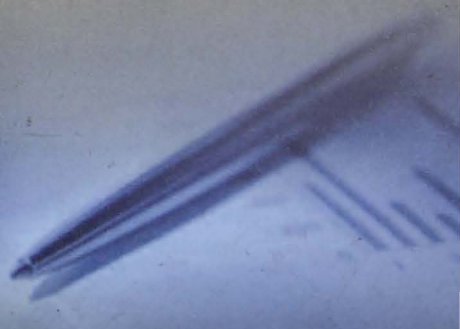


З. МАМАТОВ, С. НАЖБИДДИНОВ

Аудит

ўқув қўлланма



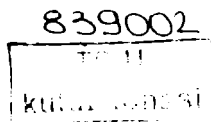
**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ
ОЛИЙ ВА ЎРТА МАХСУС ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ**

Тошкент Давлат иқтисодиёт университети

Маматов З.Т, Нажбиддинов С.Ў.

АУДИТ

*Ўзбекистон Республикаси Олий ва ўрта махсус
таълим вазирлиги томонидан ўқув қўлланма
сифатида тавсия этилган*



**«Sano-Standart» нашриёти
Тошкент – 2014**

УЎК: 336.717(075)

КБК: 65.053

М 23

Муаллифлар: Маматов З.Т., Нажбиддинов С.Ў.

Мухаррир: Абдумурод Тилавов, филология фанлари номзоди

Такризчилар: Б.А. Ҳасанов, и.ф.д., проф;

Ш. Илҳомов, и.ф.н., доц;

Р. Ж. Маматқулов.

Ушбу ўқув қўлланмада иқтисодийни эркинлаштириш шароитида Ўзбекистон Республикасида тафтиш ва назоратнинг ислоҳ қилиниши, назорат тизимида аудитнинг объектив зарурлиги, унинг вужудга келиши, аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асослари, аудитнинг халқаро ва миллий стандартлари, аудит ўтказишда томонлар ўртасидаги ҳуқуқий муносабатлар ва уларнинг масъулиятлари, аудиторлик текширишни ташкил қилиш, аудиторлик далилларни йиғиш, аудиторлик ҳисобот ва хулосаларни шакллантириш ҳамда уларни ҳужжатларда расмийлаштириш масалалари ёритилган. Шунингдек, унда аудит фанининг умумназарий асослари, мазмун-моҳияти, уни ташкил этиш ва ҳуқуқий-меъёрий тартибга солиш асослари, Ўзбекистонда рўй бераётган ўзгаришлар ёритиб берилган.

Қўлланма олий ўқув юр்தларининг иқтисодий соҳадаги талабалари, ўқитувчилари, аспирантлар, магистрантлар ҳамда аудит тизимида фаолият кўрсатаётган аудиторлар ва мутахассислар, иқтисодий ўйналишидаги касб-ҳунар коллежи талабалари учун мўлжалланган.

Мазкур ўқув қўлланма Тошкент Давлат иқтисодий университети Илмий-услубий кенгаши томонидан нашрга тавсия этилган.

Аудит / Ўқув қўлланма, Муаллифлар:
Маматов З.Т., Нажбиддинов С.Ў. –Т.:
«Sano-Standart» нашриёти, 2014. – 264 б.

УЎК: 336.717(075)

КБК: 65.053

М 23

ISBN 978-9943-396-60-9

© Маматов З.Т., Нажбиддинов С.Ў.

© «Sano-standart» нашриёти, 2014

МУНДАРИЖА

Кириш	5
-------------	---

I БОБ. АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИ: МОҲИЯТИ ВА УНИНГ РИВОЖЛАНИШИ

1.1. Аудитнинг моҳияти, мақсад ва вазифалари	8
1.2. Аудитнинг вужудга келиш тарихи. Ўзбекистонда аудит ва назорат	18
1.3. Ўзбекистонда аудитнинг ривожланиш босқичлари	30
1.4. Аудиторлик ташкилотларини ташкил этиш ва уларнинг фаолиятини лицензиялаш	35
1.5. Ўзбекистон Республикасида ташқи аудитни ўтказишнинг хусусиятлари	51
1.6. Ўзбекистон Республикасидаги корхоналарда ички аудит хизматини ташкил қилиш хусусиятлари	54
1.7. Аудитнинг шакллари	63

II БОБ. АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТИ ВА АУДИТОРЛАРНИНГ ҲУҚУҚЛАРИ, ЖАВОБГАРЛИГИ, АУДИТОРЛИК СТАНДАРТЛАРИ, АУДИТНИНГ АҲЛОҚИЙ МЕЪЁРЛАРИ

2.1. Аудит ўтказишда томонлар ўртасида вужудга келадиган ҳуқуқий муносабатлар	73
2.2. Аудит ўтказишда аудиторлик ташкилоти ва хўжалик юритувчи субъектлар масъулияти	80
2.3. Аудиторлик фаолиятининг халқаро ва миллий стандартлари	84
2.4. Ички аудиторлик стандартлари	94
2.5. Аудитнинг ахлоқий меъёрлари	97
2.6. Аудиторлик ташкилотининг профессионал хизматлари	111

III БОБ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШНИ ТАШКИЛ ҚИЛИШ

3.1. Аудиторлик текшириш босқичлари	121
3.2. Аудиторлик ташкилотининг мижоз олдидаги мажбурият хати	125

3.3. Аудиторлик текширишга оид шартнома ва унинг моҳияти.....	130
3.4. Аудиторлик текшириш режаси ва дастури.....	142
3.5. Аудит иш сифатини назорат қилиш.....	156

IV БОБ. АУДИТОРЛИК РИСК ВА УНИНГ АУДИТОРЛИК ТАНЛАШ БИЛАН БОҒЛИҚЛИГИ

4.1. Аудиторлик текширишда муҳимликни баҳолаш.....	162
4.2. Аудиторлик рисклари.....	166
4.3. Аудиторлик иш ҳужжатларини тузиш.....	177
4.4. Аудиторлик танлаш.....	184

V БОБ. АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАР. УЛАРНИ ТЎПЛАШ ТАРТИБИ ВА АУДИТНИНГ ИШЧИ ҲУЖЖАТЛАРИДА РАСМИЙЛАШТИРИШ

5.1. Аудиторлик далиллар ва уларнинг турлари.....	199
5.2. Ички аудит натижаларидан фойдаланиш.....	218
5.3. Экспертлар иши натижаларидан фойдаланиш.....	221
5.4. Аудитор ёрдамчилари ишларининг натижаларидан фойдаланиш.....	223

VI БОБ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШ НАТИЖАЛАРИНИ ҲУЖЖАТЛАРДА РАСМИЙЛАШТИРИШ

6.1. Аудитни ҳужжатлаштиришнинг умумий қоидалари.....	226
6.2. Текширилаётган объектнинг аудиторлик ҳисоботи.....	230
6.3. Аудиторнинг текшириш натижаларини баҳолаш.....	234
6.4. Аудиторлик хулосаси, унинг мазмуни ва турлари.....	236
6.5. Ҳисобот тузилган санадан кейинги ҳодисалар.....	244
6.6. Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи.....	249
Адабиётлар рўйхати.....	257

Кириш

Мамлакатимизда иқтисодий назоратнинг асосий таркибий қисми ҳисобланган аудит бугунги кунда бозор иқтисодиёти ривожланишининг муҳим элементларидан бири ҳисобланади. Корхоналарнинг бухгалтерия ва молиявий ҳисоботини мустақил текширишнинг 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 субъект мутахассислари ҳам эга бўлиши лозим.

Хўжалик юритувчи субъектларнинг иқтисодий мустақил ҳамда молиявий барқарор фаолият кўрсатишларида 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 захираларини ташкил этиш муҳим ҳисобланади. Шу нуқтаи назардан ҳам Ўзбекистонда аудиторлик фаолияти, иқтисодиётнинг модернизациялашуви талаблари асосида ташкил этиш бугунги кундаги долзарб масалалардан саналади.

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

Шуни таъкидлаш лозимки, сўнгги йилларда мамлакатимизда аудиторлик фаолияти мазмунан ва моҳият жиҳатдан эркин иқтисодиётга мослаб янгибиланмоқда. 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 этиши имкониятлари яратилмоқда.

Аудиторлик ташкилотлари олдига хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик, шунингдек, ишлаб чиқариш фаолиятининг самарадорлигини ошириш, хусусий ва хорижий инвестицияларни кенг жалб қилиш, субъектлар ўртасида ҳисоб-китобларни йўлга қўйиш ҳамда дебиторлик ва кредиторлик қарзларини камайтириш, бюджет билан солиқ ва бошқа тўловлар бўйича ҳисоблашишларни ўз вақтида амалга ошириш юзасидан маслаҳатлар бериш ва бошқа малакали хизматлар кўрсатиш масаласини долзарб қилиб қўяди. Шулари эътиборга олганда, аудиторлик ташкилот (аудитор)лар хизматига эҳтиёж ошмоқда. Жумладан, ҳозирги кунда аудиторлик ташкилотлари қуйидаги малакавий хизматларни кўрсатишлари Қонун билан белгилаб берилган: бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, қайта тиклаш ва юритиш; молиявий ҳисоботни тузиш; бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот юритиш ва тузишни халқаро стандартларга ўтказиш; хўжалик юритувчи субъект молиявий-хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш ва бошқа хизматлар кўрсатиш. Зеро, Президентимиз И.А. Каримов таъкидлаганидек, “Иқтисодий эркинлаштириш жараёнини тегишли бозор инфратузилмаси, яъни аудиторлик ва бошқа тузилмаларни ривожлантирмасдан туриб амалга ошириш мумкин эмас”¹. Шу маънода «Аудит» фанига бўлган аҳамият ошиб бормоқда.

«Аудит» фанини ўқитишдан мақсад, талабаларга аудиторлик ташкилоти томонидан хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия ҳисоби, молиявий ҳисоботи ва бошқа молиявий ахборотларини тўғрилити ва қонун ҳужжатларига мослиги тўғрисида ҳолис ва асосли фикрни шакллантириш учун зарур бўлган аудиторлик амалларини бажариш бўйича назарий билим беришдан иборат.

¹ Каримов И.А. Барча режа ва дастурларимиз Ватанимиз тараққийини юксалтириш, халқимиз фаровонлигини оширишга хизмат қилади: 2010 йилда мамлакатимизни иқтисодий-иқтисодий ривожлантириш йуналиши ва 2011 йилга мўлжалланган энг муҳим устувор йўналишларга бағишланган ЎзР Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги ўқилган маъруза. – Т.: Ўзбекистон, 2011. – 48 б.

Ушбу ўқув қўлланмада Ўзбекистонда иқтисодийни модернизациялаш шароитида тафтиш ва назоратни ислоҳ қилиниши, назорат тизимида аудитнинг объектив зарурлиги, унинг вужудга келиши, аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асослари, аудитнинг миллий стандарлари, ташқи ва ички аудитни ташкил этиш хусусиятлари, аудиторлик фаолиятини лицензиялаш масалалари, аудиторлик ташкилотларини рейтингини аниқлаш, аудиторлик rischi ва уни аудиторлик танлаш билан боғлиқлиги, аудиторлик далилларни йиғиш ва уни ҳужжатларда расмийлаштирилиши, аудиторлик ҳисобот ва ҳулосани шакллантириш масалалари ёритилган.

Ўқув қўлланмада аудит фанининг умумназарий асослари, мазмун-моҳияти, уни ташкил этиш ва ҳуқуқий-меъёрий тартибга солиш асослари, мамлакатимизда рўй бераётган ўзгаришларни инобатга олиб ёритиб берилган.

I БОБ. АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИ: МОҲИАТИ ВА УНИНГ РИВОЖЛАНИШИ

1.1. Аудитнинг моҳияти, мақсад 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 профессионал хизмат кўрсатадиган тадбиркорлик фаолиятидир.

Аудитор – лотинча «аудит» – тингловчи, шогирд, издош сўзидан олинган бўлиб, корхонанинг маълум даврдаги молия хўжалик фаолиятининг аҳволини текширувчи шахсдир. Аудитор тафтишчидан ўз моҳияти, ҳужжатларни текширишга ёндашуви, миқозлар 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 оқилона 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 бе-

ришни ўз ичига олади. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунига мувофиқ аудитор – аудитор малака сертификатиغا эга бўлган жисмоний шахсдир. Агар аудитор аудиторлик ташкилотининг шта-тида турган бўлса ёки аудиторлик ташкилоти у билан фукаролик-ҳуқуқий тусдаги шартнома тузган бўлса, у аудиторлик текшируви ўтказишга жалб этилиши мумкин.

Аудиторнинг ёрдамчиси аудитор малака сертификатиغا эга бўлмаган ва аудиторлик ҳисоботида, аудиторлик ҳулоса-сида, аудиторнинг эксперт ҳулосасида ҳамда аудиторлик текширувини ўтказиш билан боғлиқ бўлган бошқа расмий ҳужжатда имзо чекиш ҳуқуқига эга бўлмаган тарзда ауди-торнинг топшириғига биноан аудиторлик текширувида иштирок этаётган жисмоний шахсдир. Аудитор ёрдамчиси-нинг меҳнат шартлари қонун ҳужжатларида қайд этилган тартибда тузилган меҳнат шартномаси билан белгиланади. Аудиторлик текширувини амалга оширишда олинган маълумотларни ошкор этмаслик мажбурияти аудиторнинг ёрдам-чисига 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. Ауди-торлик ташкилотлари ўз фаолиятини амалга оширишда му-стақилдир. Аудиторлик ташкилотлари вазирликлар, давлат кўмиталари, идоралари ҳамда бошқа давлат ва хўжалик бошқарув органлари томонидан тузилиши мумкин эмас. Давлат ҳокимияти ва бошқаруви органларининг мансабдор шахслари, шунингдек, қонун ҳужжатларига мувофиқ тадбир-корлик фаолияти билан шуғулланиши тақиқланадиган бошқа шахслар аудиторлик ташкилотларининг муассислари бўла олмайдилар.

Аудиторлик ташкилотлари очик турдаги акциядорлик жа-мияти кўринишидан ташқари, қонун ҳужжатларида назарда

тутилган исталган ташкилий-ҳуқуқий шаклда тузилиши ва ўз фаолиятини қуйидаги 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 шўъба корхонаси тузилган ҳолат бундан мустасно); аудиторлик ташкилотининг штат бирлиги камида икки аудитордан иборат бўлиши керак;

аудиторлик ташкилотининг раҳбари фақат аудитор бўлиши лозим.

аудиторлик ташкилотининг қонун ҳужжатларида назарда тутилган устав капитали мавжуд бўлиши ва мазкур устав капиталининг камида 50 фоизи пул маблағларидан қолган қисми эса аудиторлик фаолиятида бевосита ишлатиладиган мулклардан ташкил топиши шарт.

Аудиторлик ташкилотлари Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида давлат рўйхатидан ўтказилиши керак. Адлия вазирлиги аудиторлик ташкилотларининг давлат реестрини юритади. Аудиторлик ташкилотларини давлат рўйхатидан ўтказиш ва аудиторлик ташкилотларининг давлат реестрини юритиш тартиби қонун ҳужжатлари билан белгиланади.

Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик фаолиятини ўзларининг фуқаролик жавобгарлиги хусусидаги сугурта полиси мавжуд бўлган тақдирда аудиторлик хизмати кўрсатиш тўғрисидаги тузилган шартнома асосида амалга оширадилар.

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

тадбиркорлик rischi 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 намоён бўлади. Ҳуқуқий процессуал шакли амалга оширилган ҳўжалик муомалаларини таҳлил этиш давомида бухгалтерия ҳисоби соҳасида эксперт билимларини қўллашда далиллар манбаини олишни таъминлайди. Жиний ёки фуқаролик иши борлиги ёки йўқлигидан қатъи назар аудит мавжуддир. Суд-бухгалтерия экспертизаси жиний 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.

Аудитнинг мақсади ҳўжалик юритувчи субъектлар молиявий ҳисоботини ва бошқа молиявий ахборотларини ҳаққонийлиги тўғрисида ҳолисона фикрини ифода этиш ҳамда Ўзбекистон Республикаси қонунларига мувофиқ келишлигини аниқлашдан иборат.

Аудиторлик фаолияти мустақиллик, ҳолислик, эркинлик, профессионал малакалилик ва махфийлик принциплари асосида амалга оширилади.

Аудиторнинг мустақиллиги. Аудитор миждознинг ташкилоти ва мансабдор шахсларидан барча жиҳатдан мустақил бўлиши лозим. Агарда миждоз ташкилотига боғлиқ бўлишга асосли шубҳалар бўлса, аудитор профессионал хизматлар кўрсатишдан воз кечади. Кўрсатилган профессионал хизматлар натижаларига кўра тузилган ҳулосада ёки бошқа бирон ҳужжатда аудитор онгли равишда ва ҳеч қандай изоҳларсиз

мижозга нисбатан ўзининг мустақиллигини маълум қилади.

Холислик – аудитор адолатли бўлиши, айти пайтда эски қарашлар, нохолислик, манфаатлар тўқнашуви ва бошқа омиллар унинг иши натижаларига таъсир кўрсатмаслиги керак. Аудиторнинг холислигига унинг хулосалари, тавсиялари ва яқунлари учун талаб қилинадиган маълумотларнинг етарли ҳажми энг муҳим асос ҳисобланади. Шу сабабли аудитор ўз фикр ва мулоҳазаларининг холислигига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган шахслар билан мулоқотдан сақланади ёки ўзига ҳар қандай шаклда босим ўтказилишига йўл қўймаслигини кўрсатгани ҳолда уларни дарҳол тўхтатади.

Аудиторнинг профессионал малакалилиги мижозга зарур бўлган аудиторлик хизматларининг етарли даражадаги касбий даражасини таъминлайди. Аудиторнинг касбий билимдонлиги умумий ва махсус олий маълумотга, аттестация имтиҳонларини топширганлигига ва бунинг тегишли диплом ва аттестатлар билан тасдиқланганлигига, шунингдек, ушбу йўналишдаги ва касбий даражадаги бошқа мутахассислар билан бирга профессионал аудиторлик хизматларини кўрсатиш бўйича узлуксиз амалий иш тажрибасига асосланади. Муайян профессионал хизматлар кўрсатиш мажбуриятини ўз зиммасига олар экан, аудитор ушбу соҳада билимдон эканлигига ишончи комил бўлиши, ўз мажбуриятларини ҳалол ва юксак савияда бажариш учун зарурий билим даражаси ва кўникмаларига эга бўлиши, мижозга замонавий услубларга, энг сўнгги меъёрий ҳужжатларга асосланган аудиторлик хизматлари кўрсатилишини кафолатлаши керак.

Махфийлик – аудитор буюргмачи розилигисиз профессионал хизматларни кўрсатиш пайтида олинган маълумотларни, шу жумладан, тижорий сирларини ошкор этмаслиги керак, амалдаги қонунчилик меъёрларида кўзда тутилган ҳолатлар бундан мустасно.

Ўзбекистонда аудиторлик фаолияти ва аудитор касби ҳозирги кўринишида ҳозирги вақтда мамлакатдаги иқтисодий ўзгаришлар билан боғлиқ ҳолда мустақилликка эришгандан сўнг пайдо бўлди.

Мустақил бухгалтер-аудитор касби ўтган асрда Европа акциядорлик жамиятларида пайдо бўлди. Бу акциядорлик жамиятининг ҳисоботиغا ҳолис баҳо бериш, корхонанинг молиявий аҳволи тўғрисида ишончли маълумот олиш эҳтиёжи туфайли 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 ҳамдўстлиги (МДХ) мамлакатларида аудит кўп тарқалмоқда. Россияда, Белорусда, Қозоғистон ва Украинада аудиторлик фаолияти тўғрисида қонун қабул қилинди.

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

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

Ҳозирги вақтда дунёда «Катта тўртлик» деб аталган йирик компаниялар ва ташкилотлар мавжуд, булар: «Эрнет Энд Янг Интернэшил ЛТД», КПМГ (Клинвелд Пит Марвик Герделер), «Делойт энд туш», «Прайсуотерхоузкуперз» лардир. Аудиторлик компанияларининг хизмати жуда юқори баҳоланади. Чунончи, 2011 йилда дунёдаги энг йирик аудиторлик компанияси Прайсуотерхоузкуперс аудиторлик компаниясининг йиллик даромади 29.2 млрд. долларни ташкил этди. 1.1.-жадвалда жаҳондаги тўртлик йирик аудиторлик-

консултатив компанияларнинг 2010-2011 йиллардаги даромадлари тўғрисида маълумотлар келтирилган.

1-жадвал

Жаҳондаги тўртлик йирик аудиторлик - консултатив компанияларнинг тавсифи, 2010-2011 йиллар

	Йиллик даромад, млрд. \$		2011й ўртача ходим- лар сони, (минг)	Офис- лари очилган мамла- катлар сони
	2010й.	2011й.		
PricewaterhouseCoopers	26,6	29,2	169,0	142
Deloitte Touche	26,6	28,8	182,0	142
Ernst & Yong	21,1	22,9	152,0	141
KPMG	20,6	22,7	137,8	126
Жами	94,9	103,6		

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

Аудиторнинг тасдиқловчи босқичи шуниси билан фарқланганки, аудитор-текшириш ўтказиш чоғида ҳар бир хўжалик операциясини текшириб, уни ҳақиқийлигини тасдиқлайди.

Аудит – тадбиркорлик фаолияти, яъни фойда олишга қаратилган фаолиятдир, шу сабабли аудиторлар текшириш сифатини пасайтирмаган ҳолда текширишга кетадиган вақтини имкони борича қисқартирадиган усуллارни қўллашлари керак.

Рискка асосланган аудит – аудитнинг шундай турики, текшириш корхонанинг иш шароитидан келиб чиқиб, асосан унинг фаолияти саралаб ўтказилади. Аудиторлик ишларини риск кучли бўлган жойларга қаратиб, риск кам соҳаларни текширишга сарфланадиган вақтини тежаш мумкин. Аудитор текширишга харажат нуқтан 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 учун қўйиладиган талабларга мослигини аниқлаш мақсадида бу молиявий ҳисоботни мустақил экспертиза ва таҳлил қилишдир. Асосий аудиторлик фаолияти юритишнинг ўзига хос хусусиятлари (талаблари) – текширишни ўтказиш чоғида мустақиллик, объективлик, махфийлик тамойиллари ҳисобланади.

Аудиторнинг профессионализи, ўз ишини яхши билиши, ҳалоллиги (виждонлилиги), статистика ва иктисодий таҳлил усулларидан фойдаланиш, аудиторлик текшириши маълумотлари бўйича оқилона қарор қабул қила олиш, миждозларга нисбатан хайрихоҳлик ва ҳолислик, аудитор текшириши натижалари бўйича тавсиялар ва ҳулосаларнинг оқибати учун аудиторнинг масъулияти, аудиторлик касби обрўсининг ортишига кўмаклашиш қабилар унинг асосий мақсадга эришишига ёрдам беради.

Юқорида санаб ўтилган хусусиятлар аудиторнинг касбий 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 мулкӣ ёки шахсий манфаатлари йўқлиги билан боғлиқдир. Обьективлик (ҳолислик) аудиторнинг юқори профессионал тайёргарлиги, қатга амалий тажрибаси, энг янги услубий, меъёрий-ҳуқуқий қўлланималарни 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 миждозларининг сирини очгани (эълон қилгани) учун қонунга мувофиқ

маънавий, агар шартномада кўзда тутилган бўлса моддий жавобгар бўлади.

Аудиторда зарур профессионал малака бўлиши, у ўз билим ва кўникмаларини узлуксиз равишда ошириб бориши, меъёрий ҳужжатларнинг талабларига риоя қилиши зарур. Етарли профессионал билимга эга бўлмаган аудитор миқозга хизмат кўрсатмаслиги лозим. Акс ҳолда у аудиторлик ташкилотнинг обрўсига путур етказиши ёки жарима тўлаш оқибатида катта моддий зарар кўриши мумкин.

Статистик ва иқтисодий таҳлил усулларидан фойдаланиб ўтказилган текширишларни юқори савияда таҳлил қилишни ташкил этиш, қарор қабул қилиш учун янада объектив ва ишончли маълумотларни олиш имконини беради.

Аудиторлик текширишда янги ахборот технологияларнинг қўлланиши асосан аудиторлик фаолиятини такомиллашган тарзда ташкил этишга ёрдам беради, аудиторлик ишларининг сифатини уни қисқа вақтда амалга оширишни таъминлайди. Текшириш натижалари бўйича аудитор ишини ташкил этишда ва бухгалтерия ҳисобини юритишда миқозга ёрдам берадиган зарур тўғри хулосалар чиқариши мумкин.

Аудиторнинг масъулияти текширилаётган корхонанинг молиявий ҳисоботлари тўғрисидаги ўз хулосаси учун жавоб беришида намоён бўлади. Текширилаётган корхона раҳбарияти эса молиявий ҳисоботнинг ҳақиқийлиги учун жавобгар ҳисобланади.

Таснифий белгилари нуктаи назаридан аудитни ташқи ва ички, мажбурий ва ташаббусли аудитга ажратиш мумкин (1-чизма).

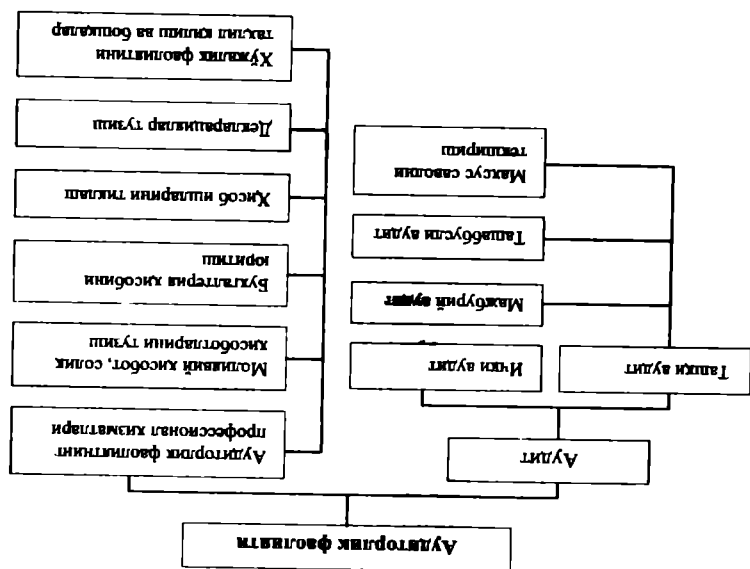
Ташқи аудит хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботи тўғрилигига ҳолисона баҳо бериш мақсадида аудиторлик ташкилотлари билан тузилган шартнома асосида ўтказилади.

Ички аудит корхоналарида раҳбарлар манфаатларини кўзлаб текшириш ўтказиш ва молиявий хўжалик фаолиятини баҳолашга доир мустақил фаолият юритилади. Ички аудитдан мақсад ходимларга ўз вазифаларини самарали

839002

Аудит корхона (ташкилот) раҳбарияти (ёки корхона муассислари) қарори билан ташкил этилган ташаббусли аудит ҳисобланади. Агарда аудитни ўтказиш қонунида бевосита белгиланган бўлса, мажбурий аудит бўлади.

1-чизма. Аудиторлик фаолиятининг таснифланishi



бажаришга ёрдам беришидир. Ички аудитни бевосита корхонанинг ўзида ишлайдиган мутахассислар ёки ички аудиторлар амалга оширади. Ўзбекистонда ички аудит тўртинчилари Низом талабларига мувофиқ корхона баъансдаги активлар бир миллиардан ошқ бўлса унинг штагида камидан иккита сертификатли аудитор бўлиши зарур (бундан буюжёт ва кредит ташкилотлари мустафо). Кичик ташкилотларда актив бир миллиардан кам бўлган корхоналарда штадаги аудиторлар бўлмаслиги мумкин. Бундай ҳолларда ички аудитни ўтказишнинг тафтиш комиссиясига ёки шартнома асосида аудиторлик ташкилотларга тошириш мумкин.

Ташаббусли аудитнинг асосий мақсади – миждоз билан шартнома асосида бухгалтерия ҳисобини юрийтишдаги, ҳисобот тузишдаги, солиқларни ҳисоблашдаги камчиликларни аниқлаш ҳамда ҳисоб ва ҳисоботни ташкил қилишда унга ёрдам беришдир.

1.2. Аудитнинг вужудга келиш тарихи.

Ўзбекистонда аудит ва назорат

Жаҳонда биринчи марта аудит фаолият тури сифатида Англияда юзага келди. Аудитор термини у ерда илк бор 1299 йилдан бошлаб ишлатила бошланган. У даврда инглизларнинг катта ер эгалари уларнинг номидан иш юритаётган кишиларнинг фаолиятини тўғрилигига ишонч ҳосил қилиш мақсадида иккинчи бир бетараф кишига мурожаат қилишган. Аудиторлик ташкилоти биринчи бор Венецияда 1581 йилда ташкил этилган ва у «CoLLegio Dei Rekonati» деб аталган. Бу ташкилот обрўсининг юқорилиги ва унга аъзо бўлишнинг кийинлиги билан ажралиб турган. Бу ташкилотга аъзо бўлиш учун ҳар бир номзод олти йил мобайнида тажрибали ҳисобчининг ёнида ишлаган ва тегйшли имтиҳонларни муваффақиятли топширган ҳамда ўз устозидан тавсиянома олган бўлиши лозим эди. Аудитнинг ҳуқуқий асослари Шотландияга, аниқроқ қилиб айтилса унинг пойтахти Эдинбургга бориб тақалади. 1853 йилда у ерда расман Эдинбург аудиторлар институти ташкил қилинган.

Саноатнинг ривожланиши натижасида ишлаб чиқариш ҳажм ва турларининг кўпайиши, корхоналардаги ҳисоб-китоб қайдлари кўламини ортиши ва уларнинг тўғрилигига ишонч ҳосил қилиш нуктаи назаридан тасдиқлаш заруриятини юзага келганлиги аудит тўғрисидаги қонуннинг қабул қилинишига сабаб бўлди. 1844 йилда Буюк Британияда компаниялар тўғрисида қабул қилинган қонунлар мажмуида биринчи бор ташкилотларнинг низомларида уларнинг ҳисоб китоблари ва ҳисобларини текшириб боровчи аудитор лавозимининг жорий қилиниши кўзда тутилган. 1845 йилда эса темир йўл ташкилотлари балансларини аудиторлик текширувидан ўтказиш қонун билан мажбурий қилиб бегилаб қўйилган. Аудиторлик текширувининг мажбурий қилиб

қўйилганлиги бундай хизматларга эҳтиёжни кескин ортишига сабаб бўлди ва у анча даромадли соҳага айланди. Шу боис касб обрўсини сақлаш ва уни ривожлантириш борасида тегишли ишларни амалга ошириш ҳамда бу вазифани бажарадиган ташкилот тузишга эҳтиёж туғилди. Улардан бири 1870 йили Буюк Британияда тузилиб, дастлаб «Инглиз бухгалтерлари институти» номи билан юритила бошланди. Кейинчалик эса 1880 йилдан бошлаб у «Инглиз ва Уэльс дипломли бухгалтерлар институти» номи билан юритила бошланди. 1885 йилда Лондонда «Аудиторлар ва бухгалтерлар жамияти» юзага келди. Бу жамиятлар мамлакат миқёсида бухгалтерия тамойилларини белгилаш ва ташкилотларни аудиторлик текширувидан ўтказиш билан шуғулланган. Амалдаги қонуниятга кўра Буюк Британиядаги барча корхона ва ташкилотлар юқорида тилга олинган жамият аъзолари томонидан аудиторлик текширувидан ўтказилиши шарт қилиб қўйилган. Бу жамият аъзолари мижозларга аудиторлик текширувларидан ташқари солиқлар ва корхонани истиқболли йўналишларини белгилаш борасида ҳам маслаҳатлар беришган.

Европада аудиторлик текширувларини Буюк Британиядан кейин 1867 йилда Франция илк бор амалиётга жорий қилди. Аудиторлик текширувларининг аҳамиятини тушунган мамлакатлар бирин-кетин уни ўз иқтисодий фаолиятларига жорий қила бошладилар. Шунга кўра “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонун Голландияда 1893 йилда, Германия ва АҚШда 1896 йилда ва Ҳиндистонда 1909 йилда қабул қилинди.

Россияда «аудит» сўзи Петр-I ҳукмронлик қилган даврларда пайдо бўлган. У даврда «аудитор» сўзи ҳарбий терговчи маъносини англатган. Биринчи марта бу сўз генерал Вейде томонидан 1698 йилда ҳарбий қўшинлар учун тузилган Низомда тилга олинган. Аудиторлар асосан ҳарбий қўшинларда фаолият кўрсатиб, низолар билан боғлиқ ҳолатларни ўрганиш ва улар тўғрисида хулоса бериш билан шуғулланганлар. Россияда аудиторлар институтини расман ташкил қилишга 1888, 1907-1912 ва 1929-1930 йилларда ҳаракат қилиб кўрилган. Лекин буларнинг барчаси ҳуқуқий асоснинг йўқлиги натижасида муваффақиятсизликка учради.

Аудиторлик ишининг ривожланишига 1929-1933 йилларда юз берган жаҳон иқтисодий инкирози сезиларли таъсир кўрсатди. Акционерлик жамиятлари ва корхоналарнинг оммавий инкирозга учраши уларнинг ҳисоботларини мустақил аудиторлар томонидан тасдиқлаш заруриятини тугдирди. Бунинг натижасида 1931 йилнинг ўзидаёқ Германияда ҳукумат қарори билан ҳисоботи эълон қилиниши лозим бўлган корхоналарда аудиторлик текширувларини ўтказиш мажбурий қилиб қўйилди.

Аудиторлик ишининг янги босқичга кўтарилиши юз бериши мумкин бўлган хатоликлар ва қонунбузарликларнинг олдини олиш учун ички аудитни ривожлантириш зарурлигини келтириб чиқарди. Шунга кўра Америка Қўшма Штатлари 1941 йилда ички аудиторлар институтини ташкил қилди.

Иккинчи жаҳон урушидан кейин Аргентинада 1945 йилда, Бразилия ва Мексикада 1946 йилда, Италия, Греция ва Нигерияда 1955 йилда “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонулар қабул қилинди. 1948 йили Америка дипломли жамоатчи бухгалтерлар институти «Умумий тарзда қабул қилинган аудит стандартлари» ни тасдиқлади, ички аудиторлар институти эса «Ички аудиторларнинг мажбуриятлари» ни эълон қилди.

Европада аудит стандартларини яратиш устида ишлаш XX асрнинг 50 йилларида бошланди. Бу борадаги изланишларни олиб бориш учун 1951 йилнинг ноябрь ойида Парижда «Иқтисод ва молия соҳасида тафтиш олиб боровчи экспертларнинг Европа кенгаши» ташкил қилинди. Бу ташкилот ўз таъсир доирасига кирган 18та Европа мамлакатларининг 29 та тапқилотида қўлланилиши кўзда тутилган аудит стандартларини яратди.

Иқтисодиёт, бизнес ва савдо соҳасида халқаро муносабатларнинг кучайиши, ўзга давлатлар иқтисодиётига капитал сарфининг сезиларли тарзда ортиши, бир неча мамлакатлар иштирокида тузилган халқаро миллий корпорациялар таъсирининг кучайиши ва бунинг натижасида халқаро бухгалтерия ҳисобининг аҳамиятини ортиши ҳамда халқаро миқёсда хизмат кўрсатувчи аудиторлик ташкилотларининг пайдо бўлиши натижасида 1977 йили Халқаро бухгалтерлар федера-

цияси (IFAC) ташкил топди. Бу уюшмага дастлаб 49 мамлакатдан 63 та ташкилот аъзо бўлиб кирган бўлса, ҳозирда унда 123 давлатдан 158 ташкилот аъзо бўлиб турибди.

Собиқ совет Иттифоқида бошланган қайта қуриш 80-йилларнинг ўрталарида чет эл сармоялари иштирокида тузилган қўшма корхоналарнинг юзага келишига сабаб бўлди. Бунинг натижасида ҳам чет эл сармоячилари собиқ совет давлати томонини тегишли маълумотлар билан таъминлаб турувчи аудиторлик ташкилотига зарурат туғилди. Шунинг учун ҳуқуқий асос йўқлигига қарамай собиқ СССР Министрлар советининг қарори билан корхоналарда мажбурий аудиторлик текширувларини амалга ошириш билан шуғулланувчи биринчи аудиторлик ташкилоти «ИНТЕРАУДИТ» ташкил топди.

Собиқ Иттифоқ давлатлари ичида Эстония Республикаси аудиторлик фаолиятини биринчилар қаторида амалиётга жорий қилди. Бу борада Эстония Республикасининг 1990 йил 19 февралдаги 33 сонли қарори билан «Эстония Республикасида аудиторлик фаолияти тўғрисида вақтинчалик Низом» қабул қилинди.

Ўзбекистон мустақилликка эришгандан бошлаб инсонпарвар демократик-ҳуқуқий давлатни барпо этиш бўйича ўзига хос ва мос тараққиёт моделини ишлаб чиқди. Бунда энг аввало, унинг ҳуқуқий асосларни шакллантириш, ислохотларнинг қонуний базасини мустаҳкамлаш ва ривожлантириш вазифасини амалга ошириш асосий мақсад қилинган бўлиб, давлат мулкига асосланган мулкчилик шаклини ислоҳ қилиш асосида кўп укладли иқтисодиёт негизини шакллантириш масаласи устувор йўналиш сифатида белгилаб олинди.

Республикамизнинг бозор муносабатларига ўтиши янги иқтисодий муносабатларни барпо этиш заруратини туғдирди. Шу боисдан ҳам бухгалтерия ҳисоби ва аудитни халқаро стандартлар талаби даражасида ташкил қилиш талаб этилди. Мамлакатимизда тадбиркорлик фаолиятининг ривожланиши, турли хил мулкчилик шакллариининг вужудга келиши ўз навбатида иқтисодий назорат-тафтиш таркибида жиддий ўзгаришлар содир бўлишини тақозо этди.

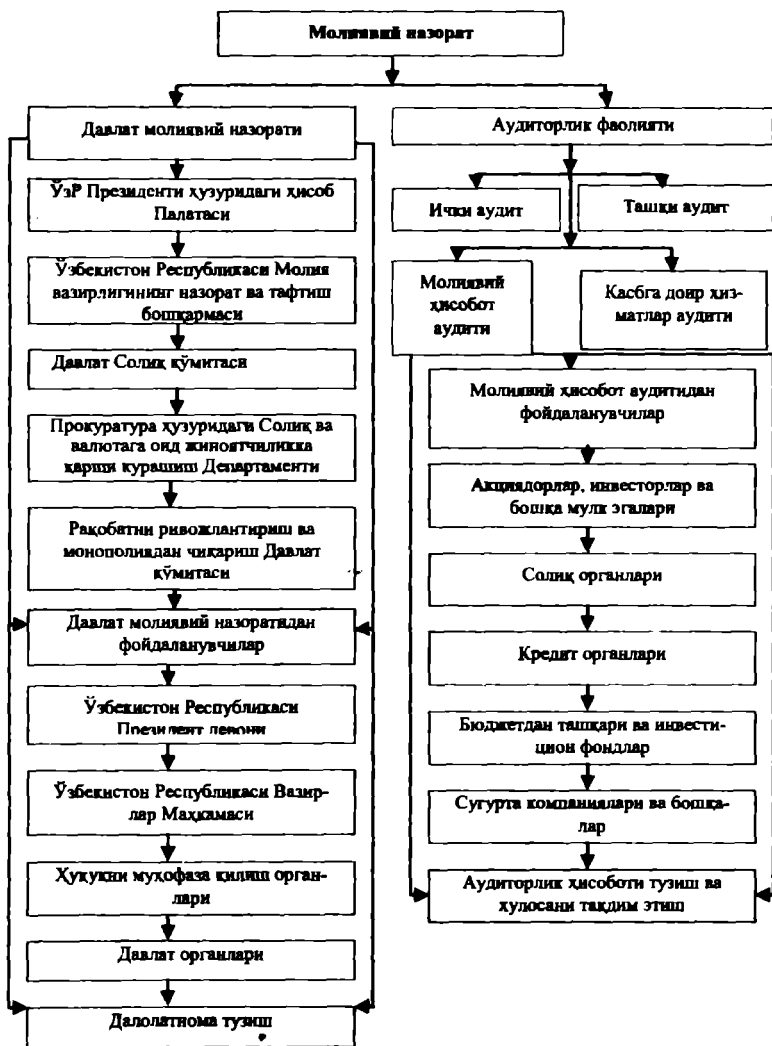
Маълумки Ўзбекистонда молиявий назорат бозор иқтисодининг муҳим элементларидан ҳисобланади. Мамлакатда давлат молиявий назоратини Президент девони ҳузуридаги Ҳисоб палатаси, Молия вазирлигининг назорат-тафтиш бошқармаси, Рақобатни ривожлантириш ва монополияга қарши курашиш Қўмитаси, Прокуратура ҳузуридаги Солиқлар ва валютага оид жинойтчиликка қарши курашиш бошқармаси, Ўзбекистон Республикаси Солиқ Қўмитаси каби назорат органлари бевосита амалга оширадилар (2-чизма).

Давлат молиявий назорат тизими тегишли вазифа ва функцияларни бажаради. Унинг асосий вазифалари: давлат маблағларини шакллантириш ва улардан фойдаланиш; ҳукумат ижро органлари фаолияти; кредит маблағларини мақсадли ва қонуний ишлатилиши кабиларни назорат қилишдан иборатдир.

Давлат молиявий назоратининг асосий функцияларига эса: давлат маблағларини тўғри шакллантириш, уларнинг сақланиши ва мақсадли ишлатилишини текшириш; кредит ресурсларидан тўғри ва самарали фойдаланишни назорат қилиш; кредит муассасаларидан олинган маблағларни тўғри фойдаланишини текширишлар киради.

Республикамизда молиявий назорат ва унинг хўжалик юритувчи субъектларини бошқариш тизимидаги ўрнига алоҳида эътибор 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 ҳам қилиб бўлмайди.

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



2-чизма. Ўзбекистон Республикасидаги молиявий назорат тизими

Аудитнинг асосий мақсади хўжалик юритувчи субъектлар билан шартнома бўйича текшириш ўтказади. Текшириш жараёнида аудиторлик далиллар йиғади ва бу далиллар асосида аудиторлик ҳисоботини тузади, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини аудиторлик ҳулосаси орқали тасдиқлайди 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 хато ва камчиликларни аниқлашга ҳам имкон беради. Аудит билан тафтиш ўртасида (кўп кўрсаткичлар бўйича) муҳим тафовутлар мавжуд (1.1.-жадвал)

1.1-жадвал

Аудит ва тафтиш ўртасидаги тафовутлар

Фарқ қилувчи белгилар	Аудит	Тафтиш
1	2	3
Мақсади	Хўжалик субъектнинг бухгалтерия ҳисоботидаги ахборотнинг ҳақиқийлигини аниқлаш. Молиявий ҳисоботнинг ишончлилигини тасдиқлаш ва унга ҳулоса бериш. Хўжалик фаолиятининг ажралмас элементи сифатида камчиликларни аниқлаш, тугатиш, баҳолаш ва эътироф этиш	Амалга оширилган операцияларнинг қонунийлигини, ходимлар томонидан ўғирлик йўқлигини аниқлаш. Камчиликларни тугатиш учун уларни аниқлаш, тугатиш ва баҳолаш (оқибатларини тугатиш, олдини олиш учун), айбдорларни жазолаш
Ҳуқуқий	Фуқаролик ҳуқуқи: хўжалик шартномалари, фуқаролик кодекси асосида	маъмурий ҳуқуқ: қонунлар, йўриқномалар, юқори ёки давлат органларининг бўйруғи асосида
Томонлар ўртасидаги ўзаро муносабатларнинг асоси	тадбиркорлик (шу маънода томонларнинг тенг ҳуқуқлилигига асосланган) фаолияти	ижро (шу маънода томонларнинг ҳуқуқлари нотенглигига асосланган) фаолияти
Услубий	ўхшаш, лекин мақсадлари, ҳуқуқий асослари, фаолият турлари ва амалий вазифалари турлича бўлгани учун турли мутаносибликда фойдаланилади	
Бошқарув	тенг йўналишдаги ихтиёрий алоқалар: хизмат кўрсатиш, ёрдам бериш хўжалик субъектлари билан ҳамкорлик	юқоридаги алоқалар, маъмурий тайинлаш, мажбур қилиш тартибида

Объектлари	Хўжалик субъектининг тўлов қобилиятига путур етказадиган, молиявий аҳволини яхшилайдиган барча амаллар	амалдаги қонунларни ва корхона (давлат) ҳисоб сиёсатини бузадиган ҳамма амаллар
Хизмат ҳақини тўлаш тартиби	Хўжалик субъектлари, буюртмачилар ёки унинг розилиғи билан далолат бериш вазифасига муҳтож орган тўлайди	юқори бўғин ёки давлат органи томонидан қопланади
Амалий вазифаси	Хўжалик субъектлари активларини (инвесторлар, кредиторларни жалб қилиш асосида тўлов қобилиятини) мустаҳкамлаш	Хўжалик тизими ўз активларини сақлаш, суиистеъ-молга чек қўйиш, олдини олиш вазифаларини ҳал қилади
Етарлилиги	ҳаражатлар ва натижалар нисбатига қаратилган оқилона етарлилик қоидаси	имкони борича аниқлик ва айбдор шахсларни аниқлаш, шунингдек, зарар миқдорини аниқлаш
Натижалари	аудиторлик хулосаси хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисобини яхшилаш бўйича тавсиялар билан аудиторлик ҳисоботи тақдим этилади	тафтиш далолатномаси, ташкилий хулосалар, ундириш мажбурий кўрсатмалар ва уларнинг бажарилишини текшириш

Ички ва ташқи (мустақил) аудит ўртасидаги фарқ

1.2-жадвал

Ички аудит	Ташқи аудит
Ушбу хўжалик тизимида ишлайдиган штатдаги ички аудиторлар, ҳисоб, назорат ва таҳлил мутахассислари томонидан бажарилади	Мустақил бўлган ва шартнома асосида далолат бериш вазифасини бажарадиган профессионал аудиторлар томонидан амалга оширилади
Асосий вазифаси – илк хўжалик тизими доирасида бошқарув қарорларини қабул қилиш мақсадида маъмурият эҳтиёжини қондириш	Асосий вазифаси – ташқи фойдаланувчилар учун, акциядорлар ва инвесторлар, банклар, солиқ органлари ва бошқа буюртмачилар эҳтиёжи учун ўз фикрини ифода қилиш
Таъсирчанлик ва самарадорлик ТА ҳажмига, мазмунига ва характерига бевосита таъсир қилади	Ҳажми, мазмуни, характери, шунингдек, аудиторлик risks ички аудитнинг сифати ва таъсирига қараб белгиланади
Хўжалик муомалалари, ресурслардан фойдаланиш, ҳисоб-ҳисобот ва ички назоратнинг аҳволи белгиланган ҳисоб сиёсати ва умумий услубий қоидаларга мос келиши текширилади	Ташқи аудит қўламини ва миқдорини ҳисоб ва ахборот маълумотларига дастлабки ишончлилигини аниқлаш учун ҳисоб ва ҳисоботнинг ҳолати, ресурслардан фойдаланиш самарадорлиги ва ички назорат тизими текширилади.
Ушбу хўжалик тизимида бажарилган ишнинг функционал ва линияли бошқариш муносабатларига қаратилгани.	Аудит ресурсларни тўғри аниқ гуруҳларга ажратади ва бир тусдаги операцияни қўллаб ҳисобот ва даромад манбаларининг энг муҳим жойларига қаратил-

	ган амалларни бажаради
Қолганларида назорат усуллари аудиторлар қўлайдиган нисбати турличадир	Ўзлаш бўлиши мумкин, лекин уларнинг
Ички аудит активларнинг сақла-нишини жорий таъминлаш, моддий жавобгарликни йўлга қўйиш ва ташкил этиш, камомадлар, растрат ва ўғирликлар бўйича қарларни аниқлаш ва тугатиш билан бевосита боғлиқ	Фирибгарлик, ўғирлик фактлари аниқланиш билан моддий жавобгарликни йўлга қўйилишини назорат қилиш ўртасидаги боғлиқлик бевосита эмас, тасодифийдир, яъни, қўшиб ёзиш ва ахборотдаги бузилишлар, уларнинг оқибати бўлсагина бундай алоқа пайдо бўлади
Ички аудит ташкилий жиҳатдан тафтиш объектларидан мустақил бўлиши лозим, умуман улар шу хўжалиқ тизими раҳбарияти эҳтиёжини қондиришни ва ундан моддий манфаатдорликни оқлаши лозим	Ташқи аудит фақат ташкилий жиҳатдан эмас, моддий жиҳатдан ҳам мижоздан мустақил бўлиши лозим
Ички аудит ички назоратнинг бир қисми ва доимий бўлиши лозим	Ташқи аудит асосан қонунда белгилаб қўйилган вақти билан йилда бир марта амалга оширилади.

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 кўрсатади (1.2.-жадвал).

Ўзбекистонда дастлаб аудиторлик ташкилотларининг деярли кўпгина аудиторлари собиқ тафтишчилар (масалан, Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги назорат-тафтиш бошқармаси), вазирликлар ва идораларнинг кўп сонли тафтишчилари ҳисобидан тўлдирилди. Шу сабабли дастлабки аудит анъанавий тафтиш нуқсонларидан холи эмас эди. Шунинг натижасида аудиторлар кўпинча тафтиш вазибаларини бажариб келди. Ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларининг топшириғига мувофиқ ўтказиладиган аудиторлик текширишлари тафтиш билан шуғулландилар.

Шуни ҳам назарда тутиш лозимки, кейинги пайтларда ҳукуматимизнинг аудитни такомиллаштиришга қаратилган бир қатор қарорларига мувофиқ аудит тубдан ўзгарди. Шу боис юқори малакали аудиторлар сони ҳам кўпайиб бор-

моқда. Улар аудиторлик хизмат бозорида ўз мавқеига эга. Улар компьютер тизимини қўллашда, ахборот тизими ёрдамида анча мураккаб, Ўзбекистон Республикаси қонунлари ва меъёрий ҳуқуқий ҳужжатлар билан ишлашда юқори малака ва тажрибага эга эканликлари сезилиб туради. Республикамизда замон талабларига жавоб берадиган малакали аудиторлар сони кўпайиб, бормоқда.

Халқаро амалиётда йирик аудиторлик компания (ташкilot)ларида алоҳида бўлинмалари мавжуд бўлиб, бири бухгалтерия ҳисобини юригиш масалалари бўйича, иккинчиси эса – солиқни ҳисобга олиш билан боғлиқ масалалар бўйича маслаҳатлар беради, учинчиси эса – молиявий ҳисоботларнинг ишончлилигини текширади.

Бундай ҳолатлар Республикамизда ҳозирги пайтда деярли амалда мавжуд эмас. Аудиторлик ташкилотларида бундай профессионал бўлинмаларнинг ташкил этилиши аудиторнинг 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 назорати республикамиздаги мавжуд хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий фаолиятини назорат қилишни камраб ололмайди. Бундан ташқари, уларнинг молиявий хўжалик фаолиятига аралашуви мантиқан тўғри келмай қолди. Шу боисдан ҳам, хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини назорат қилишнинг мустақил равишда амалга оширилиши объектив зарурат бўлиб қолди.

Аудиторнинг моҳиятини, аҳамиятини ва вазифаларини таҳлил қилиш унинг жуда мураккаб, ижтимоий бетараф иқтисодий восита эканини кўрсатмоқда. Ривожланган Ғарб давлатларида аудиторнинг жадал ривожланишини тахминан XIX асрда капитал сарфи жадаллашуви ва бу капиталнинг йирик саноат, кишлок хўжалиги ҳамда жаҳон савдосига мос келадиган шакли акциядорлик жамиятлари тез ривожланиши билан боғлиқ равишда бошланган. Бундай шароитда инве-

сторларнинг акциядорлик жамиятларининг маъмурияти билан муносабатлари тубдан ўзгарди.

Мамлакатимизда 1992 йил 9 декабрда биринчи марта меъёрий ҳужжатларда “аудит” сўзи тилга олинди. Ўшандан кейин аудиторлик ташкилотларини ташкил қилиш ва уларнинг фаолиятига доир меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар қабул қилиш ишлари бошланди.

Хуллас, бу меъёрий ҳужжатларда Ўзбекистонда аудиторларни гувоҳлик бериш фаолиятига зарурат мавжудлиги ва буни фақат аудиторлар бажариши мумкинлиги, белгилаб қўйилди. Ўзбекистонда аудитга талаб тобора ортиб, амалиётда кенг қўлланила бошлади, бу эса аудитни ҳуқуқий жиҳатдан тартибга солишни тақозо этди. Бу масала кейинчалик 2000 йил 26 майдаги «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунда, ЎзР Вазирлар Маҳкамасининг 365 сонли «Аудиторлик фаолиятини янада такомиллаштириш чоратадбирлари тўғрисида»ги, ЎзР Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615-сон Қарорларида ва бошқа бир катор 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 кўллаб хайрли мақсадлари ҳам узоқ кутилган ижобий натижа беришига имконият яратилди.

“Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонунда белгилаб қўйилган 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. Ушбу қонунга мувофиқ эълон қилинадиган ҳисобот мустақил аудиторлик ташкилоти томонидан тасдиқланиши шарт.

Аудиторлик фаолиятини давлат йўли билан тартибга солиш Молия вазирлиги зиммасига юклатилган. Вазирликнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудит услуги тои бош бошқармасида

аудиторлик фаолиятини ташкил қилиш ва лицензиялаштириш бўлими аудиторлик фаолиятини амалга ошириш ва аудиторлик ташкилотларига лицензия бериш вазифаларини амалга оширади ва унинг фаолиятини назорат қилиб боради.

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

Иқтисодиётда бозор муносабатларининг ривожланиши 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 холисони баҳолаш учун Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг вужудга келишини объектив заруратга айлантирди. Булар қуйидаги олимлардур:

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

- молиявий ҳисобот ҳаққоний, ишончли ахборотга асосланиб хўжаликка оид қарорларни қабул қилиш;

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

- 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 ўртасидаги объектив фарқ;

- капитал ҳаракатининг замонавий шакли сифатида фонд бозорининг қарор топиши ва ривожланиши.

Шундай қилиб, бухгалтерия ҳисоби аудитнинг маълумотлар олиш базаси бўлиб ҳисобланади. Аудиторлар текшириш жараёнида текширишнинг махсус услубларидан фойдаланиб, аудиторлик далилларини йиғади, молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлиги ва тўғрилигини аудиторлик хулосалари билан тасдиқлайди ҳамда ҳисоб маълумотларини тўғрилашга ўзларининг тақлифларини беради.

1.3. Ўзбекистонда аудитнинг ривожланиш босқичлари

Ўзбекистонда аудиторлик фаолияти пайдо бўлганидан бошлаб унинг ривожланиш босқичларини уч босқичга бўлиш мумкин. Бу босқичлар:

- 1993-2000 йиллар
- 2001-2007 йиллар
- 2007 йилдан бошлаб ҳозирги даврларни ўз ичига олади.

Маълумки, Ўзбекистон Республикаси мустақилликка эришганидан сўнг ривожланишнинг бозор иқтисодиёти йўлини танлади. Бозор муносабатлари шароитида корхоналар турли хил мулк шакллари вужудга келди. Иқтисодиёт соҳаларини асосий қисмини хусусий мулкчиликка асосланган корхоналар эгаллаб, ялпи ижтимоий маҳсулотни яратишда уларнинг ўрни орта борди. 2011 йилда кичик бизнес ва хусусий тадбиркорлик корхоналарининг ялпи ижтимоий маҳсулотдаги улуши 54 фоизни ташкил этди. Ушбу корхоналарнинг ривожланишида аудиторлик ташкилотларининг ўрни бекиёсдир. Шу боис бу корхоналарнинг молиявий фаолиятини юқоридан туриб буйруқбозлик асосида тафтиш қилиш эмас, балки ҳолисона текшириш ўтказиб унинг хўжалик фаолияти натижаларига баҳо беришни объектив зарурият қилиб қуйди ва бу муҳим аҳамиятга эгадир. Хўжалик юритувчи субъектларни текшириб, улар фаолияти натижаларига баҳо беришни мустақил, ҳолис аудиторлик ташкилотлари бажариши мумкин. Шунинг учун 1992 йил 9 декабрда дастлаб Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуни қабул қилинди. Ушбу қонун 5 та бўлим 18 та моддадан

иборат бўлиб, аудиторларнинг тафтишчилардан фарқи улар мустақил аудиторлик ташкилотлар номидан ҳаракат қиладиган малака сертификатига эга бўлмаган мутахассислардан иборат эди. Уларнинг малакаларига ҳеч қандай талаблар мавжуд эмас эди, аудиторлар тафтишчиларнинг вазифаларини бажарардилар холос.

“Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонунни 2000 йилгача ташкил бўлган аудиторлар аудитор касб-кор рўйхатига киритиб қўйилган мутахассислар бўлиб, улар ҳеч қандай малака сертификатига эга эмасдилар. Аудиторлик ташкилотлари эса юридик ёки жисмоний шахс томонидан тузилган, белгиланган тартибда рўйхатдан ўтказилган ўз уставига кўра фаолият соҳаси аудиторлик хизматлари кўрсатишдан иборат бўлган корхоналар ҳисобланарди.

Дастлабки 1992 йилда қабул қилинган қонуннинг 2-моддасидаги 2-пунктда белгиланиб қўйилган бўлиб унга кўра, аудиторлик ташкилотлари нафақат жисмоний шахслар, балки юридик шахслар томонидан ҳам тузилиши назарда тутилган. Шу боис аудиторлик ташкилотларини ташкил қилишнинг дастлабки вақтларида ташкилотларнинг аксарияти вазирлик, концерн, компаниялар сингари бошқарув идораларида ташкил этилди. Натижада аудиторлик хизмати бозоридаги асосий текшириш объектларини идоралар қошида очилган аудиторлик ташкилотлари субъектив равишда эгаллаб олди. Аудиторлик ташкилотларидаги аудиторлар сони илгари вазирликларда ишлаган тафтишчилар билан тўлдирилди. Бу аудиторлар аудиторлик текширишларини эмас, балки эскича тафтиш ишларини амалга оширар эдилар. Бунинг натижасида аудитнинг халқаро стандартларида белгилаб қўйилган мустақиллик, объективлик ва бошқа асосий тамойилларига зид келиб қолди. Шунинг билан биргаликда аудиторлик хизмати бозорида уларнинг рақобатлашув даражаси жуда паст бўлиб, бу ўз навбатида уларнинг ривожланишига салбий таъсир кўрсатди.

Ўзбекистонда 2000 йилларга келиб, аудиторлик фаолияти умуман талабга жавоб бермай қолди. Шу боис 2000 йил 26

майда янги тахрирдаги «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонун қабул қилинди. Ушбу қонунда мустақил аудиторлик фаолиятини амалга оширишнинг ҳуқуқий асослари белгилаб берилди. Аудит соҳаси (хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини текшириш) ва унинг мақсади аниқлаб берилди. Қонунда ихтиёрий (ташаббусли) аудиторлик текширишдан ташқари мажбурий текширишлар ҳам белгилаб қўйилди. Янги тахрирдаги Қонунга мувофиқ аудиторлик ташкилотлари фақат жисмоний шахслар томонидан ташкил этилиши белгилаб қўйилиб, юридик шахслар томонидан ташкил этиш ёки уларнинг қошида ташкил қилиш катъиян ман қилинди. Шу боис Қонуннинг 2-1-моддасига Аудиторлик фаолиятининг асосий принциплари хусусида қўшимча киритилиб, аудиторлик фаолияти мустақиллик, холислик, эркинлик, профессионал малакалилик ва махфийлик тамойиллари асосида амалга оширилиши белгилаб қўйилди.

“Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонунга мувофиқ 2000 йил 22 октябрда Вазирлар Маҳкамасининг «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги 365-сонли қарори қабул қилиниб унда аудиторлик фаолиятни лицензиялаш тартиби белгилаб берилди. 1999 йилдан то ҳозирги кунгача аудиторлик фаолиятининг 21та миллий стандарти ишлаб чиқилди. Қонунга тегишли қўшимча ва ўзгартиришлар киритилди. Буларнинг барчасини қабул қилиниши натижасида республикада аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун зарур қонуний-ҳуқуқий база шакллантирилди, лицензиялар бериш тартиби тубдан ўзгартирилди ва эркинлаштирилди. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг сезиларли даражада ривожланишига сабаб бўлди.

Аммо 2007 йилга келиб мустақил Ўзбекистоннинг ривожланиш кўламига нисбатан қаралганда, иқтисодийни модернизация қилиш шароитида республика молия бозори тизимидаги аудиторлик фаолиятининг ҳолати талаб даражасида эмаслиги кўриниб қолди. Шунинг учун Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелда ПҚ-615-сон «Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаш-

тириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида»ги Қарори қабул қилиниб, Ўзбекистон аудиторлик фаолиятининг ривожланишига доир ҳуқуқий асосларини белгилади бу эса мазкур соҳада туб бурилишга олиб келди. Ушбу қарорда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги зиммасига аудиторлик фаолиятини лицензиялаш бўйича махсус ваколатли давлат органи сифатида юклатилган вазифаларни бажариши қониқарсиз деб баҳоланди.

Қарорга мувофиқ «Аудиторлик ташкилотлари тўғрисида» Низом тасдиқланди. Бу Низомга асосан аудиторлик ташкилотлари Адлия вазирлигида қайта рўйхатдан ўтказиш ва аудиторлик ташкилотлари аудиторлик ташкилотига ўзгартириш зарурлиги белгилаб қўйилди. Уларнинг ташкил қилиниши янги тартибда, аудиторлик ташкилотларни 3 та тоифага бўлинган ҳолда амалга оширилиши назарда тутилди. Ушбу Низомга мувофиқ қуйидагича ташкил этиш белгилаб қўйилди:

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

2. Устав капитали 500 млн. сўмдан кўпроқни ташкил этган очик акциядорлик жамиятлари, банклар ва суғурга ташкилотларидан ташқари хўжалик 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.

Устав капиталини шакллантиришда камида 50 фоизи пул маблағларидан, қолган қисми эса аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун бевосита тааллуқли бўлган мулклардан иборат бўлишлиги белгилаб кўйилди.

Республикамизда олиб борилаётган иқтисодий ислохотлар, иқтисодиётни ривожлантиришнинг модернизациялаш шароитида аудиторлик фаолиятини ҳам такомиллаштириб боришни объектив зарурият қилиб кўяди. Шу боис “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонунга кўшимчалар ва ўзгартиришлар киритилиб, бу соҳада қатор меъёрий ҳужжатлар қабул қилинди. Булар «Аудиторлик ташкилотлари тўғрисида»ги, «Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш тартиби тўғрисида»ги, «Қорхоналарда ички аудит хизмати тўғрисида»ги «Аудиторлик ташкилотлари раҳбарларини аттестациядан ўтказиш тўғрисида»ги, «Аудиторлик ташкилотлари рейтингини аниқлаш тўғрисида»ги Низомлари, аудиторлик фаолиятнинг қатор стандартларида ўз аксини топди. Ушбу ҳужжатларда аудиторлик фаолиятининг амал қилиши ва унга кўйиладиган лицензия талаблари ва шартларини белгилаб кўйди. Мазкур меъёрий ҳужжатларнинг қабул қилиниб амалиётда жорий этилиши аудиторлик фаолиятининг ривожланиб бориши кўйидагиларда намоён бўлади:

- биринчидан, аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлар хизматининг сифат жиҳатидан ривожланишига олиб келади;
- иккинчидан, аудиторлик хизмати бозорида рақобат муҳитини юзага келтириб, мустақил ривожланиши учун имкониятлар яратади;
- учинчидан, аудиторлик ташкилотлари ва аудиторлар фаолияти натижаларига жавобгарлигини оширади;
- тўртинчидан, аудиторлар билим ва кўникмаларининг ошишига уларнинг халқаро стандартлар талаблари даражасига яқинлашувига сабаб бўлади;
- бешинчидан, аудиторлик ташкилотлари раҳбарларининг фаолияти самарадорлигини ва ишчанлик малакасини баҳо-

лаш, профессионаллик даражаси ҳамда жавобгарлигини мунтазам ошириб бориш каби масалаларни ҳал қилади.

Хулоса қилиб айтиш мумкинки, аудиторлик ташкилотларининг қабул қилинган Низом талаблари бўйича ташкил этилиши Ўзбекистонда аудиторлик ташкилотларининг ривожланишида туб бурилиш бўлди ҳамда аудитнинг халқаро стандарлари талабларига яқинлашувига олиб келади. Пировард натижада аудиторлик ташкилотлари фаолиятининг қониқарли бўлишлигини таъминлайди ҳамда аудиторлик хизмат кўрсатишга оид ишларнинг сифати янада ошади.

1.4. Аудиторлик ташкилотларини ташкил этиш ва уларнинг фаолиятини лицензиялаш

Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ташкил этиш жаҳон амалиётида тўпланган тажриба ҳисобга олинган ҳолда шаклланимда. «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. Мазкур ҳужжатнинг қабул қилиниши мамлакатимиз учун 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 ташкилотининг тавсифи ва мақоми ушбу қонунда белгилаб берилган. Аввало аудиторлик ташкилоти Ўзбекистон Республикаси қонунларида кўзда тутилган ҳар қандай ташкилий – ҳуқуқий шаклда (очиқ турдаги акциядорлик жамияти шакли бундан мустасно) бўлиши мумкин. Аудиторлик ташкилотларининг кўпи масъулияти чекланган жамият шаклида экани аниқланган.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615-сон Қарорига мувофиқ тасдиқланган “Аудиторлик ташкилотлари тўғрисида”ги Низомга асосан аудиторлик ташкилотларини 2008 йил 1 январдан бошлаб ташкил қилиш янги тартибда амалга оширилди. Бу Низомга мувофиқ аудиторлик ташкилотларини қуйидагича ташкил этиш белгилаб қўйилди (3-чизма):

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

2. Устав капитали 500 млн. сўмдан кўпроқни ташкил этган очик акциядорлик жамиятлари, банклар ва суғурта ташкилотларидан ташқари хўжалик 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.

Ушбу Низомга мувофиқ аудиторлик ташкилотига унинг штатидаги аудиторларнинг энг кам сонига нисбатан кўйилган талаби мазкур аудиторлик ташкилоти асосий иш жойи ҳисобланган аудиторлик штати аудиторларнинг белгиланган энг кам сони билан тўлик тўлдирилишини назарда тутди

Аудиторлик ташкилоти устав капиталининг камида эллик фоизи муассислар (иштирокчилар)нинг пул маблағларидан, қолган қисми эса аудиторлик ташкилоти фаолиятини амалга оширишда бевосита фойдаланиладиган моддий бойликлардан шакллантирилиши шарт. Аудиторлик ташкилотлари Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида давлат рўйхатидан ўтказилиши лозим.

Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик хизматини кўрсатиш тўғрисида тузилган шартнома асосида ўз фуқаролик масъулиятини суғурта қилиш полисига эга бўлган тақдирда аудиторлик фаолиятини амалга ошириш ҳуқуқига эгадир. Қонунга мувофиқ аудиторлик ташкилотлари битта хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик текширувини уч йилдан ортиқ кетма-кет ўтказиш ҳуқуқига эга эмас.

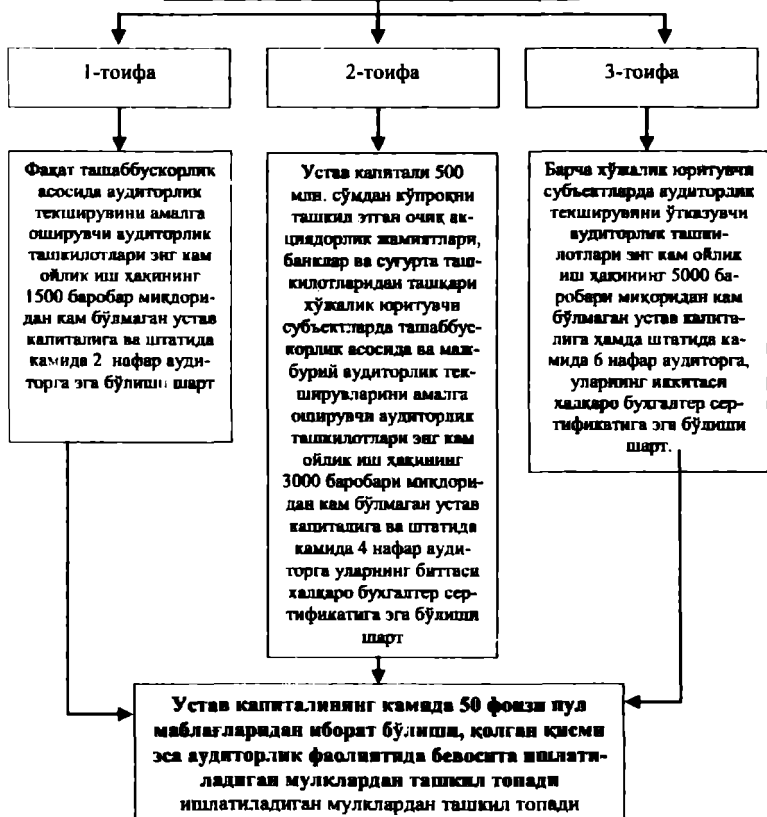
Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик текширувини ўтказиш учун штатдаги аудиторлар ёки аудиторлик ташкилоти билан фуқаролик-ҳуқуқий характердаги шартнома тузган аудиторларни жалб этиши мумкин.

Ҳозирги вақтда аудиторлик ташкилотларининг ягона таснифи йўқ. Ташкилотларнинг асосий белгиларига қуйидагиларни киритиш мумкин: фаолият тавсифи (бажарадиган вазифалари), бажарадиган хизматнинг ҳажми.

Фаолият тавсифи (бажарадиган вазифалари) бўйича аудиторлик ташкилотлари универсал ва ихтисослашган ташкилотларга ажратилади.

Универсал аудиторлик ташкилотлари аудитнинг у ёки бу тури (банк аудити, умумий аудит) билан шуғулланиш ҳуқуқини берадиган ўз 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 ғоят хилма-хил ишлар билан шуғулланиши мумкин.

АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТЛАРИ ФАОЛИЯТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШИ



3-чизма. Ўзбекистонда Аудиторлик ташкилотларини ташкил этиш мезонлари

Ихтисослашган аудиторлик ташкилотлари маълум турдаги ишларни бажаради, масалан, фақат аудиторлик текширишларини ўтказди ёки бухгалтерия ҳисобини тиклайди. Аудиторлик ташкилотлари қонун бўйича аудиторлик фао-

лиятидан ташқари бирор тадбиркорлик фаолияти билан шуғулланишга ҳақли эмас.

Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси (БАМА) ҳамда Аудиторлар палатаси жамоат бирлашмалари томонидан тасдиқланган Ўзбекистон Республикаси аудиторлик ташкилотлари фаолиятига рейтинг баҳосини бериш бўйича Низом ишлаб чиқилган. Ҳар йили аудиторлик ташкилотларини рейтингини аниқлаш ушбу Низом талабларига мувофиқ амалга оширилади. Аудиторлик ташкилотларининг миллий рейтинги асосига республика аудиторлик ташкилотлари фаолиятини тавсифловчи таққосланадиган миқдор ва сифат кўрсаткичлари кўйилган.

Ҳар бир алоҳида олинган коэффициент бўйича аудиторлик ташкилотларининг энг яхши кўрсаткичлари эталон деб ҳисобланади. Бошқа аудиторлик ташкилотлари фаолиятининг натижалари бўйича олинган коэффициентлар ушбу эталон билан солиштирилади.

Рейтингда аудиторлик ташкилотлари ёки аудиторлик-консалтинг гуруҳларининг аудиторлик фаолияти билан шуғулланувчи бўлинмалари иштирок этадилар.

Аудиторлик ташкилотлари рейтингини лицензия турига боғлиқ ҳолда гуруҳлар бўйича ўтказилади:

- барча хўжалик юритувчи субъектларнинг аудиторлик текширувларини амалга оширадиган аудиторлик ташкилотлари «А» индексини оладилар;

- хўжалик юритувчи субъектларнинг, бундан устав капитали 500 млн сўмдан кўп бўлган ОАЖлар, банклар ва суғурта ташкилотлари мустасно, ташаббусли ва мажбурий аудиторлик текширувларини амалга оширадиган аудиторлик ташкилотлари «В» индексини оладилар;

- фақат ташаббусли аудиторлик текширувларини амалга оширадиган аудиторлик ташкилотлари «С» индексини оладилар.

Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини баҳолаш мезонлари куйидаги параметрлар ва коэффициентларга гуруҳланади: (1.3. жадвал)

2010 йил якунлари бўйича аудиторлик ташкилотларининг рейтинг кўрсаткичлари

1.3 - жадвал

Баҳо	Бади
A1	65 дан юқори
A2	55 дан 65гача
B1	45 дан 55 гача
D2	35 дан 45 гача
C1	25 дан 35 гача
C2	25 дан кам

Рейтинг баҳоси аудиторлик ташкилотларининг расман олинган ҳисоботлари (материаллари) асосида амалга оширилади. Унинг ҳисоб-китоби учун аудиторлик ташкилотлари фаолиятининг энг муҳим кўрсаткичларидан фойдаланилади. Шунингдек, параметрнинг аҳамиятини белгилайдиган ҳар бир кўрсаткичлардан фойдаланилади (1.4. жадвал).

Аудиторлик ташкилотларининг 2010 йил натижаларига кўра рейтинг кўрсаткичлари

1.4 - жадвал

Аудиторлик ташкилоти номлари	Баҳо
ГРУППА N 1	
ООО «FTF-Audit»	A1
ООО «Holis Guruh (Grant Thornton)»	A1
ООО «Buxgalter-Audit»	A1
ООО «Tsiar-Finans»	A1
ООО «Marikon-Audit»	A1
ООО «Dok-Audit»	A1
ООО «Mak-Alyans-Audit»	A1
ЧАП «Audit»	A1
ООО «Impuls-Audit»	A1

Ҳозирги вақтда республикада кичик ва ўрта аудиторлик ташкилотлари ташкил этилмоқда. Мамлакатимизда аудит

ташкilotлари ривожланиши билан улар уюшмаларга ва бошқа жамоат бирлашмаларига бирлашади. Бундай бирлашмаларнинг мақсади аудиторлик фаолиятини тақсимлашдир.

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

Қонунга мувофиқ аудиторлик лицензиясига эга бўлган юридик шахслар – аудиторлик ташкilotлари аудиторлик фаолияти билан шуғулланишга ҳақлидир.

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

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

- умумий аудит (хўжалик юритувчи субъектлар бўйича аудит ўтказиш);

- банк аудити.

Ўзбекистон Республикасида аудиторлик ташкilotларини лицензиялаш тартиби Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги 365-сон қарори билан тасдиқланган «Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун аудиторлик ташкilotларига лицензия бериш тартиби тўғрисида» ги Низомга мувофиқ амалга оширилади. Ушбу Низомга асосан аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун махсус рухсатнома (лицензия) мавжуд бўлган тақдирдагина амалга оширилади, аудиторлик ташкilotларининг касб хизматлари кўрсатишлари бундан мустасно. Аудиторлик фаолиятини лицензиялаш-

ни Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги амалга оширади.

• Аудиторлик ташкилоти Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан белгиланган тартибда рўйхатдан ўтказилгандан сўнг лицензия олиш учун Молия вазирлигига қуйидаги ҳужжатлар тақдим этилади:

а) таъсис ҳужжатларнинг нотариал тасдиқланган нусхалари ва Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида давлат рўйхатидан ўтказилганлиги тўғрисида гувоҳнома;

б) штатдаги аудиторларнинг, шу жумладан бухгалтерлик халқаро сертификатиغا эга бўлган аудиторларнинг, уларнинг қонунда белгиланган энг кам сонига мувофиқ бўлган штатдаги аудитор малака сертификатлари ҳамда бухгалтер халқаро сертификатларининг тасдиқланган нусхалари;

в) меҳнат дафтарчаларининг нотариал тасдиқланган нусхалари ва асосий иш жойи бўйича штатдаги аудиторларни Низомда белгиланган штатдаги аудиторларнинг энг кам сонига тўғри келадиган миқдорда ишга қабул қилиш тўғрисидаги буйруқларнинг тасдиқланган нусхалари;

г) аудиторлик фаолиятини амалга ошириш мақсадида лицензиянинг тегишли тури учун қонун ҳужжатларида назарда тутилган миқдордаги устав капиталининг тўлик шакллантирилганлигини тасдиқлайдиган ҳужжат нусхаси;

д) аризани кўриб чиқиш учун йиғим тўланганлигини тасдиқловчи банкнинг тўлов ҳужжати.

Ушбу тақдим этилган ҳужжатларни Молия вазирлиги бир ой муддат ичида кўриб чиқиб қонунчилик талабларига мувофиқ келса аудиторлик ташкилотига лицензия бериш тўғрисида қарор қабул қилади. Шундан сўнг ташкилот аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш ҳуқуқига эга бўлади. Шунинг билан биргаликда аудиторлик ташкилотига лицензия талабларини кўяди ва бу талаблар доирасида ўз фаолиятини амалга оширади. Лицензия талаблари қуйидагилардан иборат:

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикасининг қонунига, Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари, шунингдек, бошқа қонун ҳужжатлари талаб-

ларига риоя қилиш;

– лицензия олинаётганда қонунчиликда назарда тутилган миқдорда тўлиқ шакллантирилган устав капиталига эга бўлиш;

– фақат аудиторлик фаолиятини амалга ошириш;

– фуқаролик масъулиятини суғурта қилиш полисига эга бўлиш;

– аудитор томонидан аудиторлик фаолиятини фақат битта аудиторлик ташкилотида амалга ошириш;

– штатда аудиторлар сонининг қонунчилик ҳужжатларида назарда тутилган миқдорда бўлиши;

– лицензия турига мувофиқ штатдаги аудиторларда халқаро бухгалтер сертификатининг бўлиши;

– аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида олинган ахборотнинг сир сақланишини таъминлаш;

– аудиторлик текширувлари ўтказиш бўйича шартнома мажбуриятларини ўз вақтида ва сифатли бажариш;

– аудиторлик ташкилоти раҳбари лавозимига фақат аудиторни тайинлаш;

– аудиторлик ташкилоти раҳбарининг уч йилда бир марта лицензияловчи органда аттестациядан ўтиши;

– аудиторлик фаолиятини амалга ошириш чоғида мустақилликни таъминлаш;

– ишончли аудиторлик ҳисоботи тузиш ва аудиторлик ҳулосаси бериш;

– аудиторлик ташкилотларида аудиторлар иш сифатининг ички стандартлари мавжудлиги;

– ўз почта манзили ўзгаргани тўғрисида 10 кун муддатда лицензияловчи органни хабардор қилиш;

– аудиторлик фаолияти тўғрисидаги маълумотларни ярим йилда бир марта белгиланган шаклда лицензияловчи органга тақдим этиш, шунингдек, аудиторлик фаолиятини амалга ошириш билан боғлиқ бошқа ахборотларни лицензияловчи орган талаби бўйича тақдим этиш.

Молия вазирлиги лицензияловчи орган аудиторлик ташкилотлари томонидан лицензия шартномасида назарда ту-

тилган лицензия талаблари ва шартларига риоя қилиниши устидан назоратни амалга оширади. Унга риоя қилинишини текшириш ҳар уч йилда камида бир марта амалга оширилади. Лицензия талабларини бузган аудиторлик ташкилотлари лицензиядан маҳрум бўлишлари мумкин.

Аудитор малака сертификатини олишга қўйиладиган талаблар

Аудитор малака сертификати жисмоний шахсга, башарти 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 олгандан 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 ёхуд 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 давлатлар-

нинг 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 шарти билан) олинган иқтисод 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 руҳсат берилади.

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

1) тўлдирилган аякета (махсус шаклга биноан);

2) маълумот тўғрисидаги диплом ёки иқтисод 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 мавжуд 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 вақт 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;

6) малака сертификатини бериш учун энг кам ойлик иш ҳақининг 1,5 баравари миқдорида йиғим 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 ходим-

лари 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 вазирилик 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 ижобий 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 қуйидаги 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 камида 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 тўланган йиғим харажати қайтарилмайди. Малака имтиҳонини топширмаган даъвогар малака сертификатини олиш учун малака сертификатини бериш учун йиғим тўлаши шарти билан белгиланган тартибда ҳужжатларни такроран топшириш ҳуқуқига эга.

Тижорат банкларида аудит ўтказиш Ўзбекистон Республикаси Марказий банкининг 2000 йил 24 июндаги 403-сонли қарори билан тасдиқланган «Ўзбекистон Республикаси банкларида аудит текширувларини ўтказиш тўғрисида»ги Низом-

га асосан амалга оширилади. Унга асосан Ўзбекистон Республикасининг «Банклар ва банк фаолияти тўғрисида»ги ва «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги (янги таҳрир) қонунларига асосан тижорат банклари фаолияти ҳар йили Ўзбекистон Республикаси Марказий банкнинг банкларида аудит текширувларини ўтказиш ҳуқуқини берувчи сертификатига эга бўлган аудиторлик ташкилотлари томонидан текширилиши белгилаб қўйилган.

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

Аудиторлик ташкилотлари раҳбарларини аттестациядан ўтказиш тартиби

Аудиторлик ташкилотлари раҳбарларининг фаолияти самарадорлигини ва ишчанлик малакасини баҳолаш, профессионалик даражасини ҳамда жавобгарлигини мунтазам ошириб бориш, учун аттестация қилинади. Уларни аттестациядан ўтказиш тартиби Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2007йил 1августдаги 73-сонли буйруғи билан тасдиқланган «Аудиторлик ташкилотлари раҳбарларини аттестациядан ўтказиш тўғрисидаги Низомга» мувофиқ амалга оширилади. Аттестация қилишдан мақсад аудиторлик ташкилоти раҳбарининг профессионал қобилиятлилик даражасини белгиланган талабларга мослигини; унинг ишини сифатли ташкил қилиш, шунингдек аудиторлик ташкилотини бошқариш қобилиятини ҳамда раҳбарлик касбий ахлоқ меъёрларига риоя этишини таъминлаш мақсадида ўтказилиб борилади.

Аудиторлик ташкилоти раҳбарлари уч йилда бир марта аттестациядан ўтиши шарт. Аттестациядан ўтмаган раҳбар икки йил мобайнида аудиторлик ташкилоти раҳбари сифатида фаолият юритиш ҳуқуқига эга бўлмайди.

Аттестация Идоралараро аттестация комиссияси томони-

дан ўтказилади. Унинг таркиби Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ходимлари, Адлия вазирлиги, Давлат солиқ кўмитаси ҳамда Ўзбекистон аудиторларининг республика жамоатчилиқ бирлашмалари вакилларида шакллантирилади. Аттестация комиссиясининг шахсий таркиби Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг буйруғи билан тасдиқланади. Низомга мувофиқ аттестация комиссияси камида етти аъзодан, шу жумладан, аттестация комиссияси раисидан ташкил топади.

Аттестациядан ўтаётган раҳбар аттестация комиссияси йиғилишида суҳбат шаклида ўтказилади. Аттестация комиссияси аттестациядан ўтаётган раҳбарни тақлиф этади ва у ҳақида қисқача маълумотни тинглайди.

Комиссия аъзолари аттестациядан ўтаётган раҳбарга қонунчилик ҳужжатларини, Ўзбекистонда олиб борилаётган ислохотларнинг умумиктисодий ва сиёсий жиҳатларини билиши бўйича, шунингдек бевосита лавозим мажбуриятларини бажариши юзасидан саволлар берадилар. Аттестациядан ўтказилаётган раҳбарнинг фаолияти аудиторлик ташкилоти олдида турган вазифаларнинг, лицензия талаблари ва шартларининг бажарилишини таъминлашда унинг шахсий хизматига боғлаган ҳолда, шунингдек лавозим мажбуриятларини бажариши баҳоланади.

Аттестациядан ўтаётган раҳбарнинг жавоблари асосида унинг иши натижалари ва ишбилармонлик фазилатларини муҳокама қилиб, комиссия куйидаги баҳолардан бирини беради:

- а) эгаллаб турган лавозимига лойиқ;
- б) эгаллаб турган лавозимига лойиқ эмас.

Агар аттестация комиссияси қарорига кўра раҳбар эгаллаган лавозимига лойиқ эмас деб тан олинса, ишчи орган бу ҳақда аудиторлик ташкилотига қарор қабул қилинган кундан бошлаб ўн иш куни давомида ёзма шаклда хабарнома беради. Аудиторлик ташкилоти, хабарномани олгандан кейин бир ой давомида ишчи органга раҳбарнинг эгаллаган лавозимидан озод этилгани ҳақидаги буйруқнинг нусхасини тақдим этади.

Хулоса қилиб айтиш мумкинки, аудиторлик ташкилоти раҳбарларини аттестациядан ўтказиб турилиши уларни халқаро стандартлар талабида ривожланиши учун имкониятлар яратади.

1.5. Ўзбекистон Республикасида ташқи аудитни ўтказишнинг хусусиятлари

Ҳозирги пайтда республикамиздаги аудиторлик ташкилотлари сони кўпайиб уларнинг таркиби сифат жиҳатдан ҳам ортиб бормоқда. Уларнинг сони 100дан ошиб кетди. 2008 йилга қадар аудиторлик ташкилотлари ҳаммаси бир хил тоифада бўлиб, уларнинг рейтинглари аниқланмас эди. Амалдаги Қонунчилигимизга мувофиқ улар учта тоифага бўлинади:

1. Барча хўжалик юритувчи субъектларда аудиторлик текширувини ўтказувчи аудиторлик ташкилотлари.

2. Устав капитали 500 млн. сўмдан кўпроқни ташкил этган очик акциядорлик жамиятлари, банklar ва суғурга ташкилотларидан ташқари хўжалик юритувчи субъектларда ташаббускорлик асосида ва мажбурий аудиторлик текширувларини амалга оширувчи аудиторлик ташкилотлари.

3. Факат ташаббускорлик асосида аудиторлик текширувини амалга оширувчи аудиторлик ташкилотлари.

Ўзбекистон Республикаси Давлат мулки қўмитаси ва Молия Вазирлигининг 2007 йил 12 февралдаги 01/12-18/03, 20-сон қарори билан тасдиқланган устав капиталида давлат акциялари пакети (улушлари) 50 фоиздан ортиқ бўлган корхоналарда ташқи аудитни ўтказадиган аудиторлик ташкилотлари рўйхатига аудиторлик ташкилотларини киритиш тартиби тўғрисидаги Низом ишлаб чиқилган. Ушбу Низомга мувофиқ давлат улуши 50 фоиздан ошиқ бўлган хўжалик юритувчи субъектларда аудит ўтказиш ҳукукини берадиган талаблар ўз ифодасини топган.

Мазкур Низом талабларида Аудиторлик ташкилотларини танлаш механизми, Танлашда иштирок этиш учун аудиторлик ташкилотларига қўйиладиган талаблар, Танлашда ишти-

рок этиш учун аудиторлик ташкилотлари томонидан тақдим этиладиган ҳужжатлар таркиби белгилаб қўйилган.

Танлашда қатнашиш учун биринчи ва иккинчи тоифага кирувчи аудиторлик ташкилотлари ариза беришлари мумкин. Танлашда қатнашадиган аудиторлик ташкилотлари ҳар йили 1 февралдан 25 февралгача Давлат мулки қўмитасига Низомда белгиланган тасишли ҳужжатларни тақдим этади.

Аудиторлик ташкилотларининг ҳужжатларини кўриб чиқиш учун Давлат мулки қўмитаси ва Молия вазирлиги ходимларидан иборат таркибда ишчи гуруҳи тузилади. Ишчи гуруҳнинг таркиби ва иш регламенти Давлат мулки қўмитаси ва Молия вазирлиги томонидан тасдиқланади. Ишчи гуруҳ ҳар йили 1 мартга қадар аудиторлик ташкилотлари томонидан тақдим этилган ҳужжатларни кўриб чиқади. Низомда белгиланган талабларга жавоб берувчи аудиторлик ташкилотларини аниқлайди ва ҳар йили Давлат мулки қўмитаси ва Молия вазирлигининг қўшма қарори билан тасдиқланадиган рўйхатни тузади. Ҳар йили тасдиқланадиган аудиторлик ташкилотларининг рўйхати оммавий ахборот воситалари, шунингдек Давлат мулки қўмитаси ва Молия вазирлигининг расмий интернет-сайтларида эълон қилинади.

Устав капиталида давлат акциялари пакети (улушлари) 50 фоиздан ортиқ бўлган корхоналарнинг бошқарув органлари аудиторлик ташкилотини танлаш асосида тасдиқланган рўйхатдан танлаб оладилар. Рўйхатга киритилмаган ёки рўйхатга киритилгандан кейин белгиланган талабларига номувофик бўлган аудиторлик ташкилотлари томонидан устав капиталида давлат акциялари пакети (улушлари) 50 фоиздан ортиқ бўлган корхоналарда аудиторлик текширувларини ўтказишга йўл қўйилмайди.

Танлашда иштирак этиш учун аудиторлик ташкилотига қўйидаги талаблар қўйилади:

а) барча хўжалик юритувчи субъектларда аудиторлик текширувини ўтказиш ёки ташаббус тарздаги ва банклар, суғурта ташкилотлари ва очиқ акциядорлик жамиятларидан ташқари хўжалик юритувчи субъектларда мажбурий аудиторлик

текширувини ўтказиш бўйича аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензиянинг мавжудлиги;

б) аудиторлик ташкилоти раҳбари ва штатдаги аудиторларда амалда бўлган аудиторлик сертификатларининг (ариза берилган пайтда) мавжудлиги;

в) аудиторлик фаолияти соҳасида камида 2 йиллик тажрибага эга бўлиши;

г) аудиторлик ташкилотидида қимматли қоғозлар бозори соҳасида малакага эга бўлган камида битта мутахассиснинг мавжудлиги (малака мазкур ихтисослик бўйича маълумотга эга бўлиши ёки қимматли қоғозлар бозори мутахассиси малака аттестатининг мавжудлиги ёки ушбу соҳада иш тажрибасига эга бўлиши билан тасдиқланади);

д) фуқаролик жавобгарлиги суғурта полисининг мавжудлиги;

е) Ўзбекистон Республикаси молия вазирининг 2006 йил 21 августдаги 76-сонли буйруғи билан тасдиқланган 4-сонли аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти «Аудиторлик ташкилотларининг ички стандартларига қўйиладиган талаблар»га мувофиқ ички стандартларнинг мавжудлиги.

Танлашда иштирок этиш учун аудиторлик ташкилоти ишончли тасдиқланган ҳолда Давлат мулки қўмитасига қуйидаги ҳужжатларни тақдим этади:

а) барча хўжалик юритувчи субъектларда аудиторлик текширувини ўтказиш ёки ташаббус тарздаги ва банклар, суғурта ташкилотлари ва очиқ акциядорлик жамиятларидан ташқари хўжалик юритувчи субъектларда мажбурий аудиторлик текширувини ўтказиш бўйича аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензиянинг нусхаси;

б) аудиторлик ташкилоти раҳбари ва штатдаги аудиторларнинг аудиторлик сертификатларининг нусхалари;

в) қимматли қоғозлар бозори соҳасида малакага эга эканлигини тасдиқловчи маълумоти тўғрисида диплом ёки қимматли қоғозлар бозори мутахассиси малака аттестати ёки меҳнат дафтарчасидан нусхалар;

г) фукаролик жавобгарлиги сугурта полисининг нусхаси;
д) аудиторлик ташкилоти раҳбари томонидан тасдиқланган ички стандартлар рўйхати.

Умуман аудиторлик ташкилотларининг⁴ ушбу тартибда танлаш механизми Ўзбекистондаги аудиторлик хизмати бозорида рақобат мухитини яхшилайти ҳамда уларни аудиторлик хизмат кўрсатиш сифатининг ошишига олиб келади.

1.6. Ўзбекистон Республикасидаги корхоналарда ички аудит хизматини ташкил қилиш хусусиятлари

Ички аудит – корхона Кузатув кенгашининг қарори билан ташкил этиладиган корхонанинг ички аудитни амалга оширадиган таркибий бўлинмаси ҳисобланади. У корхона бошқарувининг ижро этувчи органи ва таркибий бўлинмалари томонидан Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларига, таъсис ҳужжатларига ва ички ҳужжатларга риоя қилинишини, маълумотларнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботда ақс эттирилишининг тўлиқчилигини текширади. Мониторинг олиб бориш йўли билан улар ишини доимий назорат қилиб боради ва уларнинг фаолиятига баҳо беради,

Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сон қарорига мувофиқ “Корхоналарда ички аудит хизмати тўғрисида”ги Низом тасдиқланди. Мазкур Низом Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Қимматли қоғозлар бозорини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида» 2006 йил 27 сентябрдаги ПҚ-475-сон қарорига мувофиқ активларининг баланс қиймати 1 млрд. сўмдан ортиқ бўлган корхоналарда ички аудитни ташкил этишга қўйиладиган ягона талабларни ҳамда унинг ишини ташкил этишнинг методологик асосларини белгилаб берди. Бундан тижорат банклари ва бюджет ташкилотлари мустаснадир.

Ички аудит хизмати раҳбарини ва унинг ходимларини лавозимга тайинлаш ва эгаллаб турган лавозимидан озод этиш, корхона кузатув кенгашининг қарорларига мувофиқ амалга оширилади ҳамда уларга иш ҳақи миқдорини ва бошқа тў-

ловларни белгилайди. Ички аудит корхона кузатув кенгашига бевосита бўйсунди

Корхона ва ташкилотларда ички аудит ўзига хос вазифа ва функцияларни бажаради Қуйидагилар ички аудит хизматининг асосий вазифалари бўлиб ҳисобланади:

– кузатув кенгашини ишончли ахборот билан таъминлаш ва ички аудит амалга оширилиши натижалари бўйича корхона фаолиятини такомиллаштиришга доир таклифларни тайёрлаш;

– ички аудит жараёнида аниқланадиган камчиликларни бартараф этиш юзасидан корхона бошқарув органларига тавсияларни тезкорлик билан киритиш, уларнинг бартараф этилишини назорат қилиш.

Ички аудит хизматининг асосий функциялари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

– ҳар йили корхонанинг кузатувчи кенгаши томонидан тасдиқланадиган режага мувофиқ тегишли текширишлар ўтказиш йўли билан ички аудитни амалга ошириш (ҳар чорақда ва ҳисобот йили яқунлари бўйича);

– тузиладиган ҳўжалик шартномаларининг қонун ҳужжатларига мувофиқлиги юзасидан экспертиза ўтказиш;

– бухгалтерия ҳисобини юритишда ва молиявий ҳисоботни тузишда корхонанинг таркибий бўлинмаларига методик ёрдам бериш, уларга молия, солиқ, банк қонунлари ва бошқа қонун ҳужжатлари масалалари бўйича маслаҳатлар бериш;

– техник топшириқларни ишлаб чиқишда, ташқи аудиторлик ташкилотларининг таклифларини баҳолашда ҳамда аудиторлик текширишларини ўтказиш учун ташқи аудиторлик ташкилотини танлашда тавсияларни тайёрлашда корхонанинг кузатувчи кенгашига кўмаклашиш каби функцияларни бажаради.

Ички аудитни амалга ошириш давомида пайдо бўладиган масалалар бўйича корхонанинг ҳужжатларини (раҳбарнинг буйруқлари, фармойишлари, бошқарув органлари қарорлари, маълумотномалар, ҳисоб-китоблар, зарур ҳужжатларнинг тасдиқланган нусхалари ва бошқа ҳужжатларни), корхона мансабдор ва масъул шахсларидан оғзаки ва ёзма тушунти-

ришлар олиш ҳуқуқига эгадир. Ички аудит текшириш ўтказиш жараёнида корхонанинг тегишли мутахассисларини жалб этиш мумкин.

Ички аудит молия ва статистика ҳисоботи кўрсаткичларининг ишончилигини текширади ва текшириш объектлари бўйича ҳисоботлар тузади ҳамда уни амалга оширишда олинган ахборотнинг махфийлигига риоя қилади. Корхонага унинг мансабдор шахслари ва бошқа ходимлари томонидан зарар етказилганидан далолат берувчи ҳолатлар аниқланган тақдирда бу ҳақда дарҳол корхонанинг кузатув кенгашига хабар беради ва уни аудиторлик ҳисоботида тегишли ёзувни қайд этади. Ички аудит активларни инвентаризациядан ўтказишда ва қонунда белгиланган тартибда унинг ўз вақтида амалга оширилишини назорат қилишда иштирок этади.

Корхона ва ташкилотларда ички аудитни ташкил қилиш ва уни амалга ошириш ички аудит тўғрисидаги Низомга мувофиқ амалга оширилади. Ички аудит хизматида қўйиладиган талаблар қуйидагилар ҳисобланади:

➤ ички аудит хизмати ходимлари охириги ўн йилнинг камида икки йилида бухгалтерия ҳисоби, аудит, молия ёки солиқ назорати соҳасида амалий (шу жумладан, ўриндошлик бўйича) иш стажига эга бўлиши ва қуйидаги талаблардан биттасига жавоб бериши керак:

➤ аудиторнинг малака сертификатига эга бўлиш;
➤ Ўзбекистон Республикаси олий таълим муассасаларида ёхуд Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларига мувофиқ, Ўзбекистон Республикасидаги таълимга тенглиги эътироф этилган хорижий давлат таълим муассасасида олинган олий иқтисодий маълумотга эга бўлиш.

Ички аудит хизмати ходимларини сертификатлаш тартиби аудиторларнинг республика профессионал жамоатчилик бирлашмалари томонидан, Ўзбекистон Республикаси Молия ва зирлиги билан келишган ҳолда белгиланади.

Ички аудит хизмати ходимларининг сони ички аудит мақсадларига самарали эришиш ва вазифаларини ҳал этиш учун старли бўлиши керак ҳамда корхонанинг кузатув кенгаши томонидан сертификацияланган икки нафардан кам бўлмаган ички аудитордан иборат этиб белгиланади. Ички аудит хизматига ички аудитор сертификатига эга бўлган унинг раҳбари бошчилик қилади. Ҳар йили ички аудит хизмати раҳбари ички аудит хизмати харажатларининг йиллик сметасини тузади ва уни тасдиқлаш учун корхонанинг кузатувчи кенгашига тақдим этади. Ички аудит хизмати ходимлари корхона кузатув кенгаши томонидан ҳар йили аттестациядан ўтказилиб турилади.

Ўтказилган ички аудит яқунлари бўйича, ички аудит раҳбари томонидан имзоланадиган йиғма ҳисобот тузилади. Ҳисобот таркиби икки қисмдан иборат бўлади. Таҳлилий ва яқуний қисмларни ўз ичига олади.

Ҳисоботнинг таҳлилий қисмида куйидаги кўрсаткичлар акс эттирилади:

1) бизнес-режа бажарилишини текшириш натижалари унинг бажарилишининг миқдор ва сифат кўрсаткичлари таҳлили;

2) корпоратив бошқариш принципларига риоя қилинишини;

3) бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобнинг ҳолатини;

4) солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар тўғри ҳисоблаб чиқилиши ва тўланишини;

5) молия-хўжалик фаолиятини амалга оширишда қонун ҳужжатларига риоя этилишини;

6) активларнинг ҳолатини;

ички назоратнинг ҳолатини текшириш ва уларнинг мониторингини олиб бориш йўли билан фақат ички аудит хизмати ходимлари томонидан амалга оширилади.

Ҳисоботнинг яқуний қисмида корхонанинг ижро этувчи органи ва таркибий бўлинмалари фаолиятига, шунингдек,

ликвидлигига умумий баҳо беради. Аниқланган четга чиқишлар ва қонунни бузишларни бартараф этиш бўйича ички аудит хизматининг тавсияларини ҳамда корхонанинг молия-хўжалик фаолияти самарадорлигини оширишга, корпоратив бошқаришни такомиллаштиришга доир умумлаштирилган таклифларни ўз ичига олади.

Йиғма ҳисобот ички аудит яқунлангандан кейин 10 кун мобайнида тугалланиши зарур ва ушбу ҳисоботлар бевосита корхонанинг кузатув кенгашига унинг кўриб чиқиши ва кейинчалик тасдиқлаши учун тақдим этилади. Ҳисоботлар нусхалари тасдиқлангандан кейин корхона ижро этувчи органига тақдим қилинади.

Корхонанинг ижро этувчи органи ички аудит натижасида аниқланган камчиликларни бартараф этиш чора-тадбирларини кўради. Ички аудит хизмати текшириш давомида аниқланган қонун бузилишларини бартараф этиш, шунингдек, умуман корхонанинг молия-хўжалик фаолияти самарадорлигини ошириш бўйича чора-тадбирларнинг ўз вақтида ва зарур даражада бажарилиши устидан назорат ўрнатиши керак.

Ички аудит хизмати ходимларига тақдим этилган ёки улар томонидан хизмат вазифаларининг бажарилиши муносабати билан уларга маълум бўлган корхонанинг сирини ташкил этадиган ахборотнинг махфийлигига риоя қилади ва олинган ҳужжатларнинг сақланиши ва қайтарилишини таъминлайдилар. Улар аудиторлик текширишлари давомида аниқланган қонунни бузишларни бартараф этиш ва корхонанинг молия-хўжалик фаолияти самарадорлигини ошириш юзасидан кўрилган чора-тадбирларга баҳо берилиши учун жавобгар ҳисобланадилар.

Корхонанинг кузатув кенгаши ҳар чоракда ички аудит хизматининг текширишлар натижалари тўғрисидаги ҳисоботини эшитади, аниқланган камчиликларни бартараф этиш ва корхонанинг молия-хўжалик фаолияти самарадорлигини ошириш юзасидан чора-тадбирлар кўради.

Ички аудит хизмати ходимларини сертификатлаш тартиби

Ички аудит хизмати ходимларини сертификатлаштириш тартиби Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 12.05.2012 й. N 2361сон билан рўйхатга олинган ҳамда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 02.04.2012 йилдаги №90 сон буйруғи билан “Ички аудит хизмати ходимларини сертификатлаш тартиби тўғрисида” Низомга мувофиқ амалга оширилади. Мазкур низомда Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сонли «Устав фондида давлат улуши бўлган корхоналарнинг самарали бошқарилишини ва давлат мулкининг зарур даражада ҳисобга олинишини таъминлаш чора-тадбирлари тўғрисида»ги қарорига (Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2006 й., 42-сон, 417-модда) мувофиқ, ички аудитор сертификатини бериш, амал қилишини узайтириш, тугатиш, бекор қилиш, қайта расмийлаштириш ва дубликатини бериш қоидалари ва тартиблари белгилаб қўйилган.

Ички аудитор сертификати - ички аудит хизматида фаолият олиб бориш учун ички аудиторнинг профессионал малакасини тасдиқловчи ҳужжат ҳисобланади. Сертификат даъвогар томонидан малака имтиҳони муваффақиятли топширилган тақдирда, аудиторларнинг республика профессионал жамоат бирлашмалари томонидан беш йил муддатга берилади.

Ички аудитор сертификат олинган йилдан кейинги йилдан бошлаб ҳар йили малака ошириш курсларидан ўтиши шарт. Малака ошириш махсус таъсис этилган, Давлат тест маркази томонидан рухсатномага эга бўлган нодавлат таълим муассасаларида амалга оширилади.

Ўқув марказлари:

аудиторларнинг жамоат бирлашмалари томонидан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги билан биргаликда

тасдиқланган ички аудиторларни тайёрлаш дастури (бундан кейинги ўринларда тайёрлов дастури деб юритилади) бўйича 80 соатли махсус ўқув курсларини ҳамда, ички аудиторлар учун малака ошириш дастури бўйича 20 соатли курсларни ташкил этади;

сертификат бланкига сертификат эгасининг ҳар йили малака ошириш курсини ўтаганлигини тасдиқловчи ёзув кирилади;

Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигига ҳар чорақда, кейинги ойнинг 10-санасидан кечиктирмай сертификат эгасининг малака ошириш курсини ўтаганлиги тўғрисида ахборот тақдим этади.

Аудиторларнинг жамоат бирлашмалари:

– имтиҳон ўтказишни ташкил қилади, шунингдек ўзларининг веб-сайтларига имтиҳон ўтказиш санаси, вақти ва жойи тўғрисидаги ахборотни жойлаштиради;

– тайёрлов дастури асосида тест саволларини ва жавоб вариантларини тузади ҳамда уларни имтиҳон ўтказиш санасидан йигирма кун олдин Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигига тақдим этади;

– ўқув марказларида ўқув жараёни тайёрлов ва малака ошириш дастурлари асосида ташкил этилганлигини назорат қилади;

– даъвогарларни имтиҳонга қўйиш ёки рад этиш тўғрисида қарор қабул қилади;

– Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигига имтиҳон ўтказилган санадан бошлаб ўн беш кундан кечиктирмай имтиҳон натижалари бўйича даъвогарларга берилган сертификатлар тўғрисида ахборот тақдим этади.

Ички аудитор сертификатини олиш учун давогарга имтиҳон топшириш учун қуйидаги малака талаблари қўйилади:

– олий иқтисодий маълумотга, шунингдек хорижий давлатнинг олий таълим муассасалари томонидан берилган ва қонун ҳужжатларига мувофиқ Ўзбекистон Республикасидаги

олий таълимга эквивалент деб эътироф этилган олий иқтисодий маълумотга ҳамда олий таълим муассасасини тугаллаганидан сўнг охириги ўн йилнинг камида икки йилида бухгалтерия ҳисоби, аудит, солиқ маслаҳати, молия ёки солиқ назорати соҳасида ёхуд шу соҳаларда дарс бериш бўйича амалий иш стажига (шу жумладан, ўриндошлик бўйича) эга бўлиш;

иқтисодий бўлмаган олий маълумотга, шунингдек хорижий давлатнинг олий таълим муассасалари томонидан берилган ва қонун ҳужжатларига мувофиқ Ўзбекистон Республикасидаги олий таълимга эквивалент деб эътироф этилган иқтисодий бўлмаган олий маълумотга ҳамда олий таълим муассасасини тугаллаганидан сўнг охириги ўн йил ичида камида уч йиллик аудитор, аудитор ёрдамчиси, бухгалтер, ревизор, солиқ маслаҳатчиси, солиқ инспектори, ички аудитор хизмати ходими сифатида иш стажига (шу жумладан, ўриндошлик асосида) эга бўлиш;

– ўқув марказларида махсус тайёрлов курсини ўтаганлик.

Қуйидаги сертификатлардан бирига эга бўлган даъвогарларга махсус тайёрлов курсини ўтамаган бўлса ҳам имтиҳон топширишга руҳсат берилади:

– аудиторнинг малака сертификати (ариза берилган санада мазкур сертификатнинг амал қилиш муддати тугашига 6 ойдан кўп вақт қолган бўлса);

– солиқ маслаҳатчиси малака сертификати;

– бухгалтер халқаро сертификати (САР – Сертификатланган бухгалтер-амалиётчи, СІРА - Сертификатланган халқаро профессионал бухгалтер ва бошқалар), бухгалтер халқаро сертификати олинган йилдан кейинги йилдан бошлаб, ҳар йили малака оширганлигини тасдиқловчи гувоҳнома мавжуд бўлса.

Давогар ички аудитор сертификатини олиш учун ўрнатилган тартибда ариза тақдим этилади ва бу аризага қуйидаги ҳужжатлар илова қилинади:

- белгиланган шаклга мувофиқ тўлдирилган анкета;
- паспорт нусхаси;
- олий маълумот тўғрисидаги дипломнинг нотариал ёки уни берган олий таълим муассасаси томонидан тасдиқланган нусхаси;
- меҳнат дафтарчасидан нотариус ёки иш берувчи томонидан тасдиқланган кўчирма;
- иккита фотосурат (3 x 4 см ўлчамда);
- махсус тайёрлов курсини ўтаганлиги тўғрисидаги гувоҳноманинг асл нусхаси ёки аудитор ёки солиқ маслаҳатчиси малака сертификатининг нусхаси ёхуд бухгалтер халқаро сертификатини олган йилдан кейинги йилдан бошлаб, бухгалтер халқаро сертификати эгасининг ҳар йили малака оширганлигини тасдиқловчи гувоҳноманинг ва бухгалтер халқаро сертификатининг нотариал ёки сертификат берган ташкилот томонидан тасдиқланган нусхаси;

аризани кўриб чиқиш учун энг кам иш ҳақининг бир баравари миқдорида йиғим тўланганлиги тўғрисида банк тўлов ҳужжати. Махсус тайёрлов курсини тугатган санадан бошлаб ҳужжатларни топшириш санасигача бўлган вақт оралиғи бир йилдан кўп бўлмаганда гувоҳнома ҳақиқий ҳисобланади.

Аудиторларнинг жамоат бирлашмалари имтиҳон топширишга рухсат берилган даъвогарларга имтиҳон ўтказилади-ган санадан камида ўн беш кун олдин имтиҳон ўтказиш санаси, вақти ва жойи тўғрисидаги хабарномани аудиторларнинг жамоат бирлашмалари веб-сайтларига жойлаштиради ҳамда даъвогарнинг анкетада кўрсатилган манзилига почта орқали ёки электрон хабар кўринишида юборади.

Даъвогарлар имтиҳон топширишга паспорти билан киритилади. Паспорти бўлмаган ёки имтиҳонга кечиккан даъвогарлар имтиҳонга келмаган деб ҳисобланади ҳамда имтиҳон топширишга рухсат берилган навбатдаги шахслар рўйхатига киритилади. Даъвогар аудиторларнинг жамоат бирлашмала-

рига ҳужжатларни топширган санадан бошлаб икки мартаба имтиҳон топширишга келмаган тақдирда, даъвогар томонидан тақдим қилинган ҳужжатлар қайтариб юборилади. Ҳужжатлар Низомга асосан назарда тутилган тартибда қайта тақдим этилиши мумкин. Имтиҳон уч соат ичида ёзма шаклда тест ўтказиш йўли билан ўтказилади. Имтиҳон саволлари тайёрлов дастури бўйича тузиладиган 60 та тест саволидан иборат бўлади. Даъвогарга ҳар бир тўғри жавоб учун 1 балл, нотўғри жавоб учун ёки жавоб бўлмаса 0 балл қўйилади. Тест натижаларини ижобий деб тан олиш учун асос бўлиб ҳисобланадиган тўғри жавоблар миқдори имтиҳон тестларидаги мавжуд саволлар миқдорининг камида 75 фоизини ташкил этиши керак. Имтиҳон натижалари комиссия томонидан имтиҳон ўтказилгандан сўнг икки кун ичида эълон қилинади.

Имтиҳон натижалари комиссия баённомаси билан расмийлаштирилади ва аудиторларнинг жамоат бирлашмаларига топширилади. Сертификат имтиҳонда қатнашиш учун ариза топширилган аудиторларнинг жамоат бирлашмаси томонидан берилади. Сертификат имтиҳон комиссиясининг баённомалари олингандан сўнг ўн кун ичида расмийлаштирилади ва сертификат эгасига ёки нотариал тасдиқланган ишончнома асосида бошқа шахсга ички аудиторлар реестрига имзо қўйдириш орқали берилади.

1.7. Аудитнинг шакллари

Мажбурий аудит ўтказиладиган хўжалик юритувчи субъектлар қонунда белгилаб қўйилган. Мазкур корхоналарда ҳар йили бир марта мажбурий аудиторлик текшируви ўтказишга мажбурдирлар (1.5-жадвал). Ташаббус аудити эса хўжалик юритувчи субъектларнинг қарори билан ўтказилади. Мамлакатимизда мажбурий аудит Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуннинг 10-моддасига мувофиқ куйидаги 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 ташқари фондлар;
- устав фондида давлатга тегишли улуш бўлган хўжалик юритувчи субъектлар.

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 қонунлар ва Ўзбекистон Республикаси ҳукумати қарорлари бўйича Иқтисодий субъектларни йиллик мажбурий аудиторлик текширишининг мезонлари

1.5 - жадвал

Иқтисодий субъектларнинг бухгалтерия (молиявий) ҳисоботи куйидаги 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 очик 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, уларнинг бошқарув компаниялари;
	Шақлланиш манбалари юридик ва жисмоний шахслар ихтиёрий бадаллари бўлмиш хайрия фондлари ва бошқа ижтимоий фондлар:
	Маблағларнинг ҳосил бўлиш манбалари қонун ҳужжатларида назарда тутилган, юридик ва жисмоний шахслар томонидан қилинадиган мажбурий ажратмалар бўлмиш бюджетдан ташқари фондлар:
3. Иқтисодий субъект Низом фондини шакллантириш манбалари	Устав фондида давлатга тегишли улуш бўлган хўжалик юритувчи субъектлар.
	Низом капиталлида (Низом жамғармасида) хорижий инвестицияларга тегишли улуш бўлган хўжалик юритувчи субъектлар

Ўзбекистон Республикасининг «Акциядорлик жамиятлари тўғрисида»ги 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 тек-

шириш ва унинг тўғрилигини тасдиқлаш учун ушбу жамият ва унинг иштирокчилари билан мулкый 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 ташкилотлари ҳамкорлигининг бошқа асосий йўналиши акциядорлик жамияти қўшимча маблағларни (инвестицияларни) жалб этиш учун акцияларнинг янги (қўшимча, иккиламчи) эмиссиясини чиқариш чоғида қимматли қоғозлар эмиссияси проспектига киритиладиган ахборотларни ва ҳужжатларни аудиторлик ҳулосаси билан тасдиқлашдир.

Қимматли қоғозлар эмиссияси амали қуйидаги босқичлардан иборат:

- эмитентнинг (акциядорлик жамияти) қимматли қоғозлар чиқариш тўғрисида қарор қабул қилиши;

- эмитентнинг қимматли қоғозлар эмиссияси проспектини тайёрлаш ва тасдиқлаш;

- қимматли қоғозларни асослаш учун 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

ташкilotи (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 хўжалик 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 ташкilotлари (аудиторлар) билан ҳамкорликнинг учинчи йўналиши иккинчисидан шунтиқа келиб чиқади. Агар акциядорлик жамияти қимматли қоғозни чиқарган бўлса, у қимматли қоғозлар бўйича ҳисобот тузиши лозим.

Қимматли қоғозларнинг эмитентлари томонидан қимматли қоғозлар чиқариш якуналари тўғрисидаги ҳисоботларни ва қимматли қоғозлар бўйича йиллик ҳисоботларни тузиш ва тақдим этиш тартиби Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг «Қимматли қоғозларнинг эмитентлари томонидан қимматли қоғозлар чиқариш якуналари 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 якуналари тўғрисидаги ҳисо-

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

Акциядорлик жамиятларининг акция чиқариш яқунлари тўғрисидаги ҳисоботларни тақдим этишда уларнинг тузилиш 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 кимматли қоғозларни чиқариш яқунлари 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 календарь йили тугагандан сўнг рўйхатга олувчи органларга навбатдаги чорак (йиллик) бухгалтерия ҳисоботини тақдим этиш учун белгиланган муддатда жамиятни таъсис этиш чоғида акция чиқариш яқунлари тўғрисида ҳисобот тақдим этишга мажбурдир.

Давлат корхоналарини хусусийлаштириш натижасида ташкил этилган акциядорлик жамиятлари дастлабки Низом капиталини кўнайтириш (ўзгартириш) тўғрисида қарор қабул қилинган ҳолдагина рўйхатга олувчи органларга акциядорлик жамияти тузилиши чоғида чиқарилган акциялар яқунлари тўғрисида ҳисобот тақдим этади. Бу ҳисобот навбатдаги чорак (йиллик) бухгалтерия ҳисоботини тақдим этиш учун белгиланган муддатда тақдим этилади. Қимматли қоғозларни чиқариш яқунлари тўғрисидаги ҳисобот аудиторлик ташкилоти (аудитор) томонидан тасдиқланмайди.

Акциядорлик жамияти ҳар йили тайёрлаши лозим бўлган бошқа ҳужжат – қимматли қоғозлар бўйича йиллик ҳисобот аудиторлик ташкилоти 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) ҳисоботига аудиторлик хулосасисиз амалга оширилмайдиган бўлса, бундай ҳолларда ўтказиладиган аудиторлик текширишини мажбурий деб ҳисоблаш мумкин.

Бундай текширишлар икки ҳолатда ўтказилади:

- иқтисодий субъект янги ташкил этилаётган тижорот банкининг акциядори (пайчиси) бўлишга ҳаракат қилганда шу иқтисодий объект фаолияти йиллик ҳисоботига аудиторлик хулосаси зарур бўлганда. Бу ҳолатда аудиторлик хулосасининг зурурлиги банкнинг Низом фондига қўшиладиган улушни тўлаш фоизига, 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 рух-

сати билан, прокурор, суд ва арбитраж суди Ўзбекистон Республикасининг процессуал қонунларига мувофиқ аудиторга ёки аудиторлик ташкилотига қуйидаги ҳолларда хўжалик юритувчи субъектда аудиторлик текшириши ўтказишни топшириши мумкин:

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

- фуқаролик ишини 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 ташкилоти) 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 тўғрисида”ги қонунда аудиторга қуйидаги ҳолларда аудиторлик текшириши ўтказиш тўғрисидаги топшириқни рад этиш ҳуқуқи берилган:

- текширилаётган хўжалик юритувчи субъектларга зарур ҳужжатлар тақдим этилмаганда;

- текшириш ўтказишни топширган давлат органлари аудитор ва унинг оила аъзоларига нисбатан хавф мавжуд 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.

Хўжалик юритувчи субъект аудиторлик ташкилоти 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, конун ҳужжатларида назарда тутилган тартибда ўтказилиши мумкин.

Ташаббус тарзидаги аудиторлик текширувининг предмети, муддатлари ва бошқа шартлари аудиторлик текширувининг буюртмачиси билан аудиторлик ташкилоти ўртасида 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.

Савол ва топшириқлар:

1. «Аудит» тушунчасига таъриф беринг.
2. «Аудиторлик ташкилоти» тушунчасига таъриф беринг.
3. «Катта тўртлик» аудиторлик компанияларининг номларини келтиринг.
4. Аудиторлик фаолиятининг мақсади ва вазифалари нималардан иборат.
5. Аудитор ва аудиторлик ташкилотининг мустақиллигини тушунтириб беринг.
6. Аудитнинг тамойиллари нимадан иборат?

7. Ташқи ва ички аудитнинг фарқларини изоҳлаб беринг.
8. Аудитни вужудга келиш тарихи тўғрисида тушунча беринг.
9. Назорат тизимида аудиторлик фаолиятининг зарурлиги нимадан иборат?
10. Молиявий назоратнинг функциялари^{га} нималар киради?
11. Аудит ва тафтиш ўртасидаги фарқни таснифлаб беринг.
12. Аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асослари нималардан иборат?
13. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини лицензиялаш тартиби қандай амалга оширилади? Малака сертификати^{га} қўйладиган талаблар нималардан иборат?
14. Ўзбекистонда аудиторлик ташкилотларини ташкил этиш хусусиятлари, уларнинг тоифалари қандай?
15. Аудиторлик ташкилотлари раҳбарларини аттестациядан ўтказиш тартиби қандай тартибда амалга оширилади?
16. Аудиторлик ташкилотлари рейтингини аниқлаш тартиби тўғрисида тушунча беринг. . .
17. Устав капиталида давлат улуши 50% дан ортиқ бўлган ташкилотларда аудит ўтказишга қўйладиган талаблар қандай амалга оширилади? Тақдим этиладиган ҳужжатларнинг рўйхатини айтинг.
18. Ўзбекистон Республикасида ички аудитни ташкил қилиш хусусиятлари нимадан иборат?
19. Мажбурий ва ташаббусли аудит ва улар ўртасидаги фарқларини таърифлаб беринг.
20. Давлат органларининг топшириқлари бўйича мажбурий аудит қандай амалга оширилади?

П БОБ. АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТИ ВА АУДИТОРЛАРНИНГ ҲУҚУҚЛАРИ, ЖАВОБГАРЛИГИ, АУДИТОРЛИК СТАНДАРТЛАРИ, АУДИТНИНГ АХЛОҚИЙ МЕЪЁРЛАРИ

2.1. Аудит ўтказишда томонлар ўртасида вужудга кела-

диган ҳукукий муносабатлар

Аудит молиявий назоратнинг бир қисми ҳисобланади. Лекин молиявий назорат фақат унинг вазифаси ҳисобланмайди. Молиявий назорат вазифаларини давлат хизматининг бошқа органлари ҳам бажаради. Масалан, бюджетта пул тушумини назорат қилиш Давлат Солиқ қўмитаси, Ўзбекистон Республикаси прокуратураси ҳузуридаги солиққа оид жиноятчиликка қарши кураш департаментининг вазифасидир. Бюджет маблағларининг сарфланишини назорат қилиш Молия вазирлигининг назорат ва тафтиш бошқармасига топширилган, шунингдек, бюджетдан ташқари фондларнинг кенг тармоқ тизимига тегишли хўжалик тўловлари бўйича 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 хўжалик тизими молиявий фаолиятининг фақат ўзига тегишли соҳасини назорат қилади. Аудиторлар бу хизматларнинг ўрнини боса олмайди, аудиторларнинг ўз вазифаси бўлиб, бу далолат беришдан иборат .

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунда аудитнинг иктисодий-ҳукукий 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 ўзига хос бўлиб улар долзарб масалалардир. Ҳақиқатан аудитни ўтказишда аудиторлар ва уларнинг миждозларининг ҳуқуқлари ва бурчларини амалга ошириш механизми амалда санаб кўрилиши, умуман ҳукукий иктисодиётни барпо этиш доирасида пухталаштирилиши зарур. Гап шундаки, аудиторлик хизмати кўрсатиш чоғида томонлар ўртасида вужудга келадиган ҳукукий муносабатлар хўжалик юритувчи субъектларнинг кўпчилиги учун мураккабдир. Бу соҳада мамлакатимизда тажриба камлиги сабабли кўплаб муаммолар туғдириши табиийдир.

Аудиторлар кўп ҳолларда бу ҳукукий муносабатларни пудрат шартномаси шартларидан иборат деб ҳисоблайдилар.

Ушбу хизматларга буюртмачи-хўжалик юритувчи субъект маъмурияти, акциядорлар ёки ишгирокчилар (камдан-кам ҳолларда учинчи шахслар: банклар, ҳуқуқни муҳофаза қилиш органлари), шунингдек, бу хизматнинг ижроچиси – мустақил аудиторлик ташкилоти мавжуд: ижрочи маълум ҳақ эвазига буюртмачига хизмат кўрсатади, демак улар пудрат шартномасига хос барча ўзаро муносабатлар бор, деб ҳисоблайдилар, чунки аудитни амалга ошириш чоғида миқоз билан аудиторлик ташкилотлари ўртасида вужудга келадиган муносабатлар пудрат шартномаси схемаси бўйича вужудга келадиган ҳуқуқий муносабатлардан тубдан фарқ қилади. Бу қўшимча хизматлар (бизнес режалари тузиш, ҳисобни қайта тиклаш, тартибга солиш ва бошқалар)дир.

Аудитор (ижрочи) ўз мақомига кўра миқозини, яъни текшириладиган хўжалик юритувчи субъектни (буюртмачини) назорат қилиши лозим. Бу уларнинг ўзаро муносабатидаги энг муҳим жиҳатдир. Текшириладиган хўжалик юритувчи субъектга ўтказилган текшириш сифатини баҳолаш ҳуқуқи берилмаган (берилиши мумкин эмас). Шунинг ўзи аудиторлик хизмати кўрсатиш шартномасининг пудрат шартномасидан асосий фарқидир. Ўз-ўзидан равшанки, аудит ўтказишга шартнома билан пудрат (хизмат) шартномаси ўртасида фуқаролик ҳуқуқий кўринишидаги барча шартномалар каби ўхшашликлар бор. Лекин жиддий тафовутлар ҳам мавжуд. Шулардан бири ўтказилган текшириш сифатини баҳолаш ҳуқуқидир. Қонунга мувофиқ бу ҳуқуқ фақат лицензияландиган органга, шунингдек, судга, арбитраж судига ва ҳолис судгагина берилган. Бундай имконият аудит бўйича бажарилган ишларни қайта текширишни махсус ташкил этиш натижаларига кўра пайдо бўлади. Бу эса мустақил аудитнинг асосий шартларидан биридир.

Шу шарт туфайли аудиторлик хизмати кўрсатиш тўғрисидаги шартномага аудитор ҳулосасидаги фикрлардан қатъий назар миқоз ҳақ тўлаши шартлиги киритилади. Назорат ишлари бажарилгани ҳақидаги маълумот эса аудиторлик ҳулосасини миқозга топшириш билан тасдиқланади.

Аудиторлар (аудиторлик ташкилотлари)нинг ҳуқуқ ва бурчлари масалаларида бир неча ҳуқуқий тамойилларга асосланиш лозим, «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунда ана 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 муносабатлар билан боғлиқдир.

Эҳтиёткорлик тамойили. 90-сон АФМСнинг 6-бандида «Хўжалик юритувчи субъект (бюджетмачи) кўрсатилган касбга доир хизматлар нагижалари тўғрисидаги ҳисобот маълумотлари бўйича ўз хулосаларини чиқаришга ҳақлидир» – деб белгилаб қўйилган.

Халқаро тажрибада аудитга ахборот рискинни камайтириш жараёни деб қаралади. Улар аудитор молиявий ҳисоботнинг муғлак тўғрилигига кафолат бўла олмайди, деб ҳисоблайдилар. Аудитор ўз фаолияти жараёнида хўжалик юритувчи субъект маъмуриятига бу ҳисоботта муайян ўзгартиришлар киритишни тавсия қилиб, ахборот риски даражасини имкони борича камайтиради, сўнгра вужудга келган вазиятга қараб аудиторлик хулосаси учун мос келадиган баённи танлайди. Аудитор, мижоз ҳам, учинчи шахслар кутганидек, аудитни старлича 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 тажриба ва малакасига, профессионал мулоҳаза юритиш қобилиятига боғлиқдир.

Бошқаларнинг хатти-ҳаракатлари учун масъулият тамойили. Аудитор фаолиятининг миллий стандартида кўрсатилган шахсий ва моддий мустақиллик тамойилларига риоя қилганда, текширувчига аудиторлик текширишида иштирок этишга мустақил ёки бошқа аудиторлик ташкилотларида ишлаётган аудиторларни, экспертларни ва бошқа мута-

хассисларни шартнома асосида жалб этиш ҳуқуқи берилган. Бошқа ҳаракати учун масъулият тамойили шундан иборатки, бош аудитор аудит ишларининг бир қисми бажарилаётган хизматчининг ёки бошқа аудиторлик ташкilotи 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 худди махфий сифатида қараш керак. Аммо, бу хусусда «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунда ва аудиторлик фаолиятининг халқаро ва миллий стандартларида муҳим изоҳ берилган: аудиторлар амалдаги қонунларда кўзда тутилмаган бошқа ҳоллардагина шундай ҳуқуққа эгадирлар. Баъзи мамлакатларнинг қонунларида имтиёзли ахборот тамойилига асосланган қоидалар мавжуд. Масалан, АҚШда аудит ёпиқ ахборот бўлиши меъёри кўзда тутилган штатларда судда гувоҳ сифатида қатнашиши мумкин. Бироқ имтиёзли ахборот тамойили судларга нисбатан амал қилмайди. Ўзбекистонда имтиёзли ахборот тамойилининг йўқлигини «Аудиторлик фаолиятининг стандартлари»да алоҳида қайд қилиб қўйилса, айти муддао бўларди. Аммо, мазкур масалани республикамиз 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 ёпиқ бўлиши керак. Суд (арбитраж суди) ҳукм (ажрим) кучга киргунга қадар бундай ахборот фақат шу органларнинг рухсати билан улар лозим топган ҳажмда ошқор қилиниши мумкин.

Аудитни амалга оширишга шартнома томонларининг мақоми бир хил эмаслиги аввал бошданок текшириладиган хўжалик юритувчи субъектларнинг текширувчилар, яъни аудиторларнинг ҳуқуқларидан фарқ қиладиган ҳуқуқ ва бурчлар

рини кўзда тутати. Бу текширилаётган субъект раҳбарлар ва бошқа мансабдор шахсларнинг ҳуқуқ ва бурчларидир (2.1-жадвал).

Бу хусусда стандартларда аниқ ва батафсил ёзилган. Масалан, унда миждоз 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 қоида аниқ кўрсатилса, мақсадга мувофиқ бўлади деб уйлаймиз.

2.1-жадвал

Текшириш чоғида аудиторлар (аудиторлик ташкилотлари)нинг ҳуқуқ ва бурчлари



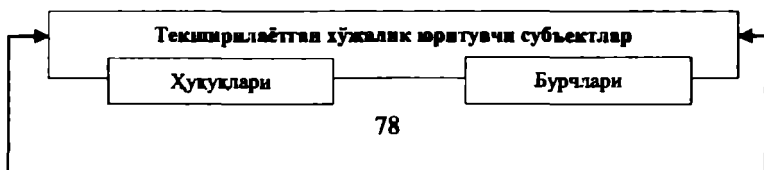
<p>Аудиторлик текшириши шакли ва усулларини қуйидагилардан келиб чиқиб мустақил белгилайди:</p> <ul style="list-style-type: none"> - метъёрий ҳужжатлар тарқиб; - шартноманинг аниқ шартлари; - тергов органлари прокурор, терговчи, суд ва арбитраж суди топшириқлари мазмуни; <p>Ҳўжалик юритувчи субъектларда:</p> <ul style="list-style-type: none"> - молия-ҳўжалик фаолият тўғрисидаги ҳужжатлари; - пул маблағлари, қимматли қоғозлар, моддий бойликларни тўла ҳажмда текшириш. Пайдо бўлган саволлар юзасидан тушунтириш ва аудиторлик текшириши учун зарур қўшимча маълумот олиш; - ёзма мурожаат бўйича учинчи шахслардан аудиторлик текшириши учун зарур ахборотни, жумладан текширишни давлат органлари ёрдамида олиш; - аудиторлик текширишга шартнома асосида мустақил аудиторлик ташкилотлари ишлайётган аудиторларни, шунингдек, мутахассисларни (аудиторлик 	<p>Қонун талабларига оғишмай риоя қилиш</p> <p>Қуйидагиларни аудиторлик текшириши ўтказишни топширган буюртмачига ва давлат органига дарҳол хабар қилиш:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Қонуядаги чеклаш сабабли, жумладан шу ҳўжалик юритувчи субъектда текшириш ўтказишга имкон берадиган лицензия йўқлиги сабабли шу ҳўжалик юритувчи субъектда аудиторлик текшириш ўтказишда иштирок эта олмалиги ҳақида; - иш ҳажми кўплиги 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 профессионал хизматлар кўрсатиш</p> <p>Аудиторлик текшириши чоғида олинган ва тузилган ҳужжатларнинг сақланишини таъминлаш, уларнинг мазмуни</p>
---	---

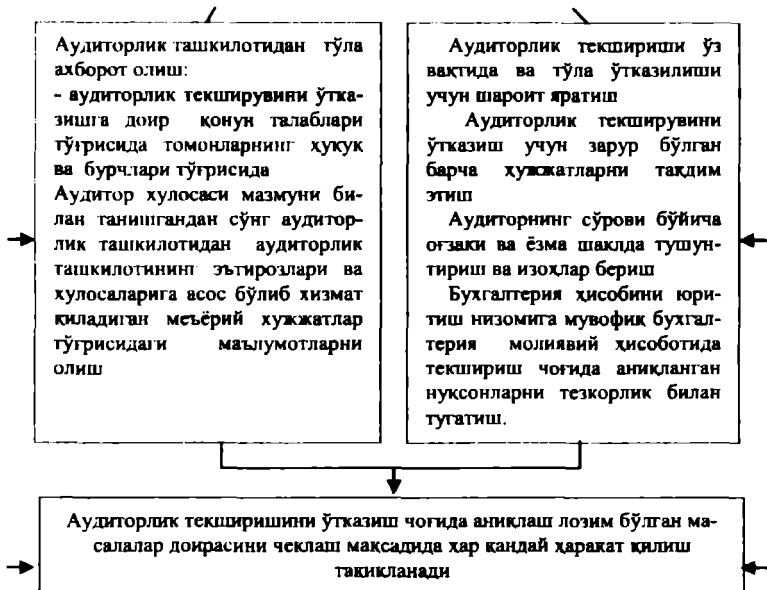
<p>фаолияти профессионал кодексдаги қондаларда кўрсатилган шахсий ва моддий мустақиллик қондаларига амал қилиб) жалб этиш.</p> <p>Қуйидаги ҳолларда аудиторлик текшириши ўтказишдан бош тортиш:</p> <ul style="list-style-type: none"> - текширилаётган хўжалик юритувчи субъект зарур ҳужжатларни тақдим этмаганда - текшириш ўтказишни топширган давлат органлари зарурат бўлганда аудитор ва унинг оиласи ҳафсизлигини таъминламаганда 	<p>хўжалик юритувчи субъект эгаси (раҳбари) розилигисиз ошқор қилмаслик (қонунида кўзда тутилган ҳоллар бундан мустасно)</p>
	<p>Дастлабки тергов органи, прокурор, терговчи, суд, арбитраж суди топшириги бўйича аудиторлик текширишда олинган маълумотлар фақат шу органларнинг рухсати билан ва улар мумкин деб ҳисоблаган ҳажмда суд (арбитраж суди) ҳукми (қарори) кучга кирмасдан олдин эълон қилиниши мумкин.</p>

Лекин, хўжалик 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 ноаниқлик ва хатоларни тезда бартараф этиш тўғрисида гап бўлиши мумкин эмас. Маъмурият текшириш ўтказилаётган жорий йилнинг ҳисоб маълумотларигагина тузатиш киритиши мумкин.

2.2-жадвал

Текширилаётган хўжалик юритувчи субъектларнинг ҳуқуқ ва бурчлари





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 тузишнинг ҳуқуқий-меъёрий ҳужжатларда назарда тутилмаганлигидир. Шунинг учун ҳам бу 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, қонунчиликқа мувофиқ аудиторлик текширувидан ўтказиладиган молиявий ҳисоботнинг тайёрланиши ва ҳаққо-

нийлиги учун ҳўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарияти жавобгар ҳисобланади.

2.2. Аудит ўтказишда аудиторлик ташкилоти ва ҳўжалик 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 ижобий хулоса бериб, ўз миқдори – ҳўжалик юритувчи субъектнинг яқин ойларида банкрот бўлишини олдиндан кўра олмади. Ёки бошқа бир мисол, аудиторлик ташкилоти миқдор билан келишилган маълум муддатда йилнинг якуни бўйича ҳисобот тайёрлаш ва бу солиқлар ҳисоб-китоб бўйича миқдорга ёрдам беришга киришди, лекин бепарволиги туфайли келишилган муддатда миқдорга бундай хизмат кўрсата олмади. Иккала ҳолда ҳам аудиторлик хизмати кўрсатувчи ташкилот йўл қўйган бепарволиги учун жавобгар бўлиши мумкин.

Ривожланган мамлакатларда аудиторлар миқдорлар олдидаги ўз бурчларини тегишлича пухта бажармагани учун тез-тез жавобгарликка тортиладилар. Кўқорида келтирилган далилларга мувофиқ солиқлар ва бюджетдан ташқари фондларга тўловлар бўйича ўз вақтида ва тўғри ҳисоб-китоб қилинганлигини тасдиқлашни аудитор хулосасининг якунловчи қисмига киритиш тўғрисидаги миқдорлар 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 миқдор 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:

- илтимомий масъулият;

- мижозлар олдидаги тадбиркорлик масъулияти;
- учинчи шахслар олдидаги фуқаролик масъулияти;
- жинойий 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 мижози 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 мижоз 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 хулосалари ўхшаса, мижоз томонидан асоссиз ҳаракатларга йўл қўймаслик учун қайта текшириш харажатлари мижоз зиммасига юкланади;

- аудитор томонидан берилган қонунга зид тавсияларнинг мижозга келтирган нохуш оқибатлари учун жавобгарлик;

- шартномада текширишнинг аниқ муддати кўрсатилган бўлса, текшириш ўз вақтида ўтказилмагани ва бу бузилиш ҳисобот топшириш муддати ўтиб кетишига ҳамда солиқ органлари томонидан тегишли жазо чораси қўлланганлиги учун жавобгарлик;

- агар аудитор тегишли шарнома асосида мижоз бухгалтерия ҳисобини ўзи юритаётган бўлса, мижоз 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 ошқора

қилиш оқибатида миждозга етказилган зарар учун жавобгарлик.

Танлаб текшириш ўтказиш ёки қисқа мўддатда 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. Тажрибадан маълумки, аудиторнинг бепарволик қилгани ёки ғаразли мақсадда қилганини аниқлаш қийин. Бу ҳолат фақат ҳолис мутахассислар бажарган такрорий текшириш билан аниқланиши ва судда кўриб чиқиш натижасида исботланиши мумкин.

Бундай сабаблардан баъзиларини санаб ўтамиз ва таснифлаймиз:

1. Аудиторнинг эҳтиётсизлиги, бепарволиги, совуққонлиги:

а) текширувчилар малакаси старли даражада эмаслиги туфайли жиддий хатолар ёки бузилишларни кўрмай ўтказиб юбориши;

б) текшириш учун танланган иш ҳажмининг камлиги, текширишни ташкил этиш усулларидаги хатолар, натижаларнинг фаолият мажмуига мос эмаслиги - норепрезанглиги сабабли нотўғри хулоса чиқариш.

2. Аудиторларнинг суистеъмоли, атайлаб қилган айби (масалан, текшириш натижаларини атайлаб бузиб кўрсатиш, атайлаб нотўғри аудиторлик хулосаси бериш).

3. Миждознинг нотўғри ҳаракатлари. Масалан, миждоз тамонидан аудитор текшириши учун нотўғри, бузиб кўрсатилган ахборотнинг берилиши ёки тушумнинг, молиявий натижаларнинг ва бошқа ахборотларнинг яширилиши.

4. Миждознинг эҳтиётсизлиги, бепарволиги, совуққонлиги, натижасида йўл қўйган хатоси масалан, аудиторнинг тавсиялари тўла ҳисобга олинмагани ва бу катта зарар келтиргани. Миждоз ва аудиторнинг атайлаб қилган ўзаро бепарволиги (масалан, ички назоратнинг бўшлиги ҳақида аудитор томонидан огоҳлантирилган, лекин уни мустаҳкамлаш учун те-

гишли чора кўрилмаган, натижада катта зарар кўрилган).

5. Мижознинг ва аудиторнинг айбини аниқлаб бўлмаслиги (жумладан, текшириш шакллариغا, усулларига кўйиладиган бошқа талабларга амал қилган, стандартларга риоя қилган ҳолда текширишнинг танлаб ўтказилиши оқибатида хатоларнинг аниқланмай қолиши).

- Аудиторнинг ҳаракати натижасида зарар кўрган томонлар унга мулкӣ 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 ташкилотлар ҳам стандартларга тўла амал қилмаслиги мумкин.

- Аудитор ва у текшираётган мижоз-хўжалик юритувчи субъектнинг ўзаро тадбиркорлик масъулияти муаммосини тадқиқ этиш шундай хулосага олиб келадики, шундай рисклар мавжудки, улар ноқулай вазиятда салбий натижага ва ночор аҳволга тушишига олиб келади.

- Мижозларнинг иқтисодий қурби йўқлиги аудитнинг ишончсизлиги билан боғланиши 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 субъект банкрот бўлса, аммо аудитор хулосасида йил бошида унинг ҳисоботи ишончлилиги тўғрисида сўзсиз ижобий фикр билдирилган бўлса) янада мураккаб вазият вужудга келади. Бундай хулоса ишларнинг ҳақиқий аҳволига ва аудит натижаларига мос бўлиши ҳам мумкин, лекин вазиятнинг ўзгариши, маъмурият ва ундан ходимларнинг баланс топширилган пайтдан кейинги камчиликлари хўжалик юритувчи субъектни банкротликка олиб келиши мумкин.

- Умуман мижознинг аудитор билан ўзаро муносабатлари масъулияти қуйидагилардан иборат:

- мажбурий аудиторлик текширишдан бўйин товлаш учун жавобгарлик – бу қонун бўйича хўжалик юритувчи субъект-

нинг раҳбарига нисбатан ҳам, субъектнинг ўзига нисбатан ҳам амал қиладиган ва қўлланиладиган жавобгарликнинг бир жиҳатидир;

– акциядорлик жамияти маъмуриятининг акциядорлар умумий йиғилишининг текшириш учун аниқ бир аудиторлик ташкилотини тасдиқлаган қарорини бажармаганлиги учун жавобгарлиги;

– текшириш ўтказишда учун зарур шарт-шароит яратиб бериш учун жавобгарлик (хужжатларни, 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) тўлаллиги 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 аудиторлик ташкилотига мулкий даъво қилиши мумкин.

2.3. Аудиторлик фаолиятининг халқаро ва миллий стандартлари

Аудитнинг халқаро стандартлари Бухгалтерлар халқаро Федерацияси (IFAC) томонидан 2009 йилда янги таҳрирда 36 стандарт ишлаб чиқилди ва 2009 йил 15 декабрдан кучга кирди. (2.3.-жадвал) Бухгалтерларнинг халқаро Федерацияси (БХФ)га 1977 йилда асос солинган. Ташкилотнинг асосий мақсади жамоат манфаатлари йўлида хизмат қилиш, халқаро масштабдаги стандартларни ишлаб чиқиб, бутун жаҳон иқтисодиёти ривожланишига ўз ҳиссасини қўпишдан иборат.

Бухгалтерларнинг халқаро Федерациясига 123 мамлакатлардан 158 миллий бухгалтерлик жамоат ташкилотлари аъзо бўлиб, 2,5 млндан ортиқ бухгалтерларни бирлаштиради. БХФ (IFAC)нинг Бош офиси АҚШнинг Нью Йорк шаҳрида жойлашган бўлиб, Канаданинг Торонто, Австралиянинг Мельбурн шаҳарларида бўлимлари фаолият кўрсатади.

Янгиланган ва қайта ишланган халқаро аудиторлик стандартларининг олдинги амал қилган аудитнинг халқаро стандартларидан фарқи шундаки, улар аудиторлик фаолиятида ишлатиладиган барча терминларнинг тавсифи билан ифода қилинган ҳамда аниқлик даражаси билан ажралиб туради. Аудитнинг халқаро стандартларидан фойдаланиш ҳар қайси давлатларда аудиторлик фаолиятининг ривожланишига ва унинг такомиллашувига ижобий тасирини кўрсатади. Турли мамлакатлар амалиётида халқаро аудиторлик стандартларидан фойдаланиш турличадир. Айрим мамлакатлар халқаро стандартларни ўз миллий стандартларини ишлаб чиқишда асос қилиб оладилар. Бундай мамлакатлар қаторига Австралия, Бразилия, Ҳиндистон, Нидерландия, Россия ва Ўзбекистон каби мамлакатлар қиради. Бошқа мамлакатлар эса ўз миллий стандартларини ишлаб чиқмайдилар халқаро аудит стандартларига ўз миллий аудиторлик стандартлари сифатида амал қилинади. Бундай мамлакат қаторига Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи, Шри-Ланка, Қозоғистон каби мамлакатлар қиради. Ўзларининг миллий стандартларига эга бўлган ривожланган мамлакатларда, чунончи, АҚШ, Канада, Буюк Британия, Ирландияда аудитнинг халқаро стандартлари уларнинг жамоат ташкилотлари томонидан маълумот учун қабул қилинади. Ҳар бир давлатда аудиторлик стандартларининг амал қилиши улар иқтисодиётининг ривожланишидаги аҳамияти ниҳоятда юқоридир. Стандарт талабларига амал қилиниши аудиторлик текширишларни юқори даражада сифатли амалга оширилишини, аудиторлик фаолияти амалиётига юқори янги илмий ютуқларнинг жорий қилинишини таъминлайди: Аудиторлик стандартлари бу барча аудиторлар (аудиторлик ташкилотлари) ўз профессионал фаоли-

яти жараёнида амал қилиниши лозим бўлган ягона базавий қондалардир.

Аудитнинг халқаро стандартлари

2.3- жадвал

т/р	АХС	Номлари
	200-299	Умумий тамойиллари ва жавобгарлик
1	200	Мустақил аудиторнинг ва аудит халқаро стандартларига асосан аудит ўтказишнинг умумий мақсадлари
2	210	Аудит бўйича битим шартларига келишиш
3	220	Молиявий ҳисобот аудитининг сифат назорати
4	230	Аудитни хужжатлаштириш
5	240	Молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш чоғидаги фирибгарлик бўйича аудиторнинг жавобгарлиги
6	250	Молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш чоғида қонун ва метёрий-ҳуқуқий хужжатларни ҳисобга олиш
7	260	Бошқариш ваколати берилган шахслар билан ахборот алмашуви
8	265	Субъектнинг бошқариш ваколати берилган шахслари ва раҳбарларига ички назорат тизимидаги хато ва камчиликлар ҳақида ахборот бериш
	300-499	Рискларни баҳолаш ва баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг ҳаракати
9	300	Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш
10	315	Субъект ва унинг муҳитини билиш асосида муҳим ҳатоларнинг мавжудлиги, riskини идентификация қилиш ҳамда баҳолаш
11	320	Аудитни режалаштириш ва уни ўтказишда муҳимлилик
12	330	Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг ҳаракати
13	402	Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар хизматидан фойдаланувчи субъектларда аудит ўтказиш шохатлари
14	450	Аудит ўтказиш чоғида аниқланган ҳатоларни баҳолаш
	500-599	Аудиторлик далиллар
15	500	Аудиторлик далиллар
16	501	Аудиторлик далиллар-муайян моддаларини муҳокама қилиш
17	505	Ташқи тасдиқлаш
18	510	Аудит бўйича дастлабки келишув-бошланғич сальдо (қолдик)
19	520	Тахлилиқ амаллар
20	530	Аудиторлик танлаш
21	540	Ҳаққоний қийматнинг ҳисоб баҳолари ва тегишли ёритишларни инobatта олган ҳолда ҳисоб баҳоларининг аудити
22	550	Ўзаро боғлиқ томонлар
23	560	Кейинги ходисалар
24	570	Фаолият узлуксизлиги тўғрисидаги тахминлар
25	580	Ўзма равишда тақдим этиш
	600-699	Бошқа шахсларнинг ишларида фойдаланиш
26	600	Махсус масалалар гуруҳлар молиявий ҳисоботи аудити

		(алоҳида компонентлар аудиторларининг ишhini инобатга олган ҳолда)
27	610	Ички аудитор ишларидан фойдаланиш
28	620	Аудиторларнинг жалб қилинган эксперт ишларидан фойдаланиши
	700-799	Аудиторлик ҳулоса ва ҳисоботлар
29	700	Молиявий ҳисобот бўйича фикр ифодаланиши шакллантириш ва уни тақдим қилиш
30	705	Мустақил аудиторнинг ҳисоботи (ҳулосаси)даги фикрини модификацияси
31	706	Мустақил аудиторнинг ҳисоботи (ҳулосаси)да эътибор талаб қиладиган тушунтиришларга оид бўлимлар (параграфлар) ва бошқа масалалар ҳақидаги бўлимлар
32	710	Тақдослама ахборот, маълумотлар ва тақдослама молиявий ҳисобот
33	720	Аудит қилинган молиявий ҳисобот ҳужжатларидаги бошқа маълумотлар учун аудиторнинг жавобгарлиги
	800-899	Махсус мақсадларга мўлжалланган стандартлар
34	800	Махсус масалалар – махсус мақсадларга мўлжалланган масалалар бўйича тайёрланган молиявий ҳисобот аудити
35	805	Махсус масалалар – алоҳида олинган молиявий ҳисобот ва счётлар ёки молиявий ҳисобот моддалари махсус элементларининг аудити
36	810	Умумлаштирилган молиявий ҳисоботга оид аудиторлик ҳисобот (ҳулоса)ни тақдим этиш бўйича битим

Аудиторлик фаолияти стандартлар (қоидалар) билан меъёрий жиҳатдан тартибга солинади. Стандартнинг асосий вазифаси аудитнинг молия – ҳўжалик фаолиятининг барча субъектлари ва аввало орбитраж (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 стандарларнинг қўлланишига, стандартлар асосида аудиторлик фаолиятини ташкил этишга доир маълумотлар бўлиши лозим.

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

Аудиторлик фаолиятини амалга ошириш жараёнида 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 шуғулланиш ҳуқуқи учун «Аудит» бўлими бўйича малака имтиҳонлари дастурларининг асосидир.

Шунингдек, аудиторлик дастурлари судда аудитни ўтказиш сифатини исботлаш учун асос ҳамдир 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:

- 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 стандартларнинг тузилиши бир хил бўлиб, қуйидаги бўлимлари мавжуд:

1. Умумий қоидалар.

2. Стандартда фойдаланиладиган асосий тушунчалар ва таърифлар.

3. Стандартнинг моҳияти.

4. Амалий иловалар.

Умумий қоидалар бўлимлари қуйидагича акс эттирилади:

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

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

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

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

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

Одатда аудиторлик ташкилотининг етакчи мутахассислари томонидан аудитнинг миллий стандартлари асосида ишлаб чиқилган ички аудиторлик стандартларидан улар ўз фаолиятларида аниқ аудиторлик амалларини бажаришда фойдаланилади. Бундай ички аудиторлик стандартларини аудиторлик ташкилоти қаттиқ сир сақлайди, чунки энг кам риск билан ва энг кам вақт сарфлаб аудиторлик текширишини ўтказишга имкон берадиган текшириш усулини «ноу-хау» деб билади.

Аудиторлик ташкилоти ходимларини қонунлардаги ва профессионал стандартлардаги ўзгаришлар билан таништириш; аудиторлик текширишларининг дастурларини ишлаб чиқиш ва уларни ташкилотнинг етакчи мутахассислари ва раҳбарлари йиғилишларида тасдиқлаш; аниқ бир миқозда текшириш ишларини бажариш учун аудиторлар ва мутахассислар гуруҳини тузиш; текшириш натижаларини муҳокама қилиш тартибини, ҳужжатларни сақлашни ташкил этиш қабиларни ички аудиторлик стандартлари қаторига киритиш мумкин.

Халқаро даражадаги профессионал талабларни ишлаб чиқиш билан бир неча ташкилот шуғулланмоқда. Бухгалтерларнинг халқаро Федерацияси шулар жумласидандир. Мазкур ташкилот доирасида доимий автоном қўмита ҳуқуқи билан ишлаётган аудиторлик амалиёти бўйича халқаро қўмита аудиторлик стандартларини яратиш билан шуғулланмоқда.

Халқаро аудит стандартларини ишлаб чиқиш зарурияти аввало дунёда юз бераётган иқтисодий ҳаётни интеграциялашдан келиб чиқмоқда.

Бошқа барча ташкилотлар каби аудиторлик ташкилотлари ҳам жаҳоншумул тус олиб, йирик халқаро гуруҳларга айланмоқда. Демак, аудитни халқаро миқёсда бир хил қилиш зарурияти пайдо бўлди. Дунёдаги йирик аудиторлик ташкилотлари орасида тўртта энг йирик 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.

Мамлакатимизда аудиторлик хизмати бозорининг ривожланиши Ўзбекистоннинг ўзига хос хусусияти ҳамда халқаро тажрибани ҳисобга олган ҳолда аудит стандартларини ишлаб чиқиш заруриятига олиб келди. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги Бухгалтерия ҳисоби ва аудит услубиёти Бошқармаси мутахассислари аудиторлик фаолияти соҳасидаги миллий аудиторлик стандартларини барпо этиш ишига бошчилик қилмоқда.

Аудиторлик стандарти бўйича халқаро кўмита томонидан яратилган 36 стандартлар базасида 21 та аудитнинг миллий стандартлари ишлаб чиқилиб фойдаланишга тавсия этилди. Ҳозирги вақтда бу стандартларнинг лойиҳалари иқтисодий нашрларда эълон қилинди ва муҳокамадан ўтди (2.4 жадвал).

Аудиторлик стандартлари учта асосий турни ўз ичига олади:

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

3. Хисобот 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 стандартларда аудитнинг асосий қоидалари, унинг мақсадлари ва ҳажмини, шунингдек, аудиторлик фаолияти билан шуғулланишни хоҳловчиларнинг билим ва ма-лакасига талабларни белгилаган.

2.4 - жадвал

Ўзбекистонда қабул қилинган аудиторлик стандартлари

АФМС рақами	Номлари	Адлия вазирли- гида рўйхатга олинган	Молия вазирли- гида тасдиқлан- ган
03- АФМС	Аудитни режалашти- риш	837-сон, 10.11.1999 йил	54-сон, 14.07.1999 йил
04- АФМС	Аудиторлик ташки- лотларининг ички стандартларга амал қилиш талаблари	1624-сон, 25.09.2006 йил	76-сон, 21.08.2006 йил
05- АФМС	Аудитор иши сифати- ни назорат қилиш	811-сон, 03.09.1999 йил	62-сон 04.08.1999 йил
06- АФМС	Аудитни ҳуж- жатлаштириш	812-сон, 03.09.1999 йил	61-сон, 04.08.1999 йил
09- АФМС	Мухимлик ва ауди- торлик риски	813-сон, 03.09.1999 йил	63-сон, 04.08.1999 йил
10- АФМС	Молия ҳисоботи тар- кибида бошқа маълу- мотлар	822-сон, 23.09.1999 йил	75-сон, 09.09.1999 йил
11- АФМС	Компьютерда ишлан- ган маълумотлар (КИМ)нинг аудити	823-сон, 23.09.1999 йил	76-сон, 09.09.1999 йил
12- АФМС	Аудиторлик текши- риш жараёнида бух- галтерия ҳисоби ва ички назорат тизими- ни баҳолаш	1673-сон, 12.04.2007 йил	108-сон, 29.12.2006 йил
13- АФМС	Тахлилий тадбирлар	814-сон, 03.09.1999 йил	64-сон, 04.08.1999 йил
14-	Аудиторлик танлаш	815-сон,	59-сон

АФМС		03.09.1999 йил	27.07.1999 йил
16-АФМС	Эксперт ишдан фойдаланиш	816-сон, 30.09.1999 йил.	60-сон, 27.07.1999 йил
24-АФМС	Молиявий ҳисоботда фарқлар аниқланганда аудиторлик ташкилотининг ҳаракати	1045-сон, 30.06.2001 йил	49-сон, 31.05.2001 йил
25-АФМС	Аудиторлик текшируви ўтказишда норматив ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш	14-сон, 27.01.2003 йил	1223-сон, 28.02.2003 йил
31-АФМС	Ҳўжалик юритувчи 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 ўртасидаги битимлар бўйича аудиторлик далилларини олиш тамойиллари	1224-сон, 03.03.2003 йил	15-сон, 27.01.2003 йил
56-АФМС	Молиявий ҳисобот тузилган савадан 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 кулосаси	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 ташкилотларининг касбга доир хизматлари	1017-сон, 10.03.2001 йил	19-сон 14.02.2001

Аудитнинг ишчи стандартлари қуйидагилардир:

- 2.1. ЎЗР 04-сон АФМС «Аудиторлик ташкилотларининг 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 ўтказишда 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»;
- Ўз.Р 60-сон АФИС «Бошқа аудитор натижаларидан фойдаланиш»

2.10. ЎзР 90-сон АФМС «Аудиторлик ташкилотларининг 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 киради.

- 3.1. ЎзР 10-сон АМС «Молия ҳисоботи таркибидаги бошқа маълумотлар»;
- 3.2. ЎзР 56-сон АФМС «Молиявий ҳисобот тузилган сандан кейинги ҳодисалар»;
- 3.3. ЎзР 60-сон АФМС «Бошқа аудитор иши натижаларидан фойдаланиш»;
- 3.4. ЎзР 70-сон АФМА «Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик ҳулосаси»;
- 3.5. ЎзР 80-сон АФМС «Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи».

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

Аудитнинг услубиятининг турли масалалари бўйича миллий стандартлари йўқлиги пайтида, аудиторлар ўз ишларида халқаро стандартларга амал қилиши мақсадга мувофиқдир, халқаро стандарлар бўлмаса ёки уларни қўллаш мумкин бўлма-

са ўз профессионал тажрибасига асосланиб иш тутишлари лозим.

2.4. Ички аудиторлик стандартлари

Ички аудиторлик стандартлари икки гуруҳга бўлинади:

1. Профессионал аудиторлик жамоат бирлашмаларидаги ички аудиторлик стандартлари

2. Аудиторлик ташкилотларининг ички аудиторлик стандартлари.

Стандартларнинг биринчи гуруҳини профессионал аудиторлик жамоат бирлашмалари Ўзбекистон аудиторлар палатаси Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциациялари ишлаб чиқадилар. Аудиторлик ташкилотининг ички стандартлари деганда, аудиторлик хизматларини ташкил қилишни амалга оширишни ва уни расмийлаштириш учун талаб қилинадиган аниқ ва батафсил белгилаб қўйилган тартиб қоидаларни ўзида мужассамлаштирган ҳужжатлар тўплами тушунилади. Бу ҳужжатлар аудиторлик ташкилоти томонидан тасдиқланиб аудиторлик хизматини амалий самардорлигини ҳамда аудиторлик фаолиятнинг миллий стандартларига мослигини таъминлаши лозим. Аудиторлик ташкилотининг ички стандартларини амалда қўлланилиши қуйидагиларга имконият яратиб беради:

- аудитнинг миллий стандартлари талабига риоя қилиш;
- аудиторлик текширишдаги кўп меҳнат талаб қилинадиган ишларни қисқартиради;
- аудитор ёрдамчилари ёки ёрдамчи аудитор ишларидан фойдаланиш имкониятларини яратади;
- аудиторлик хизматлар бозорида бажариладиган ишлар ҳажмини оширишга ёрдам беради.

Ички стандартлардан фойдаланиш аудиторлик текширишни ўтказишда ёки аудитни касбга доир бошқа хизматларни бажаришда ходимларга ягона таянч талабларни қўйишда ўзифодасини топади.

Ички аудиторлик стандартларини қуйидаги блоklarда иш-

лаб чиқиш мақсадга мувофиқ бўлади:

1. Ташкилот структураси бўйича ташкилот технологияси бажариладиган функциялари ва бошқа унинг амал қилиш хусусиятлари бўйича;

2. Аудитнинг миллий стандартларида ёки бошқа қоидаларидаги тўлдирувчи ва аниқловчи стандартлари бўйича;

3. Бухгалтерия ҳисобининг бўлимлари ёки счётлари бўйича, аудиторлик текшириш услубиёти бўйича;

4. Аудитнинг бошқа касбга доир хизматларини ташкил қилиш бўйича.

Стандартларнинг биринчи блокада аудиторлик ташкилотининг ташкилий-иқтисодий жиҳатларини белгилаб берувчи стандартлар, ходимларнинг ҳуқуқ ва бурчлари меҳнат ҳақи режалаштиришни ташкил қилиш, иш турлари бўйича хизмат шартномаларини тузиш каби масалаларни ўз ичига олади.

Стандартларнинг иккинчи блоки аудитнинг миллий стандартлари ва бошқа профессионал жамоат бирлашмалари чиқарган стандартлар ёки қоидаларни тўлдирувчи ёки аниқлаштирувчи стандартлар қиради.

Ушбу стандартларда қуйидаги жиҳатлар ўз ифодасини топади;

- аудиторнинг жавобгарлиги;
- аудитни режалаштириш;
- хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини ўрганиш ва уни баҳолаш;

- аудиторлик далиллар йиғиш;
- учинчи шахс малумотларидан фойдаланиш;
- аудиторлик ҳулосаларни тузиш тартиби;
- махсус ички стандартлар.

Махсус ички стандартлар аудит ўтказишда алоҳида хусусиятга эга бўлган, кредит ташкилотлари, биржалар, бюджетдан ташқари фондлар, инвестиция институтлари каби ташкилот ва муассасаларда аудит ўтказиш билан боғлиқ.

Стандартларнинг учинчи блоки бухгалтерия ҳисобининг алоҳида бўлимлари ёки счётлари бўйича аудиторлик текшириш ўтказишга мўжалланган бўлади. Ушбу стандартлар тек-

ширишнинг аниқ услубиёти, аудиторлик амаллар, ишчи жадваллар, классификаторлар, қўлланмаларни ўз ичига олади. Ушбу услубиёт эндигина ишни бошлаган ёш аудиторга, ёрдамчи аудиторга иш жараёнида жиддий хатоларга йўл қўймасликнинг олдини олишга ёрдам беради.

Стандартларнинг тўртинчи блоки аудиторлик ташкилотида аудитнинг касбга доир профессионал хизматларни бажаришга оид ишларни амалга ошириш учун тузилади. Ушбу стандартларга бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш, ҳисоб ишларини қайта тиклаш, бухгалтерия ҳисобини автоматлаштириш каби амаллар киради.

Аудитнинг ички стандартлари қуйидаги талабларга жавоб бериши керак:

1. Мақсадга мувофиқлик.
2. Ички стандартларни ишлаб чиқишда унинг амалий аҳамиятини, долзарблигини ва устуворлигини ҳисобга олиш керак бўлади.
3. Зид бўлмаслик. Стандартлар бошқа стандартлар билан ўзаро боғланган ва мувофиқликни тامينлаши лозим.
4. Тўлиқ ва батафсил бўлиши. Ички стандартлар тадқиқ этилаётган муаоммоларга доир масалаларни тўлиқ қамраб олиши ва улар батафсил ёритилиши керак.
5. Терминга оид базанинг умумийлиги. Барча стандартлар ва ҳужжатларда терминларнинг ишлатилиши бир хил бўлишлиги таъминланиши зарур.

Аудитнинг ички стандартларини ишлаб чиқиш ва уни амалиётга жорий қилиш масаласи сермашаққат ва узок вақтни талаб қиладиган истиқболли жараён ҳисобланади. Аудитнинг ички стандартларини тузиш бўйича таклифлар ва уларнинг қисқача мазмуни АФМСнинг 04-“Аудитнинг ички стандартларига қўйиладиган талаблар” номли миллий стандартида белгилаб қўйилган.

Аудитнинг ички стандартлари аудиторлик ташкилотининг ташкилий тақсимловчи ҳужжатлари ва ички назорат тизимининг бир қисми ҳисобланади. Ички стандартлар тартиб рақами, кучга кириш санаси, номи ва мақсади, амал қилиш

сфераси каби реқвизитлар бўлиши шарт.

Ички стандартларнинг мавжудлиги ва унинг услубиётини узлуксиз такомиллаштириб бориш аудиторлик ташкилоти фаолиятининг профессионаллик кўрсаткичи ҳисобланади. Ички стандартлар аудиторлик ташкилотининг интеллектуал мулки, унинг “ноу-хау”си ҳисобланади. Ташкилотнинг ҳодимлари аудитнинг ички стандартларини сир сақлашлари ундан фақат ташкилотнинг ички фаолияти учунгина фойдаланишлари зарур.

2.5. Аудитнинг ахлоқий меъёрлари

Этика – бу инсон ёки биров-бир ижтимоий ёки профессионал гуруҳ ахлоқий хатти-ҳаракатлари тизимидир. Қадимдан врачлар этикаси каби тушунча маълум. Аудитор ҳам ўзига ҳос шифокордир. Фақат унинг хайрли таъсири инсонга эмас, корхонага (ташкilotта) йўналтирилган. Аудиторлик фаолиятининг этик қондаларини тўртта асосий тамойил орқали ифодалаш мумкин, булар: мустақиллик, асослилик, ҳалоллик ва ҳолислик. Профессинал ташкилотлар томонидан аудиторлар касбий этикаси кодекслари ниҳоятда синчковлик билан ва батафсил ишлаб чиқилади ва бунда улар хатти-ҳаракатининг барча ҳолатлари ва жиҳатларини ҳисобга олишга ҳаракат қилинади.

Аудиторлик касбий фаолиятининг мақсади аудиторлик хизматларини кўрсатиш орқали даромад олишдан иборат. Бунга тўртта асосий талабга риоя қилиниши орқали эришиш мумкин:

Ишончилилик. Жамиятда фойдаланилаётган маълумотлар ишончилигига ва уларни олишнинг синалган усулирига эҳтиёж қуватишмоқда.

Касбий маҳорат. Жамият, буюртмачилар, иш берувчилар ва бошқа манфаатдор шахслар номидан аудиторни аудиторлик хизматларини кўрсатиш соҳасида ўз касбининг устаси, деб билади.

Хизматлар сифати. Аудиторлар томонидан кўрсатиладиган барча хизматлар умумқабул қилинган стандартлар талабларига мувофиқ бажарилиши кафолатланган бўлиши керак.

Ишонч. Хизматлар истеъмолчиси аудитор касбий этика тамойиллари ва у кўрсатаётган хизматга мос бўлган қонунчилик меъёрларини бузмаслигига ишонч қомил бўлиши керак.

Аудитор касбий фаолияти этикаси қуйидаги муайян тамойилларга риоя қилинишини тақозо этади:

Ҳалоллик – аудитор ўзининг касбий мажбуриятларини бажаришда ҳалол бўлиши керак.

Ҳолислик – аудитор адолатли бўлиши, айти пайтда эски қарашлар, ноҳолислик, манфаатлар тўқнашуви ва бошқа омиллар унинг иши натижаларига таъсир кўрсатмаслиги керак.

Касбий маҳорат – аудитор касбий хизматларни кўрсатишда эътиборли, билимли, тиришқоқ бўлиши, касбий билим ва кўникмаларини муттасил ривожлантириши ва уларни амалиётда, қонунчиликда ва иш услублари бўйича замонавий ишланмаларга асосланган пухта ва профессионал хизматлар олишини кафолатлайдиган даражада сақлай билиши зарур.

Хизмат кўрсатишга розилик берар экан, аудитор ушбу хизматларини кўрсатиш учун касбий билим ва кўникмалари етарли эканлигига ишончи қомил бўлиши лозим, акс ҳолда уларни бажаришдан бош тортиши зарур.

Махфийлик – аудитор буюртмачи розилигисиз профессионал хизматларни кўрсатиш пайтида олинган маълумотларни, шу жумладан, тижорат сирларини ошқор этмаслиги керак, амалдаги қонунчилик меъёрларида кўзда тутилган ҳолатлар бундан мустасно.

Касбий ҳатти-ҳаракатлар – аудитор касбининг обрўсига путур етказадиган ҳар қандай ҳатти-ҳаракатлардан сақлангани ҳолда ўзини унинг нуфузига мос равишда тутиши керак. Касбининг обрўсига зарар етказадиган ҳар қандай ҳатти-ҳаракатлардан сақланиш мажбурияти ижтимоий профессионал ташиқлотлардан этик тавсияларни ишлаб чиқишда аудиторларнинг аудиторлик хизматлари буюртмачилари, учинчи

томонлар, бошқа аудиторлар, ходимлар, иш берувчилар ва кенг жамоатчилик олдидаги масъулиятининг кўриб чиқилишини тақозо этади.

Касбий стандартлар – аудитор профессионал хизматларини профессионал стандартларга мувофиқ бажариши зарур.

Аудиторлар, ўзларининг касбий малакалари ва ваколатларидан фойдаланган ҳолда буюртмачи ва иш берувчиларнинг талабларини бажариши керак. Айни пайтда улар профессионал стандартлар талабларига мос бўлиши зарур.

Аудиторлар этикаси кодексида мустақил аудиторларнинг касбий хатти-ҳаракатларининг ахлоқий меъёрлари умумлаштирилган, аудиторлар ҳамжамияти ўз муҳитида мустақамлайдиган ҳамда уларни бўлажак бузилишлар ва таҳдидлардан ҳимоялашга тайёр ахлоқий, маънавий қадриятлар белгиланган. Умуминсоний ва профессионал этика меъёрларига риоя қилиш аудиторлик ташкилотининг ҳар бир аудитори, раҳбари ва ходими учун зарурий мажбурият ва юксак бурч ҳисобланади. Бу аудиторларнинг юксак маънавий фазилатлари ва профессионал масъулияти билан кафолатланади, ижтимоий фикр нуқтаи назаридан аудитор касбига нисбатан ҳурмат ва ишончни қўллаб-қувватлаш зарурлиги билан изоҳланади. Касбий хатти-ҳаракат этик меъёрларини бузувчилар бутун аудиторлар ҳамжамиятига ҳурматсизлик кўрсатиб, унга маънавий ва моддий зарар етказди. Умуман аудиторлар ҳамжамияти ва ҳар бир аудитор айрим аудиторларнинг ахлоққа зид хатти-ҳаракатларини қоралайди ҳамда уларни ўз муҳитидан чиқариб юбориш, малака аттестатидан маҳрум қилиш ва аудиторлик фаолиятини юритиш бўйича лицензиядан маҳрум қилишгача бўлган жазони талаб қилишади. Ўз ҳамкасблари томонидан касбий хатти-ҳаракат этикасини бузганлиги учун танқид қилинган ҳар бир аудитор кўзда тутилган меъёрлардан йўл қўйилган четлашишни ҳолис равишда ошқора текширилишини талаб қилиш ҳуқуқига эга.

Муайян тартиб бузувчи талабига кўра текшириш маҳфий тарзда ўтказилиши мумкин.

Ўзбекистон аудитори этика кодексида кўзда тутилган талабларини кўриб чиқайлик.

Аудиторга хос алоҳида хусусият унинг жамият олдидаги бурчини чуқур гушуниши билан изоҳланади.

Ўз касби тақозоси билан аудитор ҳукумат, кредиторлар, иш берувчилар, ёлланма ходимлар, инвесторлар, ишбилармон ва молиявий давралар ва бошқа субъектлар, яъни барча фаолият турларининг тартибли амал қилишини таъминлаш учун аудиторларнинг ҳолислиги ва ҳалоллиги талаб қилинадиган шахслар билан ҳамкорлик қилади. Бу эса аудитор касбига жамият олдидаги масъулиятни юклайди.

Ижтимоий манфаат аудитор фаолияти йўналтирилган ижтимоий фаровонлик деб белгиланади.

Хусусий буюртмачи эҳтиёжларини қондириш – аудиторнинг ягона вазифаси эмас. Аудиторлик стандартлари энг аввало ижтимоий манфаат билан, масалан, куйидагилар билан белгиланади:

- мустақил аудиторлар қарз ёки акциядорлик сармоясини олиш учун кўшимча асос сифатида молия органларига тақдим қилинадиган молиявий ҳисоботларнинг яхлитлиги ва самарадорлигига риоя қилинишига кўмаклашади;

- молиявий менежерлар ташкилотларда турли бошқарув функцияларини бажаради ва ташкилот ресурсларидан самарали фойдаланишга ёрдам беради;

- ички аудиторлар муассислар учун ички молиявий аҳборот тизими ишончлилигини оширувчи таъсирчан ички назорат тизими мавжудлигини қафолатлайди;

- солиққа оид тажрибалар солиққа тортиш тизимига бўлган ишончни, унинг самарадорлигини ва тўғри қўлланилишини таъминлашга кўмаклашади;

- бошқарув масалари бўйича маслаҳатчилар жамият олдида оқилона бошқарув қарорлари қабул қилиниши учун масъул ҳисобланади.

Ушбу тамойилларга аудиторлар томонидан жамиятга махфийлик ва сифат даражасига риоя қилинишини қатъий қафолатлаган ҳолда ўзининг ноёб хизматларини тақдим этиш ор-

қали амал қилиш мумкин.

Аудиторлик касби вакиллари энг юқори сифатли хизматлар кўрсатилиши, бундай даражани таъминлашга қаратилган этик талабларга мувофиқ бўлишидан ниҳоятда манфаатдор.

Умумқабул қилинган ахлоқий меъёрлар ва тамойилларга риоя қилиш. Аудиторлар ўз хатти-ҳаракатлари ва қарорларида умуминсоний ахлоқий қоидалар ва ахлоқий меъёрларга риоя қилади, виждон амрига кўра яшайди ва ишлайди. Ўз хатти-ҳаракатларида умуминсоний қоидаларга амал қилади: «ўзингга нисбатан нимани раво кўрмасанг, бошқаларга ҳам шуни қилмасликка интил». Умумий ахлоқий қоидалар ва меъёрларга риоя қилиш, хатти-ҳаракат ва қарорларда ҳалол ва адолатли бўлиш, хулоса ва мулоҳазаларда мустақиллик ва холислик, адолатсизликка, ахлоқий, маънавий ва ҳуқуқий меъёрлар бузилишларига нисбатан муросасизлик – булар аудиторларнинг асосий қоидаасидир.

Ижтимоий манфаатларга риоя қилиш. Ташқи аудитор ҳар доим биргина буюртмачи манфаати учун эмас, жамият ва барча бухгалтерия ҳисоботларидан фойдаланувчилар манфаатлари йўлида ҳаракат қилади. Ҳокимиятнинг солиқ, суд ва бошқа органларида, шунингдек, бошқа юридик ва жисмоний шахслар билан муносабатларда миждоз манфаатларини ҳимоя қилар экан, аудитор ҳимоя қилинаётган манфаатлар қонуний ва асосли тарзда юзага келганлигига ишончи қомил бўлиши керак. Аудитор миждозининг ҳимоя қилинаётган манфаатлари қонунчиликка ёки адолатга зид равишда вужудга келганлигига ишонч ҳосил қилиши билан, уларни ҳимоялашдан воз кечади.

Аудиторнинг холислиги. Аудитор хулосалари, тавсиялари ва яқунлари учун талаб қилинадиган маълумотларнинг етарли ҳажми энг муҳим асос ҳисобланади. Айни пайтда, аудиторлар ҳар қандай касбий хизматларни кўрсатган ҳолда барча вужудга келаётган ҳолатлар ва реал фактларни холис равишда кўриб чиқади ҳамда шахсий нохолислик, ақидалар ёки ташқаридан кўрсатиладиган босим фикрларининг холислиги ва аниқлигига

таъсир кўрсатишига йўл қўймайди. Аудиторларнинг хатти-ҳаракатлари, уларнинг қарорлари ва хулосалари бошқа шахслар мулоҳазалари ва кўрсатмаларига боғлиқ бўлмайди. Шу сабабли аудитор ўз фикр ва мулоҳазаларининг ҳолислигига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган шахслар билан мулоқотдан сақланади ёки ўзига ҳар қандай шаклда босим ўтказилишига йўл қўймаслигини кўрсатгани ҳолда уларни дарҳол тўхтатади.

Аудиторнинг эътиборлилиги. Касбий хизматларни кўрсатишда аудитор ўз мажбуриятларига юқори даражада жиддий ва эътиборли муносабатда бўлади, тасдиқланган аудиторлик стандартларига риоя қилади, ўз фаолиятини режалаштиради, қўл остидаги мутахассисларни назорат қилади ва текширади.

Аудиторнинг мустақиллиги. Мижознинг ташкилоти ва мансабдор шахсларидан барча жиҳатдан мустақил бўла олишига асосли шубҳалар бўлса, аудитор профессионал хизматлар кўрсатишдан воз кечади. Кўрсатилган профессионал хизматлар натижаларига кўра тузилган хулосада ёки бошқа бирон ҳужжатда аудитор онгли равишда ва ҳеч қандай изоҳларсиз миждозга нисбатан ўзининг мустақиллигини маълум қилади.

Аудиторнинг мустақиллигига зарар етказиши мумкин бўлган ёки унинг амалда мустақил эканлигига шубҳа уйғотадиган кўплаб ҳолатлар мавжуд. Бунга миждоз ташкилоти билан олиб борилиши мумкин бўлган ёки олиб борилаётган суд (ҳакамлик) ишлари, аудиторнинг ҳар қандай шаклда миждоз ишларига молиявий аралашуви, аудиторнинг миждоздан молиявий ва мулкый жиҳатдан қарамлиги (бошқа ташкилотларга сармоя киритишга биргаликда иштирок этиш, кредитлаш (банк кредитлашидан ташқари) ва ҳ.к.), миждоз ташкилотида қариндошлари, ташкилот ходимлари, асосий ва шўъба ташкилотлар орқали молиявий иштирок этиш (молиявий қарамлик) ва ҳ.к. мисол бўла олади.

Этика кодексининг бузилишига миждоз ташкилоти директорлари ва юқори бошқарув ходимлари билан қариндошлик ёки шахсий дўстона алоқалари, шунингдек, миждоз ташкило-

тининг ҳаддан зиёд меҳмондўстлиги, ундан жиддий тарзда пасайтирилган нархларда товарлар ва хизматлар сотиб олиниши сабаб бўлиши мумкин. Аудиторнинг мижоз ташкилоти бошқарув органларида, унинг асосий ва шўъба корхоналаридаги иштироки, аудиторлик ташкилотлари раҳбарининг ўзларининг молиявий манфаатлари бор ташкилотларда мижознинг молиявий қўйилмалари борасидаги тавсиялари ва маслаҳатлари салбий таъсир кўрсатиши мумкин. Аудитор аввал мижоз ташкилотида ёки унинг бошқарувчи ташкилотида ишлагани, аудиторни мижоз ташкилотидаги раҳбарлик лавозимига ёки бошқа лавозимга тайинлаш тўғрисидаги таклифни қабул қилгани тўғрисидаги фактлар ҳам кодекснинг бузилишини билдиради.

Санаб ўтилган рўйхатга кўра профессионал аудиторлик хизматлари бажарилган даврда салбий ҳолатлар юзага келган бўлса, сақланиб қолган ёки тугалланмаган бўлса мустақиллик бузилган, деб ҳисобланади.

Аудиторлик ташкилоти мустақиллигига зарар етказиши ёки унинг ҳақиқий мустақиллигига шубҳа уйғотиши мумкин бўлган асосий ҳолатлар қуйидагилардан иборат:

– аудиторлик ташкилоти молиявий-саноат гуруҳида, кредит ташкилотлари гуруҳида ёки холдингда иштирок этса ва ушбу молиявий-саноат гуруҳига кирувчи ташкилотларга ёки банк гуруҳига кирувчи ташкилотларга профессионал аудиторлик хизматларини кўрсатса (холдинг);

– аудиторлик ташкилоти собиқ ёки амалдаги вазирлик (қўмита) негизида, собиқ ёки фаолият юритаётган ташкилотнинг тўғридан тўғри ёки билвосита иштирокида ташкил қилинган бўлиб, илгари ёки ҳозирги пайтда ушбу вазирликка (қўмитага) бўйсунувчи ташкилотларга хизматлар кўрсатса;

– аудиторлик ташкилоти банклар, сугурта компаниялари ёки инвестиция институтларининг тўғридан-тўғри ёки билвосита иштирокида вужудга келган ҳамда акциялари аудиторлик ташкилоти хизмат кўрсатиши зарур бўлган даврда юқорида санаб ўтилган тузилмалар уларга эгаллик қилган, харид қилинган ва харид қилинаётган ҳолларда.

Аудитор мижоз топшириғига кўра бошқа хизматларни

кўрсатган ҳолларда (маслаҳат бериш, ҳисобот тузиш, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳ.к.), улар аудиторнинг мустақиллигига зарар етказмаслигини назорат қилиш керак. Аудитор мустақиллиги унинг маслаҳатлари ташкилотни бошқариш хизматларига айланмаган тақдирда таъминланади, аудитор мулоҳазаларига таъсир кўрсатувчи ҳеч қандай сабаб ва ҳолатлар мавжуд эмас; бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузишга жалб қилинадиган ходимлар мижоз ташкилотининг аудиторлик текширувига жалб қилинмайди; бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобдорлигини юритиш учун масъулият мижоз ташкилотига юкланади.

Аудиторнинг касбий билимдонлиги. Аудиторлар мижозга зарур бўлган аудиторлик хизматларининг етарли даражадаги касбий даражасини таъминлайди. Аудиторнинг касбий билимдонлиги умумий ва махсус олий маълумотга, аттестация имтиҳонларини топширганлигига ва бунинг тегишли диплом ва аттестлар билан тасдиқланганлигига, шунингдек, ушбу йўналишдаги ва касбий даражадаги бошқа мутахассислар билан бирга профессионал аудиторлик хизматларини кўрсатиш бўйича узлуксиз амалий иш тажрибасига асосланади. Муайян профессионал хизматлар кўрсатиш мажбуриятини ўз зиммасига олар экан, аудитор ушбу соҳада билимдон эканлигига ишончи комил бўлиши, ўз мажбуриятларини ҳалол ва юксак савияда бажариш учун зарурий билим даражаси ва кўникмаларига эга бўлиши, мижозга замонавий услубларга, энг сўнгги меъёрий ҳужжатларга асосланган аудиторлик хизматлари кўрсатилишини кафолатлаши керак.

Аудитор ўз ваколати чегарасидан ташқарига чиқувчи, шунингдек, малака аттестатига мос келмайдиган профессионал хизматлар кўрсатишдан сақланиши керак. Аудиторлик ташкилоти муйян масалаларни ҳал қилишда ёрдам кўрсатиш учун билимли мутахассисларни жалб этади.

Аудитор бухгалтерия ҳисоби, солиққа тортиш, молиявий фаолият ва фуқаролик ҳуқуқи, аудитни ташкил этиш ва усуллари, қонунчилик, бухгалтерия ҳисоби ва аудиторлик фаолиятининг Ўзбекистондаги ва халқаро меъёрлари соҳасидаги билимларини доимо янгилаб боради. Аудиторлик ташкилоти ўз хизматчиларининг камида 60 ўқув соати ҳажми-

даги йиллик ўқувини ташкил этади ва бунда профессионал аудиторлик фаолиятида вужудга келадиган янги меъёрлар ва қондалар бўйича билимлари ҳар йили назорат қилинади.

Аудитор ўзининг касбий фаолиятини ташкилий жиҳатдан аудиторлик ташкилотига бирлаштирилган мутахассислар жамоасида амалга оширади.

Профессионал хизматлар бажарилишининг сифатини таъминлаш учун аудитор Ўзбекистон Руспубликаси ва халқаро аудиторлик стандартларига қатъиян амал қилади.

Мижозларнинг махфий маълумотлари. Аудитор профессионал хизматлар кўрсатиш жараёнида мижозларнинг ишлари тўғрисидаги олинган махфий маълумотларни вақт жиҳатидан чегараланмаган ҳолда, бевосита улар билан мулоқот давом этиши ёки тўхтатилишидан қатъий назар, қатъиян сир сақлайди. У профессионал хизматлар кўрсатиш жараёнида ўзига маълум бўлган махфий маълумотлардан мижоз манфаатларига зид равишда ўз манфаати, ҳар қандай учинчи томон манфаати йўлида фойдаланмайди.

Мижозларнинг махфий маълумотларини ошкор этиш бу мижоз рўхсати билан ёки қонунчилик ҳужжатлари ёки суд органлари қарори билан кўзда тутилган ҳолларда мазкур ҳолатга кўрсатиши мумкин бўлган барча томонлар манфаатларини ҳисобга олиб, ошкор этилганда профессионал этикани бузиш, деб ҳисобланмайди. Аудитор мижозларнинг раҳбарлари ёки ваколатли вакиллари томонидан ўтказилаётган расмий суриштирув ёки хусусий текширув жараёнида ўзининг профессионал манфаатларини ҳимоя қилиш мақсадида ёки мижоз қасддан ва ноқонуний равишда аудиторни профессионал меъёрларга зид хатти-ҳаракатларга жалб қилган тақдирда махфий маълумотларни ошкор этиши унинг айби бўлиб ҳисобланмайди.

Аудитор ўз ёрдамчилари ва ташкилотнинг барча ходимлари томонидан махфий маълумотларнинг сир сақланиши учун жавобгар ҳисобланади.

Солиқ муносабатлари. Аудитор солиққа тортишга оид қонунчиликка барча жиҳатлари бўйича қатъий амал қилади. У ўз даромадларини солиқдан яширмайди ҳамда ўз манфаатлари ёки бошқа шахслар манфаатлари йўлида ҳам со-

ликқа оид қонунчиликқа зид иш тутмайди.

Солиққа тортиш бўйича профессионал хизматлар кўрсатишда аудитор мижоз манфаатларини кўзлайди. Бунда у солиққа оид қонунчиликқа қатъий амал қилади, мижознинг солиқ тўлаш ва солиқ хизматчиларини алдаш мақсадида сохта-лаштириш ишларига кўмаклашмайди.

Мажбурий аудит жараёнида солиқ қонунчилигини бузиш фактлари, ҳисоб-китоблардаги ва солиқ тўлашда йўл қўйилган хатоларга оид аниқланган фактлар бўйича аудитор ёзма равишда мижоз маъмуриятига ва акциядорлик (хўжалик юритувчи) жамиятининг тафтиш комиссиясига хабар қилади ҳамда бунинг оқибатлари тўғрисида огоҳлантиради ва йўл қўйилган нуқсон ва хатоларни тузатиш йўлларини кўрсатади.

Аудитор мижозга солиққа тортиш соҳасидаги тавсиялар ва маслаҳатларни фақат ёзма равишда тақдим этади. Айни пайтда у мижозни ўзининг тавсиялари солиқ органлари билан муаммолари ҳал қилмаслигини тушунтиради, уни солиқ декларациялари ва бошқа солиқ ҳисоботларини тузиш бўйича жавобгарлик ўзининг зиммасида эканлиги тўғрисида огоҳлантиради.

Профессионал хизматлар учун ҳақ тўлаш. Аудиторнинг профессионал хизматлари учун ҳақ тўлаш кўрсатилган хизматлар ҳажми ва сифатидан келиб чиқиб тўланган ҳолда профессионал этикага жавоб беради, деб ҳисобланади. У кўрсатилаётган хизматлар мураккаблигига, аудитор малакаси, тажрибаси, касбий обрўси ва масъулияти даражасига боғлиқ бўлади.

Аудитор томонидан ундириладиган профессионал хизматлар ҳақи муайян натижага эришиш билан белгиланмайди ёки хизматлар ҳажми, сифати ва мураккаблигидан ташқари бошқа ҳолатларга боғлиқ бўлмайди.

Аудитор профессионал хизматлари учун ҳақни белгиланган ҳисоб-китоблар меъёрларидан ташқари нақд пул шаклида олмайди. У мижозларга эга бўлиш ёки ўтказиш ёки бирон бир шахсга учинчи томон хизматларининг ўтказилиши учун тўловлар ва воситачилик ҳақини олишдан сақланади.

Аудитор олдиндан кўрсатиладиган хизматлари нархини маълум қилишга мажбур бўлмагани ҳолда мижоз билан ўзининг профессионал хизматлари ҳақини тўлаш шартлари ва тартибини олдиндан келишиб олади ва ёзма равишда мустақамлайди. У битта мижоз тўлайдиган ҳақ аудитор кўрсатадиган профессионал хизматлар учун оладиган йиллик тушумининг ҳаммасини ёки бир қисмини ташкил этишдек шубҳали вазиятга йўл қўя олмайди.

Аудиторлар ўртасидаги муносабатлар. Аудит соҳаси вакиллари бошқа ташкилотлардаги ҳамкасбларига хайрихоҳ муносабатда бўлишади, уларнинг фаолиятини асоссиз танкид қилишдан ва ҳамкасбларига зарар етказиши мумкин бўлган бошқа онгли хатти-ҳаракатлардан сақланишади. Мижоз томонидан аудиторлик ташкилотини янгилаш бўйича нотўғри хатти-ҳаракатларга йўл қўймайди.

Аудиторлик ташкилоти ўз манфаати йўлида ва хўжалик юритувчи шахснинг розилиги билан профессионал хизматлар кўрсатиш учун бошқа аудиторлар ва мутахассисларни таклиф этади. Жалб қилинган мутахассислар билан ишчанлик ва хушмуомалалик билан ҳамкорлик алоқалари ўрнатилади. Таклиф қилинган аудиторлар (мутахассислар) мижоз вакиллари билан асосий аудиторларнинг ишбилармонлик ва касбий хусусиятларини муҳокама қилмайди, ўзларини таклиф этган ҳамкасбларига нисбатан ниҳоятда тўғри муносабатда бўлади.

Ходимларнинг аудиторлик ташкилотлари билан муносабатлари. Аудиторлик ташкилоти ходими бўлишга розилик берган аттестациядан ўтган аудиторлар унга тўғри муносабатда бўлади, бутун фаолияти билан ташкилот нуфузининг ошишига ва янада ривожланишига кўмаклашади, ташкилот раҳбарлари ва бошқа ходимлари, мижозларнинг раҳбарлари ва ходимлари билан хайрихоҳлик алоқаларини ўрнатади. Ходимларнинг ва аудиторлик ташкилотларининг муносабатлари касбий мажбуриятларни бажариш учун масъулиятга, содиқлик ва ҳолисликка, аудиторлик хизматлари кўр-

сатилишини, уларнинг касбий моҳиятини доимо такомиллаштиришга асосланади.

Аудиторлик ташкилоти касбий фаолият усулларини ишлаб чиқади, меъёрий ҳужжатларни умумлаштиради, улар билан ўз ходимларини таъминлайди, ҳар доим уларнинг касбий билими ва унинг сифатини ошириш тўғрисида қайғуради. Ўз навбатида, аудиторлик ташкилотида ишлайдиган аудиторлар, ўз фаолиятини сидқидилдан бажаради, касбий малакасини такомиллаштириб боради, миждозларга йўлланадиган ҳужжатларнинг мазмунига эҳтиёткорона ва мулоҳазали муносабатда бўлади, улар билан муносабатда касбий меъёрларга ва ташкилот манфаатларига амал қилади.

Тез-тез аудиторлик ташкилотини ўзгартирадиган ёки ундан тўсатдан кетиб, бу билан ташкилотга маълум зарар етказадиган аттестациядан ўтган аудитор касбий этикага пугур етказди. Бошқа аудиторлик ташкилотига ўтган аудиторлар, ўзларининг собиқ раҳбарлари ва ҳамкасбларини муҳокама қилишдан ёки мақташдан, бирон бир ходим билан аввалги ташкилотдаги ишни ташкил этиш ва иш услулларини муҳокама қилишдан сақланишади. Улар у билан меҳнат муносабатлари тугалланган аудиторлик ташкилотига оид ўзлари биладиган махфий маълумотларни ва ҳужжатлар мазмунини ошкор қилмайдилар. Ташкилотдан кетар экан, унинг собиқ ходими ўзидаги барча ҳужжатларни ва бошқа профессионал маълумотларни виждонан ва тўла ҳажмда унга топширади.

Аудиторлик ташкилоти раҳбарлари ва ходимлари учинчи шахслар билан ўзларининг собиқ ходимларига хос касбий ва шахсий хислатларини муҳокама қилишдан сақланишади, ушбу собиқ ходимлар ўз хатти-ҳаракатлари билан касбига ва ташкилотнинг қонуний манфаатларига жиддий зарар етказган ҳолатлар бундан мустасно. Аудитор ишга жойлашаётган аудиторлик ташкилоти раҳбари сўровига кўра аввалги аудиторлик ташкилоти раҳбари аудиторнинг касбий ва шахсий хусусиятларини кўрсатгани ҳолда ёзма тавсия бериши мум-

кин.

Оммавий маълумот ва реклама. Улар оммавий ахборот воситаларида, аудиторларнинг махсус нашрларида, манзиллар ва телефон маълумотномаларида, аудиторлар, раҳбарлар ва аудиторлик ташкилоти ходимларининг оммавий чиқишларида ва бошқа нашрларида акс эттирилиши мумкин. Рекламани чоп этиш жойи ва даврийлиги, реклама эълонининг ҳажми ва безатилиши бўйича чекловлар мавжуд эмас.

Аудиторларнинг касб этикасига зид бўлган реклама ва нашрларга йўл қўйилмайди. Яъни уларда: асоссиз мактаниш ва ўз манфаати учун бошқа аудиторлар билан киёслаш; профессионал касбнинг маълум соҳасида мутахассис эканлигига оид асоссиз даъво; миждозлар ва бошқа учинчи шахсларнинг аудиторни ва у кўрсатадиган хизматларнинг профессионал хусусиятларини мактовчи тавсиялари, айникса, миждозларга профессионал аудиторлик хизматларининг натижалари макбул бўлишига асоссиз ишонч уйғотувчи тўғридан-тўғри дастак ёки ишора бўлишига йўл қўйилмайди.

Рекламада миждозга оид махфий маълумотларни ошкор қилиш ёки уни сохта нуқтаи назардан ифодалаш. яъни суд, солиқ ва бошқа давлат органларини чалғитиш ёки уларга тазйик ўтказиш мақсадини кўзловчи маълумотлар бўлмаслиги керак.

Аудиторлар натижалари умуммаълумот учун чоп этилиши кўзда тутилган турли киёсий тадқиқотларда ва рейтингларда иштирок этишдан ёки ўзлари учун макбул бўлган маълумотларни чоп этувчи журналистлар хизматида ҳақ тўлашдан сақланишдан.

Аудиторнинг касбий фаолиятига мос келмайдиган хатти-ҳаракати. Аудитор асосий касбий амалиёти билан биргаликда ўзининг ҳолислиги ва мустақиллигига, умумманфаат устуворлигига риоя қилиши, умуман касб обрўсига таъсир кўрсатадиган ёки таъсир кўрсатиши мумкин бўлган фаолият билан шугулланмаслиги зарур. Бундай хатти-

ҳаракатга профессионал аудиторлик хизматлари кўрсатилиши билан бир пайтда йўл қўйилмайди. Аудитор томонидан бир пайтнинг ўзида икки ёки ундан ортиқ касбий хизмат ва топшириқларнинг бажарилиши ҳам унинг касбий мажбуриятлари билан бирга олиб борилмайдиган ҳаракат сифатида кўриб чиқилади.

Қонунчилик томонидан фаолият юритаётган аудиторларга тақиқланган бирон бир фаолият тури билан шуғулланиш қонунга ва касбий этика меъёрларига зид бўлган, йўл қўйилиши мумкин бўлмаган ҳаракат ҳисобланади.

Бошқа давлатлардаги аудиторлик хизматлари. Аудитор ўз давлатидами ёки бошқа давлатдами профессионал хизмат кўрсатишидан қатъий назар, хатти-ҳаракатларининг ахлоқий меъёрлари ўзгаришсиз қолади.

Бошқа давлатларда кўрсатиладиган касбий хизматларнинг сифатини таъминлаш учун аудитор ўзи профессионал фаолият юритаётган давлатда амал қилувчи халқаро аудиторлик стандартларини ва қоидаларини билиши ва уларни ўз фаолиятида қўллаши керак:

Бошқа давлатда касбий хизмат кўрсатгани ҳолда аудитор қуйидаги қоидаларга риоя қилади:

– агарда аудитор фаолият юритаётган давлатда профессионал хатти-ҳаракат меъёрлари Ўзбекистон аудиторлари этика кодексига кўзда тутилган қоидаларга нисбатан бўшроқ бўлса, у ўз кодексига амал қилади;

– агарда ушбу меъёрлар янада қатъий бўлса, у ўзи ишлаётган ва яшаётган мамлакат қонунчилигига риоя қилади.

Аудиторлар профессионал хатти-ҳаракатларининг халқаро ахлоқий меъёрлари ҳам муҳим аҳамиятга эга. Агарда ушбу меъёрлар аудитор ишлайдиган мамлакат талабларидан юқори бўлса, аудитор халқаро меъёрларга амал қилади.

Аудитор этика кодекси билан белгиланадиган касбий хатти-ҳаракатлар қоидалари Бухгалтерларнинг халқаро Федерацияси (IFAC) томонидан ишлаб чиқилган халқаро этика меъёрларига асосланган.

2.6. Аудиторлик ташкилотининг профессионал хизматлари

“Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонунга мувофиқ аудиторлик фаолияти ўз ичига иккита компонентни камраб олади: аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик текширувларини ўтказиш ва профессионал хизматлар кўрсатиш бора-сидаги хизматлар. тушунилади. Ушбу қонуннинг 17-модда-сида аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматла-рининг турлари белгилаб қўйилган.

Аудиторлик ташкилотларини профессионал хизматларини тартибга солиш, учун 90-сонли АФМС “Аудиторлик ташки-лотларини профессионал хизматлари” номли миллий стан-дартга мувофиқ амалга оширилади.

Профессионал хизматлар аудиторлик ташкилоти билан ушбу хизматлар буюртмачиси ўртасида тузиладиган касбга доир хизматлар кўрсатиш шартномаси асосида кўрсатилади. Шартномани бажараётганда аудитор хўжалик юритувчи субъект (буюртмачи) ва зарурат бўлганда исталган учинчи томонлар билан келишидган амалларни бажаради ва кўрса-тилган профессионал хизматлар натижалари тўғрисида асос-ланган хулосалар билан ҳисобот тақдим этади.

Мазкур миллий стандартда профессионал хизматларнинг рўйхати келтирилган, булар қуйидагиларда ўз аксини топган:

- а) бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, тиклаш ва юритиш автоматлаштириш (компьютерлаштириш)
- б) молиявий ҳисобот тузиш;
- в) миллий молиявий ҳисоботни бухгалтерия ҳисоби халқа-ро стандартларига ўтказиш;
- г) хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фао-лиятининг таҳлили:
- д) бухгалтерия ҳисоби, солиқ солиш, режалаштириш, ме-нежмент ва молиявий-хўжалик фаолиятининг бошқа масала-лари бўйича консалтинг:
- е) солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича ҳисоб-китоблар ва декларациялар тузиш:

ж) аудиторлик фаолияти билан боғлиқ соҳада тадқиқотлар, семинарлар, анжуманлар, ишланмалар ўтказиш бухгалтерия ҳисоби, аудит, молиявий-хўжалик фаолияти таҳлили ва солиқ солиш бўйича белгиланган тартибда ўқув қўлланмалари, ўқув-услубий материаллар тайёрлаш ва бошқалар

Шуни назарда тутиш лозимки, аудиторлик ташкилотлари мазкур стандартнинг рўйхатида келтирилган ва бандларида кўрсатилган хизматларни бажарган бўлса қонуннинг 16-моддасига мувофиқ ўша давр учун аудиторлик текшириш ўтказишга ҳақли эмаслар.

Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматларнинг бажарилиши ижрочилардан аудит, бухгалтерия ҳисоби ва иқтисодий таҳлил, солиқ солиш, хўжалик ҳуқуқи соҳаларида касбий маҳоратни талаб этади. Аудитнинг профессионал хизматлари уларнинг мазмунига кўра хатти-ҳаракат хизматлари, назорат хизматлари ва ахборот хизматларига бўлинади.

Хатти-ҳаракат хизматлари – бу ҳужжатларни тузиш бўйича хизматлар бўлиб, уларнинг таркибига аввал хўжалик юритувчи субъект томонидан тузилмаган ва шартномада белгиланган амаллар киради. Уларга, масалан, бухгалтерия ҳисобини тиклаш ва юритиш, ҳисоботларни тузиш кабилар киради. Назорат қилиш ҳужжатларни аудиторлик ташкилоти томонидан хўжалик юритувчи субъект билан келишилган мезонлар асосида текширишга йўналтирилади. Буларга жумладан, ташаббусли аудит, ҳисоб юритиш ва ҳисоботлар тузилишини назорат қилиш, солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар ҳисобланиши ва тўланишини назорат қилиш, хўжалик юритувчи субъекти бухгалтерия ходимларини ва аудиторлик ташкилоти ходимларини тест синовидан ўтказиш киради. Ахборот хизматлари дейилганда турли масалалар бўйича оғзаки ва ёзма маслаҳатларнинг тайёрланиши, ўқувлар, семинарлар “давра суҳбатлари” ўтказилиши, ахборот хизмати кўрсатиш, услубий тавсияларни чоп этиш ва ҳ.к.лар тушунилади.

Айрим профессионал аудиторлик хизматлари моҳиятини кўриб чиксак.

Ҳисобни юритиш. “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонунга кўра бухгалтерия хизматига эга бўлмаган ташкилотда бухгалтерия ҳисоби шартномавий асосда ихтисослаштирилган ташкилот ёки тегишли мутахассис томонидан амалга оширилиши мумкин. Аудиторлик ташкилотлари ихтисослаштирилган ташкилотлар вазифасини муваффақиятли бажаришга қодир. Бу турдаги хизматлар учун ягона чеклов бундай ҳолларда аудиторлик ташкилоти (хусусий аудитор) ҳисоб юритаётган корхона ҳисоботларининг ишончилиги тўғрисида хулоса бериш мумкин эмаслик билан боғлиқ.

Ҳисобни юритиш учун аудиторлик ташкилоти мижозлар учун ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқади, бухгалтерия ҳисоби секторлари учун иш режасини, ҳисоблар рўйхатини тузади, таҳлилий ҳисоблар ва регистрлар таркибини лойиҳалайди, ҳисоб юритиш шаклини тавсия қилади. Аудиторлик ташкилоти ходимлари, корхона шартномани тузиш пайтида зарур ташкилий техникага (компьютер, алоқа воситалари) эга бўлмаса, техник воситалар комплекси бўйича мақбул мижозни танлаш бўйича тавсиялар бериши, дастурий таъминотни танлаш, ўрнатиш ва созлашни амалга ошириши, маълумотлар базасини тўлдириш ишларини бажариши мумкин.

Мижоз истагига кўра аудиторлик ташкилоти ходимлари бевосита буюртмачи офисида ишлайди, у эса ўз зиммасига зарур ускуналар билан таъминлаш, аудитор иш жойини ташкил этиш ва ҳ.к.ларни ўз зиммасига олади. Агарда мижоз ташкилий жиҳозларни харид қилиш учун етарли маблағга эга бўлмаса ёки уни сотиб олишни мақсадга мувофиқ деб билмаса, ўз офисида аудиторлик ташкилоти ходимлари фаолияти учун шарт-шароитга эга бўлмаса, у ўз зиммасига фақат бирламчи ҳужжатларни ўз вақтида етказиб бериш мажбуриятини олиши мумкин. Барча қолган вазифаларни – бирламчи ҳужжатларни аудиторлик ташкилотига етказиб бериш, ҳужжатлар бутлигини таъминлаш, ҳужжатларга дастурий таъми-

нот ёрдамида ишлов бериш, таҳлилий ва синтетик ҳисоб юритиш регистрларини олиб бориш, миждозга бирламчи ҳужжатларни ва тузилган бухгалтерия ҳисобининг регистрларини миждозга етказиб бериш ва бошқа вазифаларни аудиторлик ташкилоти ўз зиммасига олади.

Ҳисоб унинг барча турлари ва иштирокчилари бўйича ҳамда унинг алоҳида иштирокчилари ёки бўлимлари бўйича (энг мураккаб ёки меҳнатталаб бўлган), масалан, иш ҳақи бўйича ҳисоб-китоблар, моддий бойликларнинг ҳаракати (буюртмачи марказий офисдан олисда жойлашган омборхоналарга эга бўлган тақдирда бундай хизмат тури талаб қилиниши мумкин) юзасидан юритилиши мумкин.

Буюртмачи корхонанинг бухгалтерия хизмати йўқлиги туфайли унинг ҳисоботни тузиш, солиқ декларацияларини тўлдириш, бухгалтерия ҳисоботлари ва солиқ декларацияларини солиқ инспекциясида ва бошқа муассасаларда ҳимоя қилиш ишларини топшириш мумкин бўлган малакали ходими йўқ. Шу сабабли миждоз шартномага молиявий ҳисоботни тузиш, бухгалтерия ҳисоботлари ва солиқ декларацияларини солиқ инспекциясида ҳимоя қилиш ва бошқа турдаги хизматларни шартномага киритади.

Бухгалтерия ҳисобини тиклаш. Бу хизмат тури бир мартали характерга эга. Унинг ўз вақтида ва сифатли бажарилиши учун буюртмачи томонидан барча бирламчи ва бошқа ҳужжатларнинг ўз вақтида тақдим қилиниши, шунингдек, персонал компьютерларда ҳисобни тиклаш бўйича бутун ишлар комплексини бажаришга қодир бўлган дастурий таъминотдан фойдаланиш керак бўлади. Дастурий таъминотдан фойдаланиш даврининг муайян босқичларида ҳисоб ечимларининг оқилона турларини ўрнатиш имконини беради.

Ҳисоб юритишни тиклаш – бирмунча мураккаб жараён. Шу сабабли уни амалга ошириш услубиёти ҳар бир алоҳида миждозда аудиторлик ташкилотининг энг малакали мутахассислари томонидан ишлаб чиқилади.

Молиявий ҳисоботни тузиш. Ишларнинг бу тури аудиторлик ташкилоти томонидан бухгалтерия регистрларини юритиш иши ёки унинг натижаси ёхуд буюртмачи томони-

дан берилган бухгалтерия регистрлари бўйича ҳисобот тузилаётган даврда аудиторлик ташкилотининг мустақил иш тури бўлиши мумкин. Хизматларнинг бу турида, шунингдек, ҳар бир алоҳида миқдор учун зарур бўлган бюджетдан ташқари ижтимоий давлат фондлари учун ҳисоботлар тузилишини назарда тутати.

Солиқ инспекциясида молиявий ҳисоботнинг ҳимояланиши. Солиқ инспекциясига ҳисоботларни топшириш – мутахассисдан тегишли малакани ва вақт сарфини талаб этувчи жараён. Солиқ инспекциясида бухгалтерия (молия) ҳисоботи статистика органларига белгиланган статистик ҳисобот шакллари, шунингдек, бюджетдан ташқари давлат жамғармаларига ҳисоботлар топширилгани тўғрисидаги қайдларсиз қабул қилинмагани туфайли солиқ инспекциясида ҳисоботларни ҳимоялаш даставвал барча давлат ижтимоий бюджетдан ташқари жамғармаларда ҳисоботларнинг ҳимояланганлиги ва статистика органларига статистик ҳисоботларнинг топширилганлигини назарда тутати. Хизматларнинг бу тури аввалгиси билан зич боғлиқ бўлиб, бунда ҳисоботлар олдиндан мазкур аудиторлик ташкилоти томонидан тузилган тақдирда амалга оширилади. Ҳисоботларнинг муваффақиятли топширилиши ва ҳимояси аудиторлик ташкилотининг ҳисобот тузиш бўйича сифатли ишдан далолат беради, унинг нуфузини оширади ва бу миқдорнинг аудиторлик ташкилоти ҳамкорлигига яқунланган тус беради, айти пайтда келгусида биргаликда ҳамкорлик қилиш гарови ҳисобланади.

Амалдаги ҳисоб юритиш тизимини такомиллаштириш (модернизациялаш). Аудиторлик хизматининг ушбу тури миқдорда амал қилувчи бухгалтерия ҳисоби тизими билан таъминлаш тақозо этади. Аудитор қўлланиладиган ҳисоб юритиш тизимининг асослиги, уни амалга ошириш бўйича қабул қилинган ҳисоб ечимларининг асослигини ўрганади. Шунга мувофиқ ушбу модернизациялаш (заруратга кўра) тавсия қилинади. Бу турдаги хизматлардан, одатда, қонунчиликдаги ўзгаришлар туфайли ишончсизликни ҳис қиладиган

корхона ва ташкилотлар раҳбарлари ва малакали бухгалтерлар фойдаланади. Бу ҳолда аудиторлик ташкилоти ходимлари ҳисоб юритиш ишлари ташкилий жиҳатларини батафсил ўргангач ҳисоб юритишнинг мукамалроқ бўлган шаклига ўтишни таклиф қилиши, уни автоматлаштириш тизимини танлаши, илғор ва ҳали кенг тарқалмаган ҳисоб юритиш усулларини жорий этиши мумкин.

Бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш. Хизматнинг бу турига чора-тадбирлар мажмуи, энг аввало узоқ муддатли ҳисоб юритиш сиёсатини аниқлаш, бухгалтерия ҳисоби шаклини танлаш, техник воситалар комплексини танлаш, бухгалтерия хизмати таркибини шакллантириш, бухгалтерия ходимлари учун ҳужжат айланиши жадвалини ва лавозим йўриқномасини ишлаб чиқиш киради. Ушбу чора-тадбирлар амалга оширилиши натижасида буюртмачида бухгалтерия ҳисобининг оқилона тизимини ташкил этиш тўғрисида қарор қабул қилинади. Бу турдаги хизматнинг ўзи бир марталик характерга эга, шу сабабли алоҳида аудиторлик ташкилотлари томонидан ишлаб чиқилган бухгалтерияга оид (молиявий, бошқарув, солиққа оид) ҳисоб юритишнинг намунавий технологиясига янги ташкил топаётган корхоналарда талаб катта.

Иқтисодий ва молиявий таҳлилни амалга ошириш. Кейинги пайтларда бу турдаги хизматга талаб жиддий равишда кучайди. Бунинг сабаби шундаки, янги иқтисодий шарт-шароитларда етарли вақт давомида ҳўжалик юритувчи субъектлар ўзларининг молиявий аҳволини аниқлаб олишга, маҳсулотларнинг (ишлар, хизматларнинг) қайси турлари даромад ёки харажат келтираётганини билишга ва бошқа мақсадга интилади. Айрим корхоналар (кўпинча ҳозирги пайтда акциядорлик жамиятларига айлантирилган собиқ давлат корхоналари) ночор аҳволга тушиб қолган ва банкротлик ёқасида турибди. Аксарият корхоналарда мутахассислари бозор иқтисодиёти шароитида молиявий аҳволни таҳлил қилиш усулларидан хабардор эмас, бизнес режа тузиш тажрибасига

эга эмас.

Маслаҳат хизматлари. Бу хизмат турини аниқ таърифлаш ниҳоятда мушкул. Бу турдаги хизматларга солиқ солиш ва солиқ қонунчилигини бузганлиги учун жарима чоралари миқдори белгиланиши ва ҳисобланиши тўғрилиги масалалари бўйича тушунтиришларни бажариш, бирламчи ҳисоб юритиш, хўжалик шартномалари (контракталарга) мос бўлган ҳисоб қарорлари бўйича тавсиялар киради.

Ҳозирги пайтда назоратнинг кейинги шакли бўлган аудитга эмас, балки назоратнинг дастлабки ва жорий (тезкор) турларига (масалан, бухгалтерия ҳисоби ва солиқ солиш масалалари бўйича маслаҳат бериш) талаб кучайган. Бу каби хизмат турларига талабнинг ўсиши ҳисобот топширилишидан аввал ва йиллик ҳисобот топширилиши билан боғлиқлиги кузатилган. Гап шундаки, аудиторлар томонидан йиллик балансларнинг текширилиши натижаларига кўра олдини олиш мумкин бўлган жиддий нуксонлар аниқланади. Аммо бунинг учун аудиторни олдиндан, ҳисобот топширилишидан аввал таклиф қилиш керак. Бу ҳолда ҳисоб юритишда танланган ҳисоб юритиш сиёсатидан четлашувга йўл қўймаслик, солиқларни тўғри ҳисоблаш мумкин.

Корхоналар (муассасалар, ташкилотлар) бухгалтерия ходимларининг малакасини ошириш. Шу мақсадда мутахассис аудиторлар томонидан маърузалар курси, амалий машғулотлар, “давра суҳбатлари” ўтказилиши кўзда тутилган. Айни пайтда аудиторлик ташкилотлари томонидан давлат солиқ инспекцияси, ЎзР молия вазирлигининг етакчи мутахассислари ва республиканинг етакчи олий ўқув юртарининг ўқитувчилари ва ходимлари жалб қилинади. Бухгалтерия ходимларини ўқитиш билан боғлиқ хизматлардан фарқли равишда бундай хизмат турлари семинарлар иштирокчиларида муайян малака бўлишини талаб қилади. Ташкилотчи аудиторлар семинарлар ва курслар иштирокчилари эътиборини муайян даврда фуқаролик, солиқ қонунчилиги ва

бошқа қонунчиликларда содир бўлган ўзгаришларга қаратади, бухгалтерия ҳисобини юритишга оид меъёрий ҳужжатлар бўйича шарҳлар беради, ҳисоб юритиш ва ҳисоботини тузишда йўл қўйиладиган хатоларни таҳлил қилади, семинарлар ниғтирокчилари саволларига жавоб беради.

Бухгалтерия ходимларини ўқитиш. Бу турдаги хизматлар тингловчиларда бухгалтерия ҳисоби ва солиқ солиш соҳасида махсус билимга эга бўлишни тақоло қилмайди. У бухгалтерия ҳисобини юритишни йўли қўйиш каби хизмат турининг давоми ҳисобланади.

Маълум даврда аудиторлик ташкилоти ходимлари корхона бухгалтерияси учун ҳисоб юритишининг алоҳида участкасидан бошлаб, бош бухгалтер ва молиявий директорга ҳодимлар штатини танлайди ва тайёрлайди. Танлаш асосан ишбилармонлик сифатларига қараб амалга оширилади. Бухгалтериянинг бўлувчи жамоасини психологик мослашувчанлигини текшириш учун аудиторлик ташкилотлари мутахассис психологларни таклиф қилади. Бу турдаги хизмат қўйиладиганларга мўлжалланган: бухгалтерларни тайёрлаш ва ўқитиш (бошланғич курс), ходимларни персонал компанияларда бухгалтерия ҳисобини юритишга ўргатишдан иборат.

Услубий қўлланмани чоп этиш. Бундай қўлланмалар бухгалтерия ҳисоби, солиқ солиш, таҳлил ва аудит бўйича чоп қилинади. Хизматларнинг ушбу тури одагди белгиланган маълум бўйича услубий, ўқув ва оммабош адабиётларни ишлаб чиқувчи муассисалар жамоасига ҳамда матбаа базасига эга йирик аудиторлик ташкилоти томонидан кўрсатилади. Одатда ҳудудда (шаҳарда, вилоятда) махсус адабиётга бўлган эҳтиёжни қондириш учун битта ёки иккита ташкилот етарли.

Аудиторлик ташкилотлари миждоуларга қўлланмаларнинг оптимал тушларини танлаш бўйича хизматларни тақдим этади. Бунга масалан, маълум даврий нацирларга обуна бўлишга оид тавсиялар қилини мумкин. Айни пайтда йирик аудитор-

лик ташкилотларида адабиётларни чоп этиш масалалари йўлга қўйилган.

Бухгалтерия ҳисобини автоматлаштириш. Бу аудиторлик ташкилотлари фаолиятининг истиқболли йўналишларидан бири. Ҳисоб юритишни автоматлаштириш энг аввало бозорда мавжуд бўлган дастурий маҳсулотлардан ҳисоб юритишни автоматлаштириш бўйича амалий дастурлар тўпламини танлаш ва уни мижоз фаолиятининг ўзига хос жиҳатларига мослаштиришни тақозо этади. Навбатдаги босқич – ҳисоб юритишни автоматлаштириш бўйича амалий дастурларни ишлаб чиқиш ёки ишлаб чиқишда иштирок этиш. Одатда, автоматлаштириш тизимини танлаш, жорий этиш бўйича хизматлар ходимларни компьютерда ишлашга ўргатиш, бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш хусусан, техник воситалар комплексини танлаш билан боғлиқ бўлади.

Биз аудиторлик ташкилотининг профессионал хизматларига доир бўлган асосий, кўп учрайдиган турларини кўриб чиқдик. Келтирилган характеристика бундай ишларнинг амалга оширилиши аудиторлик ташкилотлари учун ҳам, хўжалик юритувчи субъектлар учун ҳам фойдали ва мақсадга мувофиқлигини кўрсатмоқда.

Мавзунинг таянч иборалари:

Аудит иш сифати, аудиторнинг мустақиллиги, аудиторлик маслаҳатлар, аудитор ва аудиторлик ташкилотининг ҳуқуқлари, аудиторлик бурч, эҳтиёткорлик тамойили, масъулият тамойили, имтиёзли ахборот тамойили.

Савол ва топшириқлар:

1. *Аудит ўтказишда томонлар ўртасидаги ҳуқуқий муносабатлар нималардан иборат?*
2. *Томонлар ўртасида ҳуқуқий муносабатлар билан боғлиқ қандай тамойиллар мавжуд?*
3. *Текшириш чоғида аудиторлар ва аудиторлик ташки-*

лотларининг ҳуқуқ ва бурчлари нималардан иборат?

4. Текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг ҳуқуқ ва бурчлари нималардан иборат?

5. Аудит ўтказишда аудиторлик ташкилоти ва хўжалик юритувчи субъектлар масъулияти ва уларнинг турлари ни айтинг.

6. Аудитнинг халқаро стандартлари, уларнинг моҳияти, аҳамияти, нимада?

7. Аудит миллий стандартларининг моҳияти деганда нимани тушунасиз? Аудиторлик стандартларининг асосий гуруҳлари тўғрисида тушунча беринг.

8. Ички аудиторлик стандартлари, уларнинг моҳияти ва аҳамияти нимадан иборат?

9. Аудитнинг ахлоқий меъёрлари, уларнинг тамойиллари деганда нимани тушунасиз?

10. Аудиторлик ташкилотлариқинг профессионал хизматлари, уларнинг турлари ва моҳиятини тушунтириб беринг.

III БОБ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШНИ ТАШКИЛ ҚИЛИШ

3.1 Аудиторлик текшириш босқичлари

Аудиторлик текшириш куйидаги асосий босқичларга бўлинади:

Режалаштириш босқичи. Ушбу босқич куйидаги аудиторлик амалларини ўз ичига олади:

- текшириш ҳажмини аниқлаш;
- аудит ўтказиш учун розилик ҳақидаги мажбурият хатини тузиш;
- аудиторлик текширишга оид шартнома тузиш;
- корхонанинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ўрганиш;
- аудиторлик текширишнинг умумий режасини тузиш;
- аудитнинг дастурини тузиш;
- ички назорат тизимини тестлаш;
- ички назорат тизимини тестлаш натижасида аудиторлик танлаш миқдорини аниқлаш;
- ички назорат тизимини қониқарли ёки қониқарсиз тестлаш натижаларига кўра аниқ дастурини тузиш кабилардир.
- аудиторлик текширишни ўтказиш босқичи. Бу босқичда куйидаги аудиторлик амаллари бажарилади:
 - дастурда белгиланган бухгалтерия ҳисоби ҳисоблари бўйича обороти ва сальдосини текшириш;
 - аудиторлик амалларни бажариш натижасида аудитнинг ички ҳужжатларини расмийлаштириш;
 - текшириш чоғида йиғилган аудиторлик далиллар.
 - аудиторлик текшириш натижаларини умумлаштириш босқичи. Мазкур босқичда:
 - аудит дастури бўйича текшириш тўлиқ бажарилишини баҳолаш;
 - текширишда аниқланган хато ва камчиликларни муҳимлигини баҳолаш;
 - текшириш амалга оширилган корхона раҳбариятига аудит натижалари бўйича ёзма маълумот тузиш;

– текшириш натижаларини текшириладиган корхонанинг раҳбарияти билан муҳокама қилиш;

– бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботиغا қиритиладиган ўзгаришларнинг мақсадга мувофиқлиги;

1. Аудиторлик ҳисоботда кўрсатилган хато ва камчиликларни бартараф қилгандан сўнг мижоз ташкилотга бериладиган ёзма маълумотни охириги варианты, каби амалларни ўз ичига олади.

2. Молиявий ҳисоботни ишончилиги тўғрисида аудитор ва аудиторлик ташкилотнинг хулосасини шакллантириш босқичи. Ушбу босқичда аудиторлик хулоса берилади, бухгалтерия ҳисоби ва тизимини яхшилаш ва такомиллаштириш бўйича тавсияларни шакллантиради. Мижоз ташкилот раҳбарияти билан аудиторлик текшириш натижаларини ва тавсияларини нечоғлиқ бажарилишини муҳокама қиладилар. Аудиторлик текширишни барча босқичларида “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонуний, аудитнинг миллий стандартлари талаблари ва шартларига риоя қилинган ҳолда қуйидаги принциплар асосида амалга оширадилар.

Аудиторлик текшириш ҳажмини аниқлаш бажариладиган ишларни характери ва кўлами тўғрисида аудиторнинг касбий фикр – мулоҳазаси аудиторлик текширишнинг предмети ҳисобланади ва бу аудитнинг мақсадига эришишда зарурдир. Бу кўп ҳолларда текшириш шартларига қараб ҳал этилади. Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик текшириш ҳажмини аниқлашда одатда аудиторлик фаолиятни тартибга солувчи меъёрий ҳужжатларига, аудиторлик хизматига доир шартноманинг мазмуни, мижоз ташкилотнинг фаолияти тўғрисида олинган маълумотлар ва унинг фаолияти хусусиятлари каби ҳолатлардан келиб чиқади.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик амаллар ўтказишни турлари сони ва изчиллиги тўғрисида нафақат мустақил қарор қабул қилиш ҳуқуқига эга балки уни бажарилишига ҳам масъулдир.

3. Аудит ўтказишда аудитни режалаштириш, аудиторлик далилларни йиғиш, бошқа мутахассислар ишларидан фойдаланиш, хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан алоқада бўлиш, аудитни ҳужжатлаштириш, маълумотларни умумлаштириш, молиявий ҳисоботни ишончлилиги тўғрисидаги хулосани шакллантириш кабилар асосий тадбирлардан ҳисобланади.

Текшириладиган объектнинг фаолиятини ўрганиш асосида алоҳида аудиторлик амаллар бажарилади ва текшириш режаси тузилади. Режалаштиришнинг асосий максади самарали ва иқтисодий асосланган текширишни оқилона ташкил қилиш ҳисобланади. Режалаштириш босқичида одатда аудитнинг стратегия ва тактикаси, унинг ўтказиш вақти аниқланади, аудитнинг умумий режаси ва дастури ишлаб чиқилади.

Аудиторлик ташкилоти барча ишларни бажаришда мижоз ташкилот фаолиятини максимал имконият даражада ўрганиб чиқади.

Аудиторлик текширишга четдан бошқа мутахассисларни фуқаролик ҳуқуқий шартнома асосида жалб қилиш мумкин, хусусан аудитор ёрдамчи аудиторлари, экспертлар, ички аудиторлар ва бошқа аудиторлик ташкилотларининг аудиторларини аудиторлик текшириш жараёнида жалб қилиш мумкин. Аудиторлик ташкилоти фаолиятига баҳо беришда ўтказилган аудиторлик амалларини уларнинг таснифий белгилари ва хусусиятлари, шунингдек, бошқа ишончли аудиторлик далилларни олиш имкониятларидан қай даражада фойдаланганлиги билан ҳам белгиланади. Аммо бошқа мутахассисларнинг ишларидан фойдаланиш аудиторлик ташкилотини берган хулосасининг ишончлигига бўлган жавобгарликдан озод этмайди.

Аудиторлик текширишнинг асосий жараёнлари, аудиторлик хулоса тайёрлаш учун аҳамиятга эга бўлган муҳим натижалар, шунингдек, аудитни сифатли ўтказишга доир аудиторлик амаллар ҳужжатли расмийлаштириб борилади.

Аудитнинг ишчи ҳужжатлари етарли даражада тўлиқ ва ишончли бўлиши зарур, акс ҳолда хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботига берилган хулосани ишончлилигини тaminламаслиги мумкин. Текширилаётган объектда аудит жараёнини расмийлаштириш аудитнинг 6-сонли «Аудитни ҳужжатлаштириш» миллий стандарти талабларига мувофиқ амалга оширилади.

Аудиторлик ташкилот томонидан текшириш натижасида олинган маълумотлар умумлаштирилиб текширилаётган хўжалик юритувчи субъектни молиявий ҳисоботига хулоса беришга асос бўла олади. Аудиторлар буни амалга оширишда аудиторлик фаолиятига тегишли меъёрий ҳужжатлар талабларини инобатга оладилар. Аудиторлик хулоса меъёрий ҳужжатларда белгиланган талабларга мувофиқ молиявий ҳисоботни ишончлилик даражасини аниқ ифодалаши шарт.

“Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонунга мувофиқ аудиторлик хулосанинг шакллари республикада бошқа мамлакатлар, чунончи Россия Федерацияси аудит стандартларидаги хулоса шаклларидан фарқли равишда икки хил тузилади. Ижобий ва салбий аудиторлик хулосалари. Ижобий аудиторлик хулосаси молиявий ҳисобот кўрсаткичларини унинг молиявий аҳволини маълум санага ҳаққоний акс эттирилишини ва у амалга оширган молиявий ва хўжалик операциялари қонун ҳужжатлари талабларига мувофиқлигини ифодалайди.

Салбий хулоса эса хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботи унинг молиявий аҳволини малум бир санага ҳаққоний акс эттирмаслигини кўрсатади.

Хулоса беришдан бош тортиш биздаги стандартга мувофиқ хулосанинг шаклларига кирмайди. Хулоса тайёрлаш ва аудитор ўз фикрини ифода қилиш учун аудиторлик далиллар етарли бўлмаса ёки тегишли ҳужжатлар тақдим этилмаса аудиторлик ташкилоти унинг молиявий ҳисоботига мустақил ҳолисона хулоса беришдан бош тартади.

3.2. Аудиторлик ташкилотининг миждоз 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. Миждоз аниқ бир аудиторлик ташкилотини танлаб унга аудиторлик хизмат кўрсатишга доир хат-таклифнома юборади.

Хатда қорхонанинг тўла номи, унинг асосий тавсифи (давлат рўйхатидан ўтган вақти, рақами, таъсисчилар сони, юридик манзили, устав капиталининг миқдори, фаолият тури, ташкилот ва ўзининг аудиторлари тўғрисида қисқача маълумот, хизмат кўрсатилган миждоз ташкилотлари, аудиторлик текширишнинг муддатлари, аудиторлик хизмат учун тўланадиган ҳақ миқдори, шартлари ва бошқа маълумотлар) кўрсатилиши лозим.

Аудиторлик ташкилоти-оферта (аудит ўтказиш тўғрисида таклиф қилинган мактуб)ни олғач унга жавоб қилиши лозим. Офертада шартноманинг муҳим шартлари назарда тутилади. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексининг 367-моддаси офертага бағишланган бўлиб, унинг мазмуни қуйидагича баён қилинади: Бир ёки бир неча муайян шахсга юборилган, етарли даражада аниқ бўлган ва таклифни қиритган 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. Халқаро аудиторлик амалиётида бундай жавобни «Аудиторнинг миждоз 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 миждоз таклиф этган шартларга розилигини ҳамда у ўз олдида қўйилган аудит ўтказиш вазифасини, миждоз олдидаги масъулият даражасини тушунганлигини тасдиқлайдиган ҳужжатни ифода қилади.

Айни пайтда хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти аудиторлик текширишининг мақсади, вазифаларини ҳаммиша аниқ-равшан тушунмайди, шунингдек, корхонанинг бошқа ходимларидан текшириш учун талаб қилинадиган ҳужжатларга доир масъулият даражасини тасаввур қилмайди. Аудиторликни текшириш босқичида ҳал қилиб бўлмайдиган можароли масалаларни текшириш ўтказишга шартнома тузишдан олдин миждозга тушунтириш зарур.

Аудиторлик ташкилоти томонидан текширишдан олдин ўз миждозига юборган мажбурият хати аудиторлик текширишининг яқунловчи босқичида – миждознинг ҳисоботи ишончилиги тўғрисида аудиторнинг сўнгги фикрини шакллантириш ва аудиторлик ҳулосасини тузиш, шунинг билан биргаликда миждоз раҳбариятининг ҳисоботида тузатиш киритиш ёки киритмаслик мақсадида бир тўхтамага 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;

* миждоз ички назорат тизимининг мукамал бўлмаганда бухгалтерия ҳисобидаги муҳим ноаниқликлар ва хатоларни қанчалик аниқланиш даражаси;

* аудиторлик текшириш учун аҳамиятли барча ҳисобкитоблар, тегишли ҳужжатлар ва ахборотлардан тўсқинликсиз фойдаланишни таъминлаш;

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

* аудиторнинг тижорат сирини саклаш мажбурияти.

Аудиторнинг миждоз олдидаги мажбурият хатини тузиш юзасидан қатъий тавсиялар йўқ, хат мазмуни эса энг аввало миждознинг эҳтиёжлари, унинг молиявий аҳволи, аудитор билан миждоз ўртасидаги ўзаро ишонч даражаси билан белгиланади. Лекин уларни ичидан қуйидагиларни 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 хохиши бўйича хат матнига аудит ўтказишнинг қисқа режасини, хўжалик юритувчи субъектларнинг ходимлари ва раҳбарларидан ёзма ва оғзаки шаклда зарур тушунтириш бериш тўғрисидаги илтимосни, текшириш чоғида қўшилмаган қўшимча ишлар пайдо бўлганда аудитор хизмати учун қўшимча ҳақ тўлаш шартларини, миждоз 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 миждозга фақат дастлабки аудиторлик текшириш олдидан юборилади. Такрорий аудит ўт-

казиладиган бўлса аудиторлик ташкилотининг мижоз олдидаги мажбурият хати фақат қуйидаги ҳолларда юборилади:

* мижоз раҳбарияти ёки ходимлари аудит объектларини, аудит кўламини, аудиторлик ташкилоти хизмат кўрсатишда ёки текшириш ўтказишда чекловлар мавжудлигини, 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 турида ва фаолият кўламида муҳим ўзгариш бўлганда, шунингдек, тегишли қонунларга, меъёрий ҳужжатларга ўзгартиришлар киритилганда.

Аудит ўтказишга розилик тўғрисида мажбурият хати намунаси

**Корхона бошқаруви кенгашига,
корхона директорига 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 бошлангич ҳужжатлар ўрганилиши лозим.

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

Аудитнинг мақсади – корхонанинг 2011 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 акс эттирилиши учун, бухгалтерия ёзувлари ва ички назоратнинг бир хиллигини 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 гонараримиз ишнинг бажарилишига ва аудит ўтказиш учун талаб қилинадиган вақтга 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
вақти, шаҳри**

ИМЗОСИ

3.3. Аудиторлик текширишга оид шартнома ва унинг моҳияти

Аудиторлик хизмати кўрсатиш чоғида томонлар ўртасида вужудга келадиган ҳуқуқий муносабатлар бошқа фуқаролик – 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 ташкилот 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 шартларнинг бажарилиши Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексига асосланади. Кодекснинг шартномага оид айрим моддалари императив (мажбурий), бошқалари диспозитив тусдадир. Императив меъёрларга ҳўжалик юритувчи субъектлар томонидан риоя қилинмаслиги мумкин эмас, бу эса уларга Фуқаролик 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 тушунилишини билдиради. Фуқаролик кодекси меъёрининг бундай амал қилиши аудиторлик текширув ўтказиш учун шартноманинг шакли ва мазмунини ишлаб чиқишда ва аудиторлар ва аудиторлик ташкилотининг мижоз олдидаги масъулиятини белгилашда катта аҳамиятга эга бўлади. Ўзбекистон Республикасининг Фуқаролик кодексига шартнома мажбуриятлари тизимига ҳақ эвазига хизмат кўрсатиш шартномаси киритилган ва бу масала 38-бобда баён қилинган.

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 киритиш мақсадга мувофиқдир. Одатда шундай мақсадлар учун аудиторлик ташкилотининг ҳар бир ходимига соатбай ҳақ белгиланади.

Тушунмовчилик бўлмаслиги учун аниқ бир миқдорда аудиторлик текшириши ўтказиш режасини (дастурини) тузиш босқичида текширувчилар гуруҳи таркибини тузиб чиқиб, буюртмачи билан келишиб олишни тавсия қилиш мумкин. Бироқ корхоналарда кириш учун руҳсатнома тизими йўлга қўйилган бўлса, текширувчилар гуруҳининг қайси аъзолари (одатда улар йирик саноат ва тижорат корхоналари) қачон ва қанча вақт бўлганини аниқлаш. Аммо текшириш учун ҳужжатларни миқдордан аудиторлик ташкилоти олиб, текширишни ўз офисида амалга оширса, қандай бўлади? Тўплаган материалларни ишлаш билан ходимлар бевосита аудиторлик ташкилотига шугулланётган ва уларнинг ишига ҳақ тўлаши лозим бўлган миқдор уларни ҳатто кўрмаган бўлса, бу ходимларнинг иш вақтини қандай ҳисобга олиш мумкин? Шартноманинг иш натижасига эришиб бўлмайдиган ҳолат оқибатини аниқлашга бағишланган бандига илова 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) кўрсатишидан оғоз қилиниши муносабати билан олган ёки олиши мумкин бўлган фойдаси чегириб 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 ба-

жармаган 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 Фуқаролик кодексига асосланиб, агар улар мажбурий ҳуқуқнинг умумий қисмига қарама-қарши бўлмаса, пудрат тўғрисидаги умумий қоидалар қўлланилиши мумкин.

Пуллик хизмат кўрсатиш шартномасининг бошқа шартномалардан яна бир фарқи уни бир томонлама бекор қилиш тартибидир. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексига белгиланган бу меъёрлар императив тусдадир. Фуқаролик кодексининг 357-моддасига мувофиқ шартнома тузилган пайтидан бошлаб кучга киради 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 белгила- ниши мумкин. Бундай шарт ёзиб қўйилмаган шартнома та- рафлар мажбуриятни бажаришининг шартномада белгилаб қўйилган охириг муддатигача амал қилади, деб ҳисобланади. Шартноманинг амал қилиш муддати тугаши тарафларни уни бузганлик учун жавобгарликдан озод қилмайди.

Фуқаролик кодексининг 354-моддасига мувофиқ шартно- манинг шартлари тарафларнинг хоҳиши билан белгиланади, тегишли шартнинг мазмуни қонун ҳужжатларида кўрсатиб қўйилган ҳоллар бундан мустасно. Шартноманинг шarti та- рафлар келишувида бошқача тартиб белгилаб қўйилмаганли- ги туфайли қўлланиладиган норма (диспозитив норма)да назарда тутилган ҳолларда тарафлар ўзаро келишиб, унинг қўлланишини бекор қилишлари ёки унда назарда тутилгани- дан бошқача шартни белгилашлари мумкин. Бундай келишув бўлмаганда шартноманинг шarti диспозитив норма билан белгиланади. Агар шартнома шартлари тарафлар ёки диспо- зитив норма билан белгилаб қўйилган бўлмаса, тегишли шартлар тарафлар ўртасидаги муносабатларга нисбатан қў- лланилиши мумкин бўлган тартиб асосида белгиланади.

Уларнинг ичида қуйидагиларни энг муҳимлари деб ҳисоб- лаш 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 ташкило- тининг масъулияти;
7. Буюртмачининг аудиторлик ташкилоти бажарган иши- ни қабул қилиб олиши;
8. Иш сифати;

1. Шартнома бўйича ишларнинг ўз вақтида бажари- лиши. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексининг 635-моддасига мувофиқ, шартномада ишни бошлаш ва ту- галлаш муддатлари кўрсатилади. Томонларнинг келишувига

мувофик шартномада ишнинг айрим босқичларини тугаллаш муддатлари (оралиқ муддатлари) кўзда тутилиши мумкин. Қонунда, бошқа ҳуқуқий ҳужжатларда, шартномада ўзгача тартиб белгиланмаган бўлса, ижрочи ишни бошлаш ва тугаллаш муддатларни ҳам, шунингдек оралиқ муддатларни бузганлик учун жавобгар бўлади. Шу тарика шартномада ишни бажариш муддатларини шунингдек, уларни ўзгартириш тартибини белгилаб қўйиш 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 ҳақдирда ҳам аудитор текширишни бошлашга мажбурдир. Бундай ҳолатларда ҳўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини тузишга ёрдамлашиш мумкин.

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

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

2. Ҳужжатларнинг сакланиши. Ўзбекистон Республикасининг Фуқаролик кодекси, бошқа қонунлар ва шартномада ўзга нарса кўзда тутилмаган бўлса, ҳужжатларнинг сакланиши учун масъулият уни текшириш учун тақдим этган томон-

га тушади. Бироқ миждознинг ҳужжатлари ундан олиб кўйилиб, 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 ҳақлидир.

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

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

4. Буюртмачининг ёрдами. Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонунга мувофиқ (12-модда) текширилаётган ҳужжа-

лик 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 муддатини бошқа вақтга кўчиришни, ёхуд шартномада кўрсатилган хизмат қийматини оширишни талаб қилишга ҳақлидир. Бу меъёр ҳам диспозитив ҳисобланади.

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

5. Томонлар олган ахборотнинг махфийлиги. Ўзбекистон Республикасининг Фуқаролик 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 кўрилган 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 рию қилинишни кўзда тутати, чунки аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонунга мувофиқ аудиторлар ва аудиторлик ташкилотлари аудиторни текшириши давомида олинган ва ўзлари тузган ҳужжатларнинг махфий сакланишларини таъминлашга ва хўжалик юрувчи субъект мулкдоринг (раҳбарининг) розилигисиз уларнинг мазмунини сир саклашга мажбурдирлар. Қонунга мувофиқ, бу мажбуриятни бузганлик учун аудиторлик ташкилотининг аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш ҳуқуқини берувчи лицензияни Молия вазирлиги томонидан бекор қилиши мумкин.

6. Бажарилган ишнинг сифати учун аудиторлик ташкилотининг жавобгарлиги. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексининг 647-моддасига мувофиқ аудиторлик ташкилоти бажарилган ишнинг натижасига жавобгар ҳисобланади. Унга кўра аудиторлик ташкилоти бажарган иш шартномада белгиланган шартларга, 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 Фуқаролик кодексининг 647-моддасига мувофиқ нуқсонларни муддатида текинга бартараф этишни ёки иш учун белгиланган ҳақни шунга мувофиқ даражада камайтиришни, ёхуд нуқсонларни бартараф этишга ўз харажатларини қоплашни (агар қонунда ёки шартномада ўзга ҳол кўзда тутилмаган бўлса) талаб қилиши мумкин. Чунончи, «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунга мувофиқ, аудиторлик текшириши малакасиз ўтказилиб, давлатга ёки хўжалик юритувчи субъектга зарар етказилган бўлса, лицензия берган органнинг даъвосига биноан суд ёки арбитраж судининг қарори билан

аудиторлик ташкилотидан ундириб олинishi мумкин:

* кўрилган зарар тўла ҳажмда;

* текшириш ўтказиш учун кетган харажатлар миқдориди.

Шартнома айна шунга нимани «текширишни малакаси ўтказиш» деб ҳисобланиши, эҳтимолки, зарарнинг қандай миқдорини жиддий деб ҳисоблаш, қандайини 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 масъулияти чегарасини белгилаб қўйиш йўли билан ўз масъулияти доирасини камайтиришга уринишларининг олдини олиш лозим. Чунончи, кўп аудиторлик ташкилоти ўзларининг мижоздан моддий мустақиллигини ошириш мақсадида шартномани аудиторлик текширишини ўтказиш босқичларига бўладилар. Шартномани икки босқичга ажратиш кўпроқ учрайди:

1 босқич: мижознинг молиявий ҳисоботини текшириш;

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

Шартнома бўйича ишларни бажариш вақти режасида ҳар бир босқичдаги иш қийматининг шартнома бўйича барча ишлар умумий қийматига нисбатан фоизи қўйилади. Аудиторлик ташкилоти қуйидаги ҳолларда айна шу йўл билан ўзининг хавф рискдан 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 камрок белгиланади.

* агар аудиторлик ташкилоти мижоз 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 кийматидир. Шу сабабли аудиторлик текширишини малакасиз ўтказилгани тақдирда молиявий йўқотиш рискинни камайгириш мақсадида шартномани босқичларга ажратишнинг маъноси йўқ.

7. Буюртмачининг аудиторлик ташкилоти бажарган ишни қабул қилиб олиши. Аудиторлик хулосаси – бу аудиторнинг ўзига текшириш учун топширилган миқдорнинг 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. Миқдор уларнинг тўлалигини ва пухталигини текшириши, сўнгра қабул қилиши ёки қабул қилмаслиги мумкин. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик 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, миқдор 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 вақт келиши билан қилиб келтиришга ҳақли.

Буюртмачи ишни текширмасдан қабул қилган бўлса, уни қабул қилишнинг оддий усулида аниқланиши мумкин бўлган камчиликлар (очик 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 боғланиш 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, ижрочига мақбул муддатда хабар қилишга мажбурдир. Одатда бундай яширин камчиликлар корхонани солиқ инспекцияси томонидан текширилганда аниқланади.

Аудиторлик хизматига доир бажарилган иш «Аудиторлик

хизматини 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 ёзилди ёки аксинча, ҳеч қандай камчиликлар эътироф этилмаганда эса эътироз ёзилмайди. Далолатнома иккала томонларнинг имзолари ва муҳри қўйилади.

8. Иш сифати. Маълумки, аудиторлик текширишининг сифатига 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 ишларга қўйиладиган талабларга мос бўлиши керак. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексининг 647-моддасига мувофиқ аудиторлик ташкилоти бажарган иш шартноманинг шартларига, шартлар бўлмаганида ёки тўлиқ бўлмаганида эса, одатда тегишли турдаги ишларга қўйиладиган талабларга мос келиши керак. Агар қонун ҳужжатларида ёки шартномада бошқача тартиб назарда тутилган бўлмаса, бажарилган иш натижаси шартномада кўрсатилган муддат бўйича буюртмачига топшириш керак.

Агар қонунда, бошқа ҳуқуқий ҳужжатларда ёки улар белгиланган тартибда аудиторлик хизматини 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.

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

Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуни талабларига зид бўлмаслиги лозим.

3.4. Аудиторлик текшириш режаси ва дастури

Аудиторлик текширишни режалаштириш аудиторлик 3-сонли миллий стандартига мувофиқ тартибга солинади. Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи аудитни режалаштириш пайтида аудиторлик ташкилотлари томонидан қўлланиладиган меъёрларни 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 чиқишдан, 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 комплекслилиги;
- * режалаштиришнинг узлуксизлиги;
- * режалаштиришнинг мақбуллиги.

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

Аудитни режалаштиришнинг узлуксизлиги қондаси аудиторлар гуруҳига ўзаро боғланган топшириқларни белгилаш ва режалаштириш босқичларини муддатлар ҳамда хўжалик юритувчи турдош субъектлар (алоҳида балансга ажратилган таркибий бўлинмалар, филиаллар, ваколатхоналар, шуъба жамиятлар) бўйича балансда ўз ифодасини топади. Аудит

узоқ вақт даврига режалаштирилганда хўжалик юритувчи субъектнинг аудиторлик кузатуви бир йил давомида амалга оширилса, аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолиятидаги ўзгаришларни ва оралик аудиторлик текширувлар натижаларини ҳисобга олган ҳолда аудитни ўтказиш режа дастурларига ўз вақтида туза-тишларни киритиши керак бўлади.

Аудитни режалаштиришнинг мақбуллиги қондаси шундан иборатки, режалаштириш жараёнида аудиторлик ташкилоти ўзи белгиланган 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 таъки 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) хўжалик юритувчи субъектнинг асосий харидорлари ва таъминотчилари;

ж) ташкилот тасарруфида қоладиган фойдани тақсимлаш тартиби;

з) шубҳа ташкилотларнинг мавжудлиги;

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

к) ходимлар меҳнатига ҳақ тўлашни шакллантириш қоидалари.

Аудитор учун қуйидагилар хўжалик юритувчи субъект тўғрисида ахборот олиш учун манба ҳисобланиши керак:

* Хўжалик юритувчи субъект устави;

* Хўжалик юритувчи субъектнинг рўйхатга олиш тўғрисидаги ҳужжатлар;

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

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

* Бухгалтерия ҳисоботлари;

* Статистика ҳисоботлари;

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

* Хўжалик юритувчи субъектнинг контрактлари, шартномалари, битимлари;

* Ички аудиторлик ҳисоботлари;

* Аудитнинг ички стандартлари;

* Солиқ текширувлари материаллари;

* Суд даъволари материаллари;

* Хўжалик юритувчи субъектнинг ишлаб чиқариш ва ташкилий тузилишларини тартибга соладиган ҳужжатлар, унинг филиаллари ва шубҳа жамиятлари рўйхати;

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

* Хўжалик юритувчи субъектни, унинг асосий участкалари, омборларини инвентаризация қилишдан 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 вақти бюджетини;

* Гуруҳ ишининг таҳмин қилинаётган муддатларини;

* Гуруҳнинг миқдорий таркибини;

* Гуруҳ аъзоларининг мансаб даражасини;

* Гуруҳ ходимларининг ворислигини;

* Гуруҳ аъзоларининг малака даражасини.

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

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш жараёнида аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектда амал

қилинаётган ички назорат тизимининг самарадорлигини баҳолайди ва ички назорат тизими рискинни (назорат рискинни) 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 тизимига 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 рискиннинг унинг учун мақбул даражасини белгилаши керак.

Аудиторлик рискинни режалаштираркан, аудиторлик ташкилоти, хўжалик юритувчи субъект аудитидан қатъи назар, ушбу ҳисоботга хос бўлган молиявий ҳисоботнинг ажралмас рискин ва назорат рискинни белгилайди. Белгиланган рисклар ва муҳимлик даражаси ёрдамида аудиторлик ташкилоти аудит учун аҳамиятли соҳаларни аниқлайди ва зарур аудиторлик жараёнларни режалаштиради. Аудит жараёнида режалаштириш пайтида белгиланган аудиторлик рискин 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, текшириляётган хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан аудит умумий ре-

жаси ва дастурининг айрим қондаларини келишиб олиши мумкин. Бунда аудиторлик ташкилоти умумий режа ва дастурда акс эттирилган усулларни танлашда муस्ताқил 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 жараёни давомида ишлатилиши мумкин.

Умумий режа аудит дастурини амалга оширишда қўлланма бўлиб хизмат қилиши керак. Аудит жараёнида аудиторлик ташкилотиди умумий режанинг айрим қондаларини 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 ҳулосасини тузишни назарда тутиши шарт. Вақт сарфини режалаштириш жараёнида аудитор қуйидагиларни ҳисобга олиши керак:

- * ҳақиқий харажатлар;

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

- * муҳимлик даражаси;

- * аудиторлик рискларининг амалга оширилган баҳолари.

Умумий режада аудиторлик ташкилоти дастлабки таҳлил натижалари асосида аудитни ўтказиш усулини белгилайди, ички назорат тизимининг ишончилигини, аудит рискларини баҳолайди. Танлаб аудит ўтказишга қарор қилинган тақдирда аудитор 13-сонли «Аудиторлик танлаш» аудитнинг миллий 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 вазифаларни тўғри тақсимлаш талаб қилинади.

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

1. Аудит мақсади;
2. Корхонанинг асосий иш участкалари ва текширилиши лозим бўлган ҳисоб бўлимлари;
3. Текшириш тури (ялпи, танлаш, визуал ва бошқалар);
4. Бригада аъзоларига вазифаларнинг 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 наф келтириши билан дарҳол миқозни таништиради. Шу сабабли аудит салбий фактларни тўплашни, обрўсини туширадиган материалларни тўплашни эмас, балки бухгалтерия умуман иктисодий ишдаги камомадларни аниқлаб, мавжуд камчиликларни бартараф этиш ва келгусида бундай хатоларга йўл қўймаслик учун аниқ таклифларни киритишни мақсад қилиб қўйишини батафсил кўрсатиши лозим бўлади.

Бу дарҳол миқоз билан етарли даражада ишончли муносабат ўрнатиш ва зарур ахборотдан фойдаланиш имконини беради.

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

* корхонанинг молия-хўжалик 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 фаоли-

ятига умумий баҳо бериш учун муҳимлигини кўрсатиш зарур;

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

Текширишнинг дастлабки кунлариданок аудиторлар ишнинг у ёки бу участкасидаги аҳвол тўғрисида етарли тўғри тасаввурга эга бўлиши ва ишнинг аҳволини бундан кейинги ўрганиш кун сайин камроқ янги фойдали ахборот келтириши сабабли аудиторлар текширишга энг кам вақт сарфлаб, асосланган аудиторлик хулосаси чиқариш учун етарли зарур маълумотни олиш имконини берадиган ўртача вақтни топиши мақсадга мувофиқдир.

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

Касса, банк ҳужжатлари, бўнак ҳисоботлари, муассислар билан ҳисоблашишлар ялпи текширилади. Иш ҳақи, ишлаб чиқариш захиралари, ҳақ тўлаш бўйича дастлабки ҳужжатларга келсак, ҳисоботнинг бу бўлимлари бўйича текшириш танлаб ўтказилиши мумкин.

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 бўлади.

Энди ишга кирган аудиторларга касса ҳужжатлари ва бўнак ҳисоботларни ялпи текширишни топшириш мақсадга мувофиқдир, шу билан бир вақтда таҳлилий қисмлари, кўникмаси бор тажрибали мутахассислар ҳисобот ва бош китобни

ўрганишлари, уларнинг ҳисоб регистлари билан уйғувлигини текширишлари, бухгалтерия ҳисобларида дастлабки ҳисоб маълумотлари ёзуви асосланганини аниқлашлари керак.

Табиийки, аудиторлик текширишининг дастури билан та-нишиш ва текшириш объектлари ҳамда босқичлари мазму-нини келишиб олиш учун текширилаётган корхона раҳбарига топширилади.

Корхона раҳбарининг илтимосига биноан дастурга ўзгар-тириш ва қўшимчалар киритилиши мумкин. Масалан, тек-ширилаётган ҳўжалик юритувчи субъектнинг тижорат бан-кининг таъсисчиси бўлиш нияти муносабати билан унинг молиявий аҳволи ва тўлов қобилияти тўғрисида аудиторлик хулосаси талаб қилинади, ёки корxonанинг бирор хорижий шерик билан қўшма корхона барпо этиш ниятига мувофик, Ўзбекистон томонидан улушни баҳолаш зарурияти пайдо бўлади. Бундай ҳолларда аудиторлар зарур баҳолар кўрса-тилган тегишли хулосани тайёрлаб беришлари мумкин. Аудиторлик текшириши дастурига корхона ички назорат-нинг ташкил этилиши ва унинг самарадорлигини ҳисобга олиб, ўзгартириш мумкин.

Агар моддий қийматликлар инвентаризацияси мунтазам ва ўз вақтида, пухта ўтказилиб, инвентаризация натижалари бўйича дарҳол тегишли чоралар кўрилса, аудиторлик иши-нинг бир қисми қисқартирилиши мумкин. Бироқ юзлаб, мин-глаб номдаги моддий бойликларнинг инвентаризация рўй-хатларидаги қолдиқлар ҳақиқий мавжуд товарларга юз фоиз мос келса, бундай қилмаслик керак. Муболагасиз айтиш мумкинки, ҳақиқий инвентаризация ўтказилмаган бухгалте-рия ходимлари инвентаризация ёзувларига дафтардаги қол-диқларни ёзиб қўйишган, ҳақиқатан мавжуд материаллар графасида эса, ҳисобланган маълумотларни такрорлаб, уни ўтказилган инвентаризация натижалари деб кўрсатишган. Аудиторлик текшириши дастури виждонан пухта тузилгани-га қарамай, унинг талаб қиладиган меҳнат ҳажмига ва қанча давом этишига таъсир қиладиган бир қанча омилларни ол-

диндан кўра билиш ва ҳисобга олиш мумкин эмас. Шу сабабли текшириш давомида у ёки бу ишларнинг мазмунига ва давомийлигига ўзгартириш киритишга тўғри келади.

Текшириш дастурийи тузиш гуруҳга мутахассисларни танлаш ва пировард натижада ҳисоботнинг ҳақиқийлиги тўғрисида асосланган хулосани тайёрлаш учун миждоз-корхонанинг ўзига хос хусусиятлари ва тузилиши тўғрисидаги умумий ахборот зарур бўлади. Бунинг учун қуйидагиларни аниқлашга тўғри келади:

- * корхонанинг тармоққа хос хусусиятлари;
- * корхонанинг ташкилий тузилиши;
- * ишлаб чиқариш алоқалари (маҳсулот етказиб берувчилар, пудратчилар);
- * молиявий алоқалар (бошқа корхоналарнинг устав капитални шакллантиришга йўналтирилган маблағлар);
- * юридик мажбуриятлари (судда кўриш натижалари, солиқ инспекциясининг, бюджетдан ташқари фондларнинг дололатномалари)

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, омборларни инвентаризация қилиш. Бу активлар мавжудлиги ва сақланишига ишонч ҳосил қилиш, ишлаб чиқариш жараёни ва маҳсулотни юклаб жўнатиш тўғрисида тасаввур ҳосил қилиш имконини беради ва ҳоказо.

3. Ташқи ва ички ҳисоботлар ҳамда эълон қилинган материаллар. Ташқи ҳисоботларга тармоқ матбуоти ва газеталар; тармоқ бўйича таҳлилий ҳисоботлар, асосий рақобатчилар ва тармоқнинг ўртача кўрсаткичларига қиёслаш кабилар киряди.

Ички – ҳисоботлар булар молиявий ҳисобот, директорлар кенгаши, бошқарув дирекция, акциядорлар мажлисларининг баённомалари, бошқарувларнинг ҳисоботлари – сметалар, лойиҳалар; 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 воситаларнинг сотилишини, қарз ва молиявий ёрдамни, ўзаро қарзларни расмийлаштиришни аниқлашдир.

Аудитор миқознинг тадбиркорлик фаолиятига таъсир киладиган ички ва ташқи омилларни аниқлаши лозим.

Ташқи омилларга макроиктисодий ва тармоқ омиллари киради. Аммо фаолиятнинг пасайиши ёки ўсишини, боғларнинг камайиши ёки кўпайишини (агар корхона ташқи иктисодий фаолият билан шуғулланса); солиққа тортишдаги ўзгаришларни, хорижий бозорларга қарамликни, валюта курсининг ўзгаришини ташқи омиллар қаторига кўшиш мумкин. Тармоқ омиллари – бозорнинг текширилаётган корхона ишлаб чиқараётган маҳсулотларга ўхшаш товарлар билан тўлаллиги; фаолиятнинг мавсумийлиги; нарх рақобати; тармоқда иш ҳақи даражаси; маълум касб ходимларининг етишмаслиги ёки кўплигидир.

Ички омилларга қуйидагилар киради:

* молия-пул маблағи оқимлари тавсифи;

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

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

* фаолиятнинг асосий стратегияси – капиталашу даражаси бозорни кенгайтириш режаси;

* хўжалик операциялари – таннарх омиллари, товар етказиб берувчиларга қарамлик, ишлаб чиқариш циклининг канча давом этиши.

Аудиторлик текшириши одатда ҳамиша маълум муддат, ўртача 2-4 ҳафта билан чекланган бўлади. Йирик ва ҳатто ўр-

тача корхонада ҳам бундай муддатда молиявий–хўжалик фаолиятини ялпи текширишга ҳамиша ҳам улгуриб бўлмайди. Лекин тўла ишонч билан бундай деб бўлмайди, чунки текшириш ҳажми аудиторлар сонига ва мутахассисларнинг маъласига боғлиқ.

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 хўжалик юритувчи субъектнинг ўзига хос хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда текшириш стратегиясини ишлаб чиқиш муҳим аҳамиятга моликдир.

Текшириш стратегияси куйидагиларни назарда тутати:

- * текшириш дастурини тузиш учун ахборат тўплаш;
- * тўпланган ахборатни ўрганиш;
- * аудиторлик рискини дастлабки баҳолаш;
- * ҳисоблар 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 вақт ва меҳнат сарфларини баҳолаш;
- * текшириш бошланмасдан барча асосий масалалар бўйича миқдор билан ҳамжиҳатликка эришиш;
- * аудиторни бажариш ва уни мазкур миқдорда сифатли ўтказиш асослилиги далилларига эга бўлиш.
 - режалаштиришдан олдин куйидаги босқичлар ўтади:
 - режалаштиришдан олдинги тайёргарлик;
 - корхона тўғрисида умумий маълумот олиш;
 - ички назорат тизимини ва унинг самарасизлиги рискини баҳолаш;

Аудиторлик ташкилоти умумий режада ички аудит ролини, шунингдек, аудит ўтказиш жараёнига экспертларни

жалб этиш заруратини белгилайди. Аудит умумий режасининг намунавий мазмуни 1-иловада келтирилган.

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

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

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

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

хужжатларида расман акс эттирилган 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 хужжатнинг расмийлаштирилиши ва 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 rischi _____

Режалаштирилаётган муҳимлик даражаси _____

№	Режалаштирилаётган иш гурали	Ўтказиш даври	Бажарувчи	Изоҳлар

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 rischi _____

Режалаштирилаётган муҳимлик даражаси _____

№	Аудит булимлари буйича аудиторлик тадбирлари руйхати	Ўтказиш даври	Бажарувчи	Аудиторнинг иш хужжатлари	Изоҳлар

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

Аудиторлик гуруҳи раҳбари

3.5. Аудит иш 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 жараёнлар тизимини ўз ичига олади. Ҳар бир аудиторлик ташкилоти иш сифати устидан назорат қилиш тамойиллари ва қоидаларини, шунингдек, улардан фойдаланиш жараёнларини ишлаб чиқиши ва қабул қилиши лозим. Бу эса аудитнинг ўтказилиши жараёнида текширишнинг умумбелгиланган стандартлари билан зиддиятларнинг юзага келмаслиги учун зарурдир.

Аудитор иши сифатини назорат қилиш бир неча шаклларда амалга оширилади:

1. Асосий аудитор томонидан ўз ёрдамчилари ишини назорат қилиш;
2. Аудиторлик ташкилоти томонидан аудитор ишини назорат қилиш;
3. Ташқи назорат.

Асосий аудитор аудитнинг ўтказилиши жараёнида аудитор ёрдамчилари томонидан бажарилаётган ишларни доимий равишда назорат қилиб боради. Ёрдамчи аудитор деганда асосий аудитордан касбий даражаси жиҳатидан фарқ қилув-

чи аудитор малака сертификатига эга бўлмаган ходимлар тушунилади. Ёрдамчи аудитордан фаркли ўлароқ, асосий аудитор аудитнинг бажарилиши учун тўлиқ жавобгар ҳисобланади.

Бажариладиган ишлар бўйича ёрдамчи аудиторлар маълум бир маънода уларнинг жавобгарлиги ва бажаришлари лозим бўлган жараёнларнинг мақсадлари, хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти ва аудиторлик жараёнларининг моҳияти, ўтказилиш вақти ва миқёсларига таъсир қилиши мумкин бўлган ҳисобга оид аудиторлик муаммолари тўғрисида тегишли равишда хабардор қилинган бўлишлари лозим.

Аудитор ишнинг 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 мижоз 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 компетентлигини таъминлаш;

- аудиторлар учун зарур ҳаракат эркинлигини таъминлаш;

- аудитнинг ёзма дастуридан фойдаланиш.

2. Кузатув:

- аудиторлар ишини жорий назорат қилишни таъминлаш;

- монанд ҳаракатларнинг қилиниши учун хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисобига оид муаммолни масалаларни билиш.

3. Текшириш:

- текширишнинг стандартларга мувофиқ бажарилиши,

ҳужжатларнинг етарлилиги, аудиторлик текшириши мақсадларига эришилганини таъминлаш учун аудиторлар томонидан амалга оширилган жами ишларнинг текширилгани.

Аудит сифатини умумий назорат қилиш қуйидаги элементлар мавжудлиги асосида амалга оширилади:

1. Мустақиллик.

Қонда ва жараёнлар барча даражалардаги хизмат кўрсатувчилар ўз мустақилликларини сақлаб қолишларига асосли ишончни таъминлаши лозим. Ушбу талабнинг бажарилиши учун аудиторлик ташкилоти бир йилда бир мартада ўз мижозлари рўйхатини тарқатиши ва ўз хизматчиларидан мустақиллик тўғрисидаги аризни имкониятларини талаб қилиши мумкин.

2. Хизматчиларга топшириқлар.

Қонда ва жараёнлар маҳсуе тайёргарлик ва тажрибага эришадиган шахслар томонидан бажарилишига асосли ишончни таъминлаб бериши керак. Маъқур талабнинг бажарилиши учун аудиторлик ташкилоти ишнинг ўз хизматчилари учун зарур топшириқларнинг оқидидан аниқлаб олиниши мумкин бўлган ҳолда режалантириб олиниши керак бўлади.

3. Маслаҳатлар.

Қонда ва жараёнлар аудиторлик ташкилотининг хизматчилари бажарилганини ишга оид масалалар бўйича яхши хабардор бўлган ва обрўли шахслардан ёрдам олинишига интилишлари мумкинлигига асосли ишончни таъминлаб бериши лозим. Ушбу талабнинг бажарилиши йўлида аудиторлик ташкилоти аудит, бухгалтерия ҳисоби ва маъиявий ҳисоботларни қоритиш, солиққа қоритиш, маслаҳат хизматлари қабил соҳалар бўйича аудиторлик ташкилотининг ахперлари сифатида маълум бир шахсларни тайинлаши мумкин.

4. Кузатув.

Қонда ва жараёнлар аудиторлик ташкилотининг жорий фаолияти унда баътиланиш сифат етардиларига жавоб беришигига асосланган ишончни таъминлаб бериши лозим. Аудиторлик ташкилотининг кузатув жараёнларининг белгиланиши учун жавобларини аниқ мажбуриятларининг шартнома

асосида режалаштирилиши ва бажарилиши учун аудитни ўтказётган хизматчиларнинг жавобгарлигидан фарк қилади. Ушбу кузатиш талабларнинг қондирилиши учун аудиторлик ташкилоти барча иш ҳужжатларини, ҳисоботларни талаб қилиши ва уларни теглишли 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 борилишини коллежнинг, у ерда бухгалтерия ҳисоби бўйича таҳсил олган ва билим жиҳатдан ўртача ёки яхши бўлган битирувчиси ҳам бажаришлари 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 хўжалик юритувчи субъект билан боғланиб қолмаслигига асосли ишончни таъминлаб бериши керак. Ушбу талабнинг бажарилиши учун аудиторлик ташкилоти бўлажак янги миждоз билан ҳамкорлик қилиб келаётган тафтишчидан, банк ходимларидан, юристлар ва бошқа шахслардан маълумотлар олиши керак бўлади.

8. Назорат қилиш.

Қоида ва жараёнлар 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 ишлар 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 ташкилотида амал қилиб келаётган сифат устидан назорат қилиш тизими самарадорлиги учун жавобгар бўлишлари керак. Мақсад бундай назорат қилиш қоида ва жараёнлари, вазифаларнинг тақсимланиши ва хизматчиларга белгиланган қоида ва жараёнларнинг 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 жараёнларининг белгиланиши чоғида у қуйидаги чораларни кўриши лозим:

1. Аудитор иши сифатини назорат қилиш қоида ва жараёнларининг амалга оширилиши бўйича малакали хизматчилар ўртасида вазифаларни тақсимлаш;

2. Аудитор иши сифатини назорат қилиш қоида ва жараёнларини хизматчиларга етказиш;

3. Аудитор иши сифатини назорат қилиш тизими самарадорлигини қоида ва жараёнларнинг аввалгидагидек уларнинг қўлланиш усуллари ва хизматчиларга етказилиши амалиётига жавоб бериш-бермаслигини аниқлаш мақсадида текшириб кўриш.

Аудитор иши сифатини назорат қилиш қоида ва жараёнлари ёзма шаклда баён қилиниши шарт эмас. Улар хизматчи-

ларнинг ишга қабул қилиниши чоғида оғзаки равишда маълум қилиниши ва аудиторлик ташкилоти умумий йиғилишида, бир йилда бир мартаба такрорланиши мумкин. Шу билан биргаликда, аудиторлик ташкилотлари ўз қоида ва жараёнларини ҳужжатлар асосида мустаҳкамлаб боришлари тавсия этилади. Ҳужжатларнинг тури ва ҳажми энг аввало аудиторлик ташкилоти ҳажмига ва унинг фаолият тусига бевосита боғлиқ ҳисобланади.

Ўз-ўзини назорат қилиш учун савол ва топшириқлар:

1. *Аудиторлик текшириш босқичлари тўғрисида умумий тушунча беринг.*
2. *Аудиторлик текшириш қандай принциплар асосида амалга оширилади?*
3. *Аудиторлик ташкилотининг мижоз олдидаги мажбурият хатининг моҳияти ва мақсади нималардан иборат?*
4. *Аудиторлик текширишга оид шартнома, унинг моҳияти ва мақсадини айтиб беринг.*
5. *Аудиторлик текшириш режаси ва унинг мазмунини тарифлаб беринг.*
6. *Аудиторлик текшириш дастури ва унинг мазмуни нималардан иборат?*
7. *Аудит иш сифатини назорат қилиш ва унинг шакллари нималардан иборат?*

IV БОБ. АУДИТОРЛИК РИСК ВА УНИНГ АУДИТОР- ЛИК ТАНЛАШ БИЛАН БОҒЛИҚЛИГИ

4.1. Аудиторлик текширишда муҳимликни баҳолаш

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

Аудитда хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ишончилигига каттагина ҳажмда таъсир кўрсатадиган ҳолатлар муҳим ҳолатлар деб эътироф этилади. Барча муҳим муносабатларда молиявий ҳисоботнинг ишончилиги деганда молиявий ҳисобот кўрсаткичлари аниқлигининг шундай даражаси тушуниладики, бунда ушбу ҳисоботнинг малакали фойдаланувчиси унинг асосида тўғри хулосалар чиқариш ва тўғри қарорлар қабул қилишга қодир бўлади. Ахборотнинг муҳимлиги хусусияти уни ана шундай ахборотдан оқилона фойдаланувчининг қарорларига таъсир кўрсатишга қодирлигида намоён бўлади.

«Муҳимлик» тушунчаси деганда молиявий ҳисобот бузилишининг энг юқори қиймати тушунилади, ундан бошлаб ана шу ҳисоботнинг малакали фойдаланувчиси унинг асосида тўғри хулосалар чиқариш ва тўғри қарорлар қабул қилишга қодир бўлмай қолади. Муҳимлик даражасининг мутлақ қийматини аниқлашда аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг аудит қилинадиган, молиявий ҳисоботини ишончилигини тавсифлайдиган энг муҳим кўрсаткичларни асос сифатида қабул қилиши керак.

Муҳимлилик – бу хато ҳажмнинг 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 акс 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 бухгалтерия кўрсаткичларининг тахминийлиги, тахминий кўрсаткичларга: номоддий активлардан наф олиб фойдаланиш, ундириб бўлмайдиган дебиторлик қарзлари каби кўрсаткичларни киритиш мумкин.

Бу хатоларни аудитор аниқлаган бўлса, мижоз ҳисоботга тузатиш киритиши зарур, акс 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 вақт бухгалтерия ҳисоботи эълон қилинишини кечиктириб юборса.

Аудитор шу тариқа ҳисоблашдаги кўрсаткичларнинг хатолигига йўл қўяди, лекин айти пайтда бухгалтерия ҳисоботи аниқ ва ишончли 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, бошқалари эса баҳо-

нинг қатъийлигини инobatга оладилар. Кўпинча кўрсаткичларнинг 5% гача оқишини арзимас миқдор деб ҳисоблайдилар, 10% дан ортиғини муҳим деб биладилар. Бундан ташқари, муҳимликни баҳолашда куйидаги 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, мисол учун 50 миллион сўм фақат бир ҳолатда, масалан, у маҳсулотни сотишдан тушган 170 миллиард сўмнинг 0,3% ни ташкил қилганда мақбул ҳисобланиши мумкин, аммо бошқа ҳолатларда ҳаддан ташқари кўп ёки ҳаддан ташқари кам бўлиши мумкин.

Бошқа тарафдан, хатонинг ҳажми колган 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 намоён бўлади ва нуқсонларни ҳисоблашни бошлаш нуқтаси бўлади.

Масалан, 87.10 ёки 98.10 ҳисобларида эҳтимоли бўлган хатолар балансдаги фойда ёки солиққа тортилгандан сўнг корхона тасарруфида қоладиган фойда билан боғлиқ бўлади, ҳамда корхона фаолиятининг молиявий натижалари ва улардан фойдаланиш тўғрисидаги ҳисоботда кўрсатилади.

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

Ҳисобот моддасининг мазмуни бу сифат омили, лекин у муҳимликни аниқлаш чоғида муҳим аҳамиятга эга. Айланма активлар (касса, олинadиган ҳисоблар, ишлаб чиқариш захи-

ралари) ҳисоблари бўйича хатонинг пайдо бўлиши имконияти келгуси давр харажатлари, асосий воситалар каби бошқа ҳисобларга нисбатан кўпроқ.

Айланма активлар билан боғлиқ ўғирликлар ёки суниестемоллар ўзининг мутлоқ ёки нисбий ҳажми туфайли эмас, балки ғайриқонунийлиги билан муҳимдир.

Яъни бу бухгалтерия ҳисоблари бўйича хатолар корхона нуқтаи назаридан умуман арзимас миқдорда бўлиши мумкин, лекин ҳисоблар бўйича таҳлил қилиш чоғида муҳим бўлиши мумкин.

Аниқ шароитлар. Бу аудитор муҳимликни 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 – акциядорлар учун мўлжалланган бўлса ёки текширилаётган корхонанинг раҳбари бухгалтерия ҳисоби масалаларига кўпроқ эътибор бераётган бўлса, у ҳолда аудитор пухтароқ текшириши ва муҳимликнинг янада қатъий мезонларига асосланиши лозим.

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

Умумлаштирилган хато.

Аудитор маълум ва эҳтимол тutilган хатоларнинг умумий ҳажмини баҳолаши керак бўлади. Чунончи, ҳар бири 2 миллион сўмлик бешта хатони муҳим эмас деб қайтариш мумкин, аммо улардан ҳар бири баланс фойдани 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 босқичида баҳолайдилар.

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

Индуктив ёндашув шундан иборатки, аввало ҳисобот ҳар бир моддасининг муҳимлиги аниқланади, сўнгра умумий муҳимликни аниқлаш учун алоҳида моддалар бўйича баҳолар қўшилади. Аммо бундай ёндашув эҳтиёткорлик билан қўлланиши лозим, чунки 10 миллион сўмга тенг хато дебиторлик қарзи учун муҳим бўлмаслиги мумкин, лекин баланс фойда учун муҳимдир.

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

4.2. Аудиторлик рисклари

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

Аудиторлик rischi – аудитор томонидан субъектив равишда белгиланадиган, аудиторлик текшируви яқунлари бўйича молиявий ҳисобот унинг ишончлилиги тасдиқланганидан кейин аниқланмаган жиддий бузилишларни ўз ичига олиши мумкинлигини эътироф этиш ёки аслида бундай бузилишлар молиявий ҳисоботда бўлмаса-да, унда жиддий бузилишлар мавжудлигини эътироф этиш эҳтимолидир.

Аудиторлик rischi ўз ичига учта таркибий бўлинмани олади:

1. Ажратиб бўлмайдиган риск;
2. Назорат rischi;
3. Молиявий ҳисоботдаги хатолар ва бузилишларни топмаслик rischi.

Аудитор аудитни ўтказиш пайтида аудиторлик рискни оқилона энг кам даражага пасайтириш учун зарур чорларни кўриши керак.

Ажратиб бўлмайдиган риск. Ажратиб бўлмайдиган риск баланси ёки бухгалтерия муомалалари тифасининг моддий туста ва бўлиши мумкин бўлган бутилишларидан иборатдир. Ажратиб бўлмайдиган рискка бухгалтерия баланси ёки бухгалтерия муомалалари тифасининг характери таъсир кўрсатади. Ажратиб бўлмайдиган рискни баҳолаш аудиторнинг мижоз фаолияти хусусиятлари, унинг ташкилий тузилиши ва корхонани бошқариш тавсифномаларини билишига асосланади. Аудитор аудитнинг умумий режасини тайёрлаш пайтида, ўт касбий малакасидаги фойдаланиб, баланс моддалари ва молиявий ҳисобот кўрсаткичларига доир ажратиб бўлмайдиган рискни баҳолаши керак. Ажратиб бўлмайдиган рискни баҳолаш пайтида аудитор ўтган йиллар аудити материалларидан ҳам фойдаланиши мумкин, буида у ана шу рискни баҳолашнинг текширилмаётган йил учун ҳам тўғрилигига ишонч ҳосил қилиши керак.

Ажратиб бўлмайдиган рискка қуйидаги омиллар таъсир кўрсатиши мумкин:

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

2. Нақд пуллар ўтириланиши мумкин.

Нисбатан барқарор факт маълумотларидан иборат счётларга қараганда смета тахминларидан қелиб чиқадиган суммалардан иборат бўлган счётлар кўпроқ риск даражасини юшаи келтиради. Техноложик ютуқлар захираларни анчагина ошириш сабабчиси бўлиб, ҳар қандай яшиқ маҳсулотни эскирган маҳсулотга айлантатириши мумкин. Тушқушлик ҳолатида бўлган, бизнесда анчагина миқдорда муваффақиятсизликлар ва сгарди бўлмаган оборот капитални билан тавсифланмайдиган тармоқ мижозининг раҳбарияти молиявий ҳисоботни бузишга бориши учун мойиллик туғдиради.

Назорат rischi. Назорат rischi ҳўжалик субъектида мавжуд бўлган ва мухтазам қўлланиладиган бухгалтерия ҳисоби

тизими ва ички назорат тизими воситалари алоҳида олганда ёки жами ҳолатда жиддий бўлган бузилишларни аниқламаслиги ва тузатмаслиги ва (ёки) бундан бузилишларнинг пайдо бўлишига тўсқинлик қилмаслиги эҳтимолидан иборатдир. Назорат rischi хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби тизими ва ички назорат тизими ишончлилиги даражасини тавсифлайди. Аудитор ўзининг касб малакасидан фойдаланиб, аудит давомида хўжалик юритувчи субъектнинг назорат тизими, назорат муҳити ва назоратнинг алоҳида воситаларини баҳолаши шарт. Назорат воситалари riskини баҳолаш учун аудитор назорат воситаларини тестлашни қўллаши керак.

Назорат воситаларини тестлаш қуйидагилардан ташкил топади:

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

2. Бунинг тўғридан-тўғри ҳужжатли тасдиғини олиш мумкин бўлмаган ҳолларда назорат воситалари фаолият кўрсатишининг аудиторлик далил-исботларини олиш мақсадида бухгалтерия муомалаларини расмийлаштириш устидан кузатишлар ва сўровлар.

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

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

Топмаслик riskи. Топмаслик riskи аудитор томонидан субъектив равишда белгиланадиган, аудитор текширув давомида қўллайдиган аудиторлик русум-қоидалари бухгалтерия

ҳисоби ва молиявий ҳисоботда ҳақиқатда мавжуд бўлган, алоҳида олганда ёки жами ҳолатда жиддий тусга эга бўлган хатолар ва бузилишларни топиш имконини бермаслиги эҳтимолидир. Топмаслик rischi аудитор иш сифати кўрсаткичи бўлиб, аудитор малакаси ва аниқ аудиторлик текширувини ўтказиш хусусиятларига боғлиқдир. Аудитор ажратиб бўлмайдиган ва назорат рискларини баҳолаш асосида ўз ишида йўл қўйиладиган топмаслик riskини белгилаши ва топмаслик riskини иложи борича камайтиришни ҳисобга олган ҳолда тегишли аудиторлик русум-қоидаларини режалаштириши шарт.

Топиш riskи билан ажратиб бўлмайдиган ва назорат riskларининг комбинацияланган даражаси ўртасида тесқари алоқа мавжуд:

- агар топмаслик ва назорат riskлари юқори бўлса, аудиторлик riskи мақбул бўладиган паст даражага қадар аудиторлик riskини камайтириш учун етарлича паст бўлиши керак.

- агар ажратиб бўлмайдиган ва назорат riskлари паст бўлса, аудитор топмасликнинг анча юқори riskини белгилаши ва шу тарзда аудиторлик riskини мақбул бўладиган паст даражага камайтириши мумкин.

Муҳимлик билан аудиторлик riskи ўртасидаги боғлиқлик. Аудитни режалаштириш пайтида аудитор қандай ҳаракатлар ва операциялар молиявий ҳисоботни жиддий бузишларга олиб келишини кўриб чиқади. Алоҳида бухгалтерия ҳисобларидаги 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 riskини мақбул бўладиган паст даражага камайтиришда ёрдам беради.

Аудиторлик riskининг муҳимлик билан даражаси ўртасида тесқари алоқа мавжуд: муҳимлик даражаси қанча юқори бўлса, аудиторлик riskи шунча паст бўлади ва аксинча. Агар аудиторлик русум-қоидалари режалаштирилганидан

кейин аудитор муҳимликнинг мақбул даражаси пастлиги хусусида қарор қабул қилса, аудиторлик rischi камаяди. Аудитор буни:

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

- мустақил (асосий) русум-қондалар характери, вақти ва даражасини модификациялаш (ўзгартириш) йўли билан топ-маслик riskини камайтириш воситасида аниқлаштириши керак.

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

Тадбиркорлик ва аудиторлик riskлари молиявий ҳисобот аудити билан бевосита боғлиқ. Тадбиркорлик riskи шундан иборатки, аудитор (аудиторлик ташкилоти) тақдим этган аудиторлик хулосаси ижобий бўлишига қарамай, мижоз билан можаро туфайли муваффақиятсизликка учраши мумкин. Бу қуйидаги омилларга боғлиқ:

* аудиторлик ташкилотининг рақобатбардошлигига;

* аудиторга нисбатан суд орқали даъволарнинг эҳтимоллигига;

* мижознинг молиявий аҳволига;

* мижоз операцияларининг характерига;

* мижоз маъмурияти ва ҳисоб ходимларининг омилкорлигига;

* аудит ўтказиш муддатларига ва ҳоказо.

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

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

$$МАР=ИХР\times НР\times АР,$$

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

ИХР – ички хўжалик rischi (нисбий миқдор). Ички хўжалик назорати тизимини текширишга қадар йўл қўйиш мумкин бўлган миқдордан ортиқ хато мавжуд бўлиши мумкинлигини ифодалайди.

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

АР – аниқланмаслик rischi (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 rischi модели қўлланиб, қуйидаги усуллардан фойдаланиши мумкин.

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

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

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

Самаралироқ режа тузиш учун рискни ҳисоблашнинг иккинчи усулидан фойдаланиш, яъни аниқланмаслик рискини ва тўпланадиган далилларни шунга мувофиқ миқдорини белгилаши лозим. Шу мақсадда аудиторлик rischi модели қуйидагича ўзгартирилади:

$$AR = MAP / IXP \times NP$$

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

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

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

Аудиторлик rischi модели асосида мақбул келадиган аудиторлик rischi билан аниқланмаслик rischi ўртасида бевосита боғлиқлик мавжуд, шунингдек, мақбул аудиторлик rischi билан тўпланиши лозим бўлган далилларнинг режалаштирилаётган миқдори ўртасида тескари боғлиқлик мавжуд, деган хулосага келиш мумкин. Масалан, агар аудитор мақбул аудиторлик rischi даражасини камайтиришга қарор қилса, у аниқланмаслик рискини камайтиради ва шунинг билан биргаликда тўпланиши лозим бўлган далиллар миқдорини ҳам камайтиради.

Аудиторлик rischi моделидан фойдаланишнинг учинчи, анча умумийроқ усули фақат аудиторга турли рисклар ўртасида ўзаро боғлиқлик борлигини ва рискларнинг далиллар билан алоқадорлигини эслатишга қаратилган. Зарур миқдордаги далилларни тўплашни ташкил этиш учун бу боғлиқликни тушуниш муҳимдир. Бундай боғлиқликни аниқлаб олиш учун аудиторлик rischi моделидаги ҳар бир қисмни батафсил кўриб чиқайлик.

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

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

Мақбул аудиторлик rischi миқдорига қуйидаги асосий омиллар таъсир қилиши мумкин:

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

Аудитор миждозни текшириб, риск даражасига таъсир қилувчи омиллардан бирининг қийматини баҳолаши лозим. Текшириш ва омилларни баҳолаш асосида аудитор риск 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 рискнинг мақбул даражасига берган ўз баҳосини ўзгартириши мумкин. Аудитор миждознинг банкрот бўлиш эҳтимоли юқори, шу муносабат билан аудитор тадбиркорлик rischi ортади, деб фараз қилган ҳолларда мақбул аудиторлик rischi даражасини пасайтириш зарур.

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

Ички хўжалик rischi миқдори куйидаги нисбатда белгилаши мумкин:

$B < IXP < 1$.

Ички хўжалик rischi билан аниқланмаслик rischi ўртасидаги боғлиқлик, шунингдек, далилларнинг режалаштирилаётган миқдори эътиборга олинмаган бўлса, у ҳолда ички хўжалик rischi аниқланмаслик riskига тескари муносабат ва далиллар миқдорига тўғри муносабатдир. Масалан, агар аудитор дебиторлик қарзи бўйича ички хўжалик rischi юқори, чунки ноқулай иқтисодий вазият туфайли миждознинг кўп буюртмачилари банкрот бўлмоқда деган хулоса чиқарса, у ҳолда аниқланмаслик rischi кам, режалаштирилаётган далиллар миқдори (ички хўжалик назоратини ҳисобга олмаганда) кўп бўлиши лозим.

Аудитнинг бошланишида ички хўжалик rischi даражасини фақат тахминан баҳолаш мумкин. Аудитор ички хўжалик riskини баҳолаётганда куйидаги асосий омилларни ҳисобга олиши лозим:

- * миждоз бизнесининг характери;
- * маъмуриятнинг ҳалоллиги;
- * миждоз хулқининг сабаблари;
- * олдинги аудит натижалари;
- * дастлабки ва такрорий аудит;
- * кичик ва қарам ташкилотлар билан ўзаро муносабатлари;
- * ноанъанавий операциялар;
- * ҳисоб ходимларининг профессионализи;
- * бухгалтерия сўтларидаги қолдиқлар ва ҳисобот моддалари бўйича қиймат миқдори;
- * миждоз бухгалтерия муомалаларининг сони, таркиби ва шуқабилар.

Аудитор ички хўжалик рискени баҳолаш асосида аудитнинг аниқ участкаси учун бу омилларнинг қайси бири муҳимлигини аниқлаши лозим. Ички хўжалик риски даражасини аниқлашнинг аниқ қондалари йўқлигига қарамай, аудиторлар баҳо беришда консерватив бўлишади. Аудиторларнинг кўпчилиги қулай вазиятда ички хўжалик риски даражасини 50 фоиздан анча юқори, муҳим хатоларни кутишга асос бўлганда эса ҳатто 100 фоиз даражада белгилайдилар.

3. Назорат риски. Назорат риски мижоз ички хўжалик назоратига унинг хатоларини олдини олиш ёки унга йўл қўймаслик қобилияти нуктаи назаридан аудиторнинг 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 нуктаи назаридан мутлақо самарасиз деб ҳисоблайди. Бундай ҳолларда аудитор назорат рискени 100% деб ҳисоблайди. Ички хўжалик назорати қанчалик самарали бўлса, назорат риски даражаси шунчалик паст бўлади.

Назорат риски миқдори қуйидаги нисбат билан белгилашни мумкин:

$$B < NP < 1.$$

Ички хўжалик риски каби назорат риски ҳам аниқланмаслик рискига номутаносибдир, назорат риски билан тўпланиши лозим бўлган далиллар миқдори ўртасида бевосита боғлиқлик мавжуд. Назорат риски даражасини энг юқори даражадан, яъни 100% кам белгилашдан олдин аудиторлар қуйидаги амалларни бажаришлари зарур:

* мижознинг ички хўжалик назорати тизими билан танишиш;

* 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 рискени энг юқори даражадан пастроқ белгилаган ҳолларда унинг учун мажбурий ҳисобла-

нади. Бироқ шуни таъкидлаш зарурки, агар аудитор рискни энг юқори даражадан паст баҳолашни зарур деб топмаса, у ҳолда назорат тизимининг риск даражасини белгилайдиган назорат тизимининг амалдаги самарадорлигидан қатъий назар, назорат рискни 100% даражасида белгилаш керак. Аудитор бунда аудиторлик rischi моделидан фойдаланиб аниқланмаслик rischi анча паст даражасини (ички хўжалик rischi даражаси юқори бўлишини назарда тутиб) ҳисобга олиши лозим.

4. Аниқланмаслик rischi. Аниқланмаслик rischi – бу аудитор ички хўжалик назорати тизимида аниқлаб, тўғрилаб бўлмайдиган хатолар ҳисобланади. Аудиторлик амаллари ёрдамида молиявий ҳисоботдаги муҳим хатоларини аниқлай олмаган ҳолларда аудитор бу хатоларни ўз зиммасига олиши лозим бўлган рискдир.

Аниқланмаслик rischi аудитор тўплашни режалаштираётган далиллар миқдорини белгилайди. Аниқланмаслик rischi даражаси паст бўлса, аудитор далиллар етарли эмаслиги сабабли хатоларни аниқлай олмасликдек катта рискни зиммасига олишга рози бўлмайди. Аудитор катта рискни ўзига олишга тайёр бўлса, далиллар камроқ талаб қилинади.

Аудиторлик rischi моделини қўлланишининг иккита катта камчилиги бор. Биринчидан, аудиторнинг режаси қанчалик пухта тизимга ҳаракат қилмасин, унинг мақбул аудиторлик рискига ички хўжалик рискига ва назорат рискига берган баҳолари жиҳатдан анча субъектив бўлиб, нари борса ҳақиқий аҳволни тахминан акс эттиради. Аудитор ҳамма фактларни билиб туриб, назорат rischi ва ички хўжалик рискни ўз чамасидан пастроқ баҳолади, дейлик, у ҳолда аниқланмаслик rischi тегишлисидан юқори, далилларнинг режалаштирилаётган миқдоридан кам бўлади. Бу муоммони уйдлаш учун кўпчилик аудиторлар ўлчов вақтида эҳтиёткорлик қиладилар ёки «паст», «ўртача», «юқори» деган атамалардан фойдаланадилар. Иккинчидан, аудиторлик rischi модели – бу режалаштириш моделидир, шу сабабли аудит натижаларига баҳо бериш чоғида ундан фойдаланиш имконияти чекланган. Бар-

ча рисклар аниқланиб, аудитнинг тегишли режаси тузиб бўлингандан сўнг режанинг ички хўжалик rischi ва назорат rischi 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 бўлган миқдордан ортиқ хатолар борлигини кўрсатса, моделдан воз кечиш ва юқори даражада ишончли тенглаштириш ва муҳим хатолар сонини аниқлаш учун етарли амалларни бажариш керак.

4.3. Аудиторлик иш ҳужжатларини тузиш

Аудиторнинг ҳужжатлари шартли равишда қуйидаги тарзда тасниф қилиниши мумкин:

1. Мижоз ҳужжатларининг нусхалари;
2. Аудитор текшириш жараёнида тузилган ҳужжатлар;
3. Текшириш хусусида мијозга ёзган муурожаатлари.

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

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

Булардан ташқари, аудиторнинг мијоз тўғрисидаги ҳужжатларида қуйидаги маълумотлар бўлиши лозим:

- акциядорлар, таъсисчилар тўғрисидаги маълумотномалар;
- агар акциядорлар реестрини юритиш чет ташкилотга топширилган бўлса, акциядорлик жамиятининг махсус реги-

страцияси тўғрисидаги маълумотлар;

- фаолиятнинг асосий тури;
- кичик ва қарам жамиятлар таркиби ва уларнинг қасрда жойлашгани;
- ажратилган бўлимлар ва филиалларнинг таркиби ва қасрда жойлашгани;
- қўшма фаолият тўғрисидаги шартномалар таркиби ва иштирокчилар;
- миқознинг директорлар, бошқарув ва асосий ходимлари тўғрисидаги маълумотлари;
- бошқарувни ташкил этиш схемаси;
- корхонанинг кредит муассасаларидаги ҳисоблари тўғрисидаги реквизитлари.

Аудитор текшириш жараёнида тузган ҳужжатларнинг энг кўп қисмини қуйидагилар ташкил этади:

- текшириш ўтказиш жараёнида тузилган ҳужжатларнинг шакли ҳар бир аудиторлик ташкилотида унинг ички стандартлари билан белгиланади. Одатда, булар аудиторлик текшириши дастури каби ҳужжатлардир;
- бухгалтерия ҳисоби тизимини ўрганиш ва баҳолаш натижалари; миқознинг бухгалтерия ходимлари томонидан расмийлаштирилган бухгалтерия ҳисобининг турли бўлимларига доир саволлар, ҳужжатлар айланмаси жадвали, бухгалтерияда лавозим вазибаларини тақсимлаш схемаси, баҳолаш ва ҳисоблашнинг қўлланилаётган усуллари, ҳисоб сийёсатининг йўриқномаларга мувофиқлиги;
- ички назорат тизимини ўрганиш ва баҳолаш натижалари (миқознинг бухгалтерия ва бошқарув ходимлари томонидан ички назоратнинг турли объектлари ва йўналишлари бўйича саволлар берган жавоблари);
- миқозни солиққа тортишнинг ўзига хос жиҳатларининг баёни (миқоз тўлайдиган солиқларнинг рўйхати; миқоз учун имтиёзи бўлган солиқлар рўйхати); ҳамда имтиёзлар учун асослар;
- айрим солиқлар бўйича солиққа тортиладиган базани

ҳисоблаш хусусиятлари;

- бухгалтерия ҳисоблари бўйича қолдиқларнинг таҳлили;
- миқдорлар тузган шартномаларнинг қўлланиладиган қонунларга мувофиқлигини экспертиза натижалари;

- корхона фаолиятининг энг муҳим молиявий-иқтисодий кўрсаткичларининг ҳисоблари;

- корхона молиявий аҳволининг 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 вақти ва бажарилган аудиторлик амаллари ҳажмининг баёни;

- текширишда қатнашган аудиторлар ва унинг ёрдамчисининг бажарилган аудиторлик амаллари натижаларининг ташкилот ички стандартларига мувофиқлигини расмийлаштириш;

- аудиторларнинг экспертлар, мутахассислар ва консултантлар билан музокаралари нусхаси.

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

- аудит ўтказишга доир таклиф қилинган хат;

- аудиторлик текшириш ўтказиш шартномаси;

- аудиторлик ташкилотининг миқдор олдидаги мажбурияти;

- аудиторлик ташкилотининг миқдор билан келишган аудиторлик текшириши режаси;

- миқдор ва унинг вакилларида олинган хатлар;

- аудиторлик ташкилотининг ўз миқдорига юборган хатининг нусхаси;

- аудиторлик текширишида экспертлар, мутахассислар иштирок этган бўлса, улар хулосаларининг нусхалари;

- раҳбариятга ахборот;

- аудиторлик ташкилотининг (аудиторнинг) ҳисоботи;

- бухгалтерия ҳужжатларидаги ва ҳисоботдаги хатоларни

адиторлик ташкилоти (аудитор) ҳисоботига мувофиқ туза-тиш протоколи;

- аудиторлик ташкилотининг хулосаси.

Аудитор ҳужжатларида мутлоқ махфий ахборотлар сақла-нади. Бу ҳужжатларни сақлаш тартиби, муддатлари, улардан фойдаланиш, ишга доир чекловлар аудиторлик ташкилоти-нинг турли шахслари ва тоифалари учун ташкилот ички стандартида белгилаб қўйилиш лозим.

Бухгалтерия балансидаги кўрсаткичлар (масалан, «Асосий воситалар моддаси») аудиторнинг иш ҳужжатида олдиндан асосий дафтар маълумотлари бўйича қиёсий тарзда ҳисоблаб чиқилади. Агар бухгалтерия балансида акс эттириладиган кўрсаткичлар бир неча ўзаро боғлиқ (синтетик) сётлар бўйича сальдо кийматидан иборат бўлса ёки аналитик сётлар бўйича бўлса, тегишли сётлар (аналитик сётлар) бўйи-ча қолдиқларни жамлашнинг тўғрилиги аудиторнинг иш ҳужжатидаги ёзувлар ва ҳисоблар билан тасдиқланади.

Текшириш жараёнида аниқланган тафовутлар тўғриси-даги маълумотлар аудиторнинг ИХ-1 «Бухгалтерия баланси кўрсаткичлари ва асосий китоб регистрлари мувофиқлигини текшириш натижасидан аниқланган тафовутлар тўғрисидаги маълумотлар» шаклидаги ҳисобот ҳужжатида умумлаштири-лади ва аудиторлик текширишининг тегишли бўлимига ки-ритилади (4.1.-жадвал).

Аудитор молиявий ҳисобот аудитини ўтказишда дастлаб-ки ҳужжатлардаги маълумотлар бўйича аниқланган тафовут-ларнинг таснифи аудиторнинг ишчи ҳужжати-ИХ№1 шакли-да расмийлаштирилади.

4.1- жадвал

Бухгалтерия ҳисобида йўл қўйилган хато ва камчилик-лар, уларни молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлигига таъсири

(ИХ-1)

№	Тартибга солувчи меъёрий ҳужжат	Йўл қўйилган хато ва камчиликларнинг таснифи	Хатоларнинг молиявий ҳисобот ҳақиқийлигига, солиқ қонунчили-гига таъсири
1	Солиқ кодекс-и	Бош муҳандиснинг хизмат сафари бўйича бўйича аванс	Солиқ кодексига мувофиқ хўжалик юритувчи субъектнинг даромад

		ҳисоботи тасдиқланган ва меъёрдан ошиқча 250 минг сўм тўланган	(фойда) солиғи бўйича солиқ солинадиган базани сунъий камайтирган ва фойдани асоссиз 250 минг сўмга ошишига олиб келган
2	Солиқ кодекс-си	Дастлабки ҳужжатларга мувофиқ ҳисобланган меҳнат ҳақи суммаси ишчиларнинг шахсий varaқалари, 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 қолдигани 6300 минг сўмга асоссиз ошишига олиб келган натижада балансининг (1-шакл) пассив қисмидаги II бўлим 720-сатр 6300 минг сўмга асоссиз ошган
3	Солиқ кодекс-си	Ишлаб чиқариш жараёнига бевосита тегишли бўлмаган моддий бойликларнинг меъёрдан ошиқча табиий камайиши 2400 минг сўм маҳсулот таннархига киритилган	Маҳсулот таннархисини сунъий равишда 2400 минг сўмга оширган, шунингдек, фойда солиғи бўйича солиқ солинадиган базага киритилмаган. Ҳисоботнинг (2-шакл) 250-сатр фойда солиғи 2400 минг сўмга камайтирилган
4	Солиқ кодекс-си	Дам олиш кунларида ишлаган ишчиларга таъриф ставкаларига ва маошларига устама ҳақлар ҳисобланган 1450 минг сўмга	Солиққа тортиладиган базага киритилмаган. Натижада ҳисоботнинг 2-шакли 250-сатр фойда солиғи 1450 минг сўмга камайган
5	Солиқ кодекс-си	Ходимларга касаллиги туфайли моддий ёрдам сифатида берилган 2940 минг сўм маҳсулот таннархига киритилган	Маҳсулот таннархига қўшилиб уни сунъий равишда 2940 минг сўмга оширган, шунингдек фойда солиғи бўйича солиқ солинадиган базага киритилмаган. Ҳисоботнинг (2-шакл) 250-сатр фойда солиғи 2940 минг сўмга камайган
6	Солиқ кодекс-си	Соғломлаштириш лагерларини сақлаш ва ишлатиш учун 11500 минг сўм тўлаб берилган	Солиққа тортиладиган базага киритилмаган. Натижада ҳисоботнинг 2-шакли 250-сатр фойда солиғи 11500 минг сўмга камайган

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.

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

Текшириш учун куйидагилардан 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 еки ҳисоблар карточкалари;

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 жараёнида аниқланган тафовутларга аудитор томонидан молиявий ҳисоботга тузатиш киритиш учун тавсиянома берилади (ИХ-2 шаклдаги аудиторнинг ишчи ҳужжатида мувофиқ, 4.2-жадвал).

**Молиявий ҳисобот кўрсаткичларини текширишнинг
якуний натижалари тўғрисидаги ҳисоб-китоблар
(ИХ) 4.2-жадвал)**

Кўрсаткичлар	Ҳисобот маълумотлари бўйича			Ахборот манбалари (Бош дафтар, ҳисоб регистрлари)	Ҳисоблар бўйича суммалар		Ҳисоботдаги фарқи		Счётлар корреспонденциясига тузатишлар	
	Сатр коди	Устун рақами	Ҳисоб рақами		Бухгалтерия маълумотлари бўйича	Аудит маълумотлари бўйича	Камайган	Кўлайган	Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Даромад (фойда) солигини тулагуна қадарги фойда (зарар)	240	5	9910	Бош дафтар, «Молиявий натижалар тўғрисида»ги ҳисобот, 2-шакл	9540	9290		250	9910	9430
Меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича	720	4	6710	Баланс, 1-шакл, Бош дафтар	22630	16330		6300	6710	9430
Резерв капитали	430	4	8510	Баланс, 1-шакл, Бош дафтар	185450	19665	11200		8510	8520
Асосий воситалар	012	4	0160	Баланс, 1-шакл, Бош дафтар	185450	19665	11200		0160	8510
Асосий воситаларнинг эскириши	011	4	0260	Баланс, 1-шакл, Бош дафтар	7330	9780	2450		8510	0260

Хулоса қилиб айтганда, юқорида санаб ўтилган аудиторлик далиллар молиявий ҳисоботнинг ҳақиқийлигини исботлашда жуда муҳимдир. Аудитор далолат бериш вазифасини

бажариш билан турли манбалардан олинган ахборотни бир-бирига қўйиб кўради. Шу тариқа ахборот рискинни камайтиради, уни энг мақбул даражагача пасайтиради. Ҳақиқатда ҳўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботиға берилган холисона хулосанинг ҳаққонийлиги, объективлиги ошишиға олиб келади.

4.4. Аудиторлик танлаш

Аудиторлик танлашнинг асосий мақсади текширилаётган ҳўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг аудиторлик ташкилоти учун маълумотлар танлаши коидаларини аниқлаш ва шу йўл билан олинган натижаларни баҳолаш ҳисобланади. Аудиторлик танлаш 14-сонли «Аудиторлик танлаш» миллий стандартға мувофиқ амалға оширилади.

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

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

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

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

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

Аудиторлик ташкилоти бхгалтерия ҳисоблари 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 танлашининг қўлланиши яхлит текширув ўтказишдан кўра самарасизроқ бўлса, текшириши мумкин. У аудиторлик далиллари-ни тўплаш учун ишончли имкониятларини ифода этиши лозим.

Аудиторлик танлаши текширилаётган жамланманинг 100 фоиздан кам бўлган объектларига нисбатан аудиторлик русум-амалларини қўллаш мақсадида амалга оширилади. Бундай объектлар деганда ҳисоблар сальдосини ташкил этувчи элементлар ёки бутун текширилаётган жамланма ҳақида бир фикрга келишга имкон берувчи аудиторлик далилларини йиғиш учун ҳисоблар бўйича айланма (маблағ)ларни ташкил этувчи бухгалтерия муомалалари 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 амалларини белгилаб олиши керак. Шундан сўнг аудитор юз бериши мумкин бўлган хатоларни аниқлаши, унга далиллар тўплаши ва бу зарур далилларни баҳолаши ва шунинг асосида кўрилаётган маълумотлар жамланмасини белгилаши керак. Аудиторлик ташкилоти қўлланилаётган 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 ўтказди.

Танлашни ўтказишда аудиторлик ташкилоти ўрганилаётган жамланмани ҳар бирининг элементлари ўхшаш хусусиятларга эга бўлган алоҳида гуруҳларга («оқамланмага 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 амал, маълумотлар таркоклигини (вариацияни) камайтириб, аудиторлик ташкилотининг ишини енгиллаштиришга имкон беради.

Жамланманинг ҳажми (ўлчамини) белгилашда аудиторлик ташкилоти танлаш рискин, йўл қўйилган ва кутилаётган 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 риски назорат тизими воситаларини тестдан ўтказишда ҳам, бухгалтерия ҳисобида ҳисоблар бўйича оборотларни ва сальдоларнинг тўғри акс эттирилганлигини текширишда ҳам мавжуд бўлиши мумкин. Аудиторлик амалиётида назорат тизими тестлари ва ҳисоблар бўйича оборотлар ҳамда сальдо тўғрилигини текшириш учун биринчи ва иккинчи тур рисклар фарқланади.

Назорат воситаларини тестдан ўтказишда қуйидаги танлаш рисклари фарқланади:

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

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

Ҳисоблар бўйича оборотлар ва сальдонинг бухгалтерия ҳисобида тўғри акс этганлигини синчиклаб текширишда қуйидаги танлаш рисклари фарқланади:

Биринчи тур риски - танлаш натижаси текширилаётган жамланма жиддий хатоларга эга эканлигидан далолат бериб,

аслида эса жамланма бундай хатолардан холи бўлгани ҳолда тўғри фаризни рад этинг;

Иккинчи тур rischi - танлаш натижаси текширилаётган жамланма жиддий хатоларга эга эмаслигидан далолат берса, аслида эса жамланма жиддий хатога эга бўлган ҳолда нотўғри фаризни қабул қилиш rischi.

Тўғри фаризни рад этинг rischi аудиторлик ташкилоти томонидан ёки танлаш ўтказиш натижасида унинг ҳисобкитобида хато борлиги аниқланган ҳўжалик юритувчи субъект томонидан қўшимча ишларни бажаришни талаб этади. Нотўғри фаризни қабул қилиш rischi 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 танлашга 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. Ҳисоблар бўйича оборотлар ва сальдо тўғрилигини текширишда сальдода ёки проводкаларнинг муайян софасидаги энг катта хато, йўл қўйиладиган хато ҳисобланади. Бундай хатоларнинг бутун аудит жараёнига таъсири, бухгалтерия ҳисоботлари жиддий хатолардан холи эканлигини ишончлилиқнинг етарли даражасида тасдиқлашга имкон бериши учун аудиторлик ташкилоти бунга йўл қўйиши мумкин. Агар аудитор текширилаётган жамланмада хато минжуд 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 қуйидагилардан иборат:

1. Танлаб олинган ҳар қандай хатони таҳлил этиш;
2. Танлашни амалга оширишда олинган натижаларни бутун текшириладиган жамланмага экстраполяциялаш, яъни татбиқ этиш;
3. Танлаш рискларини баҳолаш.

Танлаб олинган хатоларни таҳлил қилишда аудиторлик ташкилоти биринчи навбатда ушбу хатоларнинг табиатини аниқлаши лозим. Танлашни шакллантиришда у қандай аниқ мақсадларни кўзлаб ўтказиладиганини 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 амалларни 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 бухгалтерия муомалалари турлари, хатолар айнан ўшалар учун топилган бўлинмалар, хатоларнинг келиб чиқиш вақти ва ҳоказолар билан боғлиқ бўлган умумий белгиларга эгалиги тўғрисида хулосага келиши мумкин. Бу ҳолда аудиторлик ташкилоти текшириладиган 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 миқдордан 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 амаллари доирасини кенгайтириши ёки ўтказилганларига муқобил бўлган аудиторлик амалларини қўллагани мақсадга мувофиқ бўлади. Аудиторлик ташкилоти аудиторлик танлашнинг барча босқичларини ва унинг натижаси таҳлилинини мажбурий тартибда иш ҳужжатларида акс эттириши шарт.

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

Аудитор текширишга киришар экан, корхонанинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назоратнинг ташкил қилинишини ўрганиш, уларни 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 нуқчасини олиш етарли эмас, чунки иқтисодий жиҳатдан ва бухгалтерия нуқтан назардан энг яхши тузилган ҳужжат ҳам бухгалтернинг оддий ходимлари унга аниқ риоя қилишларини кафолатлай олмайди. Аудитор ҳисоб сиёсати ахволинини ўзи тавсифлаб бериши, ҳисобнинг декларация қилинган тартибини амалда мавжуд тартиб билан модда-модда солиштириши лозим бўлади.

Бундай тавсифни тузиш учун миқдорнинг бухгалтерия ходимларидан батафсил сўраб-суриштириши, бунда бош бухгалтер ва унинг ўринбосари билан суҳбатлашиш билан чекланмаслиги зарур. Фақат ҳисобни юритиш тартиби билан

униги иштирокчиларидан сўраб танишишгина энг холисона фикрга келишга имкон беради. Ижрочилар билан суҳбат жараёнида уларнинг иши устидан бухгалтерия раҳбарияти томонидан назоратнинг шакли тўғрисидаги масалага алоҳида эътибор бериш зарур.

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

Аксинча, аудитор миждознинг 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 миждоз бухгалтерия ҳисоботининг тўғрилигига (ёки тўғри эмаслигига) тўла ишониши лозим ёки ҳисобот тўғрисида ўз фикрини айтишдан бош тортиш керак.

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

Ишониш даражаси ўртача бўлган ҳолатларда назоратнинг таълаш усулини қўллаш зарур. Таълаб текшириш икки турда бўлиши мумкин:

- мувофиқликни текшириш;

- моҳият бўйича текшириш.

Мувофиқлик бўйича танлаб текширишнинг вазифаси текшириладиган ҳисобот даврида ички назорат меъёрлари қанчалик тез-тез бузилганини аниқлашдан иборат. Мувофиқлик бўйича текшириш танлаб текширишни атрибутив текшириш ҳам дейишади. Ички назоратнинг корхона раҳбариятининг моддий бойликларни харид қилишга, ҳисоб-фактураларга мувофиқ чет ташкилотларнинг хизматига ҳақ тўлашга рухсат бериши, корхонага келтириладиган моддий бойликларни номи, миқдори ва сифатини амалда уларнинг йўл ҳужжатларига қиёслаш каби элементларни текшириш атрибутив танлашга 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 танлашга бухгалтерия ҳисоби, ҳисобларидаги қолдиқларни, бошланғич ҳужжатлардаги ёзувларни тасдиқлаш, учинчи шахслардан тўғрилигини тасдиқловчи далилларни олиш, хўжалик фаолияти кўрсаткичларини таҳлил қилиш кабилар 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 ташқил этиш қуйидагиларни аниқлашни ўз ичига олади:

- танлаш популяциясини (майдон, бош жамлама);
- кузатиш бирлигини;
- танлаш бирлигини;
- танлаш усулларини;
- танлаш ҳажмини;
- унинг салмоқини (репрезентативлигини) текшириш;
- танлаш маълумотларининг популяциясига тарақлини тартибни.

Текшириш мақсадларига эришиш учун тегишли популяцияни аниқлаш лозим, чунки танлаш асосида чиқарилган хулоса айтиш учун аниқ бир популяцияга тегишли бўлади.

Популяция – бу маълум элементларнинг йиғмасидир.

Бухгалтерия ёзувлари (проводкалар), баланс моддалари, танлаб олинган ёзувлар ва шу танлаш ахборот берадиган ёзувлар аудитда элемент бўлиши мумкин.

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

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

Кузатиш бирлиги танлаш бирлигидан фарқ қилиши керак. Аудиторлик текшируви кузатиш бирлигига боғлиқ бўлади. Бухгалтерия ҳисобининг бирор бўлаги ёки участкаси, ҳужжалик операцияларининг тури кузатув бирлиги бўлиши мумкин. Бир кузатув бирлиги доирасида танлаш бирлиги турлича бўлиши мумкин. Элементнинг танлаш бирлиги сифатида энг кичик даража белгиланса танлаш самарадорлиги ошади, лекин бу элемент амалда текшириладиган бўлиши лозим. Масалан, дебиторлик қарзини текшириш чоғида танлаш бирлиги маълум харидор билан ҳисоблашиш қиймати, счётактуранинг айрим ҳолати бўлиши мумкин.

Дебиторлик қарзини кузатиш бирлиги учун танлаш бирлигини аниқлаб, шу элементлардан ҳар бирини ҳақиқатан танлаш мумкинлигини таҳлил қилиш лозим. Масалан, олинганнинг тасдиқлашни ёзма равишда сўраш чоғида маълум харидор билан аниқ бир вақтда ҳисоблашувлар ҳолатини текши-

риш харидордан маълум ҳаракатларни талаб қилади. Айни вақтда алоҳида ҳисоблар хусусида сўровга жавоб бериш унинг учун қийин эмас.

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

Популяция элементларининг 100% дан камроғини текшириб, аудиторлик статистика амаллари маълум даражадаги рискни албатта ўз ичига олади. Риск шундан иборатки, хато хужжатларнинг ўрганилмайдиган қисмида бўлади. Лекин рискни аудитор томонидан назорат қилиш ёки тартибга солиш мумкин бўлади.

Статистик танлаш усулини, биринчидан, популяция элементларига ундан энг муҳим элементлар танлаб олиниб, ялли усулда текширилгандан сўнг қўлланиш лозим бўлади.

Иккинчидан, популяцияни қатламларига ажратиш ёки ораларини ажратиш қўлланилади, яъни элементлар 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 риск чиқиши кам гуруҳларга қаратиш имконини беради.

Учинчидан, статистик танлаш rischi танлаш ҳажмига тескари мутаносибдир. Танлаш бутун популяция тўғрисида тасаввур бериши лозим бўлгани учун танлаш элементларини саралаб олиш усули катта аҳамиятга эга бўлади. Танлаш элементларини саралаб олишнинг уч усули мавжуд, булар:

а) тартибли;

б) штиёрый;

в) тартибсиз.

Тартибли танлаш усулида танлаш оралиғини ҳисоблаш; санаш нуктасини танлаш; популяциянинг барча тегишли

элементларни ажратиб олиш зарур.

Танлаш оралиги популяция ҳажмини танлашнинг талаб қилинган ҳажмига тасдиқлашнинг бир қисмидир. Масалан, популяция 250 элементдан иборат, талаб қилинган танлаш ҳажми – 25 шунда Танлаш оралиги $10(250:25)$ дан иборат бўлади. Танлашнинг эркин бошланиши қилиб популяциянинг учинчи элементи танланган. Шунда 3,13 ($10+3$), 23 ($10+13$), 33($10+23$) бўлади ва ҳоказо.

Агар популяция изчил ташкил этилган бўлса, тартибли танлаш усулини қўллаш тўғри бўлмайди. Бундай ҳолларда иккинчи усулдан танлашнинг ихтиёрий усули қўлланилади.

Танлашнинг ихтиёрий усулида популяциянинг танлашга олинадиган ҳар бир элементи танлашга тушишнинг эҳтимоли бир хил бўлади.

Ихтиёрий танлашни амалга ошириш учун «тасодиқий сонлар дастағи» қўлланилади, у махсус компьютер дастури бўлиб, популяция элементларини тасодиқий йўл билан шакллантиради.

Рақамли мисолимизга қайтиб, таъкидлаш жонқки, популяциянинг 250 элементи йил давомида ёзилган. Йил бошидан тартиб рақами қўйилган бухгалтерия ҳисобларини ҳисобга олинган компьютерлашган журнал-ордердан иборат. Танлаш ҳажми ҳам 25 га тенг бўлади, лекин жамламанинг айрим рақамлари эркин танлаб олинади.

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

Тартибсиз танлашга мисол қилиб бутун текширилаётган даврга оид барча бошланғич ҳужжатлардан танлаб олишни келтириш мумкин. Бунда ҳужжатлар солинган жилддонлар популяция вазифасини ўтайди, жилддондан аудитор оладиган ҳар қандай ҳужжат танлаш элементи бўлади.

Бу усулни қўллаш аудиторлар орасида кенг тарқалган, бироқ субъективизм бу усулни ностатистик усулга айлантиради. Масалан, аудиторлар популяциянинг айрим элементла-

рини олишдан атайлаб қочса, айтайлик, саҳифадаги биринчи ва охириги ёзувларга эътибор бермай, шубҳа қилинган ҳужжатларни номига ёки кўринишига қараб танлайди. Бундай тартибсиз танлаш статистик деб баҳоланиши мумкин эмас, чунки жамламадаги ҳар бир элементни танланиши имкониятини аниқлаб бермайди.

Танлашнинг биринчи ва иккинчи усулларини қўллаб, аудитор қилган ҳисобларини «тасодифий рақамлар дастағи» маълумотларини ушбу миждоз ҳужжатлари таркибига киритилади. Тартибсиз танлаш усулида ҳужжатлаштириб бўлмайди, чунки у профессионал тажрибага асосланган, шу боисдан амалда тартибли ва ихтиёрий танлашдан фойдаланиш афзалроқдир.

Миждоз корхонасида тузилган барча ҳужжатлар асосий популяция бўлса, уни бухгалтерия ҳисобини участкалари ва бўлимлари бўйича ажратишади. Бироқ бу популяцияларининг (тратларнинг) катта қисми қиймат жиҳатдан турлича бўлади, яъни алоҳида ҳар бир ҳужжат-жамлама элементининг қиймати бир неча минг сўмдан 103 миллион сўмгача бўлиши мумкин. Бундай хилма-хиллик орасида танлаш жамламадан танлашга нисбатан кам самарали бўлади, чунки жамлама элементлари қиймати бир-биридан катта фарқ қилмайди.

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

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

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

Қиймати катта элементларни дастлабки тарада 100% текшириш – бу якка қийматли элементларнинг бир тури, холос. Хатоларга йўл қўйилган бошқа элементлар бошқа якка қийматлардир.

Танлаш ҳажмини белгилашдан олдин якка қийматли элементларни ажратиш.

Танлашни тадқиқ этиш чоғида қийматнинг катта-кичиклигидан қатъи назар, ҳамма хатолар муҳимдир, чунки танлаш натижалари бутун популяцияга ёйилади, ҳатто арзи-маган хато ҳам аудиторлик хулосасига катта таъсир қилиши мумкин. Пул бирлигига асосланган танлашдан фойдаланиш чоғида хатонинг мутлоқ ҳажмигина эмас, хатонинг фоиз нисбати ва жамлама элементининг катталиги аҳамиятлидир.

Масалан, қиймати 100 минг сўмлик танлаш элементи ва ўтказилган текшириш натижаси ҳақиқий қиймати 10 минг сўм бўлса, хатонинг мутлоқ қиймати 90 минг сўмни, нисбий қиймати 90%ни ташкил қилади. 1 млн сўм қийматли элемент текшириш натижасида ҳақиқий қиймати 910 минг сўм бўлса у ҳатто ҳам 90 минг сўмни ташкил этади, лекин нисбий қиймати атиги 9%ни ташкил этади.

Биринчи хато иккинчи ҳолатдаги танлашни баҳолашда кўпроқ таъсир қилади.

Агар элемент, масалан, танлаш учун белгиланган ҳужжат бўлмаса ёки унинг қаердалигини аниқлаб бўлмаса, аудитор уни бошқаси билан алмаштира олмайди ёки бошқа бирор амалдан фойдалана олмайди. Танлаш элементининг йўқлигини аудитор қонун-қонданнинг жиддий бузилиши деб баҳолаши ва юз берган вазиятни яхшилаб текшириши лозим.

Танлаш натижаларини бутун популяцияга ёйиш (қўлла-ниш) бир неча босқичда ўтади.

Биринчи босқич – аниқланган хатони сифат жиҳатдан баҳолаш. Агар танлашда пул билан боғлиқ хатолар аниқлан-маган бўлса, аудитор популяция танлаши ёрдамида текши-рилаётган соҳанинг ишончли экани ҳақида хулоса чиқариш мумкин. Агар танлашда хатолар аниқланса, аудитор уларга сифат жиҳатдан таъриф бериши керак.

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

Хатонинг сабаби умуман популяция маълумотлари тўғри-лигига баҳо беришга таъсир қилади. Чунончи, ходимларнинг товламачилик ҳаракатлари оқибатида содир бўлган хато молиявий ҳисоботнинг ишончилигига таъсир ўтказиши муқаррар эмас, лекин мижоз учун ташвишли хабар бўлади. Бошқа бир мисол – бухгалтерия ҳисобларини нотўғри қўлланишидан келиб чиққан хато. Аниқланган хато – ҳисобда бошқа хатолар ҳам мавжудлигининг белгисидир.

Иккинчи босқич – танлашда аниқланган хатоларни бутун популяцияга ёйиш фойдаланилган танлаш техникасига боғлиқ.

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

Умуман молиявий ҳисоботнинг ишончилиги тўғрисида хулоса аудиторлик тестларининг аниқлилигига боғлиқ бўлади. Танлаб текшириш ўтказиш натижасида аниқланган хатоларнинг қиймати кутилаётган қийматдан кўп бўлиши текширилаётган ҳисоботнинг ишончилиги тўғрисида хулоса чиқариш учун етарли маълумот тўпланмаганлигини, 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 танлаш.

Ўз-ўзини назорат қилиш учун савол ва топшириқлар:

- 1. Аудитда муҳимлик тушунчасини изоҳлаб беринг.*
- 2. Муҳимликни баҳолашда қандай омиллар эътиборга олинади.*
- 3. Аудиторлик рисклари тушунчаси ва унинг турларини изоҳланг?*
- 4. Муҳимлик билан аудиторлик риск ўртасидаги боғлиқлик нимадан иборат?*
- 5. Бухгалтерия ҳисобида йўл қўйиладиган хато ва камчиликлар, уларни молиявий ҳисоботнинг ҳақиқийлигига таъсири таснифни келтиринг.*
- 6. Текириш жараёнида тузилган аудиторлик ҳужжатлари таркибига нималар киради?*
- 7. Аудиторлик танлаш натижаларини баҳолашни тушунтириб беринг.*

V БОБ. АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАР. УЛАРНИ ТЎПЛАШ ТАРТИБИ ВА АУДИТНИНГ ИШЧИ ХУЖЖАТЛАРИДА РАСМИЙЛАШТИРИШ

5.1 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. Корхоналарда мажбурий тарзда ёки ихтиёрий равишда йиллик аудиторлик текшириш ўтказилади. “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонунга мувофиқ белгилаб қўйилган корхона ва ташкилотларда ҳар йили мажбурий аудиторлик текшируви ўтказилади ва унинг натижаси матбуотда эълон қилинади. Текшириш натижалари аудиторлик ҳисоботида ўз аксини топади. Уларнинг молиявий ҳисоботини ишончилигини аудиторлик хулоса орқали тасдиқлаб беради. Агар аудитор етарли миқдорда далил-исботлар тўплай олмаса, хулосани тақдим эта олмайди.

Аудиторлик ҳисобот уч қисмдан (кириш, таҳлилий ва хулоса) иборат.

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

- текширилаётган иқтисодий субъектда ички назоратни;
- бухгалтерия ҳисобини юритиш ва бухгалтерия ҳисоботини тайёрлашнинг белгилаб қўйилган тартибига риоя қилинганлигини;
- молия - хўжалик операцияларини амалга ошириш чоғида қонунга риоя қилинганлигини ва х.к.лар.

Аудитор ички назоратни текшириш натижаларига қараб, ички назорат тизими хўжалик юритувчи субъект фаолияти-

нинг кўлами ва турига мос келиши тўғрисида хулоса чиқариши ҳамда аудит давомида ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг кўлами ва турига мос келмайдиган алоҳида жиҳатларини ифода қилиб бериш лозим бўлади.

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

Хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик операцияларини бажариш чоғида қонунга риоя қилганини текшириш натижаларига қараб аудитор хўжалик юритувчи субъект амалга ошган 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 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 жараёнининг ажралмас қисми бўлган далилларни тўплашнинг маълум усулини амал деб атаймиз. Уларни бошқа касбларга хос бўлган амаллардан фарқ қилиш учун аудиторлар қўллайдиган амалларни аудиторлик амаллари деб атаймиз.

Аудитор аудиторлик далилларини тўплаш учун уларни олишнинг чекланган сонидан фойдаланади. Аудиторлик далилларини олишнинг асосий усуллари куйидагилар:

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.

Уқорида 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, аудиторда хулоса чиқариш учун ҳеч қандай асос бўлмайди.

Аудиторнинг касбий маҳорати қуйидагиларни аниқ белгилашдан иборат:

1. Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг тўғри йўлга қўйилиши;

2. Ҳисоб ва назоратни ташкил этишда қандай чекиниш (ҳисоботдаги четга чиқишлар, бузиб кўрсатиш, хато, чалкашиш) мумкинлиги;

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

4. Назоратни у ёки бу усулини айни қайси объектларга (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 мажбуриятлар инвентаризация қилинади.

Аудиторлик иши технологияси нуктаи назаридан қараганда инвентаризациянинг актив моддалари ҳақиқийлиги ва аниқлиги тўғрисида кўпроқ ишончли далил, хўжалик опера-

циялари жараёнидаги амалга оширилган фактларни олиш усулидир.

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

Масалан, агар текшириляётган корхонада бир неча йилдан буён инвентаризация ўтказилмаган бўлса (йиллик бухгалтерия ҳисоботини тузиш ёки моддий жавобгар шахс алмашган вақтда) аудитор миждозда 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.

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

2. Хўжалик ёки бухгалтерия операцияларини кузатиш

Бу амал мураккаб эмас, лекин текшириляётган корхонада ички назорат тизимини ва бухгалтерия ҳисоботи ташкил этилишини баҳолаш учун жуда муҳимдир. Бухгалтерия операцияларининг мураккаб жараёнларини аудиторлар бригадасининг малакаси аъзоларига топширмаслик керак. Аксинча бу амални етакчи аудитор ўз зиммасига олади ёки тажрибали аудиторга топширади. Кўпинча аудиторлик текшириши ўтказишга шартнома тузиш чоғида аудиторлик ташкилоти кўшимча шартлардан бири сифатида аудиторлар бригадасига

алоҳида хона ажратиб 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 ташкилоти 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 тузадилар, бу жараёнга ўз фикрларини, кўникмаларини ва тажрибаларини сарфлайдилар. Шу боис баъзан ички назоратнинг ҳолатига ва бухгалтерия ҳисобини юритиш тартибига риоя қилишига баҳо бериш учун у ёки бу хўжалик операцияси бухгалтерия ҳисобида қандай расмийлаштирилётганини кузатиш кифоя қилади.

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

- пул нимага зарур бўлса, уни шу мақсадга ишлатиш учун ариза бериш;
- аризани корхона раҳбари билан келишиш ва тасдиқлаш;
- 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 қилаётган деб хулоса чи-

қариш учун асос бўлиши мумкин. Акс ҳолда аудитор корхона ички назоратнинг бўшашувига олиб келадиган расмий амалларни аниқлайди. Дастлабки оператив ҳисоб бухгалтерия ҳисоби билан «туташадиган» барча участкалардан шундай кузатиш олиб бориш ва омборга моддий бойликларни қабул қилиш тартибини, омбордан моддий бойликларни ишлаб чиқаришга (цеҳларга, участкаларга бўлимлар 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 суҳбатни корхонанинг ҳисобни юритиш ёки ҳисобот тузишда иштирок этадиган барча ходимлари билан суҳбат тарзида ўтказиш лозим. Фақат бош бухгалтер 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 ижрочилар – бухгалтериянинг оддий ходимлари – хўжалик операцияларининг дастлабки ҳисобини юритувчилар билан оғзаки сўров ёки суҳбат ўтказишдан бошлаши 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 дастури-

ни тузиш учун ишнинг ҳажмини ва мураккаблигини баҳолаётган 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 амаллари каби, пухта режалаштирилиши лозим. Оғзаки сўровда корхонанинг саволга тутилаётган ходими иштирок қилиши туфайли суҳбат бошқача тус олиш хавфи 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 йўналишлари (бухгалтерия ҳисобининг бўлимлари, участкалари, мансаб йўриқномалари, журналлар, ордерлар ва ҳоказо.) 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 билиши шарт. Молия ходими билан бухгалтерия ходимига бериладиган саволлар рўйхати бир хил бўлмайди, чунки уларнинг бажарадиган функциялари турличадир.

Ҳисобнинг ҳар бир йўналишига хос бўлган камчиликларнинг алоҳида кўринишлари бўлади. Масалан, омбор мудиридан ҳисобот бериш шarti билан берилган пулларни қайтариш муддатига рўоя қилишларини ёки аксинча, касса операцияларини ҳисобини юритишни ёки бухгалтердан корхона ҳудудидан рухсатнома расмийлаштирмай туриб, четта мод-

дий 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 дастлабки ҳужжатларни қандай 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 хўжалик операциялари хусусида сўзлаб беринг?!
7. Хўжалик операцияларининг ҳар бирини бажариш чоғида қандай тартибда ҳаракат қиласиз?
8. Бухгалтерия ҳисобининг қайси счётларини 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? каби саволлар бўлиши мумкин

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 сўров варақалари ёки «анкета»лар берилади.

Анкетадаги энг кўп қўлланиладиган саволларга эҳтимол тутилган жавоблар таклиф этилиши мумкин. Бунда сўра-

лаётган ходим жавоблар орасидан текширилаётган корхона амалиётига мос келадиганини танлаб, белги қўйиши кифоя қилади.

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

5. Мижоз учинчи шахслардан олган ҳужжатларни текшириш

Мижоз учинчи шахслардан олган ҳужжатларга қуйидагилар киради:

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

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

- Молия, солиқ органлари, банклар билан ҳисоблашиш бўйича ҳисоботда акс эттирилган маълумотларнинг ҳақиқатга тўғрилигини тасдиқловчи ҳужжатлар; банкдан кўчирма; солиқлар бўйича солиқ органининг ҳисоботи билан қиёслаш; ҳисоботда акс эттириладиган дебеторлик ва кредиторлик қарзларининг ҳақиқийлигини тасдиқловчи ҳужжатлар – мол етказиб берувчилар билан 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 ушбу ҳужжатлар тўғри тузилганига ва расмийлаштирилганига, шунингдек, уларнинг бухгалтерия ҳисобида ўз вақтида, тўла акс эттирилганига эътибор беради.

6. Миѓоз корхонасида тайёрланган хужжатларни текшириш

Миѓоз корхонасида тайёрланган хужжатларга миѓознинг корхонасида тайёрланган ва мураккаблиги турли даражадаги хужжатлар киради. Бу хужжатлар корхонада тайёрлангани сабабли у ички ахборот бўлиб, унинг ишончлилиги корхона ички назорат тизимининг сифатига боғлиқ. Бундай хужжатларнинг таркиби ғоят хилма-хил бўлиб ушбу хужжатлар қаторига қуйидагилар киради:

- Ҳисоботнинг турли бўлимлари бўйича бошланғич хужжатлар;
- 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 каби хужжатлар киради.

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 танлаш асосида текширилади, акс ҳолда текшириш ялпи ўтказилади ёки аудитор танлаб текшириш натижасига асосланиб, арифметик ҳисобнинг тўғрилиги ҳақида хулоса чиқаради ҳамда бу хулоса бутун ҳисобот даврига нисбатан қўлланилади. Арифметик ҳисобларни текшириш учун танлаш миқдори ва оралигини аудитор белгилайди ҳамда 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 ҳисобининг автоматлаштириш тизимига асос қилиб олинган алгоритмини текшириш муаммоси долзарб бўлиб қолади. Бухгалтерия ҳисобини автоматлашган тизимини (ҳисобларни бажариш алгоритмларини, хўжалик операцияларини рўйхатга олиш, ҳисобларини ёпиш, ҳисоботни шакллантириш усулларини ва бошқаларни) текшириш учун аудитор информатика соҳасидаги экспертнинг (мутахассиснинг) хизматидан фойдаланиши мақсадга мувофиқдир. Бухгалтерия дастурини экспертиза қилиш мақсадлари учун экспертни таклиф қилиш зарурати аудиторлик текширишини расмийлаштириш босқичида аниқланади ва буюртмачи билан шартномада келишиб олинади.

Иккинчидан, миқдорнинг арифметик ҳисобларни текшириши бухгалтерия ҳисобининг 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 маблғлари ҳаракатланиши ва пул операцияларининг кўплиги натижасида корхона хўжалик фаолиятининг бу участкасида турли камчиликлар бўлиши нуқтаи назаридан ҳам энг нозик.

8. Таҳлил

Аудиторлик фаолиятида иқтисодий таҳлилнинг хилма-хил усулларидан 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 истикболлини баҳолаш;
- мижоз ҳисоботидаги атайлаб қилинган ҳатолар миқдори;
- аудитнинг асосий босқичида пухта тест ўтказишни амалга ошириш.

Таҳлилий амаллар аудиторлик амалларининг харажатлари нуқтаи назаридан энг самарали ҳисобланади.

Корхона молиявий 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 ахволнинг 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 қуйи-

даги мақсадда фойдаланилади:

1. Баланс тафсилотларини чуқурлаштириш учун;
2. Молиявий ҳолатни ўтган йилларнинг кўрсаткичлари билан таққослаш учун;
3. Меъёрий ҳолатдан четга чиқишни аниқлаш учун мезон сифатида.

Молиявий коэффицентларни 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;

- кўрсаткичларнинг тармоқ ва иқтисодиётнинг бошқа соҳалари бўйича ўртача қиймати;

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

Молиявий кўрсаткичлар орасида қуйидаги коэффицентлар алоҳида ўрин тутади:

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

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

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

Молиявий ҳисоботни текшириш бошланган пайтда аудитор баланс ва унинг бошқа шаклларининг мазмунини кўриб чиқиб, уларнинг орасидан текширилиши дозим 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 ҳужжалар ва бошқалар ҳамдир).

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

Йиллик молиявий ҳисобот тўғрисида ишончли ахборот олишдан ким кўпроқ манфаатдорлиги нуқтаи назаридан бу масалага яна қайтамиз ва уларни ички ва ташқи манфаатдор томонларга ажратамиз (5.1-чизма).

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

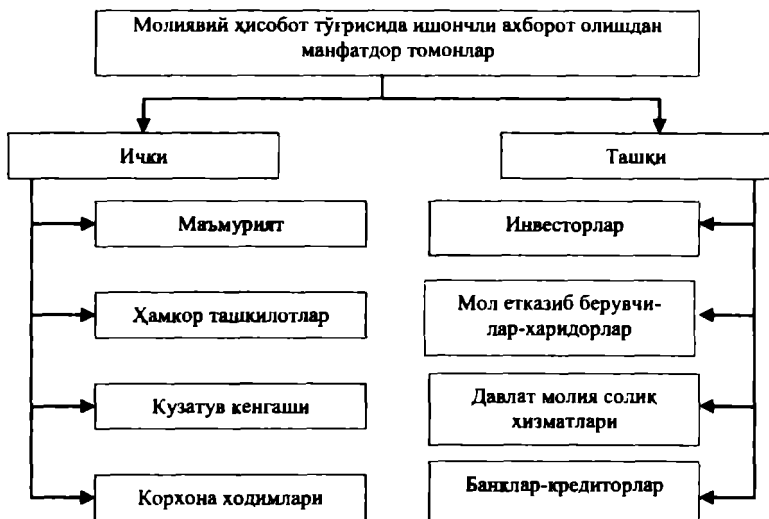
Умуман ишончли бухгалтерия ахбороти муҳим вазифани бажаради. Бу ахборот бозор иқтисодиётида (санаб ўтилган фойдаланувчилар орқали) меҳнат, товарлар, капитал бозори самарадорлигини оширишга ёрдам беради. Бирок бухгалтер-

рия ахборотининг ишончлилиги фақат аудитга эмас, мамлакатдаги ҳисоб сиёсатига ҳам боғлиқдир.

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

Молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги тўғрисидаги ахборотдан фойдаланувчилар

5.1-чизма



Аудитнинг амалий мақсади ҳисоботнинг энг муҳим элементлари тўғрисида тегишли аудиторлик далилларини тўплаш, сўнгра эса тўпланган далилларга асосланиб хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий натижаларига умумий баҳо беришдан иборат. Аудитнинг амалий мақсадлари қуйидаги еттига 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 тугалланганлиги - ҳақиқатан амалга оширилган барча операциялар ҳужжатларда ва ҳисоб регистрларида тўла акс этганлигини (масалан, реализациядан тушган пул тўла қирим қилинганлигини) текшириш.

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

4. Арифметик аниқлик – ҳисоблар бўйича асосий ҳисоблар, яқунлар, оборотлар ва сўтлар бўйича қолдиқларнинг мувофиқлиги ҳамда; 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 тегишли миқдорда акс этирилганлиги.

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

7. Тақдим этиш ва кўрсатиб бериш (таҳлил этиш) – барча элементларнинг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунига, БҲМСнинг 21-стандартига ва бошқа меъёрий ҳужжатларнинг талабларига, шунингдек, хўжалик 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 ишончлилиги тўғрисида умумий тасаввурга эга бўлиш учун аудиторнинг ёрдамчилардан фойдаланиш имконияти бор. Аудиторлик далилларининг манбаларини ички (ҳисоб маълумотларидан ёки хўжалик 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 тўплаши лозим.

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

Агар аудиторда айрим ходимларнинг стандартга кўра ахборотни атайлиб бузиш деб тасниф қилишга ҳақли бўлган суистеъмоллар тўғрисида асосли шубҳа пайдо бўлса, бу ҳақда аввало, хўжалик юритувчи субъектларнинг юқори маъмурияти вакилларини (агар бу вакиллар суистеъмолга арашламаган бўлса) хабардор қилиши зарур. Тегишли хўжалик операциясининг моҳиятини текшириш, аниқланган суистеъмолларни батафсил тўхтатиш ҳамда уларнинг оқибатларини аниқ миқдорий баҳолаш, шунингдек тегишли хулоса чиқариш аудиторнинг вазифасига киради. Бундай ҳолларда суистеъмоллар тўғрисидаги аниқланган ахборотларни тўлатўкис ҳужжатлаштириш зарур. Кейинчалик судлашиш бошланса, аудиторнинг иш ҳужжатлари судда исботловчи далилларга айланиши мумкин.

Шубҳали хўжалик операцияларини пухта текшириш аслида яна аудитор аниқланган суистеъмолар аудитнинг бошқа сегментларига қандай таъсир қилишини аниқлаш учун, ҳисоб ва ҳисоботга киритилган аниқланган суистеъмолларнинг оқибатини бартараф этадиган тузатишларнинг характерини аниқлаш учун талаб қилинади. Агар аудитни амалга ошириш даври вақт жиҳатидан аудит қилинаётган даврдан кейин бўлса (масалан, бухгалтерия ҳисоботи солиқ инспекциясига топширилгандан кейин) у ҳолда иш тугагандан кейин тақдим

этиши лозим бўлган аудиторлик хулосасининг шаклини ҳам белгилаш зарур.

5.1- жадвал

Хўжалик операцияларини ҳисобга олиш чоғида вужудга келадиган асосий бузилишлар ва хатолар

Тўғри хатолар ва намуналари	Бузилишларнинг оқибатлари
Дастлабки ҳисоб ҳужжатларининг қабул қилинган тартибини айрим бузилишлар билан расмийлаштириш	
Ҳужжатлар бланкаларида кўрсатилган барча сатрлар ва графаларнинг тўлдирилмаганлиги	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 ҳақиқий эмас деб топиллиши мумкин
Бўш сатрлар ва графалар чизиб қўйилмаган	Ҳужжатга операция моҳиятини ўзгартрувчи 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-хўжалик фаолиятини амалга ошириш ҳуқуқига лицензия, рухсатнома йўқ	Хўжалик операциялари ноқонуний деб ҳисобланиши мумкин
Шартнома тузилган, операциялар эса уни расмийлаштириш ва мазмунига доир бошқа қонун талабларига риоя қилмай амалга оширилган	Шартнома ва бухгалтерия операциялари қонунга хилоф деб топиллиши, унда яштираётган юридик ва жисмоний шахслар жавобгарликка тортиллиши мумкин

Равшан бўлган, лекин пухта яширилган суистеъмолларни аниқлаш учун баъзан текширувчиларнинг юксак профессионал маҳоратига эмас, уларнинг қимматли иш вақти учун катта харажатлар ҳам талаб қилинади. Аудиторларнинг маъмурият суистеъмолларини аниқлашга нисбатан ходимларнинг суистеъмолини аниқлаши эҳтимоли кўпроқ. Аудит назарияси ва амалиётида тегишли тезис белгиланиши сабабларини топиш қийин эмас. Масалан, маъмурият вакиллари жинсий тил бириктириб, бухгалтерия ҳисобининг маълум бошланғич ҳужжатлари ва регистрларини сохталаштиришга ҳаракат қилдилар, яъни сохта ҳисоб ёзувлари (ҳақиқат мезони-

га тўла ёки қисман мос келмайдиган сифатсиз ҳужжатлар ва ёзувлар) қилдилар. Амалдаги ички назоратнинг тегишли тизими ёлланма ходимлар оммаси томонидан эмас, балки айна маъмурият томонидан тузилгани учун ҳам маъмурият вакилларининг шу тизимдаги маълум назорат талабларини бузишлари осонроқ.

Бухгалтерия ҳисоботи одатдаги аудитдан ўтгандан сўнгра маъмуриятнинг пухта яширган суистеъмолларининг 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 ҳисоблари бўйича қолдиклар ва айланмалар билан алоҳида-алоҳида текширилади.

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

Бухгалтерия баланси ва бош дафтар кўрсаткичларнинг мувофиқлигини текшириш натижалари аудиторнинг иш ҳужжатида умумлаштирилади.

5.2. 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 уларнинг вазифаларини яхши бажаришларига ёрдам беришдан иборат. Бунинг учун ички аудит уларга, таҳлил, баҳолаш маълумотларини, тавсиялар, маслаҳатлар ва текширилаётган объектлар тўғрисида 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 фаоллигига, маҳсулотларни тез сотилишга, рентабеллигига баҳо бериш;

- корхона ёки ташкилот ишини яхшилашга доир тавсияларни ишлаб чиқиш.

Корхона ўзининг самарали ишидан ва иқтисодий аҳволи яхшиланишидан мафаатдордир, ички аудиторнинг иши аввало 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 танлаш 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 билишидир.

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-хўжалик фаолиятини таҳлил қилишдир. 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 (му-

стақил) 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 қуйидаги 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 рия қилинади;

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

в) ички аудитни амалга ошириш учун аудиторлик ташкилоти билан шартнома тузиш асосида. Бундай ҳолатда мустақиллик аудиторлик ташкилотининг текшириладиган корхона ёки ташкилотдан мустақиллиги таъминланади.

Таъкидлаш зарурки, агар аудиторлик ташкилоти текшириладиган хўжалик юритувчи 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 чекловлар кўзда тутилган. Агар аудиторлик ташкилоти миждозда

ички аудитни амалга оширган бўлса хулоса беришга чеклов бўлмайди.

Ташқи аудиторлар ахборот тўплашга доир ишларнинг кўп қисмини мустақил равишда бажаришади. Агар текширилаётган 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 ташкилотининг 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.

5.3. Экспертлар иши натижаларидан фойдаланиш

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

Аудитор ҳамма нарсани биладиган мутахассис бўла олмайди. Аудиторларга ўз фаолиятида унинг махсус 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 махсус масалаларни четлаб ўтади. Бу тўғри эмас, чунки аудит ўрганадиган объект корхонанинг бутун молия-хўжалик фаолиятидир. Аудитор махсус масалаларни эътиборсиз қолдириб, аслида ишнинг асосий жиҳатларини текширишсиз қолдиради.

Иккинчи томондан аудитор ўзининг қафолат доирасидан четга чикувчи барча масалаларнинг шахсан ўзи ҳал қилишга интилади. Бу қўпол хатолар бўлиши мумкин бўлган вариантдир. Шу сабабли аудиторлик текширишларга билимнинг турли соҳаси мутахассисларини ва катта тажрибали амалиётчиларни жалб қилиши тўғри бўлади.

Аудиторлар ва аудиторлик ташкилотларининг 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 текшириладиган хўжалик юритувчи субъектдан мустақил бўлиши лозим. Жалб этиладиган мутахассиснинг мустақиллик принципига риоя қилиниши шундан иборатки, у бухгалтерия (молия) ҳисоботига қўйиладиган талабларга риоя қилиниши учун жавобгар бўлиб, текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг таъсисчиси, мулкдори, акциядори, раҳбари ёки бошқа мансабдор шахси бўлиши мумкин эмас ёки мазкур шахслар билан яқин қариндош бўлмаслиги керак. Бу текшириладиган субъектга бухгалтерия ҳисобини тиклаш ва юритиш, шунингдек молиявий ҳисобот тузиш бўйича хизмат кўрсатган мутахассис ҳам бўлиши мумкин эмас.

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

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

- асосий воситаларни баҳолаш учун;
- узок муддатли контрактлар бўйича бажарилган ишларни баҳолаш учун;
- товар-моддий бойликларни, жумладан уларнинг миқдор ва сифат кўрсаткичларини баҳолаш учун;
- фойдали казилмаларнинг захираларини ва уларнинг сифатларини геологик баҳолаш учун;
- тузилган шартномалар ва уларнинг амалдаги қонунлар меъёрларига мувофиқлиги хусусида юридик маслаҳат бериш учун;
- миқозда қўлланилётган ахборот технологияларини баҳолаш учун.

Бу ишларни бажариш учун куйидаги 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 миқоз раҳбарияти ёки аудиторлик ташкилотининг ўзи рози бўлгандан кейин тузади. Агар миқоз мустақил экспертдан фойдаланишни рад этса, аудитор уни текширишга жалб этишга ҳақли эмас, лекин миқознинг рад этганини аудиторлик ҳулосасида кўрсатиб ва миқоздан 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 куйидагиларни ўз ичига олади:

- Тадқиқот объекти, мақсади ва ҳажми;
- Эксперт томонидан 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.

5.4. Аудитор ёрдамчилари ишларининг натижаларидан фойдаланиш

Аудиторлик текшириши чоғида етакчи ваколатли аудитор ишга ёрдамчи аудиторларни жалб этиши мумкин. Улар турлича малакали бўлишлари мумкин: ўрта ва олий махсус маълумотли бўлиши ёки бўлмаслиги мумкин. “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонуннинг 4-моддасида аудитор ёрдамчиси хақида 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 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.

Аудитор ёрдамчиси бу мустақил ёки аудиторлик ташкилоти раҳбарлигида ишлаётган аудитор томонидан аудиторлик текшириши учун ёки мижозга ўзгача аудиторлик хизмати кўрсатиш учун ходимлар гуруҳи тарқибига киритилган шахсидир.

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;
- топшириқнинг моҳиятини тўғри тушунганига ишонч ҳосил қилиш;
- топшириқни бажариш учун зарур маълумотлар билан таъминланиш;
- 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 кутилмаган 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 эътибор берган бўлса, бу масалаларни аудитор билан муҳокама қилиш.

Савол ва топшириқлар:

1. Аудиторлик далиллар, уларнинг турлари ва тўплаш усуллари нималардан иборат?
2. Аудиторлик далил тўплашнинг инвентаризация усулига изоҳ беринг.
3. Хўжалик ёки бухгалтерия операцияларини кузатиш усули қандай амалга оширилади.
4. Оғзаки усулга изоҳ беринг.
5. Ёзма далилларни олиш қандай амалга оширилади?
6. Учинчи шахслардан олган ҳужжатларни текшириш усули нималардан иборат?
7. Мижоз корхонасида тайёрланган ҳужжатларни текшириш усулини изоҳланг.
8. Арифметик ҳисоб китоб қандай амалга оширилади?
9. Таҳлил усулини тушунтириб беринг.
10. Ички аудит натижаларидан фойдаланиш қандай амалга оширилади?
11. Эксперт ишларидан фойдаланиш қандай амалга оширилади?
12. Аудитор ёрдамчилари иш натижаларидан фойдаланиш мазмунини тушунтириб беринг.

VI БОБ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРИШ НАТИЖАЛАРИНИ ХУЖЖАТЛАРДА РАСМИЙЛАШТИРИШ

6.1. Аудитни ҳужжатлаштиришнинг умумий қондалари

Аудиторлик текшириш жараёнида ҳужжатлаштириш амаллари аудиторлик фаолияти миллий стандартининг «Аудитни ҳужжатлаштириш» 6-сонли стандарти билан тартибга солинади. Ушбу стандарт Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини меъёрий жиҳатдан тартибга солиш элементи бўлиб ҳисобланади. Мазкур стандартда аудитни ҳужжатлаштиришга қўйилган талабларнинг амал қилиниши аудиторлик ташкилотлари учун мажбурийдир. Аудитни ҳужжатлаштиришнинг асосий мақсади иш ҳужжатларини тузиш ва сақлаш тартибини белгилаш, уларни тўғри расмийлаштириш, аудитнинг режалаштирилиши ва ўтказилиши, аудит жараёнида таҳлилнинг амалга оширилишига ёрдам беради ҳамда аудиторнинг фикр билдирилиши учун ўтказилган аудитнинг натижалари тўғрисида гувоҳлик беради.

Аудитнинг ишчи ҳужжатларига қуйидагилар кириши мумкин:

1. Хўжалик юритувчи субъектнинг ташкилий-ҳуқуқий ва ташкилий таркибига доир ахборот.
2. Хўжалик юритувчи субъектнинг таъсис ҳужжатларидан, шунингдек, бошқа муҳим юридик ҳужжатлардан кўчирмалар ёки кўчирма нусхалари.
3. Аудитни режалаштириш тўғрисидаги ҳужжатлар, шу жумладан, аудит дастурлари ва унга оид ўзгартишлар.
4. Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларини тушунишнинг аудитор томонидан исботлари.
5. Хўжалик операциялари ва бухгалтерия ҳисоби ҳисоблари бўйича қолдиқларнинг таҳлили.
6. Хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти (бизнеси) муҳим кўрсаткичлари ва тамойиллари таҳлили.
7. Ўтказилган аудиторлик текширишлари шакли, ўтказилиш санаси ва ҳажми ҳамда уларнинг натижалари тўғрисидаги ёзувлар.
8. Ёрдамчи аудиторлар томонидан бажариладиган ишлар

назорат қилингани ва таҳлил этилганига оид маълумотлар.

9. Аудиторлик текширишларини амалга оширган шахслар ва уларнинг бажарилиши вақтига оид маълумотлар.

10. Хўжалик юритувчи субъектнинг аудити ўтказилиши муносабати билан бошқа аудиторлик ташкилотлари, экспертлар ва учинчи шахслар билан олиб борилган ёзувларнинг кўчирма нусхалари.

11. Хўжалик юритувчи субъект билан аудит жараёнида юзага келувчи, шу жумладан, аудит ўтказиш шартлари масалалари бўйича учрашувлар вақтидаги ёзувлар ёки муҳокама ёзувларининг кўчирма нусхалари.

12. Хўжалик юритувчи субъектдан олинган тасдиқлаш хатлари.

13. Аудит натижалари бўйича аудиторлик ташкилоти томонидан чиқарилган хулосалар.

14. Хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ва ўзга хил молия ҳужжатларининг кўчирма нусхалари.

Ишчи ҳужжатлари аудитни ўтказаётган аудиторлик ташкилоти томонидан тузилган бўлиши ёки аудит ўтказилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг ўзидан ёки бошқа учинчи шахслардан олинган бўлиши мумкин.

Иш ҳужжатларининг шакли ва мазмуни хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти (бизнеси) шакли ва мураккаблилиги, хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назоратининг ҳолати, аудитнинг усуллари ва технологияси каби омилларга бевосита боғлиқ бўлади

Аудиторлик фаолиятини тартибга солиб боровчи меъёрий ҳужжатларда назарда тутилган ҳужжатлар аудиторлик ташкилотининг иш ҳужжатлари таркибига мажбурий тартибда киритилади. Иш ҳужжатларининг шакллари, агар аудиторлик фаолиятини тартибга солиб турувчи ҳужжатлар бундай шаклларни назарда тутмаган бўлса, аудиторлик ташкилоти томонидан мустақил равишда ишлаб чиқилади. Ишчи ҳужжатлари аудитни ўтказаётган аудиторлик ташкилотлари мулки таркибида сақланади. Хўжалик юритувчи субъект ҳуж-

жатларининг кўчирма нусхалари, шу жумладан, фотонусхалари аудиторлик ташкилоти ишчи ҳужжатлари таркибига ушбу ҳўжалик юритувчи субъектнинг розилиги билан киритилиши мумкин.

Аудит ўтказилган ҳўжалик юритувчи субъект ва бошқа шахслар, шу жумладан, солиқ ва давлат органлари, аудиторлик ташкилотидан иш ҳўжатларини ёки унинг кўчирма нусхаларини тўлиқ ёки бирор-бир қисмини тақдим этишини талаб қилиш ҳуқуқига эга эмаслар. Ўзбекистон Республикаси қонунчилигида кўзда тутилган ҳолатлар бундан мустасно. Ишчи ҳўжатларида келтирилган маълумотлар махфий сақланади ва аудиторлик ташкилоти томонидан ошқор этилиши қонун ҳўжатларига мувофиқ тақиқланади.

Аудиторлик ишчи ҳўжатларининг мазмуни ҳам белгиланган талабларга жавоб бериши керак. Ушбу ишчи ҳўжатлари аудитни режалаштириш тўғрисидаги ёзувлар, бажарилган аудиторлик хизматларининг шакли, ўтказилиш вақти ва ҳажми тўғрисидаги ёзувлар, аудит ўтказилиши чоғида олинган маълумотлардан чиқарилган хулосаларни ўзида муҳассамлаштирган бўлиши керак.

Аудиторнинг касбий фикрлашини талаб этувчи барча муҳим масалалар мазкур масалаларга оид чиқарилган хулосалар билан биргаликда иш ҳўжатларида акс эттирилиши керак. Ишчи ҳўжатлари етарлича тўлиқ ва батафсил бўлиши лозим, токи тажрибали аудитор у билан танишиб чиққанидан сўнг аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилган аудит тўғрисида умумий тасавурга эга бўлсин. Аудиторлик ишчи ҳўжатлари таркибига киритилган маълумотлар равшан баён қилинган ва уларнинг моҳияти ҳамда шакллари аниқ ва яққол келтирилган бўлиши ва турли хил талқинларни талаб этмаслиги керак.

Аудитнинг ишчи ҳўжатлари ўз вақтида – аудит бошлангунига қадар, унинг бориши чоғида ва тугаши билан тузилиши лозим. Ҳўжалик юритувчи субъектга аудиторлик хулосаси тақдим этилиши вақтида барча ишчи ҳўжатлари ту-

зилган (олинган) ва расмийлаштирилиши ниҳоясига етказилган бўлиши керак.

Ишчи ҳужжатларда қуйидаги реквизитлар бўлиши шарт:

- а) ҳужжатнинг номи;
- б) аудит текшириши амалга оширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг номи;
- в) аудит ўтказилаётган давр;
- г) аудиторлик текшириши ёки ҳужжатнинг тузилиши амалга оширилаётган сана;
- д) ҳужжатнинг мазмуни;
- е) ҳужжатни тузган шахснинг имзоси ва унинг исми шарфи;
- ж) ҳужжатнинг текширилиш санаси ва ҳужжатни текширган шахснинг ўз имзоси ва унинг исми шарфи.

Аудитнинг ишчи ҳужжатларида шартли белгилардан фойдаланилган бўлса, у ҳолда бундай белгиларга изоҳ берилиши талаб этилади. Ҳар бир ишчи ҳужжати ўзининг рақам кўрсаткичига эга бўлиши керак. Рақам кўрсаткичларини тузиш тизими ва бериш тартиби аудиторлик ташкилоти томонидан белгиланади.

Аудит қилиш тугалланиши билан ишчи ҳужжатлари аудиторлик ташкилотининг архивига мажбурий сақлаш учун топширилиши керак. Ўтказилаётган ёки ўтказилган аудитни қайд қилувчи ишчи ҳужжатларининг мазкур хўжалик юритувчи субъектнинг аудит қилиниши билан банд бўлмаган аудиторлик ташкилотининг ходимларига берилишига, қоидага кўра, йўл қўйилмаслиги керак. Аудиторлик ташкилоти ишчи ҳужжатларининг ишончли сақланишини таъминлаши шарт. Сақлаш муддати қонунчилик асосида белгиланади. Ишчи ҳужжатларининг йўқолиши ёки йўқ бўлиши ҳолларида аудиторлик ташкилотининг раҳбари – натижалари тегишли далолатнома билан расмийлаштирилувчи хизмат терговини тайинлаши керак. Ишчи ҳужжатларининг аудиторлик ташкилотидан олиниши қонунчиликда белгиланган ҳолларда ва тартибда, фақат унга ваколатли бўлган органлар томонидангина амалга оширилиши мумкин.

6.2.Текширилаётган объектнинг аудиторлик ҳисоботи

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунининг 18-моддасида аудиторлик ҳисоботи ва 19-моддасида аудиторлик хулосаси белгилаб қўйилган:

Аудиторлик ҳисоботи – аудиторлик текширувининг бо-риши, бухгалтерия ҳисобини юритишнинг белгиланган тартибидан аниқланган четга чиқишлар, молиявий ҳисоботдаги қоидабузарликлар тўғрисидаги муфассал маълумотлардан, шунингдек, аудиторлик текшируви ўтказиш натижасида олинган бошқа ахборотдан иборат бўлган хўжалик юритувчи субъект раҳбарига, мулкдорига, қатнашчилари (акциядорлари) нинг умумий йиғилишига йўлланган ҳужжат. Аудитор ҳисоботида аниқланган четга 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 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 раҳба-

ри томонидан имзоланган ва аудиторлик ташкилоти муҳри билан тасдиқланган бўлиши керак.

Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи тўғрисида аудиторлик хулосаси – бу ҳисоботнинг аниқлиги тўғрисида аудиторлик ташкилотининг фикридир. Молиявий ҳисоботнинг аниқлиги тўғрисидаги фикр ҳисоботнинг барча жиҳатлари Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини тартибга солувчи меъёрий ҳужжатга мувофиқлиги тўғрисидаги аудиторлик ташкилотининг фикрини акс эттириши лозим.

Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг аниқлиги тўғрисидаги аудиторлик ташкилотининг фикрини мазкур 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 реквизитларини кўрсатиш билан аудиторлик текшируви буюртмачисига юборилади.

Аудиторлик ҳисоботининг кириш қисмида аудиторлик ташкилоти реквизитлари, 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 хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг умумий тавсифи келтирилади.

Аудиторлик ҳисоботининг тахлилий қисми АФМАга ҳа-вола қилиши ва унда қуйидагилар бўлиши шарт:

- хўжалик юритувчи субъектда ички назорат ҳолатини текшириш натижалари (батафсил баёни);

- бухгалтерия ҳисоби ҳолати ва молиявий ҳисоботни тек-шириш натижалари;

- молиявий-хўжалик фаолиятини амалга ошириш пайтида қонунчилик талабларига риоя этилишини текшириш натижа-лари;

- солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ҳам-да тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари;

- активларнинг бутлигини 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 уму-мий баҳоси;

- аудиторлик текшируви мобайнида аниқланган ички назо-рат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг миқёслари ва хусусиятига жиддий номувофиқликлари баёни.

Хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботи ҳолатини текшириш натижалари тўғри-сидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олади:

- бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тузишнинг белгиланган тартибига риоя қилинишини баҳо-лаш;

- аудиторлик текшируви давомида аниқланган бухгалте-рия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлашнинг белгиланган тартибини жиддий бузилишлар баёни.

Хўжалик юритувчи субъект томонидан молиявий-хўжалик операцияларини амалга ошириш пайтида қонунларга риоя

этилишини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олади:

- хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий-хўжалик операцияларининг қонунчиликка мувофиқлигини баҳолаш;

- аудиторлик текшируви давомида аниқланган, хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий-хўжалик операцияларининг 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 тўғрилигининг баҳося;

- солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ва тўлашнинг белгиланган тартибини бузиш фактлари, солиқ солинадиган базани белгилаш пайтидаги четта 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 четта чиқишлар ва ҳуқуқ бузилишларини бартараф этишга доир тавсияларини, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий-хўжалик фаолияти самарадорлигини оширишга доир таклифлари ва маслаҳатларини ўз ичига олади. Аудиторлик ҳисоботининг шакли ва мазмуни 2-иловада батафсил келтирилган (иккинчи иловага қаралсин). Аудиторлик ташкилоти аудиторлик ҳисоботини тузганлик 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.

6.3. 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 захираларни ҳисобга ва шу кабилар) тартибга келтирилади, мавзу ичида эса таҳлилий ва бошқа белгиларига қараб тартибга келтирилади. Энг муҳим эътирозлар (ҳисоблардаги нотўғри ёзувлар, солиқ қонунчилигини бузиш, ҳисобларда ёзунинг йўқлиги ва бошқалар) имкони борича ажратиб кўрсатилади.

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.
- миждо томонидан қабул қилинган ҳисоб сиёсатининг умумий таҳлили;
- айрим бўлимлар ва ҳисоблари бўйича ҳисоб юритишнинг тўғрилиги;
- солиқ қонунларига риоя қилиниши;
- миждо молиявий аҳволининг таҳлили.

Ҳисоб сиёсати унинг услубий, техник ва ташкилий жиҳатларининг мос келиши таҳлил қилинади, энг муҳим жиҳатлари аниқланади ва ҳисоб сиёсатининг ҳисоб юритиш қоидаларига ва уларга риоя қилинишига мослиги тўғрисида хулоса чиқарилади. Ҳисоб юритишнинг тўғрилиги Ўзбекистон Рес-

публикасининг «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 тўғрисидаги» Низоми, бухгалтерия ҳисобининг 21-сонли миллий стандарти бўйича счётлар режаси ва ҳисобни ташкил этишга доир бошқа қондалар каби ҳужжатларга асосланиб аниқланади.

Аудитор аудит ўтказиш жараёнида солиқлар, бюджет ва бюджетдан ташқари фондларга тўловлар ҳисобини тўғрилигини текшириш, таҳлил қилишга алоҳида эътибор қаратади. 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), асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот (3-шакл), пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот (4-шакл), хусусий капитал, солиқлар ва бюджетга бошқа тўловлар (5-шакл) маълумотлари бўйича таҳлил қилинади. Яна шуни айтиш муҳимки, ташаббус (ихтиёрий) аудитда олинган натижалар ҳулосалар ва таклифлар баён қилинган ҳисобот тарзида миқдорга тақдим этилиши мумкин. Мижоз ва аудиторлик ташкилотининг 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 жараёнида 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 чиқа-

риш ёки аудиторнинг фикрига қўшилиш уларнинг ҳуқуқига киради.

Шуни таъкидлаш муҳимки, тергов ёки суд органлари топшириғи билан аудиторлик текшириши ўтказишга розилик тўғрисидаги масалани ҳал қилиш чоғида аудитор ёки аудиторлик ташкилоти 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 варианты - мажбурий аудит доирасида текшириш бўлиб, бунда текшириш натижаларини аниқлайдиган хулосани тақдим этиш талаб қилинади.

6.4. Аудиторлик хулосаси, унинг мазмуни ва турлари

Аудиторлик текшириш натижаларига кўра аудитор ҳисобот тайёрлайди ва мазкур ҳисобот асосида аудиторлик хулосани шакллантиради.

Аудиторлик хулосаси қуйидаги 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 буюрт-

мачисига йўлланиб, буюртмачининг барча зарурий реквизитлари кўрсатилади.

Аудиторлик хулосасининг кириш қисми аудиторлик ташкилотининг қуйидаги 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 счётининг 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 тасдиғи берилиши керак.

Аудиторлик хулосасининг якуний қисмида аудиторлик ташкилотининг текширилган молиявий-ҳисобот хўжалик юритувчи субъект молиявий-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий ҳолати тўғрисида ҳаққоний тасаввур 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 аҳволини 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 изоҳ:

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 тузилади. Хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий ва хўжалик операциялари молиявий ҳисоботда ҳаққоний акс эттирилган, лекин қонунчилик талабларига мувофиқ келмайдиган ҳолларда ҳам салбий аудиторлик хулосаси тузилади. (2-намуна) Одатда хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг аудиторлик ташкилотининг аниқланган бузилишларни бартараф этиш мақсадида молиявий ҳисоботга тузатишлар кириштиш тўғрисидаги фикрига қўшилмаслиги салбий аудиторлик

хулосасини тузишга сабаб бўлади. Хўжалик юритувчи субъект аудиторлик текшируви давомида аниқланган бузилишларни бартараф этган ҳолда салбий аудиторлик хулосаси тузилмайди.

Бу юқоридаги икки турдаги хулосадан ташқари қонунчиликда 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 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 очикдан-очик 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 қаида 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 очик ахборот ҳисобланади, ундан молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларнинг ҳаммаси фойдалана олишлиги назарда тутилади. Аудиторлик хулосаси тегишли молиявий ҳисоботлар билан биргаликда хўжалик юритувчи субъект томонидан эълон қилиниши мумкин.

Аудиторлик текширувини ўтказмасдан тузилган ёки аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузилган, лекин

аудиторлик текшируви давомида аудитор (аудиторлар) олган хўжалик юритувчи субъектнинг ҳужжатлари мазмунига мувофиқ келмайдиган аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик ҳулосаси қасддан ёлгон ҳисобот ва ҳулоса деб ҳисобланади. Қасддан ёлгон аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик ҳулосасини тузиш қонун ҳужжатларида белгиланган жавобгарликни келтириб чиқариши мумкин.

1-намуна

Ижобий аудиторлик ҳулосасига мисол

«Мен, (биз) _____»
(аудиторлик ташкилоти номи ва унинг раҳбарчилиги)

аудиторлик ташкилотининг аудитори (аудитори)

_____ (аудиторларнинг фамилияси, исми, отасининг исми)

томонидан хўжалик юритувчи субъект « _____ »
_____ нинг
(хўжалик юритувчи субъект номи)

201_ 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 ҳулосаси 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, хўжалик юритувчи субъект
« _____ »нинг молиявий ҳисоботи
(хўжалик юритувчи субъект номи)

унинг молиявий аҳволини ҳаққоний акс эттиради ва мазкур хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий ва хўжалик операциялари Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларининг талабларига мувофиқ келади.

Аудиторлик ташкилоти раҳбари _____
(имзо)

Аудитор (аудиторлар) _____
(имзо)

201 __ 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 хўжалик юритувчи субъект « _____ »

_____ НИНГ
(хўжалик юритувчи субъект номи)

201_ 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 эканлигига старлича 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 қўмонимиздан ўтказилган аудиторлик текшируви фикрни ифодалаш учун старлича асослар беради деб ҳисоблаймиз.

Текширишда аниқланишича, хўжалик юритувчи субъект _____ млн. сўмни харажатларга ноқонуний равишда киритган, бу эса амалдаги қонунчиликни бузиш ҳисобланади ва молиявий ҳисобот кўрсаткичларини бузади.

Бизнинг фикримизча, хўжалик юритувчи субъект « _____ »нинг молиявий
(хўжалик юритувчи субъект номи)

ҳисоботи унинг молиявий-хўжалик фаолияти натижалари тўғрисида ҳаққоний ахборот бермайди.

Аудиторлик ташкилоти раҳбари _____
(имзо)

Аудитор (аудиторлар) _____
(имзо)

201 __ йил « __ » _____ М.Ў.

3-намуна

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 хўжалик юритувчи субъект « _____ »нинг
(хўжалик юритувчи субъект номи)

201 __ йил 1 январидан 31 декабрига қадар бўлган давр учун молиявий ҳисоботи текширилди.

Хўжалик юритувчи субъект « _____ »
(хўжалик юритувчи субъект номи)

хорижий ташкилотлар билан ҳисоб-китобларни тўлик тақдим этмади, бу эса бошлаб юборилган аудиторлик текширувини биз аудиторлик хулосасини тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ҳажмда ўтказиш имконини бермайди.

Юқорида баён этилган аудиторлик текшируви ҳажмини чеклаш фактига асосан аудиторлик ташкилоти

« _____ »
(аудиторлик ташкилоти номи ва унинг реқвизитлари)

хўжалик юритувчи субъект

« _____ »
(хўжалик юритувчи субъект номи)

нинг молиявий ҳисоботи тўғрисида фикр ифодалашдан бош торгади.

Аудиторлик ташкилоти раҳбари _____
(имзо)

Аудитор (аудиторлар) _____
(имзо)

201 __ йил « ____ » _____ М.Ў.

Тергов органларининг топшириғи билан ўтказилган аудиторлик текшириши натижалари бўйича аудиторлик ташкилотининг хулосаси Ўзбекистон Республикасининг процессуал қонунларига мувофиқ тайинланган экспертиза хулосасига тенглаштирилади.

Аудиторлик ташкилотининг йиллик ҳисоботни текшириш натижалари бўйича хулосаси Ўзбекистон Республикаси қонунларига мувофиқ аудит ўтказилиши лозим бўлган корхоналар учун йиллик молиявий ҳисоботининг мажбурий элементи.

6.5. Ҳисобот тузилган санадан кейинги ҳодисалар

Мазкур ҳисоботни тузишда қуйидаги атамалардан фойдаланилади:

молиявий ҳисобот тузилган санадан кейинги ҳодисалар - ҳисобот даври тугаган пайтдан бошлаб аудиторлик хулосаси имзоланадиган санага қадар юз берган, шунингдек, аудиторлик хулосаси имзолангандан кейин аниқланган, текширилаётган ҳисобот даврига тааллуқли бўлган ва молиявий ҳисоботга тузатишлар киритишни ёки унда ахборотни ошқор этишни талаб этадиган ҳодисалар тушунилади. **Молиявий ҳисобот тузиладиган сана** - ҳисобот давридаги охириги календарь куни ҳисобланади

Аудиторлик хулосаси имзоланадиган сана - аудиторлик хулосасида уни имзолаш чоғида қўйилган сана, ундан кейин, одатда, аудиторлик текшируви билан боғлиқ ахборот материалларига оид барча текширувлар тўхтатилади, бу муддат тугагач, аудиторлик хулосасига бирорта ҳам тузатиш киритилмайди. Аудиторлик ташкилофи аудиторлик хулосасини молиявий ҳисобот тузиладиган санадан илгари имзолай олмайди. **Молиявий ҳисобот тақдим этиладиган сана** – ҳужжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини амалда ундан фойдаланувчиларга бериладиган ёки бу ҳисобот конун ҳужжатларида белгиланган тартибда эълон қилинадиган сана тушунилади.

Аудиторлик хулосасини имзолаш чоғида аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосаси имзоланадиган санага қадар молиявий ҳисоботда акс эттирилиши лозим бўлган, молиявий ҳисоботга тузатиш ёки қўшимчалар киритишни талаб этадиган барча ҳодисалар у томонидан лозим равишда аниқлангани, баҳолангани ва текширилганига амин бўлиши керак.

Аудитор аудиторлик хулосаси имзоланган санагача бўлган, молиявий ҳисоботига тузатишлар киритиш ёки унда маълумотларни очиш учун зарур бўлган барча воқеалар аниқланиши бўйича етарли аудиторлик далилларини олиш чораларини кўриши керак. Ушбу чоралар давр якунида бухгалтерия ҳисоби ҳисобларидаги қолдиқлар бўйича аудитор-

лик далилларини олиш учун ҳисобот даври тугаганидан сўнг содир бўлган маълум операцияларга нисбатан қўлланилиши мумкин бўлган оддий чора-тадбирларга қўшимча тарзда қўлланилади (масалан, товар-моддий бойликлар бўйича операцияларни ҳисобот даврига киритиш ёки кредиторларга тўловларнинг тест синовини ўтказиш). Аудитордан олдинги текширувлар давомида улар бўйича қониқарли хулосалар олинган барча масалалар бўйича навбатдаги текширувни ўтказиш талаб қилинмайди.

Молиявий ҳисоботга тузатишлар киритилишини ёки ундан маълумотлар очиб берилишини тақозо қилувчи чоралар имкон қадар аудиторлик хулосаси имзоланиши санасига яқин бажарилади ва улар ўз ичига қуйидагиларни қамраб олади:

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосаси имзоланадиган санага яқин қолганда молиявий ҳисоботга тузатишлар киритишни ёки унда ахборотни ошкор этишни талаб этадиган ҳодисаларни аниқлаш учун мўлжалланган тадбирларни бажаради. Бундай тадбирлар, одатда, қуйидагиларни ўз ичига олади:

а) хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти томонидан белгиланган, кейинги ҳодисаларни аниқлаш имкониятини яратувчи тадбирлар шарҳи;

б) ҳисобот даври тугаганидан кейин ўтказиладиган акциядорлар йиғилиши, директорлар кенгаши мажлислари ва ижроия органининг баённомалари билан танишиб чиқиш ҳамда баённомалари ҳали тайёрланмаган йиғилишларда муҳокама қилинган масалаларни ойдинлаштириш;

в) сарфланадиган сметалари, бошқа прогностлари ва раҳбариятнинг тегишли ҳисоботлари билан танишиб чиқиш;

г) текшириладиган хўжалик юритувчи субъект юридик хизматининг суд муҳокамаларига (агар улар ўринли бўлса) тааллуқли бўлган фаолияти билан танишиб чиқиш;

д) текшириладиган хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган кейинги ҳодисаларга тааллуқли саволлар. Бундай саволлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

дастлабки ёки тугалланмаган маълумотлар асосида ҳисоб-га олинган моддаларнинг жорий ҳолати;

янги мажбуриятлар қабул қилинганми, янги қарзлар олинган ёки ажратилганми, кафиллик шартномалари тузилганми;

активларни сотиш амалга оширилганми ёки режалаштирилмоқдами;

янги акциялар ёки қарз мажбуриятлари чиқарилганми, субъектни қўшиб юбориш ёки тугатиш тўғрисидаги битимлар тузилганми ёки режалаштирилмоқдами;

активларни давлат даромадига қаратиш ёки уларнинг, масалан, ёнғин ёки тошқин натижасида нобуд бўлиши ҳолатлари юз берганми;

мавжуд рисклар ёки шартли ҳодисалар билан боғлиқ қандайдир ўзгаришлар юз берганми;

онда-сонда қўлланиладиган қандайдир бухгалтерия тузатишлари киритилганми ёки кўриб чиқиляптими;

молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун фойдаланиладиган ҳисоб сисъатининг ўринлилигига шубҳа туғдирадиган бирор-бир ҳодисалар юз берганми ёки юз бериши мумкинми?

Агар бўлинмани бошқа аудитор аудиторлик текширувидан ўтказаетган бўлса, асосий аудитор бошқа аудитор томонидан бажариладиган кейинги ҳодисаларга тааллуқли бўлган амалларни баҳолаши, шунингдек, бошқа аудиторни режалаштириляётган аудиторлик хулосасини имзолаш санаси ҳақида хабардор қилиши лозим. Агар аудитор молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатувчи ҳодисалар тўғрисида хабар топса, у мазкур ҳодисаларнинг молиявий ҳисоботда тўғри акс эттирилишини текшириши лозим.

Агар аудитор аудит қилинаётган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботида жиддий таъсир кўрсатувчи воқеалардан хабардор бўлса, аудитор ушбу воқеалар бухгалтерия ҳисобида тегисли тарзда акс этирилгани ва тегисли равишда молиявий ҳисоботида акс этирилганини аниқлаши зарур. Аудиторлик хулосаси имзоланган санадан кейин мо-

лиявий ҳисоботи бўйича чораларни амалга ошириш ёки сўровлар юбориш аудиторнинг вазифасига кирмайди. Аудиторлик хулосаси имзоланган санадан кейинги даврда аудиторни молиявий ҳисоботига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган фактлардан хабардор қилиш учун жавобгарлик аудит қилинаётган шахс раҳбариятига юкланади.

Аудиторлик шартномаси имзоланган санадан сўнг, аудитор молиявий ҳисоботига маълум таъсир кўрсатиши мумкин бўлган маълумотдан хабардор бўлса, у молиявий ҳисоботга ўзгартиш киритиш шарт ёки шарт эмаслигини аниқлаши, бу масалани аудит қилинаётган шахс раҳбарияти билан муҳокама қилиши ва бу шароитда зарур чоралар кўриши лозим. Агар аудит қилинаётган шахс раҳбарияти молиявий ҳисоботга ўзгартиш киритса, аудитор мазкур ҳолатда зарур бўлган ишларни амалга ошириши ва раҳбариятга молиявий ҳисобот бўйича янги аудиторлик хулосаларини тақдим этиши лозим. Янги аудиторлик хулосасига молиявий ҳисобот имзоланган ёки ўзгартиш киритилган тасдиқланган сана кўрсатилиши шарт ҳамда аудиторлик фаолияти қоидалари (стандарт) даги 4 ва 5-бандларда белгиланган тадбирлар янги аудиторлик хулосаси санасига қадар қўлланилиши лозим. Мазкур ҳолатда молиявий ҳисобот ва аудиторлик хулосаси қонунчиликда ўрнатилган тартибда уларнинг аудит қилинаётган шахс акциядорларининг тасдиқлашгача бўлган пайти назарда тутилади.

Агарда аудитор молиявий ҳисоботга ўзгартиш киритиш зарур деб ҳисобласа, бироқ, аудиторлик хулосаси аудит қилинаётган шахсга тақдим этилмаган пайтда аудит қилинаётган шахс раҳбарияти молиявий (бухгалтерия) ҳисоботга ўзгартиш киритмаса, аудитор хулосада салбий фикр ёки қўшимча фикрларини билдириши керак.

Агарда аудиторлик хулосаси молиявий ҳисобот тайёрланишидан олдин аудит қилинаётган шахсга тақдим этилса ва кейинчалик аудиторнинг фикрича, мазкур ҳисоботга ўзгартиш киритишни талаб этадиган воқеалар юз берса, аудитор аудит қилинаётган шахс бўйича умумий раҳбарлик учун масъул шахсларни аудит қилинаётган шахс молиявий (бух-

галтерия) ҳисоботини ва унинг юзасидан аудиторлик хулосасини учинчи шахсларга тақдим этмаслиги зарурлиги тўғрисида хабардор қилиши керак. Агарда кейинчалик молиявий ҳисоботи учинчи шахсга тақдим этилса, аудитор мазкур учинчи шахслар аудиторлик хулосасига таянмаслиги бўйича зарур чоралар кўриши лозим. Кўрилган чора-тадбирлар аудиторнинг ҳуқуқ ва бурчлари ҳамда аудитор юристининг тавсияларига боғлиқ бўлиши ва қонунчиликка зид бўлмаслиги лозим. Фойдаланувчиларга молиявий ҳисобот тақдим этилганидан сўнг аудитор зиммасига мазкур молиявий ҳисоботга доир ҳар қандай савол бўйича бирон-бир мажбурият юкланмайди.

Агарда фойдаланувчиларга молиявий ҳисобот тақдим этилганидан сўнг аудитор аудиторлик хулосаси санасида юз берган ҳодиса ёки маълумотдан хабар топса, кейинчалик агар ўша маълумотдан айна ўша санада хабар топганида, аудитор аудиторлик хулосасини ўзгаритиши лозим бўлган тақдирда, аудитор молиявий ҳисоботни қайта кўриб чиқиш масаласини ўйлаб кўриши, уни аудит қилинаётган шахс раҳбарияти билан муҳокама қилиши ва мазкур шароитда лозим бўлган чораларни амалга ошириши лозим. Бу ҳолатда, аудит қилинаётган шахснинг молиявий ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси қонунчиликда ўрнатилган тартибда уларнинг аудит қилинаётган шахс акциядорлари томонидан тасдиқланганча бўлган пайти назарда тутилмоқда.

Агарда аудит қилинаётган шахс раҳбарияти молиявий ҳисоботни қайта кўриб чиқса, аудитор бундай ҳолатда зарур бўлган аудиторлик тадбирларини бажариши, аудит қилинган шахс раҳбариятининг илгари молиявий ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини олган барча шахсларни мазкур воқеадан хабардор қилиши билан боғлиқ ҳаракатларини текшириб кўриши, шу бўйича қайта кўриб чиқилган молиявий ҳисоботнинг янги хулосасини тақдим этиши лозим.

Янги аудиторлик хулосаси масалага оид қисм ҳамда молиявий ҳисоботга доир изоҳни ўз ичига олиши керак. Унда аввал тақдим этилган молиявий ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини қайта кўриб чиқиш учун зарур асослар батафсил баён қилинади. Янги аудиторлик хулосасида молиявий ҳисобот қайта кўриб чиқилганлиги тасдиқланган сана кўрсатили-

ши шарт ҳамда аудиторлик фаолияти қоидалари (стандарти) даги 4 ва 5-бандларда белгиланган тадбирлар янги аудиторлик хулосаси санасигача қўлланилиши лозим.

Агарда аудит қилинаётган шахс раҳбарияти мазкур юз берган воқеадан молиявий ҳисобот ва аудиторлик хулосаси аввал тақдим этилган шахсларнинг барчаси хабардор қилиш чораларини кўрмаса ва аудитор молиявий ҳисоботни қайта кўриб чиқиш зарур деб ҳисоблаган пайтда мазкур ҳисоботни қайта кўриб чиқмаса, аудитор аудит қилинаётган шахс раҳбарияти бўйсунадиган шахсларни учинчи шахслар аудиторлик хулосасига таянмаслиги бўйича мустақил равишда чора кўриши тўғрисида хабардор қилиши керак. Кўрилган чоралар аудиторнинг ҳуқуқ ва бурчлари, аудитор юристи тавсияларидан келиб чиққан бўлиши ҳамда Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига зид келмаслиги керак. Кейинги давр учун молиявий ҳисоботини тақдим этиш санаси яқинлашиб келаётган пайтда, кейинги ҳисоботда маълумот кераклича очиб берилса, молиявий ҳисоботни қайта кўриб чиқиш ва кейинги аудиторлик хулосасини тақдим этишга зарурат қолмайди.

6.6. Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи

Аудиторлик текшириш амалиётида мажбурий аудит билан бир қаторда махсус саволни текшириш бўйича ҳам зарурият туғилади ва унинг натижалари бўйича ҳисобот тузиш керак бўлади. Ушбу ҳисоботни расмийлаштириш ва тақдим қилиш тартиби АФМСнинг 80-сон «Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи» стандартига мувофиқ тартибга солинади. Мазкур стандарт талаблари хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ахборотларини аудиторлик текширувидан ўтказиш чоғида махсус саволни текширишда барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Махсус саволни текшириш натижалари бўйича ҳисобот аудиторлик ташкилоти билан буюртмачи ўртасида тузилган шартномага мувофиқ амалга оширилади ва умумқабул қилинган аудиторлик ҳисоботидан фарқ қилади. Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботи-

нинг мақсади молиявий ҳисоботнинг айрим ҳисоблари ёки моддаларининг тўғрилигини баҳолаш; мулклар самарадорлигини баҳолаш, шартнома шартларига риоя қилиш, хўжалик юритувчи субъект хўжалик тизимининг айрим қисмлари (элементлари) қонун ҳужжатларига, шунингдек, хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти томонидан белгиланган меъёр ва қоидаларга мос келиши каби молиявий ахборотларни акс эттириш ҳисобланади.

Махсус саволни текшириш буюртмачиси молиявий ахбороти текшириладиган хўжалик юритувчи субъект, унинг мулкдори, иштирокчи ва акциядорлари, мазкур хўжалик юритувчи субъектда махсус саволни текширишни ўтказиш ташаббускори бўлган назорат қилувчи ёки ҳуқуқни муҳофаза қилувчи органлар бўлиши мумкин. Махсус саволни текширишни ўтказиш бўйича ишларга тегишли текширув буюртмачиси ҳисобидан ҳақ тўланади.

Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи қуйидаги элементларни ўз ичига олиши лозим:

а) ҳисоботнинг номи (текширилаётган саволни кўрсатган ҳолда, масалан, АЛФА корхонанинг дебиторлик ва кредиторлик қарзлари тўғрисидаги маълумотномани текшириш натижалари бўйича аудиторлик ташкилотининг ҳисоботи);

б) адресат;

в) кириш қисми;

аудиторлик ташкилотининг номи, почта манзили ва бошқа реквизитлари (аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензия рақами ва берилган санаси, унинг амал қилиш муддати, аудиторлик ташкилотининг давлат рўйхатидан ўтганлиги ҳақидаги гувоҳномаси рақами, ҳисоб-китоб ҳисобининг рақами, телефонлар);

текширувда иштирок этган аудитор (аудиторлар), шунингдек, аудиторлик ташкилоти раҳбарининг фамилияси, исми-шарифи;

аудиторлик текширувига олинган махсус саволнинг тавсифи (баёни);

хўжалик юритувчи субъект аудиторлик ташкилотига тақдим этаётган ахборотнинг тўғрилиги учун жавобгар бўлиши,

аудиторлик ташкилоти эса махсус саволни текшириш натижалари бўйича ўз ҳисоботи учун жавобгарлигига оид кўрсатма;

г) таҳлилий қисм:

махсус саволни текшириш чоғида аудитор томонидан ба-жарилган амаллар рўйхати;

текширув чоғида қўлланилган стандартларга ҳавола;
аниқланган қондабузарликлар (аниқ далиллар);

д) якуний қисм:

махсус саволни текшириш натижалари ҳақида аудиторлик ташкилотининг фикри;

е) махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи топширилган сана;

ж) аудитор (аудиторлар) ва аудиторлик ташкилотининг раҳбари имзолари, шунингдек, аудиторлик ташкилотининг муҳри.

Махсус саволни текшириш бўйича аудитор ҳисоботининг ҳар бир саҳифаси махсус савол текширувини ўтказган аудитор (аудиторлар) томонидан имзоланиши керак.

Зарурат бўлганда аудитор ҳисоботда текширув чоғида аниқланган камчиликларни бартараф этиш бўйича белгиланган тартибга кўра ўтказиладиган, текширув объектининг унумдорлиги ва самарадорлигининг такомиллаштишига олиб келадиган тавсиялар ва тақлифлар бериши лозим.

Агар аудитор текширув объекти бўйича бир ҳилда фикр билдирма олмаса, у якуний қисмдан олдин мазкур қарорининг муҳим асослари тушунтириладиган қўшимча қисмни киритиши лозим. Аудитор якуний қисмдаги фикрни шакллантиришда қўшимча қисмда баён қилинган асослардан фойдаланади. Аудиторлик ташкилоти махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи шаклининг бир ҳилда бўлишига риоя қилиши лозим.

Молиявий ҳисоботни айрим ҳисобларини текшириш бўйича ҳисобот.

Махсус саволни текшириш бўйича аудитор бир ёки бир нечта бухгалтерия ҳисобларига нисбатан ўз фикрини ифода қилиши мумкин. Масалан, дебитор қарзларнинг ҳолати, асосий воситалар, моддий ишлаб чиқариш захираларининг мавжудлиги ва ҳолати, айрим ходимларга ҳисобланган меҳнат ҳақи ва улардан ушланадиган солиқлар ва мажбурий тўловларнинг тўғрилиги ва ҳоказо. Шунингдек, молиявий ҳисоботнинг айрим кўрсаткичларига нисбатан аудиторлик ташкилотининг хулосаси талаб қилиниши мумкин. Масалан, таъсис шартномасига мувофиқ таъсисчининг қўшган ҳиссасига қараб унинг соф фойдадаги улушини тақсимлаш бўйича ҳисобкитоблар. Бундай махсус саволни текшириш алоҳида тузилган шартномага мувофиқ ёки молиявий ҳисоботни тўлиқ текшириш жараёнида бажарилиши мумкин. Махсус саволни текшириш жараёнида олинган маълумотлар молиявий ҳисоботни ҳаққонийлиги учун хулоса беришга асос бўла олмайди. Масалан, омбордаги моддий захираларни инвентаризация қилишнинг ижобий натижалари хўжалик юритувчи субъектнинг барча моддий бойликлари учун хулоса беришга асос бўла олмайди.

Аудитор молиявий ҳисоботнинг айрим моддалари бўйича махсус саволни текширишда уларнинг ҳисоботи бошқа моддалари билан боғлиқлигини эсда тутиш ва эътибор қаратиши лозим бўлади. Аудитор бундай бир-бирига боғлиқ бухгалтерия ҳисоботи моддаларини таққослашда аналитик аудиторлик амалларидан фойдаланилади, хусусан молиявий ҳисоботнинг бундай бир бири билан боғлиқ моддаларига маҳсулот, иш ва хизматларни сотишдан тушум ҳажми, дебитор қарзлар миқдори, товар моддий қийматликлар миқдори ва кредитор қарзлар суммаси ва бошқалар.

Аудитор махсус савол бўйича топшириқларини бажариш чоғида қушимча бухгалтерия маълумотлари мавжуд бўлиши ва маълумотлар нималардан иборат бўлишлиги тўғрисида буюртмачи ташкилот раҳбариятини хабардор қилиб қўйиши

талаб этилади.

Махсус саволни текшириш натижалари бўйича ҳисоботни молиявий ҳисобот аудитга доир тўлиқ ҳисоботдан фарқи бу ҳисоботда аудитнинг муҳимлик даражасини аниқлаш мураккаб жараён ҳисобланади. Агарда махсус ҳисобот савол бўйича ҳисоботни тузишда молиявий тўлиқ тақдим этилмаса бухгалтерия ҳисобларига оид маълумотларни таққослаш имконияти бўлмайти. Шу боис ушбу ахборотлар нисбий ҳисобланади. Шунинг учун аудитор муҳимлик даражасини аниқ баҳолаш имкониятига эга бўлмаса у ҳолда аудиторлик risksи даражасини ҳам аниқлаш имконияти бўлмайти.

Аудитор махсус масала бўйича ҳисоботни тайёрлаш жараёнида молиявий ҳисобот моддаларини (кўрсаткичларини) молиявий ҳисоботни тўлиқ аудит ўтказишга нисбатан синчковлик билан аниқ таҳлил қилиши зарур бўлади. Молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни чалкашликлар ва тушунмовчиликларга йўл қўймаслик мақсадида аудитор махсус савол бўйича аудиторлик ҳисоботни молиявий ҳисобот аудитига қўшиб юбормаслиги учун хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини хабардор қилиши керак.

Молиявий ҳисоботнинг алоҳида моддалари бўйича аудиторнинг ҳисоботида ушбу моддаларни баҳолашда уларни тартибга солувчи меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар ҳам кўрсатилиши зарур. Ҳисоботнинг хулоса қисмида бухгалтерия ҳисобини баҳолаш ва уни юритиш тартиби белгиланган меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга мувофиқ келишлиги тўғрисида аудиторнинг фикри ифодаланиши керак. Махсус саволни текшириш натижалари бўйича ҳисоботни тайёрлашда аудитор айнан шу даврдаги молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи ва бошқа текширувчи органларнинг текшириш далолатномалари билан ҳам танишиб чиқиши мақсадга мувофиқ бўлади.

Фуқаролик-ҳуқуқий муносабатларни тартибга солувчи шартномаларни ҳуқуқий ва иқтисодий экспертизасига оид махсус савол бўйича аудиторлик ҳисоботи. Аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг фуқаролик-ҳуқуқий муноса-

батларни тартибга солувчи шартнома (контракт)ларни ҳуқуқий ва иқтисодий экспертизаси юзасидан махсус савол бўйича аудиторлик ҳисобот тайёрлаши мумкин. Ушбу ҳисоботнинг мақсади шартноманинг шартларига мувофиқ турлича бўлади. Масалан, шартноманинг предмети бухгалтерия ҳисоби ёзувларининг тўғрилиги учун, солиқ ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоб-китоби, устав капиталига киритилган қимматли қоғозлар ва пул маблағлари шаклидаги ҳиссаларига оид, берилган кредитлар, ва бошқа масалаларга доир бўлиши белгиланган қўйиши мумкин. Юридик шахслар томонидан шартномада белгиланган шартларга риоя қилинишига оид махсус савол бўйича ҳисобот тузадилар. Ушбу шартнома шартларига мувофиқ турли мажбуриятларни бажарилишига риоя қиладилар. Масалан, фоизлар тўлови, дивиденд тўловини амалга оширишга йўл қўймаслик, мулкларни сотишдан олинган даромадлардан фойдаланишни ман қилиниши бўйича турли мажбуриятлар бўлиши мумкин.

Аудитор шартномада назарда тутилган бухгалтерия ҳисоби масалалари ва солиққа тортиш жараёнлари бўлиқ кўриб бўлингандан сўнг шартнома (контракт)ларга ўз фикрини ифода қилувчи хулосани бериши мумкин. Агарда шартнома шартларида аудиторнинг ваколатига кирмайдиган айрим масалалар бўлса, бундай ҳолатларда четдан экспертларни жалб қилиш зарур бўлади. Аудиторнинг махсус саволга оид текшириш натижалари бўйича ҳисоботида шартномадаги ушбу шартларининг бажарилиши тўғрисида аудиторнинг фикри ифодаланади.

Давлат органларининг топшириқларига мувофиқ тузиладиган махсус савол натижалари бўйича аудиторнинг ҳисоботи. Давлат органларининг топшириқларига мувофиқ махсус савол бўйича аудиторлик текширишни амалга оширишда аудитор ва аудиторлик ташкилоти текширилаётган ҳужалик юритувчи субъектга нисбатан мустақил бўлиши керак. Аудитор ҳисоботни тузишда айрим юридик терминлардан: “ўғирлик”, “жинояткорона камомад”, “ўзлаштириш” каби терминлардан халос бўлиши мақсадга мувофиқ. Аудитор ҳисоботида ушбу терминларни қўллаши ўз ваколат доирасидан

четга чиқишини билдиради. Бу терминларнинг фақат суд-тергов органлари ҳаракати доирасидагина ишлатилишини тақозо қилинади. Аудитор хулосасининг мазмуни давлат органи берган топшириқнинг мақсадига қараб ифода қилинади. Ҳар бир хулоса аниқланган далилларга ҳамда бу далилларнинг белгиланган мەъърий-ҳуқуқий ҳужжатларга зид келишлигига қараб расмийлаштирилади. Агарда бундай ҳолатлар аниқланганда аудитор аниқ қайси мەъърий ҳужжатга нисбатан номувофиқлиги ва қайси даврда эканлигини кўрсатиши керак. Хўжалик юритувчи субъектнинг мансабдор шахслари бухгалтерия ҳисоби қондаларини бузилишига, кўрилган моддий зарарларга ва бошқа салбий ҳолатларга жавобгар ҳисобланади. Махсус савол бўйича аудитор ҳисоботининг иловасида ҳисоб-китобларга доир графиклар, жадваллар, ҳужжатларни таққослаш ведомостлари ва бошқа амаллар келтирилиши мумкин. Буларга ҳисоботнинг матнида албатта изоҳ берилиши мақсадга мувофиқ бўлади.

Давлат органларининг топшириқларига оид махсус савол бўйича аудиторлик ҳисоботининг мазмуни аудитор хулосасининг асосланганлиги ва унинг ишончлилиги билан таъминланиши керак. Уларнинг хулосалари Ўзбекистон Республикаси процессуал Қонунига мувофиқ тайинланадиган экспертлар хулосалари билан тенглаштирилади. Шунинг назарда тутиш лозимки, Ўзбекистон Республикаси амалдаги белгиланган қонунларига мувофиқ махсус савол бўйича аудиторлик текшириш битта хўжалик юритувчи субъектда кетма-кет уч йилдан ошмаслиги керак ҳамда текшириш билан боғлиқ аудиторлик хизматида оид харажатлар буюртмачи томонидан қопланиши зарур. Аудиторлик ташкилоти махсус саволни текшириш натижалари бўйича атайлаб ёлғон ёки нотўғри ҳисобот тузганлиги учун амалдаги қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгар бўлади.

Мавзунинг таянч иборалари:

Аудиторлик ҳисобот, аудиторлик хулоса, аудиторлик лицензия, ижобий аудиторлик хулоса, салбий аудиторлик хулоса, аудиторлик хулоса беришдан бош тортиш.

Савол ва топшириқлар:

- 1. Аудиторлик текширишининг умумий қоидалари нималардан иборат?*
- 2. Аудитнинг ишчи ҳужжатларидаги реквизитлар рўйхатини изоҳлаб беринг.*
- 3. Аудиторлик текширишининг якуловчи босқичи нималарни ўз ичига олади?*
- 4. Аудиторлик ҳисоботнинг таърифи ва таркибини баён қилинг.*
- 5. Аудиторлик ҳисоботни тузилиши учун қўйиладиган талаблар нималардан иборат?*
- 6. Аудиторлик хулосасининг таърифи ва таркибини баён қилинг.*
- 7. Аудиторлик хулосаларининг қандай турларини биласиз?*
- 8. Аудиторлик хулосасининг таҳлилий қисми нималардан иборат бўлади?*
- 9. Аудиторлик хулосасининг якуловчи қисми нималардан иборат?*
- 10. Хулоса тузишдан бош тортишни изоҳлаб беринг.*
- 11. Аудиторлик текшириш натижаларини баҳолаш, унинг мақсади нималардан иборат?*
- 12. Ҳисобот тузилган санадан кейинги ҳодисалар, унинг мазмуни ва унга қўйиладиган талабларни изоҳланг.*
- 13. Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисобот, унинг мазмуни нималардан иборат?*

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. 2571-сон қарорига мувофиқ, тасдиқланган 1997 йилнинг 1 мартидан кучга киритилган.

3. Ўзбекистон Республикаси Жиноят Кодекси. 22.09.1994 йил Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг № 120/12 сон қарори билан тасдиқланган.

4. Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. 1996 йил 30 август –Т.: Адолат, 1996.

5. Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодекси. Норма маслаҳатчи. –Т.: Солиққа оид қонун ҳужжатлар тўплами. 2008. №1.

6. Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. (Янги таҳрири) 2000 йил 26 май. –Т.: Адолат, 2001.

7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 02.07.2008 й ПҚ-907 сон Қарори “Аудиторлик ташкилотларининг молиявий барқарорлигини ошириш юзасидан кўшимча чора тadbирлар тўғрисида”

8. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615-сон қарорига илова Аудиторлик ташкилотлари тўғрисида Низом.

9. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1996 йил 8 августдаги “Текширишларни тартибга солиш ва назорат қилувчи органлар фаолиятини мувофиқлаштиришни такомиллаштириш тўғрисида”ги Фармони.

10. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1998 йил 19 ноябрдаги “Хўжалиқ юритувчи субъектларни текширишни ташкил қилишни тартибга солиш тўғрисида”ги Фармони.

11. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги 215-сон қарорига 2-илова Корхоналардаги ички аудит хизмати тўғрисида Низоми.

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. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2007 йил 12 февралдаги 01/12-18/03, 20-сон қарори билан тасдиқланган “Устав капиталида давлат акциялари пакети (улушлари) 50 фоиздан ортиқ бўлган корхоналарда ташқи аудитни ўтказадиган аудиторлик ташкилотлари рўйхатиغا аудиторлик ташкилотларини киритиш тартиби тўғрисида”ги Низоми.

15. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2007 йил 1 августдаги 73-сонли буйруғи билан тасдиқланган “Аудиторлик ташкилотлари раҳбарларини аттестациядан ўтказиш тўғрисида”ги Низоми.

16. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2002 йил 7 февралдаги 31-сон «Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш бўйича қоидаларни тасдиқлаш тўғрисида»ги 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). «Ногма» дастури.

17. Молиявий ҳисобот шаклларини тўлдириш бўйича курсатмалар (ЎзР АВ 19.03.2002 й. Молия вазирлигининг 7.02.2002й. №31- сон буйруғига 7-сон илова). «Ногма» дастури.

18. 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. «Ногма» дастури.

19. Каримов И.А. Ўзбекистон бозор муносабатларига

ўтишининг ўзига хос йўли. –Т.: Ўзбекистон, 1993. 70 б.

20. Каримов И.А. Ўзбекистон иқтисодий ислохотларни чуқурлаштириш йўлида. –Т.: Ўзбекистон, 1995. 269 б.

21. Каримов И.А. Мамлакатимизда демократик ислохотларни янада чуқурлаштириш ва фуқаролик жамиятини ривожлантириш концепцияси. –Тошкент: Ўзбекистон, 2010. 56 б.

22. Каримов И.А. Асосий вазифамиз – Ватанимиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини янада оширишдир. – Тошкент: Ўзбекистон, 2010. 80 б.

23. Каримов И.А. Жаҳон молиявий – иқтисодий инкирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишининг йўллари ва чоралари – Тошкент: Ўзбекистон, 2009. 56 б.

24. Каримов И.А. Мамлакатимиз тараққиёти ва халқимизнинг ҳаёт даражасини юксалтириш барча демократик янгилаш ва иқтисодий ислохотимизнинг пировард мақсадидир, – Тошкент: Ўзбекистон, 2007.

25. Каримов И.А. Мамлакатимизни модернизация қилиш ва кучли фуқаролик жамияти барпо этиш устувор мақсадимиздир ва асосий вазифамиз Ватанимиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини юксалтиришдир. –Т.: Ўзбекистон – 2010. 77 б.

26. Каримов И.А. Барча режа ва дастурларимиз Ватанимиз тараққиётини юксалтириш, халқимиз фаровонлигини оширишга хизмат қилади: 2010 йилда мамлакатимизни ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш яқунлари ва 2011 йилга мўлжалланган энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг мажлисида ўқилган маъруза. 2011 йил январь. –Тошкент.: Ўзбекистон, 2011. 48 б.

27. Абдуллаев Ё. Бозор иқтисодиёти асослари: 100 савол ва жавоб. –Т.: «Меҳнат», 1997. 432 б.

28. Адамс Р. Основы аудита: Пер.с англ./Под ред.Проф. Я.В.Соколова. –М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.

29. Акрамов Э.А., Ишмухамедов Ш. Узбекистан на пути к рынку: теоретические основы, условия и практика перехода. –Т.: Узбекистан, 1993. 147 с.
30. Акрамов Э.А. Корхоналарнинг молиявий ҳолати таҳлили. –Т.: Молия. 2003. 224 б.
31. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности и АПК. –М.: АО «ДИС», 1998. 464 с.
32. Тўлахўжаева М.М., Илхомов Ш.И., Ахмаджанов К.Б., Ходжаева М.Х., Тулаев М.С.. Аудит. Дарслик. –Т.: ТДИУ, 2010. 460 б.
33. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). –М.: Экономика, 1994. 366 с.
34. 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.
35. Аудит в России. Законодательство. Стандарты. –М.: Инвест Фонд. 1994. 192 с.
36. В.И.Подольский, Г.Б.Поляк, А.А. Савин, Л.В.Сотников. Под ред проф. В.И.Подольского. Аудит: Учебник для вузов 4-ое изд., испр.и доп. –М.: изд. Центр «Академия», 2004. 304с.
37. Аудит: Под ред проф. В.В. Скобара. –М.: изд. Просвещение, 2005. 479 с.
38. 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.
39. Гадоев Э.Ф. Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари. Ўзбекистон Республикаси Молиявий Қонунлари, 1999 йил 2-сон.
40. Глушков И.Е. Практический аудит на современном предприятии. –М.: –Новосибирск: КНОРУС-ЭКОР, 1997. 288 с.
41. Дўсмуродов Р.Д. Аудит асослари. –Т.: «Ўзбекистон миллий энциклопедияси» давлат илмий нашриёти, 2003. 604 б.

42. Друри К.В. Ведение в управленческий учет и производственный учет –М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994 г. 560 с.
43. Жўраев Н.Ю. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг тараққиёти –Т.: Ж/Иқтисодиёт ва таълим, 2003 йил, 2-сон.
44. Иткин Ю.М. Проблемы становления аудита –М.: Финансы и статистика, 1991. 160 с.
45. Қудбиев Д.Қ. ва бошқ. Корхона молиявий хўжалик фаолиятининг аудити. –Фарғона политехника институти. 1998. 165 б.
46. Маматов З.Т. Аудит. –Т.: «Иқтисод-молия» нашриёти, 2007. 272 б.
47. Маматов З., Норбеков Д., Шакаров Қ. Аудит. –Т.: «Тошкент Ислом Университети» нашриёти, 2002. 280 б.
48. Маматов З. Аудит: муаммолар ва ривожлантириш истиқболлари. –Т.: Тошкент Молия институти, 2004. 254 б.
49. Манхэм К. Управленческий консалтинг. Пер. с англ. –М.: Изд. Дело и сервис. 1999. 288 с.
50. Международные стандарты аудита USAID, The PRAGMA Corporation, –Т.: 2002. 192 с.
51. Сборник международных стандартов аудита и контроля качества–2009 /пер.с англ./ г. Алматы. 985с.
52. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А. и др. Аудит. –М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2001. 635 с.
53. Санаев Н. Аудит ва тафтиш. –Т.: Фан, 1997. 254 б.
54. Санаев Н., Нарзиев Р. Аудит. –Т.: «Шарк» нашриёт-матбаа акциядорлик компанияси Бош таҳририяти, 2001. 334 б.
55. Скобара В.В. Аудит: методология и организация (монография). –М.: Дело и сервис, 1998. 576 с.
56. Солиев А., Хўжамов Ҳ. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. –Т.: «Меҳнат», 1999. 253 б.
57. Справочник аудитора. –Т.: «Министерство Финансов Республики Узбекистан», 2003. 188 с.
58. Терехов А.А. Аудит. –М.: Финансы и статистика, 1998. 512 с.
59. Тўлаходжаева М. Корхона молиявий аҳволи аудити.

- Т.: «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси», 1996. 208 б.
60. Шарифхўжаев М., Абдуллаев ©. Менежмент. Дарслик. –Т.: Ўқитувчи, 2001. 704 б.
61. Энтони Р., Джеймс Рис Учет: ситуации и примеры. –М.: Финансы и статистика. 1993.
62. Ўразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. II-қисм, Самарқанд, СамИСИ. 2004. 227 б.
63. Бычкова С.М. Методы оценки аудиторских рисков. –М.: //Ж. Аудитор. 2001. №7.
64. Веренкова А.А. Оценка эффективности системы внутреннего контроля организации на стадии планирования аудита. –М.: //Ж. Аудитор. 2001. №9.
65. Забродин И.П. Аудиторские процедуры проверки операций по капитальным вложениям. –М.: //Ж. Аудитор. 2001. №11.
66. Капустин А.А. Внедрение международных стандартов финансовой отчетности. –М.: //Ж. Аудитор. 2003. №4.
67. Маматов З.Т. Финансовая отчетность Коммерческих банков по международным стандартам бухгалтерского учета. //Ж. «Рынок, деньги и кредит» №12, 2001 й.
68. Маматов З.Т. Аудиторская деятельность в республике Узбекистан. //Ж. «Аудитор» г. Москва №2, 2002 г.
69. Маматов З.Т. Модель аудиторского заключения в соответствии с НСАД в Республике Узбекистан. //Ж. «Аспирант и соискатель» г. Москва, №6, 2001 г.
70. Маматов З.Т. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ҳисобга олиш. //Ж. «Бозор, пул ва кредит №6, 2002 й.»
71. Маматов З.Т. Ўзбекистонда аудитни ривожлантириш истиқболлари. //Ж. «Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси №7-8, 2002 й.»
72. Маматов З.Т. Мажбурий ва ташаббусли аудит. //Ж. Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси» №9, 2002 й.
73. Маматов З.Т. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асослари. //Ж. Иқтисодиёт ва ҳуқуқ, №5, 2002 й.
74. Маматов З.Т. Молиявий ҳисоботни аудит қилишда

услугий далилларнинг зарурлиги. //Ж. «Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси», №4, 2004 й.

75. Маматов З.Т. Виды аудиторских выборки и методы оценки их результатов. //Ж. “Актуальные проблемы современной науки” Москва, №2, 2004 г.

76. Пардаев М.К., Исроилов Б.И. Факторный анализ результатов деятельности предприятий. // Ж. Экономический вестник Узбекистана. 2002. №10-11.

77. Хасанов Б.А., Махмудов А.Н. Аудиторлик фаолиятида тендерни ташкил этиш истиқболлари. –Т.: //Ж. Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси. 2002. №1-2.

78. Хасанов Б.А. Внутренний аудит в системе управленческого контроля. –М.: //Ж. Аудитор. 2003. №2.

79. Хасанов Б.А. Система финансового контроля и внутренний аудит. –М.://Ж. Аудиторские ведомости. 2003. №3.

Маматов Зайнидин Тўлабаевич
Нажбиддинов Суворон Ўринович

АУДИТ

*Ўзбекистон Республикаси Олий ва ўрта махсус
таълим вазирлиги томонидан ўқув қўлланма
сифатида тавсия этилган*

Мухаррир:	А. Тилавов
Техник муҳаррир:	С. Қурбонов
Матн терувчи:	М.Асқархўжаева
Саҳифаловчи:	С. Қурбонов

«Sano-Standart» нашриёти – Тошкент, 2014

Наш.лиц. № АІ 245, 02.10.2013

Теришга 2014 йил 21 апрелда топширилди. Босишга 2014 йил 5 майда рухсат
этилди. Бичими: 60x84 ^{1/16}. Офсет босма. Таймс гарнитураси. Шартли б.т.15,35.

Нашр б.т. 16,50. Адади 500 нусха. Буюртма № 10. Баҳоси шартнома асосида

«Sano-Standart» нашриёти, 100190, Тошкент шаҳри,
Юнусобод-9, 13-54. Тел/факс: (371) 228-67-73

«Sano-Standart» МЧЖ босмахонасида босилди.
Тошкент шаҳри, Широк кўчаси, 100-уй.
Телефон: (371) 228-07-94, факс: (371) 228-07-95.
E-mail: sano-standart@mail.ru

"Sano-standart"
нашриёти

ISBN 978-9943-396-60-9



9 789943 396609