

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ОЛИЙ ВА ЎРТА
МАХСУС ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ**

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ДАВЛАТ СОЛИҚ ҚЎМИТАСИ
СОЛИҚ АКАДЕМИЯСИ**

ЗАЙНИДИН ТУЛАБАЕВИЧ МАМАТОВ

АУДИТ

(ўқув қўлланма)

Тошкент – 2007

65,053 97

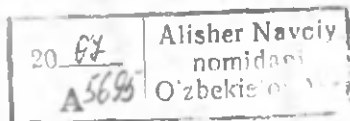
Маматов Э.Т. Аудит. Ўқув қўлланма,Т.: «Fan va texnologiya»,
2007, 174 бет.

Ушбу ўқув қўлланмада иқтисодий эркинлаштириш шароитида Ўзбекистон Республикасида тафтиш ва назоратни ислоҳ қилиниши, назорат тизимида аудитнинг объектив зарурлиги, унинг вужудга келиши, аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асослари, аудитнинг миллий стандарлари, шунингдек, аудит ўтказишда томонлар ўртасидаги ҳуқуқий муносабатлари ва уларнинг масъулиятлари масалалари ёритилган.

Қўлланма Олий ўқув юрғларининг иқтисодий соҳадаги талабалари, ўқитувчилари, аспирантлар, магистрантлар, иқтисодий йўналишидаги касб-ҳунар коллеж талабалари учун мўлжалланган.

***Маъмур ўқув қўлланма Солиқ академияси Илмий кенгаши
тамомидан нашрга тавсия этилган.***

Тақризчилар: и.ф.д., проф. Б.А. Ҳасанов;
и.ф.и. доц., Т. Абдибоева



10 33780
292

SBN 978-9943-10-073-2

© «Fan va texnologiya» нашриёти, 2007.

МУНДАРИЖА

	Кириш.....	4
1-Мавзу.	Ўзбекистонда аудитнинг вужудга келиши ва уни вазорат тизимидаги ўрни.....	5
1.1.	Аудитнинг моҳияти ва вазифалари.....	5
1.2.	Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида назорат. Аудитни ташкил топиши.....	5
1.3.	Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш.....	12
1.4.	Аудиторлик фаолиятининг стандартлари.....	21
1.5.	Мажбурий ва Ташаббус аудити.....	36
2-Мавзу.	Аудиторлик текширишни ташкил қилиш.....	36
2.1.	Аудиторлик ташкилотининг миждо олдидоги мажбурият хати.....	44
2.2.	Аудиторлик текширишга оид шартнома ва унинг моҳияти.....	48
2.3.	Аудиторлик текшириш режаси ва дастури.....	61
3-Мавзу.	Аудиторлик хатар ва уни аудиторлик танлов билан боғлиқлиги.....	74
3.1.	Аудиторлик текширишда муҳимликни баҳолаш ва таваккалчилик.....	74
3.2.	Аудиторлик хатарлари.....	84
3.3.	Аудиторлик иш ҳужжатларини тузиш.....	90
3.4.	Аудитор танлови.....	96
4-Мавзу.	Аудиторлик далиллар. Уларни олиш тартиби ва аудитнинг ишчи ҳужжатларида расмийлаштириш хусусиятлари.....	109
4.1.	Аудиторлик далиллар ва уларнинг турлари.....	109
4.2.	Ички аудит натижаларидан фойдаланиш.....	127
4.3.	Экспертлар иши натижаларидан фойдаланиш.....	127
4.4.	Аудитор ёрдамчилари ишларининг натижаларидан фойдаланиш.....	129
5-Мавзу.	Аудиторлик текширишининг якунловчи босқичи....	131
5.1.	Аудиторнинг текшириш натижаларини баҳолаш.....	131
5.2.	Аудиторлик худосаси.....	133
6-мавзу.	Аудиторлик масъулияти.....	144
6.1.	Аудит сифатини назорат қилиш.....	144
6.2.	Аудит ўтказишда томонлар ўртасида вужудга келадиган ҳуқуқий муносабатлар.....	148
6.3.	Аудит ўтказишда аудиторлик ташкилоти ва ҳужалик юритувчи субъектлар масъулияти.....	154
	Адабиётлар рўйхати.....	159
	Илова.....	164

КИРИШ

Мамлакатимизда иқтисодий назоратнинг асосий таркибий элементи ҳисобланган аудит бугунги кунда бозор иқтисодиёти ривожланишининг муҳим элементларидан бири ҳисобланади. Корхоналарнинг бухгалтерия ва молиявий ҳисобогини мустақил текширишининг ташкилий, услубий ва методологик усулларини ўзида жамлаган аудитни ўтказиш учун бу жараёнларни амалга ошира оладиган мутахассис етарли билимга эга бўлиши зарур. Бундай билимга нафақат текширувчи, балки текшириш ўтказилаётган иқтисодий субъектнинг тегишли мутахассислари ҳам эга бўлиши лозим.

Ҳўжалик юритувчи субъектларнинг иқтисодий мустақил ҳамда молиявий барқарор фаолият курсатишларида уларни оқилона бошқариш, ҳисоб-китоб юритилишини бозор иқтисодиёти талабларига мослаштириш, аудитни тўғри ташкил қилиш, мавжуд моддий, молиявий ва меҳнат ресурсларидан самарали фойдаланган ҳолда ишлаб чиқариш ёки хизмат кўрсатишни ташкил этиш, натижада юқори фойда олиб, давлат бюджети олдидаги мажбуриятларини ўз вақтида бажариш заҳираларини ташкил этиш муҳим ҳисобланади. Шу нуқтаи назардан ҳам Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятни бозор талаблари асосида ташкил этиш бугунги кундаги долзарб масалалардан саналади.

Аудиторлик фаолиятини амалга ошираётган мутахассис бухгалтерия ҳисоби, солиқ ҳисоби ва бошқарув ҳисоби, ҳўжалик фаолияти таҳлили, меҳнат ва ф.қаролик ҳуқуқи ҳақида етарли тасаввурга эга бўлиши, бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортишда қўлланиладиган усулларни билиши, ҳисоб тизимининг келажакдаги ривожига ва анъаналари ҳақида аниқ тасаввурга эга бўлиши керак.

Шуни таъкидлаш лозимки, сўнгги йилларда мамлакатимизда аудиторлик фаолияти мазмунан ва моҳият жиҳатдан эркин иқтисодиётга мослаб янгиланмоқда. Хусусан, «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунлари, аудитнинг миллий стандартлари ва бошқа тегишли меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар қабул қилиниб, амалда жорий этилмоқда. Натижада аудиторлик фаолиятини халқаро талаблар даражасида ташкил этиш имкониятлари яратилмоқда.

Ушбу ўқув қўлланмада аудит фанининг умумназарий асослари, унинг мазмун-моҳияти, уни ташкил этиш асослари, ҳуқуқий-меъёрий тартибга солиш асосларини, Ўзбекистонда ўзига хос хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда ёритиб берилган.

1-Маъзу: ЎЗБЕКИСТОНДА АУДИТНИНГ ВУЖУДГА КЕЛИШИ ВА УНИ НАЗОРАТ ТИЗИМИДАГИ ЎРНИ

1.1 Аудитнинг моҳияти ва вазифалари

Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик текширувларини ўтказиш ва Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунининг 17-моддасида назарда тутилган профессионал хизматлар кўрсатиш борасидаги тадбиркорлик фаолияти тушунилади. Аудиторлик фаолияти аудиторлик ташкилоти томонидан хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия (молия) ҳисоботини, бухгалтерия ҳисоби ҳужжатларини, солиқ декларацияларини ва бошқа молиявий мажбуриятларини ҳамда талабларини мустақил текширишларини амалга оширадиган, шунингдек бошқа аудиторлик хизмати кўрсатадиган тадбиркорлик фаолиятидир.

Аудитор - лотинча «аудит» - тингловчи, шогирд, издош сўзидан олинган бўлиб, корхонанинг маълум даврдаги молия хўжалик фаолиятининг аҳолини текширувчи шахсдир. Аудитор тафтишчидан ўз моҳияти, ҳужжатларни текширишга ёндашуви, мижозлар билан ўзаро муносабати, текшириш натижалари юзасидан чиқарган хулосалари ва бошқалар бўйича фарқ қилади.

Аудит тушунчаси тафтиш ва назорат каби тушунчалардан анча кенгдир. Аудит молиявий кўрсаткичларнинг ишончлилигини таъминлабгина қолмай, яна шуниси ҳам муҳимки, харажатлардан оқилona фойдаланиш ва фойдани кўпайтириш мақсадида хўжалик фаолиятини яхшилаш юзасидан таклифларни ишлаб чиқишга имкон беради. Аудитни бизнеснинг ўзига хос экспертизаси сифатида таърифлаш мумкин.

Аудиторлик фаолияти текширишлар, турли хизматлар кўрсатишдан ташқари ҳисобни тиклашни, ҳисоб юритиш, солиққа тортиш ва бошқа масалалар бўйича маслаҳат беришни ўз ичига олади. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунига мувофиқ Аудитор - аудитор малака сертификатига эга бўлган жисмоний шахсдир. Агар аудитор аудиторлик ташкилотининг штатида турган бўлса ёки аудиторлик ташкилоти у билан фуқаролик-ҳуқуқий тусдаги

шартнома тузган бўлса, у аудиторлик текшируви ўтказишга жалб этилиши мумкин.

Аудиторнинг ёрдамчиси аудитор малака сертификатиغا эга бўлмаган ва аудиторлик ҳисоботида, аудиторлик хулосасида аудиторнинг эксперт хулосасида ҳамда аудиторлик текширувини ўтказиш билан боғлиқ бўлган бошқа расмий ҳужжатда имзо чекиш ҳуқуқига эга бўлмаган тарзда аудиторнинг топшириғига биноан аудиторлик текширувида иштирок этаётган жисмоний шахсдир. Аудитор ёрдамчисининг меҳнат шартлари қонун ҳужжатларида қайд этилган тартибда тузилган меҳнат шартномаси билан белгиланади. Аудиторлик текширувини амалга оширишда олинган маълумотларни ошкор этмаслик мажбурияти аудиторнинг ёрдамчисига нисбатан татбиқ этилади. Аудиторнинг ёрдамчиси сифатида ишлаган даври аудитор малака сертификатини олиш учун зарур бўладиган иш стажига қўшилади.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолиятини амалга ошириш лицензиясига эга бўлган юридик шахсдир. Аудиторлик ташкилотлари ўз фаолиятини амалга оширишда мустақилдир. Аудиторлик ташкилотлари вазирликлар, давлат қўмиталари, идоралари ҳамда бошқа давлат ва ҳўжалик бошқарув органлари томонидан тузилиши мумкин эмас. Давлат ҳокимияти ва бошқаруви органларининг мансабдор шахслари, шунингдек қонун ҳужжатларига мувофиқ талбиркорлик фаолияти билан шуғулланиши тақиқланадиган бошқа шахслар аудиторлик ташкилотларининг тасисчилари бўла олмайдилар.

Аудиторлик ташкилотлари очиқ турдаги акциядорлик жамияти кўринишидан ташқари, қонун ҳужжатларида назарда тутилган исталган ташкилий-ҳуқуқий шаклда тузилиши ва ўз фаолиятини қўйидаги мажбурий шартларга риоя этган ҳолда амалга ошириши мумкин:

аудиторлик ташкилоти устав капиталининг камида 51 фоизи бир ёки бир неча аудиторга тегишли бўлиши керак (чет эл аудиторлик ташкилотининг филиали ёки шўба корхонаси тузилган ҳолат бундан мустасно); аудиторлик ташкилотининг штат бирлиги камида икки аудитордан иборат бўлиши керак;

аудиторлик ташкилотининг раҳбари фақат аудитор бўлиши керак;

аудитор ташкилотининг қонун ҳужжатларида назарда тутилган устав капитали мавжуд бўлиши керак.

Аудиторлик ташкилотлари Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида давлат рўйхатдан ўтказилиши керак. Адлия вазирлиги аудиторлик ташкилотларининг давлат реестрини

юритади. Аудиторлик ташкилотларини давлат руйхатдан ўтказиш ва аудиторлик ташкилотларининг давлат реесгрини юритиш тартиби қонун ҳужжаталари билан белгиланади.

Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик фаолиятини ўзининг фуқаролик жавобгарлиги хусусидаги суғурта полиси мажбур бўлган тақдирда аудиторлик хизмати кўрсатиш тўғрисидаги тўзилган шартнома асосида амалга оширилади.

Аудит назарияси ва амалиёти соҳасида таниқли америкалик мутахассис проф Ж. Робертсоннинг таъкидлашича, аудит – тадбиркорлик хатарини камайтиришга қаратилган фаолиятдир. Сўнгра у аудит молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар учун ахборот хатарини мақбул даражагача камайтиришга кўмаклашади, деб хулоса чиқаради. Бу хатарни тахминан ҳисоблаб чиқиш (фаразлаш) ва яхши воқеалар эҳтимоллигини аниқлаш мумкин. Шу билан бир вақтда компания (фирма, ташкилот) нинг тадбиркорлик хатари аудиторга бевосита таъсир қилмайди.

Аудит суд-бухгалтерия экспертизасидан ҳам фарқ қилишини айтиб ўтиш лозим. Бу фарқ шундан иборатки, аудит-мустақил текшириш, суд-бухгалтерия экспертизаси эса суд органларининг қарорига мувофиқ ўтказилади. Суд-бухгалтерия экспертизасининг ўзига хос хусусияти унинг процессуал – ҳуқуқий шаклида номоеън бўлади. Ҳуқуқий процессуал шакли амалга оширилган хўжалик амалларини тадқиқ этиш давомида бухгалтерия ҳисоби соҳасида эксперт билимларини қўлланишда далиллар манбаини олишни таъминлайди. Жиноий ёки фуқаролик иши борлиги ёки йўқлигидан қатъи назар аудит мажбурдир. Суд-бухгалтерия экспертизаси жиноий ёки арбитраж ишисиз бўлиши мумкин эмас, чунки у процессуал – ҳуқуқий шаклдан иборат (экспертиза ушбу турининг ҳуқуқий томонидир).

Суд- бухгалтерия экспертизасини ўтказиш чоғида аудитор эксперт – бухгалтер сифатида жалб этилиши мумкин. Эксперт мустақил процессуал шахс сифатида, бухгалтерия ҳисоби ва назорат соҳасида малакали мутахассис сифатида тадқиқот усулларини мустақил белгилайди.

Ўзбекистонда аудиторлик фаолияти ва аудитор касби ҳозирги кўринишида ҳозирги вақтда мамлакатдаги иқтисодий ўзгаришлар билан боғлиқ ҳолда 1993 йилдан бошлаб пайдо бўлди.

Мустақил бухгалтер-аудитор касби ўтган асрда Европа акциядорлик жамиятларида пайдо бўлди. Бу акциядорлик жамиятининг ҳисоботига ҳолис баҳо бериш, корхонанинг молиявий аҳволи тўғрисида ишончли маълумот олиш эҳтиёжи

суфайли пайдо бўлди. Бу объектив маълумотларни фақат мустақил бўлган ҳолис мутахассис бериши мумкин эди.

Бухгалтер-аудиторлар Буюк Британияда XIX асрнинг ўрталарида пайдо бўлганини таъкидлаш мумкин. 1862 йилда Англияда, Францияда 1867 йилда, АҚШда 1937 йилда мажбурий аудит тўғрисида қонун қабул қилинди.

Ҳозирги вақтда жаҳондаги бозор иқтисодиётига асосланган барча мамлакатларда аудит жамоат институти ўзининг ҳуқуқий ва ташкилий инфратузилмаси билан мавжуд. Мустақил давлатлар қамдўстлиги (МДҲ) мамлакатларида аудит кўп тарқалмоқда. Беларусда, Қозоғистонда ва Украинада аудиторлик фаолияти тўғрисида қонун қабул қилинди.

Бухгалтер-аудитор хусусий фаолият билан шуғулланувчи адвокатлар, шифокорлар, каби эркин касб вакилидир. Бироқ Якка ҳолда ишлайдиган аудиторлар бозор иқтисодиётига асосланган ривожланган мамлакатларда ҳозирги вақтда тобора кам учрамоқда. Россияда якка ҳолда ишлайдиган мустақил аудиторлар мавжуддир. Уларнинг кўпчилиги ихтисослашган фирмаларда ишлашмоқда, чунки фирмаларда муваффақиятли фаолият учун имконият алоҳида ишлаётган аудиторларга нисбатан кўпроқ.

Аудиторлик ишининг ривожланиши дунёдаги кўп мамлакатларда филиаллари ва ваколатлари бўлган йирик халқаро компаниялар ва фирмалар тузилишига олиб келди.

Ҳозирги вақтда дунёда «Катта тўртлик» деб аталган йирик компаниялар ва фирмалар мавжуд, булар: «Эрнест Энд Янг Интернэйшнл ЛТД», КПМГ (Клинвелъд Пит Марвик Герделер), «Делойт энд туш», «ПрайсУотерхоуз-Куперз»лардир. Аудиторлик компанияларининг хизмати жуда юқори баҳоланади. Чунончи, 2005 йилда дунёдаги барча аудиторлик фирмаларининг даромади 6,5 миллиард долларни ташкил этди. 1.1.-жадвалда жаҳондаги йирик аудиторлик - консалтация ташкилотлари тўғрисида маълумотлар келтирилган.

1.1-жадвал

Жаҳондаги йирик аудиторлик - консултатив ташкилотларининг тавсифи, 2004-2005 йиллар

Фирмаларнинг Номи	Йиллик даромад, миллион доллар		2005 йилги ўсиш %	Офис-лари очилган мамлакалар сон
	2005	2004		
Прайс Уотерхаускуперс	10655	9475	112,5	142
КПМГ	7500	6600	13,6	142
Эрнест, Янг	6670	6015	14,2	141
Делойт энд Туш	5950	5200	14,4	126
БДО Биндер	1230	1155	6,5	80
Грант Торнтон интернэшнл	1200	1096,8	9,5	81
Морес Рошалд Интернэшнл	922,0	788,0	17,0	75
Рем Интернэшнл	871,0	784,0	11,1	80
Саммий Интернэшнл	754,2	672,0	12,2	60
Пенел Керр Фостер	720,0	649,0	10,9	94
Хорват Интернэшнл	590,0	536,0	10,1	87
Нексия Интернэшнл	589,0	562,0	4,8	74
ЛБ Интернэшнл	536,0	482,0	11,2	92

Аудиторлик фаолияти ривожланиши билан боғлиқ ҳолда аудиторлик кўрсатадиган хизмат турлари кўпайиб ҳажми ортиб бормоқда. Сўнги 25 йилда аудиторлик амаллари узлуксиз ривожланди. Тараққиётни уч босқичга ажратиш мумкин: тасдиқловчи босқич, тизимга қаратилган босқич ва хатарга асосланган босқич.

Аудиторнинг тасдиқловчи босқичи шуниси билан фарқланганки, аудитор-бухгалтер текшириш ўтказиш чоғида ҳар бир ҳужалик операциясини текшириб, уни тасдиқлаган. Бухгалтер билан мажозий равишда ўз ҳисоб регистрини тузган.

Ҳозирги вақтда бундай хизмат ҳисобни қайта тиклаш ёки ҳисоб юритиш деб атаган бўлар эди.

Аудит - талбиркорлик фаолияти, яъни фойда олишга қаратилган фаолиятдир, шу сабабли аудиторлар текшириш сифатини пасайтирмаган ҳолда текширишга кетадиган вақтни имкони борича қисқартирадиган усулларни қўллашлари керак.

Хатарга асосланган аудит – аудитнинг шундай турики, текшириш корхонанинг иш шароитидан келиб чиқиб, унинг

ишидаги, асосан унинг фаолияти танлаб ўтказилади. Аудиторлик ишларини хатар кучли бўлган жойларга қаратиб, хатар кам соҳаларни текширишга сарфланадиган вақтни тежаш мумкин. Аудитор текширишга харажат нуқтаи назаридан энг самарали текширишни таъминлайди.

Аудиторлик фаолиятининг мақсади ва вазифаларини кўриб чиқайлик. Юқорида таъкидланганидек, аудитнинг асосий мақсади — аудит ўтказилаётган объект тўғрисида ҳолисона, ҳақиқий, аниқ маълумот бериш. Аудиторлик — назоратнинг алоҳида, мустақил шаклидир. Аудиторлик хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботининг тўғрилиги, тўлалиги ва амалдаги қонунларга ҳамда бухгалтерия ҳисобини юритишга, молиявий ҳисобот тузиш қўйиладиган талабларга мослигини аниқлаш мақсадида бу молиявий ҳисоботни мустақил экспертиза ва таҳлил қилишдир. Асосий аудиторлик фаолиятини юритишнинг ўзига хос хусусиятлари (талаблари): текширишни ўтказиш чоғида мустақиллик, объективлик, махфийлик ҳисобланади.

Аудиторнинг профессионализи, ўз ишини яхши билиши, ҳалоллиги (виждонлиги); статистика ва иқтисодий таҳлил усулларида фойдаланиш; аудиторлик текшириши маълумотлари бўйича оқилona қарор қабул қила олиш; мижозларга нисбатан хайрихоҳлик ва ҳолислик; аудитор текшириши натижалари бўйича тавсиялар ва ҳулосаларнинг оқибати учун аудиторнинг масъулияти; аудиторлик касби обрўсининг ортишига кўмаклашиш асосий мақсадга эришишга ёрдам беради.

Юқорида санаб ўтилган хусусиятлар аудиторнинг ҳулқи нормасини белгилаб беради.

Аудиторнинг мустақиллиги у давлат муассасасининг ходими эмаслиги, назорат тафтиш органларига бўйсунмаслиги ва уларнинг назорати остида ишламаслиги, аудиторлик фаолиятнинг миллий стандартларига риоя қилиши, текширилаётган корхоналарда ҳеч қандай мулккий ёки шахсий манфаатлари йўқлиги билан боғлиқдир. Объективлик (ҳолислик) аудиторнинг юқори профессионал тайёргарлиги, катта амалий тажрибаси, энг янги услубий, меъёрий-ҳуқуқий қўлланмаларни билиши билан таъминланади.

Махфийлик - аудиторлик фаолиятини амалга ошириш чоғида энг муҳим талабдир. Аудитор ўзи текшираётган объектнинг хўжалик фаолияти тўғрисида учинчи шахсга, ҳеч қандай органга маълумот бермаслиги керак. У ўз мижозларининг сирини очгани (эълон қилгани) учун қонунга мувофиқ жавобгар

бўлиши, шунингдек маънавий, агар шартномада кўзда тутилган бўлса моддий жавобгар бўлади.

Аудиторда зарур профессионал малака бўлиши, уни тегишли даражада сақлаб туришга ҳаракат қилиши, метёрий ҳужжатларнинг талабларига риоя қилиши зарур. Аудитор ўзи етарли профессионал билими бўлмаган иқтисодийнинг соҳаларида мижозга хизмат кўрсатмаслиги лозим.

Статистика ва иқтисодий таҳлил усулларидадан фойдаланиш ўтказилган текширишларни юқори илмий даражада таҳлил қилишни ташкил этиш, қарор қабул қилиш учун янада объектив ва ишончли маълумотларни олиш имконини беради.

Янги ахборот технологияларни қўлланиши асосан аудиторлик фаолиятини ташкил этиш учун ҳисоблаш технологиясидан фойдаланишдан иборат. Бу ҳисобни юритиш ва тиклашни текширишга, таҳлил қилишга ҳам тегишлидир.

Текшириш натижалари бўйича аудитор ишини ташкил этишда ва бухгалтерия ҳисобини юритишда мижозга ёрдам берадиган зарур тўғри хулосалар чиқариши мумкин.

Аудиторнинг масъулияти текширилаётган корхонанинг молиявий ҳисоботлари тўғрисидаги ўз хулосаси учун жавоб беришида номоён бўлади. Текширилётган корхона раҳбарияти эса ҳисоботнинг ҳақиқийлиги учун жавобгардир.

Тасниф белгилари нуқтаи назаридан аудитни ташқи ва ички, мажбурий ва ташаббусли аудитга ажратиш мумкин.

Ташқи аудит хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботи тўғрилигига ҳолис баҳо бериш мақсадида аудиторлик фирмалари билан тузилган шартнома асосида ўтказилади.

Ички аудит ташкилотда унинг ишини раҳбарлар манфаатларини кўзлаб текшириш ва баҳолашга доир мустақил фаолиятдан иборат. Ички аудитдан мақсад ходимларга ўз вазифаларини самарали бажаришга ёрдам беришдир. Ички аудитни бевосита шу фирманинг ўзида ишлайдиган аудиторлар амалга оширади.

Кичик ташкилотларда штатдаги аудиторлар бўлмаслиги мумкин. Бундай ҳолларда ички аудитни ўтказишни тафтиш комиссиясига ёки шартнома асосида аудиторлик ташкилотига топшириш мумкин.

Аудит корхона (ташкилот) раҳбарияти (ёки корхона муассислари) қарори билан ташаббусли (ихтиёрий) ёки ўтказиш қонунда бевосита белгиланган бўлса, мажбурий бўлади.

Ташаббусли аудитнинг асосий мақсади - мижоз билан шартнома асосида бухгалтерия ҳисобини юритишдаги, ҳисобот

тузишдаги, солиқларни ҳисоблашдаги камчиликларни аниқлаш ҳамда ҳисоб ва ҳисоботни ташкил қилишда унга ёрдам беришдир.

1.2. Иқтисодийни эркинлаштириш шароитида назорат. Аудитни ташкил топиши

Мамлакатимиз мустақилликка эришгандан бошлаб инсонпарвар демократик-ҳуқуқий давлатни барпо этиш буйича ўзининг ўзига хос ва мос тараққиёт моделини ишлаб чиқди. Бу энг аввало, унинг ҳуқуқий асосларни шакллантириш, ислоҳотларнинг қонуний базасини мустаҳкамлаш ва ривожлантириш вазифасини амалга оширишни асосий мақсад қилиб, давлат мулкига асосланган мулкчилик шаклини ислоҳ қилиш асосида кўп укладли иқтисодий негизини шакллантириш масаласи устувор йўналиш сифатида белгилаб олинди.

Президент И.А. Каримов таъкидлаганидек: «Иқтисодий ислоҳотни амалга оширишнинг асосий нуқталаридан бири бозор иқтисодийнинг ҳуқуқий негизини яратишдан иборатдир. Аввал бошданок биз ўзимиз учун муҳим сабоқ чиқариб олдик – зарур ҳуқуқий омилни шакллантирмасдан туриб, тегишли қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни қабул қилмасдан туриб, ислоҳотларни амалга оширишнинг ишончли кафолатини, ислоҳотлар ортга чекинмаслигининг кафолатини амалда яратиб бўлмайди».

Республикаимизнинг бозор муносабатларига утиши янги иқтисодий муносабатларни барпо этиш заруриятини тугдирди. Шу боисдан ҳам бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ҳалқаро стандартлар талаби даражасида ташкил қилишни талаб этилади. Мамлакатимизда тадбиркорлик фаолиятининг ривожланиши, турли хил мулкчилик шакллариининг вужудга келиши ўз навбатида иқтисодий назорат-тафтиш таркибида жиддий ўзгаришлар содир бўлишини тақозо этди.

Ўзбекистонда молиявий назорат бозор иқтисодининг муҳим элементларидан ҳисобланади. Ўзбекистонда давлат молиявий назоратини Президент девони ҳузуридаги Ҳисоб Палатаси, Молия вазирлигининг назорат-тафтиш бошқармаси, Фақобатни ривожлантириш ва монополияга қарши курашиш Кўмитаси, Прокуратура ҳузуридаги Солиқлар ва валютага оид жиноятчиликка қарши курашиш бошқармаси, Ўзбекистон Республикаси Солиқ Кўмитаси бевосита амалга оширадилар. (1-чизма).



1-чизма. Ўзбекистонда молиявий назорат

Давлат молиявий назорат тизими тегишли вазифа ва функцияларни бажаради. Унинг асосий вазифалари: давлат маблағларини шакллантириш ва улардан фойдаланишни назорат қилиш; ҳукумат ижро органлари фаолиятини назорати; кредит муассасалари маблағларини мақсадли ва қонуний ишлатилишини назорат қилиш кабилардир.

Асосий функцияларига эса: давлат маблағларини тўғри шакллантириш, уларни сақланиши ва мақсадли ишлатилишини текшириш; кредит ресурсларидан тўғри ва самарали фойдаланишни назорат қилиш; кредит муассасаларидан олинган маблағларни тўғри фойдаланишини текшириш кабилардир.

Республикамызда молиявий назорат ва унинг хўжалик юритувчи субъектларини бошқариш тизимидаги ўрнига алоҳида эътиборни қаратиш лозим бўлади. Назорат - бу бошқаришга доир вазифадир. Бошқаришнинг ҳар қандай тури назоратсиз бўлмайди. Айниқса капиталнинг ҳолатини жорий ва изчил назорат қилмай туриб, бухгалтерия ҳисобини текширмай ва таҳлил қилмай туриб капитални бошқаришни тасаввур қилиб бўлмайди.

Иқтисодий назоратни, шунингдек, унинг хўжалик юритувчи субъектларини бошқаришдаги ўрнини тадқиқ этиш хўжалик субъекти эҳтиёжларини акс эттиради. Унинг айрим ўналишлари алоҳида, жумладан, иқтисодий билимларнинг фундаментал элементлари сифатида шаклланади.

Аудитнинг асосий мақсади хўжалик юритувчи субъектлар билан шартнома бўйича текшириш ўтказиши. Текшириш жараёнида аудиторлик далиллар йиғиши ва бу далиллар асосида аудиторлик ҳисоботини тузиши, Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини ўзининг ҳулосаси орқали гасдиқлайди, ҳамда уни молиявий хўжалик фаолиятидаги йўл қўйилган камчиликларни бартараф қилиш, уни яхшилаш бўйича ўз тавсияларини беради.

Назорат хўжалик юритувчи субъектлардаги молия-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий аҳволини мунтазам аниқлашга, шу жумладан, хўжалик тизимидаги турли даражадаги қийинчиликларни ва бузилишларни аниқлашга ҳам имкон беради. Аудит билан тафтиш ўртасида (кўп кўрсаткичлар бўйича) муҳим тафовутлар мавжуд. (1.2-жадвал)

Шунингдек, ички ва ташқи аудит ўртасида ҳам маълум фарқлар мавжуд бўлиб, ички аудит корхона, ташкилот ёки муассасанинг ичида ташкил этилади. Ички аудитнинг асосий мақсади корхона раҳбарияти эҳтиёжлари учун фаолият кўрсатиши. (1.3-жадвал)

Ўзбекистонда дастлаб аудиторлик ташкилотларининг деярли кўпгина ходимлари собиқ тафтишчилар (масалан, Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги назорат-тафтиш бошқармаси), вазирликлар ва идораларнинг кўп сонли тафтишчилари ҳисобидан тўлдирилди. Шу сабабли ҳозирги аудит анъанавий тафтиш нуқсонларидан ҳоли эмас. Шунинг натижасида аудиторлар кўпинча тафтиш вазифаларини бажармоқда. Ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг топшириғига мувофиқ ўтказиладиган аудиторлик текширишлари тафтиш билан шуғулланидилар.

1.2-жадвал

Аудит ва тафтиш ўртасидаги тафовутлар

Фарқ қилувчи белгилар	Аудит	Тафтиш
1	2	3
Мақсади	<p>Ҳўжалик субъектининг бухгалтерия ҳисоботидаги ахборотнинг ҳақиқийлигини аниқлаш.</p> <p>Молиявий ҳисоботнинг ишончлилигини тасдиқлаш ва унга хулоса бериш.</p> <p>Ҳўжалик фаолиятининг ажралмас элементи сифатида камчиликларни аниқлаш, тўхтатиш, суғурта баҳоси ва эътироф этиш</p>	<p>Амалга оширилган операцияларнинг қонунийлигини, ходимлар томонидан ўғирлик йўқлигини аниқлаш.</p> <p>Камчиликларни тугатиш учун уларни аниқлаш, тўхтатиш ва баҳолаш (оқибатларини тугатиш, олдини олиш учун), айбдорларни жазолаш</p>
Ҳуқуқий	<p>фуқаролик ҳуқуқи:</p> <p>ҳўжалик шартномалари, фуқаролик кодекси асосида</p>	<p>маъмурий ҳуқуқ:</p> <p>қонунлар, йўриқномалар, юқори ёки давлат органларининг буйруғи асосида</p>
Томонлар ўзаро муносабатлари	<p>тадбиркорлик (шу маънода томонларнинг тенг ҳуқуқлилигига асосланган)</p>	<p>ижро (шу маънода томонларнинг ҳуқуқлари</p>

асоси	фаолияти	нотенглигига асосланган) фаолияти
Услубий	ўхшаш, лекин мақсадлари, фаолият турлари ва амалий бўлгани учун турли фойдаланилади	ҳуқуқий асослари, вазифалари турлича муаносибликда
Бошқарув	тенг йўналишдаги ихтиёрий алоқалар: хизмат кўрсатиш, ёрдам бериш ҳўжалик субъектлари билан ҳамкорлик	юқоридаги алоқалар, маъмурий тайинлаш, мажбур қилиш тартибида
Объектлари	Хўжалик субъектининг тўлов қобилиятига путур етказадиган, молиявий аҳволини яхшилайдиган ҳамма нарсалар	амалдаги қонунларни ва корхона (давлат) ҳисоб сисёатини бузадиган ҳамма нарсалар
Хизмат ҳақини тўлаш тартиби	Хўжалик субъектлари ёки унинг розилиги билан далолат бериш вазифасига муҳтож орган тўлайди	юқори бўгин ёки давлат органи тўлайди
Амалий вазифаси	Хўжалик субъектлари янги пассивларни (инвесторлар, креди-торларни жалб қилиш тўлов қобилиятини) мустаҳкамлаш	Хўжалик тизими ўз активларини сақлаш, суистеъмолга чек қўйиш, олдини олиш вазифаларини ҳал қилади
Етарлилиги	харажатлар ва натижалар нисбатига қаратилган оқилона етарлилик қондаси	имкони борича аниқлик ва айбдор шахсларни аниқлаш, шунингдек, зарар миқдорини аниқлаш
Натижалари	аудиторлик хулосаси хўжалик субъекти учун тавсиялар билан аудитор ҳисоботи	тафтиш далолатномаси, гашкилий хулосалар, ундириш мажбурий кўрсатмалар ва

		уларнинг бажарилишини текшириш
--	--	--------------------------------------

Ички ва ташқи (мустақил) аудит ўртасидаги фарқ

1.3-жадвал

Ички аудит	Ташқи аудит
Ушбу хўжалик тизимида ишлайдиган ҳисоб, назорат ва таҳлил мутахассислари томонидан бажарилади	Ёлланган ходим бўлмаган, лекин асосан шартнома асосида далолат бериш вазифасини бажарадиган профессионаллар томонидан амалга оширилади
Асосий вазифаси - ушбу хўжалик тизими доирасида маъмурият эҳтиёжини қондириш	Асосий вазифаси — «3-шахслар» - акциядорлар ва инвесторлар, банклар, шериклар, солиқ органлари ва шу кабилар эҳтиёжи учун ўз фикрини билдириш
Таъсирчанлик ва самарадорлик ТА ҳажмига, мазмунига ва характериға бевосита таъсир қилади	Ҳажми, мазмуни, характери, шунингдек, аудиторлик хатари ички аудитнинг сифати ва таъсирига қараб белгиланади
Хўжалик операциялари, ресурслардан фойдаланиш, ҳисоб-ҳисобот ва ички назоратнинг аҳволи белгиланган ҳисоб сиёсати ва умумий услубий қоидаларга мос келиши текширилади	Ташқи аудит кўламини ва миқдорнинг ҳисоб ва ахборот маълумотларига дастлабки ишонч даражасини аниқлаш учун ҳисоб ва ҳисобот ҳолати, ресурслардан фойдаланиш самарадорлиги ва ички назорат даражаси текширилади.
Ушбу хўжалик тизимида ишнинг функционал ва линияли бошқариш муносабатларига қаратилгани.	Аудит ресурсларнинг тўғри бўйича зарур гуруҳига ажратиш ва бир тусдаги операцияни қўлланиб ҳисобот ва даромад манбаларининг энг муҳим жойларига қаратилган.
Қолганларида назорат усуллари ўхшаш бўлиши мумкин, лекин уларнинг аудиторлар қўллайдиган нисбати турличадир	
Ички аудит активларнинг сақланишини жорий	Фирибгарлик, ўтирлик фактлари аниқланиш билан моддий

таъминлаш, моддий жавобгарликни қўйиш ва ташкил этиш, камомадлар, растрат ва ўғирликлар бўйича қарзларни аниқлаш ва тугатиш билан бевосита боғлиқ	жавобгарликни йўлга қўйиш нозорат қилиш ўртасидаги боғлиқлик бевосита эмас, қўшиб ёзиш ва ахборотдаги бузилишлар, уларнинг оқибати бўлсагина бундай алоқа пайдо бўлади
Ички аудит ташкилий жиҳатдан тафтиш объектларида мустақил бўлиши лозим, умуман улар шу хўжалик тизими раҳбарияти эҳтиёжини қондириш ва ундан иш ҳақи олишни оқлаши лозим.	Ташқи аудит фақат ташкилий жиҳатдан эмас, моддий жиҳатдан ҳам мижоздан мустақил бўлиши лозим
Ички аудит ички нозоратнинг бир қисми ва доимий бўлиши лозим	Ташқи аудит вақти-вақти билан ўтказилади ва тахминан йилда бир марта амалга оширилади.

Шуни ҳам назарда тутиш лозимки, ҳозирги пайтда юқори малакали аудиторлар сони ҳам кўпайиб бормоқда. Улар аудиторлик хизмат бозорида ўз мавқеига эга. Улар компьютер тизимини қўллашда малакали бўлиб, юқори малакага эга, ахборот-қидирув тизими ёрдамида анча мураккаб, Ўзбекистон Республикаси қонунилари ва меъёрий ҳуқуқий ҳужжатлар билан ишлашда юқори малака ва тажрибага эга эканликлари сезилиб туради. Республикаимизнинг янги аудиторлар ана шу мутахассислар сафини тўлдириб, тафтишчилардан кўпроқ фарқ қиладилар.

Халқаро амалиётда йирик аудиторлик фирмаларида алоҳида бўлинмалари мавжуд бўлиб, бири бухгалтерия ҳисобини юритиш масалари бўйича, яна бири эса - солиқни ҳисобга олиш билан боғлиқ масалалар бўйича маслаҳатлар беради, учинчиси эса - молиявий ҳисоботларнинг ишончлилигини текширади.

Бундай ҳолатлар Республикаимизда ҳозирги пайтда деярли амалда мавжуд эмас. Аудиторлик фирмаларида бундай профессионал бўлинмаларни ташкил этилиши аудитнинг ривожланишига олиб келади.

Ўзбекистон мустақилликка эришиб, бозор муносабатларига ўтгандан сўнг, турли мулкчилик шаклларига асосланган корхоналарнинг вужудга келиши муносабати билан уларни

назорат қилиш усули ҳам объектив равишда ўзгаришни тақозо этди. Давлат молиявий нazorати республикамиздаги мавжуд хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий фаолиятини назорат қилишни қамраб ололмайди. Бундан ташқари, уларнинг молиявий хўжалик фаолиятига аралашуви мантиқан тўғри келмай қолди. Шу боисдан ҳам, хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини назорат қилиш мустақил равишда амалга оширилиши объектив зарурият бўлиб қолди.

Аудитнинг моҳиятини, аҳамиятини ва вазифаларини таҳлил қилиш унинг жуда мураккаб, ижтимоий бетараф иқтисодий восита эканини кўрсатмоқда. Ривожланган ғарб давлатларида аудитнинг жадал ривожланишини тахминан XIX асрда капитал сарфи жадаллашуви ва бу капиталнинг йирик саноат, қишлоқ хўжалиги ҳамда жаҳон савдосига мос келадиган шакли акциядорлик жамиятлари тез ривожланиши билан боғлиқ равишда бошланган. Бундай шароитда инвесторларнинг акциядорлик жамиятларининг ёлланган маъмурияти билан муносабатлари тубдан ўзгарди.

Мамлакатимизда 1992 йил 9 декабрда биринчи марта меъёрий ҳужжатларда аудит сўзи тилга олинди. Ўшанда аудиторлик ташкилотларини ташкил этиш ва уларнинг фаолиятига доир меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар қабул қилинди.

Хуллас, бу меъёрий ҳужжатларда Ўзбекистонда аудиторларни гувоҳлик бериш фаолиятига зарурат мавжудлиги га бунинг фақат аудиторлар бажариши мумкинлиги белгилаб қўйилди. Ўзбекистонда аудитга талаб тобора орта борди ва амалётда кенг қўлланила бошлади, бу эса аудитни ҳуқуқий жиҳатдан тартибга солишни тақозо этди. Бу масала кейинчалик 2000 йил 26 майда «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунда «Аудиторлик фаолиятини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 365-сон Қарорида, Президентнинг 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615 сон Қарорида ва бошқа бир қанча қонун ва меъёрий ҳужжатларда ўз аксини топди.

Ўзбекистон аудитини ривожланган ғарб мамлакатлари аудити билан таққослаганда ҳали талабга жавоб беради, деб бўлмайди. Лекин Ўзбекистонда чинакам аудиторлик фаолиятининг қарор топиши, ислохотларининг бошқа кўплаб хайрли мақсадлари ҳам узоқ кутилган ижобий натижа беришига имконият яратилди.

Хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг асосий мезонларини тасдиқлаш учун уларнинг молиявий ҳисоботлари мажбурий тарзда ҳар йили аудит текширишдан ўтиши керак

Шунинг учун ҳам хўжалик юритувчи субъектлар молиявий ҳисобот аудитининг ўрни алоҳида аҳамият касб этади. Бундан ташқари, эълон қилинадиган ҳисоботни мустақил аудиторлик ташкилоти томонидан тасдиқланиши шартлиги тўғрисидаги қоида Қонунда ва бошқа ҳужжатларда белгилаб қўйилган.

Аудиторлик фаолиятини давлат йўли билан тартибга солиш Молия вазирлиги зиммасига юклатилган. Вазирликнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудит услубиёти бош бошқармасида аудиторлик фаолиятини ташкил қилиш ва лицензиялаштириш бўлими аудиторлик фаолиятини амалга ошириш ва аудиторлик ташкилотларига лицензия бериш вазифаларини амалга оширади.

Бухгалтерия ҳисоботини, тўлов-ҳисоб ҳужжатларини ва бошқа ҳужжатларни текшириш чиндан ҳам аудиторларнинг бевосита вазифасидир, бу ишлар айниқса мажбурий аудит бўйича бажарилиши шарт. Аудиторлик хизмати кўрсатиш аудиторлар ва корхоналар ўртасида ҳам, шунингдек мижозлар ўртасида ҳам соғлом рақобат негизида бўлиши керак. Бу иш асосан ўзаро ихтиёрий алоқалар ва муносабатлар билан бажарилиши даркор.

Хулоса қилиб айтганда, бозор иқтисодиёти шароитида энг самарали истиқболли назорат турларидан бири мустақил назорат ҳисобланади. Мустақил назорат қилиш аудиторлар, аудиторлик ташкилотлари томонидан шартнома асосида амалга оширилади. Турли мулкчилик шаклига асосланган хўжалик юритувчи субъектларда уларнинг молиявий аҳволини ҳолисона баҳолаш учун аудиторлик фаолиятининг вужудга келишининг объектив заруриятга айлантирди. Қуйидаги омиллар Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг вужудга келишини объектив зарурият қилиб қўйди:

- турли мулкчилик шакллариининг вужудга келиши, шунингдек, капиталнинг шаклланиши, инвесторлар синфининг пайдо бўлиши;

- молиявий ҳисобот объектив ахборотига асосланиб хўжаликка оид қарорларни қабул қилиш;

- далолат бериш, яъни турли эмитентларнинг ҳисоботлари тўғрилиги тўғрисида мутахассис сифатида ўз фикрини билдириш учун алоҳида махсус хулоса зарур бўлиб қолди;

- акциядорлик жамиятларининг маъмурияти (ижроия дирекцияси) мулкдорлар билан бевосита алоқа қилиш ва холисона ахборот бериш;

- ҳисобот тузувчи компаниялар маъмурияти ва уларнинг инвесторлари, шунингдек, бу ҳисоботдан фойдаланувчи бошқа шахсларнинг манфатлари объектив равишда бир-биридан фарқ қилиши;

-капитал ҳарақатининг замонавий шакли сифатида фонд бозори қарор топиши ва ривожланиши.

Маълумки, аудитнинг маълумотлар олиш базаси бўлиб, бухгалтерия ҳисобланади. Аудиторлар текшириш жарёнида текширишнинг махсус услубларидан фойдаланиб, аудиторлик далиллар йиғади, молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлиги ва тўғрилигини аудиторлик хулосалари билан тасдиқлайди ва ҳисоб маълумотларини тўғрилашга ўзларининг таклифларини беради.

1.3. Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида» Ўзбекистон Республикаси қонуни мустақил аудиторлик фаолиятини амалга оширишнинг ҳуқуқий асосларини белгилаб беради. Аудит соҳаси (иқтисодий субъектлар фаолиятини текшириш) ва унинг мақсади аниқлаб берилган. Қонунда ихтиёрий (ташаббусли) аудиторлик текширишдан ташқари мажбурий текшириш ҳам келтирилган.

Қонунга мувофиқ жисмоний шахслар - аудиторлар ва юридик шахслар - аудиторлик фирмалари аудиторлик фаолияти билан шуғулланишга ҳақлидир.

Янги таҳрирдаги «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги 2000 йил 26 майда қабул қилинган қонунда аудиторлик фаолияти таркибига кирадиган иш турлари, аудиторлик фирмаларининг ҳуқуқлари ва бурчлари ҳамда уларнинг буюртмачилар билан ўзаро муносабатлари белгилаб берилган. Аудиторлик текшириш натижаларини, ҳисобот ва аудитор хулосасини расмийлаштириш қоидалари келтирилган.

Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 октябрдаги «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги 365 сонли қарорида аудитор мутахассис ҳуқуқини олиш учун аттестация амали ва аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш ҳуқуқи учун лицензиялаш тартиби белгиланган.

Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятининг иккита йўналиши бўйича малака аттестатлари ва лицензиялар бўлиши назарда тутилган:

- умумий аудит (хўжалик юритувчи субъектлар бўйича аудит ўтказиш);
- банк аудити.

Аттестациялашни ўтказиш тартиби Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги 365-сон қарорига ҳамда Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 й. 4 апрелдаги ПҚ-615 сон

қарорига мувофиқ тасдиқланган аудиторлик ташкилотлари тўғрисида»ги Низомга асосан амалга оширилади. Мазкур низомга мувофиқ қуйидаги талаблар белгилаб қўйилган:

- Умумий қоидалар
- Лицензия олиш учун тақдим этиладиган ҳужжатлар
- Лицензия олиш учун ҳужжатларни кўриб чиқиш тартиби
- Лицензия бериш ёки лицензия беришни рад этиш тўғрисида қарор қабул қилиш тартиби
- Лицензияни қайта расмийлаштириш ва дубликат бериш тартиби
- Аудиторлик ташкилотига нисбатан қўйиладиган лицензия талаблари ва шартлари
- Лицензия талаблари ва шартларига риоя қилиниши устидан назорат ўрнатиш
- Лицензиянинг амал қилинишини тўхтатиб қуйиш, тўхтатиш, тиклаш ва бекор қилиш тартиби
- Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензияга эга бўлган аудиторлик ташкилотларининг реестрини юртиш
- Лицензияловчи органнинг қарорлари устидан шикоят қилиш.

Аудитор малака сертификати жисмоний шахсга, башарги у аудиторлик ташкилоти штатида бўлса ёки у билан аудиторлик ташкилоти фуқаролик-ҳуқуқий тусдаги шартнома тузган бўлса, аудиторлик текширувини амалга ошириш ҳуқуқини беради.

Малака сертификатига эга бўлган ҳар бир аудитор малака сертификатини олган йилдан кейинги йилдан эътиборан ҳар бир йил мобайнида республика аудиторлар жамоат бирлашмаси билан келишилган ҳолда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган малака ошириш дастурлари бўйича 60 соатдан кам бўлмаган ҳажмда малака ошириш курсларини ўтиши шарт. Аудитор малака сертификати Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан, агар даъвогар малака имтиҳонини муваффақиятли топширган бўлса, берилади.

Аудитор малака сертификатини олишга даъвогар қуйидаги талабларга жавоб бериши керак:

1) Ўзбекистон Республикаси олий таълим муассасаларида олинган олий иқтисодий маълумотга ёки хорижий давлатларнинг олий таълим муассасаларида олинган ҳамда қонун ҳужжатларига мувофиқ Ўзбекистон Республикасидаги таълимга эквивалент деб тан олинган олий иқтисодий маълумотга эга бўлиш ва охириги ўн йил ичида камида уч йиллик бухгалтерия ҳисоби, аудит, молиявий ёки солиқ назорати соҳасида ёҳуд шу соҳаларда

дарс бериш амалий иш стажига (шу жумладан ўриндошлик бўйича) эга бўлиш; ёки Ўзбекистон Республикаси олий таълим муассасаларида олинган иқтисодий бўлмаган олий маълумот ёхуд хорижий давлатларнинг таълим муассасаларида олинган ҳамда қонун ҳужжатларига мувофиқ Ўзбекистон Республикасидаги таълимга эквивалент деб тан олинган иқтисодий бўлмаган олий маълумот билан охириги ўн йил ичида камида 5 йил аудитор, бош бухгалтер, тафтишчи ёки солиқ инспектори сифатида иш стажига эга бўлиш, шу жумладан ўриндошлик бўйича; ёхуд Ўзбекистон Республикасида ёки хорижий давлатларда (қонун ҳужжатларига мувофиқ нострификациялаш ўтказилганлиги шarti билан) олинган иқтисодиёт фанлари номзоди (доктори) илмий даражага эга бўлиш;

2) республика аудиторлар жамоат бирлашмаси билан келишган ҳолда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланадиган таълим дастури асосида аудиторларни тайёрлаш марказларида махсус тайёргарликдан ўтилиши Сертификатланган бухгалтер-амалиётчи (САР)" ёки "Сертификатланган халқаро профессионал бухгалтер (СІРА)" сертификатлаш доирасида профессионал бухгалтерларни халқаро сертификатлаш дастури бўйича "Молиявий ҳисоб" фанини муваффақиятли топширганлиги тўғрисида ҳужжатнинг мавжуд бўлиши; "Сертификатланган бухгалтер-амалиётчи (САР)" сертификатига ёки "Сертификатланган халқаро профессионал бухгалтер (СІРА)" сертификатига ҳамда Ўзбекистон Республикаси ҳудудида иқтисодий соҳаларда 5 йилдан кам бўлмаган иш стажига эга бўлган даъвогарларга аудиторларни тайёрлаш марказларида махсус тайёргарликдан ўтмасдан малака имтиҳонини топширишга рухсат берилади.

Аудитор малака сертификатини олишга даъвогар Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигига қуйидаги ҳужжатларни илова қилган ҳолда малака имтиҳонини топширишга рухсат бериш тўғрисида ариза (махсус шаклга биноан) топширади:

1) тўлдирилган анкета (махсус шаклга биноан);

2) маълумот тўғрисидаги диплом ёки иқтисодиёт фанлари номзоди (доктори) илмий даражасини олганлик тўғрисидаги дипломнинг ҳужжатни берган муассаса томонидан белгиланган тартибда тасдиқланган ёки нотариал тасдиқланган кўчирма нусхаси;

ёки маълумот ёки илмий даража тўғрисидаги хорижий ҳужжатнинг эквивалентлигини тан олиш тўғрисидаги ваколатли давлат органи гувоҳномасининг ҳужжатни берган муассаса томонидан белгиланган тартибда тасдиқланган ёки нотариал

тасдиқланган кўчирма нусхаси (хорижий таълим муассасаларида олинган олий маълумот ёки илмий даража тўғрисидаги дипломга эга бўлинганда);

3) меҳнат дафтарчасидан нотариал тасдиқланган кўчирма (ўриндошлик бўйича меҳнат стажи маъжуд бўлган тақдирда бу ҳақида меҳнат дафтарчасига қайд қилинган ҳолда);

4) иккита фотосурат (3 x 4);

5) аудиторларни тайёрлаш марказларида махсус таълим олинганлиги тўғрисидаги ҳужжатнинг асл нусхаси (ушбу ҳужжат, агар ўқиш тугатилган санадан бошлаб ҳужжатларни топшириш санасигача бир йилдан кўп бўлмаган вақтда ўтган бўлса, ҳақиқий ҳисобланади) ва "Сертификатланган бухгалтер-амалиётчи (САР)" ёки "Сертификатланган халқаро профессионал бухгалтер (СІРА)" сертификатлаш доирасида профессионал бухгалтерларни халқаро сертификатлаш дастури бўйича "Молиявий ҳисоб" фанини муваффақиятли топширганлиги тўғрисида ҳужжатнинг ушбу ҳужжатни берган муассаса томонидан белгиланган тартибда тасдиқланган ёки нотариал тасдиқланган кўчирма нусхаси; ёки "Сертификатланган бухгалтер-амалиётчи (САР)" ва "Сертификатланган халқаро профессионал бухгалтер (СІРА)" сертификатларнинг ҳужжатни берган муассаса томонидан белгиланган тартибда тасдиқланган ёки нотариал тасдиқланган кўчирма нусхаси;

б) малака сертификатини бериш учун энг кам ойлик иш ҳақининг 1,5 баравари миқдориди йигим тўланганлиги тўғрисида гувоҳлик берувчи банк тўлов ҳужжати.

Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг буйруғи билан малака имтиҳонларини топшириш бўйича махсус комиссия ташкил этилади. Комиссия таркибига молия вазирлиги, жамоат ташкилотлари олий таълим муассасалари ходимлари киритилиши мумкин. Имтиҳон комиссиясининг раиси этиб молия вазирининг муовини тайинланади.

Даъвогарлар гуруҳи (камида 10 киши ва кўпи билан 20 киши) учун малака имтиҳони икки босқичда ўтказилади:

- тест синови (ёзма шаклда 4 академик соат мобайнида, унинг натижаларига кўра даъвогарга ёзма-оғзаки имтиҳон топшириш учун ижозат берилади);

- имтиҳон билетлари бўйича ёзма-оғзаки имтиҳон (масалаларни ечиш ва оғзаки жавобга тайёрланиш учун 3 академик соат берилади).

Малака имтиҳонининг иккала босқичини бир кун давомида ўтказишга ижозат берилмайди. Тестлар, имтиҳон билетлари саволлари ва тўғри жавоб вариантларини Ўзбекистон

Республикаси Молия вазирлиги Республика аудиторлар жамоат ташкилоти билан биргаликда Аудиторларни ўқитиш дастури асосида ишлаб чиқади.

Имтиҳон комиссияси раисининг имзоси қўйилмаган тест бланклари ва имтиҳон билетлари ҳақиқий эмас деб ҳисобланади. Тестлар ва имтиҳон билетларининг мазмуни қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга киритиладиган ўзгартиш ва қўшимчаларни ҳисобга олган ҳолда вақти-вақти билан қайта кўриб чиқилади. Тестга дастурнинг барча бўлимларини акс эттирадиган камидан 75 савол киритилади. Тест натижаларини ижодий деб эътироф этиш учун асос бўлиб ҳисобланадиган тўғри жавоблар миқдори имтиҳон тестларидаги мавжуд саволлар миқдорининг камидан 75 фоизини ташкил этиши керак. Тест натижалари салбий деб эътироф этилган тақдирда даъвогар ёзма-оғзаки имтиҳонни топширишга қўйилмайди, унга тақдим этган ҳужжатлари қайтариб берилади.

Имтиҳон билети тўрт қисмдан иборат, уларнинг ҳар бирида назарий қисм ва қўйдаги фанлар бўйича амалий вазифа мавжуд бўлади:

1-қисм. Молиявий ҳисоб.

2-қисм. Бошқарув ҳисоби, молиявий менежмент ва молиявий таҳлил.

3-қисм. Аудит.

4-қисм. Солиққа тортиш ва тадбиркорлик фаолиятини ҳуқуқий тартибга солиш.

Имтиҳон билети тўрт қисмининг ҳар бири бўйича жавоблар (шу жумладан масалани ечиш) беш балли тизим бўйича баҳоланади. Имтиҳон билети бўйича камидан 15 балл олган даъвогарлар имтиҳонни муваффақиятли топширган ҳисобланади. Малака имтиҳони ўтказилаётганда қонунлар ва йўриқнома материалларидан, маълумот берувчи ва махсус адабиётлардан фойдаланиш, бошқа даъвогарлар билан гаплашиш ман қилинади. Ушбу талабларни бузган даъвогарлар аудиториядан чиқарилади ва малака имтиҳонини топширмаган деб ҳисобланади. Бегона шахслар ва кузатувчиларнинг малака имтиҳонида ҳозир бўлишларига ижозат берилмайди. Тест имтиҳонини ўтказишга ажратилган вақт тугагач, даъвогарлар тестлар ва уларга жавобларни имтиҳон комиссиясига топширишлари шарт.

Ушбу талабларни бузган даъвогарлар малака имтиҳонини топширмаган деб ҳисобланади. Малака имтиҳони натижаларини имтиҳон комиссияси у ўтказилгандан сўнг кўпи билан икки кунда эълон қилади. Малака имтиҳони натижалари имтиҳон комиссиясининг баённомаси билан расмийлаштирилади ва

малака имтиҳони ўтказилган санадан сўнг 3 кун ичида Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигига топширилади. Малака имтиҳонини топширишга доир ёзма ишлар (тестлар, билетлар ва уларга жавоблар), шунингдек, имтиҳон комиссияларининг баённомалари Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигида белгиланган тартибда сақланади. Малака имтиҳонини топширмаган даъвогар (аудитор)га йигим қайтарилмайди. Малака имтиҳонини топширмаган даъвогар малака сертификатини олиш учун малака сертификатини бериш учун йигим тўлаши шарт билан белгиланган тартибда ҳужжатларни такроран топшириш ҳуқуқига эга.

Тижорат банкларида аудит ўтказиш Ўзбекистон Республикаси Марказий банкнинг 2000 йил 24 июндаги 403-сонли қарори билан тасдиқланган «Ўзбекистон Республикаси банкларида аудит текширувларини ўтказиш тўғрисида»ги Низомга асосан амалга оширилади. Унга асосан Ўзбекистон Республикасининг "Банklar ва банк фаолияти тўғрисида"ги ва "Аудиторлик фаолияти тўғрисида" (янги таҳрир) Қонунларига асосан тижорат банклари фаолияти ҳар йили Ўзбекистон Республикаси Марказий банкнинг банklarда аудит текширувларини ўтказиш ҳуқуқини берувчи сертификатига эга бўлган аудиторлик ташкилотлари томонидан текширилиши шарт.

Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг юқорида номи келтирилган қарорида лицензия бериш тартиби ва шунингдек уни бекор қилиш тартиби белгиланган. Ишда хато ва нуқсонларга, эътиборсизликка йўл қўйган аудиторлар ва аудиторлик фирмалари учун жиддий жазо чоралари кўзда тутилган.

Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ташкил этиш жаҳон амалиётида тупланган тажриба ҳисобга олиниб шаклланмоқда.

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонун асосий қонун ҳужжатларидан бири ҳисобланади. Унда аудитнинг Молия – ҳўжалик фаолиятида унинг зарур тенг ҳуқуқли бир элементи сифатидаги ўрни белгилаб берилган. Мамлакатимиз учун бу жуда муҳим, чунки молиявий назорат тарихида унинг бошқа турларидан давлат назорати устун турар эди. Айни шу қонуннинг қабул қилиниши республикада аудит қарор топганини тасдиқлади.

Аудиторлик фаолияти стандартлар (қоидалар) билан меъсрий жиҳатдан тартибга солинади. Стандартнинг асосий вазифаси аудитнинг молия – ҳўжалик фаолиятининг барча субъектлари ва

аввало арбитраж (ҳакамлик) суди томонидан бир хил талқин қилинадиган меъёрини белгилашдир.

Аудит стандартлари тўрт турга бўлинади: умумий тизим стандартлари; ташкилий – технологик стандартлар, ҳисобот стандартлари; аудитнинг турлари (умумий аудит ва банк аудити) учун махсус стандартлар.

Стандартларни амалга ошириш учун зарур бўладиган ҳужжатларда стандартларни қўлланишига, стандартлар асосида аудиторлик фаолиятини ташкил этишга доир маълумотлар бўлиши лозим.

Бир томондан аудиторлик ташкилотлари, иккинчи томондан мижозлар (текшириладиган ташкилотлар) муносабатлари шартнома асосида, Ўзбекистон Республикаси қонунларига мувофиқ ташкил этилади.

Аудиторлик хизмати кўрсатиш тўғрисидаги шартномада кимга хизмат қилиш, хизмат кўрсатиш жойи, тўланадиган ҳақ миқдори ва тўлаш тартиби, томонларнинг масъулияти кўрсатилади. Шартнома шартлари ва мазмуни «Ўзбекистон Республикасида Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонун талабларига зид бўлмаслиги лозим.

Аудиторлик фирмасининг тавсифи ва мақоми «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунда белгилаб берилган. Аввало аудиторлик фирмаси Ўзбекистон Республикаси қонунларида кўзда тутилган ҳар қандай ташкилий - ҳуқуқий шаклда (очиқ турдаги акциядорлик жамияти шакли бундан мустасно) бўлиши мумкин. Аудиторлик фирмаларининг кўпи масъулияти чекланган жамият шаклида экани аниқланган.

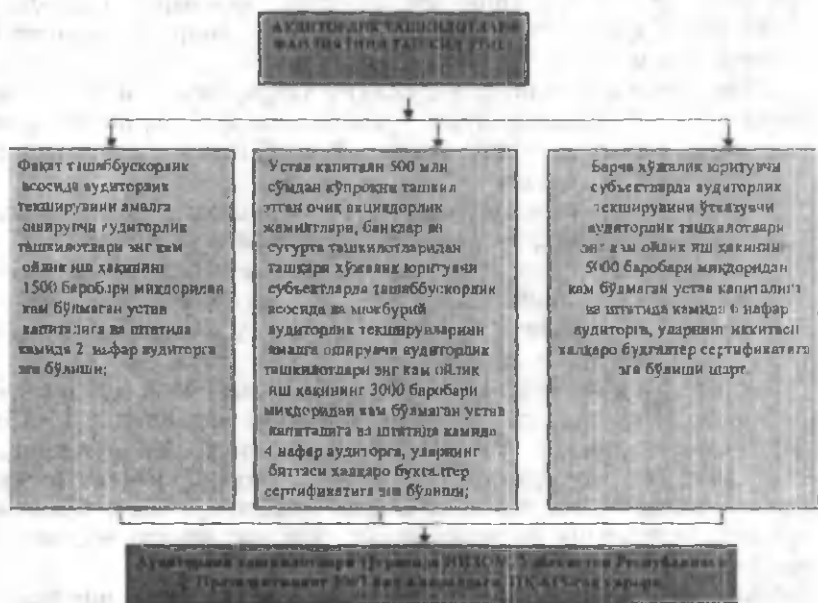
Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615-сон қарорига мувофиқ тасдиқланган Аудиторлик ташкилотлари тўғрисидаги НИЗОМга асосан аудиторлик ташкилотларини 2008 йил 1 январдан бошлаб ташкил қилиш янги тартибда амалга оширилади. Бу низомга мувофиқ қуйидагича ташкил этиш белгиланган.

1. Фақат ташаббускорлик асосида аудиторлик текширувини амалга оширувчи аудиторлик ташкилотлари энг кам ойлик иш ҳақининг 1500 баробари миқдоридан кам бўлмаган устан капиталига ва штатида камида 2 нафар аудиторга эга бўлиши;

2. Устав капитали 500 млн. сўмдан кўпроқни ташкил этган очиқ акциядорлик жамиятлари, банklar ва суғурта ташкилотларидан ташқари ҳужалик юритувчи субъектларда ташаббускорлик асосида ва мажбурий аудиторлик текширувларини амалга оширувчи аудиторлик ташкилотлари энг кам ойлик иш ҳақининг 3000 баробари миқдоридан кам бўлмаган

устав капиталига ва штатида камида 4 нафар аудиторга, уларнинг биттаси халқаро бухгалтер сертификатига эга бўлиши;

3. Барча хўжалик юритувчи субъектларда аудиторлик текширувини ўтказувчи аудиторлик ташкилотлари энг кам ойлик иш ҳақининг 5000 баробари миқдоридан кам бўлмаган устав капиталига ва штатида камида 6 нафар аудиторга, уларнинг иккитаси халқаро бухгалтер сертификатига эга бўлиши шарт.



2-чизма. Ўзбекистонда аудиторлик ташкилотларини ташкил этиш

Ҳозирги вақтда аудиторлик фирмаларининг ягона таснифи йўқ. Фирмаларнинг асосий белгиларига қуйидагиларни киритиш мумкин: фаолият тавсифи (базарадиган вазифалари), базарадиган хизматнинг ҳажми.

Фаолият тавсифи (базарадиган вазифалари) бўйича аудиторлик фирмалари универсал ва ихтисослашган фирмаларга ажратилади.

Универсал аудиторлик фирмалари аудитнинг у ёки бу тури (банк аудити, умумий аудит) билан шуғулланиш ҳуқуқини берадиган лицензиясига эга бўлиши ҳамда аудиторлик текширишини ташкил қилиш; бухгалтерия ҳисобини йўлга

қўйиш, тиклаш ва юритишга доир хизматлар, хўжалик — молия фаолиятини таҳлил этиш, молия, бошқарув ва солиқ ҳисоби масалалари юзасидан маслаҳат бериш, ўқитиш, компьютер ҳисоби; ўз фаолияти тури бўйича бошқа хизматлар каби гоят хилма-хил ишлар билан шуғулланиши мумкин.

Ихтисослашган аудиторлик фирмалари маълум турдаги ишларни бажаради, масалан, фақат аудиторлик текширишларини ўтказади ёки бухгалтерия ҳисобини тиклайди.

Аудиторлик фирмалари аудиторлик фаолиятдан ташқари бирор тадбиркорлик фаолияти билан шуғулланишига ҳақли эмас.

Қўрсатиладиган хизматлар ҳажми жиҳатидан аудиторлик фирмалари катта, ўрта ва кичик фирмаларга бўлинади. Бироқ уларнинг ўртасида аниқ чегара йўқ. Универсал фирмалар кўпинча катта ва ўрта бўлиши мумкин. Бу бажариладиган хизмат ҳажми штатдаги аудиторлар сонига қараб аниқланади. Бажариладиган хизматлар ҳажмининг асосий мезони хизматни бажаришдан тушган даромад ҳажмидир. Бунда, мамлакатимизда қабул қилинганидек, ўлчов бирлиги сифатида энг кам меҳнат ҳақи миқдоридан фойдаланилади (1.4.-жадвал).

1.4.-жадвал.

Аудиторлик фирмалари таснифи

Аудиторлик фирмасининг номи	Ходимлар сони	Бир йилда хизматни бажаришдан тушган даромад ҳажми, энг кам меҳнат ҳақи ҳисобида
Кичик	10 нафаргача	5000 баравар
Ўрта	10 нафардан 50 нафаргача	5000 бараваридан 50000 бараваригача
Йирик	50 нафардан ортиқ	50000 бараваридан ортиқ

Ҳозирги вақтда республикада кичик ва ўрта аудиторлик фирмалари ташкил этилмоқда. Мамлакатимизда аудит ташкилотлари ривожланиши билан улар уюшмаларга, иттифоқларга ва бошқаларга бирлашади. Бундай бирлашмаларнинг мақсади аудиторлик фаолиятини тақсимлашдир.

1.4 Аудиторлик фаолиятининг стандартлари

Аудиторлик стандартлари бу барча аудиторлар (аудиторлик фирмалари) ўз профессионал фаолияти жарёнида амал қилиниши лозим бўлган ягона базавий қоидалардир.

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш жарёнида аудиторлик стандартларига риоя қилиш аудит сифатининг маълум даражасини ва унинг натижалари ишончли бўлишини кафолатлайди.

Аудиторлик стандартлари аудиторлар тайёрлаш учун мўлжалланган барча дастурларнинг ва аудиторлик фаолияти билан шугулланиш ҳуқуқи учун «Аудит» бўлими бўйича малака имтихонлари дастурларининг асосидир.

Шунингдек, аудиторлик дастурлари судда аудитни ўтказиш сифатини исботлаш учун асос хамдир ва аудитор стандартдан қанча чекинганига қараб, аудиторнинг жавобгарлиги даражаси аниқланади. Ўз фаолиятида бирор стандартдан чекинишга йўл қўйган аудитор бунинг сабабини тушунтириб беришга тайёр бўлиши лозим.

Аудиторлик стандартларининг аҳамияти шундаки, улар:

- бу стандартларга риоя қилиш аудиторлик текшириши юқори сифатли бўлишини таъминлайди;

- аудиторлик амалиётига янги илмий ютуқларни жорий этишга кўмаклашади;

- аниқ вазиятларда аудиторнинг қандай ҳаракат қилишини белгилаб беради. Барча стандартлар бир хил тузилган бўлиб, қуйидаги бўлимлари мавжуд:

1. *Умумий қоидалар;*
2. *Стандартда фойдаланиладиган асосий тушунчалар ва таърифлар;*
3. *Стандартнинг моҳияти;*
4. *Амалий иловалар.*

Умумий қоидалар бўлимлари акс эттирилади:

- ушбу стандартни ишлаб чиқиш мақсади ва зарурати;
- стандартлаш объекти;
- стандартни қўллаш соҳаси;
- бошқа стандартлар билан ўзаробоглиқлиги

«Стандартда фойдаланиладиган асосий тушунчалар ва таърифлар» бўлимлари асосий атамалар ва уларнинг қисқача тавсифи келтирилади.

«Стандартнинг моҳияти» бўлимлари тавсифлашни талаб қиладиган муаммо баён қилинади, у таҳлил қилинади ва ҳал қилиш усули келтирилади.

Стандартда ҳам бошқа меъёрий ҳужжатлар каби стандартнинг рақами, ишга туширилган вақтда, уни ишлаб чиқишдан кўзланган мақсад; стандартни қўлланиш соҳаси; муаммо таҳлили; муаммони ҳал этишнинг мумкин бўлган амаллари бўлиши лозим.

Меъёрий ҳужжат ва қўлланиш мажбурий бўлган аудиторлик стандартларидан ташқари аудиторлик фирмаларида ўз ички аудиторлик стандартлари ишлаб чиқилиши мумкин.

Одатда фирманинг етакчи мутахассислари ишлаб чиққан ва аниқ аудиторлик амалларини бажаришда амалда синовдан ўтган усуллардан ана шундай стандарт сифатида фойдаланилади. Бундай усулларни фирма қаттиқ сир сақлайди, чунки энг кам хатар билан ва энг кам вақтда сарфлаб аудиторлик текширишини ўтказишга имкон берадиган текшириш усулини «ноу-хау» деб билади.

Фирма ходимларини қонунлардан ва профессионал стандартлардаги ўзгаришлар билан таништиришни; аудиторлик текширишларининг дастурларини ишлаб чиқиш ва уларни фирманинг етакчи мутахассислари ва раҳбарлари йиғилишида тасдиқлашни; аниқ бир мижозда текшириш ишларини бажариш учун аудиторлар ва мутахассислар гуруҳини тузишни; текшириш нагижаларини муҳокама қилиш тартибини, ҳужжатларни сақлашни ташкил этишни фирманинг аудиторлик стандартлари қаторига киритиш мумкин.

Халқаро даражадаги профессионал талабларни ишлаб чиқиш билан бир неча ташкилот шуғулланмоқда. 1977 йилда тузилган Бухгалтерларнинг халқаро федерацияси шулар жумласидандир. Шу ташкилот доирасида доимий автоном қўмита ҳуқуқи билан ишлаётганган аудиторлик амалиёти бўйича халқаро қўмита аудиторлик стандартлари билан шуғулланмоқда.

Халқаро аудит стандартларни ишлаб чиқиш зарурати аввало дунёда юз бераётган иқтисодий ҳаётни интеграциялаш жараёнларидан келиб чиқмоқда.

Бошқа барча фирмалар каби аудиторлик фирмалари ҳам жаҳоншумул тус олиб, йирик халқаро гуруҳларга айланмоқда. Демак, аудитни халқаро миқёсда бир хил қилиш зарурати пайдо бўлди. Дунёдаги йирик аудиторлик фирмалари орасида тўртта энг катта халқаро аудиторлик компаниялари (уларни «Катта тўртлик» дейишади) мавжуд. Улар Делойт энд туш, КПМГ, Эрнест энд

Янг ҳамда Прайсуотерхоус компанияларидир. Ўзбекистонда уларнинг ваколатхоналари мавжуд.

Аудит соҳасидаги муаммолар бутун дунёда деярли бир хилдир, шу сабабли айрим мамлакатларнинг профессионал аудиторлик ташкилотлари бу муаммоларни ҳал қилиш усулларини ишлаб чиқар экан, аввало бошқа профессионал ташкилотларда бу муаммоларни ҳал қилиш вариантларини ўрганадилар.

Турли мамлакатлар аудиторларининг амалий фаолиятида халқаро аудиторлик стандартларидан фойдаланишнинг вариантлари кўп. Чунончи, айрим мамлакатларда халқаро стандартлардан ўз миллий стандартларини ишлаб чиқиш учун база сифатида фойдаланилади. Бундай мамлакатлар қаторига Австралия, Бразилия, Ҳиндистон, Голландия, Россия ҳамда Ўзбекистон киради.

Ўз стандартларини ишлаб чиқишга қарор қилинмаган мамлакатларда халқаро стандартлар тўла қабул қилинади ва миллий стандарт сифатида фойдаланилади. Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи, Шри-Ланка шундай мамлакатлар қаторига киради.

Аудитнинг ўз миллий стандартлари бўлган энг ривожланган мамлакатларда, масалан, Канада, Буюк Британия, Ирландия ва АҚШда профессионал ташкилотлар халқаро стандартларни эътибор учун қабул қилади.

Мамлакатимизда аудиторлик хизмати бозорининг ривожланиши Ўзбекистоннинг ўзига хос хусусияти ҳамда халқаро тажрибани ҳисобга олган ҳолда аудит стандартларини ишлаб чиқиш заруратига олиб келди. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги аудиторлик фаолияти соҳасидаги стандартларни барпо этиш ишига бошчилик қилди.

Аудиторлик стандартлари бўйича халқаро кўмита миллий стандартларни ишлаб чиқиш учун фойдаланишга тавсия этган 33 стандартдан биринчи навбатда Ўзбекистонда 21 таси танлаб олинди. Ҳозирги вақтда бу стандартларни лойиҳалари тасдиқлашни иқтисодий нашрларда эълон қилинди ва муҳокамадан ўтди (1.5-жадвал).

Аудиторлик стандартлари учта асосий турни ўз ичига олади:

1. Аудитнинг умумий стандартлари;
2. Аудитнинг ишчи стандартлари;
3. Ҳисобот стандартлари.

Қуйидагилар умумий стандартлардир:

- 1.1 ЎзР 3-сон АМС «Аудитни режалаштириш»;
- 1.2 ЎзР 5-сон АМС «Аудитор иши сифатини назорат қилиш»;

1.3 ЎзР 6-сон АМС «Аудитни ҳужжатлаштириш»;

1.4 ЎзР 11-сон АМС «Компьютерда ишланган маълумотлар (КИМ)нинг аудити».

Ушбу турдаги стандартлари асосий стандарт бўлганлиги сабабли уларнинг айрим элементлари Аудиторлик фаолиятининг стандартларига киритилган, чунки айни шу элементлар аудитнинг асосий қондалари, унинг мақсадлари ва ҳажмини, шунингдек аудиторлик фаолияти билан шуғулланишни хоҳловчиларнинг билими ва малакасига талабларни белгиллаган.

1.5-жадвал

Ўзбекистонда қабул қилинган аудиторлик стандартлари
(1.01.2004 йилгача бўлган маълумот)

АФМС рақами	Номлари	Адлия вазирлигида рўйхатга олинган	Молия вазирлигида тасдиқланган
03-АФМС	Аудитни режалаштириш	837-сон, 10.11.1999 йил	54-сон, 14.07.1999 йил
04-АФМС	Аудиторлик ташкилотларининг ички стандартларга амал қилиш талаблари	1624-сон, 25.09.2006 йил	76-сон, 21.08.2006 йил
05-АФМС	Аудитор иши сифатини назарот	811-сон, 03.09.1999 йил	62-сон, 04.08.1999 йил
06-АФМС	Аудитни ҳужжатлаштириш	812-сон, 03.09.1999 йил	61-сон, 04.08.1999 йил
09-АФМС	Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги	813-сон, 03.09.1999 йил	63-сон, 04.08.1999 йил
10-АФМС	Молия ҳисоботи таркибида бошқа маълумотлар	822-сон, 23.09.1999 йил	75-сон, 09.09.1999 йил
12-АФМС	Аудиторлик текшириш жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назарот тизимини баҳолаш	1673-сон, 12.04.2007 йил	108-сон, 29.12.2006 йил
11-АФМС	Компьютерда ишланган	823-сон, 23.09.1999 йил	76-сон, 09.09.1999 йил

	маълумотлар (КИМ)нинг аудити		
13- АФМС	Таҳлилий тадбирлар	814-сон, 03.09.1999 йил	64-сон, 04.08.1999 йил
14- АФМС	Аудиторлик танлаш	815-сон, 03.09.1999 йил	59-сон, 27.07.1999 йил
16- АФМС	Эксперт ишидан фойдаланиш	816-сон, 30.09.1999 йил	60-сон, 27.07.1999 йил
24- АФМС	Молиявий ҳисоботда фарқлар аниқланганда аудиторлик ташкilotнинг ҳаракати	1045-сон, 30.06.2001 йил	49-сон, 31.05.2001 йил
25- АФМС	Аудиторлик текшируви утказишда норматив ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш	14-сон, 27.01.2003 йил	1223-сон, 28.02.2003 йил
31- АФМС	Ҳўжалик юритузчи субъект фаолияти билан танишув	48-сон, 31.05.2001 йил	1043-сон, 21.06.2001 йил
50- АФМС	Аудиторлик далиллари	1128-сон, 18.04.2002 йил	48-сон, 03.04.2002 йил
55- АФМС	Ўзаро боғлиқ шахслар уртасидаги битимлар бўйича аудиторлик далиллари олиш тамойлари	1224-сон, 03.03.2003 йил	15-сон, 27.01.2003 йил
56- АФМС	Молиявий ҳисобот тузилган санадан кейинги ҳодисалар	1236-сон, 09.04.2003 йил	54-сон, 09.04.2003 йил
60- АФМС	Бошқа аудитор иши натижаларидан фойдаланиш	1221-сон, 20.02.2003 йил	16-сон, 27.01.2003 йил

70- АФМС	Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик ҳулласаси	20-сон, 14.03.2001 йил	1016-сон 10.03.2001 йил
80- АФМС	Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи	1220-сон, 19.02.2003 йил	13-сон 27.01.2003 йил
90- АФМС	Аудиторлик ташкilotларининг касбга доир хизматлар	1017-сон, 10.03.2001 йил	19-сон 14.02.2001

Аудитнинг ишчи стандартлари қуйидагилардир:

- 2.1. ЎзР 04-сон АФМС «Аудиторлик ташкilotларининг ички стандартларга амал қилиш талаблари»;
- 2.2. ЎзР 12-сон АФМС «Аудиторлик текшириш жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш»;
- 2.3. ЎзР 13-сон АМС «Таҳлилий тадбирлар»;
- 2.4. ЎзР 14-сон АМС «Аудиторлик танлаш»;
- 2.5. ЎзР 16-сон АМС «Эксперт ишидан фойдаланиш»;
- 2.6. ЎзР 25-сон АФМС «Аудиторлик текшируви утказишда норматив-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш»;
- 2.7. ЎзР 31-сон АФМС «Хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишув»;
- 2.8. ЎзР 50 -сон АФМС «Аудиторлик далиллари»;
- 2.9. ЎзР 55-сон АФМС «Ўзаро боғлиқ шахслар ўртасидаги битимлар бўйича аудиторлик далилларини олиш тамойиллари»;
- 2.10. ЎзР 90-сон АФМС «Аудиторлик ташкilotларининг касбга доир хизматлари».

Ишчи стандартларини ишлаб чиқиш узоқ давом этадиган жараён бўлиб, халқаро стандартларни ҳам, мамлакатимиздаги аудиторлик тажрибасини ҳам пухта ўрганишни талаб қилади.

Ҳисобот стандартларига қуйидагилар қиради:

- 3.1. ЎзР 10-сон АМС «Молия ҳисоботи таркибида бошқа маълумотлар»;
- 3.2. ЎзР 56-сон АФМС «Молиявий ҳисобот тузилган санадан кейинги ходисалар»;
- 3.3. ЎзР 60-сон АФМС «Бошқа аудитор иши натижаларидан фойдаланиш»;

3.4 ЎзР 70-сон АФМА «Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосаси»;

3.5 ЎзР 80-сон АФМС «Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи».

Бу стандартлар жуда муҳимлиги сабабли аудитор ҳисоботларнинг тури ва мазмуни фақат аудиторнинг ўзи эмас, аудитор хулосаси билан тасдиқланган ҳисоботнинг барча фойдаланувчиларига ҳам маълум бўлиши лозим. Аудиторнинг махсус саволни текширишдан ташқари деярли барча ҳисобот стандартлари биринчи навбатдаги стандартларга киритилган.

Ҳар бир аудиторлик ташкилоти Ўзбекистон Республикасининг аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларига мувофиқ ўзининг ички стандартларини ишлаб чиқишлари мажбурийдир (1-илова).

Аудит услубиятининг турли масалалари бўйича мамлакат стандартлари йўқлиги пайтида аудиторлар ўз ишларида аудитнинг халқаро стандартларига амал қилиши мақсадга мувофиқдир, халқаро стандартлар бўлмаса ёки уларни қўллаш мумкин бўлмаса, ўз профессионал тажрибасига асосланиб иш тутиши лозим.

1.5.Мажбурий ва ташаббус аудити

Мажбурий аудит ўтказиладиган иқтисодий субъектлар:

Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларида тўғридан-тўғри белгилаб қўйилган ҳолларда мажбурий аудиторлик текшириши ўтказилади, ташаббус аудити иқтисодий субъектнинг қарори билан ўтказилади.

Мамлакатимизда мажбурий аудит Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуннинг 10-моддасига мувофиқ қуйидаги хўжалик юритувчи субъектлар мажбурий аудиторлик текширувидан ўтказилади:

- акциядорлик жамиятлари;
- банклар ва бошқа кредит ташкилотлари;
- суғурта ташкилотлари;
- инвестиция фондлари ҳамда юридик ва жисмоний шахсларнинг маблағларини жамлаб турувчи бошқа фондлар ҳамда уларнинг бошқарув компаниялари;
- манбалари юридик ва жисмоний шахсларнинг ихтиёрий бадаллари бўлмиш хайрия фондлари ва бошқа ижтимоий фондлар;
- маблағларининг ҳосил бўлиш манбалари қонун ҳужжатларида назарда тутилган, юридик ва жисмоний шахслар

томонидан қилинадиган мажбурий ажратмалар бўлмиш бюджетдан таъқари фондлар;

• устав фондида давлатга тегишли улуш бўлган хўжалик юритувчи субъектлар (1.6-жадвал).

Мажбурий аудиторлик текширувининг буюртмачиси хўжалик юритувчи субъект бўлади. Аудиторлик ташкилотини танлаш хўжалик юритувчи субъект мулкдори, шунингдек қатнашчилари (акциядорлари)нинг умумий йиғилиши билан келишиб олинади.

Мажбурий аудиторлик текширувини ўтказишдан бош тортиш хўжалик юритувчи субъектдан энг кам ойлик иш ҳақининг юз бараваридан беш юз бараваригача миқдорда жарима ундиришга, шунингдек унинг раҳбарини қонун ҳужжатларида белгиланган жавобгарликка тортишга сабаб бўлади. Жариманинг тўланиши хўжалик юритувчи субъектни мажбурий аудиторлик текширувидан ўтишдан озод қилмайди.

Аудит айна акциядорлик жамиятлари учун айниқса долзарбдир. У акциядорлик жамиятига умуман бир қанча ҳолларда зарур бўлади:

- йиллик бухгалтерия ҳисоботи тўғрилигини тасдиқлаш учун;
- акциядорлик жамияти қимматли қоғозлари эмиссияси проспектига илова қилинадиган ҳужжатларни тасдиқлаш учун;
- акциядорлик жамияти қимматли қоғозлари бўйича йиллик ҳисоботни тасдиқлаш учун;
- бошқа ҳолатларда

Амалдаги қонувлар ва Ўзбекистон Республикаси ҳукумати қарорлари бўйича иқтисодий субъектларни йиллик мажбурий аудиторлик текширишининг мезонлари

1.6-жадвал

Иқтисодий субъектларнинг бухгалтерия (молиявий) ҳисоботи қуйидаги мезонлар бўйича ҳар йили мажбурий аудиторлик текширувидан ўтказилади	
Мезонлар	Иқтисодий субъектларнинг турлари
1. Иқтисодий субъектнинг ташкилий-ҳуқуқий шакли	Ҳисобот йили охирида иштирокчилар миқдори борлигидан қатъий назар очиқ турдаги акциядорлик жамияти ташкилий-ҳуқуқий шаклидаги иқтисодий субъектлар
2. Иқтисодий субъект фаолияти тури	Банклар ва бошқа кредит муассасалари Сугурта ташкилотлари ва ўзаро сугурталаш жамиятлари Товар ва фонд биржалари

	Инвестиция фондлари ҳамда юридик ва жисмоний шахсларнинг маблағларини жамлаб турувчи бошқа фондлар ҳамда уларнинг бошқарув компаниялари;
	Шаклланиш манбалари юридик ва жисмоний шахслар ихтисрий бадаллари бўлмиш хайрия фондлари ва бошқа ижтимоий фондлар;
	Маблағларининг ҳосил бўлиш манбалари қонуқ ҳужжатларида назарда тутилган, юридик ва жисмоний шахслар томонидан қилинадиган мажбурий ажратмалар бўлмиш бюджетдан ташқари фондлар;
	Устав фондида давлатга тегишли улуш бўлган хўжалик юритувчи субъектлар.
3. Иқтисодий субъект низоом фондини шакллантириш манбалари	Низоом капиталида (низоом жамғармасида) хорижий инвестицияларга тегишли улуш бўлган иқтисодий субъектлар

Ўзбекистон Республикасининг акциядорлик жамиятлари тўғрисидаги қонунига мувофиқ йиллик йиғилишга ҳисоботни тақдим этишдан олдин акциядорларнинг умумий йиғилиши тайинлаган аудитор (фуқаро ва ташкилот) томонидан текширилган ва тасдиқланган бўлиши керак. Унга мувофиқ акциядорлик жамияти матбуотда ҳар йили:

- бухгалтерия баланси (1-шакл);
- молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот(2-шакл)ни эълон қилиши шарт.

Акциядорлик жамияти йиллик молиявий ҳисоботни текшириш ва унинг тўғрилигини тасдиқлаш учун ушбу жамият ва унинг иштирокчилари билан мулкий манфаатлар билан боғлиқ бўлмаган профессионал аудиторни жалб этиш керак.

Бундан ташқари, аудиторлик текшириши (барча акциядорлик жамиятларида, жумладан ўз молиявий ҳисоботларини эълон қилишга мажбур бўлмаган жамиятларда ҳам) ҳар қандай вақтда 51 фоиз ва ундан ортиқни ташкил қилувчи акциядорларнинг талаби билан амалга оширилади.

Акциядорлик жамиятининг фаолиятини аудиторлик текширишни ўтказиш тартиби қонунда ва жамият низомида белгиланади. Акциядорлик жамиятлари ва аудиторлик фирмалари (аудиторлар) ҳамкорлигининг бошқа асосий йўналиши акциядорлик жамияти кўшимча маблағларни

(инвестицияларни) жалб этиш учун акцияларнинг янги (кўшимча, иккиламчи) эмиссиясини чиқариш чоғида қимматли қоғозлар эмиссияси проспектига киритиладиган ахборотларни ва ҳужжатларни аудиторлик хулосаси билан тасдиқлашдир.

Қимматли қоғозлар эмиссияси амали қуйидаги босқичлардан иборат:

- эмитентнинг (акциядорлик жамиятининг) қимматли қоғозлар чиқариш тўғрисида қарор қабул қилиш;

- эмитентнинг қимматли қоғозлар эмиссияси проспектини тайёрлаш ва тасдиқлаш;

- қимматли қоғозларни асослашга рўйхатдан ўтказиш;

- таъсис ҳужжатларининг нотариал тасдиқланган нусхалари;

- эмиссия проспекти;

- эмиссия проспектини нашр қилиш ва қимматли қоғозларга обуна тўғрисидаги хабарни оммавий ахборот воситаларида эълон қилиш (қимматли қоғозларни сотишга қўйишдан олдин матбуотда хабар қилиш ва қимматли қоғозлар рўйхатга олинмай туриб проспектни тарқатиш тақиқланади);

- қимматли қоғозларни жойлаштириш;

Қимматли қоғозлар чиқаришга қарор қабул қилган акциядорлик жамиятига асосан қимматли қоғозлар эмиссияси проспектини тайёрлаш ва тасдиқлаш босқичида аудиторлик фирмаси (аудитор) билан ҳамкорлик зарур бўлади.

Қимматли қоғозлар эмиссияси проспектига киритилиши лозим бўлган рақамлар, маълумотлар ва ҳужжатларнинг рўйхати Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг йўриқномасида белгилаб қўйилган бўлиб, улар қуйидагилардир:

- эмитент тўғрисидаги асосий маълумотлар;

- эмитентнинг молиявий аҳволи тўғрисидаги маълумотлар;

- қимматли қоғозлар чиқарилиши тўғрисидаги хабар.

Эмитентнинг молиявий аҳволи тўғрисидаги маълумотлар бошқа маълумотлардан ташқари қуйидагиларни ҳам ўз ичига олади:

- молиявий ҳужалик фаолиятининг бухгалтерия баланси ва молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот аудиторлик текшириши ва аудиторлик хулосаси билан тасдиқланган бўлиши лозим;

- қимматли қоғозлар чиқариш тўғрисида қарор чиқаришдан олдинги сўнги чорак охиридаги ҳолатга доир бухгалтерия баланси, бу баланс ҳам аудиторлик текшириши ва хулосаси билан тасдиқланган бўлиши керак.

Акциядорлик жамиятларининг аудиторлик фирмалари (аудиторлар) билан ҳамкорликнинг учинчи йўналиши

иккинчисидан мантиқан келиб чиқади. Агар акциядорлик жамияти қимматли қоғозни чиқарган бўлса, у қимматли қоғозлар бўйича ҳисобот тузиши лозим.

Қимматли қоғозларнинг эмитентлари томонидан қимматли қоғозлар чиқариш якунлари тўғрисидаги ҳисоботларни ва қимматли қоғозлар бўйича йиллик ҳисоботларни тузиш ва тақдим этиш тартиби Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг «Қимматли қоғозларнинг эмитентлари томонидан қимматли қоғозлар чиқариш якунлари тўғрисида ҳисобот тузиш ва тақдим этиш тартиби ва акциядорлик жамиятларининг қимматли қоғозлар бўйича йиллик ҳисобот тузиш ва тақдим этиш тартиби тўғрисида»ги йўриқномасида белгиланган.

Қимматли қоғозлар чиқариш якунлари тўғрисидаги ҳисоботлар қимматли қоғозларни чиқарган акциядорлик жамияти-эмитент томонидан тузилади ва қимматли қоғозлар эмиссияси проспектини рўйхатга олган органга тақдим этилади. Бу ҳисоботлар қимматли қоғозларни жойлаштириш муддати давомида ва уларни жойлаштириш тугагандан сўнг, ёки чиқарилган қимматли қоғозларни жойлаштириш тугагандан сўнг тақдим этилади. Қимматли қоғозларни чиқариш якунлари тўғрисидаги ҳисоботларни тақдим этиш муддатлари ушбу чиқарилган қимматли қоғозларнинг умумий номинал қийматига боғлиқ.

Акциядорлик жамиятларининг акция чиқариш якунлари тўғрисидаги ҳисоботларни тақдим этишда уларнинг тузулиши усулига — акциядорлик жамияти оддий тартибда тузилганига ёки давлат корхоналарни хусусийлаштириш натижасида ташкил этилганига қараб, маълум тафовут бор.

Акциядорлик жамиятини таъсис этиш чоғида чиқарилган акцияларни жойлаштириш пайтида қимматли қоғозларни чиқариш якунлари тўғрисида шу акцияларни жойлаштириш муддати давомида ҳисобот тақдим қилинмайди.

Таъсис этилган акциядорлик жамиятлари (давлат корхоналарини хусусийлаштириш натижасида ташкил этилган акциядорлик жамиятларидан ташқари) улар фаолиятининг дастлабки календар йили тугагандан сўнг рўйхатга олувчи органларга навбатдаги чорак (йиллик) бухгалтерия ҳисоботини тақдим этиш учун белгиланган муддатда жамиятчи таъсис этиш чоғида акция чиқариш якунлари тўғрисида ҳисобот тақдим этишга мажбурдир.

Давлат корхоналарини хусусийлаштириш натижасида ташкил этилган акциядорлик жамиятлари дастлабки низом капиталини кўпайтириш (ўзгартириш) тўғрисида қарор қабул қилинган

ҳолдагина рўйхатга олувчи органларга акциядорлик жамияти тузилиши чоғида чиқарилган акциялар якунлари тўғрисида ҳисобот тақдим этади. Бу ҳисобот навбатдаги чорак (йиллик) бухгалтерия ҳисоботини тақдим этиш учун белгиланган муддатда тақдим этилади. Қимматли қоғозларни чиқариш якунлари тўғрисидаги ҳисобот аудиторлик фирмаси (аудитор) томонидан тасдиқланмайди.

Акциядорлик жамияти ҳар йили тайёрлаши лозим бўлган бошқа ҳужжат — қимматли қоғозлар бўйича йиллик ҳисобот аудиторлик фирмаси хулосаси билан тасдиқланиши лозим. Унда қуйидаги жумла бўлиши лозим: «Қимматли қоғозлар бўйича йиллик ҳисоботдаги молиявий ахборот бухгалтерия ҳисоби маълумотларига тўғри келади. Бухгалтерия ҳисоби амалдаги қоидаларга мувофиқ юритилмоқда».

Акциядорларнинг йиллик йиғилиши ўтказилгандан сўнг бир ой давомида эмитент йиллик ҳисоботни матбаа нашрида эълон қилишга мажбур, ҳисоботда эмитент жамоатчилик эътиборига етказишни лозим топган маълумотлар, шунингдек хоҳлаган одамлар қимматли қоғозлар бўйича йиллик ҳисоботнинг тўла матни билан танишиш усуллари ва жойи кўрсатилиши лозим.

Бундан ташқари, корхона раҳбариятининг бирор ташкилий қарори бухгалтерия (молия) ҳисоботиغا аудиторлик хулосасисиз амалга оширилмайдиган бўлса, бундай ҳолларда ўтказиладиган аудиторлик текширишини мажбурий деб ҳисоблаш мумкин.

Бундай текширишлар икки ҳолатда ўтказилади:

- иқтисодий субъект янги ташкил этилаётган тижорат банкнинг акциядори (пайчиси) бўлишга ҳаракат қилганда шу иқтисодий объект фаолияти йиллик ҳисоботиغا аудиторлик хулосаси зарур бўлганда. Бу ҳолатда аудиторлик хулосасининг зурурлиги банкнинг низом фондига қўшиладиган улушни тўлаш фоиизига, шунингдек сўнгги икки йил ичида юридик шахс қайта тузилганига (акциялаштирилганига, хусусийлаштирилганига ва бошқаларга) боғлиқ эмас;

- хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар ўзининг асосий ва айланма фондларини ҳақиқатдан ҳам ишлаб чиқариш учун сарфлаганини аудиторлик текшириши билан тасдиқлаш зарур бўлганда.

Давлат органларининг топшириғи бўйича мажбурий аудит

Дастлабки тергов органлари, терговчи, прокурорнинг рухсати билан, прокурор, суд ва арбитраж суди Ўзбекистон Республикасининг процессуал қонунларига мувофиқ аудиторга ёки аудиторлик фирмасига қуйидаги ҳолларда иқтисодий

субъектда аудиторлик текшириши ўтказишни топшириши мумкин:

- жиноий иш қўзғатилган (олдин қўзғатилган жиноий иш қайтадан бошланган) бўлса;

- фуқаролик иши текшириш учун қабул қилинган (қайтадан бошланган) бўлса;

- арбитраж суди ваколатига доир иш бўлса.

Бундай топшириқнинг мазмуни жиноий иш қўзғатиш (қайтадан бошлаш, фуқаролик ишини ёки арбитраж суди ваколатига кирадиган ишни қабул қилиш (қайтадан бошлаш) учун асос бўлиб хизмат қилган вазиятга мос бўлиши керак. Бундай топшириқ бўйича аудиторлик текширишини ўтказиш муддати аудитор (аудиторлик фирмаси) билан тузилган шартномада белгиланади ва бу муддат одатда икки ойдан ошмаслиги керак.

Аудиторлик текшириши ўтказишга топшириқ берган давлат органлари уни ўтказиш учун тегишли шароит яратиши, шунингдек зарур бўлган пайтда аудиторлар ва уларнинг оила аъзоларининг шахсий хавфсизлигини таъминлашлари лозим.

Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонунда аудиторга қўйидаги ҳолларда аудиторлик текшириши ўтказиш тўғрисидаги топшириқни рад этиш ҳуқуқи берилган:

- текширилаётган иқтисодий субъектларга зарур ҳужжатлар тақдим этилмаганда;

- текшириш ўтказишни топширган давлат органлари аудитор ва унинг оила аъзоларига нисбатан хавф маъжуд бўлганда уларнинг хавфсизлигини таъминламаганда.

Аудиторнинг розилиги билан текшириш дастлабки тергов органи; прокурор, терговчи, суд ва арбитраж суди томонидан белгиланган тартибга мувофиқ олиб қўйилган (талаб қилиб олинган) молиявий ҳисобот ҳужжатлари бўйича ўтказилиши мумкин.

Иқтисодий субъект аудиторлик фирмаси иши учун текшириш буюртма қилувчи орган ҳисобидан ўтказилади.

Дастлабки тергов органи, прокурор, терговчи, суд ва арбитраж судининг топшириғи билан ўтказиладиган аудиторлик текшириши давомида олинган маълумотлар мазкур органларга тақдим этилади.

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текшируви хўжалик юритувчи субъектнинг ёки бошқа аудиторлик текшируви буюртмачиларининг қарорига биноан, қонун ҳужжатларига назарда тутилган тартибда ўтказилиши мумкин.

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текширувининг предмети, муддатлари ва бошқа шартлари аудиторлик текширувининг буюртмачиси билан аудиторлик ташкилоти уртасида тузиладиган аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартномада белгилаб қўйилади.

Мавзунинг таянч иборалари:

Аудит, аудитор, назорат тизими, молиявий назорат, тафтиш, аудиторлик фаолият, аудиторлик ташкилоти, «катта тўртлик» аудиторлик компанияси, аудитнинг тадбиркорлик фаолияти, аудитда махфийлик, ташқи аудит, ички аудит, умумий аудит, банк аудити, аудиторлик фаолиятини лицензиялаш, аудиторнинг малака сертификати, аудиторлик стандартлари, мажбурий аудит, ташаббус тарзидаги аудит.

Ўз-ўзини назорат қилиш учун саволлар:

1. Аудит тушунчасига таъриф беринг?
2. Аудиторлик ташкилоти тушунчасига таъриф беринг?
3. «Катта тўртлик» аудиторлик компанияларини номларини келтиринг?
4. Аудиторлик фаолиятининг мақсади ва вазифлари нималардан иборат?
5. Аудитор ва аудиторлик ташкилотининг мустақиллигини тушунтириб беринг?
6. Ташқи ва ички аудитнинг фарқларини изоҳлаб беринг?
7. Назорат тизимида аудиторлик фаолиятининг зарурлиги нимадан иборат?
8. Молиявий назоратнинг функцияларига нималар киреди?
9. Аудит ва тафтиш уртасидаги фарёни таснифлаб беринг?
10. Аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асослари нимадан иборат?
11. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятни лицензиялаш тартиби қандай амалга оширилади?
12. Аудиторлик фаолиятнинг миллий стандартларига тасниф беринг?
13. Мажбурий ва ташаббусли аудитни таърифлаб беринг ва уларни фарқлари нимадан иборат?
14. Давлат органларининг топшириғи бўйича мажбурий аудит қандай амалга оширилади?

2-маъзу: АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШНИ ТАШКИЛ ҚИЛИШ

2.1 Аудиторлик ташкилотиниянг мижоз олдидаги мажбурият хати

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунига мувофиқ мажбурий аудиторлик текширишга тортиладиган хўжалик юритувчи субъектлар аудиторлик ташкилотини ўзи мустақил равишда танлаши мумкин. Аудиторлик ташкилотлари ўзларини интернет, матбуот ва бошқа оммавий ахборот воситаларида реклама қилиш орқали аудиторлик хизматга оид таклифларини берадилар. Мижоз аниқ бир аудиторлик ташкилотини танлаб унга аудиторлик хизмат кўрсатишга доир хат-таклифнома юборади.

Хатда корхонанинг тўла номи, унинг асосий тавсифи (давлат рўйхатдан ўтган вақтда, рақами, таъсисчилар сони, юридик манзили, устав капиталининг миқдори, фаолият тури ва бошқалар) кўрсатилиши лозим.

Аудиторлик ташкилоти оферта (аудит ўтказиш тўғрисида таклиф қилинган мактуб) ни олгач унга жавоб қилиши лозим. Офертада шартноманинг муҳим шарглари назарда тутилади. Ўзбекистон Республикаси Фуқоралик кодексининг 367-моддаси офертага бағишланган бўлиб, унинг мазмуни қуйидагича баён қилинади: Бир ёки бир неча муайян шахсга юборилган, етарли даражада аниқ бўлган ва таклифни киритган шахснинг ўзини таклиф йўлланган ва уни қабул қиладиган шахс билан шартнома тузган деб ҳисоблаш ниятини ифода этадиган таклиф оферта ҳисобланади. Офертада шартноманинг муҳим шартлари ифода қилинган бўлиши керак. Оферта йўллаган шахсни қабул қилган шахс билан уни олган пайтдан бошлаб боғлайди.

Ҳалқаро аудиторлик амалиётида бундай жавобга «Аудиторнинг мижоз олдидаги мажбурият хати» деб аташади.

Худди шундай аудиторлик стандарти бизнинг мамлакатимиздаги аудиторлик фаолияти амалиётида «Аудит ўтказишга розилик тўғрисида мажбурият хат» ҳозирги кунда деярли қўлланилгани йўқ. Мажбурият хати аудиторлик ташкилотининг мижоз таклиф этган шартларга розилигини, ҳамда у ўз олдида қўйилган аудит ўтказиш вазифасини, мижоз

олдидаги масъулият даражасини тушунганлигини тасдиқлайдиган ҳужжатни ифода қилади.

Аини пайтда ҳўжалик юритувчи субъект раҳбарияти аудиторлик текширишининг мақсади, вазифаларини ҳамиша аниқ — равшан тушунмайди, шунингдек корхонанинг бошқа ходимларидан текшириш учун талаб қилинадиган ҳужжатларга доир масъулият даражасини тасаввур қилмайдилар.

Аудиторликни текшириш босқичида ҳал қилиб бўлмайдиган мажорали масалалар текшириш ўтказишга шартнома тузишдан олдин мижозга тушунтириш зарур.

Аудиторлик ташкилоти томонидан текширишдан олдин ўз мижозга юборган мажбурият хати аудиторлик текширишининг якунловчи босқичида — мижознинг ҳисоботи ишончлилиги тўғрисида аудиторнинг сўнги фикрини шакллантириш ва аудиторлик ҳулосасини тузиш, шунинг билан биргаликда мижоз раҳбариятининг ҳисоботига тузатиш киритиш ёки киритмаслик мақсадида бир тўхтамга келиш чоғида англашилмовчиликка йўл қўймаслик учун ёрдам беради.

Қуйидагилар хатнинг асосий мазмунини ташкил этади:

* аудит объектлари баёни (бухгалтерия ҳисоби, ички назорат тизими, молиявий ҳисобот каби текшириш объектлари);

* аудит чегараларини билиш (риоя қилинадиган амалдаги меъёрий ҳужжатлар, қонунлар ва аудиторнинг тавсиялари билан бирга);

* аудиторлик ҳулоса турларининг рўйхати, унинг таркиби, таърифи;

* мижоз ички назорат тизимининг мукамал эмаслиги сабабли бухгалтерия ҳисобидаги муҳим ноаниқликлар ва ҳатоларни қанчалик аниқланиш даражаси;

* аудиторлик текшириш учун аҳамиятли барча ҳисоб-китоблар, тегишли ҳужжатлар, ва ахборотдан тўсқинликсиз фойдаланишни таъминлаш;

* текширилаётган ҳўжалик юритувчи субъект ходимларининг аудиторлик текширишда бевосита ёрдамини таъминлаш;

* Аудиторнинг тижорат сирини сақлаш мажбурияти.

Аудиторнинг мижоз олдидаги мажбурият хатини тузиш юзасидан қатъий тавсиялар йўқ, хат мазмуни эса энг аввало мижознинг эҳтиёжлари, унинг молиявий аҳволи, аудитор билан мижоз ўртасидаги ўзоро ишонч даражаси билан белгиланади. Лекин уларни ичидан қуйдагиларни мажбурий деб ҳисоблаш мумкин:

- бухгалтерия ҳисобини, ички назорат тизимини аудиторлик текширилишининг мақсади тўғрисида;

- текшириш учун тақдим этилган молиявий ҳисоботни ҳаққонийлиги учун хўжалик юритувчи субъект раҳбарининг масъулияти ҳақида;

- текшириш чоғида аудитор фойдаланадиган қонун ҳужжатлари ва бошқа меъёрий ҳужжатлар ҳақида;

- аудитор бажарган ишларининг натижалари юзасидан ҳисоботининг шакли тўғрисида;

- аудит чоғида бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботида айрим хатоларни аниқлаш мумкинлиги тўғрисида.

Аудитор ўз хоҳиши бўйича хат матнига аудит ўтказишнинг қисқа режасини, хўжалик юритувчи субъектларнинг ходимлари ва раҳбарларидан ёзма ва оғзаки шаклда зарур тушунтириш бериш тўғрисида илтимосни, текшириш чоғида қўтилмаган қўшимча ишлар пайдо бўлганда аудитор хизмати учун қўшимча ҳақ тўлаш шартларини, мижоз аудиторлик ташкилотидан мажбурият хат олганини тасдиқлаши тўғрисидаги илтимосни қўшиши мумкин.

Хат матнига аудиторлик ташкилоти ишда фойдаланиш учун олдинги аудиторлик текшириши натижаларини, солиқ хизмати органлари ва бошқа назорат органларининг текшириш далолатномаларини аудиторга тақдим этиш тўғрисидаги илтимосни киритиш мақсадга мувофиқдир.

Одатда мажбурият хати мижозга фақат дастлабки аудиторлик текшириш олдидан юборилади. Такрорий аудит ўтказиладиган бўлса аудиторлик ташкилотининг мижоз олдидаги мажбурият хати фақат қуйидаги ҳолларда юборилади:

- *мижоз раҳбарияти ёки ходимлари аудит объектларини, аудит кўламини, аудиторлик ташкилоти чекланилишларини, тақдим этилган ҳужжатлар, ҳисобот ва бошқа ҳужжатлар учун ўз масъулияти даражасини тушунмаганда;

- *аудиторлик текширишнинг муддатлари, тўланадиган ҳақ миқдори ва бошқа шартлари қайта кўриб чиқилганда ёки ўзгартирилганда;

- *Мижоз раҳбарияти таркибида, масъул ходимлар таркибида ўзгариш бўлганда;

- *текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти гурида ва фаолият кўламида муҳим ўзгариш бўлганда, шунингдек, тегишли қонунларга, меъёрий ҳужжатларга ўзгартиришлар киритилганда;

Аудит ўтказишга розилик тўғрисида мажбурият хати намунаси

**Корхона бошқаруви кенгашига,
корхона директориغا ёки Акционерларга
(юқори раҳбарият вакилига).**

Корхонангизнинг молиявий ҳисоботини аудиторлик текшириш ўтказиш тўғрисидаги таклифингизни қабул қиламиз. Амалдаги қоидаларга ва аудит меъёрларига мувофиқ молиявий ҳисобот ва унинг шакллари, бухгалтерия ҳисоби регистлари ва айрим бошланғич ҳужжатлар ўрганилиши лозим.

Биз аудитни Ўзбекистон Республикасининг амалдаги қонунилари, жумладан, «Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги, «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» ги Ўзбекистон Республикаси Қонуниларига, меъёрий ҳужжатлар ва қоидаларга, шу жумладан бухгалтерия ҳисоби ва аудиторлик фаолияти миллий стандартлари талабларига мувофиқ ўтказамиз.

Аудитнинг мақсади – корхонанинг 200__ йил молиявий ҳисоботида келтирилган ҳисоб кўрсаткичлари ва молиявий ҳисоботнинг тўлиқлиги ва тўғрилиги даражасини баҳолашдан иборат. Ўз хулосаларимизни асослаш учун биз ҳисоб ахборотининг тўғрилиги ва етарлилигини текширишда тест амалларидан ҳам фойдаланамиз ва уларни амалга ошириш чоғида корхонангиз мутахассисларининг иштирокига умид қиламиз.

Тестларнинг танлаб ўтказилиши ва бошқа чекланишлар туфайли айрим хатолар ва ноаниқликлар бўлиши мумкин. Биз уларни мумкин қадар камайтиришга ҳаракат қиламиз, лекин хулосаларнинг мутлоқ аниқлигига кафолат бера олмаймиз. Ҳисоб ва ҳисоботда белгиланган тартибдан барча четга чиқишлар ҳамда хатолар ва товламачилик фактлар тўғрисида сизга алоҳида хатда маълум қилинади.

Молиявий ҳисоботни тузиш, жумладан ҳисобнинг дастлабки маълумотлари тегишлича ақс эттирилиши учун, бухгалтерия ёзувлари ва ички назоратнинг бир киллигини таъминлаш, молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги учун раҳбариятнинг жавобгарлигини сизга эслатиб ўтамиз. Биз корхона раҳбариятидан аудит учун тақдим этилган ахборотнинг тўғрилиги ва тўлаллигини ёзма равишда тасдиқлашни сўраймиз. Сизнинг ходимларингиз билан ҳар томонлама ҳамкорлик қилишга ва бизнинг ихтиёримизга аудиторлик текширишини ўтказиш учун зарур бўлган ҳар қандай ёзувлар, ҳужжатлар ва бошқа ахборотларни ўз муддатида берилишига умид қиламиз.

Бизнинг тонараримиз ишнинг бажарилишига ва аудит ўтказиш учун талаб қилинадиган вақтдаги ва бевосита жорий харажатларга қараб аниқланади.

Айрим иш турларини ҳақи аудиторлар ва уларнинг ёрдамчиларининг масъулияти даражасига, тажрибасига ва малака даражасига мувофиқ ўзгариши мумкин.

Ушбу хатнинг нусхасини Сиздан молиявий ҳисобот аудитига мувофиқлигини кўрсатиб, имзолаб, қайтаришингизни сўраймиз.

Аудиторлик
ташкilotи раҳбари

имзоси

2.2 Аудиторлик текширишга оид шартнома ва унинг моҳияти

Аудиторлик хизмати кўрсатиш чоғида томонлар ўртасида вужудга келадиган ҳуқуқий муносабатлар бошқа фуқоролик — ҳуқуқий шартномалар, хусусан, пудрат шартномасига оид ҳуқуқий муносабатлардан жиддий фарқ қилади. Шунинг учун ҳам аудиторлик хизматга оид шартнома бошқа шартномаларга нисбатан ўз хусусияти билан фарқ қилади. Мижоз билан аудиторлик ташкilot ўртасидаги аудиторлик хизматга доир ўзаро муносабатлар имзоланган шартномага мувофиқ тартибга солинади. Аудиторлик текшириш давлат органларининг топшириғи билан ўтказилаётган ҳолларда ҳам шартнома билан тартибга солинади.

Шартномада кўрсатилган шартларининг бажарилиши Ўзбекистон Республикаси Фуқоролик кодексига асосланади. Кодекснинг шартномага оид айрим моддалари императив (мажбурий), бошқалари диспозитив тусдадир. Императив меъёрларга хўжалик юритувчи субъектлар томонидан риоя қилинмаслиги мумкин эмас, бу эса уларга Фуқоролик кодексига қандай айтилган бўлса, худди шундай амал қилинишини билдиради, бошқача бўлиши мумкин эмас. Диспозитив тусдаги меъёрлар эса шартномада бошқа меъёр кўзда тутилмаган ҳолларда ҳам амал қилади. Бу агар шартномада маълум жавобгарлик кўзда тутилган бўлса, фақат шартномада кўрсатилган масъулият тушунишини билдиради. Фуқоролик кодекси меъёрининг бундай амал қилиши аудиторлик текширув ўтказиш учун шартноманинг шакли ва мазмунини ишлаб чиқишда ва аудиторлар ва аудиторлик ташкilotининг мижоз олдидаги масъулиятини белгилашда катта аҳамиятга эга бўлади.

Ўзбекистон Республикасининг Фуқоролик кодексида шартнома мажбуриятлари тизимига ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномаси киритилган ва унга 38-боб бағишланган.

Фуқоролик кодексида ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини тартибга солиш 38-бобда белгилаб қўйилган бўлиб, унда бта модда мавжуд (703- 707 моддалар). Шу сабабли бундай шартномада иштирак этувчи манфаатдор гомонларда унга ўзоро муносабатларига оид батафсил қоидаларни киритиш имконияти бўлади. Фуқоролик кодексида шартномага оид 38-бобнинг қуйидаги моддалари кўриб чиқилган.

703-модда. Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномаси

704-модда. Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини бажариш

705-модда. Хизматларга ҳақ тўлаш

706-модда. Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини бузганлик учун ижрочининг жавобгарлиги

707-модда. Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини бекор қилиш

708-модда. Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини ҳуқуқий жиҳатдан тартибга солиш.

Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномаси. Фуқоролик кодексининг 703-моддасида хизмат маълум ҳаракат ёки фаолият сифатида тушунилади. Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномаси бўйича ижрочи буюртмачининг топшириғи билан ашёвий шаклда бўлмаган хизматни бажариш (муайян ҳаракатларни қилиш ёки муайян фаолиятни амалга ошириш), буюртмачи эса бу хизмат учун ҳақ тўлаш мажбуриятини олади.

Ушбу бобнинг қоидалари алоқа хизмати, тиббиёт, ветеринария, аудиторлик, маслаҳат, ахборот хизматлари, таълим бериш, сайёҳлик хизмати ва бошқа хизматлар кўрсатиш шартномаларига татбиқ этилади.

703 моддада санаб ўтилган турли хил хизматларга ҳос бўлган умумий белги шундан иборатки, улар моддийлаштирилган натижа эмас, балки амалга ошириладиган ҳаракатлардир. Бироқ айрим ҳолларда хизмат, масалан, аудиторлик текшириши маълум моддийлаштирилган натижага —аудиторлик хулосасига олиб келиши мумкин. Агар хўжалик юритувчи субъект мажбурий аудит ўтказиладиган субъект бўлса, ана шу моддийлаштирилган натижа хизматнинг мақсадидир, чунки аудиторлик хулосаси бўлмаса, йиллик ҳисоботни солиқ инспекциясига топшириб бўлмайди, очик турдаги акциядорлик жамияти акциялари эмиссияси проспектини рўйхатдан ўтказиб бўлмайди. Аммо моддийлаштирилган натижага эришиш маълум турдаги

тадқиқотларни ўтказиш, назорат ҳаракатлари билан узвий боғлиқ ва улар билан маълум яхлитликни ташкил қилади. Айни шу белгиларга қараб, пуллик хизматлар пудрат муносабатларидан ажратилган.

Аудиторлар ва аудиторлик ташкилотларида буюртмачи ва аудиторлик ташкилотлари ўртасидаги шартномаларни кўпинча пудрат шартномаси деб аташади. Аввал бошдан аудиторлик текшириш ўтказишга шартноманинг ҳуқуқий мақомини аниқлаб олиш жуда муҳимдир. Юқорида айтилганидек, бу — пуллик аудиторлик хизмат кўрсатиш учун шартномадир.

Бундай шартномалар учун пудратдан фарқ қиладиган алоҳида рейтинг яратиш эҳтиёжи асосан шу вазият туфайли келиб чиққанки, пудрат шартномасида ишда маълум натижага эришиш шартноманинг мақсади бўлса, пуллик хизмат кўрсатишнинг мақсади ана шу хизматнинг ўзидир.

Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини бажариш.

Шартномада бошқа кўрсатмалар бўлмаса, ижрочи шартномада назарда тутилган хизматларни шахсан ўзи кўрсатиши шарт. Аудиторлик хизмат кўрсатишга шартноманинг ўзига хос бўлган иккинчи белги бу ишнинг ижодий хусусиятидир. Томонларнинг интеллектуал мулк тўғрисидаги қонун амалларини ҳисобга олган ҳолда ўз зиммасига мажбурият олиши ва уларнинг ижросини амалга ошириш ана шу хусусият билан боғлиқдир. Фуқоролик кодексининг 26-боби «Шартнома тушунчаси ва шартлари» (353-363 моддалар), 27-боби «Шартнома тузиш» (364-381 моддалар) ва 28-боб эса «Шартномани ўзгартириш ва бекор қилиш» (382-385 моддалар) деб номланиб, бу бобларда шартнома тузишнинг мазмуни, моҳияти ва ҳуқуқий асослари келтирилган. Булар аудиторлик хизмат кўрсатишга ҳам тааллуқлидир.

Текширишни тўла равишда бошқа аудиторлик ташкилоти бажаради, деб кўрсатилган аудиторлик ташкилотлари билан шартнома бўлмаслиги керак. Бундай ҳолларда шу тарздаги шартнома тузувчи фирма воситачи бўлиб қолади, бу эса аудиторлик ташкилот шартнома асосида бажарадиган фаолият тури эмас. Аммо шартномада аудиторлик текширишига қўшимча аудиторларни, мутахассисларни ва бошқа аудиторлик ташкилотларни жалб этиш лозим бўлганда бу ҳолатни асослаб бериш мақсадга мувофиқ бўлади. Шартномани бажариш учун учинчи шахсни жалб этиш буюртмачининг розилигини олиш зарур. Буюртмачининг розилиги эса шартномада муस्ताҳкамланиши шарт. Шартноманинг ўзида бошқача кўрсатма бўлмаса, пудрат шартномасини бажариш чоғида ҳам (унда кичик пудратчилик кенг тарқалган), Ўзбекистон Республикаси

Фуқоролик кодексига мувофиқ тартибга солинадиган шартноманинг бошқа турларида ҳам бундай розилик талаб қилинмайди. Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонуннинг 6-моддасида аудиторлик текширувини ўтказишда иштирок этишга аудиторлар ва бошқа мутахассисларни белгиланган тартибда жалб этиш зарурлиги тўғридан —тўғри кўрсатилган. Қонунга мувофиқ аудиторлик ташкилотлари аудиторлик текширишида иштирок этишга шартнома асосида бошқа аудиторлик ташкилотларида ишлаётган аудиторларни жалб этиш ҳуқуқига эга. Айни пайтда аудиторлик ташкилотларига иш ҳажмининг кўплиги ёки шартнома тузулгандан сўнг пайдо бўлган бошқа вазият сабабли текширишда иштирок этишга қўшимча аудиторларни (мутахассисларни) жалб этиш зарурлиги тўғрисида дарҳол буюртмачига хабар қилиш вазифасини ҳам юклайди.

Хизматларга ҳақ тўлаш. Пуллик хизмат кўрсатишга ҳуқуқий режими учун асосли ҳисобланган учинчи фарқи ҳатарнинг тақсимланиш иккинчи фарқи билан боғлиқ. Қонунда ёки шартномада ўзга нарса кўзда тутилмаган бўлса, буюртмачининг айби билан вужудга келган тасодифан шартномани ижро этиб бўлмаслиги хавфи учун буюртмачи жавоб беради ва ижрочининг хизмати эса тўла ҳажимда тўланиши керак. Бу аудиторлик хизмати кўрсатиш чоғида пудратда кўзда тутилганида бутунлай қарама-қарши қоида амал қилишини билдиради, пудратда бажарилган иш тасодифан нобуд бўлиши ёки тасодифан зарарланиши хавфи учун иш буюртмачи томонидан қабул қилиб олунгунча қадар пудратчи жавобгар бўлади.

Аудиторлик фаолиятининг асосий қоидаларидан бири ҳам айни шу ҳисобланади, бу жавобгарликни тақсимлаш қоидага бўлиб, бу қоидага мувофиқ текшириш учун тақдим этилган, ҳужжатлар учун аудиторлик текширишининг буюртмачисга, аудитор эса бу ҳужжатлар тўғрисидаги ўз фикри учун жавобгардир.

Шу тариқа йўқотиш ёнғин ёки аудитор айбдор бўлмаган бошқа бирор вазият билан боғлиқ равишда текшириш учун ҳужжатлар бўлмаса ёки кўп қисми бўлмаса у мижозга салбий аудиторлик ҳулосаси беришга ёки ўз фикрини ифода қилишда ва бош тортишга ҳақлидир ва айни пайтда шартномага мувофиқ унинг хизмат ҳақи тўланиши керак.

Пуллик хизмат кўрсатишга шартноманинг бошқа шартномалардан тўртинчи фарқи иш натижасига эришиб бўлмаслиги оқибатларини аниқлашдир. Чунончи, Ўзбекистон Республикаси Фуқоролик кодексига мувофиқ, имкониятсизлик

томонлардан бирортаси ҳам жавоб бермайдиган вазият туфайли юз берган бўлса, буюртмачи иштирокчига у ҳақиқатдан қилган харажатларини тўлайди. Бундай оқибат қонунда ёки шартномада бошқача шартлар бўлганда юз беради.

Ушбу ҳолатда биз яна шартномада буюртмачини назарда тутиш ва келишиб олиш диспозитив меъёрга дуч келамиз. Агар шартноманинг «Шартномани бажариш тартиби» бўлимлари томонларга боғлиқ бўлмаган вазият туфайли уни бажариш мумкин бўлмаган ҳолларда жавобгарлик амалдаги қонунларга мувофиқ бўлиши белгилаб қўйилса, буюртмачи ижрочига унинг харажатларини тўлаши лозим бўлади. Аммо шартномада ёки умуман жавобгарликнинг бу турини олиб ташлаш ёки қилинган ҳақиқий харажатлар тушунчасини ойдинлаштириш мумкин.

Шу муносабат билан аудиторлик текшириши ўтказиш тўғрисидаги шартномага аудиторлик ташкилот раҳбарияти буюртмачига ишни давом эттириб, буюртмачига зарур натижага эришиш — ижобий ёки салбий аудиторлик хулосаси чиқариш имконияти йўқлигини асослаб берувчи ҳужжатни тақдим этгунга қадар аудиторлик ташкилоти бажарган ишлар қийматини аниқлайдиган мезонни бир банд сифатида критик мақсадга мувофиқдир. Одатда шундай мақсадлар учун аудиторлик ташкилотининг ҳар бир ходими учун соатдай ҳақ белгиланади.

Тушунмовчилик бўлмаслиги учун аниқ бир мижозда аудиторлик текшириши ўтказиш режасини (дастурини) тузиш босқичида текширувчилар гуруҳи таркибини тузиб чиқиб, буюртмачи билан келишиб олишни тавсия қилиш мумкин. Бироқ корхоналарда кириш учун рухсатнома тизими йўлга қўйилган бўлса, текширувчилар гуруҳининг қайси аъзолари (одатда улар йирик саноат ва тижорат корхоналари) қачон ва қанча вақтда бўлганини аниқлаш онсон. Аммо текшириш учун ҳужжатларни мижоздан аудиторлик ташкилоти олиб, текширишни ўз офисида амалга оширса, қандай бўлади? Тўпланган материалларни ишлаш билан ходимлар бевосита аудиторлик ташкилотида шуғулланаётган ва уларнинг ишига ҳақ тўлаши лозим бўлган мижоз уларни хатто кўрмаган бўлса, бу ходимларнинг иш вақтларини қандай ҳисобга олиш мумкин? Шартноманинг иш натижасига эришиб бўлмайдиган ҳолат оқибатини аниқлашга бағишланган бандига илоҳа қилинадиган махсус баённомада буларнинг ҳаммасини назарда тутиш зарур.

Буюртмачи ўзига кўрсатилган хизматлар ҳақини ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасида кўрсатилган муддатларда ва тартибда тўлаши шарт. Ижрочи ўзи айбдор бўлмагани ҳолда хизматни бажара олмаган тақдирда, буюртмачи ижрочига унинг

харажатларини тўлаши шарт, бунда ижрочининг хизмат (хизматлар) кўрсатишдан озод қилиниши муносабати билан олган ёки олиши мумкин бўлган фойдаси чегриб қолинади. Буюртмачининг айби билан хизматни бажариш мумкин бўлмай қолган тақдирда, агар қонун ҳужжатларида ёки шартномада бошқача тартиб назарда тутилган бўлмаса, хизматлар баҳоси бутунлай тўланиши керак.

Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини бузганлик учун ижрочининг жавобгарлиги. Ижрочи ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини умуман ёки тегишли даражада бажармаган ҳолларда у келтирилган зарарни буюртмачига батамом тўлаши шарт, лекин бу тўлов шартномада назарда тутилган хизматлар баҳосининг икки бараваридан ортиқ бўлиши мумкин эмас.

Тадбиркорлик фаолиятини амалга ошириш вақтида ижрочи мажбуриятини умуман ёки тегишли даражада бажармаган ҳолларда ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасида ушбу модданинг биринчи қисмида кўрсатилгандан кучайтирилган жавобгарлик назарда тутилиши мумкин.

Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини бекор қилиш. Буюртмачи хизматларнинг белгиланган баҳосини батамом тўлаш шarti билан ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини бекор қилишни талаб қилишга ҳақли, шартнома ижрочининг айбли ҳаракатлари туфайли бекор қилинган ҳоллар бундан мустасно. Ижрочи шартнома бекор қилиниши туфайли буюртмачига етказилган зарарнинг ҳаммасини тўлаш шarti билангина ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини бекор қилишни талаб қилишга ҳақли, шартнома буюртмачининг айби билан бекор қилинган ҳоллар бундан мустасно.

Ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномасини ҳуқуқий жиҳатдан тартибга солиш. Пуллик хизмат кўрсатишга шартнома тузиш ва уни ижро этиш чоғида пайдо бўладиган бошқа барча масалалар бўйича, Ўзбекистон Республикаси Фуқоролик кодексига асосланиб, агар улар мажбурий ҳуқуқнинг умумий қисмига қарама-қарши бўлмаса, пудрат тўғрисидаги умумий қоидалар қўлланилиши мумкин.

Пуллик хизмат кўрсатиш шартномасининг бошқа шартномалардан бешинчи фарқи уни бир томонлама бекор қилиш тартибидир. Ўзбекистон Республикаси Фуқороник кодексига белгиланган бу меъёрлар императив тустади. Фуқоролик кодексининг 357-моддасига мувофиқ шартнома тузилган пайтидан бошлаб кучга кириди ва тарафлар учун мажбурий бўлиб қолади. Тарафлар ўзлари тузган шартноманинг шартларини уларнинг шартнома тузишидан олдин вужудга

келган муносабатларига нисбатан қўлланилади деб белгилаб қўйишга ҳақлидирлар. Қонунда ёки шартномада шартноманинг амал қилиш муддати тугаши тарафларнинг шартнома бўйича мажбуриятлари бекор бўлишига олиб келади, деб белгиланиши мумкин. Бундай шарт ёзиб қўйилмаган шартнома тарафлар мажбуриятни бажаришининг шартномада белгилаб қўйилган охириги муддатигача амал қилади, деб ҳисобланади. Шартноманинг амал қилиш муддати тугаши тарафларни ни бузганлик учун жавобгарликдан озод қилмайди.

Фуқоролик кодексининг 354-моддасига мувофиқ шартноманинг шартлари тарафларнинг хоҳиши билан белгиланади, тегишли шартнинг мазмуни қонун ҳужжатларидан кўрсатиб қўйилган ҳоллар бундан мустасно. Шартноманинг шартлари тарафлар келишувига бошқача тартиб белгилаб қўйилмаганлиги туфайли қўлланиладиган норма (диспозитив норма)да назарда тутилган ҳолларда тарафлар ўзаро келишиб, унинг қўлланишини бекор қилишлари ёки унда назарда тутилганидан бошқача шартни белгилашлари мумкин. Бундай келишув бўлмаганда шартноманинг шартлари диспозитив норма билан белгиланади. Агар шартнома шартлари тарафлар ёки диспозитив норма билан белгилаб қўйилган бўлмаса, тегишли шартлар тарафлар ўртасидаги муносабатларга нисбатан қўлланилиши мумкин бўлган иш муомаласи одатлари билан белгиланади.

Уларнинг ичида қуйдагиларни энг муҳимлари деб ҳисоблаш мумкин:

1. Шартномага доир ишларнинг ўз вақтида бажарилиши;
2. Ҳужжатларнинг сақланиши ;
3. Ишни бажариш чоғида буюртмачининг ҳуқуқлари;
4. Буюртмачининг кўмаги;
5. Ахборотнинг махфийлиги;
6. Бажарилган ишнинг сифати учун аудиторлик ташкилотининг маъсулияти;
7. Буюртмачининг аудиторлик ташкилоти бажарган ишини қабул қилиб олиши;
8. Иш сифати;

1. **Шартнома бўйича ишларнинг ўз вақтида бажарилиши.** Ўзбекистон Республикаси Фуқоролик кодексининг 635-моддасига мувофиқ, шартномада ишни бошлаш ва тугаллаш муддатлари кўрсатилади. Томонларнинг келишувига мувофиқ шартномада ишнинг айрим босқичларини тугаллаш муддатлари (оралиқ муддатлари) кўзда тутилиши мумкин. Қонунда, бошқа ҳуқуқий ҳужжатларда, шартномада ўзгача тартиб белгиланмаган

бўлмаса, ижрочи ишни бошлаш ва тугаллаш муддатларни ҳам, шунингдек оралиқ муддатларни бузганлик учун жавобгар бўлади. Шу тариқа шартномада ишни бажариш муддатларини шунингдек, уларни ўзгартириш тартибини белгилаб қўйиши лозим бўлади. Бу жуда муҳим, чунки аудиторнинг самарали иши текшириш учун тақдим этиладиган ҳисоботнинг тўқислиги ва сифатига тўла боғлиқдир. Агар шартномада ишни бошлашнинг аниқ муддати белгилаб қўйилган бўлиб, шу вақтгача мижоз ҳисоботи тузилмаган бўлган тақдирда ҳам аудитор текширишни бошлашга мажбурдир. Бундай ҳолатларда хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини тузишга ёрдамлашиш мумкин.

Шуни эътиборга олиб, шартномада ишни бошлаш ва тугаллашнинг «ўзгарувчи» муддатларини кўзда тутиш мумкин. Масалан, аудитор текшириш уч қарти давом этишини билади, унга текшириш учун тўлиқ жамланган ва бухгалтерия ҳисоботи топширилган пайтни ишни бошлаш муддати деб ҳисоблаш мумкин. Шартнома бўйича ишни тугаллаш муддати ҳисоблаш йўли билан аниқланади.

Бундан ташқари, Ўзбекистон Республикасининг Фуқоролик кодексига мувофиқ буюртмачининг текшириш учун ижрочи (аудитор ташкилоти)га ҳужжатларни тақдим этиш борасида ўз мажбуриятини бузганда ижрочи ишни бошламасликка ҳақлидир. Бундай ҳолатда агар шартномада бошқа нарса кўзда тутилмаган бўлса, аудиторлик ташкилоти шартномани бажаришдан бош тортишга ва зарарларни қоплашни талаб қилишга ҳақлидир.

2. Ҳужжатларнинг сақланиши. Ўзбекистон Республикасининг Фуқоролик кодекси, бошқа қонунлар ва шартномада ўзга нарса кўзда тутилмаган бўлса, ҳужжатларнинг сақланиши учун масъулият уни текшириш учун тақдим этган томонга тушади. Бироқ мижознинг ҳужжатлари ундан олиб қўйилиб, текшириш аудиторлик ташкилотининг хизмат хоналарида ўтказилаётган бўлса, текшириш учун берилган ҳужжатларни сақлаш учун масъулиятни аудиторлик ташкилоти ўз зиммасига олиши керак. Аудитор бажарган ишларнинг натижаси тасодифан унга зарар етиши хавфи иш натижаси буюртмачига топширилгунга қадар ижрочи (аудиторлик ташкилоти) зиммасида бўлади. Қонунга мувофиқ аудитор олинган ҳужжатларни ҳам, аудиторлик текшириш чоғида тузилган ҳужжатларни ҳам сақлашга мажбурдир.

3. Ишни бажариш чоғида буюртмачининг ҳуқуқлари. Текширилаётган корхонанинг раҳбарлари аудиторлар текшириш

учун қандай ҳужжатларни талаб қилаётганини, текширувчилар қачон келиб, қачон қайтаётганини кузатиб турадилар, текшириш қандай ўтаётганини диққат билан кузатиб турадилар, маслаҳат берадилар ва ўз мулоҳазаларини айтадилар.

Аудитнинг миллий стандартларига кўра аудитор текшириш шакли ва усулларини мустақил белгилайди ва буюртмачи исталган вақтда ижрочи фаолиятига аралашмай, унинг ишни қандай бажараётганини ва сифатини текширишига ҳаққидир.

Агар ижрочи хизмат кўрсатиш шартномасини бажаришга вақтида киришмаса ёки ишни муддатида бажариш хавфи остида қоладиган даражада секин ишласа, буюртмачи шартномани ижро этишдан бош тортиши ва зарарни қоплашни талаб қилишга ҳаққидир.

Агар ишни бажариш вақтида у тегинлича бажарилмаслиги аён бўлганда ҳам буюртмачи аудиторлик ташкилотига камчиликларни тугатиш учун мақбул муддат беришга ва буларни тайин этилган муддатда бу талабни бажармаса, ижрочнинг хизматидан воз кечишга ёки ишни ижрочи номидан бошқа аудиторлик ташкилотига топширишга, шунингдек, кўрган зарарни қоплашни талаб қилишга ҳаққидир.

4. Буюртмачининг ёрдами. Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонунга мувофиқ (12- модда) текширилаётган ҳўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарлари ёки ўзга мансабдор шахслари аудиторга (аудиторлик ташкилотига) аудиторлик текширишни ўз вақтида ва тўла ўтказиш учун шароит яратиб беришга мажбурдир.

Буюртмачи бу мажбуриятни бажармаган тақдирда аудиторлик ташкилоти етказилган зарарни, жумладан бекор туриш оқибатидаги қўшимча чиқимларни ҳам тўлашни, ишни бажариш муддагини бошқа вақтга кўчиришни, ёхуд шартномада кўрсатилган хизмат қийматини оширишни талаб қилишга ҳаққидир. Бу меъёр ҳам диспозитив ҳисобланади.

Аудитор аудиторлик текшириш ўтказиш чоғида ҳўжалик юритувчи субъект мутахассисларининг ёрдамига таянади. Шу тариқа, агар аудиторлик ташкилоти буюртмачи тўмонидан фаол ёрдам кўрсатишига умид қилса, бундай ёрдамнинг қандай шаклда бўлишини ва муддатларини шартномада назарда тутиш зарур.

5. Томонлар олган ахборотнинг махфийлиги. Ўзбекистон Республикасининг Фуқоролик кодекси 654-моддасига мувофиқ тарафларнинг ахбороти махфий бўлишлиги назарда тутилган. Агар бир тараф пудрат шартномаси бўйича ўз мажбуриятларини бажарганлиги туфайли иккинчи тарафдан янги ечимлар ва техникавий билимлар, жумладан ҳуқуқий муҳофаза

қилинмайдиган ечим ва билимлар, шунингдек тижорат сири деб ҳисобланиши мумкин бўлган маълумотлар олса, у бу маълумотларни иккинчи тарафнинг розилигисиз учинчи шахсларга маълум қилишга ҳақли эмас. Бундай ахборотдан фойдаланиш тартиби ва шартлари тарафларнинг келишуви билан белгиланади. Шунга асосан аудиторлик ташкилоти билан хўжалик юритувчи субъект ўртасида тузиладиган аудиторлик хизматга доир шартномада олинган маълумотлар махфийлиги мажбурий тартибда белгилаб қўйилади. Ахборот махфийлигини бузган томонга тўла жавобгарлик юкланади, шу жумладан ундан қўрилган зарарни ҳам тўлаши лозим бўлади.

Аудиторлик фаолиятининг этик меъёрлари текширишни амалга ошириш жараёнида аудиторга маълум бўлган барча ахборотнинг (фақат янги ечимлар ва техник билимларни эмас) махфийлиги тўла, сўзсиз рия қилинишни кўзда тутади, чунки аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонунга мувофиқ аудиторлар ва аудиторлик ташкилотлари аудиторни текшириши давомида олинган ва ўзлари тузган ҳужжатларнинг сақланишларини таъминлашга ва хўжалик юривчи субъект мулкдорининг (раҳбарининг) розилигисиз уларнинг мазмунини махфий сақлашга мажбурдирлар. Қонунга мувофиқ, бу мажбуриятни бузганлик учун аудиторлик ташкилотининг аудиторлик фаолияти билан шугулланиш ҳуқуқини берувчи лицензияни Молия вазирлиги томонидан бекор қилиши мумкин.

6. Бажарилган ишнинг сифати учун аудиторлик ташкилотининг жавобгарлиги. Ўзбекистон Республикаси Фуқоролик кодексининг 647-моддасига мувофиқ аудиторлик ташкилоти бажарилган ишнинг натижасига жавобгар ҳисобланади. Унга кўра аудиторлик ташкилот бажарган иш шартномада белгиланган шартларига, шартлар бўлмаганида ёки тўлиқ бўлмаганида эса, одатда тегишли қонун ва меърий талабларга мос келиши керак. Агар қонун ҳужжатларида пудрат шартномаси бўйича бажариладиган ишга қўйиладиган мажбурий талаблар назарда тутилган бўлса, тадбиркор сифатида иш олиб бораётган аудиторлик ташкилот ишни бундай мажбурий талабларга амал қилган ҳолда бажариши шарт.

Аудиторлик ташкилоти аудитор текширишини шартномадан иш натижасини ёмонлаштирадиган даражада чекиниб бажарган бўлса, буюртмачи Ўзбекистон Республикаси Фуқоролик кодексининг 647-моддасига мувофиқ нуқсонларни муддатила текинга бартараф этишни, ёки иш учун белгиланган ҳақни шунга мувофиқ даражада камайтиришни, ёхуд нуқсонларни бартараф этишга ўз ҳаражатларини қоплашни (агар

қонунда ёки шартномада ўзга ҳол кўзда тутилмаган бўлса) талаб қилиши мумкин. Чунончи, «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунга мувофиқ, аудиторлик текшириши малакаси ўтказилиб, давлатга ёки хўжалик юртувчи субъектга зарар етказилган бўлса, лицензия берган органнинг даъвосига биноан суд ёки арбитраж судининг қарори билан аудиторлик ташкилотидан ундириб олиниши мумкин:

* кўрилган зарар тўла ҳажмда;

* текшириш ўтказишга харажатлар;

Шартнома айна шунга нимани «текширишни малакаси ўтказиш» деб ҳисобланиши, эҳтимолки, зарарнинг қандай миқдорини жиддий деб ҳисоблаш, қандайин бундай ҳисобламаслик хусусида буюртмачи*билан ягона фикрни ишлаб чиқишга қаратилиши лозим. Шунингдек, айрим аудиторлик ташкилотларининг турли йўллар билан —масалан, шартнома бўйича ишларнинг умумий қиймати ёрдамида аудиторлик ташкилотининг масъуляти чегарасини белгилаб қўйиш йўли билан ўз масъуляти доирасини камайтиришга уринишларининг олдини олиш лозим. Чунончи, кўп аудиторлик ташкилоти ўзларининг миждан моддий мустақиллигини ошириш мақсадида шартномани аудиторлик текширишини ўтказиш босқичларига бўладилар. Шартномани икки босқичга ажратиш кўпроқ учрайди:

1 босқич: миждонинг молиявий ҳисоботини текшириш;

2 босқич: аудиторлик хулосасини тузиш, ёзиш ва миждозга тақдим этиш.

Шартнома бўйича ишларни бажаришнинг вақтда режасида ҳар бир босқичдаги иш қийматининг шартнома бўйича барча ишлар умумий қийматига нисбатан фоизи қўйилади. Аудиторлик ташкилоти қуйдаги ҳолларда айна шу йўл билан ўзининг хавф хатардан холи қилишга уринади:

*агар аудитор режалаштириш босқичидаёқ ўзига топширилган ҳужжатларга қараб ёки бошқа сабабларга кўра ижобий хулоса бериш тўғрисида гап бўлиши мумкин эмаслигини тахмин қилса, у ҳолда текшириши учун ҳақ тўлашнинг энг юқори фоизи белгиланади, хулоса бериш учун эса ҳақ тўлаш фоизи камроқ белгиланади.

*агар аудиторлик ташкилоти миждоз ҳар қандай хулосага рози бўлишини ва шундай хулоса беришини олдиндан билса, у ҳолда аудиторлик ташкилоти ишнинг камчиликлар аниқланиши мумкин бўлган қисмининг қийматини пасайтиришга уринади. Ишнинг бу қисми эса, табиийки, ҳисоботни текширишнинг ўзидир.

Шартнома бўйича масъулият чегараси камчилик аниқланган қисмининг чегарасигина эмас, балки шартнома бўйича барча ишларнинг умумий қийматидир. Шу сабабли аудиторлик текширишини малакасиз ўтказилгани тақдирда молиявий йўқотиш хатарини камайтириш мақсадида шартномани босқичларга ажратишнинг маъноси йўқ.

7. Буюртмачининг аудиторлик ташкилоти бажарган ишни қабул қилиб олиши. Аудиторлик хулосаси —бу аудиторнинг ўзига текшириш учун топширилган миқознинг расмий ҳисоботининг сифати тўғрисидаги фикридир. Агар бу фикр бўлса, ишни қабул қилиб олиш тўғрисида қандай гап бўлиши мумкин? Аммо бу фикр текшириш амалларининг бутун бир мажмуасига асосланган. Миқоз уларнинг тўлалигини ва пухталигини текшириши, сўнгра қабул қилиши ёки қабул қилмаслиги мумкин. Ўзбекистон Республикаси Фуқоролик кодекси 646-моддасига мувофиқ, буюртмачи шартномада кўзда тутилган муддатда ва тартибда, аудиторнинг иштирокида бажарилган иш натижаларини муҳокама қилишга ва қабул қилиб олишга мажбурдир. Шартномада иш натижасининг ёмонлаштирадиган даражада чекиниш ёки ишда бошқа нуқсонлар аниқланса, миқоз бу ҳақида дарҳол аудиторлик ташкилотига хабар қилиши лозим. Буюртмачи бажарилган ишни (унинг натижасини) шартномада назарда тутилган муддатда ва тартибда аудиторлик ташкилоти иштирокида кўриб чиқиши ва қабул қилиши, иш натижасини ёмонлаштирадиган даражада шартномадан чекиниш ёки бошқа камчиликлар аниқланган тақдирда эса, бу тўғрида аудиторлик ташкилотига дарҳол маълум қилиши шарт.

Ишни қабул қилиш вақтида унинг камчиликларини аниқлаган буюртмачи бу камчиликлар ёхуд уларни тузатиш тўғрисида кейинчалик талаб қўйиш мумкинлиги далолатнома ёки қабул қилишни тасдиқловчи бошқа ҳужжатда кўрсатилган ҳоллардагина уларни важ қилиб келтиришга ҳақли.

Буюртмачи ишни текширмасдан қабул қилган бўлса, уни қабул қилишнинг оддий усулида аниқланиши мумкин бўлган камчиликлар (очиқ кўриниб турган камчиликлар)ни далил қилиб келтириш ҳуқуқидан маҳрум бўлади. Буюртмачи иш қабул қилиб олинганидан сўнг унда шартномадан чекинишлар ёки ишни қабул қилишнинг оддий усулида аниқланиши мумкин бўлмаган бошқа хил камчиликлар (яширин камчиликлар)ни, шу жумладан, аудиторлик ташкилотининг қасддан яширган камчиликларини аниқласа, улар аниқланганидан сўнг ўн кунлик муддат ичида бу тўғрида аудиторлик ташкилотига хабар қилиши шарт.

Буюртмачи билан аудиторлик ташкилоти ўртасида бажарилган ишнинг камчиликлари ёки уларнинг сабаблари юзасидан низо келиб чиққан тақдирда, истаган тарафнинг талаби бўйича экспертиза тайинланиши керак. Экспертиза ўтказиш харажатлари буюртмачи зиммасида бўлади, экспертиза аудиторлик шартномаси бузилмаганлигини ёки буюртмачининг ҳаракатлари билан аниқланган камчиликлар ўртасида сабабий боқланиш йўқлигини аниқлаган ҳоллар бундан мустасно. Бундай ҳолларда экспертиза харажатларини экспертиза ўтказишни талаб қилган тараф, агар экспертиза тарафларнинг ўзаро келишуви билан тайинланган бўлса, иккала тараф тенг миқдорда тўлайди. Бундай ҳолатда агар буюртмачи кейинчалик аниқланган камчиликларни пеш қилишни хоҳласа, у дарҳол далолатнома ёки иш қабул қилиб олинганини тасдиқловчи бошқа ҳужжат тузиши лозим.

Томонларнинг келишувига мувофиқ ижрочи ўз кучи билан барча камчиликларни тугатиш мажбуриятини олишини истисно этмайди. Аммо бу ҳолатда юқорида айтилган келишувга мувофиқ текширувлар кимнинг ҳисобидан бажарилишини белгилаб бериши керак. Агар буюртмачи шартномадан қабул қилишнинг оддий усулида аниқланиши мумкин бўлмаган чекинишни аниқласа, ижрочиға мақбул муддатда хабар қилишга мажбурдир. Одатда бундай яширин камчиликлар корхонани солиқ инспекцияси томонидан текширилганда аниқланади.

Аудиторлик хизматга доир бажарилган иш «Аудиторлик хизматни қабул қилиш ва топшириш» далолатномасига мувофиқ буюртмачи томонидан қабул қилинади. Ушбу далолатномада ишни қабул қилиш вақтида агарда, ишда айрим камчиликлар ёки нуқсонлар мавжуд бўлган тақдирда қабул қилувчининг даъволари ёзилади, ёки аксинча, ҳеч қандай камчиликлар эътироф этилмаганда эса эътироз ёзилмайди. Далолатнома иккала томонларнинг имзолари ва муҳри қўйилади.

8. Иш сифати. Маълумки, аудиторлик текширишининг сифатиға уни режалаштириш чоғида замин яратилади. Аудиторлик ташкилоти бажарган иш сифатида шартнома шартларига мос бўлиши лозим, шартнома шартлари бўлмаса ёки бу шартлар тўла бўлмаса — шу турдаги ишларға қўйиладиган талабларға мос бўлиши керак. Ўзбекистон Республикаси Фуқоролик кодексининг 647-моддасига мувофиқ аудиторлик ташкилоти бажарган иш шартноманиннг шартларига, шартлар бўлмаганида ёки тўлиқ бўлмаганида эса, одатда тегишли турдаги ишларға қўйиладиган талабларға мос келиши керак. Агар қонун ҳужжатларида ёки шартномада бошқача тартиб назарда тутилган

бўлмаса, бажарилган иш натижаси шартномада кўрсатилган муддат бўйича буюргмачига топшириш керак.

Агар қонунда, бошқа ҳуқуқий ҳужжатларда ёки улар белгиллаган тартибда аудиторлик хизматининг бажаришга мажбурий талаблар кўзда тутилган бўлса, у ҳолда аудитор (аудиторлик ташкилоти) бу мажбурий талабларга риоя қилиб, ишни бажаришга мажбурдир. Шу сабабли пуллик аудиторлик хизмати кўрсатиш тўғрисидаги шартномада аудиторлик текшириши «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунга мувофиқ ўтказилишини кўрсатиш, шунингдек аудитор ўз фаолиятида фойдаланадиган аудиторлик стандартларини санаб ўтиш лозим бўлади.

2.3 Аудиторлик текшириш режаси ва дастури

Аудиторлик текширишни режалаштириш аудиторлик 3-сонли миллий стандартга мувофиқ тартибга солинади. Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи аудитни режалаштириш пайтида аудиторлик ташкилотлари томонидан қўлланиладиган метёрларни белгилаш аудитнинг мақсади ҳисобланади.

Режалаштириш аудит ўтказишнинг бошланғич босқичи ҳисобланиб, аудит ўтказишнинг кутилаётган ҳажми, жадваллари ва муддатларини кўрсатган ҳолда аудиторлик ташкилоти томонидан аудитнинг умумий режасини ишлаб чиқишда, шунингдек, аудиторлик ташкилоти томонидан хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи тўғрисида ҳолис ва асосли фикри шакллантирилиши учун зарур бўлган аудитни амалга ошириш ҳажми, турлари ва изчиллигини белгилайдиган аудиторлик дастурини ишлаб чиқишдан иборат бўлади.

Аудитни режалаштириш чоғида аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказишнинг қуйидаги умумий қоидаларига мувофиқ ўтказиши керак, яъни:

- * Режалаштиришнинг комплекслиги;
- * Режалаштиришнинг узлуксизлиги;
- * Режалаштиришнинг мақбуллиги.

Аудитни режалаштиришнинг комплекслиги қоидаси бирламчи режалаштиришдан бошлаб аудитнинг умумий режаси ва дастурини тузишга қадар режалаштириш барча босқичларининг ўзаро боғланган ва уйғун бўлиши таъминланишини тақозо этади.

Аудитни режалаштиришнинг узлуксизлиги қоидаси аудиторлар гуруҳига ўзаро боғланган топшириқларни белгилаш ва режалаштириш босқичларини муддатлар ҳамда хўжалик

юритувчи турдош субъектлар (алоҳида балансга ажратилган таркибий бўлинмалар, филиаллар, ваколатхоналар, шубба жамиятлар) бўйича балансда ўз ифодасини топади. Аудит узоқ вақтда даврига режалаштирилганда хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик кузатуви бир йил давомида амалга оширилса, аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолиятидаги ўзгаришларни ва оралиқ аудиторлик текширувлар натижаларини ҳисобга олган ҳолда аудитни ўтказиш режа дастурларига ўз вақтида тузатишларни киритиши керак бўлади.

Аудитни режалаштиришнинг мақбуллиги қондаси шундан иборатки, режалаштириш жарёнида аудиторлик ташкилоти аудиторлик ташкилотининг ўзи белгилаган мезонлар асосида аудит умумий режаси ва дастурининг мақбул вариантини танлаш имконияти учун режалаштиришнинг вариантлилигини таъминлаши керак.

Аудитни режалаштириш пайтида аудиторлик ташкилоти қуйидаги асосий босқичларни ажратиши керак:

1. Аудитни дастлабки режалаштириш;
2. Аудитнинг умумий режасини тайёрлаш ва тузиш;
3. Аудит дастурини тайёрлаш ва тузиш

Аудитни дастлабки режалаштириш мазмуни. Аудитни самарали режалаштириш учун аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан аудитни ўтказиш билан боғлиқ асосий ташкилий масалаларни келишиб олиши керак. Дастлабки режалаштириш босқичида аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолияти билан танишиши ва қуйидагилар тўғрисида ахборотга эга бўлиши шарт:

1. Хўжалик юритувчи субъектнинг хўжалик фаолиятига таъсир кўрсатадиган, умуман, мамлакат (минтақа)даги ва иқтисодий вазиятни ва унинг тармоқ хусусиятларини акс эттирадиган ташки омиллар ҳақидаги;

2. Хўжалик юритувчи субъектнинг хўжалик фаолиятига таъсир кўрсатадиган, унинг индивидуал хусусиятлари билан боғланган ички омиллар ҳақидаги;

Аудитор текшириш чоғида қуйидагилар билан ҳам танишиши керак:

а) хўжалик юритувчи субъектнинг ташкилий-бошқарув тузилиши;

б) ишлаб чиқариш фаолияти турлари ва ишлаб чиқарилаётган маҳсулот номенклатураси;

в) капитал таркиби ва акциялар курси (хўжалик юритувчи субъект акциялари котировкаланиши керак бўлган ҳолда);

г) маҳсулот ишлаб чиқаришнинг чекланиши хусусиятлари;
д) рентабеллик даражаси;
е) ҳужалик юритувчи субъектнинг асосий харидорлари ва таъминотчилари;

ж) ташкилот тасарруфида қоладиган фойдани тақсимлаш тартиби;

з) шуъба ташкилотлар мавжудлиги;

и) ҳужалик юритувчи субъект томонидан ташкил этилган ички назорат тизими;

к) ходимлар меҳнатига ҳақ тўлашни шакллантириш қоидалари.

Аудитоз учун қуйидагилар ҳужалик юритувчи субъект тўғрисида ахборот олиш учун манба ҳисобланаши керак:

*Ҳўжалик юритувчи субъект устави;

*Ҳўжалик юритувчи субъектни рўйхатга олиш тўғрисидаги ҳужжатлар;

*Кузатув ёки ижроия органлари акциядорлар йиғилишларининг ёхуд ҳўжалик юритувчи субъектнинг бошқа шу сингари бошқарув органлари мажлислари баённомалари.

*Ҳўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб сиёсатини ва унга ўзгартиришлар киритишни тартибга солувчи ҳужжатлар;

*Бухгалтерия ҳисоботлари;

*Статистика ҳисоботлари;

*Ҳўжалик юритувчи субъект фаолиятини режалаштириш ҳужжатлари (режалар, сметалар, лойиҳалар);

*Ҳўжалик юритувчи субъектнинг контрактлари, шартномалари, битимлари;

*Аудитор маслаҳатчиларининг ички ҳисоботлари;

*Ички фирма стандартлари (йўриқномалари);

*Солик текширувлари материаллари;

*Суд даъволари материаллари;

*Ҳўжалик юритувчи субъектнинг ишлаб чиқариш ва ташкилий тузилишларини тартибга соладиган ҳужжатлар, унинг филиаллари га шуъба жамиятлари рўйхати;

*Ҳўжалик юритувчи субъект раҳбарияти ва ижрочи ходимлари билан суҳбатлардан олинган маълумотлар;

*Ҳўжалик юритувчи субъектни, унинг асосий участкалари, омборларини кўздан кечиришда олинган ахборот.

Дастлабки режалаштириш босқичида аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш имкониятини баҳолайди. Агар аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказишни мумкин деб ҳисобласа, у аудитни ўтказиш учун штатни шакллантиришга ўтади. Аудиторлар гуруҳига кирадиган мутахассислар таркибини

режалаштириш пайтида аудиторлик ташкилоти қуйидагиларни ҳисобга олиши шарт:

* Аудитнинг ҳар бир босқичи: тайёргарлик, асосий ва яқунлаш босқичи иш бюджетини;

* Ғуруҳ ишининг тахмин қилинаётган муддатларини;

* Ғуруҳнинг миқдорий таркибини;

* Ғуруҳ аъзоларининг мансаб даражасини;

* Ғуруҳ ходимларининг ворислигини;

* Ғуруҳ аъзоларининг малака даражасини.

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш. Аудит умумий режаси ва дастурини ишлаб чиқишга киришаркан, аудиторлик ташкилоти ҳўжалик юритувчи субъект тўғрисидаги дастлабки билимларга, шунингдек, ўтказилган таҳлилий ҳарённларнинг натижаларига асосланиши керак. Таҳлилий ҳарённларни ўтказиш ёрдамида аудиторлик ташкилоти аудит учун аҳамиятли бўлган соҳаларни аниқлаши керак. Таҳлилий ҳарённларнинг мураккаблиги, ҳажми ва ўтказиш муддатларини аудиторлик ташкилоти ҳўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботи маълумотларининг ҳажми ва мураккаблигига қараб ўзгартириши керак бўлади.

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш жарёнида аудиторлик ташкилоти ҳўжалик юритувчи субъектда амал қилаётган ички назорат тизимининг самарадорлигини баҳолайди ва ички назорат тизими хатарини (назорат хатарини) баҳолашни амалга оширади. Агар ички назорат тизими нотўғри ахборот пайдо бўлгани тўғрисида ўз вақтида огоҳлантирса, шунингдек, нотўғри ахборотни аниқласа, уни самарадор деб ҳисоблаш мумкин. Ички назорат тизимининг самарадорлигини баҳоларкан, аудиторлик ташкилоти аудиторлик исбот-далилларининг етарли миқдорини тўплаши шарт. Агар аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботнинг ишончилиги хусусида етарли даражада ишонч ҳосил қилиш учун ички назорат тизими ва бухгалтерия ҳисоби тизимига асосланишга қарор қилса, у бўлғуси аудит ҳажмини тегишли тарзда тузатиши керак бўлади.

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш пайтида аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботни ишончли деб ҳисоблаш имконини берадиган муҳимлик ва аудиторлик хатарининг унинг учун мақбул даражасини белгилаши керак.

Аудиторлик хатарини режалаштираркан, аудиторлик ташкилоти, ҳўжалик юритувчи субъект аудитидан қатий назар, ушбу ҳисоботга хос бўлган молиявий ҳисоботнинг ажралмас хатари ва назорат хатарини белгилайди. Белгиланган хатарлар ва муҳимлик даражаси ёрдамида аудиторлик ташкилоти аудит учун

аҳамиятли соҳаларни аниқлайди ва зарур аудиторлик жарёнларни режалаштиради. Аудит жарёнида режалаштириш пайтида белгиланган аудиторлик хатари ва муҳимлик даражасининг ўзгаришига таъсир кўрсатадиган ҳолатлар юзага келиши мумкин.

Аудитнинг умумий режаси ва дастурини тузаркан, аудиторлик ташкилоти ҳисоб ахборотига ишлов бериш даражасини инобатга олиши керак, бу ҳам аудиторлик ташкилотига аудиторлик русум-қоидаларининг ҳажми ва тусини аниқроқ белгилаш имконини беради. Аудиторлик ташкилоти, агар буни мақсадга мувофиқ деб ҳисобласа, текширилаётган хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан аудит умумий режаси ва дастурининг айрим қоидаларини келишиб олиши мумкин. Бунда аудиторлик ташкилоти умумий режа ва дастурда акс эттирилган усулларни танлашда мустақил ҳисобланади, лекин ўз ишининг натижалари учун мазкур умумий режа ва мазкур дастурга мувофиқ тўлиқ масъулият ҳис этади.

Аудиторлик ташкилоти бажараётган ишларнинг натижаларини умумий режа ва дастурни тайёрлаш пайтида батафсил ҳужжатлаштириш керак, чунки мазкур натижалар аудитни режалаштириш учун асос ҳисобланади ва бутун аудит жарёни давомида ишлатилиши мумкин.

Умумий режа аудит дастурини амалга оширишда қўлланма бўлиб хизмат қилиши керак. Аудит жарёнида аудиторлик ташкилотига умумий режанинг айрим қоидаларини қайта кўриш учун асослар пайдо бўлиши мумкин. Режага киритилаётган ўзгартишларни, шунингдек, ўзгартишлар сабабларини аудитор батафсил ҳужжатлаштириши керак. Умумий режада аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш муддатларини назарда тутиши ва аудитни ўтказиш муддатларини, ҳисобот (хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма ахборот) ва аудиторлик хулосасини тузишни назарда тутиши шарт. Фойда сарфини режалаштириш жарёнида аудитор қуйидагиларни ҳисобга олиши керак:

*Ҳақиқий харажатлар;

*Бундан олдинги даврда (такрорий аудит ўтказилган тақдирда) фойда сарфи ҳисоб-китоби ва унинг жорий ҳисоб-китоб билан алоқаси;

*Муҳимлик даражаси;

*Аудиторлик хатарларининг амалга оширилган баҳолари.

Умумий режада аудиторлик ташкилоти дастлабки таҳлил натижалари асосида аудитни ўтказиш усулини белгилайди, ички назорат тизимининг ишончлилигини, аудит хатарларини баҳолайди. Танлаб аудит ўтказишга қарор қилинган тақдирда

аудитор 13-сонли "Аудиторлик танлаш" аудит стандартига мувофиқ шакллантиради.

Агар текширишни бир неча аудитор амалга ошираётган бўлса, корхонанинг ўзига хос хусусияти, уни текшириш ҳажми ва мураккаблиги ҳар гал аудитни ўтказиш чоғида ҳар бир иш қачон ва қандай бажарилишини аниқлаш, аудиторлар ўртасида вазибаларни тўғри тақсимлаш талаб қилинади.

Шу мақсадда аудиторлар бригадаси раҳбари текшириш дастурини тузади ва ундан қуйидагилар кўрсатилади:

1. Аудит мақсади;
2. корхонанинг асосий иш участкалари ва текширилиши лозим бўлган ҳисоб бўлимлари;
3. текшириш тури (яъни, танлов, визуал ва бошқалар);
4. бригада аъзоларига вазибаларни тақсимланиши;
5. текширишнинг тахминан қанча давом этиши ҳамда уни бошлаш ва тугаллаш муддатлари.

Аудит мақсадини белгилаш шунинг учун муҳим аҳамиятга эгаки, у аудитор корхонага нима учун келганини ва ўтказиладиган текшириш қандай фойда келтириши билан дарҳол мижозни таништиради. Шу сабабли аудит салбий фактларни тўплашни, обрўни туширадиган материалларни тўплашни эмас, балки бухгалтерия умуман иқтисодий ишдаги камомадларни аниқлаб, мавжуд камчиликларни бартараф этиш ва келгусида бундай хатоларга йўл қўймаслик учун аниқ таклифларни критишни мақсад қилиб қўйишини батафсил кўрсатиш лозим бўлади.

Бу дарҳол мижоз билан етарли даражада ишончли муносабат ўрнатиш ва зарур ахборатдан фойдаланиш имконини беради.

* Сўнгра текшириш дастурида аудит давомида тадқиқ этиладиган иш участкалари кўрсатилади. Шу боис:

* корхонанинг молия-ҳўжалик фаолияти учун ва натижаларни шакллантириш учун ҳал қилувчи аҳамиятга эга бўлган энг муҳим участкаларни белгилаш зарур. Бунда текшириш учун, у ёки бу участка танланганини асослаб бериш ва бу участкалар бўйича текшириш маълумотлари корхона фаолиятига умумий баҳо бериш учун муҳимлигини кўрсатиш зарур;

* корхона молия-ҳўжалик ишларининг бошқа участкалари муҳим ва фойдали бўлса ҳам, фаолият натижаларига ҳал қилувчи таъсир ўтказмаслигини кўрсатиш зарур.

Текширишнинг дастлабки кунлариданоқ аудиторлар ишнинг у ёки бу участкасидаги аҳвол тўғрисида етарли тўғри тасавурга эга бўлиши ва ишнинг аҳволини бундан кейинги

ўрганиш кун сайин камроқ янги фойдали ахборат келтириши сабабли аудиторлар текширишга энг кам вақт сарфлаб, хулоса чиқариш ва асосланган аудиторлик хулосаси чиқариш учун етарли зарур маълумотни олиш имконини берадиган ўртача фойдани топиш мақсадга мувофиқдир.

Шу билан бирга текшириладиган участкаларни нотўғри танлаш ва текшириш натижалари юзасидан нотўғри хулоса чиқариш масъулияти тўла тўкис аудиторлар зиммасига тушади. Аудиторлик хатари турларидан бири ҳам худди шунда яширинган.

Касса, банк ҳужжатлари, бўнак ҳисобатлари, муассислар билан ҳисоблашишлар ялпи текширилади. Иш ҳақи, ишлаб чиқариш захиралари, ҳақ тўлаш бўйича дастлабки ҳужжатларга келсак, ҳисоблашнинг бу бўлимлари бўйича текшириш танлаб ўтказилади.

Ўз навбатида, сақлаш ва ишлаб чиқаришда фойдаланиш устидан алоҳида назорат қилинадиган материалларни танлаб олиб, қиймат ва тақчил материалларни ялпи текшириш мақсадга мувофиқдир. Агар текширишни аудиторлар бригадаси амалга ошираётган бўлса, у ёки бу аудитор қайси участкаларни текшираётганини олдиндан аниқлаб олиш лозим. Бунда олдинги текширишлар чоғида тўпланган тажрибани ҳамда малакани ҳисобга олиш зарур.

Энди ишга кирган аудиторларга касса ҳужжатлари ва бўнак ҳисобатларни ялпи текширишни топшириш мақсадга мувофиқдир, шу билан бир вақтда таҳлили ёндашадиган, кўникмаси бор тажрибали мутахасислар ҳисобот ва бош китобни ўрганишлари, уларнинг ҳисоб регистлари билан уйғунлигини текширишлари, бухгалтерия ҳисоб варақаларида дастлабки ҳисоб маълумотлари ёзуви асосланганини аниқлаш керак.

Аудиторлик текширишининг дават этиш муддати турлича бўлиши мумкин, бироқ тажрибанинг кўрсатишича, икки ҳафталик жадалиш бир неча ҳафтага чўзилган ишдан қолишмайдиган аниқ ва тўла натижа беради. Текширишнинг дастлабки кунлариданоқ текширилаётган корхонадаги ишларнинг ҳолати тўғрисида етарли даражада батафсил на тўғри тасаввур ҳосил бўлади.

Табиийки, аудиторлик текширишининг дастури билан танишиш ва текшириш объектлари ҳамда бошқичлари мазмунини келишиб олиш учун текширилаётган корхона раҳбарига топширилади.

Корхона раҳбарининг илтимосига биноан дастурга ўзгартиришлар ва қўшимчалар киригилиши мумкин. Масалан,

текширилаётган хужалик юритувчи субъектнинг тижорат банкининг таъсисчиси бўлиш нияти муносабати билан унинг молиявий аҳволи ва тўлов қобилияти тўғрисида аудиторлик хулосаси талаб қилинади; ёки корхонанинг бирор хорижий шерик билан қўшма корзона барпо этиш ниятига мувофиқ, Ўзбекистон томонидан улушни баҳолаш зарурияти пайдо бўлади. Бундай ҳолларда аудиторлар зарур баҳолар кўрсатилган тегишли хулосани тайёрлаб беришлари мумкин.

Аудиторлик текшириши дастурига корхона ички назоратнинг ташкил этилиши ва унинг самарадорлигини ҳисобга олиб, ўзгартириш мумкин.

Агар мол-мулк инвентаризацияси мунтазам ва ўз вақтида, пухта ўтказилиб, инвентаризация натижалари бўйича дарҳол тегишли чоралар кўрилса, аудиторлик ишининг бир қисми қисқартирилиши мумкин. Бироқ юзлаб, минглаб номдаги моддий бойликларнинг инвентаризация рўйхатларидаги қолдиқлар ҳақиқий мавжуд таварларга юз фоиз мос келса, бундай қилмаслик керак. Муболағасиз айтиш мумкинки, ҳақиқий инвентаризация ўтказилмаган бухгалтерик ходимлари инвентаризация ёзувларига дафтардаги қолдиқларни ёзиб қўйишган, ҳақиқатдан мавжуд материаллар графасида эса, ҳисобланган маълумотларни такрорлаб, уни ўтказилган инвентаризация натижалари деб кўрсатганлар.

Аудиторлик текшириши дастури виждонан пухта тузилганига қарамай, унинг талаб қиладиган меҳнат ҳажмига ва қанча давом этишига таъсир қиладиган бир қанча омилларни олдиндан кўра билиш ва ҳисобга олиш мумкин эмас. Шу сабабли текшириш давомида у ёки бу ишларнинг мазмунига ва дэвомийлигига ўзгартириш киритишга тўғри келади.

Текшириш дастурини тузиш гуруҳга мутахассисларни танлаш ва провард натижада ҳисобатнинг ҳақиқийлиги тўғрисида асосланган хулосани тайёрлаш учун миждоз-корхонанинг ўзига хос хусусиятлари ва тузилиши тўғрисидаги умумий ахборат зарур бўлади. Бунинг учун қуйдагиларни аниқлашга тўғри келади:

- * корхонанинг тармоққа хос хусусиятлари;
- * корхонанинг ташкилий тузилиши;
- * ишлаб чиқариш алоқалари (маҳсулот етказиб берувчилар, пудратчилар);
- * молиявий алоқалар (бошқа корхоналарнинг низом капиталига солинган маблағ);
- * юридик мажбуриятлари (суда кўриш, солиқ инспекциясининг, бюджетдан ташқари фондларнинг далолатномалари)

1. Юқори раҳбарларнинг, ўрта бўғин бошқарув ходимларининг, ижрочиларнинг, ҳисоб юритиш билан боғлиқ бўлмаган корхона ходимларининг қизиқтираётган масалалар тўғрисидаги фикрлари.

2. Асосий ишлаб чиқариш участкалари, цехлари, омборларга бориш ва уларни кўздан кечириш. Бу активлар мавжудлиги ва сақланганига ишонч ҳосил қилиш, ишлаб чиқариш жарёни ва маҳсулотни юқлаб жўнатиш тўғрисида тасаввур ҳосил қилиш имконини беради ва ҳоқозо.

3. Ташқи ва ички ҳисобатлар ҳамда эълон қилинган материаллар. Ташқи ҳисобатларга тармоқ матбуоти ва газеталар; тармоқ бўйича таҳлилий ҳисоботлар, асосий рақобатчилар ва тармоқнинг ўртача кўрсаткичларига қиёслаш; давлат ва солиқ қонунлари киради.

Ички —ҳисоботлар булар молиявий ҳисобот, директорлар кенгаши, бошқарув дирекция, акциядорлар мажлисларини баёнлари, бошқарувларнинг ҳисобатлари —сметалар, фаразлар, лойихалар; ички аудиторлар, консултантлар, юристларнинг ҳисоботлари; ҳисоб сиёсати, солиқ инспекциясининг далолатномалари киради.

Ишнинг шу босқичида аниқлаб олиш лозим бўлган энг муҳим масалалардан бири корхонанинг таркибини ва кичик корхоналар ва қарам корхоналар билан ўзаро муносабатларини, уларнинг ўртасидаги хўжалик операцияларини, асосий воситаларни айирбош қилинишини, қарз ва молиявий ёрдамни, ўзаро қарзларни расмийлаштиришни аниқлашдир.

Аудитор мижознинг тадбиркорлик фаолиятига таъсир қиладиган ички ва ташқи омилларни аниқлаши лозим.

Ташқи омилларга макроиқтисодий ва тармоқ омиллари киради. Аммо фаолиятнинг пасайиши ёки ўсишини, божларнинг камайиши ёки кўпайишини (агар корхона ташқи иқтисодий фаолият билан шуғилланса); солиққа тортишдаги ўзгаришларни, хорижий бозорларга қарамликни, валюта қийматининг ўзгаришини ташқи омиллар қаторига қўйиш мумкин. Тармов омиллари — бозорнинг текширилаётган корхона ишлаб чиқараётган маҳсулотларга ўхшаш таварлар билан тўлалиги; фаолиятнинг мансумийлиги; нарх рақобати; тармоқда иш ҳақи даражаси; маълум касб ходимларининг етишмаслиги ёки кўплигидир.

Ички омилларга қуйдагилар киради:

*молия-пул маблағи оқимлари тавсифи;

* маблағни инвестициялаш сиёсати; фойда даражаси; асосий банк операциялари; учунчи шахсларнинг мажбуриятлари бўйича кафолатлар;

* ходимлар-асосий ходимларнинг малакаси; тажрибаси; комплектлангани; хизматчиларни ишга олиш ва юқори кўтариш сиёсати; кадрлар кўнимсизлиги;

* фаолиятнинг асосий стратегияси — капитал солиш; бозорни кенгайтириш режаси;

* ҳужалик операциялари — таннарх омиллари, тавар етказиб берувчиларга қарамлик, ишлаб чиқариш циклининг қанча давом этиши.

Аудиторлик текшириши одатда ҳамиша маълум муддат, ўртача 2-4 ҳафта билан чекланган бўлади. Йирик ва хатто ўртача корхонада ҳам бундай муддатда молиявий — ҳужалик фаолиятини ялпи текширишга ҳамиша ҳам улгуриб бўлмайди. Лекин тўла ишонч билан бундай деб бўлмайди, чунки текшириш ҳажми аудиторлар сонига ва мутахассисларнинг малакаси алоҳид.

Аудиторлар (аудиторлик ташкилоти) давлат органларининг топшириғи билан ўтказилаётган текшириш икки ойдан ортиқ давом этмаслиги керак. Аммо бу катта муддат текширишни топширган органлар олдидаги алоҳида масъулият билан белгиланади.

Шу муносабат билан ҳар бир ҳужалик юритувчи субъектнинг ўзига хос хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда текшириш стратегиясини ишлаб чиқиш муҳим аҳамиятга моликдир.

Текшириш стратегияси қуйдагиларни назарда тутати:

* текшириш дастурини тузиш учун ахборат тўплаш;

* тўпланган ахборатни ўрганиш;

* аудиторлик хатарини дастлабки баҳолаш;

* ҳисоб варақлари бўйича текширишнинг теранлиги, моҳияти ва қанча давом этишини аниқлаш.

Текшириш стратегияси текшириш режаси сифатида расмийлаштирилади. Режа ёзма равишда тузилади.

Режа тузишнинг мақсади:

* зарур тестларнинг ҳажми ва турини олдиндан белгилаш;

* уларни бажариш учун қанча вақтда ва меҳнат сарфларини баҳолаш;

* текшириш бошланмасдан барча асосий масалалар бўйича мижоз билан ҳамжиҳатликка эришиш;

* аудиторни бажариш ва уни мазкур мижозда сифатли ўтказиш асослиги далилларига эга бўлиш.

режалаштиришдан олдин қуйдаги босқичлар ўтади:

режалаштиришдан олдинги тайёргарлик;
корхона тўғрисида умумий маълумот олиш;
ички назорат тизимини ва унинг самарасизлиги хатарини баҳолаш;

Аудиторлик ташкилоти умумий режада ички аудит ролини, шунингдек аудит ўтказиш жарёнига экспертларни жалб этиш заруратини белгилайди. Аудит умумий режасининг намунавий мазмуни I-иловада келтирилган.

Аудит дастури аудит умумий режасини ривожлантириш ҳисобланади ва аудит режасини амалда рўёбга чиқариш учун зарур бўлган аудиторлик жарёни мазмунининг батафсил рўйхатини ўз ичига олади. Дастур аудитор ассистентлари учун батафсил йўриқнома бўлиб хизмат қилади ва бир фойданинг ўзида аудиторлик ташкилоти ва аудиторлик гуруҳининг раҳбарлари учун иш сифатини назорат қилиш воситаси ҳисобланади.

Аудитор аудит дастурини ҳужжатли расмийлаштириши, ҳар бир бажариладиган аудиторлик русум-қоидасини рақам ёки код билан белгилаши керак, токи аудитор иш жарёнида ўзининг иш ҳужжатларида уларга ҳавола қилиш имкониятига эга бўлсин. Аудиторлик дастурини назорат воситалари тестлари дастури кўринишида ва моҳиятига кўра аудиторлик русум-қоидалари дастури кўринишида тузиш керак. Назорат воситалари тестлари дастури ички назорат ва ҳисоб тизимининг фаолияти тўғрисидаги ахборотни йиғиш учун мўлжалланган ҳаракатлар мажмуининг рўйхатдан иборат. Назорат воситалари тестларининг мақсади шундан иборатки, улар ҳужалик юритувчи субъект назорат воситаларининг жиддий камчиликларини аниқлашда ёрдам беради.

Моҳиятига кўра аудиторлик русум-қоидалари ўз ичига бухгалтерия ҳисобидида сўётлар бўйича оборотлар ва сальдо тўғри акс эттирилганлигини батафсил текширишни олади. Моҳиятига кўра аудиторлик русум-қоидалари дастури ана шундай аниқ батафсил текширишлар учун аудитор ҳаракатлари рўйхатдан иборат бўлади. Моҳиятига кўра русум-қоидалар учун аудитор бухгалтерия ҳисобининг айна қандай бўлимларини текширишини белгилаши ва бухгалтерия ҳисобининг ҳар бир бўлими бўйича аудит дастурини тузиши керак бўлади.

Аудитни ўтказиш шартлари ва аудиторлик русум-қоидалари натижаларининг ўзгаришига боғлиқ ҳолда аудит дастури қайта кўриб чиқилиши мумкин. Ўзгаришларнинг сабаблари ва натижалари ҳужжатлаштирилиши керак. Аудиторлик дастурининг ҳар бир бўлими бўйича аудиторнинг иш

ҳужжатларида расман акс этирилган хулосалари аудиторлик ҳисоботи (хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма ахборот) ва аудиторлик хулосасини тузиш учун факт материали, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи тўғрисида аудиторнинг ҳолис фикрини шакллантириш учун асос бўлиб ҳисобланади. Аудит дастурининг намунавий мазмуни 2-иловада келтирилган. Аудитни режалаштириш жараёни тугаганидан сўнг аудит умумий режаси ва дастури ҳужжатни расмийлаштирилиши на уларга белгиланган тартибда виза қўйилиши керак.

1-ИЛОВА

АУДИТНИНГ УМУМИЙ РЕЖАСИ

Текширилаётган ташкилот _____
 Аудит даври _____
 Киши-соатлар сони _____
 Аудиторлик гуруҳи раҳбари _____
 Аудиторлик гуруҳи таркиби _____
 Режалаштирилаётган аудиторлик ҳатари _____
 Режалаштирилаётган жиддийлик даражаси _____

№	Режалаштирилаётган иш турлари	Утказиш даври	Бажарувчи	Изоҳлар

Унинг номидан аудиторлик хулосаларига имзо чекиш ҳуқуқига эга бўлган аудиторлик ташкилоти раҳбари
Аудиторлик гуруҳи раҳбари

2-ИЛОВА

АУДИТ ДАСТУРИ

Текширилаётган ташкилот _____

Аудит даври _____

Киши-соатлар сони _____

Аудиторлик гуруҳи раҳбари _____

Аудиторлик гуруҳи таркиби _____

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари _____

Режалаштирилаётган жиддийлик даражаси _____

Аудит булимлари буйича аудиторлик тадбирлари руйхати	Ўтказиш даври	Бажарув- чи	Аудиторн инг иш ҳужжат- лари	Изоҳ- лар

Унинг номидан аудиторлик хулосаларига имзо чекиш
ҳуқуқига эга бўлган аудиторлик ташкилоти раҳбари
Аудиторлик гуруҳи раҳбари

3-Мавзу: АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИНИ ЎТКАЗИШ

3.1 Аудиторлик текширишда муҳимликни баҳолаш ва таваккалчилик

Аудитда муҳимлик тушуничаси. Хужалик юритувчи субъект аудитини ўтказиш давомида муҳимлик даражасини баҳолаш масалалари бўйича аудиторлик ташкилотининг фаолиятини белгилаш мақсадида Ўз.Р Молия вазирлиги томонидан 1999 йил 4 августда 63-сон билан тасдиқланган 9-сонли «Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги» АФМС талаблари асосида амалга оширилади. Мазкур стандарт талаблари расмий аудиторлик хулосасини тайёрлашни назарда тутадиган барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий талаблар ҳисобланади.

Аудитда хужалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботнинг ишончлилигига каттагина ҳажмда таъсир кўрсатадиган ҳолатлар жиддий ҳолатлар деб эътироф этилади. Барча жиддий муносабатларда молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги деганда молиявий ҳисобот кўрсаткичлари аниқлигининг шундай даражаси тушуниладики, бунда ушбу ҳисоботнинг малакали фойдаланувчиси унинг асосида турри хулосалар чиқариш ва турри қарорлар қабул қилишга қодир бўлади. Ахборотнинг жиддийлиги унинг хусусияти бўлиб, уни ана шундай ахборотдан оқилона фойдаланувчининг қарорларига таъсир кўрсатишга қодир қилади.

Муҳимлик тушунчаси деганда молиявий ҳисоботни бузишнинг энг юқори қиймати тушунилади, ундан бошлаб ана шу ҳисоботнинг малакали фойдаланувчиси унинг асосида турри хулосалар чиқариш ва турри қарорлар қабул қилишга қодир бўлмай қолади. Муҳимлик даражасининг мутлақ қийматини аниқлашда аудитор хужалик юритувчи субъектнинг аудит қилинадиган, молиявий ҳисоботини ишонччилигини тавсифлайдиган энг муҳим кўрсаткичларни асос сифатида қабул қилиши керак.

Муҳимлилик —бу хато ҳажмининг йўл қўйиш мумкин бўлган энг кўп миқдори бўлиб, у ҳисобда кўрсатилиши мумкин ва унга муҳим эмас, яъни ҳисоботдан фойдаланувчиларни адаштирмайди, деб қаралади.

Ҳисоботдаги айрим кўрсаткичлар ва унга иловалардаги баъзи ахборотлар етарлича аниқ бўлмаслиги мумкин. Лекин шунга асосланиб, ҳисобот умуман аниқ эмас ёки у ишларнинг ҳақиқий аҳволини ақс эттирмайди, деган хулоса чиқариш мумкин эмас. Қуйидагилар ноаниқликни келтириб чиқариши мумкин:

* ҳисоблашдаги хатолар (масалан, амортизация миқдорини ҳисоблашда йўл қўйилган арифметик хато, харидор ва буюртмачиларга бўлган дебиторлик ва кредиторлик қарзлари миқдорининг нотўғри кўрсатилиши ва ҳ.к.);

* айрим кўрсаткичларнинг тахминийлиги, тахминий кўрсаткичларга: номоддий активлардан наф олиб фойдаланиш, ундириб бўлмайдиган дебиторлик қарзлари каби кўрсаткичларни критич мумкин.

Бу хатоларни аудитор аниқлаган бўлса, мижоз ҳисоботга тузатиш критичи зарур, ақс ҳолда ҳисобот аниқ бўлмайди.

Лекин ҳамма мижозлар дарҳол тузатиш киритмайди, баъзан бутунлай тузатиш киритилмайди.

Аудитор қуйидаги ҳолларда бухгалтерия ҳисоботидаги ноаниқликларга йўл қўяди;

1) ноаниқлик арзимаган даражада бўлиб ҳисоботдан фойдаланувчилар қабул қиладиган қарорга таъсир қилмаса;

2) кичик хатоларни аниқлаш ва тузатишга харажатлар беҳад кўп бўлса;

3) кичик хатоларни аниқлаш ва тузатишга сарфланадиган фойда бухгалтерия ҳисоботи эълон қилинишини кечиктириб юборса.

Аудитор шу тариқа ҳисоблашдаги кўрсаткичларнинг хатолигига йўл қўяди, лекин айна пайтда бухгалтерия ҳисоботи аниқ ва шончли эканини исботлашга ҳаракат қилади.

Ҳисоботдаги ноаниқлик муҳимлигини баҳолаш масаласида профессионал ташкилотларда ва айрим аудиторларда яқдил фикр йўқ. Уларнинг баъзилари муҳимликнинг аниқ миқдорий баҳоси зарур деб ҳисоблашса, бошқаларга баҳонинг қатийлиги қўмайди. Қўпинча кўрсаткичларнинг 5% гача оқишини арзимас миқдор деб ҳисоблайдилар, 10% дан ортиқини муҳим деб биладилар. Бундан ташқари, моддийликни баҳолашда қуйидаги омиллар эътиборга олинади.

* хатонинг мутлоқ қиймати;

* хатонинг нисбий қиймати;

* ҳисобот моддаси мазмуни;

* аниқ шартлар;

* ноаниқлик;

* жами хатолар.

Хатонинг мутлоқ қиймати. Бу баҳо моддийликнинг ягона мезони бўла олмайди, чунки 50 миллион сўм фақат бир ҳолатда, масалан, у маҳсулотни сотишдан тушган 170 миллиард сўмнинг 0,3% ни ташкил қилганда мақбул ҳисобланиши мумкин, ammo бошқа ҳолатларда ҳаддан ташқари кўп ёки ҳаддан ташқари кам бўлиши мумкин.

Бошқа тарафдан, хатонинг ҳажми қолган барча омилларга қарамай, муҳим бўлиши мумкин. Ҳар қандай катта миқдордаги пул, масалан, 100 млн сўм бошқа вазиятларга қарамай моддий ҳисобланади.

Нисбий қиймат. Бу баҳо қандайдир база қийматига нисбатан фоиз ҳисобида белгиланади. Шу билан бирга аудитор тажрибаси айнан шу база қийматини танлашда номоён бўлади ва нуқсонларни ҳисоблашни бошлаш нуётаси бўлади.

Масалан, 87.10 ёки 98.10 счётларида эҳтимоли бўлган хатолар балансидаги фойда ёки солиққа торгиланган сўнг корхона тасарруфида қоладиган фойда билан боғлиқ бўлади, ҳамда корхона фаолиятининг молиявий натижалари ва улардан фодаланиш тўғрисидаги ҳисоботда кўрсатилади.

«Молиявий натижалар тўғрисида»ги ҳисоботнинг моддаларига нисбатан ҳам хато муҳимлигининг дастлабки чегараларини топиш мумкин.

Муҳимлик даражасини белгилашнинг кўриб чиқилган усулларининг нуқсони муҳимлик даражаси билан хатар ўртасидаги тесқари қарамлик мавжудлиги фактини эътиборга олмасликдир: муҳимлик даражаси қанча юқори бўлса, умумий аудиторлик хатари шунча кам ва аксинча.

Ушбу ўзаро боғлиқлик (қарамлик)ни ҳисобга олмаслик аудиторлик тадбирлари-амалларининг тусига, вақтига ва даражасига салбий таъсир қилади. Режалантириш чоғида аудитор бухгалтерия ҳисоби счётларига нисбатан муҳимлик даражасини баҳолайди, шунинг учун биз муҳимлик даражасини ҳисоб тизими хатари билан ўзаро боғлиқ ҳолда белгилаши зарур, деб ҳисоблаймиз.

Шуни айтиш лозимки, ҳисоб тизимини текширишнинг ўзи бухгалтерия ҳисоботида эҳтимоли бўлган хатоларни ва четга чиқишларни (оғишларни) аниқлаш имконини беради, чунки назорат муҳитининг ҳолатини ва корхонада аудиторлик амаллари вақти-вақти билан ўтказилишини баҳолаш аудиторга аудиторлик амалларининг бажариш қанчалик батафсил бўлиши ва танлаб ўтказиш даражасини режалантиришга асос бўлиб хизмат қилади.

Ҳисоб юритиш тизими хатари билан муҳимликнинг сифат кўрсаткичи Ўртасидаги Ўзаро боғлиқлик 4.1-жадвалда келтирилган.

Ҳисоб тизими сўтларда хатолар пайдо бўлиши эҳтимоллигини билдиради. Шу муносабат билан сўтлар бўйича у ёки бу қолдиқларни текширишга қанча вақт кетишини олдиндан айтиб бўлмайди.

3.1-жадвал.

Ҳисоб тизимининг хатари ва муҳимлик сифат кўрсаткичининг ўзаро боғлиқлиги

Ҳисоб тизими хатари %	Градация	Муҳимликнинг сифат кўрсаткичи %	Градация
1	2	3	4
10	паст	9	юқори
20	паст	9	юқори
30	паст	8	юқори
40	Ўрта	7	Ўрта
50	Ўрта	6	Ўрта
60	Ўрта	5	Ўрта
70	Юқори	4	паст
80	Юқори	3	паст
90	Юқори	2	паст

Муҳимлик сифат кўрсаткичи ҳисоб тизими хатарига боғлиқлигини аниқлаб, муҳимлик даражасини куйидагича топишни тавсия қиламиз (4.2-жадвал):

3.2-жадвал.

Муҳимлик даражасини ҳисоблаш («Турон MSI LTD» ОАЖ мисолида)

Асосий кўрсаткичлар номи	Асосий кўрсаткичлар миқдори, минг сўм	Тест натижалари бўйича ҳисоб тизими хатари %	Муҳимлик ни сифат кўрсаткичи %	Асосий кўрсаткич учун муҳимлик даражаси (текшириш дастури моддалари) 2-уст. x 4-уст./100 минг с.
1	2	3	4	5
Асосий лоситалар (қолдиқ қийматида)	385766	20	8	30861
Номоддий активлар	225	20	9	20

(қолдиқ қийматида)				
Капитал	1452	30	7	101
Фуйилмалар				
Товар-моддий заҳиралар	31847 5	40	7	22293
Дебиторлар	82496 9	20	9	74247
Пул маблағлари	13805 7	30	8	5939
Қу-сқа муддатли инвестициялар	35000	20	9	3150
Устав капитали	34204 7	20	9	30784
Резерв капитали	37242 6	50	6	22345
Тақсимланмаган фсйда (қопланмаган заварлар)	88400 1	40	6	53040
Жорий мажбуриятлар, ҳаймаси	10558 7	50	6	6335

Маъба: «Турон MSI LTD» ОАЖнинг 2003 йил 31 декабр ҳолатига молиявий ҳисоботи асосида муаллиф томонидан ишлаб чиқилди.

6-жадвалдаги маълумотларга мувофиқ 5-устундаги кўрсаткичларнинг ўртача арифметик аҳамияти: $(30861+20+101+22293+74247+5939+3150+30784+22345+53040+6335):11=22646$ минг сўми ташкил қилади.

1) Аудит дастури бўлимларидан келиб чиқиб, бухгалтерия ҳисоби сч'тлари маълумотлари бўйича асосий кўрсаткичлар миқдори белгиланади;

2) дастурнинг барча бўлимларига асосланган ўртача арифметик аҳамияти бўйича муҳимликнинг якунловчи даражаси аниқланади.

Олинган миқдор кўрсаткичидан аудиторлик текширишни режалаштириш чоғида муҳимлик даражасининг қиймати сифатида фойдаланиш мумкин.

Аудиторларга ва аудиторлик ташкилотларига тақлиф этилган бу усулдан аудиторлик текширишларини режалаштириш чоғида фойдаланиш тавсия қиламиз.

Ҳозир аудиторда муҳимликни баҳолаш муаммоси аудиторлик амалиётида аудиторлик фаолиятининг миллий

стандартларини қўллаш зарурияти муносабати билан долзарб бўлиб қолди. Муҳимликни баҳолаш масалаларининг амалий аҳамияти ҳар бир аудиторлик ташкилотидан муҳимлик базасини танлашнинг ўз усулини ҳамда унинг миқдорини ҳисоблаш усулини ишлаб чиқишни талаб қилади.

Бунда, муҳимлик даражасини ҳисоб тизими хатари муҳимликнинг сифат кўрсаткичига қарашлигини аниқлаб, ҳисоб тизими хатари кўрсаткичидан фойдаланиб баҳолаш тавсия этилади. Бу молиявий ҳисоботни текширишнинг янада батафсил ва сифатли ўтказиш ва меҳнат сарфини камайтириш имконини беради.

Баланс моддаларида мумкин бўлган хатолар балансининг иккинчи ва учинчи бўлимларининг жорий активлари сифатида опалиқ кўрсаткичлар билан боғлиқ бўлади.

Ҳисобот молдасининг мазмуни. Бу сифат омили, лекин у муҳимликни аниқлаш чоғида муҳим аҳамиятга эга. Пулга айланадиган активлар (касса, олинадиган счётлар, ишлаб чиқариш захиралари) ҳисоб варақалари бўйича хатонинг пайдо бўлиши имконияти келгуси давр ҳаражатлари, асосий воситалар каби бошқа ҳисоб варақаларга нисбатан кўпроқ.

Пулга айлантириладиган активлар билан боғлиқ ўғирликлар ёки сувиестеъмоллар ўзининг мутлоқ ёки нисбий хажми туфайли эмас, балки ғайриқонунийлиги билан муҳимдир.

Яъни бу ҳисоб варақалари бўйича хатолар корхона нуқтани назаридан умуман арзимас миқдорда бўлиши мумкин, лекин ҳисоб варақалари гуруҳини таҳлил қилиш чоғида муҳим бўлиши мумкин.

Аниқ шартлар. Аудитор моддийликни баҳолаш чоғида ҳисобот ким учун мўлжалланганини ҳисобга олиш лозим. Агар аудиторлик ҳулосаси акциялар эмиссиясини проспектига илова қилиш учун, банкларнинг кредит бўлимларига мўлжалланган бўлса, фойдаланувчиларнинг кенг доираси — бўлгуси акциядорлар учун мўлжалланган бўлса, ёки текшириладиган корхонанинг раҳбари бухгалтерия ҳисоби масалаларига кўпроқ эътибор бераётган бўлса, у ҳолда аудитор пухтароқ текшириши ва моддийликнинг янада қатий мезонларига асосланиши лозим.

Ноаниқлик. Агар аудитор корхонанинг ўз фаолиятини давом эттириш имконияти паст баҳоласа, яъни белгиланган мезонларга мувофиқ корхона тўлов қобилиятини йўқотган ёки яқин вақт ичида тўлов қобилиятини йўқотиш мумкин бўлса, аудитор бундай ҳолатда ҳам муҳимликнинг янада қатий мезонларига асосланиши лозим.

Умумлаштирилган хато.

Аудитоор маълум ва эҳтимол тутилган хатоларнинг умумий ҳажмини баҳолаши лозим бўлади. Чунончи, ҳар бири 2 миллион сўмлик бешта хатони муҳим эмас деб қайтириш мумкин, аммо улардан ҳар бири баланс фойдаси фойдаси кўпайтирса, баланс фойдаси бўйича муҳим хато 10 миллион сўмни ташкил қилади, у ҳолда юқоридаги бешта хатога муҳим эмас деб қарашга йўл қўйиб бўлмайди.

Аудиторлик текширишнинг зарур самарадорлигини таъминлаш учун муҳимликни режалаштириш босқичда баҳолайдилар.

Муҳимликни баҳолаш чоғида икки хил — индуктив ва дедуктив ёндашувдан фойдаланилади.

Индуктив ёндашув шундан иборатки, аввал ҳисобот ҳар бир моддасининг муҳимлиги аниқланади, сўнгра умумий муҳимликни аниқлаш учун алоҳида моддалар бўйича баҳолаш қўйилади. Аммо бундай ёндашувли эҳтиёткорлик билан қўлланиш лозим, чунки 10 миллион сўмга тенг хато дебиторлик қарзи учун муҳим бўлмаслиги мумкин, лекин баланс фойдаси учун муҳимдир.

Дедуктив ёндашув шундан иборатки, аввал йўл қўйиш мумкин бўлган хатонинг умумий миқдори аниқланади, сўнгра ҳар бир ҳисоб варақа бўйича иш ҳажмини аниқлаш мақсадида бу миқдор ҳисоботнинг моддаларига тахсимланади.

Шундай қилиб текшириш натижалари бўйича хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий фаолияти кўрсаткичларини ҳаққонийлигини тасдиқлаш нисбий ҳисобланади. Шунинг учун ҳам аудиторлик текширишда аудиторлик таваккалчилиги тушунчаси фойдаланилади.

Аудиторлик таваккалчилик тушунчаси. Аудиторлик таваккалчилиги - аудитор томонидан субъектив равишда белгиланадиган, аудиторлик текшируви якунлари бўйича молиявий ҳисобот унинг ишончлилиги тасдиқланганидан кейин аниқланмаган жиддий бузилишларни ўз ичига олиши мумкинлигини эътироф этиш ёки аслида бундай бузилишлар молиявий ҳисоботда бўлмасада, унда жиддий бузилишлар мавжудлигини эътироф этиш эҳтимолидир.

Аудиторлик таваккалчилиги ўз ичига учта таркибий қўшимчани олади:

1. Ажратиб бўлмайдиган таваккалчилик;
2. Назорат таваккалчилиги;
3. Молиявий ҳисоботдаги хатолар ва бузилишларни топмаслик таваккалчилиги.

Аудитор аудитни ўтказиш пайтида аудиторлик таваккалчилигини оқилона энг кам даражага пасайтириш учун зарур чораларни кўриши керак.

Ажратиб бўлмайдиган таваккалчилик.

Ажратиб бўлмайдиган таваккалчилик баланс ёки операциялар тоифасининг моддий тусга эга бўлиши мумкин бўлган бузилишга учрашдан иборатдир. Ажратиб бўлмайдиган таваккалчиликга бухгалтерия баланси ёки операциялар тоифасининг характери таъсир кўрсатади. Ажратиб бўлмайдиган таваккалчиликни баҳолаш аудиторнинг мижоз фаолияти хусусиятлари, унинг ташкилий тузилиши ва корхонани бошқариш тавсифномаларини билишига асосланади. Аудитор аудитнинг умумий режасини тайёрлаш пайтида, ўз касбий малакасидан фойдаланиб, баланс моддалари ва молиявий ҳисобот кўрсаткичларига доир ажратиб бўлмайдиган таваккалчиликни баҳолаши керак. Ажратиб бўлмайдиган таваккалчиликни баҳолаш пайтида аудитор ўтган йиллар аудити материалларидан фойдаланиши мумкин, бунда у ана шу таваккалчиликни баҳолашнинг текширилаётган йил учун ҳам тўғрилигига ишонч ҳосил қилиши керак.

Ажратиб бўлмайдиган таваккалчиликга қуйидаги омиллар таъсир кўрсатиши мумкин:

1. Оддий ҳисоб-китобларга қараганда мураккаб ҳисоб-китоблар моддий жиҳатдан бузиб кўрсатиш эҳтимолининг катта даражасига эга бўлади.

2. Нақд пуллар ўғирланиши мумкин.

Нисбатан барқарор факт маълумотларидан иборат счётларга қараганда смета тахминларидан келиб чиқадиган суммалардан иборат бўлган ҳисоб-варақлар кўпроқ таваккалчилик даражасини юзага келтиради. Технологик ютуқлар захираларни анчагина ошириш сабабчиси бўлиб, ҳар қандай аниқ маҳсулотни эскирган маҳсулотга айлантириши мумкин. Тушкунлик ҳолатида бўлган, бизнесда анчагина миқдорда муваффақиятсизликлар ва етарли бўлмаган оборот капитали билан тавсифланадиган тармоқ мижоз компаниясининг раҳбарияти молиявий ҳисоботни бузишга бориши учун мойиллик тугдиради.

Назорат таваккалчилиги. Назорат таваккалчилиги хўжалик субъектида мавжуд бўлган ва мунтазам қўлланиладиган бухгалтерия ҳисоби тизими ва ички назорат тизими воситалари алоҳида олганда ёки жами ҳолатда жиддий бўлган бузилишларни аниқлашмаслиги ва тўзатмаслиги ва (ёки) бундан бузилишларнинг пайдо бўлишига тўсқинлик қилмаслиги эҳтимолидан иборатдир. Назорат таваккалчилиги хўжалик юритувчи субъектнинг

бухгалтерия ҳисоби тизими ва ички назорат тизими ишончилиги даражасини тавсифлайди. Аудитор ўзининг касб малакасидан фойдаланиб, аудит давомида ҳўжалик юритувчи субъектнинг назорат тизими, назорат муҳити ва назоратнинг алоҳида воситаларини баҳолаши шарт. Назорат воситалари таваккалчилигини баҳолаш учун аудитор назорат воситаларини тестлашни қўллаши керак.

Назорат воситаларини тестлаш қуйидагилардан ташкил топади:

1. Молия-ҳўжалик операциялари ўтказишини акс эттирадиган ҳўжатлари текшириш ва шу муносабат билан назорат воситалари тегишли тарзда фаолият кўрсатишининг аудиторлик далил-исботларини олиш.

2. Бунинг тўғридан-тўғри ҳўжатли тасдигини олиш мумкин бўлмаган ҳолларда назорат воситалари фаолият кўрсатишининг аудиторлик далил-исботларини олиш мақсадида операцияларни расмийлаштириш устидан кузатишлар ва сўраб чиқишлар.

3. Назорат воситалари иш қобилияти *тўғрисидаги* маълумотларни олиш учун бошқа аудиторлик русум-қоидалари натижаларидан фойдаланиш.

Назорат таваккалчилигини баҳолаш пайтида аудитор ўтган йиллар аудити материалларидан фойдаланиши мумкин, бироқ бунда у олдинги йилда тегишли назорат воситалари учун қилинган ушбу таваккалчилик миқдорини баҳолашлар тежширилаётган йил учун ҳам ҳаққоний эканлигига ишонч ҳосил қилиши керак бўлади. Назорат таваккалчилигини баҳолаш натижаларини аудитор аудитнинг умумий режасида акс эттириши керак.

Топмаслик таваккалчилиги. Топмаслик таваккалчилиги аудитор томонидан субъектни равишда белгиланадиган, аудитор текширув давомида қўллайдиган аудиторлик русум-қоидалари бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботда ҳақиқатда мавжуд бўлган, алоҳида олганда ёки жами ҳолатда жиддий тўсга эга бўлган хатолар ва бузилишларни топиш имконини бермаслиги эҳтимолидир. Топмаслик таваккалчилиги аудитор иш сифати кўрсаткичи бўлиб, аудитор малакаси ва аниқ аудиторлик текширувини ўтказиш хусусиятларига боғлиқдир. Аудитор ажратиб бўлмайдиган ва назорат таваккалчиликларини баҳолаш асосида ўз ишида йўл қўйиладиган топмаслик таваккалчилигини белгилаши ва топмаслик таваккалчилигини иложи борича камайтиришни ҳисобга олган ҳолда тегишли аудиторлик русум-қоидаларини режалаштириши шарт.

Топиш таваккалчилиги билан ажратиб бўлмайдиган ва назорат таваккалчиликларининг комбинацияланган даражаси ўртасида тескари алоқа мавжуд:

-Агар топмаслик ва назорат таваккалчиликлари юқори бўлса, аудиторлик таваккалчилиги мақбул бўладиган паст даражага қадар аудиторлик таваккалчилигини камайтириш учун етарлича паст бўлиши керак.

-Агар ажратиб бўлмайдиган ва назорат таваккалчиликлари паст бўлса, аудитор топмасликнинг анча юқори таваккалчилигини белгилаши ва шу тарзда аудиторлик таваккалчилигини мақбул бўладиган паст даражага камайтириш и мумкин.

Муҳимлик билан аудиторлик таваккалчилиги ўртасидаги боғлиқлик. Аудитни режалаштириш пайтида аудитор қандай ҳаракатлар ва операциялар молиявий ҳисоботни жиддий бузишларга олиб келишини кўриб чиқади. Алоҳида ҳисоб-варақлар ва битимлар турлари бўйича қолдиқларга доир муҳимликнинг аудиторлик баҳоси аудиторга қандай масалалар ва қандай моддаларни ҳал этиш, қандай танламадан фойдаланиш ва қандай таҳлилий русум-қоидаларни амалга оширишни ҳал этишда ёрдам беради. Бу ҳол аудиторга умумий аудиторлик таваккалчилигини мақбул бўладиган паст даражага камайтиришда ёрдам беради.

Аудиторлик таваккалчилигининг жиддийлиги билан даражаси ўртасида тескари алоқа мавжуд: муҳимлик даражаси қанча юқори бўлса, аудиторлик таваккалчилиги шунча паст бўлади ва аксинча. Агар аудиторлик русум-қоидалари режалаштирилганидан кейин аудитор муҳимликнинг мақбул даражаси пастлиги хусусида қарор қабул қилса, аудиторлик таваккалчилиги камаёди. Аудитор буни:

- имкони бўлган ерда назорат таваккалчилигининг баҳоланаётган даражасини пасайтириш ва назоратнинг чуқурлаштирилган ёки кўшимча тестларини бажариш йўли билан пасайтирилган даражани қўллаб туриш;

- мустақил (асосий) русум-қоидалар характери, фойда ва даражасини модификациялаш (ўзгартириш) йўли билан топмаслик таваккалчилигини камайтириш воситасида аниқлаштириши керак.

Бунда шуни назарда тутиш керакки, ажратиб бўлмайдиган таваккалчилик қийматлари доимий бўлиб қолади ва улар умумий текшириш режасини тайёрлаш давомида ҳисобга олинмаган, объектив равишда мавжуд фактларни текшириш давомида аниқланган тақдирда ўзгариши мумкин.

3.2 Аудиторлик хатарлари

Тадбиркорлик ва аудиторлик хатарлари молиявий ҳисобот аудити билан бевосита боғлиқ. Тадбиркорлик хатари шундан иборатки, аудитор (аудиторлик ташкилоти) тақдим этган аудиторлик хулосаси ижобий бўлишига қарамай, мижоз билан мажоро туфайли муваффақиятсизликка учраши мумкин. Бу қудайдаги омилларга боғлиқ:

- * аудиторлик ташкилотининг рақобатбардошлигига;
- * аудитсрга нисбатан суд орқали даъволарнинг эҳтимолигига;
- * мужознинг молиявий аҳволига;
- * мижоз операцияларнинг характерига;
- * мижоз маъмурияти ва ҳисоб ходимларининг омилкорлигига;
- * аудит утказиш муддатларига ва ҳақозо.

Аудитор мижоз молиявий ҳисоботини тўғри тузилганини ёзма хулосада акс эттиради. Аслида эса молиявий ҳисоботда жиддий хатолар бўлади.

Аудиторлик хатоси бир неча қисимлардан иборат бўлади. Унинг таркибини таҳлил қилиш учун аудиторлик хатосини қуйидаги соддалаштирилган дастлабки модел сифатида кўрсатамиз:

$$МАХ = НХХ \cdot НХ \cdot АХ,$$

бунда **МАХ** — мақбул аудиторлик хатар (нисбий миқдор). Аудиторнинг аудит текшириши ниҳоясига етиб, ижобий аудиторлик хулосаси берилгандан сўнг молиявий ҳисоботда муҳим хато бўлиши фактини тан олишга тайёрлиги даражасини ифодалайди.

ИХХ — ички хўжалик хатари (нисбий миқдор). Ички хўжалик назорати тизимини текширишга қадар йўл қўйиш мумкин бўлган миқдордан ортиқ хато мавжуд бўлиши мумкинлигини ифодалайди.

НХ — назорат хатари (нисбий миқдор). Ички хўжалик назоратида йўл қўйиш мумкин бўлганидан ортиқ мавжуд муҳим хатонинг олдини олиб, аниқлаб бўлмаслиги эҳтимолини ифодалайди.

АХ — аниқланмаслик хатари (нисбий миқдор). Қўлланиладиган аудиторлик амаллари ва тўпланиши лозим бўлган аудиторлик далиллар йўл қўйиш мумкин бўлган

миқдордан ортиқ хатони аниқлашга имкон бермаслиги эҳтимолини ифодалайди.

Аудитор текширишини режалаштириш чоғида аудиторлик хатари модели қўлланиб, қуйдаги усуллардан фойдаланиши мумкин.

Биринчи усул, режани аудиторнинг малакаси нуқтаи назаридан баҳолашга ёрдам беради. Масалан, аудитор ички хўжалик хатари 80%, назорат хатари 50% ва аниқланмаслик хатари 10% ни ташкил қилади, деб тахмин қилиши мумкин. Оддий ҳисоблаш йўли билан аудитор чоғида хатар қиймати 4%ни ташкил қилади, яъни:

$$(0,8 \cdot 0,5 \cdot 0,1).$$

Агар аудитор ушбу ҳолатда аудиторлик хатарининг мақбул даражаси 4% дан ортиқ бўлмаслиги керак, деган хулосага келган бўлса, у ҳолда, режани мақбул деб ҳисоблаш мумкин. Бундай режа аудиторга аудиторлик хатарининг мақбул даражасини олишга ёрдам беради, лекин унинг самараси кам бўлади.

Самаралироқ режа тузиш учун хатарни ҳисоблашнинг иккинчи усулидан фойдаланиш, яъни аниқланмаслик хатарини ва тўпланадиган далилларни шунга мувофиқ миқдорини белгилаши лозим. Шу мақсадда аудиторлик хатари модели қуйдагича ўзгартирилади:

$$AX = \text{MAX} / \text{ИХХ} \cdot \text{НХ}$$

Олдинги масалага қайтиб, аудитор ўзи учун мақбул аудиторлик хатарини 5% даражада белгилади, дейлик, демак аниқланмаслик хатарининг 10% даражаси билан танлаб олинадиган далиллар миқдорини келишиб олиш муносабати билан аудит режаси ўзгартирилиши мумкин, чунки,

$$0,5 / 0,8 \cdot 0,5 = 0,312$$

Хатар моделининг бу шаклида аниқланмаслик хатари ҳал қилувчи омилга айланади, чунки у далилларнинг зарур миқдорини белгилаб беради. Талаб қилинадиган далил миқдори аниқланмаслик хатари даражасига номуноосибдир. Аниқланмаслик хатари даражаси қанча кам бўлса, шунча кам далил талаб қилинади.

Аудиторлик хатари модели асосида мақбул келадиган аудиторлик хатари билан аниқланмаслик хатари ўртасида бевоситабоғлиқлик мавжуд, шунингдек мақбул аудиторлик хатари билан тўпланиши лозим бўлган далилларнинг режалаштирилаётган миқдори ўртасида тескарибоғлиқлик мавжуд, деган хулосага келиш мумкин. Масалан, агар аудитор мақбул аудиторлик хатари даражасини камайтиришга қарср қилса, у аниқланмаслик хатарини камайтиради ва шунинг билан

биргалиқда тўпланиши лозим бўлган далиллар миқдорини ҳам камайтиради.

Аудиторлик хатари моделдан фойдаланишнинг учинчи, анча умумийроқ усули фақат аудиторга турли хатарлар ўртасида ўзаробоғлиқлик борлигини ва хатарларнинг далиллар билан алоқадорлигини эслатишга қаратилган. Зарур миқдордаги далилларни тўплашни ташкил этиш учун бубоғлиқликни тушуниш муҳимдир. Бундайбоғлиқликни аниқлаб олиш учун аудиторлик хатари моделидаги ҳар бир қисмни муфассал кўриб чиқайлик.

1. Мақбул аудиторлик хатари. Мақбул аудиторлик хатари — бу аудитор ўз зиммасига олишга тайёр турган хатарнинг субъектив белгиланган даражасидир. Агар аудитор ўзи учун аудиторлик хатарининг пастроқ даражасини белгиласа, бу аудиторнинг молиявий ҳисоботда муҳим хатолар йўқлигига ишончи кўпроқ бўлишига интилаётганини билдиради.

Мақбул аудиторлик хатари аудиторнинг молиявий ҳисоботда муҳим хато йўқлигига тўла ишончини билдиради. Таъкидлаш керакки, аудитор муҳим хатолар бутунлай йўқлигига кафолат бера олмайди. Аудиторларнинг кўпчилиги мақбул аудиторлик хатари 5% дан ошмаслиги лозим, деб ўйсоблайдилар.

Мақбул аудиторлик хатари миқдорига қўйидаги асосий омиллар таъсир қилиши мумкин:

- * аудиторнинг омилкорлик даражаси;
- * аудиторнинг молиявий аҳволи;
- * ҳисоботдан ташқи фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисоботга ишончи даражаси;
- * миждоз бизнесининг кўлами;
- * миждознинг ташкилий — ҳуқуқий шакли;
- * мулк шакли ва унинг миждоз низом капиталида тақсимланиши;
- * миждоз мажбуриятларининг тури ва миқдори;
- * миждоз ички назоратининг даражаси;
- * миждозда банкротлик эҳтимоли ва бошқалар.

Аудитор миждозни текшириб, хатар даражасига таъсир қилувчи омиллардан ҳам бирининг қийматини баҳолаши лозим. Текшириш ва омилларни баҳолаш асосида аудитор хатар даражасини субъектив белгилаб, аудитдан сўнг ҳам молиявий ҳисоботда муҳим хатолар бўлиши мумкин, деб тасдиқлай олади. Текшириш жараёнида аудитор миждоз тўғрисида қўшимча ахборот олади ва аудиторлик хатарининг мақбул даражасига берган ўз баҳосини ўзгартириши мумкин. Аудитор миждознинг банкрот бўлиш эҳтимоли юқори, шу муносабат билан аудитор

гадбиркорлик хатари ортади, деб фарз қилган ҳолларда мақбул аудиторлик хатари даражасини пасайтириш зарур.

2. Ички хўжалик хатари. Ички хўжалик хатари –бу аудитор белгилаган хатар даражаси бўлиб, у молиявий ҳисоботнинг муҳим хатоларига мойиллигини акс эттиради. Ички хўжалик хатари даражасини белгилаш чоғида ички хўжалик назорати эътиборга олинмайди, чунки у аудиторлик хатари моделига мустақил унсур сифатида киради ва назорат хатари деб аталади.

Ички хўжалик хатари миқдори қуйдаги нисбатда белгиланиши мумкин:

B < IXX < 1.

Ички хўжалик хатари билан аниқланмаслик хатари ўртасидаги боғлиқлик, шунингдек далилларнинг режалаштирилаётган миқдори эътиборга олинмаган бўлса, у ҳолда ички хўжалик хатари аниқланмаслик хатарига тескари муносаб ва далиллар миқдорига тўғри муносабдир. Масалан, агар аудитор дибеторлик қарзи бўйича ички хўжалик хатари юқори, чунки ноқулай иқтисодий вазият гуфайли мижознинг кўп буюртмачилари банкрот бўлмоқда деган хулоса чиқарса, у ҳолда аниқланмаслик хатари кам, режалаштирилаётгани далиллар миқдори (ички хўжалик назоратини ҳисобга олмаганда) кўп бўлиши лозим.

Аудитнинг бошланишида ички хўжалик хатари даражасини фақат тахминан баҳолаш мумкин. Аудитор ички хўжалик хатарини баҳолаётганда қуйдаги асосий омилларни ҳисобга олиши лозим:

- * мижоз бизнесининг характери;
- * маъмуриятнинг ҳалоллиги;
- * мижоз ҳулқининг сабаблари;
- * олдинга аудит натижалари;
- * дастлабки ва такрорий аудит;
- * кичик ва қарам фирмалар билан ўзаро муносабатлари;
- * ноанъанавий операциялар;
- * ҳисоб ҳодимларининг профессионализи;
- * бухгалтерия счётларидаги қолдиқлар ва ҳисобот моддалари бўйича қиймат миқдори;
- * мижоз операциялари сони, таркиби ва шу кабилар.

Аудитор ички хўжалик хатарини баҳолаш асосида аудитнинг аниқ участкаси учун бу омилларнинг қайси бири муҳимлигини аниқлаши лозим. Ички хўжалик хатари даражасини аниқлашнинг аниқ қоидалари йўқлигига қарамай, аудиторлар баҳо беришда консерватив бўлишади. Аудиторларнинг кўпчилиги қулай вазиятда ички хўжалик хатари даражасини 50 фоиздан анча

юқори, муҳим хатоларни кутишга асос бўлганда эса хатто 100 фоиз даражада белгилайдилар.

3. Назорат хатари. Назорат хатари мижоз ички хўжалик назоратига унинг хатоларнинг олдини олиш ёки унга йўл қўймаслик қобилияти нуқтаи назаридан аудитор берган баҳосидир. Аудитор унга аудит режасининг бир қисми сифатида қараб, бу баҳони энг юқори даражадан (100 фоиздан) паст даражада белгилашга ҳаракат қилади. Айтайлик, аудитор ички хўжалик назорати тизими хатонинг олдини олиш ва уни аниқлаш нуқтаи назаридан мутлақо самарасиз деб ҳисоблайди. Бундай ҳолларда аудитор назорат хатарини 100% деб ҳисоблайди. Ички хўжалик назорати қанчалик самарали бўлса, назорат хатари даражаси шунчалик паст бўлади.

Назорат хатари миқдори қуйдаги нисбат билан белгиланиши мумкин:

$$B < N \times I.$$

Ички хўжалик хатари каби назорат хатари ҳам аниқланмаслик хатарига номутоносидир, назорат хатари билан тўпланиши лозим бўлган далиллар миқдори ўртасида бевоситабоғлиқлик мавжуд. Назорат хатари даражасини энг юқори даражадан, яъни 100% кам белгиланишдан олдин аудиторлар қуйдаги амалларни бажаришлари зарур.

* мижознинг ички хўжалик назорати тизими билан танишиши;

* шу асосида у қанчалик яхши ишлаётганини баҳолаш;

* ички хўжалик тизими таркибидаги назорат амалларининг самарадорлигини тестлаш.

Биринчи амал ҳар қандай аудиторга тегишли иккинчи ва учинчи эса аудитор назорат хатарини энг юқори даражадан пастроқ белгилаган ҳолларда унинг учун мажбурий ҳисобланади. Бироқ шунга таъкидлаш зарурки, агар аудитор хатарни энг юқори даражадан паст баҳолашни зарур деб топмаса, у ҳолда назорат тизимининг хатар даражасини белгилайдиган назорат тизимининг амалдаги самарадорлигидан қатъий назар, назорат хатарини 100% даражасида белгилаш керак. Аудитор бунда аудиторлик хатари моделидан фойдаланиб аниқланмаслик хатари анча паст даражасини (ички хўжалик хатари даражаси юқори бўлишини назарда тутиб) ҳисобга олиши лозим.

4. Аниқланмаслик хатари. Аниқланмаслик хатари —бу аудитор ички хўжалик назорати тизимида аниқлаб, тўғрилаб бўлмайдиган хатолар деб ҳисоблайди. Аудиторлик амаллари ёрдамида молиявий ҳисоботдаги муҳим хатоларини аниқтай

олмаган ҳолларда аудитор бу хатоларни ўз зиммасига олиши лозим бўлган хатардир.

Аниқланмаслик хатари аудитор туплашни режалаштираётган далиллар миқдорини белгилайди. Аниқланмаслик хатари ларажаси паст бўлса, аудитор далиллар етарли эмаслиги сабабли хатоларни аниқлай олмасликдек катта хатарни зиммасига олишга рози бўлмайди. Аудитор катта хатарни ўзига олишга тайёр бўлса, далиллар камроқ талаб қилинади.

Аудиторлик хатари моделини қўлланишнинг иккита катта камчилиги бор. Биринчидан, аудиторнинг режасини қанчалик пухта тизимга ҳаракат қилмасин, унинг мақбул аудиторлик хатарига ички хўжалик хатарига ва назорат хатарига берган баҳолари жиҳатдан анча субъектив бўлиб, нари борса ҳақиқий аҳволни тахминан акс эттиради. Аудитор ҳамма фактларни билиб туриб, назорат хатари ва ички хўжалик хатарини ўз чамасидан пастроқ баҳолади, дейлик, у ҳолда аниқланмаслик хатари тегишлисидан юқори, далилларнинг режалаштирилаётган миқдоридан кам бўлади. Бу муоммони уйдлаш учун кўпчилик аудиторлар ўлчов вақтида эҳтиёткорлик қиладилар, ёки «паст», «ўртача», «юқори» деган атамалардан фойдаланиладилар. Иккинчидан, аудиторлик хатари модели —бу режалаштириш моделидир, шу сабабли аудит натижалирига баҳо бериш чоғида ундан фойдаланиш имконияти чекланган. Барча хатарлар аниқланиб, аудитнинг тегишли режаси тузиб бўлингандан сўнг режанинг ички хўжалик хатари ва назорат хатари бўйича қисмлари олинган аудиторлик далиллар асосида ўзгартирилмаслиги керак. Агар аудиторлик далиллари йўл қўйиши мумкин бўлган миқдордаги хатолар йўқлигини кўрсатса, ушбу участка учун ёзилган миқдор қабул қилинади. Агар аудиторлик далиллари йўл қўйиш мумкин булган миқдордан ортиқ хатолар борлигини кўрсатса, моделдан воз кечиш ва юқори даражада ишончли тенглаштириш ва муҳим хатолар сонини аниқлаш учун етарли амалларни бажариш керак.

Мавзунинг таянч иборалари:

Мажбурият хат, аудиторлик шартнома, аудиторлик натижаларини қабул қилиш ва топшириш далолатномаси, аудиторлик режалаштириш, аудиторлик дастур, аудитда муҳимлик, аудиторлик хатар, мақбул аудиторлик хатари, ички хўжалик хатари, назорат хатари, аниқланмаслик хатари, аудиторлик таваккалчилиги, ажратиб бўлмайдиган таваккалчилик, назорат таваккалчилиги, топмаслик таваккалчилиги.

Ўз- ўзини назорат қилиш учун саволлар:

1. *Аудиторлик ташкилотнинг мижоз олдидagi мижбурият хати таркиби ва мазмунини айтинг.*
2. *Аудиторлик текшириши ўтказиш учун шартнома таркиби ва мазмунини изоҳлаб беринг.*
3. *Аудиторлик ташкилоти билан шартномага доир ишларни бажариш чоғида буюртмачининг ҳуқуқларини баён қилинг.*
4. *Аудитор (аудиторлик ташкилоти) бажарган ишини буюртмачи қандай қабул қилиб олади?*
5. *Аудиторлик текширишини режалаштириш босқичларини сўзлаб беринг*
6. *Аудиторлик текшириши дастури нималарни ўз ичига олади?*
7. *Аудитда муҳимлилик тушунчасини изоҳланг.*
8. *Аудиторлик хатари нима ва унинг моҳиятини изоҳлаб беринг.*
9. *Мақбул аудиторлик хатари тушунчасини изоҳланг.*
10. *Ички ҳужжалик хатари тушунчасини изоҳланг.*
11. *Назорат хатарининг моҳияти нимада?*
12. *Аниқлашмаслик хатарини тавсифлаб беринг.*
13. *Аудиторлик таваккалчилиги ва унинг турларини мазмунини айтинг.*

3.3. Аудиторлик иш ҳужжатларини тузиш

Аудиторнинг ҳужжатлари шартли равишда қуйидаги тарзда тасниф қилиниши мумкин:

1. Мижоз ҳужжатларининг нусхалари;
2. Аудитор текшириш жарёнида тузган ҳужжатлар;
3. Текшириш хусусида мижозга ёзган мувожабатлари.

Аудитор ўз иш қоғозлари орасида сақлаши лозим бўлган мижоз ҳужжатларининг нусхалари қуйидагилардан иборат бўлади:

- Корхона низоми;
- Таъсис шартномаси;
- Рўйхатга олингани тўғрисида гувоҳнома;
- Корхонанинг ташкилий тузилиши;
- Юридик ҳужжатлардан, акциядорлар йиғилиши, бошқарув ёки директорлар кенгаши баённомаларидан кўчирмалар;
- Мижознинг ҳисоб сиёсати;
- Аудитор тўғрилигини тасдиқлаши лозим бўлган (тасдиқлаган) бухгалтерия (молия) ҳисоботи.

Булардан ташқари, аудиторнинг мижоз тўғрисидаги ҳужжатларида қуйидагилар каби маълумотлар бўлиши лозим:

- акциядорлар, таъсисчилар тўғрисидаги маълумотномалар;
- агар акциядорлар реестрини юритиш чет ташкилотга топширилган бўлса, акциядорлик жамиятининг махсус регистрацияси тўғрисидаги маълумотлар;
- фаолиятнинг асосий тури;
- кичик ва қарам жамиятлар таркиби ва уларнинг қаерда жойлашгани;
- ажратилган бўлимлар ва филиалларнинг таркибий ва қаерда жойлашгани;
- қўшма фаолият тўғрисидаги шартномалар таркиби ва иштирокчилар;
- мижознинг директорлар, бошқарув ва асосий ходимлари тўғрисидаги маълумотлар;
- бошқарувни ташкил этиш схемаси;
- корхонанинг кредит муассасаларидаги ҳисоб варақалари рўйхати.

Аудитор текшириш жарёнида тузган ҳужжатларнинг энг кўп қисмини, шунингдек унинг энг кам тартибига солинган қисмини қуйидагилар ташкил этади:

- текшириш ўтказиш жарёнида тузилган ҳужжатларнинг шакли ҳар бир аудиторлик фирмасида фирма ички стандартлари билан белгиланади. Одатда, булар аудиторлик текшириши дастури каби ҳужжатлардир;
- бухгалтерия ҳисоби тизимини ўрганиш ва баҳолаш натижалари; мижознинг бухгалтерия ходимлари томонидан расмийлаштирилган бухгалтерия ҳисобининг турли бўлимларига доир саволлар, ҳужжатлар айланмаси жадвали, бухгалтерияда лавозим вазибаларини тақсимлаш схемаси, баҳолаш ва ҳисоблашнинг қўлланилаётган усуллари, ҳисоб сиёсатининг йўриқномаларга мувофиқлиги;
- ички назорат тизимини ўрганиш ва баҳолаш натижалари (мижознинг бухгалтерия ва бошқарув ходимлари томонидан ички назоратнинг турли объектлари ва йўналишлари бўйича саволларга берган жавоблари);
- мижозни солиққа тортишнинг ўзига ҳос жиҳатларининг баёни (мижоз тўлайдиган солиқларнинг рўйхати; мижоз учун имтиёзи бўлган солиқлар рўйхати); ҳамда имтиёзлар учун асослар;
- айрим солиқлар бўйича солиққа тортиладиган базани ҳисоблаш ҳусусиятлари;
- счетлар бўйича қолдиқларнинг тақлили;

• мижозлар тузган шартномаларнинг қўлланиладиган қонунларга мувофиқлигини экспертиза натижалари;

• корхона фаолиятининг энг муҳим молиявий-иқтисодий кўрсаткичларнинг ҳисоблари;

• корхона молиявий ахволининг таҳлили;

• текширишда қатнашаётган ҳар бир аудитор ва унинг ёрдамчиси бўйича аудиторлик текшириш амалларини бажариш жадвали;

• текширишда иштирок этган ижрочилар бўйича бажарилган аудиторлик амаллари моҳияти, ўтказилган вақтда ва бажарилган аудиторлик амаллари ҳажмининг баёни;

• текширишда қатнашган аудиторлар ва унинг ёрдамчисининг бажарилган аудиторлик амаллари натижаларининг фирма ички стандартларига мувофиқлигини расмийлаштириш;

• аудиторларнинг экспертлар, мутахассислар ва консультантлар билан музокаралари нусхаси.

Текшириш ҳусусида мижоз билан аудит ўтказиш ва унинг натижалари бўйича маълумот тайёрлаш ишлари қуйидагиларни ўз ичига олади:

• аудит ўтказишга таклиф қилинган хат;

• аудиторлик текшириш ўтказиш шартномаси;

• аудиторнинг мижоз олдидаги мажбурияти;

• аудитор мижоз билан келишган аудиторлик текшириши режаси;

• мижоз ва унинг вакиллари билан олинган хатлар;

• аудитор ўз мижозига юборган хатнинг нусхаси;

• аудиторлик текширишида экспертлар, мутахассислар иштирок этган бўлса, улар ҳулосаларининг нусхалари;

• раҳбариятга ахборот;

• аудиторлик фирмасининг (аудиторнинг) ҳисоботи;

• бухгалтерия ҳужжатларидаги ва ҳисоботдаги хатоларни аудиторлик фирмаси (аудитор) ҳисоботига мувофиқ тузатиш протоколи;

• аудиторлик фирмасининг (аудиторнинг) ҳулосаси.

Аудитор ҳужжатларида мутлоқ маҳфий ахборотлар сақланади. Бу ҳужжатларни сақлаш тартиби, муддатлари, улардан фойдаланиш, ишга доир чекловлар аудиторлик фирмасининг турли шахслари ва тоифалари учун фирма ички стандартида белгилаб қўйилиш лозим.

Бухгалтерия балансидаги кўрсаткичлар (масалан, «Асосий воситалар моддаси») аудиторнинг иш ҳужжатида олдиндан

асосий дафтар маълумотлари бўйича шахсий тарзда ҳисоблаб чиқилади. Агар бухгалтерия балансида акс эттирилдиган кўрсаткичлар бир неча ўзаро боғлиқ (синтетик) сўётлар бўйича сальдо қийматидан иборат бўлса, ёки аналитик сўётлар бўйича бўлса, тегишли сўётлар (аналитик сўётлар) бўйича қолдиқларни жамлашнинг тўғрилиги аудиторнинг иш ҳужжатидаги ёзувлар ва ҳисоблар билан тасдиқланади.

Текшириш жарёнида аниқланган тафовутлар тўғрисидаги маълумотлар аудиторнинг ИХ-1 «Бухгалтерия баланси кўрсаткичлари ва асосий китоб регистрлари мувофиқлигини текшириш натижасидан аниқланган тафовутлар тўғрисидаги маълумотлар» шаклидаги ҳисобот ҳужжатида умумлаштирилади ва аудиторлик текширишининг тегишли бўлимига киритилади (3.4-жадвал).

Аудитор молиявий ҳисобот аудитини ўтказишда дастлабки ҳужжатлардаги маълумотлар бўйича аниқланган тафовутларнинг таснифи биз таклиф этаётган аудиторнинг ишчи ҳужжати-ИХ№1 шаклида расмийлаштирилади.

Дастлабки ҳужжатлар маълумотлари ҳисоб регистрларидаги маълумотлар билан таққосланиб, тафовутлари аниқланади. Аудиторнинг ишчи ҳужжати-ИХ№1 шаклда келтирилган тафовутлар суммалари аудиторнинг ишчи ҳужжати-ИХ№2 шаклда умумлаштирилади. Бу шаклга мувофиқ йўл қўйилган хато-камчиликлар суммаларига тузатиш проводкалари тавсия тарзида берилади. Таклиф қилинган аудиторнинг ишчи ҳужжатлари (ИХ№1 ва ИХ№2) шакллари аниқланган тафовутлар тўғрисида тезкор, аниқ маълумотлар олишга имкон беради, шунингдек аудиторнинг иш сифатини оширади. Бошқа ҳисоботлардаги кўрсаткичларнинг (бухгалтерия баланси бундан мустасно) мувофиқлигини текшириш натижалари аудиторнинг ИХ-2 шаклидаги ишчи ҳужжатида умумлаштирилади.

3.3-жадвал.

Бухгалтерия ҳисобида йўл қўйилган хато ва камчиликлар, уларни молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлигига таъсири

№	Тартибга солувчи меъёрий ҳужжат	Йўл қўйилган хато ва камчиликларнинг таснифи	Хатоларнинг молиявий ҳисобот ҳақиқийлигига, солиқ қонунчилигига таъсири
1	«Харажатлар таркиби тўғрисида» ги Низом 1-	Бош муҳандиснинг хизмат сафари бўйича бўйича аванс ҳисоботи тасдиқланган ва	Низомнинг 1-иловасига мувофиқ ҳужалик юритувчи субъектнинг даромад (фойда) солиқи

	илова 1.18-банд	меъёрдан ортиқча 250 минг сўм тўланган	бўйича солиқ солинадиган базани сунъий камайтирган ва фойдани асоссиз 250 минг сўмга ошишига олиб келган
2	«Харажатлар таркиби тўғрисида»ги Низом 1-илова —банд	Дастлабки ҳужжатларга мувофиқ ҳисобланган меҳнат ҳақи суммаси ишчиларнинг шахсий гарақалари, ҳисоб-тўлов, ҳисоблашиш ведомостлари, ҳисоб регистрлари (журнал-ордер, бош дафтар) маълумотларига 6300 минг сўмга тўғри келмайди	6700-«Меҳнат ҳақи юзасидан ходимлар билан ҳисоблашишлар» счётининг обороти ва қолдиқини 6300 минг сўмга асоссиз ошишига олиб келган натижада баланснинг (1-шакл) пассив қисмидаги II бўлим 720-сатр 6300 минг сўмга асоссиз ошган
3	«Харажатлар таркиби тўғрисида»ги Низом 1-илова 1.35-банд	Ишлаб чиқариш жарёнига бепосита тегишли бўлмаган моддий бойликларнинг меъёрдан ортиқча табиий камайиши 2400 минг сўм маҳсулот таннархига киритилган	Маҳсулот таннархини сунъий равишда 2400 минг сўмга оширган, шунингдек фойда солиқи бўйича солиқ солинадиган базага киритилмаган. Ҳисоботнинг (2-шакл) 250-сатр фойда солиқи 2400 минг сўмга камайтирилган
4	«Харажатлар таркиби тўғрисида»ги Низом 1-илова 2.1.3.1-банд	Дам олиш кунларида ишлаган ишчиларга таъриф ставкаларига ва маошларига устама қақлар ҳисобланган 1450 минг сўмга	Солиққа тортиладиган базага киритилмаган. Натижада ҳисоботнинг 2-шакли 250-сатр фойда солиқи 1450 минг сўмга камайган
5	«Харажатлар таркиби тўғрисида»ги Низом 1-илова 1.32-банд	Ходимларга касаллиги гуфайли моддий ёрдам сифатида берилган 2940 минг сўм маҳсулот таннархига киритилган	Маҳсулот таннархига қўшилиб уни сунъий равишда 2940 минг сўмга оширган, шунингдек фойда солиқи бўйича солиқ солинадиган базага киритилмаган. Ҳисоботнинг (2-шакл) 250-сатр фойда солиқи

			2940 минг сўмга камайган
6	«Харажатлар таркиби тўғрисида»ги Низом 1-илова 1.33-банд	Соғломлаштириш лагерларини сақлаш ва ишлатиш учун 11500 минг сўм тўлаб берилган	Солиққа тортиладиган базага киритилмаган. Натижада ҳисоботнинг 2-шақли 250-сатр фойда солиқи 11500 минг сўмга камайган

Текшириш давомида ўзаро боғлиқ счётлар ҳамда таҳлилий ҳисоб бўйича қолдиқлар ва оборотлари солиштирилади. Текшириш одатда танлаб ўтказилади. Танлов миқдори текшириш учун танлаб олинadиган синтетик ва таҳлилий ҳисоблаш счётлар миқдори, уларнинг номи, текшириладиган даврлари, моддийлик даражаси аудит дастурини тузиш вақтида белгилаб олинади.

Текшириш учун қуйдагилардан фойдаланилади:

а) ҳисоб юритишнинг журнал-ордер усулида - журнал-ордерлар, ўзаро боғлиқ ҳисоблашга тегишли таҳлилий ҳисоблаш ведомостлари (карточкалари);

б) компьютер техникасидан фойдаланганда - синтетик счётларнинг машинаграмма-ведомостлари;

в) ҳисоб юритишнинг соддалаштирилган шаклида хўжалик операцияларини ҳисоблаш дафтари, таҳлилий ҳисобнинг карточкалари (журнал, дафтар).

Текшириш натижалари аудиторнинг текширилган счётларнинг ҳар бирига ИХ-2 шаклда алоҳида тузиладиган ишчи ҳужжатида умумлаштирилади. Текшириш жарёнида аниқланган тафовутларга аудитор томонидан молиявий ҳисоботга тузатиш киритиш учун тавсиянома берилади (ИХ-2 шаклдаги аудиторнинг ишчи ҳужжатига мувофиқ, 3.5-жадвал).

Хулоса қилиб айтганда, юқорида санаб ўтилган аудиторлик далиллар молиявий ҳисоботнинг ҳақиқийлигини исботлашда жуда муҳимдир. Аудитор даъват бериш вазифасини бажариш билан турли манбалардан олинган ахборотни бир-бирига қиёслайди. Шу тариқа ахборот хатарини камайтиради, уни энг мақбул даражага пасайтиради. Натижада хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботида берилган ҳолисона хулосанинг ҳаққонийлиги, объективлиги ошишига олиб келади.

Аудиторлик танловнинг асосий мақсади текшириладиган хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг аудиторлик ташкилоти учун маълумотлар танлаши қоидаларини аниқлаш ва шу йўл билан олинган натижаларни баҳолаш ҳисобланади.

Аудиторлик танлов 14-сонли «Аудиторлик танлаш» миллий стандартга мувофиқ амалга оширилади.

3.4. Аудиторлик танлов

Аудиторлик танлаш репрезентатив, яъни ишончли бўлиши лозим. Бу талаб ўрганилаётган молиявий ҳисоботнинг барча элементлари танлаш учун сайланиш тенг асосдаги эҳтимолликка эга бўлишини назарда тутати. Аудиторлик танловнинг репрезентативлигини таъминлаш учун аудиторлик ташкилоти қуйидаги усулларнинг биридан фойдаланиши мумкин:

1. Тасодифий танлаш. Тасодифий сонлар жадвали бўйича амалга оширилиши мумкин.

2. Мунтазам танлаш. Элементларни тасодифий танланган сондан бошлаб мунтазам оралиқ орқали танланишини кўзда тутати. Оралиқ ёки жамланма элементларини муайян сонда ёки қийматни баҳолаш асосида амалга оширилади.

3. Аралаш танлаш. Тасодифий ва мунтазам танлашнинг турли усуллари уйғунлигини ифодалайди.

3.4-жадвал.

Молиявий ҳисобот кўрсаткичларини текширишнинг якуний натижалари тўғрисидаги ҳисоб-китоблар

Кўрсаткичлар	Ҳисобот маълумотлари бўйича			Ахборот манбалари (Бош дафтар, ҳисоб регистрлари)	Счётлар бўйича суммалар		Ҳисоботдаги фарқ		Счётлар корреспонденциясига тузатишлар	
	Сатр коди	Устун рақами	Свет рақами		Бухгалтерия маълумотлари бўйича	Аудитор маълумотлари бўйича	Кам-айган	Кўпайган	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Даромад (фойла) солиқини тўлашнинг қўлдан олинган қўлдан олинган фойда (с. рақ.)	240	5	9910	Бош дафтар, «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот, 2-шакл»	9540	9290		250	9910	9430
Меҳнатга ҳисоб қилинган	720	4	6710	Баланс, 1-шакл, Бош	22630	16330		6300	6710	9430

бўйича қарз				дафтар						
Резерв капиталари	430	4	8510	Баланс, 1-шақл. Бош дафтар	185450	196650	11200		8510	8520
Асосий воситалар	012	4	0160	Баланс, 1-шақл. Бош дафтар	185450	196650	11200		0160	8510
Асосий воситаларнинг эскириши	011	4	0260	Баланс, 1-шақл. Бош дафтар	7330	9780	2450		8510	0260

Аудиторлик ташкилоти, танлашнинг ўтказилиши натижалари бўйича аудиторларнинг профессионал мулоҳазаси бугун жамланмага дахлдор бўлмаган вақтда норепрезентатив, яъни ишончли бўлмаган жамланмани ишга солиши мумкин. Аудитор алоҳида олинган операциялар гуруҳини алоҳида топширганда ёки тегишли равишда эҳтимолли хатолар белгиланган операциялар тонфасини текширганда норепрезентатив танлаш қўлланиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти ҳисоб варақлар бўйича сальдо ва операцияларнинг акс эттирилиши тўғрилигини текшириш ёки текширилаётган жамланманинг элементлари сони жуда ҳам камлигидан статистик усулларнинг қўлланиши тўла ҳуқуқли бўлмаганлиги сабабли назорат тизими воситаларини яхлит тарзда текшириши ёки агар аудиторлик танлашнинг қўлланиши яхлит текширув ўтказишдан кўра самарасизроқ бўлса, текшириши мумкин. У аудиторлик далилларини тўплаш учун ишончли имкониятларини ифода этиши лозим.

Аудиторлик танлаши текширилаётган жамланманинг 100 фоиздан кам бўлган объектларига нисбатан аудиторлик русум-қоидаларини қўллаш мақсадида амалга оширилади. Бундай объектлар деганда ҳисобварақлар сальдосини ташкил этувчи элементлар ёки бутун текширилаётган жамланма ҳақида бир фикрга келишга имкон берувчи аудиторлик далилларини йиғиш учун ҳисобварақлар бўйича айланма (оборот)ларни ташкил этувчи операциялар тушунилади. Танлашни тузиш учун аудиторлик ташкилотига оид бухгалтерия ҳисоботининг аниқ, муайян бўлимини текшириш тартибини, танлаш орқали амалга ошириладиган, текширилаётган жамланмани ва танлаш ҳажмини белгилаб олиши керак.

Бухгалтерия ҳисоботининг аниқ, муайян бўлими текширувини ўтказишни ишлаб чиқишда аудиторлик ташкилоти текшириш мақсадини ва бу мақсадларга эришишга ёрдам берувчи аудиторлик русум-қоидаларини белгилаб олиши керак.

Шундан сўнг аудитор юз бериши мумкин бўлган хатоларни аниқлаши, унга далиллар тўплаши ва бу зарур далилларни баҳолаши ва шунинг асосида кўрилатган маълумотлар жамланмасини белгилаши керак. Аудиторлик ташкилоти ўрганилатган жамланмани шу тарзда аниқлаши керакки, у аудитнинг мақсадига мувофиқ келсин. Жамланма муайян тарзда идентификация қилинадиган бирликлар тўпламидан ташкил топиши керак. Аудиторлик ташкилоти жамланма элементлар танлашини унга ўз олдига қўйилган мақсадларга эришишга имкон берувчи самарали ва тежамкорлик тарзида ўтказиши.

Танлашни ўтказишда аудиторлик ташкилоти ўрганилатган жамланмани ҳар бирининг элементлари ўхшаш хусусиятларга эга бўлган алоҳида гуруҳларга ("жамланмага тегишли") ажратиши мумкин. Жамланмаларни ажратиш мезонлари шундай бўлиши керакки, ҳар қандай элемент бўйича, у қандай жамланмага ёки гуруҳга оид эканлигини аниқ кўрсатиш мумкин. Стратификация деб номланувчи мазкур русум-қоида, маълумотлар тарқоқлигини (вариацияни) камайтириб, аудиторлик ташкилотининг ишини енгилаштиришга имкон беради.

Жамланманинг ҳажми (қўлчамини) белгилашда аудиторлик ташкилоти танлаш таваккалчилигини, йўл қўйилган ва кутилатган хатоларни аниқлаши керак. Танлаш шундан иборат бўладики, аудиторнинг танлаш маълумотлари асосида юзага келган, муайян масалалар бўйича фикри, худди шу масалалар бўйича бутун жамланмани ўрганиш асосида юзага келган фикрлардан фарқ қилиши мумкин. Танлаш таваккалчилиги назорат тизими воситаларини тестдан ўтказишда ҳам, бухгалтерия ҳисобида ҳисобварақлар бўйича оборотларни ва сальдоларнинг тўғри ақс эттирилганлигини текширишда ҳам мавжуд бўлиши мумкин. Аудиторлик амалиётида назорат тизими тестлари ва ҳисобварақлар бўйича оборотлар ҳамда сальдо тўғрилигини текшириш учун биринчи ва иккинчи тур таваккалчиликлар фарқланади.

Назорат воситаларини тестдан ўтказишда қуйидаги танлаш таваккалчиликлари фарқланади:

1. Биринчи тур таваккалчилиги - танлаш натижаси назорат тизимининг ишончсизлигини кўрсатганда, аслида эса тизим ҳақиқатан ҳам ишончли бўлгани ҳолда тўғри фаразни рад этиш таваккалчилиги.

2. Иккинчи тур таваккалчилиги - танлаш натижаси тизимнинг ишончсизлигидан далолат бериб, аслида эса назорат тизими зарурий ишонччиликка эга бўлмаган ҳолда, нотўғри фаразни қабул қилиш таваккалчилиги.

Ҳисобварақлар бўйича оборотлар ва сальдонинг бухгалтерия ҳисобида тўғри акс этганлигини синчиклаб текширишда қуйидаги танлаш таваккалчиликлари фарқланади:

Биринчи тур таваккалчилиги - танлаш натижаси текшириладиган жамланма жиддий хатоларга эга эканлигидан далолат бериб, аслида эса жамланма бундай хатолардан холи бўлгани ҳолда тўғри фаразни рад этиш;

Иккинчи тур таваккалчилиги - танлаш натижаси текшириладиган жамланма жиддий хатоларга эга эмаслигидан далолат берса, аслида эса жамланма жиддий хатога эга бўлган ҳолда нотўғри фаразни қабул қилиш таваккалчилиги.

Тўғри фаразни рад этиш таваккалчилиги аудиторлик ташкилоти томонидан ёки танлаш ўтказиш натижасида унинг ҳисоб-китобида хато борлиги аниқланган ҳўжалик юритувчи субъект томонидан қўшимча ишларни бажаришни талаб этади. Нотўғри фаразни қабул қилиш таваккалчилиги аудиторлик ташкилоти иши натижаларини шубҳа остига олади.

Танлашнинг ўлчами аудитор томонидан ижозатли деб ҳисобланадиган хато миқдори билан аниқланади. Унинг миқдори қанчалик кичик бўлса, танлашнинг зарурий ўлчами шунчалик катта бўлади. Йўл қўйилиши мумкин бўлган хатолар аудитор томонидан танланган муҳимлилик даражасига мувофиқ равишда аудитни режалаштириш босқичида аниқланади. Йўл қўйиладиган хатонинг ҳажми қанча кам бўлса, аудиторлик танлашнинг ҳажми шунча катта бўлиши керак.

Назорат тизими воситаларини тестдан ўтказишда ҳўжалик юритувчи субъект томонидан белгиланган ва аудиторлик ташкилоти режалаштириш босқичида аниқланган назорат русум-қоидаларидан юқори даражада бўлиши хато ҳисобланади. Ҳисобварақлар бўйича оборотлар ва сальдо тўғрилигини текширишда сальдода ёки проводкаларнинг муайян тоифасидаги энг катта хато, йўл қўйиладиган хато ҳисобланади. Бундай хатоларнинг бутун аудит жарёнига таъсири, бухгалтерия ҳисоботлари жиддий хатолардан холи эканлигини ишончлилигининг етарли даражасида тасдиқлашга имкон бериши учун аудиторлик ташкилоти бунга йўл қўйиши мумкин. Агар аудитор текшириладиган жамланмада хато мавжуд деб ҳисобласа, бундай хатоларнинг умумий миқдори йўл қўйиладиган хато ўлчамидан ошмаслигини текшириш учун катта миқдордаги танлашни амалга ошириши керак. Агар аудитор танлаш хатолардан холи деб ҳисобласа, кичик ўлчамдаги танлашдан фойдаланади.

Аудиторлик танлаш унинг натижаларини баҳолашга боғлиқ бўлади. Ҳар қандай танлаш учун аудиторлик ташкилотининг мажбуриятлари қўйидагилардан иборат:

1. Танлашга кириб қолган ҳар қандай хатони таҳлил этиш;
2. Танлашни амалга оширишда олинган натижаларни бутун текширилаётган жамланмага экстраполяциялаш, яъни татбиқ этиш;
3. Танлаш таваккалчиликларини баҳолаш.

Танлашга кириб қолган хатоларни таҳлил қилишда аудиторлик ташкилоти биринчи навбатда танлашга кириб қолган хатоларнинг табиатини аниқлаши лозим. Танлашни шакллантиришда у қандай аниқ мақсадларни кўзлаб ўтказилаётганини таърифлаш ва танлашда аниқланган хатоларни шу мақсадларга мувофиқ равишда баҳолаш лозим. Агар кўзланган текширув мақсадларига танлаш текширувлари ёрдамида эришилмаган бўлса, унда аудиторлик ташкилоти муқобил аудиторлик русум-қоидаларини ўтказиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти хатоларнинг сифат жиҳатини, яъни уларнинг моҳияти ва уларни юзага келтирган сабабларни баҳолаши, шунингдек, аудитнинг бошқа участкаларига таъсирини аниқлаши мумкин. Аниқланган хатоларни таҳлил қилиб аудиторлик ташкилоти уларнинг операция турлари, ишлаб чиқариш бирликлари, хатолар айнан ўшалар учун топилган бўлинмалар, хатоларнинг келиб чиқиш вақтда ва ҳоказолар билан боғлиқ бўлган умумий белгиларга эгаллиги тўғрисида хулосага келиши мумкин. Бу ҳолда аудиторлик ташкилоти текширилаётган жамланмани, мувофиқ белгиларига кўра унга тегишли гуруҳларга бўлиши ва аниқроқ натижаларга эришишига имкон беришини ҳисобга олган ҳолда уларнинг ҳар бирини алоҳида текшириши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти танлашлар бўйича олинган натижаларни бутун текшириладиган жамланмаларга татбиқ этиши шарт. Танлаш натижаларини бутун жамланмаларга татбиқ этиш усуллари турлича бўлиши мумкин, лекин улар доимо танлашни тузиш усулларига мувофиқ келиши лозим. Агар жамланма тегишли гуруҳларга ажратилган бўлса, уни татбиқ этиш ҳам уларнинг ҳар бирига нисбатан амалга оширилиши керак. Аудитор текшириладиган жамланмадаги хато йўл қўйиладиган микдордан ортиқ эмаслигига ишонч ҳосил қилиши керак. Бунинг учун аудитор татбиқ этиш воситасида олинган жамланма хатоларини йўл қўйиладиган хато билан солиштиради. Агар биринчи хато йўл қўйилганидан ортиқ бўлса, аудиторлик ташкилоти танлаш хатоларини такроран баҳолаши лозим. Агар

уларни номақбул деб топса, у ҳолда аудиторлик русум-қоидалари доирасини кенгайтириши ёки ўтказилганларига муқобил бўлган аудиторлик русумларини қўллагани мақул бўлади. Аудиторлик ташкилоти аудиторлик танлашнинг барча босқичларини ва унинг натижаси таҳлилини мажбурий тартибда иш ҳужжатларида акс эттириши шарт.

Аудиторлик танлови тўғрисидаги масала аудиторлик иши технологиясининг аудиторлик далиллари, аудиторлик далилларини тўплаш усуллари, мижознинг бухгалтерия ҳисоби тизими ва ички назорат тизимини баҳолаш каби тушунчалари билан ҳамбарчас боғлиқдир.

Аудитор текширишга киришар экан, корхонанинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назоратнинг ташкил қилинишини ўрганиш бу ташкиллар меъёрий ва қонун ҳужжатларининг талабларига мослигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Бухгалтерия ҳисоби ташкил этилишини ўрганиш натижалари ҳужжатлар билан расмийлаштирилиши керак. Бунда корхонада шаклланган ҳисоб сиёсатининг нусхасини олиш мутлақо етарли эмас, чунки иқтисодий жihatдан на бухгалтерия нуқтаи назардан энг яхши тузилган ҳужжат ҳам бухгалтернинг оддий ҳодимлари унга аниқ риоя қилишларини кафолатлай олмайди. Аудитор ҳисоб сиёсати аҳолини ўзи тавсифлаб бериши, ҳисобнинг декларация қилинган тартибини амалда мавжуд тартиб билан моддама-модда солиштириши лозим бўлади.

Бундай тавсифни тузиш учун мижознинг бухгалтерия ҳодимларидан батафсил сўраб-суриштириши, бунда бош бухгалтер ва унинг ўринбосари билан суҳбатлашиш билан чекланмаслиги зарур. Фақат ҳисобни юритиш тартиби билан унинг иштирокчиларидан сўраб танишишгина энг ҳолисона фикрга келишга имкон беради. Ижрочилар билан суҳбат жарёнида уларнинг иши устидан бухгалтерия раҳбарияти томонидан назоратнинг шакли тўғрисидаги масалага алоҳида этибор бериш зарур.

Аудиторнинг корхонада ҳисоб ва ички назоратнинг аҳолига берган баҳосига кейинги ҳамма ҳаракатлари боғлиқ бўлади, чунки мижознинг ҳисоботини ўрганиш ва ҳодимлар билан суҳбат натижасида аудиторда ҳисобот тўғри ва ишончли далилларга асосланиб тузилганига тўла ишонч ҳосил бўлса, у умуман текширмаслиги мумкин.

Аксинча, аудитор мижознинг ҳисоботини ўрганиб, дастлабки маълумотлар тўғри расмийлаштирилганига бухгалтерия ходимларининг билимига ички назоратнинг ташкил этилишига ишонч ҳосил қилмаса, у ҳар томонлама пухта ва албатта ялпи

текшириш ўтказиш керак. Бундай ҳолларда аудитор ички далилларга таяна олмайди, шу сабабли у фақат ўзи мустақил равишда ўзи тўплаган далилларга таяниши мумкин. Равшанки бутун молия хўжалик фаолиятини ялписига текшириш жуда кўп меҳнат талаб қиладиган иш; лекин профессионал этика меъёрларига мувофиқ, аудитор мижоз бухгалтерия ҳисоботининг тўғрилигига (ёки тўғри эмаслигига) тўла ишониши лозим, ёки ҳисобот тўғрисида ўз фикрини айтишдан бош тортиш керак.

Аудиторнинг мижоз ҳисоботининг тўғрилигига ўртача даражада ишониши энг кўп учрайди. Бунинг сабаби шундаки, бир бўлим бўйича ҳисоб яхши ташкил этилган, уни малакали мутахассислар амалга оширади, авгомалаштирилган, бош бухгалтер ва ҳисобнинг ёндош участкалари мутахассислари томонидан назорат йўлга қўйилган, ҳисобнинг бошқа бўлимлари бўйича бунинг акси кўзга ташланади.

Ишониш даражаси ўртача бўлган ҳолатларда назоратнинг танлов усулини қўлланиш зарур. Танлаб текшириш икки турда бўлиши мумкин:

- мувофиқликни текшириш;
- моҳият бўйича текшириш;

Мувофиқликка танлаб текширишнинг вазифаси текшириладиган ҳисобот даврида ички назорат меъёрлари қанчалик тез-тез бузилганини аниқлашдан иборат. Мувофиқликка танлаб текширишни атрибутив текшириш ҳам дейишади. Ички назоратнинг корхона раҳбариятининг моддий бойликларни харид қилишга, чет ташкилотларнинг хизматиغا ҳақ тўлашга счет-фактураларга рухсат бериши, корхонага келтирилаётган моддий бойликларни номи, миқдори ва сифатини амалда уларнинг йўл ҳужжатларига қиёслаш каби ўнсурларни текшириш атрибутив танлов мисол бўлади.

Моҳият бўйича танлаб текширишнинг вазифаси ички назорат бузилишининг қиймат бўйича ифодасини ўлчашдан иборат. Моҳият бўйича танлаб текширишни миқдор текшириш деб аташ мумкин. Миқдор танловига бухгалтерия ҳисоби, ҳисобварақаларидаги қолдиқларни, бошланғич ҳужжатлардаги ёзувларни тасдиқлаш, учинчи шахслардан тўғрилигини тасдиқловчи далилларни олиш, хўжалик фаолияти кўрсаткичларини таҳлил қилиш мисол бўла олади.

Танлаб олиб текшириш усули эҳтимоллик назарияси қонунларига асосланади. Бу назарияга мувофиқ яхлит нарса тўғрисида унинг нисбий кичик қисмига қараб аниқ маълумот олиш мумкин.

Ҳар қандай танлаб текширишни ташкил этиш қуйдагиларни аниқлашни ўз ичига олади:

- a) танлов популяциясини (майдони, бош тамлама);
- в) кузатиш бирлиги;
- с) танлов бирлигини;
- d) танлов усулларини;
- e) танлов ҳажмини;
- f) унинг салмоқини (репрезентативлигини) текшириш;
- j) танлов маълумотларининг популяциясига тарқалиш тартибини.

Текшириш мақсадларига эришиш учун тегишли популяцияни аниқлаш лозим, чунки танлов асосида чиқарилган хулоса айна шу аниқ бир популяцияга тегишли бўлади.

Популяция-бу маълум унсурларнинг йиғмасидир.

Ўтказиш (праводка) моддалар, танлаб олинadиган ёзувлар ва шу танлов ахборот берадиган ёзувлар аудитда унсур бўлиши мумкин.

Популяцияни тузиш учун миқдорнинг барча ҳужжатлари турли белгиларига - ҳужжатларнинг хусусияти бўйича, моддий жавобгар шахслар бўйича, вақтда бўйича гуруҳларга ажратилади. Масалан, агар аудитор маълум миқдордан ортиқ дебиторлик қарзлари тўғрисида ахборот тўпласа, дебиторлик ҳисоблашувларининг келишиб олинган миқдордан кам бўлмаганларига тегишли барча бухгалтерия ҳужжатлари, ёзувларининг жамламаси текшириладиган популяцияни ташкил этади.

Танловнинг бундай турида танлов бирлиги кузатиш бирлигига мос келади. Кузатув бирлиги миқдор корхонасида тайёрланган ёки миқдор учинчи шахсдан олган ҳужжатдир.

Кузатиш бирлиги танлов бирлигидан фарқ қилиши керак. Аудиторлик текширувида кузатиш бирлиги объектив болиқ бўлади. Бухгалтерия ҳисобининг бирор бўлаги ёки участкаси, ҳужалик операцияларининг тури кузатув бирлиги бўлиши мумкин. Бир кузатув бирлиги доирасида танлов бирлиги турлича бўлиши мумкин. Унсурнинг танлов бирлиги сифатида энг кичик даража белгиланса танлов самардорлиги ошади, лекин бу унсур амалда текшириладиган бўлиши лозим. Масалан, дебиторлик қарзини текшириш чоғида танлов бирлиги маълум харидор билан ҳисоблашиш қиймати, счёт-фактуранинг айрим ҳолати бўлиши мумкин.

Дебиторлик қарзини кузатиш бирлиги учун танлов бирлигини аниқлаб, шу унсурлардан ҳар бирини ҳақиқатдан танлаш мумкинлигини таҳлил қилиш лозим. Масалан,

олинганини тасдиқлашни ёзма равишда сўраш чоғида маълум харидор билан аниқ бир вақтда ҳисоблашувлар ҳолатини текшириш харидордан маълум ҳаракатларни талаб қилади. Айни вақтда алоҳида ҳисобварақлар хусусида сўровга жавоб бериш унинг учун қийин эмас.

Шу тариқа танлов бирлиги сифатида счёт-фактура қийматини танлаш танлов бирлиги сифатида айрим харидор билан ҳисоблашиш қийматини танлашга нисбатан талаб қилинадиган сўровга жавоб олиш эҳтимоли кўпроқ бўлади.

Популяция унсурларининг 100% дан камроқини текшириб, аудиторлик статистика амаллари маълум даражадаги хатарни албатта ўз ичига олади. Хатар шундан иборатки, ҳато ҳужжатларнинг ўрганилмайдиган қисмида бўлади. Лекин ҳатонинг аниқланмаслик ҳатарини аудитор томонидан назорат қилиш ёки тартибга солиш мумкин бўлади.

Статистик танлов усулини, биринчидан, популяция унсурларига ундан энг муҳим элементлар танлаб олиниб, ялпи усулда текширилгандан сўнг қўлланиш лозим бўлади.

Иккинчидан, популяцияни қатламларига ажратиш ёки ораларини ажратиш қўлланилади, яъни унсурлар бир хил белгиларига қараб гуруҳларга ажратилади, масалан, тахминан бир миқдордаги ҳисоб варақлари ажратилади ва ҳосил бўлган кичик гуруҳдан танлаб олинади. Бундай кичик гуруҳлар сатрлар деб аталади. Бундай ёндашув текширишнинг самарадорлигини оширади, чунки эътиборни хатар чиқиши кам гуруҳларга қаратиш имконини беради.

Учинчидан, статистик танлов хатари танлов ҳажмига тескари мутаносибдир. Танлов бутун популяция тўғрисида тасаввур бериши лозим бўлгани учун танлов унсурларини саралаб олиши усули катта аҳамиятга эга бўлади. Танлов унсурларини саралаб олишнинг уч усули мавжуд булар:

- а) батартиб;
- б) ихтиёрӣ;
- в) тартибсиз.

Батартиб танлаш усулида танлов оралиқини ҳисоблаш; санаш нуқтасини танлаш; популяциянинг барча тегишли унсурларни ажратиб олиш зарур.

Танлов оралиғи популяция ҳажмини танловнинг талаб қилинган ҳажмига тасдиқлашнинг бир қисмидир. Масалан, популяция 250 элементдан иборат, талаб қилинган танлов ҳажми - 25 шунда танлов оралиқи $10(250:25)$. Танловнинг эркин бошланиши қилиб популяциянинг учинчи элементи танланган. Шунда $3,13(10+3)$, $23(10+13)$, $33(10+23)$ бўлади ва ҳақозо.

Агар популяция изчил ташкил этилган бўлса, батартиб танлов усулини қўллаш беодоблик бўлмайди. Бундай ҳолларда иккинчи усулдан танловнинг ихтиёрий усули қўлланилади.

Танловнинг ихтиёрий усулида популяциянинг танловга олинадиган ҳар бир унсури танловга тушишнинг эҳтимоли бир хил бўлади.

Ихтиёрий танловни амалга ошириш учун «тасодифий сонлар дастаги» қўлланилади, у махсус компьютер дастури бўлиб, популяция унсурларини тасодифий йўл билан шакллантиради.

Рақамли мисолимизга қайтиб, таъкидлаш керак, популяциянинг 250 унсури йил давомида ёзилган. Йил бошидан тартиб рақами қўйилган ҳисоб варақларни ҳисобга олинган компьютерлашган журнал-ордердан иборат. Танлов ҳажми ҳам 25 га тенг бўлади, лекин жамламанинг айрим рақамлари эркин танлаб олинади.

Тартибсиз танлаш усули биринчи ва иккинчи усулларнинг унсурларидан фойдаланмай амалга оширилади, лекин у ихтиёрий танлов усулига яқиндир, чунки бунда унинг унсурлари популяциядан эркин танлаб олинади.

Тартибсиз танловга мисол қилиб бутун текшириладиган даврга оид барча бошланғич ҳужжатлардан танлаб олишни келтириш мумкин. Бунда ҳужжатлар солинган жилддонлар популяция вазифасини ўтайди, жилддондан аудитор оладиган ҳар қандай ҳужжат танлов унсури бўлади.

Бу усулни қўлланиш аудиторлар орасида кенг тарқалган, бироқ субъективизм бу усулни ностатистик усулга айлантиради. Чунончи, масалан, аудиторлар популяциянинг айрим унсурларини олишдан атайлаб қочса, айтишлик, саҳифадаги биринчи ва охириги ёзувларга эътибор бермай, ҳужжатларни галати номига ёки кўринишига қараб танлайди. Бундай тартибсиз танлов статистик деб баҳоланиши мумкин эмас, чунки жамламадаги ҳар бир унсури танланиши имкониятини аниқлаб бермайди.

Танлашнинг биринчи ва иккинчи усуларини қўллаб, аудитор қилган ҳисобларини «тасодифий рақамлар дастаги» маълумотларини ушбу миқдор ҳужжатлари таркибига киритилади. Тартибсиз танлов усулида ҳужжатлаштириб бўлмайди, чунки у профессионал тажрибага асосланган, шу боисдан амалда батартиб ва ихтиёрий танловдан фойдаланиш афзалроқдир.

Миқдор корхонасида тузилган барча ҳужжатлар асосий популяция бўлса, уни чокроқ бош жамламага ажратишади, хусусан бухгалтерия ҳисобини участкалари ва бўлимлари бўйича ажратишади. Бироқ бу популяцияларининг (тратларнинг) катта

қисми қиймат жиҳатдан турлича бўлади, яъни алоҳида ҳар бир ҳужжат-жамлама унсурининг қиймати бир неча минг сўмдан 103 миллион сўмгача бўлиши мумкин. Бундай хилма-хиллик орасида танлаш жамладан танлашга нисбатан кам самарали бўлади, чунки жамлама унсурулари қиймати бир-биридан катта фарқ қилмайди.

Танлов самарадорлигини ошириш учун популяцияни қиймати барабар сегментларга ажратиш усули қўлланилади, сўнгра эса ҳар бир сегментдан алоҳида танлаб олинади.

Жамлама унсурулари қийматининг ҳар хиллигининг салбий таъсирида аудитор хатони аниқлай олмаслиги хавфини компенсациялашнинг бир неча вариантлари мавжуд. Шундай вариантлардан бири пул бирлигига асосланган статистик танлов, яъни қиймати бир хил унсуруларни популяцияга ажратишдир.

Компенсациянинг бошқа варианты ҳар бир унсурунинг қийматини дастлабки тарзда 100 % текширишдир, популяциянинг қолган қисми қийматига қараб уч сегментга - катта, кичик ва популяциядаги унсурунинг тахминан ўртача миқдорига ажратилади.

Қиймати катта унсуруларни дастлабки тарзда 100 % текшириш - бу якка қийматли унсуруларнинг бир тури, холос. Хатоларга йўл қўйилган бошқа унсурулар бошқа якка қийматлардир.

Танлов ҳажмини белгилашдан олдин якка қийматли унсуруларни ажратиш.

Танловни тадқиқ этиш чоғида қийматнинг катта-кичиклигидан қатъи назар, ҳамма хатолар муҳимдир, чунки танлов натижалари бутун популяцияга ёйилади, ҳатто арзимаган хато ҳам аудиторлик хулосасига катта таъсир қилиши мумкин. Пул бирлигига асосланган танловдан фойдаланиш чоғида хатонинг мутлоқ ҳажмигина эмас, хатонинг фоиз нисбати ва жамлама унсурининг катталиги аҳамиятлидир.

Масалан, қиймати 100 минг сўмлик танлов унсури ва ўтказилган текшириш натижаси ҳақиқий қиймати 10 минг сўм бўлса, хатонинг мутлоқ қиймати 90 минг сўмни, нисбий қиймати 90%ни ташкил қилади. 1000 сўм қийматли унсур текшириш натижасида ҳақиқий қиймати 910 минг сўм бўлса у ҳам ҳатто 90 минг сўмни ташкил этади, лекин нисбий қиймати атиги 9%ни ташкил этади.

Биринчи хато иккинчи ҳолатдаги танловни баҳолашда кўпроқ таъсир қилади.

Агар унсур, масалан, танлаш учун белгиланган ҳужжат бўлмаса ёки унинг қаердалигини аниқлаб бўлмаса, аудитор уни

бошқаси билан алмаштира олмайди ёки бошқа бирор амалдан фойдалана олмайди. Танлов унсурининг йўқлигини аудитор қонун-қонданнинг жиддий бузилиши деб баҳолаши ва юз берган вазиятни яхшилаб текшириши лозим.

Танлов натижаларини бутун популяцияга ёйиш (қўлланиш) бир неча босқичда ўтади.

Биринчи босқич - аниқланган хатони сифат жиҳатдан баҳолаш. Агар танловда пул билан боғлиқ хатолар аниқланмаган бўлса, аудитор популяция танлови ёрдамида текшириладиган соҳанинг ишончли экани ҳақида хулоса чиқариш мумкин. Агар танловда хатолар аниқланса, аудитор уларга сифат жиҳатдан таъриф бериши керак.

Хатоларнинг аниқланиши факти шу танлов маълумотлари бўйича тасодифийми ёки ички назоратни ташкил этишдаги камчиликлар ва хусусан бошқарувчиларнинг товламачилик ҳаракатларини кўрсатадими аудитор шуни баҳолаши зарур бўлади.

Хатонинг сабаби умуман популяция маълумотларини тўғрилигига баҳо беришга таъсир қилади. Чунончи, ходимларнинг товламачилик ҳаракатлари оқибатида содир бўлган хато молиявий ҳисоботнинг ишончлилигига таъсир утказиши муқаррар эмас, лекин мижоз учун ташвишли хабар бўлади. Бошқа бир мисол - ҳисоб ечимларини нотўғри қўлланишидан келиб чиққан хато. Аниқланган хато - ҳисобда бошқа хатолар ҳам мавжудлигини белгисидир.

Иккинчи босқич - танловда аниқланган хатоларни бутун популяцияга ёйиш фойдаланилган танлов техникасига боғлиқ.

Агар статистик танлов пул бирлиги асосида ўтказилган бўлса, хато махсус компьютер дастурларидан фойдаланиб баҳоланади. Агар статистик танлов олдиндан яқка ҳолда қийматга эга бўлса унсуларни ажратиб, ўтказилган бўлса, уларни текшириш чоғида аниқланган хатоларни бутун жамламага нисбатан қўлланишга зарурат бўлмайди, чунки улар ялли текшириб чиқилади.

Бутун популяцияга ёйиладиган умумий хато популяцияга кирувчи ҳар бири страгга ёйилиши лозим бўлган хағолардан йиғилади.

Умуман молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги тўғрисида хулоса аудиторлик тестларининг аниқлилигига боғлиқ бўлади. Танлаб текшириш ўтказиш натижасида аниқланган хатоларнинг қиймати қўйиладиган қийматдан қийматдан кўп бўлиши текшириладиган ҳисоботнинг ишончлилиги тўғрисида хулоса чиқариш учун етарли маълумот тўпланмаганлигинини,

текширишни режалаштириш чоғида аудитор ички назоратнинг ҳолатига ортиқча баҳо берганини кўрсатади.

Мавзунинг таянч иборалари:

Аудиторлик далиллар, инвентаризация асосида назорат қилиш, аудиторлик кузатиш, оғзаки сўров, ёзма тасдиқни олиш, арифметик ҳисоблаш, таҳлил қилиш, аудиторлик дастур, аудитор ва аудиторлик ташкилотнинг мустақиллиги, ташқи аудитор, экспертлар, аудитор ёрдамчиси, аудитор иш ҳужжатлари, аудиторлик танлов.

Ўз-ўзини назорат қилиш учун саволлар:

1. Аудиторлик далилларининг турлари ва уларни тўплаш усуллари қандай?
2. Ташқи аудитни ўтказиш чоғида ички аудит натижаларидан қандай фойдаланилади?
3. Аудит ўтказиш жарёнида экспертлар ишидан қандай фойдаланилади? Экспертлар қандай мақсадлар учун, қачон таклиф этилади?
4. Текшириш жарёнида тузилган аудиторлик ҳужжатлари таркибига нималар киради?
5. Аудиторлик танлаш натижаларини баҳолошни тушунтириб беринг?

4-Маъзу: АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАР. УЛАРНИ ОЛИШ ТАРТИБИ ВА АУДИТНИНГ ИШЧИ ХУЖЖАТЛАРИДА РАСМИЙЛАШТИРИШ ХУСУСИЯТЛАРИ

4.1 Аудиторлик далиллар ва уларнинг турлари

Молиявий ҳисоботнинг таркиби - бухгалтерия баланси (1-сон шакл), молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (2-сон шакл), асосий воситаларнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот (3-сон шакл), пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот (4-сон шакл), хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот (5-сон шакл), дебиторлик ва кредиторлик қарзлари тўғрисидаги маълумотнома (2а-сон шакл)дан иборат. Ундан ташқари, молиявий ҳисобот бюджетга солиқлар бўйича мажбурий тўловларга оид ҳисоблар ёки декларациялар ва статистик ҳисоботларни ўз ичига олади. Агар аудитор етарли миқдорда далил-исботлар тўплай олмаса, хулосани тақдим эта олмайди.

Аудиторлик ҳисобот уч қисимдан иборат бўлиб, кириш, таҳлилий ва хулоса қисмларидан иборат.

Аудиторлик ҳисоботнинг таҳлилий қисми аудиторлик фирмасининг (аудиторнинг) қуйидагиларни текшириш тўғрисидаги маълумотлардан иборат:

- Текширилаётган иқтисодий субъектда ички назоратни;
- Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва бухгалтерия ҳисоботини тайёрлашнинг белгилаб кўйилган тартибига риоя қилишни;
- Молия - хўжалик операцияларини амалга ошириш чоғида қонунга риоя қилганини ва ҳ.к.лар.

Аудитор ички назоратни текшириш натижаларига қараб, ички назорат тизими иқтисодий субъектнинг фаолиятининг кўлами ва турига мос келиши тўғрисида хулоса чиқариши ҳамда аудит давомида ички назорат тизимининг иқтисодий субъект фаолиятининг кўлами ва турига мос келмайдиган алоҳида жиҳатларини тасвирлаб бериш лозим бўлади.

Бухгалтерия ҳисоботига қараб, аудитор аудит жарёнида бухгалтерия ҳисобини юритиш бўйича аниқланган жиддий бузилишларини тасвирлаб бериш лозим бўлади.

Иқтисодий субъектнинг молия-хўжалик операцияларини бажариш чоғида қонунга риоя қилганини текшириш натижаларига қараб аудитор иқтисодий субъект амалга оширган

молия-хўжалик операциялари уларга қўлланиладиган қонунларга мос келиши ёки келмаслиги тўғрисида хулоса чиқаради, шунингдек, аудит давомида аниқланган ва амалга оширилган молия-хўжалик операцияларининг уларга нисбатан амалдаги қонунларга мос келмаган муҳит жиҳатларини баён қилиб беради.

Аудиторлик текширишнинг асосий тузатишлари бўйича хулоса чиқаришга асос бўлиши учун аудитор тегишли далилларни тўплаши лозим. Текшириш чоғида аудитор тўплаган ахборотлар ва таҳлилий маълумотлар аудитор далили деб аталади. Далилларни тўплаш учун аудитор турли амалларни (процедураларни) тўплаши мумкин. Тегишли технология жарённининг ажралмас қисми бўлган далилларни тўплашнинг маълум усулини амал (процедура) деб атаймиз. Уларни бошқа касбларга хос бўлган амаллардан фарқ қилиш учун аудиторлар қўллайдиган амалларни аудиторлик амаллари деб агаймиз.

Аудитор аудиторлик далилларини тўплаш учун уларни олиш уларнинг чекланган сонидан фойдаланади. Аудиторлик далилларини олишнинг асосий усуллари қуйидагилар:

1. Инвентаризация асосида назорат қилиш;
2. Хўжалик ёки бухгалтерия операцияларини кузатиш;
3. Оғзаки сўров;
4. Ёзма тасдиқни олиш;
5. Мижоз учинчи шахслардан олган ҳужжатларни текшириш;
6. Мижоз корхонада тайёрланган ҳужжатларни текшириш;
7. Арифметик ҳисобларни текшириш;
8. Таҳлил қилиш.

Юқорида айтилган усуллар маълум, улар аудитнинг миллий стандартларида 50-сонли «Аудиторлик далиллари миллий стандартининг «аудиторлик далилларни олиш амаллари» бўлимлари кўрсатилган. Лекин, қандай арифметик ҳисобларни текшириш зарурлигини, қайсиларини текшириш зарур эмаслигини, қандай активларни ва қандай мажбуриятларни инвентаризациялашда иштирок этишни, шахсан қайси учинчи шахслардан ёзма далил-исбот олиш лозимлигини, айнан қайси ҳужжатларни таҳлил қилиш кераклигини билмаса, аудитор хулоса чиқариш учун ҳеч қандай асос бўлмайди.

Аудиторнинг касбий маҳорати қуйидагиларни аниқ белгилашдан иборат:

1. Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими қандай тўғри йўлга қўйилиши.
2. Ҳисоб ва назоратни ташкил этишда қандай чекиниш (ҳисоботдаги четга чиқишлар, бузиб кўрсатиш, хаго, чалкашиш) мумкинлиги;

3. Санаб ўтилган усуллардан қайсиниси ёки қайсиларини мумкин бўлган ҳатоларни аниқлаш учун қўллаши;

4. Назоратни у ёки бу усулни айти қайси объектларига (ҳужжатларга, активларга, мажбуриятларга, субъектларга, юридик шахсларга ва шу кабиларга) қўлланиш мумкинлиги.

Аудиторлик далилларини тўплаш усулларининг ҳар бирини кўриб чиқайлик.

1. Инвентаризация асосида назорат қилиш

Инвентаризация — бухгалтерия ҳисоби усулининг элементларидан биридир. У бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи маълумотларининг ишончлилигини тасдиқлаш мақсадида ўтказилади. Мол-мулк ва пул маблағлари ва мажбуриятлар инвентаризация қилинади.

Аудиторлик иши технологияси нуқтаи назаридан қараганда инвентаризацияни актив моддалари ҳақиқийлиги ва аниқлиги тўғрисида кўпроқ ишончли далил, ҳўжалик операциялари жарёнидаги амалга оширилган фактларни олиш усулидир.

Мижоз активларини инвентаризациялашда иштирок этиш ёки унинг ўтказилишини кузатиб туриш аудиторлик текширишининг ҳар уч асосий йўналиш бўйича маълум хулоса чиқариш имконини беради.

Масалан, згар текширилаётган корхонада бир неча йилдан буён инвентаризация ўтказилмаган бўлса (йиллик бухгалтерия ҳисоботини тузиш ёки моддий жавобгар шахс алмашган вақтда) аудитор мижозда активлар сақланиши устидан ички назорат йўқлиги, шунингдек бухгалтерия ҳисобини юритиш ёки бухгалтерия ҳисоботини тайёрлашнинг белгиланган тартибда амалга оширилмаганлиги тўғрисида салбий хулоса чиқариш учун асос бўлади.

Асосий воситаларни инвентаризация қилиш чоғида текширилаётган ҳўжалик юритувчи субъект бир нечта асосий воситаларини сотиб юборганлигини ва уларни ноқонуний ҳисобдан чиқарилганлиги аниқланди. Бунинг натижасида асосий воситаларни сотишдан тушган пул маблағлари даромадлар таркибида ҳисобга олинмаганлиги ва бу даромадлардан солиқ тўланмаганлиги аниқланди. Бундай салбий молия-ҳўжалик операцияларининг мажбурлиги натижасида аудитор мижознинг молия-ҳўжалик операцияларини амалга ошириш чоғида қонунни бузганлиги тўғрисида салбий хулоса чиқариши мумкин.

2. Хўжалик ёки бухгалтерия операцияларини кузатиш

Бу амал мураккаб эмас, лекин текширилаётган корхонада ички назорат тизимини ва бухгалтерия ҳисоботи ташкил этилишини баҳолаш учун жуда муҳимдир. Бухгалтерия

операцияларининг мураккаб жараёнларини аудиторлар бригадасининг малакасиз аъзоларига топширмаслик керак. Аксинча бу амални етакчи аудитор ўзига олади ёки тажрибали аудиторга топширади. Кўпинча аудиторлик текшириши ўтказишга шартнома тузиш чоғида аудиторлик фирмаси қўшимча шартлардан бири сифатида аудиторлар бригадасига алоҳида хона ва телефон беришни кўрсатади. Бундай шароит бутунлай асослидир чунки аудиторлик текшириши чоғида бир хонада маълум вақтгача иккита меҳнат жамоаси — текширилувчи ва текширувчи жойлашади.

Равшанки, иш учун алоҳида хона бўлиши текширилаётган корхона ходимлари учун ҳам, аудиторлар бригадаси учун ҳам жуда қулай ва бундай вазиятда жамоадаги психологик муҳит бузилмайди.

Лекин аудиторлик текшириши аудитор аудиторлик фирмаси тасдиқлаши лозим бўлган жиҳатлар ва ҳисобот билан ишлаш, холос, деб ўйлаш хато бўлади. Бу текширилаётган корхонанинг ходимлари билан ҳам ишлашдир, чунки улар айти шу ҳужжатларни тузادилар, бу жараёнига ўз фикрларини, кўникмаларини ва тажрибаларини сарфлайдилар. Шу боис баъзан ички назоратнинг ҳолатига ва бухгалтерия ҳисобини юритиш тартибига риоя қилишга баҳо бериш учун у ёки бу ҳўжалик операцияси бухгалтерия ҳисобида қандай расмийлаштирилаётганини кузатиш кифоя қилади.

Баҳолаш жараёни жуда мураккаб, албатта. Ҳисобдор шахсга кассадан пул бериш операциясини мисол қилиб келтирайлик. Энг тўғри ҳолатда бу оддий ҳўжалик операцияси қуйидаги босқичларни ўз ичига олиши лозим:

- пул нимага зарур бўлса, уни шу мақсадга ишлатиш учун ариза бериш;
- аризани корхона раҳбари билан келишиш ва тасдиқлатиш;
- бухгалтер томонидан пул беришга чиқим касса ордерини расмийлаштириш;
- бухгалтернинг (пул олувчи шахс эмас) касса чиқим ордерини кассага топшириши;
- кассирнинг касса чиқим ордери тўғри тўлдирилганини текшириш;
- кассадан пул бериш;

Агар бу расмийчилик амалларининг ҳаммасига риоя қилинса, аудиторнинг текширилаётган корхонада касса операцияларини юритиш тартибига амал қиляпти деб ҳулоса чиқариш учун асос бўлиши мумкин. Акс ҳолда аудитор корхона

ходимлари ташлаб кетаётган ва ички назоратнинг бўшашувиغا олиб келадиган расмий амалларни аниқлайди. Дастлабки оператив ҳисоб бухгалтерия ҳисоби билан «туташадигин» барча участкалардан шундай кузатиш олиб бориш ва оғборга моддий бойликларни қабул қилиш тартибини, оғбордан моддий бойликларга ишлаб чиқаришга (цехларга, участкаларга бўлимларга ва бошқаларга) бериш; моддий бойликларнинг мавжудлигини ва ҳаракатини ҳисобга олиш тартиби; моддий бойликларни ва тайёр маҳсулотни сақлаш тартиби; тайёр маҳсулотни жўнатиш тартиби; тайёр маҳсулотни сотиш тартиби ва бошқаларни баҳолаш лозим бўлади.

3. Оғзаки усул

Аудиторлик далилларини тўплашнинг ушбу усули аудиторга мулоҳаза қилиш учун маълумот беради. Ушбу аудиторлик амалининг моҳиятини очиш учун кимга оғзаки савол бериш керак деган саволга жавоб топиш зарур. Сўров ёки суҳбат корхонанинг ҳисобни юритиш ёки ҳисобот тузишда иштирок этадиган барча ходимлари билан суҳбат ўтказиш лозим. Фақат бу ҳисоботлар ва унинг ўринбосарлари билан суҳбат ўтказиш билан чекланадиган аудитор хато қилади.

Худди шу боис аудитор ҳисобот заминидаги хўжалик операциялари қонунга мос келишига, тўғри расмийлаштирилгани ва бухгалтерия ҳисоботига мувофиқ акс эттирилганига ишонч ҳосил қилиши керак. Бухгалтерия ҳисобининг ҳар бир бўлагини текширишни ижрозилар — бухгалтериянинг оддий ходимлари — хўжалик операцияларининг дастлабки ҳисобини юритувчилар билан оғзаки сўров ёки суҳбат ўтказишдан бошлаш керак.

Ахборот тўплаш усулини ошқора қилиш чоғида жавоб бериш лозим бўлган иккинчи савол шуки — ходимлардан оғзаки сўраш қачон ўтказилади? Одатда, бу амал текширишнинг бошланғич босқичида, аудитор тегишли текшириш дастурини тузиш учун ишнинг ҳажмини ва мураккаблигини баҳоланаётган пайтда ўтказиш зарур.

Ходимлар билан суҳбатлашиш учун аудитор етарли даражада психолог бўлиши лозим, чунки унинг мақсади суҳбатдошини «тапиртириш», ундан ишончли маълумотлар олиш, унинг ҳаракати, жонқуярлиги ва малакасини, ишдаги «нозик» жойларни аниқлашдан иборат.

Суҳбат аудиторга зарур натижани бериши учун у бошқа аудиторлик амалларни каби, лухта режалаштирилиши лозим. Оғзаки сўровда корхонанинг саволга тугилаётган ходими иштирок қилиши туфайли суҳбат бошқача тус олиш ҳавфи

бўлади, шунга қарамай олдиндан суҳбат режасини тузиш ва унга амал қилиш муҳимдир.

Текшириш дастурини тузиш учун аудиторда бухгалтерия, молия ҳамда режалаштириш хизматчилари ходимларининг рўйхати бўлиши керак. Рўйхатда ходимларнинг фамилияси, исми, отасининг исми, расмий лавозимининг номи, шунингдек у бошқарадиган йўналишлар (бухгалтерия ҳисобининг бўлимлари, участкалари, ҳисоб варақалари, журналлар, ордерлар в. б.) рўйхати кўрсатилади.

Афсуски кўп корхоналарда ҳозирги вақтда ходимларнинг мансаб йўриқномалари, ҳужжатлар айланмаси жадвали каби ҳужжатлар тузилмайди, шу сабабли аудитор бу ишни ўзи бажариши ёки текширишни аудиторга шу ахборот тайёрлангандан сўнг бошлаши керак.

Шу тариқа аудитор бухгалтериянинг у ёки бу ходимини сўровга тутиши чоғида унинг фамилияси, исми, отасининг исми, мансаб вазифалари доираси ва фаолияти йўналишларини бўлиши шарт. Молия ходими билан бухгалтерия ходимига бериладиган саволлар рўхати бир хил бўлмайди, чунки уларнинг бажарадиган функциялари турличадир.

Ҳисобнинг ҳар бир йўналишига хос бўлган камчиликларнинг алоҳида кўринишлари бўлади. Масалан, оғбор мудирдан ҳисобот бериш шarti билан берилган пулларни қайтариш муддатига риоя қилишларини ёки аксинча, касса операцияларини ҳисобини юритишни, ёки бухгалтердан корхона ҳудудидан рўхатнома расмийлаштирамай туриб, четга моддий бойликларни олиб чиқиб кетиш мумкинми деб сўраш фойдасиз.

Ҳисобнинг ҳар бир йўналиши бўйича ходимларни оғзаки сўрашнинг аниқ режаси шу йўналишнинг ихтисослашувига боғлиқ бўлади, лекин суҳбатнинг тахминий режаси қуйидагича бўлиши мумкин:

1. Сиз қандай дастлабки ҳужжатларни расмийлаштирасиз?
2. Сиз таҳлилий ҳисобнинг қайси регистрини юритасиз?
3. Сизнинг ҳисоб участкангизда таҳлилий ҳисоб қандай юритилади?
4. Сиз шакллантираётган ахборот йиғма ҳисобнинг қайси регистрлари учун зарур?
5. Сиз олган натижаларни ким ва қандай солиштиради?
6. Ўзингиз расмийлаштирадиган ҳўжалик операцияларини айтинг.
7. Ҳўжалик операцияларининг ҳар бирини бажариш чоғида қандай тартибда ҳаракат қиласиз?

8. Бухгалтерия ҳисобининг қайси сётларини шакллантиришда иштирок этишингизни биласизми?

9. Сизнинг ишингиз қандай назорат қилинади?

10. Агар хатога йўл қўйган бўлсангиз уни қандай тузатасиз?

11. Ҳисобни юритишда ва унинг натижаларини қиёслашда бирор ноқулайлик борми?

12. Ишингизда муаммолар борлигини биласизми? Улар нималардан иборат?

4. Ёзма далилларни олиш.

Ушбу аудиторлик амали олдингиси билан бевосита боғлиқ, лекин жавоблари аудитор бирор ахборот воситасида (қоғоз, компьютер, диктофон) мустақил қайд этилса, ёзма далилларни олиш учун текшириладиган корхонанинг ходимларига махсус суров варақалари ёки «анкета»лар берилади.

Анкетадаги энг кўп қўлланиладиган саволларга эҳтимол тутилган жавоблар таклиф этилиши мумкин. Бунда суралаётган ходим жавоблар орасидан текшириладиган корхона амалиётига мос келадиганини танлаб, белги қўйиши кифоя қилади.

Суровномада жавоб берувчининг исми, фамилияси, отасининг исми ва лавозими кўрсатилиши лозим, тўлдирилган суров варақасини корхона бош бухгалтери текшириши ва ўз имзоси билан тасдиқлаши лозим.

5. Мижоз учинчи шахслардан олган ҳужжатларни текшириш

Мижоз учинчи шахслардан олган ҳужжатларга қуйидагилар қиради:

- Бошқа корхонанинг тўлов ҳужжатлари (тўлов топшириқлари, тўлов талабнома-топшириқлари,) чек регистрлари ва аккредитивлар, касса кириш ордерларининг квитанциялари;

- Бошқа корхоналарнинг бошланғич ҳисоб ҳужжатлари (сётлар, сёт-фактуралар, накладнойлар, бажариладиган ишларнинг далолатномалари ва бошқалар);

- Молия, солиқ органлари, банклар билан ҳисоблашиш бўйича ҳисоботда ақс эттирилган маълумотларнинг ҳақиқатга тўғрилигини тасдиқловчи ҳужжатлар; банкдан кўчирма; солиқлар бўйича солиқ органининг ҳисоботи билан қиёслаш; Ҳисоботда ақс эттириладиган дебеторлик ва кредиторлик қарзларининг ҳақиқийлигини тасдиқловчи ҳужжатлар — мол етказиб беришга, ишларни бажаришга, хизмат кўрсатишга шартномалар, ўзаро ҳисобларни солиштириш далолатномалари, суд даъволари;

• корхонанинг маълум ҳуқуқларини тасдиқлайдиган ҳужжатлар — акциядорлар йиғилиши кўчирмалари; суғурта шартномалари; ижара шартномалари ва бошқалар.

Аудитор бу амалларни бажараётганларида бу ҳужжатлар тўғри тузилганига ва расмийлаштирилганига, шунингдек уларнинг бухгалтерия ҳисобида ўз вақтида, тула ақс эттирилганига эътибор берадилар.

6. Мижоз корхонасида тайёрланган ҳужжатларини текшириш

Мижоз корхонасида тайёрланган ҳужжатларга мижознинг корхонасида тайёрланган ва мураккаблиги турли даражадаги ҳужжатлар кирази. Бу ҳужжатлар корхонада тайёрлангани сабабли у ички ахборот бўлиб, унинг ишончлилиги корхона ички назорат тизимининг сифатига боғлиқ. Бундай ҳужжатларнинг таркиби гоаят хилма-хил бўлиб ушбу ҳужжатлар қаторига қуйидагилар кирази:

- ҳисоботнинг турли бўлимлари бўйича бошланғич ҳужжатлар;
- журналлар, китоблар, карточкалар ва таҳлилий ҳисобнинг регистрлари;
- журнал-ордерлар, ведомостлар, йиғма ҳисобнинг бошқа регистрлари, корхонанинг бош китоби;
- бухгалтерия ва бошқа молиявий ҳисобот;
- солиқлар ва бошқа йиғимларни, бюджетга ва бюджетдан ташқари фондларга бадаллар тўғрисидаги ҳисоботлар ва декларациялар ва бошқалар кирази.

7. Арифметик ҳисобларни текшириш

Арифметик ҳисобларни текшириш аудиторнинг ички назорат тизимининг аҳволига берган баҳосига қараб ўтказилади. Аудитор ички назорат тизимининг ҳолатини қониқарли деб баҳоласа, арифметик амаллар танлов асосида текширилади, ақс ҳолда текшириш ялпи ўтказилади ёки аудитор танлаб текшириш натижасига асосланиб, арифметик ҳисобнинг тўғрилиги ҳақида хулоса чиқаради ҳамда бу хулосани бугун ҳисобот даврига нисбатан қўлланилади. Арифметик ҳисобларни текшириш учун танлов миқдори ва оралиқини аудитор белгилайди ва буюртмачи билан келишиб олади (шартномада кўрсатилади).

Бу аудиторлик амалини ўтказиш, яъни арифметик ҳисобларни текшириш зарурати аввало икки вазиятга боғлиқ: биринчидан, корхонада қўлланиладиган ҳисоб шаклига боғлиқ. Чунончи корхонада ҳисобнинг автоматлаштирилган шакли қўлланилса, арифметик ҳисобнинг тўғрилигини текширишга зарурат қолмайди, лекин бундай шароитда бухгалтерия ҳисобини

автоматлаштириш тизимига асос қилиб олинган алгоритмини текшириш муаммоси долзарб бўлиб қолади. Бухгалтерия ҳисобини автоматлашган тизимини (ҳисобларни бажариш алгоритмларини, хўжалик операцияларини рўйхатга олиш, ҳисобварақларини ёпиш, ҳисоботни шакллантириш усулларини ва бошқаларни) текшириш учун аудитор информатика соҳасидаги экспертнинг хизматидан фойдаланиши мақсадга мувофиқдир. Бухгалтерия дастурини экспертиза қилиш мақсадлари учун экспертни таклиф қилиш зарурати аудиторлик текширишини расмийлаштириш босқичида аниқланади ва бюртмачи билан шартномада келишиб олинади.

Иккинчидан, мижознинг арифметик ҳисобларини текшириши бухгалтерия ҳисобини бўлимига боғлиқ. Масалан, банкда ҳисоб-китоб қилиш ва бошқа ҳисоб варақалари бўйича операцияларни расмийлаштириш чоғида арифметик ҳисобларни текшириш талаб қилинмайди, чунки йўл қўйилган хатоларни нақд пулсиз ҳисобларни юритадиган бухгалтернинг ўзи аниқлайди – журнал-ордердаги қолдиқлар банкдан кўчирмадаги қолдиқлар билан солиштирилади, корхона кассаси бўйича арифметик ҳисобларни текшириш эса албатта зарур бўлади, чунки пул маблағлари ҳаракатланиши ва пул операцияларининг кўплиги натижасида корхона хўжалик фаолиятининг бу участкасида турли камчиликлар бўлиши нуқтаи назаридан ҳам энг нозикдир.

8. Таҳлил

Аудиторлик фаолиятида иқтисодий таҳлилнинг хилма-хил усуллари билан фойдаланилади.

Халқаро аудиторлик стандартларида таҳлил ёки таҳлилий амаллар кўрсаткичлар ўртасидаги ўзаро алоқаларни ўрганиш йўли билан ҳисоботдаги иқтисодий ахборот баҳосини аниқлайди.

Аудиторлик таҳлил қуйидагиларни аниқлаши лозим:

- мижознинг омилкорлик даражасини;
- келгусида унинг молиявий-хўжалик фаолияти истиқболини баҳолаш;
- мижоз ҳисоботидаги атайлаб қилинган хатолар миқдори;
- аудитнинг асосий босқичида пухта тест ўтказишни амалга ошириш.

Таҳлилий амаллар аудиторлик амалларининг харажатлари нуқтаи назаридан энг самарали ҳисобланади.

Корхона мол.вий ҳолатини таҳлил қилишнинг ахборот базасини асосан бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот маълумотлари ташкил этади. Агар таҳлил учун фақат молиявий ҳисоботдан

фойдаланилса (баланс, молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот ва ҳамда ҳисоботнинг бошқа шакллари), бундай таҳлил ташқи молиявий таҳлил деб аталади.

Ташқи молиявий ҳисоботдан ташқари таҳлил учун ички ахборотдан бухгалтерия, молия ва ишлаб чиқариш ҳисобларидан фойдаланиладиган бўлса, бундай таҳлил ички таҳлил деб аталади.

Шу тариқа, ҳисобот ташқи ва ички таҳлиллар учун ахборот базаси ёки соҳасидир. Ушбу маънода аудитда қўлланиладиган молиявий таҳлил усулларига молиявий аҳволнинг ички таҳлили сифатида қараш ҳам мумкин.

Қуйидаги таҳлилий амаллар энг кўп тарқалган ҳисобланади:

- Молиявий ҳисобот маълумотларини ҳисоб регистрлари ва дастлабки ҳужжат маълумотлари билан қиёслаш;

- ҳисобот давридаги ҳисоботнинг турли моддалари ўртасидаги нисбатларни олдинги даврлардаги шундай нисбатларга солиштириш;

- бошқарув ахборотини, хусусан маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми тўғрисидаги маълумотларни пул ва натура бирлигида таққослаш;

- молиявий кўрсаткичларни (молиявий коэффициентларни) тармоқ ўртача қиймати билан таққослаш.

Молиявий коэффициентлар корхона молиявий ҳолатининг нисбий кўрсаткичидир. Молиявий коэффициентлардан қуйидаги мақсадда фойдаланилади:

а) баланс тафсилотларини чуқурлаштириш учун;

б) молиявий ҳолатни ўтган йилларнинг кўрсаткичлари билан таққослаш учун;

с) меъёрий ҳолатдан четга чиқишни аниқлаш учун мезон сифатида.

Молиявий коэффициентларни таҳлил қилиш уларнинг қийматини базис миқдорлар билан қиёслаш ҳамда уларнинг ҳисобот давридаги ва бир қанча йиллардаги кўрсаткичларини таққослаб уларни ўрганишдан иборат.

Базис миқдори сифатида қуйидагилардан фойдаланилади:

- ушбу корхонанинг молиявий ҳолати нуқтаи назардан яхши кўрсаткич билан яқунланган даврга оид кўрсаткичларнинг ўртача қиймати;

- курсаткичларнинг тармоқ ва иқтисодийнинг бошқа соҳалари буйича ўртача қиймати;

- нисбий кўрсаткичлар қийматининг молиявий ҳолат барқарорлигини асословчи кўрсаткичлар буйича қиймати.

Молиявий кўрсаткичлар орасида куйидаги коэффициентлар алоҳида ўрин тутди:

- жорий барқарорлиги;
- ўз маблағи билан таъминланганлик;
- тўлов қобилияти

Бу коэффициентларнинг аниқланган қиймати корхона молиявий ҳисоботи тузилишини қониқарли ёки қониқарсиз, корхонани эса тўлов қобилияти яхши ёки ёмон деб ҳисоблаш учун асосдир.

Аудитор аудиторлик текшириши дастурини тузиш чоғида унда қандай таҳлилий амалларни ўтказишни назарда тутатганини ҳамда уларни ўтказиш учун маълумотларни қанча ҳажмда тўплаш зарурлигини кўрсатиши керак. Бунда бошқа омиллардан ташқари мамлакатдаги умумий иқтисодий вазият ҳам ҳисобга олиш керак, чунки, масалан, инфляция даражаси юқори шароитда турли ҳисоб лаврларида ҳисобварақалар бўйича қолдиқларнинг мутлоқ қийматини таққослаш амали ҳеч қандай ахборот бермайди.

Молиявий ҳисоботни текшириш бошланган пайтда аудитор баланс ва унинг бошқа шакллариинг мазмунини кўриб чиқиб, уларнинг орасидан текширилиши лозим бўлган аниқ элементларни ажратиб олади. Бу элементлар ва сегментлар орасидан қуйидагиларни ажратиб кўрсатиш мумкин:

а) баланс бўлимлари ва уларнинг нисбати (улар юзасидан таҳлилий ҳисоботлар одатда хўжалик юритувчи субъект ва аудитор томонидан амалга оширилади);

б) баланснинг бўлимлари ва уларнинг бўлимлари ичидаги ўзаро нисбати (аудитор ҳисоботдаги қолдиқ суммаларнинг ҳақиқийлигини, уларнинг ўзаро нисбати тўғрилигини ахборотнинг фақат баланс билан эмас, бошқа шакллар, доимий ҳисоб ёзувлари билан ўзаро мувофиқлигини текширади);

в) ҳисоб регистрларидаги ёзувлар, бошланғич ҳужжатлар (фақат бухгалтерияга оид эмас, шу билан бирга шартномага оид ҳужжатлар ва бошқалар ҳамдир).

Аудитор ўз вазифасини бажарар экан ҳисоботдаги ахборотнинг ҳар бир алоҳида элементи ишончлилигини тасдиқловчи алоҳида далилларни тўплайди. Далиллар назорат қилишда, тестлаш чоғида ҳамда у ёки бу хўжалик операцияларининг моҳиятини текшириш чоғида тўпланади.

Йиллик молиявий ҳисобот тўғрисида ишончли ахборот олишдан ким кўпроқ манфаатдорлиги нуқтаи назаридан бу

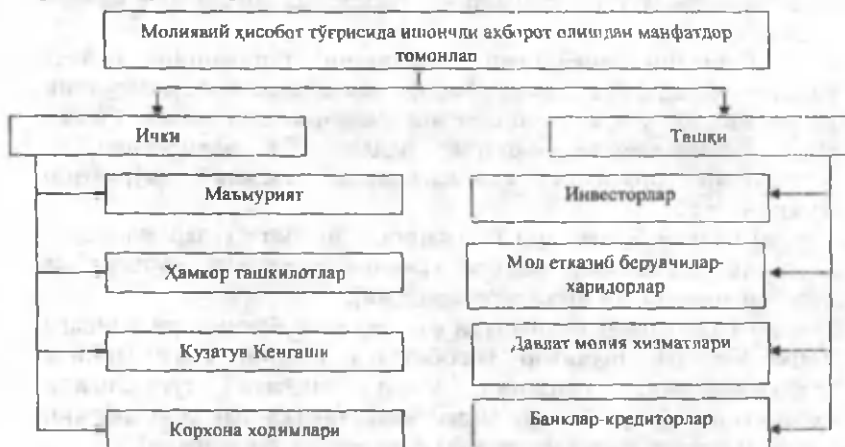
масалага яна қайтайлик ва уларни ички ва ташқи манфаатдор томонларга ажратайлик (3.1-чизма).

Ташқи фойдаланувчилардан баъзилари кўп ҳолларда молиявий ҳисоботни ишончлилигини тасдиқловчи ўзлари учун зарур иқтисодий ахборот – қўшимча далилларни олишни хошлайдилар. Буни улар ўзлари мустақил қилишлари ёки тегишли текшириш ўтказишни бошқа мустақил мутахассисларга топширишлари мумкин.

Умуман ишончли бухгалтерия ахбороти муҳим вазифани бажаради. Бу ахборот бозор иқтисодиётида (санаб утилган фойдаланувчилар орқали) меҳнат, товарлар, капитал бозори самарадорлигини оширишга ёрдам беради. Бироқ бухгалтерия ахборотининг ишончлилиги фақат аудитга эмас, мамлакатдаги ҳисоб сиёсатига ҳам боғлиқдир.

3-чизма.

Молиявий ҳисобот ишончлилиги тўғрисидаги ахборотидан фойдаланувчилар



Аудит ҳамيشа бухгалтерия ҳисоби услубиятидан келиб чиқади. Бу текширишнинг асосий мақсади, асосий мазмуни ва ақуни баланс ва умуман молиявий ҳисоботни тасдиқлаш ёки унинг тўғрилигини исботлашдан иборат.

Аудитнинг амалий мақсади ҳисоботнинг энг муҳим элементлари тўғрисида тегишли аудиторлик далилларини тўплаш, сўнгра эса тўпланган далилларга асосланиб ҳўжалик юритувчи субъектнинг молиявий натижаларига умумий баҳо беришдан

иборат. Аудитнинг амалий мақсадлари қуйидаги еттита тоифага тасниф қилиниши мумкин:

1. Мавжудлик ёки пайдо бўлиши – активнинг ҳар бир моддаси ва пасивнинг ҳар бир моддаси маълум вақтда мавжуд бўлган: ҳақиқатда амалга ошмаган (тўла ёки қисман амалга ошмаган) операциялар расмийлаштирилган сохта ҳужжатлар йўқми.

2. Ҳисобнинг тўталланганлиги – ҳақиқатан амалга оширилган барча операциялар ҳужжатларда ва ҳисоб регистрларида тўла акс этганлигини (масалан, реализацияда тушган пул тўла кирим қилинганлигини) текшириш.

3. Ҳуқуқ ва бурч – активнинг ҳар бир моддаси бўйича (ҳуқуқ) ва пасивнинг ҳар бир моддаси бўйича (бурч) белгиланган вақтда уч меъзон (расмий, қонуний ва амалий) бўйича қонунга мувофиқлиги ва тўғрилиги текширилади.

4. Арифметик аниқлик – счётлар бўйича асосий ҳисоблар якунлар, оборотлар ва счётлар бўйича қолдиқларнинг ўхшашлиги; уларнинг ҳисоб регистрларидан бош дафтарга ва балансга тўғри ўтказилгани.

5. Баҳо қиймати – активнинг ҳар бир моддаси ва пасивнинг ҳар бир моддаси тўғри баҳолангани ҳамда балансда телиши миқдорда акс эттирилганлиги.

6. Даврлар бўйича тақсимланиши – барча ҳўжалик операциялари (харажатлар бўйича ҳам даромадлар бўйича ҳам) ва ҳўжалик эҳтиёжга доир ҳамма фактларнинг улар содир бўлган ҳисоб даврининг ўзида акс эттирилгани.

7. Тақдим этиш ва кўрсатиб бериш (таҳлил этиш) – барча элементларнинг 1996 йил 30 августда қабул қилинган «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунга БҲМСнинг 21-стандартига ва бошқа меъёрий ҳужжатларнинг талабларига, шунингдек ҳўжалик юритувчи субъект ҳисоб сиёсатига мувофиқ кўрсатиб берилгани, таҳлил этилгани ва баён қилингани.

Молиявий ҳисоботнинг ҳар бир элементини (сегментини) текшириш чоғида аудитнинг ҳақиқий мақсади жуда аниқдир. Молиявий ҳисоботнинг ишончилиги тўғрисида умумий тасаввурга эга бўлиш учун аудиторнинг ёрдамчилардан фойдаланиш имконияти бор. Аудиторлик далилларининг манбаларини ички (ҳисоб маълумотларидан ёки ҳўжалик юритувчи субъект ходимларидан оғзаки ёки ёзма равишда олинган), ташқи (аудиторлар талаби бўйича учинчи шахслардан ёзма шаклда олинган) ва аралаш манбаларга ажратиш мумкин. Молиявий ҳисобот аудити дастурини тузиш ва уни бажариш

давомида текширувчилар унинг тўғрилиги ҳақида аудиторлик далилларини тўғрилаши лозим.

Атайлаб қилинган хатолар (уларнинг бир қисми маъмурият ва ходимларнинг сувистеъмоллари сифатида тасниф қилиниши мумкин) одатда жиноий ҳуқуқ доирасида бўлади. Текшириш ҳуқуқни муҳофаза қилувчи органларнинг топшириғига мувофиқ ўтказилаётган бўлса (мажбурий аудит) аудитордан бундай сувистеъмолларни тўла очиб беришни таъминлаш кутилади. Шу билан бирга атайин қилинган ғаразларни аниқлаш чоғида, агар муҳим бўлса, умуман бухгалтерия ҳисоботи тўғрилигига шубҳа тугдирса, аудитордан шунга мос ҳаракатларни ва хулосада тегишлича тавсифни кутиш лозим.

Агар аудиторда айрим ходимларнинг стандартга кўра ахборотни атайлаб бузиш деб тасниф қилишга ҳақли бўлган сувистеъмоллар тўғрисида асосли шубҳа пайдо бўлса, бу ҳақда аввало, хўжалик юритувчи субъектларнинг юқори маъмурияти вакиллари (агар бу вакиллар сувистеъмолга арашламаган бўлса) хабардор қилиши зарур. Тегишли хўжалик операциясининг моҳиятини текшириш, аниқланган сувистеъмолларни батафсил тўхтатиш, бу сувистеъмолларнинг оқибатларини аниқ миқдорий баҳолаш, шунингдек тегишли хулоса чиқариш аудиторнинг вазифасига киради. Бундай ҳолларда сувистеъмоллар тўғрисидаги аниқланган ахборотларни тўла-тўқис ҳужжатлаштириш зарур. Кейинчалик судланиш бошланса, аудиторнинг иш ҳужжатлари судда исботловчи далилларга айланиши мумкин.

4.1-жадвал.

Хўжалик операцияларини ҳисобга олиш чоғида вужудга келадиган асосий бузилишлар ва хатолар

Типик хатолар ва намуналари	Бузилишларнинг оқибатлари
Дастлабки ҳисоб ҳужжатларини қабул қилинган тартибини айрим бузишлар билан расмийлаштириш	
ҳужжатлар бланкаларида кўрсатилган барча сатрлар ва графалар тўлдирилмаган	Хўжалик операциялари ҳақида тўла ахборот йўқ, бу уларни ҳисобга олишда маълумотлар бузилишига олиб келиши мумкин.
ҳужжат тўғрилигини тасдиқловчи зарур имзо йўқ.	ҳужжатлар ва улар асосида амалга оширилган операциялар

	хақиқий эмас деб топилиши мумкин
Буш сатрлар ва графалар чизиб қуйилмаган	ҳужжатга операция моҳиятини ўзгартирувчи ёзув киритилиши мумкин.
ҳужжатлар тегишли штамп билан тасдиқланмаган.	ҳужжатдан такрор фойдаланиш мумкин, бу ҳужжатга асосан операцияларини ҳисоблашда маълумотлар бузилишига олиб келиши мумкин.
Дастлабки ҳужжатларни амалдаги қонунлар ва йўриқномалар талабларини бузиб расмийлаштирилган	
Маълум тусдаги молия-ҳўжалик фаолиятини амалга ошириш ҳуқуқига лицензия, рўхсатнома йўқ	Ҳўжалик операциялари ноқонуний деб ҳисобланиши мумкин
Шартнома тузилган, операциялар эса уни расмийлаштириш ва мазмунига доир бошқа қонун талабларига риоя қилмай амалга оширилган	Шартнома ва операциялар қонунга хилоф деб топилиши; унда иштирок этган юридик ва жисмоний шахслар жавобгарликка тортилиши мумкин

Шубҳали ҳўжалик операцияларини пухта текшириш аслида яна аудитор аниқланган сувистеъмолар аудитнинг бошқа сегментларига қандай таъсир қилишини аниқлаш учун, ҳисоб ва ҳисоботга киритилган аниқланган сувистеъмолларнинг оқибатини бартараф этадиган тузатишларнинг характерини аниқлаш учун талаб қилинади. Агар аудитни амалга ошириш даври фойда жиҳатидан аудит қилинаётган даврдан кейин бўлса (масалан, бухгалтеря ҳисоботи солиқ инспекциясига топширилгандан кейин) у ҳолда иш тугагандан кейин тақдим этиши лозим бўлган аудиторлик хулосасининг шаклини ҳам белгилаш зарур.

Равшан бўлган, лекин пухта яширилган сувистеъмолларни аниқлаш учун баъзан текширувчиларнинг юксак профессионал маҳоратигина эмас, уларнинг қимматли иш фойда учун катта харажатлар ҳам талаб қилинади. Аудиторларнинг маъмурият сувистеъмолларини аниқлашга нисбатан ходимларнинг сувистеъмолини аниқлаши эҳтимоли кўпроқ. Аудит назарияси ва амалиётида тегишли тезис белгиланиши сабабларини топиш қийин эмас. Масалан, маъмурият вақиллари жиноий тил бириктириб, бухгалтерия ҳисобининг маълум бошланғич

ҳужжатлари ва регистрларини сохталаштиришга қасд қилдилар, яъни сохта ҳисоб ёзувлари (ҳақиқат меъзониغا тўла ёки қисман мос келмайдиган сифатсиз ҳужжатлар ва ёзувлар қилишга) бел боғладилар. Амалдаги ички назоратнинг тегишли тизими ёлланма ходимлар оммаси томонидан эмас, балки айти маъмурият томонидан тузилгани учун ҳам маъмурият вакилларининг шу тизимдаги маълум назорат талабларини бузишлари осонроқ.

Бухгалтерия ҳисоботи оддатдаги аудитдан ўтгандан сўнг маъмуриятнинг пухта яширган сувистеъмолларининг аудиторлар томонидан очилмаслиги эҳтимоли қолади. Агар ҳисобот даврида аудиторлар алмаштирилган бўлса, бундай эҳтимоллик даражаси ошади.

Текшириш молиявий ҳисоботнинг ҳар бир шакли бўйича тегишли шаклдаги кўрсаткичларни асосий дафтар счётлари бўйича қолдиқлар ва айланмалар билан алоҳида-алоҳида текширилади.

Ҳисобот шаклларидаги кўрсаткичлар асосий дафтардаги маълумотлар бўйича текшириб бўлмайдиган ҳолларда аудиторлар таҳлилий ҳисобнинг тегишли регистрларидан фойдаланадилар.

Бухгалтерия баланси ва асосий дафтар кўрсаткичларнинг мувофиқлигини текшириш натижалари аудиторнинг иш ҳужжатда умумлаштирилади.

4.2. Ички аудит натижаларидан фойдаланиш

Ички аудит - корхона ичида унинг фаолиятини текшириш ва самарадорлигини баҳолаш учун мустақил баҳодир. Ички аудит учун корхонанинг ўзи ёки унинг бўлимларидан бири жавоб беради: бу корхона ичидаги назорат органидир. Ички аудитнинг мақсади — корхона хизматчиларига ўзи вазифаларини яхши бажаришларига ёрдам беришдан иборат. Бунинг учун ички аудит уларга, таҳлил, баҳолаш маълумотларини, тавсиялар, маслаҳатлар ва текширилаётган объектлар ўғрисида ахборот беради.

Ички аудитнинг вазифалари:

- корхона ишини ички молиявий назорат қилиш;
- иқтисодий кўрсаткичлар бўйича ишлаб чиқариш фаолияти тизимини текшириш;
- ишлаб чиқариш ва реализацияни бошқариш тизими ишини таҳлил қилиш;
- корхона омилкорлик фаолиятига, маҳсулотларни тез сотилишга, рентабеллигига баҳо бериш;
- корхона ёки ташкилот ишлари яхшилашга доир тавсияларни ишлаб чиқиш.

Корхона ўзининг самарали ишидан ва иқтисодий аҳволи яхшиланишидан мафаатдордир, ички аудиторнинг иши аввалс корхонанинг ўзи учун фойдалидир. Ички аудитор фойдаланадиган текшириш усуллари умуман ташқи аудит усулларига ўхшашдир. Фарқи текшириш объекти ва ҳажмидадир. Чунончи ташқи аудит умуман ҳисоб қанчалик тўғри юритилаётганини, шунингдек корхона ишининг ҳуқуқий томонини аниқлашдан иборат бўлади. Текшириш асосан танлов асосида ўтказилади.

Ички аудит асосан моддий бойликларнинг сақланиши ва фойдаланилишини, ҳисобларнинг тўғрилигини, нобудгарчилик ва зарарлар пайдо бўлиши сабабларини таҳлил қилиш учун зарур. Ички аудит корхонада узлуксиз бўлиши туфайли ялпи текшириш ўтказилади. Бунда ички аудит корхона раҳбарияти фикридан анча камроқ даражада мустақил бўлади, лекин ички аудит фаолиятининг натижаларида энг қимматлиси — бу корхона ишлаб чиқариш фаолиятининг ўзига хос хусусиятлари бўлишидир.

Ички аудит фаолиятининг айрим турлари операцион аудит деб аталади. Операцион аудит — бу аудиторнинг корхона ресурсларидан самарали фойдаланиш, корхонанинг молиявий натижаларига самарали эришиш юзасидан тавсия бериш мақсадида унинг молиявий-ҳўжалик фаолиятини таҳлил қилишидир. Операцион аудитнинг мақсади бошқарувчиларга вазифаларини бажаришларида ва корхона рентабеллигини оширишда ёрдам беришдир.

Операцион аудит фақат ички аудитор томонидан эмас, ташқи аудитор томонидан ҳам амалга оширилиши мумкин. Фақат фарқи шундаки, ички аудитор учун операцион аудит ички аудитнинг ажралмас таркибий қисмидир, ташқи (мустақил) аудитор, учун эса операцион аудит маслаҳат бериш туридир, яъни аудиторлик ташкилоти шартнома бўйича кўрсатадиган аудиторлик хизматининг турларидан биридир.

Мустақиллик ички аудитор учун ҳам, ташқи аудитор учун ҳам зарурдир. Ички аудиторликни уларни иш берувчилардан ажратиб бўлмаса-да, улар ўз фаолиятида мустақилдирлар. Ички аудиторлар ахборот тўплаш чоғида мустақил бўлишлари лозим, яъни корхона ва ташкилот кўрсатмалари ва тақиқлашларидан мустақил бўлишлари даркор. Бундай мустақиллик корхона ёки ташкилотда асосан ички аудитни ташкил этиш шакли билан таъминланади.

Ички аудит кўйидаги шаклларда ташкил этилиши мумкин:

а) акциядорларнинг йиллик ҳисоботни тасдиқлайдиган йиллик умумий йиғилишида сайланадиган доимий ишлайдиган тафтиш комиссияси шаклида. Тафтиш комиссиясининг корхона ёки ташкилотнинг раҳбариятидан мустақиллиги у олий орган томонидан сайланиши ва фақат унга ҳисоб бериши билан таъминланади. Тафтиш комиссиясини сайлаш зарурлиги корхона ёки ташкилотнинг низомида акс эттирилади. Лекин корхона кўп ҳолларда низомнинг бу бандини эътиборга олмай ва тафтиш комиссияси сайланмайди ёки низоми расмий учун рисоя қилинади;

б) бевосита корхона ёки ташкилот раҳбарларига бўйсунадиган махсус ички назорат-таҳлилий бўлим шаклида;

с) ички аудитни амалга ошириш учун аудиторлик фирмаси билан шартнома тузиш асосида. Бундай ҳолатда мустақиллик аудиторлик фирмасининг текшириладиган корхона ёки ташкилотдан мустақиллиги таъминланади.

Таъкидлаш зарурки, агар аудитор (аудиторлик фирмаси) текшириладиган иқтисодий субъектга бухгалтерия ҳисобини тиклаш ва юритиш, маслаҳат аудит текшируви бериш ҳамда молиявий ҳисобот тузиш юзасидан хизмат қилган бўлса, аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонунда аудиторлик текшириши ўтказиш ва аудиторлик хулосаси беришда чекланлар кўзда тутилган. Агар аудитор (аудиторлик фирмаси) мижозда ички аудитни амалга оширган бўлса хулоса беришга чеклаш бўлмайди.

Ташқи аудиторлар ахборот тўплашга доир ишларнинг кўп қисмини мустақил равишда бажаришади. Агар текшириладиган корхонада ички аудит ташкил этилган ва ишлаб турган бўлса, ташқи аудитор ички аудиторларнинг хизматидан, шунингдек бошқа мутахассисларнинг тажрибасидан фойдаланиши мумкин.

Ички аудитор билан ҳамкорлик қилинганда ташқи аудиторлик фирмасининг самараси ошади. Бундан ташқари мустақил ташқи аудитор ички аудитор билан маълум ҳамкорликдан воз кеча олмайди, чунки у ички назоратнинг аҳволи тўғрисида ўз фикри бўлиши шарт.

Ҳар йиллик аудиторлик текшириши давомида ички аудиторлар ташқи аудиторнинг назорати остида айрим ишларни бажаришлари мумкин. Бироқ шуни назарда тутиш керакки, текшириш натижалари бўйича бериладиган хулосалар учун масъулият тўла равишда мустақил аудиторлар зиммасига тушади.

4.3. Экспертлар иши натижаларидан фойдаланиш

Аудиторлик текширишни ташкил этишда алоҳида вазиятларни ва ишлаб чиқариш-хўжалик фаолиятининг айрим томонларини ҳисобга олиб маҳсус текширишларни амалга ошириш муҳим ўрин тутаети. Бундай маҳсус текширишлар айрим тармоқлар мутахассисларини, экспертларини жалб этилиб ўтказилади.

Аудитор ҳамма нарсани биладиган мутахассис бўла олмайди. Аудиторларга ўз фаолиятида унинг маҳсус билимлари доирасидан ташқари масалаларни ҳам ўрганишга тўғри келади — бу меҳнатни нормалаш, асосий воситалар объектларини ва номоддий активларини баҳолаш, режалаштириш, технология, моддий ресурслардан фойдаланиш, қимматли қоғозлар муомаласи масалалари шулар жумласидандир.

Иккита бир-бирига қарама-қарши ҳолат мавжуд. Уларнинг бири шундан иборатки, аудитор асосан бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги мутахассис сифатида маҳсус масалаларни четлаб ўтади. Бу тўғри эмас, чунки аудит ўрганадиган объект корхонанинг бутун молия-хўжалик фаолиятидир. Аудитор маҳсус масалаларни этиборсиз қолдириб, аслида ишнинг асосий жиҳатларини текширишсиз қолдиради.

Иккинчи томондан аудитор ўзининг кафолат доирасидан четга чиқувчи барча масалаларнинг шажсан ўзи ҳал қилишга интилади. Бу қўпол ҳағолар бўлиши мумкин бўлган вариантдир. Шу сабабли аудиторлик текширишларга билимнинг турли соҳаси мутахассисларини ва кағта тажрибали амалиётчиларни жалб қилиши тўғри бўлади.

Аудиторлар ва аудиторлик фирмаларининг аудиторлик текширишларига шартнома асосида ўзига мутахассисларни жалб этиш ҳуқуқи аудиторлик фаолиятнинг 16-сонли «Эксперт ишидан фойдаланиш» миллий стандартида белгилаб қўйилган. Шунингдек мазкур стандартда билимнинг бошқа тармоқлари мутахассисларини текширишга жалб этишнинг муайян шартлари ҳам белгиланган.

Биринчидан, маслаҳат учун таклиф этилган мутахассис аудиторнинг ўзи текшириляётган иқтисодий субъектдан мустақил бўлиши лозим. Жалб этиладиган мутахассиснинг мустақиллик принципига риоя қилиниши шундан иборатки, у бухгалтерия (молия) ҳисоботиға қўйиладиган талабларға риоя қилиниши учун жавобгар бўлиб, текшириляётган иқтисодий субъектнинг таъсисчиси, мулкдори, акциядори, раҳбари ёки бошқа мансабдор шахси бўлиши мумкин эмас, ёки мазкур шахслар билан яқин қариндош бўлмаслиги керак. Бу текшириляётган субъектға

бухгалтерия ҳисобини тиклаш ва юритиш, шунингдек молиявий ҳисобот тузиш бўйича хизмат кўрсатган мутахассис ҳам бўлиши мумкин эмас.

Иккинчидан, аудиторлар ва аудиторлик фирмалари иш ҳажмининг кўплиги ёки шартнома тузилгандан сўнг вужудга келган ўзга вазият туфайли текширишга мутахассисларни жалб этиш зарурлиги тўғрисида дарҳол буюртмачига ҳабар қилиши шарт.

Эксперт қуйидаги асосий масалалар юзасидан фикрини билдириш учун жалб этилиши мумкин:

- асосий воситаларни баҳолаш учун;
- узоқ муддатли контрактлар бўйича бажарилган ишларни баҳолаш учун;
- товар-моддий бойликларни, жумладан уларнинг миқдор ва сифат кўрсаткичларини баҳолаш учун;
- фойдали қазилмаларнинг заҳираларини ва уларнинг сифатларини геологик баҳолаш учун;
- Тузилган шартномалар ва уларнинг амалдаги қонулар меъёрларига мувофиқлиги ҳусусида юридик маслаҳат бериш учун;
- Мижозда қўлланилаётган ахборот технологияларини баҳолаш учун.

Бу ишларни бажариш учун қуйидаги мутахассислар жалб этилиши мумкин: архитекторлар, баҳоловчилар, юристлар, технологлар, дастурчилар, системотехниклар, геологлар, турли ихтисослар бўйича муҳандислар.

Экспертда унинг тегишли малакасини (жисмоний шахслар учун) тасдиқловчи ҳужжат, жисмоний ва юридик шахснинг фаолиятнинг маълум тури билан шуғулланиши ҳуқуқини тасдиқловчи давлат томонидан берилган махсус рухсатнома бўлиши лозим. Диплом ёки лицензия шундай ҳужжат бўлиши мумкин. Фаолият тури лицензияланадиган фаолият бўлса, диплом бўлганида ҳам лицензия бўлиши шарт. Хусусан, ҳозирги вақтда кўчмас мулкни баҳолаш, қурилиш, ер ости бойликларини қидириш ва фойдаланиш, фаолиятнинг бошқа кўп турлари лицензияланади.

Эксперт билан шартномани мижоз раҳбарияти ёки аудиторлик ташкилотининг ўзи рози бўлгандан кейин тузади. Агар мижоз мустақил экспертдан фойдаланишни рад этса, аудитор уни текширишга жалб этишга ҳақли эмас, лекин мижознинг рад этганини аудиторлик хулосасида кўрсатиб ва

мижоздан экспертдан фойдаланишдан воз кечиши ёзма далил олиб, масъулиятни ўзидан соқит қилиши мумкин.

Ишни бажариш ҳажми ва шартлари аудитор, мижоз ва эксперт биргаликда эксперт ишни бажаришдан ва шартнома тузишдан олдин аниқлашлари лозим.

Ишни бажариш тўғрисидаги шартнома қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Тадқиқот объекти, мақсади ва ҳажми;
- Экспертчи бериладиган ахборот манбалари;

• Ҳисобот аудиторлик далили деб ҳисобланиши учун унга талаблар, тегишли шакл ва мазмунига эга бўлиши.

Экспертларнинг фикри нотўғри ташкил этилиши мумкин, шу сабабли аудиторлик ҳисоботида далил сифатида эксперт фикрини келтирмаслик керак. Аудитор эксперт хулосасига асосланиб, аудиторлик хулосасига чеклаш киритиши ва ўз фикри билан эксперт фикрини ажратиб қўйиши лозим. Текширишга экспертни жалб қилиш аудиторлик хулосаси учун аудитордан масъулиятни соқит қилмайди.

4.4. Аудитор ёрдамчилари ишларининг натижаларидан фойдаланиш

Аудиторлик текшириши чоғида етакчи ваколатли аудитор ишга ёрдамчиларни (ассистентларни) жалб этиш мумкин. Улар турлича малакали бўлишлар мумкин: ўрта ва олий махсус маълумотли, аудиторнинг малака аттестати бўлиши ёки бўлмаслиги мумкин. Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонуннинг 4-моддасида аудитор ёрдамчиси алоҳида белгилаб қўйилган. Аудиторнинг ёрдамчиси – аудитор малака сертификатига эга бўлмаган ва аудиторлик ҳисоботида, аудиторлик хулосасида аудиторнинг эксперт хулосасида ҳамда аудиторлик текширувини ўтказиш билан боғлиқ бўлган бошқа расмий ҳужжагда имзо чекиш ҳуқуқига эга бўлмаган тарзда аудиторнинг топшириғига биноан аудиторлик текширувида иштирок этаётган жисмоний шахсдир.

Аудитор ёрдамчисининг меҳнат шартлари қонун ҳужжатларида қайд этилган тартибда тузилган меҳнат шартномаси билан белгиланади. Аудиторлик текширувини амалга оширишда олинган маълумотларни ошкор этмаслик мажбурияти аудиторнинг ёрдамчисига нисбатан татбиқ этилади.

Аудитор ёрдамчиси бу мустақил ёки аудиторлик фирмаси раҳбарлигида ишлаётган аудитор томонидан аудиторлик

текшириши учун ёки мижозга ўзгача аудиторлик хизмати кўрсатиш учун ходимлар гуруҳ таркибига киритилган шахсдир.

Текшириш малакаси, сифатли ва белгиланган муддатда бажарилиши учун аудитор ёрдамчиси ишини бошқаришга доир асосий вазифалари қуйидагилардан иборат:

- топшириқнинг мақсадини аниқ баён қилиш.
- топшириқни аниқ ифодалаб, унда қандай активларни, ҳисоб регистрларини ва бошқа ҳужжатларни ва қандай усул билан текширишни кўрсатиш;
- аудитор ёрдамчиси топшириқнинг моҳиятини тўғри тушунганини ишонч ҳосил қилиш;
- аудитор ёрдамчиси топшириқни бажариш учун зарур маълумотлар билан таъминлаш;
- топшириқ бажарилишини назорат қилиш.

Аудитор ёрдамчиси ўз навбатида қуйидагиларга мажбурдир:

- олинган топшириқни бажаришга топшириқнинг мақсади ва ижро этиш техникаси ўзи учун равшан бўлгандан кейингина киришиш;
- амални бажариш жараёнида уни мақбул ҳолатга келтиришга уринмаслик;
- амални бажариш чоғида қўйилмаган ёки топшириқда кўзда тутилмаган вазият юз берса бу ҳақда аудиторга кечиктирмай хабар қилиш;
- топшириқни бажариб, унинг натижаларини топшириқда кўзда тутилган тарзда расмийлаштириш;
- иш жараёнида текшириш жараёнини такомиллаштиришга доир таклиф пайдо бўлса ёки ҳисобда у бажарган амалнинг моҳиятини ташкил қилганидан бошқа бирор қонуниятга у эътибор берган бўлса, бу масалаларни аудитор билан муҳокама қилиш.

5-мавзу. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШИНING ЯКУНЛОВЧИ БОСҚИЧИ

5.1. Аудиторнинг текшириш натижаларини баҳолаш

Аудиторлик текширишининг яқунловчи босқичи қуйидаги тадбирларни амалга оширишни назарда тутлади:

- текшириш натижаларини тартибга солиш;
- текшириш натижаларини таҳлил қилиш;
- аудиторлик хулосасини тузиш.

Текшириш натижаларини тартибга солиш олинган барча натижаларни маълум изчиллик билан тартибга солишдир. Аудит мақсадига қараб олинган маълумотларни аниқ тартибга солиш зарур. Бундай тартибни одатда аудиторлар гуруҳининг раҳбари амалга оширади. Маълумотлар текширилаётган мавзунинг бўлимлари бўйича (асосий воситаларни, моддий заҳираларни ҳисобга ва шу кабилар) тартибга келтирилади, мавзу ичида эса таҳлилий ва бошқа белгиларига қараб тартибга келтирилади. Энг муҳим эътирозлар (ҳисобварақлардаги нотўғри ёзувлар, солиқ қонуни бузиш, ҳисобварақларда ёзунинг йўқлиги ва бошқалар) имкони борича ажратиб ҳўрсатилади.

Текшириш натижаларининг таҳлили олинган маълумотлар бўйича ўтказилиши мумкин ва бир неча мақсадни кўзда тутлади:

- текшириш натижаларини тартибга солиш;
- текшириш натижаларини таҳлил қилиш;
- аудиторлик хулосасини тузиш.

- мижоз томонидан қабул қилинган ҳисоб сиёсатининг умумий таҳлили;

- айрим бўлимлар ва ҳисобрақамлари бўйича ҳисоб юритишининг тўғрилиги;

- солиқ қонунларига риоя қилиниши;
- мижоз молиявий аҳволининг таҳлили.

Ҳисоб сиёсати унинг услубий, техник ва ташкилий жиҳатларининг мос келиши таҳлил қилинади, энг муҳим жиҳатлари аниқланади ва ҳисоб сиёсатининг ҳисоб юритил қоидаларига ва уларга риоя қилинишига мослиги тўғрисида хулоса чиқарилади. Ҳисоб юритишининг тўғрилиги Ўзбекистон Республикасининг 1996 йил 30 августдаги «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни, Вазирлар Маҳкамасининг 2003 йил 15

октябрдаги 444-сонли «Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида» Низоми, бухгалтерия ҳисобининг 21-сонли миллий стандарти бўйича сўётлар режаси ва ҳисобни ташкил этишга доир бошқа қоидалар каби ҳужжатларга асосланиб аниқланади.

Аудитор аудит ўтказиш жарёнида солиқлар, бюджет ва бюджетдан ташқари фондларга тўловлар ҳисобини тўғрилигини текшириш, таҳлил қилишга алоҳида эътиборни қаратади ва кўп вақтни олади. Ҳар бир солиқ ва тўлов бўйича солиққа тортиладиган базанинг тўғрилигини, имтиёзлар қўлланилишини, солиқлар ва тўловлар ставкаларини, ҳисоблар ўз вақтида амалга оширилгани ва тўланганини аниқлаш зарур.

Мижознинг молиявий аҳволи баланс (1-шакл), молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (2-шакл), капитал ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот (3-шакл), пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот (4-шакл), балансга илова (5-шакл) маълумотлари бўйича таҳлил қилинади. Яна шунини айтиш муҳимки, ташаббус (ихтиёрий) аудитда олинган натижалар ҳулосалар ва таклифлар баён қилинган ҳисобот тарзида миждозга тақдим этилиши мумкин. Мижоз ва аудиторлик фирмасининг бундан кейинги ҳаракатлари шартнома мажбуриятларига боғлиқ ва иккала томон биргаликда ҳал қилинади.

Дастлабки тергов органларининг қарори билан ўтказиладиган аудит чоғида аудитор ўрганиши лозим бўлган масалаларнинг рўйхатини дастлабки тергов органлари (терговчи, прокурор) белгилайди.

Текшириш жарёнида тадқиқ этиладиган масалалар доираси кенгайтирилиши мумкин, буни терговчи ёки текшириш тўғрисида топшириқ берган бошқа шахс билан келишиб олиш зарур. Текшириш тугагандан сўнг унинг натижалари тергов органларига топширилади, узил-кесил ҳулоса чиқариш ёки аудиторнинг фикрига қўшилиш уларнинг ҳуқуқига киради.

Шунини таъкидлаш муҳимки, тергов ёки суд органлари топшириғи билан аудиторлик текшириши ўтказишга розилик тўғрисидаги масалани ҳал қилиш чоғида аудитор ёки аудиторлик фирмаси бу ишнинг мазмуни ва ҳажмига қараб бажариш учун малакали кадрлар етарлими - йўқми, буни пухта таҳлил қилиш лозим. Зарур бўлса, бевосита терговчи билан маслаҳатлашиши мумкин, чунки тергов органлари аудиторни расман тайинлашдан манфаатдор эмас.

Аудиторлик текширишнинг энг кўп тарқалган варианти - мажбурий аудит доирасида текшириш бўлиб, бунда текшириш

нэтижаларини аниқлайдиган хулосани тақдим этиш талаб қилинади.

5.2. Аудиторлик хулосаси.

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуннинг 18-моддасида аудиторлик ҳисоботи ва 19-моддасида аудиторлик хулосаси белгилаб қўйилган:

Аудиторлик ҳисоботи - аудиторлик текширувининг бориши, бухгалтерия ҳисобини юритишнинг белгиланган тартибидан аниқланган четта чиқишлар, молиявий ҳисоботдаги қоидабузарликлар тўғрисидаги муфассал маълумотлардан, шунингдек, аудиторлик текшируви ўтказиш натижасида олинган бoshqa ахборотдан иборат бўлган хўжалик юритувчи субъект раҳбарига, мулкдорига, қатнашчилари (акциядорлари) нинг умумий йиғилишига йўланган ҳужжат. Аудитор ҳисоботида аниқланган четта чиқишлар ва қоидабузарликларни бартараф этиш бўйича тавсиялар, шунингдек хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолияти самарадорлигини ошириш бўйича тавсиялар ва таклифлар мавжуд бўлиши керак.

Агар аудиторлик текшируви хўжалик юритувчи субъект қатнашчилари (акциядорлари) ёки назорат қилувчи ва ҳуқуқни муҳофаза қилиш органлари топшириғига биноан аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилаётган бўлса, аудиторлик ҳисоботи аудиторлик текшируви топшириғига биноан ўтказилаётган шахсга ҳам тақдим этилади.

Аудиторлик ҳисоботидаги ахборот махфий ҳисобланади ва ошкор қилиниши мумкин эмас. Ушбу ахборотдан фойдаланган шахслар ахборотни ошкор қилганлик учун қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгарликка тортиладилар.

Аудиторлик ҳисоботининг ҳар бир бети аудиторлик текширувини ўтказган аудитор (аудиторлар) томонидан имзоланган бўлиши керак.

Аудиторлик ҳисоботининг шакли ва мазмуни аудиторлик фаолиятнинг миллий стандартлари билан белгиланади.

Аудиторлик хулосаси - молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги ва бухгалтерия ҳисоби юритиш тартибининг қонун ҳужжатларида белгиланган талабларга мувофиқлиги тўғрисида аудиторлик ташкилотининг фикри ёзма шаклда ифодаланган, хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботидан фойдаланувчилар учун очиқ бўлган ҳужжат. Аудиторлик хулосаси аудиторлик ҳисоботи асосида тузилади. Аудиторлик хулосаси аудитор (аудиторлар), аудиторлик ташкилотининг раҳбари томонидан имзоланган ва аудиторлик ташкилоти муҳри билан тасдиқланган бўлиши керак.

Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи тўғрисида аудиторлик хулосаси - бу ҳисоботнинг аниқлиги тўғрисида аудиторлик фирмасининг фикридир. Молиявий ҳисоботнинг аниқлиги тўғрисидаги фикр ҳисоботнинг барча жиҳатлари Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини тартибга солувчи меъёрий ҳужжатга мувофиқлиги тўғрисидаги аудиторлик фирмасининг фикрини акс эттириш лозим.

Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг аниқлиги тўғрисидаги аудиторлик фирмасининг фикрини бу субъект ва аудиторлик хулосасидан манфаатдор фойдаланувчилар бошқача талқин этмасликлари керак.

Аудиторлик хулосаси барча юридик ва жисмоний шахслар, давлат ҳокимияти ва бошқаруви органлари, маҳаллий ўзини-ўзи бошқариш органлари ва суд органлари учун юридик мақомга эга бўлган ҳужжатдир.

Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосаси 70-АФМС талабларига мувофиқ амалга оширилади.

Аудиторлик ҳисоботида қуйидагилар бўлади:

а) номи ("Аудиторлик ҳисоботи" ёки "Аудиторлик ташкилотининг ҳисоботи": иккала ном бир хил кучга эга);

б) адресатнинг номи;

в) кириш қисми;

г) таҳлилий қисм;

д) якуний қисм.

Аудиторлик ҳисоботининг ҳар бир саҳифасига молиявий ҳисоботнинг аудиторлик текширувини амалга оширган аудитор (аудиторлар) имзо чекиши шарт. Аудиторлик ҳисоботи буюртмачининг барча зарурий реқвизитларини кўрсатиш билан аудиторлик текшируви буюртмачисига юборилади.

Аудиторлик ҳисоботининг кириш қисмида аудиторлик ташкилоти реқвизитлари, шу жумладан аудиторлик фаолиятини амалга оширишга лицензиянинг рақами ва санаси, аудиторлар ва аудиторлик текширувида қатнашган бошқа шахслар тўғрисидаги маълумотлар, шунингдек, аудиторлик текширувини ўтказиш учун асос ва ҳўжалик юритувчи субъект фаолиятининг умумий тавсифи келтирилади.

Аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисми АФМАга ҳавола қилиши ва унда қуйидагилар бўлиши шарт:

- ҳўжалик юритувчи субъектда ички назорат ҳолатини текшириш натижалари (батафсил баёни);

- бухгалтерия ҳисоби ҳолати ва молиявий ҳисоботни текшириш натижалари;

- молиявий-ҳўжалик фаолиятини амалга ошириш пайтида қонунчилик талабларига риоя этилишини текшириш натижалари;

- солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ҳамда тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари;

- активларнинг буглигини текшириш натижалари.

Хўжалик юритувчи субъект ички назоратининг ҳолатини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олади:

- ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг миқёслари ва хусусиятига мувофиқлиги умумий баҳоси;

- аудиторлик текшируви мобайнида аниқланган ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг миқёслари ва хусусиятига жиддий номувофиқликлари баёни.

Хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботи ҳолатини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олади:

- бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тузишнинг белгиланган тартибига риоя қилинишини баҳолаш;

- аудиторлик текшируви давомида аниқланган бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлашнинг белгиланган тартибини жиддий бузишлар баёни.

Хўжалик юритувчи субъект томонидан молиявий-ҳўжалик операцияларини амалга ошириш пайтида қонунларга риоя этилишини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олади:

- хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий-ҳўжалик операцияларининг қонунчиликка мувофиқлигини баҳолаш;

- аудиторлик текшируви давомида аниқланган, хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий-ҳўжалик операцияларнинг қонунчиликка жиддий номувофиқликлари баёни.

Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаши ва тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олади:

- тузилган ва тегишли органларга тақдим этилган солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар тўғрисидаги баҳоси;

- солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ва тўлашнинг белгиланган тартибини бузиш фактлари, солиқ солинадиган базани белгилаш пайтидаги четга чиқишлар баёни.

- активлар бутлигини текшириш натижалари активларни инвентарлашга асосланиши ва ўз ичига уларнинг ҳақиқатда мавжудлиги ва бутлиги тўғрисидаги маълумотларни олади.

Аудиторлик ҳисоботининг якуний қисми аудиторлик ташкилотининг аниқланган четга чиқишлар ва ҳуқуқ бузилишларини бартаараф этишга доир тавсияларини, шунингдек ўҳжалик юритувчи субъектнинг молиявий-ҳўжалик фаолияти самарадорлигини оширишга доир таклифлари ва маслаҳатларини ўз ичига олади. Аудиторлик ташкилоти аудиторлик ҳисоботини тўзганлик учун қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгар бўлади. Аудиторлик ҳисоботида келтирилган ахборот махфий ҳисобланади ва ошкор этилмаслиги керак. Ахборотни ошкор этганлик учун ушбу ахборотдан фойдалана оладиган шахслар қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгарликка тортиладилар.

Аудиторлик хулосаси қўйидаги элементларни ўз ичига олади:

а) ном ("Аудиторлик хулосаси" ёки "Аудиторлик ташкилотининг хулосаси"; иккала ном тенг ҳуқуқли);

б) адресатнинг номи;

в) кириш қисми;

г) қайд этиш қисми;

д) якуний қисм;

е) аудиторлик хулосасини бериш санаси;

ж) аудиторлик ташкилоти манзили;

з) аудиторлар ва аудиторлик ташкилоти раҳбарининг имзоси.

Аудиторлик хулосаси аудиторлик ташкилотининг муҳри билан тасдиқланиши ҳамда аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосаси шаклининг бир хиллигига риоя қилиши керак. Аудиторлик хулосаси аудиторлик текширувининг буюртмачисига йўлланиб, буюртмачининг барча зарурий реквизитлари кўрсатилади.

Аудиторлик хулосасининг кириш қисми аудиторлик ташкилотининг қўйидаги реквизитларини ўз ичига олади:

- аудиторлик ташкилотининг юридик манзили ва телефонлари;

- аудиторлик фаолиятини амалга ошириш ҳуқуқига лицензия рақами, берилган сана ва лицензия берган органнинг номи;

- аудиторлик ташкилоти давлат рўйхатига олингани тўғрисидаги гувоҳнома рақами;

- аудиторлик ташкилоти ҳисоб-китоб сўетининг рақами;

- аудиторлик текширувида иштирок этган аудитор (аудиторлар) нинг, шунингдек, аудиторлик ташкилоти раҳбарининг фамилияси, исми ва отасининг исми.

Шунингдек, кириш қисмида сана ва ҳисобот даври кўрсатилган ҳолда текширилган молиявий ҳисоботлар рўйхати келтирилади. Бундан ташқари бу қисмида қуйидагилар кўрсатилиши керак:

хўжалик юритувчи субъект аудиторлик текширувидан ўтказиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва унинг ҳаққоний бўлиши учун жавобгар;

аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосасининг хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий-хўжалик фаолияти натижаларига мувофиқ бўлиши учун жавобгар ҳисобланади. Аудиторлик хулосасида аудиторлик текшируви АФМАга мувофиқ ўтказилгани қайд этилиши керак. Қайд этувчи қисмда аудиторлик текшируви молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборот қонун ҳужжатларига, шунингдек молиявий-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий ҳолатига мувофиқлиги ва ҳаққонийлигини баҳолашга асосланиши кўрсатилади. Бундан ташқари аудиторлик текшируви фикрни ифодалаш учун етарлича асослар бериши хусусида аудиторлик ташкилотининг тасдиқи берилиши керак.

Аудиторлик хулосасининг якуний қисмида аудиторлик ташкилотининг текширилган молиявий-ҳисобот хўжалик юритувчи субъект молиявий-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий ҳолати тўғрисида ҳаққоний тасавиур бериш-бермаслиги ва молиявий ҳисобот қонун ҳужжатларига мувофиқлиги ёки мувофиқ эмаслиги хусусидаги фикри равшан баён этилади. Аудитор аудиторлик хулосасини аудиторлик текшируви якунланган кун билан белгилайди. Аудиторлик хулосасига аудитор (аудиторлар), аудиторлик ташкилоти раҳбари имзо чекиши ва у аудиторлик ташкилотининг муҳри билан тасдиқланиши керак.

Аудиторлик хулосаларининг қуйидаги турлари мавжуд:

а) ижобий аудиторлик хулосаси;

б) салбий аудиторлик хулосаси;

Ижобий аудиторлик хулосасига изоҳ:

Аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи унинг молиявий аҳолини ҳаққоний ёритади ва хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий ва хўжалик операциялари Ўзбекистон Республикасининг қонунчилиги талабларига мувофиқ деган фикрга келганда ижобий аудиторлик хулосаси тузилади (1-намуна).

Салбий аудиторлик хулосасига изох:

Аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботида, агар хўжалик юритувчи субъект томонидан бартараф этилмаса, молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни чалғитиши мумкин бўлган бузилишлар мавжуд деган фикрга келса, салбий аудиторлик хулосаси тузади. Хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий ва хўжалик операциялари молиявий ҳисоботда ҳаққоний акс эттирилган, лекин конунчилик талабларига мувофиқ келмайдиган ҳолларда ҳам салбий аудиторлик хулосаси тузилади. Одатда хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг аудиторлик ташкилотининг аниқланган бузилишларни бартараф этиш мақсадида молиявий ҳисоботга тузатишлар киритиш тўғрисидаги фикрига қўшилмаслиги салбий аудиторлик хулосасини тузишга сабаб бўлади. Хўжалик юритувчи субъект аудиторлик текшируви давомида аниқланган бузилишларни бартараф этган ҳолда салбий аудиторлик хулосаси тузилмайди (2-намуна).

Бу юқоридаги икки турдаги хулосадан ташқари конунчиликда аудиторлик хулосасини тузишдан бош тортиш хулоса шакли ҳам мавжуд.

Аудиторлик хулосасини тузишдан бош тортиш

Аудиторлик текшируви ҳажмининг чекланганлиги туфайли аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисобот тўғрисидаги фикрни ифодалаш учун етарлича аудиторлик далилларини олиши мумкин бўлмаса, аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосасини тузишдан бош тортиши мумкин. Аудиторлик текшируви ҳажмини чеклаш - хўжалик юритувчи субъект вакиллари ёки учинчи шахсларнинг бошлаб юборилган аудиторлик текширувини аудитор аудиторлик хулосасини тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблаган ҳажмда ўтказишга тўсқинлик қилишга йўналтирилган очиқдан-очиқ ҳаракатлари ёки ҳаракатсизликларидир. Аудиторлик хулосасини тузишдан бош тортиш ариза шаклида бўлиши ва "Аудиторлик ташкилотининг аудиторлик хулосасини тузишдан бош тортиши тўғрисидаги ариза" деб номланиши керак. Аризанинг шакли 3-намунада келтирилган.

Аудиторлик хулосаси камида уч нусхада тузилади, шундан икки нусха аудиторлик текшируви буюртмачисига тақдим этилади. Аудиторлик хулосаси молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларга тушунарли бўлиши, аудиторнинг ишончи қомил эмаслиги ва (ёки) рози эмаслиги юзага келтирган чеклашларга доир кўрсатмаларни ўз ичига олади. Аудиторлик хулосаси очиқ ахборот ҳисобланади, ундан молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларнинг ҳаммаси фойдалана олишлиги назарда

тугилади. Аудиторлик хулосаси тегишли молиявий ҳисоботлар билан биргалликда хўжалик юритувчи субъект томонидан эълон қилиниши мумкин.

Аудиторлик текширувини ўтказмасдан тузилган ёкин аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузилган, лекин аудиторлик текшируви давомида аудитор (аудиторлар) олган хўжалик юритувчи субъектнинг ҳужжатлари мазмунига мувофиқ келмайдиган аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси қасддан ёлғон ҳисобот ва хулоса деб ҳисобланади. Қасддан ёлғон аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини тузиш қонун ҳужжатларида белгиланган жавобгарликни келтириб чиқариши мумкин.

1-намуна

Ижобий аудиторлик хулосасига мисол

"Мен биз), _____"
(аудиторлик ташкилоти номи ва унинг реквизитлари)

аудиторлик ташкилотининг аудитори (аудитори)

(аудиторларнинг фамилияси, исми, отасининг исми)
томонидан хўжалик юритувчи субъект" _____"
_____нинг
(хўжалик юритувчи субъект номи)

200 _ йил 1 январидан 31 декабрига қадар бўлган давр учун молиявий ҳисоботи текширилди.

Аудиторлик текширувидан ўтказиладиган молиявий ҳисоботнинг тайёрланиши ва ҳаққонийлиги учун хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарияти жавобгар ҳисобланади. Аудиторлик ташкилоти мазкур молиявий ҳисобот бўйича ўз хулосаси учун жавоб беради.

Биз аудиторлик текширувини АФМАга мувофиқ ўтказдик. Ушбу андозалар биз фойдаланувчиларни молиявий ҳисобот жиддий бузилишларга эга эмаслигига етарлича ишонч билан таъминлашимиз кераклигини тақозо этади. Аудиторлик текшируви ҳаққонийликни ва молиявий ҳисобот ҳамда бошқа молиявий ахборотнинг қонун ҳужжатларига, шунингдек молиявий-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий ҳолатига мувофиқлигини баҳолашга асосланади. Биз томонимиздан ўтказилган аудиторлик текшируви фикрни ифодалаш учун етарлича асослар беради деб ҳисоблаймиз.

Бизнинг фикримизча, хужалик юритувчи субъект _____
"нинг молиявий ҳисоботи
(хужалик юритувчи субъект номи)
унинг молиявий аҳволини ҳаққоний аке эттиради ва мазкур
хужалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий ва хужалик
операциялари Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларининг
талабларига мувофиқ келади.

Аудиторлик ташкилоти раҳбари _____
(имзо)

Аудитор (аудиторлар) _____
(имзо)

200 __ йил " __ " _____ М.Ў.

2-намуна

Салбий аудиторлик хулосасига мисол

"Мен(биз), _____

(аудиторлик ташкилоти номи ва унинг реквизитлари)
аудиторлик ташкилотининг аудитори (аудитори)

_____ (аудиторларнинг фамилияси, исми, отасининг исми)
томонидан хужалик юритувчи субъект" _____

_____ нинг
(хужалик юритувчи субъект номи)

200 __ йил 1 январидан 31 декабрига қадар бўлган давр учун
молиявий ҳисоботи текширилди.

Аудиторлик текширувидан ўтказиладиган молиявий
ҳисоботнинг тайёрланиши ва ҳаққонийлиги учун хужалик
юритувчи субъектнинг раҳбарияти жавобгар ҳисобланади.

Аудиторлик ташкилоти мазкур молиявий ҳисобот бўйича ўз
хулосаси учун жавоб беради.

Биз аудиторлик текширувини АФМАга мувофиқ ўтказдик.
Ушбу андозалар биз фойдаланувчиларни молиявий ҳисобот
жиддий бузилишларга эга эканлигига етарлича ишонч билан
таъминлашимиз кераклигини тақозо этади. Аудиторлик
текшируви ҳаққонийликни ва молиявий ҳисобот ҳамда бошқа

молиявий ахборотнинг қонун ҳужжатларига, шунингдек молиявий-ҳўжалик фаолиятининг ҳақиқий ҳолатига мувофиқлигини баҳолашга асосланади. Биз томонимиздан ўтказилган аудиторлик текшируви фикрни ифодалаш учун етарлича асослар беради деб ҳисоблаймиз.

Текширишда аниқланишича, ҳўжалик юритувчи субъект _____ млн. сўмни харажатларга ноқонуний равишда киритган, бу эса амалдаги қонунчиликни бузиш ҳисобланади ва молиявий ҳисобот кўрсаткичларини бузади.

Бизнинг фикримизча, ҳўжалик юритувчи субъект _____нинг молиявий (ҳўжалик юритувчи субъект номи) ҳисоботи унинг молиявий-ҳўжалик фаолияти натижалари тўғрисида ҳаққоний ахборот бермайди.

Аудиторлик ташкилоғи раҳбари _____
(имзо)

Аудитор (аудиторлар) _____
(имзо)

200 __ йил " __ " _____

М.Ў.

3-намунa

АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТИНИНГ АУДИТОРЛИК ХУЛОСАСИНИ ТУЗИШДАН БОШ ТОРТИШИ ТЎҒРИСИДАГИ АРИЗАГА МИСОЛ

Мен(биз).

_____ (аудиторлик ташкилоти номи ва унинг реквизитлари)
аудиторлик ташкилотининг аудитори (аудиторлари)

_____ (аудиторнинг фамилияси, исми, отасининг исми)
томонидан ҳўжалик юритувчи субъект

_____нинг
(ҳўжалик юритувчи субъект номи)

200 __ йил I январидан 31 декабрига қадар бўлган давр учун молиявий ҳисоботи текширилди.

Ҳўжалик юритувчи субъект" _____

(ҳўжалик юритувчи субъект номи)

ҳаёрий ташкилотлар билан ҳисоб-китобларни тўлиқ тақдим эгмади, бу эса бошлаб юборилган аудиторлик текширувини биз аудиторлик хулосасини тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ҳажмда утказиш имконини бермайди.

Юқорида баён этилган аудиторлик текшируви ҳажмини чеклаш фактига асосан аудиторлик ташкилоти

_____ (аудиторлик ташкилоти номи ва унинг реквизитлари)
хўжалик юритувчи субъект

_____ (хўжалик юритувчи субъект номи)
нинг молиявий ҳисоботи тўғрисида фикр ифодалашдан бош
тортади.

Аудиторлик ташкилоти раҳбари _____ (имзо)

Аудитор (аудиторлар) _____ (имзо)

200__ йил "____" _____

М.Ў.

Тергов органларининг топшириғи билан утказилган аудиторлик текшириши натижалари бўйича аудиторлик ташкилотининг хулосаси Ўзбекистон Республикасининг процессуал қонунларига мувофиқ тайинланган экспертиза хулосасига тенглаштирилади.

Аудиторлик фирмасининг йиллик ҳисоботни текшириш натижалари бўйича хулосаси Ўзбекистон Республикаси қонунларига мувофиқ аудит ўтказилиши лозим бўлган корхоналар учун йиллик молиявий ҳисоботининг мажбурий элементидир.

Мавзунинг таянч иборалари:

Аудиторлик ҳисобот, аудиторлик хулоса, аудиторлик лицензия, ижобий аудиторлик хулоса, салбий аудиторлик хулоса, аудиторлик хулоса беришдан бош тортиш.

Ўз-ўзини назорат қилиш учун саволлар:

1. Аудиторлик текширишининг якунловчи босқичи нималарни ўз ичига олади?
2. Аудиторлик ҳисоботнинг таърифи ва таркибини баён қилинг.
3. Аудиторлик хулосасининг таърифи ва таркибини баён қилинг.
4. Аудиторлик хулосаларининг қандай турларини биласиз?

5. *Аудиторлик хулосасининг тахлилий қисми нималардан иборат бўлади?*
6. *Аудиторлик хулосасининг якунловчи қисми нималардан иборат?*
7. *Хулоса тузишдан бош тортишни изоҳлаб беринг?*

6-Мавзу. АУДИТОРЛИК МАСЪУЛИЯТИ

6.1. Аудит сифатини назорат қилиш

Аудитор иши сифатини назорат қилиш 5-сонли аудиторлик фаолияти миллий стандартга мувофиқ тартибга солинади. Ушбу стандартга асосан аудит сифатини назорат қилиш ва аудитга турдош хизматларнинг кўрсатилиши чоғида аудит стандартларининг ва Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини тартибга солиб турувчи бошқа хил меъёрий ҳужжатлар талабларига риоя этилишини текшириш учун фойдаланиладиган ташкилий чоралар, услублар ва жарёнлар тизимини ўз ичига олади. Ҳар бир аудиторлик ташкилоти иш сифати устидан назорат қилиш тамойиллари ва қоидаларини, шунингдек, улардан фойдаланиш жарёнларини ишлаб чиқиши ва қабул қилиши лозим. Бу эса аудитнинг ўтказилиши жарёнида текширишнинг умумбелгиланган стандартлари билан шиддиятларнинг юзага келмаслиги учун зарурдир.

Аудитор иши сифатини назорат қилиш бир неча шаклларда амалга оширилади:

1. Асосий аудитор томонидан ўз ассистентлари ишини назорат қилиш;

2. Аудиторлик ташкилоти томонидан аудитор ишини назорат қилиш;

3. Ташқи назорат.

Асосий аудитор аудитнинг ўтказилиши жараёнида ассистентлар томонидан бажарилаётган ишларни доимий равишда назорат қилиб боради. Ассистент деганда асосий аудитордан касбий даражаси жиҳатидан фарқ қилувчи ходимлар тушунилади. Ассистентдан фарқли ўлароқ, асосий аудитор аудитнинг бажарилиши учун тўлиқ жавобгар ҳисобланади.

Бажариладиган ишлари бўйича ассистентлар маълум бир маънода уларнинг жавобгарлиги ва бажаришлари лозим бўлган жарёнларнинг мақсадлари, ҳужалик юритувчи субъектнинг фаолияти ва бўлиши мумкин бўлган аудиторлик жараёнларининг моҳияти, ўтказилиш вақтда ва миқёсларига таъсир қилиши мумкин бўлган ҳисобга оид аудиторлик муаммолари тўғрисида тегишли равишда хабардор қилинган бўлишлари лозим.

Аудитор ишининг аудиторлик ташкилоти томонидан назорат қилиниши қуйидагилар воситасида амалга оширилади:

1. Мижоз олдида аудиторлик режасининг ва аудит ўтказиш дастурининг асосланганлигини муҳокама қилиш ва текшириш;

2. Ташкилий-этик аудиторлик тамойилларига қатъиян риоя этиш;

3. Асосий аудитор томонидан аудиторлик хулосаси бериб бўлинганидан кейин аудиторлик ташкилотининг бошқа аудитори томонидан ҳисоботларнинг ишончлилигини миждоз учун бепул бўлган такрорий қайта текширишларни ўтказиш.

Маълум бир аудиторлик текширувларининг назорат қилиниши қуйидаги тушунчаларни ўз ичига олади:

1. Ваколатларни бериш:

- аудиторларнинг мустақиллиги, касб маҳорати ва компетентлилигини таъминлаши;

- аудиторлар учун зарур ҳаракат эркинлигини таъминлаш;

- аудитнинг ёзма дастуридан фойдаланиш.

2. Кузатув:

- аудиторлар ишини жорий назорат қилишни таъминлаш;

- монанд ҳаракатларнинг қилиниши учун ҳўжалик юригувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисобига оид муаммоли масалаларни билиш.

3. Текшириш:

- унинг стандартларга мувофиқ бажарилиши, ҳужжатларнинг етарлилиги, аудиторлик текшириши мақсадларига эришилишини таъминлаш учун аудиторлар томонидан амалга оширилган жами ишларнинг текширилиши.

Аудит сифатини умумий назорат қилиш қуйидаги элементлар мавжудлиги асосида амалга оширилади:

1. Мустақиллик.

Қоида ва жараёнлар барча даражалардаги хизмат кўрсатувчилар ўз мустақилликларини сақлаб қолишларига асосли ишончни таъминлаши лозим. Ушбу талабнинг бажарилиши учун аудиторлик ташкилоти бир йилда бир мартаба ўз миждозлари рўйхатини тарқатиши ва ўз хизматчиларидан мустақиллик тўғрисидаги аризани имзолашларини талаб қилиши мумкин.

2. Хизматчиларга топшириқлар.

Қоида ва жараёнлар иш махсус тайёргарлик ва тажрибага эга шахслар томонидан бажарилишига асосли ишончни таъминлаб бериши керак. Мазкур талабнинг бажарилиши учун аудиторлик ташкилоти ишни ўз хизматчилари учун зарур топшириқларнинг олдиндан аниқлаб олиниши мумкин бўлган ҳолда режалаштириб олиши керак бўлади.

3. Маслаҳатлар.

Қоида ва жараёнлар аудиторлик ташкилотнинг хизматчилари техникага оид масалалар бўйича яхши хабардор бўлган ва обрўли шахслардан ёрдам олишга интилишлари мумкинлигига асосли ишончни таъминлаб бериши лозим. Ушбу талабнинг бажарилиши йўлида аудиторлик ташкилоти аудит, бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобларни юритиш, солиққа тортиш, маслаҳат хизматлари каби соҳалар бўйича аудиторлик ташкилотининг экспертлари сифатида маълум бир шахсларни тайинлаши мумкин.

4. Кузатув:

Қоида ва жараёнлар аудиторлик ташкилотининг жорий фаолияти унда белгиланган сифат стандартларига жаноб беришлигига асосланган ишончни таъминлаб бериши лозим. Аудиторлик ташкилотнинг кузатув жараёнларининг белгиланиши учун жавобгарлиги аниқ мажбуриятларнинг шартнома асосида режалаштирилиши ва бажарилиши учун аудитни ўтказаятган хизматчиларнинг жавобгарлигидан фарқ қилади. Ушбу кузатиш талабларнинг қондирилиши учун аудиторлик ташкилоти барча иш ҳужжатларини, ҳисоботларни талаб қилиши ва уларни тегишли назорат қилувчи ва техник ходимларга текшириш учун тақдим этиши мумкин.

5. Ишга ёллаш.

Қоида ва жараёнлар ишга ёлланаётган хизматчиларнинг малакали мутахассис эканликларига асосли ишончни таъминлаб бериши керак. Ушбу талабнинг бажарилиши учун аудиторлик ташкилоти энг кичик ҳажмлардаги малака талабларини белгилаб бериши мумкин (мисол учун, бухгалтерия ёзувларининг олиб ёрилишини коллежнинг, у ерда бухгалтерия ҳисоби бўйича таҳсил олган ва билим жиҳатдан ўртача ёки яхши бўлган ёйирувчиси бажариши мумкин).

6. Касбий даражанинг оширилиши.

Қоида ва жараёнлар аудиторлик ташкилоти хизматчиларининг улар томонидан ўз вазифаларининг бажарилиши учун зарур билимларга эга эканликлари тўғрисида асосли ишончни таъминлаб бериши керак. Ушбу талабнинг бажарилиши учун аудиторлик ташкилоти ўз малакасини ошириш истагидаги хизматчиларига касбга оид ўқишни давом эттиришлари учун шарт-шароитларни яратиб бериши ва ёрдам кўрсатиши мумкин.

7. Мижозлар мақбуллилиги ва улар билан муносабатларнинг давомийлиги.

Қоида ва жараёнлар аудиторлик ташкилоти раҳбарияти қонун бузувчи ҳўжалик юритувчи субъект билан боғланиб

қолмаслигига асосли ишончни таъминлаб бериши керак. Ушбу талабнинг бажарилиши учун аудиторлик ташкилоти бўлажак янги мижоз билан ҳамкорлик қилиб келаётган тафтишчидан, банк ходимларидан, юристлар ва бошқа шахслардан маълумотлар олиши керак бўлади.

8. Назорат қилиш.

Қоида ва жарённарлар аудитор иши сифатини назорат қилиш самарали олиб борилаётганлиги тўғрисидаги асосли ишончни таъминлаб бериши керак. Мазкур талабнинг бажарилиши учун ҳар бир хизматчи вазифаларининг тақсимланиши, ушбу вазифаларнинг бажарилиши билан бевосита боғлиқ бўлган бошқа шерик ёки хизматчи томонидан амалга оширилиши керак бўлади. Маъмурий ишлар ва хизматчилар томонидан юритиладиган ишларни ҳам назорат асосида текшириб чиқилиши зарур.

Аудиторлик ташкилоти томонидан ҳужжатлар асосида назорат қилиш натижаларини тасдиқловчи тавсиянома берилади. Ҳужжатлар шакли ва ҳажми аудиторлик ташкилоти ҳажмига, функционал бўлимлар сони, фаолият туси ва бошқа омилларга боғлиқ.

9. Шерик ёки шериклар хўжалик юритувчи субъект ҳажмидан келиб чиққан ҳолда мазкур аудиторлик ташкилотидан амал қилиб келаётган сифат устидан назорат қилиш тизими самарадорлиги учун жавобгар бўлишлари керак. Мақсад бундай назорат қилиш қоида ва жарёнлари, вазифаларнинг тақсимланиши ва хизматчиларга белгиланган қоида ва жарёнларнинг маълум қилиниши худди аввалгидек ўз мақсадига қанчалик жавоб бериши амалиётининг ўз вақтида аниқлаб олинишидан иборат.

Аудиторлик ташкилоти томонидан аудитор иши сифатини назорат қилиш қоида ва жарёнларининг белгиланиши чоғида у куйидаги чораларни кўриши лозим:

1. Аудитор иши сифатини назорат қилиш қоида ва жарёнларининг амалга оширилиши бўйича малакали хизматчилар ўртасида вазифаларни тақсимлаши;

2. Аудитор иши сифатини назорат қилиш қоида ва жарёнларини хизматчиларга етказиш;

3. Аудитор иши сифатини назорат қилиш тизими самарадорлигини қоида ва жарёнларнинг аввалгидегидек уларнинг қўлланиш усуллари ва хизматчиларга етказилиши амалиётига жавоб бериш-бермаслигини аниқлаш мақсадида текшириб кўриш.

Аудитор иши сифатини назорат қилиш қоида ва жарёнлари ёзма шаклда баён қилиниши шарт эмас. Улар хизматчиларнинг ишга қабул қилиниши чоғида озгаки равишда маълум қилиниши ва аудиторлик ташкилоти умумий йиғилишида, бир йилда бир мароаба такрорланиши мумкин. Шу билан биргаликда, аудиторлик ташкилотлари ўз қоида ва жарёнларини ҳужжатлар асосида мустақкамлаб боришлари тавсия этилади. Ҳужжатларнинг тури ва ҳажми энг аввало аудиторлик ташкилоти ҳажмига ва унинг фаолият тусига бевосита боғлиқ ҳисобланади.

6.2. Аудит ўтказишда томонлар ўртасида вужудга келадиган ҳуқуқий муносабатлар

Аудит молиявий назоратнинг бир қисми ҳисобланади. Лекин молиявий назорат фақат унинг вазифаси ҳисобланмайди. Молиявий назорат вазифаларини давлат хизматининг бошқа органлари ҳам бажаради. Масалан, бюджетга пул тушумини назорат қилиш Давлат Солиқ қўмитаси, Ўзбекистон Республикаси прокуратураси ҳузуридаги солиққа оид жиноятчиликка қарши кураш департаментининг вазифасидир. Бюджет маблағларини сарфлашини назорат қилиш Молия вазирлигининг назорат ва тафтиш бошқармасига топширилган, шунингдек, бюджетдан ташқари фондларнинг кенг тармоқ тизимига тегишли ҳужалик тўловлари буйича молиявий назорат шу бошқарма зиммасига юклатилган.

Давлат органлари ўз ваколатлари доирасида ҳаракат қилиши лозимлигини молиявий назорат мисолида кўриш мумкин. Юқорида санаб ўтилган хизматларнинг ҳар бири ҳар қандай ҳужалик тизими молиявий фаолиятининг фақат ўзига тегишли соҳасини назорат қилади. Аудиторлар бу хизматларнинг ўрнини боса олмайди, аудиторларнинг ўз вазифаси бор - бу далолат бериш вазифасидир.

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунда аудитнинг иқтисодий-ҳуқуқий асосларини, жумладан, текшириш чоғида томонларнинг ҳуқуқлари ва бурчлари, уларнинг ўзаро жавобгарлиги масалаларини, шунингдек аудит сифатини яхшилаш масалаларини такомиллаштиришни долзарб вазифага айлантирди. Аудит ўтказишда томонлар ўртасида вужудга келадиган ҳуқуқлар ва бурчлар-бир қанча ўзига хос ва долзарб масалалардир. Ҳақиқатдан аудитни ўтказишда аудиторлар ва уларнинг мижозларининг ҳуқуқлари ва бурчларини амалга ошириш механизми амалда санаб кўрилиши, умуман ҳуқуқий иқтисодиётни барпо этиш доирасида пухталаштирилиши зарур. Гап шундаки, аудиторлик хизмати кўрсатиш чоғида томонлар

ўртасида вужудга келадиган ҳуқуқий муносабатлар ҳужалик юритувчи субъектларнинг кўпчилиги учун мураккабдир. Бу соҳада мамлакатимизда аудит соҳасида тажриба камлиги сабабли кўплаб муоммоларни туғдиради.

Аудиторлар кўп ҳолларда бу ҳуқуқий муносабатларни пудрат шартномаси шартларидан иборат деб ҳисоблайдилар. Ушбу хизматларга буюртмачи-ҳўжалик юритувчи субъект маъмурияти, акциядорлар ёки иштирокчилар (камдан-кам ҳолларда учинчи шахслар: банклар, ҳуқуқни муҳофаза қилиш органлари) мавжуд, шунингдек бу хизматнинг ижрочиси - мустақил аудиторлик ташкилоти маъжуд: ижрочи маълум ҳақ эвазига буюртмачига хизмат кўрсатади, демак пудрат шартномасига хос барча ўзаро муносабатлар бор, деб ҳисоблайдилар, чунки аудитни амалга ошириш чоғида миждоз билан аудиторлик ташкилотлари ўртасида вужудга келадиган муносабатлар пудрат шартномаси схемаси бўйича вужудга келадиган ҳуқуқий муносабатлардан тубдан фарқ қилади. Бу қўдимча хизматлар (тадбирларни тузиш, ҳисобни қайта тиклаш, тартибга солиш ва бошқалар)дир.

Аудитор (ижрочи) ўз мақомига кўра ўз миждозини, яъни текшириладиган ҳўжалик юритувчи субъектни (буюртмачини) назорат қилиши лозим. Бу уларнинг ўзаро муносабатидаги энг муҳим жиҳатдир. Текшириладиган ҳўжалик юритувчи субъектга ўтказилган текшириш сифатини баҳолаш ҳуқуқи берилмаган (берилиши ҳам мумкин эмас), шунинг узи аудиторлик хизмати кўрсатиш тўғрисидаги шартноманинг пудрат шартномасидан асосий фарқидир. Ўз-ўзидан равшанки, аудит ўтказишга шартнома билан пудрат (хизмат) шартномаси ўртасида фуқаролик ҳуқуқий тусдаги барча шартномалар каби ўхшашликлар бор. Лекин жиждий тафовутлар маъжуд. Шулардан бири ўтказилган текшириш сифатини баҳолаш ҳуқуқидир. Қонунга мувофиқ бу ҳуқуқ фақат лицензиялайдиган органга, шунингдек, судга, арбитраж судига ва холис судга берилган. Бундай имконият аудит бўйича бажарилган ишларни қайта текширишни махсус ташкил этиш натижаларига, ишларни бундай қайта текшириш натижаларига кўра пайдо бўлади. Бу мустақил аудитнинг асосий шартларидан биридир.

Шу шарт туфайли аудиторлик хизмати кўрсатиш тўғрисидаги шартномага аудитор ҳулосасидаги фикрлардан қатъий назар миждоз ҳақ тўлаши шартлиги киритилади. Назорат ишлари бажарилганини эса аудиторлик ҳулосасини миждозга топшириш билан тасдиқланади.

Аудиторлар (аудиторлик ташкилотлари)нинг ҳуқуқлари ва бурчлари масалаларида бир неча ҳуқуқий тамойилларга

асосланиш лозим, «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунда шу жиҳатлари белгилаб қўйилган.

Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг 14.02.2001 йил 19-сон буйруғи билан тасдиқланган «Аудиторлик ташкилотининг касбига доир хизматлари» (90-сон) АФМСга аудиторлик хизматининг тамойиллари кўрсатилган бўлиб бу тамойиллар томонлар ўртасидаги ҳуқуқий муносабатлари Билан ёғлиқдир.

Эҳтиёткорлик тамойили. 90-сон АФМСнинг 6-бандида «Хўжалик юритувчи субъект (бўйртмачи) кўрсатилган касбга доир хизматлар натижалари тўғрисидаги ҳисобот маълумотлари ёғича ўз хулосаларини чиқаришга ҳақлидир» - деб белгилаб қўйилган.

Халқаро тажрибада аудитни ахборот хатарини камайтириш жарёни деб қаралади. Улар аудитор молиявий ҳисоботнинг мутлоқ тўғрилигига кафолат бўла олмайди, деб ҳисоблайдилар. Аудитор ўз иш давомида хўжалик юритувчи субъект маъмуриятига бу ҳисоботга муайян ўзгартиришлар киритишни тавсия қилиб, ахборот хатари даражасини имкони борича камайтиради, сўнгра вужудга келган вазиятга қараб аудиторлик хулосаси учун мос келадиган баёнини танлайди. Аудитор, мижоз ҳам, учинчи шахслар кутганидек, аудитни етарлича пухта ўтказишга мажбур. Лекин бунда эҳтиёткорлик тамойилига таяниш лозим, яъни аудиторнинг ҳамма ҳаракатларини мукамаллик намунаси, деб бўлмайди. Текшириш шакли ва усули эса энг аввало, аудиторнинг малакасига, унинг тажрибасига, унинг профессионал мулоҳаза юритиш қобилиятига ёғлиқдир.

Бошқаришнинг ҳатти-ҳаракатлари учун масъулият тамойили. Аудитор фаолиятининг миллий стандартида кўрсатилган шахсий га моддий мустақиллик тамойилларига риоя қилганда, текширувчига аудиторлик текширишида иштирок этишга мустақил ёки бошқа аудиторлик ташкилотларида ишлаётган аудиторларни, экспертларни ва бошқа мутахассисларни шартнома асосида жалб этиш ҳуқуқи берилган. Бошқалар ҳаракати учун масъулият тамойили шундан иборатки, бош аудитор аудит ишларининг бир қисми бажарилаётган хизматчининг ёки бошқа аудиторлик ташкилоти хизматчисининг нотўғри ҳаракатлари учун жавоб бериши мумкин.

Имтиёзли ахборот йўқлиги тамойили. Аудиторлар фаолиятининг асосий тамойилларидан бири текшириш чоғида олинган ахборотнинг махфийлигидир. Жаҳон тажрибасида аудиторлар ва уларнинг мижозлари ўртасида яширин мулоқот

бўлишига баъзан рухсат этилади; лекин бундай ҳолларда ҳам ана шундай мулоқот пайтида уларга ҳудди махфий деб қараш керак. Аммо, бу хусусда «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунда ва аудиторлик фаолиятининг ҳалқаро ва миллий стандартларида муҳим изоҳ берилган: аудиторлар амалдаги қонунларда кўзда тутилган ҳоллар (вазиятлар)дан бошқа ҳоллардагина шундай ҳуқуққа эгадирлар. Баъзи мамлакатларнинг қонунларида имтиёзли ахборот тамойилига асосланган ҳоидалар мавжуд. Масалан, АҚШда аудит ёниқ ахборот бўлиши метёри кўзда тутилган штатларда судда гувоҳ сифатида қатнашиши мумкин. Бироқ имтиёзли ахборот тамойили судларга нисбатан амал қилмайди. Ўзбекистонда имтиёзли ахборот йўқлиги тамойилини «Аудиторлик фаолиятининг стандартларида алоҳида қайд қилиб кўйилса, мақсадга мувофиқ бўлади. Аммо, мазкур масалани Республикаимиз учун яна бир жиҳати бор: ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг топшириғи билан ўтказиладиган аудиторлик текширишларида бу тамойил қандай тушунилади? Ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг топшириғига биноан аудиторлик текшириши чоғида олинган ҳар қандай ахборот ёниқ бўлиши керак. Суд (арбитраж суди) ҳукм (ажрим) кучга киргунга қадар бундай ахборот фақат шу органларнинг рухсати билан улар лозим топган ҳажмда ошкор қилиниши мумкин.

Аудитни амалга оширишга шартнома томонларининг мақоми бир хил эмаслиги аввал бошданоқ текшириладиган ҳўжалик юритувчи субъектларнинг текширувчилар, яъни аудиторларнинг ҳуқуқларидан фарқ қиладиган ҳуқуқлари ва бурчларини кўзда тутати. Бу текшириладиган субъект раҳбарлари ва бошқа мансабдорларнинг ҳуқуқлари ва бурчларидир (4.1-жадвал).

Бу хусусда стандартларда аниқ ва батафсил ёзилган. Масалан, унда мижоз аудиторлик текширишини тўла ва ўз вақтида ўтказишга шароит яратиб бериш бурчи аниқ таърифланмаган, шу сабабли уни турлича талқин қилиш мумкин. Шу боис, аудиторлик хизмати учун тузиладиган шартномада бу ҳоидани аниқ кўрсатиш мақсадга мувофиқдир. Лекин, ҳўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия ҳисобини юритишда ва молиявий ҳисоботини тузиш тартибини текшириш чоғида аниқланган бузилишларни тезда бартараф қилиш бурчи бошқача бўлиши мумкин. Гап шундаки, ҳозирги шароитда бухгалтерия ҳисоби аудиторлик текширишларининг кўп қисми ҳисобот солиқ инспекциясига топширилгандан кейин (масалан, бундай хизматларга ҳақ тўлаш учун эркин айланма маблағ бўлмаганлиги сабабли) амалга оширилади. Бундай ҳолларда аудитор аниқлаган

**Текшириш чоғида аудиторлар (аудиторлик ташкилотлари)нинг
ҳуқуқлари ва бурчлари**

Аудиторлар (аудиторлик фирмалари ва ташкилотлари)	
Ҳуқуқлари	Бурчлари
<p>Аудиторлик текшириши шакли ва усулларини қўидаги-лардан келиб чиқиб мустақил белгилайди</p> <ul style="list-style-type: none"> -месьёрий ҳужжатлар таркиби -шартноманинг аниқ шартлари -тергов органлари прокурор, терговчи, суд ва арбитраж суди топшириқлари мазмуни <p>Иқтисодий объектларда:</p> <ul style="list-style-type: none"> -молия-ҳўжалик фаолият тўғрисидаги ҳужжаглари -пул, қимматли қоғозлар, моддий бойликларни тўла ҳажмда текшириш. Пайдо бўлган саволлар юзасидан тўшунтириш ва аудиторлик текшириши учун <p>Зарур қўшимча маълумот олиш</p> <p>Ёзма мурожаат бўйича учинчи шахслардан аудиторлик текшириши учун зарур ахборотни, жумладан текширишни давлат органлари ёрдамида олиш</p> <p>Аудиторлик текширишга шартнома асосида мустақил ёки бошқа аудиторлик фирмалари ишлагатган аудиторларни, шунингдек, мутахассисларни (аудиторлик фаолият профессионал кодексдаги қоидаларда кўрсатилган шахсий ва моддий мустақиллик қоидаларига амал қилиб) жалб этиш.</p> <p>Қўидаги ҳолларда аудиторлик текшириши ўтказишдан бош тортиш:</p> <ul style="list-style-type: none"> -текширилаган иқтисодий 	<p>Қонун талабларига оқинмай роя қилиш</p> <p>Қўидагиларни аудиторлик текшириши ўтказишни топширган буюртмачига ва давлат органига дарҳол хабар қилиш:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Қонундаги чеклаш сабабли, жумладан шу иқтисодий субъектда текшириш ўтказишга имкон берадиган лицензия йўқлиги сабабли шу иқтисодий субъектда аудиторлик текшириш ўтказишда иштирок эта олмаслиги ҳақида -иш ҳажми куплиги ёки шартнома тузилгандан ёхуд топшириқ олингандан сўнг пайдо бўлган бошқа вазият туфайли текширишда иштирок этишга қўшимча аудиторларни (мутахассисларни) жалб этиш зарурлиги тўғрисида <p>Аудиторлик текширишини сифатли ўтказиш ва бошқа аудиторлик хизматлари кўрсатиш</p> <p>Аудиторлик текшириши чоғида олинган ва тузилган ҳужжатларнинг сақланишини таъминлаш, уларнинг мазмуни иқтисодий субъект эгаси (раҳбари) розилигисиз ошкор қилмаслик (қонунда кўзда тутилган ҳоллар бундан мустасно)</p>

субъект зарур ҳужжатларни тақдим этмаганда

-текшириш ўтказишни топширган давлат органлари зарурат бўлганда аудитор ва унинг оиласи ҳафсизлигини таъминламаганда

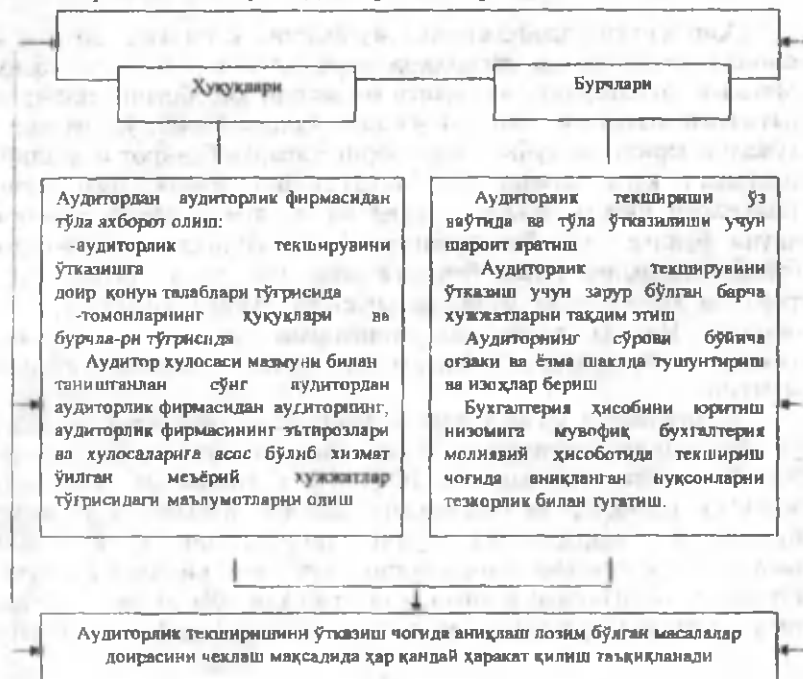
Дастлабки тергов органи, прокурор, терговчи, суд, арбитраж суди топшириғи бўйича аудиторлик текширишда олинган маълумотлар фақат шу органларининг рухсати билан ва улар мумкин деб ҳисоблаган ҳажмда суд (арби-траж сули) ҳукми (қарори) кучга кирмасдан олдин эълон қилиниши мумкин.

ноаниқлик ва хатоларни тезда бартараф этиш тўғрисида гап бўлиши мумкин эмас. Маъмурият текшириш ўтказилаётган жорий йилнинг ҳисоб маълумотларигагина тузатиш киритиши мумкин.

6.2-жадвал

Текширилаётган иқтисодий субъектларнинг ҳуқуқлари ва бурчлари

Текширилаётган иқтисодий субъектлар



Амалиётда аудиторлик ташкилоти билан хўжалик юритувчи субъектлар ўртасида аудиторлик хизмати учун тузилган шартномаларда томонларнинг (аудиторлик ташкилотининг) жавобгарлик масалаларида муаммоларга дуч келинади. Бундай ҳолатларнинг вужудга келишининг энг асосий сабабларидан бири, шартнома тузиш ҳуқуқий-меъёрий ҳужжатларда назарда тутилмаганлигидир. Шунинг учун ҳам, икки томон ўртасида ёки назорат органлари ўртасида баҳс-мунозараларга, айрим ҳолларда аудиторлик ташкилотлари томонидан жарима тўлаш ҳолатларига ҳам олиб келиши мумкин. Бундай вазият: биринчидан, шартноманинг жавобгарлиги қисмида солиқлар ва бюджетга, бошқа мажбурий тўловлар бўйича ҳисоб-китобларга аудиторлик ташкилотининг тўлиқ жавобгарлигига юклатилиши кўрсатилиши мумкин. Аммо, қонунчиликка мувофиқ аудиторлик текширувидан ўтказиладиган молиявий ҳисоботнинг тайёрланиши ва ҳаққонийлиги учун хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарияти жавобгар ҳисобланади.

6.3. Аудит ўтказишда аудиторлик ташкилоти ва хўжалик юритувчи субъектлар масъулияти

Ҳар қандай профессионал мутахассис каби аудитор ҳам ўз фаолиятининг ҳамма жиҳатлари учун жавобгар бўлиши лозим. Масалан, аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботни текшириш натижаси юзасидан стандарт ижобий хулоса бериб, ўз мижози - хўжалик юритувчи субъектнинг яқин ойларда банкрот бўлишини олдиндан кўра олмади ёки бошқа бир мисол, аудиторлик ташкилоти мижоз билан келишилган маълум муддатда йилнинг якуни бўйича ҳисобот тайёрлаш ва бу солиқлар ҳисоб-китоб бўйича мижозига ёрдам беришга киришди, лекин бепарволиги туфайли келишилган муддатда мижозга бундай хизмат кўрсата олмади. Иккала ҳолда ҳам аудиторлик хизмати кўрсатувчи ташкилот йўл қўйган бепарволиги учун жавобгар бўлиши мумкин.

Ривожланган мамлакатларда аудиторлар мижозлар олдидаги ўз бурчларини тегишлича пухта бажармагани учун тез-тез жавобгарликка тортиладилар. Юқорида келтирилган далилларга мувофиқ солиқлар ва бюджетдан ташқари фондларга тўловлар бўйича ўз вақтида ва тўғри ҳисоб-китоб қилинганини тасдиқлашни аудитор хулосасининг якунловчи қисмига киритиш тўғрисидаги мижозлар илтимоси ҳаминша ҳам асосли эмас; бундай тасдиқлаш солиқ хизмати учун ҳам, бошқа назорат органлари

учун ҳам ҳеч қандай юридик кучга эга бўлмайди. Аммо, бюджет ва бюджетдан ташқари фондларга тўловларнинг ўз вақтида тўғри ўтказилганини текшириш учун аудитор билан миждош ўртасида янги шартнома тузилиши мумкин. Масалан, солиқ қонунчилигига мувофиқлик бўйича аудитга ёки маслаҳат билан хизмат кўрсатишга шартнома бўлиши мумкин. Умуман айтиш мумкинки, ҳозирги вақтда аудитор (аудиторлик ташкилоти)нинг масъулияти қуйидагича бўлиши мумкин:

- интизомий масъулият;
- миждошлар олдидаги тадбиркорлик масъулияти;
- учинчи шахслар олдидаги фуқаролик масъулияти;
- жинойи жавобгарлик.

Бу халқаро тажрибага тўла мос келишини таъкидлаш керак. Маълумки, мамлакатимизда бир неча назорат органлари мавжуд. Фақат, уларнинг шу йўналишда самаралироқ ишлашига эришиш керак. Чунончи, ҳозирги аудиторлик хизматлари бозорида ахлоқ кодекси талабларини бузиш вазиятлари тез-тез содир бўлмоқда.

Аудитор ва унинг миждош иш юзасидан ҳамкорлик қилиб, тадбиркор сифатида ҳаракат қиладилар. Шу маънода уларнинг иқтисодий-ҳуқуқий майдони битта, иккаласи учун ҳам умумийдир, шу сабабли томонлардан бири ўз бурчини бажармаса, иккала томон жавоб бериши керак.

Аудиторнинг миждош олдидаги масъулияти (жавобгарлиги), бизнингча, қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

- Текширишни малакасиз ўтказгани учун жавобгарлик, текшириш ўтказишга кетган харажатларни тўлаш билан ифодаланади. Бироқ текшириш ва қайта текширишнинг асосий ҳулосалари ўхшаса, миждош томонидан асоссиз ҳаракатларга йўл қўймаслик учун қайта текшириш харажатлари миждош зиммасига ёзилади.

- Аудитор томонидан берилган қонунга зид тавсияларнинг миждошга келтирилган ноҳуш оқибатлари учун жавобгарлик.

- Шартномада текширишнинг аниқ муддати кўрсатилган бўлса, текшириш ўз вақтида ўтказилмагани ва бу бузилиш ҳисобот топшириш муддати ўғиб кетишига ҳамда солиқ органлари томонидан тегишли жазо чораси қўлланганлиги учун жавобгарлик.

- Агар аудитор тегишли шарнома асосида миждош бухгалтерия ҳисобини ўзи юритаётган бўлса, миждош маъмурияти томонидан орқага қайтиб даъво қилинган тақдирда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботнинг ҳолати учун жавобгарлик.

• Текшириш ўтказиш ёки маслаҳат бериш чоғида аудиторга маълум бўлган махфий ахборотни рухсатсиз ошкора қилиши оқибатида мижозга етказилган зарар учун жавобгарлик.

Танлаб текшириш ўтказиш ёки қисқа муддатда маслаҳат бериш чоғида аудитор ҳисоб ва ҳисобот юритишда бироз бузилишга, яъни, солиқлар, йиғимлар ва тўловларни ҳисоблашда бирор хатога йўл қўйиши мумкин. Шунингдек, аудитор бепарволик қилиб ёки бўлмаса атайлаб, ҳисоботдаги ноаниқликларни белгиламаслиги мумкин. Таҷрибадан маълумки, аудиторнинг бепарволик қилгани ёки ғаразли мақсадда қилганини аниқлаш қийин. Буни фақат ҳолис мутахассислар бажарган такрорий текшириш билан аниқланиши ва судда кўриб чиқиш натижасида исботланиши мумкин.

Бу сабаблардан баъзиларини санаб ўтамиз ва таснифлаймиз:

1. Аудиторнинг эҳтиётсизлиги, бепарволиги, совуққонлиги;

а) текширувчилар малакаси етарли даражада эмаслиги туфайли жиддий хатолар ёки бузилишларни кўрмай ўтказиб к-бориши;

б) текшириш учун танланган иш ҳажмининг камлиги, текширишни ташкил этиш усулларидаги хатолар, натижаларнинг фаолият мажмуига мос эмаслиги - норепрезантлиги сабабли нотўғри хулоса чиқариш.

2. Аудиторларнинг суистеъмоли, атайлаб қилган айби (масалан, текшириш натижаларини атайлаб бузиб кўрсатиш, атайлаб нотўғри аудиторлик хулосаси бериш).

3. Мижознинг нотўғри ҳаракатлари. Масалан, мижознинг аудитор текшириши учун нотўғри, бузиб кўрсатилган ахборотни бериши ёки тушумни, молявий натижаларни ҳужжатларда яшириш, мижознинг бошқа ахборотларни яшириш.

4. Мижознинг эҳтиётсизлик айби, бепарволиги, совуққонлиги, бунинг натижасида масалан, аудиторнинг тавсиялари тўла ҳисобга олинмагани ва бу катта зарар келтиргани.

5. Мижоз ва аудиторнинг атайлаб қилган ўзаро бепарволиги (масалан, ички назоратнинг бўшлиғи ҳақида аудитор томонидан огоҳлантирилган, лекин унв мустаҳкамлаш учун тегишли чора кўрмаган, натижада катта зарар кўрган).

6. Мижознинг ва аудиторнинг айбини аниқлаб бўлмаслиги (жумладан, мисол учун оладиган бўлсак, текшириш шаклларига, усулларига қўйиладиган бошқа талабларга амал қилган, стандартларга риоя қилган ҳолда текширишнинг танлаб ўтказилиши оқибатида хатоларнинг аниқланмай қолиши).

Аудиторнинг ҳаракатлари натижасида зарар кўрган томонлар унга мулкий даъво қилишга ҳақлидир. Яна бир савол туғилади: агар аудитор ўз бурчини ҳалол бажарса, стандартларга тўла риоя қилса, текширишни сифатсиз ўтказилган деб ҳисоблаш мумкинми? Тажрибанинг кўрсатишича, жуда йирик, нуфузли фирмалар ҳам стандартларга тўла амал қилмаслиги мумкин.

1. Аудитор ва у текшираётган мижоз-иқтисодий субъектнинг ўзаро тадбиркорлик масъулияти муаммосини тадқиқ, этиш шундай хулосага олиб келадики, шундай хатарлар мавжудки, улар ноқулай вазиятда салбий натижага-тадбиркорлик ночор аҳволга тушишига олиб келади.

Мижозларнинг иқтисодий қурби йўқлиги аудитнинг ишончсизлиги билан боқланиши мумкин бўлган ва мумкин бўлмаган вазиятларга батафсил тўхталайлик. Агар бундай қўшилиш (мослик) ҳеч қандай шубҳа уйғотмаса, бунда мижознинг ҳам, аудиторнинг ҳам айби бор. Мижознинг тадбиркорлик қурби йўқ бўлса, (масалан, аудитор навбатда текширган банк банкрот бўлса, аммо аудитор хулосасида йил бошида унинг ҳисоботи ишончлилиги тўғрисида сўзсиз ижобий фикр билдирилган бўлса) янада мурақаб вазият вужудга келади. Бундай хулоса ишларнинг ҳақиқий аҳволига ва аудит натижаларига мос бўлиши ҳам мумкин, лекин вазиятнинг ўзгариши, маъмурият ва ундан ходимларнинг баланс чиқарилган пайтдан кейинги камчиликлари хўжалик юритувчи субъектнинг банкротликка олиб келади.

Умуман мижознинг аудитор билан ўзаро муносабатларини масъулияти қуйидагилардан иборат:

- муқаррар аудиторлик текширишидан бўйин товлаш учун жавобгарлик - бу хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарига нисбатан ҳам, субъектнинг ўзига нисбатан ҳам амал қиладиган, лекин кам қўлланиладиган жавобгарликнинг бир жиҳатидир;

- акциядорлик жамияти маъмуриятининг акциядорлар умумий йиғилишининг текшириш учун аниқ бир аудиторлик ташкилотини тасдиқлаган қарорини бажармаганлиги учун жавобгарлиги;

- текшириш ўтказиш учун зарур шарт-шароит яратиб бериш учун жавобгарлик (ҳужжатларни, ҳисоб-китобларни ўз вақтида амалга ошириш, ходимлардан тушунтириш олишга имкон бериш ва бошқалар);

- текшириш учун тақдим этилган ахборотнинг (шу жумладан, реализация қилинган маҳсулот, олинган даромад

ҳажмига доир ахборотнинг) тўлалиги ва ишончлилиги учун жавобгарлик;

- солиқлар, йиғимлар ва бошқа мажбурий тўловларни яширгани, камайтиргани, ўз вақтида ҳисобламагани ва ўтказмагани учун жавобгарлик;

- текшириладиган ташкилот раҳбарининг бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботнинг ҳолати учун жавобгарлиги ва бошқалар.

Аудиторларнинг учинчи шахслар олдидаги масъулияти масалалари, баъзан фақат мижозлар эмас, учинчи шахслар ҳулосада акс эттирилган корхона молиявий ҳолати хусусидаги адашишлар натижасида ўзларига ўтказилган зарарни қоплаш тўғрисидаги талаб билан аудиторга мулкӣ даъво қилиши мумкин.

Мавзунинг таянч иборалари:

Аудит иш сифати, аудиторнинг мустақиллиги, аудиторлик маслаҳатлар, аудитор ва аудиторлик ташкилотнинг ҳуқуқлари, аудиторлик бурч, эҳтиёткорлик тамойили, масъулият тамойили, имтиёзли ахборот тамойили.

Ўз-ўзини назорат қилиш учун саволлар:

1. *Аудит сифатли назорат қилишнинг моҳияти ва у қандай амалга оширилади?*
2. *Аудит ўтказишда томонлар ўртасидаги ҳуқуқий муносабатлар нималардан иборат?*
3. *Томонлар ўртасида ҳуқуқий муносабатлар билан боғлиқ қандай тамойиллар мавжуд?*
4. *Текшириш чоғида аудиторлар ва аудиторлик ташкилотларининг ҳуқуқлари ва бурчлари нималардан иборат?*
5. *Текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг ҳуқуқлари ва бурчлари нималардан иборат?*
6. *Аудит ўтказишда аудиторлик ташкилоти ва хўжалик юритувчи субъектлар масъулияти ва уларнинг турларини айтинг?*

Адабиётлар рўйхати

1. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси. - Т.: Ўзбекистон, 1992 йил 8 декабр.

2. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси. Ўзбекистон Республикаси Олий мажлисининг 29.08.96 йил. 257 I-сон қарорига мувофиқ, тасдиқланган 1997 йилнинг I мартидан кучга киритилган.

3. Ўзбекистон Республикаси Жиноят Кодекси. 22.09.1994 йил Ўзбекистон Республикаси Олий мажлисининг № 120/12 сон қарор билан тасдиқланган (01.04.1995 йил кучга кирган)

4. Ўзбекистон Республикаси Солиқ Кодекси 24.04.1997 Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг №396-1-сон Қарор билан тасдиқланган.

5. Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. 1996 йил 30 август.

6. Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. 2000 йил 26 май.

7. Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари №03, 05, 06, 09, 10, 11, 13, 14, 16, 24, 25, 31, 50, 55, 56, 60, 70, 80, 90-сонлари. «Ноғма» дастури.

8. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1996 йил 8 августдаги “Текширишларни тартибга солиш ва назорат қилувчи органлар фаолиятини мувофиқлаштиришни такомиллаштириш тўғрисида”ги Фармони.

9. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1998 йил 19 ноябрдаги “Хўжалик юритувчи субъектларни текширишни ташкил қилишни тартибга солиш тўғрисида”ги Фармони.

10. Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирининг 2002 йил 7 февралдаги 31-сон “Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш бўйича қоидаларни тасдиқлаш тўғрисида” буйруғига ўзгартириш ва қўшимчалар киритиш ҳақида (ЎзР МВ 14.02.2003 й. 30-сон буйруғи, ЎзР АВ томонидан 28.02.2003 й. 1117-2-сон билан рўйхатга олинган). «Ноғма» дастури.

11. Молиявий ҳисобот шаклларини тўлдириш бўйича кўрсатмалар (ЎзР АВ 19.03.2002 й. Молия Вазирлигининг 7.02.2002й. №31- сон буйруғига 7-сон илова). «Ноғма» дастури.

12. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2003 йил 15 октябрдаги 444-сонли “Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом”. - Т.: «Солиқ ва божхона хабарлари», 2003 й, 27 октябр.

13. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги “Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларнинг аҳамиятини ошириш тўғрисида”ги 365-сонли Қарори. - Т.: «Халқ сўзи», 2000 й, 26 сентябр.

14. Каримов И.А. Ўзбекистон бозор муносабатларига ўтишнинг ўзига хос йўли. - Т.: Ўзбекистон, 1993. - 70 б.

15. Каримов И.А. Ўзбекистон иқтисодий ислохотларни чуқурлаштириш йўлида. - Т.: Ўзбекистон, 1995. - 269 б.

16. Каримов И.А. Ўзбекистон XXI аср бўсунасида: ҳавфсизликка таҳдид, барқарорлик шартлари ва тараўқиқт кафолатлари. - Т.: «Ўзбекистон», 1997. - 286 б.

17. Каримов И.А. Ҳавфсизлик ва барқарор тараўқиқт йўлида. 6-том. - Т.: «Ўзбекистон», 1998. - 262 б.

18. Каримов И.А. Ўзбекистон буюк келажак сари. - Т.: «Ўзбекистон», 1998. - 397 б.

19. Каримов И.А. Ўзбекистон XXI асрга интилмоқда. - Т.: «Ўзбекистон», 2000. - 83 б.

20. И.А.Каримов. Эришган марраларимизни мустаҳкамлаб, ислохотлар йўлидан изчил бориш - асосий вазифамиз. «Халқ сўзи» газетаси, 2004 йил 10 феврал. 1-3 б.

21. Абдуллаев Ё. Бозор иқтисодиёти асослари: 100 савол ва жавоб. - Т.: «Меҳнат», 1997. - 432 б.

22. Адамс Р. Основы аудита: Пер.с англ./Под ред.Проф. Я.В.Соколова. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.

23. Акрамов Э.А., Ишмухамедов Ш. Узбекистан на пути к рынку: теоретические основы, условия и практика перехода. -Т.: Узбекистан, 1993. -147 с.

24. Акрамов Э.А. Корхоналарнинг молиявий ҳолати таҳлили. -Т.: Молия. 2003. -224 б.

25. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности и АПК. - М.: АО «ДИС», 1998. -464 с.

26. Аудит. Ўқув қўлланма / Тўлаҳўжаева М.М., Жўраев Т.И., Гулямова Ф.Г.ларнинг умумий таҳрири остида. -Т.: БАМА нашр. маркази. 1-том 178 б., 2-том 133 б.

27. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). - М.: Экономика, 1994. -366 с.

28. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. Пер. с англ. М.А. Терехова и др.: Гл. ред. Серии UNCTC проф. Я.В Соколов. -М.: Финансы и статистика, 1995. -560 с.

29. Аудит в России. Законодательство. Стандарты. -М.: Инвест Фонд. 1994. -192 с.

30. Аудит: Учебник для вузов / В.И.Подольский, Г.Б.Поляк, А.А. Савин, Л.В.Сотников. Под ред проф. В.И.Подольского. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. -432 с.

31. Аудит Монтгомери / Ф.Л.Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М.Орейли, М.Б.Хирш; Пер. с англ. С.М. Бычковой /Под ред. Проф. Я.В.Соколова. -М.: Аудит ЮНИТИ, 1997. -542 с.

32. Гадов Э.Ф. Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари. Ўзбекистон Республикаси Молиявий Қонунлари, 1999 йил 2-сон.

33. Глушков И.Е. Практический аудит на современном предприятии. -- М.: - Новосибирск: КНОРУС-ЭКОР, 1997. - 288 с.

34. Дўсмуродов Р.Д. Аудит асослари. - Т.: «Ўзбекистон миллий энциклопедияси» давлат илмий нашриёти, 2003. - 604 б.

35. Друри К.В. Ведение в управленческий учет и производственный учет -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994г. 560 с.

36. Жқраев Н.Ю. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг тараўқиқти -Т. Ж/Иқтисодиёт ва таълим, 2003 йил, 2-сон.

37. Иткин Ю.М. Проблемы становления аудита -М.: Финансы и статистика, 1991, 160 с.

38. Қудбиев Д.Қ. ва бошқ. Корхона молиявий хўжалик фаолиятининг аудити. -Фаргона политехника институти. 1998. - 165 б.

39. Маматов З., Норбеков Д., Шакаров Қ. Аудит. - Т.: «Тошкент Ислам Университети» нашриёти, 2002. - 280 б.

40. Маматов З. Аудит: муаммолар ва ривожлантириш истиқболлари. - Т.: Тошкент Молия институти, 2004. 254 б.

41. Манхэм К. Управленческий консалтинг. Пер. с англ. М.: Изд.Дело и сервис. 1999. 288 с.

42. Международные стандарты аудита USAID, The PRAGMA Corporation, -Т.: 2002. - 192 с.

43. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А. и др. Аудит. - М.: ЮНИТИ-ДАНА 2001. -635 с.

44. Робертсон Дж. Аудит. Пер. с англ. - М.: KPMG, Аудиторская фирма "Контакт", 1993. -496 с.

45. Романов А.Н. Олинцов Б.Е. Компьютеризация аудиторской деятельности: Учебн. Пособие для вузов. - М.: Аудит ЮНИТИ, 1996 г. -270 с.

46. Санаев Н. Аудит ва тафтиш. - Т.: «Фан», 1997. - 254 б.

47. Санаев Н., Нарзиев Р. Аудит. -Т.: «Шарқ» нашриқт-матбаа акциядорлик компанияси Бош таҳририяти, 2001. - 334 б.

48. Скобара В.В. Аудит: методология и организация (монография). -М.: Дело и сервис, 1998. -576 с.

49. Солиев А., Хқжамов Х. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. - Т.: «Меҳнат», 1999. - 253 б.
50. Справочник аудитора. -Т.: «Министерство Финансов Республики Узбекистан», 2003. - 188 б.
51. Терехов А.А. Аудит. -М.: Финансы и статистика, 1998. 512 с.
52. Тўлаходжаева М. Корхона молиявий аҳволи аудити. - Т.: «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси», 1996. - 208 б.
53. Шарифхўжаев М., Абдуллаев Ё. Менежмент. Дарслик. - Т.: Ўқитувчи, 2001. 704 б.
54. Шермет А.Д., Суйц В.П. Аудит. - М.: ИНФРА-М, 1995 г. -240 с.
55. Энтони Р., Джеймс Рис Учет: ситуации и примеры. М.: Финансы и статистика. 1993.
56. Ұразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. II-қисм, Самарқанд, СамИСИ, 2004. -227 б..
57. Бычкова С.М. Методы оценки аудиторских рисков. -М.: //Ж. Аудитор. 2001. №7.
58. Веренкова А.А. Оценка эффективности системы внутреннего контроля организации на стадии планирования аудита. -М.: //Ж. Аудитор. 2001. №9.
59. Забродин И.П. Аудиторские процедуры проверки операций по капитальным вложениям. -М.: //Ж. Аудитор. 2001. №11.
60. Капустин А.А. Внедрение международных стандартов финансовой отчетности. -М.: //Ж. Аудитор. 2003. №4.
61. Маматов З.Т. Финансовая отчетность Коммерческих банков по международным стандартам бухгалтерского учета. //Ж. «Рынок, деньги и кредит» №12, 2001 й.
62. Маматов З.Т. Аудиторская деятельность в республике Узбекистан. //Ж. «Аудитор» г. Москва №2, 2002 г.
63. Маматов З.Т. Модель аудиторского заключения в соответствии с НСАД в Республике Узбекистан. //Ж. «Аспирант и соискатель» №6, 2001 г. г. Москва
64. Маматов З.Т. Молиявий ҳисоботнинг ҳалқаро стандартлари асосида дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ҳисобга олиш. //Ж. «Бозор, пул ва кредит» №6, 2002 й.»
65. Маматов З.Т. Ўзбекистонда аудитни ривожлантириш истиқболлари. //Ж. «Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси №7-8, 2002 й.»
66. Маматов З.Т. Мажбурий ва ташаббусли аудит. //Ж. «Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси» №9, 2002 й.

67. Маматов З.Т. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асослари. //Ж. Иқтисодиёт ва ҳуқуқ, №5, 2002й.

68. Маматов З.Т. Молиявий ҳисоботни аудит қилишда услубий далилларнинг зарурлиги. //Ж. «Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси», №4, 2004 й.

69. Маматов З.Т. Виды аудиторских выборок и методы оценки их результатов. //Ж. «Актуальные проблемы современной науки» Москва, №2, 2004 г.

70. Пардаев М.К., Исроилов Б.И. Факторный анализ результатов деятельности предприятий. // Ж. Экономический вестник Узбекистана. 2002. №10-11.

71. Хасанов Б.А., Махмудов А.Н. Аудиторлик фаолиятида тендерни ташкил этиш истиқболлари. –Т.: //Ж. Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси. 2002. №1-2.

72. Хасанов Б.А. Внутренний аудит в системе управленческого контроля. –М.: //Ж. Аудитор. 2003. №2.

73. Хасанов Б.А. Система финансового контроля и внутренний аудит. –М.://Ж. Аудиторские ведомости. 2003. №3.

«ТАСДИҚЛАЙМАН»

Бosh директор _____ «___» _____ 2006 й.

**Аудиторлик ташкилотининг аудиторлик текширишини ўтказишга
oid ички стандарт(қоида)лари**

1. Умумий қоидалар

1.-1. Ушбу стандартнинг мақсади «Хўжалик юритувчи субъектда аудиторлик текширишни ўтказишнинг усуллари» фирма ички стандартининг бўлимларини ишлаб чиқиш чоғида ягона қоида билан белгилашдан иборат.

2.-1. “Усул” фирма ички стандартлари ташкилот молия-хўжалик фаолиятини аудиторлик текшириши дастурининг ҳар бир бўлими учун алоҳида ишлаб чиқилади.

3.-1. “Усулият” фирма ички стандартларига ўзгаришлар ва қўшимчалар дастурни ишлаб чиқувчилар томонидан янги меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар чиққандан сўнг 15 кундан кечиктирмай киритилади.

4.-1. Фирма ички стандартларига аудитор ишчи ҳужжатларининг шакллари (иҳ) ва аудитор ҳисобот ҳужжатларининг шакллари (ҳҳ) илова тарзида келтирилиши лозим.

Ушбу стандартда (1,2-иловаларга қаранг) аудиторнинг иш ҳужжатларининг шакллари келтирилган, улардан аудиторлик текшириши дастурининг барча бўлимлари бўйича усуллари ишлаб чиқувчилар фондаланишлари мумкин. Одатда 1,2-иловаларда келтирилган аудитор ишчи ҳужжатларининг шакллари мажбурий бўлиб, уларни ўзгартиришга фақат аудиторнинг аниқ объекти “Усулиятини” ишлаб чиқиш чоғида вужудга келадиган ўзига хос хусусиятлар келтириб чиқарган зарурат туфайлигина йўл қўйиш мумкин. Масалан, аудитор дастурининг барча бўлимлари бўйича усуллари ишлаб чиқиш чоғида аудитор иш ҳужжатларининг шакли. Ушбу стандартга 1,2-иловаларга келтирилган шакллардан фарқ қиладиган бошқача тусда бўлиши мумкин. Бироқ аудиторнинг ушбу стандартга келтирилган шакллардан фарқ қиладиган ишчи ҳужжатлари шаклини ҳамда аудиторнинг ҳисобот ҳужжатлари шакллари ишлаб чиқиш чоғида ҳужжатларининг ишлаб чиқиладиган барча шаклларида ушбу стандарт 3,4-иловаларда келтирилган намуналарга мос келадиган реквизитларнинг бўлиши шарт.

5.-1. Ҳар бир фирма ички стандартининг қуйдагича номлари бўлиши лозим.

Хўжалик юритувчи субъектни аудиторлик текшириш усули
«аудиторнинг _____»

(дастурнинг тегишли бўлими кўрсатилади)

2. "Усулият"нинг тузилиши

Усулиятда қуйидаги бўлимлар келтирилади:

1. Умумий қоидалар.
2. Аудит объектлари.
3. Аудитнинг мақсади ва вазифалари.
4. Аудиторлик текшириши дастури.
5. Аудит чоғида фойдаланиладиган меъёрий ҳужжатлар.
6. Аудит чоғида фойдаланиладиган ахборот манбалари.
7. Аудиторлик текширишини утказиш ишларининг тартиби.
8. Аудиторлик текширишини усули. Йловалар (иш ҳужжатлари ва ҳисобот ҳужжатларининг шакллари).

3. "УСУЛИЯТ" АЙРИМ БЎЛИМЛАРИНИНГ МАЗМУНИ

3.1. 1-БЎЛИМ "УМУМИЙ ҚОИДАЛАР"НИНГ МАЗМУН ВА ТАРКИБИ

1-бўлим - "Умумий қоидалар"да қуйидаги мазмундаги кичик бандлар келтирилади:

1.1. Ушбу стандартнинг мақсади аудиторлик текшириши ягона қондасини белгилашдан иборат. (Дастурнинг бўлимлари номи кўрсатилади).

1.2. Ушбу стандартларнинг талаблари аудиторлик текширишини утказиш чоғида мажбурийдир (Дастурнинг бўлими кўрсатилади).

Гуруҳ раҳбарининг рухсатсиз ушбу стандартдан чекинишга йўл қўйилмайди.

Изоҳ: стандарти ишлаб чиқувчи ушбу бўлимни бошқа қоидалар билан тўлдиришни зарур деб ҳисобласа, улар стандартга

1.3., 1.4.... бошқалари сифатида киритилади.

3.2. 2-БЎЛИМ - «АУДИТ ОБЪЕКТЛАРИ»НИНГ МАЗМУНИ

"Аудит объектлари" деб аталган 2-бўлимда қуйидаги мазмундаги матн келтирилади:

Қуйдагилар (дастур бўлимининг номи келтирилади) аудит объектлари:

Аудит объектлари

Кўрсаткичлар объектлари, моддалар		Бухгалтерия ҳисоботининг кўрсаткич келтирилган шакллари							
Но ми	Рақами	Шакл №		Шакл №		Шакл №		Шакл №	
	С/ёт, субс/ёт	С/тр рақами	Графа рақами	С/тр рақами	Графа рақами	С/тр рақами	Графа рақами	С/тр рақами	Графа рақами

Жадвалда хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоботидаги шаклланиш манбалари аудиторлик текшириши дастурига мувофиқ аудит объекти ҳисобланган бухгалтерия ҳисоби с/ётлари бўйича қолдиқлар ва айланма маблағлари кўрсаткичи келтирилади. Бунда, жадвалда бухгалтерия ҳисоботи аудитнинг тегишли объектга тегишли кўрсаткичлар бўлган шаклларигина келтирилади. Масалан, асосий воситаларни, номоддий активларни ва капитал қўйилмаларни ҳисобга олиш операциялари аудити усулияти” стандартида қўйидагилар аудит объектлари ҳисобланади:

Кўрсаткичлар		Бухгалтерия ҳисоботининг кўрсаткич келтирилган формалари			
Номи	С/ёт рақами	Форма № 1		Форма № 3	
		С/тр рақами	Графа рақами	С/тр рақами	Графа рақами
Асосий воситалар	0100	010	3,4	010-160	3,4,5,6
Номоддий активлар	0400	020	3,4	-	-
Асосий воситалар эскириши	0200	011	3,4	010-160	7,8,9,10
Номоддий активлар эскириши	0500	021	3,4	-	-
Тегишли объектнинг барча с/ётлари бўйича давом эттирилади					

3.3. 3-БЎЛИМ - «АУДИТНИНГ МАҚСАД ВА ВАЗИФАЛАРИ» БЎЛИМИНИНГ МАЪМУН ВА ТАРКИБИ

Ушбу бўлимда тегишли объект аудитнинг мақсад ва вазифалари очиб берилди. Масалан;

3. Асосий воситаларни, номоддий активларни, узоқ муддатли инвестицияларни ҳисобга олиш аудитнинг мақсадлари ва вазифалари.

Аудитнинг мақсади ташкилотда қўлланилаётган асосий воситалар, номоддий активлар ва капитал ётқизиш (узоқ муддатли инвестициялар) ҳаракатига доир операцияларни ҳисобга олиш ва солиққа тортиш усулияти барча муҳим жиҳатларда бухгалтерия ҳисоботи тўғрилиги ҳақидаги фикрни шакиллантириш учун текшириладиган даврда Ўзбекистон Республикасида амал қилган меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

Аудитнинг асосий вазифалари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

а) асосий воситалар ва номоддий активларни сотиб олиш, кирим қилиш ва ҳисобдан чиқариш тўғрилигини текшириш;

б) асосий воситалар, номоддий активлар, узоқ муддатли инвестицияларнинг текшириладиган ташкилотда қўшма ва таҳлилий ҳисоби аҳолини баҳолаш;

г) ташкилотнинг капитал қўйилмалари, асосий воситалар ва номоддий активлар сотиб олиш ва чиқариб ташлаш билан боғлиқ операциялар бўйича солиқ қонунларига риоя қилишини текшириш.

3.4. 4-БЎЛИМ - «АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШ ДАСТУРИ»НИНГ МАЪМУН ВА ТАРКИБИ

Бу бўлимда Дастурнинг «Усулият» ишлаб чиқилаётган бўлимига тегишли барча саволлар санаб ўтилади.

3.5 «АУДИТ ЧОҒИДА ФОЙДАЛАНИЛАДИГАН МЕЪЁРИЙ ҲУЖЖАТЛАР» 5-БЎЛИМИНИНГ МАЪМУН ВА ТАРКИБИ

Рўйхатда ташкилотнинг бухгалтерия ҳисобини юритиш ва маблағнинг ҳаракати, текшириш объекти билан боғлиқ мажбуриятлари бўйича ҳужалик операцияларини солиққа тортиш бўйича белгиланган қондаларни тартибга солувчи барча меъёрий ҳужжатлар келтирилади.

Рўйхатга ўзгаришлар ва қўшимчалар Ушбу стандартнинг 1.3. талабларига мувофиқ киритилади.

3.6. "АУДИТ ЧОГИДА ФЙДАЛАНИЛАДИГАН АХБОРОТ МАНБАЛАРИ" 6-БЎЛИМНИНГ МАЗМУН ВА ТАРКИБИ

"Аудит чоғида фойдаланиладиган ахборот манбалари" номли 6-бўлимда қуйидаги мазмундаги кичик бандлар келтирилади:

6.1. Ҳисобда (текшириш объекти кўрсатилади. Масалан, асосий воситаларни ҳисобга олиш бўйича) операцияларни акс эттириш учун асос бўлиб хизмат қиладиган бирламчи ҳисоб ҳужжатларининг бир хил тусга келтирилган формалари.

ОС-1 шакл "Асосий воситаларнинг қабул қилиш ва топшириш далолатномаси";

ОС-3 шакл "Таъмирланган, қайта қурилган, янгиланган объектларни қабул қилиб олиш-топшириш далолатномаси";

ва ҳоказо (тегишли объектни ҳисобга олишда фойдаланилиши лозим бўлган бошланғич ҳужжатларнинг бир тусга келтирилган барча шакллари санаб ўтилади). Аудитнинг тегишли объектлари бўйича бошланғич ҳисоб ҳужжатларининг бир хил тусга келтирилган шакллари бўлмаган ҳолларда ушбу кичик бандда ҳўжалик операцияларини акс эттириш учун зарур бўлган "бир хил тусдаги шакл тасдиқланган" белгили ҳужжатлар санаб ўтилади. Масалан, номоддий активлар ҳаракати бўйича операцияларни ҳисобга олишда акс эттириш учун асос бўлиб хизмат қиладиган ҳужжатлар:

Номоддий активлар қабул қилиб олиш ва топшириш далолатномаси бир тусдаги шакл тасдиқланмаган.

6.2. Ҳисобга олиш бўйича (ҳисоб объектлари кўрсатилади) ҳўжалик операцияларини акс эттириш учун фойдаланиладиган ҳисоб регистрлари. Масалан:

Асосий воситаларни, номоддий активларни ва капитал қўйилмаларни (инвестицияни) ҳисобга олиш бўйича ҳўжалик операцияларини акс эттириш учун фойдаланиладиган ҳисоб регистрлари.

6.2.1. Ягона журнал-ордер шакли қўлланувчи ташкилотларда.

6.2.2. Кичик корхоналар ва ташкилотлар учун ҳисоб формасини қўлланадиган ташкилотларда (тегишли бухгалтерия ҳисоби бўйича операцияларни ёзиш учун фойдаланиладиган ҳисоб регистрлари санаб ўтилади).

6.2.3. 20-сонли БҲМСга мувофиқ (Молия назорати буйруғи билан тасдиқланган) ҳисоб шакли қўлланувчи ташкилотларда.

В-1 шакли "Амортизация ажратмаларига ўтказилган асосий воситалар ҳисоби ведомости"

В-3 шакли “Ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга олиш ведомости” ва ҳоказолар.

3.7. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШИ ЎТКАЗИШ ЧОҒИДА ИШЛАРНИ БАЖАРИШ НАВБАТИ 7-БЎЛИМ МАЗМУН ВА ТАРКИБИ

Бу бўлимда тегишли объект бўйича аудит ўтказиш навбати баён қилинади. Баён аудиторлик текширишини ўтказиш режаси кўринишида келтирилади ва унда аудиторнинг ишлари қуйидаги шаклда баён этилади (мисолга қаранг).

Асосий воситаларни, номоддий активларни ва ётғизилган капитални ҳисобга олиш бўйича аудит операцияларини ўтказиш режаси

(қадвалда режа тузиш схемаси келтирилган)

Қадвалда режа тузиш схемаси келтирилган	Ишларнинг босқичлари ва турлари
Тарғиб рақами	
1	1. Танишиш босқичи
1	Ташкилотда асосий воситаларни ҳисобдан чиқарувчи комиссия тузиш тўғрисида буйруқ (фармойиш)ларнинг мавжудлигини текшириш.
2	Асосий воситалардаги фойдаланиш жойида уларнинг сақланиши учун маъсул шахсларни тайинлаш тўғрисида буйруқлар (фармойиш)лар мавжудлигини текшириш
3	Асосий воситалар сақланиши учун маъсул шахслар билан моддий жавобгарлик тўғрисида шартномалар мавжудлигини текшириш
	2. Асосий босқич
1	Дастур саволлари, уларнинг ичида эса, агар зарурат туғилса, айрим амаллар санаб ўтилади
	3. Яқунловчи босқич
1	Аудиторлик ҳисоботи тузиш, уни гуруҳ раҳбарига таништириш;
2	Кейинчалик таҳлил қилиш ва ишлаб чиқиш учун бошқа аудиторларга бериладиган ҳужжатларни шакллантириш ва ҳоказолар.

3.8 “АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШИ УСУЛИЯТИ” НОМ.ИИ 8-БЎЛИМИНИНГ МАЗМУН ВА ТАРКИБИ

Бу бўлимнинг аудит утказиш режасининг ҳар бир банди бўйича режа бандининг номи келтирилади (агар режа дастурга мос келса, дастурнинг тегишли кичик бўлими келтирилади). Дастурнинг (режанинг) номи келтирилган кичик бўлим (масала) бўйича бухгалтерия ҳисобининг юритишни ва шу кичик бўлим бўйича солиққа тортишни тартибга солишчи меъёрий ҳужжатлар санаб ўтилади.

Масалан:

8. “Аудиторлик текшириши усулияти” 1-таъиниш босқичи.

8.1. Ташкилотда асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш бўйича комиссия тузиш тўғрисида буйруқлар (формойишлар)нинг мавжудлиги.

Асос: Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги 2001 йил 28 февралда 26-сон билан тасдиқлаган “Асосий воситаларни балансдан чиқариш тартиби тўғрисида қоида”нинг 4-банди.

8.2. Ташкилот қабул қилган асосий воситаларни таъмирлаш харажатларини ҳисобга олиш ва ҳисобдан чиқариш вариантининг ҳисоб сиёсатида акс этиши.

Асос: Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2003 йил 15 октябрдаги “Хўжалик юритувчи субъектлар харажатларини ва молиявий натижалар шаклланишини ҳисобга олиш тартибини такомиллаштириш тўғрисида”ги 444-сонли Қарори ва шу қабилар.

Сўнгра, “Усулият”да аудит натижаларини умумлаштириш тартиби белгиланади ва аудитор ишчи ҳужжатларининг, ҳисобот ҳужжатларининг шакллари келтирилади.

Ҳисоб юритиш қоидаларини тартибга солувчи меъёрий ҳужжатлар бўлим	Ташкилот қўлланилаётган ҳисоб варианты	Ҳисоб сиёсатида акс этган (+) ташкилот ҳисоб сиёсатида акс этмаган (-)
№5 БҲМС Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги 2003 й. 15-10даги буйруғи ва Ўзбекистон Республикаси Солиқ Кодекси билан тасдиқланган “Асосий воситалар” стандарти	Асосий воситалар эскиришини ҳисоблаш	+

<p>Ҳисобни ташкил этишга доир буйруқлар (фармойшлар)чиқаришни тартибга солувчи меъёрий ҳужжатлар (буируқлар, бандлар, кичик бандлар.</p>	<p>Ташкилотда тегишли буйруқлар фармойишлар мавжудлиги (+), йўқлиги (-)</p>
--	---

Асосий 2-босқич.

8.10. *Бухгалтерия ҳисоботи кўрсаткичлари ва бухгалтерия ҳисоби регистрларининг ўхшашлигини текшириш.*

Ушбу масала бўйича “Усулият”да тегишли фирма ички стандартига ҳавола қилинади.

8.11. *Ҳўжалик операциялари ҳужжатлари тўғри расмийлаштирилганини текшириш.*

Бу масала бўйича “Усулият”да тегишли фирма ички стандартига ҳавола қилинади.

8... *Ҳўжалик операцияларининг бухгалтерия ҳисобида тўғри акс этирилганини текшириш.*

Бу босқич бўйича “Усулият”да Дастур саволлари навбати билан келтирилади, сўнгра Ушбу масала бўйича бухгалтерия ҳисоботини юритиш ва солиқ қатортиш қоидаларини тартибга солувчи меъёрий ҳужжатларнинг номи, аниқ бўлимлари, бандлари ва кичик бандлари келтирилади. Масалан:

Меъёрий ҳужжатлар:

(“Усулият”нинг 5-бўлимлари келтирилган шу масалага таалуқли барча меъёрий ҳужжатларнинг рақамлари санаб ўтилади).

Бирламчи ҳисоб ҳужжатлари (асосий воситаларни сотиб олиш (келиши) акс этадиган бирламчи ҳисоб ҳужжатлари, ҳисоб ҳужжатларига илова қиладиган ҳужжаглар, накладнойлар ва бошқалар санаб ўтилади).

Ҳўжалик операцияларини ва счётлар ёзишмалари:

1. Аудит объектининг бухгалтерия ҳисоби счётлари режасида кўзда тутилган бухгалтерия проводкалари келтирилади.

2. Ҳар бир операция бўйича солиққа тортиш тартиби очиб берилади (масалан: асосий воситалар беғараз берилса, кирим қилинган объектнинг қиймати ялпи фойдага киритилади. Текшириш чоғида ушбу операция тегишлича акс этирилганини аниқлаш лозим).

Текшириш натижалари аудиторнинг иш ҳужжатларнинг намунавий шакллари ушбу стандартга 1,2-иловаларда келтирилган). Аудиторнинг ҳисоб ҳужжатларинининг шакллари уларда аниқланган амалдаги қонунларнинг бузилиши

умумлаштирилган тарзда акс эттириладиган қилиб ишлаб чиқилади. Масалан: аудиторнинг ҳисобот ҳужжатининг формаси қуйидаги тусда бўлиши мумкин (бу мисолда мажбурий реквизитлар келтирилмайди):

Аниқланган қоида бузилишларининг турлари	Ташкилот иши натижаларига таъсири	Аниқланган тартиби бузилишлари миқдори (минг сўм)
Но ишлаб чиқариш асосий воситалари бўйича амартизация ажралмаларини таннархга ўтказиш	Фойда солиқи бўйича солиққа тортиладиган базанинг камайтирилиши	

Яқунлаштириш 3-босқич.

Кейинчалик таҳлил қилиш ва ишлаб чиқиш учун бошқа аудиторларга топшириладиган ҳужжатларни тузиш.

“Усулият”да шу босқич бўйича бошқа аудиторлар текширишлари учун зарур ахборот кўрсатилган хизматта доир ёзувлар келтирилади.

Масалан:

Аудитор _____ га
(фамилияси ва исми)

Хизмат ёзилмаси

Қуйдаги бўлак ҳисоботлари бўйича жисмоний шахслардан солиқи ушланганини текширишни сўрайман:

№ _____ 200 й

№ _____ 200 й

ва ҳоказолар.

3.8. «ИЛОВАЛАР» БЎЛИМИ МАЗМУН ВА ТАРКИБИ

Ушбу бўлимда аудит объекти бўйича ишлаб чиқилган аудиторнинг барча ишчи ҳва ҳисобот ҳужжатларнинг шакллари келтирилади. Масалан: (3.4 ва 3.5-жадваллар).

Зайиндия Тулабаевич Маматов

АУДИТ

(Ўқув кўлианима)

Муҳаррир: Қ. Аветзбоев
Тех. муҳаррир: А. Мойдинов
Мусахҳиҳ: Г. Каримова
Саҳифаловчи: Ҳ. Фуломов

Босишга руҳсат этилди: 29.09.07

Оффсет қоғози. Ҳисоб нашриёт т. 11,0. Шартли босма т. 11,5.
500 нусхада. Баҳоси келишилган нархда. Буюртма № 116 .

**«FAN VA TEXNOLOGIYALAR MARKAZINING
BOSMAXONASI»да чоп этилди.**

Тошкент ш., Олмазор кўчаси, 171-уй.



