sanadan boshlab uch kun ichida malaka imtihonini topshirishga ruxsat berish yoki rad etish qarorini qabul qiladi. Rad javobi berilganda buning sabablari yozma ravishda da'vogarga ma'lum qilinadi. Malaka imtihonini topshirishga ijozat berilgan da'vogarlar ro'yxati esa imtihon komissiyasiga topshiriladi.

◀ Imtihon komissiyasi tarkibi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlanadi. Moliya vazirligi vakolat bergan shaxs imtihon komissiyasi raisi hisoblanadi. Malaka imtihonini topshirishga ijozat berilgan da'vogarlar imtihondan 10 kun oldin imtihon sanasi, vaqti va joyi to'g'risida yozma xabardor qilinadi.

Malaka imtihoni ikki bosqichda o'tkaziladi:

- test sinovi (yozma shaklda 4 soat mobaynida; uning natijalariga ko'ra da'vogarga yozma-og'zaki imtihon topshirish uchun ruxsat beriladi);

- imtihon biletleri asosida yozma-og'zaki imtihon (masalalarni yechish va og'zaki javobga tayyorlanish uchun 3 soat vaqt beriladi). ➤

Malaka imtihonining ikki bosqichi bir kunda o'tkazilmaydi. Testlar, imtihon biletleri va to'g'ri javoblarni Moliya vazirligi respublika auditorlar jamoat tashkilotlari bilan birgalikda Auditorlarni o'qtish dasturi asosida ishlab chiqadi.

Auditor malaka sertifikatini olishga da'vogarning anketasi**ANKETA**

1. Familiyasi _____
 Ismi _____
 Otasining ismi _____
2. Tug'ilgan vaqti _____
 (sana, oy, yil raqamlarda yoziladi)
3. Pasport seriyasi _____
 Berilgan vaqti _____
 Kim tomonidan berilgan _____
4. Ma'lumoti: _____
 (o'quv muassasasi)
 fakulteti _____
 Bitirgan yili _____ diplom _____
 Diplom bo'yicha malakasi _____
 Ilmiy darajasi, ilmiy unvoni _____

5. Mehnat daftarchasidagi ish staji to'g'risidagi ma'lumot:

№	Davrlar		Ish joyi	Lavozimi
	joylashish	bo'shab ketish		
1.				
2.				
3.				
4.				
...				

6. Uy manzili _____
7. Aloqa telefoni: _____ Faks: _____
 (kod raqami) (kod raqami)
 Uy telefoni: _____
 (kod raqami)
8. Anketa to'ldirilgan sana " ____ " ____ 200 ____ y.
 Shaxsiy imzo _____

Testga dasturning barcha bo'limlarini aks ettirgan kamida 75 savol kiritiladi. Test natijalari ijobiy deb hisoblanishi uchun test savollarining kamida 75% iga to'g'ri javob berilishi lozim.

Imtihon bileti to'rt qismdan iborat, ularning har birida nazariy qism va quyidagi fanlar bo'yicha amaliy vazifa mavjud bo'ladi:

1-qism: Moliyaviy hisob.

2-qism: Boshqaruv hisobi, moliyaviy menejment va moliyaviy tahlil.

3-qism: Audit.

4-qism: Soliqqa tortish va tadbirkorlikni huquqiy tartibga solish.

Imtihon bileti to'rt qismining har biri bo'yicha javoblar besh balli tizim bo'yicha baholanadi. Imtihon bileti bo'yicha kamida 15 ball olgan da'vogar imtihonni muvaffaqiyatli topshirgan hisoblanadi. Malaka imtihoni natijalari imtihon o'tkazilgandan so'ng ikki kun ichida e'lon qilinadi.

Imtihonni muvaffaqiyatli topshirgan jismoniy shaxslarga 5.5-rasmdagi kabi auditor malaka sertifikatini beriladi va u O'zbekiston Respublikasining barcha hududlarida yuridik kuchga ega.

Auditor malaka sertifikatini rasmiylashtirganlik va berganlik uchun da'vogar eng kam ish haqining bir baravari miqdorida to'lov to'laydi. Malaka sertifikatini 5 yil muddatga beriladi.

Auditor malaka sertifikatining egasi auditor malaka sertifikatining amal qilish muddati tugashidan uch oy oldin, lekin malaka sertifikatining amal qilish muddati tugashidan 6 oydan ilgari bo'lmagan muddatda Moliya Vazirligiga quyidagi hujjatlarni ilova qilgan holda sertifikatning amal qilish muddatini uzaytirishni so'rab ariza taqdim etadi:

- 5.4-ilovadagi kabi anketa;
- malaka sertifikatining asl nusxasi;
- malaka sertifikatining amal qilishini uzaytirish uchun to'lov.

Familiyasi (ismi, otasining ismi) yoki pasport ma'lumotlari o'zgar-gan taqdirda auditor malaka sertifikatining egasi Moliya vazirligiga auditor malaka sertifikatini qayta rasmiylashtirish to'g'risida darhol ariza topshi-rishi, unga qayta rasmiylashtirilishi lozim bo'lgan malaka sertifikatini va tegishli o'zgartirishlarni tasdiqlaydigan hujjatlarning asl nusxasini ilova qilishi shart. Qayta rasmiylashtirish ariza topshirilgan kundan boshlab 5 kun ichida amalga oshiriladi. Qayta rasmiylashtirish uchun eng kam ish haqining 25% miqdorida haq to'lanadi.

Yo'qolgan yoki yaroqsiz holga kelgan auditor malaka sertifikatini o'miga auditor malaka sertifikatini egasi arizasiga ko'ra malaka sertifikatini dublikat berilishi mumkin. Dublikat uchun eng kam ish haqining 50% miqdorida to'lov undiriladi.

Auditor malaka sertifikatining amal qilishini tugatish uchun quyi-dagilar asos bo'ladi:

Auditor malaka sertifikati**O'zbekiston Respublikasi
Moliya vazirligi**

Rasm

**AUDITOR
MALAKA SERTIFIKATI**

№ _____

Toshkent sh.

200__ yil " __ " _____

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan

_____ ga
(kinga – auditor F.I.Sh.)

(pasport raqami va seriyasi, qayerda va kim tomonidan berilgan)

200__ yil " __ " _____ dan boshlab
 200__ yil " __ " _____ gacha O'zbekiston Respublikasi hududida
 ro'yxatga olingan auditorlik tashkiloti nomidan auditorlik tekshiruvi
 o'tkazishga ruxsat berildi.

Vakolatli shaxs imzosi _____ M.O'.

Auditor malaka sertifikatining amal qilish muddati:

200__ yil " __ " _____ dan boshlab
 200__ yil " __ " _____ gacha uzaytirildi.

Imzo _____ M.O'.

Auditor malaka sertifikatining amal qilish muddati:

200__ yil " __ " _____ dan boshlab
 200__ yil " __ " _____ gacha uzaytirildi.

Imzo _____ M.O'.

- auditor arizasi;
- audit tekshiruv davomida olingan ma'lumotlarning mijoz roziligrisiz uchinchi tarafga berilishi;
- tekshiruv davomida mijoz korxonaning buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotlarni tuzish bo'yicha belgilangan talablarni buzish faktlarining aniqlanishi, ammo auditor tomonidan yashirilishi;
- uch yil davomida auditorlik faoliyati bilan shug'ullanmaslik;
- tekshiruv jarayonida mijozga nisbatan mustaqillikning ta'minlanmasligi;
- soxta auditorlik xulosasining tuzilishi.

Auditor malaka sertifikatining amal qilishi uni bekor qilish to'g'risidagi qaror qabul qilingan sanadan e'tiboran tugatiladi va bu haqda sertifikat egasiga 5 kun muddat ichida xabar beriladi.

«Auditorlik tashkilotlari to'g'risidagi Nizom»¹ ga asosan qoidabuzarlikka yo'l qo'yilgani uchun malaka sertifikati bekor qilingan yoki amal qilishi to'xtatilgan auditorlar bekor qilingan yoki to'xtatilgan kundan boshlab uch yil davomida auditorning malaka sertifikatini takror olish uchun malaka imtihonlari topshirishga qo'yilmaydi.

Moliya vazirligi auditorlik malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditorlar reestrini yuritadi. Unda quyidagi ma'lumotlar ko'rsatiladi:

- auditorlik malaka sertifikatini olgan shaxs ismi sharifi, imzosi sertifikat olingan sana;
- pasport ma'lumotlari va yashash joyi;
- ish joyi;
- auditor malaka sertifikatining raqami, berilish sansi.

Reesterdagi axborot manfaatdor shaxslarning u bilan tanishib chiqishlari uchun ochiq hisoblanadi. Bir auditorga oid reestrda olingan axborot uchun eng kam ish haqining yarmi miqdorida to'lov beriladi. Davlat organlariga reestrda ma'lumot bepul beriladi.

Moliya vazirligining auditor malaka sertifikatining berilishi, amal qilishini tugatish va bekor qilish masalalariga oid qarorlari ustidan manfaatdor shaxslar qonun hujjatlarida belgilangan tartibda shikoyat qilishlari mumkin.

Auditorlik faoliyatini litsenziyalash tizimi va auditorlik malaka sertifikatlari barcha rivojlangan davlatlarda mavjud. Xususan, AQSHda auditni litsenziyalash va sertifikatlash faoliyatini biz avvalgi boblarda to'xtalib o'tgan AICPA (Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti)

¹ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007-yil 4-apreldagi PQ-615-son qaroriga ilova.

tashkiloti olib boradi. Ushbu tashkilot AQSHning har bir shtatida o'z vakolatxonasiga ega. Uning asosiy vazifalari qatoriga quyidagilar kiradi:

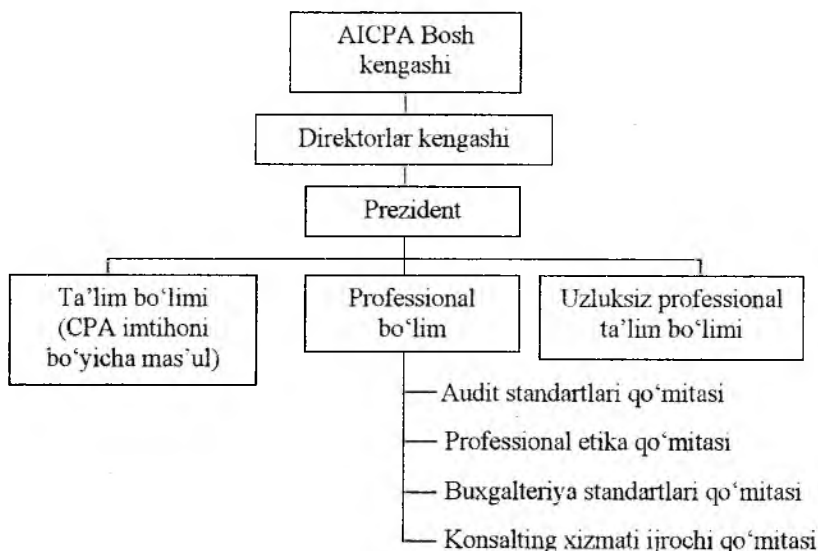
- auditorlik faoliyatining standartlarini ishlab chiqish;
- auditorlik etikasi standartlarini ishlab chiqish;
- malaka sertifikatini uchun imtihon savollarini ishlab chiqish va imtihonni o'tkazish;

- auditorlar uchun uzluksiz ta'limni tashkil etish;
- auditorlar faoliyatining qonuniyligi ustidan nazorat olib borish.

Ushbu tashkilotning umumiy tuzilishi 5.6-ildovada keltirilgan.

5.6-ildova

AICPA tuzilishi



AQSHda malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditor CPA (Certified Public Accountant), ya'ni «Sertifikatlangan Jamoat Buxgalteri» deb nomlanadi. AQSHda audit sohasida faoliyat yuritish uchun CPA (Sertifikatlangan Jamoat Buxgalteri) imtihonidan muvaffaqiyatli o'tish lozim. CPA imtihonlari yiliga ikki marotaba, May va Noyabr oylarida, ikki kun mobaynida quyidagi fanlar bo'yicha bo'lib o'tadi:

- audit;
- buxgalteriya nazariyasi;
- buxgalteriya amaliyoti;

- biznes huquq;
- soliq.

Imtihonni AICPA o'tkazsada, CPA sertifikatini har bir shtat o'zi, AICPA imtihonlarida to'plangan ballar asosida, mustaqil ravishda beradi. Bunda sertifikat olish uchun me'zonlarni har bir shtat o'z hududida alohida belgilaydi. Shuningdek, odatda CPA imtihonlarini yaxshi topshirgandan keyin nomzod CPA sertifikatini olish uchun audit sohasida bir yildan uch yilgacha faoliyat yuritishi lozim.

Buyuk Britaniyada AICPA vazifasini ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), ya'ni «Diplomli va sertifikatlangan buxgalterlar assotsiatsiyasi» amalga oshiradi. Ushbu tashkilot Buyuk Britaniyada 1904-yilda tashkil etilgan va hozirda uning 160 dan ortiq davlatlarda 320 mingdan ortiq a'zolari bor. Buyuk Britaniyada auditorlik faoliyatini yuritish huquqini beruvchi sertifikat ACCA sertifikati deb nomlanadi. Bu sertifikat uchun imtihonlar yiliga ikki marotaba — Iyun va Dekabr oylarida uch bosqichda quyidagi fanlardan o'tkaziladi:

Bosqich	Fanlar
1-bosqich	1. Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash. 2. Boshqaruv uchun moliyaviy axborotni tayyorlash. 3. Xodimlarni boshqarish.
2-bosqich	1. Axborot tizimlari. 2. Biznes huquq. 3. Soliq. 4. Moliyaviy menejment va nazorat. 5. Moliyaviy hisob. 6. Audit va ichki nazorat.
3-bosqich	Quyidagi 4 fandan 2 tasi 1. Audit xizmati. 2. Soliq (yuqori daraja). 3. Korxona faoliyatini boshqarish. 4. Biznes axborot boshqaruvi. Topshirilishi majburiy fanlar: 1. Strategik biznes rejalashtirish. 2. Korporativ hisob (yuqori daraja). 3. Strategik moliyaviy menejment.

ACCA sertifikatini olish uchun yuqoridagi fanlardan 14 tasini kamida 50 % ko'rsatkich bilan topshirish lozim. Bundan tashqari, sertifikat olishning asosiy talablaridan nomzodning kamida 3 yillik ish tajribasiga ega bo'lishidir.

5.4. O'zbekiston Respublikasi bank auditi sohasida litsenziyalash va auditorlarni sertifikatlash tizimi

«O'zbekiston Respublikasi banklarida audit tekshiruvlarini o'tkazish to'g'risida nizom» (yangi tahriri) (O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan 2000-y. 24.06. 403-son bilan tasdiqlangan va O'zbekiston Respublikasi Adliya Vazirligi tomonidan 2000-y. 04.11. 982-son bilan ro'yxatga olingan), O'zbekiston Respublikasining «Banklar va bank faoliyati to'g'risida» va «Auditorlik faoliyati to'g'risida» (yangi tahrir) gi qonunlariga asosan tijorat banklari faoliyati har yili O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatiga ega bo'lgan auditorlik tashkilotlari tomonidan tekshirilishi shart.

Bank muassasalarida tashqi auditning maqsadi banklarning Xalqaro buxgalteriya hisobi andozalariga (XBHS) hamda qonunchilikka mos ravishda tuzilgan moliyaviy hisobotlarning haqqoniyligiga nisbatan mustaqil auditorlarning xolisona fikrini bildirishdir. Auditni o'tkazish jarayonida auditorlar bank ichki nazoratidagi kamchiliklar haqida alohida hisobot tayyorlaydilar.

Banklarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun auditor maxsus malaka sertifikatiga ega bo'lishi talab etiladi. Biz 5.3. bo'limda ko'rib o'tgan korxonalarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun malaka sertifikatini Moliya vazirligi bersa, banklarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun malaka sertifikatini Markaziy Bank beradi.

Malaka sertifikatiga da'vogarning professional darajasini xolisona baholanishini ta'minlash va banklarda audit tekshiruvlari o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat va malaka sertifikati berish masalasini ko'rib chiqish maqsadida Markaziy Bank bank auditi Komissiyasini tuzadi. Ushbu tashkilot zimmasidagi vazifalar qatoriga quyidagilar kiradi:

- auditorlik tashkilotlari va auditorlarga O'zbekiston Respublikasi hududida banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat va malaka sertifikatlarini berish yoki bermaslik qarorini qabul qilish;

- banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish huquqini olgan auditorlarni ro'yxatga kiritish;

- qaydlov ma'lumotlari o'zgargan holda auditorlar ro'yxatiga tegishli o'zgartirishlarni kiritish;

- auditorlar malakasiga qo'yiladigan talablarni ishlab chiqish;

- malaka imtihonlarini o'tkazish va auditorlar malakasini attestatsiya qilish;

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat va malaka sertifikatlarini berish bilan bog'liq masalalar va boshqa masalalarni ko'rib chiqish.

Komissiya a'zolari 7 kishidan iborat bo'lib, ularning tarkibiga Komissiya raisi ham kiradi. Komissiya tarkibi O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki Raisi buyrug'i bilan tasdiqlanadi. Markaziy Bank Raisi o'rinbosarlaridan biri Komissiya raisi bo'ladi. Komissiya tarkibiga quyidagi departamentlarning mutaxassislari kirishi lozim:

- tijorat banklariga litsenziyalar berish va ular faoliyatini tartibga solish departamenti;

- tijorat banklarini nazorat qilish departamenti;

- tashqi aloqalar va valutani tartibga solish departamenti;

- buxgalteriya hisobi, hisobot va davlat budjeti kassa ijrosi departamenti;

- bank tizimida metodologiya ishlarini muvofiqlashtirish departamenti;

- qimmatli qog'ozlar departamenti.

Komissiyaga taqdim etilgan hujjatlar ular qabul qilingan kundan boshlab 15 kun ichida ko'rib chiqiladi. Hujjatlar komissiya majlisida ko'rib chiqilishidan oldin Markaziy Bankning tegishli bo'linmalari va komissiya a'zolari tomonidan o'rganib chiqiladi. Taqdim etilgan hujjatlarga doir mulohazalar komissiya a'zolari bilan kelishuv varaqasida qayd etiladi. Hujjatlar komissiya a'zolari tomonidan ko'pi bilan ikki kunda ko'rib chiqilishi lozim.

Komissiya zarurat yuzaga kelishiga qarab chaqiriladi va o'z majlislarini o'tkazadi. Hujjatlar Markaziy Bankning Tijorat banklariga litsenziyalar berish va ular faoliyatini tartibga solish departamenti tomonidan tayyorlanadi va komissiya majlisi muhokamasiga kiritiladi. Komissiya ko'rib chiqishi uchun tayyorlangan hujjatlar majlisga kamida uch kun qolganda komissiya raisiga taqdim etilishi lozim. Komissiya a'zolarining kamida uchdan ikki qismi qatnashgan komissiya majlisi qonuniy hisoblanadi. Komissiya qarorlari komissiyaning majlisida ishtirok etayotgan a'zolari beradigan oddiy ko'pchilik ovoz bilan qabul qilinadi. Ovozlar teng bo'lgan taqdirda Komissiya raisining ovozi hal qiluvchi hisoblanadi. Komissiya qarorlari bayonnoma bilan rasmiylashtiriladi, komissiya a'zolari va majlisda qatnashayotganlar tomonidan va Komissiya raisi imzosidan so'ng Markaziy Bankning gerbli muhri bilan tasdiqlanadi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatlarini olish uchun bank auditorlarini tayyorlovchi maxsus o'quv kurslarini tamomlagan shaxslargina malaka imtihonlariga qo'yiladi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatlarini olish va malaka imtihonlarini topshirish uchun arizachi tomonidan Markaziy Bankka ariza topshiriladi. Arizaga quyidagi hujjatlar ilova qilinishi lozim:

- Moliya Vazirligi tomonidan auditorga berilgan malaka sertifikatining notarius tasdiqlagan nusxasi;

- oliy ma'lumoti to'g'risidagi diplom va mehnat daftarchasining notarius tasdiqlagan nusxalari;

- shaxsiy varaqa (2 dona fotosurat bilan birga);

- bank auditori malakasini olganligini tasdiqlovchi hujjat nusxasi.

Da'vogarlar malaka imtihonlarini Markaziy Bankda topshiradilar. Imtihonlarni topshirish tartibi, uning shakli va mazmuni Markaziy Bank tomonidan belgilanadi. Bajarilgan ishlar «qoniqarli» yoki «qoniqarsiz» tizimi bo'yicha baholanadi. «Qoniqarli» baho olgan da'vogarlar malaka imtihonlarini muvaffaqiyatli topshirgan hisoblanadilar. Imtihon komissiyasi imtihonlar o'tkazilgandan so'ng sertifikat olish uchun da'vogarlar topshirgan imtihon natijalari bo'yicha ijobiy yoki salbiy qaror qabul qiladi.

Malaka imtihonlarining natijalari imtihon komissiyasining bayonnoma bilan rasmiylashtiriladi. Bayonnoma Komissiya raisi va uning barcha a'zolari tomonidan imzolanadi. Malaka imtihonlarining natijalari o'tkazilgandan so'ng 3 kun ichida imtihon komissiyasi tomonidan da'vogarlariga e'lon qilinadi. Komissiya 3 kun davomida imtihon natijalarini ko'rib chiqadi va ikki hafta muddat ichida imtihonni muvaffaqiyatli topshirgan da'vogarlariga banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini berish to'g'risida qaror qabul qiladi. Banklarda audit tekshiruvi o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikati uni berish haqida qaror qabul qilingan kundan boshlab 15 kun muddat ichida guvohnoma egasiga malaka sertifikatlar berish davlat ro'yxatiga imzo chektirilgan holda beriladi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikati 5.7-ilova ko'rinishida bo'ladi va Markaziy Bank tomonidan auditorga uning tegishli malaka hamda bank auditini o'tkazish huquqiga egaligini tasdiqlash maqsadida beriladi. Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikati 5 yil muddatga beriladi.

Malaka sertifikatining muddati tugaganligi munosabati bilan uni almashatirish uchun auditor malaka sertifikatining muddati tugashidan bir oy oldin malaka sertifikatini almashtirish uchun ariza va unga malaka sertifikatining asl nusxasini quyidagi hujjatlarni ilova qilgan holda Markaziy Bankka taqdim etishi kerak:

- oliy ma'lumoti to'g'risidagi diplom va mehnat daftarchasining notarius tasdiqlagan nusxalari;

- shaxsiy varaqa (2 dona fotosurat bilan birga);

- bank auditori malakasini olganligini tasdiqlovchi hujjat nusxasi.

Bank auditi Komissiyasining banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini almashtirib berish to'g'risidagi qarori qabul qilingan taqdirda, auditorga avvalgi berilgan malaka sertifikatining raqami bilan yangi malaka sertifikati beriladi.

Quyidagi asoslarga ko'ra, banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini berish rad etilishi mumkin:

- arizachi Markaziy Bank qo'ygan talablarga javob bermaydi, jumladan, oliy ma'lumotga ega emas, bank sohasida (kamida 2 yil) yoki xalqaro auditorlik tashkilotlarida (kamida 1 yil) ish tajribasiga ega emas; sud hukmi bilan muayyan faoliyat bilan shug'ullanish huquqidan mahrum etish (muayyan huquqdan mahrum etish) jazo turini qo'llash orqali jinoiy javobgarlikka tortilgan bo'lsa, jazoni o'tash davrida va qonunda belgilangan tartibda sudlanganlik holatining tugallanishi (olib tashlanishi)ga qadar;

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini olish maqsadida taqdim etilgan hujjatlarning haqqoniy emasligi hamda litsenziyalash talablari va shartlariga muvofiq emasligi.

Markaziy Bankning banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini bermaslik yoki uni bekor qilish to'g'risidagi qarorlari bo'yicha manfaatdor tomonlar qonunda belgilangan tartibda shikoyat qilishlari mumkin. Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini berish rad etilgan taqdirda auditor Markaziy Bankning Bank auditi Komissiyasining malaka sertifikatini rad etish to'g'risida qarori qabul qilingan sanadan boshlab bir yil muddatgacha qayta murojaat qilishi mumkin emas.

Markaziy Bank banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatlar ro'yxatini yuritadi. Mazkur ro'yxatga auditorning familiyasi, ismi va otasining ismi, fuqaroligi, turar joyi, joriy hisobvaraqlari, aloqa vositalarining raqamlari, mavjud malaka sertifikatlarining raqami va berilgan sanasiga doir ma'lumotlar kiritiladi. Auditorlar qayd etilgan ma'lumotlardagi o'zgarishlar to'g'risida 10 kun muddat ichida yuqorida ko'rsatilgan ro'yxatga tuzatish kiritish uchun Markaziy Bankka ma'lum qilishlari shart.

Korxonalarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun auditorlik tashkiloti Moliya Vazirligi tomonidan taqdim etiladigan auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqini beruvchi **litsenziyaga** ega bo'lishi talab etilsa, banklarda

audit tekshiruvini o'tkazish uchun auditorlik tashkiloti Markaziy Bank tomonidan beriladigan banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi **sertifikatga** ega bo'lishi lozim.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatni olish uchun auditorlik tashkiloti tomonidan Markaziy Bankka quyidagi hujjatlarni ilova qilgan holda ariza taqdim etiladi:

5.7-ilova

**Banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish huquqini beruvchi
malaka sertifikati**

GERB

**Banklarda audit tekshiruvlarini
amalga oshirish huquqini beruvchi
MALAKA SERTIFIKATI**

N _____

Mazkur malaka sertifikati berilgan sanadan boshlab banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish ruxsat etilgan

(auditorning familiyasi, ismi , otasining ismi)

(malaka sertifikati berilgan sana va uning raqami)

auditorga berilgan.

Ushbu malaka sertifikati 200__ yil " __ " _____da
_____raqam bilan O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki ro'yxatiga
kiritilgan va u berilgan vaqtdan boshlab 5 yil mobaynida haqiqiy
hisoblanadi.

*O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki
Bank auditi Komissiyasining Raisi*

(imzo)

Berilgan sana. Muhr

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatlariga ega bo'lgan mutaxassislar borligi to'g'risida ma'lumot;

- O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi tomonidan auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini beruvchi litsenziyaning notarius tasdiqlagan nusxasi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat 5.8-rasm ko'rinishida bo'ladi va Markaziy Bank tomonidan tarkibida banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatiga ega bo'lgan 2 nafar auditori bo'lgan auditorlik tashkilotiga beriladi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat uni berish to'g'risida qaror qabul qilingan kundan boshlab 15 kun muddat ichida tashkilot direktoriga auditorlik tashkilotlari ro'yxatini yuritish bo'yicha davlat kitobiga imzo qo'ydirgan holda beriladi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatni berish quyidagi asoslarga ko'ra rad etilishi mumkin:

- bank audit o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatiga ega bo'lgan 2 nafar mutaxassisning yo'qligi;

- auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini tasdiqlovchi hujjatlar va boshqa materiallar, shuningdek, uning auditorlariga taalluqli boshqa ma'lumotlar to'liq taqdim etilmaganligi;

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat olish maqsadida taqdim etilgan hujjatlarning haqqoniy emasligi hamda litsenziyalash talablari va shartlariga muvofiq emasligi.

Markaziy Bank tomonidan banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat berish rad etilgan taqdirda 10 kun muddat ichida auditorlik tashkilotiga yozma ravishda asos ko'rsatilgan holda xat yuboriladi.

Markaziy Bank banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatlar ro'yxatini yuritadi. Bu ro'yxatga quyidagi ma'lumotlar kiritiladi:

- auditorlik tashkilotining nomi, yuridik manzili, aloqa vositalarining nomeri, hisob-kitob varag'i, uning ustav fondi, tarkibi va muassislari to'g'risidagi ma'lumotlar;

- tashkilot rahbarlari, ularning o'rinbosarlari va unda ishlovchi banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikati olgan mutaxassislari to'g'risidagi ma'lumotlar (familiyasi, ismi, otasining ismi va malaka sertifikatining berilgan vaqti);

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikati nomeri va berilgan sanasi.

Auditorlik tashkilotlari qayd etilgan ma'lumotlardagi o'zgarishlar to'g'risida 10 kun muddat ichida yuqorida ko'rsatilgan ro'yxatga tuzatish kiritish uchun Markaziy Bankka ma'lum qilishlari shart. Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat berish yoki uni bekor qilish to'g'risidagi ma'lumotlar hamda bank auditi o'tkazish huquqiga ega bo'lgan auditorlik tashkilotlari va auditorlar ro'yxatidagi o'zgarishlar matbuotda e'lon qilinadi. Markaziy Bankning banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatni bermaslik yoki uni bekor qilish to'g'risidagi qarorlari bo'yicha manfaatdor tomonlar qonunda belgilangan tartibda shikoyat qilishlari mumkin.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatning amal qilishi quyidagi hollarda to'xtatib turilishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti tomonidan Markaziy Bankning aniqlangan qoidabuzarliklarni bartaraf etish to'g'risidagi qarori bajarilmaganda;

- O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi tomonidan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning amal qilishi to'xtatib qo'yilganda.

Sertifikatning amal qilishini to'xtatib turish to'g'risidagi qaror Markaziy Bank tomonidan auditorlik tashkilotiga yozma shaklda u qabul qilingan kundan e'tiboran uch kun ichida yetkaziladi. Auditorlik tashkilotiga sertifikatning amal qilishini to'xtatib turish uchun sabab bo'lgan holatlarni bartaraf etish uchun olti oydan ko'p bo'lmagan muddat beriladi.

Auditorlik tashkiloti banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatning amal qilishini to'xtatib qo'yishga olib kelgan holatlarni bartaraf etgan taqdirda Markaziy Bankning bank auditi Komissiyasi 10 kun muddat ichida sertifikatning amal qilishini tiklash to'g'risida qaror qabul qiladi. Sertifikatning amal qilishini to'xtatib turish va tiklash to'g'risidagi qarorlar ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinadi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat va malaka sertifikatini berish Komissiyasining qarori ustidan sudga shikoyat qilish mumkin.

Sertifikatning amal qilishi quyidagi hollarda tugatilishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti sertifikatining amal qilishini tugatish to'g'risida ariza bilan murojaat qilganda;

- auditorlik tashkilotining tugatilishi yoki u qayta tashkil etilishi natijasida tugatilganda;

- maxsus vakolatli davlat organi tomonidan auditorlik tashkiloti litsenziyasining amal qilishi tugatilishi to'g'risidagi yoki auditorning audit faoliyati bilan shug'ullanish huquqidan mahrum etilishi to'g'risida qaror qabul qilinishi;

Banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish huquqini beruvchi sertifikat**GERB****Banklarda audit tekshiruvlarini
amalga oshirish huquqini beruvchi
SERTIFIKAT**

N _____

Ushbu sertifikat asosida banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish ruxsat etilgan

(toliq nomi, tashkiliy-huquqiy shakli)

(davlat ro'yxatidan o'tganligi va auditorlik faoliyatini amalga oshirish
uchun litsenziya berilganligi to'g'risida ma'lumotlar)

auditorlik tashkiloti (firmasi)ga berilgan

Ushbu sertifikat auditorlik tashkilotida Markaziy Bankning banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish huquqini beruvchi malaka sertifikatiga ega kamida ikkita auditori mavjud bo'lgan holdagina haqiqiy hisoblanadi.

Sertifikat 200__-yil "___" _____da _____raqam bilan O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki ro'yxatiga kiritilgan.

*O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki
Bank auditi Komissiyasining Raisi*

(imzo)

Berilgan sana. M.O'.

- auditorlik tashkiloti tomonidan litsenziya talablarini va shartlarini hamda O'zbekiston Respublikasi qonunlarini, bank audit metodologiyasini muntazam yoki bir marta qo'pol ravishda buzganda;

- auditorlik tashkiloti tomonidan sertifikatning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni Komissiya belgilagan muddatlarda bartaraf etmaganda;

- auditorlik tashkiloti tarkibida banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditorning yo'qligi;

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat amal qilish muddati tugaganda;

- Moliya Vazirligi tomonidan berilgan litsenziyaning amal qilish muddati tugaganda.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatining amal qilish muddati quyidagi hollarda tugatiladi:

- auditor malaka sertifikatining amal qilishini tugatish to'g'risida ariza bilan murojaat qilganda;

- qonunchilikda ko'zda tutilmagan holatlarda auditor tomonidan audit tekshiruvida olingan ma'lumotlar buyurtmachining roziligisiz uchinchi shaxslarga (Markaziy Bankdan tashqari) taqdim etilganda;

- auditor audit tekshiruvida aniqlangan buxgalteriya hisobini yuritish, moliyaviy hisobotlarni tuzish bo'yicha bank yo'l qo'ygan xatolarni yashirsa;

- auditorlik faoliyati bilan uch yil davomida shug'ullanmasa;

- auditorning malaka sertifikati boshqa shaxsga topshirilgan bo'lib, mazkur shaxs ushbu hujjatni auditorlik faoliyatida ishtirok etish uchun o'z nomidan foydalanish maqsadida ishlatganlik fakti aniqlanganda;

- fuqaroni belgilangan tartibda muomalaga layoqatsiz yoki muomala layoqati cheklangan deb topilgani to'g'risida sud qarori mavjud bo'lganda;

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatining amal qilish muddati tugaganda;

- Moliya Vazirligi tomonidan berilgan litsenziyaning amal qilish muddati tugaganda.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatining amal qilishini to'xtatib turish to'g'risidagi qaror Markaziy Bank tomonidan auditorlik tashkilotiga yozma shaklda u qabul qilingan kundan e'tiboran uch kun ichida yetkaziladi. Auditorlik tashkiloti yoki auditor tomonidan sertifikat va malaka sertifikatining amal qilish muddati tugaganligi to'g'risidagi qaror olingan kundan boshlab 10 kun muddat ichida sertifikat va malaka sertifikati Markaziy Bankka yo'q qilish uchun topshiriladi.

Banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat quyidagi hollarda bekor qilinishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti tomonidan sertifikatni bekor qilish haqidagi arizasiga ko'ra;

- sertifikatni olishda noto'g'ri ma'lumotlarni berish holatlari aniqlanganda;

- Markaziy Bankning sertifikat berish to'g'risidagi qarori noqonuniy ekanligi aniqlanganda;

- auditorlik tashkiloti tomonidan Markaziy Bankning sertifikatni berish to'g'risidagi qarori berilgandan so'ng 3 oy ichida Markaziy Bankka davlat bojini to'lagani to'g'risida hujjat taqdim etilmasa.

Banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini quyidagi hollar aniqlanganda bekor qilinishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti malaka sertifikatini bekor qilishni so'rab murojaat qilganda;

- malaka sertifikatini olish davrida noto'g'ri ma'lumotlar berilgan hollarda;

- Markaziy Bankning auditorga malaka sertifikatini berish to'g'risidagi qarori noqonuniy ekanligi aniqlanganda.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatni bekor qilish to'g'risidagi qaror Markaziy Bankning bank audit Komissiyasi tomonidan amaldagi qonunchilikka muvofiq qabul qilinadi. Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat va malaka sertifikatini bekor qilish to'g'risidagi qaror ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinishi lozim. Markaziy Bankning sertifikat va malaka sertifikatini bekor qilish to'g'risidagi qarori ustidan amaldagi qonunchilikka muvofiq sudga murojaat qilish mumkin.

5.5. Auditorlik firmalarining tuzilishi, guruhlanishi va ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlar

Auditorlik firmasining eng asosiy aktivi bilim, tajriba, mulohaza va halollik xususiyatlariga ega xodimlar hisoblanadi. Auditorlik firmalarining professional xodimlar shtabi quyidagilardan tashkil topgan bo'ladi:

1. Partnyor.
2. Menejer.
3. Katta auditor.
4. Auditor assistentlari.

Partnyorlar. Auditorlik firmalaridagi partnyorlik sano'at korxonalaridagi rahbarlik darajasi bilan barobar. Ya'ni partnyor va rahbar bir tushuncha. Ammo auditorlik firmalariga nisbatan «partnyor» (hamkor) atamasining qo'llanilishiga sabab, bu firmalar ko'pincha ikki yoki undan ortiq shaxslar hamkorligida tuziladi. Natijada, shu shaxslarning har biri firma rahbari bo'ladi.

Auditorlik firmasi partnyorining bosh vazifasi mijoz bilan munosabatlarni o'rnatish va uni keyinchalik ham ushlab turishdan iborat. Bu munosabatlar mijoz rahbariyati bilan o'tkaziladigan audit tekshiruvining maqsad va ko'lamini belgilash, BHMSni qo'llash bo'yicha mijoz va

auditor o'rtasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan munozaralarni ko'rib chiqish va auditorlik tekshiruvi va hisoboti yuzasidan savollarga javob berish uchun mijoz aksiyadorlari yig'ilishida qatnashishni ham o'z ichiga oladi. Firmaga yangi xodimlarni ishga olish, xodimlar ustidan umumiy nazorat olib borish, audit ishchi qog'ozlarini ko'rib chiqish va auditorlik xulosasini imzolash ham partnyor zimmasidagi vazifalar qatoriga kiradi.

Firmada har bir partnyorning turli sohalarda ixtisoslashishi katta afzalliklarga ega. Misol uchun, bir partnyor soliq sohasida xizmat ko'rsatish bo'yicha ixtisoslashishi va firma soliq bo'limini boshqarishi, ikkinchi partnyor esa kompyuter texnologiyalari bo'yicha ixtisoslashishi mumkin.

Auditorlik firmalarining partnyorlari o'z faoliyati davomida faqatgina o'z sohalari doirasida chegaralanmay, jamoat va ta'lim ishlarida ham faol ishtirok etadilar. Misol tariqasida, auditorlik firmasi tomonidan turli xayriya tadbirlari o'tkazilishi, partnyorning biror Universitetda ma'ruza o'qishi va boshqalarni keltirishimiz mumkin.

Bu turdagi tadbirlarni o'tkazishdan maqsad, auditorlik firmasining jamoatchilik orasidagi obro'sini oshirish va shu orqali yangi mijozlarni jalb etishdan iborat. Mijoz uchun ham hech kimga ma'lum bo'lmagan auditorlik firmasidan ko'ra, jamoatchilik ichida katta obro' - e'tiborga ega bo'lgan firmaga murojaat etish afzalroq.

Menejer. Kichik yoki o'rtacha auditorlik firmalarida partnyor zimmasidagi vazifani yirik auditorlik firmalarida menejerlar amalga oshiradi. Menejer bir vaqtda o'tkazilayotgan ikki yoki undan ortiq audit tekshiruvlari ustidan nazorat olib borish uchun javobgar bo'lishi mumkin. Bunda menejer audit ishchi qog'ozlarini ko'rib chiqadi, audit tekshiruvini o'tkazayotgan xodimlar va mijoz xodimlari o'rtasida BHMSni qo'llash yuzasidan kelib chiqqan munozarani hal etadi. Menejer zimmasidagi vazifalar qatoriga audit tekshiruvini o'tkazish uchun zarur bo'lgan ishlarni belgilab berish va xodimlar tomonidan AFMSga to'liq amal qilinayotganini nazorat qilish ham kiradi.

Soliq, buxgalteriya nazariyasi va amaliyoti sohalari bilan yaqindan tanish bo'lish menejer uchun asosiy talablardan biri hisoblanadi. Menejerlar ham partnyorlar singari ma'lum sohalarda ixtisoslashishlari mumkin.

Katta auditorlar. Audit rejasini tuzish, audit tekshiruvini o'tkazish va auditorlik xulosasini tayyorlash uchun mas'ul bo'lgan shaxs katta auditor deyiladi. Audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida, katta auditor vazifalarni assistentlarga ularning bilim va malakalariga qarab taqsimlab beradi.

Katta auditorning asosiy vazifalaridan biri xodimlarda amaliy tajribani shakllantirishdan iborat. Tekshiruvni o'tkazishdan oldin, katta auditor har bir xodimga tekshiruvning yakuniy maqsadini tushuntirishi lozim.

Ishchi qog'ozlarni ular tayyor bo'lgan vaqtda, qisqa vaqt ichida ko'rib chiqish ham katta auditor vazifasidir. Bu faoliyat katta auditor uchun tekshiruvning borishini doimiy kuzatib turish va hech narsa e'tibordan chetda qolmayotganiga ishonch hosil qilish imkonini beradi. Audit tekshiruvining yakuniy bosqichida katta auditor moliyaviy hisobotning har bir elementi bo'yicha keltirilgan ma'lumotni ishchi qog'ozdan moliyaviy hisobotgacha bo'lgan oraliqda yakuniy o'rganib chiqadi.

Katta auditor har bir xodimning tekshiruv uchun sarflagan vaqtini ham hisoblab boradi. Bundan maqsad, xodimlar tomonidan muhim bo'lmagan ma'lumotlar tekshiruviga ortiqcha vaqt sarflanishining oldini olish va audit tekshiruvini rejalashtirilgan vaqtda tugatishdan iborat.

Assistentlar. Audit sohasiga kelgan yangi xodimlarning birinchi vazifasi assistentlikdan boshlanadi. Ular audit tekshiruvini bevosita o'tkazadigan shaxslar hisoblanadi. Ularga katta auditor tomonidan aniq vazifalar taqsimlab beriladi va assistentlar o'z ishlari natijasida tayyorlagan ishchi qog'ozlarini katta auditorga taqdim etadilar.

«Auditorlik tashkilotlari to'g'risidagi Nizom»¹ ga asosan auditorlik firmalari ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatidan tashqari barcha tashkiliy — huquqiy shaklda tashkil etilishi va faoliyat yuritishi mumkin, bunda ustav kapitalining 51 foizidan kam bo'lmagan miqdorda mazkur auditorlik tashkilotining bir yoki bir necha shtatdagi auditorlariga tegishli bo'lishi shart. Ushbu Nizomga asosan auditorlik firmalari quyidagi tashkiliy — huquqiy shakllarga ega bo'lishi mumkin:

- xususiy korxona shaklidagi auditorlik tashkilotlari;
- mas'uliyati cheklangan jamiyat shaklidagi auditorlik tashkilotlari;
- yopiq aksiyadorlik jamiyati shaklidagi auditorlik tashkilotlari.

Auditorlik tashkilotlari O'zbekiston Respublikasi Adliya Vazirligidan ro'yxatdan o'tadi. Auditor faqat bitta auditorlik tashkiloti ta'sischisi bo'lishi mumkin. Auditorlik firmasini auditor malaka sertifikatiga ega bo'lgan rahbar boshqaradi va attestatsiyadan o'tmagan rahbar ikki yil mobaynida auditorlik firmasiga rahbarlik qilishi mumkin emas. Respublikamizda auditorlik firmalari odatda mas'uliyati cheklangan jamiyat shaklida tuziladi.

¹ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007-yil 4-apreldagi PQ-615-son qaroriga ilova.

Auditorlik firmalarining, tarkibida auditorlik sohasida ixtisoslashgan ikki xodimi bo'lgan kichik firmadan bir necha minglab xodimlarga ega bo'lgan yirik xalqaro auditorlik firmalarigacha turlari mavjud. Yirik auditorlik firmalarining umumiy tuzilishini 5.1-chizma ko'rinishida tasvirlash mumkin. Shu o'rinda auditorlik firmalarini guruhlashga zarurat yuzaga keladi. Bu firmalarni quyidagi mezonlarga asosan guruhlash mumkin:

- auditorlik firmalarining hajmiga ko'ra;
- auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlar ko'lamiga ko'ra;
- auditorlik firmalarining yillik daromadiga ko'ra.

Hajm jihatdan auditorlik firmalarini quyidagi to'rt guruhga bo'lish mumkin:

Mahalliy firmalar. Bu turdagi firmalar bir yoki ikki ofislariga, partnyor sifatida bir yoki ikki xodimga ega bo'ladilar va birgina shahar yoki tumandagi mijozlarga xizmat ko'rsatadilar. Bu tur firmalarda audit xizmati ikkinchi darajali o'rinda turadi. Ular asosan konsalting, soliq va buxgalteriya sohasidagi xizmatlarni ko'rsatadilar. Bu firmalarning mijozlari ham kichik biznes subyektlari hisoblanadi.

Mintaqaviy firmalar. Ko'pgina mahalliy firmalar qo'shni shaharlar va tumanlarda o'z ofislarini ochish va xodimlari sonini oshirish orqali mintaqaviy firmalarga aylanadi. Mintaqaviy firmaga aylanishning eng samarador usullaridan biri boshqa mahalliy firmalar bilan qo'shilishdir. Mintaqaviy firmalarda audit xizmati hajmi boshqa tur xizmatlarga nisbatan kattaroq bo'ladi.

Milliy firmalar. Mamlakatning deyarli har bir katta shahrida o'z ofislariga ega bo'lgan firmalar milliy auditorlik firmalari deb nomlanadi. Bu firmalar qo'shni davlatlarda o'z ofislarini ochish yoki u yerdagi firmalar bilan hamkorlik qilish orqali ham faoliyat yuritishlari mumkin.

Katta to'rtlik. Jahonda xalqaro miqyosda auditorlik faoliyatini yurituvchi to'rt nafar eng yirik firmalar mavjud. Ushbu firmalarning har biri dunyoning deyarli barcha yirik shaharlarida o'z ofislariga ega. LG, Samsung, Toyota kabi yirik korporatsiyalarni faqatgina katta resurslar va professional xodimlar shtabiga ega bo'lgan auditorlik firmalari tekshirish imkoniyatiga ega ekanliklari sababli ularni faqatgina Katta to'rtlikka kiruvchi firmalar tekshirishi mumkin. Bu firmalar moliya, soliq, kompyuter texnologiyalari kabi sohalarda ham xizmat ko'rsatadilar. Ammo audit xizmati ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmatning asosiy hajmini tashkil etadi. Katta to'rtlikka kiruvchi firmalar quyidagilar:

1. Ernst & Young.
2. Deloitte & Touche.

3. PriceWaterhouse Coopers.

4. KPMG.

Ushbu firmalar xalqaro miqyosda faoliyat yuritadilar va Microsoft, Citi Bank, HSBC kabi dunyoning yirik korporatsiyalari hamda bank muassasalariga audit, soliq, korporativ moliya va menejment – konsalting sohaslarida xizmat ko'rsatadilar. Ushbu firmalarning yillik daromadi milliardlab AQSH dollarini tashkil etadi.

Ko'rsatiladigan xizmatlar ko'lamiga ko'ra auditorlik firmalarini quyidagi ikki guruhga bo'lish mumkin:

- universal auditorlik firmalari;
- ixtisoslashgan auditorlik firmalari.

Universal auditorlik firmalari majburiy audit o'tkazishdan tashqari bir qator boshqa sohalarda ham xizmat ko'rsatish uchun litsenziyaga ega bo'ladilar. Misol uchun: umumiy audit va bank auditi sohasida xizmat ko'rsatish; korxonalarda buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, yuritish, tiklash; korxonalar moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish; moliya, boshqaruv va soliq sohasida konsalting xizmatini ko'rsatish; buxgalteriya va audit sohasida ta'lim kurslarini tashkil etish; mijoz buxgalteriyasini kompyuterlashtirish va h.k.

Ixtisoslashgan auditorlik firmalari faqat ma'lum bir sohada ixtisoslashadilar. Misol uchun, audit xizmatini ko'rsatish. Bu turdagi firmalar faqatgina shu turdagi faoliyatni amalga oshirish uchun litsenziyaga ega bo'ladilar.

Auditorlik firmasi universal yoki ixtisoslashgan bo'lishidan qat'iy nazar, majburiy audit shu firma ko'rsatadigan xizmat turlari qatorida bo'lishi lozim. Aks holda bu firma auditorlik firmasi bo'la olmaydi.

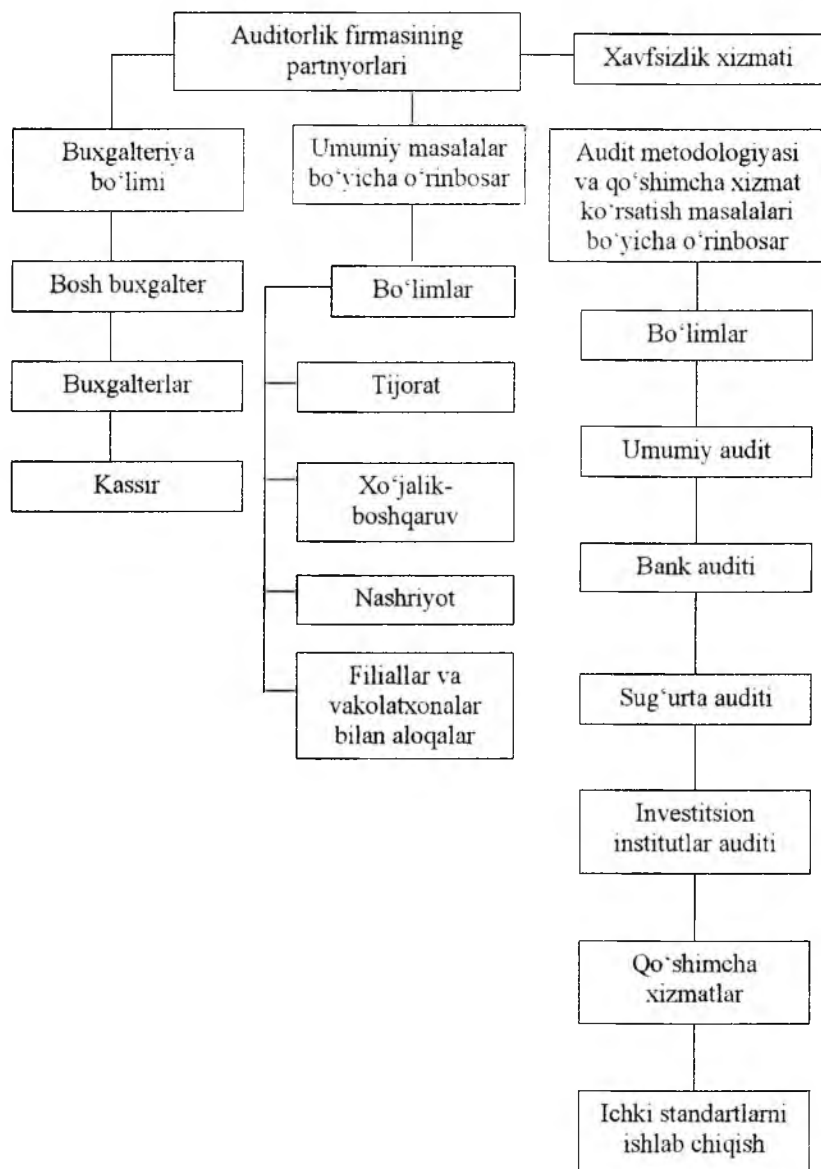
Yillik daromadiga ko'ra auditorlik firmalarini quyidagi uch guruhga bo'lish mumkin:

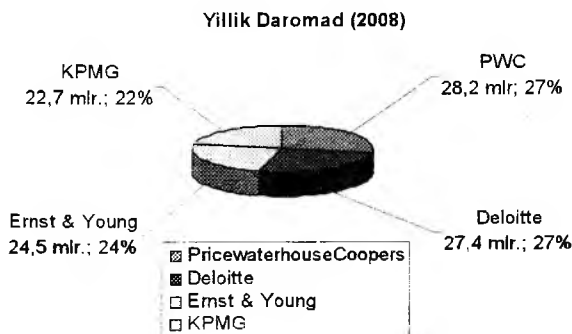
- yirik daromadli firmalar;
- o'rta daromadli firmalar;
- kichik daromadli firmalar.

Yirik daromadli firmalar qatoriga biz yuqorida to'xtalib o'tgan «Katta to'rtlik» firmalari kiradi. Quyida «Katta to'rtlik» firmalarining 2008-yil bo'yicha e'lon qilgan moliyaviy natijalarining umumiy va qiyosiy tahlilini keltiramiz:

«Katta to'rtlik» firmalarining 2008-yil bo'yicha yalpi daromadi 102,8 mlrd. AQSH dollarini tashkil etgan. Bu firmalarda 2007-yil umumiy yarim milliondan ortiq xodim ishlagan.

Endi ushbu firmalarning qiyosiy tahlilini ko'ramiz. 2008-yil bo'yicha «Katta to'rtlik» firmalarining har biri 5.1-diagrammada keltirilgan hajmdagi daromadga ega bo'lgan.

Yirik auditorlik firmalarining tuzilishi

«Katta to'rtlik» ka kiruvchi firmalarning yillik daromadi*¹

Respublikamizdagi auditorlik firmalarining asosiy qismi o'rta va kichik firmalardir. Bu firmalar odatda kichik sondagi xodimlar shtabiga ega bo'ladi va ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmat turi ham kam sonlidir.

Auditorlik firmalarining hajmi, xizmat turlarining sonidan qat'iy nazar, ular o'z xodimlarining audit, buxgalteriya, soliq qonunchiligi sohalarida yuzaga kelayotgan o'zgarishlardan doimiy xabardor bo'lishlari va malakalarini oshirishlarini ta'minlashi lozim.

Bu maqsadda «Katta to'rtlik» firmalari «Ichki sifat nazorat bo'limi»ni tuzganlar. Ushbu bo'lim o'z vazifasini amalga oshirish maqsadida firma xodimlari uchun turli seminarlar va ta'lim dasturlarini tashkil etadi. Bu dasturlarda har bir xodimga alohida yondoshiladi. Misol uchun, audit tekshiruvi jarayonida kompyuter tizimidan foydalanishning samarali uslublari tushuntiriladi. Ba'zi firmalardagi bu bo'lim qo'shimcha ravishda, firma xodimlari uchun haftalik va oylik maxsus jurnallar nashr etadi.

Qisqacha xulosalar

Audit umumiy tushuncha bo'lib, u tekshirilayotgan subyektda yuritiladigan buxgalteriya hisobi xususiyatiga ko'ra korxonalar auditi (Umumiy audit); bank muassasalari auditi; sug'urta auditi; birja auditi; byudjetdan tashqari fondlar auditi; investitsion institutlar audit kabi turlarga bo'linadi.

¹ <http://www.wikipedia.org> (online encyclopedia).

O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyati maxsus litsenziya asosida amalga oshiriladi. Auditorlik firmalariga auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya maxsus vakolatli davlat organi (Moliya Vazirligi) tomonidan beriladi.

Auditorlik malaka sertifikatini jismoniy shaxsga, bosharti u auditorlik tashkiloti shtatida bo'lsa yoki u bilan auditorlik tashkiloti fuqarolik-huquqiy tuzdagi shartnoma tuzgan bo'lsa, auditorlik tekshiruvini amalga oshirish huquqini beradi. Auditor malaka sertifikatini Moliya Vazirligi tomonidan, agar da'vogar malaka imtihonlarini muvaffaqiyatli topshirgan bo'lsa beriladi.

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi auditorlik litsenziyasini, auditorlik firmasi tomonidan qonun-hujjatlar talablariga amal qilinmaganda yoki bu talablar buzilganda, belgilangan tartibda to'xtatib turish, tugatish va bekor qilish huquqiga ega.

Auditorlik faoliyatini litsenziyalash tizimi va auditorlik malaka sertifikatlari barcha rivojlangan davlatlarda mavjud. Xususan, AQSHda auditni litsenziyalash va sertifikatlash faoliyatini AICPA (Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti) tashkiloti olib boradi. Ushbu tashkilot AQShning har bir shtatida o'z vakolatxonasiga ega. Buyuk Britaniyada AICPA vazifasini ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), ya'ni «Diplomli va sertifikatlangan buxgalterlar assotsiatsiyasi» amalga oshiradi. Buyuk Britaniyada auditorlik faoliyatini yuritish huquqini beruvchi sertifikat ACCA sertifikatini deb nomlanadi.

Banklarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun auditor maxsus malaka sertifikatiga ega bo'lishi talab etiladi. Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini 5 yil muddatga beriladi. Banklarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun auditorlik tashkiloti Markaziy Bank tomonidan beriladigan banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatga ega bo'lishi lozim.

O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki bank auditini amalga oshirish huquqini beruvchi sertifikatni, auditorlik firmasi tomonidan qonun-hujjatlari talablariga amal qilinmaganda yoki bu talablar buzilganda, belgilangan tartibda to'xtatib turish, tugatish va bekor qilish huquqiga ega.

Auditorlik firmalarining professional xodimlar shtabi (1) partnyor; (2) menejer; (3) katta auditor; (4) auditor assistentlaridan iborat bo'ladi. O'zbekiston Respublikasida, boshqa ko'plab rivojlangan davlatlarda bo'lgani kabi, auditorlik firmalari ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatidan boshqa istalgan tashkiliy-huquqiy shaklga ega bo'lishi mumkin. Respublikamizda auditorlik firmalari odatda mas'uliyati cheklangan jamiyat shaklida tuziladi.

Hajm jihatdan auditorlik firmalarini (1) mahalliy firmalar; (2) mintaqaviy firmalar; (3) milliy firmalar; (4) Katta to'rtlik firmalariga ajratish mumkin. Katta to'rtlikka kiruvchi firmalar Ernst & Young; Deloitte & Touche; KPMG; PriceWaterhouse Coopers.

Glossariy

Assistentlar (Assistants) – katta auditor tomonidan taqsimlab berilgan aniq vazifalarga ega, audit tekshiruvini bevosita o'tkazadigan va o'z ishlari natijasida tayyorlagan ishchi qog'ozlarini katta auditorga taqdim etadigan shaxslar.

Auditorlik litsenziyasi (License for auditing practices) - O'zbekiston Respublikasida Moliya Vazirligi tomonidan beriladigan va Respublika hududida auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqini beruvchi maxsus hujjat.

Auditorlik litsenziyasini bekor qilish (Cancellation of the audits license) - auditorlik tashkiloti litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi ariza bilan murojaat qilganda, litsenziya soxta hujjatlar asosida olingani aniqlanganda, hamda sud qaroriga ko'ra qo'llaniladigan chora-tadbirlar.

Auditorlik litsenziyasining amal qilishini to'xtatib turish (Suspension of the validity of the audits license) - auditorlik tashkiloti litsenziya shartnomasida nazarda tutilgan litsenziya talablari va shartlarini buzgani aniqlanganda hamda auditorlik tashkiloti maxsus vakolatli davlat organining auditorlik tashkilotida aniqlangan qoidabuzarliklarni bartaraf etishga da'vat etuvchi qarorlarini bajarmaganda qo'llaniladigan chora-tadbirlar.

Auditorlik litsenziyasining amal qilishini tugatish (Termination of the validity of the audits license) - auditorlik tashkiloti tugatilganda, auditorlik tashkiloti litsenziya shartnomasida nazarda tutilgan litsenziya shartlari va talablarini muntazam yoki bir marotaba qo'pol buzganda, auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni maxsus vakolatli davlat organi tomonidan belgilangan muddatlarda bartaraf etmaganda, litsenziyaning amal qilish muddati tugaganda, hamda sud qaroriga ko'ra qo'llaniladigan chora-tadbirlar.

Auditorlik malaka sertifikat (Auditors' professional certificate) - jismoniy shaxsga, bosharti u auditorlik tashkiloti shtatida bo'lsa yoki u bilan auditorlik tashkiloti fuqarolik-huquqiy tuzdagi shartnoma tuzgan bo'lsa, auditorlik tekshiruvini amalga oshirish huquqini beruvchi hujjat.

Katta auditorlar (Senior Auditor) - audit rejasini tuzish, audit tekshiruvini o'tkazish va auditorlik xulosasini tayyorlash uchun mas'ul

bo'lgan, hamda audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida assistentlarga vazifalarni, ularning bilim va malakalariga qarab, taqsimlab beruvchi xodim.

Katta to'rtlik (*Big Four*) – xalqaro miqyosda faoliyat yurituvchi transnatsional korporatsiyalar va yirik milliy korxonalarni tekshiruvchi auditorlik firmalar. Bu firmalar moliya, soliq, kompyuter texnologiyalari kabi sohalarida ham xizmat ko'rsatadilar. Ammo audit xizmati ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmatning asosiy hajmini tashkil etadi. Katta to'rtlikka kiruvchi firmalar quyidagilar: Deloitte & Touche; Ernst & Young; KPMG; PriceWaterhouse Coopers.

Mahalliy firmalar (*Local auditing firms*) - bir yoki ikki ofislariga, partnyor sifatida bir yoki ikki xodimga ega bo'lgan va birgina shahar yoki tumandagi mijozlarga xizmat ko'rsatadigan auditorlik firmalar. Bu tur firmalar asosan konsalting, soliq va buxgalteriya sohasidagi xizmatlarni ko'rsatadilar. Bu firmalarning mijozlari kichik biznes subyektlari hisoblanadi.

Milliy firmalar (*National auditing firms*) - mamlakatning har bir katta shahrida o'z ofislariga ega bo'lgan va o'rta - yirik sondagi xodimlar shtatiga ega bo'lgan firmalar. Bu firmalar qo'shni davlatlarda o'z ofislarini ochish yoki u yerdagi firmalar bilan hamkorlik qilish orqali ham faoliyat yuritishlari mumkin.

Mintaqaviy firmalar (*Regional auditing firms*) - mahalliy firmalarning qo'shni shaharlar va tumanlarda o'z ofislarini ochishi va xodimlari sonini oshirishi orqali yuzaga keladigan firmalar. Mintaqaviy firmalarda audit xizmati hajmi boshqa tur xizmatlarga nisbatan kattaroq bo'ladi.

Menejer (*Manager*) - bir vaqtda o'tkazilayotgan ikki yoki undan ortiq audit tekshiruvlari ustidan umumiy nazorat funksiyasini yurituvchi va zimmasiga tekshiruvning AFMSGa mos o'tkazilishini ta'minlash vazifasi yuklangan mas'ul xodim.

Partnyor (*Partner*) - auditorlik firmalarida umumiy rahbarlik vazifasini bajaruvchi, firmaning joriy va uzoq muddatli rivojlanish dasturlarini ishlab chiqish va baholash, hamda strategik qarorlar qabul qilish huquqiga ega shaxs.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Xalqaro amaliyotda auditning asosiy yo'nalishlarini sanab o'ting.
2. Auditorlik litsenziyasi nima va litsenziyani olish uchun qanday talablar mavjud?

3. Respublikamizda korxonalar auditi sohasida ixtisoslashgan auditorlarga nisbatan qanday malakaviy talablar qo'yilgan?
4. Respublikamizda bank auditi sohasida ixtisoslashgan auditorlarga nisbatan qanday malakaviy talablar qo'yilgan?
5. Auditda korxonalar auditi sohasida malaka sertifikatini nima uchun zarur va uni olish uchun respublikamizda qanday talablar mavjud?
6. Auditda bank auditi sohasida malaka sertifikatini nima uchun zarur va uni olish uchun respublikamizda qanday talablar mavjud?
7. AQSH va Buyuk Britaniya auditorlik malaka sertifikatlarining xususiyatlarini yoritib.
8. Auditorlik firmalari qanday tuzilishga ega?
9. Auditorlik firmalarining guruhlanishini bayon eting.
10. «Katta to'rtlik» ka kiruvchi firmalarga oid qanday qo'shimcha ma'lumotlarni bilasiz?
11. Auditorlik firmalarida ichki sifat nazorati tizimining vazifasi nima-dan iborat?

VI bob. AUDIT TEKSHIRUVINING TASHKILY ASOSLARI, AUDIT STRATEGIYASI VA TEXNOLOGIYASI

6.1. Auditni rejalashtirishning asoslari va audit tekshiruv texnologiyasi

Auditorlik sohasining iqtisodiyotning turli tarmoqlarida faoliyat yuritayotgan korxonalar, nodavlat va notijorat tashkilotlar bilan ish olib borishi auditor faqatgina o'z sohasi doirasida chegaralanib qolmagan holda, iqtisodiyot, siyosat, sport va boshqa bir qator sohalaridagi so'nggi yangiliklardan ham doimiy xabardor bo'lib borishini taqazo etadi. Albatta, auditor uchun buxgalteriya, audit, soliq sohalarida yuqori malakali mutaxassis bo'lish doimo eng asosiy talab hisoblanadi.

Ammo, auditor faoliyati birinchi navbatda tijorat faoliyatidir, ya'ni auditor daromad olish maqsadida ishlaydi. Daromadni esa mijoz keltiradi. Mijozlar soni cheklangan. Demak, sohada kuchli raqobat mavjud. Raqobatda faqatgina yuqori sifatli xizmat ko'rsatuvchi firmalar emas, balki mijoz bilan yaqin munosabatlarni o'rnatgan olgan firmalar g'olib bo'ladi. Bu munosabatlarni o'rnatish uchun esa yuqorida keltirilgan sohalaridan xabardor bo'lish katta ahamiyatga ega bo'lishi mumkin.

Yaxshi munosabatlar faqatgina yangi mijozni jalb etish uchun emas, balki u bilan keyinchalik ham munosabatlarni saqlab qolish va audit

tekshiruvini o'tkazish jarayonida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan munozaralarni samarali hal etish uchun ham xizmat qiladi.

Auditorlar bo'lajak mijozni ko'r-ko'rona tanlab, tekshiruvni shu kunning o'zida boshlab yubormaydilar. Auditor dastlab korxona bilan yaqindan tanishadi va bu korxona bilan munosabat olib borish qanchalik maqsadga muvofiqligini aniqlaydi. Auditorlik firmasi mijozga xizmat ko'rsatish asosli degan xulosaga kelsa, audit tekshiruvni dastlab rejalashtirishdan boshlaydi.

Auditda rejalashtirish - audit tekshiruvining maqsadini aniq belgilab olish va shu maqsadga olib boruvchi yo'llarni ishlab chiqishdir. Rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti tomonidan audit tekshiruvining vaqti, hajmi va tekshiruv ketma-ketligi belgilanadi. Samarali rejalashtirishni amalga oshirish uchun auditor tekshiruvni o'tkazishdan oldin, bo'lajak mijoz korxonaning o'zi bilan tanishishi va uning faoliyat turini o'rganishi lozim. Umumiy audit rejasi mijoz haqidagi dastlabki iqtisodiy – moliyaviy ma'lumotlarga asoslanadi.

Umumiy audit rejasini ishlab chiqish jarayonida auditorlik firmasi mijozning ichki nazorat tizimining samaradorligini o'rganadi va baholaydi. Ichki nazorat tizimi mijoz buxgalteriya tizimi noto'g'ri ma'lumot taqdim etayotgaridan mijoz rahbariyatini o'z vaqtida xabardor etgan va bu ma'lumotlarni to'g'ri shaklda taqdim etilishini ta'minlagan taqdirda samarali hisoblanadi. Auditni rejalashtirish jarayonida muhimlik va audit riski ham muhim rol o'ynaydi. Ichki nazorat tizimini o'rganish uchun auditor yetarli miqdordagi audit dalillarini to'plashi lozim. Muhimlik, audit riski, ichki nazorat tizimi va audit dalillari haqida batafsilroq keyingi bo'lim va boblarda to'xtalib o'tamiz.

Audit tekshiruvini bevosita boshlashdan oldin katta auditor tekshiruvining tashkiliy rejasini tayyorlaydi. Ushbu rejada quyidagi masalalar ko'riladi:

- mijoz moliya-xo'jalik faoliyatining aynan qaysi sohalarini audit tekshiruvidan o'tkazish;

- audit tekshiruvi guruhining tarkibi;

- audit tekshiruvdan o'tayotgan sohalariga auditorlarni ularning malaka va tajribalaridan kelib chiqqan holda taqsimlash;

- auditorlar guruhi qaysi tur standartlar, yo'riqnomalar yoki hujjatlar bilan tanishib chiqishi;

- audit tekshiruvining har bir bosqichi uchun ajratilishi lozim bo'lgan vaqt hajmi;

- audit tekshiruvining umumiy vaqti;

- audit tekshiruvda qatnashayotgan har bir xodimni o'z majburiyatlari va vazifalari, shuningdek, mijoz faoliyati bilan tanishtirish.

Rejalashtirishning asosiy qismi tekshiruvni boshlashdan oldin ishlab chiqilsada, u butun tekshiruv mobaynida davom etadi. Tekshiruv davomida biror muammo yuzaga kelgan vaqtda auditor unga javob berish maqsadida yangi yoki qo'shimcha reja ishlab chiqadi. Umuman olganda, rejalashtirish jarayoni mijozda audit tekshiruvini o'tkazishga qaror qilingan davrdan to auditorlik xulosasini berishgacha bo'lgan davr mobaynida davom etadi.

Audit sohasi yuqori raqobatli tarmoq. Bu tarmoqda ko'plab firmalar faoliyat yuritadilar va ular o'rtasida yangi mijozni jalb etish uchun katta raqobat mavjud. Ammo har qanday auditorlik firmasining asosiy mehnat mahsuli, uning moliyaviy axborotlar yuzasidan ishonchni ta'minlay olishi hisoblanadi. Auditorlik firmasi firibgarlik yoki boshqa turdagi qonunbuzarlik bilan shug'ullanuvchi mijoz bilan hech qanday munosabat qilmasligi lozim. Chunki, mijoz-korxonaning qonunbuzarlik harakatiga nisbatan jinoiy ish qo'zg'atilganda, auditorlik firmasi ham sudda javobgar sifatida qatnashishi lozim bo'lishi mumkin.

Buning oldini olish maqsadida, yangi mijozni qabul qilishdan oldin, auditorlik firmasi shu mijozni har taraflama batafsil o'rganib chiqishi kerak. Bunda korxonaning moliyaviy tarixi, korxona rahbariyati va aksiyadorlari haqida ma'lumot to'planishi lozim. Sababi, yomon yoki yomonlashib borayotgan moliyaviy holatga ega mijoz o'z aktiv va daromadlarini noqonuniy tarzda oshirib, majburiyat va xarajatlarini esa kamaytirib ko'rsatishga harakat qilishi mumkin.

Rivojlangan davlatlarda mustaqil auditor rejalashtirish jarayonini **audit qo'mitasi** a'zolari bilan suhbatdan boshlaydi. Audit qo'mitasini xorijda ko'pgina yirik korxonalar o'z buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobot jarayoni ustidan nazorat olib borish maqsadida direktorlar kengashi tarkibida majburiy tarzda tashkil etadilar. Audit qo'mitasi korxona ichki auditorlari va tashqi mustaqil auditorlar bilan munosabatni bog'lovchi bo'g'in hisoblanadi.

Audit qo'mitasiga odatda uchtdan beshtagacha bo'lgan va korxonada xodim ham, rahbar ham hisoblanmaydigan tashqi shaxslar jalb etiladi. Audit qo'mitasi a'zolarining rahbar emasliklari mustaqil auditorlar uchun audit tekshiruvi natijalarini erkin muhokama qilish imkonini beradi. Audit tekshiruvi natijasida ichki nazorat tizimida kamchiliklar aniqlangan bo'lishi, BHMSlarni qo'llash borasida rahbariyat bilan munozaraga borilgan bo'lishi, yoki rahbariyatning firibgarlik faoliyati oshkor bo'lgan bo'lishi mumkin. Bu masalada korxona rahbariyati bilan muzokara olib borganidan korxona rahbari ham, xodimi ham hisoblanmaydigan audit qo'mitasi a'zolari bilan muzokara olib borgan afzalroqdir.

Audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonida avvalgi auditor bilan muloqot ham muhim o'rin tutadi. Bo'lajak mijoz haqida eng samarali axborot manbaalaridan biri shu korxonaning avvalgi auditori hisoblanadi. **Keyingi auditorning ishi avvalgi auditor** bilan muloqot va uning ishchi qog'ozlarini o'rganib chiqish orqali ancha yengillashishi mumkin. Bu muloqot natijasida keyingi auditor mijoz haqida umumiy va xususiy ma'lumot olishi, mijoz ichki nazorat tizimi haqida tasavvur hosil qilishi va mijoz moliyaviy hisobotlari elementlarining yil boshiga saldolari to'g'riligiga ishonch hosil qilishi mumkin.

Ba'zi hollarda mijozning avvalgi auditorni almashtirishiga olib kelgan sabab, mijoz va auditor o'rtasida buxgalteriya standartlarini qo'llash bo'yicha munozaraning kelib chiqqanligi bo'lishi mumkin. Shu sabab keyingi auditor tekshiruvni boshlashdan oldin mijozning avvalgi auditori bilan muloqot qilishi lozim. Bu muloqot savollar ko'rinishida bo'lishi kerak. Savollar asosida keyingi auditor, avvalgi auditor va mijoz o'rtasida nizo keltirib chiqargan buxgalteriya tamoyillarini aniqlashi, mijoz rahbariyatining qanchalik halol ish olib borishini o'rganishi, mijozning avvalgi auditorni almashtirishiga sabablarni aniqlashi kerak. Shuning asosida esa keyingi auditor mijoz bilan ish olib borishning qanchalik maqsadga muvofiqligini belgilaydi. Avvalgi auditor bilan muloqot katta ahamiyatga ega. Xalqaro amaliyot shuni ko'rsatmoqdaki, jinoiy ish qo'zg'atilgan korxonalarning asosiy qismi yaqin o'tmishda o'z auditorlarini o'zgartirganlar. Fond bozori yuqori rivojlangan bir qator davlatlarda, shu fond birjasida o'z aksiyalarini sotishlari uchun korxonalar o'z auditorlarini o'zgartirsalar, buning sababini ko'rsatuvchi maxsus hujjat to'ldiradilar.

Ammo avvalgi auditor bilan munosabatlar ham o'z-o'zidan bo'la-vermaydi. Chunki, auditor tekshiruv o'tkazish jarayonida mijoz haqida olgan ma'lumotni shu mijozning ruxsatisiz uchinchi tarafga e'lon qilishi auditorlik etikasiga zid amaliyotdir. Shu sabab, keyingi auditor mijozdan, avvalgi auditorga o'zi bilan muloqot qilishi uchun ijozat olib berishi lozim. Bunday ijozatni ola olmagan holda, keyingi auditor tekshiruvni o'tkazish masalasini chuqur o'ylab ko'rishi kerak bo'ladi.

Keyingi auditor uchun mijoz haqida qo'shimcha qimmatli ma'lumotni boshqa uchinchi shaxslar ham taqdim etishlari mumkin. Misol uchun, mijozning moliyaviy tarixiga oid ma'lumotni mijoz banki, mijozning yuridik tarixi va hozirgi holati haqidagi ma'lumotni mijoz yuristlari berishlari mumkin.

Mijoz moliyaviy hisobotlarining haqqoniy ma'lumotlarni aks ettirishi yuzasidan o'z professional fikrini bildirishdan avval auditor shu mijozning faoliyati bilan yaqindan tanishishi lozim.

Bunda auditor mijozning tashkiliy tuzilmasi, hisob siyosati, ustav kapitali, ishlab chiqariladigan mahsulotlar, ko'rsatiladigan xizmatlar, ishlab chiqarish uslublari va boshqa elementlar yuzasidan batafsil ma'lumot olishi kerak. Qo'shimcha ravishda davlatning mijoz faoliyat yuritayotgan tarmoqqa ta'sir o'tkazuvchi iqtisodiy siyosati, texnologik o'zgarishlar, shu tarmoqqa xos bo'lgan buxgalteriya standartlari va shu kabi boshqa omillar haqida ham tasavvur hosil qilishi zarur. Bu keltirib o'tilgan omillar bilan yaqindan tanishmagan holda auditor mijoz tomonidan qo'llanilgan buxgalteriya standartlari va taxminlarning qanchalik maqsadga muvofiqligini haqqoniy baholay olmasligi mumkin.

Bunda auditor uchun eng samarali axborot manbayi bo'lib mijozning avvalgi yillardagi moliyaviy hisobotlari, mijoz faoliyat yuritayotgan tarmoqqa oid statistik ma'lumotlar, aksiyadorlarga topshirilgan turli ko'rinishdagi hisobotlar hisoblanadi. Shuningdek, katta auditor va mijoz rahbariyati o'rtasidagi muloqot chog'ida ham korxona tarixiga, hajmiga, faoliyat turiga, buxgalteriya va ichki nazorat tizimiga oid ko'pgina ma'lumotlar olinishi mumkin.

Audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonida tahliliy amaliyot ham katta ahamiyatga ega. Korxonaning joriy yilga oid moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini foiz va nisbat ko'rinishida avvalgi yilgi hisobotlar, statistik va budjet ko'rsatkichlari bilan solishtirish tahliliy amaloyot deyiladi. Tahliliy amaliyotlar «Tahliliy amallar» deb nomlangan 13 – AFMS¹ ga asosan qo'llaniladi. Rejalashtirish maqsadlarida qo'llanilganda, tahliliy amaliyotlar auditor uchun mijoz moliyaviy faoliyatining xususiyatlarini o'rganish imkonini beradi. Shuningdek, sezilarli o'zgarishlar yuzaga kelganda, xato saldoga ega bo'lgan schyotlarni aniqlash mumkin bo'ladi. Bunday holda auditor tekshiruv jarayonida aynan shu muammoli nuqtalarga katta e'tibor qaratish orqali, yuqori sifatli audit tekshiruvini o'tkazishi mumkin bo'ladi. Demak, tahliliy amaliyotlar auditni rejalashtirish jarayonining eng muhim bo'g'inlaridan biri bo'lmog'i lozim.

Xalqaro amaliyotda tahliliy amallarning ko'plab usullari ishlab chiqilgan. Bu usullar korxonaning qisqa muddatli likvidligi, to'lov qobiliyati, daromadlilik kabi bir qator ko'rsatkichlarni aniqlashga qaratilgan. Bu ko'rsatkichlardagi o'zgarishlarning aniqlanishi va shu o'zgarishlarga olib kelgan faktorlarning tahlil qilinishi auditorga moliyaviy hisobotlarning aynan qaysi elementlariga ko'proq e'tibor berish va test intensivligini kuchaytirish lozimligini ko'rsatadi.

¹ O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 1999-yil 03.09. 814-son bilan ro'yxatga olingan.

Korxonaning ikki va undan ortiq yillar davomidagi moliyaviy hisobot elementlarini qiyosiy tahlil qilish **gorizontal tahlil** deb ataladi va u korxona moliyaviy holati va faoliyatdagi ijobiy yoki salbiy o'zgarishlarni aniqlash imkonini beradi. **Vertikal tahlil** esa faqatgina bir yilning moliyaviy hisoboti elementini shu hisobotning boshqa elementi bilan qiyosiy tahlil qiladi. Gorizontal tahlilning eng ko'p uchraydigan turi ikki va undan ortiq davr mobaynida moliyaviy hisobotlardagi so'm yoki foiz o'zgarishlarini ifodalovchi qiyosiy moliyaviy hisobotlar hisoblanadi.

Hozirda auditorlar tomonidan qo'llaniladigan tahliliy amallarni quyidagi guruhlariga ajratish mumkin:

1. Daromadlilik tahlili.
2. Qisqa muddatli likvidlik tahlili.
3. Uzoq muddatli to'lov qobiliyati tahlili.

Daromadlilik tahlili korxonaning asosiy faoliyatini samaradorlik nuqtayi nazaridan tahlil qilish va muhim o'zgarishlarni yuzaga chiqarish imkonini beradi. Daromadlilik tahlili quyidagi formulalar asosida amalga oshiriladi:

- **Yalpi daromad ko'rsatkichi** — korxona faoliyatining samaradorligi va kelajagini baholashda eng ahamiyatli bo'lgan ma'lumot — savdodan tushgan yalpi daromad ko'rsatkichlari hisoblanadi. Ushbu ko'rsatkich **yalpi daromad foiz ko'rsatkichi** asosida quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Yalpi daromad foiz ko'rsatkichi} = \frac{\text{Yalpi daromad}}{\text{Sof savdo tushumi}}$$

Misol: «XYZ» kompaniyasining 31-dekabr 2007-yilga oid moliyaviy natijalari to'g'risidagi hisobotida quyidagi ma'lumotlar keltirilgan:

Sof savdodan tushum	425,000
Sotilgan tovarlar tannarxi	255,000
Savdodan tushgan yalpi daromad	170,000

Ushbu ma'lumotga asosan, «XYZ» kompaniyasining 2007 yilga oid **yalpi daromad foiz ko'rsatkichi** $170,000 / 425,000 = 0.40$ yoki, 40%. Bu ko'rsatkich shuni anglatadiki, savdodan tushgan har bir so'm daromaddan 60 tiyin tannarxni ayirgach, 40 tiyin operatsion xarajatlarni qoplash va sof foydani ta'minlash uchun xizmat qiladi.

Biror bir korxonaning yalpi daromad ko'rsatkichini uning avvalgi davrdagi shu ko'rsatkichi, hamda, ushbu tarmoqda faoliyat ko'rsatayotgan boshqa korxonalar ko'rsatkichlari bilan o'zaro taqqoslanishi asosida auditor:

1. Korxona faoliyatiga oid mavjud muammolarni aniqlaydi va audit tekshiruvida shu muammoli nuqtalarga alohida e'tibor qaratadi.

Misol: «XYZ» kompaniyasining 2007-yildagi yalpi daromad foiz ko'rsatkichi 40%, 2006-yilda 45%ni tashkil etgan bo'lsa, bu holat ushbu kompaniya o'z sotayotgan tovarlari bahosida, xarid siyosatida va tannarx nazorati sohalarida muammolar mavjudligini anglatadi. Buning natijasida, auditor shu muammolarning xatolik yoki firibgarliklarga sabab bo'lganlik nuqtayi nazaridan yanada batafsil tekshiradi, shuningdek, bu kamchiliklarni bartaraf etish borasida mijozga tegishli takliflarni kiritadi.

2. Tarmoq ichida eng daromadli va samarali faoliyat yuritayotgan korxonalarni aniqlash imkoniyati yuzaga keladi.

Misol: «XYZ» kompaniyasining 40% ko'rsatkichi boshqa korxonalarga taqqoslanishi asosida ushbu korxonaning bahoni belgilash, xarid siyosati va tannarx nazorati ustun yoki sifatsiz ekanligini aniqlash mumkin bo'ladi.

- **Savdodan daromad** — auditor uchun korxona faoliyatining yakuniy natijasini, korxona tannarx va xarajatlar siyosatining asosli hamda samarali ekanligini baholashga imkon beradi. Savdo daromadliligi ko'rsatkichi quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Savdo daromadliligi ko'rsatkichi} = \frac{\text{Sof foyda}}{\text{Sof savdo tushumi}}$$

Misol: «XYZ» kompaniyasining so'nggi uch yil bo'yicha moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotida quyidagi ma'lumotlar keltirilgan:

	3-yil	2-yil	1-yil
Sof savdo tushumi	40,047	35,534	32,360
Sof foyda	2,310	2,480	2,190

Uchinchi yil uchun savdo daromadliligi ko'rsatkichi quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Savdo daromadliligi ko'rsatkichi} = 2,310 / 40,047 = 0,058 \text{ yoki } 5,8\%$$

Bu ko'rsatkich shuni anglatadiki, sof savdodan tushgan har bir so'mdan 5,8 tiyin sotilgan tovarlar tannarxi, operatsion xarajatlar va daromad solig'ini ayirib tashlagandan so'ng korxona ixtiyorida qolgan.

Uch yil uchun savdodan daromad quyidagicha bo'lad:

	3-yil	2-yil	1-yil
Savdodan daromad	5, 8%	7, 0%	6. 8%

Garchi, «XYZ» kompaniyasining sof savdo va sof foyda ko'rsatkichlari 1-yildan 3-yilga qarab o'sib borgan bo'lsada, savdodan daromad ko'rsatkichi 6. 8% dan 5. 8% ga tushgan. Bunga ishlab chiqarish hajmining qisqarishi, narx asosida ortiqcha raqobat va tarmoqqa yangi raqobat-chilarning kirib kelishi kabi bir qator holatlar sabab bo'lgan bo'lishi mumkin. Auditor shu faktorlar bilan bir qatorda korxonaning xarajatlar siyosatini batafsil o'rganib chiqishi va xarajatlar to'g'ri tartibda hisobga olinganligini tekshirishi lozim bo'ladi.

- **Aktivlar daromadliligi ko'rsatkichi** – korxonaning o'z egaligidagi va ijaraga olingan aktivlardan unumli va samarali foydalana olish imkoniyatini ko'rsatadi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Aktivlar daromadliligi ko'rsatkichi} = \frac{\text{Sof foyda}}{\text{Aktivlarning o'rtacha umumiy hajmi}}$$

Bu hisoblashni amalga oshirish moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot va balans hisoboti ma'lumotlarini o'zaro taqqoslashni talab etadi. Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotdan sof foyda to'g'risidagi ma'lumot, balans hisobotidan esa aktivlarning o'rtacha umumiy hajmi (aktivlarning yil boshidagi hajmi + aktivlarning yil yakunidagi hajmi / 2) to'g'risidagi ma'lumot olinadi.

Misol: «XYZ» kompaniyasi 2007-yil uchun 1,381,904 so'm miqdoridagi sof foyda olganini, shuningdek, shu yil uchun aktivlarning yil boshidagi hajmi 8,282,526 so'mni, aktivlarning yil yakunidagi hajmi 9,278,187 so'mni tashkil etganini e'lon qildi. «XYZ» kompaniyasining 2007-yilga aktivlardan daromad ko'rsatkichi $1,381,904 / ((8,282,526 + 9,278,187) / 2) = 0,157$ yoki 15,7%.

Bu hisob-kitoblar auditorga mijoz aktivlarni boshqarish va ishlatish jarayonida duch kelayotgan muammolarni aniqlash va shuning asosida tegishli takliflarni ishlab chiqish imkonini beradi.

Korxonaning aktivlar daromadliligi ko'rsatkichini tahlil qilish jarayonida shu tarmoqda faoliyat yuritayotgan boshqa korxonalarning aktivlar daromadliligi ko'rsatkichlari, tarmoq o'rtacha ko'rsatkichlari va iqtisodiy muhit kabi omillarga e'tibor qaratish lozim.

- **Oddiy aksiyalardan daromad ko'rsatkichi** – auditor uchun aksiyadorlarning korxonaga kiritgan investitsiyalari qanchalik foyda kel-

tirayotganini ko'rsatuvchi ko'rsatkich hisoblanadi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Oddiy aksiyalardan daromad ko'rsatkichi} = \frac{\text{Sof foyda} - \text{Imtiyozli dividendlar}}{\text{Oddiy aksiyalarning o'rtacha miqdori}}$$

Sof foydadan imtiyozli dividendlarni ayirib tashlash orqali oddiy aksiyadorlarga dividend tariqasida taqdim etilishi mumkin bo'lgan mablag' kelib chiqadi. Formula maxraji yil boshidagi oddiy aksiyalarning miqdoriga yil yakunidagi oddiy aksiyalarning miqdorini qo'shish va ikkiga bo'lish orqali hosil qilinadi.

Misol: «XYZ» kompaniyasi 2007-yil bo'yicha taqdim etgan moliyaviy ma'lumotlari asosida ushbu kompaniyada oddiy aksiyalardan daromad ko'rsatkichini hisoblaymiz.

Sof foyda	50,2
Imtiyozli dividendlar	5,8
Imtiyozli aksiyalar (yil boshiga)	1,3
Imtiyozli aksiyalar (yil yakuniga)	53,6
Oddiy aksiyalar (yil boshiga)	383,0
Oddiy aksiyalar (yil yakuniga)	403,9

«XYZ» kompaniyasining oddiy aksiyalardan daromad ko'rsatkichi quyidagicha hisoblanadi:

$$(50,2 - 5,8) / ((383,8 + 403,9) / 2) = 0,113 \text{ yoki } 11,3\%$$

Ushbu ko'rsatkichdagi muhim o'zgarishlar korxonaning asosiy faoliyati bilan bog'liq yutuqlar va muammolarni aniqlash imkonini beradi.

Tahliliy amallarning navbatdagi guruhini **qisqa muddatli likvidlik tahlili** tashkil etadi. Ushbu tahlil natijasida auditor mijozning yaqin kelajakda o'z majburiyatlari yuzasidan hisoblasha olishini yoki bunga qarshilik qiluvchi omillarni aniqlash imkoniga ega bo'ladi.

Qisqa muddatli likvidlik tahlilini amalga oshirish uchun xalqaro amaliyotda qo'llaniladigan matematik usullardan biri **joriy nisbat** ko'rsatkichini aniqlash hisoblanadi va u quyidagicha aniqlanadi:

$$\text{Joriy nisbat} = \frac{\text{Joriy aktivlar}}{\text{Joriy majburiyat}}$$

Misol: «XYZ» kompaniyasining joriy aktivlari hajmi 1,400,000 so'mni, joriy majburiyatlari esa 230,000 so'mni tashkil etadi deb faraz

qilaylik. U holda ushbu korxona uchun joriy nisbat ko'rsatkichi 6,08 nisbatni ko'rsatmoqda. Bu ko'rsatkich korxonaning aktivlari uning majburiyatlaridan olti marotaba ko'proq ekanini anglatadi. Demak, korxona o'z majburiyatlari yuzasidan ortiqcha moliyaviy qiyinchiliklarga uchramagan holda hisoblasha oladi.

Odatda, kamida 2.0 nisbatga ega bo'lish eng maqbul ko'rsatkich hisoblanadi. Ammo bu umumiy tushuncha. Shunday tarmoq korxonalari ham borki, ularning joriy nisbat ko'rsatkichlari 2,0 dan kam bo'lsa-hamki, juda samarali faoliyat yuritayotgan korxonalar qatoriga kiradi. Bular avvalo xizmat ko'rsatish tarmog'i korxonalaridir. Ularning nisbatan kam, ba'zan hatto manfiy joriy nisbat ko'rsatkichiga ega bo'lishlariga asosiy sabab shundan iboratki, ushbu turdagi korxonalarda tovar moddiy zaxiralari bo'lmaydi. Ular asosan savdo va ishlab chiqarish korxonalarida bo'ladi.

Shu sabab, biror korxonaning joriy nisbat ko'rsatkichlarini tahlil etish jarayonida ushbu korxonaning faoliyat turiga alohida e'tibor qaratish lozim.

Joriy nisbat ko'rsatkichi korxonaning umumiy likvidligini ko'rsat-sada, uning haqiqiy likvidlik darajasini yashirishi mumkin. Chunki, korxona o'z majburiyatlarini pul va pul ekvivalentlari asosida to'laydi. Joriy nisbatda esa korxonaning naqd pul masalasida yuzaga kelayotgan muammolarini yuqori TMZ va oldindan to'langan kelgusi davr xarajatlari hisobiga yashirishi mumkin. Buning natijasida auditor korxonaning haqiqiy likvidligini tog'ri baholay olmasligi mumkin. Shu sabab amaliyotda mutaxassislar tomonidan **tezkor nisbat** ko'rsatkichi qo'llaniladi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Tezkor nisbat} = \frac{\text{Pul va pul ekvivalentlari} + \text{Qisqa muddatli investitsiyalar} + \text{Joriy debitorlik qarzlar}}{\text{Joriy majburiyatlar}}$$

Pul va pul ekvivalentlari, qisqa muddatli investitsiyalar va joriy debitorlik qarzlar **tezkor aktivlar**, ya'ni eng likvid aktivlar hisoblanadi. Tezkor nisbat ko'rsatkichi 1.00 ga teng bo'lganda tezkor aktivlar joriy majburiyatlarga tengdir.

«XYZ» kompaniyasi so'nggi uch yillik uchun quyidagi ma'lumotlarni taqdim etdi:

	3-yil	2-yil	1-yil
Pul va pul ekvivalentlari	108,7	132,7	151,4
Joriy debitorlik qarzlar	<u>1.163,2</u>	<u>1.068,9</u>	<u>826,5</u>
Tezkor aktivlar	1,271,9	1.201,6	977,9

Tovar moddiy zaxiralari	<u>894.4</u>	<u>826.5</u>	<u>744.8</u>
Joriy aktivlar	2,166,3	2,028,1	1,722,7
Joriy majburiyatlar	1,589,1	1,498,1	1,164,6

Ushbu ma'lumotlar asosida «XYZ» kompaniyasi uchun uch yillik bo'yicha tezkor nisbat ko'rsatkichlar quyidagicha bo'ladi:

$$3\text{-yil: } 1,271,9 / 1,589,1 = 0.80$$

$$2\text{-yil: } 1,201,6 / 1,498,1 = 0.80$$

$$1\text{-yil: } 977,9 / 1,164,6 = 0.84$$

Bu ko'rsatkichlar shuni ko'rsatadiki, kompaniyaning tezkor aktivlari uning joriy majburiyatlariga nisbatan doimiy ravishda kam bo'lgan. Bunga sabab, kompaniya katta miqdordagi tovar moddiy zaxiralarga ega. Demak, korxona TMZlarida eskirish, buzilish, ma'naviy eskirish holatlari yuzaga kelgan bo'lishi mumkin. Garchi tovar moddiy zaxiralari joriy aktiv hisoblanadigan, ularni pulga aylantirish uchun vaqt talab etiladi. Bozorda xaridorgir bo'lmagan tovar moddiy zaxiralarga ega bo'lish esa kompaniyani to'lovga layoqatsiz qilib qo'yadi. Bu esa uning bankrot bo'lishiga olib keladi. Shu sabab, tezkor nisbat korxona kelajagini baholashda eng muhim ko'rsatkichlardan hisoblanadi.

- **Operatsion pul mablag'larining joriy majburiyatlarga nisbati ko'rsatkichi** - korxona o'z majburiyatlari yuzasidan hisoblashishi lozim bo'lgan davr kelganda joriy aktivlar va joriy majburiyatlarning o'zaro munosabatini ifoda etadi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Operatsion pul oqimlarining joriy majburiyatlarga nisbati ko'rsatkichi} = \frac{\text{Operatsion faoliyatdan sof pul oqimi}}{\text{Joriy majburiyatlarning o'rtacha hajmi}}$$

Operatsion faoliyatdan sof pul oqimi to'g'risidagi ma'lumot pul oqimlari to'g'risidagi hisobotdan olinadi. Operatsion faoliyatdan sof pul oqimi ishchi kapitalni yetarli hajmda ushlash va joriy majburiyatlar yuzasidan hisoblashishi uchun zarur bo'lgan pul mablag'larini chiqarib tashlagach bir yil davomida operatsion faoliyatdan tushgan va qolgan sof pul mablag'lari hisoblanadi.

Formulaning maxraji yil boshi va yakunidagi joriy majburiyatlarning o'rtacha arifmetigidir.

Quyidagi ma'lumot «XYZ» kompaniyasining moliyaviy hisobotidan olingan (mln.):

Operatsion faoliyatdan sof pul oqimi	2,885,7
Yil boshidagi joriy majburiyatlar hajmi	3,227,2
Yil yakunidagi joriy majburiyatlarning hajmi	4,606,9

Operatsion pul mablag'larining joriy majburiyatlarga nisbati ko'rsatkichi ushbu korxona uchun quyidagicha bo'ladi:

$$2,885,7 / ((3,227,2 + 4,606,9) / 2) = 0.74$$

Ushbu korxonaning avvalgi yildagi ushbu ko'rsatkichi 1.00 ni tashkil etgan edi. Bu ko'rsatkich ortgani sari korxonaning joriy majburiyatlari yuzasidan hisoblasha olish qobiliyati ham ortib boradi. Ammo 1.00 dan 0.74 ga tushgan ko'rsatkich ham yomon hisoblanmaydi. Chunki 0.5 nisbat ko'rsatkichi majburiyatlar yuzasidan to'lovga layoqatlilikni anglatadi. Shuning uchun, 0.74 nisbat ko'rsatkichi ham «XYZ» kompaniyasining o'z majburiyatlariga nisbatan barqaror moliyaviy holatga ega ekanligini anglatadi. Ushbu ko'rsatkichni aniqlash jarayonida auditor korxonaning o'z debitorlik qarzlarini bilan ham qanchalik samarali ishlayotganini aniqlaydi.

- Debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi va debitorlik qarzlarini so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi - ba'zi savdo korxonalari o'z tovarlarini kredit asosida ham sotishlari mumkin. Buning asosida debitorlik qarzdorlik yuzaga keladi. Menejment va moliyaviy tahlilchilar debitorlik qarzlarini ustidan bir qator vositalar asosida nazorat olib boradilar. Ulardan biri debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi va debitorlik qarzlarini so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi hisoblanadi. Debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi korxona bir yil davomida necha marotaba o'z debitorlik qarzlarini naqd pulga aylantirganini ko'rsatadi.

Debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi} = \frac{\text{Sof savdo}}{\text{Debitorlik qarzlarining o'rtacha qiymati}}$$

Ushbu formula suratidagi sof savdo ko'rsatkichi moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotdan, debitorlik qarzlarining o'rtacha qiymati bo'yicha ma'lumot esa balans hisobotidan olinadi. Debitorlik qarzlarining o'rtacha qiymati — yil boshidagi debitorlik qarzlarini summasini yil yakunidagi summasiga qo'shish va ikkiga bolish asosida olinadi.

Misol: «XYZ» kompaniyasi quyidagi ma'lumotlarni taqdim etdi:

	2-yil	1-yil
Sof savdo	6,406,0	5,671,5
Boshlang'ich debitorlik qarzlarini	1,233,5	1,122.8
Yakundagi debitorlik qarzlarini	1,377,2	1,233,5

«XYZ» kompaniyasining debitorlik qarzlarning aylanish ko'rsatkichi 2-yil uchun $6,406,0 / ((1,233,5 + 1,377,2) / 2) = 4,91$. 1-yil uchun ushbu ko'rsatkich $5,671,5 / ((1,122,8 + 1,233,5) / 2) = 4,81$.

Debitorlik qarzlarning aylanish ko'rsatkichining yuqoriligi korxona o'z debitorlik qarzlarni ancha tez naqd pulga aylantirayotganini anglatadi. Shu sabab, yuqoridagi misolda kichik suratlardagi o'sish korxona uchun ijobiy ahamiyatga egadir.

Debitorlik qarzlarning aylanish ko'rsatkichi ushbu qarzlarni pulga aylantirish ko'rsatkichini miqdorda ifodalasa, **debitorlik qarzlarni so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi** bu qarzlarni pulga aylantirish uchun o'rtacha necha kun talab etilganini ko'rsatadi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Debitorlik qarzlarni so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi} = \frac{365}{\text{Debitorlik qarzlarning aylanish ko'rsatkichi}}$$

Debitorlik qarzlarni so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi debitorlik qarzlarning aylanish ko'rsatkichining o'ziga xos davomi hisoblanadi. Chunki uni hisoblash uchun avval maxrajga debitorlik qarzlarning aylanish ko'rsatkichi summasini kiritish lozim.

Misol: «XYZ» kompaniyasining 2-yil uchun debitorlik qarzlarni so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi $365 / 4,91 = 74,3$ kunga teng. Demak, kompaniya yil davomida debitorlik qarzlari o'rniga naqd pul olishi uchun o'rtacha 74 kun talab etilgan.

Debitorlik qarzlarni so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi auditorga korxonaning kredit siyosati samaradorligini baholash uchun zarur. «XYZ» kompaniyasi xaridorlari kompaniya oldidagi qarzlarni 60 kunda uzishi zarur bo'lsa va ular bu ishni 74 kunda amalga oshirsalar, 60 kunlik muddatdan so'ng «XYZ» kompaniyasi ikki hafta mobaynida to'lovga layoqatsiz bo'ladi va bu korxonani bankrotlikka ham olib kelishi mumkin. Buga asosiy sabab, kompaniya yetarli darajada samarali kredit siyosatini ishlab chiqmaganidadir.

Garchi, debitorlik qarzlari kompaniya uchun aktiv hisoblansada, lekin ular o'z vaqtida qaytmasliklari, yoki umuman qaytmasliklari ham mumkin. Buxgateriyada obyektivlik prinsipiga asosan, Milliy buxgalteriya hisobi schyotlar rejasida 4910 — «Dargumon qarzlari bo'yicha rezerv» schyoti ochilgan. Unda yuqoridagi kabi o'z vaqtida qaytmagan qarzlari aks ettiriladi. Buning natijasida, korxona balans hisoboti korxona moliyaviy holatini sun'iy ravishda yaxshilamagan holda, uning haqiqiy holatini tasvirlaydi.

- **Tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi va tovar zaxiralarning sotilishi davriyligi ko'rsatkichi** - korxona bir yil davomida necha marotaba

o'z tovarlarini sotishga muvaffaq bo'lganini ko'rsatadi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi} = \frac{\text{Sotilgan tovarlar tannarxi}}{\text{Tovar zaxiralari o'rtacha hajmi}}$$

Ushbu formula moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot va balans hisoboti ma'lumotini o'zaro bog'laydi. Sotilgan tovarlar tannarxi ko'rsatkichi moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotdan, tovar zaxiralari o'rtacha hajmi to'g'risidagi ma'lumot esa balans hisobotidan olinadi.

Korxonadagi tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi qanchalik yuqori bo'lsa, korxona shunchalik kamroq miqdorda o'z aktivlarini tovarlarga bog'lab qo'yganini, natijada esa, yuqori rentabellik va likvidlik ko'rsatkichlariga erishganini anglatadi.

Misol: «XYZ» kompaniyasi so'nggi uch yillik uchun quyidagi moliyaviy ma'lumotni taqdim etgan:

	3-yil	2-yil	1-yil
Sotilgan tovarlar tannarxi	25,499,834	20,070,034	16,056,856
Tovarlar (boshlangi'ch hajmi)	4,428,073	3,351,367	2,651,760
Tovarlar (yakuniy hajmi)	5,808,416	4,428,073	3,351,367

«XYZ» kompaniyasining 3-yil uchun tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi $25,499,834 / ((4,428,073 + 5,808,416) / 2) = 4,98$. Bu ko'rsatkich 2-yil va 1-yillar uchun mos ravishda 5,16 va 5,35.

Tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichiga korxonaning tovarlarga tannarxni belgilash uslubi ham ta'sir etadi. LIFO uslubi asosida tovarlarga belgilangan tannarx bahosi FIFO uslubi asosida belgilanganiga qaraganda yuqoriroq bo'ladi. Shu sabab, tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichiga oid moliyaviy axborotni tahlil qilayotganda LIFO, FIFO, AVECO uslublaridan qaysi biri qo'llanilayotganiga ham alohida e'tibor qaratish lozim. Bu masala asosan xalqaro standartlar asosida tayyorlangan moliyaviy hisobotlar tahlilida ahamiyatli. Chunki O'zbekiston Respublikasi, Buyuk Britaniya kabi davlatlarda LIFO uslubini qo'llash mumkin emas. LIFO uslubi asosan AQSHda qo'llaniladi.

Tovar zaxiralarning sotilishi davriyligi ko'rsatkichi tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichining mantiqiy davomi hisoblanadi. Tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi korxona yil davomida necha marotaba o'z tovarlarini sotganini ko'rsatsa, tovar zaxiralarning sotilishi davriyligi ko'rsatkichi korxona o'z tovarlarini sotishi uchun o'rta hisobda necha kun talab

etilganini ko'rsatadi. Tovar zaxiralarining sotilishi davriyligi ko'rsatkichi quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Tovar zaxiralarining sotilishi davriyligi ko'rsatkichi} = \frac{365}{\text{Tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi}}$$

Misol: «XYZ» kompaniyasiga 3-yil mobaynida o'z tovarlarini sotishi uchun o'rtacha $365 / 4,98 = 73.3$ kun zarur bo'lgan.

Savdo korxonalarida tovar zaxiralari ega bolish, albatta, ijobiy ko'rsatkich. Ammo bu ko'rsatkich limitdan ortgani sari, korxona o'z qarzdorlari oldida to'lovga layoqatlilik qobiliyatini yo'qotib boradi. Chunki, savdo korxonasi qarzlari yuzasidan hisoblashishi uchun u o'z tovarlarini sotish orqaligina pul mablag'larini topishi mumkin. Tovarlar sotilmayotgani esa korxona pul mablag'larini ishlab topmayotganini anglatadi. Bu esa auditoridan tovarlar eskirishi, buzilishi kabi holatlarning mavjudligini yanada batafsil o'rganishni talab etadi.

Audit jarayonida tahliliy amallarni qo'llashning yana bir turi **uzoq muddatli to'lov qobiliyati tahlili** bilan bog'liq. Bu tur audit tahliliy amallari korxonaning uzoq muddatda qanchalik likvid ekanligini va uzoq muddatli majburiyatlari bilan qanchalik samarali ishlayotganini ko'rsatadi. Ushbu ko'rsatkichni aniqlashning quyidagi bir qator usullari ishlab chiqilgan.

- **Majburiyat – Xususiy kapital nisbati** – korxonaning xususiy kapital va majburiyatlari nisbatini belgilaydi va auditor uchun korxonaning umumiy moliyaviy barqarorligini aniqlash imkonini beradi. Bu ko'rsatkich quyidagi formula orqali aniqlanadi:

$$\text{Majburiyat – Xususiy kapital nisbati} = \frac{\text{Majburiyatlarning umumiy qiymati}}{\text{Xususiy kapitaining umumiy qiymati}}$$

Ushbu formuladagi bo'linmaning 1,0 nisbatni ko'rsatishi, tashkilot o'zaro teng miqdorda majburiyatlar va xususiy kapitalga egaligini anglatadi. 1,0 nisbatdan pastda bo'lgan ko'rsatkich tashkilotning majburiyatlari uning xususiy kapitalidan kam ekanligini, o'z navbatida, 1,0 nisbatdan yuqori ko'rsatkich esa, majburiyatlar hajmi xususiy kapitaldan ortishini anglatadi.

Misol: quyidagi balans hisobotiga asosan «XYZ» kompaniyasining majburiyat-xususiy kapital nisbati 5,17 ni ko'rsatmoqda ($93,639,500 / 18,109,000$). Demak, kompaniya qarzlari o'z xususiy mulkidan besh barobar ko'proqdir. Bu korxonaga kredit berish yoki investitsiya kiritish samarasiz qaror bo'ladi.

Majburiyat – xususiy kapital nisbatining ahamiyati shundan iboratki, u kreditorlarning tashkilotga taqdim etgan o‘z kreditlari uchun mavjud kafolatni ifodalaydi. Ushbu nisbat qanchalik past bo‘lsa, kreditor kredit taqdim etishi yoki taqdim etilgan kredit hajmini oshirishi ehtimoli ham ortib boradi. Aksincha, ushbu nisbatning ortishi, kreditorlarning taqdim etgan kreditlarining qaytmasligi xavfining ortishiga va natijada, kreditga nisbatan belgilanadigan foiz stavkalarining o‘shishiga olib keladi. Majburiyat – xususiy kapital nisbatining ortib borishi shunday bir ko‘rsatkichga kelishi mumkinki, bunday sharoitda kredit taqdim etish yoki uning hajmini kengaytirish mutlaqo asossiz bo‘ladi.

Tashkilotning ketma-ket bir necha yillar davomidagi majburiyat – xususiy kapital nisbatini aniqlash va ularni o‘zaro, shuningdek, boshqa tashkilotlar va tarmoq o‘rtacha ko‘rsatkichlari bilan taqqoslash ushbu nisbatning ahamiyatini yanada oshiradi. Bu auditorga, tashkilot o‘z aktivlarini qaysi mablag‘lar asosida (ya‘ni, qarz yoki o‘z mablag‘lari bilan) shakllantirganiga oid savolga va bu moliyalashning qanchalik samarali ekanligini aniqlashga imkon beradi.

- Operatsion pul mablag‘larining kapital xarajatlariga nisbati ko‘rsatkichi – raqobatbardoshlikni ta‘minlashi maqsadida korxona o‘z egaligidagi uzoq muddatli aktivlarini zarurat tug‘ilganda almashtira olishi yoki kengaytirish qobiliyatiga egaligini ko‘rsatuvchi ko‘rsatkich. Korxonaning bu maqsadga qanchalik erisha olayotganini ko‘rsatuvchi vosita operatsion pul mablag‘larining kapital xarajatlariga nisbati ko‘rsatkichi hisoblanadi. U quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Operatsion pul mablag‘larining kapital xarajatlariga nisbati ko‘rsatkichi} = \frac{\text{Operatsion faoliyatdan sof pul oqimi}}{\text{Yillik kapital xarajalar}}$$

Ushbu formulaning suratidagi ma‘lumot pul oqimlari tog‘risidagi hisobotdan olinadi. Maxraj ma‘lumoti esa asosan moliyaviy natijalar to‘g‘risidagi hisobot va moliyaviy hisobotlarga ilovalardan olinadi.

1,00 dan yuqori nisbat korsatkichi korxonaning faoliyati ushbu faoliyatni yuritish uchun zarur bo‘lgandan ham ko‘proq xajimdagi pul mablag‘lari bilan ta‘minlayotganini ko‘rsatadi. Ushbu nisbat korxonaning uzoq muddatda to‘lovga layoqatligini ham ko‘rsatadi. 1,00 nisbatda yuqori ko‘rsatkich uzoq muddatli qarzlar yuzasidan hisob-kitobni amalga oshira olishini anglatadi.

Misol: «XYZ» kompaniyasi 2007-yil uchun 629,500,000 so‘m hajmdagi kapital xarajatlarini amalga oshirganini e‘lon qildi. Shu yilning

«XYZ» kompaniyasi
Balans hisoboti
2008-yil 31-dekabr

Uzoq muddatli aktivlar:

Yer		34.000.000
Bino	82.000.000	
(Ayriladi) Jang'arilgan eskirish	<u>18.000.000</u>	64.000.000
Asbob-uskunalar	21.300.000	
(Ayriladi) Jang'arilgan eskirish	<u>7.700.000</u>	<u>13.600.000</u>
Ja'mi uzoq muddatli aktivlar:		111.600.000

Joriy aktivlar:

Pul mablag'lari	62.000
Debitorlik qarzlari	28.000
Tovar moddiy zaxiralari	43.500
Kelgusi davr xarajatlari	15.000
Ja'mi joriy aktivlar:	<u>148.500</u>

Ja'mi aktivlar: 111.748.500

Joriy majburiyatlar:

Qisqa muddatli kreditorlik qarzlari	60.000.000
Oylik bo'yicha qarzdorlik	<u>3.639.500</u>

Ja'mi joriy majburiyatlar: 63.639.500

Uzoq muddatli majburiyatlar:

Uzoq muddatli bank kreditlari	30.000.000
-------------------------------	------------

Ja'mi majburiyatlar: 93.639.500

Xususiyl kapital:

Ustav kapital	9.000.000
Qo'shilgan kapital	1.109.000
Taqsimlanmagan foyda	<u>8.000.000</u>

Jami xususiyl kapital **18.109.000**

Jami majburiyat va xususiyl kapital 111.748.500

operatsion faoliyatdan sof pul oqimlari 1,200,884,400 so'mga teng bo'ldi. «XYZ» kompaniyasining operatsion pul mablag'larining kapital xarajatlarga nisbati ko'rsatkichi $1,200,884,400 / 629,500,000 = 1,91$ ga teng.

Umuman olganda, tahliliy amallar auditor uchun auditni har taraflama sifatli o'tkazishga imkon beradi va korxona faoliyati bilan bog'liq muammolarni aniqlashda hamda shunga mos ravishda mijoz uchun asosli takliflarni ishlab chiqishga imkon yaratadi.

Audit tekshiruvini samarali rejalashtirish uchun auditor tomonidan mijozning ishlab chiqarish nuqtalari va idoralariga tashrif buyurilishi ham zaruriy amaliyot hisoblanadi. Bu jarayonda auditor mijozning ishlab chiqarish jarayoni, asosiy ishlab chiqariladigan mahsulotlari va mahsulotlarning tashqi ta'sirdan qanchalik himoyalangani bilan tanishishi mumkin bo'ladi. Ushbu vaziyatda auditor ehtimoliy muammoli holatlarga e'tibor qaratishi lozim. Misol uchun, tayyor mahsulot va xom-ashyolar ustida yig'ilib qolgan chang ham shu mahsulot va xom-ashyolarning yaroqsiz holga kelib qolganidan darak berishi mumkin. Korxona omboriga tashrif buyurgan chog'da auditor ombor va unda saqlanayotgan tayyor mahsulot, tovarlar va xom-ashyo hajmi bilan shaxsan tanishishi va buning asosida ularni inventarizatsiyadan o'tkazish uchun zarur bo'lgan xodimlarning sonini taxminan belgilashi mumkin bo'ladi.

Shuningdek, auditor tashrif chog'ida korxonada xom-ashyoni qabul qilish, uni ishlab chiqarishga berish va mahsulotlarni yuklab jo'natish jarayonida qanday ichki hujjatlar qo'llanilishi bilan tanishishi mumkin. Bu hujjatlar auditorga korxona ichki nazorat tizimini baholash uchun zarurdir.

Korxona boshqaruv idoralariga tashrif jarayonida auditor korxona tashkiliy tuzilmasining amaliyot bilan qanchalik mos kelayotgani, tuzilmada uchraydigan rahbariyat vakillari bilan shaxsan tanishishi mumkin.

Yuqoridagi bosqichlarda auditor tomonidan mijozga oid to'plangan umumiy va nisbatan o'zgarmas ma'lumotlar **doimiy fayllarda** saqlanadi.

Auditorlar mijozga tergovchi sifatida emas, balki ijobiy, konstruktiv harakterga ega maslahatchi sifatida yondashadilar. Rejalashtirish jarayonida mijoz bilan uchrashuv o'tkazish, tekshiruv jarayonidagi tushunmovchiliklarning oldini olishda katta ahamiyatga ega. Uchrashuvda audit tekshiruvining turi, maqsadi va ko'lami yuzasidan suhbat olib borilishi lozim. Bu jarayonda auditor va mijozning asosiy diqqat-e'tibori xizmat haqida bo'lsada, etika nuqtayi nazaridan, bu auditor uchun eng muhim masala ekanligi mijoz oldida ko'rinmasligi lozim.

Tekshiruv boshlashdan avval audit tekshiruvining ko'lamini va yo'nalishi, shuningdek, buxgalteriya yozuvlarining holati yuzasidan mijoz bilan o'tkaziladigan uchrashuv audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonidagi eng muhim qadamlardan biri hisoblanadi. Aks holda, auditor tekshiruvni boshlashi arafasida mijozning yil yakuni oldidan amalga oshirgan operatsiyalari hisobga olinmagan, moliyaviy natijalar to'liq yakuniga yetkazilamagan bo'lishi mumkin. Operatsiyalarning natijalarini buxgalteriya tizimida qayd etish va moliyaviy hisobotlarni tuzish esa auditorning vazifasi emas.

Auditor tekshiruvning boshlang'ich davrida amalga oshirishi lozim bo'lgan eng muhim vazifalardan biri, mijoz buxgalteriya schyotlarining yil boshiga saldolarining to'g'riligiga ishonch hosil qilishdan iborat. Misol uchun, asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar eskirishining va ma'muriy xarajatlarning asosli ekanligini o'rganish uchun, auditor mijozning asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarining yil boshiga saldolarining to'g'ri ekanligiga ishonch hosil qilishi lozim. Bunda auditor mijozdan boshlang'ich saldolarining to'g'riligini isbotlovchi dalillarni so'rashi kerak. Ba'zi hollarda, bunday dalillarning keltirilmaslari, auditorning balans hisoboti va moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot bo'yicha o'z fikrini bayon etishdan bosh tortishiga olib kelishi mumkin.

Shunday vaziyatda, agar mijoz avvalgi yilda, o'z ishinining sifati yuzasidan katta obro'ga ega auditorlik firmasi tomonidan tekshiruvdan o'tgan bo'lsa, shu firmaning auditorlik hisoboti va xulosasi mijozning eng asosli dalili sifatida xizmat qilishi mumkin. Buning auditor uchun ahamiyati shundaki, schyotlarning yil boshidagi saldolarini minimal darajada tekshirish yetarli bo'lishi mumkin. Aks holda, auditor bu yilgi schyotlarni tekshirishdan oldin korxonaning avvalgi yildagi schyotlari aylanmasi va saldolarini tekshirishi lozim bo'ladi. Bu esa auditorlik tekshiruv vaqtining cho'zilib qolishiga va mos ravishda tekshiruv haqining oshib borishiga olib keladi. Shu sabab, korxona uchun doimiy ravishda audit tekshiruvdan o'tish, bir necha yilda bir marotaba tekshiruvdan o'tishdan ko'ra ancha arzonroqqa tushishi mumkin.

Audit tekshiruvini rejalashtirishning yakunida audit tekshiruv uchun xizmat haqi masalasi ham ko'rib chiqilishi lozim. Mijoz auditoridan, birinchi navbatda, audit tekshiruvini boshlashdan avval, bu xizmat mijoz uchun taxminan qanchaga tushishi bilan qiziqadi. Auditor tomonidan bu savolga javob berilishidan avval, audit tekshiruvini yakunlash uchun sarflanishi kutilayotgan vaqt miqdori aytib o'tilishi va asoslanishi kerak.

Har bir auditorlik firmasi tekshiruv uchun haqni hisoblab chiqishdan oldin quyidagi bosqichni amalga oshiradi:

1) o'z xodimlarini ish tajribasi va malakasiga asosan guruhlarga ajratgan holda, shu guruhlarning har biri uchun soatbay haq begilanadi;

2) har bir guruh sarflashi kutilayotgan soat miqdorini shu guruh uchun belgilangan soatbay haqqa ko'paytiriladi;

3) ko'paytmaga firma tekshiruv yuzasidan amalga oshirishi kerak bo'lgan be'vosita va bilvosita xarajatlarni qoplash va daromad olish uchun zaruriy miqdordagi qo'shilishi lozim bo'lgan qiymatni aniqlaydi.

Audit tekshiruvi haqi mijozni qoniqtirsa, mijoz xizmat haqini to'laydi va audit tekshiruvi boshlanadi.

Ammo bu haq faqatgina taxminiy miqdordir. Tekshiruv jarayonida turli kutilmagan vaziyatlarning yuzaga kelishi xizmat haqining yana ham oshishiga olib kelishi mumkin. Ammo har qanday vaziyatda ham, auditor eng tejamkor yo'lni tanlashi lozim, ya'ni xizmat haqi mijoz uchun imkon darajasida minimal miqdordagi xarajat bo'lishi kerak. Buning natijasida, mijoz – auditor munosabatlari kelgusida ham mustahkam saqlanib qolinishi ta'minlanadi.

Auditorlik firmalarida belgilangan soatbay xizmat haqi turli firmalarda turlicha. Soatbay xizmat haqini belgilashda asosiy me'zon, auditorlik firmasining jamoatchilik orasidagi obro'-e'tiboridir. Misol uchun, rivojlangan davlatlarda «Katta to'rtlik» ka kiruvchi firmalarning xizmat haqi yirik korxonalar uchun millionlab AQSH dollariga tushgani holda, kichik mahalliy yoki mintaqaviy firmalarda bu miqdor ancha kichik summani tashkil etadi.

Albatta, bu haqning barchasi tekshiruvni o'tkazgan auditorlar o'rtasida taqsimlanmaydi. Xizmat haqining taxminan 40% shu maqsadlarda ishlatiladi. Qolgan qism esa firmaning ma'muriy xarajatlarini qoplash va partnyorlarga daromad tariqasida taqdim etiladi.

Mijoz bilan tekshiruvni o'tkazishdan oldingi uchrashuvda ko'rilishi lozim bo'lgan masalalardan yana biri, mijoz xodimlari audit tekshiruvini o'tkazish uchun qanday xizmat ko'rsatishi mumkinligini kelishishdan iborat. Avval ta'kidlanganidek, mijoz xodimlari, avvalo, tranzit va balans schyotlarning aylanmasi va saldosi to'g'ri hisoblagan va yopgan bo'lishlari kerak. Shuningdek, ko'pgina audit ishchi qog'ozlari ham ular tomonidan tayyorlanishi va natijada auditor vaqtini tejagan holda, xizmat haqini qisqartirishi mumkin bo'ladi. Bunda auditor mijoz xodimlariga sarlavha qo'yilgan maxsus qog'ozlarga aynan qanday ma'lumotlar kiritilishi lozimligini tushuntirishi kerak. Bunday ishchi qog'ozlarga **Mijoz tomonidan tayyorlangan (MIT)** degan belgi va shu qog'ozni tekshirgan auditorning ismi, sharifi qo'yilishi lozim. Mijoz tomonidan bajarilishi mumkin bo'lgan ishlar qatoriga, korxona schyotlari asosida ishchi qog'oz tayyorlash, unda

zaruriy korrektirovkalarni ko'rsatish, hisobdan chiqarilgan debitorlik qarzlarini tahlil etish, yil davomida qo'shilgan va hisobdan chiqarilgan asosiy vositalar ro'yxatini tuzish kabilarni kiritish mumkin.

6.2. Auditorning mijoz oldidagi majburiyat xati va audit tekshiruvini o'tkazish bo'yicha shartnoma

Audit xizmati tashkiliy – huquqiy va mulkchilik shaklidan qat'iy nazar istalgan iqtisodiy subyektga va uning bo'limlari, uyushmalari, filiallariga ko'rsatilishi mumkin. Bu vaziyatda iqtisodiy subyektlar audit tekshiruvini o'tkazuvchi auditorlik firmasini mustaqil ravishda o'zlari tanlaydilar. Korxona o'z talablariga javob beruvchi auditorlik firmasini tanlagach, shu firma rahbariyati nomiga quyidagicha ko'rinishdagi rasmiy taklif – xat yo'llaydi.

Ushbu taklifni olgach, auditorlik firmasi mijoz korxona rahbariyati yoki vakili bilan uchrashuv o'tkazadi. Ushbu uchrashuv davomida amalga oshirilishi kutilayotgan audit tekshiruvining ko'lami, turi, yo'nalishi, mijoz xodimlari tomonidan bajarilishi lozim bo'lgan ishlar ro'yxati, tekshiruvni o'tkazish uchun belgilangan vaqt va xizmat haqiga oid masalalar muhokama etiladi.

Xizmat haqi masalasini muhokama qilishda auditor mijozni «cho'chitib» yubormasligi lozim. Shundagina auditor – mijoz munosabatlar uzoq muddatli boladi.

Audit tekshiruvini o'tkazish bo'yicha

TAKLIF – XAT

Korxona blankasi

**Auditorlik firmasining rasmiy nomi,
firma rahbarining familiyasi, ismi sharifi**

(Korxona nomi) rahbariyati (boshqaruvi, mulkdorlari, aksiyadorlari) korxonaga (audit tekshiruvini qamrashi lozim bo'lgan davr) uchun (auditorlik firmasi nomi) dan audit xizmatini ko'rsatishni so'raydi.

Auditorlik xizmat haqining to'liq to'lanishini kafolatlaymiz.

(Korxona rahbarining familiyasi, ismi, sharifi)

(Imzo)

(Korxona bosh buxgalterining familiyasi, ismi, sharifi)

(Imzo)

Hozirda respublikamizda audit xizmati haqini baholashning quyidagi usullari qo'llanilmoqda:

- akkorda to'lov;
- vaqtbay to'lov;
- ishbay to'lov;
- natijalar bo'yicha to'lov;
- aralash to'lov.

Akkord to'lovda — auditorlik tekshiruvini o'tkazish to'g'risidagi shartnomada to'lov summasi tekshiruv boshlanmasdan oldin belgilanadi va qayd etiladi. Natijada, tekshiruv uchun qancha vaqt sarflanishi, qancha ish bajarilishidan qat'iy nazar auditor faqat dastlab belgilangan summani oladi. Ayrim auditorlik firmalari ushbu summani mijozning moliyaviy imkoniyatlari yoki boshqa me'zonlarga asosan erkin belgilaydilar.

Vaqtbay to'lov — barcha davlatlarda auditorlik xizmatlari bozorida eng keng tarqalgan to'lov turidir. Ushbu to'lov turida audit tekshiruvi haqi auditorlar tekshiruv uchun sarflagan jami soatga asosan aniqlanadi. Agar ko'zda tutilmagan vaziyatlar natijasida mehnat sarfi hajmi ko'paysa, ishlar qiymati ham mutanosib ravishda oshib boradi. Vaqtbay to'lov auditorning bir soat (kun) ish vaqtining baholanishiga asoslanadi va auditor malakasiga ham bog'liq.

Ishbay to'lov — har bir operatsiya, moliyaviy hisobotlar elementlarini tekshirish uchun bajarilgan ish hajmi asosida belgilanadi.

Natijalar bo'yicha to'lov — auditor ko'rsatilgan xizmatlar uchun oldindan qiymatni belgilamaydi, to'lov miqdorini esa buxgalteriya hisobini yuritish, hujjatlarni rasmiylashtirish, soliqlarni to'lash va boshqalarda aniqlangan xatolar va noaniqliklardan mijoz uchun iqtisod qilgan moliyaviy resurslardan ulush sifatida beriladi.

Aralash to'lov — yuqorida qayd etilgan to'lov turlari tashkil topgan. Masalan, shartnomada umumiy qiymati belgilangan (akkord) va shunga qo'shimcha, iqtisod qilingan summa, ko'zda tutilmagan vaziyatlardan kelib chiqadigan resurslardan ma'lum foiz kiritiladi.

Uchrashuv yakunida barcha tashkiliy masalalar mijoz va auditor o'rtasida ijobiy hal etilsa auditor tekshiruv o'tkazishga roziligini **majburiyat xati** orqali rasmiy ravishda bildiradi. Bu xat mijoz rahbariyati nomiga yo'llanadi. Majburiyat xatining bosh maqsadi tekshirilishi kutilayotgan korxona va auditorlik tashkilotining majburiyat va vazifalarini belgilab berishdan iborat.

Majburiyat xati o'zida quyidagi ma'lumotlarni aks ettirishi lozim:

- audit tekshiruvining obyekti;
- auditorga taqdim etilgan ma'lumotlarning to'g'ri bo'lishi yuzasidan mijoz rahbariyatining majburiyati;

- mijoz faoliyatiga oid ma'lumotlarni tijorat siri sifatida saqlash yuzasidan auditor majburiyati;

- auditor tomonidan qo'llaniladigan qonun – hujjatlar;

- tekshiruv jarayonida xatoliklarning aniqlanmay qolishi mumkinligi.

Auditor o'z ixtiyoriga ko'ra ushbu xatga qo'shimcha tarzda quyidagi ma'lumotlarni kiritishi mumkin:

- o'tkaziladigan audit tekshiruvining qisqacha rejasi;

- tekshiruv uchun zarur bo'lgan ma'lumotlarni yozma tarzda taqdim etish bo'yicha so'rov;

- tekshiruv haqini to'lash tartibi va shakli;

- zarurat bo'lganda tashqi ekspertlar xizmatidan foydalanish zarurligi;

- avvalgi audit tekshiruvi ishchi qog'ozlaridan foydalanish bo'yicha maxsus kelishuv.

Odatda, majburiyat xati barcha auditorlik firmalari tomonidan yagona standart shaklda tayyorlanadi. Bu hujjatda mijoz korxona o'z zimmasiga olishi lozim bo'lgan vazifalar ham keltiriladi. Misol uchun: moliyaviy hisobotlarning to'liq va to'g'ri ma'lumotni aks ettirishini, auditorga barcha zaruriy hujjatlarning yetkazib berilishini, debitor va kreditor kabi uchinchi tarafga ma'lumotnoma jo'natish imkonini yaratib berishni va auditorlik tashkilotiga mijoz korxona tomonidan bevosita va bilvosita bosim o'tkazilmasligini ta'minlashi lozim.

Takroriy audit tekshiruvi o'tkazilishi davrida esa auditor tomonidan yangi majburiyat xati tuzilmasligi va avvalgi yil majburiyat xatidan foydalanilishi mumkin.

Majburiyat xati mijoz tomonidan qabul qilingach, audit tekshiruvini o'tkazish bo'yicha shartnoma tuziladi va bu shartnoma buyurtmachi korxona va auditorlik firmasi rahbarlari tomonidan imzolanadi. Shartnoma imzolangan davrdan e'tiboran audit tekshiruviga be'vosita kirishiladi.

Ushbu shartnomaga muvofiq ijrochi – auditor mijozga xizmat ko'rsatish majburiyatini, mijoz esa bu xizmat uchun kelishilgan mablag'ni to'lash majburiyatini o'z zimmasiga oladi. Shartnomada tomonlarning huquqlari, vazifalari va majburiyatlari aniq bayon etilishi kerak.

Amaliyotda mijoz auditordan doimo ijobiy xulosa olishni istaydi. Ammo ba'zi hollarda mijozning buxgalteriya tizimi, moliyaviy ma'lumotlari talab darajasida ishonchli emasligi auditorga bunday xulosa berishga yo'l qo'ymaydi. Natijada, tekshiruv yakunida mijoz va auditor o'rtasida tushunmovchiliklar, nizolar kelib chiqishi mumkin. Shuni e'tiborga olgan holda, auditor shartnomada qaysi hollarda ijobiy xulosa bera olmasligi yoki umuman xulosa berishning imkoni bo'lamsligini aniq ko'rsatib o'tishi kerak.

Shartnoma tuzish davrida muhim masalalardan yana biri audit tekshiruvining haqini belgilash hisoblanadi. Buning uchun auditor tomonidan tekshiruv hajmi, zaruriy vaqt hajmi va audit riski holisona baholanishi kerak. Shu omillar asosida auditor xizmat haqqini belgilashi mumkin.

Shartnomada xizmat haqi masalasi ko'rilganda, shu bandga, tekshiruv xaqining kamida 50% ini oldindan to'lash shartining kiritilishi maqsadga muvofiq. Buning natijasida auditor tekshiruv jarayonida mijozdan moliyaviy jihatdan mustaqil bo'ladi.

Tekshiruv jarayonida auditorga mijoz faoliyatiga doir ko'plab ma'lumotlar kerak bo'ladi. Shartnomada mijoz tomonidan bunday ma'lumotlar auditorga kerak bo'lgan vaqtda to'liq hajmda va tezkor tarzda yetkazib berilishi majburiyati mijoz rahbariyati zimmasiga yuklatilganligi to'g'risidagi ma'lumot ham aks ettirilishi kerak.

6.3. Muhimlik, audit riski va audit strategiyasi

Audit rejasini ishlab chiqish jarayonida auditor tomonidan e'tibor qaratilishi lozim bo'lgan yana bir muhim masala, **muhimlik va audit riski** darajasini belgilab olishdir. Muhimlikni sonda ifodalash auditor uchun tekshiruv ko'lamini belgilashda yordam beradi.

Buxgalteriya aniq hisob — kitobga asoslangan soha bo'lsada, unda taxminlar, farazlar ko'p qo'llaniladi. Misol uchun asosiy vositalarga eskirish hisoblash maqsadida shu asosiy vositaning iqtisodiy foyda keltiradigan davrini belgilashda ham shunday taxminlardan foydalaniladi. Buning natijasida buxgalteriyada ba'zi xatoliklar yuzaga kelishi, moliyaviy ma'lumotlar korxonada sodir etilgan operatsiyalar natijalarini to'g'ri aks ettirmayotgan bo'lishi, bir so'z bilan aytganda, buxgalteriya ma'lumotlari xato bo'lishi mumkin. Auditorlar bu xatoliklarni ikki guruhga bo'ladilar: (1) muhim (katta) xatoliklar; (2) muhim bo'lmagan (kichik) xatoliklar.

Auditor tekshiruvni yuqori sifatli, shu bilan birga, mijoz uchun eng arzon qiymatda o'tkazish maqsadida xatoliklar ichidan faqatagina muhim hisoblanganlarini tanlab oladi va tekshiradi.

«Jiddiylilik va auditorlik riski» nomli № 9 AFMS¹ ga asosan **muhimlik** — moliyaviy hisobotdagi xatoning ushbu hisobotdan malakali foydalanuvchi unga asosan to'g'ri xulosalar chiqarishi va to'g'ri qarorlar qabul qilishiga mone'lik qiladigan chegaradir.

¹ O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 1999-yil 03.09. 813-son bilan ro'yxatga olingan.

Muhim bo'lmagan (kichik) xatoliklarning auditor tomonidan tekshirilmasligiga sabab (1) bu xatoliklar juda kichik va moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilar qaroriga har qanday vaziyatda ham jiddiy ta'sir etmaydi; (2) kichik xatoliklarning sababini aniqlash va to'g'rilash uchun ko'p vaqt va mablag' talab etiladi; (3) bu xatolarning sababini aniqlash va to'g'rilash uchun sarflangan vaqt natijasida moliyaviy hisobotlarni topshirish muddatlari o'tib ketishi mumkin.

Auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z ijobiy xulosasini berayotganda bu hisobotlarda noto'g'ri ma'lumotlar borligini biladi, ammo bu xatoliklar moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar qaroriga sezilarli darajada ta'sir etmaydi deb hisoblaydi. Qarorga ta'sir etishi mumkin bo'lgan har qanday xatolik esa auditor tomonidan batafsil tekshirib chiqilishi kerak.

Hozirda auditorlikning xalqaro amaliyotida ham, respublikamizda ham muhimlikning sonda ifodalangan yagona ko'rsatkichi belgilangan emas. Chunki, bu ko'rsatkich har bir korxonaning xususiyati, hajmiga bog'liq. Ammo muhimlik ko'rsatkichi masalasida auditorlar tomonidan umumqabul qilingan fikr shundan iboratki, moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ko'rsatkichlarda 5% gacha xatolik muhim deb hisoblanmasligi mumkin, ammo bu xatolik 10 % dan oshganda muhim hisoblanadi va auditor tomonidan tekshirilishi kerak. Shuningdek, muhimlikni belgilashda quyida keltirilgan omillar ham e'tiborga olinadi.

Xatolikning mutlaq (absolyut) kattaligi. Mutlaq xatolikning hajmi boshqa omillarning qanday bo'lishidan qat'iy nazar doimo muhim bo'ladi. Misol uchun, 10 mln. so'm miqdoridagi xatolik korxonaning hajmi, xususiyatidan qat'iy nazar doimo muhim.

Xatolikning nisbiy kattaligi. Bu baholash ehtimoliy xatolikning biror asos ko'rsatkichga nisbatan solishtirilishini va shuning asosida xatolikning muhim yoki muhim emasligini aniqlashni nazarda tutadi. Ammo, bu vaziyatda shu asos ko'rsatkichni belgilab olish murakkab masala hisoblanadi.

Misol uchun, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda 100.000 so'mlik xato muhim bo'lgani holda, balans hisoboti uchun muhim bo'lmاسligi mumkin. Hisobotning o'zida ham, bu summa uning qaysidir elementi uchun muhim, boshqasi uchun esa unday bo'lmاسligi mumkin. Ammo, moliyaviy hisobotlar o'zaro bog'liq bo'lganligi sababli, auditor shu hisobotlarning har biri uchun umumiy muhim bo'lgan summani topishi maqsadga muvofiq.

Moliyaviy hisobot elementining mohiyati. Bu omil muhimlikni belgilashda katta ahamiyatga ega. Balans hisobotidagi likvid aktivlar (pul

va pul ekvivalentlari) schyotlari bo'yicha xatolik boshqa uzoq muddatli aktivlar schyotlaridagi xatoliklarga nisbatan muhim hisoblanadi. Bunga sabab bu schyotlarning mutlaq yoki nisbiy kattaligida emas, balki bu schyotlarga nisbatan noqonuniy operatsiyalarni amalga oshirish ehtimoli yuqoriligidir.

Kumulyativ (yig'ilib boruvchi) ta'sir. Auditor muhim bo'lmagan xatoliklarni e'tibordan chetda qoldirayotganda shuni inobatga olishi kerakki, bu ahamiyatsiz xatoliklar yig'ilganda hosil bo'ladigan summa umumiy moliyaviy hisobotga nisbatan muhim (ahamiyatli) bo'lishi mumkin. Misol uchun, balans hisobotining 100.000 so'mlik xatoga ega bo'lgan 10 ta elementini ahamiyatsiz deb hisoblasak, keyin bu ahamiyatsiz summalarni qo'shsak, 1. 000.000 so'm hosil bo'ladi. Bu ko'rsatkich esa moliyaviy hisobotlarga nisbatan muhim bo'lishi mumkin.

Auditda muhimlikni belgilashning quyidagi ikki uslubi mavjud:

1. Induktiv uslub – moliyaviy hisobotning har bir elementi bo'yicha alohida ravishda muhim bo'lgan ko'rsatkichni aniqlash va bu ko'rsatkichlarni qo'shish orqali umumiy muhimlik ko'rsatkichini hosil qilishni nazarda tutadi. Ammo bu uslubiyatni amaliyotda qo'llashda ehtiyotkorlik bilan yondashish zarur. Chunki bu uslub alohida olingan muhimlik ko'rsatkichlarini umumiy lashtiradi va olingan natija moliyaviy hisobotning bir elementi bo'yicha muhim bo'lmasada, boshqa elementga nisbatan muhim bo'lishi mumkin.

2. Deduktiv uslub – butun moliyaviy hisobot yoki uning asosiy bo'limlari bo'yicha umumiy muhimlik ko'rsatkichini aniqlash va bu ko'rsatkichni moliyaviy hisobotlarni tashkil etuvchi elementlar o'rtasida taqsimlab yuborishni nazarda tutadi.

Auditda muhimlik ko'rsatkichini belgilashda biror asos ko'rsatkichlardan foydalanish maqsadga muvofiq. Misol uchun, balans hisoboti yoki moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotning summasi yoki balans hisobotining biror guruhining umumiy summasi. Bu ko'rsatkichlar joriy yil moliyaviy hisobotlaridan olinishi yoki joriy va avvalgi yil ko'rsatkichlarini umumiy lashtirish natijasida belgilanishi mumkin.

Xalqaro amliyotda muhimlik ko'rsatkichini belgilashda deduktiv uslub qo'llaniladi va muhimlik quyidagi uch bosqichda yangidan aniqlanadi:

- 1) rejalashtirish jarayonida;
- 2) audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida;
- 3) auditorlik xulosasini tayyorlash jarayonida.

Birinchi bosqichda auditor o'z malakasi va moliyaviy hisobotlarning dastlabki tahlili asosida qabul qilinishi mumkin bo'lgan va moliyaviy

ma'lumotlardan foydalanuvchilarning qaroriga ta'sir etmaydigan xatolikning 6.1-jadvaldagi kabi eng yuqori va quyi chegaralarini belgilaydi. Minimal chegaradan past bo'lgan xatoliklar muhim bo'lmagan xatoliklar hisoblanadi. Maksimal ko'rsatkichdan yuqori bo'lgan xatoliklar esa muhim xatoliklar bo'ladi. Xatolik maksimal va minimal ko'rsatkichlar orasida bo'lsa, auditor bu xatolikni muhim bo'lgan yoki muhim bo'lmagan xatolik qatoriga kiritish uchun taxliliy mulohazani qo'llashi kerak.

6.1-jadval

Muhimlikning dastlabki belgilangan chegarasi, ming so'm

№	Asos ko'rsatkich	Asos ko'rsatkichning so'mdagi ifodasi (ming so'm)	Muhimlikning auditor belgilangan dastlabki ko'rsatkichi			
			Minimum		Maksimum	
			%	ming so'm	%	ming so'm
1	Joriy aktivlar	60000	5	3000	10	6000
2	Joriy majburiyatlar	70000	2	1400	8	5600
3	Yalpi daromad	120000	3	3600	9	10800

Ikkinchi bosqichda auditor qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolikning umumiy kattaligini tanlangan asos ko'rsatkich elementlari o'rtasida taqsimlaydi. Buni yuqoridagi jadvalda birinchi asos ko'rsatkich sifatida 6.2-jadvalda keltirilgan joriy aktivlar misolida ko'ramiz.

6.2-jadval

Muhimlikning dastlabki belgilangan chegara ko'rsatkichini joriy aktiv elementlari o'rtasida taqsimlash, ming so'm

Korxona balansidagi joriy aktivlar	Minimum	Maksimum
Pul mablag'lari	192	384
Debitorlik qarzlar	795	1590
Tovar – moddiy zaxiralar	2013	4026
Jami	3000	6000

Yuqorida keltirilgan misolda auditor o'z tajribasiga tayangan holda ortiqcha qiyinchiliksiz pul mablag'lari va debitorlik qarzlar schyotlari

bo'yicha xatolikning yuqori va quyi chegarasini belgilashi mumkin. Ammo tovar — moddiy zaxiralari bo'yicha bu vazifani amalga oshirish murakkab kechishi mumkin. Shu sabab, auditor balans hisobotining bu elementi saldosi nisbatan xatolik chegarasini boshqa joriy aktivlarga nisbatan yuqoriroq qilib belgilashi lozim bo'ladi.

Uchinchi bosqichda xatolikning haqiqiy qiymatini aniqlash va natijani dastlabki belgilangan ko'rsatkich bilan taqqoslashdan iborat. Misol uchun, faraz qilaylikki auditor tovar — moddiy zaxiralari auditini o'tkazish jarayonida bu element ko'rsatkichi uning umumiy haqiqiy ko'rsatkichidan 726 ming so'mga oshirib ko'rsatilganini aniqladi. Bu jarayonda 5772 ming so'm hajmdagi TMZ lar bo'yicha operatsiyalarni aks ettirgan dastlabki hujjatlar va hisob registrlari o'rganildi. TMZning umumiy joriy aktiv guruhiga nisbatan (60000 ming so'm) hajmi 34560 ming so'mni tashkil etadi. Natijada, TMZ bo'yicha oshirib ko'rsatilgan xatolikning sonidagi ifodasi 4347 ming so'mni tashkil etadi ($726 : 5772 \times 34560$).

Shu tartibdagi hisob — kitob debitorlik qarzlar va pul mablag'lari elementlari bo'yicha ham o'tkaziladi. Faraz qilaylikki, shu uslub bo'yicha muhimlik ko'rsatkichi yuzasidan hisob — kitob qilinganda pul mablag'lari bo'yicha xatolik 174 ming so'mni tashkil etdi. Debitorlik qarzlar bo'yicha xatolik esa 1318 ming so'mni tashkil etmoqda. Olingan natijalar 6.3-jadvalda keltirilgan.

6.3-jadval

Muhimlikning dastlabki belgilangan chegarasi va haqiqiy xatolik ko'rsatkichlarining qiyosiy tahlili

Joriy aktivlar	Muhimlikning dastlabki belgilangan chegarasi		Haqiqiy xatolik	Haqiqiy xatolik hajmining dastlabki belgilangan ko'rsatkichdan chetlanish hajmi	
	min.	maks.		min.	maks.
Pul mablag'lari	192	384	174	- 18	- 210
Debitorlik qarzlar	795	1590	1318	+ 523	- 272
TMZ	2013	4026	4347	+ 2334	+ 321
Jami	3000	6000	5839	+ 2839	- 161

Natija shuni ko'rsatmoqdaki, pul mablag'lari bo'yicha xatolik summasi muhimlikning minimal chegarasidan pastda. Demak, pul mablag'lari bo'yicha xatolik hajmi muhim emas va pul mablag'lari bo'yicha moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma'lumotlar to'g'ri. Debitorlik qarzlar bo'yicha xatolik hajmi maksimal va minimal ko'rsatkich oralig'ida. Shu sabab, auditor bu schyotlar ma'lumotlari to'g'riligi yuzasidan qo'shimcha testlar o'tkazishi kerak. TMZ bo'yicha xatolik hajmi maksimal chegaradan yuqori. Shu sabab, auditor bu schyot bo'yicha tekshiruv ko'lamini kengaytirishi kerak. Uchta element bo'yicha aniqlangan 5839 ming so'mlik xato hajmi maksimal belgilangan 6000 ming so'mlik chegaradan oshmadi.

Auditorlik tashkilotlari mijoz - korxonalarda muhimlik darajasini aniqlash uslubiyatini ishlab chiqishlari, bu uslubiyat hujjatlashtirilishi va barcha audit tekshiruvlarida birdek qo'llanilishi maqsadga muvofiq. Bu uslubiyat ochiq harakterga ega bo'lishi va zarurat bo'lganda tashqi qiziquvchilar uchun asoslab berilishi zarur. Muhimlik darajasi audit tekshiruvini rejalashtirish jarayoni yakunida aniqlab bo'lingan bo'lishi va audit rejasida ko'rsatilishi lozim. Auditor tekshiruvni rejalashtirish jarayonida, mijoz - korxona faoliyati bilan bog'liq ammo ma'lum bo'lmagan ma'lumotlarni tekshiruv jarayonida aniqlasa va bu moliyaviy hisobotlar bilan bog'liq ma'lumot bo'lsa, auditor dastlabki muhimlik darajasini o'zgartirish huquqiga ega. Ammo bu o'zgartirish faqatgina katta auditorning ruxsati bilan, tegishli ishchi qog'ozlarda o'z ifodasini topgan holda kiritilishi kerak.

Audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonida auditor tomonidan amalga oshirilishi lozim bo'lgan eng muhim vazifalardan biri audit riskini baholash hisoblanadi.

Audit riski — auditor tomonidan, muhim xatoliklarga ega bo'lgan moliyaviy hisobotlar yuzasidan, bilmagan holda noto'g'ri (teskari) xulosa berilishi riskidir. Boshqacha qilib aytganda, moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar mavjud, ammo tekshiruv jarayonida auditor tomonidan ularning aniqlanmaslik xavfi.

Audit rejasini ishlab chiqish jarayoida auditor audit riskiga ta'sir etuvchi omillarni aniqlashi lozim. Quyida moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar mavjud bo'lishi mumkinligini ko'rsatuvchi omillar ro'yxati keltirilgan.

Xalqaro amaliyotda audit riskini baholashning quyidagi ikki usuli mavjud:

- 1) intuitiv;
- 2) hisoblash.

Boshqaruvda

- Boshqaruv va moliyaviy qarorlar faqat birgina shaxs tomonidan qabul qilinishi;
- Rahbariyat o'zi uchun juda yuqori maosh belgilaganligi;
- Rahbariyatning korxona faoliyat yurituvchi tarmoqdagi obro'-e'tibori past darajadali;
- Rahbariyat kelgusi daromadlarga nihoyatda katta e'tibor qaratganligi.

Faoliyatda

- Korxonaning o'z tarmog'idagi boshqa korxonalarga nisbatan shubhali darajada yuqori daromad ko'rsatkichlariga egaligi;
- Iqtisodiy omillarning (inflatsiya, foiz stavkalari, ishsizlik va boshqalar) operatsion faoliyatga yuqori darajada ta'sirchanligi;
- Tashkilotda sifatli boshqaruv nazoratining yo'lga qo'yilmaganligi sababli boshqaruvning tarqoqligi;
- Korxona o'z faoliyatini yaqin kelajakda to'xtashi mumkinligini ko'rsatuvchi ichki va tashqi omillarning mavjudligi.

Mijoz buxgalteriyasida

- Buxgalteriya nuqtaviy nazaridan murakkab operatsiyalar ko'plab amalga oshirilganligi;
- Avvalgi yillardagi moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar aniqlanganligi;
- Mijoz avvalgi yillarda audit tekshiruvidan o'tmaganligi;
- Mijoz rahbariyati yangi auditorga avvalgi yillarda audit tekshiruvini o'tkazgan auditor bilan muloqot uchun ijozat bermasligi.

Intuitiv uslubda audit riski tekshiruvni rejalashtirish jarayonida auditorning tajribasi va mijoz faoliyati bilan yaqindan tanishishi hamda mijoz rahbariyati va buxgalteriya xizmati xodimlari bilan og'zaki suhbat olib borish asosida umumiy moliyaviy hisobotlar yoki ularning asosiy guruhlarini bo'yicha aniqlanadi. Ammo audit riskini baholash maqsadida intuitiv uslubni faqatgina kichik korxonalarga nisbatan qo'llash mumkin. Shu sabab ushbu uslub xalqaro amaliyotda qo'llanilmaydi.

Hisoblash uslubida audit riski quyida keltirilgan nisbiy kattaliklarning maxsus faktorli modeli asosida baholanadi:

$$\text{Audit riski} = DR \times NR \times AR$$

Ushbu modelda:

DR – doimiy risk (Inherent risk);

NR – nazorat riski (Control risk);

AR – aniqlanmaslik riski (Detection risk).

Doimiy risk – biror schyotga nisbatan hech qanday ichki nazorat tizimining o'rnatilmaganligi sababli shu schyotda muhim xatolikning yuzaga kelish riski.

Nazorat riski – biror schyotga nisbatan ichki nazorat tizimi o'rnatilgan bo'lsa hamki, shu nazorat tizimining sifatli ishlamaganligi sababli schyotda muhim xatolikning yuzaga kelishi riski.

Aniqlanmaslik riski – auditor tekshiruvni o'tkazgach, aslida muhim xatoliklarga ega schyotlarga nisbatan, bilmagan holda, ijobiy xulosa berib yuborishi riski.

Auditor tekshiruvni rejalashtirish jarayonida bu risklarni o'rganishi, baholashi va tegishli ishchi qog'ozlarda hujjatlashtirishi lozim.

Auditorlik riski darajasi $0 < AR < 1$ nisbatda ifodalanishi mumkin. Bunda 0 ko'rsatkich auditorning moliyaviy hisobotlarga nisbatan hech qanday xatolik yo'qligiga ishonchi komilligini bildiradi. Ammo audit riskining mutlaqo mavjud bo'lmashligi mumkin emas.

E'tibor bersak, aniqlanmaslik riski be'vosita auditor tekshiruviga bog'liq bo'lsada, doimiy va nazorat risklari mijoz bilan bog'liq. Audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonida auditor moliyaviy hisobotlardagi har bir muhim elementga nisbatan doimiy va nazorat riskini baholashi, buning asosida esa aniqlanmaslik riski darajasini maksimal qisqartirish uchun zarur bo'lgan tekshiruv hajmini belgilashi lozim. Buning natijasida, auditorning, moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma'lumotlar korxonaning haqiqatdagi moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalari bilan mos tushishi yuzasidan bergan xulosasini asoslash uchun umumiy audit riskini minimal miqdorga tushirish imkoniyati yuzaga keladi.

Misol uchun, auditor mijozning debitorlik qarzlari ga nisbatan nazorat riski yuqori deb baholasa, debitorlik qarzlari bo'yicha tekshiruv ko'lamini kengaytiradi va buning natijasida, aniqlanmaslik riski darajasi qisqarishi orqali umumiy audit riski kamaytirilishi mumkin.

Audit riskini minimallashtirish uchun auditor avvalo doimiy riskni o'rganishi va unga ta'sir etuvchi omillarni aniqlashi lozim. Bu omillar qatoriga tashkilot faoliyatining o'ziga xos xususiyatlari; rahbariyatning halolligi; oldingi audit tekshiruv natijalari; mijoz faoliyatiga xos bo'lmagan operatsiyalarning amalga oshirilishi; rahbariyat va xodimlar o'rtasidagi o'zaro munosabat va boshqalar kiradi.

Ushbu omillarning doimiy riskka salbiy ta'siri bo'lmagan taqdirda ham doimiy riskni 50 % deb belgilash maqsadga muvofiq. Doimiy riskning yuqori bo'lishiga olib keluvchi omillar mavjud bo'lgan taqdirda ushbu ko'rsatkichni 100 % deb qabul qilish tavsiya etiladi.

Doimiy riskni baholagach auditor mijozning har bir operatsiyalari bo'yicha nazorat riskini baholashi lozim. Bu maqsadda, auditor tomonidan: mijoz rahbariyatining korxonada samarali ichki nazorat tizimini tashkil etishga munosabati; ichki nazorat tizimining tuzilishi va korxona ichki auditorlarining malakasi, bo'limlarga nisbatan mustaqilligi aniqlanadi.

Nazorat riski tekshiruvdan oldin 100% deb baholanadi va auditor tomonidan nazorat riskini pasaytirish uchun asos bo'luvchi dalillar to'plangach, ushbu ko'rsatkich 100% dan pasaytirib boriladi.

Doimiy va nazorat riski yuzasidan baholashni amalga oshirgach, auditor aniqlanmsalik riskini baholashni bajaradi va shuning asosida to'planishi lozim bo'lgan dalillar hajmi belgilanadi.

Auditorlar rejalashtirish va tekshiruv jarayonida alohida e'tibor qaratishi lozim bo'lgan yana bir muhim masala, mijoz tomonidan hisoblangan buxgalteriya taxminlari hisoblanadi. Bunda auditor, mijoz qanchalik konservatizm tamoyiliga amal qilgan holda ish olib borganini o'rganishi lozim.

Misol uchun, noaniqlik sharoitida, mijoz aktiv va daromadning, mavjud variantlar ichidagi eng kam, majburiyat va xarajatlarning esa eng yuqori miqdorini tanlashi kerak. Bunday taxminlarni belgilash mijoz majburiyati hisoblanadi va ular, odatda, taxminan qo'llanilmagan schyotlarga nisbatan muhim xatoliklarga ancha sezuvchan bo'ladi. Buxgalteriya taxminlari yuzasidan tekshiruv o'tkazish jarayonida auditor:

- 1) barcha zaruriy taxminlar mijoz tomonidan ishlab chiqilganini;
- 2) bu taxminlar asosli ekanligini;
- 3) taxminlar hisobga to'g'ri olinganini va zarurat bo'lsa ilovalarda to'liq keltirilganini tekshirishi lozim.

Barcha zaruriy taxminlar ishlab chiqilganini va hisobga to'g'ri olinganini tekshirish uchun auditordan mijoz faoliyat yuritayotgan tarmoq va BHMS bilan yaqindan tanish bo'lish talab etiladi. Taxminlarning asosli ekanligini o'rganish uchun esa quyidagilardan biri yoki bir nechtasini tanlash mumkin:

- 1) mijoz tomonidan bunday turdagi taxminlarni ishlab chiqish bosqichining har birini alohida o'rganish;
- 2) taxminni auditorning o'zi mustaqil ravishda ishlab chiqishi va hosil bo'lgan miqdorni mijoz tomonidan chiqarilgan miqdor bilan solishtirish;
- 3) ushbu taxminlar asosida sodir bo'lgan natijalarni tahlil qilish.

Mijoz tomonidan taxminlarning qo'llanilishi auditor tekshiruvini murakkablashtirib boraveradi. Ma'lum bir taxminlarning qanchalik asosli ekanligini o'rganish uchun auditor operatsiyalarning xususiyatidan kelib chiqqan holda ish tutishi lozim.

Audit riski muhimlik ko'rsatkichiga ham bog'liq. Bu ikki ko'rsatkich o'rtasida teskari bog'liqlik mavjud:

1) muhimlik darajasi qanchalik yuqori bo'lsa, umumiy audit riski shunchalik past bo'ladi;

2) muhimlik darajasi qanchalik past bo'lsa, umumiy audit riski shunchalik yuqori bo'ladi.

Rejalashtirish jarayonida muhimlik ko'rsatkichi va audit riskini baholashni amalga oshirgach auditor tekshiruv strategiyasini ishlab chiqishi lozim. **Audit strategiyasi** — tekshiruvning yakuniy maqsadiga mijoz uchun eng kam xarajatga tushadigan, ammo har taraflama sifatli tekshiruv o'tkazish orqali erishishdir. Samarali va asosli audit strategiyasini ishlab chiqish auditoridan, mijoz faoliyat yuritayotgan tarmoq bilan yaqindan tanish bo'lishni va audit sohasida chuqur malakaga ega bo'lishni talab etadi. Yirik mijoz uchun audit strategiyasi, odatda, auditorlik firmasi partnyori yoki menejeri tomonidan, o'rta yoki kichik mijoz uchun esa katta auditor tomonidan ishlab chiqilishi mumkin. So'nggi vaziyatda, katta auditor ishlagan strategiya menejer tomonidan o'rganiladi.

Tekshiruv strategiyasida audit tekshiruvi uslubiyatlari to'g'risidagi ma'lumotlar ham yoritilishi mumkin. Ushbu uslubiyatlarni belgilash jarayonida auditorga, mijozning buxgalteriya ma'lumotlarini tizimlashtirilgan asosda hisobga olinishi juda qo'l keladi. Ma'lumotlarni tizimlashtirilgan holda hisobga olishda (1) operatsiyalar boshlang'ich hisob hujjatlarida qayd etiladi; (2) bu hujjatlardagi ma'lumotlar jurnallarda umumlashtiriladi; (3) juranal ma'lumotlari tegishli schyotlar debiti va kreditiga kiritiladi; (4) yil yakunida schyotlar balansi asosida moliyaviy hisobotlar tayyorlanadi.

Ushbu jarayonga e'tibor bilan qarasak, ma'lumotlarni tekshirish uchun aniq yo'nalish mavjud. Bu yo'nalish korxona ishtirokida yil davomida sodir bo'layotgan minglab operatsiyalarni yakuniy moliyaviy hisobotlar ko'rsatkichlari bilan bog'laydi.

Auditor uchun bu yo'nalishdagi ma'lumotlar oqimini tekshirishning ikki xil uslubiyati mavjud:

1) auditor ma'lum operatsiyalarni dastlabki hisob hujjatlarida qayd etilishidan to moliyaviy hisobotlarga kiritilguniga qadar jarayonni o'rganib chiqishi mumkin. Buning natijasida auditor, barcha operatsiyalar to'g'ri va to'liq hisobga olinganiga ishonch hosil qiladi;

2) auditor yakuniy ma'lumotlarni ularni dastlab aks ettirgan hisob hujjatlari yo'nalishi tomon o'rganib chiqishi mumkin. Bunda, moliyaviy hisobotlarning turli elementlarida keltirilgan ma'lumotlarni tekshirishda schyotlar, schyotlardan jurnallar, ulardan esa dastlabki hisob hujjatlari

tomon yo'nalish tanlanishi mumkin. Shu asosada auditor, moliyaviy hisobotda keltirilgan ma'lumotlar asosli, haqiqatdan ham sodir etilgan operatsiyalar natijasi ekanligiga ishonch hosil qiladi.

Keltirilgan yo'nalishlarning har ikkisi ham auditor uchun katta ahamiyatga ega bo'lsa-da, ular auditorning moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z professional fikrini bildirishi uchun yetarli asos bo'la olmaydi. Demak, auditor boshqa uchinchi tarafdin ham daliliy hujjat va ma'lumotlarni to'plashi lozim.

Audit tekshiruvidan avvalgi yillarda o'tgan mijoz uchun joriy yilda audit rejasini ishlab chiqish, avvalgi yillarda auditor ko'rigidan o'tmagan mijoz uchun audit tekshiruvini rejalashtirishga nisbatan ancha oson kechadi. Joriy yilda audit tekshiruvini o'tkazish uchun javobgar auditor avvalgi yilda ham shu mijoz korxonasida tekshiruv o'tkazgan bo'lishi va natijada mijoz faoliyatining turli qirralari bilan yaqindan tanish bo'lishi mumkin. Shuningdek, avvalgi yilda ishlab chiqilgan audit ishchi qog'ozlari joriy yil tekshiruvini rejalashtirish uchun qimmatli ma'lumotlarni berishi mumkin. Misol uchun, avvalgi yilda qo'llanilgan audit rejasi mijoz haqida umumiy ma'lumot berish bilan bir qatorda, o'tgan tekshiruv audit strategiyasini batafsil yoritishi mumkin. Avvalgi yil audit dasturi esa tekshirish o'tkazish uchun qo'llanilgan audit protseduralari va ular uchun zarur bo'lgan vaqt hajmi yuzasidan ma'lumot beradi. Shu bilan birga, avvalgi yil ishchi qog'ozlari joriy yil moliyaviy hisobotlarining boshlang'ich saldolarini asoslash uchun xizmat qiladi.

Avvalgi yil audit ishchi qog'ozlari joriy yil audit tekshiruvini rejalashtirish uchun katta ahamiyatga ega bo'lsada, katta auditor bu qog'ozlarni shunchaki ko'chirib olishi kerak emas. Chunki avvalgi va joriy hisobot davri oralig'ida mijoz faoliyat sohasi, tashkiliy tuzilmasi, ichki nazorat tizimi va boshqalarda muhim o'zgarishlar yuzaga kelgan bo'lishi, natijada avvalgi yil audit ishchi qog'ozlari joriy yil uchun qisman yoki umuman to'g'ri kelmasligi mumkin.

6.4. Audit rejasi, audit dasturi va vaqt byudjeti

Rejalashtirish jarayoni **audit rejasi, audit dasturi va vaqt byudjeti** kabi audit ishchi qog'ozlarini ishlab chiqish orqali yakunlanadi. Bu ishchi qog'ozlar ikki maqsadga xizmat qiladi:

- 1) auditorning belgilangan standartga asosan ishlayotganligini asoslash;
- 2) audit tekshiruvida qatnashayotgan xodimlarning ishini rejalashtirish va nazorat qilish.

Audit rejasi - mijoz faoliyat tarmog'i va audit strategiyasi yuzasidan auditorning umumiy ma'lumotidir. «Auditni rejalashtirish» deb nomlangan № 3 AFMSGa asosan audit rejasida auditorlik tashkiloti auditni o'tkazish muddatlari, hisobot va xulosasini tuzishni nazarda tutishi shart. Audit rejasida, odatda, quyidagilar to'g'risida batafsil ma'lumot keltirilgan bo'ladi:

1) mijoz, xaqida umumiy ma'lumot – uning tarkibiy tuzilishi, faoliyat tarmog'i;

2) auditning maqsadi (aksiyadorlar taklifi bilan o'tkaziladigan audit, maxsus maqsadlarni ko'zlagan audit va boshqalar);

3) audit xizmatiga qo'shimcha ravishda boshqa turdagi xizmatlar (soliq, konsalting) ham ko'rsatilishi kutilayotgan bo'lsa, ularning turi va ko'lami;

4) audit tekshiruvini o'tkazish uchun zaruriy vaqt hajmi;

5) mijoz xodimlari tomonidan amalga oshirilishi lozim bo'lgan ishlar;

6) audit tekshiruvida qatnashadigan xodimlarga nisbatan talablar;

7) audit riski va muhimlik darajasi bo'yicha ma'lumot.

Audit rejasi 6.1-chizma ko'rinishida bo'ladi va audit tekshiruvini boshlashdan oldin ishlab chiqiladi. Ammo tekshiruv jarayonida,

6.1-chizma

Audit rejasi

Auditning umumiy rejasi				
Tekshiriladigan tashkilot				
Audit davri kishi soatlar miqdorida				
Auditorlik guruhining rahbari				
Auditorlik guruhining tarkibi				
Rejalashtirilgan audit riski				
Rejalashtirilgan jiddiylik darajasi				

№	Rejalashtirilgan ishlar turi	O'tkazish davri	Bajaruvchi	Eslatma
1.	Mijoz faoliyati bilan tanishish			
2.	Ichki nazorat tizimini baholash			
3.	Audit dalillari			
4.	Jiddiylik va risk darajasini aniqlash			
5.	Auditorlik tanlash			
6.	Audit dasturi			
7.	Auditni bevosita o'tkazish jarayoni va h.k.			

Auditorlik guruhi rahbari	_____
Auditorlik tashkiloti rahbari	_____

kutilmagan vaziyatlarning yuzaga kelishi yoki ichki nazorat tizimining haqiqiy holati ma'lum bo'lganda, audit rejasiga zaruriy o'zgartirishlar kiritilishi lozim.

«Auditni rejalashtirish» deb nomlangan № 3 AFMSning 31 bandiga ko'ra **audit dasturi** — audit rejasini rivojlantirish hisoblanadi va audit rejasini amalda ro'yobga chiqarish uchun zarur bo'lgan auditorlik amallar mazmunining batafsil ro'yxatini o'z ichiga oladi. Audit dasturi moliyaviy hisobotning har bir elementini tekshirish uchun amalga oshirilishi lozim bo'lgan ishlarni va buning uchun zaruriy vaqt hajmini belgilagan holda, butun audit tekshiruvining batafsil loyihasini ifodalaydi. Tekshiruvning har bir bosqichi o'z yakuniga yetgach, ish yakunlangan sana shu ishni nihoyasiga yetkazgan auditorning ismi sharifi va haqiqatda ketgan vaqt audit dasturida ko'rsatilishi lozim. Shunday qilib, audit dasturi audit rejasining yanada batafsil ko'rinishi bo'lgan holda, tekshiruvni rejalashtirish va uni nazorat qilishi uchun juda samarali vosita hisoblanadi. Audit dasturi tekshiruvni o'tkazish uchun kerakli xodimlarning zaruriy sonini ko'rsatadi va nazoratchilarga tekshiruvning har bir bosqichini nazorat qilish va yo'naltirishga xizmat qiladi. Audit dasturining umumiy tuzilishi 6.2-chizma ko'rinishida bo'ladi.

Dasturga audit tekshiruvi yuzasidan batafsil yo'riqnomalarni kiritish tekshiruvning zaruriy bosqichlari e'tibordan chetda qolib ketishining oldini oladi. Batafsil yozma yo'riqnomalarning keltirilishi nisbatan tajribasiz bo'lgan auditorlarga, katta auditorlarning ortiqcha yordamisiz ham o'z ishini nihoyasiga yetkazishiga yordam beradi. O'z navbatida, katta auditorlar ham asosiy e'tiborni yuqori darajadagi tahliliy qobiliyat va chuqur mulohaza talab etuvchi bosqichlarga qaratishlariga imkon yuzaga keladi.

Audit rejasi tekshiruvning yakuniy maqsadini ifodalaydi. Audit dasturi esa shu maqsadlarga yetish uchun amalga oshirilishi lozim bo'lgan bosqichlarni ko'rsatib beradi.

Har bir audit tekshiruvi jarayonida, vaziyatdan kelib chiqib, o'ziga xos muammolar yuzaga kelishi mumkin. Ushbu vaziyatda tekshiruvga javobgar shaxsning muhim vazifasi, ayni shu vaziyatga mos keluvchi audit protseduralarini ishlab chiqishdan iborat. Audit tekshiruvini boshlashdan oldin tuzilgan audit dasturi faqatgina **dastlabki ko'rinishdagi** dastur hisoblanadi. Mijoz ichki nazorat tizimining haqiqiy holati va boshqa bir qator vaziyatlar ma'lum bo'lgan holda, bu dasturga zaruriy o'zgartirishlar kiritilishi lozim bo'ladi.

Sifatsiz ichki nazorat tizimi sabab ishonchsiz buxgalteriya ma'lumotlariga yoki ichki audit shtabiga ega bo'lmagan korxonada, bunday xususiyatlarga ega korxonaga nisbatan, ko'proq hajmdagi tekshruv

Audit dasturi

№	Audit amallari ro'yxati	O'rtkazish davri	Bajaryuvchi	Auditor ishchi hujjatlari	Eslatma
1.	Korxonadagi buxgalteriya hisobi, tekshi audit tizimi va moliyaviy hisobotlarning sifatini tekshirish <i>Tekshiriladigan obyektlar:</i>				
1.	Ta'sis hujjatlarining mavjudligi va ustav kapitaliga doir balans ma'lumotlarining haqiqiyligi				
2.	Buxgalteriya hisobi registrlari, oborot ... saldo balanslarini tanlab tekshirish				
3.	Mulklar, debitor va kreditor qarzlari, so'm va valyuta mablag'larining inventarizatsiya ma'lumotlari				
4.	Ishki auditning tashkil etilishi va h.k.				

Auditorlik guruhi rahbari

Auditorlik tashkiloti rahbari

o'tkazilishi lozim. Ba'zan korxonaning biror tarmog'iga nisbatan kuchli, qaysidir tarmog'i uchun esa sifatsiz ichki nazorat tizimi o'rnatilgan bo'ladi. Ushbu vaziyatda, ichki nazorat tizimi talab darajasida bo'lgan sohada audit tekshiruvining hajmi kamaytirilishi, aksincha, sifatsiz ichki nazorat tizimi mavjud bo'lgan tarmoqda uning hajmi ko'paytirilishi lozim. Korxonalarda ichki nazorat tizimi sifatining turli darajadali, qo'llanilgan buxgalteriya uslublarining har xilligi va aynan shu korxonaga xos bo'lgan xususiyatdan kelib chiqib audit dasturining tuzilishi o'zgarib boraveradi. Shu sabab, audit dasturi, audit xulosasidan farqli o'laroq, yagona standart shaklga ega emas.

Ammo, audit dasturi tekshiruvni mantiqiy ketma-ketlik asosida olib borish imkonini beradi. Ammo bu dastur audit xodimlarini yagona qolipga solib qo'yishi kerak emas. Har bir xodim dastur chegarasidan chetlanmagan holda o'z mulohazasiga tayanib ish ko'rishi kerak. Audit dasturi bilan chegaralanmagan holda, xodimlar odatiy harakterga ega bo'lmagan, shubhali har qanday operatsiyalarni batafsil o'rganib chiqishlari zarur.

Auditorlik firmalari, odatda, xizmat haqini vaqtbay asosda olishlari sabab, tekshiruv uchun sarflangan vaqtning doimiy hisobi yuritilishi lozim. **Vaqt budjeti** — audit tekshiruvining har bir bosqichida qatnashayotgan, tajribasiga asosan guruhlariga ajratilgan auditorlarning sarflagan vaqtini auditorlik firmasi tomonidan belgilangan tarif stavkasiga ko'paytirish asosida ishlab chiqiladi. Vaqt budjeti faqatgina xizmat haqi summasini belgilash uchun xizmat qilmay, menejer yoki katta auditor tomonidan alohida e'tibor qaratilishi lozim bo'lgan nuqtalarni ko'rsatadi va tekshiruv belgilangan maromda borayotganini kuzatish imkonini beradi.

Audit tekshiruvini imkon darajasida oldindan belgilangan vaqt ichida yakunlash lozim. Shu sabab, har bir xodim tekshiruvni, o'zi uchun ajratilgan vaqtni aniq bilgan holda, olib borishi kerak. Biror muammo, murakkabliklar yuzaga kelgan holda, ushbu vaziyat yuzasidan xodim katta auditorga zudlik bilan xabar berishi, buning natijasida vaqtning behuda sarflanishining oldini olishi kerak.

Audit tekshiruvi avvalgi yillarda ham o'tkazilgan taqdirda, joriy yil uchun vaqt byudjetini tuzish oson kechadi. Ba'zan, mijoz buxgalteriya yozuvlarining sifatsiz ekanligi aniqlangan, yoki boshqa kutilmagan vaziyatlar yuzaga kelgan holda, vaqt budjetida keltirilgan muddatda tekshiruvni yakunlashning imkoni bo'lmay qoladi. Ammo vaqt budjetidan chiqmaslik tekshiruvning sifatiga ta'sir etmasligi lozim. Ya'ni belgilangan muddatda tekshiruvni yakunlash maqsadida tekshiruv yuzaki o'tkazilmasligi kerak.

6.5. Audit tekshiruvi jarayoni

Audit rejasini tuzish jarayoni mijoz xususiyatiga ko'ra o'zgaruvchan bo'lsada, umumiy ketma-ketlik quyidagi tartibda bo'ladi:

1) audit tekshiruvini rejalashtirish maqsadida mijoz ichki nazorat tizimini o'rganish;

2) nazorat riskini baholash va qo'shimcha nazorat testlarini ishlab chiqish;

3) qo'shimcha nazorat testlarini o'tkazish;

4) nazorat riskini qayta baholash va asoslovchi testlarni ishlab chiqish;

5) asoslovchi testlarni o'tkazish va audit tekshiruvini yakunlash;

6) moliyaviy hisobotlar yuzasidan fikr hosil qilish va auditorlik xulosasini tayyorlash.

1. Audit tekshiruvini rejalashtirish maqsadida mijoz ichki nazorat tizimini o'rganish. O'tkazilishi kutilayotgan audit tekshiruvining turi va ko'lamini mijozning moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklarga yo'l qo'yilishining oldini olish darajasida sifatli ichki nazorat tizimiga egaligiga bog'liq. Auditorlar ichki nazorat tizimini baholashlari uchun:

- uning qanday tuzilganini va qay tartibda ishlashini;

- qaysi tarmoqlarda aynan qanday nazorat turlari mavjudligini;

- turli xildagi operatsiyalar qay tartibda hisobga olinishini va ushbu jarayonda ichki nazorat tizimining rolini;

- moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlarni asoslovchi qanday qo'shimcha hujjatlar mavjudligini o'rganishlari lozim.

Umuman aytganda, mijoz ichki nazorat tizimi haqida tasavvur hosil qilish, mantiqiy nuqtayi nazardan, audit tekshiruvida birinchi qadam hisoblanadi.

Mijoz xodimlari bilan suhbat, avvalgi yillarda qo'llanilgan audit ishchi qog'ozlarini o'rganish, mijozning ishlab chiqarish nuqtalari va idoralariga tashrif buyurish va mijoz ichki hujjatlari bilan tanishish auditor uchun mijoz ichki nazorat tizimi haqida tasavvur hosil qilishning eng samarali manbalari hisoblanadi.

Auditor uchun tizim haqida tasavvur hosil qilish jarayonida mijoz tomonidan asosiy turdagi operatsiyalar qay tartibda hisobga olinishini o'rganish katta samara beradi. Asosiy turdagi operatsiyalarga oid ma'lumotlarni buxgalteriya tizimida qayta ishlash ketma-ketligi **operatsion sikl** deyiladi. Misol uchun, ishlab chiqarish tarmog'ida, asosiy operatsion sikl quyidagicha:

1. Moliyalashtirish sikli (uzoq muddatli va joriy aktivlarni sotib olish uchun mablag' ajratish, qimmatli qog'ozlar xaridi va savdosi sohasida faoliyat yuritish va boshqalar);

2. **Xarid sikli** (turli ko'rinishdagi aktivlarni xarid qilish, xarajatlar, majburiyatlarning yuzaga kelishi va boshqalar):

3. **Ishlab chiqarish sikli** (ishlab chiqarish xarajatlari, tovar moddiy zaxiralar, sotilgan mahsulotlar tannarxi va boshqalar);

4. **Sotuv jarayoni** (pul tushumlari, debitorlik qarzlarning yuzaga kelishi).

Ushbu ketma-ketlikni sotuv jarayoni misolida ko'ramiz. Bu jarayonda avvalo, xaridor bilan shartnoma tuziladi, pul mablag'lari xaridor tomonidan qisman yoki to'liq o'tkaziladi, tayyor mahsulot yuklab jo'natiladi, sotuvchi korxona tarafidan to'lov talabnomasi tayyorlanadi, tayyor mahsulotlar sotilishi hisobga olinadi, sotilgan tayyor mahsulotlar tannarxi hisobdan chiqariladi, debitorlik qarzlari yoki kelib tushgan pul mablag'lari summasi hisobga olinadi. Ushbu jarayonda katta auditor yuqorida keltirilgan ketma-ketlikni tashkil etuvchi har bir qismni tekshirishni o'z xodimlariga taqsimlab beradi. Ular, sotilgan tayyor mahsulotlarga mijoz tarafidan haqiqatdan ham so'rov bo'lganini o'rganadilar (sotuvchi-xaridor o'rtasida shartnoma tekshiriladi); pul mablag'lari haqiqatdan ham ko'rsatilgan summada kelganini tekshiradi (bank ko'chirmasi); 9010, 9110 schyotlarda daromad va xarajat to'g'ri hisobga olinganiga ishonch hosil qiladi. Bu turdagi tekshiruvlar asosida audit ishchi qog'ozlari tayyorlanadi va katta auditorga hisobot beriladi. Hisobot asosida esa katta auditor mijoz moliyaviy hisobotlari yuzasidan tasavvur hosil qiladi va xulosa tayyorlaydi.

Mijoz ichki nazorat tizimi haqida tasavvurga ega bo'lish auditor uchun butun tekshiruv jarayonida katta ahamiyat kasb etadi. Shu sabab auditorlar ushbu tizim haqidagi o'z tushunchalarini ishchi qog'ozga tushiradilar. Ichki nazorat tizimi, odatda, blok sxema ko'rinishida tasvirlanadi. Ushbu tizimning ba'zi qismlarini tasvirlash uchun yozma ma'lumotnoma tayyorlanishi yoki maxsus savolnoma to'ldirilishi mumkin. Bu ishchi qog'ozlarning barchasi keyingi boblarda keltiriladi.

2. Nazorat riskini baholash va qo'shimcha nazorat testlarini ishlab chiqish.

Ichki nazorat tizimining tuzilishini tahlil qilgach, auditorlar shu tizim qanchalik muhim xatoliklarning oldini olish darajasida sifatli tuzilganini o'rganadilar. Audit riski formulasiga qo'yganda, auditorlar **nazorat riski** darajasini aniqlaydilar. Ichki nazorat tizimi sifatsiz deb topilsa (nazorat riski yuqori bo'lsa) auditorlar asosiy e'tiborni asoslovchi testlarga qaratishlariga (aniqlay olmaslik riskini qisqartirishga) va shu asosda umumiy audit riski darajasini pasaytirishlariga to'g'ri keladi. Boshqa tarafdin, ichki nazorat tizimi muhim xatoliklarni aniqlash va to'g'rilay

olish darajasida sifatli bo'lsa, auditor bunga to'liq ishonch hosil qilish uchun yana qanday turdagi qo'shimcha nazorat testlari o'tkazilishi mumkinligini aniqlaydi.

3. Qo'shimcha nazorat testlarini o'tkazish.

Qo'shimcha nazorat testlari asosida auditor, mijozning ichki nazorat tizimi amalda qanchalik samarali ishlayotganini o'rganadi. Nazorat testiga misol tariqasida, mijoz tomonidan sotilgan tovarlarni tegishli jurnal va schyotlarda qayd etishdan oldin, shu operatsiyalar yuzasidan tayyorlanishi lozim bo'lgan hujjatlarni keltirish mumkin. Bunda auditor nazorat testini o'tkazish orqali, mijoz moliyaviy hisobotlarida aks ettirilgan daromad va sof foyda ko'rsatkichlari haqiqatdan ham sodir bo'lgan operatsiyalar natijasi ekanligiga ishonch hosil qiladi. Buning uchun auditor yil davomida tovarlar sotuvi yuzasidan tayyorlangan hujjatlarning istalgan bir nechtasini tanlab, ularning mohiyati bilan tanishadi va shu hujjatlarda keltirilgan summalar tegishli jurnallar, shuningdek, schyotlarda qayd etilganini tekshiradi.

Ichki nazorat tizimini o'rganish yuzasidan o'tkaziladigan testlar, schyotlarning so'mdagi ifodasining to'g'riligini tekshirish uchun emas, balki shu summalarning to'g'ri bo'lishini ta'minlashi zarur bo'lgan nazorat tizimining sifatini o'rganish maqsadida o'tkaziladi. Odatda, ma'lum turdagi nazorat tizimi moliyaviy hisobotning barcha shakllariga ta'sir etishi mumkin. Yuqoridagi misolimizda, tovarlar sotuvi bo'yicha tayyorlangan hujjatlar tegishli tarzda raqamlashtirilmasa, «Tovarlarini sotishdan olingan daromad», «Sotilgan tovarlar tannarxi», «Uzoq va qisqa muddatli debitorlik qarzlari», «Ombordagi tovarlar» kabi schyotlarda keltirilgan summalarning to'g'riligini shubha ostiga qo'yadi. Natijada balans hisoboti, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot, xususiy kapital to'g'risidagi hisobot, pul oqimlari to'g'risidagi hisobot ma'lumotlari haqiqatdagi ma'lumotlar bilan mos kelmasligi riski oshib boradi.

4. Nazorat riskini qayta baholash va asoslovchi testlarni ishlab chiqish.

Nazorat testlarini yakunlagach auditorlar nazorat riskini qayta baholaydilar va o'tkazilgan testlar asosida audit tekshiruvini yakunlash uchun o'tkazilishi lozim bo'lgan asoslovchi testlarning turi, vaqti va ko'lamini belgilaydilar. Nazorat testlari avvalo ichki nazorat tizimining sifatini, ishlash samaradorligini o'rganish uchun zarur bo'lsa, asoslovchi testlar moliyaviy hisobotlardagi aniq bir elementlarining to'g'ri va to'liq ko'rsatilganligini asoslash uchun zarurdir. Misol uchun mijoz buxgalteriya tizimida aks ettirilgan debitorlik qarzlarining haqqoniy ekanligini tekshirish.

Ichki nazorat tizimining bosh vazifasi buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri va to'liq bo'lishini ta'minlashdan iborat. Shu munosabat bilan

auditorlar samarali ichki nazorat tizimiga ega bo'lgan schyotlarda kamroq ko'lamdagi asoslovchi testlarni o'tkazishlari va sifatli ichki nazorat tizimiga ega schyotlarga nisbatan esa kengroq ko'lamdagi asoslovchi testlarni o'tkazishlari mumkin. Ammo umumiy moliyaviy hisobotga nisbatan kam ahamiyatli schyotlarga garchi ularga nisbatan ichki nazorat tizimi sifatli bo'lsada, asoslovchi testlarni tor doirada o'tkazish ham yetarli. Chunki ulardagi xatolik biz yuqorida ko'rib o'tgan muhimlik nuqtayi nazaridan juda kichik hisoblanadi. Auditor tomonidan ichki nazorat tizimida muhim kamchiliklar aniqlangan taqdirda auditor bu holat yuzasidan mijoz rahbariyatiga xabar berishi va bu kamchiliklarni bartaraf etish choralarini taklif etishi lozim.

5. Asoslovchi testlarni o'tkazish va audit tekshiruvini yakunlash.

Bu bosqichda auditor mijoz ichki nazorat tizimining sifatiga qarab ishlab chiqqan asoslovchi testlarni o'tkazadi va moliyaviy hisobotlarning elementlarida ma'lumotlar to'g'ri va to'liq keltirilganiga yoki unday emasligiga ishonch hosil qiladi.

6. Moliyaviy hisobotlar yuzasidan fikr hosil qilish va auditorlik xulosasini tayyorlash.

Audit tekshiruvi jarayonida so'nggi audit protsedurasi qo'llanilib o'z nihoyasiga yetkazilgan kun **audit tekshiruvining so'nggi kuni** deyiladi. Auditorlik xulosasiga audit tekshiruvining so'nggi kuni sanasi qo'yiladi. Ammo xulosa shu kunning o'zida berilmaydi. Auditorlik xulosasi auditorlik firmasi zimmasiga katta javobgarlikni qo'yishi sabab, xulosa berilishidan oldin firma partnyori barcha ishchi qog'ozlar bilan tanishib chiqishi va faqat shundan so'nggina qanday turdagi auditorlik xulosasi berilishi mumkinligini hal qilishi lozim.

Hurmatli talaba, uzhbu bob yakuni bilan siz mazkur darslik va umuman audit asoslarining yarmini o'zlashtirdingiz. Endi navbat bosib o'tilgan qadamni tahlil qilish va yutuq-kamchiliklarni o'rganishdan iborat. Mavzuni guruh bo'lib takrorlash, masala va muammolarni, o'z fikr va qarashlarinigizni guruh bo'lgan holda muhokama qilish maqsadga muvofiq. Zero «... darsda talabalar faoliyatiga nafaqat o'qituvchi, balki boshqa talabalar ham rahbarlik qiladi. Avval a'lochi talaba, so'ngra boshqa talabalar ham o'qituvchi topshirig'iga binoan nima ish qilganini aytadi va qolgan talabalarni orqalaridan ergashtiradi»¹.

¹ B.Yu. Xodiyev va boshqalar - «Yangi pedagogik texnologiyalar» – T.: 2007.

Qisqacha xulosalar

Auditda rejalashtirish audit tekshiruvining maqsadni aniq belgilab olish va shu maqsadga olib boruvchi yo'llarni ishlab chiqishdir. Rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti tomonidan audit tekshiruvining vaqti, hajmi va tekshiruv ketma-ketligi belgilanadi.

Audit rejalashtirish jarayonida mijoz korxona rahbar va xodimlari bilan suhbat, avvalgi auditor bilan muloqot, tahliliy amaliyotlar muhim ahamiyatga ega.

Audit tekshiruvini samarali rejalashtirish uchun auditor tomonidan mijozning ishlab chiqarish nuqtalari va idoralariga tashrif buyurilishi ham zaruriy amaliyot hisoblanadi.

Hozirda respublikamizda audit xizmati haqini baholashning akkord to'lov; vaqtbay to'lov; ishbay to'lov; natijalar bo'yicha to'lov; aralash to'lov usullari qo'llanilmoqda.

Muhimlik moliyaviy hisobotdagi xatoning ushbu hisobotdan malakali foydalanuvchi unga asosan to'g'ri xulosalar chiqarishi va to'g'ri qarorlar qabul qilishiga monelik qiladigan chegaradir. Muhimlikni belgilashda xatolikning mutlaq (absolyut) kattaligi; xatolikning nisbiy kattaligi; moliyaviy hisobot elementining mohiyati; kumulyativ (yig'ilib boruvchi) ta'sir omillari ham e'tiborga olinadi.

Audit riski auditor tomonidan, muhim xatoliklarga ega bo'lgan moliyaviy hisobotlar yuzasidan, bilmagan holda noto'g'ri (teskari) xulosa berilishi riskidir. Xalqaro amaliyotda audit riskini baholashning ikki usuli mavjud: intuitiv; hisoblash.

Audit rejası mijoz faoliyat tarmog'i va audit strategiyasi yuzasidan auditorning umumiy ma'lumotidir. Audit dasturi audit rejasini rivojlantirish hisoblanadi va audit rejasini amalda ro'yobga chiqarish uchun zarur bo'lgan auditorlik amallar mazmunining batafsil ro'yxatini o'z ichiga oladi.

Glossariy

Akkord to'lov (Accord fee) – auditorlik tekshiruvini o'tkazish to'g'risidagi shartnomada to'lov summasini tekshiruv boshlanmasdan oldin belgilashni talab etadigan to'lov turi. Natijada, tekshiruv uchun qancha vaqt sarflanishi, qancha ish bajarilishidan qat'iy nazar auditor faqat dastlab belgilangan summani oladi.

Aniqlanmaslik riski (Detection risk) – auditor tekshiruvni o'tkazgach, aslida muhim xatoliklarga ega schyotlarga nisbatan bilmagan holda ijobiy xulosa berib yuborishi riski.

Aralash to'lov (Mixed fee) – yuqorida qayd etilgan akkord hamda vaqtbay to'lov turlarining aralasmasidan tashkil topgan.

Audit dasturi (Audit programme) – audit rejasini rivojlantirish hisoblanadi va audit rejasini amalda ro'yobga chiqarish uchun zarur bo'lgan auditorlik amallar mazmunining batafsil ro'yxatini o'z ichiga oladi.

Audit rejasi (Audit plan) - mijoz haqida umumiy ma'lumot, auditning maqsadi, audit tekshiruvini o'tkazish uchun zaruriy vaqt hajmi, mijoz xodimlari tomonidan amalga oshirilishi lozim bo'lgan ishlar, audit tekshiruvida qatnashadigan xodimlarga nisbatan talablar, hamda audit riski va muhimlik darajasi bo'yicha ma'lumotni ifodalovchi audit ishchi hujjati.

Auditda rejalashtirish (Audit planning) - audit tekshiruvining maqsadni aniq belgilab olish va shu maqsadga olib boruvchi yo'llarni ishlab chiqishga yo'naltirilgan chora-tadbirlar ketma-ketligi. Rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti tomonidan audit tekshiruvining vaqti, hajmi va tekshiruv ketma-ketligi belgilanadi.

Audit riski (Audit risk) – auditor tomonidan muhim xatoliklarga ega bo'lgan moliyaviy hisobotlar yuzasidan, bilmagan holda noto'g'ri (teskari) xulosa berilishi riski.

Audit strategiyasi (Audit strategy) – tekshiruvning yakuniy maqsadiga mijoz uchun eng kam xarajatga tushadigan, ammo har taraflama sifatli tekshiruv o'tkazish orqali erishish chora-tadbirlari.

Audit qo'mitasi (Audit committee) - xorijda ko'pgina yirik korxonalar o'z buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobot jarayoni ustidan nazorat olib borish maqsadida direktorlar kengashi tarkibida majburiy tarzda tuzadigan va korxona ichki hamda tashqi auditorlari bilan munosabatni bog'lovchi bo'g'in hisoblangan qo'mita.

Vaqtbay to'lov (Hourly fee) – audit tekshiruv haqi auditorlar tekshiruv uchun sarflagan jami soatga asosan aniqlanadigan auditorlik xizmatlari bozorida eng keng tarqalgan to'lov turi. Agar ko'zda tutilmagan vaziyatlar natijasida mehnat sarfi hajmi ko'paysa, ishlar qiymati ham mutanosib ravishda oshib boradi.

Deduktiv uslub (Deductive method) – butun moliyaviy hisobot yoki uning asosiy bo'limlari bo'yicha umumiy muhimlik ko'rsatkichini aniqlash va bu ko'rsatkichni moliyaviy hisobotlarni tashkil etuvchi elementlar o'rtasida taqsimlab yuborishni nazarda tutadi.

Doimiy fayllar (Permanent files) - auditor tomonidan mijozga oid to'plangan umumiy va nisbatan o'zgarmas ma'lumotlar saqlanadigan to'plam.

Doimiy risk (Inherent risk) – biror schyotga nisbatan hech qanday ichki nazorat tizimining o'rnatilmaganligi sababli shu schyotda muhim xatolikning yuzaga kelish riski.

Induktiv uslub (Inductive method) – moliyaviy hisobotning har bir elementi bo'yicha alohida ravishda muhim bo'lgan ko'rsatkichni aniqlash va bu ko'rsatkichlarni qo'shish orqali umumiy muhimlik ko'rsatkichini hosil qilishni nazarda tutadi.

Kumulyativ (yig'ilib boruvchi) ta'sir (Cumulative effect) - ahamiyatsiz xatoliklar yig'ilganda hosil bo'ladigan summa umumiy moliyaviy hisobotga nisbatan muhim (ahamiyatli) bo'lishi mumkinligini anglatuvchi atama.

Majburiyat xati (Engagement letter) – mijoz korxona rahbariyati nomiga yo'llanadigan va tekshirilishi kutilayotgan korxona hamda auditorlik tashkilotining majburiyat va vazifalarini belgilab beruvchi hujjat.

Muhimlik (Materiality) – moliyaviy hisobotdagi xatoning ushbu hisobotdan malakali foydalanuvchi unga asosan to'g'ri xulosalar chiqarishi va to'g'ri qarorlar qabul qilishiga monelik qiladigan chegarasidir.

Nazorat riski (Control risk) – biror schyotga nisbatan ichki nazorat tizimi o'rnatilgan bo'lishiga qaramay, shu nazorat tizimining sifatli ishlamaganligi sababli schyotda muhim xatolikning yuzaga kelishi riski.

Operatsion sikl (Operations cycle) - asosiy turdagi operatsiyalarga oid ma'lumotlarni buxgalteriya tizimida qayta ishlash ketma-ketligi.

Tahliliy amaliyot (Analytical procedures) - korxonaning joriy yilga oid moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini foiz va nisbat ko'rinishida avvalgi yilgi hisobotlar, statistik va budjet ko'rsatkichlari bilan solishtirish.

Xatolikning mutlaq (absolyut) kattaligi (Absolute value of error) – muhimlikka ta'sir qiluvchi boshqa omillarning qanday bo'lishidan qat'iy nazar doimo muhim bo'ladigan xatolik hajmi.

Xatolikning nisbiy kattaligi (Comparative scale of error) - ehtimoliy xatolikning biror asos ko'rsatkichga nisbatan solishtirilishini va shuning asosida xatolikning muhim yoki muhim emasligini aniqlashni nazarda tutadi. Ammo bu vaziyatda shu asos ko'rsatkichni belgilab olish murakkab masala hisoblanadi.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Audit tekshiruvini rejalashtirishning mohiyati va ahamiyati nimada?
2. Audit tekshiruvining tashkiliy rejasida qanday masalalar ko'riladi?
3. Auditor tomonidan rejalashtirish jarayonida amalga oshirilishi zarur bo'lgan qanday vazifalar mavjud?
4. Auditning mijoz oldidagi majburiyat xati nima va unda qanday masalalar ko'riladi?

5. Tekshiruvni rejalashtirish va o'tkazish jarayonida muhimlik ko'rsatkichining ahamiyati nimada?

6. Audit riskining mohiyatini va bu ko'rsatkichni aniqlanish uslubini bayon eting.

7. Audit riskining elementlarini va ularning ma'nosini yoriting.

8. Audit rejasi va audit dasturining mohiyati va o'zaro farqini bayon eting.

9. Audit tekshiruvi jarayonini tashkil etishning ketma-ketligi qanday?

VII bob. ICHKI NAZORAT TIZIMI VA UNING AUDITDAGI AHAMIYATI

7.1. Ichki nazorat tizimining mohiyati va zaruriyati

Ichki nazorat tizimiga ko'p hollarda korxona rahbariyati tomonidan shu korxona xodimlari firibgarliklarining oldini olish uchun amalga oshiriladigan ishlar majmuyi sifatida qaraladi. Aslida, bu vazifa ichki nazorat tizimining ko'plab vazifalaridan faqatgina birini tashkil etadi. Umuman olganda, **ichki nazorat tizimi korxonaning o'z oldiga qo'ygan ma'lum maqsadlariga erishishini ta'minlash uchun ishlab chiqilgan choratadbirlar majmuyidir.** Korxonada ichki nazorat tizimini tashkil etishdan maqsad quyidagilar:

1) korxona egaligida bo'lgan aktivlarning isrof bo'lishi, suiiste'mol qilinishining oldini olish;

2) buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri va to'liq ishlab chiqilishini ta'minlash;

3) korxona xodimlari va bo'limlarining korxona siyosatiga mos ravishda ish olib borishlarini ta'minlash;

4) korxona xodimlari va bo'limlari faoliyatini samaradorlik nuqtayi nazaridan o'rganish.

Bir so'z bilan aytganda, ichki nazorat tizimi korxona rahbariyati uchun shu korxona ish faoliyati belgilangan rejaga, tartib-qoidaga mos ravishda borayotganini yoki rejadan chetlanishlar bo'layotgan muammoli nuqtalarni aniqlash imkonini beradi.

Ichki nazorat tizimi korxonaning faqatgina moliyaviy yoki buxgalteriya tizimini qamrab olmay, korxonaning barcha faoliyat sohalarini o'z ichiga oladi. Misol uchun: xarid qilish, ishlab chiqarish, saqlash, sotish, yetkazib berish. Ichki nazorat tizimi korxona rahbariyatiga korxona faoliyatining har bir sohasi bo'yicha ishonchli, o'z vaqtida va zaruriy ma'lumotlar

yetkazib berilishini ta'minlaydi. Buning natijasida rahbariyat korxona faoliyati ustidan doimiy ravishda nazorat olib borish asosida korxona faoliyatini tartibga soladi va belgilangan maqsadlarga erishilishini ta'minlaydi. Yillik budjet, korxona ichki ishlab chiqarish standartlarining joriy etilishi, ishlab chiqarish va saqlash jarayoni ustidan nazoratni tashkil etish ham ichki nazorat tizimining bir ko'rinishidir.

Ichki nazorat tizimining ahamiyati ayniqsa yirik, murakkab ishlab chiqarish tizimiga ega bo'lgan korxonalar uchun katta ahamiyatga ega. Bir qator rivojlangan davlatlar, xususan AQSHda yirik korporatsiyalarda ichki nazorat tizimini tashkil etish Xorijda Korruptsiya Faoliyatiga Qarshi Qonun (Foreign Corrupt Practices Act) bilan belgilangan va majburiydir. Bu qonunning qabul qilinishiga sabab, o'tgan asrning 70-yillarida AQSHning bir qator yirik korporatsiyalari xorijiy davlatlar bozorlarida o'z o'rinlarini mustahkamlab olish maqsadida shu davlatlar yuqori mansabdor shaxslariga katta miqdordagi mablag'larni ajratganliklari ma'lum bo'ldi. Bu mablag'lar shu davlatlar qonunlariga ko'ra qonuniy, ammo AQSH qonunchiligiga ko'ra pora berish hisoblangan. Ba'zan bu mablag'lar shu korporatsiyalar bosh rahbarlariga hech qanday xabar bermasdan ajratilgan.

AQSH Kongressi tomonidan 1977-yilda qabul qilingan Xorijda Korruptsiya Faoliyatiga Qarshi Qonun bu ishga chek qo'ydi. Xorijiy mamlakatlar bozorlarida o'z o'rnini mustahkamlab olish uchun shu davlatlar yuqori mansabdor shaxslariga mablag' ajratish qonun bilan qat'iyan ta'qiqlandi. Shu bilan birga, bu qonunga ko'ra AQSH Qimmatli qog'ozlar va birja bo'yicha komissiyasi (SEC)dan ro'yxatdan o'tgan va fond birjalarida sotiladigan aksiyalariga ega korporatsiyalarda har qanday operatsiya faqatgina yuqori rahbariyat qarori va roziligi bilan amalga oshirilishi lozim. Shuningdek, korporatsiya aktivlari doimiy ravishda buxgalteriya ma'lumotlari bilan taqqoslanishi, ya'ni inventarizatsiya o'tkazilishi shart. Bundan ko'zlangan maqsad korporatsiyalarda yashirin rezervlar tashkil etilishi va aktivlardan samarasiz foydalanilishining oldini olishdan iborat. Bu qonunga amal qilmaslik korporatsiya uchun 1 mln. AQSH dollari miqdoridagi jarima va mas'ul shaxslarning jinoiy javobgarlikka tortilishiga olib kelishi mumkin.

Ichki nazorat tizimini tashkil etishning qonun bilan majburiy tartibda belgilanishiga sabab shundaki, bu tur korxonalarda samarali ichki nazorat tizimini tashkil etmay turib samarali boshqaruvni yuritishning imkoni yo'q. Sababi rahbariyat korxona faoliyatining har bir sohasi bo'yicha o'z vaqtida ishonchli va to'liq ma'lumotga ega bo'la olmaydi. Buning natijasida korporatsiya rahbariyatning noto'g'ri qaror qabul qilishi sabab bankrotlikka

uchrasa, bu holat millionlab investorlar, bank muassasalari va umuman milliy iqtisodiyot uchun katta zarar olib kelishi mumkin.

XX asr oxiri va XXI asr boshida texnologiya yangiliklarining keng ko'lamda ishlab chiqarish jarayoniga tatbiq etilishi va buning natijasida ishlab chiqarish jarayonining murakkablashishi, yirik korxonalarda minglab xodimlar ish yuritishi kabi hodisalar korxona rahbariyati uchun korxona faoliyati ustidan bevosita nazorat olib borishni, korxona faoliyati natijalari va moliyaviy holatini shaxsan tahlil qilishni imkonsiz qilib qo'ydi. Natijada rahbariyat boshqaruv va nazorat qarorlarini qabul qilish uchun korxonada tayyorlangan buxgalteriya va statistika ma'lumotlariga tayanishga majbur bo'lib qoldi. Bu ma'lumotlar korxonaning joriy faoliyati natijalari va istiqboli yuzasidan ma'lumotlarni aks ettiradi.

Bu ma'lumotlar asosida rahbariyat korxona faoliyatini tartibga solish, korxona xodimlari va bo'limlari o'z oldiga qo'yilgan vazifalarga erishayotganini tekshirish, korxona o'z faoliyatiga oid qonun-hujjatlarga amal qilayotganini o'rganish, korxona moliyaviy holati barqaror ekanligiga va faoliyati daromadli bo'layotganligiga ishonch hosil qilish imkoniga ega bo'ladi.

Har qanday turdagi biznes qaror bevosita yoki bilvosita buxgalteriya ma'lumolari bilan bog'liq. Misol uchun: TMZlar xarid qilish, bir tur mahsulot ishlab chiqarishdan yangi bir tur mahsulot ishlab chiqarishga o'tish, ishlab chiqarish vositalarini sotib olish yoki ijaraga olish bilan bog'liq qarorlar. Bu vaziyatda ichki nazorat tizimi shu tur qarorlarni qabul qilish uchun yetkazib berilgan buxgalteriya ma'lumotlarining to'liq va ishonchli bo'lishini ta'minlaydi.

Korxona rahbariyati tomonidan qabul qilingan qarorlar korxona siyosati hisoblanadi va korxona xodimlari, shuningdek, bo'limlari bu siyosatga amal qilgan holda ish yuritishlari lozim. Bu vaziyatda ichki nazorat tizimi shu siyosatga amal qilinishini ta'minlaydi yoki amal qilinmayotgan holatlarni aniqlaydi. Shu bilan birga, «Buxgalteriya hisobi to'g'risida» gi qonunga asosan, buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotlarni tayyorlash korxona rahbariyati vazifasi hisoblanadi. Bu vazifani amalga oshirishda ichki nazorat tizimi buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri va to'liq bo'lishini ta'minlaydi.

Mustaqil auditorlar uchun ichki nazorat tizimining ahamiyati shundan iboratki, u auditor tomonidan o'tkazilishi lozim bo'lgan tekshiruv hajmi va vaqtini oldindan belgilash imkonini beradi. Sifatli ichki nazorat tizimiga ega bo'lgan korxonada audit tekshiruvini kamroq hajmda o'tkazish mumkin. Chunki sifatli ichki nazorat tizimi natijasida auditor tekshirgan ma'lumotlar to'g'ri va shu sabab qolgan shu tur ma'lumotlarni tekshirib

o'tirishga hojat yo'q. Aksincha, sifatsiz ichki nazorat tizimiga ega korxonada esa tekshiruv ko'lamini kengaytirish va iloji boricha ko'proq ma'lumotlarni tekshirib chiqish zarurati yuzaga keladi. Sababi ichki nazorat tizimi sifatsiz ishlashi sabab korxonada tayyorlangan buxgalteriya ma'lumotlarida kamchiliklar, xatoliklar mavjud. Demak, ichki nazorat tizimi sifati va audit tekshiruvi ko'lami o'rtasida teskari bog'liqlik mavjud.

7.2. Ichki nazorat tizimining tasniflari va elementlari

Xalqaro amaliyotda ichki nazorat tizimi quyidagi ikki turga bo'linadi:

1. Ichki buxgalteriya nazorati tizimi.
2. Ichki boshqaruv nazorati tizimi.

Ichki buxgalteriya nazorati tizimi buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlar ma'lumotlarining ishonchli bo'lishini ta'minlashi lozim bo'lgan tizimdir. Misol uchun, korxona buxgalteriyasi tomonidan tayyorlangan pul mablag'lari bo'yicha ma'lumotning shu korxonaning bank hisob raqami bo'yicha bank tomonidan tayyorlangan hisoboti bilan shu korxonada bevosita pul mablag'lari bilan ishlamaydigan xodim tomonidan solishtirilishini keltirib o'tishimiz mumkin. Buning natijasida buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlardagi pul mablag'lari bo'yicha ma'lumotlarning ishonchli bo'lish ehtimoli ortadi.

Bevosita buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlar ma'lumotlari bilan bog'liq bo'lmagan boshqa barcha tur nazorat tizimlari **ichki boshqaruv nazorati tizimi** deyiladi.

Ammo hozirgi kunda xalqaro standartlarda ichki buxgalteriya nazorati tizimi va ichki boshqaruv nazorati tizimi alohida ko'rsatilmaydi. Ularda faqatgina auditor buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlarda ishonchsiz ma'lumotlarni aniqlash va bartaraf etishga qaratilgan ichki nazorat tizimini o'rganishlari lozimligi ko'rsatiladi.

Ichki nazorat tizimining murakkabligi yoki soddaligi korxonaning tuzilishi, hajmi va faoliyat turiga bog'liq. Lekin har qanday turdagi korxonada ichki nazorat tizimi quyida keltirilgan uch asosiy elementdan tashkil topgan:

1. Nazorat muhiti.
2. Buxgalteriya tizimi.
3. Nazorat amaliyotlari.

Nazorat muhiti korxona o'z oldiga qo'ygan maqsad va vazifalarga erishishi uchun amalga oshirishi lozim bo'lgan chora-tadbirlar majmuyidir. Bu chora-tadbirlar majmuyi quyidagilardan iborat:

1. Korxonani boshqaruv uslubi.
2. Korxonaning mantiqiy to'g'ri ishlangan tashkiliy tuzilmasi.
3. Xodimlarni boshqarishning samarali uslubiyati.
4. Prognozlash va budget tizimi.
5. Ichki audit xizmati.
6. Samarali faoliyat yurituvchi audit qo'mitasi.

Korxonani boshqaruv uslubi. Korxonalarda rahbariyat bir-biridan moliyaviy hisobot tizimi va biznes riskka munosabatiga ko'ra farqlanadi. Ba'zi rahbarlar moliyaviy hisobot tizimiga nisbatan o'zgaruvchan munosabatda bo'ladilar va kelgusi daromadni ko'zlagan holda bugun katta biznes riskka borishlari mumkin. Boshqa tur rahbarlar esa moliyaviy hisobot tizimiga nisbatan o'ta konservativ bo'ladilar va har qanday riskka juda ehtiyotkorlik bilan yondoshadilar. Moliyaviy hisobot va biznes riskka bu ikki xil ko'rinishdagi munosabat moliyaviy hisobotlarning ishonch-liligiga ham ta'sir etadi.

Korxonaning tashkiliy tuzilmasi. Korxona bo'limlarining bir-biriga nisbatan mustaqil tuzilganligi va faqat yuqori rahbariyatga hisobot berishi korxona rahbariyatiga bo'limlar faoliyatini samarali rejalashtirish, to'g'ri yo'naltirish va nazorat qilish imkonini beradi. Tashkiliy tuzilma - korxonaning xodimlari o'rtasida huquq va majburiyatlarning taqsim-lanishidir. Korxona tashkiliy tuzilmasini to'g'ri tuzish korxonada sodir bo'layotgan operatsiyalarning korxona siyosatiga mos ravishda olib borilishini, samaradorlikning oshishini, aktivlarning suiiste'mollik va isrofgarchiliklardan himoyalaniishini va ishonchli buxgalteriya ma'lumot-larining ishlab chiqilishini ta'minlaydi. Bu maqsadlarga erishish uchun esa korxona tashkiliy tuzilmasi quyidagilarni ta'minlashi lozim:

- 1) operatsiyalarni amalga oshirishga ruxsat beruvchi va shu operatsiya-larni amalga oshiruvchi shaxslarning boshqa bo'lishi;
- 2) operatsiyalarni amalga oshiruvchi va shu operatsiyalarni buxgal-teriyada hisobga oluvchi shaxslarning boshqa bo'lishi;
- 3) korxona aktivlarini saqlovchi va shu aktivlar hisobini yurituvchi shaxslarning boshqa bo'lishi.

Korxona tashkiliy tuzilmasi odatda 7.1-chizmadagi kabi tasvirlanadi.

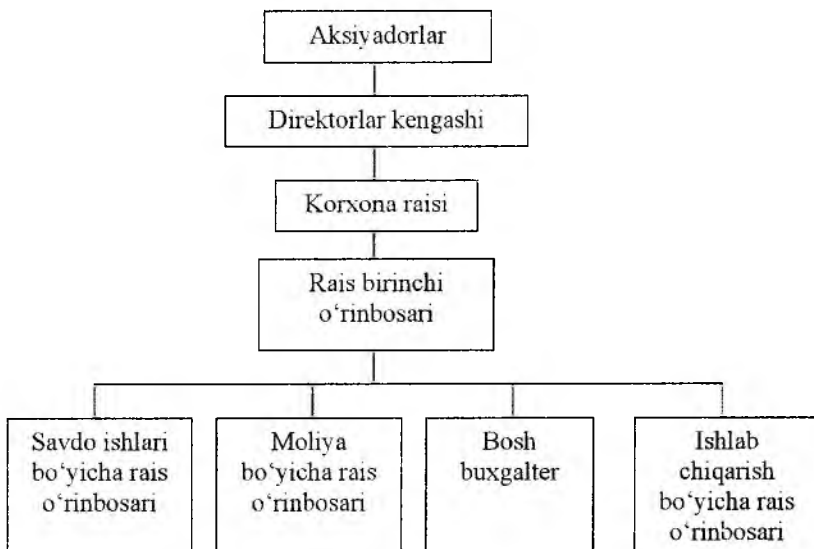
Ma'lumki moliya va buxgalteriya bo'limlari korxonaning moliyaviy faoliyati bilan bevosita bog'liq bo'lgan bo'limlar hisoblanadi. Ammo yuqoridagi chizmadan ko'rishimiz munkinki, moliya va buxgalteriya bo'limlari vazifalari bir-biridan ajratilgan. Bunga sabab samarali ichki nazorat tizimi korxona aktivlarini saqlovchi va shu aktivlar hisobini yurituvchi shaxs bir xodim bo'lmasligini ta'minlashi lozim. Moliya bo'yicha rais o'rinbosari boshchiligida moliya bo'limi korxona moliyaviy

faoliyatini amalga oshirish va likvid aktivlarni saqlash bilan shug'ullanadi. Bu bo'lim vazifalari qatoriga korxonaning kelgusi pul tushumlari va chiqimlarini prognozlash, korxona kredit tizimini ishlab chiqish va korxonaning qisqa va uzoq muddatli moliyaviy ehtiyojlarini qondirish kabilar kiradi.

Bosh buxgalter boshchiligidagi buxgalteriya bo'limi esa korxonada buxgalteriya hisobini yuritish va ichki nazorat tizimini ishlab chiqib o'rnatish vazifasini amalga oshiradi. Buxgalteriya bo'limi korxona moliyaviy faoliyati hisobini yuritadi ammo moliyaviy aktivlarni bevosita o'z qo'l ostida saqlamaydi. Moliya bo'limi esa korxona moliyaviy aktivlarini bevosita saqlaydi ammo ularning hisobini yurita olmaydi. Buxgalteriya hisobining yuritilishi esa shu moliyaviy aktivlarga nisbatan moliya bo'limida javobgarlikning yuzaga kelishini ta'minlaydi. Ya'ni garchi moliya bo'limi aktivlarni saqlasada ularning suiiste'moliga yo'l qo'ya olmaydi. Chunki moliya bo'limida aslida qancha miqdordagi moliyaviy aktiv bo'lishi lozimligini buxgalteriya bo'limi hisobga olib boradi. Bu ikki bo'limning bir-biriga nisbatan mustaqilligi esa moliya bo'limi moliyaviy aktivlarning suiiste'moliga yo'l qo'yib turib, bu holatni buxgalteriya bo'limi bilan kelishgan holda yashirishiga imkon bermaydi.

7.1-chizma

Korxona tashkiliy tuzilmasi



Mantiqiy to'g'ri bo'lgan tashkiliy tuzilma korxona faoliyati samaradorligining oshishiga ham xizmat qiladi. Korxonada amalga oshirilayotgan har bir operatsiyada kamida ikki bo'lim ishtirok etgan holda, bir bo'lim ishi o'z o'zidan boshqa bo'lim tomonidan tekshirib boriladi. Shuningdek, bir bo'lim ikkinchisidan samarali ishlashini talab etishi mumkin. Misol uchun, ishlab chiqaruvchi bo'lim korxona xarid bo'limidan o'z vaqtida zaruriy ishlab chiqarish materiallarini sotib olishni talab etadi. Chunki, buyurtmachilar talabini qondirish maqsadida ishlab chiqaruvchi bo'limdan zaruriy miqdordagi mahsulot ishlab chiqarilishini sotish bo'limi talab qiladi. Natijada bir bo'lim o'z vazifasini bajarishi uchun boshqa bir bo'lim ishini tabiiy ravishda nazorat qilib boradi.

Xodimlarni boshqarishning samarali uslubiyati. Korxona ichki nazorat muhitining samaradorligi shu korxona xodimlarining shaxsiy xususiyatiga ham bog'liq. Shunday qilib, korxonaning o'z xodimlarini boshqarish uslubiyati va yangi xodimlarni ishga qabul qilish, qayta tayyorlash, qo'llab-quvvatlash tizimi korxona nazorat muhitiga o'zining katta ta'sirini o'tkazadi.

Afsuski, xodimlarni boshqarishning samarali uslubiyati korxona xodimlari tomonidan hech qanday suiiste'mollikning amalga oshirilmasligiga kafolat bera olmaydi. Ba'zan korxonaning eng ishonchli xodimlari ham korxonaga nisbatan katta suiiste'mollikka yo'l qo'yishlari mumkin. Bunga sabab, ularning korxona rahbariyati oldida katta ishonchga ega ekanliklari bo'lib, ular korxonaning likvid aktivlari, buxgalteriya ma'lumotlariga oson kira oladilar. Bu holat esa ular tomonidan korxona aktivlarini suiiste'mol qilib, keyin bu holatni buxgalteriya ma'lumotlarini o'zgartirish orqali yopib yuborishlariga yo'l ochib beradi.

Rivojlangan davlatlarda korxona o'ziga nisbatan bunday turdagi zarar yetishining oldini olish maqsadida shu korxonada likvid aktivlarni saqlovchi shaxslardan korxonaga yetishi mumkin bo'lgan moddiy zararni sug'urtalab qo'yadi. Sug'urta muddati davomida agar korxona shu xodimlarning noqonuniy faoliyatidan zarar ko'rsa, sug'urta kompaniyasi bu zararni qoplab beradi. Bu tur sug'urtaning korxonaga afzalligi shundaki, korxona bir tarafdin kelajakda yetishi mumkin bo'lgan zararining oldini oladi, ikkinchi tarafdin o'z xodimlari qatoriga o'tmishda firibgarlik, suiiste'mollik bilan shug'ullanmagan xodimni ishga oladi. Sabab, sug'urta kompaniyasi xodimlardan yetishi mumkin bo'lgan zararni sug'urtalash uchun shu xodimlarning o'tmishini batafsil o'rganib chiqadi. Agar xodim ilgari firibgarlikni amalga oshirgan bo'lsa, sug'urta kompaniyasi shu xodimdan yetishi mumkin bo'lgan zararni sug'urtalashdan bosh tortadi. Natijada korxona o'z xodimlari tarkibiga bunday xodimni ishga olmaydi.

O'zbekistonda bu masala korxona aktivlariga nisbatan moddiy javobgar shaxsning tayinlanishi bilan hal etiladi. Bizning fikrimizcha, respublikamiz sug'urta kompaniyalari ham yuqorida keltirilgan sug'urta turini taklif etsalar maqsadga muvofiq bo'lar edi. Chunki, moddiy javobgar shaxs tayinlangani bilan, korxonada suiiste'mollikka yo'l qo'yilganda moddiy javobgar shaxs bu zararni qoplash uchun yetarli mablag'ga ega bo'lmasligi va natijada korxona zarar ko'rishi mumkin.

Moliyaviy prognozlash va budjet tizimi. Korxonada moliyaviy prognozlash — korxonaning kelgusi ma'lum bir davrdagi moliyaviy holati, operatsiyalarining natijasi va pul oqimlarining son ko'rinishida oldindan ifodalangan taxminidir. Ushbu tizim korxona rahbariyati uchun xodimlar va bo'limlarning amaldagi faoliyatini ularning reja bo'yicha amalga oshirishlari lozim bo'lgan ko'rsatkichlar bilan taqqoslash imkonini beradi va shunday qilib nazorat vositasi hisoblanadi.

Moliyaviy prognozlashning oddiy bir namunasi sifatida korxona moliya bo'limi tomonidan, kelgusi oy yoki chorak uchun pul kirim va chiqimini, ularning manbalarini ko'rsatgan holda tuzilgan rejasini keltirishimiz mumkin. Pul mablag'larini prognozlashning asosiy maqsadi, korxonaning qisqa muddatli majburiyatlari yuzasidan hisoblashishini ta'minlash uchun yetarli miqdordagi pul mablag'larining doimiy ravishda korxonada mavjud bo'lishini ta'minlashdir. Shuningdek, pul mablag'lari kirim-chiqimini prognozlash korxona uchun biror muddat davomida kelib tushishi lozim bo'lgan pul mablag'larining miqdori va manbalarini aniq ko'rsatib o'tishi sabab, bu manbalardan mablag'lar haqiqatda kelib tushgan davrda ularning korxona xodimlari tomonidan suiiste'mol qilinishining oldini olishi mumkin. Pul chiqimlarining batafsil prognozi ham xodimning o'zi suiiste'mol qilgan mablag'ni korxona xarajatlariga kiritib yuborishiga yo'l qo'ymaydi.

Samarali ichki nazorat tizimiga ega bo'lgan korxonalarda odatda quyidagi prognozlar tuziladi:

1. Sotuv faoliyati bo'yicha prognoz. Unda sotilishi lozim bo'lgan har bir mahsulotning sotilish hajmi va xududi bo'yicha ma'lumot keltiriladi.

2. Ishlab chiqarish faoliyati bo'yicha prognoz. Unda sotuv faoliyati reja ko'rsatkichlarini bajarishi uchun ishlab chiqarilishi lozim bo'lgan mahsulot miqdori, shunga mos ravishda ishlatilishi lozim bo'lgan materiallar va ishchi kuchi hajmi bo'yicha ma'lumotlar keltiriladi.

3. Sotish va ma'muriy boshqaruv xarajatlari bo'yicha prognoz.

4. Uzoq muddatli aktivlar xaridi, harakati va hisobdan chiqarilishi bilan bog'liq prognoz.

5. Pul kirimi va chiqimi bo'yicha prognoz.

6. Yuqoridagi prognozlarda ko'rsatilgan davr yakuni bo'yicha taxminiy balans hisoboti, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot va pul oqimlari to'g'risidagi hisobot.

Operatsion davr mobaynida oylik hisobotlar tayyorlanishi va korxona prognoz ko'rsatkichlari bilan taqqoslab borilishi lozim. Bu ko'rsatkichlarda ahamiyatli farq yuzaga kelgan taqdirda, buning sababi va mas'ul shaxs ko'rsatilgan qo'shimcha hisobot tayyorlanishi kerak. Umuman olganda, prognozlash tizimi korxona rahbariyati uchun samarali boshqarishning muhim quroli hisoblanadi va korxona faoliyatida muammoli holatlar yuzaga kelgan taqdirda, rahbariyat e'tiborini zudlik bilan shu nuqtalarga qaratadi.

Ichki audit xizmati. Ichki nazorat muhitining yana bir muhim elementi ichki audit tizimidir. Ichki audit xizmati xodimlarining vazifasi korxona ichki nazorat tizimi samaradorligini doimiy ravishda o'rganib borish va korxona bo'limlari va xodimlari ish faoliyati samaradorligini oshirishga qaratiladi. Ichki audit xizmati xodimlari bevosita korxonaning yuqori rahbariyatiga hisobot topshiradilar. Ichki auditorlar korxona bo'lim va xodimlari o'z vazifalarini aniq tushunib yetganliklarini, zaruriy xodimlar bilan ta'minlanganliklarini, o'z faoliyatlari yuzasidan to'g'ri va to'liq hisob yuritayotganliklarini, pul mablag'lari, tayyor mahsulot va boshqa aktivlarni samarali himoyalaganliklarini tekshiradi va baholaydi. Bu jarayonda kamchiliklar aniqlansa, shu kachiliklarni bartaraf etish yo'llarini rahbariyatga taklif etadi.

Buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'riligini tekshirish ichki auditorlar vazifasi emas. Bu ishni korxona buxgalteriya bo'limi xodimlari amalga oshiradi. Ichki auditorlarning vazifasi buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri bo'lishini ta'minlashi lozim bo'lgan ichki nazorat tizimining to'g'riligini tekshirishdan iborat.

Shu o'rinda shuni ta'kidlab o'tish lozimki, **ichki va tashqi auditorlar** o'rtasida katta farq mavjud. Tashqi auditorning vazifasi mijoz korxona moliyaviy hisobotlari yuzasidan o'z professional fikrini bildirishdir. Ichki auditorning vazifasi esa korxona moliyaviy hisobotlarini tekshirish emas, balki korxona rahbariyatiga shu korxonani eng samarali asosda boshqarishda yordam berish.

Ichki va tashqi auditorlar o'rtasidagi o'xshashlik ular o'z vazifalarini amalga oshirishlari uchun qo'llaydigan uslubdadir, maqsad va yakuniy natijada emas. Ikki tur auditorlar ham buxgalteriya ma'lumotlari bilan ishlaydi va ishchi qog'ozlar tayyorlaydi. Ammo bu ishni amalga oshirishga undaydigan sabab va yakuniy natijalar turlichadir. Ichki auditorlar

o'tkazadigan tekshiruv **operatsion audit** deyiladi. Ya'ni ular korxona faoliyatini samaradorlik nuqtayi nazaridan o'rganadilar. Misol uchun, korxonaning kreditga tovar sotish faoliyatini o'rganayotganda tashqi auditor korxonaning shubhali qarzlar bo'yicha rezervi qanchalik to'g'ri ekanligini o'rganadi. Ichki auditor esa korxonaning shu kreditga tovar sotish siyosatining o'zi qanchalik to'g'ri tuzilgani va ishlayotganini o'rganadi.

Mustaqillik nuqtayi nazaridan ham ichki va tashqi auditorlar o'rtasida katta farq mavjud. Ichki auditorlar jamiyat oldida tashqi auditorlar darajasidagi mustaqillikka ega emaslar. Chunki ular korxona xodimlari hisoblanadi va shu korxonaga moliyaviy jihatdan bog'liq. Shuning uchun ham ular moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazmaydilar. Tashqi auditorlarning esa korxonada hech qanday manfaatlari yo'q. Shu sabab, ular korxonaga nisbatan to'liq mustaqil. Ba'zi sabablarga ko'ra bu mustaqillik buzilgan taqdirda, auditorlar tekshiruvdan chetlashtirilishlari lozim.

Audit qo'mitasi. Rivojlangan davlatlardagi yirik korporatsiyalar o'z direktorlar kengashi tarkibida audit qo'mitasiga egalar. Bu qo'mita haqida biz avvalgi boblarda to'xtalib o'tganmiz. Bu qo'mita korxona direktorlari kengashiga nisbatan mustaqil hisoblanadi va bevosita aksiyadorlar kengashiga hisobot beradi. Shu sabab, direktorlar kengashi tomonidan aksiyadorlardan yashirgan holda biror noqonuniy faoliyatning amalga oshirilishiga yo'l qo'ymaydi. Aks holda birinchi navbatda audit qo'mitasi vakillarining o'zlari javobgarlikka tortiladi.

Buxgalteriya tizimi korxona ichki nazorat tizimi o'z oldiga qo'yan maqsadlarga erishishini ta'minlashga xizmat qiluvchi muhim element hisoblanadi va uning vazifasi korxonada sodir etilayotgan operatsiyalarni o'z vaqtida va to'g'ri hisobga olish, qayta ishlash, umumlashtirish va foydalanuvchilarga yetkazib berishdan iborat. Korxona buxgalteriya tizimi jurnal order, memorial order kabi hujjatlar qatorida quyidagilarni ham qamrab olishi lozim:

1. Xodimlarda javobgarlikni shakllantirish uchun ichki hujjatlashtirish tizimi.

2. Korxonada ishlatiladigan schyotlar rejasi.

3. Operatsiyalarni hisobga olishni va korxona ichki hisob siyosatini tushuntiruvchi yo'riqnomalar.

Samarali **ichki hujjatlashtirish tizimini** tashkil etish bo'limlar faoliyatini hisobga olish uchun zarurdir. Misol uchun, tovar kreditga sotilganini buxgalteriya bo'limi sotuv bo'limidan tegishli hujjatni olgach hisobga olishi mumkin. Shundan so'ng to'lov talabnomasi tayyorlanishi

mumkin. Aks holda, tovar sotilgani haqidagi ma'lumot buxgalteriya bo'limiga yetib kelmaydi, natijada korxona bo'limlari faoliyatini hisobga olish va nazorat qilish imkonsiz bo'lib qoladi. Shuningdek, ichki hujjatlashtirish korxona aktivlarining bir bo'limdan ikkinchi bir bo'limga o'tganda javobgarlikning bo'lishini ta'minlaydi. Hujjatlar asosida bo'limlar o'rtasida yurgan aktivlarning haqiqiy miqdori va qiymatini aniqlash va ularning haqiqatdagi miqdori va qiymati bilan solishtirish asosida kamomadni aniqlab, mas'ul bo'limni javobgarlikka tortish mumkin bo'ladi.

Ichki hujjatlarning ishonchliligi ular ikki o'zaro qarama-qarshi manfaatga ega bo'lgan shaxslar tomonidan tuzilganda yanada ortadi. Misol uchun, ishlab chiqarish bo'limi ombordan ishlab chiqaruvchi bo'limdan material so'rab talabnoma tayyorlaydi. Ombor esa aynan talabnomada ko'rsatilgan miqdordagi materiallarni chiqaradi. Talabnomada ko'rsatildandan ko'p miqdordagi materiallarning chiqarilishi ombor zaxirasining kamayishiga olib keladi. Natijada materiallar yetishmovchiligi ro'y bergan taqdirda ombor javobgar bo'ladi.

O'z navbatida, yuqoridagi talabnoma va shu kabi boshqa hujjatlarning o'ziga nisbatan ham ichki nazoratni tashkil etish lozim. Bu avvalo hujjatlarning raqamlangan bo'lishini nazarda tutadi. Raqamlangan hujjatlarning chiqimi va buxgalteriya bo'limiga hisobga olish uchun o'z vaqtida yetib borishini ham ichki nazorat tizimi ta'minlashi lozim.

Ichki schyotlar rejasi — korxonada qo'llaniladigan barcha schyotlarni, ularning har birini o'zi aks ettirishi lozim bo'lgan ma'lumot ta'rifini keltirgan holda guruhlashtirgan hujjatdir. Ichki schyotlar rejasini qo'llash korxonada sodir etilayotgan operatsiyalarni tartibli va to'g'ri hisobga olish imkonini beradi.

Operatsiyalarni hisobga olishni va korxona ichki hisob siyosatini tushuntiruvchi yo'riqnomalar. Korxona sifatli buxgalteriya tizimini tashkil etishi uchun avvalo operatsiyalarni hisobga olish, umumlashtirish va qaror qabul qiluvchilarga yetkazib berish bo'yicha maxsus yo'riqnoma ishlab chiqishi lozim. Bu yo'riqnomalar yozma ko'rinishga ega bo'lishi va barcha mas'ul shaxslarga yetkazib berilishi lozim. Yo'riqnomalarga ko'ra har bir takrorlanuvchi operatsiya bir xil, ya'ni avval sodir etilgan shu kabi operatsiya bilan bir xilda hisobga olinishi lozim. Buning uchun esa mas'ul shaxslarga bir xil yo'riqnomalar berilishi zarur.

Nazorat amaliyotlari. Korxonalar samarali ichki nazorat tizimini joriy etish uchun nazorat muhiti va buxgalteriya tizimi bilan bir qatorda ma'lum turdagi operatsiyalar va aktivlar ustidan boshqa turdagi nazoratni ham tashkil etishlari lozim. Bu nazorat quyidagilarni ta'minlashi kerak:

- 1) vazifalarning to'g'ri taqsimlanishi;
- 2) aktivlarga nisbatan javobgarlik.

Vazifalarning to'g'ri taqsimlanishi. Ichki nazorat tizimining eng muhim qoidalaridan biri shuki, korxonada sodir etilayotgan operatsiyaning barcha qirralarini faqat bir shaxs yoki bo'lim o'zi boshqarmasligi lozim. Rahbariyat korxona faoliyatini rejaga asosan yuritishi uchun har bir operatsiya quyidagi bosqichlardan o'tishi zarur:

1) sodir etilishi lozim bo'lgan operatsiya haqiqatdan ham ro'y berishi uchun rahbariyat ruxsati bo'lishi lozim;

2) har bir operatsiyaning sodir etilishi uchun asos, sabab bo'lishi kerak;

3) har bir operatsiya tegishli bo'limlar tasdig'idan o'tishi zarur;

4) operatsiya sodir etilishi lozim;

5) sodir etilgan operatsiya natijalari hisobga olinishi kerak.

Bu vazifalarning bir-biriga nisbatan mustaqil bo'limlar yoki xodimlar tomonidan sodir etilishi ichki nazorat tizimining sifatini yanada oshiradi. Buning natijasida bir xodim firibgarlik qilib, keyin uni berkitib yuborishga yo'l qo'yilmaydi.

Korxonada kreditga tovar sotilishini vazifalarning to'g'ri taqsimlanishiga misol qilib keltirishimiz mumkin. Sotuv bo'limi tomonidan kreditga tovar sotilishi uchun avvalo bu tur operatsiyani sodir etish uchun **rahbariyat ruxsati** bo'lishi lozim. Kreditga tovar sotish uchun haridorlardan buyurtma kelib tushishi, ya'ni operatsiyani sodir etish uchun **sabab** bo'lishi zarur. Kreditga tovar sotilishidan oldin bu operatsiya sotuv yoki kredit bo'limi rahbariyati yoki u tomonidan tayinlangan mas'ul shaxs tomonidan **tasdiqlanishi** kerak. Xaridor tomonidan ma'lum talablarga javob berilgan taqdirda kreditga tovar sotishga ruxsat etiladi. Faqatgina shundan so'ng sotuv bo'limi kreditga tovar sotadi, ya'ni **operatsiyani amalga oshiradi**. Operatsiya natijalarini esa buxgalteriya bo'limi tegishli hujjatlar asosida **hisobga oladi**.

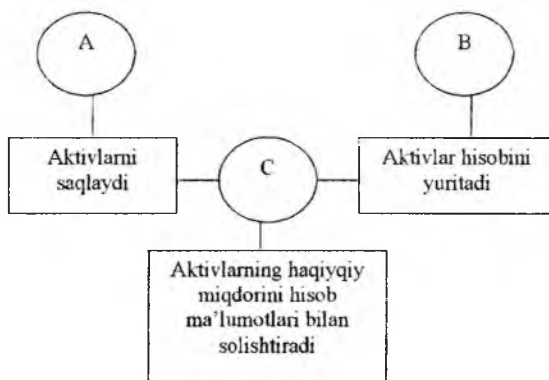
Operatsiya sodir etilishidan oldin unga ruxsat olinishi lozimligi, bu operatsiyaning ro'y berishi uchun sabab bo'lishi kerakligi, operatsiya sodir etilishidan oldin tasdiqlanishi lozimligi, operatsiya sodir etilgach uning natijasi buxgalteriyada hisobga olinishi kerak bo'lgani, ya'ni har bir operatsiya bir necha bo'lim va shaxslar nazoratida bo'lgani sabab noqonuniy, firibgarlikni ko'zlab hech qanday operatsiya sodir etilmaydi. Shu bilan birga, vazifalarning bu turda taqsimlanishi har bir bo'limning ish sifatini oshirishga xizmat qiladi.

Aktivlarga nisbatan javobgarlik. Samarali ichki nazorat tizimini tashkil etishning yana bir muhim talablaridan biri aktivlarni saqlash

vazifasini ularning hisobini yuritish vazifasidan ajratish lozim, ya'ni bir shaxs yoki bo'lim ham aktivlarni saqlash ham ularning hisobini yuritish bilan shug'ullanmasligi zarur. Buning natijasida bir bo'lim ishining qonuniyligi ikkinchi bo'lim tomonidan doimiy tekshirib boriladi. Aktivlarning haqiqiy miqdori va buxgalteriya ma'lumotlari ma'lum davr oralig'ida taqqoslanib borilishi kerak. Yuzaga kelgan farq esa aktivlarni saqlash yoki ularning hisobini yuritishdagi kamchiliklarni ochib beradi. Shuningdek, ro'y bergan firibgarlik holatini ham aniqlash mumkin bo'ladi. Aktivlarni saqlash va ularning hisobini yuritish faqatgina bir shaxs yoki bo'lim qo'lida bo'lganda, ro'y bergan firibgarlikni osonlik bilan berkitib yuborish mumkin bo'lardi.

Audit tekshiruvini rejalashtirish va tekshiruv ko'lami va hajmini baholash uchun auditor albatta mijoz ichki nazorat tizimini o'rganib chiqishi va baholashi lozim. Mijoz ichki nazorat tizimini o'rganish asosida auditor tekshiruvni rejalashtirish bilan bir qatorda nazorat riskini baholashi mumkin bo'ladi.

Aktivlarga nisbatan javobgarlikni yuzaga keltirishni quyidagicha tasvirlash mumkin:



7.3. Auditor tomonidan ichki nazorat tizimini o'rganish va baholashning asoslari

Audit tekshiruvini rejalashtirish davrida mijozning nazorat muhiti, buxgalteriya tizimi va nazorat amaliyotlari yuzasidan tasavvurga ega bo'lishi lozim. Buning natijasida auditor (1) moliyaviy hisobotlarda ro'y bergan bo'lishi mumkin bo'lgan xatoliklarni oldindan bilishi mumkin bo'ladi;

(2) xatolik ro'y bergan bo'lishi mumkin bo'lgan schyotlarga nisbatan yanada chuqur asoslovchi testlarni o'tkazadi. Mijoz ichki nazorat tizimi to'g'risida tasavvur hosil qilmay turib moliyaviy hisobotlarga nisbatan sifatli test o'tkazish qiyin. Misol uchun, mijozning kreditga tovar sotish siyosati va unga nisbatan tashkil etilgan ichki nazorat tizimi haqida aniq tasavvurga ega bo'lmay turib mijozning «Debitorlik qarzlari» va «Mahsulot sotishdan tushum» schyotlarini tekshirish murakkab kechadi.

Auditor tomonidan ichki nazorat tizimini o'rganish auditorga mijozning nazorat riskini baholash imkonini beradi. Auditor tomonidan ichki nazorat tizimi sifatli deb topilsa, nazorat riski past deb baholanadi. Ichki nazorat tizimining sifati audit tekshiruvi ko'lamini belgilaydi. Ya'ni, ichki nazorat yetarli darajada sifatli bo'lsa, audit tekshiruvi kam hajmda o'tkazilishi va tekshiruv tez yakunlanishi mumkin. Aks holda, ya'ni ichki nazorat tizimi sifatsiz hisoblansa, tekshiruv ko'proq davr mobaynida, kengroq hajmda o'tkazilishi lozim.

Auditor tomonidan mijoz ichki nazorat tizimini o'rganishning eng samarali usuli shu tizimni uning asosiy **operatsion sikllarga** ajratib tekshirish hisoblanadi. Operatsion sikl korxonada sodir etilayotgan operatsiyalarni ma'lum ketma-ketlikda, bosqichlarga bo'lib qayta ishlash hisoblanadi. Misol uchun, ishlab chiqarish sohasida ixtisoslashgan korxonada ichki nazorat tizimini quyidagi asosiy operatsion sikllarga ajratish mumkin:

1. Sotish va debitorlik qarzlarni qoplash sikli — bu siklda xaridorlardan buyurtmani olish va uni qayta ishlash, kreditga tovar sotishni amalga oshirish, tovarni xaridorlarga ortib jo'natish, to'lov talabnomasini tayyorlash, sotilgan tovarlarni va ular bo'yicha daromad va pul tushumlarini hisobga olish, sotilgan tovarlar bo'yicha pulning kelib tushishi bo'yicha operatsiyalar.

2. Xarid sikli — materiallar va tovarlarning xarid qilinishi, xarid va kreditlik qarzlarning hisobga olinishi, majburiyatlar yuzasidan to'lovni amalga oshirish va uni hisobda aks ettirish operatsiyalari.

3. Ishlab chiqarish sikli — material va ehtiyot qismlarni saqlash, ularni ishlab chiqarish jarayoniga jalb etish, materiallar xarid bahosini ishlab chiqarilgan mahsulotlar tannarxiga o'tkazish va sotilgan tayyor mahsulot tannarxini hisoblash operatsiyalari.

4. Ish haqi yuzasidan hisob-kitob sikli — xodimlarni ishga qabul qilish, ishlangan vaqtni hisobga olish, ushlanmalarni hisoblash va ish haqini berish operatsiyalari.

Sifatli ichki nazorat tizimi korxona tomonidan bu operatsiyalarning har biriga nisbatan o'rnatilishi kerak. Auditor esa shu operatsiyalar

bo'yicha ichki nazorat tizimining qanchalik sifatli ishlayotganini tekshiradi. Ichki nazorat tizimini yuqoridagi kabi operatsion sikllarga bo'lib o'rganish auditor uchun moliyaviy hisobotlarda keltirilgan har bir elementga nisbatan ichki nazorat tizimi holatini o'rganish va baholash imkonini beradi.

Mijoz ichki nazorat tizimini o'rganishning asosiy manbasi avvalgi yillarda o'tkazilgan audit tekshiruvi natijasida tayyorlangan audit ishchi qog'ozlaridagi ma'lumotlar hisoblanadi. Buning natijasida auditor mijoz ichki nazorat tizimining avvalgi yillarda sifatsiz deb topilgan nuqtalarini aniqlashi va ularni yanada batafsil tekshirishi mumkin bo'ladi. Ammo, bu jarayonda auditor shuni ham yodda tutishi lozimki, so'nggi audit tekshiruvidan to hozirgacha mijoz ichki nazorat tizimida sezilarli o'zgarishlar yuz bergan bo'lishi, avval sifatli ichki nazorat tizimi hozir sifatsiz bo'lib qolgan bo'lishi mumkin.

Auditor tomonidan mijoz ichki nazorat tizimining tuzilishi o'rganilgach, bu tizim haqiqatda ham amalda qo'llanilayotganligi tekshirilishi lozim. Bu jarayonda auditor ichki nazorat tizimi faqatgina amalda qo'llanilayotganligini emas, balki bu tizimning **operatsion samaradorligini** ham tekshirishi lozim. Operatsion samaradorlik – amalda qo'llanilayotgan ichki nazorat tizimining qanchalik samarali ishlayotganligini ko'rsatuvchi omildir.

Auditor tekshiruvni rejalashtirish maqsadida mijoz ichki nazorat tizimi haqida tushuncha hosil qilgach, uni audit ishchi qog'ozlarida hujjatlashtirishi lozim. Ichki nazorat tizimi to'g'risidagi ma'lumotni kiritishga mo'ljallangan hujjatlar shakli mijoz korxonaning tuzilishi va operatsiyalarining murakkab yoki soddaligiga bog'liq. Ammo, bu tur hujjatlar odatda:

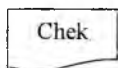
1. Ichki nazorat tizimi bo'yicha savolnoma.
2. Ichki nazorat tizimi bo'yicha ma'lumotnoma.
3. Ichki nazorat tizimi bo'yicha blok sxema ko'rinishida bo'ladi.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha savolnoma ichki nazorat tizimini tasvirlash uchun eng keng tarqalgan usul hisoblanadi. Bu savolnomani ko'pgina auditorlik firmalari o'zlari uchun qulay shaklda tuzadilar. Savolnomadagi savollar operatsion sikllarga ko'ra guruhlangan bo'ladi. Buning natijasida tekshiruvni auditorlik firmasining bir necha xodimlari o'rtasida qulay tarzda taqsimlash mumkin bo'ladi. Ammo savolnomaning kamchiligi shundaki, u mijoz ichki nazorat tizimining barcha qirralarini qamray olmasligi mumkin. Ba'zi mijozlar ichki nazorat tizimi o'zaro o'xshash bo'lishi mumkin. Boshqalarining ichki nazorat tizimi esa mutlaqo boshqacha tuzilgan bo'lishi mumkin. Savolnoma esa ko'pincha

umumiy bo'ladi va ba'zi mijozlar ichki nazorat tizimining ma'lum xususiyatlarini e'tiborga olgan savollar uchramasligi mumkin.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha ma'lumotnoma shakl jihatdan savolnomadan tubdan farq qiladi. Savolnomada ichki nazorat tizimining ma'lum qirralari bo'yicha faqatgina «ha» va «yo'q» javoblari berilsa, ma'lumotnomada bu tizim yozma ravishda to'liq bayon etiladi. Natijada auditor bu hujjatni to'ldirish uchun ichki nazorat tizimini yanada batafsil o'rganib chiqishi lozim bo'ladi. Umuman olganda, auditorlik firmalari ichki nazorat tizimini o'rganish va baholash jarayonida savolnomani ham, ma'lumotnomani ham qo'llashlari mumkin.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha blok-sxema tuzishni ko'pchilik auditorlik firmalari savolnoma yoki ma'lumotnomadan ko'ra afzalroq hisoblashadi. Blok-sxemada mijozning ma'lumotlarni qayta ishlash va ichki nazorat tizimining tuzilishi haqidagi ma'lumot ma'lum simvollar asosida ifodalangani. Tajribali auditor blok sxemadan foydalanib, oson tarzda ichki va tashqi hujjatlar aylanishi, buxgalteriya ma'lumotlarining qayta ishlanish ketma-ketligi haqidagi ma'lumotlarni o'rganishi mumkin bo'ladi. Blok sxemada qo'llaniladigan simvollar quyidagilar:



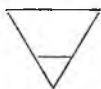
Hujjat – qog'oz ko'rinishidagi har qanday hujjat. Misol uchun, chek, to'lov talabnomasi.



Qo'lda boshqarish – qo'lda bajariladigan har qanday operatsiya. Misol uchun, to'lov topshiriqnomasini tayyorlash.



Jarayon – qo'lda yoki kompyuterda bajariladigan har qanday operatsiya.



Saqlovchi - ma'lumot yoki hujjatlarni saqlashga mo'ljallangan fayl, seyf yoki shu kabilar.



Yo'nalish – hujjatlarning aylanish yo'nalishini ko'rsatuvchi ko'rsatkich. Odatda pastga va o'ngga yo'ngga bo'ladi.



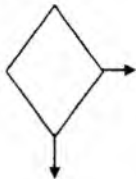
Bog'lovchi – blok sxemaning biror boshqa nuqtasidan kirish yoki chiqishni ko'rsatish uchun mo'ljallangan vosita.



Boshqa varoqqa ilova – blok sxemaga kirgan ma'lumotlarning manbayi yoki joyini ko'rsatadi.



Ma'lumot kirishi / chiqishi-blok sxemaga kirgan ma'lumotlarning manbayi yoki joyini ko'rsatadi va boshqa varoqqa ilova belgisi o'rniga ishlatiladi.



Qaror – «ha» yoki «yo'q» qarori natijasida boshqa alternativ yo'nalishni ko'rsatadi.

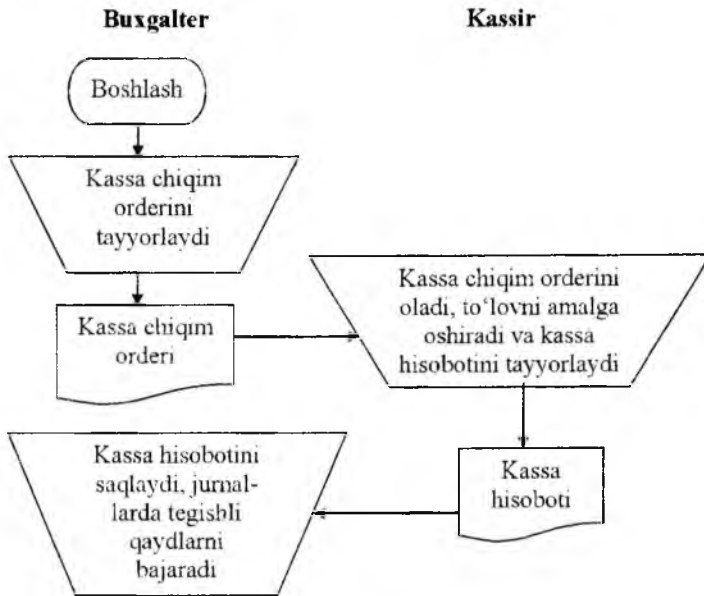
Alohida blok-sxema har bir asosiy operatsion siklga tuziladi. Shuningdek, turli ishchilar yoki bo'limlarni alohida ko'rsatish uchun blok-sxema vertikal ustunlarga bo'linadi. Blok-sxema odatda yuqori chap burchakdan boshlanadi. Yo'nalish yuqoridan pastga va chapdan o'ngga yo'nalgan bo'ladi. Buni 7.2-chizmadagi kabi tasvirlash mumkin.

Blok-sxemaning savolnoma yoki ma'lumotnomadan ustunligi shundaki, u mijoz ichki nazorat tizimi haqida yanada batafsil va tushunish uchun qulay bo'lgan tasavvurni beradi. Shu bilan birga, takroriy audit tekshiruvini o'tkazayotganda ham blok-sxemaga o'zgartirishlar kiritish oson kechadi. Ammo, blok-sxemaning asosiy kamchiligi shundaki, u mijoz ichki nazorat tizimidagi kamchiliklarni har doim ham aniq ko'rsatmasligi mumkin. Misol uchun, savolnomada ichki nazorat tizimida kamchilik aniqlanganda «yo'q» javobi beriladi va bu holat auditor e'tiborini darhol shu nuqtaga qaratadi. Ammo, blok-sxemada esa bu kamchilikni ochiq-oydin ko'rsatish bir oz murakkab.

Shu sabab ko'pgina auditorlik firmalari bir vaqtning o'zida ham savolnomani, ham blok – sxemani qo'llaydilar. Umuman olganda, blok – sxema ichki nazorat tizimini tasvirlasa, savolnoma shu nazorat tizimida bo'lishi lozim bo'lgan elementlarni auditorga eslatib turadi. Auditor tomonidan mijoz ichki nazorat tizimida kamchiliklar aniqlangan taqdirda, auditor bu kamchiliklarni ularni bartaraf etish yo'llari bilan birga mijozga ma'lum qilishi lozim. Bu vazifa og'zaki tarzda yoki yozma ko'rinishda bayon etilishi mumkin. Bu tur hujjatning tayyorlanishi orqali auditor ichki nazoart tizimining sifatsizligi natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan zararga javobgarlikdan ozod bo'ladi.

Ichki nazorat tizimidagi kamchiliklar yuzasidan mijozga o'z vaqtida va aniq xabar berilishi natijasida mijoz keyinchalik moliyaviy operatsiya va ma'lumotlarning qayta ishlanish samaradorligini yanada oshirishi mumkin bo'ladi.

Naqd pul chiqimining blok-sxemasi



Qisqacha xulosalar

Ichki nazorat tizimi korxonaning o'z oldiga qo'ygan ma'lum maqsadlariga erishishini ta'minlash uchun ishlab chiqilgan chora-tadbirlar majmuyidir.

Ichki nazorat tizimi korxonaning faqatgina moliyaviy yoki buxgalteriya tizimini qamrab olmay, korxonaning barcha faoliyat sohaslarini o'z ichiga oladi.

Xalqaro amaliyotda ichki nazorat tizimi ikki turga bo'linadi: (1) ichki buxgalteriya nazorati tizimi; (2) ichki boshqaruv nazorati tizimi. Ichki nazorat tizimi nazorat muhiti; buxgalteriya tizimi; nazorat amaliyotlari kabi elementdan tashkil topgan. Ichki nazorat tizimi to'g'risidagi ma'lumotni kiritishga mo'ljallangan hujjatlar ichki nazorat tizimi bo'yicha savolnoma; ichki nazorat tizimi bo'yicha ma'lumotnoma; ichki nazorat tizimi bo'yicha blok-sxema ko'rinishida bo'ladi.

Glossariy

Buxgalteriya tizimi (Accounting system) - korxonada sodir etilayotgan operatsiyalarni o'z vaqtida va to'g'ri hisobga olish, qayta ishlash, umumlashtirish va foydalanuvchilarga yetkazib berish maqsadida tuzilgan tizim.

Ichki buxgalteriya nazorati tizimi (Internal accounting control) - buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlar ma'lumotlarining ishonchli bo'lishini ta'minlashi lozim bo'lgan tizim.

Ichki nazorat tizimi (Internal control structure) - korxonaning o'z oldiga qo'ygan ma'lum maqsadlariga erishishini ta'minlash, shu jumladan ishonchli moliyaviy ma'lumotlarni tayyorlash uchun ishlab chiqilgan chora-tadbirlar majmuyi.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha blok-sxema (Internal control flowchart) - mijozning ma'lumotlarni qayta ishlash va ichki nazorat tizimining tuzilishi haqidagi ma'lumotlarni ma'lum simvollar asosida ifodalash usuli.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha ma'lumotnoma (Written narratives of internal control) - nazorat tizimining ma'lum qirralarini yozma ravishda to'liq bayon etish usuli.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha savolnoma (Internal control questionnaire) - ichki nazorat tizimini tasvirlash uchun eng keng tarqalgan usul. Bu savolnomani ko'pgina auditorlik firmalari o'zlari uchun qulay shaklda tuzadilar. Savolnomadagi savollar operatsion sikllarga ko'ra guruhlangan bo'ladi va tekshiruv davomida «ha» / «yo'q» savollariga javob keltiriladi.

Nazorat muhiti (Control environmnet) - korxona o'z oldiga qo'ygan maqsad va vazifalarga erishishi uchun amalga oshirishi lozim bo'lgan chora-tadbirlar majmuyi.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Korxonada ichki nazorat tizimining mohiyati va asosiy vazifalari nimada?
2. Ichki nazorat tizimining korxona rahbariyati va mustaqil auditorlar uchun ahamiyatini yoritig.
3. Samarali ichki nazorat tizimi qanday elementlardan tashkil topadi?
4. Nazorat muhitining maqsadi nimada va bu maqsadga erishish uchun qanday tadbirlar amalga oshirilishi lozim?
5. Auditor tomonidan ichki nazorat tizimini o'rganish uslubiyatini bayon eting.

6. Ichki buxgalteriya nazorati tizimi va ichki boshqaruv nazorati tizimi o'rtasida qanday tafovut mavjud?

7. Ichki nazorat tizimini tasvirlashning qanday uslubiylarini bilasiz?

8. Yirik korxonalarda audit qo'mitasining asosiy vazifalarini sanab o'ting.

VIII bob. AUDIT DALILLARI

8.1. Audit dalillarining mohiyati, turlari va manbalari

◀ Moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazayotganda auditor tekshirilayotgan moliyaviy hisobotlar BHMS ga mos kelishi yoki undan chetlanishlar bo'lgan hollarni aniqlashi uchun zaruriy dalillarni to'playdi. Shu dalillar asosida auditor moliyaviy hisobotlarning to'g'ri yoki noto'g'ri tuzilganini aniqlaydi. Bir so'z bilan aytganda, dalillar audit tekshiruvining asl mohiyatini tashkil etadi. Auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z professional fikrini bildirib olishi uchun yetarli miqdordagi va sifatli dalillar to'planishi lozim. ▶

Shu o'rinda «dalil» atamasining mohiyatini yoritishni lozim topdik.

◀ **Dalil** — oldindan bildirilgan biror taxminning to'g'ri yoki noto'g'ri ekanligini ko'rsatuvchi vosita. ▶ Auditda «Oldindan bildirilgan biror taxmin» moliyaviy hisobotlar BHMS ga mos tuzilgan degan farazdir. Dalillarning asosiy manbayi mijozning buxgalteriya tizimi hisoblanadi. Ammo bu tizim auditor uchun yetarli miqdordagi va sifatli dalillarni bermaydi va auditor ham bu dalillar bilan cheklanib qolmasligi lozim. Auditor zaruriy dalillarni aktivlarga nisbatan shaxsan o'tkazgan kuzatuvlari orqali va tashqi manbalardan olishi zarur.

Audit tekshiruvi davomida auditor qo'lga kiritishi mumkin bo'lgan dalillar turli ko'rinishda bo'lishi mumkin. Misol uchun, aktivlarni shaxsan tekshirish, operatsiyalarning haqiqatdan ham sodir bo'lganini uchinchi tarafning tasdiqlashi, auditorning mijoz bilan o'zaro telefon orqali muloqoti natijasida olingan ma'lumotlar va boshqalar.

Audit dalillari faqatgina yetarli miqdorda emas, balki yetarlicha sifatli, ishonchli bo'lishi dardkor. Dalil sifatli bo'lishi uchun esa u **o'z kuchini yo'qotmagan** va tekshirilayotgan obyektga **aloqador** bo'lishi lozim.

To'planishi lozim bo'lgan audit dalillarining miqdorini auditorning o'zi professional mulohazasiga asoslangan holda belgilaydi. Audit dalillarining sifatiga esa bir qator omillar ta'sir etishi mumkin. Ular qatoriga quyidagilar kiradi:

- dalillar mijoz korxonadan tashqari manbalardan olinganda ularning ishonchliligi yanada ortadi;
- mijozning ichki nazorat tizimi korxonada tayyorlangan buxgalteriya ma'lumotlari sifatiga ta'sir etadi;
- auditor tomonidan dalillar bevosita olinganda bu dalillar bilvosita olinganga qaragandagi ishonchliligi yuqori bo'ladi.

Audit dalillarining yetarliligi, ularga asosan auditor moliyaviy hisobotlarga nisbatan biror fikr hosil qilishi uchun yetarli miqdorda bo'lishini nazarda tutadi. Dalillarning yetarliligini belgilash auditoridan professional mulohazani talab etadi. Shu o'rinda quyidagi omillar audit dalillarining yetarliligini belgilashda ahamiyat kasb etishi mumkin:

- audit dalillarining miqdori ularning sifati bilan teskari bog'lanishda bo'ladi. Ya'ni, dalillar qanchalik sifatli bo'lsa, ularni shuncha kamroq miqdorda to'plash mumkin;
- dalillarning miqdori muhimlikka ham bog'liq. Ya'ni tekshirilayotgan obyekt qanchalik muhim bo'lsa, to'planishi lozim bo'lgan audit dalillari ham shunchalik ko'proq bo'lishi lozim. Muhim bo'lmagan obyektlarga nisbatan kam miqdordagi dalillar to'planishi yoki umuman to'planmasligi ham mumkin.

Audit tekshiruvini o'tkazayotganda auditor audit riskini kamaytirish uchun turli xildagi audit dalillarini to'playdi. Avvalgi boblarda ta'kidlaganimizdek, audit riski uch elementdan tashkil topgan, ya'ni doimiy risk, nazorat riski va aniqlanmaslik riski. Bu risklarning har biri uchun auditor to'plashi lozim bo'lgan dalillar turlichadir. Ammo, shuni ta'kidlash lozimki, auditor dalillarni avvalo aniqlanmaslik riskini kamaytirish uchun to'playdi. Chunki, aniqlanmaslik riski bevosita audit dalillariga bog'liq.

Nazorat riski bilan bog'liq bo'lgan audit dalillari har bir operatsiya yoki hujjatni tekshirishga emas, balki shu operatsiyalarga nisbatan ishlab chiqilgan ichki nazorat tizimining sifatini o'rganishga qaratilgan. Ichki nazorat tizimi qanchalik sifatli deb topilsa, audit dalillari ham shunchalik kam miqdorda to'planishi mumkin.

Aniqlanmaslik riskini cheklashga qaratilgan audit dalillari quyidagilarga bo'linadi:

1. Inventarizatsiya.

2. Hujjatlar.

- mijoz korxonadan tashqarida tayyorlangan va bevosita auditorga taqdim etilgan hujjatlar;
- mijoz korxonadan tashqarida tayyorlangan ammo auditorga mijoz orqali yetib kelgan hujjatlar;

- mijoz korxona tomonidan tayyorlab auditorga taqdim etilgan hujjatlar.
- 3. Buxgalteriya ma'lumotlari.
- 4. Tahliliy protseduralar.
- 5. Hisob-kitoblar.
- 6. Mutaxassislar tomonidan taqim etilgan dalillar.
- 7. Og'zaki dalillar.

Inventarizatsiya o'tkazish korxona moliyaviy hisobotlarida keltirilgan aktivlarning haqiqatdan ham mavjudligini tasdiqlovchi eng asosiy isbotdir. Moliyaviy hisobotlarda keltirilgan pul mablag'lari summasining haqiqatdan ham mavjudligini tekshirishning eng ishonchli yo'li ularni sanashdir, tovar va tayyor mahsulot zaxirasi va asosiy vositalarga nisbatan ham shu turdagi tekshiruvni o'tkazish mumkin.

Ammo bu yerda auditor e'tibor qaratishi lozim bo'lgan yana bir muhim masala yuzaga keladi. Misol uchun, korxona moliyaviy hisobotlarida keltirilgan tovar zaxiralari summasi va auditor tomonidan o'tkazilgan inventarizatsiya natijasida aniqlangan summa o'zaro mos, ammo bu tovarlarning ma'lum qismi eskirgan va sotuv uchun yaroqsiz holga kelgan bo'lishi mumkin. Demak, aslida moliyaviy hisobotlar ma'lumotlari va haqiqatdagi ma'lumotlar o'rtasida farq yuzaga keladi. Auditor bunday holatlarga ham e'tibor qaratishi lozim. Ko'pincha, auditor bunday vaziyatlarda mijozdan mustaqil ekspertni jalb etishni so'raydi.

Asosiy vositalarga nisbatan inventarizatsiya o'tkazishda faqatgina shu aktivlarning mavjudligi tasdiqlanadi. Ammo bu aktivlar amalda korxonaga tegishli bo'lmisligi ham mumkin.

Umuman olganda, inventarizatsiya faqatgina aktivlarning mavjudligini tasdiqlaydi. Ammo bu tur dalil aktivlarga nisbatan egalik, ularning haqiqiy bahosi va ularning yaroqliligi yuzasidan dalillar bilan ta'minlanishi lozim.

Hujjatlar auditor uchun dalillarning eng asosiy turini tashkil etadi. Ammo bu hujjatning ahamiyati uning korxona tomonidan tayyorlanganligi yoki tashqi manbalardan kelganligiga qarab ortadi yoki kamayadi.

Mijoz korxonadan tashqarida tayyorlangan va bevosita auditorga taqdim etilgan hujjatlar eng sifatli, ishonchli hujjatlar hisoblanadi. Misol uchun, mijozning bank hisob raqami bo'yicha bank tomonidan bevosita auditorga berilgan hisobot.

Tashqi manbalardan kelgan hujjatlarning asosiy qismi ko'p hollarda mijoz qo'lida bo'ladi. Bu tur hujjatlarga asoslanish yoki asoslanmaslik qaroriga kelish uchun auditor mijoz xodimlari bu hujjatni osonlik bilan qalbakilashtirishlari mumkinligi yoki unday emasligini aniqlashi lozim.

Har qanday tuzatish, o'zgartirish kiritilgan dalillarni esa sinchikovlik bilan tekshirishi kerak.

Mijoz korxona tomonidan tayyorlab auditorga taqdim etilgan hujjatlar ishonchlilik nuqtayi nazaridan yuqoridagi tur dalillarga nisbatan eng sifatsizi hisoblanadi. Chunki bu hujjatlar asosan faqatgina firma ichida aylangani uchun ularga biror o'zgartirishlar kiritish, qalbakilashtirish juda oson kechadi.

Bu tur hujjatlardan dalil sifatida foydalanish yoki foydalanmaslik masalasini ko'rish uchun auditor mijozning ichki nazorat tizmini o'rganishi lozim. Bu tizim qanchalik sifatli bo'lsa, ichki hujjatlar ham shunchalik ishonchli bo'ladi. Aks holda ichki hujjatlarning auditor uchun hech qanday ahamiyati bo'lmaydi.

Buxgalteriya ma'lumotlari. Auditorlar moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlarni buxgalteriya ma'lumotlari orqali tekshirayotganda, bu ma'lumotlar aks etgan schyotlardagi summalarni bosh jurnal bilan, undan so'ng boshlang'ich hujjatlar bilan solishtiradilar. Buxgalteriya schyotlari va jurnallari ham auditor uchun muhim audit dalillari hisoblanadi.

Schyot va jurnal ma'lumotlarining ishonchliligi ham bu ma'lumotlarni aks ettirish jarayoniga tatbiq etilgan ichki nazorat tizimi bilan bog'liq. Misol uchun, jurnallar va schyotlarda operatsiyalar natijalarini aks ettirish uchun bosh buxgalter ruxsati bo'lishi lozimligi buxgalteriya tizimiga noto'g'ri ma'lumotlar kiritilishi ehtimolini kamaytiradi.

Tahliliy protseduralar moliyaviy hisobotlar ma'lumotlarini ularda aks etgan moliyaviy ma'lumotlar nisbatini o'rganish orqali baholash hisoblanadi.

Tahliliy protseduralarni o'tkazish quyidagi to'rt bosqichni o'z ichiga oladi:

1) schyotlar saldosi qoldig'i auditor tomonidan mustaqil ravishda taxminan ishlab chiqilishi;

2) taxmin summasi bilan mijoz tomonidan taqdim etilgan haqiqatdagi summa o'rtasidagi farqlanish yuzaga kelganda auditor tomonidan tekshiruvsiz qabul qilinishi mumkin bo'lgan farq summasini belgilash;

3) mijoz tomonidan taqdim etilgan haqiqatdagi summa bilan auditor tomonidan tayyorlangan summani taqqoslash;

4) yuzaga kelgan ahamiyatli farqni tekshirish.

Tahliliy protseduralarni o'tkazish davrida qo'llaniladigan uslublarning oddiy, ya'ni taqqoslash, nisbatlarni aniqlash va murakkab, ya'ni avvalgi yillar davomidagi ma'lumotlar nisbatini aniqlash va joriy yillardagi turli nisbatlar bilan solishtirish kabi turlari mavjud. Misol uchun, joriy yil daromad va xarajat ko'rsatkichlarining avvalgi yil daromad va xarajat

ko'rsatkichlari ma'lumotlari bilan solishtirishni misol sifatida keltirishimiz mumkin. Joriy va o'tgan yil ko'rsatkichlari o'rtasida ahamiyatli farqning yo'qligi joriy yil daromad va xarajatga oid ma'lumotlarida katta xatoliklar yo'qligidan darak berishi mumkin. Aksincha, ikki davr ma'lumotlarida katta farq yuzaga kelsa auditor shu ma'lumotlarga nisbatan tekshiruvni yanada batafsil o'tkazishi lozim.

Rivojlangan davlatlarda iqtisodiyotning har bir tarmog'i bo'yicha daromad, xarajat va shu kabi ko'plab ko'rsatkichlar bo'yicha maxsus tashkilotlar tomonidan statistik ma'lumotlar tayyorlanadi. AQSH, Buyuk Britaniya kabi davlatlarda auditorlar tahliliy amaliyotning biq qismi sifatida mijoz tomonidan tayyorlangan ma'lumotlarni shu tarmoq bo'yicha statistika ma'lumotlari bilan taqqoslaydi va ahamiyatli farqlanish yuzaga kelgan taqdirda auditor tekshiruvni shunga mos ravishda yanada chuqurroq o'tkazadi. Shuningdek, bu taqqoslash mijozning shu tarmoqda faoliyat yurituvchi boshqa korxonalarga nisbatan ustun va zaif tomonlarini ochib beradi. Buning natijasida auditor mijozga zaruriy tavsiyalarni ham berishi mumkin bo'ladi.

Ammo statistika ma'lumotlari bilan taqqoslashda auditor e'tiborli bo'lishi lozim. Bu statistik ko'rsatkichlar mijozga nisbatan ancha katta yoki kichik bo'lgan, boshqa turdagi buxgalteriya standartlarini qo'llaydigan korxonalar faoliyati asosida tayyorlangan bo'lishi mumkin. Natijada taqqoslash hech qanday ma'noga ega bo'lmay qoladi.

Mijozning ichki ma'lumotlariga nisbatan tahliliy amaliyotlar. Mijoz o'z faoliyatini rejalashtirish, tartibga solish maqsadida turli ko'rinishdagi reja, biznes loyihalar tayyorlaydi. Bu loyiha ko'rsatkichlari bilan moliyaviy hisobotlar ma'lumotlarini solishtirish ham auditor uchun tahliliy protseduralarning bir ko'rinishini tashkil etadi.

Tahliliy protseduralarning vaqtini belgilash. Tahliliy protseduralar audit tekshiruvining turli davrlarida o'tkaziladi. Bu amaliyot audit tekshiruvini rejalashtirish davrida tekshiruv vaqti, ko'lamini belgilash imkonini beradi. Tahlil tekshiruv davri mobaynida qo'llanilsa moliyaviy hisobotarning elementlari summalarini sifatli tekshirish imkonini beradi. Audit tekshiruvi yakunida qo'llanilgan amaliyot tekshiruvdan o'tgan ma'lumotlarni yana bir bor tekshirishga asos bo'ladi.

Hisob-kitoblar. Audit dalillarining yana bir turini auditor tomonidan moliyaviy hisobotlarda ko'rsatilgan summalarning arifmetik to'g'riligini tekshirish uchun amalga oshiriladigan hisob-kitoblar tashkil etadi. Hisob-kitob tahliliy protseduralardan farq qiladi. Tahliliy protseduralar moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlar nisbatini aniqlaydi. Hisob-kitob esa shu ma'lumotlarning to'g'ri hisoblanganini tekshiradi.

Mutaxassislar tomonidan taqdim etilgan dalillar. Auditorlar mijoz tovar moddiy xaziralarining sifatini, hajmini belgilash, mijoz kompyuter dasturlari va shu kabilarni tekshirish uchun yetarli malaka va imkoniyatga ega bo'lgan taqdirda mutaxassis xizmatidan foydalanadi. **Mutaxassis** – buxgalteriya va audit sohasidan boshqa sohalarida maxsus bilim, malakaga ega bo'lgan shaxs yoki firma. Misol tariqasida baholovchilar, advokatlar, muhandislarni keltirishimiz mumkin. Bu mutaxassislar tomonidan taqdim etilgan ma'lumotlar auditor uchun muhim hisoblanadi.

Og'zaki dalillar. Audit tekshiruvini o'tkazish davrida auditorlar mijoz rahbariyati va xodimlaridan ko'plab savollar so'raydilar. Savollar turlicha bo'lishi mumkin. Bu savollarga berilgan javoblar ham dalillar hisoblanadi. Umuman olganda, og'zaki dalillarning o'zlari yetarlicha dalil bo'la olmaydi. Ammo ular boshqa turdagi dalillarni to'g'riligini tasdiqlash yoki inkor etish uchun asos bo'lib xizmat qiladi. Misol uchun, mijoz tomonidan ko'rsatilgan muddati o'tgan debitorlik qarzlarini auditor mijoz bilan muhokama qiladi va bu qarzlarni to'plash imkoniyatining mavjudligi yoki ular shubhali qarzlar ekanligi yuzasidan savollar beradi. Agar mijoz fikri auditorning taxmini bilan mos chiqsa, auditor o'z savollari asosida korxona debitorlik qarzlarini to'g'ri ko'rsatganiga ishonch hosil qilishi mumkin.

Dalillar to'plash jarayonida ularni to'plash uchun ketadigan xarajatlar auditor uchun qaysidir dalillardan foydalanib, boshqalaridan voz kechishiga olib kelmasligi kerak. Ammo dalillarni to'plash uchun bo'ladigan xarajatlar auditor e'tiborida turishi lozim.

Misol uchun, mijozning katta miqdordagi debitorlik qarzi mavjud. Bu qarzning haqiqiy ekanligini tekshirishning bir yo'li qarzdor bilan bevosita bog'lanish va undan shu qarzdorlikni tasdiqlovchi yozma hujjatni olish hisoblanadi. Ikkinchi usuli esa qarzdorning moliyaviy hisobotlarini tekshirish va shu asosda mijozning haqiqatda ham qarzdorligiga va shu qarzni belgilangan muddatda to'lay olishiga ishonch hosil qilish yoki unday emasligini aniqlash mumkin. Har ikkala usulda ham auditor qarzning borligi va uning to'lanishini yoki unday bo'lamasligini tasdiqlovchi dalillarga ega bo'ladi. Ammo, tekshiruvning ikkinchi usuli auditor uchun qimmatga tushadi va shu sabab tekshiruv uchun birinchi usulni qo'llagan maqsadga muvofiq.

Yuqorida aytilganlardan shu narsa nazarda tutiladiki, audit tekshiruv uchun auditor har doim ham eng ishonchli dalillarni talab qilmasligi lozim. Auditorlar dalillarni vaziyatdan kelib chiqqan holda tanlashlari va to'plashlari kerak.

Hisobot davridan so'ng yuzaga kelgan dalillar. Ba'zan, hisobot davri davomida mavjud bo'lgan dalillar audit tekshiruv davomida

aniqlanishi mumkin. Bu dalillar natijasida auditorning moliyaviy hisobotlar yuzasidan dastlabki fikri o'zgarishi mumkin. Hisobot davridan so'ng yuzaga kelgan dalillar balans hisobotida ko'rsatilgan sanadan so'ng, ammo audit tekshiruvini yakunlanib auditor xulosasi taqdim etilishidan oldin amalga oshirilgan operatsiyalar yoki aniqlangan hodisalarni nazarda tutadi. Hisobot davridan so'ng yuzaga kelgan dalillar quyidagi ikki turda bo'lishi mumkin:

1. Balans hisoboti sanasi yoki undan oldingi sanada mavjud bo'lgan biror faktlarni tasdiqlovchi dalillar.

2. Balans hisobotidan keyin yuzaga kelgan faktlar bilan bog'liq dalillar.

Birinchi tur dalillar balans hisoboti sanasida mavjud bo'lgan operatsiyalarni qo'shimcha tasdiqlaydi. Bu tur dalillar moliyaviy hisobotlarga zaruriy korrekcirovkalar qilinishini talab qiladi.

Misol uchun, 31 dekabrda mijozning bir necha kichik debitorlik qarzlari orasida bir katta debitorlik qarzi ham mavjud deb faraz qilaylik. Yil yakunida bu qarz mijoz tomonidan to'planishi mumkin bo'lgan qarz deb baholandi va moliyaviy hisobotlarda aktiv sifatida ko'rsatildi. Ammo audit tekshiruvini o'tkazish davrida debitor qarzdor bankrotlikka uchradi. Natijada auditor bu debitorlik qarzini shubhali qarz sifatida aks ettirishni talab qiladi, ya'ni moliyaviy hisobotlarda korrekcirovka amalga oshirilishi lozim. Ushbu vaziyatda debitor qarzdorning moliyaviy holati 31 dekabrqa qadar yomonlasha borgan, ammo mijoz tomonidan unga noto'g'ri baho berilgan hisoblanadi.

Ikkinchi tur dalillar balans hisobotidan keyin yuzaga kelgan operatsiyalar yoki voqealar bilan bog'liq. Bu tur dalillar asosida moliyaviy hisobotlarga tuzatishlar kiritilmaydi, ammo ular moliyaviy hisobotlarga ilova tarzida kiritilishi lozim. Aks holda, moliyaviy hisobotlar foydalanuvchilarga noto'g'ri ma'lumotlarni beradi.

Misol uchun, mijoz korxonasida 31 dekabrda so'ng katta yong'in ro'y berdi va mijozning asosiy vositalari katta zarar ko'rdi. Buning natijasida moliyaviy hisobotlarning asosiy vositalar qismiga tuzatishlar kiritilishi kerak emas. Chunki bu aktivlar yil yakunida mavjud bo'lgan. Ammo, bu ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarga ilova tarzida kiritilmasa, hisobotlar foydalanuvchilarga noto'g'ri ma'lumotlarni berayotgan bo'ladi. Chunki yil yakunidan balansda ko'rsatilgan aktivlar mijozda mavjud emas.

Auditor tomonidan hisobot davridan so'ng yuzaga kelgan dalillarni moliyaviy hisobotlarga tuzatishlar kiritish orqali aks ettirish lozimmi, yoki ularni moliyaviy hisobotlarga ilova tarzida ko'rsatish kerakmi degan savolga javob berishdan oldin bu dalillar yuzaga kelgan davr aniqlanishi lozim.

Misol uchun, mijozning katta debitor qarzdori yil yakunidan so'ng bankrotlikka uchradi, deb faraz qilaylik. Bu hodisa mijoz moliyaviy hisobotlariga tuzatish ko'rinishida kiritilishi kerakmi yoki ilova tarzidami? Bu savolga javob bankrotlik holatining yuzaga kelish sabablariga bog'liq. Agar mijoz moliyaviy holati yil yakuniga qadar yomonlashib borish natijasida bankrotlikka uchragan bo'lsa debitorlik qarzi mijoz moliyaviy hisobotlarida tuzatish kiritilishi bilan ko'rsatilishi kerak. Chunki debitorlik qarzining qaytmasligi aslida yil yakuniga qadar ma'lum bo'lgan. Ammo mijoz buni bilmagan va natijada bu qarzni aktiv sifatida ko'rsatgan.

Endi, bankrotlikka qarzdor korxonada yil yakunidan so'ng ro'y bergan tabiiy ofat sabab bo'lishi mumkin. Bu voqeani aks ettiruvchi dalillar moliyaviy hisobotlarga ilova ko'rinishida ko'rsatilishi kerak. Chunki debitorlik qarzdorlik 31 dekabrga qadar to'planishi mumkin edi. Shuning uchun balans hisobotiga o'zgartirish kiritish kerak emas.

Ba'zan auditor o'z tekshiruvini yakunlab audit xulosasini taqdim etgandan so'ng uning moliyaviy hisobotlar yuzasidan fikrini o'zgartiradigan dalillar yuzaga kelishi mumkin. Ya'ni, moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar bo'lgan ammo auditor ularni aniqlay olmagan. Bunday vaziyatda auditor bu dalillarning haqiqatdan ham moliyaviy hisobotlarga nisbatan muhim ekanligiga va ularning audit tekshiruvi davrida mavjud bo'lganligiga ishonch hosil qilishi zarur. Agar bu holatlar o'z tasdig'ini topsa auditor mijozdan auditor xulosasi va mijoz moliyaviy hisobotlaridan foydalanayotgan yoki foydalanishi mumkin bo'lgan shaxslarga bu haqda xabar berilishini so'rashi kerak. Agar mijoz bundan bosh tortsa auditor bu haqda mijoz direktorlar kengashining har bir a'zosiga, tegishli yuridik tashkilotlar (sud) va mijoz moliyaviy hisobotlaridan foydalanayotgan shaxslarga auditor xulosasidan endilikda foydalanib bo'lamsligi to'g'risida o'zi xabar berishi kerak.

8.2. Ichki audit xizmati ma'lumotlaridan foydalanish

Ichki audit — buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri bo'lishini ta'minlashga va korxonada samarali ichki nazorat tizimini tashkil etishga yo'naltirilgan faoliyat. Ichki audit tizimi:

- korxona tomonidan mustaqil ravishda tashkil etiladi;
- korxona rahbariyati manfaatlariga xizmat qiladi.

Ichki audit faoliyatini yuritish uchun litsenziya yoki malaka sertifikati talab etilmaydi. Auditning bu turi korxona rahbariyatining samarali qaror qabul qilishi uchun asos bo'ladigan buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri

bo'lishini, korxona bo'lim va xodimlarining korxona siyosatiga, belgilangan rejaga mos ravishda faoliyat yuritishlarini ta'minlash va buni nazorat qilish, korxona ma'lum qonun- hujjatlarga mos ravishda ishlashini ta'minlashga qaratilgan.

• Ichki audit xizmati vazifalari qatoriga quyidagilar kiradi:

- korxona buxgalteriya va ichki nazorat tizimi sifatini tekshirish, ularga nisbatan nazorat olib borish va ularni yanada takomillashtirish bo'yicha amaliy takliflar ishlab chiqish;

- buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri va to'liqligini tekshirish;

- buxgalteriya bo'yicha mavjud qonun – hujjatlarga, korxona hisob siyosatiga amal qilinishini ta'minlash;

- korxona bo'limlari faoliyatini tekshirish;

- korxona egaligida bo'lgan aktivlarning butligini tekshirish va ularning himoyasini ta'minlash;

- korxonada qo'llaniladigan kompyuter dasturlarining sifatini baholash;

- korxonada ro'y berishi mumkin bo'lgan ma'lum tur hodisalarni, misol uchun suiste'molchilikni tekshirish va ularni bartaraf etish yuzasidan amaliy takliflar berish.

Audit tekshiruvini davomida tashqi auditor quyidagilarni o'rganishi kerak:

- korxona ichki audit xizmati faoliyati sifatini baholash;

- ichki audit xizmatining korxonada samarali ichki nazorat tizimini ta'minlashdagi rolini o'rganish.

Tashqi auditor uchun korxona ichki auditor ma'lumotlaridan foydalanish amalga oshirilishi lozim bo'lgan audit protseduralarining hajmi va yo'nalishini belgilash imkonini beradi. Xorijiy davlatlar, xususan Rossiyada tashqi audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida auditorning ichki audit xizmati ma'lumotlaridan foydalanishi lozimligi qonun bilan majburiy ravishda belgilangan.

Ichki audit xizmati faoliyatining sifati tashqi auditor uchun audit riskini belgilash imkonini berishi sabab, bu ko'rsatkichni rejalashtirish jarayonida belgilash mumkin bo'ladi.

Tashqi auditor ichki audit xizmati faoliyati samaradorligini belgilash maqsadida dastur tuzishi va unda ichki auditning aynan qaysi faoliyat sohasi tekshirilishi va baholanishi lozimligini ko'rsatishi kerak. Bu jarayonda quyidagilarga e'tibor qaratilishi lozim:

- **Ichki auditning tashkiliy tuzilmasi:** korxonada bu xizmat turi sifatli ishlashi uchun u korxonaning barcha bo'limlariga nisbatan mustaqil tuzilgan bo'lishi va faqatgina rahbariyatga hisobot berishi kerak.

- ***Ichki audit faoliyatining tashkil etilishi:*** ichki audit xizmati tekshiruvni rejalashtirilishi, natijalar hujjatlashtirilishi, bu jarayonga nisbatan nazorat tashkil etilishi, korxonada ichki audit xizmati faoliyatiga oid yo'riqnomalarning ishlab chiqilishi lozim.

- ***Ichki auditorlarga nisbatan malakaviy talablar:*** ichki auditorlarning malakaviy darajasiga nisbatan ma'lum talablar ishlab chiqilishi, ichki auditorlarni ishga olish bo'yicha yo'riqnomalar tayyorlanishi kerak.

- ***Ichki auditorlarning takliflariga e'tibor:*** ichki auditorlar korxonada o'z faoliyatini olib borish jarayonida ma'lum kamchiliklarni aniqlashi mumkin. Bunday vaziyatda ular bu holatlarni bartaraf etish yuzasidan o'z takliflarini beradilar. Tashqi auditorlar esa korxona bo'limlari qanchalik bu takliflarni inobatga olgan holda amalda qo'llashlarini ham o'rganishi zarur.

Korxona ichki audit xizmati faoliyatini baholagach, tashqi auditor ichki audit xizmati ma'lumotlariga asoslanishning qanchalik maqsadga muvofiqligini belgilashi kerak. Ushbu vaziyatda tashqi auditor ichki audit xizmatidan foydalanish mumkin deb hisoblasa:

1) ichki auditning dasturlari va ish hajmi tashqi auditor talablariga qanchalik javob berishini o'rganishi kerak;

2) ichki auditorlar faoliyati reja bo'yicha amalga oshirilishi va tegishli tartibda hujjatlashtirilishi yuzasidan ishonch hosil qilishi zarur;

3) ichki audit tekshiruvining natijalari, takliflari yetarli darajada asosli ekanligini tahlil qilishi kerak;

4) yuqori riskka ega bo'lgan nuqtalar ichki audit tekshiruvida o'z aksini topganligini o'rganishi lozim;

5) ichki auditor takliflariga korxonada haqiqatdan ham amal qilinayotganiga ishonch hosil qilishi zarur.

Audit tekshiruv davomida tashqi auditorlarga korxona ichki auditorlari bilan erkin muloqot olib borish, auditorlik tashkiloti ichki audit xizmatining hujjatlaridan erkin foydalanish uchun mijoz rahbariyati tomonidan sharoit yaratib berilishi kerak. O'z navbatida tashqi auditor ham tekshiruv davomida ichki audit xizmati faoliyati sifatini kelgusida oshirishga xizmat qiluvchi takliflarni, agar ular yuzaga kelsa, mijozga berishi kerak.

Shu o'rinda shuni ta'kidlab o'tish kerakki, tashqi auditor tomonidan ichki auditor hujjatlari, ma'lumotlaridan foydalanish tashqi auditor zimmasidagi majburiyat, javobgarlikni aslo kamaytirmaydi. Shu sabab, tashqi auditor ichki audit ma'lumotlaridan foydalanayotganda ularning ishonchlilikini doimo tekshirib borishi kerak.

8.3. Audit tekshiruvi davomida ekspert xizmatidan foydalanish

«Ekspert ishidan foydalanish» nomli № 16 AFMS¹ ga asosan **ekspert** – auditorlik tashkiloti shtatida turmaydigan, buxgalteriya hisobi va auditdan farq qiluvchi sohalarda yetarlicha bilim, tajriba va ko'nikmalarga ega bo'lgan mutaxassisdir.

Ekspert sifatida auditorlik firmasi yuridik shaxs hisoblangan ixtisoslashgan firmani jalb etishi mumkin. Bu firmalar mol-mulkni baholash, muhandislik, geologiya kabi sohalarda xizmat ko'rsatadilar.

• Audit tekshiruviga ekspert quyidagi hollarda jalb etilishi mumkin:

1) ma'lum mol-mulkni (yer, bino, mashina va uskunalar va h.k.z.) baholashda;

2) mulkning miqdori va holatini aniqlash uchun (foydali qazilmalarning zaxirasi, mashina va uskunalarining xizmat muddati);

3) bajarilgan ishlarning hajmini aniqlashda (qurilish, geologorazvedka);

4) shartnomalar, ta'sis hujjatlari, me'yoriy hujjatlarni yuridik baholashda.

Audit tekshiruvida ekspert xizmatidan foydalanish to'g'risidagi qarorni auditorlik firmasi rahbariyati mavjud shart-shroitning murakkabligi, muhimligi kabi omillarni hisobga olgan holda qabul qiladi.

• Audit tekshiruvida qatnashish uchun ekspert quyidagi talablarga javob berishi kerak:

1) ekspert xizmat ko'rsatmoqchi bo'lgan sohada malakaga egaligini tasdiqlovchi hujjat (diplom, attestat, litsenziya);

2) ekspert xizmat ko'rsatmoqchi bo'lgan sohada ish tajribasi;

3) davlat muassasasi tomonidan shu tarmoqda xizmat ko'rsatish huquqini beruvchi litsenziya.

Ekspert tekshiruvga obyektivlik bilan yondoshishi kerak. Auditorlik firmasi quyidagi hollarda ekspert xizmatidan foydalanishi mumkin emas:

- ekspert (jismoniy shaxs) audit tekshiruvdan o'tayotgan korxonaning ta'sischisi, ta'sischilarning yaqin qarindoshi yoki korxonaning xodimi bo'lgan hollarda;

- ekspert (yuridik shaxs) audit tekshiruvdan o'tayotgan korxonaning ta'sischisi, kreditori, sug'urtachisi bo'lgan yoki ekspert firmasini tekshiruvdan o'tayotgan korxona tuzgan bo'lsa.

¹ O'zbekiston Respublikasi Adliya Vazirligi tomonidan 1999-yil 03.09. 816-son bilan ro'yxatga olingan.

Audit tekshiruviga ekspert jalb etilgandan so'ng yuqoridagi hollar ma'lum bo'lib qolsa, auditor ekspert xulosasining obyektivligini tekshirishi yoki boshqa ekspertni tayinlashi kerak. Auditor mijoz korxonada audit tekshiruvi jarayonida ekspert xizmatidan foydalanish uchun mijoz roziligini olishi lozim. Mijoz ekspertni tekshiruvga jalb etishni rad etsa buni yozma ko'rinishda bayon etishi kerak. Bunday hol ro'y bergan taqdirda auditor ijobiy auditorlik xulosasini berish masalasini chuqur ko'rib chiqishi zarur.

Auditor ekspert xizmatidan shu ekspert va audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona o'rtasida yoki ekspert va auditor o'rtasida tuzilgan shartnoma asosida foydalanadi. Ushbu shartnomada quyidagi masalalar ko'rilishi kerak:

- 1) ekspert xizmatining maqsadi va hajmi;
- 2) auditor ekspertdan javob olishni istagan aniq masalalar;
- 3) ekspert va audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona o'rtasidagi munosabatlar tavsifi;
- 4) ekspert o'z tekshiruvi davomida qo'llashni rejalashtirgan taxmin va ushblar;
- 5) ekspert xulosasining shakli va mazmuni.

Ekspert o'z xulosasini yozma tarzda xulosa ko'rinishida tayyorlaydi. Ekspert xulosasi auditor ekspert tekshiruvi mohiyatini, uslubiyatini osonlik bilan tushunishi mumkin bo'lgan shaklga ega bo'lishi kerak. Xususan ekspert xulosasida quyidagilar yoritilishi zarur:

- 1) ekspert o'z tekshiruvini olib borgan korxona turi;
- 2) tekshiruv obyekti;
- 3) tekshiruv hajmi va ekspert o'z zimmasiga olayotgan mas'uliyat ko'lami;
- 4) tekshiruvda qo'llanilgan uslubiyatlar va ularning avvalgi yillardagi ekspert tekshiruvi uslubiyatiga mosligi;
- 5) ekspert tomonidan aniqlangan har qanday muhim shubhali holatlar;
- 6) tekshiruv natijalari.

Ekspert xulosasi kirish, tadqiqot va xulosa qismlardan tashkil topadi. Kirish qismida quyidagi ma'lumotlar ko'rsatiladi:

- 1) ekspert o'z tekshiruvini o'tkazgan korxona to'g'risida ma'lumot;
- 2) ekspert tomonidan amalga oshirilgan ish;
- 3) ekspert to'g'risida ma'lumot: familiyasi, ismi sharifi, ma'lumoti;
- 4) tekshiruv uchun zaruriy ma'lumotlar kelib tushgan sana;
- 5) zaruriy ma'lumotlarning turi;
- 6) ekspert oldida turgan vazifalar, o'rganilishi lozim bo'lgan masalalar.

Ekspert xulosasining tadqiqot qismida tekshiruv jarayoni va natijalari to'g'risidagi ma'lumotlar keltiriladi. Tadqiqot qismida quyidagi ma'lumotlar aks ettiriladi:

1) tekshiruv o'tkazilgan sohada mutaxassis bo'lmagan shaxs uchun ham tushunarli tarzda bayon etilgan tekshiruv uslubiyati;

2) ekspert tomonidan tekshiruv jarayonida qo'llanilgan me'yoriy hujjatlar;

3) tadqiqot natijalarining professional tarzdgagi tahlili;

4) maxsus atamalar qo'llanilgan bo'lsa ularning ta'rif, mohiyati.

Agar tekshiruv jarayonida ekspert oldiga qo'yilgan ma'lum tur savollar, masalalarga javob topilmasa ekspert bu holatni ekspert xulosasining tadqiqot qismida bayon etishi kerak.

Ekspert xulosasining xulosa qismida ekspert tekshiruvdan oldin uning oldiga auditor tomonidan qo'yilgan savollar, masalalarga alohida javob beradi. Har bir savolga aniq javob berilishi, agar javob berishning imkoni bo'lmasa buning sabablari ko'rsatilishi kerak. Ekspert oldiga auditor tomonidan qo'yilmagan, ammo ekspert fikricha o'rganilishi lozim bo'lgan savollar, masalalar javoblari bilan xulosa qismida keltiriladi.

Ekspert xulosasi tushunarli, sodda ko'rinishga ega bo'lishi lozim. Aks holda mutaxassis bo'lmagan shaxslar xulosadagi ma'lumotlarni turlicha tushinishlari mumkin. Xulosa quyidagi rekvizitlarga ega bo'lishi zarur:

1. Hujjatning nomi.

2. Hujjat tayyorlangan sana.

3. Ekspertning imzosi.

4. Ekspert yuridik shaxs bo'lgan taqdirda uning muhri.

Xulosa ikki nusxada tayyorlanadi. Uning bir nusxasi audit tekshiruvidan o'tayotgan korxonaga, ikkinchi nusxasi auditorlik firmasiga beriladi.

Ekspert xulosasi quyidagi me'zonlarga asosan auditorlik firmasi tomonidan baholanadi:

1. Ekspert xulosasi asoslanayotgan ma'lumotlarning to'g'ri va tekshiruvga aloqadorligi.

2. Ekspert tekshiruv jarayonida qo'llagan uslubiyatlar, taxminlarning to'g'ri, asosiligi.

3. Ekspertning yakuniy xulosasining tekshiruv uslubiyatidan kelib chiqqan holda bayon etilganligi.

Agar ekspert xulosasini o'rganish jarayonida auditor ekspert xulosasida keltirilgan va korxona bergan ma'lumotlar o'rtasida muhim farqlanishni aniqlasa, yoki ekspert xulosasi asosli emas degan fikrga kelsa ekspert

xulosasini tekshirish uchun kerakli muolajalarni qo'llashi yoki boshqa ekspertni jalb etishi kerak. Ekspert xulosasi audit ishchi hujjatlariga kiritiladi.

Audit tekshiruvi jarayonida ekspert xizmatidan foydalanish auditorning zimmasidagi mas'uliyatni kamaytirmaydi.

Qisqacha xulosalar

Dalil oldindan bildirilgan biror taxminning to'g'ri yoki noto'g'ri ekanligini ko'rsatuvchi vosita. Auditda «Oldindan bildirilgan biror taxmin» moliyaviy hisobotlar BHMS ga mos tuzilgan degan farazdir. Dalillarning asosiy manbayi mijozning buxgalteriya tizimi hisoblanadi. Ammo bu tizim auditor uchun yetarli miqdordagi va sifatli dalillarni bermaydi.

Audit dalillari faqatgina yetarli miqdorda emas, balki yetarlicha sifatli, ishonchli bo'lishi darkor. Dalil sifatli bo'lishi uchun esa u o'z kuchini yo'qotmagan va tekshirilayotgan obyektga aloqador bo'lishi lozim. Audit tekshiruvini o'tkazayotganda auditor audit riskini kamaytirish uchun turli xildagi audit dalillarini to'playdi.

Mijoz korxonadan tashqarida tayyorlangan va bevosita auditorga taqdim etilgan hujjatlar eng sifatli, ishonchli hujjatlar hisoblanadi.

Glossariy

Dalil (Evidential matter) – oldindan bildirilgan biror taxminning to'g'ri yoki noto'g'ri ekanligini ko'rsatuvchi ma'lumot.

Inventarizatsiya (Observation) - korxona moliyaviy hisobotlarida keltirilgan aktivlar va passivlarning haqiqatdan ham mavjudligini tasdiqlash yoki inkor etish usuli.

Tasdiqlash (Confirmation) – mijoz korxonadan tashqarida tayyorlangan va bevosita auditorga taqdim etilgan hujjatli dalil.

Tahliliy protseduralar (Analytical procedures) - moliyaviy hisobotlar ma'lumotlarini ularda aks etgan moliyaviy ma'lumotlar nisbatini o'rganish orqali baholash hisoblanadi

Ekspert (Specialist) – auditorlik tashkiloti shtatida turmaydigan, buxgalteriya hisobi va auditdan farq qiluvchi sohalarida yetarlicha bilim, tajriba va ko'nikmalarga ega bo'lgan mutaxassis.

Yetarlilik (Sufficiency) – moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlarni asoslovchi dalillarning hajmiga nisbatan qo'llaniladigan ko'rsatkich.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Audit dalillarining mohiyatini va audit tekshiruvdagi ahamiyatini yoriting.
2. Audit dalillari uchun qanday sifat talablari qo'yilgan?
3. Tekshiruv jarayonida to'planishi lozim bo'lgan audit dalillari miqdori va ichki nazorat tizimi sifati o'rtasida qanday bog'liqlik mavjud?
4. Moliyaviy hisobotlar tuzilgandan so'ng yuzaga kelgan dalillar bo'yicha auditor qanday choralarni qo'llashi lozim?
5. Aniqlanmaslik riskini cheklashga qaratilgan dalillarni sanab o'ting.
6. Audit tekshiruvi davomida ichki auditorlar xizmatidan foydalanishning zaruriyati va ahamiyatini yoriting.
7. Auditda ekspert xizmatidan foydalanish tamoyillari nimada? Auditor ekspert xulosasi uchun ham javobgar bo'ladimi?
8. Audit tekshiruvi jarayonida tahliliy protseduralarning roli nimadan iborat?

IX bob. O'ZARO BOG'LIQ TOMONLAR, KEYINGI VOQEALAR VA BOSHQA MUTAXASSISLAR ISHLARIDAN FOYDALANISH

9.1. O'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar mohiyati va tekshirish uslubiyati

O'zaro bog'liq tomonlar bo'yicha audit tekshiruvini o'tkazish auditor uchun tekshiruvning eng nozik va kompleks sohalaridan birini tashkil etadi. Bu jarayonda auditorning asoiy e'tibori o'zaro bog'liq tomonlar o'rtasida sodir etilgan operatsiyalarning summasiga emas, balki shu operatsiyalarning xususiyatiga qaratilgan bo'ladi. Misol uchun, korxona o'z rahbaridan bozor bahosidan ancha yuqori qiymatda yer sotib oldi deylik. Bunday vaziyatda auditor qanday chorani qo'llashi lozim? Bu auditor uchun o'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalarning murakkab qirralaridan birini namoyon etadi.

O'zaro bog'liq tomonlar deb mijoz korxona va boshqa ikkinchi tomonning o'zaro munosabatiga aytiladi va bu munosabat jarayonida bir taraf ikkinchi tarafga ta'sir o'tkaza olishi mumkinligi va buning natijasida tomonlardan biri o'zining shaxsiy daromad olishga yo'naltirilgan manfaatidan ikkinchi taraf foydasiga voz kechishi tushuniladi. Bog'liq taraflarga misol tariqasida mijoz korxona va uning rahbariyati, rahbariyat

oila a'zolari, shu'ba korxonalarini keltirish mumkin. O'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar yuqorida keltirib o'tilgan tomonlar va korxona o'rtasida sodir etilgan va odatiy tusga ega bo'lmagan operatsiyalarni nazarda tutadi.

O'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalarni tekshirish jarayonida auditor muhim operatsiyalar yuzasidan to'liq axborotlar moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilganligiga alohida e'tibor qaratishi lozim. Xususan quyidagi ma'lumotlar bayoni ilovalarda o'z aksini topgan bo'lihi lozim: o'zaro bog'liq tomonlarning munosabati, operatsiyaning xususiyati, operatsiyaning summasi, yuzaga kelgan debitorlik va kreditorlik qarzlari va ushbu qarzlarni qondirish shartlari hamda muddatlari to'g'risida ma'lumot.

Agar auditor o'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar asossiz (muhim darajada yuqori yoki past) narxlarda va shartlarda amalga oshirilgan deb hisoblasa bu tur operatsiyalarning moliyaviy hisobotlarida ilova qilinishini talab etishi zarur. Bu borada yo'riqnoma vazifasini № 55 AFMS bajaradi. Ushbu AFMS ning maqsadi o'zaro bog'liq shaxslar bilan bog'liq bitimlarni aniqlash maqsadlarida auditorlik tashkiloti tomonidan bajariladigan auditorlik amallarni aniqlash hisoblanadi. Mazkur standartning talablari auditorlik tekshirishlarini o'tkazishda barcha auditorlik tashkilotlari uchun majburiy hisoblanadi.

Audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida auditor o'zaro bog'liq munosabatlarni ko'rsatishi mumkin bo'lgan bitimlar bilan yaqindan tanishib chiqishi va audit tekshiruvida qatnashayotgan boshqa auditorlarga ham bu ma'lumotlarning o'z vaqtida yetkazilishini ta'minlashi lozim. Audit tekshiruvi jarayonida quyidagi bitimlar shaxslarning o'zaro bog'liq munosabatlarini ko'rsatishi mumkin:

a) foiz to'lamasdan qarz olishi va qarz berishi yoki to'lovning predmeti, sharti va muddatini belgilamasdan to'lash;

b) o'ziga xos shartlarni ko'zda tutuvchi, o'ziga xos narxlarni ko'zda tutuvchi shartnomalar;

v) mantiqiy sababsiz amalga oshirilgan operatsiyalar;

g) hisobga olinmagan operatsiyalar, ya'ni bepul tarzda olingan yoki ko'rsatilgan xizmatlar.

O'zaro bog'liq shaxslar va ular o'rtasidagi bitimlarni aniqlash uchun auditor quyidagilarni amalga oshirishi kerak bo'ladi:

a) xo'jalik yurituvchi subyektning rahbaridan barcha o'zaro bog'liq shaxslarni aniqlashi, o'tgan davr mobaynida ushbu shaxslar bilan qandaydir bitimlar tuzilganmi, xo'jalik yurituvchi subyektda o'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarning ro'yxatga olishni tegishli

usuli bormi va ushbu holatlar hisobotda to'g'ri aks ettiriladimi. Agar ko'rsatilgan usullardan foydalanilsa, ularga baho berish lozim;

b) xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyatiga sezilarli ta'sir ko'rsatadigan yirik aksionerlarni aniqlash maqsadida aksiyadorlar reestrini o'rganib chiqish;

v) boshqa korxonalar direktorlari va xizmatchilarini mijozga ishga o'tkazishining sabablarini o'rganib chiqish;

g) avval o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalari bilan tanishib chiqish;

d) asosiy xaridorlar, mol yetkazib beruvchilar, debitorlar va kreditorlar faoliyatining tavsifi va hajmini o'rganib chiqish.

9.2. O'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarni audit tekshiruvidan o'tkazish uslubi

Agar auditor o'zaro bog'liq shaxslar bilan bo'lgan bitimlarni aniqlasa, u ushbu bitimning moliyaviy hisobotga ta'sirini tahlil qilishi kerak.

O'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarning auditorlik tekshiruvi quyidagilardan iboratdir:

a) xo'jalik yurituvchi subyektning ishchilari bilan suhbatlar o'tkazish yo'li bilan tuzilgan bitimning ish tarafi to'g'risidagi tasavvurga ega bo'lish;

b) tovarlarning olinishi, harakati to'g'risidagi hisobotlar haqida va boshqa hujjatlar to'g'risidagi xabarnomalarni, kelishuvlarni, kontraktlarni, schyotlar bo'yicha hujjatlarni o'rganish;

v) bitimni tasdiqlagan subyekt, ya'ni direktorlar kengashini, boshqa rahbar organlarni yoki ishchilarni belgilash;

g) bitimda ishtirok etgan har bir shaxsning faoliyatini auditorlik tekshirishdan o'tkazishni tashkil qilish, olingan axborotlarni o'rtoqlashish;

d) tuzilgan bitimga taalluqli bo'lgan, lekin boshqa shaxsning ixtiyorida bo'lgan materiallarni o'rganish (agar auditor bir vaqtning o'zida ikkala shaxsning moliyaviy hisobotini tekshirmasa, u holda ikkinchi shaxsning roziligini olishi shart);

e) o'zaro bog'liq shaxslar o'rtasida bitimlar tuzilganligining zaruriy dalillarini olish;

j) agar auditor bitimlar haqiqatda mavjud bo'lgan, o'ylab chiqarilgan (soxta) shaxslar bilan tuzilgan deb taxmin qilsa, bunday holatda u moliyaviy nashrlar, tijorat jurnallarini o'rganish, kredit va bank muasasalaridan ma'lumotlar olish yo'li bilan ushbu bitimning ishtirokchilari to'g'risidagi ma'lumotlarni olishi shart;

z) agar o'zaro bog'liq shaxslarga tegishli bo'lgan qaytarilmagan schyotlar, kafolatlar va boshqa majburiyatlar mavjud bo'lsa, u holda auditor boshqa shaxsning moliyaviy imkoniyatlarini aniqlash huquqiga egadir.

Agar auditor tashkilot o'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarga tegishli bo'lgan moliyaviy hisobotdagi ma'lumotlarni isbotlash maqsadida yetarli darajada auditorlik xulosasini olish imkoniga ega bo'lmasa, u holda auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortishi kerak.

9.3. Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar mohiyati

Ba'zan audit tekshiruvidan o'tkazilayotgan davr yakunida ma'lum bo'lmagan, ammo mijoz korxona faoliyatiga aloqador bo'lgan ma'lumotlar auditor tomonidan audit tekshiruvi yakunlanib, auditorlik xulosasi tayyorlangunga qadar yuzaga chiqadi va auditorga ma'lum bo'ladi. Bunday ma'lumotlar **moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar** deb nomlanadi. Bunday ma'lumotlar hisobot davri tugagan paytdan boshlab auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar yuz bergan, shuningdek, auditorlik xulosasi imzolanganidan keyin aniqlangan, tekshirilayotgan hisobot davriga taalluqli bo'lgan va moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritishni yoki undagi axborotni oshkor etishni talab etadigan hodisalardir. Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar ikki guruhga ajratiladi:

1) moliyaviy hisobot tuzilgan sanada yoki bu sanadan oldin **ma'lum bo'lgan** ma'lumotni tasdiqlovchi hodisalar;

2) moliyaviy hisobot tuzilgan sanada yoki bu sanadan oldin **ma'lum bo'lmagan** ma'lumotni yuzaga keltiruvchi hodisalar.

Birinchi tur hodisalar: bu tur hodisalar moliyaviy hisobot tuzilgan sanada ma'lum bo'lgan ma'lumotlarni qo'shimcha tasdiqlash uchun xizmat qiladi va faqatgina moliyaviy hisobot tayyorlangan davrdagi taxminlar va summalarga ta'sir etadi. Bunday hodisalar natijasida ma'lum bo'lgan ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarning tegishli elementlari (schyotlar) ga **tuzatishlar kiritilishini** talab etadi.

Misol uchun, mijoz korxona 31-dekabrda balans hisobotining debitorlik qarzlari elementi bitta yirik va bir nechta kichik debitorlik qarzlardan tashkil topgan deb faraz qilaylik. Ushbu yirik debitorlik qarzi balans hisoboti tuzilgan sanada debitor tomonidan to'liq qoplanishi mumkin bo'lgan, ammo audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida debitor bankrotlikka uchradi. Buning natijasida auditor shubhali qarzlari bo'yicha

rezervga tegishli o'zgartirishlarni kiritishni va bu o'zgarishlarni moliyaviy hisobotlarda belgilangan tartibda aks ettirishni talab etadi. Bu holda mijoz tomonidan hech qanday firibgarlikka yo'l qo'yilmagan, mijoz faqatgina debitorning qarzni qoplashiga ishongani va debitorning haqiqiy moliyaviy holatini bilmagan holda debitorlik qarzini moliyaviy hisobotlarda to'lig'icha aks ettirgan.

Ikkinchi tur hodisalar: bu tur hodisalar moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanada yoki undan oldin mavjud bo'lmagan, ammo auditorlik xulosasi imzolangunga qadar yuzaga kelgan ma'lumotlarning yuzaga kelishi bilan bog'liq. Bu tur hodisalar moliyaviy hisobotlar summalariga hech qanday o'zgartirish kiritishni talab etmaydi, ammo bu ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilishi lozim. Aks holda moliyaviy hisobotlar foydalanuvchilarni chalkashliklarga olib kirishi mumkin.

Misol uchun, tekshiruvdan o'tayotgan mijoz korxona ishlab chiqarish nuqtasida moliya yili yakunlangach, sug'urtalanmagan yong'in ro'y berdi va korxona asosiy vositalarining katta qismi yo'qotildi deb faraz qilaylik. Bu holat mijoz moliyaviy hisobotlarining asosiy vositalar bo'limida keltirilgan ma'lumotlar haqiqatdagi ma'lumotlar bilan o'zaro mos kelmaydi. Ammo bu holat, birinchi tur hodisalardan farqli ravishda, moliyaviy hisobotlarga hech qanday o'zgartirish kiritilishini talab etmaydi. Bu holat faqatgina moliyaviy hisobotlarga ilovalarda bayon etilishi lozim. Chunki yong'in moliyaviy hisobotlar tuzilgandan so'ng ro'y berdi va moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanada, ya'ni yong'iniga qadar, asosiy vositalar va moliyaviy hisobotlar ma'lumotlari to'g'ri bo'lgan.

Ammo, moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanadan so'ng ro'y bergan barcha ma'lumotlar ham ilovalarda keltirilishi shart emas. Masalan, yangi tur mahsulot shlab chiqarish liniyasining yo'lga qo'yilishi yoki korxona ayrim bo'limlarining ishchilar noroziligi sabab vaqtincha yopilishi borasidagi ma'lumotlarni moliyaviy hisobotlarda aks ettirish shart emas. Chunki bu hodisalar mijoz moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalariga moliyaviy hisobotlar tayyorlangan sanaga qadar hech qanday ta'sir o'tkazmagan. Bu hodisalar endi tuziladigan moliyaviy hisobotlarda bayon etilishi lozim.

Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyin yuzaga kelgan hodisa moliyaviy hisobotga o'zgartirish kiritishni yoki bu hisobotlarga ilovalarda keltirilishi lozimmi degan savolga javob qidirishda auditor ushbu hodisa qachon yuzaga kelganini o'rganishi lozim.

Misol uchun, mijoz korxonaning yirik debitori moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanadan so'ng bankrotlikka uchradi. Bu hodisa natijasida moliyaviy

hisobotlarga tuzatish kiritilishi lozimmi yoki bu hodisa moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilishi kerakmi? Bu savolga javob berish uchun auditor debitorning bankrotlikka yuz tutish davri qachon boshlanganligiga e'tibor qaratishi lozim. Agar debitor moliyaviy holati moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanaga qadar bir necha davr (oylar) davomida yomonlashib borishi natijasida o'z qarzini uzaolmagan bo'lsa bu hodisa moliyaviy hisobotlarga tuzatishlar kiritilishini talab etadi. Chunki moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanada debitorlik qarzlari aslida oshirib ko'rsatilgan edi. Ammo bankrotlik debitor korxonada moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanadan keyin yuz bergan yong'in natijasida yuzaga kelgan bo'lsa bu hodisa moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilishi lozim. Chunki yong'in moliyaviy hisobotlar tuzilgandan so'ng ro'y berdi va moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanada, ya'ni yong'inga qadar, debitorlik qarzlari va moliyaviy hisobotlar ma'lumotlari to'g'ri bo'lgan.

Ba'zan auditorlik xulosasini tayyorlagach, auditor mijoz moliyaviy hisobotlarida muhim xatoliklar mavjud bo'lganligini yoki aslida ilovalarda keltirilishi lozim bo'lgan ma'lumotlarni aniqlashi mumkin. Auditor bunday hodisalar yuzasidan batafsil tekshiruv o'tkazishi lozim. Agar auditor ushbu ma'lumotlar audit tekshiruvi jarayonida mavjud bo'lganligini, ammo auditor tekshiruv jarayonida e'tibordan chetda qoldirganini aniqlasa, mijoz korxonadan ushbu ma'lumotlar yuzasidan moliyaviy hisobotlar va auditor xulosasidan foydalanuvchilarni xabardor etishni so'rashi lozim. Agar mijoz rad javobini bersa auditor mijoz korxona direktorlar kengashini, mijoz korxonadan yuqori turuvchi tashkilotlarni va auditor xulosasidan foydalanayotganligi ma'lum bo'lgan shaxslarni shaxsan xabardor etishi shart.

9.4. Auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar auditorlik tashkilotining harakatlari

Auditorlik xulosasini imzolash chog'ida auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar moliyaviy hisobotda aks ettirilishi lozim bo'lgan, moliyaviy hisobotga tuzatish yoki qo'shimchalar kiritishni talab etadigan barcha hodisalar u tomonidan lozim darajada aniqlangani, baholangani va tekshirilganiga amin bo'lishi kerak.

Auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga yaqin qolganda moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritishni yoki unda axborotni oshkor etishni talab etadigan hodisalarni aniqlash uchun mo'ljallangan amallarni bajaradi. Bunday amallar, odatda, quyidagilarni o'z ichiga oladi:

a) xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan belgilangan, keyingi hodisalarni aniqlash imkoniyatini yaratuvchi tamoyillar sharhi;

b) hisobot davri tugaganidan keyin o'tkaziladigan aksiyadorlar yig'ilishi, direktorlar kengashi majlislari va organining bayonnomalari bilan tanishib chiqish hamda bayonnomalari hali tayyorlanmagan yig'ilishlarda muhokama qilingan masalalarni oydinlashtirish;

v) pul mablag'lari smetalari, harakat prognozlari va rahbariyatning boshqa tegishli hisobotlari bilan tanishib chiqish;

g) tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt yuridik xizmatining sud muhokamalariga (agar ular o'rinli bo'lsa) taalluqli bo'lgan faoliyati bilan tanishib chiqish;

d) tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan keyingi hodisalarga taalluqli savollar tayyorlash. Bunday savollar quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- dastlabki yoki tugallanmagan ma'lumotlar asosida hisobga olingan moddalarning joriy holati;

- yangi majburiyatlar qabul qilinganmi, yangi qarzlar olingan yoki ajratilganmi, kafillik shartnomalari tuzilganmi;

- aktivlarni sotish amalga oshirilganmi yoki rejalashtirilmoqdam;

- yangi aksiyalar yoki qarz majburiyatlari chiqarilganmi, subyektni qo'shib yuborish yoki tugatish to'g'risidagi bitimlar tuzilganmi yoki rejalashtirilmoqdam;

- aktivlarni davlat daromadiga qaratish yoki ularning, masalan, yong'in yoki suv toshqini natijasida nobud bo'lish holatlari yuz berganmi;

- mavjud xatolar yoki shartli hodisalar bilan bog'liq qandaydir o'zgarishlar yuz berganmi;

- onda-sonda qo'llaniladigan qandaydir buxgalteriya tuzatishlari kiritilganmi yoki ko'rib chiqilyaptimi;

- moliyaviy hisobotni tayyorlash uchun foydalaniladigan hisob siyosatining o'rinligiga shubha tug'diradigan biror-bir hodisalar yuz berganmi yoki yuz berishi mumkinmi?

Agar bo'linmani boshqa auditor auditorlik tekshiruvidan o'tkazayotgan bo'lsa, asosiy auditor boshqa auditor tomonidan bajariladigan keyingi hodisalarga taalluqli bo'lgan amallarni baholashi, shuningdek, boshqa auditorni rejalashtirilayotgan auditorlik xulosasini imzolash sanasi haqida xabardor qilishi lozim.

Agar auditor moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatuvchi hodisalar to'g'risida xabar topsa, u mazkur hodisalarning moliyaviy hisobotda to'g'ri aks ettirilishini tekshirishi lozim.

9.5. Auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar

Auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar uchun javobgar bo'lmaydi. Bunda xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan, moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan hodisalar haqida auditorlik tashkilotiga xabar berilishi uchun javobgar bo'ladi.

Agar auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyingi davrda, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar haqida xabar topsa, u moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasiga tuzatish kiritish kerakligini aniqlashi, yuzaga kelgan muammolarni xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan muhokama qilishi, hamda bunday hodisalar moliyaviy hisobotga jiddiy ta'sir ko'rsatadigan holatlarda mazkur hisobotga tegishli o'zgartirishlar kiritishni talab qilishi lozim.

Agar xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati moliyaviy hisobotga o'zgartirish kiritgan bo'lsa, ilgari tayyorlangan auditorlik xulosasiga qilingan havolani o'z ichiga olgan yangi auditorlik xulosasini tayyorlashi lozim. Bunda yangi xulosaga o'zgartirilgan moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan oldingi sana qo'yilmasligi kerak.

Agar xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati auditorlik tashkiloti talab qilayotgan va jiddiy tuzatishlar kiritilishini zarur deb topmasa, auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyektni mazkur dalil haqida yozma ravishda xabardor qilishi, o'zgartirishlar kiritilmagan taqdirdagi oqibatlar uchun javobgarlikni xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yuklashi hamda salbiy auditorlik xulosasi tuzishi kerak.

Agar auditorlik xulosasi xo'jalik yurituvchi subyekt (buyurtmachi)ga berilgan bo'lsa, auditorlik tashkiloti buyurtmachini va (yoki) xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatini subyekt moliyaviy hisobotini va unga doir auditorlik xulosasini uchinchi shaxslarga taqdim etmasligi haqida yozma ravishda xabardor qilishi lozim.

Agar moliyaviy hisobot uchinchi shaxslarga berilgan bo'lsa, auditor mazkur uchinchi shaxslar auditorlik xulosasiga tayanmasligi uchun chora ko'rishi kerak.

Moliyaviy hisobot e'lon qilinganidan keyin auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobotga tegishli so'rovlarga taalluqli hech qanday majburiyatga ega bo'lmaydi.

Agar moliyaviy hisobot e'lon qilinganidan keyin auditorlik tashkiloti tekshirilayotgan hisobot davriga tegishli bo'lgan hamda moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritishni va unda axborotlarni oshkor qilishni talb etadigan hodisalar haqida xabar topsa, auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqish zarurligi masalasini ko'rib chiqishi, uni xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan muhokama qilishi va mazkur holatlarda maqsadga muvofiq bo'lgan chora-tadbirlar ko'rishi lozim.

Agar xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqayotgan bo'lsa, auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan birgalikda ilgari taqdim etilgan moliyaviy hisobot bilan auditorlik xulosasini olgan barcha kishilarni yuzaga kelgan vaziyat haqida xabardor qilishga doir tadbirlarni bajarishi hamda qayta ko'rib chiqilgan moliyaviy hisobot bo'yicha yangi auditorlik xulosasini taqdim etishi kerak.

Agar xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati ilgari taqdim etilgan moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasini olgan barcha kishilarni yuzaga kelgan vaziyat haqida xabardor qilish uchun zarur chora-tadbirlarni ko'rmayotgan va moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqmayotgan bo'lsa, auditor uni qayta ko'rib chiqishni zarur deb hisoblagan holda uchinchi shaxslar auditorlik xulosasiga tayanmasliklari uchun auditor ularga bildirish choralari ko'rishi to'g'risida xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatini xabardor qilishi lozim.

Kelgusi davr uchun moliyaviy hisobotni e'lon qilish sanasi yaqinlashayotgan bo'lsa, yangi hisobotda tegishli axborotlarni yoritib berish sharti bilan, moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqishga va yangi auditorlik xulosasi berishga zarurat tug'ilmasligi mumkin.

Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyin yuz bergan hodisa va dalillarga doir auditorlik tashkilotining barcha harakat va qarorlari majburiy tartibda auditorning ish hujjatlarida aks ettirilishi kerak.

Qisqacha xulosalar

O'zaro bog'liq tomonlar deb mijoz korxona va boshqa ikkinchi tomonning o'zaro munosabatiga aytiladi va bu munosabat jarayonida bir taraf ikkinchi tarafga ta'sir o'tkaza olishi mumkinligi va buning natijasida tomonlardan biri o'zining shaxsiy daromad olishga yo'naltirilgan manfaatidan ikkinchi taraf foydasiga voz kechishi tushuniladi.

O'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalarni tekshirish jarayonida auditor muhim operatsiyalar yuzasidan to'liq axborotlar moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilganligiga alohida e'tibor qaratishi lozim.

Agar auditor tashkilot o'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarga tegishli bo'lgan moliyaviy hisobotdagi ma'lumotlarni isbotlash maqsadida yetarli darajada auditorlik xulosasini olish imkoniga ega bo'lmasa, u holda auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortishi kerak.

Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar ikki guruhga ajratiladi: (1) moliyaviy hisobot tuzilgan sanada yoki bu sanadan oldin **ma'lum bo'lgan** ma'lumotni tasdiqlovchi hodisalar; (2) moliyaviy hisobot tuzilgan sanada yoki bu sanadan oldin **ma'lum bo'lmagan** ma'lumotni yuzaga keltiruvchi hodisalar.

Auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar uchun javobgar bo'lmaydi. Agar auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyingi davrda, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar haqida xabar topsa, u moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasiga tuzatish kiritish kerakligini aniqlashi, yuzaga kelgan muammolarni xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan muhokama qilishi, hamda bunday hodisalar moliyaviy hisobotga jiddiy ta'sir ko'rsatadigan holatlarda mazkur hisobotga tegishli o'zgartirishlar kiritishni talab qilishi lozim.

Glossariy

Birinchi tur hodisalar (1st type of subsequent events) - moliyaviy hisobot tuzilgan sanada ma'lum bo'lgan ma'lumotlarni qo'shimcha tasdiqlash uchun xizmat qiladigan, faqatgina moliyaviy hisobot tayyorlangan davrdagi taxminlar va summalarga ta'sir etuvchi, hamda moliyaviy hisobotlarning tegishli elementlari (schyotlar) ga **tuzatishlar kiritilishini** talab etadigan ma'lumotlar.

Ikkinchi tur hodisalar (2nd type of subsequent events) - moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanada yoki undan oldin mavjud bo'lmagan, ammo auditorlik xulosasi imzolangunga qadar yuzaga kelgan ma'lumotlarning yuzaga kelishi bilan bog'liq. Bu tur hodisalar moliyaviy hisobotlar summalariga hech qanday o'zgartirish kiritishni talab etmaydi, ammo bu ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilishi lozim. Aks holda moliyaviy hisobotlar foydalanuvchilarni chalkashliklarga olib kirishi mumkin.

Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar (Subsequent event) — moliyaviy hisobotlar tuzilgach, ammo auditorlik tekshiruvi yakunlanib, auditorlik xulosasi tuzilgunga qadar yuzaga kelgan ma'lumotlar.

O'zaro bog'liq tomonlar (Related party) - mijoz korxona va boshqa ikkinchi tomonning o'zaro munosabatiga aytiladi va bu munosabat jarayonida bir taraf ikkinchi tarafga ta'sir o'tkaza olishi mumkinligi va buning natijasida tomonlardan biri o'zining shaxsiy daromad olishga yo'naltirilgan manfaatidan ikkinchi taraf foydasiga voz kechishi tushuniladi.

Takrorlash va nazorat savollari

1. O'zaro bog'liq tomonlar tushunchasining mohiyati nimada?
2. Nima sababdan o'zaro bog'liq tomonlar bilan operatsiyalarni tekshirish auditor uchun chuqur ahamiyat kasb etadi?
3. O'zaro bog'liq shaxslar va ular o'rtasidagi bitimlarni aniqlash uchun auditor qanday chora-tadbirlarni amalga oshirishi lozim?
4. O'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarni audit tekshiruvidan o'tkazishning uslubiyatini bayon eting.
5. Moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanadan keyingi hodisalar mohiyati va turlarini yoriting.
6. Auditorlik xulosasi imzolnadigan sanaga qadar va imzolagandan keyin yuzaga kelgan hodisalar yuzasidan auditorlik tashkilotining tadbirlari nimadan iborat?
7. Auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasini imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar uchun javobgar hisoblanadimi?
8. Agar auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyingi davrda, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar haqida xabar topsa qanday choralarni ko'rishi lozim?

X bob. AUDITDA TANLAB TEKSHIRISH USLUBI

10.1. Tanlab tekshirish uslubining mohiyati

Mijozning buxgalteriya va ichki nazorat tizimi sifati audit tekshiruvining butun keyingi jarayonini belgilab beradi. Auditor tekshiruvning dastlabki bosqichida mijoz moliyaviy hisobotlarini o'rganish va buxgalteriya xizmati xodimlari bilan suhbatlashish jarayonida shu moliyaviy hisobotlar to'g'ri va to'liq dastlabki hujjatlarga asosan tuzilgan degan

xulosaga kelsa auditor dastlabki hujjatlarni tanlab tekshirishi mumkin bo'ladi.

Aks holda, ya'ni moliyaviy hisobotlarni o'rganish, mijoz ichki nazorat tizimini tekshirish jarayonida auditor ularning sifatidan qoniq-masa auditor moliyaviy hisobotlarni tuzish uchun asos bo'lgan barcha dastlabki hujjatlarni yoppasiga, hammasini tekshirishi lozim.

Yoppasiga tekshirish auditoridan katta vaqt va mehnat talab etadi. Ammo auditorlik etikasiga asosan auditor moliyaviy hisobotlarning BHMSga asosan tuzilganini yoki bu standartlardan chetga chiqish bo'lganini o'z xulosasida aniq bayon etishi kerak. Bu esa auditoridan dastlabki hujjatlarga tayanishni talab etadi. Dastlabki hujjatlarning sifati esa moliyaviy hisobotlarning haqqoniy yoki noto'g'ri ma'lumotlarni aks ettirayotganini ko'rsatadi.

Auditor mijoz moliyaviy hisobotlarining BHMS ga asosan tuzilgani yuzasidan ko'pincha o'rta darajadagi ishonchga ega bo'ladi. Bunga sabab moliyaviy hisobotlarning ba'zi elementlari bo'yicha buxgalteriya hisobi sifatli tashkil etilgan bo'lishi, malakali mutaxassislar tomonidan olib borilishi, kompyuterlashgan bo'lishi, samarali ichki nazorat tizimi tashkil etilgan bo'lishi, moliyaviy hisobotlarning boshqa ba'zi elementlari bo'yicha esa buning aksi bo'lishi mumkin. Tanlab tekshirish uslubini ham aynan o'rta darajadagi ishonchga ega bo'lgan holda qo'llash kerak.

Auditda tanlab tekshirish uslubi — moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z professional fikrini bayon etish uchun zaruriy dalillar, hujjatlarni ma'lum tartibda, me'zonlarga asoslangan holda tanlash va o'rganishdir.

Tanlab tekshirish uslubi ehtimollar nazariyasi qonunlariga asoslanadi. Tanlab tekshirish uslubini qo'llash uchun quyidagi omillarga e'tibor qaratish lozim:

- 1) tanlab tekshirish hajmi;
- 2) kuzatuv birligi;
- 3) tanlash birligi;
- 4) tanlab olish uslubi.

Tanlab tekshirish uslubini qo'llash uchun ma'lum to'plam tuzilishi kerak. Tanlab tekshirish aynan shu to'plamga nisbatan qo'llaniladi va natija ham shu to'plamga tegishli bo'ladi.

To'plam — ma'lum elementlarning jamlanmasi. Audit tekshiruvda element sifatida buxgalteriya o'tkazmalari, yozuvlar kabilarni keltirish mumkin. To'plamni shakllanitirish uchun auditor barcha elementlarni ma'lum me'zonlar, xususiyatlarga ko'ra guruhlariga taqsimlaydi. Bu me'zonlar hujjatlarning xususiyati, moddiy javobgar shaxs, davriy ketma-ketlik kabilarni bo'lishi mumkin.

10.2. Tanlab tekshirishning uslubi

Auditda tanlab tekshirish uslubi tekshirilishi lozim bo'lgan elementlar, operatsiyalar, hujjatlar va boshqalarning 100% dan kam bo'lgan qismini o'rganish va shuning asosida ularning to'g'riligi yoki noto'g'riligi yuzasidan biror fikrga kelish uchun qo'llaniladi. Bu yerda 100% dan kam foizda tekshiruv olib borishning quyidagi asosiy sabablari mavjud:

1) barcha operatsiyalar, hujjatlarni tekshirish uchun auditoridan katta vaqt talab etiladi;

2) auditda ish haqi vaqtbay hisoblangani uchun, barcha hujjat va operatsiyalarning tekshirilishi mijoz uchun qimmatga tushadi. Natijada audit tekshiruviga talab keskin qisqarishi mumkin.

Tanlab tekshirish uslubini qo'llash uchun auditor tekshirilishi lozim bo'lgan hujjatlar, operatsiyalarni ma'lum xususiyatlariga ko'ra alohida guruhlariga ajratadi. Bu auditda **stratifikatsiya** deyiladi. Har bir alohida guruh **strata** deyiladi. Stratalar hosil qilingach har bir strata bo'yicha tanlab tekshirish uslubi qo'llaniladi.

Auditda tanlab tekshirish uslubi qo'llanilganda barcha hujjatlar, operatsiyalar **repreatativ**, ya'ni tanlanish uchun bir xil imkoniyatga ega deb faraz qilinadi. «Auditorlik tanlash» deb nomlangan № 14 AFMSning 5-bandiga asosan tanlab tekshirishda repreatativlik quyidagi uslublarning biri orqali ta'minlanadi:

1) tasodifiy — hujjatlar, operatsiyalar ixtiyoriy tarzda, erkin tanlanadi. Tasodifiy tanlash ixtiyoriy sonlar jadvali bo'yicha amalga oshiriladi. Bunda biror ketma-ketlik, tartibga amal qilinmaydi;

2) sistemali — tekshirilishi lozim bo'lgan elementlar ixtiyoriy ravishda tanlangan biror elementdan keyin qat'iy intervalda aniqlanadi;

3) kombinatsiyalangan — ixtiyoriy va tizimli uslublarning kombinatsiyasini ifodalaydi.

Har bir tanlab tekshiruvda auditorlik firmasi quyidagilarga e'tibor qaratishi lozim:

- tanlab tekshiruv jarayonida aniqlangan har bir xatoni tahlil qilish;
- tanlab tekshirish riskini baholash.

Xatolarni tahlil qilish jarayonida auditorlik tashkiloti bu xatoliklarning xususiyatini o'rganishi kerak. Tanlab tekshirish uslubini qo'llash orqali auditor bu uslub aynan qanday maqsadlar uchun qo'llanilayotganini aniq bilishi va yozma bayon etishi lozim. Xatoni tahlil qilishda uning muhimligini va uning yuzaga kelish sabablarini aniqlash zarur.

Tanlab tekshirilgan hujjatlar, operatsiyalarning natijalari shu tur butun to'plam haqida tasavvur berishi lozim. Tanlab tekshirishda aniqlangan xatoliklar belgilangan darajadan oshmasligi kerak.

Tanlab tekshirishning hajmini aniqlashda auditor tanlab tekshirish riskini aniqlashi lozim. Tanlab tekshirish riskining mohiyati shundan iboratki, hujjatlar, operatsiyalar auditor tanlab tekshirganda hosil bo'lgan tasavvur bu hujjat va operatsiyalarning barchasini tanlab tekshirganda hosil bo'ladigan tasavvurdan qisman yoki mutlaqo farq qiladi. Tanlab tekshirish riski ichki nazorat tizimini tekshirish davrida ham, buxgalteriya tizimida aks ettirilgan schyotlarning aylanmasi va saldosi batafsil tekshirish jarayonida ham mavjud bo'ladi.

Tanlab tekshirish uslubi orqali ichki nazorat tizimi va buxgalteriya schyotlarining to'g'riligini tekshirishda birinchi va ikkinchi tur risklar mavjud.

Ichki nazorat tizimini tekshirishda:

1) birinchi tur risk — ichki nazorat tizimi aslida sifatli tuzilgan va ishlasada, tanlab tekshirish uslubi orqali tekshiruv olib borish bilan bu tizimni sifatsiz deb topish;

2) ikkinchi tur risk — ichki nazorat tizimi aslida sifatsiz tuzilgan va ishlayotgan bo'lsada, tanlab tekshirish uslubi orqali bu tizimni yetarli darajada sifatli deb baholash.

Schyotlarning aylanmasi va saldosi tekshirishda:

1) birinchi tur risk — tanlab tekshirish natijalariga asosan aslida to'g'ri bo'lgan to'plamni noto'g'ri deb baholash;

2) ikkinchi tur risk — tanlab tekshirish uslubi natijalariga asosan aslida noto'g'ri ma'lumotlarni aks ettirayotgan to'plamni to'g'ri deb baholash.

Tanlab tekshirish hajmi auditor tomonidan qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolik darajasiga bog'liq. Qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolik darajasi audit tekshiruvini rejalashtirish davridagi muhimlik ko'rsatkichiga asosan belgilanadi. Auditor tomonidan qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolik darajasi qanchalik kichik bo'lsa tanlab tekshirish hajmi ham shunchalik katta bo'lishi lozim.

Ichki nazorat tizimiga nisbatan auditor tomonidan qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolik darajasi mijoz korxona tomonidan shu tizimga nisbatan qo'yilgan talablardan chetlanish bo'lganda ham auditor e'tibor qaratishi shart bo'lmagan miqdordir.

Buxgalteriya schyotlariga nisbatan auditor qabul qilishi mumkin bo'lgan xatolik darajasi shu schyotlarda mavjud bo'lgan ammo moliyaviy hisobotlarga nisbatan umuman olganda sezilarli ta'sirga ega bo'lmagan xatolik darajasi hisoblanadi.

Agar auditor tekshirilayotgan to'plamda muhim xatolik bor deb baholasa, bu xatolik umumiy to'plamga nisbatan sezilarli ta'sir

etmayotganiga va auditor tomonidan qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolik darajasidan oshmayotganiga ishonch hosil qilish maqsadida tanlab tekshirish hajmini ham kengaytirishi lozim. Tekshirilayotgan to'plamda xatolik darajasi kichik yoki umuman yo'q deb hisoblansa, auditor tanlab tekshirish hajmini sezilarli darajada qisqartirishi mumkin bo'ladi.

Auditor majburiy tartibda o'z ishchi qog'ozlarida tanlab tekshirish uslubining barcha bosqichlari, uslublari va natijalarining tahlilini ko'rsatishi kerak.

10.3. Tanlab tekshirish uslubini qo'llashda ichki nazorat tizimining ahamiyati

Auditda tanlab tekshirish uslubini samarali qo'llashda korxonaning ichki nazorat tizimi katta ahamiyatga ega. Biz ushbu tizimga VII bobda to'xtalib o'tganmiz. Korxonada ichki nazorat tizimini joriy etish rahbariyat zimmasidagi vazifa hisoblanadi. Ichki nazorat tizimi korxona hajmi va faoliyat xususiyatlariga javob berishi, doimiy va samarali ishlashi lozim. Bu vazifani amalga oshirish uchun rahbariyat korxona ichida audit qo'mitasini tuzishi, ichki auditorlarni jalb etishi mumkin. Ushbu xodimlarning vazifasi korxona ichki nazorat tizimini joriy etish, uning sifati ustidan doimiy nazorat olib borish, kamchiliklar aniqlanganda ularni bartaraf etish choralarini taklif etishdan iborat.

Korxonada ichki nazorat tizimining vazifasi shu korxona o'z oldiga qo'ygan ma'lum maqsadlarga erishishini ta'minlashdir. Auditor ichki nazorat tizimini o'rganganda ushbu nazorat tizimi korxona oldiga qo'yilgan maqsadlarga qanchalik erishilishini ta'minlaganini baholashi zarur. Bu faoliyat ichki nazorat tizimining sifatini aniqlash imkonini beradi. Ichki nazorat tizimi korxonada o'tkaziladigan audit tekshiruv hajmi va yo'nalishini oldindan belgilashda muhim omil hisoblanadi.

Ammo ichki nazorat tizimi har qancha sifatli tuzilmasin, korxona oldidagi maqsadlarga to'liq erishilishini ta'minlay olmasligi mumkin. Bunga asosiy sabablar:

1. Ichki nazorat tizimini joriy etish xarajatlari ushbu tizimni joriy etishdan keladigan foydadan oshmasligi kerak. Bu esa ichki nazorat tizimining mutlaqo mukammal bo'lishiga yo'l bermaydi.

2. Har qanday ichki nazorat tizimida inson omili mavjud. Ya'ni ushbu tizim inson tomonidan joriy etiladi va unda ma'lum sabablarga ko'ra xatoliklar, kamchiliklar yuzaga kelishi mumkin.

3. Ichki nazorat tizimi sifatiga xodimlarning til biriktirishi orqali ta'sir o'tkazilgan bo'lishi mumkin.

Auditor tomonidan ichki nazorat tizimini tekshirish quyidagi uch bosqichda amalga oshirilishi lozim:

- ichki nazorat tizimi bilan umumiy tanishish;
- ichki nazorat tizimining ishonchliligini dastlabki baholash;
- ichki nazorat tizimining ishonchliligini tasdiqlash.

Ushbu bosqichlarni batafsil ko'rib chiqamiz:

Ichki nazorat tizimi bilan umumiy tanishish. Auditor tekshiruvning dastlabki bosqichida korxonaning xususiyatlari va faoliyat ko'lami bilan, shuningdek, buxgalteriya tizimi bilan yaqindan tanishishi lozim. Buning natijasida auditor tekshiruv o'tkazish maqsadida mijoz ichki nazorat tizimiga asoslanish qanchalik maqsadga muvofiqligini aniqlaydi.

Agar auditor mijoz ichki nazorat tizimiga asoslanish mumkin emas deb topsa, audit tekshiruvini shunday tashkil etishi kerakki, unda ichki nazorat tizimidan umuman foydalanilmasligi kerak.

Aksincha, ichki nazorat tizimiga asoslanish maqsadga muvofiq deb topsa, ushbu tizimning ishonchliligi yuzasidan dastlabki baholashni amalga oshirishi zarur.

Ichki nazorat tizimining ishonchliligini dastlabki baholash. Ushbu vazifa auditorlik firmasi tomonidan ishlab chiqilgan uslublar asosida amalga oshiriladi. Bu baholash amaliyoti natijasi sifatida auditorlik firmasi mijozning butun ichki nazorat tizimi yoki uning alohida tarmog'i sifatini «O'rta» yoki «Yuqori» deb baholash imkoniga ega bo'ladi. Auditor ichki nazorat tizimiga asoslanish yoki unga murojaat etmaslik masalasini shu baholshga asosan amalga oshirishi kerak.

Agar ichki nazorat tizimi yoki uning alohida tarmoqlarida muhim kamchiliklar aniqlansa auditor bu haqda mijoz rahbariyatiga xabar berishi, bu holning oldini olish bo'yicha chora-tadbirlarni taklif etishi va tekshiruvini shunga mos ravishda olib borishi lozim.

Ichki nazorat tizimining ishonchliligini tasdiqlash. Auditorlik firmasi ichki nazorat tizimini dastlabki baholash natijasida bu tizim ishonchli deb topsa, audit tekshiruvi davomida ushbu tizimning muhim kamchiliklardan xoli ekanligini doimiy tekshirib borishi kerak.

Ichki nazorat tizimining ishonchliligini tasdiqlash uchun zaruriy uslubiyatlarni auditorlik firmasining o'zi mustaqil ravishda ishlab chiqadi.

Agar auditorlik firmasi ichki nazorat tizimining ishonchliligini tasdiqlash amaliyotini o'tkazish davrida ushbu tizimni dastlabki baholash natijasidan farqli xulosaga kelsa, tekshiruvni sifatli tashkil etish maqsadida tanlab tekshirish hajmini oshirishi lozim bo'ladi.

Ichki nazorat tizimini auditor tomonidan baholashning har bir bosqichi tegishli tartibda hujjatlashtirilishi kerak. Bu jarayonda ichki

nazorat tizimi bo'yicha aniqlangan barcha kamchiliklar, ularni bartaraf etish bo'yicha amaliy takliflar ham bayon etilishi kerak.

Ichki nazorat tizimini baholash bo'yicha yuqorida keltirilgan uch bosqichni amalga oshirgach auditor tekshiruv davomida tanlab tekshirish uslubini samarali asosda qo'llash uchun ichki nazorat tizimiga qanchalik asoslanish mumkinligi masalasini hal etadi.

Qisqacha xulosalar

Auditda tanlab tekshirish uslubi moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z professional fikrini bayon etish uchun zaruriy dalillar, hujjatlarni ma'lum tartibda, me'zonlarga asoslangan holda tanlash va o'rganishdir.

To'plam ma'lum elementlarning jamlanmasi hisoblanadi. Tanlab tekshirish uslubini qo'llash uchun auditor tekshirilishi lozim bo'lgan hujjatlar, operatsiyalarni ma'lum xususiyatlariga ko'ra alohida guruhlariga ajratadi. Bu auditda stratifikatsiya deyiladi. Har bir alohida guruh strata deyiladi.

Glossariy

Auditda tanlab tekshirish uslubi (Audit sampling) – moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z professional fikrini bayon etish uchun zaruriy dalillar, hujjatlarni ma'lum tartibda, me'zonlarga asoslangan holda tanlash va o'rganishdir.

Kombinatsiyalangan tanlash (Combinatory selection) – ixtiyoriy va tizimli uslublarning kombinatsiyasini ifodalaydi.

Reprezentativ (Representative) - tanlab tekshirish uslubi qo'llanilganda barcha hujjatlar, operatsiyalar tanlanish uchun bir xil imkonoyatga ega degan faraz.

Sistemali tanlash (Systematic selection) – tekshirilishi lozim bo'lgan elementlar ixtiyoriy ravishda tanlangan biror elementdan keyin qat'iy intervalda aniqlanadi.

Stratifikatsiya (Stratification) - tanlab tekshirish uslubini qo'llash uchun tekshirilishi lozim bo'lgan hujjatlar, operatsiyalarning ma'lum xususiyatlariga ko'ra alohida guruhlariga ajratilishi.

Tanlab tekshirish riski (Sampling risk) – auditorning moliyaviy hisobotlarga nisbatan tanlab tekshirish uslubini qo'llash natijasida hosil qilgan fikri moliyaviy hisobotlarni yoppasiga tekshirish natijasida hosil qiladigan fikridan muhim darajada farqli chiqishi riski.

To'plam (Population) – bir xususiyatga ko'ra yoki biror talabga javob beruvchi elementlar jamlanmasi. Audit tekshiruvida element sifatida buxgalteriya o'tkazmalari, yozuvlar kabilarni keltirish mumkin.

Tasodifiy tanlash (*Random selection*) - hujjatlar, operatsiyalarning ixtiyoriy tarzda, erkin tanlanishi. Tasodifiy tanlash ixtiyoriy sonlar jadvali bo'yicha amalga oshiriladi. Bunda biror ketma-ketlik, tartibga amal qilinmaydi.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Auditda tanlab tekshirish uslubining qo'llanilishiga olib kelgan omillarni ta'riflang.
2. Auditda tanlab tekshirish uslubining mohiyati va zaruriyatini yoritng.
3. Tanlab tekshirishda «to'plam» atamasining mohiyati nimada?
4. Tanlab tekshirishda stratifikatsiya va reprezentativlik atamalarining mohiyatini bayon eting.
5. Tanlab tekshirish uslubi orqali ichki nazorat tizimi va buxgalteriya schyotlarining to'g'riligini tekshirishda qanday tur risklar mavjud?
6. Tanlab tekshirish uslubini qo'llashda ichki nazorat tizimi qanday ahamiyatga ega?
7. Auditorlik tanlashning turlarini keltiring va mohiyatini bayon eting.
8. Auditorlik tanlashning statistik va nostatistik usullarini qiyoslang.

XI bob. MA'LUMOTLARNI ELEKTRON QAYTA ISHLASH TIZIMIDA AUDIT TEKSHIRUVI VA MAXSUS SAVOLLAR BO'YICHA TAYINLANGAN AUDIT

11.1. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi mohiyati

Hozirgi kunda shaxsiy kompyuterlar boshqa ko'pgina sohalar-dagi kabi buxgalteriya ma'lumotlarini elektron qayta ishlash va audit tekshiruvini o'tkazishda ham keng qo'llanilmoqda.

Shundan kelib chiqqan holda bir necha standartlar ham ishlab chiqilgan va xalqaro amaliyotda ularning asosiy ikkitasi qo'llaniladi:

- 1) kompyuterlashgan axborot muhitida audit tekshiruvini o'tkazish;
- 2) kompyuter vositasida audit tekshiruvini o'tkazish uslubiyati.

Ma'lumotlarni kompyuterda elektron qayta ishlash turli guruhdagi kompyuterlarni mijoz korxonada buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlash jarayonida qo'llashni nazarda tutadi. Mijoz korxona bu jarayonda kompyuterlardan mustaqil ravishda foydalanishi yoki uchinchi taraf bilan shartnoma tuzish asosida bu vazifani amalga oshirishni uchinchi taraf zimmasiga yuklashi mumkin.

Kompyuterlar mijoz tomonidan korxona moliya — xo‘jalik faoliyatining barcha qirralarini yoki alohida bo‘limlarini hisobga olishda foydalaniladi. Ma‘lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit tekshiruvining maqsadi o‘zgarmaydi, ya‘ni auditorning, mijoz korxonada buxgalteriya hisobi qo‘lda yoki kompyuterda yuritilishidan qat‘iy nazar, bosh vazifasi korxona moliyaviy hisobotlari BHMSga mos tuzilganini va korxona moliya — xo‘jalik faoliyati qonun — hujjatlarga mos olib borilganini tekshirish va buning yuzasidan o‘z professional fikrini bildirishdan iborat.

Ma‘lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida o‘tkaziladigan audit tekshiruvining maqsadi va uslubiyati o‘zgarmaydi, ammo auditor tomonidan mijoz kompyuter vositalariga keng tartibda murojaat etish kerak bo‘ladi. Korxonalarda operatsiyalarni tekshirish uchun boshlang‘ich hisob hujjatlari bilan bir qatorda ma‘lumotlarni elektron saqlovchi va tashuvchi vositalar, misol uchun kompyuter xotirasi ham tekshiriladi.

«Ma‘lumotlarni kompyuterda ishlash sharoitida (MKI) audit» nomli № 11 AFMS¹ ning 6-bandiga ko‘ra, auditorning iqtisodiy axborotlarning avtomatlashtirilgan tizimidan foydalaniladigan xo‘jalik yurituvchi subyektlarda bajariladigan ishlar bo‘yicha rejalashtirish, tahlil qilish, nazorat qilish va pirovardida ularni sharhlash hamda xulosa chiqarish uchun MKI tizimi bo‘yicha bilimlarni yetarli darajada egallagan bo‘lishi maqsadga muvofiq. Ma‘lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvini o‘tkazish davrida auditor kompyuterlarning texnik, dasturiy va matematik ta‘minoti va ma‘lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi bo‘yicha tasavvurga ega bo‘lishi kerak. Agar auditor bu talablarga javob bermasa audit tekshiruvini o‘tkazishdan voz kechishi yoki tekshiruv uchun axborot texnologiyalari sohasidagi mutaxassislarni jalb etishi kerak bo‘ladi.

Ma‘lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida auditor tekshiruv yuzasidan javobgarlikni boshqa shaxs zimmasiga yuklashi mumkin emas. Shu sababli, auditor audit tekshiruviga mutaxassis, misol uchun axborot texnologiyasi sohasidagi ekspertni jalb etsa auditor shu mutaxassis ishini rejalashtirishi, muvofiqlashtirishi va nazorat olib borishi lozim. Shuningdek, auditor butun tekshiruv davomida boshqaruvchi sifatida yetakchi o‘rinda turishi kerak.

Ekspertning asosiy vazifasi — audit tekshiruvi jarayonida auditorga ko‘maklashishdir. Misol uchun, kompyuterdan tekshirish uchun turli

¹ O‘zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 1999-yil 23.09. 823-son bilan ro‘yxatga olingan.

ma'lumotlarni olish yoki kiritish; hisob-kitob ishlarini olib borish uchun tuzilgan dasturlarning algoritmini, ma'ntiqiy to'g'riligini tekshirish.

11. 2. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash muhitida audit tekshiruvni uslubiyati

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit tekshiruvini olib boranda auditor quyidagi ma'lumotlarni olishi va tegishli tartibda hujjatlashtirishi kerak:

- 1) hisob ma'lumotlarini qayta ishlash tizimining tuzilishi;
- 2) buxgalteriya kompyuter vositalarini sifat nuqtayi nazaridan baholash;
- 3) buxgalteriya hisob ishlarini olib boruvchi kompyuterlar soni;
- 4) buxgalteriya ma'lumotlarini kiritish, uzatish yoki chiqarish uslubiyati (tarmoq orqali; magnitli tashuvchilar vositasida);
- 5) ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida qo'llaniladigan texnik vositalarning tuzilishi;
- 6) ma'lumotlarni elektron qayta ishlash uchun qo'llaniladigan dasturiy ta'minot (dastur kim tomonidan, qachon ishlab chiqilgan, o'rnatilgan, mavjud qonunchilikka qanchalik mos keladi);
- 7) ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi orqali hisob yuritiladigan bo'limlar, elementlar;
- 8) ma'lumotlarni arxivlash va saqlash;
- 9) ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimini yurituvchi subyekt (mijozning o'zi yoki shartnomaga asosan boshqa tashkilot);
- 10) dasturiy ta'minotning xo'jalik, soliq, qonunchilikka moslashuvchanligi;
- 11) ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida faoliyat yurituvchi xodimlarning malakasi (oliy yoki o'rta maxsus ma'lumotning mavjudligi, maxsus kurslarda tahsil olganligi va malaka sertifikatiga egaligi, ish tajribasi borligi);

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvini o'tkazish uchun tuzilgan audit rejasida auditor mijoz bilan quyidagi masalalarni muhokama qilishi kerak:

- mijoz kompyuter tizimini tekshirish uchun mustaqil ekspertni jalb etish;
- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvini o'tkazish uchun qo'llaniladigan audit uslubiyatlari.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida ishlayotgan xodimlar ham audit riskiga ta'sir etadi. **Audit riski quyidagi hollarda oshishi mumkin:**

- buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlovchi kompyuter tizimi markazlashmagan;

- kompyuter qurilmalari turli joylarda joylashgan;

- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida faoliyat yurituvchi xodimlarning bilim, malakasi axborot texnologiyalari bilan samarali ishlash uchun yetarli emas;

- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi uchun tuzilgan ichki nazorat tizimi sifatli yoki umuman mavjud emas;

- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimiga noqonuniy kirishning oldini olish uchun hech qanday nazorat o'rnatilmagan.

Quyidagi hollarda audit riski kamayishi mumkin:

- buxgalteriya ma'lumotlari sifatli, manitviy to'g'ri tuzilgan dasturlar asosida qayta ishlanadi;

- dasturiy ta'minot tizimiga nisbatan sifatli nazorat tizimi mavjud;

- hisob ishlarini avtomatlashtirish litsenziyalangan;

- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimining tashkiliy tuzilmasi yuqori turuvchi rahbariyat tomonidan tuziladi va nazorat qilinadi;

- korxonaning hisob ishlarini yurituvchi barcha bo'limlari, filiallari bir xil dasturiy ta'minot bilan ta'minlangan.

Auditor tekshiruv davomida ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimiga nisbatan ichki nazorat tizimining sifatini quyidagilarni hisobga olgan holda baholashi kerak:

- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash uchun kompyuterga kiritish jarayoni ustidan ichki nazorat tizimining sifati;

- ma'lumotlarni noto'g'ri kiritishning oldini olish uchun o'rnatilgan ichki nazorat tizimi sifati;

- ma'lumotlarni kirituvchilar ustidan nazoratni tashkil etish uchun tuzilgan ichki nazorat tizimining sifati;

- hisob ishlarini yuritish maqsadida tuzilgan dasturiy ta'minotga noqonuniy o'zgartirishlar kiritilishining oldini olish maqsadida tuzilgan ichki nazorat tizimining sifati.

Kompyuter tizimi ichidagi ma'lumotlar bazasi buxgalteriya ma'lumotlarining butligini, ularga kirishning soddaligi va nazoratning mavjud bo'lishini, ma'lumotlarni kodlashtirish va dekodirovkalashni ta'minlashi kerak.

Auditor tekshiruv jarayonida buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlash uchun qo'llaniladigan dasturiy ta'minotning algoritmi mavjud qonunchilikka qanchalik mosligini tekshirishi zarur.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida auditor tomonidan qo'lga kiritilgan ma'lumotlar tijorat siri hisoblanadi va mijozning yozma rozilgisiz uchinchi tarafga oshkor etilmasligi kerak.

Kompyuter vositasida audit tekshiruvini o'tkazish uslubiyati. Auditor tomonidan quyidagi maqsadlarda kompyuter vositalariga murojaat etilishi mumkin:

1) auditorlik firmasining o'ziga nisbatan me'yoriy ta'minotni amalga oshirish uchun;

2) audit tekshiruvini o'tkazish maqsadida;

3) auditor tomonidan qo'shimcha xizmat ko'rsatish maqsadida.

Shaxsiy kompyuterlar tashqi me'yoriy – huquqiy sohaga oid barcha ma'lumotlar, qonunlarni, shuningdek, firmaning ichki qonun – qoidalarini saqlash, ularga faoliyat davomida murojaat etish maqsadida ishlatilishi mumkin. Bu maqsadni ko'zlab hozirda respublikamizda «Norma» me'yoriy - dasturiy paketi keng qo'llanilmoqda.

Auditor uchun kompyuter vositalari avvalo audit tekshiruvini o'tkazish uchun kerak. Bunga, ayniqsa, mijoz buxgalteriya ma'lumotlarini elektron qayta ishlash tizimini joriy etganda ehtiyoj ortadi. Bu holatda, auditor mijozning iqtisodiy ma'lumotlar bazasidan barcha zaruriy ma'lumotlarni olishi va kompyuter vositalari, amaliy dasturlardan foydalangan holda hisob ma'lumotlarining ishonchli ekanligi va BHMSga mos ravishda aks ettirilganligi yuzasidan tekshiruv olib borishi mumkin bo'ladi.

Mijoz ehtiyojiga ko'ra auditor mijozning ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi sifatiga nisbatan audit tekshiruvini o'tkazishi, kamchiliklarni aniqlashi va ularni bartaraf etish, tizimni takomillashtirish yuzasidan o'z takliflarini berishi mumkin. Bu auditor tomonidan ko'rsatiladigan qo'shimcha xizmatlar qatoriga kiradi. Shuningdek, auditor kompyuter vositalaridan mijoz uchun buxgalteriya hisobini yuritish, buxgalteriyani tiklash, iqtisodiy tahlilni o'tkazish kabi qo'shimcha xizmatlarni ko'rsatish maqsadida ham foydalanadi.

11.3. Operatsion (maxsus savollar bo'yicha tayinlangan) auditning mohiyati

Biz to'rtinchi bobda tashqi auditning obyektiga ko'ra operatsion audit klassifikatsiyasiga to'xtalib o'tgan edik. Operatsion audit (maxsuslashtirilgan savollar bo'yicha audit tekshiruvi) moliyaviy hisobotlar auditidan farqli ravishda mijoz korxona moliya – xo'jalik faoliyatining barcha qirralarini emas, balki uning ayrim bo'limlarini o'rganadi va mijoz korxona rahbariyatiga tekshiruv natijalari yuzasidan hisobot beradi. Moliyaviy hisobotlar auditidan operatsion auditning farqli qirradi operatsion auditning bosh maqsadi mijoz moliyaviy hisobotlarining BHMSga mos tuzilganini tekshirish emas, balki mijoz korxonaning

ayrim bo'limlari, ichki nazorat tizimi, buxgalteriya tizimining alohida bo'limlari o'z oldiga qo'yilgan maqsadlariga qanchalik erishayotganliklarining va bu maqsadlarga qanchalik samaradorlik asosida yetishyotganliklarini baholashdan iboratligida namoyon bo'ladi.

Hozirgi kunda bu tur auditga zamonaviy auditorlik xizmati bozorida talab tobora ortib bormoqda. Chunki erkin raqobat asosida tartibga solinadigan bozor iqtisodiyoti sharoitida korxonaning barqaror rivojini uning ishlab chiqargan mahsulotlari hajmi emas, balki shu hajmdagi mahsulotlarni qanchalik samaradorlik asosida ishlab chiqarishi belgilab beradi. Samaradorlik ko'rsatkichini aniqlash esa operatsion auditning bosh vazifasi hisoblanadi. Operatsion audit mijoz korxonaning xaridi, qayta ishlash, tayyor mahsulotlarni saqlash, ularni yuklab jo'natish sikllarida boshqaruv nazoratining samaradorligini, korxonaning reklama, mijozlarga xizmat ko'rsatish kabi ko'plab sohalarni samaradorlik ko'rsatkichiga asosan baholaydi.

Operatsion (maxsus savollar bo'yicha) audit natijalaridan foydalanuvchilar korxonaning ichki rahbariyati hisoblanadi. Korxonaning yuqori rahbariyatida korxonaning barcha bo'limlari o'z oldiga qo'yilgan vazifalarga erishayotganligini doimiy ravishda nazorat qilib borishi zaruriyati yuzaga keladi. Misol uchun rahbariyatga quyidagilar borasida to'liq axborotga ega bo'lish samarali boshqaruvni tashkil etish uchun muhim:

1) korxonaning yuqori rahbariyati tomonidan belgilab berilgan reja korsatkichlari va boshqaruv talablari (budjet, boshqaruv dasturlari, yo'riqnomalar) to'liq va izchilligi hamda, ijrochi bo'limlar ularga to'liq tushunayotganligi borasida ishonchli asosga ega bo'lish;

2) ushbu reja ko'rsatkichlari va boshqaruv talablariga korxona faoliyatining har bir qirrasida amal qilinayotganligi borasida obyektiv ma'lumotga ega bo'lish;

3) yuqori rahbariyatning strategik qarorlar qabul qilishi uchun asos bo'layotgan hisobotlardagi ma'lumotlarga tayanish mumkinligi borasidagi axborotga ega bo'lish;

4) boshqaruv nazoratidagi kamchiliklar, samarasizliklar borasidagi ma'lumotlarning o'z vaqtida kelib tushishini ta'minlash;

5) korxona bajarilayotgan ishlarning bahosi va sifatini hisobga olgan holda shu korxonaning butun faoliyati samaradorligini oshirishga xizmat qiluvchi vositaga ega bo'lish.

Korxona rahbariyatining bu maqsadlarga erishishini ta'minlash maqsadida operatsion auditorlar korxona bo'limlari faoliyatini yuqori rahbariyat tomonidan belgilab berilgan talablarga asosan baholaydilar.

Auditorlar bo'limlar hisobotlarida keltirilgan ma'lumotlarning tog'ri va uzluksizligini hamda bu hisobotlardagi ma'lumotlar foydalanuvchilar uchun qulay tarzda bayon etilganligini tekshiradilar.

Operatsion auditorlarning diqqat-e'tibori doimiy ravishda takomillashtirishga qaratilgan bo'ladi. Misol uchun, operatsion auditorlar faqatgina korxonaning aktivlari himoyalanganini tekshirish bilan emas, balki aktivlarga nisbatan yangi va samarali himoya tizimlarini taklif etish bilan shig'ullanadi. Operatsion auditorlar korxonada ro'y berishi mumkin bo'lgan isrofgarchiliklarning ham oldini olishga alohida e'tibor qaratadilar. Misol uchun, mijoz korxona o'z aktivlariga nisbatan himoya tizimi sifatida yuqori sifatli ichki nazorat tizimiga ega bo'lishi mumkin, ammo shu aktivlarga nisbatan yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan isrofgarchilik korxona uchun har qanday suiste'molchilikdan ham qimmatga tushishi mumkin. Isrofgarchilik turli xil ko'rinishda bo'lishi va turli sabablarga ko'ra yuzaga kelishi mumkin. Misol uchun, xarid siklining to'g'ri rejalashtirilmasligi yoki kuchli nazoratning yo'qligi sabab materiallar isrofgarchiligi; ischi – xodimlar shtabi sonining belgilangan normadan oshib ketishi yoki yangi xodimlarga nisbatan sifat nazoratining yo'qligi sababli ishchi kuchi samarasizligining yuzaga kelishi; debitorlik qarzlarini aylanishi va tayyor mahsulot hajmi borasida sifatli nazorat va boshqaruvning yo'qligi sababli debitorlik qarzlarini qoplash va tayyor mahsulotlar realizatsiyasi borasida samarasizliklar; korxonaning vaqtinchalik ortiqcha bo'lgan aylanma mablag'larining samarasiz investitsiyasi natijasida korxona mablag'lari aylanishi samaradorligining yo'qotilishi va boshqalar.

Auditorlar yuqoridagi kabi korxona faoliyatiga salbiy ta'sir etadigan omillarning oldini olishga qaratilgan tizimlarni taklif etish bilan bir qatorda ushbu tizimdan keladigan foyda shu tizimni ishlab chiqish va o'rnatishga ketadigan xarajatlardan yuqori bo'lishiga ishonch hosil qilishi lozim.

11.4. Operatsion (maxsus savollar bo'yicha tayinlangan) auditning natijalari bo'yicha auditor hisoboti

Operatsion audit (maxsus savollar bo'yicha audit) natijalari bo'yicha auditor tomonidan maxsus hisobot tuziladi. Ushbu hisobot quyidagi auditorlik tekshirishlar natijalari bo'yicha tuziladi:

1) moliyaviy hisobotning ba'zi bir schyotlari yoki bo'limlarining haqqoniyligini baholash bo'yicha;

2) xo'jalik tizimining alohida qismlarini-unumdorlik va samaradorlikni baholash bo'yicha;

3) korxona faoliyati uchinchi taraflar bilan tuzilgan shartnoma shartlariga mosligi bo'yicha;

4) xo'jalik yurituvchi subyektning xo'jalik tizimi alohida qismlari (elementlari)ning qonun hujjatlariga, shuningdek, xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan belgilangan me'yorlar va qoidalarga mosligi bo'yicha;

5) jamlangan (konsolidatsiyalashgan) moliyaviy hisobotning alohida schyotlari va bo'limlari bo'yicha;

6) boshqa moliyaviy ma'lumotlar bo'yicha.

Maxsus savolni tekshirish bo'yicha buyurtmachi bo'lib, moliyaviy ma'lumotlari tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyekt va ushbu xo'jalik yurituvchi subyektda maxsus savolni tekshirishni tashkil qilgan uning mulkdori, ishtirokchilari va aksiyadorlari, nazorat qiluvchi va huquqni himoya qiluvchi organlar bo'lishi mumkin.

Maxsus savolni tekshirish bo'yicha ishlarga haq to'lash mazkur tekshirishning buyurtmachisi hisobiga amalga oshiriladi.

Maxsus savolni tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisoboti o'z ichiga quyidagi elementlarni olishi kerak:

1) hisobotning nomi (tekshirilayotgan savol ko'rsatilgan holda, masalan, «XYZ korxonasining debitor va kreditor qarzlari to'g'risidagi ma'lumotnomani tekshirish natijalari bo'yicha auditorlik tashkilotining hisoboti»;

2) adresat;

3) kirish qismi:

Auditorlik tashkilotining nomi, pochta manzili va auditorlik tashkilotining boshqa rekvizitlari (auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning raqami va sanasi, amal qilish muddati, auditorlik tashkilotini davlat ro'yxatiga olinishi to'g'risidagi guvohnomaning raqami, hisob-kitob schyotining raqami, telefonlari); tekshirishda ishtirok etgan auditor(auditorlar)ning, shuningdek, auditorlik tashkiloti rahbarining familiyasi, ismi, otasining ismi; tekshirilayotgan maxsus savol bo'yicha tavsifnomasi (ta'rifi); xo'jalik yurituvchi subyekt auditorlik tashkilotiga taqdim qilayotgan ma'lumotlarning haqqoniyligiga, auditorlik tashkiloti esa maxsus savolning tekshirish natijalari bo'yicha o'z hisobotining haqqoniyligiga javobgarligi;

4) tahliliy qismi:

auditor tomonidan maxsus savol tekshirilganda bajarilgan amallar ro'yxati; tekshirish davomida qo'llanilgan standartlar; aniqlangan buzilishlar (aniq dalillar);

5) yakuniy qism:

maxsus savolning tekshirish natijalari to'g'risida auditor (auditorlar) ning fikri;

6) maxsus savolning tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisoboti berilgan sana;

7) auditorning (auditorlarning) imzosi.

Maxsus savolning tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisobotining har bir beti maxsus savolni tekshirgan auditor tomonidan imzolangan bo'lishi shart.

Auditor o'z hisobotida tekshirish davomida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish, ularni belgilangan tartibga mos keltirish bo'yicha, tekshirilayotgan obyektni takomillashtirish, unumdorligini va samaradorligini oshirish bo'yicha tavsiyalar va takliflar berishi kerak.

Agar auditor tekshirilgan obyekt bo'yicha yagona fikrni aks ettira olmasa (aniq bir fikrga kela olmasa) bunday holatlarda u yakuniy qismdan oldin ushbu qarorni asoslab beruvchi qo'shimcha qismni keltirishi zarur bo'ladi. Qo'shimcha qismda bayon qilingan fikrlar auditor tomonidan yakuniy qism shakllantirilayotganda foydalaniladi.

Auditorlik tashkilotidan maxsus savolning tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisobotining yagona shakliga rioya etishi talab qilinadi. Maxsus savolni tekshirish natijalari bo'yicha noto'g'ri yoki qasddan soxta tuzilgan hisobot uchun auditorlik tashkiloti qonun hujjatlariga muvofiq javobgar bo'ladi.

Qisqacha xulosalar

Ma'lumotlarni kompyuterda elektron qayta ishlash turli guruhdagi kompyuterlarni mijoz korxonada buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlash jarayonida qo'llashni nazarda tutadi. Mijoz korxona bu jarayonda kompyuterlardan mustaqil ravishda foydalanishi yoki uchinchi taraf bilan shartnoma tuzish asosida bu vazifani amalga oshirishni uchinchi taraf zimmasiga yuklashi mumkin.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida o'tkaziladigan audit tekshiruvining maqsadi va uslubiyati o'zgarmaydi, ammo auditor tomonidan mijoz kompyuter vositalariga keng tartibda murojaat etish kerak bo'ladi. Korxonalarda operatsiyalarni tekshirish uchun boshlang'ich hisob hujjatlari bilan bir qatorda ma'lumotlarni elektron saqlovchi va tashuvchi vositalar ham tekshiriladi.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit tekshiruvini o'tkazganda auditor audit riskining oshishi va tushishiga olib keluvchi omillarni oldindan baholash va audit tekshiruvi jarayonida bu omillarga e'tibor qaratishi lozim.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit tekshiruvini o'tkazayotgan auditor tashqi ekspert xizmatidan ham foydalanish huquqiga ega. Ekspertni jalb etish va xizmat haqini to'lash masalasini auditorlik firmasi o'z zimmasiga oladi. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida auditor tekshiruv yuzasidan javobgarlikni boshqa shaxs zimmasiga yuklashi mumkin emas.

Operatsion audit (maxsus savollar bo'yicha audit tekshiruvi) mijoz moliyaviy hisobotlarining BHMSga mos tuzilganini tekshirish emas, balki mijoz korxonaning ayrim bo'limlari, ichki nazorat tizimi, buxgalteriya tizimining alohida bo'limlari o'z oldiga qo'yilgan maqsadlarga qanchalik erishayotganliklarining va bu maqsadlarga qanchalik samaradorlik asosida yetishayotganliklarini baholaydi. Operatsion (maxsus savollar bo'yicha) audit natijalaridan foydalanuvchilar korxonaning ichki rahbariyati hisoblanadi. Operatsion auditorlarning diqqat-e'tibori doimiy ravishda takomillashtirishga qaratilgan bo'ladi.

Operatsion audit (maxsus savollar bo'yicha audit) natijalari bo'yicha auditor tomonidan maxsus hisobot tuziladi. Ushbu hisobot (1) kirish; (2) asosiy qism; (3) xulosa qismlardan iborat bo'ladi. Ushbu hisobot mijoz korxona rahbariyatiga taqdim etiladi. Auditorlik firmasi operatsion audit natijalari bo'yicha auditorlik hisobotida keltirilgan ma'lumot va tavsiyalar asosiligi bo'yicha javobgar bo'ladi.

Maxsus savolni tekshirish bo'yicha ishlarga haq to'lash mazkur tekshirishning buyurtmachisi hisobiga amalga oshiriladi.

Glossariy

Ma'lumotlarni kompyuterda elektron qayta ishlash (Electronic data processing) - turli guruhdagi axborot texnologiyalari vositalarini mijoz korxonada buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlash jarayonida qo'llash.

Operatsion audit (Operational audits) - moliyaviy hisobotlar auditidan farqli ravishda mijoz korxona moliya-xo'jalik faoliyatining barcha qirralarini emas, balki uning ayrim bo'limlarini o'rganadi va mijoz korxona rahbariyatiga tekshiruv natijalari yuzasidan hisobot beradi.

Operatsion audit natijalari bo'yicha hisobot (Audit report on operational audits) - moliyaviy hisobotning ba'zi bir schyotlari yoki bo'limlarining haqqoniyligini baholash bo'yicha, xo'jalik tizimining alohida qismlarini-unumdorlik va samaradorlikni baholash bo'yicha, korxona faoliyati uchinchi taraflar bilan tuzilgan shartnoma shartlariga mosligi bo'yicha audit tekshiruvi natijalarini aks ettiruvchi hujjat.

Operatsion audit natijalaridan foydalanuvchilar (User group of operational audits report) – mustaqil auditorlar tomonidan o'tkazilgan operatsion audit tekshiruvi natijalarini tahlil qiluvchi va keltirilgan tavsiyalarni bevosita amaliyotga tatbiq etish huquqiga ega bo'lgan korxona rahbariyati.

Kompyuterda audit tekshiruvi uslubiyati (EDP audits methodology)
- auditor tomonidan auditorlik firmasining o'ziga nisbatan me'yoriy ta'minotni amalga oshirish uchun, audit tekshiruvini o'tkazish maqsadida va auditor tomonidan qo'shimcha xizmat ko'rsatish maqsadida kompyuter tizimlariga murojaat etilishi jarayonida qo'llaniladigan uslubiyatlar majmuyi.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimining mohiyatini ochib bering.
2. Elektron tizim va qo'lda qayta ishlanadigan buxgalteriya ma'lumotlariga nisbatan audit tekshiruvining maqsadi turlichami, uslubiyati-chi?
3. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvi qaysi AFMS bilan tartibga solinadi?
4. Auditor ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvini o'tkazganda qaysi jihatlarga etibor berishi lozim?
5. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit riskiga ta'sir etuvchi omillarni keltiring.
6. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvini o'tkazish qanday xususiyatlarga ega?
7. Operatsion auditning mohiyatini bayon eting.
8. Operatsion audit moliyaviy hisobotlar auditidan farqlimi? Bu farqlar nimada namoyon bo'ladi?
9. Operatsion auditning natijalari bo'yicha auditor hisoboti tuzilishini bayon eting.

XII bob. AUDITDA HUIJATLASHTIRISH VA AUDIT ISHCHI HUIJATLARI

12.1. Audit ishchi huijatlarning mohiyati va ahamiyati

Audit amaliyotida ishchi qog'ozlarning ahamiyati nihoyatda katta. Biz ushbu bobda ishchi qog'ozlarning asosiy xususiyati va ularning audit tekshiruv jarayonidagi roli bilan tanishamiz.

«Auditni huijatlash tirish» deb nomlangan № 6 AFMS¹ ga asosan auditorlik tashkiloti tomonidan o'tkaziladigan audit natijalari ushbu standartga muvofiq rasmiylashtirilgan ish huijatlari aks ettirilishi lozim.

Ishchi qog'ozlar — mijozning buxgalteriya yozuvlari, huijatlari va auditorning xulosasi o'rtasidagi bog'lovchi vosita hisoblanadi. Ushbu qog'ozlarda auditorlar tomonidan bajarilgan barcha ishlar aks ettiriladi va audit xulosasi uchun asos hisoblanadi.

Avvalgi boblarda ko'rib o'tganimizdek, auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z xulosasini berishi uchun yetarli miqdorda va sifatli audit dalillarini to'plashi lozim. Bu dalillar esa audit ishchi qog'ozlarida ko'rsatilishi kerak.

Mijozning pul mablag'lari bo'yicha hisoboti va bankning shu mijoz hisobraqami bo'yicha hisobotining auditor tomonidan taqqoslanishida tuzilgan huijat, korxona schyotlari tahliliga oid huijatlari, mijoz ichki nazorat tizimining blok — sxema ko'rinishida tasvirlanishi, korxona debitor va kreditorlaridan olingan tasdiqlov xatlari, savolnomalar kabi huijatlarning barchasi audit ishchi qog'ozlariga misol bo'la oladi.

Ushbu misoldan ko'rinib turibdiki, audit ishchi qog'ozlari keng qamrovli tushuncha. Ishchi qog'ozlarning audit firmasi partnyori uchun ahamiyati ham nihoyatda katta. Ma'lumki, auditorlik xulosasi audit firmasi tomonidan tuziladi va partnyor tomonidan imzolanadi. Ammo audit tekshiruvining barcha bosqichlarini bevosita partnyorning o'zi olib bormaydi. Partnyorning tekshiruv yakunida moliyaviy hisobotlar yuzasidan fikri aynan shu ishchi qog'ozlarga asoslangan holda shakllanadi. Shu sabab, ishchi qog'ozlarda partnyorda moliyaviy hisobotlarga nisbatan o'z professional fikrini bayon etishi uchun lozim bo'lgan barcha ma'lumotlar ko'rsatilishi kerak.

¹ O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1999-yil 04.08. 61-son bilan tasdiqlangan va O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 1999-yil 03.09. 812-son bilan ro'yxatga olingan.

Ba'zi auditorlik firmalari o'zlarining yangi xodimlarini firmaning ishchi qog'ozlarni tayyorlash «uslubiyatini» o'rganishlari uchun maxsus kurslar tashkil etadilar. Albatta, ishchi qog'ozlarning yagona shakli yo'q. Chunki auditorlar yangi mijozga xizmat ko'rsatganda avvalgi mijozdan mutlaqo farqlanuvchi operatsiyalar, buxgalteriya yozuvlari va ichki nazorat tizimiga duch keladilar. Bundan, auditor har bir tekshiruvda aynan shu tekshiruv uchun mos keluvchi ishchi qog'ozlarni ishlab chiqishi lozim degan xulosa kelib chiqadi.

Audit ishchi qog'ozlari auditor uchun quyidagi tarzda ahamiyat kasb etadi:

1) ishchi qog'ozlar auditor uchun tekshiruvni taqsimlash va muvofiqlashtirish imkonini beradi;

2) partnyor, menejer va katta auditorlar uchun assistentlar ishini doimiy nazorat qilib borishga zamin yaratadi;

3) auditor xulosasi uchun asos bo'ladi;

4) ushbu mijozda kelgusida audit tekshiruvini rejalashtirish va o'tkazishda yordam beradi.

Ishchi qog'ozlar tekshiruvni taqsimlash va muvofiqlashtirish imkonini beradi. Audit tekshiruvi birgalikda, jamoa bo'lib amalga oshiriladigan faoliyatdir. Har bir tekshiruvda bir necha auditor, auditorlik firmasining bir necha bo'limlari ham qatnashishi mumkin. Ushbu auditorlar, bo'limlarning ishi aynan ishchi qog'ozlar vositasida o'zaro muvofiqlashtiriladi. Bu vazifani amalga oshirish turli assistentlarga turli ishchi qog'ozlarni tayyorlash majburiyatini yuklash orqali bajarilishi mumkin. Misol uchun, katta auditor biror hujjatning sarlavhasini kiritishi va unda aks ettirilishi lozim bo'lgan bir necha operatsiyalarni namuna tariqasida keltirishi mumkin. Bu uslub asosida katta auditor bir vaqtning o'zida bir necha assistentlar ishini nazorat qilib borish imkoniga ega bo'ladi.

Ishchi qog'ozlar partnyor, menejer va katta auditorlar uchun assistentlar ishini doimiy nazorat qilib borish imkonini beradi. Ishchi qog'ozlar assistentlar tomonidan tayyorlangach, ular katta auditor tomonidan ko'rib chiqiladi. Agar bu qog'ozlarda muhim kamchiliklar aniqlansa, katta auditor buni assistentga tushuntiradi va ishchi qog'ozni qayta ko'rib chiqishni so'raydi. Tayyorlangan ishchi qog'ozlardan katta auditor qoniqish hosil qilgach, bu hujjatlarni menejerga taqdim qiladi. Menejer ham ishchi qog'ozlar bilan tanishadi va agar yana kamchiliklar aniqlansa bu hujjat xodimlarga qaytariladi. Menejer ham ishchi qog'ozlardan qoniqqach, ularni firma partnyoriga beradi.

Yuqoridagi misoldan ko'rinib turibdiki, audit ishchi qog'ozlari vositasida audit tekshiruvini olib borayotgan firma xodimlari ishi doimiy

ravishda nazorat qilib boriladi. Buning natijasida firma o'tkazayotgan tekshiruv sifat talablariga javob beradi.

Auditor xulosasi uchun asos bo'ladi. Ishchi qog'ozlarda auditorlik firmasi tomonidan moliyaviy hisobotlar bo'yicha xulosa berilishi uchun yetarli bo'lgan miqdordagi dalillar keltirilishi kerak. Chunki ijobiy auditorlik xulosasiga asoslangan holda ish olib borgan investor kelgusida zarar ko'rish natijasida auditorlik firmasi ustidan sudga arz qilganda auditorlik firmasi o'zini himoyalashi uchun ayanan shu ishchi qog'ozlar asos bo'ladi.

Ushbu mijozda kelgusida audit tekshiruvini rejalashtirish va o'tkazishda yordam beradi. Korxonada avvalgi yillarda o'tkazilgan audit tekshiruvini natijasida tayyorlangan ishchi qog'ozlar kelgusu audit tekshiruvini rejalashtirish va o'tkazishda boy ma'lumotlar manbayi hisoblanadi. Misol uchun, avvalgi yillarda qo'llanilgan ishchi qog'ozlarga asosan oldingi yil audit tekshiruvini o'tkazish uchun sarflangan vaqt hajmi, mijoz ichki nazorat tizimi, oldingi yillarda auditor duch kelgan muammolar to'g'risida batafsil ma'lumot keltiradi.

Ammo, auditor avvalgi yillar ishchi qog'ozlaridan namuna sifatida foydalanganda ehtiyotkor bo'lishi lozim. Chunki mijozning avvalgi yillardagiga nisbatan joriy yildagi operatsiyalarida, ichki nazorat tizimida muhim o'zgarishlar ro'y bergan bo'lishi mumkin. Shuningdek, auditor joriy yil audit tekshiruvini avvalgi yillarga nisbatan har taraflama sifatli o'tkazishga doimiy harakat qilishi lozim. Ammo, har qanday vaziyatda ham oldingi yil ishchi qog'ozlarida keltirilgan ma'lumotlar joriy yil audit tekshiruvini uchun juda katta ahamiyatga ega.

Samarali audit tekshiruvini o'tkazilishi uchun auditorga mijoz faoliyatiga doir barcha ma'lumotlarni olishga imkon yaratib berilishi kerak. Ammo, by ma'lumotlarning katta qismi mijoz siri hisoblanadi. Misol uchun, ishlab chiqarilayotgan mahsulot tannarxi, rahbariyat ish haqi miqdori, korxonaning mahsulot sifatini oshirish uchun amalga oshirayotgan ishlar. Shu sabab, auditorlar bu ma'lumotlarni sir saqlay olmasa, mijoz raqobatchilar, xodimlardan bu ma'lumotlarni sir saqlash uchun auditorga bu ma'lumotlarni bermasligi mumkin. Buning natijasida audit tekshiruvini samarali tashkil etishning imkoni bo'lmaydi.

Auditor tomonidan olingan bu tur ma'lumotlarning barchasi audit ishchi qog'ozlarida bayon etiladi. Shu sabab, ishchi qog'ozlar ham maxfiy hisoblanadi. AICPA tashkiloti tomonidan chiqarilgan auditorlik faoliyatiga doir standartlarda «Audit tekshiruvini jarayonida qo'lga kiritilgan ma'lumotlarni auditor mijoz roziligisiz uchinchi tarafga oshkor etmasligi lozim» - deb ta'kidlanadi. Shuningdek, mijoz hozirgi auditorlik

firmani xizmatlaridan voz kechsa va yangi auditorlik firmasini jalb etsa, avvalgi audit firmasi keyingi audit firmasiga mijoz ruxsatisiz oldingi audit tekshiruvi jarayonida tayyorlangan ishchi qog'ozlarni bermasligi kerak.

Mijoz korxona tijorat sirlarini nafaqat tashqi shaxslarga, balki korxonaning ichki xodimlari uchun ham maxfiy bo'lishini xohlaydi. Misol uchun, korxona rahbariyati o'zining ba'zi xodimlaridan rahbariyat oladigan ish haqi summasini sir tutishni ma'qul ko'rishi mumkin. Shu sabab, auditor ham bu ma'lumotni sir saqlashi kerak. Shuningdek, ishchi qog'ozlarda batafsil tekshirilishi rejalashtirilayotgan ba'zi schyotlar, bo'limlar yoki davr to'g'risidagi ma'lumotlar keltirilishi mumkin. Bu ma'lumotlardan korxona xodimlarining xabardor bo'lishi natijasida ba'zi suiiste'molliklar, firibgarliklarni tezda tuzatish va natijada audit tekshiruvining sifatiga salbiy ta'sir etishi mumkin.

Bundan ko'rinib turibdiki, audit ishchi qog'ozlarida mijozning maxfiy ma'lumotlari aks etadi. Shu sababli bu qog'ozlar doimiy ravishda tashqi ta'sirdan himoyalangan bo'lishi, maxsus seyflar, fayllarda saqlanishi kerak.

Ammo, audit ishchi qog'ozlarida mijozga tegishli ma'lumotlar keltirilsa-da, bu qog'ozlar mijozning emas, **auditorlik firmasining mulki** hisoblanadi. Shu sabab, mijoz auditoridan audit ishchi qog'ozlari bilan tanishishni talab qilishga haqli emas. Bu faqat auditorning shaxsiy roziligi bilan amalga oshiriladi.

Audit ishchi qog'ozlari audit tekshiruvi jarayonida qo'llanilgan uslublar va to'plangan dalillar haqida ma'lumot beruvchi eng asosiy hujjat hisoblanadi. Auditor o'z tekshiruvini sifatisiz o'tkazganligi sababli sudga shikoyat tushsa, auditorlik firmasi o'zini himoyalashi uchun eng asosiy va yagona vosita ham shu ishchi qog'ozlar hisoblanadi. Shuning uchun, bu qog'ozlarning tayyorlanishiga auditor alohida e'tibor qaratishi lozim.

Ba'zan auditorlik firmasining turli xodimlari, misol uchun katta auditor va menejer audit yoki buxgalteriyaning ba'zi uslublari, standartlari yuzasidan ishchi qog'ozlarda turli xulosalarga kelishlari mumkin. Bunday holda ikkala taraf ham muzokara olib borishi va umumiy yechimga kelishga harakat qilishlari kerak. Masala ijobiy hal etilsa bu hol ishchi qog'ozlarda ham aks ettirilishi zarur. Agar yagona to'xtamga kelishning imkoni bo'lmasa firma rahbariyatining fikri, xulosasi ustunlik qiladi. Ammo buning natijasida qolgan xodimlarning fikri ahamiyatga ega emas, degan xulosaga kelinmasligi kerak. Chunki sifatsiz tekshiruv natijasida auditorlik firmasi xodimlari javobgarlikka

tortilsa, ular qatoridan o'z fikri yuzasidan partnyor bilan kelishmagan xodimlar ham joy olishlari mumkin. Shu sabab, audit tekshiruvida qatnashayotgan barcha xodimlar firma rahbariyati bilan buxgalteriya, audit uslubiyati, standartlari yuzasidan yagona to'xtamga kela olmasalar bu holni ishchi qog'ozlarda, ularning sababini ko'rsatgan holda bayon etishlari zarur.

12.2. Audit ishchi hujjatlarining turlari

Audit ishchi qog'ozlarida auditor tomonidan to'plangan turli ma'lumotlar aks etganligi sababli bu ishchi qog'ozlar turli ko'rinishda bo'lishi mumkin. Ammo bu hujjatlarni quyidagi umumiy guruhlarga ajratish mumkin:

- 1) audit ma'muriy ishchi qog'ozlari;
- 2) ishchi balans;
- 3) tuzatuvchi provodkalar va guruhlashtirishlar aks etgan ishchi qog'ozlar;
- 4) tahliliy, taqqoslash, hisob-kitob bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlar.

Audit ma'muriy ishchi qog'ozlari. Audit tekshiruvni rejalashtirish, nazorat qilish, muvofiqlashtirishni talab etadigan murakkab faoliyatdir. Ba'zi ishchi qog'ozlar audit tekshiruvini rejalashtirish va boshqarish maqsadida tuziladi. Ular qatoriga audit rejasi va dasturi, ichki nazorat tizimi bo'yicha tuzilgan savolnoma va bu tizimni tasvirlovchi blok – sxema, auditorning mijoz oldidagi majburiyat xatini keltirishimiz mumkin.

Ishchi balans mijoz buxgalteriyasi avvalgi va joriy yillarda qo'llagan schyotlarni ularning aylamnasi va saldosi ko'rsatgan va auditor uchun tegishli o'zgartirishlar kiritishga alohida ustun keltirilgan ishchi qog'oz hisoblanadi. Ishchi balans qolgan barcha ishchi qog'ozlarning asosini tashkil etadi. Uning asosida qolgan ishchi qog'ozlar nazorat qilinadi va umumlashtiriladi. Ishchi balans 12.1-chizma ko'rinishda bo'ladi.

Ushbu ishchi qog'ozning uchinchi ustunida schyotning avvalgi yil saldosi ko'rsatiladi, to'rtinchi ustunda esa joriy yil saldosi aks ettiriladi. Buning natijasida auditor tekshirilayotgan schyotning joriy va avvalgi yil saldolarini qulay tartibda solishtirish imkoniga ega bo'ladi. Solishtirish natijasida katta farq aniqlansa batafsil tekshirilishi lozim bo'lgan schyotlar, operatsiyalar aniqlanadi. Shuningdek, avvalgi yil schyotlar saldosi ko'rsatilishi shu schyot bo'yicha joriy yil davomida olib borilgan hisob-kitob to'g'ri bo'lganligini tekshirish imkonini beradi.

Ishchi balans

«XYZ» korxonasi Ishchi balans 2008-yil 31-dekabr					
Ilova qilgan ishchi qog'oz	Aktivlar	31-dekabr 2005-yil saldosi	31-dekabr 2006-yil saldosi	Tuzatish	Yakuniy
A	Pul mablag'lari	2298722	2053918	(91096)	1962822
B	Moliyaviy investitsiyalar	2701814	2942117	(129799)	2812318

Tuzatuvchi provodkalar va guruhlashtirishlar aks etgan ishchi qog'ozlar. Audit tekshiruvi davomida auditorlar mijoz moliyaviy hisobotlari va buxgalteriya yozuvlarida turli xatoliklarni aniqlashi mumkin. Bu xatoliklar summasi katta yoki kichik bo'lishi mumkin. Bunga sabab, ba'zi operatsiyalar hisobga olinmaganligi yoki noto'g'ri summalar ishlatilganligida bo'lishi mumkin. Bu xatoliklarga, odatda, bilmagan holda yo'l qo'yiladi. Ammo ba'zan ular atayin qilingan bo'lishi ham mumkin.

Moliyaviy hisobotlar va buxgalteriya yozuvlarida aniqlangan muhim xatoliklarni to'g'rilash uchun auditor tuzatuvchi provodkalarni tayyorlaydi va mijozdan ularni moliyaviy hisobotlarga kiritishni so'raydi. Shuningdek, auditorlar mijozning buxgalteriya hisobida to'g'ri hisobga olingan ammo noto'g'ri guruhlashtirilgan elementlar bo'yicha tuzatuvchi guruhlashtirishlarni ham o'z ishchi qog'ozlarida ko'rsatadilar.

2 Schyotlar tahlili bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlar. Ushbu hujjat audit tekshiruvi qamragan davr davomida aktiv, majburiyat, xususiy kapital, daromad va xarajat schyotlaridagi barcha o'zgarishlarni bir joyda aks ettirishga mo'ljallangan.

Schyotlar tahlilini o'tkazish uchun auditorlar avvalo shu schyotlarning boshlang'ich saldosi keltiradilar. Shundan so'ng bu schyotlarga nisbatan barcha debit va kreditlarni tahlil qiladilar va yil yakunida bu schyot aks ettirishi lozim bo'lgan summani aniqlaydilar. Schyotlarni bu uslubda tahlil qilish jarayonida muhim kamchiliklar aniqlansa auditor o'z ishchi qog'ozlarida to'g'ri summani, provodkalarni keltiradi va ularni mijozga o'z moliyaviy hisobotlariga kiritish uchun beradi.

Taqqoslash bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlar. Auditorlar tekshiruv davomida, ko'pincha, turli manbalardan kelgan ma'lumotlarni o'zaro

taqqoslaydilar. Bu jarayonda auditorlar taqqoslash ishchi qog'ozlarini tuzadilar. Bu hujjatlar turli ma'lumotlarning, shu jumladan, mijozning pul mablag'lari, debitorlik va kreditorlik qarzlarning to'g'riligini tekshirish imkonini beradi.

3) Hisob-kitob ishchi qog'ozlari. Auditor schyotlarni tekshirish uchun qo'llaydigan uslublardan biri tekshirishi lozim bo'lgan schyotlarning to'g'riligini mustaqil hisob – kitob qilish va natijani mijoz buxgalteriya tizimi ma'lumotlari bilan solishtirishdan iborat.

Hisob-kitob orqali tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumotlar qatoriga foiz ko'rinishidagi xarajatlar, amortizatsiya, hisoblangan daromad solig'i kabilarni kiritishimiz mumkin.

«Auditni hujjatlashtirish» nomli № 6 AFMS da keltirilgan ilovaga ko'ra auditorlik tashkilotining ish hujjatlari tarkibiga kiritilishi mumkin bo'lgan hujjatlarning taxminiy ro'yxati quyidagicha:

1) xo'jalik yurituvchi subyektning tashkiliy-huquqiy va tashkiliy tarkibiga doir axborot;

2) xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlaridan, shuningdek, boshqa muhim yuridik hujjatlardan ko'chirmalar yoki ko'chirma nusxalar;

3) auditni rejalashtirish to'g'risidagi hujjatlar, shu jumladan, audit dasturlari va unga oid o'zgartirishlar;

4) buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlarini tushunishning auditor tomonidan isbotlari;

5) xo'jalik operatsiyalari va buxgalteriya hisobi hisobvaraqlari bo'yicha qoldiqlarning tahlili;

6) xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyati (biznesi) muhim ko'rsatkichlari va tamoyillari tahlili;

7) o'tkazilgan auditorlik tekshirishlari turi, o'tkazilish sanasi va hajmi hamda ularning natijalari to'g'risidagi yozuvlar;

8) yordamchilar tomonidan bajariladigan ishlar nazorat qilingani va tahlil etilganiga oid ma'lumotlar;

9) auditorlik tekshirishlarini amalga oshirgan shaxslar va ularning bajarilish vaqtiga oid ma'lumotlar;

10) xo'jalik yurituvchi subyektning auditi o'tkazilishi munosabati bilan boshqa auditorlik tashkilotlari, ekspertlar va uchinchi shaxslar bilan olib borilgan yozishmalarning ko'chirma nusxalari;

11) xo'jalik yurituvchi subyekt bilan audit jarayonida yuzaga keluvchi, shu jumladan, audit o'tkazish shartlari masalalari bo'yicha uchrashuvlar vaqtidagi yozishmalar yoki muhokama yozuvlarining ko'chirma nusxalari;

12) xo'jalik yurituvchi subyektdan olingan tasdiqlash xatlari;

13) audit natijalari bo'yicha auditorlik tashkiloti tomonidan chiqarilgan xulosalar;

14) xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriya va o'zga xil moliya hujjatlarining ko'chirma nusxalari.

12.3. Audit ishchi hujjatlarining tuzilishi

Auditorlar, odatda, har bir mijoz uchun quyidagi ikki turdagi fayllarni yuritadilar:

1) har bir tugallangan ishchi qog'ozlar uchun joriy fayl;

2) nisbatan o'zgarmas ma'lumotlarni aks ettiruvchi ishchi qog'ozlar uchun doimiy fayllar.

Korxonaning joriy yil moliyaviy hisobotlarini tekshirish jarayonida tuzilgan ishchi qog'ozlar joriy fayllarda saqlanadi. Shu korxonaning davlat ro'yxatidan o'tganligini tasdiqlovchi hujjatlar, litsenziyalar nusxalari doimiy fayllarda saqlanadi. Chunki bu hujjatlar nisbatan o'zgarmas hisoblanadi va keyingi yil audit tekshiruvida kerak bo'ladi.

Joriy fayl. Auditorning korxona tomonidan biror yil uchun tuzilgan moliyaviy hisobotlari yuzasidan o'z fikrini bildirishi uchun joriy fayldagi ishchi qog'ozlar asos bo'ladi. Ushbu fayldagi har bir hujjat tegishli tartibda raqamlanadi. Buning natijasida ushbu hujjatlarni tez topish, ularga boshqa hujjatlarda murojaat etish mumkin bo'ladi.

Doimiy fayl. Doimiy fayllar quyidagi uch maqsadga xizmat qiladi:

1) bir necha yillar davomida o'zgarmaydigan ma'lumotlarni auditorning yodiga solish;

2) auditorlik firmasining yangi xodimlariga mijoz korxona haqida umumiy ma'lumot berish;

3) keyingi yillardagi audit tekshiruvida nisbatan o'zgarmas hujjatlarining qayta tayyorlanishining oldini olish.

Doimiy fayllarda saqlanadigan ma'lumotlarning asosiy qismi dastlabki audit tekshiruv davomida to'planadi. Umuman olganda, doimiy fayl audit tekshiruv vaqtini qisqartirishning samarali vositasi hisoblanadi.

Kompyuterlashtirish asri boshlanishidan oldin audit ishchi qog'ozlari qalam yoki ruchka vositasida maxsus qog'ozlarda tayyorlanar edi. Ammo hozirda axborot texnologiyalarining keng ko'lamda rivojlanishi audit sohasiga ham o'z ta'sirini o'tkazdi va hozirda auditorlar tekshiruv jarayonida shaxsiy kompyuterlardan keng foydalanadilar. Buning natijasida hozirda ishchi qog'ozlar ham asosan kompyuterlarda elektron ko'rinishda tayyorlanadi. Audit tekshiruvda kompyuter vositalaridan foydalanishning ahamiyati shundaki, agar biror ishchi qog'ozga o'zgartirish, tuzatish

kiritilsa bu ma'lumot ushbu ishchi qog'ozga bog'liq bo'lgan boshqa ishchi qog'ozlarga ham avtomatik tarzda maxsus kompyuter dasturlari yordamida kiritiladi. Misol uchun, mijoz foiz ko'rinishidagi xarajatlarni noto'g'ri hisoblagan bo'lsa va bu hol auditor tomonidan aniqlansa auditor bu ma'lumotni tuzatuvchi provodkalar aks etadigan ishchi qog'ozlarda ko'rsatadi. Bu ma'lumot avtomatik tarzda ishchi balansga ham kiritiladi.

Ushbu vazifa qo'lda bajarilsa auditor tegishli tuzatishlarni bir necha hujjatda ketma-ket, alohida yozib chiqishi kerak bo'lar edi. Buning natijasida audit tekshiruvi uchun ortiqcha vaqt sarflanadi.

12.2-chizmada AQSH ning buxgalteriya sohasidagi mashhur hisoblangan «*Journal of Accountancy*» jurnalida ishchi qog'ozlarni qo'lda va kompyuterda tayyorlashni taqqoslash maqsadida o'tkazgan izlanish natijasini keltiramiz.

Ushbu jurnalda bayon etilishicha:

12.2-chizma

	Soat	
	Qo'lda	Kompyuterda
1. Ishchi balansni tayyorlash uchun	9	1
2. 50 ta tuzatuvchi provodkalarni aniqlash va ularni ishchi balansga kiritish uchun	4	$\frac{1}{2}$
3. Qiyosiy moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun	10	1
4. Barcha ishchi qog'ozlar tugagach, ikki qolib ketgan provodkalar aniqlanishi sabab ularni barcha tegishli ishchi qog'ozlarda aks ettirish uchun	10	$\frac{1}{2}$

vaqt talab etilar ekan. Bundan ko'rinib turibdiki, tekshiruv jarayonida kompyuter vositlaridan foydalanish samaradorlik va sifat nuqtayi nazaridan katta ahamiyatga ega.

12.4. Audit ishchi hujjatlarini tekshirish asoslari

Ishchi qog'ozlar auditorlik firmasining har bir boshqaruv darajasida ko'rib chiqiladi. Katta auditor assistentlar tayyorlagan ishchi qog'ozlar bilan tanishadi. Menejer assistentlar va katta auditor tomonidan tayyorlangan ishchi qog'ozlarni tekshiradi. Firmaning partnyori esa barcha

ishchi qog'ozlarni tekshirib chiqadi. Ba'zi firmalarda ishchi qog'ozlar ikkinchi partnyor tomonidan ham ko'rib chiqiladi.

Audit ishchi qog'ozlarini tekshiruvdan o'tkazishdan maqsad, rahbariyat o'tkazilgan audit tekshiruvining har bir bosqichi tegishli tartibda hujjatlashtirilganiga ishonch hosil qilishdan iborat. Ammo yuqoridagi tekshiruvlar o'rtasida xususiyatiga ko'ra farqlar mavjud. Ishchi qog'ozlarni katta auditor tekshirganda uning asosiy maqsadi assistentlar tekshiruv jarayonida to'g'ri uslublarni qo'llagani va tekshiruv yakunida hosil bo'lgan fikrini to'g'ri ifodalaganiga ishonch hosil qilishdan iborat.

Ishchi qog'ozlar menejer va partnyor tomonidan audit tekshiruvi o'z yakunga yeta boshlagan davrda tekshiriladi. Bundan maqsad, bir vaqtning o'zida barcha ishchi qog'ozlarni tekshirish mumkin bo'ladi. Ishchi qog'ozlarni menejer va partnyor tekshirganda ularning asosiy maqsadi audit tekshiruvi AFMS ga mos ravishda o'tkazilganligiga va bu ishchi qog'ozlar moliyaviy hisobotlar yuzasidan tayyorlanadigan auditor xulosasiga asos bo'la olishiga ishonch hosil qilishdan iborat. Barcha ishchi qog'ozlarni bir vaqtda tekshirishning o'ziga xos afzalliklari bor. Xususan, tekshiruvchi bir ishchi qog'ozdagi ma'lumotlar ikkinchi ishchi qog'ozga to'g'ri ko'chirilganiga ishonch hosil qilishi mumkin.

Auditorlik firmasi rahbariyati ishchi qog'ozlarni tekshirish jarayoniga tanqidiy yondoshishi, aniqlangan har qanday kamchiliklar o'z vaqtida bartaraf etilishini nazorat qilishi kerak. Aks holda, e'tiborsizlik bilan tayyorlangan ishchi qog'ozlar sudda jabrlanuvchi tomonidan auditorlik firmasiga qarshi dalil sifatida ishlatilishi mumkin.

Auditorlik xulosasi faqatgina barcha ishchi qog'ozlar rahbariyat tomonidan tekshirilib, imzolangach mijozga taqdim qilinishi mumkin.

Qisqacha xulosalar

Ishchi qog'ozlar mijozning buxgalteriya yozuvlari, hujjatlari va auditorning xulosasi o'rtasidagi bog'lovchi vosita hisoblanadi. Ushbu qog'ozlarda auditorlar tomonidan bajarilgan barcha ishlar aks ettiriladi va audit xulosasi uchun asos hisoblanadi.

Ishchi qog'ozlar tekshiruvni taqsimlash va muvofiqlashtirish, partnyor, menejer va katta auditorlar uchun assistentlar ishini doimiy nazorat qilib borish imkonini beradi, shuningdek, auditor xulosasi uchun asos bo'ladi va ushbu mijozda kelgusida audit tekshiruvini rejalashtirish va o'tkazishda yordam beradi.

Audit ishchi qog'ozlari auditorlik firmasining mulki hisoblanadi. Shu sabab, mijoz auditordan audit ishchi qog'ozlari bilan tanishishni talab

qilishga haqli emas. Bu faqat auditorning shaxsiy roziligi bilan amalga oshiriladi.

Audit ishchi qog'ozlarida auditor tomonidan to'plangan turli ma'lumotlar aks etganligi sababli bu ishchi qog'ozlar turli ko'rinishda bo'lishi mumkin. Ammo, bu hujjatlarni audit ma'muriy ishchi qog'ozlari; ishchi balans; tuzatuvchi provodkalar va guruhlashtirishlar aks etgan ishchi qog'ozlar; tahliliy, taqqoslash, hisob-kitob bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlarga ajratish mumkin.

Glossariy

Audit ma'muriy ishchi qog'ozlari (Audit administrative working papers) - Audit tekshiruvi rejalashtirish, nazorat qilish, muvofiq-lashtirishni talab etadigan murakkab funksiyalarni amalga oshirish uchun bajarilishi lozim bo'lgan vazifalar aks etgan hujjat.

Doimiy fayl (Permanent file) - bir necha yillar davomida o'zgarmaydigan ma'lumotlarni auditorning yodiga solish, auditorlik firmasining yangi xodimlariga mijoz korxona haqida umumiy ma'lumot berish va keyingi yillardagi audit tekshiruvida nisbatan o'zgarmas hujjatlarning qayta tayyorlanishining oldini olish maqsadida tuziladigan ishchi fayl.

Ishchi balans (Working trial balance) - mijoz buxgalteriyasi avvalgi va joriy yillarda qo'llagan schyotlarni ularning aylamnasi va saldosi ko'rsatgan va auditor uchun tegishli o'zgartirishlar kiritishga alohida ustun keltirilgan ishchi qog'oz.

Ishchi hujjatlar (Working papers) - mijozning buxgalteriya yozuvlari, hujjatlari va auditorning xulosasi o'rtasidagi bog'lovchi vosita hisoblanadigan, auditorlar tomonidan bajarilgan barcha ishlar aks ettiriladigan va audit xulosasi uchun asos hisoblanadigan hujjat.

Joriy fayl (Current files) - auditorning korxona tomonidan biror yil uchun tuzilgan moliyaviy hisobotlari yuzasidan o'z fikrini bildirishi uchun asos bo'ladigan va joriy audit tekshiruvi natijalarini o'zida jamlagan fayl.

Schyotlar tahlili bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlar (Analysis of ledger accounts) - audit tekshiruvi qamragan davr davomida aktiv, majburiyat, xususiy kapital, daromad va xarajat schyotlaridagi barcha o'zgarishlarni bir joyda aks ettirishga mo'ljallangan ishchi qog'oz.

Taqqoslash bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlar (Reconciliations) - Bu hujjatlar turli manbalardan kelgan ma'lumotlarning, shu jumladan mijozning pul mablag'lari, debitorlik va kreditorlik qarzlarning to'g'riligini tekshirish imkonini beruvchi ichki ishchi hujjat.

Hisob-kitob ishchi qog'ozlari (Computational working papers) - auditor schyotlarni tekshirish uchun qo'llaydigan uslublardan biri bo'lib, tekshirishi lozim bo'lgan schyotlarning to'g'riligini mustaqil hisob – kitob qilish va natijani mijoz buxgalteriya tizimi ma'lumotlari bilan solishtirish maqsadida tuziladigan ishchi hujjat.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Audit tekshiruvda ishchi qog'ozlarning vazifasi nimada?
2. Audit ishchi qog'ozlari auditor uchun qanday ahamiyatga ega?
3. Tekshiruv davomida qanday tur ishchi qog'ozlar tayyorlanadi?
4. Audit ishchi qog'ozlarining tuzilishi va saqlanish uslubiyatini yoriting.
5. Ishchi qog'ozlarni saqlashda «doimiy» va «joriy» fayllarning vazifasi nimadan iborat?
6. Audit ishchi qog'ozlarining auditor tomonidan tekshirish uslubiyatini yoriting.
7. Ishchi qog'ozlar auditorlik firmasiga tegishlimi yoki mijoz korxonagami?
8. Auditorlik xulosasini tayyorlashda ishchi qog'ozlarning rolini bayon eting.

XIII bob. AUDIT TEKSHIRUVINING YAKUNLOVCHI BOSQICHI, AUDIT HISOBOTI VA XULOSASI

13.1. Moliyaviy hisobotlarda aniqlangan kamchilik va qonunbuzarliklar yuzasidan auditor xatti-harakati

Moliyaviy hisobotlardagi xatoliklar – buxgalteriya ma'lumotlarini belgilangan qonun-qoidalar, standartlarni buzgan holda moliyaviy hisobotlarda noto'g'ri shaklda aks ettirishdir. Xatoliklar ikki xil ko'rinishda bo'lishi mumkin:

- 1) bilmagan holda qilingan xatolik;
- 2) atayin qilingan xatolik (firibgarlik).

Moliyaviy hisobotlarda bilmagan holda qilingan xatolik audit tekshiruvdan o'tayotgan korxona xodimlarining bilmagan holda amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlarining natijasi hisoblanadi. Bunday xatolikning yuzaga kelishiga sabab xodimlarning buxgal-

teriya hisobini yuritishda bilmagan holda arifmetik, mantiqiy xatoliklarga yo'l qo'yishida, hujjatlarni to'liq o'rganmaganligida, xo'jalik operatsiyalarini buxgalteriya tizimida to'liq aks ettirmaganligida bo'lishi mumkin.

Moliyaviy hisobotlarda atayin qilingan xatolik (firibgarlik) audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilib turib amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlari oqibatida yuzaga keladi. Bunga sabab, xodimlar o'zlarining shaxsiy maqsadlarini ko'zlagan holda buxgalteriya ma'lumotlaridan foydalanuvchilarning e'tiborini chalg'itishdan iborat bo'lishi mumkin.

Moliyaviy hisobotlardagi bilmagan holda yoki atayin qilingan xatoliklar muhim (ushbu hisobotlardan foydalanuvchilarning qaroriga ta'sir etishi mumkin bo'lgan darajadagi xatolik) bo'lishi yoki muhim bo'lmashligi mumkin.

Korxonada audit tekshiruvini o'tkazish davrida auditorlik firmasi moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar bo'lishi riskini va bu xatoliklarning aniqlanmasligi riskini oldindan baholshi kerak. Bu jarayonda auditor atayin yoki bilmagan holda yo'l qo'yilgan xatoliklarning yuzaga kelishiga zamin yaratuvchi omillarni hisobga olishi lozim. Moliyaviy hisobotlarda xatolikning yuzaga kelishiga zamin yaratuvchi, korxonaning ichki xo'jalik faoliyatiga doir omillar qatoriga quyidagilar kiradi:

- korxona tomonidan iqtisodiyotning barqaror bo'lmagan tarmoqlariga katta miqdordagi moliyaviy qo'yilmalarning kiritilishi;
- korxonaning ma'lum davr davomida bir necha xaridor va mol yetkazib beruvchilarga yaqindan bog'lanib qolgan bo'lishi;
- korxonaning hisob siyosatida avvalgi yillarga nisbatan moliyaviy hisobotlardagi daromad ko'rsatkichlariga sezilarli ta'sir etuvchi o'zgarishlarning amalga oshirilganligi;
- korxonaning noodatiy operatsiyalarni, ayniqsa, yil yakunida amalga oshirganligi;
- korxonaning tashkiliy tuzilmasidagi kamchiliklar;
- korxona kapitalida va foydani taqsimlashda o'ziga xoslik;
- buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda belgilangan standartlardan chetga chiqilishi.

Moliyaviy hisobotlarda xatolikning yuzaga kelishiga zamin yaratuvchi tashqi omillar qatoriga quyidagilar kiradi:

- mamlakat iqtisodiyotida inqiroz, depressiya, tez o'sish kabi holatlarning ro'y berishi;
- korxona faoliyat yuritayotgan tarmoqdagi turg'unlik;
- korxonaning ishlab chiqarish faoliyatidagi o'ziga xoslik, misol uchun texnologik o'zgarishlarning tez ro'y berishi.

Auditorlik firmasi tekshiruvni rejalashtirish va o'tkazish davrida tekshirilayotgan korxonaning moliyaviy hisobotlarida xatoliklar bo'lishi mumkinligini hisobga olishi kerak. Shundan kelib chiqqan holda auditorlik firmasi zaruriy tekshiruv uslublarini qo'llashi va xatolik ro'y bergan bo'lishi riskini baholashi lozim. Ammo firma moliyaviy hisobotlarda atayin xatoliklarni qidirmasligi kerak. Bu xatoliklar audit tekshiruvi davomida tabiiy ravishda aniqlanishi zarur.

Auditor tekshiruv davomida aniqlangan har qanday xatolik yuzasidan korxona rahbariyatiga zudlik bilan xabar berishi va buning sabablarini aniqlashi zarur. Auditor shuningdek, aniqlangan xatolikning qanchalik muhimligini va moliyaviy hisobotning ishonchliligiga qanchalik ta'sir etganini o'rganishi va bu xatolikni yuzaga keltirgan sabablar ham aniqlanishi lozim. Bu sabablar quyidagilar bo'lishi mumkin:

- buxgalteriya hisobini yuritish bo'yicha yuqori turuvchi tashkilotlar tomonidan ishlab chiqilgan standartlar, qonun-qoidalaridan chetga chiqilishi;

- yil davomida korxonaning buxgalteriya hisobini yuritish bo'yicha hisob siyosatidan chetga chiqilgan hollarning ro'y berganligi;

- Fuqarolik, Soliq Kodekslari buzilgan hollarning bo'lishi;

- moliyaviy hisobotlarda xatolikning ro'y berishiga zamin yaratuvchi boshqa omillar, xatti-harakatlar.

Auditor tomonidan moliyaviy hisobotlarda xatoliklar aniqlangan taqdirda auditor mijozning ichki nazorat tizimini chuqur tahlil qilishi va ushbu tizimning buxgalteriya tizimidagi xatoliklarni qanchalik samarali aniqlay olishini o'rganishi kerak. Agar ichki nazorat tizimini tahlil qilish jarayonida auditor shu tizimni dastlabki o'rganish va baholash natijasida hosil qilgan xulosasidan boshqacha xulosaga kelsa, tekshiruv jarayonida qo'llanilishi rejalashtirilgan uslublarni, vazifalarni qayta ko'rib chiqishi va zarurat bo'lsa ularga tegishli o'zgartirishlarni kiritishi lozim.

Moliyaviy hisobotlarda aniqlangan xatoliklarni auditor audit ishchi qog'ozlarida tegishli tartibda rasmiylashtirishi kerak. Bu ma'lumotlar shuningdek, mijozga ham auditor hisobotida bayon etilishi zarur.

13.2. Auditorlik hisobotining mohiyati

Auditorlik firmasi o'tkazilgan tekshiruv natijasi yuzasidan mijozga yozma ko'rinishdagi hisobot taqdim etadi. Tekshiruvni o'tkazish jarayonida esa auditorlik firmasi oraliq hisobotlarni yozma yoki og'zaki ko'rinishda rahbariyatga berishi ham mumkin. Bu ishchi qog'ozlar auditorlik hisoboti deb nomlanadi.

«Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi» nomli № 70 AFMS (O'zbekiston Respublikasi Adliya Vazirligi tomonidan 10. 03. 2001 yil № 1016 son bilan ro'yxatga olingan) ning 3 bandiga ko'ra **auditorlik hisoboti** — xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari, mulkdori, ishtirokchilari (aksiyadorlari) umumiy yig'ilishiga taqdim etiladigan, auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartiblardan chetga chiqilgan hollari, moliyaviy hisobotlardagi qoidabuzarliklar to'g'risida batafsil ma'lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish natijasida olingan va auditorlik xulosasini tuzish uchun asos hisoblangan boshqa axborotlardan iborat bo'lgan hujjat.

Auditor hisobotidagi ma'lumotlar mijoz rahbariyati uchun buxgalteriya hujjatlarida, ichki nazorat tizimida mavjud bo'lgan va moliyaviy hisobotlarda noto'g'ri ma'lumotlarning yuzaga kelishiga sabab bo'luvchi kamchiliklarni o'rganish imkonini beradi. Shuningdek, hisobotda korxonaning buxgalteriya va ichki nazorat tizimida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish yuzasidan amaliy takliflar ham keltiriladi.

Auditorlik hisobotida quyidagi ma'lumotlar aks ettiriladi:

a) nomi («Auditorlik hisoboti» yoki «Auditorlik tashkilotining hisoboti»: ikkala nom bir xil kuchga ega);

b) adresat nomi;

v) kirish qismi;

g) tahliliy qism;

d) yakuniy qism.

Auditorlik hisobotining har bir sahifasiga moliyaviy hisobotning auditorlik tekshiruvini amalga oshirgan auditor (auditorlar) imzo chekishi shart. Auditorlik hisoboti buyurtmachining barcha zaruriy rekvizitlari ko'rsatilgan holda auditorlik tekshiruvi buyurtmachisiga yuboriladi.

Auditor mijoz moliyaviy hisobotida muhim kamchiliklarni yuzaga keltirishi mumkin bo'lgan yoki keltirgan barcha xatoliklar, kamchiliklarni mijoz rahbariyatiga to'liq bayon etishi lozim. Ammo auditor hisoboti mijoz korxonaning buxgalteriya tizimidagi barcha xatoliklarni aks ettirmaydi. Bu hisobotda faqatgina auditor tomonidan tekshiruv davomida aniqlangan xatoliklarga ko'rsatiladi. Auditorning tekshiruv davomida barcha ushblarni samarali qo'llamaganligi sababli ba'zi kamchiliklar, xatoliklar aniqlanmay qolgan bo'lishi mumkin.

Auditorlik hisoboti quyidagi qismlardan iborat bo'ladi:

- kirish qism;
- tahliliy qism;
- yakuniy qism.

Auditorlik hisobotining kirish qismida auditorlik tashkiloti rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasining raqami va sanasi, auditorlar va auditorlik tekshiruvda qatnashgan boshqa shaxslar to'g'risidagi ma'lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatining umumiy tavsifi keltiriladi.

Auditorlik hisobotining tahliliy qismida AFMS ga havola qilinib, quyidagilar bo'lishi shart:

xo'jalik yurituvchi subyekt ichki nazoratning holatini tekshirish natijalari (batafsil bayoni);

buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot holatini tekshirish natijalari;

moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish paytida qonunchilik talablariga rioya etilishini tekshirish natijalari;

solliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari;

aktivlarning butligini tekshirish natijalari.

Xo'jalik yurituvchi subyekt ichki nazoratining holatini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborot quyidagilarni o'z ichiga olishi kerak:

ichki nazorat tizimi xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyati miqyoslari va xususiyatiga muvofiqligi umumiy bahosi;

auditorlik tekshiruvi mobaynida aniqlangan, ichki nazorat tizimi xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatining miqyoslari va xususiyatiga jiddiy mos kelmasliklari bayoni.

Xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisoboti holatini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborot quyidagilarni o'z ichiga olishi kerak:

buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tuzishning belgilangan tartibiga rioya qilinishini baholash;

auditorlik tekshiruvi davomida aniqlangan, buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlashning belgilangan tartibini jiddiy buzishlar bayoni.

Xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan moliyaviy-xo'jalik operatsiyalarini amalga oshirish paytida qonunlarga rioya etilishini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborot quyidagilarni o'z ichiga olishi kerak:

xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirgan moliya-xo'jalik operatsiyalarining qonunchilikka muvofiqligini baholash;

auditorlik tekshiruvi davomida aniqlangan, xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirgan moliyaviy-xo'jalik operatsiyalarining qonunchilikka jiddiy mos kelmasliklari bayoni.

Soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash va to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborot quyidagilarni o'z ichiga olishi kerak:

tuzilgan va tegishli organlarga taqdim etilgan, soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar to'g'riligining bahosi;

soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash va to'lashning belgilangan tartibini buzish faktlari, soliqla tortiladigan bazani belgilash paytidagi chetga chiqishlar bayoni.

Aktivlar butligini tekshirish natijalari aktivlar inventarizatsiyasiga asoslanishi va o'z ichiga ularning haqiqatda mavjudligi va butligi to'g'risidagi ma'lumotlarni olishi kerak.

Auditorlik hisobotining yakuniy qismi auditorlik tashkilotining aniqlangan chetga chiqishlar va qoida buzilishlarini bartaraf etishga doir tavsiyalarini, shuningdek, xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirishga doir takliflari va maslahatlarini o'z ichiga olishi kerak.

Auditorlik hisoboti butun tekshiruv davomida tayyorlanadi va tekshiruv yakunida mijoz rahbariyatiga beriladi.

Auditorlik hisoboti maxfiy hujjat hisoblanadi va faqatgina quyidagi shaxslarga taqdim etilishi mumkin:

- audit tekshiruvini o'tkazish uchun shartnomani imzolagan shaxsga;

- audit tekshiruvini o'tkazish yuzasidan tuzilgan shartnomada auditor hisobotini oluvchi sifatida ko'rsatilgan shaxsga.

Auditor hisobotining alohida masalalari mijoz bilan og'zaki tarzda yoki yozma xatlar almashishi orqali muhokama qilinishi, muammolar hal etilishi mumkin. Misol uchun, agar audit tekshiruvi davomida auditor uchun barcha zaruriy hujjatlar taqdim etilmasa, bu hol mijozga auditor tomonidan darhol ma'lum qilinishi kerak. Chunki auditor bu muammoni faqatgina auditor hisoboti tayyorlangan davrda, ya'ni audit tekshiruvi yakunida ma'lum qilsa, mijoz bu muammoni ijobiy hal etishi mumkin, ammo auditor butun tekshiruvni takroran o'tkazishi va ko'pgina ishchi qog'ozlarni qaytadan tuzishi zarur bo'ladi.

Aksincha, audit tekshiruvi davomida bu tur muammolar ma'lum etilgan taqdirda ham mijoz bu masalani ijobiy hal etmasa, auditor bu masalani o'z hisoboti va xulosasida ko'rsatishi kerak.

Audit tekshiruvining yakunida mijoz iltimosiga ko'ra auditor tomonidan dastlabki ko'rinishdagi auditorlik hisoboti ham tayyorlanishi mumkin. Ammo bu hujjat faqatgina auditorlik hisobotining yakuniy shaklini olish huquqiga ega bo'lgan shaxsga beriladi.

Auditorlik hisobotida buxgalteriya tizimida ma'lum kamchiliklar, xatoliklar bayon etilgan bo'lsa mijoz rahbariyati:

- auditor nomiga yozma tushuntirish xati tayyorlashi va unda auditorning ko'rsatmalariga, aniqlangan kamchiliklarga nisbatan korxona fikrini bayon etishi mumkin;

- tekshiruv olib borgan auditorlar bilan shaxsan uchrashishi va korxona tomonidan auditor ko'rsatgan kamchiliklar uchun mas'ul deb hisoblagan shaxslarni ham taklif etishi mumkin.

Shu yo'lda moliyaviy hisobotlardagi kamchiliklar muhokama qilinishi va bartaraf etilishi mumkin.

Auditorlik hisobotining yakuniy shakli mijozga auditorlik xulosasidan oldin yoki u bilan birga berilishi mumkin. Ammo, hisobot xulosadan keyin berilmaydi. Auditorlik firmasi yakuniy hisobotida dastlabki hisobotida ko'rsatilgan kamchiliklarning to'g'rilanganini ham bayon etishi mumkin. Ammo, dastlabki hisobotda ko'rsatilgan kamchiliklarga mijoz tomonidan e'tibor berilmasa, auditor bu kamchiliklarni yakuniy auditorlik hisoboti va xulosasida ham ko'rsatishi shart.

Mijoz auditor hisobotida keltirilgan kamchiliklarni bartaraf etishga va moliyaviy hisobotlarga tegishli tuzatishlar kiritishga qaror qilishi mumkin. Ammo auditor hisobotida faqatgina moliyaviy hisobotlarga kiritilishi lozim bo'lgan yakuniy summalar ko'rsatiladi. Mijoz moliyaviy hisobotlardagi kamchiliklarni bartaraf etish uchun shu summalarni faqatgina moliyaviy hisobot shakllariga kiritishi yetarli emas. Auditor o'z hisobotida ko'rsatilgan kamchiliklar faqatgina moliyaviy hisobotlarga emas, balki butun buxgalteriya tizimiga kiritilganda, misol uchun, kiritilgan tuzatishlar bo'yicha buxgalteriya ma'lumotnomalari tayyorlanganda, buxgalteriya yozuvlari amalga oshirilgan, yangi registrlar tuzilgan va yangi moliyaviy hisobotlar tayyorlangandagina kamchiliklar bartaraf etilgan deb hisoblaydi.

Shu sabab, mijoz auditor ko'rsatgan kamchiliklarning bartaraf etilganini isbotlash uchun faqatgina to'g'rilangan moliyaviy hisobotlarni emas, balki shu hisobotlarni tayyorlash uchun asos bo'lgan tegishli qaydnomalar, registrlar va to'g'rilovchi buxgalteriya yozuvlarini ham ko'rsatishi shart.

Agar mijoz auditor ko'rsatgan kamchiliklarni auditorlik xulosasi tayyorlanib, tashqi foydalanuvchilarga taqdim etilgunga qadar bartaraf etsa, auditorlik xulosasida bu kamchiliklar tilga olinmasligi lozim. Aks holda auditor ijobiy auditorlik xulosasidan boshqa shakldagi xulosani berishi kerak.

Auditorlik tashkiloti auditorlik hisobotini tuzganlik uchun qonun hujjatlariga muvofiq javobgar bo'ladi. Auditorlik hisobotida keltirilgan axborot maxfiy hisoblanadi va oshkor etilmasligi kerak. Axborotni oshkor etganlik uchun ushbu axborotdan foydalanishga ruxsat etilgan shaxslar qonun hujjatlariga muvofiq javobgarlikka tortiladilar.

13.3. Auditorlik xulosasining mohiyati, turlari va tuzilishi

Auditor tomonidan audit tekshiruvini o'tkazishdan bosh maqsad – korxona moliyaviy hisobotlari moliyaviy ma'lumotlarni to'g'ri va to'liq aks ettirishi yuzasidan o'z professional fikrini bildirishdan iborat. Bu fikr **auditorlik xulosasining** asosini tashkil etadi. Auditorlik xulosasi barcha auditorlik firmalari tomonidan yagona, standart shaklda tayyorlanadi.

Auditorlik xulosasi quyidagi elementlarni o'z ichiga oladi:

a) nom («Auditorlik xulosasi» yoki «Auditorlik tashkilotining xulosasi»: ikkala nom teng huquqli);

b) adresat nomi;

v) kirish qismi;

g) ta'kidlash qismi;

d) yakuniy qism;

e) auditorlik xulosasini berish sanasi;

j) auditorlik tashkiloti manzili;

z) auditorlar va auditorlik tashkiloti rahbarining imzosi.

Auditorlik xulosasi auditorlik tashkilotining muhri bilan tasdiqlanishi va auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi shaklining bir xilligiga rioya qilishi kerak.

Auditorlik xulosasi va auditorlik hisoboti o'rtasidagi asosiy farqlanish quyidagi jadvalda keltirilgan:

1	Auditorlik xulosasi	Auditorlik hisoboti
	2	3
Foydalanish subyektiga ko'ra	Moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar guruhiga mo'ljallangan	Korxona rahbariyatiga mo'ljallangan
Hujjatdagi ma'lumotlarning ochiqqligi / maxfiyligiga ko'ra	Barcha tashqi foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan, tijorat siri hisoblanmagan ma'lumotlarni aks ettiradi	Faqatgina mijoz rahbariyatiga tegishli bo'lgan va mijoz tijorat siri hisoblangan (maxfiy) ma'lumotlarni aks ettiradi

1	2	3
Ma'lumotlarning tafsilotiga ko'ra	Moliyaviy hisobotlarning BXMSga mos tuzilgani yuzasidan faqatgina umumiy ma'lumot beriladi	Audit tekshiruvı yuzasidan. aniqlangan kamchiliklar bo'yicha batafsil ma'lumotlar beriladi
Tavsiyaviy xususiyatiga ko'ra	Moliyaviy hisobotlar va buxgalteriya tizimida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish borasida hech qanday tavsiya keltirilmaydi	Moliyaviy hisobotlar va buxgalteriya tizimida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish borasida batafsil tavsiyalar keltiriladi

Auditorlik xulosasi o'zbek tilida tayyorlanishi va unda keltirilgan summalar milliy valutada ifodalanishi kerak. Bu hujjatda tuzatishlar kiritilishiga yo'l qo'yilmaydi.

Auditorlik firmasi auditorlik xulosasini mijoz bilan kelishilgan miqdorda va sanada taqdim etishi shart. Auditorlik xulosasiga mijoz korxonaning moliyaviy hisobotlari ham ilova qilinadi. Auditorlik xulosasining bir nusxasi auditorlik firmasida maxsus fayllarda saqlanadi va bu nusxa mijozga taqdim etilgan xulosa bilan bir xil bo'lishi lozim.

Auditorlik xulosasida mijoz moliyaviy hisobotlari O'zbekiston Respublikasida buxgalteriya hisobini yuritish bo'yicha amalda bo'lgan qonun – hujjatlarga mos tuzilganini va to'g'ri ma'lumotlarni aks ettirishini yoki bu qonunlar buzilganligini aniq bayon etishi kerak. Xulosadan foydalanuvchilarda shu xulosa ma'lumotlariga asosan turli tasavvurlar hosil bo'lishi mumkin emas, ya'ni xulosa barcha foydalanuvchilar uchun bir xilda tushunarli bo'lishi shart.

Auditorlik xulosasi barcha yuridik va jismoniy shaxslar, davlat va mahalliy o'z-o'zini boshqarish organlari uchun yuridik maqomga ega bo'lgan hujjat hisoblanadi. Auditorlik firmasining xulosasi barcha korxonalarning moliyaviy hisobotlariga majburiy tartibda ilova qilinishi zarur.

Auditorlik xulosasi uch asosiy qismdan iborat:

- kirish qismi;
- ta'kidlash qismi;
- yakuniy qism.

Auditorlik xulosasining kirish qismi auditorlik tashkilotining quyidagi rekvizitlarini aks ettiradi:

auditorlik tashkilotining yuridik manzili va telefonlari;

auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqiga egalik to'g'risidagi litsenziyaning raqami, berilgan sanasi va litsenziya bergan organning nomi;

auditorlik tashkiloti davlat ro'yxatiga olingani to'g'risidagi guvohnoma raqami;

auditorlik tashkilotining hisob-kitob schyoti;

auditorlik tekshiruvida ishtirok etgan auditor (auditorlar)ning, shuningdek, auditorlik tashkiloti rahbarining familiyasi, ismi va otasining ismi.

Kirish qismida sana va hisobot davri ko'rsatilgan holda tekshirilgan moliyaviy hisobotlar ro'yxati keltiriladi va quyidagilar ko'rsatiladi:

xo'jalik yurituvchi subyekt auditorlik tekshiruvdan o'tkaziladigan moliyaviy hisobotni tayyorlash va uning haqqoniy bo'lishi uchun javobgar;

auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasining xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyati natijalariga muvofiq bo'lishi uchun javobgar.

Auditorlik xulosasining ta'kidlash qismida auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborot qonun hujjatlariga, shuningdek, moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy holatiga muvofiqligi va haqqoniyligini baholashga asoslanishini ko'rsatadi. Ta'kidlash qismida auditorlik tekshiruvi fikrini ifodalash uchun yetarlicha asoslar berishi xususida auditorlik tashkilotining tasdig'i ham beriladi.

Auditorlik xulosasining yakuniy qismida auditorlik tashkilotining tekshirilgan moliyaviy hisobot xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy holati to'g'risida haqqoniy tasavvur berish-bermasligi va moliyaviy hisobot qonun hujjatlariga muvofiqligi yoki muvofiq emasligi xususidagi fikri bayon etilishi kerak.

Auditor auditorlik xulosasini auditorlik tekshiruvi yakunlangan kun bilan belgilaydi. Auditorlik xulosasini auditor (auditorlar), auditorlik tashkiloti rahbari imzolashi va u auditorlik tashkilotining muhri bilan tasdiqlanishi kerak.

Auditorlik xulosalarining quyidagi turlari mavjud:

- ijobiy auditorlik xulosasi;
- shartli ijobiy auditorlik xulosasi;
- salbiy auditorlik xulosasi;
- auditorlik xulosasini berishdan bosh tortish.

Ijobiy auditorlik xulosasining tuzilishi mijoz moliyaviy hisobotlari to'lig'icha BHMS ga mos ravishda tuzilganini, bu standartlardan hech qanaday muhim chetga chiqishlar bo'lmaganini, aktivlar, majburiyatlar, daromad va xarajat ko'rsatkichlari to'g'ri ma'lumotlarni aks ettirishini anglatadi. Ijobiy auditorlik xulosasining shakli 13.1-ilovada keltirilgan.

Auditor tomonidan ijobiy auditorlik xulosasi mijoz buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlari quyidagi talablarga to'liq javob bergandagina beriladi:

- moliyaviy hisobotlar ishonchli dastlabki hujjatlar ma'lumotlari asosida tuzilgan;

- korxona buxgalteriya tizimi mavjud qonunchilikka mos ravishda tuzilgan va yuritiladi;

- hisob siyosati to'g'ri tuzilgan va moliyaviy yil davomida unga to'liq amal qilingan;

- mijoz soliq idoralari va budjetdan tashqari fondlar bilan o'z vaqtida hisoblashgan;

- moliyaviy hisobotlarda aks ettirishning imkoni bo'lmagan, ammo tashqi foydalanuvchilar uchun muhim hisoblangan barcha ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarga ilovalarda to'liq bayon etilgan;

- korxona ichki nazorat tizimining sifatligi korxona tomonidan amalga oshirilgan barcha operatsiyalarning qonuniy va to'g'ri bo'lishini ta'minlaydi.

Shartli ijobiy auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotlar ba'zi kamchiliklarni hisobga olmaganida korxonaning moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini BHMS ga mos ravishda aks ettirishni anglatadi. Shartli ijobiy xulosada moliyaviy hisobotlarda ba'zi kamchiliklar mavjudligi bayon etilsada, ular umumiy moliyaviy hisobotga nisbatan ahamiyatli emas deb hisoblanadi.

Shartli ijobiy auditorlik xulosasining berilishiga sabab quyidagilar bo'lishi mumkin:

- auditor va korxona rahbariyati o'rtasida ba'zi operatsiyalar va moliyaviy hisobotlarning ba'zi elementlarini aks ettirish borasidagi kelishmovchiliklar;

- ba'zi hisob obyektlarining hisobga olish uslubiyati, amortizatsiyani hisoblash va hisobga olish uslubi borasidagi noaniqliklar;

- ba'zi operatsiyalarning korrespondentsiyasi bo'yicha xatoliklar;

- hisob siyosatida moliyaviy hisobotlar sifatiga salbiy ta'sir etuvchi ba'zi uslublarning keltirilganligi.

Salbiy auditorlik xulosasining tuzilishi mijoz moliyaviy hisobotlari korxona moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini BHMS ga mos ravishda aks ettirmasligini, moliyaviy hisobotlarda muhim kamchiliklar borligini anglatadi. Auditor bu tur xulosani berganda, bu xulosaga kelishning sabablarini aniq va batafsil bayon etishi lozim. Salbiy auditorlik xulosasining shakli 13.2-ilova ko'rinishida bo'ladi.

Auditorlik xulosasini berishdan bosh tortish auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi tufayli auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi fikrni ifodalash uchun yetarlicha auditorlik dalillarini olishi mumkin bo'lmaganida tuziladi. Auditorlik tekshiruvi hajmini cheklash –

xo'jalik yurituvchi subyekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning boshlab yuborilgan auditorlik tekshiruvini auditor auditorlik xulosasini tayyorlash uchun zarur deb hisoblagan hajmda o'tkazishiga to'sqinlik qilishga yo'naltirilgan ochiqdan-ochiq harakatlari yoki harakatsizliklaridir.

Auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortish ariza shaklida bo'ladi va «Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortishi to'g'risidagi ariza» deb nomlanadi. Auditorlik xulosasini berishdan bosh tortganda tuziladigan hujjat shakli 13.3-ilova ko'rinishida bo'ladi.

Moliyaviy hisobotlar yuzasidan auditor xulosasi auditorning aniq fikrini bayon etishi va barcha uchun birday tushunarli bo'lishi kerak. Auditorlik xulosasidagi audit obyekti moliyaviy hisobotlar hisoblanadi. Auditor o'z xulosasida qaysi moliyaviy yil uchun tuzilgan moliyaviy hisobotlarni tekshirayotganini ham aniq bayon etishi kerak.

Agar auditorlik xulosasi ijobiy shakldan boshqa shaklda tuzilgan bo'lsa, buning sabablari auditor tomonidan aniq ko'rsatilishi zarur.

Auditorlik xulosasi o'zida shu xulosa imzolangan vaqtni ifodalovchi sanani ko'rsatishi kerak. Ushbu sanadan so'ng shu auditorlik xulosasiga mijoz korxona rahbariyati bilan kelishmagan holda hech qanday o'zgartirish kiritish mumkin emas. Auditorlik xulosasi imzolangan sana moliyaviy hisobotlar tayyorlangan sanadan oldingi sana bo'lmasligi kerak, ya'ni auditorlik xulosasi faqatgina moliyaviy hisobotlar tayyorlangandan so'ng tuzilishi mumkin.

Auditorlik xulosasini imzolash davrida auditorlik firmasi rahbari mijoz moliyaviy hisobotlarida aks ettirishi lozim bo'lgan barcha ma'lumotlar ko'rsatilganligiga va audit tekshiruvi AFMS ga mos ravishda olib borilganligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Auditorlik firmasi moliyaviy hisobotlar tuzilgandan keyin ammo auditorlik xulosasi imzolangan sanadan oldingi barcha operatsiyalar qonunchilikka mos ravishda olib borilganini va natijalari tegishli tartibda aks ettirilganligini tekshirish uchun javobgar hisoblanadi.

Ammo auditorlik firmasi auditorlik xulosasi imzolangan sanadan so'ng sodir etilgan operatsiyalarning qonuniyligi uchun javob bermaydi, ya'ni auditorlik xulosasi imzolangandan keyingi operatsiyalarni auditor tekshirishga majbur emas. Bu operatsiyalarning qonuniyligi yuzasidan javobgarlik mijoz korxona rahbariyati zimmasida bo'ladi.

Ammo bu operatsiyalar auditorga auditorlik xulosasi imzolangach, lekin moliyaviy hisobotlar foydalanuvchilarga taqdim etilgan sanadan oldin ma'lum bo'lgan bo'lsa va ularning qonuniyligi yuzasidan auditor shubha bo'lsa, auditor bu muammoni mijoz bilan muhokama qilishi va moliyaviy hisobotlarga tegishli o'zgartirishlar kiritilishini talab etishi kerak.

Korxona o'z moliyaviy hisobotlarini taqdim etgan sana sifatida shu hisobot foydalanuvchilarga amalda berilgan yoki pochta orqali jo'natilgan sana hisoblanadi. Moliyaviy hisobotlarni foydalanuvchilarga berish sanasi shu hisobotlar tuzilgan sanadan oldingi sana bo'la olmaydi.

Agar mijoz korxona moliyaviy hisobotlar tayyorlab bo'lingach ularga ma'lum tuzatishlar, o'zgartirishlarni kiritishga qaror qilsa, auditorlik firmasi bu tuzatishlarning asosli ekanligiga va moliyaviy hisobotlarda to'g'ri aks ettirilganligiga ishonch hosil qilishi kerak. Buning uchun auditorlik firmasi audit tekshiruvini davom ettirishi va zarurat bo'lsa yangi auditorlik xulosasini tayyorlashi kerak bo'ladi. Yangi xulosada avvalgi xulosaga ilova bo'lishi lozim.

Agar moliyaviy hisobotlarda kiritilishi lozim bo'lgan o'zgartirishlarni auditor ko'rsatsa va bu tuzatishlar moliyaviy hisobotlarga nisbatan ahamiyatli bo'lsa, ammo mijoz bu tuzatishlarni moliyaviy hisobotlarga kiritishdan bosh tortsa auditorlik firmasi:

- korxona rahbariyatiga bu haqda yezma ma'lum qilishi kerak;
- tuzatishlar kiritishdan bosh tortish natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan javobgarlikni to'lig'icha korxona rahbariyati zimmasiga yuklashi lozim.

Xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirgan moliyaviy va xo'jalik operatsiyalari moliyaviy hisobotda haqqoniy aks ettirilgan, lekin qonunchilik talablariga muvofiq kelmaydigan hollarda ham salbiy auditorlik xulosasi tuziladi.

Odatda xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati auditorlik tashkilotining aniqlangan buzilishlarni bartaraf etish maqsadida moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritish to'g'risidagi fikriga qo'shilmasligi salbiy auditorlik xulosasini tuzishga sabab bo'ladi.

Xo'jalik yurituvchi subyekt auditorlik tekshiruvi davomida aniqlangan buzilishlarni bartaraf etgan holda salbiy auditorlik xulosasi tuzilmaydi.

Auditorlik xulosasi kamida uch nusxada tuziladi, shundan ikki nusxa auditorlik tekshiruvi buyurtmachisiga taqdim etiladi. Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarga tushunarli bo'lishi, auditorning ishonchi komil emasligi va (yoki) rozi emasligini yuzaga keltirgan cheklashlarga doir ko'rsatmalarni o'z ichiga olishi kerak. Auditorlik xulosasi ochiq axborot hisoblanib, undan moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarning hammasi foydalana olishi lozim. Auditorlik xulosasi tegishli moliyaviy hisobotlar bilan birgalikda xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan e'lon qilinishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazmasdan tuzilgan yoki auditorlik tekshiruvi natijalari bo'yicha tuzilgan, lekin auditorlik tekshiruvi davomida

olingan xo'jalik yurituvchi subyektning hujjatlari mazmuniga muvofiq kelmaydigan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi qasddan yolg'on tuzilgan hisobot va xulosa. deb hisoblanadi. Auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini qasddan yolg'on tuzish qonun hujjatlarida belgilangan javobgarlikni keltirib chiqaradi.

Auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan emas, balki shu moliyaviy hisobotlarga nisbatan tayyorlangan auditorlik xulosasi uchun javobgarlikka ega bo'ladi. Moliyaviy hisobotlar bo'yicha javobgarlik mijoz korxona rahbariyati zimmasida bo'ladi.

Auditorlik xulosasi o'zi tegishli bo'lgan moliyaviy hisobotlarga ilova qilinishi kerak. Auditorlik xulosasi auditorlik firmasi rahbari tomonidan imzolaniadi va firma muhri bilan muhrlanadi.

Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-y. 22.09. 365-sonli qaroriga muvofiq (keyingi o'zgartirishlar bilan birga) «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonunini amalga oshirish, auditorlik xulosalari soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olinishini ta'minlash maqsadida ijobiy auditorlik xulosasi mavjudligi xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan oxirgi tekshirish o'tkazilgandan keyin kamida 24 oydan oldin tekshirilmasligi uchun asos hisoblanadi.

Bu maqsadda xo'jalik yurituvchi subyektlar quyidagi talablarga javob berishlari lozim:

- xo'jalik yurituvchi subyektda oldingi ikki yil uchun har yilgi ijobiy auditorlik xulosalarining mavjudligi;
- oxirgi ikki yil mobaynida budjetga to'lovlar bo'yicha muddati o'tkazib yuborilgan qarzlarning yo'qligi;
- xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan moliya-xo'jalik faoliyati soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan tekshirishdan ozod etilgan davrga ijobiy auditorlik xulosalarining taqdim etilishi.

«Auditorlik xulosalarini soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olish tartibi to'g'risida Nizom» ga muvofiq xo'jalik yurituvchi subyektlar auditorlik tekshiruvi o'tkazilgandan keyin 15 kun mobaynida auditorlik xulosasi nusxasini o'zi joylashgan joydagi soliq organiga taqdim etadi.

Salbiy auditorlik xulosasiga ega bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyekt nazorat organlari tomonidan xo'jalik yurituvchi subyektlarni tekshirish reja-jadvaliga belgilangan tartibda kiritiladi.

Soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan belgilangan tartibda o'tkazilgan tekshirishda auditorlik xulosasining xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyatining natijalariga muvofiq emasligi aniqlangan taqdirda, ushbu auditorlik xulosasi oldindan noto'g'ri deb hisoblanadi, auditorlik tashkiloti, shuningdek, bunda aybdor bo'lgan shaxslar qonunda nazarda tutilgan javobgarlikka tortiladi. Bunda soliq organlari tegishli auditorlik tashkilotlari tomonidan amaldagi qonun hujjatlari qoidalarining buzilishi holatlari aniqlanganligi to'g'risida o'n kun muddatda O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligini xabardor qilishlari lozim. Noto'g'ri auditorlik xulosasini tuzganlikda aybdor bo'lgan auditorlik tashkiloti va shaxslarning javobgarlikka tortilganligi xo'jalik yurituvchi subyektning soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni to'lashning belgilangan tartibini buzganlik uchun qonun hujjatlarida nazarda tutilgan jarimalardan ozod etmaydi.

Qisqacha xulosalar

Moliyaviy hisobotlardagi xatoliklar buxgalteriya ma'lumotlarini belgilangan qonun-qoidalar, standartlarni buzgan holda moliyaviy hisobotlarda noto'g'ri shaklda aks ettirishdir. Xatoliklar ikki xil ko'rinishda bo'lishi mumkin: (1) bilmagan holda qilingan xatolik; (2) atayin qilingan xatolik (firibgarlik).

Moliyaviy hisobotlarda bilmagan holda qilingan xatolik audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilmagan holda amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlarining natijasi hisoblanadi.

Moliyaviy hisobotlarda atayin qilingan xatolik (firibgarlik) audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilib turib amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlarining oqibatida yuzaga keladi.

Moliyaviy hisobotlardagi bilmagan holda yoki atayin qilingan xatoliklar muhim (ushbu hisobotlardan foydalanuvchilarning qaroriga ta'sir etishi mumkin bo'lgan darajadagi xatolik) bo'lishi yoki muhim bo'lmasligi mumkin.

Korxonada audit tekshiruvini o'tkazish davrida auditorlik firmasi moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar bo'lishi riskini va bu xatoliklarning aniqlanmasligi riskini oldindan baholashi kerak.

Auditorlik hisoboti xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari, mulkdori, ishtirokchilari (aksiyadorlari) umumiy yig'ilishiga taqdim etiladigan, auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning

belgilangan tartiblardan chetga chiqilgan hollari, moliyaviy hisobotlardagi qoidabuzarliklar to'g'risida batafsil ma'lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish natijasida olingan va auditorlik xulosasini tuzish uchun asos hisoblangan boshqa axborotlardan iborat bo'lgan hujjat.

Auditorlik hisoboti uch qismdan iborat bo'ladi: (1) kirish qismi; (2) tahliliy qism; (3) yakuniy qism.

Auditor tomonidan audit tekshiruvini o'tkazishdan bosh maqsad – korxona moliyaviy hisobotlari moliyaviy ma'lumotlarni to'g'ri va to'liq aks ettirishi yuzasidan o'z professional fikrini bildirishdan iborat. Bu fikr auditorlik xulosasining asosini tashkil etadi. Auditorlik xulosasi barcha auditorlik firmalari tomonidan yagona, standart shaklda tayyorlanadi.

Auditorlik xulosasi uch asosiy qismdan iborat: (1) kirish qismi; (2) ta'kidlash qismi; (3) yakuniy qism.

Auditorlik xulosalarining quyidagi turlari mavjud:

- ijobiy auditorlik xulosasi;
- shartli ijobiy auditorlik xulosasi;
- salbiy auditorlik xulosasi;
- auditorlik xulosasini berishdan bosh tortish.

Glossariy

Auditorlik hisoboti (Auditor's explanatory letter) – korxona rahbari, mulkdori, ishtirokchilari (aksiyadorlari) umumiy yig'ilishiga taqdim etiladigan, auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartiblardan chetga chiqilgan hollari, moliyaviy hisobotlardagi qoidabuzarliklar to'g'risida batafsil ma'lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish natijasida olingan va auditorlik xulosasini tuzish uchun asos hisoblangan boshqa axborotlardan iborat bo'lgan hujjat.

Auditorlik hisobotining kirish qismi (Introductory paragraph of explanatory letter) - auditorlik tashkiloti rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasining raqami va sanasi, auditorlar va auditorlik tekshiruvida qatnashgan boshqa shaxslar to'g'risidagi ma'lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatining umumiy tavsifi keltirilgan bo'lim.

Auditorlik hisobotining tahliliy qismida (Scope paragraph of explanatory letter) – korxona ichki nazoratning holatini tekshirish natijalari (batafsil bayoni), buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot holatini tekshirish natijalari, moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish

paytida qonunchilik talablariga rioya etilishini tekshirish natijalari, soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari va aktivlarning butligini tekshirish natijalari keltirilgan bo'lim.

Auditorlik hisobotining yakuniy qismi (Opinion paragraph of explanatory letter) - auditorlik tashkilotining aniqlangan chetga chiqishlar va qoida buzilishlarini bartaraf etishga doir tavsiyalarini, shuningdek, xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirishga doir takliflari va maslahatlarini o'z ichiga olgan bo'lim.

Auditorlik xulosasi (Standard audit report) - moliyaviy hisobotlarning mustaqil auditor tomonidan BHMS ga moslik nuqtayi nazaridan o'rganish va baholash natijasida hosil qilgan fikrini ifodalovchi hujjat.

Auditorlik xulosasini berishdan bosh tortish (Disclaimer of opinion) - auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi tufayli auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi fikrini ifodalash uchun yetarlicha auditorlik dalillariga ega bo'lmaganda mustaqil auditor tomonidan tuziladigan auditorlik xulosasi shakli.

Auditorlik xulosasining kirish qismi (Introductory paragraph of audit report) - Audit tekshiruvini o'tkazgan auditor moliyaviy hisobotlarni tekshirganligi va ushbu moliyaviy hisobotlarni tayyorlash mijoz korxona rahbariyati zimmasidagi vazifa ekanligi bayoni keltirilgan bo'lim.

Auditorlik xulosasining ta'kidlash qismida (Scope paragraph of audit report) - auditorlik xulosasining auditor o'z tekshiruvini qanday olib borganligini ko'rsatuvchi bo'limi.

Auditorlik xulosasining yakuniy qismi (Opinion paragraph of audit report) - auditorlik tashkilotining tekshirilgan moliyaviy hisobot xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy holati to'g'risida haqqoniy tasavvur berish-bermasligi va moliyaviy hisobot qonun hujjatlariga muvofiqligi yoki muvofiq emasligi xususidagi fikrini bayon etuvchi bo'lim.

Ijoiy auditorlik xulosasi (Unqualified audit report) - mijoz moliyaviy hisobotlari to'lig'icha BHMS ga mos ravishda tuzilganda, bu standartlardan hech qanaday muhim chetga chiqishlar bo'lmaganda, aktivlar, majburiyatlar, daromad va xarajat ko'rsatkichlari to'g'ri ma'lumotlarni aks ettirganda mustaqil auditor tomonidan tuziladigan auditorlik xulosasi shakli.

Moliyaviy hisobotlarda atayin qilingan firibgarlik (Irregularities) - audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilib turib amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlarining oqibatida yuzaga kelgan xatolik.

Moliyaviy hisobotlarda bilmagan holda qilingan xatolik (Error) - audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilmagan holda amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlarining natijasida yuzaga kelgan xatolik.

Salbiy auditorlik xulosasi (Adverse opinion) - mijoz moliyaviy hisobotlari korxona moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini BHMS ga mos ravishda aks ettirmaganda, moliyaviy hisobotlarda muhim kamchiliklar mavjud bo'lganda mustaqil auditor tomonidan tuziladigan auditorlik xulosasi shakli. Auditor bu tur xulosani berganda, bu xulosaga kelishning sabablarini aniq va batafsil bayon etishi lozim.

Shartli ijobiy auditorlik xulosasi (Qualified audit report) - moliyaviy hisobotlar ba'zi kamchiliklarni hisobga olmaganida korxonaning moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini BHMS ga mos ravishda aks ettirganda mustaqil auditor tomonidan tuziladigan auditorlik xulosasi shakli.

Takrorlash va nazorat savollari

1. Moliyaviy hisobotlarda bilmagan holda va atayin qilingan xatolik (firibgarlik) farqini bayon eting.

2. Moliyaviy hisobotlarda xatolikning yuzaga kelishiga sabab bo'luvchi qanday ichki va tashqi omillar mavjud?

3. Auditorning xatolik va firibgarlik holati aniqlanganda qo'llashi lozim bo'lgan chora-tadbirlar nimadan iborat?

4. Auditorlik hisobotining mohiyatini yoriting.

5. Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot o'rtasidagi farq nimada? Bog'liqlik-chi?

6. Auditorlik xulosasining mohiyati nimada va uning qanday turlari mavjud?

7. Auditorlik hisoboti va xulosasining tuzilishi qanday shaklga ega?

8. Auditorlik hisoboti va xulosasining farqli jihatlariga to'xtalib.

«Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditor xulosasi» nomli 70-son AFMS (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2001-yil 10.03. 1016-son bilan ro'yxatga olingan)ga 1-ilo-
vada ijobiy auditorlik xulosasining quyidagi shakli keltirilgan:

13.1-ilova

Ijobiy auditorlik xulosasi

“Men (biz), _____
(auditorlik tashkiloti nomi, uning rekvizitlari)
auditorlik tashkilotining auditori (auditorlari) _____

_____ (auditorlarning familiyasi, ismi, otasining ismi)
_____ tomonidan xo'jalik yurituvchi subyekt _____

_____ ning
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

200__ yil 1 yanvardan 31 dekabrga qadar bo'lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshirildi.

Auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladigan moliyaviy hisobotning tayyorlanishi va haqqoniyligi uchun xo'jalik yurituvchi subyektning rahbariyati javobgar hisoblanadi. Auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha o'z xulosasi uchun javob beradi.

Biz auditorlik tekshiruvini AFMSga muvofiq o'tkazdik. Ushbu standartlar biz foydalanuvchilarni moliyaviy hisobot jiddiy buzilishlarga ega emasligini yetarlicha ishonch bilan ta'minlashimiz kerakligini taqazo etadi. Auditorlik tekshiruvi haqqoniylikni va moliyaviy hisobot hamda boshqa moliyaviy axborotning qonun hujjatlariga, shuningdek moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy holatiga muvofiqligini baholashga asoslanadi. Biz tomonimizdan o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi fikrni ifodalash uchun yetarlicha asoslar beradi deb hisoblaymiz.

Bizning fikrimizcha, xo'jalik yurituvchi subyekt
“ _____ ” ning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

holatini haqqoniy aks ettiradi va mazkur xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirgan moliyaviy va xo'jalik operatsiyalari O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlarining talablariga muvofiq keladi.

Auditorlik tashkiloti rahbari

(imzo)

Auditor (auditorlar)

(imzo)

200__ yil “__” _____

M.O'.

«Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditor xulosasi» nomli 70-son AFMS ga 2-ilovada salbiy auditorlik xulosasining quyidagi shakli keltirilgan:

13.2-ilova

Salbiy auditorlik xulosasi	
"Men (biz), _____ (auditorlik tashkiloti nomi, uning rekvizitlari) auditorlik tashkilotining auditori (auditorlari) _____ _____ (auditorlarning familiyasi, ismi, otasining ismi) _____	
tomonidan xo'jalik yurituvchi subyekt _____ _____ ning (xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)	
200__ yil-1-yanvardan 31-dekabrga qadar bo'lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshirildi	
Auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladigan moliyaviy hisobotning tayyorlanishi va haqqoniyligi uchun xo'jalik yurituvchi subyektning rahbariyati javobgar hisoblanadi Auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha o'z xulosasi uchun javob beradi.	
Biz auditorlik tekshiruvini AFMSga muvofiq o'tkazdik. Ushbu standartlar biz foydalanuvchilarni moliyaviy hisobot jiddiy buzilishlarga ega emasligini yetarlicha ishonch bilan ta'minlashimiz kerakligini taqazo etadi. Auditorlik tekshiruvi haqqoniylikni va moliyaviy hisobot hamda boshqa moliyaviy axborotning qonun hujjatlariga, shuningdek, moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy holatiga muvofiqligini baholashga asoslanadi. Biz tomonimizdan o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi fikrni ifodalash uchun yetarlicha asoslar beradi deb hisoblaymiz.	
Tekshirishda aniqlanishicha, xo'jalik yurituvchi subyekt _____ mln. so'mni xarajatlarga noqonuniy ravishda kiritgan, bu esa amaldagi qonunchilikni buzish hisoblanadi va moliyaviy hisob ko'rsatkichlarini buzadi.	
Bizning fikrimizcha, xo'jalik yurituvchi subyekt "_____" ning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy- (xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)	
xo'jalik faoliyati natijalari to'g'risida haqqoniy axborot bermaydi	
Auditorlik tashkiloti rahbari	_____ (imzo)
Auditor (auditorlar)	_____ (imzo)
200__ yil " __ " _____	M.O'.

«Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditor xulosasi» nomli № 70 son AFMS ga 3-ildavda salbiy auditorlik xulosasining quyidagi shakli keltirilgan:

13.3-ildova

**Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasini tuzishdan
bosh tortishi to'g'risidagi
ariza**

Men (biz), _____
(auditorlik tashkiloti nomi, uning rekvizitlari)

auditorlik tashkilotining auditori (auditorlari) _____
(auditorlarning familiyasi, ismi, otasining ismi)

tomonidan xo'jalik yurituvchi subyekt _____
ning
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

200__ yil 1-yanvardan 31-dekabrga qadar bo'lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshirildi.

Xo'jalik yurituvchi subyekt "_____" xorijiy
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

yetakzib beruvchilar bilan hisob-kitoblarni to'liq taqdim etmadi, bu esa boshlab yuborilgan auditorlik tekshiruvini biz auditorlik xulosasini tayyorlash uchun zarur deb hisoblaydigan hajmda o'tkazish imkonini bermaydi.

Yuqorida bayon etilgan auditorlik tekshiruvi hajmini cheklash faktiga asosan auditorlik tashkiloti "_____"
(auditorlik tashkiloti nomi va uning rekvizitlari)

xo'jalik yurituvchi subyekt "_____" ning moliyaviy
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

hisoboti to'g'risida fikr ifodalashdan bosh tortadi.

Auditorlik tashkiloti rahbari _____
(imzo)

Auditor (auditorlar) _____
(imzo)

200__ yil __ __ _____
M O .

XIV bob. AUDITORLIK FIRMALARINING PROFESSIONAL XIZMATLARI

14.1. Professional xizmatlarning mohiyati

Hozirgi kunda auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlarni asosiy ikki guruhga ajratish mumkin: (1) audit xizmati; (2) professional xizmatlar. Buxgalteriya hisobi, huquqshunoslik, soliqqa tortish, moliya kabi sohalarda yuqori malakali mutaxassislar aynan auditorlik firmalarida faoliyat yuritishlari sabab, xalqaro va milliy auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan professional xizmatlar soni, turi va hajmi yil sayin o'sib bormoqda.

Hozirda respublikamizda professional xizmatlarning tashkiliy-huquqiy asoslarini belgilab beruvchi va tartibga soluvchi bir qator me'yoriy hujjatlar ham qabul qilingan. Xususan, O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati tog'risidagi qonun»i (1992-y. 09.12. 734-XII/keyingi tahrirlar bilan) ning 17-moddasi va O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyatining milliy standartlari (AFMS) ning 8-bandiga asosan auditorlik tashkilotlari quyidagi professional xizmatlarni ko'rsatishlari mumkin:

- buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash va yuritish;
- boshqaruv hisobini tashkil etish va yuritish;
- moliyaviy hisobni tashkil etish, tiklash va yuritish; buxgalteriya hisobini avtomatlashtirish;
- buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, tiklash va yuritish bilan bog'liq boshqa xizmatlar;
- moliyaviy hisobotni tuzish;
- milliy moliyaviy hisobotni buxgalteriya hisobi xalqaro standartlariga o'tkazish;
- xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish;
- moliyaviy holat tahlili;
- likvidlik tahlili;
- to'lov qobiliyati tahlili;
- moliya-xo'jalik faoliyati tahlili bilan bog'liq boshqa xizmatlar;
- buxgalteriya hisobi, soliqqa tortish, rejalashtirish, menejment va moliya-xo'jalik faoliyatining boshqa masalalari yuzasidan konsalting xizmati;
- texnik-iqtisodiy asoslanmalar tayyorlash, investitsion loyihalar va biznes rejalari ishlab chiqish va baholash;

buxgalteriya hisobi va va soliqlar tortish masalalari bo'yicha maslahatlar;
moliyaviy menejment bo'yicha maslahatlar;
marketing tadqiqotlarini o'tkazish;
unumdorlik va samaradorlikni baholash maqsadida xo'jalik yurituvchi
subyekt faoliyat yuritishining tamoyillari va usullarini tahlil qilish;
moliya-xo'jalik faoliyatida boshqa konsalting xizmatlari;
- soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar va
deklaratsiyalarni tuzish:

soliq hisobini tashkil etish va yuritish:

soliq organlarining tekshiruv dalolatnomalari bo'yicha e'tirozlar
tayyorlash;

soliq va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar va
deklaratsiyalar tuzish;

soliq hisobi va soliqlar tortish bilan bog'liq boshqa xizmatlar;

- boshqa xizmatlar:

auditorlik faoliyati bilan bog'liq sohada tadqiqotlar, seminarlar,
anjumanlar, ishlarni o'tkazish va ularning natijalarini tarqatish;

buxgalteriya hisobi, audit, moliya-xo'jalik faoliyati tahlili va soliqlar
tortish bo'yicha belgilangan tartibda o'quv-qo'llanmalari, o'quv-uslubiy
materiallar tayyorlash.

1. Buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish. O'zbekiston Respublikasi
«Buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonun»ning 7-moddasida korxonada
buxgalteriya hisobi va hisobotini tashkil etish korxona rahbariyatining
zimmasidagi vazifa ekanligi va korxona rahbari buxgalteriya hisobini
yuritishni shartnoma asosida jalb qilingan buxgalter yoki ixtisoslashtirilgan
buxgalteriya markazlari zimmasiga yuklashi mumkinligi bayon etilgan.
Ushbu qonunda keltirilgan «jalb etilgan buxgalter va ixtisoslashtirilgan
buxgalteriya markazlari» vazifasini esa auditor va auditorlik tashkiloti
o'tashi mumkin.

Ushbu tur xizmatni ko'rsatishning yagona cheklanishi shundaki,
buxgalteriya hisobini yuritgan auditorlik tashkiloti shu korxona moliyaviy
hisobotlari yuzasidan audit tekshiruvini o'tkazishga va auditorlik xulosasini
berishga haqli emas.

Mijoz korxonada buxgalteriya hisobini yuritish uchun auditorlik
tashkiloti mijoz hisob siyosatini tuzadi, ishchi schyotlar rejasini
shakllantiradi, operatsiyalarni hisobga olishda korxonaga mos keluvchi
hisob uslublarini tanlaydi, korxonada ichki hujjatlarni tuzadi va hujjatlar
aylanishini tashkil etadi.

Mijoz shartnoma tuzish jarayonida buxgalteriya ma'lumotlarini qayta
ishlash uchun zaruriy texnik vositalar (kompyuter, dasturlar)ga ega

bo'lmasa, auditorlik firmasi xodimlari mijoz buxgalteriyasiga eng mos keluvchi texnik vositalarni va dasturiy ta'minotni tanlashga ko'maklashishi, texnik vositalarni o'rnatishi mumkin.

Agar mijoz barcha zaruriy shart-sharoitlarni yaratib bersa va auditorlik firmasi xodimi (xodimlari) mijoz korxonaning o'zida buxgalteriya hisobini yuritishlarini istasa, auditorlik firmasi xodimlari mijoz korxona ofisida ham ishlashlari mumkin.

Ushbu vaziyatda mijoz korxona majburiyati auditorlik firmasi xodimlariga zaruriy boshlang'ich hisob hujjatlarining o'z vaqtida yetkazilishini ta'minlashdan iborat. Qolgan barcha vazifalar, ya'ni hujjatlarining butligini ta'minlash, dasturiy ta'minot vositasida boshlang'ich hisob ma'lumotlarini qayta ishlash, hujjatlarining mijozga o'z vaqtida qaytarilishini ta'minlash, hujjatlar asosida moliyaviy hisobotlarni tuzish, mijozga tegishli bo'lgan dasturiy ta'minot, kompyuter vositalarining butligini ta'minlash kabi vazifalar to'lig'icha auditorlik firmasi zimmasiga yuklanadi.

Mijoz korxonada auditor tomonidan buxgalteriya hisobi mijoz korxonaning barcha tarmoqlarini qamrashi yoki alohida sohalar, misol uchun asosiy vositalar, TMZlar bo'yicha yuritilishi mumkin.

2. Buxgalteriya hisobini tiklash. Buxgalteriya hisobini yuritishdan farqli ravishda, buxgalteriya hisobini tiklash faqatgina ma'lum davr uchun amalga oshiriladi va bir marotabalik xususiyatga ega. Buxgalteriya hisobining o'z vaqtida va sifatli tiklanishi uchun mijoz korxona rahbariyati barcha zaruriy dastlabki hujjatlarni va boshqa tur ma'lumotlarni o'z vaqtida yetkazishi zarur.

Buxgalteriya hisobini tiklash murakkab vazifa bo'lgani sababli, bu ishni bajarish uchun auditorlik firmasining eng malakali mutaxassislari jalb etiladi. Kompyuter ma'lumotlari va xotirasini tiklash uchun esa zaruriy hollarda kompyuter texnologiyalari sohasidagi tashqi ekspertlar ham jalb etilishi mumkin.

3. Moliyaviy hisobotni tuzish. Ushbu tur xizmat auditorlik firmasi tomonidan mijoz korxonada yuritilgan buxgalteriya hisobining natijasi sifatida yoki mijoz tomonidan auditorga taqdim etilgan boshlang'ich hisob hujjatlarining auditor tomonidan qayta ishlanishi natijasi sifatida ko'rsatiladi.

4. Joriy hisob tizimini takomillashtirish. Bu xizmat mijoz korxonada buxgalteriya hisobining tashkiliy tizimi bilan yaqindan tanishish va uni yanada takomillashtirish borasida amaliy takliflarni keltirishni nazarda tutadi.

Auditorlar bu tur xizmatni ko'rsatganda mijoz korxona hisob tizimi bilan yaqindan tanishgach, hisobning qanday yangi turlariga o'tish

mumkinligini, buxgalteriya ma'lumotlarining elektron qayta ishlanishi uchun qanday tur vositalar zarurligini, xalqaro buxgalteriya hisobida qo'llaniladigan uslubiyatlarni korxona amaliyotida joriy etish borasidagi amaliy takliflar, tavsiyalarni keltirishi mumkin.

5. Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish. Oxirgi yillarda bu tur xizmatga talab ortmoqda. Bunga sabab, moliyaviy tahlil korxonalarining haqiqiy moliyaviy holatini aniq bilish, mavjud yoki kelgusi moliyaviy muammolarni bartaraf etishning eng samarador yo'llarini izlash, qaysi tur mahsulotlarni ishlab chiqarish yoki xizmatlarni ko'rsatish korxona uchun eng yuqori daromadni keltirishini aniqlashda eng samarali vositalardan biri hisoblanadi.

6. Konsalting xizmati. Bu xizmat turi keng qamrovli bo'lib, soliqqa tortish, soliq qonunchiligini buzganlik uchun jarima to'lovlari to'g'ri hisoblanganligini aniqlash, korxonaning o'ziga xos xususiyatlarini inobatga olgan holda boshlang'ich hisob tizimini takomillashtirish, ishlab chiqarish va boshqaruvni takomillashtirish borasida tavsiyalar berish kabi vazifalarni o'z ichiga oladi.

Hozirgi kunda konsalting xizmatlari korxonalar tomonidan eng talab yuqori bo'lgan xizmat turiga aylanib bormoqda.

Konsalting xizmatlarining korxonalar faoliyati bilan bog'liq muammolarni o'z vaqtida aniqlash va bartaraf etish, faoliyatning mavjud qonunchilikka mos bo'lishini ta'minlash, samaradorlikning oshishiga zamin yaratishi bilan korxonalar uchun ahamiyatli hisoblanadi.

Konsalting xizmatlariga talab moliyaviy hisobotlar tayyorlanib, tegishli tashkilotlarga taqdim etilgandan keyingi davrda yanada ortadi. Sababi yillik moliyaviy hisobotlarni tekshirish jarayonida auditor tomonidan mijoz moliyaviy hisobotlarida muhim kamchiliklar aniqlanishi mumkin. Bu kamchiliklarni bartaraf etish uchun mijozga konsalting xizmati esa yangi operatsion yil boshida ko'rsatiladi.

7. Mijoz korxona buxgalteriya xizmati xodimlarining malakasini oshirish xizmati. Auditorlik firmasi mutaxassislari mijoz xodimlari malakasini oshirish maqsadida turli seminarlar, ma'ruzalar, amaliy mashg'ulotlar o'tkazadilar. Bu tur xizmat odatda mijoz xodimlari ma'ruza mavzusi bo'yicha ma'lum darajadagi malakaga, tajribaga ega bo'lishlarini talab etadi. Chunki bu ma'ruzalarda biror mavzu boshidan tushuntirilmay, balki shu mavzudagi so'nggi o'zgarishlar yoritiladi.

Ma'ruza jarayonida auditorlik firmasi ma'ruzachilari buxgalteriya hisobiga aloqador fuqarolik, soliq va boshqa qonunchilikdagi so'nggi o'zgarishlarga to'xtalib o'tadilar, buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisoboltarni tayyorlash jarayonida yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan

xatoliklarni keltirib o'tadilar va ma'ruza ishtirokchilarining savollariga javob beradilar.

8. Mijoz buxgalteriya xodimlarini o'qitish. Yuqoridagi xizmat turidan farqli ravishda, bu tur xizmat mijoz xodimlarining buxgalteriya, soliq sohasida malaka va tajribaga ega bo'lishlarini talab etmaydi. Bu xizmat turiga mijoz korxonada buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish xizmatining davomi sifatida qarash mumkin.

Ma'lum muddat davomida auditorlik firmasi mijoz buxgalteriya bo'limi uchun xodimlarni jalb etadi va ularni buxgalteriya hisobining turli sohalar bo'yicha o'qitadi.

Xodimlarni o'qitish quyidagi sohalar bo'yicha ko'rsatilishi mumkin:

- buxgalterlarni tayyorlash va o'qitish (boshlang'ich kurs);
- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimiga buxgalteriya ma'lumotlarini kiritishni o'rgatish;
- korxona xodimlarini auditor malaka sertifikatini olish uchun imtihonlarga tayyorlash.

9. Buxgalteriya hisobini kompyuterlashtirish. Hozirgi kunda bu xizmat turi auditorlik firmalari tomindan ko'rsatiladigan xizmat turlari ichida keng tarqalganlaridan hisoblanadi.

Buxgalteriyani avtomatlashtirish:

- amaliy dasturiy ta'minot bozorida mijoz faoliyati xususiyatlariga eng mos keluvchi buxgalteriya dasturlarini tanlash va mijoz buxgalteriyasida o'rnatish;
- buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlash uchun dasturiy ta'minotni ishlab chiqish jarayonida qatnashish va amaliy tavsiyalar berishni nazarda tutadi.

Dasturiy ta'minotni tanlash, amaliyotga joriy etish, kamchiliklarni bartaraf etish kabi vazifalar buxgalteriya xodimlarini dasturlarda ishlashga o'rgatish, malakasini oshirish kabi vazifalarni ham amalga oshirishni talab etadi.

Biz ushbu bobda auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan professional xizmatlarning ba'zilar bilan tanishdik. Ammo bozor talablaridan kelib chiqqan holda xizmat turlari soni ko'payishi yoki qisqarishi ham mumkin.

Professional xizmatlar auditorlik tashkiloti va bu xizmatlar buyurtmachisi o'rtasida tuziladigan professional xizmatlar ko'rsatish shartnomasi asosida ko'rsatiladi. Shartnomani bajarayotganda auditor xo'jalik yurituvchi subyekt (buyurtmachi) va zarurat bo'lganda istalgan uchinchi tomonlar bilan kelishilgan amallarni bajaradi va ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari to'g'risida asoslangan xulosalar bilan hisobot taqdim etadi.

Auditor ko'rsatilgan professional xizmatlar uchun qonun hujjatlarida belgilangan tartibda javobgar bo'ladi. Xo'jalik yurituvchi subyekt (buyurtmachi) ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari to'g'risida hisobot ma'lumotlari bo'yicha o'z xulosalarini chiqarishga haqlidir.

Hisobot professional xizmatlar buyurtmachisiga professional xizmatlar ko'rsatish shartnomasining shartlariga muvofiq belgilangan hajm va muddatlarda taqdim etiladi. Ko'rsatilgan professional xizmat natijalari to'g'risidagi hisobot quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- hisobot nomi;
- xo'jalik yurituvchi subyekt nomi va manzili;
- auditorlik tashkiloti nomi va manzili;
- shartnoma raqami va sanasi;
- kelishilgan amallarni bajarishdan maqsad;
- aniq bajarilgan amallar ro'yxati;
- amallar natijalari bayoni;
- hisobot tuzilgan sana;
- hisobot faqat muayyan elementlarga, moliyaviy hisobotlar moddalariga taalluqli ekanligini va u xo'jalik yurituvchi subyektning umumiy moliyaviy hisobotlariga tatbiq etilmasligini ko'rsatish;
- professional xizmatlarni ko'rsatgan auditor familiyasi, ismi, otasining ismi, imzo (har bir betda).

Mijozga ko'rsatilgan xizmatlar natijalari to'g'risida axborot taqdim etilganda qabul qilish-topshirish dalolatnomasi tuziladi, unu auditorlik tashkiloti rahbari imzolaydi va muhrlaydi. Professional xizmatlarni ko'rsatishda auditor amaldagi qonun hujjatlarining talablariga qat'iy amal qilishi kerak. Sifatsiz ko'rsatilgan professional xizmatlar uchun auditorlik tashkiloti qonun hujjatlariga muvofiq javobgar bo'ladi. Professional xizmatlar natijalari yuzasidan tuzilgan hisobot maxfiy hisoblanadi va buyurtmachining roziligisiz bu ma'lumotlarni oshkor qilish qonun hujjatlariga muvofiq javobgarlikka tortilishga asos bo'ladi.

14.2. Professional xizmatlarni ko'rsatish uchun talablar

Professional xizmat ko'rsatishda qatnashayotgan auditorlar obyektivlik, professional malaka, e'tiborlilik, etika va auditorlik standartlariga rioya etish, mijozga oid ma'lumotlarning sir saqlanishini ta'minlash kabi talablarni bajarishi lozim.

Professional xizmat ko'rsatish jarayonida auditor mavjud qonunchilikka amal qilinishi, ma'lumotlarning to'liq va yuridik jihatdan to'g'ri

rasmiylashtirilishi, mijozga taqdim etilayotgan ma'lumotlarning aniq va ishonchliligi uchun to'liq javobgar hisoblanadi.

Auditorlik tashkiloti professional xizmatlarning sifatli bo'lishini ta'minlash va shartnoma shartlariga ko'ra o'z vaqtida yakunlash vazifasini o'z zimmasiga oladi. Auditorlik tashkiloti professional xizmatlarning sifatli bo'lishi va o'z vaqtida yakunlanishi uchun javobgarlikni faqatgina mijoz tomonidan zaruriy ma'lumotlar yetkazilmasa, noto'g'ri ma'lumotlar berilsa yoki kech yetkazilgan holdagina olishi mumkin.

Professional xizmatlarni ko'rsatish uchun auditorlik tashkilotidan quyidagilar talab etiladi:

- mijoz bilan shartnomada kelishilgan vazifalar, topshiriqlar doirasida ishlash. Shartnomada ko'rsatilayotgan professional xizmat turi, qayta ishlash uchun ma'lumotlar manbai, professional xizmat ko'rsatish va yakunlash jarayonida tayyorlanishi lozim bo'lgan hujjat to'g'risidagi ma'lumotlar aks ettirilishi lozim;

- professional xizmat ko'rsatish ketma-ketligi, tartibini rejalashtirish;

- xizmat ko'rsatish jarayonida qo'lga kiritilgan ma'lumotlar, ishlab chiqilgan tavsiyalarni hujjatlashtirish;

- auditorlik firmasi tarkibiga kirmaydigan ekspertlar xizmatidan foydalanganda auditorlik firmasi va ekspert zimmasidagi majburiyat va javobgarlikni aniq chegaralash;

- professional xizmat ko'rsatish jarayonida ish va xodimlar ustidan doimiy nazorat olib borish;

- bajarilgan ishlar yuzasidan kamchiliklar va amaliy tavsiyalar aks etgan hisobotni tayyorlash.

Umumiy hisobotga qo'shimcha tarzida auditorlik tashkiloti mijoz korxona rahbariyatiga qo'shimcha ma'lumotnoma — xat tayyorlashi ham mumkin.

Professional xizmat ko'rsatayotganda auditorlik tashkiloti xodimlari yetarli darajadagi tajriba va malakaga ega bo'lishlari lozim. Professional xizmat ko'rsatish jarayonida auditorlik tashkiloti mustaqil ekspertlarni ham jalb etishi mumkin. Bu qarorga auditorlik tashkiloti rahbariyati quyidagi holatlardan kelib chiqqan holda keladi:

- o'rganilishi lozim bo'lgan masalalarning murakkabligi;

- ko'rsatiladigan professional xizmatning sifatsiz o'tishi, noto'g'ri tavsiyalar ishlab chiqilishi riskining yuqori bo'lishi.

Professional xizmat ko'rsatish jarayonida ekspert xizmatidan foydalanish auditorlik firmasi zimmasidan ishni sifatli o'tkazish va o'z vaqtida yakunlash majburiyatini olmaydi.

Qisqacha xulosalar

Auditorlik tashkilotlari quyidagi professional xizmatlarni ko'rsatishlari mumkin: (1) buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish; (2) buxgalteriya hisobini tiklash; (3) moliyaviy hisobotni tuzish; (4) joriy hisob tizimini takomillashtirish; (5) xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish; (6) konsalting xizmati; (7) mijoz korxona buxgalteriya xizmati xodimlarining malakasini oshirish xizmati; (8) mijoz buxgalteriya xodimlarini o'qitish; (9) buxgalteriya hisobini kompyuterlashtirish.

Professional xizmatlar auditorlik tashkiloti va bu xizmatlar buyurtmachisi o'rtasida tuziladigan professional xizmatlar ko'rsatish shartnomasi asosida ko'rsatiladi. Shartnomani bajarayotganda auditor xo'jalik yurituvchi subyekt (buyurtmachi) va zarurat bo'lganda istalgan uchinchi tomonlar bilan kelishilgan amallarni bajaradi va ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari to'g'risida asoslangan xulosalar bilan hisobot taqdim etadi.

Auditor ko'rsatilgan professional xizmatlar uchun qonun hujjatlarida belgilangan tartibda javobgar bo'ladi. Xo'jalik yurituvchi subyekt (buyurtmachi) ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari to'g'risida hisobot ma'lumotlari bo'yicha o'z xulosalarini chiqarishga haqlidir.

Hisobot professional xizmatlar buyurtmachisiga professional xizmatlar ko'rsatish shartnomasining shartlariga muvofiq belgilangan hajm va muddatlarda taqdim etiladi.

Professional xizmatlarni ko'rsatishda auditor amaldagi qonun hujjatlarida belgilangan tartibda qat'iy amal qilishi kerak. Sifatsiz ko'rsatilgan professional xizmatlar uchun auditorlik tashkiloti qonun hujjatlariga muvofiq javobgar bo'ladi. Professional xizmatlar natijalari yuzasidan tuzilgan hisobot mavfiy hisoblanadi va buyurtmachining roziligisiz bu ma'lumotlarni oshibor qat'iy qonun hujjatlariga muvofiq javobgarlikka tortilishga asos bo'ladi.

Professional xizmat ko'rsatish jarayonida auditor mavjud qonunchilikka amal qilinishi, ma'lumotlarning to'liq va yuridik jihatdan to'g'ri rasmiylashtirilishi, mijozga taqdim etilayotgan ma'lumotlarning aniq va ishonchliligi uchun to'liq javobgar hisoblanadi.

Auditorlik tashkiloti professional xizmatlarning sifatli bo'lishini ta'minlash va shartnoma shartlariga ko'ra o'z vaqtida yakunlash vazifasini o'z zimmasiga oladi. Auditorlik tashkiloti professional xizmatlarning sifatli bo'lishi va o'z vaqtida yakunlanishi uchun javobgarlikni faqatgina mijoz tomonidan zaruriy ma'lumotlar yetkazilmasa, noto'g'ri ma'lumotlar berilsa yoki kech yetkazilgan holdagina olishi mumkin.

Professional xizmat ko'rsatish jarayonida tashqi auditorlik firmasidan foydalanish auditorlik firmasi zimmasidan ishni shu vaqtga qayta ko'rib chiqish va vaqtida yakunlash majburiyatini olmaydi.

Glossariy

Buxgalteriya hisobini kompyuterlashtirish (Automation of accounting system) – mijoz buxgalteriya hisobi tizimiga moliyaviy ma'lumotlarni qayta ishlashga mo'ljallangan axborot texnologiyalarini joriy etish.

Buxgalteriya hisobini tiklash (Reconstruction of accounting system) - auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan professional xizmatlar qatoriga kirib, mijoz korxonaning tashqi va ichki omillar natijasida zarar yetgan buxgalteriya tizimi yoki uning alohida bo'limlarini qayta tuzish.

Joriy hisob tizimini takomillashtirish (Modernization of accounting system) - mijoz korxonada buxgalteriya hisobining tashkiliy tizimi bilan yaqindan tanishish va uni yanada takomillashtirish borasida amaliy takliflarni keltirishni nazarda tutuvchi xizmat turi.

Konsalting xizmati (Management consulting) - bu xizmat turi keng qamrovli bo'lib, soliqqa tortish, soliq qonunchiligini buzganlik uchun jarima to'lovlari to'g'ri hisoblanganligini aniqlash, korxonaning o'ziga xos xususiyatlarini inobatga olgan holda boshlang'ich hisob tizimini takomillashtirish, ishlab chiqarish va boshqaruvni takomillashtirish borasida tavsiyalar berish kabi vazifalarni o'z ichiga oladi.

Mijoz korxona buxgalteriya xizmati xodimlarining malakasini oshirish xizmati (Client staff training) - auditorlik firmasi mutaxassislari tomonidan mijoz xodimlari malakasini oshirish maqsadida tashkil etiladigan turli seminarlar, ma'ruzalar, amaliy mashg'ulotlar.

Moliyaviy hisobotni tuzish (Compilation) - auditorlik firmasi tomonidan mijoz korxonada yuritilgan buxgalteriya hisobining natijasi sifatida yoki mijoz tomonidan auditorga taqdim etilgan boshlang'ich hisob hujjatlarining auditor tomonidan qayta ishlanishi natijasi sifatida ko'rsatiladigan xizmat turi.

Takrorlash va nazorat savollari

1. O'zbekiston Respublikasida professional xizmatlarni belgilab beruvchi va tartibga soluvchi qanday me'yoriy hujjatlarni bilasiz?
2. Auditorlik firmalari tomonidan qanday turdagi professional xizmatlar ko'rsatilishi mumkin?

3. Professional xizmatlarni ko'rsatish uchun auditorlik firmalariga nisbatan qanday talablar belgilangan?
4. Konsalting xizmatlarining mohiyatini yoriting.
5. Auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatishi mumkin bo'lgan qanday tur professional xizmatlar mavjud?
6. Auditor professional xizmat sifatida o'zi tuzgan moliyaviy hisobotlarni audit tekshiruvidan o'tkazishga haqlimi? Nima uchun?
7. Professional xizmatlar nechanchi son AFMS bilan tartibga solinadi?
8. Professional xizmatlar uchun auditor javobgarligi va ekspert xizmatidan foydalanish uslubiyatini bayon eting.

O'ZBEKISTON RESPUBLIKASINING «AUDITORLIK FAOLIYATI TO'G'RI SIDA» GI QONUNI (yangi tahriri)

1-modda. Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlari

Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlari ushbu qonun va boshqa qonun hujjatlaridan iboratdir.

Banklarni auditorlik tekshiruvdan o'tkazishning o'ziga xos jihatlari O'zbekiston Respublikasining Markaziy banki tomonidan belgilanadi.

Agar O'zbekiston Respublikasining xalqaro shartnomasida O'zbekiston Respublikasining auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlarida nazarda tutilganidan boshqacha qoidalar belgilangan bo'lsa, xalqaro shartnoma qoidalari qo'llaniladi.

2-modda. Auditorlik faoliyati

Auditorlik faoliyati deganda auditorlik tashkilotlarining auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish va ushbu qonunning 17-moddasida nazarda tutilgan professional xizmatlar ko'rsatish borasidagi tadbirkorlik faoliyati tushuniladi.

Davlat hokimiyati va boshqaruvi organlariga auditorlik faoliyatini amalga oshirish taqiqlanadi.

2-1-modda. Auditorlik faoliyatining asosiy prinsiplari

Auditorlik faoliyati mustaqillik, xolislik, erkinlik, professional malakalilik va maxfiylik prinsiplari asosida amalga oshiriladi.

3-modda. Auditor

Auditor - auditor malaka sertifikatiga ega bo'lgan jismoniy shaxsdir.

Auditor mehnat shartnomasi bo'yicha yoki fuqarolik-huquq shartnoma bo'yicha faqat bitta auditorlik tashkiloti bilan ishlashi mumkin.

Auditor auditorlik tekshiruvini sifatsiz o'tkazganligi, tijorat sirini oshkor etganligi hamda boshqa xatti-harakatlari oqibatida auditorlik tashkilotiga zarar yetkazganligi uchun qonun hujjatlariga muvofiq auditorlik tashkiloti oldida javobgar bo'ladi.

4-modda. Auditorning yordamchisi

Auditorning yordamchisi auditor malaka sertifikatiga ega bo'lmagan va auditorlik hisobotida, auditorlik xulosasida, auditorning ekspert xulosasida hamda auditorlik tekshiruvini o'tkazish bilan bog'liq bo'lgan boshqa rasmiy hujjatda imzo chekish huquqiga ega bo'lmagan tarzda auditorning topshirig'iga binoan auditorlik tekshiruvida ishtirok etayotgan jismoniy shaxsdir.

Auditor yordamchisining mehnat shartlari qonun hujjatlarida qayd etilgan tartibda tuzilgan mehnat shartnomasi bilan belgilanadi.

Auditorlik tekshiruvini amalga oshirishda olingan ma'lumotlarni oshkor etmaslik majburiyati auditorning yordamchisiga nisbatan tatbiq etiladi.

Auditorning yordamchisi sifatida ishlangan vaqt auditor malaka sertifikatini olish uchun zarur bo'ladigan ish stajiga qo'shiladi.

5-modda. Auditor tashkiloti

Auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasiga ega bo'lgan yuridik shaxsdir.

Auditorlik tashkilotlari o'z faoliyatini amalga oshirishda mustaqildir.

Auditorlik tashkilotlari vazirliklar, davlat qo'mitalari, idoralari hamda boshqa davlat va xo'jalik boshqaruv organlari tomonidan tuzilishi mumkin emas.

Davlat hokimiyati va boshqaruvi organlarining mansabdor shaxslari, shuningdek, qonun hujjatlariga muvofiq tadbirkorlik faoliyati bilan shug'ullanishi taqiqlanadigan boshqa shaxslar auditorlik tashkilotlarining muassislari bo'la olmaydilar.

Auditorlik tashkilotlari ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyati ko'rinishidan tashqari, qonun hujjatlarida nazarda tutilgan istalgan tashkiliy-

huquqiy shaklda tuzilishi va o'z faoliyatini quyidagi majburiy shartlarga rioya etgan holda amalga oshirishi mumkin:

auditorlik tashkiloti ustav kapitalining kamida ellik bir foizi mazkur auditorlik tashkilotining shtatdagi bir yoki bir necha auditoriga tegishli bo'lishi kerak (auditorlik tashkiloti - chet el auditorlik tashkilotining filiali yoki shu'ba korxonasi tuzilgan hollar bundan mustasno). Auditor (auditorlar) faqat bitta auditorlik tashkilotining muassisi (ishtirokchisi, aktsiyadori) bo'lishi mumkin;

auditorlik tashkilotining shtat birligi tegishli malakaga ega bo'lgan shtatdagi auditorlarning eng kam soniga doir qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiq bo'lishi kerak;

auditorlik tashkilotining rahbari faqat auditor bo'lishi kerak;

auditor tashkilotining qonun hujjatlarida nazarda tutilgan ustav kapitali mavjud bo'lishi kerak.

Auditorlik tashkilotlari O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida davlat ro'yxatidan o'tkazilishi kerak. Adliya vazirligi auditorlik tashkilotlarining davlat reestrini yuritadi. Auditorlik tashkilotlarini davlat ro'yxatidan o'tkazish va auditorlik tashkilotlarining davlat reestrini yuritish tartibi qonun hujjatlari bilan belgilanadi.

Auditorlik tashkilotlari auditorlik faoliyatini o'zining fuqarolik javobgarligi xususidagi sug'urta polisi mavjud bo'lgan taqdirda auditorlik xizmati ko'rsatish to'g'risidagi tuzilgan shartnoma asosida amalga oshiradi.

6-modda. Auditorlik tashkilotining huquqlari

Auditorlik tashkiloti quyidagi huquqlarga ega:

auditorlik tekshiruvi o'tkazish to'g'risida qaror qabul qilish uchun xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlari hamda buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot hujjatlari bilan oldindan tanishib chiqish;

auditorlik tekshiruvi o'tkazish shakllari va usullarini mustaqil belgilash;

auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotganda xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirayotgan moliya-xo'jalik faoliyati bilan bog'liq hujjatlarni to'liq hajmda olish, shuningdek, ushbu hujjatlarda hisobga olingan har qanday mol-mulkning amalda mavjudligini hamda har qanday majburiyatlarning amaldagi holatini tekshirish;

auditorlik tekshiruvini o'tkazish davomida yuzaga kelgan masalalar bo'yicha xo'jalik yurituvchi subyektning moddiy javobgar shaxslaridan og'zaki va yozma tushuntirishlar olish hamda auditorlik tekshiruvi uchun zarur bo'lgan qo'shimcha ma'lumotlarni olish;

uchinchi shaxslar tomonidan yozma tasdiqlangan axborotni xo'jalik yurituvchi subyektdan olish;

ishonchli auditorlik xulosasini tuzish uchun zarur bo'lgan barcha axborot xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan taqdim etilmagan taqdirda auditorlik tekshiruvini o'tkazishdan bosh tortish;

auditorlik tekshiruvini o'tkazishda ishtirok etishga auditorlar va boshqa mutaxassislarni belgilangan tartibda jalb etish;

auditorlik tekshiruvini bilan qamrab olingan davrda xo'jalik yurituvchi subyektga professional xizmatlar ko'rsatish, bundan buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, tiklash, yuritish va moliyaviy hisobot tuzish mustasno;

auditorlarning respublika jamoat birlashmasiga a'zo bo'lib kirish.

Auditorlik tashkiloti qonun hujjatlariga muvofiq boshqa huquqlarga ham ega bo'lishi mumkin.

7-modda. Auditorlik tashkilotining majburiyatlari

Auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyati bilangina shug'ullanishi mumkin hamda u:

auditorlik faoliyatini amalga oshirayotganida ushbu qonun hamda boshqa qonun hujjatlarining talablariga rioya etishi;

auditorlik tekshiruvini o'tkazilishga doir shartnoma tuzishdan oldin buyurtmachining talabiga binoan auditorlik faoliyatini o'tkazish huquqini beruvchi tegishli litsenziyani, auditor (auditorlar)ning malaka sertifikatini taqdim etishi;

xo'jalik yurituvchi subyektning so'roviga binoan auditorlik tekshiruvini o'tkazish bo'yicha qonun hujjatlarining talablari to'g'risidagi, auditorning e'tirozlari asoslanilgan qonun hujjatlarining normalari to'g'risidagi axborotni taqdim etishi;

auditorlik tekshiruvini amalga oshirishda olingan axborotning maxfiyligiga rioya etishi;

auditorlik hisobotida moliyaviy-xo'jalik operatsiyalarining qonuniyligi buzilishi faktlarning hamda ularni bartaraf etish yuzasidan takliflarni aks ettirishi;

o'tkazilgan auditorlik tekshiruvlari natijalariga doir auditorlik xulosalari va auditorlik hisobotlarining nusxalari auditorlik tashkilotida mavjud bo'lishini hamda ularning qonun hujjatlarida belgilangan tartibda saqlanishini ta'minlashi;

auditorlarning bir yilda bir marta malaka oshirish kurslaridan o'tishlarini ta'minlashi;

auditorlik tashkilotlarini majburiy reyting baholash uchun auditorlarning respublika jamoat birlashmasi so'roviga ko'ra axborot taqdim etishi;

xo'jalik yurituvchi subyektga uning mansabdor shaxslari va boshqa xodimlari zarar yetkazganligini aniq tasdiqlab turgan faktlarni aniqlagan taqdirda bu haqda xo'jalik yurituvchi subyektning rahbariyatiga (mulkdoriga) ma'lum qilishi hamda auditorlik hisobotiga tegishli qayd-ni kiritishi shart. Zarur hollarda auditorlik tekshiruvining natijalarini ma'lum qilish uchun qonun hujjatlarida belgilangan tartibda qatnashchilarning (aksiyadorlarning) umumiy yig'ilishi chaqirilishini talab qilishi shart.

Auditorlik tashkiloti zimmasida qonun hujjatlariga muvofiq boshqa majburiyatlar ham bo'lishi mumkin.

8-modda. Auditorlik tashkilotining javobgarligi

Auditorlik tashkilotlari auditorlik tekshiruvi buyurtmachilari, xo'jalik yurituvchi subyekt va moliyaviy hisobotdan boshqa foydalanuvchilar oldida moliyaviy hisobot hamda xo'jalik yurituvchi subyektning boshqa moliyaviy axboroti to'g'risida noto'g'ri yakundan iborat bo'lgan auditorlik xulosasini tuzish oqibatida ularga yetkazilgan zarar uchun javobgar bo'ladi.

Auditorlik tekshiruvini sifatsiz o'tkazganlik yoki lozim darajada o'tkazmaganlik oqibatida xo'jalik yurituvchi subyektga va (yoki) auditorlik tekshiruvining buyurtmachisiga yetkazilgan zarar, shu jumladan boy berilgan foyda qonun hujjatlarida belgilangan tartibda qoplanishi shart.

9-modda. Auditorlik tekshiruvi

Auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborot to'g'riligi va qonun hujjatlariga mosligini aniqlash maqsadida xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisobotini hamda u bilan bog'liq moliyaviy axborotni auditorlik tashkilotlari tomonidan tekshirishdir.

Auditorlik tekshiruvi majburiy va tashabbus tarzidagi shakllarda o'tkaziladi.

10-modda. Majburiy auditorlik tekshiruvi

Quyidagilar har yili majburiy auditorlik tekshiruvidan o'tishi kerak: aksiyadorlik jamiyatlari;

banklar va boshqa kredit tashkilotlari;

sug'urta tashkilotlari;

investitsiya fondlari hamda yuridik va jismoniy shaxslarning mablag'larini jamlab turuvchi boshqa fondlar hamda ularning boshqaruv kompaniyalari;

manbalari yuridik va jismoniy shaxslarning ixtiyoriy badallari bo'lmish xayriya fondlari va boshqa ijtimoiy fondlar;

mablag'larining hosil bo'lish manbalari qonun hujjatlarida nazarda tutilgan, yuridik va jismoniy shaxslar tomonidan qilinadigan majburiy ajratmalar bo'lmish budjetdan tashqari fondlar;

ustav fondida davlatga tegishli ulush bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektlar.

Majburiy auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi xo'jalik yurituvchi subyekt bo'ladi. Auditorlik tashkilotini tanlash xo'jalik yurituvchi subyekt mulkdori, shuningdek, qatnashchilari (aksiyadorlari)ning umumiy yig'ilishi bilan kelishib olinadi.

Qonun hujjatlariga muvofiq o'tkaziladigan majburiy auditorlik tekshiruvidan bosh tortish xo'jalik yurituvchi subyektning mansabdor shaxsiga nisbatan ma'muriy jazo qo'llanilishiga sabab bo'ladi. Xo'jalik yurituvchi subyektning mansabdor shaxsiga nisbatan ma'muriy jazo qo'llanilganidan keyin kalendar yil tugaguniga qadar majburiy auditorlik tekshiruvini o'tkazishdan bosh tortish xo'jalik yurituvchi subyektdan eng kam oylik ish haqining ellik baravaridan yuz baravarigacha miqdorda jarima undirishga sabab bo'ladi. Xo'jalik yurituvchi subyektning oxirgi hisobot sanasidagi joriy aktivlari summasining jami yigirma foizidan ortiq miqdorda jarima undirish unga undiriladigan summani undirish to'g'risida qaror qabul qilingan kundan e'tiboran olti oy mobaynida oyma-oy bo'lib to'lash imkoni berilgan holda amalga oshiriladi. Jarimaning to'lanishi xo'jalik yurituvchi subyektni majburiy auditorlik tekshiruvidan o'tishdan ozod qilmaydi.

11-modda. Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvi

Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvi xo'jalik yurituvchi subyektning yoki boshqa auditorlik tekshiruvi buyurtmachilarining qaroriga binoan, qonun hujjatlarida nazarda tutilgan tartibda o'tkazilishi mumkin.

Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvining predmeti, muddatlari va boshqa shartlari auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi bilan auditorlik tashkiloti o'rtasida tuziladigan auditorlik tekshiruvini o'tkazish to'g'risidagi shartnomada belgilab qo'yiladi.

12-modda. Xo‘jalik yurituvchi subyektning auditorlik tekshiruvi o‘tkazilayotgandagi huquq va majburiyatlari

Auditorlik tekshiruvidan o‘tkazilayotgan xo‘jalik yurituvchi subyekt quyidagi huquqlarga egadir:

- auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini olish;

buxgalteriya hisobini yuritish, moliyaviy hisobotni tuzish tartibi to‘g‘risida hamda aniqlangan kamchiliklar va qoidabuzarliklarni to‘g‘rilash haqida auditorlardan maslahat va tavsiyalar olish.

Auditorlik tekshiruvidan o‘tkazilayotgan xo‘jalik yurituvchi subyekt:

- auditorlik tekshiruvi o‘tkazish to‘g‘risidagi shartnomada belgilangan muddatlarda auditorlik tekshiruvini o‘tkazish uchun auditorga kerakli sharoitlarni yaratib berishi, unga zarur hujjatlarni taqdim etishi;

- auditorlik tekshiruvi davomida aniqlangan buxgalteriya hisobini yuritish, moliyaviy hisobot tuzish qoidalari hamda soliqlar va boshqa majburiy to‘lovlarni hisoblab chiqish tartibi buzilishlarini bartaraf etishi shart.

Xo‘jalik yurituvchi subyekt ushbu qonunga muvofiq amalga oshirilayotgan auditorlik tekshiruvini o‘tkazishdan bosh tortish yoki unga xalaqit berish maqsadlarida u yoki bu harakatlarni (harakatsizlikni) sodir etishga haqli emas.

Xo‘jalik yurituvchi subyekt qonun hujjatlariga muvofiq boshqa huquqlarga ega bo‘lishi va uning zimmasida o‘zga majburiyatlar bo‘lishi mumkin.

13-modda. Auditor tekshiruvining buyurtmachisi

Auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi auditorlik tekshiruvi o‘tkazilishini qo‘zg‘atuvchi xo‘jalik yurituvchi subyekt, uning mulkdori, shuningdek, ustav kapitalida qonun hujjatlarida belgilanganidan kam bo‘lmagan miqdordagi ulushga ega qatnashchilar va aksiyadorlar, nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlardir.

Auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi quyidagi huquqlarga ega:

- auditorlik tashkilotini mustaqil tanlash;

- tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvi o‘tkazilayotganda auditorlik tekshiruvining yo‘nalishi va hajmini belgilash;

- auditorning e‘tirozlari asoslanilgan qonun hujjatlarining normalari to‘g‘risidagi zarur axborotni auditorlik tashkilotidan olish;

- auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini olish.

Auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi qonun hujjatlariga muvofiq boshqa huquqlarga ham ega bo‘lishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi auditorlik tekshiruvini o'tkazishga doir shartnomaga muvofiq auditorlik xizmatlarining haqini o'z vaqtida to'lashi shart.

14-modda. Auditorlik faoliyatiga aralashishga yo'l qo'ymaslik

Auditorlik tashkiloti faoliyatiga aralashishga yo'l qo'yilmaydi.

Mustaqil auditorlik tekshiruvini amalga oshirishga to'sqinlik qilish maqsadida auditorlik tashkilotiga, shuningdek, uning xodimlariga istalgan shaklda ta'sir ko'rsatish qonun hujjatlariga muvofiq javobgarlikka sabab bo'ladi.

15-modda. Nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qilish organlarining tashabbusiga ko'ra auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish

Auditorlik tekshiruvini nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qilish organlarining tashabbusiga ko'ra auditorlik tashkiloti va ushbu organlar o'rtasida tuzilgan shartnoma asosida o'tkaziladi hamda unga mazkur shartnoma asosida haq to'lanadi.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazish bo'yicha ishlarga haq to'lash auditorlik tekshiruvining belgilagan organ hisobidan amalga oshiriladi.

Aynan bir xil asoslarga ko'ra aynan bir auditorlik tashkiloti aynan bir xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyatini tekshirishga takror jalb etilishiga yo'l qo'yilmaydi.

16-modda. Auditorlik tekshiruvini o'tkazishdagi cheklavlar

Quyidagilarga auditorlik tekshiruvini o'tkazish taqiqlanadi:
tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning rahbarlari va (yoki) boshqa mansabdor shaxslari bilan yaqin qarindosh bo'lgan shaxsga;

tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektda mulk yoki shaxsiy nomulkiy manfaatlari bo'lgan shaxsga;

davlat hokimiyati va boshqaruvi organlarining shuningdek, xo'jalik boshqaruv organlarining mansabdor shaxslariga;

tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt xodimiga;

auditorlik tashkilotlariga va auditorlarga;

a) o'zlari mulkdori, qatnashchisi, aksiyadori, kreditori, sug'urtalovchisi bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektlarga nisbatan, shuningdek, ushbu auditorlik tashkilotlari va auditorlar ularga nisbatan mulkdor, qatnashchi, aksiyador hisoblanadigan xo'jalik yurituvchi subyektlarga nisbatan;

b) mulkdori, qatnashchisi, aksiyadori shuningdek, buxgalteriya hisobini tashkil etish va yuritish hamda moliyaviy hisobotlar tuzish uchun javobgar bo'ladigan shaxs ayni bir paytning o'zida ushbu auditorlik tashkilotining mulkdori, qatnashchisi, aksiyadori bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektga nisbatan;

v) mazkur xo'jalik yurituvchi subyektga auditorlik tekshiruvi qamrab oladigan davrda ushbu qonun 17-moddasi birinchi qismining ikkinchi va uchinchi xatboshilarida nazarda tutilgan professional xizmatlar ko'rsatganlar.

Auditorlik tashkiloti aynan bir xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyatini ketma-ket uch yildan ortiq auditorlik tekshiruvidan o'tkazishga haqli emas.

17-modda. Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari

Auditorlik tashkilotlari quyidagi professional xizmatlarni ko'rsatishlari mumkin:

buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash va yuritish;
moliyaviy hisobotni tuzish;
milliy moliyaviy hisobotni buxgalteriya hisobi xalqaro standartlariga o'tkazish;

xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish;
buxgalteriya hisobi, soliq solish, rejalashtirish, menejment va moliya-xo'jalik faoliyatining boshqa masalalari yuzasidan konsalting xizmati;
soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha hisob-kitoblar va deklaratsiyalarni tuzish.

Auditorlik tashkilotlari auditorlik faoliyatining milliy standartlarida nazarda tutilgan boshqa professional xizmatlarni ham ko'rsatishlari mumkin.

18-modda. Auditorlik hisoboti

Auditorlik hisoboti - auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartibidan aniqlangan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoidabuzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek, auditorlik tekshiruvi o'tkazish natijasida olingan boshqa axborotdan iborat bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariga, mulkdoriga, qatnashchilari (aksiyadorlari)ning umumiy yig'ilishiga yo'llangan hujjat. Auditor hisobotida aniqlangan chetga chiqishlar va qoidabuzarliklarni bartaraf etish bo'yicha tavsiyalar, shuningdek, xo'jalik

yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirish bo'yicha tavsiyalar va takliflar mavjud bo'lishi kerak.

Agar auditorlik tekshiruvi xo'jalik yurituvchi subyekt qatnashchilari (aksiyadorlari) yoki nazorat qiluvchi va huquqni muhofaza qilish organlari topshirig'iga binoan auditorlik tashkiloti tomonidan o'tkazilayotgan bo'lsa, auditorlik hisoboti auditorlik tekshiruvi topshirig'iga binoan o'tkazilayotgan shaxsga ham taqdim etiladi.

Auditorlik hisobotidagi axborot maxfiy hisoblanadi va oshkor qilinishi mumkin emas. Ushbu axborotdan foydalangan shaxslar axborotni oshkor qilganlik uchun qonun hujjatlariga muvofiq javobgarlikka tortiladilar.

Auditorlik hisobotining har bir beti auditorlik tekshiruvini o'tkazgan auditor (auditorlar) tomonidan imzolangan bo'lishi kerak.

Auditorlik hisobotining shakli va mazmuni auditorlik faoliyatning milliy standartlari bilan belgilanadi.

19-modda. Auditorlik xulosasi

Auditorlik xulosasi - moliyaviy hisobotning to'g'riligi va buxgalteriya hisobi yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat.

Auditorlik xulosasi auditorlik hisoboti asosida tuziladi.

Auditorlik xulosasi auditor (auditorlar), auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan va auditorlik tashkiloti muhri bilan tasdiqlangan bo'lishi kerak.

Auditorlik xulosasining shakli va mazmuni auditorlik faoliyatining milliy standartlari bilan belgilanadi.

20-modda. Qasddan soxta tuzilgan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi

Auditorlik tekshiruvini o'tkazmay tuzilgan yoxud auditorlik tekshiruvi natijalari bo'yicha tuzilsada, lekin auditorlik tekshiruvi davomida auditor (auditorlar) tomonidan olingan va o'rganilgan xo'jalik yurituvchi subyekt hujjatlari mazmuniga muvofiq bo'lmagan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi qasddan soxta tuzilgan hisoblanadi.

Auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi qasddan soxta tuzilganligi auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyaning amal qilishini

belgilangan tartibda tugatishga, shuningdek, aybdor shaxslar qonunda nazarda tutilgan javobgarlikka tortilishiga sabab bo'ladi.

21-modda. Auditorlik faoliyatini litsenziyalash

Auditorlik faoliyati (professional xizmatlar bundan mustasno) maxsus ruxsatnoma (litsenziya) asosida amalga oshiriladi.

Auditorlik tashkilotlariga auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya maxsus vakolatli davlat organi tomonidan beriladi. Bu organ:

auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi normativ hujjatlarini, shu jumladan auditorlik faoliyatining milliy standartlarini o'z vakolatlari doirasida ishlab chiqadi va tasdiqlaydi;

litsenziya shartnomasida nazarda tutilgan litsenziya talablari va shartlariga auditorlik tashkiloti tomonidan rioya etilishini nazorat qiladi hamda uch yilda kamida bir marta mazkur masalalar yuzasidan tekshiruv o'tkazadi;

auditor malaka sertifikatini olish uchun da'vogarlariga malaka talablarini belgilaydi;

auditorlarning respublika jamoat birlashmasi bilan kelishgan holda auditor malaka sertifikati olish uchun o'quv dasturlarini va malaka imtihonlarini topshirish tartibini tasdiqlaydi;

auditorlarning respublika jamoat birlashmasi ishtirokida auditor malaka sertifikatini olish huquqiga doir malaka imtihonini o'tkazadi;

auditorlik tashkiloti rahbarini uch yilda bir marta attestatsiyadan o'tkazadi;

qonun hujjatlarida belgilangan tartibda auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyaning amal qilishini o'n ish kunidan ko'p bo'lmagan muddatga to'xtatib turadi, auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyaning amal qilishini o'n ish kunidan ko'p bo'lgan muddatga to'xtatib turish yoki uning amal qilishini tugatish hamda litsenziyani bekor qilish to'g'risida sudga murojaat qiladi, shuningdek, litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish, tugatish va litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi ma'lumotlarni ommaviy axborot vositalarida e'lon qiladi;

auditorlar malaka sertifikatini beradi, amal qilishini tugatadi va bekor qiladi;

malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditorlar reestrining hamda auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyaga ega bo'lgan auditorlik tashkilotlari hisobini yuritadi.

Auditorlik tashkilotlariga auditorlik faoliyatini amalga oshirishga doir litsenziyalarni berish tartibi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan tasdiqlanadi.

Auditorlik faoliyatini litsenziyasiz amalga oshirganlik qonun hujjatlarida belgilangan javobgarlikka olib keladi.

22-modda. Litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish

Litsenziyaning amal qilishi quyidagi hollarda to'xtatib turilishi mumkin:

auditorlik tashkiloti litsenziya talablari va shartlarini buzganligi aniqlanganda;

maxsus vakolatli davlat organining auditorlik tashkiloti zimmasiga aniqlangan qoidabuzarliklarni bartaraf etish majburiyatini yuklovchi qarori auditorlik tashkiloti tomonidan bajarilmaganda.

Maxsus vakolatli davlat organining litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish to'g'risidagi qarori auditorlik tashkilotiga yozma shaklda, qaror qabul qilingan kundan e'tiboran uch kundan kechiktirmay yetkaziladi. Litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish to'g'risidagi sud qarori auditorlik tashkilotiga va maxsus vakolatli davlat organiga qonun hujjatlarida belgilangan muddatlarda yetkaziladi.

Maxsus vakolatli davlat organi yoki sud litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni bartaraf etishi uchun auditorlik tashkilotiga muddat belgilashi shart. Maxsus vakolatli davlat organi litsenziyaning amal qilishini o'n ish kunidan ko'p bo'lmagan muddatga, sud esa o'n ish kunidan ko'p bo'lgan muddatga to'xtatib turishi mumkin. Bunda litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni bartaraf etishi uchun sud qarorida belgilangan muddat olti oydan ko'p bo'lishi mumkin emas.

Auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni bartaraf etgan taqdirda, litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish to'g'risida qaror qabul qilgan maxsus vakolatli davlat organi yoki sud ko'rsatilgan holatlar bartaraf etilganligi to'g'risidagi tasdiqnomani olgan kundan e'tiboran litsenziyaning amal qilishini tiklash to'g'risida o'n kun muddat ichida qaror qabul qilishi shart.

Litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish va tiklash to'g'risidagi ma'lumotlar ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinishi kerak.

Maxsus vakolatli davlat organining litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish to'g'risidagi qarori ustidan sudga shikoyat qilinishi mumkin. Sud litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishni asossiz deb

topgan taqdirda, maxsus vakolatli davlat organi auditorlik tashkiloti oldida unga yetkazilgan zarar miqdorida javobgar bo'ladi.

23-modda. Litsenziyaning amal qilishini tugatish

Litsenziyaning amal qilishi quyidagi hollarda tugatilishi mumkin:
auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risida ariza bilan murojaat qilganda;

auditorlik tashkiloti tugatilganda;

auditorlik tashkilotining faoliyati u qayta tashkil etilishi natijasida tugatilganda, uning o'zgartirilishi bundan mustasno;

auditorlik tashkiloti litsenziya talablari va shartlarini muntazam ravishda yoki bir marotaba qo'pol ravishda buzganda;

auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni maxsus vakolatli davlat organi yoki sud belgilagan muddatda bartaraf etmaganda;

maxsus vakolatli davlat organining litsenziya berish to'g'risidagi qarori qonunga xilof ekanligi aniqlanganda.

Ushbu modda birinchi qismining beshinchi, oltinchi va yettinchi xatboshilarida nazarda tutilgan hollarda litsenziyaning amal qilishini tugatish sud qaroriga, boshqa hollarda esa maxsus vakolatli davlat organi qaroriga binoan amalga oshiriladi.

Maxsus vakolatli davlat organining litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risidagi qarori auditorlik tashkilotiga yozma shaklda, qaror qabul qilingan kundan e'tiboran uch kundan kechiktirmay yetkaziladi. Litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risidagi sud qarori auditorlik tashkilotiga va maxsus vakolatli davlat organiga qonun hujjatlarida belgilangan muddatlarda yetkaziladi. Auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risidagi qarorni olgan kundan e'tiboran o'n kun ichida litsenziya maxsus vakolatli davlat organiga qaytarilishi va yo'q qilinishi kerak.

Litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risidagi ma'lumot ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinishi kerak.

Litsenziyaning amal qilishi uning amal qilishini tugatish to'g'risida qaror qabul qilingan sanadan e'tiboran tugatiladi.

24-modda. Litsenziyani bekor qilish

Litsenziya quyidagi hollarda bekor qilinishi mumkin:

auditorlik tashkiloti litsenziyani bekor qilish to'g'risida ariza bilan murojaat qilganda;

litsenziya soxta hujjatlardan foydalanilgan holda olinganligi fakti aniqlanganda;

agar auditorlik tashkiloti litsenziya berish to'g'risida qaror qabul qilinganligi haqida xabarnoma yuborilgan (topshirilgan) paytdan e'tiboran uch oy ichida maxsus vakolatli davlat organiga litsenziya berganlik uchun davlat boji to'langanligini tasdiqlovchi hujjatni taqdim etmagan yoki litsenziya shartnomasini imzolamagan bo'lsa.

Ushbu modda birinchi qismining uchinchi xatboshisida nazarda tutilgan holda litsenziyani bekor qilish sud qaroriga, boshqa hollarda esa maxsus vakolatli davlat organining qaroriga binoan amalga oshiriladi.

Maxsus vakolatli davlat organining litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi qarori auditorlik tashkilotiga yozma shaklda, qaror qabul qilingan kundan e'tiboran uch kundan kechiktirmay yetkaziladi. Litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi sud qarori auditorlik tashkilotiga va maxsus vakolatli davlat organiga qonun hujjatlarida belgilangan muddatlarda yetkaziladi. Auditorlik tashkiloti litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi qarorni olgan kundan e'tiboran o'n kun ichida litsenziya maxsus vakolatli davlat organiga qaytarilishi va yo'q qilinishi kerak.

Litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi ma'lumot ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinishi kerak.

Litsenziyani bekor qilish to'g'risida qaror qabul qilingan taqdirda, litsenziya u berilgan sanadan e'tiboran bekor qilingan deb hisoblanadi.

Maxsus vakolatli davlat organining litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi qarori ustidan sudga shikoyat qilinishi mumkin. Sud litsenziyani bekor qilishni asossiz deb topgan taqdirda, maxsus vakolatli davlat organi auditorlik tashkiloti oldida unga yetkazilgan zarar miqdorida javobgar bo'ladi.

25-modda. Auditor malaka sertifikatining amal qilishini tugatish

Auditor malaka sertifikatining amal qilishini tugatish uchun quyidagilar asos hisoblanadi:

auditorning arizasi;

auditorlik tekshiruvi davomida auditor olingan ma'lumotlarni auditorlik tekshiruvi buyurtmachisining ruxsatisiz uchinchi shaxslarga berishi, qonun hujjatlarida nazarda tutilgan hollar bundan mustasno;

auditorlik faoliyatini amalga oshirayotganda qonun hujjatlari talablarini muntazam yoki bir marta qo'pol ravishda buzganlik;

auditorlik tekshiruvi o'tkazishda aniqlangan, xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriya hisobi yuritish, shuningdek, moliyaviy hisobotni

tuzish bo'yicha belgilab qo'yilgan talablarni buzish faktlarining auditor tomonidan yashirganlik;

auditorlik faoliyatida uch yil davomida ishtirok etmaslik;

auditorning malaka sertifikatini boshqa shaxsga topshirilgan bo'lib, mazkur shaxs ushbu hujjatni auditorlik faoliyatida ishtirok etish uchun o'z nomidan foydalanish maqsadida ishlatganlik faktining aniqlanganligi;

sudning muayyan lavozimlarni egallash yoki moliya-xo'jalik munosabatlari sohasida muayyan faoliyat bilan shug'ullanish huquqidan mahrum qilish tariqasidagi jazoni nazarda tutuvchi hukmining qonuniy kuchga kirganligi;

fuqaroni belgilangan tartibda muomalaga layoqatsiz yoki muomala layoqati cheklangan deb topish to'g'risidagi sud qarori.

Auditor malaka sertifikatining amal qilishi uni tugatish to'g'risida qaror qabul qilingan sanadan e'tiboran tugatiladi, ushbu moddaning uchinchi qismida nazarda tutilgan hol bundan mustasno.

Auditorlik tashkiloti litsenziyasining amal qilishini tugatishga sabab bo'lgan qoidabuzarliklarga yo'l qo'ygan auditorlik tashkiloti rahbarining, shuningdek, auditorning malaka sertifikatini amal qilishi litsenziyaning amal qilishini tugatish to'g'risida qaror qabul qilingan sanadan e'tiboran tugatiladi.

Maxsus vakolatli davlat organining auditor malaka sertifikatining amal qilishini tugatish to'g'risidagi qarori ustidan qonun hujjatlarida belgilangan tartibda sudga shikoyat qilinishi mumkin.

Ushbu modda birinchi qismining uchinchi - beshinchi va yettinchi xatboshilarida nazarda tutilgan asoslarga ko'ra malaka sertifikatining amal qilishi tugatilgan shaxs auditor malaka sertifikatini amal qilishini tugatish to'g'risida qaror qabul qilingan kundan e'tiboran uch yil mobaynida malaka sertifikatini olish to'g'risidagi ariza bilan takroran murojaat qilishga haqli emas.

26-modda. Auditor malaka sertifikatini bekor qilish

Auditor malaka sertifikatini quyidagi hollarda bekor qilinadi:

maxsus vakolatli davlat organining auditorga malaka sertifikatini berish to'g'risidagi qarori noqonuniy ekanligi aniqlanganida;

sertifikat soxta hujjatlardan foydalangan holda olinganligi fakti aniqlanganida.

Malaka sertifikatini bekor qilish to'g'risidagi qaror auditor malaka sertifikatini berilgan sanadan e'tiboran amal qiladi.

Maxsus vakolatli davlat organining auditor malaka sertifikatini bekor qilish to'g'risidagi qarori ustidan qonun hujjatlarida belgilangan tartibda sudga shikoyat qilinishi mumkin.

Ushbu modda birinchi qismining uchinchi xatboshisida nazarda tutilgan asoslarga ko'ra malaka sertifikatini bekor qilingan shaxs auditor malaka sertifikatini bekor qilish to'g'risida qaror qabul qilingan kundan e'tiboran uch yil mobaynida malaka sertifikatini olish to'g'risidagi ariza bilan takroran murojaat qilishga haqli emas.

27-modda. Auditorlarning respublika jamoat birlashmasi

Auditorlarning respublika jamoat birlashmasi auditorlarning ixtiyoriy asoslarda birlashtiradigan nodavlat notijorat tashkilotidir.

Auditorlarning respublika jamoat birlashmasi auditorlarning malaka darajasini rivojlantirishga va saqlab turishga, ularning kasbiy manfaatlari himoyalashiga ko'maklashishga da'vat etilgandir.

Auditorlarning respublika jamoat birlashmasi:

auditorlarning ta'lim dasturlarini va auditorlik malaka sertifikatini olish huquqiga doir malaka imtihonlarini topshirish tartibini ishlab chiqishda;

auditorlar malaka sertifikatini olish huquqiga doir malaka imtihonlarini o'tkazishda;

auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlarini takomillashtirish yuzasidan takliflar tayyorlashda ishtirok etadi.

28-modda. Nizolarni hal etish

Auditorlik faoliyatini amalga oshirishda yuzaga keladigan nizolar qonun hujjatlarida belgilangan tartibda hal etiladi.

29-modda. Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlarini buzganlik uchun javobgarlik

Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlarining buzilishida aybdor shaxslar belgilangan tartibda javobgar bo'ladilar.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI

I. O'zbekiston Respublikasi Qonunlari:

1. O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi. – T., 2003.
2. O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni. (yangi tahrir) - T., 2000.
3. O'zbekiston Respublikasining «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonuni. – T., 1996.

II. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining Farmonlari:

4. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida» gi 2007-yil 4-aprel PQ-615-son qarori.

5. «2006-yilda Respublikani ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirish yakunlari hamda 2007-yilda iqtisodiy islohotlarni chuqurlashtirishning eng muhim ustuvor yo'nalishlari to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining qarori // Xalq so'zi. 2007-yil 12-fevral.

6. «Tadbirkorlik subyektlarini tekshirishni yanada qisqartirish va uning tizimini takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2005-yil 5-oktabr PF-3665-son farmoni. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami. 2005-yil oktabr, 40-son.

7. «Tadbirkorlik subyektlarini huquqiy himoya qilish tizimini yanada takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2005-yil 14-iyun PF-3619-son farmoni. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami. 2005-yil iyun, 23-24-son.

8. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «Tadbirkorlik subyektlarini tekshirishni yanada qisqartirish va uning tizimini takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida»gi qarori. 2005-yil 5-oktabr.

III. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining qarorlari:

9. «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentabr 365-sonli qarori.

IV. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining asarlari:

10. «Jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozi, O'zbekiston sharoitida uni bar-taraf etishning yo'llari va choralari», Toshkent: «O'zbekiston», 2009-y.

11. Yangilanish va barqaror taraqqiyot yo'lidan yanada izchil harakat qilish. xalqimiz uchun farovon turmush sharoiti yaratish asosiy vazifa-mizdir. Prezident I.A. Karimovning 2006-yilda mamlakatni ijtimoiy-iqtiso-diy rivojlantirish yakunlari va 2007-yilda iqtisodiy islohotlarni chuqurlash-tirishning eng muhim ustuvor yo'nalishlariga bag'ishlangan Vazirlar Mahkamasi majlisidagi ma'ruzasi. Xalq so'zi. 2007-yil 13-fevral.

12. Karimov I.A. Mamlakatimiz taraqqiyotining qonuniy asoslarini mustahkamlash faoliyatimiz mezonini bo'lishi darkor. // Xalq so'zi, 2006-yil 25-fevral.

13. Karimov I.A. Erishilgan yutuqlarni mustahkamlab, yangi mar-ralar sari izchil harakat qilishimiz lozim. // Xalq so'zi, 2006-yil 11-fevral.

14. Karimov I.A. «O'zbekiston demokratik taraqqiyotining yangi bos-qichida»- T.: O'zbekiston, 2005.

15. Karimov I.A. Bizning bosh maqsadimiz jamiyatni demokrat-lashtirish va yangilash. mamlakatni modernizatsiya va isloh etishdir. - T.: O'zbekiston, 2005.

16. Karimov I.A. Biz tanlagan yo'l — demokratik taraqqiyot va ma'muriy dunyo bilan hamkorlik yo'li. — T.: O'zbekiston, 2003.

17. Karimov I.A. Jamiyatda tadbirkorlik ruhini qaror toptirish taraqqiyot garovi. // Xalq so'zi, 2001-yil 18-iyul.

V. O'zbekiston Respublikasi vazirliklarining me'yoriy-huquqiy hujjatlari:

18. Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risidagi nizomga o'zgartirish va qo'shimchalar kiritish haqida O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirining 2007-yil 15-iyundagi 65-son buyrug'i (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2007-yil 18-iyulda 977-3-son bilan davlat ro'yxatidan o'tkazilgan).

19. «Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risidagi nizomga o'zgartirish va qo'shimchalar kiritish haqida» O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirining 2005-yil 23-sentabrdagi 93-son buyrug'i. (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2005-yil 18-oktabrda 977-2-son bilan davlat ro'yxatiga olingan). O'zbekiston Respublikasi qonun hujjat-lari to'plami. 2005-yil oktabr, 41-42-son.

20. O'zbekiston auditorlarining kasbga doir Axloq Kodeksi. O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasining 2005-yil 26-avgustdagi 4-son va O'zbekiston auditorlar Palatasining 2005-yil 25-iyundagi 3-son qarorlari bilan tasdiqlangan.

VI. Darsliklar

21. M.M. To'lxodjayeva, K.B. Axmadjonov va b. Audit - 2 jild. Darslik. — T. TDIU, Norma, 2008-y.

22. Audit. Darslik. M.M. To'lxodjayeva va SH.I. Ilxomovlarning tahriri ostida. T.: TDIU, 2007. 463 bet.

23. A.Abdullayev, O.Abduvahobov, I.Qayumov. Audit asoslari. Darslik. - T., 2003.

24. R.D. Do'smuratov. Audit asoslari. Darslik. - T., «O'zbekiston milliy ensiklopediyasi» nashriyoti, 2003. - 612-b.

25. H.N. Musayev. Audit. Darslik. - T., «Moliya», 2003. - 220-b.

26. М.В. Мельник и др. Экономический анализ в аудите. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

27. В.И.Подольский. Аудит. М.: Юнити аудит, 2008 г.

28. В.П. Суйц, В.А. Ситникова. Аудит. М.: Юнити аудит, 2008 г.

29. А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. Аудит: Учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА — М, 2006. — 448 с. — (Высшее образование).

30. С.П. Суворов Н.В. Парушик. Аудит. М.: Ид «Форум», 2008 г.

31. Т.М. Рогуленко. Аудит: учебник. — Изд. С изм. — М.: Экономист, 2005. — 383с.

32. В.П. Суйц и др. Аудит: Общйй, банковский, страховой. Учебник для вузов. — М.: ИНФРА-М, 2005. — 556 с.

33. Б.Т. Жарыпасова, А.Е. Суглобов. Международные стандарты аудита. М.: Экономист, 2008.

34. Arens A. Alvin, Elder J. Randal, and Beasley Mark «Auditing and Assurance Services» (12th Edition) (Hardcover - 2007)

35. Davis Chris, Schiller Mike, and Wheeler Kevin «IT Auditing: Using Controls to Protect Information Assets» (Paperback - 2006)

36. Hayes Rick, Dassen Roger, Schilder Arnold, and Wallage Philip «Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing» (Paperback - 2004)

37. Knapp C. Michael «Contemporary Auditing: Real Issues and Cases» (Paperback - 2006)

38. Lang Yvonne «Accounting and Auditing of Limited Liability Partnerships» (Paperback - 2007)

39. Louwers J. Timothy, Ramsay J. Robert, Sinason David, Strawser R. Jerry «Auditing and Assurance Services» (Paperback - 2007)
40. Porter Brenda, Simon Jon, and Hatherly David «Principles of External Auditing» (Paperback - 2003)
41. Ray O., CPA, PhD Whittington and Patrick R., CPA, PhD Wiley Delaney «CPA Exam Review 2007 Auditing and Attestation» (Wiley CPA Examination Review Auditing) (Paperback - 2006)
42. Rittenberg E. Larry, Schwieger J. Bradley, and Johnstone Karla «Auditing: A Business Risk Approach» (with CD-ROM) (Hardcover - 2007)
43. Sherer J. Michael and Turley W. Stuart «Current Issues in Auditing (Accounting and Finance series)» (Paperback - 1997)
44. Spencer Pickett K. H. «The Essential Handbook of Internal Auditing» (Paperback - 2005)
45. Whittington Ray and Pany Kurt «Principles of Auditing and Other Assurance Services» w/ACL CD (Hardcover - 2007)
46. Whittington Ray «Principles of Auditing and Other Assurance Services» (Paperback - 2007)
47. Whittington Ray and Pany Kurt «MP Principles of Auditing and Other Assurance Services» with Updated Chapters 5, 6 & 7 (Hardcover - 2006)

VII. O'quv qo'llanmalar

48. SH.I. Ixomov. Audit. Masalalar to'plami. T.: TDIU, 2007.
49. M.S. To'layev. «Audit» Fani bo'yicha ta'lim texnologiyasi. Uslubiy qo'llanma. T.: TDIU, 2006. — 160-b.
50. M.S. To'layev. «Audit» Fani bo'yicha o'quv-uslubiy majmua. T.: TDIU, 2006. — 189-b.
51. Auditorlar uchun qo'llanma. I.f.d., prof. M.M. To'laxodjayeva-ning umumiy tahriri ostida. - T., O'zBAMA, 2005. — 196-b.
52. O'quv jarayonida ilg'or pedagogik va axborot texnologiyalarini qo'llash yo'llari. Uslubiy qo'llanma (1-2 qism). - T., TDIU, 2005.
53. Audit. O'quv qo'llanma. 1-2 jild. M. To'laxodjayeva va G'. G'ulomovalarning umumiy tahriri ostida. — T., TDIU va O'zBAMA, 2004. — 318-b.
54. М.М. Тулаходжаева, Ш.И. Илхомов. Аудит: ситуации, примеры, тесты: Учебное пособие. - Т., ТГЭУ, 2004. — 48 с.
55. Э.А. Сиротенко. Внутрифирменные стандарты аудита. Учебное пособие. КНОРУС, 2007. — 240 с.

56. А.М. Сонин. Внутренний аудит: Современный подход. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 64 с.
57. В.А. Танков. Основы аудита: вопросы и ответы. М.: Юриспруденция, 2006. — 520 с.
58. О.С. Макоев. Контроль и ревизия. — М.: ЮНИТИ, 2006. — 460 с.
59. С.С. Гаврилова. Аудит. — М.: Вектор, 2006. — 370 с.
60. А.Д. Ларионова. Практикум по аудиту. Учебное пособие. — М., Проспект, 2005. — 170 с.
61. В.И. Подольский, А.А. Савин. Задачник по аудиту. Учебное пособие. — М., Академия, 2005. — 220 с.
62. Л.В. Согникова. Оценка состояния внутреннего аудита: Практическое пособие. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 144 стр.
63. Afyouni A. Hassan «Database Security and Auditing: Protecting Data Integrity and Accessibility» (Paperback - 2005)
64. Auditing: A Risk Analysis Approach by Konrath (Paperback - 2006)
65. Sawyer B. Lawrence, Dittenhofer A. Mortimer, Scheiner H. James, and Graham Anne «Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing» (Hardcover - 2003)
66. Singleton W. Tommie, Singleton J. Aaron, Bologna G. Jack, and Lindquist J. Robert «Fraud Auditing and Forensic Accounting» (Hardcover - 2006)
67. The Official IRS Tax Guide to Auditing Horse Activities by IRS (Paperback - 2002)

VIII. Ilmiy monografiyalar, maqolalar va boshqa asarlar

MUNDARIJA

Kirish.....	3
-------------	---

I bob. AUDITORLIK FAOLIYATINING ASOSLARI

1.1. Auditning mohiyati va ahamiyati	6
1.2. Auditorlik faoliyatining maqsadi va vazifalari	8
1.3. Audit predmeti va tekshiruv uslubiyati	9
1.4. Auditning nazariy asoslari	14
1.5. Audit sohasining rivojlanish tarixi	16
1.6. XXI asr audit sohasidagi muhim o'zgarishlar	22

II bob. AUDITORLIK FAOLIYATINING HUQUQIY ASOSLARI, XALQARO VA MILLIY AUDIT STANDARTLARI

2. 1. O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy hujjatlar	32
1 2.2. Auditorlik faoliyati standartlarining mohiyati	35
2.3. Auditorlik faoliyatining milliy va xalqaro standartlari	37

III bob. AUDITORLIK PROFESSIONAL ETIKASI VA AUDITORNING HUQUQIY JAVOBGARLIGI

3.1. Professional etikaning mohiyati va ahamiyati	45
3.2. Auditorlik Professional Etika Kodeksi	45
3.3. Auditorning mijoz oldidagi mas'uliyati	51
2 3.4. Auditda professional javobgarlik sug'urtasi	54

IV bob. AUDIT TURLARI VA FUNKSIONAL TASNIFI

3 4.1. Auditning turiga ko'ra tasnifi	62
4.2. Auditning funksional tasnifi	63
4.3. Audit va taftish o'rtasidagi farqlanish	73

V bob. O‘ZBEKISTON RESPUBLIKASIDA AUDITORLIK FAOLIYATINI LITSENZIYALASH VA SERTIFIKATLASH TIZIMI

5.1. Auditorlarning turlari	77
5.2. O‘zbekiston Respublikasida korxonalar auditini litsenziyalash tizimi	79
5.3. O‘zbekiston Respublikasi korxonalar auditi sohasida auditorlarni sertifikatlash tizimi va xalqaro auditorlik malaka sertifikatlari	87
5.4. O‘zbekiston Respublikasi bank auditi sohasida litsenziyalash va auditorlarni sertifikatlash tizimi	96
5.5. Auditorlik firmalarining tuzilishi, guruhlanishi va ular tomonidan ko‘rsatiladigan xizmatlar	105

VI bob. AUDIT TEKSHIRUVINING TASHKILIY ASOSLARI, AUDIT STRATEGIYASI VA TEKNOLOGIYASI

6.1. Auditni rejalashtirishning asoslari va audit tekshiruvi texnologiyasi	115
6.2. Auditorning mijoz oldidagi majburiyat xati va audit tekshiruvini o‘tkazish bo‘yicha shartnoma	135
6.3. Muximlik, audit riski va audit strategiyasi	138
6.4. Audit rejasi, audit dasturi va vaqt budjeti	148
6.5. Audit tekshiruvi jarayoni	153

VII bob. ICHKI NAZORAT TIZIMI VA UNING AUDITDAGI AHAMIYATI

7.1. Ichki nazorat tizimining mohiyati va zaruriyati	160
7.2. Ichki nazorat tizimining tasniflari va elementlari	163
7.3. Auditor tomonidan ichki nazorat tizimini o‘rganish va baholashning asoslari	172

VIII bob. AUDIT DALILLARI

8.1. Audit dalillarining mohiyati, turlari va manbalari	179
8.2. Ichki audit xizmati ma’lumotlaridan foydalanish	186
8.3. Audit tekshiruvi davomida ekspert xizmatidan foydalanish	189

IX bob. O'ZARO BOG'LIQ TOMONLAR, KEYINGI VOQEALAR VA BOSHQA MUTAXASSISLAR ISHLARIDAN FOYDALANISH

9.1. O'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar mohiyati va tekshirish uslubiyati	193
9.2. O'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarni audit tekshiruvidan o'tkazish uslubiyati	195
9.3. Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar mohiyati	196
9.4. Auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar auditorlik tashkilotining harakatlari	198
9.5. Auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar	200

X bob. AUDITDA TANLAB TEKSHIRISH USLUBI

10.1. Tanlab tekshirish uslubining mohiyati	203
10.2. Tanlab tekshirishning uslubiyati	205
10.3. Tanlab tekshirish uslubini qo'llashda ichki nazorat tizimining ahamiyati	207

XI bob. MA'LUMOTLARNI ELEKTRON QAYTA ISHLASH TIZIMIDA AUDIT TEKSHIRUVI VA MAXSUS SAVOLLAR BO'YICHA TAYINLANGAN AUDIT

11.1. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi mohiyati	210
11.2. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash muhitida audit tekshiruvi uslubiyati	212
11.3. Operatsion (maxsus savollar bo'yicha tayinlangan) auditning mohiyati	214
11.4. Operatsion (maxsus savollar bo'yicha tayinlangan) auditning natijalari bo'yicha auditor hisoboti	216

XII bob. AUDITDA HUJJATLASHTIRISH VA AUDIT ISHCHI HUJJATLARI

12.1. Audit ishchi hujjatlarining mohiyati va ahamiyati	221
12.2. Audit ishchi hujjatlarining turlari	225
12.3. Audit ishchi hujjatlarining tuzilishi	228
12.4. Audit ishchi hujjatlarini tekshirish asoslari	229

XIII bob. AUDIT TEKSHIRUVINING YAKUNLOVCHI BOSQICHI, AUDIT HISOBOTI VA XULOSASI

13.1. Moliyaviy hisobotlarda aniqlangan kamchilik va qonunbuzarliklar yuzasidan auditor xatti-harakati	232
13.2. Auditorlik hisobotining mohiyati	234
13.3. Auditorlik xulosasining mohiyati, turlari va tuzilishi	239

XIV bob. AUDITORLIK FIRMALARINING PROFESSIONAL XIZMATLARI

14.1. Professional xizmatlarning mohiyati	253
14.2. Professional xizmatlarni ko'rsatish uchun talablar	258
O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni	262
Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati	278

Ahmadjonov Karimjon Bakidjanovich.
Yakubov Ikromjon Iskandarovich

AUDIT ASOSLARI

Muharrir *E.Bozorov*
Texnik muharrir *M.Alimov*
Kompyuterda sahifalovchi *A.Ro'ziyev*

Bosishga ruxsat etildi 07.07.2010 Qog'oz bichimi 60x84¹/₁₆.
Hisob-nashr tabog'i 18,0. Adadi 1000.
Buyurtma №36

«IQTISOD-MOLIYA» nashriyotida tayyorlandi.
100084, Toshkent, H.Asomov ko'chasi, 7-uy.

«HUMOYUNBEK - ISTIQLOL MO'JIZASI» bosmaxonasi
100000, Toshkent, Qori-Niyoziy ko'chasi, 39-uy.