

O'ZBEKISTON RESPUBLIKASI  
OLIY VA O'RTA MAXSUS TA'LIM VAZIRLIGI  
TOSHKENT DAVLAT IQTISODIYOT UNIVERSITETI



**ILHAMOV Sh. I.**

# **AUDITORLIK FAOLIYATINING MILLIY STANDARTLARI**

(O'quv q o'llanma)

**Toshkent – 2011**

© **Ilhamov Shavkat Islamovich. Auditorlik faoliyatining milliy standartlari. O'quv qo'llanma. -T.: Iqtisodiyot, 2011. - 128 b.**

O'quv qo'llanma Davlat ta'lim standartining talablariga muvofiq tayyorlangan bo'lib, talabalar xojalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xojalik faoliyatining auditorlik tekshiruv usullarini o'rganishga bag'ishlangan.

O'quv qo'llanma 5A340901 «Buxgalteriya hisobi», 5A340902 «Audit», 5A340903 «Iqtisodiy tahlil», 5A340904 «Tashqi iqtisodiy faoliyat hisobi va tahlili» mutaxassisligi talabalari uchun mo'ljallangan, shuningdek darslikdan aspirantlar, ilmiy tadqiqotchilar, auditorlar, buxgalterlar, auditorlarni tayyorlash va qayta tayyorlash kurslarida malaka oshirayotgan tinglovchilari foydalanishlari mumkin.

Mas'ul muharir **I.f.d., prof. Tulaxodjayeva M.M.**

Taqrizchilar: **I.f.d., prof. Xolbekov R.O.**

**I.f.n., dos. Jo'ra yev O.N.**

Илхамов Шавкат Исламович. Национальные стандарты аудиторской деятельности. Учебное пособие.-Т.: Иқтисодиёт, 2011. -128 с.

Учебное пособие подготовлен в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта и предполагает обучение студентов методологии и методики аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Учебное пособие предназначен для студентов, обучающихся по специальностям 5A340901 «Бухгалтерский учет», 5A340902 «Аудит», 5A340904 «Учет и анализ внешнеэкономической деятельности». Кроме того данным учебником также могут пользоваться аспиранты, соискатели, аудиторы, бухгалтеры, слушатели курсов подготовки и переподготовки аудиторов.

Ответственный редактор, **д.э.н., проф. Тулаходжаева М.М.**

Рецензенты: **д.э.н., проф. Холбеков Р.О.**

**к.э.н., доц. Жураев О.Н.**

© **Toshkent Davlat iqtisodiyot universiteti, 2011.**

## KIRISH

Mamlakatimizda amalga oshirilayotgan chuqur iqtisodiy islohotlar, ijtimoiy hayotning turli jabhalaridagi keng ko'lamli bunyodkorlik ishlari, iqtisodiyotni modernizatsiya va diversifikatsiya qilish, tub tarkibiy o'zgarishlar jarayoni naqadar salmoqli natijalar berayotgani 2010 yildagi rivojlanish yakunlari misolida yana bir bor o'z isbotini topdi. Bu borada erishilgan aniq yutuq va muvaffaqiyatlarning chuqur va atroflicha tahlili, shu asosdagi muhim amaliy xulosalar, kelgusida e'tibor qaratishimiz lozim bo'lgan dolzarb masalalar Prezidentimiz Islom Karimovning shu yil 21 yanvarda O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2010 yilning asosiy yakunlari va 2011 yilda O'zbekistonni ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirishning eng muhim ustuvor yo'nalishlariga bag'ishlangan majlisida so'zlagan ma'ruzasida o'zining har tomonlama haqqoniy ifodasini topdi. Unda O'zbekistonni rivojlantirishning o'ziga xos modeli, uning asosiy tamoyillari asosida ishlab chiqilgan, har tomonlama puxta o'ylangan mamlakatni isloh etish va modernizatsiya qilishning tadrijiy dasturi izchil amalga oshirilishi jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozining respublikamiz iqtisodiyoti, uning moliya va bank tizimiga salbiy ta'sirini sezilarli darajada kamaytirish imkonini bergani qayd etildi.

Darhaqiqat, Prezidentimiz I.A. Karimov o'z ma'ruzasida "Biz bugun 2010 yil yakunlarini baholar ekanmiz, avvalo, mamlakatimiz iqtisodiyotining yuqori barqaror o'sish sur'atlari va makroiqtisodiy mutanosibligi saqlanib qolayotganini qayd etishimiz zarur. Shuni yana bir bor eslatib o'tmoqchimanki, yurtimizda yalpi ichki mahsulotning o'sish sur'atlari 2008 yilda 9 foiz, 2009 yilda 8,1 foiz, 2010 yilda esa 8,5 foizni tashkil etdi. Jahon moliya institutlarining xulosasiga ko'ra, bu dunyodagi eng yuqori ko'rsatkichlardan biri ekani albatta barchamizga mamnuniyat bag'ishlaydi.

Keyingi o'n yilda, ya'ni 2000 yilga nisbatan taqqoslaganda, 2010 yilda mamlakatimizda yalpi ichki mahsulot qariyb 2 barobar, aholi jon boshiga hisoblaganda esa 1,7 barobar oshdi.

Xarid imkoniyatlari mutanosibligini hisobga olgan holda sanaganda, yalpi ichki mahsulotning 2010 yilda 2000 yilga nisbatan o'sishi 2,6 karrani tashkil qildi"<sup>1</sup> deb ta'kidladi.

---

<sup>1</sup> "Barcha reja va dasturlarimiz Vatanimiz taraqqiyotini yuksaltirish, xalqimiz farovonligini oshirishga xizmat qiladi". Prezident Islom Karimovning 2010 yilda mamlakatimizni ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirish yakunlari va 2011 yilga mo'ljallangan eng muhim ustuvor yo'nalishlarga

Yuqoridagi yutuqlarga erishishda korxonalarda buxgalteriya hisobi va auditning to'g'ri yo'lga qo'yilishi uning inqirozdan samarali chiqishida turtki bo'ladi hamda bozorda muhim o'rinni egallashiga va raqobat maydonida engib chiqib, yuqori foyda olishiga imkoniyat yaratadi.

Bu o'z navbatida auditorlik tashkilotlari oldiga bir qancha masalalarni dolzarb qilib qo'yadi, jumladan: xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti va boshqa moliyaviy axboroti to'g'riligi va qonun hujjatlariga mosligini aniqlash maqsadida auditorlik tekshiruvini o'tkazish hamda boshqa malakali xizmatlar ko'rsatish. Auditorlik tashkilotlari tomonidan ko'rsatiladigan malakaviy xizmat turlari qonun<sup>2</sup> bilan belgilab berilgan.

Xojalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti yuzasidan xulosa chiqirishda auditorlar o'zlarining shaxsiy, haqqoniy va mutaxassisligi bo'yicha yuqori darajadagi bilimlariga tayanishlari lozim, zero auditorlar tomonidan xojalik subyektining moliyaviy hisobotlari to'g'risida berilgan beg'araz xulosadan mulk egalari, investorlar, kreditorlar, banklar aksiyalarni sotib olishda va sotishda, kreditlar va qarzlar berish to'g'risida qarorlar qabul qilishda foydalanadilar.

Auditorlik xulosasidan foydalanuvchilar doirasi kengayib borayotganligi, qo'shma subyektlar barpo etilayotganligi, chet el investitsiyalarining mamlakatimiz iqtisodiyotining real sektoriga kiritilishi va h.k. lar audit tizimini xalqaro standartlar talablari darajasida tashkil etishni yanada qattiqroq talab etmoqda. Shuningdek, auditorlik faoliyatining milliy standartlarini xalqaro standartlarga moslashtirish dolzarb vazifaga aylanmoqda.

Ma'lumki, so'ngi yillarda auditorlik faoliyatini shakllantirish va rivojlantirish bo'yicha qator ijobiy ishlar amalga oshirildi. Jumladan, O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining qaroriga muvofiq, 2000 - yil 26 -mayda yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida» gi Qonun qabul qilindi. Mazkur qonunga O'zR 13.12.2002 y. 447-II-son qonuniga muvofiq, hamda O'zR. qonunchilik palatasi tomonidan 2007 yil 29 iyunda qabul qilingan va Senat tomonidan 2007 yil 24 avgustda ma'qullangan "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuniga o'zgartirish va qo'shimchalar kiritish haqida O'zR 17.09.2007 y. O'zRQ-110-son qonuniga muvofiq o'zgartirish va qo'shimchalar kiritildi.

---

bag'ishlangan O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining majlisidagi ma'ruzasi. Xalq so'zi. 2011 yil 22 yanvar.

<sup>2</sup> O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida» gi Qonuni. T.: 2000, 17-modda.

Ushbu qonunni amalga oshirish, auditorlik xulosalari soliq va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olinishini ta'minlash maqsadida 2000 - yil 22 - sentabrda O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 365-sonli «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida» gi qarori va boshqa qator me'yoriy hujjatlar qabul qilindi, Auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqi uchun attestatsiya o'tkazish va auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya berish tartiblari belgilandi. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida" 2007 yil 4 apreldagi PQ-615 sonli qarori qabul qilindi hamda mazkur qaroriga ILOVA "Auditorlik tashkilotlari to'g'risida" Nizom ishlab chiqildi. Mazkur Nizomga O'zR Prezidentining 02.07.2008 y. PQ-907-son qaroriga muvofiq o'zgartirishlar kiritilgan. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Auditorlik tashkilotlarining moliyaviy barqarorligini oshirish yuzasidan qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida" 2008 yil 2 iyuldagi PQ-907 sonli qarori qabul qilindi. Yigirmadan ortiq auditorlik faoliyatining milliy standartlari ishlab chiqildi. Shuningdek, 2000-yil 7-avgustda O'zbekiston hududida faoliyat ko'rsatayotgan auditorlar va auditorlik tashkilotlarini ixtiyoriy ravishda birlashtiruvchi mustaqil jamoat tashkiloti - O'zbekiston auditorlar palatasi tashkil etildi.

O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida» gi Qonunining 10-bandida qayd etilgan subyektlar va tashkilotlar tarkibiga kiradigan xojalik yurituvchi subyektlar, shuningdek, kreditorlar, mol yetkazib beruvchilar, aksiyadorlar va boshqa investorlar oldida ma'lum iqtisodiy ishonchga ega bo'lishni istagan xojalik yurituvchi subyektlar o'z moliyaviy hisobotini auditorlik tekshiruvdan o'tkazishlari shart qilib qo'yildi

Auditorlik faoliyatini faol rivojlantirish uchun amaliy iqtisodiy rag'batlar va soliq imtiyozlari hamda preferensiyalar yaratildi, litsenziyalar berish tizimi sezilarli darajada soddalashtirildi va liberallashtirildi. Shuningdek, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2006 yil 17 apreldagi PQ-325-sonli "O'zbekiston Respublikasida 2006 - 2010 yillarda xizmat ko'rsatish va servis sohasini rivojlantirishni jadallashtirish chora-tadbirlari to'g'risida"gi qaroriga muvofiq, auditorlik xizmatlarini ko'rsatadigan auditorlik tashkilotlari 2006 yil 1 apreldan boshlab uch yil muddatga daromad (foyda) solig'i va yagona soliq to'lovini to'lashdan ozod etilgan. Bunda, O'zbekiston Respublikasi

Prezidentning 2006 yil 21 maydagi PQ-640-sonli "O'zbekiston Respublikasida 2010 yilgacha bo'lgan davrda xizmat ko'rsatish va servis sohasini rivojlantirishni jadallashtirishga oid qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi qaroriga asosan, yuqorida ta'kidlab o'tilgan soliq imtiyozlarining amal qilish muddati kichik korxonalar va mikrofirmalarga tegishli auditorlik tashkilotlari uchun 2010 yil 31 dekabrgacha uzaytirildi va h.k.

O'quv qo'llanma xojalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xojalik faoliyatida sodir bo'ladigan muomalalarni auditdan o'tkazishning uslubiy jihatlarini o'z ichiga oladi. Jumladan, pul mablag'lari, moliyaviy investitsiyalar, hisob-kitoblar, asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar, kapital qo'yilmalar, tovar-moddiy zaxiralari, subyektning ustav, qo'shilgan, zaxira kapitallari va boshqa muomalalarni audit uslubiyati bayon etilgan. Shuningdek, auditorlik hisoboti va auditorlik xulosalarini tayyorlash tartibi keltirilgan.

O'quv qo'llanmani tayyorlashda buxgalteriya hisobi va auditorlik faoliyatiga oid me'yoriy hujjatlardan, shu soha bo'yicha MDH davlatlari va respublikamiz iqtisodchi olimlarining o'suv-uslubiy, nazariy va amaliy qo'llanmalaridan keng foydalanildi.

O'quv qo'llanma, asosan 5A340901 «Buxgalteriya hisobi», 5A340902 «Audit», 5A340904 «TIF hisobi va tahlili» mutaxassisligi talabalari uchun mo'ljallangan. Shuningdek, undan auditorlar, auditorlarni tayyorlash va qayta tayyorlash kurslarida o'qiyotgan tinglovchilar ham uslubiy qo'llanma sifatida foydalanishlari mumkin.

O'quv qo'llanma albatta, ba'zi bir kamchiliklardan holi emas. Shuning uchun, matnda uchragan kamchilik, fikr-mulohaza va takliflarni lutfan qabul qilamiz hamda Sizlarga oldindan minnatdorchilik bildiramiz.

# **1-МАВЗУ. АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИ МИЛЛИЙ СТАНДАРТЛАРИНИНГ МОҲИЯТИ ВА МАҚСАДИ**

## **1.1. Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асослари**

Республикамизда аудиторлик фаолиятини ташкил етиш ва ўтказиш услубияти аудиторлик фаолиятининг халқаро амалиёти ва тажрибасига асосланади. Аммо аудитни самарали ташкил етишда фақатгина аудит услубияти емас, балки аудитнинг ҳуқуқий асослари ҳам муҳим рол ўйнайди. Бу борада Республикамизда бир қатор амалий ишлар бажарилмоқда. Хусусан, мустақиллик йилларида республикамизда аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асосларини белгилаб берувчи қуйидаги меъёрий ҳужжатлар қабул қилинди:

- “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси қонуни. 1992 йил 9 декабр, Тошкент ш.;
- Янги таҳрирдаги “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси қонунини қучга киритиш тўғрисидаги Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг қарори. 2000 йил 26 май, Тошкент ш.;
- “Молиявий назоратни ўтказиш ва хўжалик ҳаётига аудиторлик шаклидаги назоратни тадбиқ етиш тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1993 йил 3 майдаги 198-сон қарори;
- “Аудиторлар ва аудиторлик фирмаларини Давлат рўйхатидан ўтказиш Низомини тасдиқлаш тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1993 йил 17 июндаги 293-сон қарори;
- “Юридик шахсларга Ўзбекистон Республикаси ҳудудида аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш ҳуқуқини берувчи махсус рухсатнома (лицензия) бериш тартиби тўғрисидаги Низом”. Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги томонидан 1993 йил 10 майда 41-сон билан тасдиқланган.
- “Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширувларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги 365-сон қарори;
- “Аудиторларга малака сертификатини бериш тўғрисидаги Низом”. Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан 2000 йил 13 октябрда 977-сон билан рўйхатга олинган
- “Аудиторлик ташкилотлари тўғрисидаги Низом” (Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615-сон қарори)
- “Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари”.

Хозирда Республикамизда аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш асослари такомиллашиб бормоқда. Бунинг натижаси сифатида, Республикамизда аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи меъёрий тизимларни қуйидаги беш босқичда ифодалаш мумкин:

**Биринчи босқич** – “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонун. Ушбу қонун МДХ давлатлари ичида биринчи бўлиб, 1992 йил 9 декабрда (кейинги таҳрирлар билан) қабул қилинган ва бу қонун Республикадаги хўжалик ҳуқуқини тартибга солувчи асосий қонун ҳужжатлар қаторига киради. Бу қонун аудиторлик фаолиятини молия – хўжалик фаолиятининг ажралмас қисми сифатида ифодалайди. Ушбу қонун 29 моддадан иборат бўлиб, унда аудиторлик фаолияти ва аудиторнинг моҳияти, аудиторнинг вазифаси ва мажбурияти, аудиторлик фирмасини тузиш тартиби, аудиторлик фирмаларининг ҳуқуқлари, жавобгарлиги ва мажбуриятлари, аудиторлик фаолиятини лицензиялаш масалалари баён етилган.

**Иккинчи босқич** – барча аудиторлик субъектлар учун мажбурий бўлган аудиторлик фаолиятини тартибга солишнинг умумий масалаларини белгиловчи қонунчиликка оид ва меъёрий ҳужжатлар. Улар қаторига қуйидагилар киради:

- “Аудиторлик ташкилотлари тоғрисидаги Низом” Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги 615-сон қарори билан тасдиқланган;

- “Аудиторларга малака сертификатини бериш тўғрисидаги Низом”.

**Учинчи босқич** – Молия Вазирлиги томонидан ишлаб чиқиладиган ва Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан тасдиқланаётган аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари. Ушбу стандартларда аудит текширувини режалаштириш ва ҳужжатлаштириш, муҳимлик ва аудит риси, компьютерларда ишланган маълумотларнинг аудити, аудитда танлаб текшириш услуги, аудит далиллари, аудитор ҳисоботи ва хулосаси каби масалалар ёритилган. Аудитор шу стандартлар асосида текширув кўлами ва вақтини, мос келувчи текширув услубиятини белгилаш имкониятига ега бўлади. Стандартлар, шунингдек, аудит текшируви сифатини баҳолаш учун асосий меъзон бўлиб ҳисобланади.

Республикада хозирга қадар қабул қилинган ва аудиторлар томонидан текширув ўтказиш жараёнида амал қилиниши лозим бўлган аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари 1.1-жадвалда келтирилган:

**1-1 жадвал**

**Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари**

Стандарт рақами	Стандарт номи
3.	Аудитни режалаштириш
4.	Аудиторлик ташкилотининг ички стандартларига қўйиладиган талаблар
5.	Аудитор ишининг сифатини назорат қилиш
6.	Аудитни ҳужжатлаштириш
9.	Муҳимлик ва аудитор таваккалчилиги
10.	Молия ҳисоботи таркибида бошқа маълумотлар
11.	Компютерда ишланган маълумотлар аудити
13.	Тахлилий амаллар
14.	Аудиторлик танлаш



16.	Эксперт ишидан фойдаланиш
24.	Молиявий хисоботнинг чалкашликлари аниқланганда аудиторлик ташкилотининг иш тутиши
25.	Аудиторлик текшируви ўтказилаётганда меъёрий – ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш
31.	Хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишиш
50.	Аудиторлик далиллари
55.	Ўзаро боғлиқ шахслар ўртасидаги битимлар бўйича аудиторлик далилларини олиш тамоиллари
56.	Молия хисобот тузилган санадан кейинги ҳодисалар
60.	Бошқа аудиторнинг иш натижаларидан фойдаланиш
70.	Аудиторлик хисоботи ва молиявий хисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосаси
80.	Махсус саволларни текшириш натижалари бўйича аудиторнинг хисоботи
90.	Аудиторлик ташкилотининг касбга доир хизматлари

**Тўртинчи босқич** – аудиторлик фаолияти ва аудитнинг махсус турларининг ўзига хос бўлган масалаларини тартибга солувчи аудиторлик фаолиятининг махсус андозалари ва вазирлик, ҳамда идораларнинг меъёрий ҳужжатлари;

**Бешинчи босқич** - аудиторлик фирмасининг ўзи томонидан қабул қилинган ички стандартлар, йўриқномалар мажмуи хисобланади. Бу стандартларни тузишдан мақсад, фирма томонидан ўтказилаётган текширув сифатини янада ошириш, мавжуд қонунчилик доирасида фаолият юритилишини таъминлашдан иборат.

## 1.2. Аудиторлик фаолияти миллий стандартларининг моҳияти

Сифатли ва муваффақиятли аудит текширувини ўтказиш учун текширув жараёнида аудиторлик фаолиятига доир ягона умумқабул қилинган стандартларни қўллаш зарурати юзага келади.

**Аудиторлик фаолияти стандартлари** – аудиторлик фаолиятининг ўзига хос хусусиятлари ва асосларини тартибга солувчи, шунингдек, аудиторлар учун текширув ўтказиш борасидаги ўз мажбуриятларини амалга оширишларига ёрдам бериш мақсадида қабул қилинган умумий қонун – қоидалар тизимидир. Текширув давомида аудиторлик стандартларига амал қилиш текширувнинг юқори сифатли ўтиши ва ишончли бўлишини таъминлайди.

Стандартлар асосида аудиторлар фаолияти сифат нуқтаи назаридан баҳоланади. Стандартлар аудит текширувига умумий ёндошувни, текширув кўламини, хулоса турини, текширув услубиятини ва бу соҳа вакиллари амал қилишлари лозим бўлган қонуниятларни белгилаб беради.

Иқтисодий муҳитнинг ўзгариши асосида умумий стандартларга тузатишлар, қўшимчалар киритилиши мумкин. Агар аудитор текширув

давомида бу стандартлардан четлашса, бунинг сабабларини асослаб бера олиши керак.

Шуни таъкидлаш лозимки, аудиторлик стандартлари аудитор фаолияти тўғрилигини умумий белгилаб берсада, аудитор томонидан қўлланилган барча услубиятлар, амалиётларнинг тўғрилигини англамайди.

Стандартларнинг ахамияти қуйидагиларда ўз ифодасини топади:

- аудит текширувининг юқори сифатини таъминлайди;
- текширув жараёнида фан янгиликларининг тадбиқ етилишига асос яратади;
- фойдаланувчиларга аудит текшируви жараёнини тушуниш имконини беради;
- давлат органлари томонидан текширув устидан назорат олиб бориш заруриятини бартараф этади;
- аудитор учун мижоз билан ўзаро ишончга асосланган муносабат олиб боришга имкон яратади;
- аудит текшируви жараёнида алохида элементлар ўртасида алоқа ўрнатиш имконини беради;
- аудиторнинг ўз билим ва малакасини доимий равишда ошириб боришини таъминлайди;
- турли аудиторлик фирмалари ишини сифат нуқтаи назаридан таққослаш имконини беради;
- аудит текширувини содалаштиради ва бошқалар.

Аммо аудит стандартлари бутун текширув жараёнининг барча жабхаларини қамраб олмайди. Бу стандартларда аудит назарияси ва амалиёти қисқа ва лўнда кўринишда умумлашган. Улар аудиторлик фаолиятининг узок йиллар давомидаги амалиёти жараёнида аудиторлик фаолиятига нисбатан талабларга жавоб беришини исботлаш асосида умумқабул қилинган стандартларга айланди.

Аудиторлик стандартлари ҳуқуқий органлар учун аудит текширувини сифат жихатидан текшириш ва бахолаш жараёнида умумий йўриқнома вазифасини бажаради.

Амалиётда аудиторлик стандартлари (1) халқаро; (2) миллий аудиторлик стандартларига бўлинади. Аудиторлик фаолиятининг халқаро стандартлари тўрт ўзаро боғланган қисмлардан ташкил топган:

- асосий постулатлар – аудиторлик фаолияти умумий стандартларининг асосини белгилаб берувчи асосий қонуниятлар, услубиятлар, шарт – шароитларни ифодалайди. Бу стандартлар аудиторлар учун молиявий хисоботлар юзасидан умумий тасаввур ҳосил қилиш ва шунга мос келадиган хулоса тайёрлашда асос бўлиб хизмат қилади;
- умумий стандартлар – аудитор ўз олдида турган вазифаларни самарали бажариши учун ега бўлиши талаб етиладиган сифат ва малакавий талабларни ифода этади (тайёргарлик, малака, мустақиллик, холислик, текширув жараёнида еътиборлилик);

- ишчи стандартлар – аудит текшируви жараёнида аудитор амал қилиши лозим бўлган қонун – қоидаларни ақс еттиради (режалаштириш, назорат, етарли миқдордаги далилларни тўплаш ва ички назорат тизимини баҳолаш);

- аудиторлик хисоботи бўйича стандартлар – аудит текшируви якунида тайёрланиши лозим бўлган аудиторлик хисоботи шакли, моҳияти, маълумотларни ақс еттириш тартиби борасидаги талабларни белгилаб беради.

Мустақиллик йилларида юртимизда аудиторлик фаолияти асослари қарор топиши билан аудит стандартларини ишлаб чиқиш зарурати ҳам юзага келди. Шу муносабат билан Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерлар ва Аудиторлар Миллий Ассоциацияси Молия Вазирлиги билан ҳамкорликда “Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари” ни (АФМС) ишлаб чиқди. Бу борада Республикамиздаги мавжуд иқтисодий шарт – шароитлар, миллий хусусиятларни инобатга олиш ва халқаро тажрибадан кенг фойдаланиш стандартларнинг замон талабларига янада мос келишини таъминлайди.

### **1.3. Аудиторлик фаолиятининг миллий ва халқаро стандартлари**

Турли мамлакатлар иқтисодиётида бозор муносабатларининг ривожланиши, интеграция жараёнининг кенгайиши, бир қатор аудиторлик фирмаларининг халқаро миқёсда фаолият юритувчи фирмаларга айланиши каби жараёнларнинг рўй бериши аудиторлик фаолиятини халқаро миқёсда бирхиллаштириш заруриятини юзага келтирди. Бу зарурият асосида 1977 йилда ташкил етилган Халқаро бухгалтерлар федерацияси қошида Халқаро аудит амалиёти қўмитаси (Интернационал аудитинг прастисес соммитее) ташкил етилди.

Бу қўмита томонидан тайёрланган стандартлар аудит амалиётини халқаро миқёсда бирхиллаштиришга қаратилган. Аммо бу стандартлар турли давлатларда турли даражада қўлланилади. Шунга кўра уларни тўрт асосий гуруҳга ажратиш мумкин: биринчи гуруҳ давлатлар халқаро стандартларни тўлиғича, дастлабки кўринишда қабул қиладилар; иккинчи гуруҳ давлатлар халқаро стандартларни фақатгина кичик ўзгартиришлар киритиш орқалигина қабул қилишлари мумкин; учинчи гуруҳ давлатлар халқаро стандартларга ўзгартиришлар киритишдан ташқари, бу стандартларни қўллаш учун маълум иқтисодий, сиёсий шарт – шароитларни яратиш ёки мавжуд шарт – шароитларга ўзгартириш киритишлари талаб етилади; тўртинчи гуруҳ давлатларда халқаро стандартларни қўллаш шу мамлакатнинг миллий менталитети, психологиясига бўғлиқ.

Шу сабаб, кўпгина давлатлар миллий стандартларни ишлаб чиқиш ва халқаро стандартларни қўллаш жараёнига ехтиёткорлик билан ёндошадилар. Мисол учун, Канада, Буюк Британия, АҚШ каби давлатларда миллий аудиторлик стандартларини ишлаб чиқиш жараёнида халқаро стандартларнинг фақатгина баъзи элементларига мурожаат етилади. Австралия, Бразилия, Нидерландия каби давлатларда еса миллий аудиторлик стандартлари тўлиғича халқаро стандартларга асосланган холда тузилади.

Республикамизда аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини ишлаб чиқиш жараёнида ҳам халқаро стандартларга амал қилинади. Малайзия, Сингапур, Нигерия каби давлатларда еса миллий стандартлар тузилмаган ва уларда аудиторлик фаолиятининг халқаро стандартлари миллий стандарт сифатида қабул қилинади.

Халқаро аудиторлик амалиёти қўмитаси томонидан қабул қилинган стандартларнинг асосийлари 1-2 жадвалда келтирилган:

**1-2 жадвал**

### Халқаро аудит стандартлари

X АС *	СТАНДАРТ НОМИ	Стандартнинг асосий моҳияти
0 10	Халқаро аудит стандартлари ва турдош хизматларга изоҳ	Замонавий халқаро аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи стандартлар гуруҳи ва турдош хизматларнинг моҳияти ва мақсадини ёритиш
0 10	Аудиторлик фаолиятининг концептуал асослари	Асосий принциплар келтирилган: ҳалоллик, ҳолислик, мустақиллик, малака, махфийлик, ҳужжатлаштириш, аудит далилларини тўплаш, ички назорат тизимини текшириш ва баҳолаш, хулосаларни таҳлил қилиш ва аудиторлик хисоботини тайёрлаш вазифасини баён этади
0 11	Атамалар глоссарийси	Профессионал аудиторлик фаолияти ва турдош хизматларни тизимида қўлланиладиган асосий ва қўшимча атамаларнинг изоҳи
0 20	Молиявий хисоботлар аудитининг мақсади ва ва уни тартибга солувчи тамоиллар	Текширувнинг умумий мақсади ва ҳажмини, шунингдек, молиявий хисоботларни тайёрлаш борасида корхона раҳбариятининг мажбуриятини ифодалайди
0 21	Аудит текширувини ўтказиш бўйича мажбурият хати	Аудиторнинг текширувни ўтказиш бўйича розилигини аниқлашчи мажбурият хатининг асосий хусусиятлари, аудитор ишининг ҳажми ва мажбурияти кўлами, шунингдек, ушбу хатнинг шаклини ифодалайди
0 22	Аудит текширувида сифат назорати	Аудит текширувининг алоҳида бўлимларига нисбатан сифат назоратини олиб бориш ва текширув сифатини назорат қилиш бўйича аудиторлик фирмасига амалий тавсияларни келтиради
0 23	Ҳужжатлаштириш	Ишчи қоғозларнинг шакли ва моҳиятини, текширув давомида аудитор томонидан тайёрланадиган ишчи қоғозлардан намуна келтирилган ва бу қоғозларни сақлаш масаласи кўрилган

0	24	Хато ва фирибгарлик	“Хато” ва “фирибгарлик” атамаларининг моҳиятини ёритади ва бу ҳолатлар юзасидан жавобгарлик корхона раҳбарияти зиммасида еканлигини таъкидлайди, шунингдек, бу ҳолатларга дуч келганда аудитор амалга ошириш лозим бўлган чора – тадбирларни белгилайди
0	25	Молиявий ҳисоботлар аудити бўйича қонун ва меъёрий ҳужжатларни кўриб чиқиш	Молиявий ҳисоботлар аудитини тартибга солишда ва йўналтиришда қонун ҳужжатларнинг роли ва улардан фойдаланиш услубияти, тамоилларини ёритади
0	30	Аудитни режалаштириш	Аудит текширувини режалаштириш жараёнини ва бу жараённинг асосий элементларини тасвирлайди
0	31	Мижоз бизнесини билиш	Мижозга аудиторлик хизматини кўрсатишдан олдин корхона бизнес тармоғи билан танишиш, маълумотларни топлаш манбаалари ва уларни таҳлил қилиш услубияти баёни
0	32	Мухимлик	“Мухимлик” атамасининг моҳияти ёритилади, бу кўрсаткични режалаштириш, текширув ўтказиш жараёнида аниқлаш ва баҳолаш услубияти белгиланади
0	40	Аудит rischi ва мижоз ички назорат тизимини ўрганиш	“Аудит rischi” атамасининг моҳияти ёритилади, ички назорат тизимининг элементлари, вазифалари, ташкил етиш услуби ва бу тизимни текшириш ва баҳолаш учун аудитор томонидан амалга оширилиши лозим бўлган текширув услубиятларини белгилайди
1	40	Маълумотларни электрон қайта ишлаш шароитида аудит	Маълумотларни электрон қайта ишлаш шароитида аудит текширувини ўтказиш учун бажарилиши керак бўлган кўшимча ишлари ва бу жараёнда аудитор малакасига талаблар келтирилади
0	50	Аудит далиллари	Аудит далилларининг моҳияти ва манбааларини, бу далилларнинг етарлилиги ва сифатини аниқлаш, шунингдек, далилларни тўплаш услубиятини ёритади
0	51	Молиявий ҳисоботларни биринчи бор текширганда дастлабки қолдиқлар (салдорлар)нинг тўғрилиги юзасидан аудитор жавобгарлиги	Молиявий ҳисоботлар дастлабки бор аудит текширувидан ўтаётган ҳолда унда келтирилган бошланғич қолдиқлар (салдолар) тўғрилиги юзасидан аудитор жавобгарлигини белгилаб беради
0	52	Тахлилий амаллар	Тахлилий текширув услубиятларининг моҳияти, уларни қўллаш услубияти ёритилган

0	53	Аудитда танлаб текшириш услуги	Текширув намунасини танлаш ва баҳолаш жараёнида аудитор ётибор қаратиши лозим бўлган ҳолатлар келтирилган. Статистик ва ностатистик танлаб текшириш услублари баён етилган
0	54	Ҳисоб баҳолашлари (тахминлари)нинг аудити	Молиявий ҳисоботларда акс еттирилган тахминлар бўйича ҳисоб – китоблар тўғрилигини текшириш услубияти ёритилади
0	55	Боғлиқ (манфаатдор) тарафлар	Боғлиқ тарафлар ўртасида амалга оширилган операциялар юзасидан аудитор тўплаши керак бўлган далиллар тури, ҳажми ва услубияти баён етилган
0	56	Перспектив (келгуси) молиявий ҳисоботлар юзасидан аудит текшируви	Перспектив молиявий ҳисоботлар юзасидан аудит текширувини ўтказиш услубияти ёритилган
0	57	Узлуксиз фаолият	“Қорхона фаолиятининг узлуксизлиги” тамоили савол остида бўлганда аудитор амалга ошириши лозим бўлган вазифалар баён етилади. “Қорхона фаолиятининг узлуксизлиги” нинг аксини кўрсатувчи ҳолатлар келтирилади
0	58	Раҳбарият тушунтириш (изоҳ) хати	Аудитор томонидан раҳбарият тушунтириш (изоҳ) хатидан аудит далили сифатида фойдаланиш масаласи ёритилади
0	60	Бошқа аудиторлар иш натижаларидан фойдаланиш	Молиявий ҳисоботлар юзасидан текширув ўтказган бошқа мустақил аудитор ишидан фойдаланишда ҳисобга олиниши лозим бўлган масалаларни таҳлил қилади
0	61	Ички аудитор иши натижаларидан фойдаланиш	Ички аудитор ишини баҳолашда мустақил аудитор томонидан ётибор қаратилиши лозим бўлган масалалар тасвирланган
0	62	Эксперт хизматидан фойдаланиш	Мижоз ёки аудитор томонидан эксперт хизматидан фойдаланиш тартиби борасида амалий тавсияларни келтиради
0	70	Молиявий ҳисоботлар юзасидан аудитор хулосаси (ҳисоботи)	Аудиторлик хулосаси шакли ва моҳияти борасида тавсия беради. Ижобий, шартли ижобий, салбий ва аудиторлик хулосасини беришдан бош тортишни англатадиган хулосаларнинг кўринишидан намуна келтиради
0	72	Текширувдан ўтган молиявий ҳисоботларда мавжуд бўлган бошқа тур маълумотлар	“Бошқа тур маълумотлар” атамасини молиявий ва молиявий бўлмаган маълумот нуқтаи назаридан ёритади. Аудитор томонидан бу тур маълумотларни таҳлил қилиш услубиятини келтиради ва уларда аниқланган муҳим ҳатоликлар юзасидан аудитор хатти – ҳаракатини белгилаб

		беради
<b>80</b> <b>0</b>	Аудиторнинг махсус хисоботи	Махсус масалалар бўйича аудиторлик хисоботини бериш борасида тавсиялар келтирилади, бундай хисоботлардан намуна кўрсатилади

### ХАС – Халқаро аудит стандартлари

Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари халқаро аудиторлик стандартларига мувофиқ равишда ишлаб чиқилади ва амалиётга татбиқ этилмоқда. Қуйида халқаро ҳамда миллий аудиторлик стандартларининг бир бирига мос келиши ва улар ўртасидаги фарқлар тўғрисида айтиб ўтамиз.

### 1-3 жадвал

#### Халқаро ва миллий аудит стандартлари тақослама жадвали

/р	Стандарт №	Халқаро аудиторлик стандартларининг номи	Миллий аудиторлик стандартлари ўтрасидаги фарқлар
1.	100	Тасдиқлаш тўғрисидаги келишув	Бундай стандарт мавжуд эмас
2.	120	Халқаро аудиторлик стандартларининг тизими (ХАСнинг концептуал асослари)	Бундай стандарт мавжуд эмас
3.	200	Молиявий ҳисобот аудитини тартибга солишнинг мақсади ва умумий тамойиллари	Бундай стандарт мавжуд эмас
4.	210	Аудит бўйича келишув шартлари	Бундай стандарт мавжуд эмас
5.	220	Аудиторлик ишининг сифат назорати	5-сонли АФМС. Аудитор ишининг сифатини назорат қилиш
6.	230	Ҳужжатлаштириш	6-сонли АФМС «Аудитни Ҳужжатлаштириш»
7.	240	Товламачилик ва хато.	24-сонли АФМС. Молиявий ҳисоботнинг чалкашликлари аниланганида аудиторлик ташкилотининг иш тутиши.
8.	250	Молиявий ҳисобот аудитида қонунлар ва меъерий - ҳуқуқий ҳужжатларни кўриб чиқиш.	25-сонли АФМС. Аудиторлик текшируви ўтказилаётганда меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш
9.	300	Режалаштириш	3-сонли АФМС. Аудитни режалаштириш
10.	310	Мижознинг фаолияти (бизнеси) билан танишув	31-сонли АФМС. Хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишиш.
11.	320	Аудитда муҳимлик	9-сонли АФМС. Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги
12.	400	Аудиторлик таваккалчилигини баҳолаш ва ички	9-сонли АФМС. Муҳимлик ва аудиторлик таваккалчилиги

		назорат	
3.	1	401	Компьютер маълумотлар тизими соҳасида аудит
			11-сонли АФМС. Компьютерда ишланган маълумотлар (КИМ) нинг аудити
4.	1	402	Хизмат кўрсатадиган ташкилотларнинг хизматларидан фойдаланишда аудит субъектининг масалалари
			Бундай стандарт мавжуд эмас
5.	1	500	Аудиторлик исботи (Аудит Евиденсе)
			50-сонли АФМС. Аудиторлик далиллар.
6.	1	501	Аудиторлик исботи –
			Бундай стандарт мавжуд эмас
7.	1	505	Ташқи тасдиқлаш
			Бундай стандарт мавжуд эмас
8.	1	510	Дастлабки иш – давр бошига баланс (Инициал Енгагеменц – Опенинг Балансес)
			Бундай стандарт мавжуд эмас
9.	1	520	Таҳлилий тадбирлар
			13-сонли АФМС. Таҳлилий амаллар.
0.	2	530	Аудиторлик танлаш ва тестлар ўтказишнинг бошқа танлама тадбирлари
			14-сонли АФМС. Аудиторлик танлаш
1.	2	540	Бухгалтерлик баҳолашнинг аудити
			Бундай стандарт мавжуд эмас
2.	2	550	"Ўзаро боғлиқ шахслар ўртасидаги битимлар бўйича аудиторлик далилларини олиш тадбирлари"
			55-сонли АФМС. Ўзаро боғлиқ шахслар ўртасидаги битимлар бўйича аудиторлик далилларини олиш таомиллари
3.	2	560	Молиявий ҳисобот тузилган санадан кейинги ходисалар
			56-сонли АФМС. Молия ҳисобот тузилган санадан кейинги ходисалар
4.	2	570	Узлуксиз фаолият
			Бундай стандарт мавжуд эмас
5.	2	580	Субъект раҳбариятининг аудиторга тайёрлаган тақдими
			Бундай стандарт мавжуд эмас
6.	2	600	Бошқа аудиторнинг иш натижаларидан фойдаланиш
			60-сонли АФМС. Бошқа аудиторнинг иш натижаларидан фойдаланиш
7.	2	610	Ички назорат хизматининг ишларини кўриб чиқиш
			Бундай стандарт мавжуд эмас
8.	2	620	Эксперт ишидан фойдаланиш
			16-сонли АФМС. Эксперт ишидан фойдаланиш.
9.	2	700	Молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)
			70-сонли АФМС. Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосаси
0.	3	710	Таққословчи кўрсаткичлар
			Бундай стандарт мавжуд эмас
1.	3	720	Аудит ўтказилган молиявий ҳисоботлардаги, хужжатлардаги бошқа маълумотлар
			10-сонли АФМС. Молия ҳисоботи таркибида бошқа маълумотлар
	3	800	Махсус саволлар бўйича
			80-сонли АФМС. Махсус



2.		тайинланган аудитнинг келишуви бўйича аудиторлик ҳисоботи	саволни текшириш натижалари бўйича аудиторнинг ҳисоботи	
3.	3	810	Перспектив молиявий маълумотларни текшириш	Бундай стандарт мавжуд эмас
4.	3	910	Молиявий ҳисоботнинг шарҳи бўйича келишув	90-сонли АФМС. Аудиторлик ташкилотларининг касбга доир хизматлари
5.	3	920	Молиявий ҳисоботларга нисбатан келишилган тадбирларни бажариш бўйича келишув	Бундай стандарт мавжуд эмас
6.	3	930	Молиявий ҳисоботларга нисбатан келишилган тадбирларни бажариш бўйича келишув	Бундай стандарт мавжуд эмас

#### **1.4. Халқаро Аудит Стандартларининг концептуал асослари.**

Халқаро аудит амалиёти қўмитаси Халқаро Аудит Стандартларинини ишлаб чиқариш каби ҳуқуқига эга. Ушбу ҳужжатларнинг мазмун – моҳияти шундаки, у аудиторлар томонидан кўрсатиши мумкин бўлган хизматлар доирасида Халқаро Аудит Стандартларининг концептуал асосини ишлаб чиқади.

Агарда Халқаро Аудит Стандартларидида соддалаштириш мақсадида, махсус кўрсатма келтирилмаган бўлса, аудит ва унга ўхшаш хизматлар учун ягона «аудит» ибора қўлланилади. Махсус кўрсатма ҳақида гап борганда, ўхшаш хизматлар кўрсатувчи шахс субъект молиявий ҳисоботини текширувчи аудиторлар бўлиши шарт эмас.

Одатда молиявий ҳисобот ҳар йили тўлдирилиши ва топширилиши, ҳамда катта доирадаги фойдаланувчиларни ахборотлар билан таъминлаши маълум. Кўплаб фойланувчилар молиявий ҳисоботни асосий маълумот манбаи деб билади. Шу сабабли молиявий ҳисобот қуйидагиларга мос ҳолда тузилиши керак:

- а) молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари; ва (ёки)
- б) молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари; ва (ёки)
- с) бошқа молиявий ҳисоботда қўллаш учун ишлаб чиқилган ва унда кўрсатилувчи молиявий ҳисобнинг авторитетли ҳамда ҳар томонлама асослари.

Аудит ва унга ўхшаш (йўлдош) хизматлар асослари.

Ушбу концептуал асос аудит ва унга ўхшаш хизматлар ўртасида аниқликни киритади. Ўхшаш хизматларга кўздан кечириш, келишилган жараёнлар ва маълумот тайёрлаш киради. Жадвалда келтирилишича, аудитнинг ўтказилиши ва кўздан кечириш аудитор учун ишончликнинг ўртача ва юқори даражаларини таъминлаб бериши лозим.

Келишилган жараёнлар ва маълумот тайёрлаш бўйича эса аудитор ўз ишончини билдириши лозим бўлади.

Ушбу концептуал асос аудитор томонидан кўрсатиладиган солиққа тортиш, консалтинг, бухгалтерия ҳисоби бўйича таклифлар ва молиявий масалалар каби хизматларга нисбатан қўлланилмайди.

Ушбу концептуал асосда келтирилган ишончлилик сифатида бир томондан берилган маълумотларни иккинчи томондан ишлатиш борасидаги аудиторнинг фикри англонади. Бу ишончлиликни билдириш учун аудитор амалга оширилган жараён натижаларини (исботлар) далилларни баҳолайди ва хулосалар қилади. Аудитор томонидан таъкидларга бўлган ишонч даражаси ва қониққанлиги амалга оширилган жараёнлар ва уларнинг натижалари орқали аниқланади.

Аудит тўғрисидаги шартнома тузилганидан кейин аудитор ушбу аудит предмети бўлган ахборотнинг абсолют даражада тўғрилигини таъминлай олмасда, аммо юқори даражада бўлишини таъминлашга ҳаракат қилади. Бу эса аудитор ҳисоботида «позитив» ишонч кўринишида акс эттирилган.

Кўздан кечириш ўтказиш тўғрисидаги келишувда эса аудитор текшириладиган ахборотнинг катта чекланишларига эга бўлмаслиги ҳақида ўртача ишонч билдиради.

Аудитор ҳисоботида бу «негатив» ишонч кўринишида акс этади.

Келишилган жараёнлар ҳолатида эса аудитор ўз ишончини билдирмасдан фақатгина ҳақиқатдаги хулосаларни беради. Ҳисоботдан фойдаланувчилар амалга оширилган жараёнлар ва ҳақиқатдаги хулосаларни ўз қарашлари нуқтаи назаридан баҳолашлари имкони туғилади ва улар ушбу аудитор иши тўғрисидаги хулосани ясашлари мумкин бўлади.

Агарда маълумот тайёрлаш тўғрисида келишув ҳолатида, фойдаланувчилар бухгалтер ишидан маълум маънодаги фойда кўрсаларда хулосада ҳеч қандай ишонч билдирмайдилар.

Молиявий ҳисобот аудити, аудиторга тузилган молиявий ҳисобот барча унга нисбатан ўрнатилган талаблар асосида амалга оширилганлиги тўғрисида фикр билдириши учун имкон беради. Ўз фикрини билдиришда аудитор кўйидаги иборалардан фойдаланади:

«Объектив ва ишончли маълумот беради» ёки «барча моддий аспектларда объектив намоён қилади» ва бу иборалар ўзаро тенглама номи деб ҳисобланади. Мос ҳолдаги мезонлар асосида тайёрланган молиявий ёки бошқа информациялар аудити ҳам худди шундай мақсадларни кўзлайди.

Аудитор ўз фикрини шакллантириш давомида бунинг учун асос бўлувчи етарли ва ўринли маълумотларни жамлайди.

Аудитор фикри абсолют даражада бўлмасда, аммо молиявий ҳисоботга бўлган юқори ишончли таъминлаб беради. Аудит ўтказиш жараёнида абсолют ишончга эга бўлмасликнинг асосий маъноси шундаки, яъни тестдан фойдаланиш, айрим тўсиқлар мавжудлиги (бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат борасида), кўплаб далиллар қатъий эмаслиги каби факторлар ўз таъсирини ўтказиб боради.

Молиявий ҳисобот кўздан кечириши аудитор учун молиявий ҳисоботларни тузиш жараёнида ўрнатилган тартиб қоидалардан маълум маънода четга чиқишлар мавжудлиги ҳақида ўрганиб чиқиш имконини

беради. Кўздан кечириш жараёнида йиғилган далиллар аудит жараёнидагига караганда тўлиқроқ ҳисобланмайди. Мос мезонлар асосида амалга оширилган молиявий ёки бошқа маълумотлар кўздан кечириши ҳам худди шу мақсадларда амалга оширилади.

Кўздан кечириш бир томондан бошқа томоннинг фойдаланиши учун берилган маълумотлар ишончлилигини текширишга йўналтирилган сўровлар ва аналитик жараёнларни ўқизишни кўзда тутди. Кўздан кечириш ўтказилиши аудиторлик маҳорати, усуллари ва далиллар йиғиш билан боғлиқ бўлсада бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими, текширув, кузатув, тасдиқ ва ҳисоб-китоблар жараёнидаги далилларни исботлаш учун жавоблар ва бухгалтерия ёзувлари асосан ҳисобга олинмайди.

Келишилган жараёнлар тўғрисидаги келишув мавжуд бўлган ҳолатда аудитор ўзи, субъект ва ихтиёрий учинчи шахс келишилган жараёнларни амалга оширади ва жараёнлар натижасидаги ҳақиқий хулосалардан иборат ҳисоботни тақдим этади. Қабул қилиб олувчилар аудитор ҳисоботи маълумотлари асосида хулоса қилишлари керак бўлади. Ҳақиқатдаги хулосалар тўғрисидаги ҳисобот фақатгина келишувга кирган шахсларгагина тақдим этилиб, қолганлар ушбу натижаларни нотўғри тушунишлари мумкин.

Агарда бухгалтерга маълумот тўплаш тўғрисидаги келишув мавжуд бўлса, у ҳолда молиявий ахборотларни йиғиш, классификация қилиш ва умумлаштириш учун бухгалтерия соҳасидаги билишларни аудит соҳасидаги билимларга нисбатан қарама-қарши ҳамда йўлга қўйиш керак. Ушбу жараёнлар давомида маълумотлар қўлай ва тушунарли кўринишга эга бўлади ва шунингдек, ушбу маълумотлар асосида ётувчи тасдиқларни текшириш зарур ҳисобланмайди. Ушбу жараёнлар давомида юқори малакали бухгалтер томонидан молиявий ҳисоботга нисбатан ҳеч қандай ишонч билдирилмайди. Бундан ташқари, фойдаланувчилар бухгалтернинг бу жараёнда қатнашаётганлигидан профессионализм ва синчковлик борасида маълум маънода фойда кўради.

Агарда молиявий ахборотга аудитор номи тегишли бўлса ва унинг ҳисоботи илова қилинса ёки у томонидан профессионал жиҳатдан номини қўлланиши учун розилик берилсагина аудитор ушбу ахборотга дахлдор саналади. Агарда юқоридаги талаблар бажарилмаса аудитор ушбу маълумотга умуман дахлдор ҳисобланмайди. Айтайлик аудиторга унинг номи асосиз қўлланилганлиги тўғрисидаги маълумот маълум бўлса, у ҳолда аудитор ушбу субъект раҳбариятидек ҳолатга чек қўйиш ва керакли чораларни қўллашни талаб қилиши ўринлидир. Масалан, ихтиёрий учинчи шахсни унинг номи асосиз қўлланилганлиги ҳақида огоҳлантириши мумкин. Шунингдек аудитор бошқа йўллари тутиши, масалан, юридик консультация олиши мумкин.

Давлат сектори кўмитаси ушбу секторда бухгалтерия ва аудит амалиётнинг молиявий ҳисоботни ривожлантириш ва ўзаро гармонлаштиришга йўналтирилган ҳужжатларни чоп этади. Давлат секторига ҳокимиятнинг миллий органлари, ҳокимиятнинг ҳудудий (давлат, вилоят, ҳудудий) органлари, маҳаллий (шаҳар, туман) ҳокимият органлари ва бошқа

ҳукумат муассасалари (агентликлар, қўмиталар, бошқарма ва корхоналар). Давлат сектори қўмитаси халқаро аудит амалиёти қўмитаси томонидан чоп этилган ҳужжатларни давлат секторида қўлланиши доирасида кўриб чиқади ва амалга оширади.

Ҳукумат, давлат тижорат ва нотижорат корхоналари ўз молиявий ҳисоботлари асосан ўзининг молиявий ҳолати, молиявий – хўжалик фаолияти натижаси ва пул маблағларининг қонун чиқарувчи органлар, ҳукумат муассасалари, ташқи инвесторлар, ишчилар, қарздорлар, аҳоли ва бошқа фойдаланувчилар томонидан келгусида қандай ишлатилиши тўғрисидаги ахборотларни акс эттиради. Аудитнинг олий органи ҳамда қонун томонидан белгиланган бошқа органлари шунингдек ўрганувчи аудиторлар бу каби молиявий ҳисоботларнинг аудит қилишига жавоб беради.

Аудитор фанини талаб қилувчи молиявий ҳисобот аудитнинг барча ҳолатларида субъект фаолияти характеридан қатъий назар, барча ҳолларда аудит ўтказиш тамойиллари, албатта қўлланиши зарур, чунки аудит текширувидан ўтган молиявий ҳисобот фойдаланувчиларининг барчаси сифатли аудитга эга бўлишга тенг ҳуқуқлидир. Шунингдек, Халқаро аудит стандартларилари томонидан аудитнинг умумий тамойиллари, ўхшаш усул ва жараёнлар ўргатилиб, булар давлат корхоналари ва ҳукумат ташкилотлари учун ҳам қўлланиб келинади. Бундан ташқари маълум бир Халқаро аудит стандартлариларнинг қўлланиши тушунтириш ҳамда қўшимчалар талаб қилиб, бу талаблар давлат секторининг хусусиятлари ва қонунчилик талаблари билан ҳам боғлиқ бўлиб, хусусан, ҳукумат ташкилотлари ва бошқа нотижорат корхоналарига нисбатан ҳам қандай (ўринда) аҳамият касб этишини кўрсатади. Тушунтириш ва қўшимчалар талаб қилувчи характерли ҳолатлар Халқаро аудит стандартлариларининг сўнгидаги «Давлат сектори аудитининг асослари» деб номланувчи бўлимда келтирилади.

Ҳукумат ташкилотлари, давлатнинг тижорат ва нотижорат корхоналарининг молиявий ҳисоботлари хусусий сектор корхоналари молиявий ҳисоботларидан ўзининг фарқли ва қўшимча маълумотлари орқали фарқ қилиши мумкин. Бундай ҳолларда аудит жараёнига дахлдор бўлган муддатлар, ҳажм ва характерига мос ҳолдаги ўзгаришлар, ҳамда аудит ҳулосасининг бутун мазмунига хос ўз қарашлар талба қилиниши мумкин.

Шунингдек, ҳукумат ташкилотлари ва давлатнинг нотижорат ва айрим тижорат корхоналари ўз молиявий вазифаларидан ташқари яна хизмат кўрсатиши ҳам зарур ҳисобланади. Бундай ҳолда субъектнинг молиявий ҳисоботи унинг барча фаолият қирраларини қамраб олиши эҳтимоллиги камайиб боради. Шу сабабли бундай субъектлар номолиявий ҳисоботига ишлаб чиқариш даражаси, хизматлар сифати ва ҳажми, ҳамда уларни етказиб беришдаги вазифа даражаси каби кўрсаткичлар қўшилиши мақсадга мувофиқ бўлади. Ушбу ҳамда «давлат сектори аудитнинг асослари» бўлимида келтирилган тушунтиришлар ўринли бўлмайди.

Бундан ташқари, давлат сектори аудиторлари қўйидаги ҳисоботларни тақдим этишларини ҳам лозим топиш мумкин:

а) қонунчилик ва бошқарув органлари талабларига мослик;

- б) бухгалтерия ҳисоботи ва ички назорат тизимларининг ишончилиги;
- с) фаолият, лойиха ва дастурларнинг натижалчилиги, самарадорчилиги ва тежамкорлиги.

«Давлат сектори аудити асослари» бўлимидаги тушунтиришлар юқоридаги ҳисоботларга ҳам ноўриндир.

Агарда бирор бир Халқаро Аудит Стандартларининг охирида «Давлат сектори аудитининг асослари» деган матн келтирилмаса у ҳолда ушбу стандарт давлат сектори молиявий ҳисоботларининг барча аспекти бўйича аудитида қўл келиши мумкин.

### **Такрорлаш ва назорат саволлари:**

1. Стандартларнинг моҳияти ва уларнинг аудиторлик фаолиятидаги аҳамияти нимада?
2. Аудиторлик фаолиятининг халқаро стандартларини ишлаб чиқишга зарурат нима сабабдан юзага келди ва ушбу стандартларни қайси ташкилот тайёрлайди?
3. Халқаро аудиторлик стандартларининг ташкил етувчи қисмларини ва уларнинг моҳиятини ёритинг.
4. Нима сабаб аудиторлик фаолиятининг халқаро стандартлари барча давлатларда бирдек қабул қилинмайди?
5. Аудиторлик фаолиятининг халқаро стандартларини такрорланг ва асосий моҳиятини баён етинг.
6. Республикамизда аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини қайси ташкилотлар тайёрлайди ва ҳозирда нечта аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари қабул қилинган?
7. Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари билан яқиндан танишинг ва уларни халқаро стандартлар билан қиёсланг, ўхшаш ва фарқли қирраларини аниқланг.
8. Республикамизда аудиторлик фаолиятининг ҳуқуқий асосларини ташкил етувчи қонун ҳужжатларнинг асосий гуруҳларини баён етинг.
9. “Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонун” ва “Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари”нинг аудит текширувидаги аҳамияти нимада?

## **2 МАВЗУ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИ ЎТКАЗИЛАЁТГАНДА МЕЪЁРИЙ-ҲУҚУҚИЙ ҲУЖЖАТЛАРГА РИОЯ ЭТИЛИШНИ ТЕКШИРИШ.**

### **2.1. Стандартнинг мақсади ва фаолият соҳаси. Хўжалик субъекти томонидан меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик.**

25-сонли АФМС нинг мақсади аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текшируви ўтказилаётганда хўжалик субъекти томонидан молия-хўжалик операцияларининг бажарилиш масалаларини тартибга солувчи меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини ўрганишда амал

килинадиган меъёрлар ва қоидаларни ўрнатиш ҳисобланади (кейинчалик – меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар).

Мазкур стандартнинг талаблари аудиторлик фаолиятини амалга оширишда барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

**Ҳўжалик субъекти томонидан меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик.** Меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик ҳўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ҳаққонийлигига таъсир кўрсатиши мумкин.

Мазкур стандартда ишлатиладиган «меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик» атамаси, ҳўжалик юритувчи субъект раҳбарияти ва ходимлари меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларнинг талабаларига мос келмайдиган ҳаракатларига тааллуқли бўлиб, уларнинг шундай ҳаракатлари молиявий ҳисоботни сезиларли даражада бузиб кўрсатишга олиб келиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти фаолиятнинг молиявий натижларига сезиларли даражада таъсир қилган ва молиявий ҳисоботни сезиларли даражада бузиб кўрсатишга сабаб бўлган, ҳўжалик субъектининг меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаган ҳолатларини аниқлайди.

## **2.2. Аудиторлик ташкилоти томонидан меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш.**

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик текширувини ўтказиш чоғида ҳўжалик субъекти томонидан молия-ҳўжалик фаолияти амалга ошириш жараёнида меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилаётганлигини ўрганиб чиқиши шарт.

Молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ҳужжатлардаги маълумотлар ҳаққоний ҳисобланади, қачонки ҳўжалик юритувчи субъектнинг молия-ҳўжалик фаолияти меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга мувофиқ тарзда амалга оширилган бўлса.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосасини тузишда молиявий ҳисоботни ва бошқа молиявий маълумотларни бузиб кўрсатишга олиб келинган, ҳўжалик юритувчи субъект томонидан меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилинмаган барча ҳолатлар аниқланганлигига ишонч ҳосил қилиши керак.

Аудиторлик текширувлари ўтказилаётганда доимо ҳўжалик юритувчи субъектлар томонидан меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилинмаслигини аниқлай олмаслик rischi мавжуд бўлади. Risk қуйидаги омиллар оқибатида пайдо бўлади:

ҳўжалик юритувчи субъект фаолиятининг алоҳида йўналишларини тартибга солувчи ва бухгалтерия ҳисобини юритишга, молиявий ҳисоботни тузишга бевосита таъсир кўрсатмайдиган меъёрий ҳужжатлар мавжудлиги;

ҳўжалик юритувчи субъектнинг бутун ҳақиқий фаолиятини акс эттирмайдиган, ички ҳисоб ва назорат тизимига хос бўлган чеклашлар;

аудитор томонидан олинадиган кўпчилик далиллар, далил эмас балки маълумот тусига эгаллиги;

меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларни турлича талқин этиш имкониятини мавжудлиги;

меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларда ўзаро бир-бирига зид ҳолатларининг мавжудлиги.

Зарур ҳолларда аудиторлик ташкилоти текширишга белгиланган тартибда юристларни жалб қилиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти билан танишиб чиқгач, тегишли хўжалик субъектининг фаолиятини тартибга солувчи меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларнинг рўйхатини тузади ва текшириш давомида ушбу ҳужжатларга амал қилади.

Аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг фаолиятини тартибга солувчи меъерий-ҳуқуқий базани ўрганиб чиқишда қуйидагилар зарур:

хўжалик юритувчи субъект раҳбаридан хўжалик юритувчи субъект фаолиятини ва тегишли бўлган тармокни бевосита тартибга солувчи меъерий-ҳуқуқий база мавжудлиги тўғрисидаги маълумотларни сўраб олиши, шунингдек раҳбариятнинг бу ҳақда қандай маълумотларга эга эканлигини баҳолаши керак;

хўжалик юритувчи субъект раҳбариятидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини таъминлаш учун хўжалик юритувчи субъект томонидан қўлланиладиган амаллар тўғрисидаги маълумотларни олиш ва ушбу амалларга баҳо бериш,

хўжалик юритувчи субъект раҳбариятидан хўжалик юритувчи субъект томонидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатлар талабларига риоя этилаётганлиги тўғрисида ёзма маълумотларни олиш ва ушбу маълумотларнинг ҳаққонийлигини текшириш.

### **2.3. Меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилинмаган ҳоллар аниқланганда аудиторнинг ҳаракатлари.**

Хўжалик юритувчи субъект томонидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатлар талабларига риоя қилмаслик ҳолатлари аниқланганда, аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини қуйидагилар тўғрисида ёзма равишда хабардор қилади:

меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик ҳолатларининг молиявий ҳисобот ҳаққонийлигига таъсири;

меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик ҳолатларини бартараф этиш бўйича хўжалик юритувчи субъект томонидан чоралар кўрилмаган тақдирда келиб чиқиши мумкин бўлган оқибатлар.

Ҳабарнома икки нусхада тузилади ва аудиторлик ташкилотидан қоладиган нусхасида хўжалик юритувчи субъект раҳбари хабарноманинг бир нусхасини олганлиги тўғрисида имзо қуйиши керак.

Аудиторлик ташкилоти хабарномани бергандан сўнг, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарияти билан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик бўйича аниқланган ва молиявий ҳисоботни ҳаққонийлигига таъсир этувчи далилларни муҳокама қилиш ва иш

хужжатларига қўшиш учун ушбу муҳокамалар бўйича баённомаларни тузиши керак.

Хўжалик юритувчи субъект томонидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик бўйича аниқланган ҳолатлар юзасидан хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарияти томонидан қониқарли маълумот тақдим қилинмаган ҳолларда, аудитор бу тўғрида хўжалик юритувчи субъектнинг юридик хизмати ёки юристнинг (агар улар мавжуд бўлсалар) фикрини билиши керак бўлади.

Бунда, аудитор хўжалик юритувчи субъект томонидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилинмаганлиги тўғрисида аниқланган далиллар борасида юридик хизмат ёки юристининг қай даражада хабардорлигини баҳолаши ва бу тўғрида аудиторлик ҳисоботида тегишли ёзув ёзиб қўйиши керак.

Аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаганлиги бўйича аниқланган барча ҳолатларни ўзининг ташкилотигадаги юридик хизмат ёки юристи билан (агарда улар мавжуд бўлса) муҳокама қилиш керак. Аудиторлик ташкилотининг юридик хизмати ёки юристи маълумотларнинг махфийлигига риоя этишлари шарт.

Агар, аудитор томонидан аниқланган меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларнинг бузилиш ҳолатлари хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизими томонидан аниқланмаган бўлса ёки раҳбарият томонидан тақдим қилинган маълумотларга қўшилмаган бўлса, у ҳолда аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини қайтадан текширади, уни самарадорлигини, шунингдек раҳбарият томонидан тақдим қилинаётган маълумотларнинг ҳаққонийлик даражасини баҳолайди ва аудиторлик ҳисоботида тегишли ёзувни ёзиб қўяди.

Хўжалик юритувчи субъектнинг меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилишини текширишда аудитор, шунингдек Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2001 йил 31 майдаги 49-сонли буйруғи билан тасдиқланган, «Молиявий ҳисоботларни бузиб кўрсатишлар аниқланганда аудиторлик ташкилотининг ҳаракатлари» номли Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолияти миллий стандартига(24-сонли АФМС) амал қилиши шарт (Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2001 йил 30 июнда 1045-сон билан рўйхатга олинган, Ўзбекистон Республикасининг вазирликлари, давлат қўмиталари ва идораларининг меъерий ҳужжатлари бюллетени, 2001 йил, 12-сон).

#### **2.4. Меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилинмаганлиги тўғрисидаги маълумотларнинг аудитор томонидан маълум қилиниши.**

Аудиторлик ташкилоти меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик оқибатида келиб чиқиши мумкин бўлган жарима санкциялари, мулкдан ундириш хавфи ёхуд хўжалик юритувчи субъектнинг фаолиятини тўхтатиш мумкин бўлган ҳолатлар аниқланганда, бу тўғрида дарҳол раҳбариятга ёки хўжалик юритувчи субъектнинг юқори бошқарув органига ёзма равишда маълум қилиши керак.



Хўжалик юритувчи субъект томонидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаганлиги бўйича аниқланган, молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлигига таъсир кўрсатадиган ҳолатлар аудиторлик ҳисоботида акс эттирилиши керак.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик ҳисоботида хўжалик юритувчи субъект томонидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаганлиги тўғрисидаги фикрини билдирар экан, уни қуйидагича баён қилади: «бизнинг фикримизча ушбу вазиятда хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарияти (персонали, ходимлари) \_\_\_\_\_ Қонуннинг (Низомнинг, Ўйриқноманинг ва бошқаларнинг \_\_\_\_\_ -моддасига (бандига, қисмига ва бошқаларга) риоя этмаган».

Агар хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарияти аудиторлик ташкилоти томонидан бартараф этиш керак, деб ҳисобланган, меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик бўйича аниқланган далиллар юзасидан чоралар кўрмаса, у ҳолда аудиторлик ташкилоти салбий аудиторлик хулосасини тузади.

Агар аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатувчи, хўжалик юритувчи субъект томонидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик ҳолатлари мавжуд деган фикрга келса, лекин хўжалик юритувчи субъект тегишли аудиторлик далилларини олишга тўсқинлик қилса, у ҳолда аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосасини тузишдан бош тортади.

### **Назорат учун саволлар:**

1. Хўжалик юритувчи субъект томонидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатлар талабларига риоя қилмаслик ҳолатлари аниқланганда аудиторлик ташкилоти қандай йул туттади.

2. Хўжалик юритувчи субъект томонидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаганлиги бўйича аниқланган, молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлигига таъсир кўрсатадиган ҳолатлар аудиторнинг қандай ҳужжатларида акс эттирилиши керак.

3. Агар хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарияти аудиторлик ташкилоти томонидан бартараф этиш керак, деб ҳисобланган, меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик бўйича аниқланган далиллар юзасидан чоралар кўрмаса, у ҳолда аудиторлик ташкилоти қандай аудиторлик хулосасини тузади.

4. Агар аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатувчи, хўжалик юритувчи субъект томонидан меъерий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик ҳолатлари мавжуд деган фикрга келса, лекин хўжалик юритувчи субъект тегишли аудиторлик далилларини олишга тўсқинлик қилса, у ҳолда аудиторлик ташкилоти нима қилиши керак.

### **3 МАВЗУ. АУДИТОР ИШИНING СИФАТИНИ НАЗОРАТ ҚИЛИШ.**

### **3.1 Стандартнинг мақсади ва фаолият соҳаси. Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш тушунчаси.**

5-сонли АФМС нинг мақсади аудиторлар ишларининг сифати устида назорат меъёрларини аниқлаш ва белгилашдан иборат.

Мазкур стандарт талаблари, бевосита тавсия тавсифига эга деб кўрсатилган қоидаларидан ташқари, расмий аудиторлик хулосаси тузишни назарда тутадиган аудитор ўтказишда барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Мазкур стандарт талаблари, натижалари бўйича расмий аудиторлик хулосаси тузишни назарда тутмайдиган аудиторлик текширувларни ўтказиш чоғида, ҳамда профессионал хизматлар (консалтинг хизматлари) кўрсатишда тавсия тавсифига эга бўлади. Муайян топшириқларни бажариш чоғида ушбу стандартнинг мажбурий талабларидан четга чиқиш ҳолларини аудиторлик ташкилоти ўзининг иш ҳужжатларида ва аудит ёки профессионал хизматлар учун буюртма берган хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига тақдим қилинадиган ёзма ҳисоботда қайд қилиши шарт.

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш аудит ўтказиш ва профессионал хизмат кўрсатиш чоғида аудит стандартлари ва Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини тартибга соладиган бошқа меъёрий ҳужжатлар талабларига риоя қилинишини текшириш учун қўлланиладиган ташкилий тадбирлар, услублар ва амаллар тизимидан иборат.

Ҳар бир аудиторлик ташкилоти ишлар сифати устидан назорат ўрнатиш принциплари ва қоидалари, ҳамда уларни қўллаш амалларини ишлаб чиқиши ва қабул қилиши лозим. Бу аудит жараёнида умумқабул қилинган текширув стандартлари билан қарама-келиб чиқмаслиги учун зарур.

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш бир нечта шаклларда амалга оширилади:

Асосий аудиторнинг ўз ёрдамчилари ишларини назорат қилиши.

Аудиторлик ташкилотининг аудитор иши устидан назорати.

Ташқи назорат.

### **3.2. Асосий аудиторнинг ўз ёрдамчилари ишларини назорат қилиши. Аудиторлик ташкилотларининг аудитор иши устидан назорати.**

Асосий аудитор аудит ўтказиш жараёнида ёрдамчилар томонидан бажариладиган ишларни доимий равишда назорат қилиб ва йўналтириб туриши лозим.

Аудитор ёрдамчиси деганда профессионаллик даражаси бўйича асосий аудитордан фарқ қиладиган ходим тушунилади.

Асосий аудиторнинг ёрдамчисидан фарқи, у аудитнинг бажарилиши учун тўлиқ жавобгардир.

Ёрдамчиларга иш топширилаётганида, улар жавобгарликлари ва бажаришлари лозим бўлган ишларнинг мақсадлари тўғрисида, хўжалик юритувчи субъект фаолияти ва аудиторлик амалларининг моҳияти, ўтказиш

вақти ва миқёсига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган, ҳисоб ва аудитга оид муаммолар ҳақида тегишли тарзда тушунтиришлар берилиши лозим.

**Аудиторлик ташкилотларининг аудитор иши устидан назорати.**  
Аудиторлик ташкилотининг аудитор иши устидан назорати қуйидагилар орқали амалга оширилади:

Мижоз-корхонада аудит ўтказиш умумий режаси ва дастурининг асосланганлигини муҳокама қилиш ва текшириш;

Ташкилий-ахлоқий аудиторлик принципларига (хусусан, миждоз-корхонага профессионал хизмат кўрсатган (маслаҳат берган ёки унинг бухгалтерлик ҳисобини йўлга қўйган) аудитор, яна ўша корхонани текширишга юборилмаслиги ва ш.ў.) қатъий риоя қилиниши;

Асосий аудитор томонидан текширув ўтказилиб, аудиторлик хулосаси берилганидан сўнг аудиторлик ташкилотининг бошқа аудитори томонидан миждоз-корхона ҳисоботининг ишончилигини қайтадан, миждоз учун бепул, текширувдан ўтказиш.

Ташқи назорат

Ташқи назорат амалдаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга мувофиқ давлат органлари томонидан амалга оширилади.

### **3.3. Аудитор ишлари сифатини назорат қилишининг йўналишлари.**

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш иккита асосий йўналишга эга:

Айрим аудиторлик текширувларини назорат қилиш.

Сифатни умумий назорат қилиш.

Айрим аудиторлик текширувларини назорат қилиш қуйидаги тушунчаларни ўз ичига олади:

Ваколатларни бериш:

- аудиторларнинг мустақиллигини, профессионаллигини ва компетентлигини таъминлаш;

- аудиторлар учун зарур ҳисобланган фаолият эркинликларини таъминлаш;

- аудитнинг ёзма дастуридан фойдаланиши.

Назорат:

- аудиторлар ишларининг жорий назоратини таъминлаш;

- тегишли тарзда (адекват) иш тутиш учун хўжалик юритувчи субъект бухгалтерлик ҳисобининг энг муаммоли масалаларини билиш.

Текшириш:

- аудиторлар томонидан бажарилган барча ишларни, улар бажарилишининг стандартларга мувофиқлиги, ҳужжатларнинг етарлилиги ва аудиторлик текширувлар мақсадига эришишни таъминлаш учун текшириш.

Аудит сифатини умумий назорат қилиш қуйидаги элементларнинг мавжудлигига таянади:

Мустақиллик.

Қоида ва амаллар барча даражадаги хизматчиларнинг мустақиллиги сақланганлиги ҳақида асосланган ишончни таъминлаши лозим.

Ушбу талабни бажариши учун аудиторлик ташкилоти йилда бир марта ўз мижозларининг рўйхатини тарқатиши ва ўз хизматчиларидан мустақиллик тўғрисидаги аризани имзолашларини талаб қилиши мумкин.

Хизматчиларга топшириқлар.

Қоидалар ва амаллар ишларнинг махсус тайёргарлик ва тажрибага эга шахслар томонидан бажарилиши ҳақида асосланган ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу талабни бажариш учун аудиторлик ташкилоти ўз ишларини олдиндан, ўз хизматчилари учун тегишли топшириқларни белгилай оладиган қилиб режалаштирилиши керак.

Маслаҳатлар.

Қоида ва амаллар аудиторлик ташкилотларининг хизматчилари техник масалалар бўйича билимдон ва обрўли кишилардан ёрдам олишга интилаётганлигига асосли ишончни таъминлаши лозим. Ушбу талабни бажариш учун аудиторлик ташкилоти муайян шахсларни аудит, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисобот, солиққа тортиш ва консултация хизматлари каби соҳаларда аудиторлик ташкилотининг эксперти қилиб тайинлаши мумкин.

Назорат.

Қоида ва амаллар аудиторлик ташкилотининг жорий фаолияти унда ўрнатилган сифат стандартларига жавоб бериши ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Аудиторлик ташкилотининг назорат амалларини ўрнатиши учун жавобгарлиги аудит ўтказувчи, режалаштириш ва контракт бўйича муайян мажбуриятларни бажарувчи шахслар жавобгарлигидан алоҳида ажратилган. Ушбу назорат талабини бажариш учун аудиторлик ташкилоти барча иш ҳужжатларини, ҳисоботларини талаб қилиши ва текшириш учун тегишли назорат қилувчи ва техник ходимларга тақдим қилиши мумкин.

Ишга ёллаш.

Қоида ва амаллар, ишга ёлланаётган хизматчилар малакали мутахассислар эканлиги ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу назорат талабини бажариш учун аудиторлик ташкилоти малакавий талабларнинг энг кам даражасини ўрнатиши мумкин (масалан, бухгалтерия ёзувларини бухгалтерия ихтисослиги бўйича билим даражаси яхши, ўртача ёки ўртача бўлган коллеж битирувчиси юритиши мумкин).

Профессионаллик даражасини ошириш.

Қоида ва амаллар аудиторлик ташкилотининг хизматчилари ўз хизмат мажбуриятларини бажаришлари учун етарли билимларга эгаллиги ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу талабларни бажариш учун аудиторлик ташкилоти профессионал таълимни давом эттириш учун шароит яратиш ва ўз малакасини оширишни хоҳловчи хизматчиларга ёрдам кўрсатиши мумкин.

Лавозимини кўтариш.

Қоида ва амаллар хизмати бўйича кўтарилиётган ходимларнинг янги лавозим эгаллашлари мумкин эканлиги ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу талабни бажариш учун ходимларни, улар

томонидан ҳар гал мажбуриятларини бажарганларидан сўнги баҳолаш ва уларнинг лавозимини энг бўлмаганда йилда бир марта кўтаришга маслаҳат бериш зарур.

Мижозларнинг маъқуллиги ва улар билан муносабатларнинг давомийлиги.

Қоида ва амаллар аудиторлик ташкилоти раҳбарияти виждонини йўқотган хўжалик юритувчи субъект билан боғлиқ қолмаслиги ҳақида асосий ишончни таъминлашлари лозим. Аудиторлик ташкилотининг ушбу талабни бажариш учун бўлғуси мижоз билан иш олиб борган тафтишчи, банк ходими, юрист ва бошқа шахслардан маълумот олиши керак.

Текшириб (назорат ўтказиб) туриш.

Қоидалар ва амаллар аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш самарали ўтказилаётганлиги ҳақида асосли ишончни таъминлашлари лозим. Ушбу талабни бажариш учун ҳар бир хизматчининг мажбуриятларини танлаш, ушбу мажбуриятларни бажариш билан боғлиқ бўлган, бошқа ҳамкорлар ёки хизматчилар томонидан ўтказилган бўлиши лозим. Маъмурий ишлар ва ходимлар юритадиган ишларни ҳам назорат асосида текширилиши зарур. Аудиторлик ташкилоти томонидан назорат қилиб туриш натижаларини ҳужжатлар билан тасдиқлайдиган тавсиялар билдириши керак. Ҳужжатлар шакли ва ҳажми аудиторлик ташкилотининг катта-кичиклиги, фаолият кўрсатувчи бўлимлар сони, фаолият тавсифи ва бошқа омилларга боғлиқ.

Ҳамкор ёки ҳамкорлар, хўжалик юритувчи субъект ҳажмига кўра, мазкур аудиторлик ташкилотида амал қилаётган, сифат устидан назорат қилиш тизимининг самарадорлиги учун жавобгар бўлишлари лозим. Бундан мақсад бундай назоратнинг қоида ва амаллари, вазифалар тақсимооти ҳамда кўрсатилган қоида ва амаллар билан хизматчиларни хабардор қилиш амалиёти ва аввалгидек аниқлашдан ўз вазифаларига қанчалик жавоб беришини ўз вақтида аниқлашдан иборатдир.

### **3.4. Назорат қоидалари ва амалларини белгилаш.**

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларининг тавсифи ва миқёслари қуйидаги шарт-шароитларга боғлиқ:

Аудиторлик ташкилоти хизматчилари ва функционал бўлинмаларининг мустақиллик даражасига;

Амалий фаолият моҳиятига, унинг : очик акциядорлик жамиятлари аудити; ёпиқ акциядорлик жамиятлари аудити; бухгалтерия ҳисоби ва хўжалик фаолияти таҳлили соҳасидаги хизматлар; фойда солиғининг ҳажмини аниқлашга доир хизматлар; ўзаро аудит ўтказиш бўйича мажбуриятлар каби компонентларини эътиборга олган ҳолда;

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларини ишлаб чиқиш ва қўллаш билан боғлиқ бўлган, олинган фойдага нисбатан харажатлар даражасига.

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларини ўрнатишда аудиторлик ташкилоти томонидан қуйидагилар амалга оширилиши зарур:

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва усулларини амалга ошириш бўйича малакали хизматчилар ўртасида вазифаларини тақсимлаш;

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амалларини хизматчилар эътиборига етказиш;

Қоидалар ва амаллар, уларни қўллаш услубларига ва хизматчиларга етказиш амалиётига олдингидай мос келиш-келмаслигини аниқлаш учун аудитор ишлари сифатини назорат қилиш тизимининг самарадорлигини текшириш.

Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қоидалари ва амаллари ёзма шаклда ифодаланган бўлиши шарт эмас. Улар ходимларни ишга қабул қилишда оғзаки етказилиши ва аудиторлик ташкилотининг умумий мажлисида йилда бир марта такрорланиши мумкин.

Айни пайтда аудиторлик ташкилоти ўз қоидалари ва амалларини ҳужжатлар билан мустаҳкамлаши тавсия қилинади. Ҳужжатлаштириш турлари ва ҳажми, энг аввало аудиторлик ташкилотининг ҳажми ва унинг фаолияти хусусиятига боғлиқ.

#### **Назорат учун саволлар**

1. Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш қандай шаклларда амалга оширилади.

2. Аудиторлик ишининг сифатини ким назорат қилади?

3. Аудиторлик ишининг сифатини ташқи назорати ким томонидан амалга оширилади.

4. Аудит сифатини умумий назорат қилиш қандай элементларнинг мавжудлигига таянади.

5. Аудиторлик ташкилотининг назорат амалларини ўрнатиши учун жавобгарлиги қандай белгиланган.

#### **4-МАВЗУ. РЕЖАЛАШТИРИШ, МУХИМЛИК ВА АУДИТОРЛИК ТАВАККАЛЧИЛИГИ.**

##### **4.1. Аудитни режалаштиришнинг асослари ва аудит текшируви технологияси**

Ҳўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи аудитини режалаштириш пайтида аудиторлик ташкилотлари томонидан қўлланиладиган меъёрларни белгилаш 3- сонли АФМС нинг мақсади ҳисобланади.

Қуйидагилар стандартнинг вазифаларидир:

Аудитни режалаштириш дастлабки босқичининг баёни;

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш тамойилларини шакллантириш;

Аудит умумий режаси ва дастурини тайёрлаш ҳамда тузиш тартибининг баёни.

Аудиторлик соҳасининг иқтисодиётнинг турли тармоқларида фаолият юритаётган корхоналар, нодавлат ва нотижорат ташкилотлар билан иш олиб бориши аудитор фақатгина ўз соҳаси доирасида чегараланиб қолмаган ҳолда, иқтисодиёт, сиёсат, спорт ва бошқа бир қатор соҳалардаги сўнгги янгиликлардан ҳам доимий хабардор бўлиб боришини тақазо этади. Албатта, аудитор учун бухгалтерия, аудит, солиқ соҳаларда юқори малакали мутахассис бўлиш доимо енг асосий талаб ҳисобланади.

Аммо, аудитор фаолияти биринчи навбатда тижорат фаолиятидир, яъни аудитор даромад олиш мақсадида ишлайди. Даромадни еса мижоз келтиради. Мижозлар сони чекланган. Демак соҳада кучли рақобат мавжуд. Рақобатда фақатгина юқори сифатли хизмат кўрсатувчи фирмалар емас, балки мижоз билан яқин муносабатларни ўрната олган фирмалар ғолиб бўлади. Бу муносабатларни ўрнатиш учун еса юқорида келтирилган соҳалардан хабардор бўлиш катта ахамиятга ега бўлиши мумкин.

Яхши муносабатлар фақатгина янги мижозни жалб етиш учун емас, балки у билан кейинчалик ҳам муносабатларни сақлаб қолиш ва аудит текширувини ўтказиш жараёнида юзага келиши мумкин бўлган мунозараларни самарали хал етиш учун ҳам хизмат қилади.

Аудиторлар бўлажак мижозни кўр-кўрона танлаб, текширувни шу куннинг ўзида бошлаб юбормайдилар. Аудитор дастлаб корхона билан яқиндан танишади ва бу корхона билан муносабат олиб бориш қанчалик мақсадга мувофиқлигини аниқлайди. Аудиторлик фирмаси мижозга хизмат кўрсатиш асосли деган хулосага келса, аудит текширувни дастлаб режалаштиришдан бошлайди.

**Аудитда режалаштириш** - аудит текширувининг мақсадни аниқ белгилаб олиш ва шу мақсадга олиб борувчи йўллари ишлаб чиқишдир. Режалаштириш жараёнида аудиторлик ташкилоти томонидан аудит текширувининг вақти, хажми ва текширув кетма-кетлиги белгиланади. Самарали режалаштиришни амалга ошириш учун аудитор, текширувни ўтказишдан олдин, бўлажак мижоз корхонанинг ўзи билан танишиши ва унинг фаолият турини ўрганиши лозим. Умумий аудит режаси мижоз ҳақидаги дастлабки иқтисодий – молиявий маълумотларга асосланади.

Умумий аудит режасини ишлаб чиқиш жараёнида аудиторлик фирмаси мижознинг ички назорат тизимининг самарадорлигини ўрганади ва баҳолайди. Ички назорат тизими мижоз бухгалтерия тизими нотўғри маълумот тақдим етаётганидан мижоз раҳбариятини ўз вақтида хабардор етган ва бу маълумотларни тўғри шаклда тақдим етилишини таъминлаган тақдирда самарали ҳисобланади. Аудитни режалаштириш жараёнида муҳимлик ва аудит rischi ҳам муҳим рол ўйнайди. Ички назорат тизимини ўрганиш учун аудитор етарли миқдордаги аудит далилларини тўплаши лозим. Муҳимлик, аудит rischi, ички назорат тизими ва аудит далиллари ҳақида батафсилроқ кейинги бўлим ва бобларда тўхталиб ўтамыз.

Аудит текширувини беъвосита бошладан олдин катта аудитор текширувнинг ташкилий режасини тайёрлайди. Ушбу режада куйидаги масалалар кўрилади:

- мижоз молия-хўжалик фаолиятининг айнан қайси сохаларини аудит текширувидан ўтказиш;
- аудит текшируви гурухининг таркиби;
- аудит текширувидан ўтаётган сохаларга аудиторларни уларнинг малака ва тажрибаларидан келиб чиққан ҳолда тақсимлаш;
- аудиторлар гуруҳи қайси тур стандартлар, йўриқномалар ёки ҳужжатлар билан танишиб чиқиши;
- аудит текширувининг ҳар бир босқичи учун ажратилиши лозим бўлган вақт ҳажми;
- аудит текширувининг умумий вақти;
- аудит текширувида қатнашаётган ҳар бир ходимни ўз мажбуриятлари ва вазифалари, шунингдек, мижоз фаолияти билан таништириш.

Режалаштиришнинг асосий қисми текширувни бошладан олдин ишлаб чиқилсада, у бутун текширув мобайнида давом этади. Текширув давомида бирор муаммо юзага келган вақтда аудитор унга жавоб бериш мақсадида янги ёки қўшимча режа ишлаб чиқади. Умуман олганда, режалаштириш жараёни мижозда аудит текширувини ўтказишга қарор қилинган даврдан то аудиторлик ҳулосасини беришгача бўлган давар мобайнида давом этади.

Аудит соҳаси юқори рақобатли тармоқ. Бу тармоқда кўплаб фирмалар фаолият юритадилар ва улар ўртасида янги мижозни жалб етиш учун катта рақобат мавжуд. Аммо ҳар қандай аудиторлик фирмасининг асосий меҳнат маҳсули, унинг молиявий ахборотлар юзасидан ишончни таъминлай олиши ҳисобланади. Аудиторлик фирмаси фирибгарлик ёки бошқа турдаги қонунбузарлик билан шуғулланувчи мижоз билан ҳеч қандай муносабат қилмаслиги лозим. Чунки, мижоз-корхонанинг қонунбузарлик ҳаракатига нисбатан жиноий иш қўзғатилганда, аудиторлик фирмаси ҳам судда жавобгар сифатида қатнашиши лозим бўлиши мумкин.

Бунинг олдини олиш мақсадида, янги мижозни қабул қилишдан олдин, аудиторлик фирмаси шу мижозни ҳар тарафлама батафсил ўрганиб чиқиши керак. Бунда корхонанинг молиявий тарихи, корхона раҳбарияти ва акциядорлари ҳақида маълумот тўпланиши лозим. Сабаби, ёмон ёки ёмонлашиб бораётган молиявий ҳолатга ега мижоз ўз актив ва даромадларини ноқонуний тарзда ошириб, мажбурият ва харажатларини еса камайтириб кўрсатишга ҳаракат қилиши мумкин.

Ривожланган давлатларда мустақил аудитор режалаштириш жараёнини **аудит қўмитаси** аъзолари билан суҳбатдан бошлайди. Аудит қўмитасини хорижда кўпгина йирик корхоналар ўз бухгалтерия тизими ва молиявий ҳисобот жараёни устидан назорат олиб бориш мақсадида директорлар кенгаши таркибида мажбурий тарзда ташкил этадилар. Аудит қўмитаси



корхона ички аудиторлари ва ташқи мустақил аудиторлар билан муносабатни боғловчи бўғин ҳисобланади.

Аудит қўмитасига одатда учтадан бештагача бўлган ва корхонада ходим ҳам, рахбар ҳам ҳисобланмайдиган ташқи шахслар жалб етилади. Аудит қўмитаси аъзоларининг рахбар емасликлари мустақил аудиторлар учун аудит текшируви натижаларини еркин муҳокама қилиш имконини беради. Аудит текшируви натижасида ички назорат тизимида камчиликлар аниқланган бўлиши, БХМСларни қўллаш борасида рахбарият билан мунозарага борилган бўлиши, ёки рахбариятнинг фирибгарлик фаолияти ошқор бўлган бўлиши мумкин. Бу масалада корхона рахбарияти билан музокара олиб боргандан, корхона рахбари ҳам, ходими ҳам ҳисобланмайдиган аудит қўмитаси аъзолари билан музокара олиб борган афзалроқдир.

Аудит текширувини режалаштириш жараёнида аввалги аудитор билан мулоқот ҳам муҳим ўрин тутаяди. Бўлажак миждоз ҳақида енг самарали ахборот манбааларидан бири шу корхонанинг аввалги аудитори ҳисобланади. **Кейинги аудиторнинг иши аввалги аудитор** билан мулоқот ва унинг ишчи қоғозларини ўрганиб чиқиш орқали анча енгиллашиши мумкин. Бу мулоқот натижасида кейинги аудитор миждоз ҳақида умумий ва хусусий маълумот олиши, миждоз ички назорат тизими ҳақида тасаввур ҳосил қилиши ва миждоз молиявий ҳисоботлари элементларининг йил бошига салдолари тўғрилигига ишонч ҳосил қилиши мумкин.

Баъзи ҳолларда миждознинг аввалги аудиторни алмаштиришига олиб келган сабаб, миждоз ва аудитор ўртасида бухгалтерия стандартларини қўллаш бўйича мунозаранинг келиб чиққанлиги бўлиши мумкин. Шу сабаб кейинги аудитор текширувни бошлашдан олдин миждознинг аввалги аудитори билан мулоқот қилиши лозим. Бу мулоқот саволлар кўринишида бўлиши керак. Саволлар асосида кейинги аудитор, аввалги аудитор ва миждоз ўртасида низо келтириб чиқарган бухгалтерия тамоилларини аниқлаши, миждоз рахбариятининг қанчалик ҳалол иш олиб боришини ўрганиши, миждознинг аввалги аудиторни алмаштиришига сабабларни аниқлаши керак. Шунинг асосида еса кейинги аудитор миждоз билан иш олиб боришнинг қанчалик мақсадга мувофиқлигини белгилайди. Аввалги аудитор билан мулоқот катта ахамиятга ега. Халқаро амалиёт шуни кўрсатмоқдаки, жиноий иш кўзғатилган корхоналарнинг асосий қисми яқин ўтмишда ўз аудиторларини ўзгартирганлар. Фонд бозори юқори ривожланган бир қатор давлатларда, шу фонд биржасида ўз акцияларини сотишлари учун корхоналар ўз аудиторларини ўзгартирсалар, бунинг сабабини кўрсатувчи махсус ҳужжат тўлдирадilar.

Аммо аввалги аудитор билан муносабатлар ҳам ўз-ўзидан бўлавермайди. Чунки, аудитор текширув ўтказиш жараёнида миждоз ҳақида олган маълумотни шу миждознинг рухсатисиз учинчи тарафга еълон қилиши аудиторлик етикасига зид амалиётдир. Шу сабаб, кейинги аудитор миждоздан, аввалги аудиторга ўзи билан мулоқот қилиши учун иждозат олиб бериши

лозим. Бундай ижозатни ола олмаган ҳолда, кейинги аудитор текширувни ўтказиш масаласини чуқур ўйлаб кўриши керак бўлади.

Кейинги аудитор учун мижоз ҳақида қўшимча қимматли маълумотни бошқа учинчи шахслар ҳам тақдим етишлари мумкин. Мисол учун, мижознинг молиявий тарихига оид маълумотни мижоз банки, мижознинг юридик тарихи ва ҳозирги ҳолати ҳақидаги маълумотни мижоз юристлари беришлари мумкин.

Мижоз молиявий ҳисоботларининг ҳаққоний маълумотларни акс еттириши юзасидан ўз профессионал фикрини билдиришдан аввал аудитор шу мижознинг фаолияти билан яқиндан танишиши лозим.

Бунда аудитор мижознинг ташкилий тузилмаси, ҳисоб сиёсати, устав капитали, ишлаб чиқариладиган маҳсулотлар, кўрсатиладиган хизматлар, ишлаб чиқариш услублари ва бошқа элементлар юзасидан батафсил маълумот олиши керак. Қўшимча равишда, давлатнинг мижоз фаолият юритаётган тармоққа таъсир ўтказувчи иқтисодий сиёсати, технологик ўзгаришлар, шу тармоққа хос бўлган бухгалтерия стандартлари ва шу каби бошқа омиллар ҳақида ҳам тасаввур ҳосил қилиши зарур. Бу келтириб ўтилган омиллар билан яқиндан танилмаган ҳолда аудитор мижоз томонидан қўлланилган бухгалтерия стандартлари ва тахминларнинг қанчалик мақсадга мувофиқлигини ҳаққоний баҳолай олмаслиги мумкин.

Бунда аудитор учун енг самарали ахборот манбаи бўлиб мижознинг аввалги йиллардаги молиявий ҳисоботлари, мижоз фаолият юритаётган тармоққа оид статистик маълумотлар, акциядорларга топширилган турли кўринишдаги ҳисоботлар ҳисобланади. Шунингдек, катта аудитор ва мижоз раҳбарияти ўртасидаги мулоқот чоғида ҳам корхона тарихига, ҳажмига, фаолият турига, бухгалтерия ва ички назорат тизимига оид кўпгина маълумотлар олиниши мумкин.

Аудит текширувини режалаштириш жараёнида тахлилий амалиёт ҳам катта аҳамиятга эга. Корхонанинг жорий йилга оид молиявий ҳисобот кўрсаткичларини фоиз ва нисбат кўринишида аввалги йилги ҳисоботлар, статистик ва бюджет кўрсаткичлари билан солиштириш тахлилий амалоёт дейилади. Тахлилий амалиётлар “Тахлилий амаллар” деб номланган 13 – АФМС (Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан 03.09.1999 йил № 814 сон билан рўйхатга олинган)га асосан қўлланилади. Режалаштириш мақсадларида қўлланилганда, тахлилий амалиётлар аудитор учун мижоз молиявий фаолиятининг хусусиятларини ўрганиш имконини беради. Шунингдек, сезиларли ўзгаришлар юзага келганда, хато салдога эга бўлган счётларни аниқлаш мумкин бўлади. Бундай ҳолда аудитор, текширув жараёнида айнан шу муаммоли нуқталарга катта еътибор қаратиш орқали, юқори сифатли аудит текширувини ўтказиши мумкин бўлади. Демак, тахлилий амалоётлар аудитни режалаштириш жараёнининг енг муҳим бўғинларидан бири бўлмоғи лозим.

Аудит текширувини самарали режалаштириш учун аудитор томонидан мижознинг ишлаб чиқариш нуқталари ва идораларига ташриф буюрилиши ҳам зарурий амалиёт ҳисобланади. Бу жараёнда аудитор мижознинг ишлаб

чиқариш жараёни, асосий ишлаб чиқариладиган махсулотлари ва махсулотларнинг ташқи таъсирдан қанчалик химоялангани билан танишиши мумкин бўлади. Ушбу вазиятда аудитор еҳтимолӣ муаммоли ҳолатларга еътибор қаратиши лозим. Мисол учун, тайёр махсулот ва хом-ашёлар устида йиғилиб қолган чанг ҳам шу махсулот ва хом-ашёларнинг яроқсиз ҳолга келиб қолганидан дарак бериши мумкин. Корхона омборига ташриф буюрган чоғда аудитор омбор ва унда сақланаётган тайёр махсулот, товарлар ва хом-ашё хажми билан шахсан танишиши ва бунинг асосида уларни инвентаризациядан ўтказиш учун зарур бўлган ходимларнинг сонини тахминан белгилаши мумкин бўлади.

Шунингдек, аудитор ташриф чоғида корхонада хом-ашёни қабул қилиш, уни ишлаб чиқаришга бериш ва махсулотларни юклаб жўнатиш жараёнида қандай ички хужжатлар қўлланилиши билан танишиши мумкин. Бу хужжатлар аудиторга корхона ички назорат тизимини баҳолаш учун зарурдир.

Корхона бошқарув идораларига ташриф жараёнида аудитор корхона ташкилий тузилмасининг амалиёт билан қанчалик мос келаётгани, тузилмада учрайдиган раҳбарият вакиллари билан шахсан танишиши мумкин.

Юқоридаги босқичларда аудитор томонидан мижозга оид тўпланган умумий ва нисбатан ўзгармас маълумотлар **доимий файлларда** сақланади.

Аудиторлар мижозга терговчи сифатида емас, балки ижобий, конструктив характерга ега маслаҳатчи сифатида ёндошадилар. Режалаштириш жараёнида мижоз билан учрашув ўтказиш, текширув жараёнидаги тушунмовчиликларнинг олдини олишда катта аҳамиятга ега. Учрашувда аудит текширувининг тури, мақсади ва кўлами юзасидан суҳбат олиб борилиши лозим. Бу жараёнда аудитор ва мижознинг асосий диққат еътибори хизмат ҳақида бўлсада, етика нуқтаи назаридан, бу аудитор учун енг муҳим масала еканлиги мижоз олдида кўринмаслиги лозим.

Текширув бошладан аввал, аудит текширувининг кўлами ва йўналиши, шунингдек, бухгалтерия ёзувларининг ҳолати юзасидан мижоз билан ўтказиладиган учрашув аудит текширувини режалаштириш жараёнидаги енг муҳим қадамлардан бири ҳисобланади. Акс ҳолда, аудитор текширувни бошлаши арафасида мижознинг йил якуни олдидан амалга оширган операциялари ҳисобга олинмаган, молиявий натижалар тўлиқ якунига етказиламаган бўлиши мумкин. Операцияларнинг натижаларини бухгалтерия тизимида қайд етиш ва молиявий ҳисоботларни тузиш еса аудиторнинг вазифаси емас.

Аудитор текширувнинг бошланғич даврида амалга ошириши лозим бўлган енг муҳим вазифалардан бири, мижоз бухгалтерия счётларининг йил бошига салдоларининг тўғрилигига ишонч ҳосил қилишдан иборат. Мисол учун, асосий воситалар ва номоддий активлар ескиришининг ва маъмурий харажатларнинг асосли еканлигини ўрганиш учун, аудитор мижознинг асосий воситалар ва номоддий активларининг йил бошига салдоларининг тўғри еканлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Бунда аудитор мижоздан бошланғич салдоларнинг тўғрилигини исботловчи далилларни сўраши керак.

Баъзи ҳолларда, бундай далилларнинг келтирилмаслиги, аудиторнинг баланс хисоботи ва молиявий натижалар тўғрисидаги хисобот бўйича ўз фикрини баён етишдан бош тортишига олиб келиши мумкин.

Шундай вазиятда, агар мижоз аввалги йилда, ўз ишининг сифати юзасидан катта обрўга ега аудиторлик фирмаси томонидан текширувдан ўтган бўлса, шу фирманинг аудиторлик хисоботи ва хулосаси мижознинг енг асосли далили сифатида хизмат қилиши мумкин. Бунинг аудитор учун ахамияти шундаки, счётларнинг йил бошидаги салдоларини минимал даражада текшириш етарли бўлиши мумкин. Акс ҳолда, аудитор бу йилги счётларни текширишдан олдин корхонанинг аввалги йилдаги счётлари айланмаси ва салдосини текшириши лозим бўлади. Бу еса аудиторлик текшируви вақтининг чўзилишига ва мос равишда текширив ҳақининг ошиб боришига олиб келади. Шу сабаб, корхона учун доимий равишда аудит текширувидан ўтиш, бир неч йилда бир маротаба текширувдан ўтишдан кўра анча арзонроққа тушиши мумкин.

Аудит текширувини режалаштиришнинг якунида аудит текшируви учун хизмат ҳақи масаласи ҳам кўриб чиқилиши лозим. Мижоз аудитордан биринчи навбатда, аудит текширувини бошлашдан аввал, бу хизмат мижоз учун тахминан қанчага тушиши билан қизиқади. Аудитор томонидан бу саволга жавоб берилишидан аввал, аудит текширувини якуналаш учун сарфланиши кутилаётган вақт миқдори айтиб ўтилиши ва асосланиши керак.

Хар бир аудиторлик фирмаси текширув учун ҳақни ҳисоблаб чиқишдан олдин қўйидаги босқични амалга оширади:

1. ўз ходимларини иш тажрибаси ва малакасига асосан гуруҳларга ажратган ҳолда, шу гуруҳларнинг хар бири учун соатбай ҳақ бегиланади;

2. хар бир гуруҳ сарфлаши кутилаётган соат миқдорини шу гуруҳ учун белгиланган соатбай ҳаққа кўпайтирилади;

3. кўпайтмага фирма текширув юзасидан амалга ошириши керак бўлган беъвосита ва билвосита харажатларни қоплаш ва даромад олиш учун зарурий миқдордаги кўшилиши лозим бўлган қийматни аниқлайди.

Аудит текшируви ҳақи мижозни қониқтирса, мижоз хизмат ҳақини тўлайди ва аудит текшируви бошланади.

Аммо бу ҳақ фақатгина тахминий миқдордир. Текширув жараёнида турли кутилмаган вазиятларнинг юзага келиши хизмат ҳақининг яна ҳам ошишига олиб келиши мумкин. Аммо хар қандай вазиятда ҳам, аудитор енг тежамкор йўлни танлаши лозим, яъни хизмат ҳақи мижоз учун имкон даражасида минимал миқдордаги харажат бўлиши керак. Бунинг натижасида, мижоз – аудитор муносабатлари келгусида ҳам мустаҳкам сақланиб қоллиниши таъминланади.

Аудиторлик фирмаларида белгиланган соатбай хизмат ҳақи турли фирмаларда турлича. Соатбай хизмат ҳақини белгилашда асосий меъзон, аудиторлик фирмасининг жамоатчилик орасидаги обрў-еътиборидир. Мисол учун, ривожланган давлатларда “Катта тўртлик” ка кирувчи фирмаларнинг хизмат ҳақи йирик корхоналар учун миллионлаб АҚШ долларига тушгани

холда, кичик маҳаллий ёки минтақавий фирмаларда бу миқдор анча кичик суммани ташкил этади.

Албатта бу ҳақнинг барчаси текширувни ўтказган аудиторлар ўртасида тақсимланмайди. Хизмат ҳақининг тахминан 40% шу мақсадларда ишлатилади. Қолган қисм еса фирманинг маъмурий харажатларини қоплаш ва партнёрларга даромад тариқасида тақдим етилади.

Мижоз билан текширувни ўтказишдан олдинги учрашувда кўрилиши лозим бўлган масалалардан яна бири, мијоз ходимлари аудит текширувини ўтказиш учун қандай хизмат кўрсатиши мумкинлигини келишишдан иборат. Аввал таъкидланганидек, мијоз ходимлари, аввало, транзит ва баланс счётларнинг айланмаси ва салдосини тўғри хисоблаган ва ёпган бўлишлари керак. Шунингдек, кўпгина аудит ишчи қоғозлари ҳам улар томонидан тайёрланиши ва натижада аудитор вақтини тежаган холда, хизмат ҳақини қисқартириши мумкин бўлади. Бунда аудитор мијоз ходимларига сарлавҳа кўйилган махсус қоғозларга айнан қандай маълумотлар киритилиши лозимлигини тушунтириши керак. Бундай ишчи қоғозларга **Мижоз томонидан тайёрланган (МТТ)** деган белги ва шу қоғозни текширган аудиторнинг исми, шарифи кўйилиши лозим. Мижоз томонидан бажарилиши мумкин бўлган ишлар қаторига, корхона счётлари асосида ишчи қоғоз тайёрлаш, унда зарурий коррективкаларни кўрсатиш, хисобдан чиқарилган дебиторлик қарзларини таҳлил етиш, йил давомида кўшилган ва хисобдан чиқарилган асосий воситалар рўйхатини тузиш кабиларни киритиш мумкин.

#### **4.2. Аудиторнинг мијоз олдидаги мажбурият хати ва аудит текширувини ўтказиш бўйича шартнома**

Аудит хизмати ташкилий – ҳуқуқий ва мулкчилик шаклидан қатъий назар исталган иқтисодий субъектга ва унинг бўлимлари, уюшмалари, филиалларига кўрсатилиши мумкин. Бу вазиятда иқтисодий субъектлар аудит текширувини ўтказувчи аудиторлик фирмасини мустақил равишда ўзлари танлайдилар. Корхона ўз талабларига жавоб берувчи аудиторлик фирмасини танлагач, шу фирма раҳбарияти номига қуйидагича кўринишдаги расмий таклиф – хат йўллайди.

**Аудит текширувини ўтказиш бўйича**

**ТАКЛИФ – ХАТ**

**Корхона бланкаси**

**Аудиторлик фирмасининг расмий номи,  
фирма раҳбарининг фамилияси, исми, шарифи**

(Корхона номи) рахбарияти (бошқаруви, мулкдорлари, акциядорлари) корохнага (аудит текшируви қамраши лозим бўлган давр) учун (аудиторлик фирмаси номи) дан аудит хизматини кўрсатишни сўрайди.

Аудиторлик хизмат ҳақининг тўлиқ тўланишини кафолатлаймиз.

**(Корхона рахбарининг фамилияси, исми, шарифи)**

**(Имзо)**

**(Корхона бош бухгалтерининг фамилияси, исми, шарифи)**

**(Имзо)**

Ушбу таклифни олгач аудиторлик фирмаси мижоз корхона рахбарияти ёки вакили билан учрашув ўтказди. Ушбу учрашув давомида амалга оширилиши кутилаётган аудит текширувининг кўлами, тури, йўналиши, мижоз ходимлари томонидан бажарилиши лозим бўлган ишлар рўйхати, текширувни ўтказиш учун белгиланган вақт ва хизмат ҳақига оид масалалар муҳокама етилади.

Хизмат ҳақи масаласини муҳокама қилишда аудитор мижозни “чўчитиб” юбормаслиги лозим. Шундагини аудитор – мижоз муносабатлар узоқ муддатли болади. Хозирда республикамизда аудит хизмати ҳақини баҳолашнинг қуйидаги услулари қўлланилмоқда:

- аккорда тўлов;
- вақтбай тўлов;
- ишбай тўлов;
- натижалар бўйича тўлов;
- аралаш тўлов.

**Аккорд тўловда** – аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисидаги шартномада тўлов суммаси текширув бошланмасдан олдин белгиланади ва қайд етилади. Натижада, текширув учун қанча вақт сарфланиши, қанча иш бажарилишидан қатъий назар аудитор фақат дастлаб белгиланган суммани олади. Айрим аудиторлик фирмалари ушбу суммани мижознинг молиявий имкониятлари ёки бошқа меъзонларга асосан еркин белгилайдилар.

**Вақтбай тўлов** – барча давлатларда аудиторлик хизматлари бозорида энг кенг тарқалган тўлов туридир. Ушбу тўлов турида аудит текшируви ҳақи аудиторлар текширув учун сарфлаган жами соатга асосан аниқланади. Агар кўзда тутилмаган вазиятлар натижасида меҳнат сарфи хажми кўпайса, ишлар қиймати ҳам мутанносиб равишда ошиб боради. Вақтбай тўлов аудиторнинг бир соат (кун) иш вақтининг баҳолалишига асосланади ва аудитор малакасига ҳам боғлиқ.

**Ишбай тўлов** – ҳар бир операция, молиявий ҳисоботлар элементларини текшириш учун бажарилган иш хажми асосида белгиланади.

**Натижалар бўйича тўлов** – аудитор кўрсатилган хизматлар учун олдиндан қийматни белгиламайди, тўлов миқдорини еса бухгалтерия ҳисобини юритиш, ҳужжатларни расмийлаштириш, солиқларни тўлаш ва бошқаларда аниқланган хатолар ва ноаниқликлардан миждоз учун иқтисод қилган молиявий ресурслардан улуш сифатида берилади.

**Аралаш тўлов** – юқорида қайд етилган тўлов турлари ташкил топган. Масалан, шартномада умумий қиймати белгиланган (аккорд) ва шунга қўшимча, иқтисод қилинган сумма, кўзда тутилмаган вазиятлардан келиб чиқадиган ресурслардан маълум фоиз киритилади.

Учрашув якунида барча ташкилий масалалар миждоз ва аудитор ўртасида ижобий ҳал етилса аудитор текширув ўтказишга розилигини **маждурият хати** орқли расмий равишда билдиради. Бу хат миждоз раҳбарияти номига йўлланади. Маждурият хатининг бош мақсади текширилиши кутилаётган корхона ва аудиторлик ташкилотининг маждурият ва вазифаларини белгилаб беришдан иборат.

Маждурият хати ўзида қуйидаги маълумотларни акс еттириши лозим:

- аудит текширувининг объекти;
- аудиторга тақдим етилган маълумотларнинг тўғри бўлиши юзасидан миждоз раҳбариятининг маждурияти;
- миждоз фаолиятига оид маълумотларни тижорат сирини сифатида сақлаш юзасидан аудитор маждурияти;
- аудитор томонидан қўлланиладиган қонун – ҳужжатлар;
- текширув жараёнида хатоликларнинг аниқланмай қолиши мумкинлиги.

Аудитор ўз ихтиёрига кўра ушбу хатга қўшимча тарзда қуйидаги маълумотларни киритиши мумкин:

- ўтказиладиган аудит текширувининг қисқача режаси;
- текширув учун зарур бўлган маълумотларни ёзма тарзда тақдим етиш бўйича сўров;
- текширув ҳақини тўлаш тартиби ва шакли;
- зарурат бўлганда ташқи экспертлар хизматидан фойдаланиш зарурлиги;
- аввалги аудит текширувини ишчи қоғозларидан фойдаланиш бўйича маҳсус келишув.

Одатда маждурият хати барча аудиторлик фирмалари томонидан ягона стандарт шаклда тайёрланади. Бу ҳужжатда миждоз корхона ўз зиммасига олиши лозим бўлган вазифалар ҳам келтирилади. Мисол учун: молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ ва тўғри маълумотни акс еттиришини, аудиторга барча зарурий ҳужжатларнинг етказиб берилишини, дебитор ва кредитор каби учинчи тарафга маълумотнома жўнатиш имконини яратиб беришни ва аудиторлик ташкилотига миждоз корхона томонидан беъвосита ва билвосита босим ўтказилмаслигини таъминлаши лозим.

Такрорий аудит текшируви ўтказилиши даврида еса аудитор томонидан янги мажбурият хати тузилмаслиги ва аввалги йил мажбурият хатидан фойдаланилиши мумкин.

Мажбурият хати мижоз томонидан қабул қилинган аудит текширувини ўтказиш бўйича шартнома тузилади ва бу шартнома буюртмачи корхона ва аудиторлик фирмаси раҳбарлари томонидан имзоланади. Шартнома имзоланган даврдан еътиборан аудит текширувига беъвосита киришилади.

Ушбу шартномага мувофиқ ижрочи – аудитор мижозга хизмат кўрсатиш мажбуриятини, мижоз еса бу хизмат учун келишилган маблағни тўлаш мажбуриятини ўз зиммасига олади. Шартномада томонларнинг ҳуқуқлари, вазифалари ва мажбуриятлари аниқ баён этилиши керак.

Амалиётда мижоз аудитордан доимо ижобий хулоса олишни истайди. Аммо баъзи ҳолларда мижознинг бухгалтерия тизими, молиявий маълумотлари талаб даражасида ишончли емаслиги аудиторга бундай хулоса беришга йўл қўймайди. Натижада, текширув якунида мижоз ва аудитор ўртасида тушунмовчиликлар, низолар келиб чиқиши мумкин. Шунинг еътиборига олган ҳолда, аудитор шартномада қайси ҳолларда ижобий хулоса бера олмаслиги ёки умуман хулоса беришнинг имкони бўламслигини аниқ кўрсатиб ўтиши керак.

Шартнома тузиш даврида муҳим масалалардан яна бири аудит текширувининг ҳақини белгилаш ҳисобланади. Бунинг учун аудитор томонидан текширув хажми, зарурий вақт хажми ва аудит rischi ҳолисона баҳоланиши керак. Шу омиллар асосида аудитор хизмат ҳақини белгилаши мумкин.

Шартномада хизмат ҳақи масаласи кўрилганда, шу бандга, текширув ҳақининг камида 50% ини олдиндан тўлаш шартининг киритилиши мақсадга мувофиқ. Бунинг натижасида аудитор текширув жараёнида мижоздан молиявий жихатдан мустақил бўлади.

Текширув жараёнида аудиторга мижоз фаолиятига доир кўплаб маълумотлар керак бўлади. Шартномада мижоз томонидан бундай маълумотлар аудиторга керак бўлган вақтда тўлиқ хажмда ва тезкор тарзда етказиб берилиши мажбурияти мижоз раҳбарияти зиммасига юклатилганлиги тўғрисидаги маълумот ҳам акс еттирилиши керак.

### **4.3. Муҳимлик, аудит rischi ва аудит стратегияси**

Хўжалик юритувчи субъект аудитини ўтказиш давомида пайдо бўладиган аудитда жиддийлик даражасини баҳолаш масалалари бўйича аудиторлик ташкилотининг ҳатти-ҳаракатларини белгилаш 9 сонли АФМС нинг мақсадидир.

Қуйидагилар стандартнинг вазифалари ҳисобланади:

Аудитда жиддийлик даражаси тушунчасини белгилаш ва уни ҳисоблаш тартиби.

Аудитда риск тушунчаси ва унинг асосий таркибий қисмларини белгилаш.



Ана шу тушунчалардан аудитни амалга ошириш давомида фойдаланиб, аудиторлик ташкилотлари риоя қилишлари шарт бўлган ягона талабларни таърифлаш.

Аудит режасини ишлаб чиқиш жараёнида аудитор томонидан еътибор қаратилиши лозим бўлган яна бир муҳим масала, **муҳимлик** ва **аудит рисқи** даражасини белгилаб олишдир. Муҳимликни сонда ифодалаш аудитор учун текширув кўламини белгилашда ёрдам беради.

Бухгалтерия аниқ ҳисоб – китобга асосланган соҳа бўлсада, унда тахминлар, фаразлар кўп қўлланилади. Мисол учун асосий воситаларга ескириш ҳисоблаш мақсадида шу асосий воситанинг иқтисодий фойда келтирадиган даврини белгилашда ҳам шундай тахминлардан фойдаланилади. Бунинг натижасида бухгалтерияда баъзи хатоликлар юзага келиши, молиявий маълумотлар корхонада содир етилган операциялар натижаларини тўғри акс еттирмаётган бўлиши, бир сўз билан айтганда, бухгалтерия маълумотлари хато бўлиши мумкин. Аудиторлар бу хатоликларни икки гуруҳга бўладилар: (1) муҳим (катта) хатоликлар; (2) муҳим бўлмаган (кичик) хатоликлар.

Аудитор текширувни юқори сифатли, шу билан бирга миждоз учун енг арзон қийматда ўтказиш мақсадида хатоликлар ичидан фақатагина муҳим ҳисобланганларини танлаб олади ва текширади.

“Жиддийлик ва аудиторлик рисқи” номли № 9 АФМС (Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан 03.09.1999 йил № 813 сон билан рўйхатга олинган)га асосан **муҳимлик** – молиявий ҳисоботдаги хатонинг ушбу ҳисоботдан малакали фойдаланувчи унга асосан тўғри хулосалар чиқариши ва тўғри қарорлар қабул қилишига моненьлик қиладиган чегарадир.

Муҳим бўлмаган (кичик) хатоликларнинг аудитор томонидан текширилмаслигига сабаб (1) бу хатоликлар жуда кичик ва молиявий ҳисобот маълумотларидан фойдаланувчилар қарорига хар қандай вазиятда ҳам жиддий таъсир етмайди; (2) кичик хатоликларнинг сабабини аниқлаш ва тўғирлаш учун кўп вақт ва маблағ талаб етилади; (3) бу хатоларнинг сабабини аниқлаш ва тўғирлаш учун сарфланган вақт натижасида молиявий ҳисоботларни топшириш муддатлари ўтиб кетиши мумкин.

Аудитор молиявий ҳисоботлар юзасидан ўз ижобий хулосасини бераётганда бу ҳисоботларда нотўғри маълумотлар борлигини билади, аммо бу хатоликлар молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар қарорига сезиларли даражада таъсир етмайди деб ҳисоблайди. Қарорга таъсир етиши мумкин бўлган хар қандай хатолик еса аудитор томонидан батафсил текшириб чиқилиши керак.

Хозирда аудиторликнинг халқаро амалиётида ҳам, республикамизда ҳам муҳимликнинг сонда ифодаланган ягона кўрсаткичи белгиланган емас. Чунки, бу кўрсаткич хар бир корхонанинг хусусияти, хажмига боғлиқ. Аммо муҳимлик кўрсаткичи масаласида аудиторлар томонидан умумқабул қилинган фикр шундан иборатки, молиявий ҳисоботларда келтирилган кўрсаткичларда 5% гача хатолик муҳим деб ҳисобланмаслиги мумкин, аммо бу хатолик 10 % дан ошганда муҳим ҳисобланади ва аудитор томонидан

текширилиши керак. Шунингдек, мухимликни белгилашда қуйида келтирилган омиллар ҳам еътиборга олинади.

**Хатоликнинг мутлақ (абсолют) катталиги.** Мутлақ хатоликнинг хажми бошқа омилларнинг қандай бўлишидан қатъий назар доимо мухим бўлади. Мисол учун, 10 млн. сўм миқдоридаги хатолик корхонанинг хажми, хусусиятидан қатъий назар доимо мухим.

**Хатоликнинг нисбий катталиги.** Бу баҳолаш еҳтимолий хатоликнинг бирор асос кўрсаткичга нисбатан солиштирилишини ва шунинг асосида хатоликнинг мухим ёки мухим емаслигини аниқлашни назарда тутати. Аммо, бу вазиятда шу асос кўрсаткични белгилаб олиш мураккаб масала хисобланади.

Мисол учун, молиявий натижалар тўғрисидаги хисоботда 100.000 сўмлик хато мухим бўлгани холда, баланс хисоботи учун мухим бўлмаслиги мумкин. Хисоботнинг ўзида ҳам, бу сумма унинг қайсидир элементи учун мухим, бошқаси учун еса ундай бўлмаслиги мумкин. Аммо, молиявий хисоботлар ўзаро боғлиқ бўлганлиги сабабли, аудитор шу хисоботларнинг хар бири учун умумий мухим бўлган суммани топиши мақсадга мувофиқ.

**Молиявий хисобот элементининг моҳияти.** Бу омил мухимликни белгилашда катта аҳамиятга ега. Баланс хисоботидаги ликвид активлар (пул ва пул эквивалентлари) счётлари бўйича хатолик бошқа узок муддатли активлар счётларидаги хатоликларга нисбатан мухим хисобланади. Бунга сабаб бу счётларнинг мутлақ ёки нисбий катталигида емас, балки бу счётларга нисбатан ноқонуний операцияларни амалга ошириш еҳтимоли юқорилигидадир.

**Кумулятив (йиғилиб борувчи) таъсир.** Аудитор мухим бўлмаган хатоликларни еътибордан четда қолдираётганда шуни инобатга олиши керакки, бу аҳамиятсиз хатоликлар йиғилганда ҳосил бўладиган сумма умумий молиявий хисоботга нисбатан мухим (аҳамиятли) бўлиши мумкин. Мисол учун, баланс хисоботининг 100.000 сўмлик хатога ега бўлган 10 та элементини аҳамиятсиз деб хисобласак, кейин бу аҳамиятсиз суммаларни қўшсак, 1.000.000 сўм ҳосил бўлади. Бу кўрсаткич еса молиявий хисоботларга нисбатан мухим бўлиши мумкин.

Аудитда мухимликни белгилашнинг қуйидаги икки услубияти мавжуд:

1. **Индуктив услуб** – молиявий хисоботнинг хар бир элементи бўйича алоҳида равишда мухим бўлган кўрсаткични аниқлаш ва бу кўрсаткичларни қўшиш орқали умумий мухимлик кўрсаткичини ҳосил қилишни назарда тутати. Аммо, бу услубиятни амалиётда қўллашда еҳтиёткорлик билан ёндошиш зарур. Чунки, бу услуб алоҳида олинган мухимлик кўрсаткичларини умумийлаштиради ва олинган натижа молиявий хисоботнинг бир элементи бўйича мухим бўлмасида, бошқа элементга нисбатан мухим бўлиши мумкин.

2. **Дедуктив услуб** – бутун молиявий хисобот ёки унинг асосий бўлимлари бўйича умумий мухимлик кўрсаткичини аниқлаш ва бу кўрсаткични молиявий хисоботларни ташкил етувчи элементлар ўртасида тақсимлаб юборишни назарда тутати.

Аудитда муҳимлик кўрсаткичини белгилашда бирор асос кўрсаткичлардан фойдаланиш мақсадга мувофиқ. Мисол учун, баланс ҳисоботи ёки молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботнинг суммаси ёки баланс ҳисоботининг бирор гуруҳининг умумий суммаси. Бу кўрсаткичлар жорий йил молиявий ҳисоботларидан олиниши ёки жорий ва аввалги йил кўрсаткичларини умумийлаштириш натижасида белгиланиши мумкин.

Халқаро амлиётда муҳимлик кўрсаткичини белгилашда дедуктив услуб қўлланилади ва муҳимлик қуйидаги уч босқичда янгидан аниқланади:

1. режалаштириш жараёнида;
2. аудит текширувини ўтказиш жараёнида;
3. аудиторлик хулосасини тайёрлаш жараёнида.

Биринчи босқичда аудитор ўз малакаси ва молиявий ҳисоботларнинг дастлабки таҳлили асосида қабул қилиниши мумкин бўлган ва молиявий маълумотлардан фойдаланувчиларнинг қарорига таъсир етмайдиган хатоликнинг 6 - 1 жадвалдаги каби енг юқори ва қуйи чегараларини белгилайди. Минимал чегарадан паст бўлган хатоликлар муҳим бўлмаган хатоликлар ҳисобланади. Максимал кўрсаткичдан юқори бўлган хатоликлар еса муҳим хатоликлар бўлади. Хатолик максимал ва минимал кўрсаткичлар орасида бўлса, аудитор бу хатоликни муҳим бўлган ёки муҳим бўлмаган хатолик қаторига киритиш учун таҳлилий мулоҳазани қўллаши керак.

**Аудит rischi** – аудитор томонидан, муҳим хатоликларга ега бўлган молиявий ҳисоботлар юзасидан, билмаган ҳолда нотўғри (тесқари) хулоса берилиши rischiдир. Бошқача қилиб айтганда, молиявий ҳисоботларда муҳим хатоликлар мавжуд, аммо текширув жараёнида аудитор томонидан уларнинг аниқланмаслик хавфи.

Аудит режасини ишлаб чиқиш жараёнида аудитор аудит rischiга таъсир етувчи омилларни аниқлаши лозим. Қуйида молиявий ҳисоботларда муҳим хатоликлар мавжуд бўлиши мумкинлигини кўрсатувчи омиллар рўйхати келтирилган:

### **Бошқарувда**

- Бошқарув ва молиявий қарорлар фақат биргина шахс томонидан қабул қилиниши;
- Раҳбарият ўзи учун жуда юқори маош белгилаганлиги;
- Раҳбариятнинг корхона фаолият юритувчи тармоқдаги обрў-еътибори паст даражадалиги;
- Раҳбарият келгуси даромадларга ниҳоятда катта еътибор қаратганлиги.

### **Фаолиятда**

- Корхонанинг ўз тармғидаги бошқа корхоналарга нисбатан шубҳали даражада юқори даромад кўрсаткичларига еғалиги;
- Иқтисодий омилларнинг (инфляция, фоиз ставкалари, ишсизлик ва бошқалар) операцион фаолиятга юқори даражада таъсирчанлиги;

- Ташкилотда сифатли бошқарув назоратининг йўлга қўйилмаганлиги сабабли бошқарувнинг тарқоқлиги;
- Корхона ўз фаолиятини яқин келажакда тўхташи мумкинлигини кўрсатувчи ички ва ташқи омилларнинг мавжудлиги.

### **Мижоз бухгалтериясида**

- Бухгалтерия нуқтаи назаридан мураккаб операциялар кўплаб амалга оширилганлиги;
- Аввалги йиллардаги молиявий хисоботларда муҳим хатоликлар аниқланганлиги;
- Мижоз аввалги йилларда аудит текширувидан ўтмаганлиги;
- Мижоз раҳбарияти янги аудиторга аввалги йилларда аудит текширувини ўтказган аудитор билан мулоқот учун ижозат бермаслиги.

Халқаро амалиётда аудит рискинни баҳолашнинг қуйидаги икки усули мавжуд:

1. интуитив;
2. ҳисоблаш.

**Интуитив услубда** аудит рисқи текширувни режалаштириш жараёнида аудиторнинг тажрибаси ва миждоз фаолияти билан яқиндан танишиши, ҳамда миждоз раҳбарияти ва бухгалтерия хизмати ходимлари билан оғзаки суҳбат олиб бориш асосида умумий молиявий хисоботлар ёки уларнинг асосий гуруҳлари бўйича аниқланади. Аммо аудит рискинни баҳолаш мақсадида интуитив услубни фақатгина кичик корхоналарга нисбатан қўллаш мумкин. Шу сабаб ушбу услуб халқаро амалиётда қўлланилмайди.

**Ҳисоблаш услубида** аудит рисқи қуйида келтирилган нисбий катталикларнинг махсус факторли модели асосида баҳоланади:

$$\text{Аудит рисқи} = \text{ДР} \times \text{НР} \times \text{АР}$$

Ушбу моделда:

ДР – доимий рисқ;

НР – назорат рисқи;

АР – аниқланмаслик рисқи.

**Доимий рисқ** – бирор сўтга нисбатан ҳеч қандай ички назорат тизимининг ўрнатилмаганлиги сабабли шу сўтда муҳим хатоликнинг юзага келиш рисқи.

**Назорат рисқи** – бирор сўтга нисбатан ички назорат тизими ўрнатилган бўлса ҳамки, шу назорат тизимининг сифатли ишламаганлиги сабабли сўтда муҳим хатоликнинг юзага келиши рисқи.

**Аниқланмаслик рисқи** – аудитор текширувни ўтказгач, аслида муҳим хатоликларга ега сўтларга нисбатан, билмаган холда, иждобий хулоса бериб юбориши рисқи.

Аудитор текширувни режалаштириш жараёнида бу рисқларни ўрганиши, баҳолаши ва тегишли ишчи қоғозларда хужжатлаштириши лозим.

Аудиторлик rischi даражаси  $0 < AP < 1$  нисбатда ифодаланиши мумкин. Бунда 0 кўрсаткич аудиторнинг молиявий хисоботларга нисбатан ҳеч қандай хатолик йўқлигига ишончи комиллигини билдиради. Аммо аудит riskининг мутлақо мавжуд бўлмаслиги мумкин эмас.

Еътибор берсак, аниқланмаслик rischi беъвосита аудитор текширувига боғлиқ бўлсада, доимий ва назорат riskлари мижоз билан боғлиқ. Аудит текширувини режалаштириш жараёнида аудитор молиявий хисоботлардаги ҳар бир муҳим элементга нисбатан доимий ва назорат riskини баҳолаши, бунинг асосида еса аниқланмаслик rischi даражасини максимал қисқартириш учун зарур бўлган текширув ҳажмини белгилаши лозим. Бунинг натижасида, аудиторнинг, молиявий хисоботларда келтирилган маълумотлар корхонанинг ҳақиқатдаги молиявий ҳолати ва операцияларининг натижалари билан мос тушиши юзасидан берган ҳулосасини асослаш учун умумий аудит riskини минимал миқдорга тушириш имконияти юзага келади.

Мисол учун, аудитор мижознинг дебиторлик қарзларига нисбатан назорат riskи юқори деб баҳоласа, дебиторлик қарзлари бўйича текширув кўламини кенгайтиради ва бунинг натижасида, аниқланмаслик riskи даражаси қисқариши орқали умумий аудит riskи камайтирилиши мумкин.

Аудит riskини минималлаштириш учун аудитор аввало доимий riskни ўрганиши ва унга таъсир етувчи омилларни аниқлаши лозим. Бу омиллар қаторига ташкилот фаолиятининг ўзига хос хусусиятлари; раҳбариятнинг ҳалоллиги; олдинги аудит текшируви натижалари; мижоз фаолиятига хос бўлмаган операцияларнинг амалга оширилиши; раҳбарият ва ходимлар ўртасидаги ўзаро муносабат ва бошқалар киради.

Ушбу омилларнинг доимий riskка салбий таъсири бўлмаган тақдирда ҳам доимий riskни 50 % деб белгилаш мақсадга мувофиқ. Доимий riskнинг юқори бўлишига олиб келувчи омиллар мавжуд бўлган тақдирда ушбу кўрсаткични 100 % деб қабул қилиш тавсия етилади.

Доимий riskни баҳолагач аудитор мижознинг ҳар бир операциялари бўйича назорат riskини баҳолаши лозим. Бу мақсадда, аудитор томонидан: мижоз раҳбариятининг корхонада самарали ички назорат тизимини ташкил етишга муносабати; ички назорат тизимининг тузилиши ва корхона ички аудиторларининг малакаси, бўлимларга нисбатан мустақиллиги аниқланади.

Назорат riskи текширувдан олдин 100% деб баҳоланади ва аудитор томонидан назорат riskини пасайтириш учун асос бўлувчи далиллар тўплангач ушбу кўрсаткич 100% дан пасайтириб борилади.

Доимий ва назорат riskи юзасидан баҳолашни амалга оширгач аудитор аниқланмаслик riskини баҳолашни бажаради ва шунинг асосида тўпланиши лозим бўлган далиллар ҳажми белгиланади.

Аудиторлар режалаштириш ва текширув жараёнида алоҳида еътибор қаратиши лозим бўлган яна бир муҳим масала, мижоз томонидан хисобланган бухгалтерия тахминлари хисобланади. Бунда аудитор, мижоз қанчалик консерватизм тамоилига амал қилган ҳолда иш олиб борганини ўрганиши лозим.

Мисол учун, ноаниқлик шароитида, мижоз актив ва даромаднинг, мавжуд вариантлар ичидаги енг кам, мажбурият ва харажатларнинг еса енг юқори миқдорини танлаши керак. Бундай тахминларни белгилаш мижоз мажбурияти ҳисобланади ва улар одатда тахмин қўлланилмаган счётларга нисбатан муҳим ҳатоликларга анча сезувчан бўлади. Бухгалтерия тахминлари юзасидан текширув ўтказиш жараёнида аудитор

1. барча зарурий тахминлар мижоз томонидан ишлаб чиқилганини;
2. бу тахминлар асосли эканлигини;
3. тахминлар ҳисобга тўғри олинганини ва зарурат бўлса иловаларда тўлиқ келтирилганини текшириши лозим.

Барча зарурий тахминлар ишлаб чиқилганини ва ҳисобга тўғри олинганини текшириш учун аудитордан мижоз фаолият юритаётган тармоқ ва БХМС билан яқиндан таниш бўлиш талаб етилади. Тахминларнинг асосли эканлигини ўрганиш учун еса қуйидагилардан бири ёки бир нечтасини танлаш мумкин:

1. мижоз томонидан бундай турдаги тахминларни ишлаб чиқиш босқичининг ҳар бирини алоҳида ўрганиш;
2. тахминни аудиторнинг ўзи мустақил равишда ишлаб чиқиши ва ҳосил бўлган миқдорни мижоз томонидан чиқарилган миқдор билан солиштириш;
3. ушбу тахминлар асосида содир бўлган натижаларни таҳлил қилиш.

Мижоз томонидан тахминларнинг қўлланилиши аудитор текширувини мураккаб-лаштириб бораверади. Маълум бир тахминларнинг қанчалик асосли эканлигини ўрганиш учун аудитор операцияларнинг хусусиятидан келиб чиққан ҳолда иш тутиши лозим.

Аудит rischi муҳимлик кўрсаткичига ҳам боғлиқ. Бу икки кўрсаткич ўртасида тескари боғлиқлик мавжуд:

1. муҳимлик даражаси қанчалик юқори бўлса, умумий аудит rischi шунчалик паст бўлади;
2. муҳимлик даражаси қанчалик паст бўлса, умумий аудит rischi шунчалик юқори бўлади.

Режалштириш жараёнида муҳимлик кўрсаткичи ва аудит riskини баҳолашни амалага оширгач аудитор текширув стратегиясини ишлаб чиқиши лозим. **Аудит стратегияси** – текширувнинг якуний мақсадига мижоз учун енг кам харажатга тушадиган, аммо ҳар тарафлама сифатли текширув ўтказиш орқали еришишдир. Самарали ва асосли аудит стратегиясини ишлаб чиқиш аудитордан, мижоз фаолият юритаётган тармоқ билан яқиндан таниш бўлишни ва аудит соҳасида чуқур малакага ега бўлишни талаб етади. Йирик мижоз учун аудит стратегияси одатда аудиторлик фирмаси партнёри ёки менежери томонидан, ўрта ёки кичик мижоз учун еса катта аудитор томонидан ишлаб чиқилиши мумкин. Сўнги вазиятда, катта аудитор ишлаган стратегия менежер томонидан ўрганилади.

Текширув стратегиясида аудит текшируви услубиятлари тўғрисидаги маълумотлар ҳам ёритилиши мумкин. Ушбу услубиятларни белгилаш жараёнида аудиторга, мижознинг бухгалтерия маълумотларини

тизимлаштирилган асосда хисобга олинishi жуда қўл келади. Маълумотларни тизимлаштирилган холда хисобга олишда (1) операциялар бошланғич хисоб хужжатларида қайд етилади; (2) бу хужжатлардаги маълумотлар журналларда умумлаштирилади; (3) журанал маълумотлари тегишли счётлар дебити ва кредитига киритилади; (4) йил якунида счётлар баланси асосида молиявий хисоботлар тайёрланади.

Ушбу жараёнга еътибор билан қарасак, маълумотларни текшириш учун аниқ йўналиш мавжуд. Бу йўналиш корхона иштирокида йил давомида содир бўлаётган минглаб операцияларни якуний молиявий хисоботлар кўрсаткичалари билан боғлайди.

Аудитор учун бу йўналишдаги маълумотлар оқимини текширишнинг икки хил услубияти мавжуд:

1. аудитор маълум операцияларни дастлабки хисоб хужжатларида қайд етилишидан то молиявий хисоботларга киритилгунига қадар жараённи ўрганиб чиқиши мумкин. Бунинг натижасида аудитор, барча операциялар тўғри ва тўлиқ хисобга олинганига ишонч ҳосил қилади;

2. аудитор якуний маълумотларни уларни дастлаб акс еттирган хисоб хужжатлари йўналиши томон ўрганиб чиқиши мумкин. Бунда, молиявий хисоботларнинг турли элементларида келтирилган маълумотларни текширишда счётлар, счётлардан журналлар, улардан еса дастлабки хисоб хужжатлари томон йўналиш танланиши мумкин. Шу асосида аудитор, молиявий хисоботда келтирилган маълумотлар асосли, ҳақиқатдан ҳам содир етилган операциялар натижаси еканлигига ишонч ҳосил қилади.

Келтирилган йўналишларнинг ҳар иккиси ҳам аудитор учун катта аҳамиятга ега бўлсада, улар аудиторнинг молиявий хисоботлар юзасидан ўз профессионал фикрини билдириши учун етарли асос бўла олмайди. Демак аудитор бошқа учинчи тарафдан ҳам далилий хужжат ва маълумотларни тўплаши лозим.

Аудит текширувидан аввалги йилларда ўтган миждоз учун жорий йилда аудит режасини ишлаб чиқиш, аввалги йилларда аудитор кўригидан ўтмаган миждоз учун аудит текширувини режалаштиришга нисбатан анча осон кечади. Жорий йилда аудит текширувини ўтказиш учун жавобгар аудитор аввалги йилда ҳам шу миждоз корхонасида текширув ўтказган бўлиши ва натижада миждоз фаолиятининг турли қирралари билан яқиндан таниш бўлиши мумкин. Шунингдек, аввалги йилда ишлаб чиқилган аудит ишчи қоғозлари жорий йил текширувини режалаштириш учун қимматли маълумотларни бериши мумкин. Мисол учун, аввалги йилда қўлланилган аудит режаси миждоз ҳақида умумий маълумот бериш билан бир қаторда, ўтган текширув аудит стратегиясини батафсил ёритиши мумкин. Аввалги йил аудит дастури еса текшириш ўтказиш учун қўлланилган аудит процедуралари ва улар учун зарур бўлган вақт хажми юзасидан маълумот беради. Шу билан бирга, аввалги йил ишчи қоғозлари жорий йил молиявий хисоботларининг бошланғич салдоларини асослаш учун хизмат қилади.

Аввалги йил аудит ишчи қоғозлари жорий йил аудит текширувини режалаштириш учун катта аҳамиятга ега бўлсада, катта аудитор бу

қоғозларни шунчаки кўчириб олиши керак емас. Чунки, аввалги ва жорий хисобот даври оралиғида мижоз фаолият соҳаси, ташкилий тузилмаси, ички назорат тизими ва бошқаларда муҳим ўзгаришлар юзага келган бўлиши, натижада аввалги йил аудит ишчи қоғозлари жорий йил учун қисман ёки умуман тўғри келмаслиги мумкин.

#### 4.4. Аудит режаси ва аудит дастури

Режалаштириш жараёни **аудит режаси, аудит дастури ва вақт бюджети** каби аудит ишчи қоғозларини ишлаб чиқиш орқали яқунланади. Бу ишчи қоғозлар икки мақсадга хизмат қилади:

1. аудиторнинг белгиланган стандартга асосан ишлаётганлигини асослаш;

2. аудит текширувида қатнашаётган ходимларнинг ишини режалаштириш ва назорат қилиш.

**Аудит режаси** - мижоз фаолият тармоғи ва аудит стратегияси юзасидан аудиторнинг умумий маълумотидир. “Аудитни режалаштириш” деб номланган № 3 АФМСга асосан аудит режасида аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш муддатлари, хисобот ва хулосанини тузишни назарда тутиши шарт. Аудит режасида одатда қуйидагилар тўғрисида батафсил маълумот келтирилган бўлади:

1. мижоз ҳақида умумий маълумот – унинг таркибий тузилиши, фаолият тармоғи;

2. аудитнинг мақсади (акциядорлар таклифи билан ўтказиладиган аудит; махсус мақсадларни кўзлаган аудит ва бошқалар);

3. аудит хизматига қўшимча равишда бошқа турдаги хизматлар (солиқ, консалтинг) ҳам кўрсатилиши кутилаётган бўлса, уларнинг тури ва кўлами;

4. аудит текширувини ўтказиш учун зарурий вақт хажми;

5. мижоз ходимлари томонидан амалга оширилиши лозим бўлган ишлар;

6. аудит текширувида қатнашадиган ходимларга нисбатан талаблар;

7. аудит risksи ва муҳимлик даражаси бўйича маълумот.

Аудит режаси аудит текширувини бошлашдан олдин ишлаб чиқилади. Аммо текширув жараёнида, қутилмаган вазиятларнинг юзага келиши ёки ички назорат тизимининг ҳақиқий ҳолати маълум бўлганда, аудит режасига зарурий ўзгартиришлар киритилиши лозим.

“Аудитни режалаштириш” деб номланган № 3 АФМСнинг 31 бандига кўра **аудит дастури** – аудит режасини ривожлантириш хисобланади ва аудит режасини амалда рўёбга чиқариш учун зарур бўлган аудиторлик амаллар мазмунининг батафсил рўйхатини ўз ичига олади. Аудит дастури молиявий хисоботнинг ҳар бир элементини текшириш учун амалга оширилиши лозим бўлган ишларни ва бунинг учун зарурий вақт хажминини белгиланган ҳолда, бутун аудит текширувининг батафсил лойиҳасини ифодалайди. Текширувнинг ҳар бир босқичи ўз якунига етгач, иш яқунланган



сана, шу ишни нихоясига етказган аудиторнинг исми шарифи ва ҳақиқатда кетган вақт аудит дастурида кўрсатилиши лозим. Шундай қилиб, аудит дастури аудит режасининг янада батафсил кўриниши бўлган ҳолда, текширувни режалаштириш ва уни назорат қилиши учун жуда самарали восита ҳисобланади. Аудит дастури текширувни ўтказиш учун керакли ходимларнинг зарурий сонини кўрсатади ва назоратчиларга текширувнинг ҳар бир босқичини назорат қилиш ва йўналтиришга хизмат қилади. Аудит дастурининг умумий тузилиши 6-2 расм кўринишида бўлади.

Дастурга аудит текшируви юзасидан батафсил йўриқномаларни киритиш текширувнинг зарурий босқичлари еътибордан четда қолиб кетишининг олдини олади. Батафсил ёзма йўриқномаларнинг келтирилиши нисбатан тажрибасиз бўлган аудиторларга, катта аудиторларнинг ортиқча ёрдамисиз ҳам ўз ишини нихоясига етказишига ёрдам беради. Ўз навбатида катта аудиторлар ҳам асосий еътиборни юқори даражадаги тахлилий қобилят ва чуқур мулоҳаза талаб етувчи босқичларга қаратишларига имкон юзага келади.

Аудит режаси текширувнинг якуний мақсадини ифодалайди. Аудит дастури еса шу мақсадларга етиш учун амалга оширилиши лозим бўлган босқичларни кўрсатиб беради.

Ҳар бир аудит текшируви жараёнида, вазиятдан келиб чиқиб, ўзига хос муаммолар юзага келиши мумкин. Ушбу вазиятда текширувга жавобгар шахснинг муҳим вазифаси, айти шу вазиятга мос келувчи аудит процедураларини ишлаб чиқишдан иборат. Аудит текширувини бошлашдан олдин тузилган аудит дастури фақатгина **дастлабки кўринишдаги** дастур ҳисобланади. Мижоз ички назорат тизимининг ҳақиқий ҳолати ва бошқа бир қатор вазиятлар маълум бўлган ҳолда, бу дастурга зарурий ўзгартиришлар киритилиши лозим бўлади.

Сифациз ички назорат тизими сабаб ишончсиз бухгалтерия маълумотларига ёки ички аудит штабига ега бўлмаган корхонада, бундай хусусиятларга ега корхонага нисбатан, кўпроқ хажмдаги текширув ўтказилиши лозим. Баъзан корхонанинг бирор тармоғига нисбатан кучли, қайсидир тармоғи учун еса сифациз ички назорат тизими ўрнатилган бўлади. Ушбу вазиятда, ички назорат тизими талаб даражасида бўлган соҳада аудит текширувининг хажми камайтирилиши, аксинча, сифациз ички назорат тизими мавжуд бўлган тармоқда унинг хажми кўпайтирилиши лозим. Корхоналарда ички назорат тизими сифатининг турли даражадалиги, қўлланилган бухгалтерия услубларининг ҳар хиллиги ва айнан шу корхонага хос бўлган хусусиятдан келиб чиқиб аудит дастурининг тузилиши ўзгариб бораверади. Шу сабаб, аудит дастури, аудит ҳулосасидан фарқли ўлароқ, ягона стандарт шаклга ега емас.

### **Назорат саволлари**

1. Аудиторлик текширувининг режалаштириш ҳачон амалга оширилади.
2. Аудитни режалаштириш нималарни таъминлашга ҳаратилади?

3. Режалаштириш аудит ўтказишнинг нечанчи босқичи ҳисобланади ва у нима учун хизмат килади.

4. Аудитни режалаштириш учун нима асос булиб ҳисобланади.

5. Аудиторлик дастурини назорат воситаларининг қандай кўринишида тузиш керак.

6. Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ишончилигига сезиларли даражада таъсир кўрсатадиган ҳолатлар аудит нима деб эътироф этилади.

7. Ахборотнинг жиддийлиги нималардан иборат ва ана шундай ахборотдан оқилона фойдаланувчининг қарорларига қандай таъсир кўрсатади.

8. Жиддийлик даражаси деганда нима тушунилади ҳамда жиддийлик даражасининг мутлоқ қийматини аниқлашда аудитор асос сифатида қандай кўрсаткичларни қабул қилиши керак.

9. Аудиторлик таваккалчилиги нима ва унинг қандай турлари мавжуд.

10. Ажратиб бўлмайдиган рискни баҳолаш пайтида аудитор нималарга ишонч ҳосил қилиши керак.

11. Назорат rischi хўжалик юритувчи субъектнинг қандай ишончилиқ даражасини тавсифлайди.

## **5 МАВЗУ. ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТ ФАОЛИЯТИ БИЛАН ТАНИШИШ.**

### **5.1. Хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти билан танишиш.**

31 сонли АФМС нинг мақсади аудиторлик текширувига тортилаётган хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишиш тушунчасини аниқлаш, ҳамда бундай танишишнинг аудиторлик ташкилоти учун аҳамиятини асослашдан иборат.

Мазкур стандарт талаблари аудиторлик фаолиятини амалга ошириш чоғида барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Аудиторлик текширувини ўтказиш чоғида аудиторлик ташкилотининг фикрига кўра аудиторлик амалларининг миқёслари, аудиторлик текширувларининг услублари ва муддатлари ёки аудиторлик хулосасининг мазмунига жиддий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган, аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти тўғрисида ҳодисаларни, операцияларни ва иш услубларини аниқлаш ва тушуниш учун етарли ҳажмдаги билимларни олиши ёки эга бўлиши зарур.

Хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишиш ахборотларни тўплаш ва баҳолаш ҳамда текширувнинг барча босқичларида олинган билимларнинг натижаларини аудиторлик далиллари билан таққослайдиган узлуксиз жараён ҳисобланади.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик текширувини ўтказиш тўғрисида қарор қабул қилгунга қадар хўжалик юритувчи субъект тегишли бўлган

тармоқ ҳақида бирламчи маълумотларни тўплаши, ҳамда аудиторлик текшируви ўтказиладиган хўжалик юритувчи субъектнинг мулкчилик шакли, раҳбарияти ва операциялари ҳақида бирламчи маълумотларни олиш мақсадида хўжалик юритувчи субъектнинг таъсис ҳужжатлари ва бухгалтерия ҳисоби ҳужжатлари ва молиявий ҳисоботи билан дастлабки танишуви, ва аудиторлик текшируви ўтказиш учун талаб қилинадиган даражадаги билимларни эгаллаш мумкинлигини аниқлаши зарур.

Аудиторлик текшируви чоғида олдин олинган ахборотлар баҳоланади, аниқлаштирилади, янгиланади ва аудиторлик ташкилотининг хўжалик юритувчи субъект фаолияти тўғрисида қанчалик кўп маълумот олишга қараб тўлдирилади.

Кейинги аудиторлик текширувларида аудиторлик ташкилоти сўнгги текширувдан кейинги содир бўлган ўзгаришларни аниқлашга қаратилган амалларни бажаради. Бунда хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти тўғрисидаги ахборотлар ҳажми ошиб боради ва олдин тўпланган ахборотлар янгиланади ҳамда қайтадан баҳоланади.

Аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъект, унинг фаолиятига таъсир кўрсатадиган умум иқтисодий омиллар ва тармоқ шарт-шароитлари тўғрисидаги маълумотларни қуйидаги манбалардан олиши мумкин:

хўжалик юритувчи субъектнинг фаолиятини тартибга соладиган меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар;

танишиш учун хўжалик юритувчи субъект томонидан тақдим қилинган ҳужжатлар (олдинги аудиторлик ҳисоботлари ва хулосалари, ҳисоб сиёсати, бухгалтерия ҳисобининг ишчи сётлар режаси, лавозим йўриқномалари, инвентаризация маълумотлари ва б.);

хўжалик юритувчи субъект ёки у қарашли бўлган тармоққа алоқадор бўлган нашрлар;

мазкур хўжалик юритувчи субъект ёки у қарашли бўлган тармоқдаги бошқа хўжалик юритувчи субъектлар билан олдинги ишлаш тажрибалари.

Аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишиш мақсадида кўриб чиқиладиган масалаларни профессионал мулоҳазалардан келиб чиққан ҳолда аниқлаши лозим. Бунда ушбу масалалар аудиторлик текширувини самарали ўтказиш мақсадида хўжалик юритувчи субъект фаолияти тўғрисида етарли билимларни олишни таъминлаши лозим.

Хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишиш мақсадида кўриб чиқиладиган масалалар аудиторлик ташкилотининг иш ҳужжатларида акс эттирилади.

Аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти билан танишиш мақсадида ушбу АФМС иловасида келтирилган саволларнинг намунавий рўйхатидан фойдаланиши мумкин.

## **5.2. Яқунловчи қоидалар.**

Хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишиш, унинг фаолияти тўғрисида билимлар мавжудлиги аудиторлик ташкилотига аудиторлик

текширувининг барча босқичларида, олинган билимлар талаб қилинадиган масалалар бўйича ўз мулоҳазасини билдиришга ёрдам беради:

рисklarни баҳолаш ва муаммоларни аниқлаш;

аудиторлик текшируви режаси ва дастурини ишлаб чиқиш;

аудиторлик текширувини самарали ва малакали ўтказиш;

аудиторлик далилларини баҳолаш;

аудиторлик текшируви чоғида вужудга келган масалалар бўйича хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билдиргисини баҳолаш;

хўжалик юритувчи субъект ҳисоб сиёсати ва бухгалтерия ҳисобидан олинган ҳамда молиявий ҳисоботда очиб бериладиган маълумотларнинг мувофиқлигини баҳолаш;

ахборотларнинг мос келмасликларини (хўжалик юритувчи субъект ва (ёки) тармоқ фаолиятига тегишли бўлган чоп этилган маълумотлар ва раҳбар билдиргиси, молиявий ҳисобот ўртасидаги мос келмасликлар) аниқлаш;

аудиторлик текшируви буюртмачисига яхши хизмат кўрсатишни таъминлаш;

### **5.3. Аудиторлик текширувидан ўтказиладиган хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишида кўриб чиқиладиган масалаларнинг намунавий рўйхати.**

Мазкур намунавий рўйхат аудиторлик текширувидан ўтказиладиган хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишишда кўриб чиқилиши мумкин бўлган бир қатор асосий масалаларни ўз ичига олади ва тўлиқ деб ҳисобланмайди.

Умум иқтисодий омиллар:

иқтисодий аҳвол (пасайиш, ўсиш);

молиялаштириш шартлари;

инфляция, валюта ревальвацияси, валюта чеклови.

Хўжалик юритувчи субъект тегишли бўлган тармоқ фаолиятига таъсир кўрсатадиган омиллар:

ҳуқуқий-меъёрий ҳужжатлар;

бозор ва рақобат;

циклли ва мавсумий фаолият;

ишлаб чиқариш технологиясининг аҳволи ва ўзгариши;

ишлаб чиқаришнинг қисқариши ва кенгайиши;

ноқулай вазиятлар (масалан, тармоқ маҳсулотига талабнинг пасайиши, ишлатилмаётган ишлаб чиқариш қувватлари, жиддий баҳо рақобати);

бухгалтерия ҳисобини юритиш услубларининг ўзига хос амалиёти ва унинг билан боғлиқ муаммолар;

экологик талаблар ва улар билан боғлиқ муаммолар;

энерготаяминот ва унинг таннархи;

тармоқнинг молиявий ва статистик кўрсаткичлари.

Хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти:

а) бошқарув ва мулкчилик ҳуқуқининг муҳим белгилари:

мулкчилик шакллари;  
иштирокчилар манфаатлари ва боғлиқ томонлар;  
устав капиталининг тузилмаси;  
ташкилий тузилма;  
вазифалар, келажакдаги фаолиятни белгилаш ва режалаштириш;  
директорлар кенгаши, молия ва ишлаб чиқариш операцияларини бошқарувчилар фаолияти;  
б) бошқарув органлари:  
таркиби;  
айрим шахсларнинг ишчанлик обрўси ва иш тажрибаси;  
ташқи назорат қилувчи органлардан мустақиллиги;  
мажлислар (акциядорлар, иштирокчилар, таъсисчилар) ўтказиш даврийлиги;  
лавозим йўриқномаларининг мавжудлиги;  
профессионал маслаҳатчилар (масалан, юристлар) таркибидаги ўзгаришлар;  
в) фаолият кўрсатаётган раҳбарият:  
иш тажрибаси ва обрўси;  
кадрлар қўнимсизлиги;  
молиявий ходимлар ва уларнинг бошқарувдаги мақоми;  
бухгалтерия ҳисоби бўлинмаларининг кадрлар билан таъминланганлиги;  
бизнес-режалар мавжудлиги ва ишлатилиши;  
раҳбариятнинг ахборот тизими;  
ички назорат функцияси (мавжудлик, сифат).  
г) хўжалик юритувчи субъект фаолияти – маҳсулот, бозор, мол етказиб берувчилар, харидорлар, операциялар, даромадлар, харажатлар:  
фаолият тури (ишлаб чиқариш, савдо ва ҳ.к.);  
ишлаб чиқариш ускуналари, омборлар ва офисларнинг жойлашиши;  
ишлаб чиқариладиган маҳсулот ёки кўрсатиладиган хизмат турлари;  
контракт ва шартномалар бўйича мажбуриятларнинг бажарилиши;  
товар ва хизмат етказиб берувчилар рўйхати;  
асосий фаолият самарадорлигини ошириш, молиявий менежмент, маркетинг ва бошқаларни такомиллаштириш бўйича тадқиқотлар ва ишланмалар;  
товар-моддий заҳиралар (жойлашган ери, миқдори);  
активлар ва мажбуриятларнинг аҳволи;  
молиявий ҳисоботнинг асосий кўрсаткичлари ва тармоқ бўйича статистика маълумотлари;  
хукукий-меъёрий ҳужжатларга риоя қилишнинг аҳволи.

### **Назорат саволлари**

1. Хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишиш, унинг фаолияти тўғрисида билимлар мавжудлиги аудиторлик ташкилотига қандай ёрдам беради?

2. Аудиторлик текширувидан ўтказиладиган хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишида кўриб чиқилиши лозим бўлган қандай вазифалар бор деб ҳисоблайсиз?

3. Аудит текширувидан олдин ХЮС фаолияти билан танишиш тамоилларини ёритинг.

4. ХЮС фаолиятига доир маълумотларни хужжатлаштиришнинг концептуал асосларини бан этинг.

## **6 МАВЗУ. МАЪЛУМОТЛАРНИ ЭЛЕКТРОН ҚАЙТА ИШЛАШ ТИЗИМИДА АУДИТ ТЕКШИРУВИ ВА МАХСУС САВОЛЛАР БЎЙИЧА ТАЙИНЛАНГАН АУДИТ**

### **6.1. Маълумотларни электрон қайта ишлаш тизими моҳияти**

Текшириладиган хўжалик юритувчи субъектда амал қиладиган маълумотларни компьютерда ишлаш (матн давомида-МКИ) тизими шароитида аудит аудит ўтказиш чоғида аудиторлик ташкилотининг амалий ҳаракатларини аниқлаш 11 сонли АФМС нинг мақсади ҳисобланади.

Қуйидагилар стандартнинг вазифалари ҳисобланади:

МКИ тизими шароитларида аудит ўтказишда аудиторлик ташкилотлариолдига қўйиладиган асосий талабларнинг баёни.

Текшириладиган хўжалик юритувчи субъектда фойдаланиладиган МКИ тизимини баҳолаш учун аудиторлик ташкилоти томонидан жалб этилган мутахассисларга нисбатан асосий талабларни белгилаш.

МКИ муҳитида аудитни режалаштиришнинг хусусиятларини таърифи.

МКИ шароитларида аудиторлик рискинни аниқлаш.

МКИ шароитларида бошқарув воситаларини аниқлаш.

Ҳозирги кунда шахсий компьютерлар бошқа кўпгина соҳалардаги каби бухгалтерия маълумотларини электрон қайта ишлаш ва аудит текширувини ўтказишда ҳам кенг қўлланилмоқда.

Шундан келиб чиққан ҳолда бир неча стандартлар ҳам ишлаб чиқилган ва халқаро амалиётда уларнинг асосий иккитаси қўлланилади:

1. компьютерлашган ахборот муҳитида аудит текширувунинг ўтказиш;
2. компьютер воситасида аудит текширувининг ўтказиш услубияти.

*Маълумотларни компьютерда электрон қайта ишлаш* турли гуруҳдаги компьютерларни мижоз корхонада бухгалтерия маълумотларини қайта ишлаш жараёнида қўллашни назарда тутди. Мижоз корхона бу жараёнда компьютерлардан мустақил равишда фойдаланиши ёки учинчи тараф билан шартнома тузиш асосида бу вазифани амалга оширишни учинчи тараф зиммасига юклаши мумкин.

Компютерлар мижоз томонидан корхона молия – хўжалик фаолиятининг барча қирраларини ёки алоҳида бўлимларини ҳисобга олишда фойдаланилади. Маълумотларни электрон қайта ишлаш шароитида аудит текширувининг мақсади ўзгармайди, яъни аудиторнинг, мижоз корхонада бухгалтерия ҳисоби қўлда ёки компьютерда юритилишидан қатъий назар, бош

вазифаси корхона молиявий хисоботлари БХМСга мос тузилганини ва корхона молия – хўжалик фаолияти қонун – ҳужжатларга мос олиб борилганини текшириш ва бунинг юзасидан ўз профессионал фикрини билдиришдан иборат.

Маълумотларни электрон қайта ишлаш шароитида ўтказиладиган аудит текширувининг мақсади ва услубияти ўзгармайди, аммо аудитор томонидан миқдор компьютер воситаларига кенг тартибда мурожаат этиш керак бўлади. Корхоналарда операцияларни текшириш учун бошланғич ҳисоб ҳужжатлари билан бир қаторда маълумотларни электрон сақловчи ва ташувчи воситалар, мисол учун компьютер хотираси ҳам текширилади.

“Маълумотларни компьютерда ишлаш шароитида (МКИ) аудит” номли № 11 АФМС (Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан 23.09.1999 йил № 823 сон билан рўйхатга олинган)нинг 6 бандига кўра, аудиторнинг иқтисодий ахборотларнинг автоматлаштирилган тизимдан фойдаланиладиган хўжалик юритувчи субъектларда бажариладиган ишлар бўйича режалаштириш, таҳлил қилиш, назорат қилиш ва пировардида уларни шарҳлаш ҳамда хулоса чиқариш учун МКИ тизими бўйича билимларни етарли даражада егаллаган бўлиши мақсадга мувофиқ. Маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимида аудит текширувини ўтказиш даврида аудитор компьютерларнинг техник, дастурий ва математик таъминоти ва маълумотларни электрон қайта ишлаш тизими бўйича тасаввурга ега бўлиши керак. Агар аудитор бу талабларга жавоб бермаса аудит текширувини ўтказишдан вос кечиши ёки текширув учун ахборот технологиялари соҳасидаги мутахассисларни жалб этиши керак бўлади.

Маълумотларни электрон қайта ишлаш шароитида аудитор текширув юзасидан жавобгарликни бошқа шахс зиммасига юклаши мумкин эмас. Шу сабабли, аудитор аудит текширувига мутахассис, мисол учун ахборот технологияси соҳасидаги экспертни жалб еса аудитор шу мутахассис ишини режалаштириши, мувофиқлаштириши ва назорат олиб бориши лозим. Шунингдек, аудитор бутун текширув давомида бошқарувчи сифатида етакчи ўринда туриши керак.

Экспертнинг асосий вазифаси – аудит текшируви жараёнида аудиторга кўмаклашидир. Мисол учун, компьютердан текшириш учун турли маълумотларни олиш ёки киритиш; ҳисоб – китоб ишларини олиб бориш учун тузилган дастурларнинг алгоритмини, маънтикий тўғрилигини текшириш.

## **6.2. Маълумотларни электрон қайта ишлаш муҳитида аудит текшируви услубияти**

Маълумотларни электрон қайта ишлаш шароитида аудит текширувини олиб борганда аудитор қуйидаги маълумотларни олиши ва тегишли тартибда ҳужжатлаштириши керак:

1. ҳисоб маълумотларини қайта ишлаш тизимининг тузилиши;
2. бухгалтерия компьютер воситаларини сифат нуқтаи назаридан баҳолаш;

3. бухгалтерия ҳисоб ишларини олиб боровчи компьютерлар сони;
4. бухгалтерия маълумотларини киритиш, узатиш ёки чиқариш услубияти (тармоқ орқали; магнитли ташувчилар воситасида);
5. маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимида қўлланиладиган техник воситаларнинг тузилиши;
6. маълумотларни электрон қайта ишлаш учун қўлланиладиган дастурий таъминот (дастур ким томонидан, қачон ишлаб чиқилган, ўрнатилган, мавжуд қонунчиликка қанчалик мос келади);
7. маълумотларни электрон қайта ишлаш тизими орқали ҳисоб юритиладиган бўлимлар, элементлар;
8. маълумотларни архивлаш ва сақлаш;
9. маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимини юритувчи субъект (мижознинг ўзи ёки шартномага асосан бошқа ташкилот);
10. дастурий таъминотнинг ҳўжалик, солиқ, қонунчиликка мослашувчанлиги;
11. маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимида фаолият юритувчи ходимларнинг малакаси (олий ёки ўрта махсус маълумотнинг мавжудлиги, махсус курсларда тахсил олганлиги ва малака сертификатиغا егалиги, иш тажрибаси борлиги);

Маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимида аудит текширувини ўтказиш учун тузилган аудит режасида аудитор мижоз билан қуйидаги масалаларни муҳокама қилиши керак:

- мижоз компьютер тизимини текшириш учун мустақил экспертни жалб этиш;
- маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимида аудит текширувини ўтказиш учун қўлланиладиган аудит услубиятлари.

Маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимида ишлаётган ходимлар ҳам аудит рискига таъсир этади. **Аудит риски қуйидаги ҳолларда ошиши мумкин:**

- бухгалтерия маълумотларини қайта ишловчи компьютер тизими марказлашмаган;
- компьютер қурилмалари турли жойларда жойлашган;
- маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимида фаолият юритувчи ходимларнинг билим, малакаси ахборот технологиялари билан самарали ишлаш учун етарли емас;
- маълумотларни электрон қайта ишлаш тизими учун тузилган ички назорат тизими сифациз ёки умуман мавжуд емас;
- маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимида ноқонуний киришнинг олдини олиш учун ҳеч қандай назорат ўрнатилмаган.

**Қуйидаги ҳолларда аудит риски камайиши мумкин:**

- бухгалтерия маълумотлари сифатли, манитиқий тўғри тузилган дастурлар асосида қайта ишланади;



- дастурий таъминот тизимига нисбатан сифатли назорат тизими мавжуд;

- хисоб ишларини автоматлаштириш лицензияланган;

- маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимининг ташкилий тузилмаси юқори турувчи рахбарият томонидан тузилади ва назорат қилинади;

- корхонанинг хисоб ишларини юритувчи барча бўлимлари, филиаллари бир хил дастурий таъминот билан таъминланган.

Аудитор текширув давомида маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимига нисбатан ички назорат тизимининг сифатини қуйидагиларни хисобга олган холда баҳолаши керак:

- маълумотларни электрон қайта ишлаш учун компютерга киритиш жараёни устидан ички назорат тизимининг сифати;

- маълумотларни нотўғри киритишнинг олдини олиш учун ўрнатилган ички назорат тизими сифати;

- маълумотларни киритувчилар устидан назоратни ташкил етиш учун тузилган ички назорат тизимининг сифати;

- хисоб ишларини юритиш мақсадида тузилган дастурий таъминотга ноқонуний ўзгартиришлар киритилишининг олдини олиш мақсадида тузилган ички назорат тизимининг сифати.

Компютер тизими ичидаги маълумотлар базаси бухгалтерия маълумотларининг бутлигини, уларга киришнинг соддалиги ва назоратнинг мавжуд бўлишини, маълумотларни кодлаштириш ва декодировкалашни таъминлаши керак.

Аудитор текширув жараёнида бухгалтерия маълумотларни қайта ишлаш учун қўлланиладиган дастурий таъминотнинг алгоритми мавжуд қонунчиликка қанчалик мослигини текшириши зарур.

Маълумотларни электрон қайта ишлаш тизимида аудитор томонидан қўлга киритилган маълумотлар тижорат сирини хисобланади ва миждознинг ёзма розилигисиз учинчи тарафга ошкор етилмаслиги керак.

**Компютер воситасида аудит текширувини ўтказиш услубияти.** Аудитор томонидан қуйидаги мақсадларда компютер воситаларига мурожаат етилиши мумкин:

1. аудиторлик фирмасининг ўзига нисбатан меъёрий таъминотни амалага ошириш учун;

2. аудит текширувини ўтказиш мақсадида;

3. аудитор томонидан қўшимча хизмат кўрсатиш мақсадида.

Шахсий компютерлар ташқи меъёрий – ҳуқуқий соҳага оид барча маълумотлар, қонунларни, шунингдек, фирманинг ички қонун – қоидаларини сақлаш, уларга фаолият давомида мурожаат етиш мақсадида ишлатилиши мумкин. Бу мақсадни кўзлаб ҳозирда Республикамизда “Норма” меъёрий - дастурий пекети кенг қўлланилмоқда.

Аудитор учун компютер воситалари аввало аудит текширувини ўтказиш учун керак. Бунга айниқса миждоз бухгалтерия маълумотларини

электрон қайта ишлаш тизимини жорий етганда ехтиёж ортади. Бу ҳолатда, аудитор миждознинг иқтисодий маълумотлар базасидан барча зарурий маълумотларни олиши ва компютер воситалари, амалий дастурлардан фойдаланган ҳолда ҳисоб маълумотларининг ишончли еканлиги ва БХМСга мос равишда акс еттирилганлиги юзасидан текширув олиб бориши мумкин бўлади.

Мижоз ехтиёжига кўра аудитор миждознинг маълумотларни электрон қайта ишлаш тизими сифатига нисбатан аудит текширувини ўтказиши, камчиликларни аниқлаши ва уларни бартараф етиш, тизимини такомиллаштириш юзасидан ўз таклифларини бериши мумкин. Бу аудитор томонидан кўрсатиладиган қўшимча хизматлар қаторига киради. Шунингдек, аудитор компютер воситаларидан миждоз учун бухгалтерия ҳисобини юритиш, бухгалтерияни тиклаш, иқтисодий таҳлилни ўтказиш каби қўшимча хизматларни кўрсатиш мақсадида ҳам фойдаланади.

### **МКИ бошқарувининг умумий воситалари**

МКИ бошқаруви умумий воситаларининг мақсади МКИ тизими устидан назорат чегараларини ўрнатиш ва ички назорат мақсадларига эришилганлигига мақбул ишонч даражасини таъминлашдан иборатдир.

Бошқарувнинг умумий воситалари қуйидагиларни ўз ичига олади:

- а) бошқарув функцияларига доир кафолат ва амалларлар;
- б) амалий дастур тизимлари ишлаб чиқиш ва уларни ишчи ҳолатида сақлаб туриш учун унинг ишлаб чиқувчи томонидан кузатиб бориш;
- в) янги ёки қайта кўриб чиқилган тизимларни тест синовидан ўтказиш, ўзгартириш, амалга ошириш ва ҳужжатлаштириш;
- г) амалий дастур тизимини ўзгартириш-ҳужжатларга кириш, учинчи шахсларнинг дастурга киришини чеклаш;
- д) МКИ тизими томонидан фақат шундай фойдаланишга мўлжалланган ишларни бажариш, шунингдек, улардаги хатоларни топиш ва тўғрилаш кафолатлари;
- е) фақат ваколатли ходимларни операцияларга киришини чеклаш.

### **МКИ бошқаришнинг ички воситалари**

МКИ ни бошқариш ички восталарининг мақсади фақат ваколатли ҳаракатларни бажаришда амалий дастурларни бошқаришнинг ўзига хос жараёнларини ўрганиш ҳамда уларни рўйхатга олишни таъминлашдан иборатдир.

МКИни бошқаришнинг ички воситалари қуйидагиларни ўз ичига олади:

Кириштиш устидан назорат:

- а) операциялар компютер уларни амалга бажаришидан олдин текширилган;
- б) операциялар машина ўқийдиган шаклга ўтказилган ва компютерларнинг маълумот файлларига ёзилган;
- в) операциялар йўқотилмаган, қўшилмаган, нусха кўчирилмаган ва ўзгартирилмаган;

г) нотўғри операциялар бартараф этилган, ўз вақтида тўғриланган, қайта тасдиқланган;

Компьютер маълумот файллари ва компьютер иши устидан назорат:

а) операциялар компьютерда тўғри бажарилмоқда;

б) операциялар йўқотилмаган, қўшилмаган, нусха кўчирилмаган ва ўзгартирилмаган;

в) хатолар ўз вақтида тўғриланган ва бартараф этилган.

Ахборотларнинг чиқариш устидан назорат:

а) бажариш натижалари аниқ;

б) ахборотнинг чиқишида ундан бегона шахсларнинг фойдаланиши чекланган;

в) ахборот уни олиш учун рухсатномага эга бўлган тегишли шахсга ўз вақтида берилган.

Компьютерга оид асосий суйистеъмолликлар қуйидаги шарт-шароитлар мавжуд бўлганда юз бериши мумкин:

а) компьютерга ёки терминалга бевосита кириш;

б) файл маълумотларига кириш;

в) воситалардан шахсий мақсадларда фойдаланиш имкониятларининг мавжудлиги;

г) тизимли ахборотга кириш имкони;

д) компьютер дастурларига кириш имконияти.

### **Назорат учун саволлар:**

1. Хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоби маълумотларининг маълумотларни компьютерда ишлаш муҳотида ташкил этилиши аудиторлик таваккалчилигига қандай ва қачон таъсир кўрсатади.

2. Маълумотларни компьютерда ишлашнинг ҳисобга олиш ва ички назорат тизимини баҳолашга таъсири нималардан иборат.

3. Маълумотларни компьютерда ишлашнинг бошқаруви умумий воситаларининг мақсади нималардан иборат.

4. Маълумотларни компьютерда ишлашнинг бошқариш ички восталарининг мақсади нималарни таъминлаши керак.

## **7 МАВЗУ. АУДИТ ДАЛИЛЛАРИ**

### **7.1. Аудит далилларининг моҳияти, турлари ва манбаалари**

50 сонли АФМС нинг мақсади аудиторлик текшируви пайтида олинадиган аудиторлик далилларининг миқдорига, сифатига, шунингдек, аудиторлик далилларини олиш мақсадида бажариладиган амалларга нисбатан талабларни белгилашдан иборат.

Ушбу стандартнинг талаблари аудиторлик текширувини ўтказишда барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказаётганда аудитор текшириладиган молиявий ҳисоботлар БХМСга мос келиши ёки ундан

четланишлар бўлган холларни аниқлаши учун зарурий далилларни тўплайди. Шу далиллар асосида аудитор молиявий хисоботларнинг тўғри ёки нотўғри тузилганини аниқлайди. Бир сўз билан айтганда, далиллар аудит текширувининг асл моҳиятини ташкил этади. Аудитор молиявий хисоботлар юзасидан ўз профессионал фикрини билдира олиши учун етарли миқдордаги ва сифатли далиллар тўпланиши лозим.

Шу ўринда “далил” атамасининг моҳиятини ёритишни лозим топдик. **Далил** – олдиндан билдирилган бирор тахминнинг тўғри ёки нотўғри эканлигини кўрсатувчи восита. Аудитда “олдиндан билдирилган бирор тахмин” молиявий хисоботлар БХМСга мос тузилган деган фарздир. Далилларнинг асосий манбайи миждознинг бухгалтерия тизими хисобланади. Аммо бу тизим аудитор учун етарли миқдордаги ва сифатли далилларни бермайди ва аудитор ҳам бу далиллар билан чекланиб қолмаслиги лозим. Аудитор зарурий далилларни активларга нисбатан шахсан ўтказган кузатувлари орқали ва ташқи манабаалардан олиши зарур.

Аудит текшируви давомида аудитор қўлга киритиши мумкин бўлган далиллар турли кўринишда бўлиши мумкин. Мисол учун, активларни шахсан текшириш, операцияларнинг ҳақиқатдан ҳам содир бўлганини учинчи тарафнинг тасдиқлаши, аудиторнинг миждоз билан ўзаро телефон орқали мулоқоти натижасида олинган маълумотлар ва бошқалар.

Аудит далиллари фақатгина етарли миқдорда емас, балки етарлича сифатли, ишончли бўлиши даркор. Далил сифатли бўлиши учун еса у **ўз кучини йўқотмаган** ва текширилаётган объектга **алоқадор** бўлиши лозим.

Тўпланиши лозим бўлган аудит далилларининг миқдорини аудиторнинг ўзи профессионал мулохазасига асосланган холда белгилайди. Аудит далилларининг сифатига еса бир қатор омиллар таъсир етиши мумкин. Улар қаторига қуйидагилар киради:

- далиллар миждоз корхонадан ташқари манбаалардан олинганда уларнинг ишончилиги янада ортади;
- миждознинг ички назорат тизими корхонада тайёрланган бухгалтерия маълумотлари сифатига таъсир этади;
- аудитор томонидан далиллар беъвосита олинганда бу далиллар билвосита олинганга қарагандаги ишончилиги юқори бўлади.

Аудит далилларининг етарлилиги, уларга асосланиб аудитор молиявий хисоботларга нисбатан бирор фикр ҳосил қилиши учун етарли миқдорда бўлишини назарда тутати. Далилларнинг етарлилигини белгилаш аудитордан профессионал мулохазани талаб этади. Шу ўринда қуйидаги омиллар аудит далилларининг етарлилигини белгилашда ахамият касб етиши мумкин:

- аудит далилларининг миқдори уларнинг сифати билан тесқари боғланишда бўлади. Яъни, далиллар қанчалик сифатли бўлса, уларни шунча камроқ миқдорда тўплаш мумкин;
- далилларнинг миқдори муҳимликка ҳам боғлиқ. Яъни текширилаётган объект қанчалик муҳим бўлса, тўпланиши лозим бўлган аудит далиллари ҳам шунчалик кўпроқ бўлиши лозим. Муҳим бўлмаган

объектларга нисбатан кам миқдордаги далиллар тўпланиши ёки умуман тўпланмаслиги ҳам мумкин.

Аудит текширувини ўтказаятганда аудитор аудит рискинни камайтириш учун турли хилдаги аудит далилларини тўплайди. Аввалги бобларда таъкидлаганимиздек, аудит риски уч элементдан таскил топган, яъни доимий риск, назорат риски ва аниқланмаслик риски. Бу рискларнинг хар бири учун аудитор тўплаши лозим бўлган далиллар турличадир. Аммо, шуни таъкидлаш лозимки, аудитор далилларни аввало аниқланмаслик рискинни камайтириш учун тўплайди. Чунки, аниқланмаслик риски бевосита аудит далилларига боғлиқ.

Нazorat риски билан боғлиқ бўлган аудит далиллари хар бир операция ёки хужжатни текширишга емас, балки шу операцияларга нисбатан ишлаб чиқилган ички назорат тизимининг сифатини ўрганишга қаратилаган. Ички назорат тизими қанчалик сифатли деб топилса, аудит далиллари ҳам шунчалик кам миқдорда тўпланиши мумкин.

Аниқланмаслик рискинни чеклашга қаратилган аудит далиллари қуйидагиларга бўлинади:

1. Инвентаризация;

2. Хужжатлар

- Мижоз корхонадан ташқарида тайёрланган ва бевосита аудиторга тақдим етилган хужжатлар;

- Мижоз корхонадан ташқарида тайёрланган аммо аудиторга миужоз орқали етиб келган хужжатлар;

- Мижоз корхона томонидан тайёрлаб аудиторга тақдим етилган хужжатлар.

3. Бухгалтерия маълумотлари;

4. Тахлилий процедуралар;

5. Хисоб-китоблар;

6. Мутахассислар томонидан тақим етилган далиллар;

7. Оғзаки далиллар.

**Инвентаризация** ўтказиш корхона молиявий хисоботларида келтирилган активларнинг ҳақиқатдан ҳам мавжудлигини тасдиқловчи энг асосий исботдир. Молиявий хисоботларда келтирилган пул маблағлари суммасининг ҳақиқатдан ҳам мавжудлигини текширишнинг энг ишончли йўли уларни санашидир; товар ва тайёр махсулот захираси ва асосий воситаларга нисбатан ҳам шу турдаги текширувни ўтказиш мумкин.

Аммо бу ерда аудитор еътибор қаратиши лозим бўлган яна бир муҳим масала юзага келади. Мисол учун, корхона молиявий хисоботларида келтирилган товар захиралари суммаси ва аудитор томонидан ўтказилган инвентаризация натижасида аниқланган сумма ўзаро мос, аммо бу товарларнинг маълум қисми ескирган ва сотув учун яроқсиз ҳолга келган бўлиши мумкин. Демак, аслида молиявий хисоботлар маълумотлари ва ҳақиқатдаги маълумотлар ўртасида фарқ юзага келади. Аудитор бундай ҳолатларга ҳам еътибор қаратиши лозим. Кўпинча, аудитор бундай вазиятларда миужоздан мустақил экспертни жалб етишни сўрайди.

Асосий воситаларга нисбатан инвентаризация ўтказишда фақатгина шу активларнинг мавжудлиги тасдиқланади. Аммо бу активлар амалда корхонага тегишли бўлмаслиги ҳам мумкин.

Умуман олганда, инвентаризация фақатгина активларнинг мавжудлигини тасдиқлайди. Аммо бу тур далил активларга нисбатан егалик, уларнинг ҳақийқий баҳоси ва уларнинг яроқлилиги юзасидан далиллар билан таъминланиши лозим.

**Хужжатлар** аудитор учун далилларнинг энг асосий турини ташкил этади. Аммо бу хужжатнинг ахамияти унинг корхона томонидан тайёрланганлиги ёки ташқи манбаалардан келганлигига қараб ортади ёки камаяди.

Мижоз корхонадан ташқарида тайёрланган ва беъвосита аудиторга тақдим етилган хужжатлар энг сифатли, ишончли хужжатлар ҳисобланади. Мисол учун, миждознинг банк ҳисоб рақами бўйича банк томонидан беъвосита аудиторга берилган ҳисобот.

Ташқи манбаалардан келган хужжатларнинг асосий қисми кўп ҳолларда миждоз кўлида бўлади. Бу тур хужжатларга асосланиш ёки асосланмаслик қарорига келиш учун аудитор миждоз ходимлари бу хужжатни осонлик билан қалбакилаштиришлари мумкинлиги ёки ундай емаслигини аниқлаши лозим. Хар қандай тузатиш, ўзгартириш киритилган далилларни еса синчиковлик билан текшириши керак.

Мижоз корхона томонидан тайёрлаб аудиторга тақдим етилган хужжатлар ишончилилик нуқтаи назаридан юқоридаги тур далилларга нисбатан энг сифацизи ҳисобланади. Чунки бу хужжатлар асосан фақатгина фирма ичида айлангани учун уларга бирор ўзгартиришлар киритиш, қалбакилаштириш жуда осон кечади.

Бу тур хужжатлардан далил сифатида фойдаланиш ёки фойдаланмаслик масаласини кўриш учун аудитор миждознинг ички назорат тизмини ўрганиши лозим. Бу тизим қанчалик сифатли бўлса, ички хужжатлар ҳам шунчалик ишончли бўлади. Акс холда ички хужжатларнинг аудитор учун хеч қандай ахамияти бўлмайди.

**Бухгалтерия маълумотлари.** Аудиторлар молиявий ҳисоботлардаги маълумотларни бухгалтерия маълумотлари орқали текшираётганда, бу маълумотлар акс етган счётлардаги суммаларни бош журнал билан, ундан сўнг бошланғич хужжатлар билан солиштирадидлар. Бухгалтерия счётлари ва журналлари ҳам аудитор учун муҳим аудит далиллари ҳисобланади.

Счёт ва журнал маълумотларининг ишончилиги ҳам бу маълумотларни акс еттириш жараёнига тадбиқ етилган ички назорат тизими билан боғлиқ. Мисол учун, журналлар ва счётларда операциялар натижаларини акс еттириш учун бош бухгалтер руҳсати бўлиши лозимлиги бухгалтерия тизимига нотўғри маълумотлар киритилиши ехтимолини камайтиради.

### **7.2.1. Тахлилий амаллар аудит далиллари сифатида**

**Тахлилий процедуралар** молиявий хисоботлар маълумотларини уларда акс етган молиявий маълумотлар нисбатини ўрганиш орқали баҳолаш хисобланади.

Тахлилий процедураларни ўтказиш қуйидаги тўрт босқични ўз ичига олади:

1. счётлар салдоси қолдиғи аудитор томонидан мустақил равишда тахминан ишлаб чиқилиши;
2. тахмин суммаси билан миждоз томонидан тақдим етилган ҳақиқатдаги сумма ўртасидаги фарқланиш юзага келганда аудитор томонидан текширувсиз қабул қилиниши мумкин бўлган фарқ суммасини белгилаш;
3. миждоз томонидан тақдим етилган ҳақиқатдаги сумма билан аудитор томонидан тайёрланган суммани таққослаш;
4. юзага келган ахамиятли фарқни текшириш.

Тахлилий процедураларни ўтказиш даврида қўлланиладиган услубларнинг оддий, яъни таққослаш, нисбатларни аниқлаш ва мураккаб, яъни аввалиги йиллар давомидаги маълумотлар нисбатини аниқлаш ва жорий йиллардаги турли нисбатлар билан солиштириш каби турлари мавжуд. Мисол учун, жорий йил даромад ва харажат кўрсаткичларининг аввалги йил даромад ва харажат кўрсаткичлари маълумотлари билан солиштиришни мисол сифатида келтиришимиз мумкин. Жорий ва ўтган йил кўрсаткичлари ўртасида ахамиятли фарқнинг йўқлиги жорий йил даромад ва харажатга оид маълумотларида катта хатоликлар йўқлигидан дарак бериши мумкин. Аксинча, икки давр маълумотларида катта фарқ юзага келса аудитор шу маълумотларга нисбатан текширувни янада батафсил ўтказиши лозим.

Ривожланган давлатларда иқтисодиётнинг ҳар бир тармоғи бўйича даромад, харажат ва шу каби кўплаб кўрсаткичлар бўйича махсус ташкилотлар томонидан статистик маълумотлар тайёрланади. АҚШ, Буюк Британия каби давлатларда аудиторлар тахлилий амалиётнинг биқ қисми сифатида миждоз томонидан тайёрланган маълумотларни шу тармоқ бўйича статистика маълумотлари билан таққослайди ва ахамиятли фарқланиш юзага келган тақдирда аудитор текширувни шунга мос равишда янада чуқурроқ ўтказди. Шунингдек, бу таққослаш миждознинг шу тармоқда фаолият юритувчи бошқа корхоналарга нисбатан устун ва заиф томонларини очиб беради. Бунинг натижасида аудитор миждозга зарурий тавсияларни ҳам бериши мумкин бўлади.

Аммо статистика маълумотлари билан таққослашда аудитор еътиборли бўлиши лозим. Бу статистик кўрсаткичлар миждозга нисбатан анча катта ёки кичик бўлган, бошқа турдаги бухгалтерия стандартларини қўллайдиган корхоналар фаолияти асосида тайёрланган бўлиши мумкин. Натижада таққослаш ҳеч қандай маънога ега бўлмай қолади.

**Миждознинг ички маълумотларига нисбатан тахлилий амалиётлар.** Миждоз ўз фаолиятини режалаштириш, тартибга солиш мақсадида турли кўринишдаги режа, бизнес лойихалар тайёрлайди. Бу лойиха кўрсаткичлари

билан молиявий хисоботлар маълумотларини солиштириш ҳам аудитор учун тахлилий процедураларнинг бир кўринишини ташкил этади.

**Тахлилий процедураларнинг вақтини белгилаш.** Тахлилий процедуралар аудит текширувнинг турли даврларида ўтказилади. Бу амалиёт аудит текширувини режалаштириш даврида текширув вақти, кўламини белгилаш имконини беради. Тахлил текширув даври мобайнида қўлланилса молиявий хисоботларнинг элементлари суммаларини сифатли текшириш имконини беради. Аудит текшируви якунида қўлланилган амалиёт текширувдан ўтган маълумотларни яна бир бор текширишга асос бўлади.

**Хисоб-китоблар.** Аудит далилларининг яна бир турини аудитор томонидан молиявий хисоботларда кўрсатилган суммаларнинг арифметик тўғрилигини текшириш учун амалага ошириладиган хисоб – китоблар ташкил этади. Хисоб – китоб тахлилий процедуралардан фарқ қилади. Тахлилий процедуралар молиявий хисоботлардаги маълумотлар нисбатини аниқлайди. Хисоб – китоб еса шу маълумотларнинг тўғри хисобланганини текширади.

**Мутахассислар томонидан тақдим етилган далиллар.** Аудиторлар миждоз товар моддий захираларининг сифатини, хажмини белгилаш, миждоз компьютер дастурлари ва шу кабиларни текшириш учун етарли малака ва имкониятга ега бўлмаган тақдирда мутахассис хизматидан фойдаланади. **Мутахассис** – бухгалтерия ва аудит соҳасидан бошқа соҳаларда махсус билим, малакага ега бўлган шахс ёки фирма. Мисол тариқасида бахоловчилар, адвокатлар, муҳандисларни келтиришимиз мумкин. Бу мутахассислар томонидан тақдим етилган маълумотлар аудитор учун муҳим хисобланади.

**Оғзаки далиллар.** Аудит текширувини ўтказиш даврида аудиторлар миждоз раҳбарияти ва ходимларидан кўплаб саволлар сўрайдилар. Саволлар турлича бўлиши мумкин. Бу саволларга берилган жавоблар ҳам далиллар хисобланади. Умуман олганда, оғзаки далилларнинг ўзлари етарлича далил бўла олмайди. Аммо улар бошқа турдаги далилларни тўғрилигини тасдиқлаш ёки инкор этиш учун асос бўлиб хизмат қилади. Мисол учун, миждоз томонидан кўрсатилган муддати ўтган дебиторлик қарзларини аудитор миждоз билан муҳокама қилади ва бу қарзларни тўплаш имкониятининг мавжудлиги ёки улар шубхали қарзлар эканлиги юзасидан саволлар беради. Агар миждоз фикри аудиторнинг тахмини билан мос чиқса, аудитор ўз саволлари асосида корхона дебиторлик қарзларини тўғри кўрсатганига ишонч ҳосил қилиши мумкин.

Далиллар тўплаш жараёнида уларни тўплаш учун кетадиган харажатлар аудитор учун қайсидир далиллардан фойдаланиб, бошқаларидан вос кечишига олиб келмаслиги керак. Аммо далилларни тўплаш учун бўладиган харажатлар аудитор еътиборида туриши лозим.

Мисол учун, миждознинг катта миқдордаги дебиторлик қарзи мавжуд. Бу қарзнинг ҳақийқий эканлигини текширишнинг бир йўли қарздор билан беъвосита боғланиш ва ундан шу қарздорликни тасдиқловчи ёзма ҳужжатни олиш хисобланади. Иккинчи усули еса қарздорнинг молиявий хисоботларини



текшириш ва шу асосда миждознинг ҳақиқатда ҳам қарздорлигига ва шу қарзни белгиланган муддатда тўлай олишига ишонч ҳосил қилиш ёки ундай емаслигини аниқлаш мумкин. Хар иккала усулда ҳам аудитор қарзнинг борлиги ва унинг тўланишини ёки ундай бўламаслигини тасдиқловчи далилларга ега бўлади. Аммо, текширувнинг иккинчи усули аудитор учун қиматга тушади ва шу сабаб текширув учун биринчи усулни қўллаган мақсадга мувофиқ.

Юқорида айтилганлардан шу нарса назарда тутиладики, аудит текшируви учун аудитор хар доим ҳам енг ишончли далилларни талаб қилмаслиги лозим. Аудиторлар далилларни вазиятдан келиб чиққан холда танлашлари ва тўплашлари керак.

**Хисобот давридан сўнг юзага келган далиллар.** Баъзан, хисобот даври давомида мавжуд бўлмаган далиллар аудит текшируви давомида аниқланиши мумкин. Бу далиллар натижасида аудиторнинг молиявий хисоботлар юзасидан дастлабки фикри ўзгариши мумкин. Хисобот давридан сўнг юзага келган далиллар баланс хисоботида кўрсатилган санадан сўнг, аммо аудит текшируви якунланиб аудитор хулосаси тақдим етилишидан олдин амалга оширилган операциялар ёки аниқланган ходисаларни назарда тутати. Хисобот давридан сўнг юзага келган далиллар қуйидаги икки турда бўлиши мумкин:

1. баланс хисоботи санаси ёки ундан олдинги санада мавжуд бўлган бирор фактларни тасдиқловчи далиллар;
2. баланс хисоботидан кейин юзага келган фактлар билан боғлиқ далиллар.

Биринчи тур далиллар баланс хисоботи санасида мавжуд бўлган операцияларни қўшимча тасдиқлайди. Бу тур далиллар молиявий хисоботларга зарурий коррективкалар қилинишини талаб қилади.

Мисол учун, 31 декабрда миждознинг бир неча кичик дебиторлик қарзлари орасида бир катта дебиторлик қарзи ҳам мавжуд деб фарз қилайлик. Йил якунида бу қарз миждоз томонидан тўпланиши мумкин бўлган қарз деб бахоланди ва молиявий хисоботларда актив сифатида кўрсатилди. Аммо аудит текширувини ўтказиш даврида дебитор қарздор банкротликка учради. Натижада аудитор бу дебиторлик қарзини шубхали қарз сифатида акс еттиришни талаб қилади, яъни молиявий хисоботларда коррективка амалга оширилиши лозим. Ушбу вазиятда дебитор қарздорнинг молиявий ҳолати 31 декабрга қадар ёмонлаша борган, аммо миждоз томонидан унга нотўғри баҳо берилган хисобланади.

Иккинчи тур далиллар баланс хисоботидан кейин юзага калган операциялар ёки воқеалар билан боғлиқ. Бу тур далиллар асосида молиявий хисоботларга тузатишлар киритилмайди аммо улар молиявий хисоботларга илова тарзида киритилиши лозим. Акс холда, молиявий хисоботлар фойдаланувчиларга нотўғри маълумотларни беради.

Мисол учун, миждоз корхонасида 31 декабрдан сўнг катта ёнғин рўй берди ва миждознинг асосий воситалари катта зарар кўрди. Бунинг натижасида молиявий хисоботларнинг асосий воситалар қисмига тузатишлар

киритилиши керак емас. Чунки бу активлар йил якунида мавжуд бўлган. Аммо, бу маълумотлар молиявий хисоботларга илова тарзида киритилмаса, хисоботлар фойдаланувчиларга нотўғри маълумотларни бераётган бўлади. Чунки йил якунидан балансда кўрсатилган активлар мижозда мавжуд емас.

Аудитор томонидан хисобот давридан сўнг юзага келган далилларни молиявий хисоботларга тузатишлар киритиш орқали акс еттириш лозимми, ёки уларни молиявий хисоботларга илова тарзида кўрсатиш керакми деган саволга жавоб беришдан олдин бу далиллар юзага келган давр аниқланиши лозим.

Мисол учун, мижознинг катта дебитор қарздори йил якунидан сўнг банкротликка учради деб фараз қилайлик. Бу ходиса мижоз молиявий хисоботларига тузатиш кўринишида киритилиши керакми ёки илов тарзидами? Бу саволга жавоб банкротлик ҳолатининг юзага келиш сабабларига боғлиқ. Агар мижоз молиявий ҳолати йил якунига қадар ёмонлашиб бориш натижасида банкротликка учраган бўлса дебиторлик қарзи мижоз молиявий хисоботларида тузатиш киритилиши билан кўрсатилиши керак. Чунки дебиторлик қарзининг қайтмаслиги аслида йил якунига қадар маълум бўлган. Аммо мижоз буни билмаган ва натижада бу қарзни актив сифатида кўрсатган.

Ёнди, банкротликка қарздор корхонада йил якунидан сўнг рўй берган табиий офат сабаб бўлиши мумкин. Бу воқеани акс еттирувчи далиллар молиявий хисоботларга илова кўринишида кўрсатилиши керак. Чунки дебиторлик қарздорлик 31 декабрга қадар тўпланиши мумкин еди. Шунинг учун баланс хисоботида ўзгартириш киритиш керак емас.

Баъзан аудитор ўз текширувини якунлаб аудит хулосасини тақдим етгандан сўнг унинг молиявий хисоботлар юзасидан фикрини ўзгартирадган далиллар юзага келиши мумкин. Яъни, молиявий хисоботларда муҳим хатоликлар бўлган аммо аудитор уларни аниқлай олмаган. Бундай вазиятда аудитор бу далилларнинг ҳақиқатдан ҳам молиявий хисоботларга нисбатан муҳим еканлигига ва уларнинг аудит текшируви даврида мавжуд бўлганлигига ишоч ҳосил қилиши зарур. Агар бу ҳолатлар ўз тасдиғини топса аудитор мижоздан аудитор хулосаси ва мижоз молиявий хисоботларидан фойдаланаётган ёки фойдаланиши мумкин бўлган шахсларга бу ҳақда хабар берилишини сўраши керак. Агар мижоз бундан бош торца аудитор бу ҳақда мижоз директорлар кенгашининг ҳар бир аъзосига, тегишли юридик ташкилотлар (суд) ва мижоз молиявий хисоботларидан фойдаланаётган шахсларга аудитор хулосасидан ёндиликда фойдаланиб бўламслиги тўғрисида ўзи хабар бериши керак.

### **Назорат саволлари**

1. Аудиторлик далиллари деганда нимани тушунаси.
2. Аудиторлик далилларини олишда қандай ҳужжатлар, ёзувлар ва маълумотлардан фойдаланилади.
3. Аудиторлик далилларининг етарлилиги ва мослиги нимани ифодалайди.

4. Аудиторлик ташкилоти етарли ва мос аудиторлик далилларини олиши учун қандай омилларга эътибор бериши керак:

## **8 МАВЗУ. АУДИТДА ХУЖЖАТЛАШТИРИШ ВА АУДИТ ИШЧИ ХУЖЖАТЛАРИ**

### **8.1. Аудит ишчи хужжатларининг моҳияти ва аҳамияти**

Аудиторлик ташкилоти (аудитор) томонидан аудитнинг иш хужжатларини тайёрлашга оид ягона талабларнинг белгиланиши 6 сонли АФМСнинг мақсади бўлиб ҳисобланади.

қуйидагилар стандартнинг мақсади ҳисобланади:

- Аудитни хужжатлаштиришнинг умумий тамойилларини шакллантириш;

- Аудит иш хужжатлари шакли ва мазмунига қўйиладиган талабларни келтириш;

- Иш хужжатларини тузиш ва сақлаш тартибини баён қилиш.

Иш хужжатларини тўғри расмийлаштириш:

- Аудитнинг режалаштирилиши ва ўтказилиши, аудит жараёнида таҳлилнинг амалга оширилиши чогида ёрдам беради;

- Фикр билдирилиши учун ўтказилган аудитнинг натижалари тўғрисида гувоҳлик беради.

Аудит амалиётида ишчи қоғозларнинг аҳамияти ниҳоятда катта. Биз ушбу бобда ишчи қоғозларнинг асосий хусусияти ва уларнинг аудит текшируви жараёнидаги роли билан танисхамиз.

“Аудитни хужжатлаштириш” деб номланган № 6 АФМС (Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги томонидан 04.08.1999 йил № 61 сон билан тасдиқланган ва Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан 03.09.1999 йил № 812 сон билан рўйхатга олинган)га асосан аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказиладиган аудит натижалари ушбу стандартга мувофиқ расмийлаштирилган иш хужжатларда акс еттирилиши лозим.

**Ишчи қоғозлар** – мижознинг бухгалтерия ёзувлари, хужжатлари ва аудиторнинг хулосаси ўртасидаги боғловчи восита ҳисобланади. Ушбу қоғозларда аудиторлар томонидан бажарилган барча ишлар акс еттирилади ва аудит хулосаси учун асос ҳисобланади.

Аввалги бобларда кўриб ўтганимиздек, аудитор молиявий ҳисоботлар юзасидан ўз хулосасини бериши учун етали миқдорда ва сифатли аудит далилларини тўплаши лозим. Бу далиллар еса аудит ишчи қоғозларида кўрсатилиши керак.

Мижознинг пул маблағлари бўйича ҳисоботи ва банкнинг шу мижоз ҳисобрақами бўйича ҳисоботининг аудитор томонидан таққосланишида тузилган хужжат, корхона счётлари таҳлилига оид хужжатлар, мижоз ички назорат тизимининг блок – схема кўринишида тасвирланиши, корхона дебитор ва кредиторларидан олинган тасдиқлов хатлари, саволномалар каби хужжатларнинг барчаси аудит ишчи қоғозларига мисол бўла олади.

Ушбу мисолдан кўриниб турибдики, аудит ишчи қоғозлари кенг камровли тушунча. Ишчи қоғозларнинг аудит фирмаси партнёри учун ахамияти ҳам нихоятда катта. Маълумки, аудиторлик хулосаси аудит фирмаси томонидан тузилади ва партнёр томонидан имзоланади. Аммо аудит текширувининг барча босқичларини беъвосита партнёрнинг ўзи олиб бормайди. Партнёрнинг текширув якунида молиявий хисоботлар юзасидан фикри айнан шу ишчи қоғозларга асосланган холда шаклланади. Шу сабаб, ишчи қоғозларда партнёрда молиявий хисоботларга нисбатан ўз профессионал фикрини баён етиши учун лозим бўлган барча маълумотлар кўрсатилиши керак.

Баъзи аудиторлик фирмалари ўзларининг янги ходимларини фирманинг ишчи қоғозларни тайёрлаш “услугиятини” ўрганишлари учун махсус курслар ташкил етадилар. Албатта ишчи қоғозларнинг ягона шакли йўқ. Чунки аудиторлар янги мижозга хизмат кўрсатганда аввалги мижоздан мутлақо фаркланувчи операциялар, бухгалтерия ёзувлари ва ички назорат тизимига дуч келадилар. Бундан, аудитор хар бир текширувда айнан шу текширув учун мос келувчи ишчи қоғозларни ишлаб чиқиши лозим деган хулоса келиб чиқади.

Аудит ишчи қоғозлари аудитор учун куйидаги тарзда ахамият касб етади:

1. ишчи қоғозлар аудитор учун текширувни тақсимлаш ва мувофиқлаштириш имконини беради;
2. партнёр, менежер ва катта аудиторлар учун ассистентлар ишини доимий назорат қилиб боришга замин яратади;
3. аудитор хулосаси учун асос бўлади;
4. ушбу мижозда келгусида аудит текширувини режалаштириш ва ўтказишда ёрдам беради.

**Ишчи қоғозлар текширувни тақсимлаш ва мувофиқлаштириш имконини беради.** Аудит текшируви биргаликда, жамоа бўлиб амалга ошириладиган фаолиятдир. Хар бир текширувда бир неча аудитор, аудиторлик фирмасининг бир неча бўлимлари ҳам қатнашиши мумкин. Ушбу аудиторлар, бўлимларнинг иши айнан ишчи қоғозлар воситасида ўзаро мувофиқлаштирилади. Бу вазифани амалга ошириш турли ассистентларга турли ишчи қоғозларни тайёрлаш мажбуриятини юклаш орқали бажарилиши мумкин. Мисол учун, катта аудитор бирор хужжатнинг сарлавхасини киритиши ва унда акс етирилиши лозим бўлган бир неча операцияларни намуна тариқасида келтириши мумкин. Бу услуб асосида катта аудитор бир вақтнинг ўзида бир неча ассистентлар ишини назорат қилиб бориш имконига ега бўлади.

**Ишчи қоғозлар партнёр, менежер ва катта аудиторлар учун ассистентлар ишини доимий назорат қилиб бориш имконини беради.** Ишчи қоғозлар ассистентлар томонидан тайёрлангач, улар катта аудитор томонидан кўриб чиқилади. Агар бу қоғозларда мухим камчиликлар аниқланса, катта аудитор буни ассистентга тушунтиради ва ишчи қоғозни қайта кўриб чиқишни сўрайди. Тайёрланган ишчи қоғозлардан катта аудитор

кониқиш ҳосил қилгач, бу ҳужжатларни менежерга тақдим қилади. Менежер ҳам ишчи қоғозлар билан танишади ва агар яна камчиликлар аниқланса бу ҳужжат ходимларга қайтарилади. Менежер ҳам ишчи қоғозлардан қониққач, уларни фирма партнёрига беради.

Юқоридаги мисолдан кўриниб турибдики, аудит ишчи қоғозлари воситасида аудит текширувини олиб бораётган фирма ходимлари иши доимий равишда назорат қилиб борилади. Бунинг натижасида фирма ўтказаетган текширув сифат талабларига жавоб беради.

**Аудитор хулосаси учун асос бўлади.** Ишчи қоғозларда аудиторлик фирмаси томонидан молиявий ҳисоботлар бўйича хулоса берилиши учун етарли бўлган миқдордаги далиллар келтирилиши керак. Чунки ижобий аудиторлик хулосасига асосланган ҳолда иш олиб борган инвестор келгусида зарар кўриш натижасида аудиторлик фирмаси устидан судга арз қилганда аудиторлик фирмаси ўзини химоялаши учун аянан шу ишчи қоғозлар асос бўлади.

**Ушбу миждо келгусида аудит текширувини режалаштириш ва ўтказишда ёрдам беради.** Корхонада аввалги йилларда ўтказилган аудит текшируви натижасида тайёрланган ишчи қоғозлар келгусу аудит текширувини режалаштириш ва ўтказишда бой маълумотлар манбайи ҳисобланади. Мисол учун, аввалги йилларда қўлланилган ишчи қоғозларга асосан олдинги йил аудит текширувини ўтказиш учун сарфланган вақт ҳажми, миждо ички назорат тизими, олдинги йилларда аудитор дуч келган муаммолар тўғрисида батафсил маълумот келтиради.

Аммо, аудитор аввалги йиллар ишчи қоғозларидан намуна сифатида фойдаланганда еҳтиёткор бўлиши лозим. Чунки миждонинг аввалги йиллардагига нисбатан жорий йилдаги операцияларида, ички назорат тизимида муҳим ўзгаришлар рўй берган бўлиши мумкин. Шунингдек, аудитор жорий йил аудит текширувини аввалги йилларга нисбатан ҳар тарафлама сифатли ўтказишга доимий ҳаракат қилиши лозим. Аммо, ҳар қандай вазиятда ҳам олдинги йил ишчи қоғозларида келтирилган маълумотлар жорий йил аудит текшируви учун жуда катта аҳамиятга ега.

Самарали аудит текшируви ўтказилиши учун аудиторга миждо фаолиятига доир барча маълумотларни олишга имкон яратиб берилиши керак. Аммо, бй маълумотларнинг катта қисми миждо сири ҳисобланади. Мисол учун, ишлаб чиқарилаётган маҳсулот таннархи, раҳбарият иш ҳаққи миқдори, корхонанинг маҳсулот сифатини ошириш учун амалга ошираётган ишлар. Шу сабаб, аудиторлар бу маълумотларни сир сақлай олмаса, миждо рақобатчилар, ходимлардан бу маълумотларни сир сақлаш учун аудиторга бу маълумотларни бермаслиги мумкин. Бунинг натижасида аудит текширувини самарали ташкил етишининг имкони бўлмайти.

Аудитор томонидан олинган бу тур маълумотларнинг барчаси аудит ишчи қоғозларида баён етилади. Шу сабаб, ишчи қоғозлар ҳам маҳфий ҳисобланади. АИСПА ташкилоти томонидан чиқарилган аудиторлик фаолиятига доир стандартларда “Аудит текшируви жараёнида қўлга киритилган маълумотларни аудитор миждо розилигисиз учинчи тарафга

ошкор етмаслиги лозим” деб таъкидланади. Шунингдек, миждоз хозирги аудиторлик фирмаси хизматларидан вос кечса ва янги аудиторлик фирмасини жалб еца, аввалги аудит фирмаси кейинги аудит фирмасига миждоз рухсатисиз олдинги аудит текшируви жараёнида тайёрланган ишчи қоғозларни бермаслиги керак.

Мижоз корхона тижорат сирларини нафақат ташқи шахсларга, балки корхонанинг ички ходимлари учун ҳам махфий бўлишини хохлайди. Мисол учун, корхона рахбарияти ўзининг баъзи ходимларидан рахбарият оладиган иш хақисуммасини сир тутишни маъкул кўриши мумкин. Шу сабаб, аудитор ҳам бу маълумотни сир сақлаши керак. Шунингдек, ишчи қоғозларда батафсил текширилиши режалаштирилаётган баъзи счётлар, бўлимлар ёки давр тўғрисидаги маълумотлар келтирилиши мумкин. Бу маълумотлардан корхона ходимларининг хабардор бўлиши натижасида баъзи суистеъмолликлар, фирибгарликларни тезда тузатиши ва натижада аудит текширувининг сифатига салбий таъсир етиши мумкин.

Бундан кўриниб турибдики, аудит ишчи қоғозларида миждознинг махфий маълумотлари акс етади. Шу сабабли бу қоғозлар доимий равишда ташқи таъсирдан химояланган бўлиши, махсус сейфлар, файлларда сақланиши керак.

Аммо, аудит ишчи қоғозларида миждозга тегишли маълумотлар келтирилсада, бу қоғозлар миждознинг емас, **аудиторлик фирмасининг мулки** хисобланади. Шу сабаб, миждоз аудитордан аудит ишчи қоғозлари билан танишишни талаб қилишга хақли емас. Бу фақат аудиторнинг шахсий розилиги билан амалга оширилади.

Аудит ишчи қоғозлари аудит текшируви жараёнида кўлланилган услублар ва тўпланган далиллар хақида маълумот берувчи енг асосий хужжат хисобланади. Аудитор ўз текширувини сифатисиз ўтказганлиги сабабли судга шикоят тушса, аудиторлик фирмаси ўзини химоялаши учун енг асосий ва ягона восита ҳам шу ишчи қоғозлар хисобланади. Шунинг учун, бу қоғозларнинг тайёрланишига аудитор алохида еътибор қаратиши лозим.

Баъзан, аудиторлик фирмасининг турли ходимлари, мисол учун катта аудитор ва менежер аудит ёки бухгалтериянинг баъзи услублари, стандартлари юзасидан ишчи қоғозларда турли хулосаларга келишлари мумкин. Бундай холда иккала тараф ҳам музокара олиб бориши ва умумий ечимга келишга харакат қилишлари керак. Масала иждобий хал етилса бу хол ишчи қоғозларда ҳам акс еттирилиши зарур. Агар ягона тўхтамга келишнинг имкони бўлмаса фирма рахбариятининг фикри, хулосаси устунлик қилади. Аммо бунинг натижасида қолган ходимларнинг фикри ахамиятга ега емас деган хулосага келинмаслиги керак. Чунки, сифациз текширув натижасида аудиторлик фирмаси ходимлари жавобгарликка тортилса, улар қаторидан ўз фикри юзасидан партнёр билан келишмаган ходимлар ҳам жой олишлари мумкин. Шу сабаб, аудит текширувида қатнашаётган барча ходимлар фирма рахбарияти билан бухгалтерия, аудит услубияти, стандартлари юзасидан

ягона тўхтамга кела олмасалар бу холни ишчи қоғозларда, уларнинг сабабини кўрсатган холда, баён етишлари зарур.

## **8.2. Аудит ишчи хужжатларининг турлари**

Аудит ишчи қоғозларида аудитор томонидан тўпланган турли маълумотлар акс етганлиги сабабли бу ишчи қоғозлар турли кўринишда бўлиши мумкин. Аммо, бу хужжатларни кўйидаги умумий гуруҳларга ажратиш мумкин:

1. аудит маъмурий ишчи қоғозлари;
2. ишчи баланс;
3. тузатувчи проводкалар ва гуруҳлаштиришлар акс етган ишчи қоғозлар;
4. тахлилий, таққослаш, ҳисоб – китоб бўйича тузилган ишчи қоғозлар.

**Аудит маъмурий ишчи қоғозлари.** Аудит текшируви режалаштириш, назорат қилиш, мувофиқлаштиришни талаб етадиган мураккаб фаолиятдир. Баъзи ишчи қоғозлар аудит текширувини режалаштириш ва бошқариш мақсадида тузилади. Улар қаторига аудит режаси ва дастури, ички назорат тизими бўйича тузилган саволнома ва бу тизимни тасвирловчи блок – схема, аудиторнинг миждоз олдидаги мажбурият хатини келтиришимиз мумкин.

**Ишчи баланс** миждоз бухгалтерияси аввалги ва жорий йилларда кўллаган счётларни уларнинг айламнаси ва салдосини кўрсатган ва аудитор учун тегишли ўзгартиришлар киритишга алоҳида устун келтирилган ишчи қоғоз ҳисобланади. Ишчи баланс қолган барча ишчи қоғозларнинг асосини ташкил етади. Унинг асосида қолган ишчи қоғозлар назорат қилинади ва умумлаштирилади. Ишчи баланс 12-1 расм кўринишда бўлади.

Ушбу ишчи қоғознинг учинчи устунда счётнинг аввалги йил салдоси кўрсатилади, тўртинчи устунда еса жорий йил салдоси акс еттирилади. Бунинг натижасида аудитор текшириляётган счётнинг жорий ва аввалги йил салдоларини қулай тартибда солиштириш имконига ега бўлади. Солиштириш натижасида катта фарқ аниқланса батафсил текширилиши лозим бўлган счётлар, операциялар аниқланади. Шунингдек, аввалги йил счётлар салдосининг кўрсатилиши шу счёт бўйича жорий йил давомида олиб борилган ҳисоб – китоб тўғри бўлганлигини текшириш имконини беради.

## **8.3. Иш хужжатлари мазмунига қўйиладиган талаблар**

Иш хужжатлари ўзида қўйидагиларни мужассамлаштирган бўлиши керак:

- а) аудитни режалаштириш тўғрисида ёзувлар;
- б) бажарилган аудиторлик хизматларининг туси, ўтказилиш вақти ва ҳажми тўғрисидаги ёзувлар;
- в) аудит ўтказилиши чогида олинган маълумотлардан чиқарилган хулосалар.

Аудиторнинг касбий фикрлашини талаб этувчи барча муҳим масалалар мазкур масалаларга оид чиқарилган хулосалар билан биргаликда иш ҳужжатларида акс эттирилиши керак.

Иш ҳужжатлари етарлича тўлиқ ва батафсил бўлиши керак, токи тажрибали аудиторнинг у билан танишиб чиққанидан сўнг аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилган аудит тўғрисида умумий таассуротга эга бўлсин.

Иш ҳужжатлари таркибига киритилган маълумотлар равшан баён қилинган ва уларнинг моҳияти ҳамда шакллари аниқ-яққол келтирилган бўлиши ва турли хил талқинларни талаб этмаслиги керак.

Иш ҳужжатларининг ҳажми ва мазмуни қуйидаги омилларга боғлиқ:

Мазкур ҳўжалик юритувчи субъект янги буюртмачи бўлиб ҳисобланадими;

Ҳўжалик юритувчи субъект нодавлат ташкилоти бўлиб ҳисобланадими;

Аудит учинчи томон талаби билан ўтказиляптими;

Махсус ҳисобот талаб этиладими.

#### **8.4. Иш ҳужжатларини расмийлаштиришга қўйиладиган талаблар.**

##### **Иш ҳужжатларининг сақланишига қўйиладиган талаблар.**

Иш ҳужжатлари ўз вақтида: аудитнинг бошлангунига қадар, унинг бориши чоғида ва тугаши билан тузилиши лозим. Ҳўжалик юритувчи субъектга аудиторлик хулосасининг тақдим этилиши вақтида барча иш ҳужжатлари тузилган (олинган) ва расмийлаштирилиши ниҳоясига етказилган бўлиши лозим.

Иш ҳужжатлари таркибига кирувчи ҳужжатлар қуйидаги реквизитларга эга бўлиши керак:

а) ҳужжатнинг номи;

б) аудит текшириши амалга оширилаётган ҳўжалик 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 расшифровкаси;

ж) ҳужжатнинг текширилиш санаси ва ҳужжатни текширган шахснинг ўз имзоси ва унинг расшифровкаси.

Аудитнинг иш ҳужжатлари сирасига кирувчи ҳужжатлар уларга киритилган маълумотлар манбаига ҳаволаларни ўзида мужассамлаштирган бўлиши лозим.

Агар иш ҳужжатларида шартли белгилар (тимсоллар)дан фойдаланилган бўлса, у ҳолда бундай белгилар (тимсоллар) тушунтириб берилиши керак.

Ҳар бир иш ҳужжати ўзининг рақам кўрсаткичига эга бўлиши керак. Рақам кўрсаткичларини тузиш тизими ва бериш тартиби аудиторлик ташкилоти томонидан белгиланади.



### **8.5. Иш ҳужжатларининг сақланишига қўйиладиган талаблар**

Аудит қилиш тугалланиши билан иш ҳужжатлари аудиторлик ташкилотининг архивига мажбурий сақлаш учун топширилиши керак.

Иш ҳужжатларининг сақланиши, уларнинг расмийлаштирилиши ва архивга топширилишини аудиторлик ташкилотининг раҳбари ёки у томонидан ваколат берилган шахс ташкил қилади.

Ўтказилаётган ёки ўтказилган аудитни қайд қилувчи иш ҳужжатларининг мазкур хўжалик юритувчи субъектнинг аудит қилиниши билан банд бўлмаган аудиторлик ташкилотининг ходимларига берилишига, қоидага кўра, йўл қўйилмаслиги керак.

Аудиторлик ташкилоти иш ҳужжатларининг ишончли сақланишини таъминлаши шарт. Сақлаш муддати қонунчилик асосида белгиланади.

Иш ҳужжатларининг йўқолиши ёки йўқ бўлиши ҳолларида аудиторлик ташкилотининг раҳбари - натижалари тегишли далолатнома билан расмийлаштирилувчи хизмат терговини тайинлаши керак.

Иш ҳужжатларининг аудиторлик ташкилотидан олинishi Ўзбекистон Республикаси қонунчилигида белгиланган ҳолларда ва тартибда, фақатгина унга ваколатли бўлган органлар томонидан амалга оширилиши мумкин.

### **Назорат саволлари**

1. Аудитда иш ҳужжатларига нималар киради.
2. Иш ҳужжатларининг шакли ва мазмуни қандай омилларга бевосита боғлиқ булади.
3. Иш ҳужжатларининг мазмуни, расмийлаштириш ва сақланишига қандай талаблар қўйилади.
4. Доимий ва вақтинчалик аудит файлларига нималар киради.
5. Электрон аудит ишчи ҳужжатларини расмийлаштиришнинг хусусиятларини баён этинг.

## **9. ТАҲЛИЛИЙ ТАДБИРЛАР.**

### **9.1. Стандартнинг мақсади ва вазифалари, амал қилиш соҳаси.**

#### **Таҳлилий амаллар.**

Аудиторлик ташкилоти томонидан таҳлилий амалларнинг бажарилишида қўлланиладиган меъёрларни белгилаш 13 сонли АФМС нинг мақсади бўлиб ҳисобланади.

Стандартнинг вазифалари:

Таҳлилий амалларни ўтказиш мақсадларини белгилаш.

Таҳлилий амаллар турларининг тавсифи.

Таҳлилий амалларни бажариш тартиби ва усулларини белгилаш.

Таҳлилий амаллар натижалари олинганидан кейин аудиторлик ташкилотининг ҳаракатларини тартибга солиш.

Ушбу стандарт талаблари барча аудиторлик ташкилотлари учун расмий аудиторлик хулосасини тайёрлашни кўзда тутувчи аудитнинг амалга оширилиши чоғида (улар тавсия тавсифига эга эканлиги тўғридан-тўғри кўрсатилган қоидалари бундан мустасно), мажбурий бўлиб ҳисобланади.

Ушбу стандарт талаблари, унинг натижалари бўйича расмий аудиторлик хулосаси тайёрлашни кўзда тутмайдиган аудитнинг амалга оширилиши чоғида, шунингдек, профессионал хизматлар (консалтинг хизматлари) кўрсатилиши чоғида тавсия тавсифида бўлади. Аниқ топшириқ бажарилиши чоғида мазкур стандартнинг мажбурий талабларидан четга чиқилган ҳолларда аудиторлик ташкилоти буни ўзининг иш ҳужжатларида ва аудит ёки профессионал хизматларга буюртма берган хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига бериладиган ёзма ҳисоботда мажбурий тартибда келтириб ўтиши лозим.

Таҳлилий тадбирлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботларининг кўрсаткичларини унинг режадаги кўрсаткичлари билан солиштириш.

Молиявий ҳисоботларнинг кўрсаткичларини аудиторлик ташкилоти томонидан белгиланган прогноз кўрсаткичлари билан солиштириш.

Молиявий ҳисобот кўрсаткичларини амалдаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар ёки хўжалик юритувчи субъектларнинг ўзлари ўрнатган меъёрий кўрсаткичлар билан солиштириш.

Молиявий ҳисобот кўрсаткичларини молиявий ҳисобот таркибига кирмайдиган кўрсаткичлар билан солиштириш.

Молиявий ҳисобот кўрсаткичларини тармоқнинг ўртача маълумотлари билан солиштириш.

Молиявий ҳисобот кўрсаткичларини ва улар билан боғлиқ бўлган нисбий коэффициентларни вақт ўтиши давомидаги ўзгаришларини таҳлил қилиш.

Таҳлилий амалларнинг тури уларни ўтказиш мақсади, ўтказиш учун зарур бўлган ахборотни олиш имконияти ва унга мослигига, хўжалик юритувчи субъектнинг фаолият турига боғлиқ бўлади.

Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ҳақиқий кўрсаткичларини у томонидан белгиланган режа билан солиштиришда аудиторлик ташкилоти:

Хўжалик юритувчи субъект томонидан қўлланиладиган режалаштириш услубиятини баҳолаши;

Ҳисобот даври молиявий кўрсаткичлари миқдор томонидан режа кўрсаткичларига мувофиқ ўзгартирилмаганлигига ишонч ҳосил қилиши керак.

Молиявий ҳисоботнинг ҳақиқий кўрсаткичларини мустақил белгиланган прогноз кўрсаткичлар билан солиштиришда аудиторлик ташкилоти вужудга келган вазият асосида ўз тахминларини белгилайди.

Ҳисобот ва меъерий кўрсаткичлар негизида ҳар хил турдаги коэффициентлар ва фоизларни ҳисоблаб чиқариш самарали ҳисобланади. Коэффициентларни, уларнинг ҳисоблаш усулларини ва ҳисоб-китоб вақти даврларини танлаш меъерий ҳужжатларга мувофиқ амалга оширилади. Эҳтимоли юқори рисклар соҳаларини аниқлаш усуллари:

Жорий даврнинг нисбий кўрсаткичларининг таҳлил қилиш;

Турли даврларда хўжалик юритувчи субъект учун ҳисоблаб қўйилган нисбий кўрсаткичларнинг ўзгаришини таҳлил қилиш;

Нисбий кўрсаткичлар бир неча турларининг ўзгаришларини солиштириш.

Хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг ҳақиқий кўрсаткичларини тармоқнинг ўртача кўрсаткичлари билан солиштирганда, аудитор шу хўжалик юритувчи субъект фаолиятини таҳлил қилади. Бунда аудитор тармоқ кўрсаткичларини мазкур хўжалик юритувчи субъект кўрсаткичлари билан таққослаб бўлмаслигини, шунингдек хўжалик юритувчи субъектлар ҳар хил ҳисоб сиёсатидан фойдаланишлари мумкинлигини ҳам ҳисобга олиш керак..

Аудитор томонидан хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботининг маълумотларини молиявий ҳисобот таркибига кирмайдиган (нобухгалтерияга оид бўлмаган) маълумотлар билан солиштириш усули қўлланилган тақдирда, аудитор бухгалтерияга оид бўлмаган маълумотларнинг аниқлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Ҳисоботнинг ҳақиқий кўрсаткичларини аввалги даврлар маълумотлари билан солиштириш жараёнида аудиторлик ташкилоти аудитни режалаштириш босқичидаёқ эҳтимоли юқори риск соҳаларини белгилаб олади. Эҳтимолли рисклар соҳаларини аниқлашнинг кенг тарқалган усуллари куйидагилардир:

Бухгалтерия баланси моддаларини солиштириш ва уларнинг кескин ўзгаришларини таҳлил қилиш;

Моддалар ўзгаришларини бошқа моддалардаги ўзгаришлар билан солиштириб таҳлил қилиш. Мазкур ҳолда эҳтимоли юқори бўлган риск соҳаси, бир кўрсаткичнинг иқтисодий табиати бўйича ўзгариши бошқа кўрсаткичдаги ўзгаришга мувофиқ келмаганида аниқланади.

## **9.2. Таҳлилий амалларни қўллаш мақсадлари.**

Таҳлилий амалларни қўллаш таҳлил қилинаётган кўрсаткичлар ўртасидаги сабаб-оқибатли боғлиқликнинг мавжудлигига асосланади.

Таҳлилий амалларнинг мақсадлари:

Хўжалик фаолиятида эҳтимоли юқори бўлган рисклар соҳасини белгиловчи ғайриоддий ёки нотўғри акс эттирилган фактлар ва натижаларнинг мавжудлиги ёки мавжуд эмаслигини аниқлаш;

Хўжалик юритувчи субъект фаолиятини ўрганиш;

Молиявий ҳисоботнинг чалкашлик фактларини аниқлаш;  
Батафсил аудиторлик амаллари сонини қисқартириш;  
Юзага келган саволларга жавоб олиш мақсадида тест синовидан ўтказишни таъминлаш.

Таҳлилий амалларни қўллаш:

Аудиторга аудитни режалаштиришда мижозни яхшироқ тушуниш ва бухгалтерия балансларини текшириш орқали аудиторлик rischi даражасини белгилаш имкониятини беради.

Бошқа аудиторлик амалларининг сони ва ҳажмини қисқартиришга ёрдам беради.

Аудиторга аудит вақтида унинг асосланган, лаёқатли фикрини шакллантиришга қўмаклашади.

Қўшимча аудиторлик амаллари бажаришни талаб этувчи текширув соҳаларни аниқлаб бериши мумкин бўлган молиявий муаммоларнинг мавжудлигини узил-кесил текшириш вазифасини бажаради.

Таҳлилий амаллар аудитнинг бутун жараёни давомида бажарилади.

### **9.3. Аудиторлик амалларини бажариш тартиби.**

Таҳлилий амалнинг бажариш қуйидагилардан таркиб топади:

Амаллар мақсадини белгилаш;

Амаллар турини танлаш;

Амалларни бажариш;

Бажарилган амалларни таҳлил этиш.

Таҳлилий амалларни бажариш босқичида аудитор қуйидагилардан танлаб фойдаланади:

Оддий солиштириш;

Ҳисобот даврида бирор-бир кўрсаткичнинг ўзгариш жараёнларини ва уларнинг келгуси ёки ўтган даврларга тарқалишини аниқлаш;

Бирор-бир кўрсаткичлар ўртасидаги миқдорий ўзаро боғлиқликни уларнинг келгуси ёки ўтган даврлардаги миқдорларини ҳисоблаб чиқиш мақсадида аниқлаш.

Таҳлилий амаллар йиғма молиявий ҳисоботга ҳам, алоҳида балансга ажратилган таркибий бўлинмаларга ҳам қўлланиши мумкин.

Таҳлилий амаллар натижаларининг ишончлилиги аниқлай олмаслик rischi, ички хўжалик rischi ва назорат воситалари rischi даражасининг аудитор томонидан тўғри баҳоланишига боғлиқ.

Таҳлилий амалларнинг ишонччилигига қуйидаги омиллар таъсир кўрсатади:

Кўриб чиқилаётган счет бўйича қолдиқларнинг жиддийлик даражаси;

Айни бир текширув объектига йўналтирилган, бошқа таҳлилий амалларнинг натижалари;

Таҳлилий амалларни бажаришда қўлланадиган кўрсаткичларнинг тафовут миқдорлари;

Таҳлилий амалларни бажаришда бухгалтерияга оид бўлмаган маълумотлардан фойдаланиш.

#### **9.4. Таҳлилий амалларни бажарилиш натижалари бўйича аудиторнинг ҳаракати.**

Аудитор томонидан хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисобот кўрсаткичларидаги ғайриоддий тафовутларнинг аниқланиши таҳлилий амаллар бажарилишининг натижаси ҳисобланади.

Аудитор томонидан, бошқа манбалардан олинган далиллар билан тасдиқланмайдиган, ғайриоддий тафовутларнинг аниқланиш ҳолатларида, у ўтказилган таҳлилий амалларнинг объективлиги ва ишончлилигига шахсан ишонч ҳосил қилиш учун уларни синчиклаб текшириб чиқиши лозим.

Текшириш жараёни хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини сўров қилишдан бошланиши керак. Жавоблар аудиторлик далиллари билан ёки аудиторнинг хўжалик юритувчи субъект фаолияти тўғрисидаги билими билан тасдиқланиши лозим. Аудитор, раҳбарият сўрови натижаларига асосланган, бошқа аудиторлик амалларини ўтказиш имкониятларини ҳам кўриб чиқиши лозим.

Ғайриоддий тафовутлар миқдорини таҳлил этишда, аудитор, меъёрий ҳужжатларга асосланган мезонлардан фойдаланади. Агар ғайриоддий тафовутлар аудитор томонидан мақбул деб топилган даражадан ошиб кета, бу ҳолда тафовут миқдори текширилиши керак. Бу миқдорни мутлак қийматларда акс эттириш қийин бўлган ҳолларда аудитор фоизларда акс эттирилган миқдорлардан фойдаланади.

Ғайриоддий тафовутларни таҳлил қилиш натижаларини, шунингдек, режалаштириш ва таҳлилий амалларнинг бажариш натижаларини аудитор текширув ўтказиш бўйича иш ҳужжатларида акс эттириши лозим.

Таҳлилий амалларнинг натижаларини қуйидаги ҳолларда қўллаш лозим:

Аудиторлик хулосасини тузишда зарур бўладиган аудиторлик далилларини олиш учун;

Аудитни ўтказиш натижалари бўйича иқтисодий субъект раҳбариятига аудиторнинг ёзма ахборотини тайёрлаш учун.

#### **Назорат саволлари**

1. Таҳлилий тадбирлар қимматларни ўз ичига олади.
2. Таҳлилий амалларнинг мақсадлари нималардан иборат.
3. Таҳлилий амалнинг бажариш нималардан таркиб топади.
4. Таҳлилий амалларнинг ишончлилигига қандай омиллар таъсир кўрсатади.
5. Таҳлилий амалларни аудит текширувининг бошланғич жараёнида ўтказишдан мақсад нимада деб ҳисоблайсиз.
6. Таҳлилий амалларнинг қандай усулларини биласиз ва уларни ҳисоблашнинг хусусияти нимада.

### **10 МАВЗУ. АУДИТДА ТАЎЛАБ ТЕКШИРИШ УСЛУБИ**

### **10.1. Танлаб текшириш услубининг моҳияти**

Текширилаётган тўпламнинг аудиторлик ташкилоти учун маълумотлар танлаш қоидаларини аниқлаш ва шу йўл билан олинган натижаларни баҳолаш 14 сонли АФМС нинг мақсади бўлиб ҳисобланади.

Мижознинг бухгалтерия ва ички назорат тизими сифати аудит текширувнинг бутун кейинги жараёнини белгилаб беради. Аудитор текширувнинг дастлабки босқичида миждоз молиявий ҳисоботларини ўрганиш ва бухгалтерия хизмати ходимлари билан суҳбатлашиш жараёнида шу молиявий ҳисоботлар тўғри ва тўлиқ дастлабки ҳужжатларга асосан тузилган деган ҳулосага келса аудитор дастлабки ҳужжатларни танлаб текшириши мумкин бўлади.

Акс холда, яъни молиявий ҳисоботларни ўрганиш, миждоз ички назорат тизимини текшириш жараёнида аудитор уларнинг сифатидан қониқмаса аудитор молиявий ҳисоботларни тузиш учун асос бўлган барча дастлабки ҳужжатларни ёппасига, ҳаммасини текшириши лозим.

Ёппасига текшириш аудитордан катта вақт ва меҳнат талаб етади. Аммо аудиторлик этикасига асосан аудитор молиявий ҳисоботларнинг БХМСга асосан тузилганини ёки бу стандартлардан четга чиқиш бўлганини ўз ҳулосасида аниқ баён этиши керак. Бу еса аудитордан дастлабки ҳужжатларга таянишни талаб етади. Дастлабки ҳужжатларнинг сифати еса молиявий ҳисоботларнинг ҳаққоний ёки нотўғри маълумотларни акс еттираётганини кўрсатади.

Аудитор миждоз молиявий ҳисоботларининг БХМС га асосан тузилгани юзасидан кўпинча ўрта даражадаги ишончга ега бўлади. Бунга сабаб, молиявий ҳисоботларнинг баъзи элементлари бўйича бухгалтерия ҳисоби сифатли ташкил этилган бўлиши, малакали мутахассислар томонидан олиб борилиши, компьютерлашган бўлиши, самарали ички назорат тизими ташкил этилган бўлиши, молиявий ҳисоботларнинг бошқа баъзи элементлари бўйича еса бунинг акси бўлиши мумкин. Танлаб текшириш услубини ҳам айнан ўрта даражадаги ишончга ега бўлган холда қўллаш керак.

**Аудитда танлаб текшириш услуби** – молиявий ҳисоботлар юзасидан ўз профессионал фикрини баён этиш учун зарурий далиллар, ҳужжатларни маълум тартибда, меъзонларга асосланган холда танлаш ва ўрганишдир.

Танлаб текшириш услуби еҳтимоллар назарияси қонунларига асосланади. Танлаб текшириш услубини қўллаш учун қуйидаги омилларга еътибор қаратиш лозим:

1. танлаб текшириш ҳажми;
2. кузатув бирлиги;
3. танлаш бирлиги;
4. танлаб олиш услубияти.

Танлаб текшириш услубини қўллаш учун маълум тўплам тузилиши керак. Танлаб текшириш айнан шу тўпламга нисбатан қўлланилади ва натижа ҳам шу тўпламга тегишли бўлади.

**Тўплам** – маълум элементларнинг жамланмаси. Аудит текширувида элемент сифатида бухгалтерия ўтказмалари, ёзувлар кабиларни келтириш

мумкин. Тўпламни шакллантириш учун аудитор барча элементларни маълум меъзонлар, хусусиятларга кўра гуруҳларга тақсимлайди. Бу меъзонлар хужжатларнинг хусусияти, моддий жавобгар шахс, даврий кетма – кетлик кабилар бўлиши мумкин.

## 10. 2. Танлаб текширишнинг услубияти

Аудитда танлаб текшириш услуби текширилиши лозим бўлган элементлар, операциялар, хужжатлар ва бошқаларнинг 100% дан кам бўлган қисмини ўрганиш ва шунинг асосида уларнинг тўғрилиги ёки нотўғрилиги юзасидан бирор фикрга келиш учун қўлланилади. Бу ерда 100% дан кам фоизда текширув олиб боришнинг қуйидаги асосий сабаблари мавжуд:

1. барча операциялар, хужжатларни текшириш учун аудитордан катта вақт талаб етилади;

2. аудитда иш хақи вақтбай ҳисоблангани учун, барча хужжат ва операцияларнинг текширилиши мижоз учун қимматга тушади. Натижада аудит текширувига талаб кескин қисқариши мумкин.

Танлаб текшириш услубини қўллаш учун аудитор текширилиши лозим бўлган хужжатлар, операцияларни маълум хусусиятларига кўра алоҳида гуруҳларга ажратади. Бу аудитда **стратификация** дейилади. Хар бир алоҳида гуруҳ **страта** дейилади. Страталар ҳосил қилинган хар бир страта бўйича танлаб текшириш услуби қўлланилади.

Аудитда танлаб текшириш услуби қўлланилганда барча хужжатлар, операциялар **репрезентатив**, яъни танланиш учун бир хил имкониятга ега деб фараз қилинади. “Аудиторлик танлаш” деб номланган № 14 АФМСнинг 5 бандига асосан танлаб текширишда репрезентативлик қуйидаги услубларнинг бири орқали таъминланади:

1. тасодикий – хужжатлар, операциялар ихтиёрий тарзда, еркин танланади. Тасодикий танлаш ихтиёрий сонлар жадвали бўйича амалга оширилади. Бунда бирор кетма – кетлик, тартибга амал қилинмайди;

2. системали – текширилиши лозим бўлган элементлар ихтиёрий равишда танланган бирор элементдан кейин қатъий интервалда аниқланади;

3. комбинацияланган – ихтиёрий ва тизимли услубларнинг комбинациясини ифодалайди.

Хар бир танлаб текширувда аудиторлик фирмаси қуйидагиларга еътибор қаратиши лозим:

- танлаб текширув жараёнида аниқланган хар бир хатони таҳлил қилиш;
- танлаб текшириш рискинни баҳолаш.

Хатоларни таҳлил қилиш жараёнида аудиторлик ташкилоти бу хатоликларнинг хусусиятини ўрганиши керак. Танлаб текшириш услубини қўллаш орқали аудитор бу услуб айнан қандай мақсадлар учун қўлланилаётганини аниқ билиши ва ёзма баён етиши лозим. Хатони таҳлил қилишда унинг муҳимлигини ва унинг юзага келиш сабабларини аниқлаш зарур.

Танлаб текширилган хужжатлар, операцияларнинг натижалари шу тур бутун тўплам ҳақида тасаввур бериши лозим. Танлаб текширишда аниқланган хатоликлар белгиланган даражадан ошмаслиги керак.

Танлаб текширишнинг хажмини аниқлашда аудитор танлаб текшириш рискинни аниқлаши лозим. Танлаб текшириш рискиннинг мохияти шундан иборатки, хужжатлар, операциялар аудитор танлаб текширганда ҳосил бўлган тасаввур бу хужжат ва операцияларнинг барчасини танлаб текширганда ҳосил бўладиган тасаввурдан қисман ёки мутлақо фарқ қилади. Танлаб текшириш риски ички назорат тизимини текшириш даврида ҳам, бухгалтерия тизимида акс еттирилган счётларнинг айланмаси ва салдосини батафсил текшириш жараёнида ҳам мавжуд бўлади.

Танлаб текшириш услуги орқали ички назорат тизими ва бухгалтерия счётларининг тўғрилигини текширишда биринчи ва иккинчи тур рисклар мавжуд.

Ички назорат тизимини текширишда:

1. биринчи тур риск – ички назорат тизими аслида сифатли тузилган ва ишласада, танлаб текшириш услуги орқали текширув олиб бориш билан бу тизимни сифациз деб топиш;

2. иккинчи тур риск – ички назорат тизими аслида сифациз тузилган ва ишлаётган бўлсада, танлаб текшириш услуги орқали бу тизимни йетарли даражада сифатли деб баҳолаш.

Счётларнинг айланмаси ва салдосини текширишда:

1. биринчи тур риск – танлаб текшириш натижаларига асосан аслида тўғри бўлган тўпламни нотўғри деб баҳолаш;

2. иккинчи тур риск – танлаб текшириш услуги натижаларига асосан аслида нотўғри маълумотларни акс еттираётган тўпламни тўғри деб баҳолаш.

Танлаб текшириш хажми аудитор томонидан қабул қилиниши мумкин бўлган хатолик даражасига боғлиқ. Қабул қилиниши мумкин бўлган хатолик даражаси аудит текширувини режалаштириш давридаги муҳимлик кўрсаткичига асосан белгиланади. Аудитор томонидан қабул қилиниши мумкин бўлган хатолик даражаси қанчалик кичик бўлса танлаб текшириш хажми ҳам шунчалик катта бўлиши лозим.

Ички назорат тизимига нисбатан аудитор томонидан қабул қилиниши мумкин бўлган хатолик даражаси миқдор корхона томонидан шу тизимга нисбатан қўйилган талаблардан четланиш бўлганда ҳам аудитор ётибор қаратиши шарт бўлмаган миқдордир.

Бухгалтерия счётларига нисбатан аудитор қабул қилиниши мумкин бўлган хатолик даражаси шу счётларда мавжуд бўлган аммо молиявий хисоботларга нисбатан умуман олганда сезиларли таъсирга ега бўлмаган хатолик даражаси хисобланади.

Агар аудитор текширилаётган тўпламда муҳим хатолик бор деб баҳоласа, бу хатолик умумий тўпламга нисбатан сезиларли таъсир етмаётганига ва аудитор томонидан қабул қилиниши мумкин бўлган хатолик даражасидан ошмаётганига ишонч ҳосил қилиш мақсадида танлаб текшириш хажмини ҳам кенгайтириши лозим. Текширилаётган тўпламда хатолик



даражаси кичик ёки умуман йўқ деб ҳисобланса, аудитор танлаб текшириш хажмини сезиларли даражада қисқартириши мумкин бўлади.

Аудитор мажбурий тартибда ўз ишчи қоғозларида танлаб текшириш услубининг барча босқичлари, услублари ва натижаларининг тахлилини кўрсатиши керак.

### **10.3. Танлаб текшириш услубини қўллашда ички назорат тизимининг аҳамияти**

Аудитда танлаб текшириш услубини самарали қўллашда корхонанинг ички назорат тизими катта аҳамиятга эга. Биз ушбу тизимга 7 бобда тўхталиб ўтганмиз. Корхонада ички назорат тизимини жорий этиш раҳбарият зиммасидаги вазифа ҳисобланади. Ички назорат тизими корхона хажми ва фаолият хусусиятларига жавоб бериши, доимий ва самарали ишлаши лозим. Бу вазифани амалга ошириш учун раҳбарият корхона ичида аудит кўмитасини тузиши, ички аудиторларни жалб этиши мумкин. Ушбу ходимларнинг вазифаси корхона ички назорат тизимини жорий этиш, унинг сифати устидан доимий назорат олиб бориш, камчиликлар аниқланганда уларни бартараф этиш чораларини таклиф этишдан иборат.

Корхонада ички назорат тизимининг вазифаси шу корхона ўз олдида кўйган маълум мақсадларга еришишини таъминлашдир. Аудитор ички назорат тизимини ўрганганда ушбу назорат тизими қанчалик корхона олдида кўйилган мақсадларга еришилишини таъминлаганини баҳолаши зарур. Бу фаолият ички назорат тизимининг сифатини аниқлаш имконини беради. Ички назорат тизими корхонада ўтказилган аудит текшируви хажми ва йўналишини олдиндан белгилашда муҳим омил ҳисобланади.

Аммо ички назорат тизими ҳар қанча сифатли тузилмасин, корхона олдидаги мақсадларга тўлиқ еришилишини таъминлай олмаслиги мумкин. Бунга асосий сабаблар:

1. ички назорат тизимини жорий этиш харажатлари ушбу тизимни жорий этишдан келадиган фойдадан ошмаслиги керак. Бу еса ички назорат тизимининг мутлақо мукамал бўлишига йўл бермайди;
2. ҳар қандай ички назорат тизимида инсон омили мавжуд. Яъни ушбу тизим инсон томонидан жорий этилади ва унда маълум сабабларга кўра хатоликлар, камчиликлар юзага келиши мумкин;
3. ички назорат тизими сифатига ходимларнинг тил бириктириши орқали таъсир ўтказилган бўлиши мумкин.

Аудитор томонидан ички назорат тизимини текшириш қуйидаги уч босқичда амалга оширилиши лозим:

- ички назорат тизими билан умумий танишиш;
- ички назорат тизимининг ишончилигини дастлабки баҳолаш;
- ички назорат тизимининг ишончилигини тасдиқлаш.

Ушбу босқичларни батафсил кўриб чиқамиз:

**Ички назорат тизими билан умумий танишиш.** Аудитор текширувнинг дастлабки босқичида корхонанинг хусусиятлари ва фаолият кўлами билан, шунингдек, бухгалтерия тизими билан яқиндан танишиши

лозим. Бунинг натижасида аудитор текширув ўтказиш мақсадида миждоз ички назорат тизимига асосланиш қанчалик мақсадга мувофиқлигини аниқлайди.

Агар аудитор миждоз ички назорат тизимига асосланиш мумкин эмас деб топса, аудит текширувини шундай ташкил етиши керакки, унда ички назорат тизимидан умуман фойдаланилмаслиги керак.

Аксинча, ички назорат тизимига асосланиш мақсадга мувофиқ деб топса, ушбу тизимнинг ишончилиги юзасидан дастлабки баҳолашни амалага ошириши зарур.

**Ички назорат тизимининг ишончилигини дастлабки баҳолаш.** Ушбу вазифа аудиторлик фирмаси томонидан ишлаб чиқилган услублар асосида амалга оширилади. Бу баҳолаш амалиёти натижаси сифатида аудиторлик фирмаси миждознинг бутун ички назорат тизими ёки унинг алохида тармоғи сифатини “ўрта” ёки “юқори” деб баҳолаш имконига ега бўлади. Аудитор ички назорат тизимига асосланиш ёки унга муружаат етмаслик масаласини шу баҳолашга асосан амалга ошириши керак.

Агар ички назорат тизими ёки унинг алохида тармоқларида муҳим камчиликлар аниқланса аудитор бу ҳақда миждоз раҳбариятига хабар бериши, бу ҳолнинг олдини олиш бўйича чора-тадбирларни таклиф етиши ва текширувини шунга мос равишда олиб бориши лозим.

**Ички назорат тизимининг ишончилигини тасдиқлаш.** Аудиторлик фирмаси ички назорат тизимини дастлабки баҳолаш натижасида бу тизим ишончли деб топса, аудит текшируви давомида ушбу тизимнинг муҳим камчиликлардан холи эканлигини доимий текшириб бориши керак.

Ички назорат тизимининг ишончилигини тасдиқлаш учун зарурий услубиятларни аудиторлик фирмасининг ўзи мустақил равишда ишлаб чиқади.

Агар аудиторлик фирмаси ички назорат тизимининг ишончилигини тасдиқлаш амалиётини ўтказиш даврида ушбу тизимни дастлабки баҳолаш натижасидан фарқли хулосага келса, текширувни сифатли ташкил етиш мақсадида танлаб текшириш ҳажмини ошириши лозим бўлади.

Ички назорат тизимини аудитор томонидан баҳолашнинг ҳар бир босқичи тегишли тартибда ҳужжатлаштириши керак. Бу жараёнда ички назорат тизими бўйича аниқланган барча камчиликлар, уларни бартараф етиш бўйича амалий таклифлар ҳам баён етилиши керак.

Ички назорат тизимини баҳолаш бўйича юқорида келтирилган уч босқични амалга оширгач аудитор текширув давомида танлаб текшириш услубини самарали асосда қўллаш учун ички назорат тизимига қанчалик асосланиш мумкинлиги масаласини ҳал этади.

### **Назорат саволлари**

1. Аудитда танлаш қандай талабларга жавоб бериши керак.
2. Тасодифий танлаш, системали танлаш ва аралаш танлаш ҳақида гапириб беринг.
3. Аудитда танлаш таваккалчилиги нималардан иборат.

4. Аудиторлик ташкилоти танлашлар бўйича олинган натижаларни нималарда татбиқ этиши керак.

5. Аудиторлик танлашни текширувнинг қайси бўлимларига нисбатан қўллаш мумкин деб ҳисоблайсиз.

## **11 МАВЗУ. ЎЗARO БОҒЛИҚ ШАХСЛАР ЎРТАСИДАГИ БИТИМЛАР БЎЙИЧА АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРИНИ ОЛИШ ТАМОЙИЛЛАРИ.**

### **11.1. Стандартнинг мақсади ва вазифалари, амал қилиш соҳаси.**

**Ўзарo боғлиқ муносабатларни кўрсатиши мумкин бўлган битимлар.**

55-сонли АФМС нинг мақсади ўзарo боғлиқ шахслар билан боғлиқ битимларни аниқлаш мақсадларида аудиторлик ташкилоти томонидан бажариладиган аудиторлик амаларни аниқлаш ҳисобланади.

Мазкур стандартнинг талаблари аудиторлик текширишларини ўтказишда барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Мазкур сатдарт мақсадларида ўзарo боғлиқ шахслар деб битим тузилаётганда ўзарo боғлиқ бўлган шахслар (манфаатдор бўлганлар) тан олинади.

Шахсларнинг ўзарo боғлиқлаги (манфаатдорлиги) қонунчилик билан белгиланади.

Ўзарo боғлиқ шахслар ўртасидаги битим – бу ўзарo боғлиқ шахслар ўртасида ушбу ўтказиш учун ҳақ олинadими йўқми қатъи назар, воситаларини ёки мажбуриятларини ўтказишдир.

Ўзарo боғлиқ шахслар ўртасидаги битимлар иложи борича мукамал ўрганиб чиқилиши керак, чунки улар кўпчилик орқали тузилади.

**Ўзарo боғлиқ муносабатларни кўрсатиши мумкин бўлган битимлар.**

Қуйидаги битимлар шахсларнинг ўзарo боғлиқ муносабатларини кўрсатиши мумкин:

а) фоиз тўламасдан қарз олиши ва қарз бериши ёки тўловнинг предмети, шарти ва муддатини белгиламасдан тўлаш;

б) ўзига хос шартларни кўзда тутувчи, ўзига хос нархларни кўзда тутувчи шартномалар;

в) мантиқий сабабсиз амалга оширилган операциялар;

г) ҳисобга олинмаган операциялар, яъни бепул тарзда олинган ёки кўрсатилган хизматлар.

### **11.2. Ўзарo боғлиқ шахслар ва улар ўртасидаги битимларнинг аниқлаш усуллари.**

Ўзарo боғлиқ шахслар ва улар ўртасидаги битимларни аниқлаш учун аудитор қуйидагиларни амалга ошириши керак бўлади:

а) хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбаридан барча ўзарo боғлиқ шахсларни аниқлаши, ўтган давр мобайнида ушбу шахслар билан қандайдир битимлар тузилганми, хўжалик юритувчи субъектда ўзарo боғлиқ шахслар билан тузилган битимларнинг рўйхатга олишни тегишли усули борми ва

ушбу ҳолатлар ҳисоботда тўғри акс эттириладими. Агар кўрсатилган усуллардан фойдаланилса, уларга баҳо бериш лозим;

б) хўжалик юритувчи субъектнинг фаолиятига сезиларли таъсир кўрсатадиган йирик акционерларни аниқлаш мақсадида акциядорлар реестрини ўрганиб чиқиш;

в) бошқа корхоналар директорлари ва хизматчиларини миқозга ишга ўтказишининг сабабларини ўрганиб чиқиш;

г) аввал ўтказилган аудиторлик текшируви натижалари билан танишиб чиқиш;

д) асосий харидорлар, мол етказиб берувчилар, дебиторлар ва кредиторлар фаолиятининг тавсифи ва ҳажмини ўрганиб чиқиш.

### **11.3. Ўзаро боғлиқ шахслар билан тузилган битимларни текшириш.**

Агар аудитор ўзаро боғлиқ шахслар билан бўлган битимларни аниқласа, у ушбу битимнинг молиявий ҳисоботга таъсирини таҳлил қилиши керак.

Ўзаро боғлиқ шахслар билан тузилган битимларнинг аудиторлик текшируви қуйидагилардан иборатдир:

а) хўжалик юритувчи субъектнинг ишчилари билан суҳбатлар ўтказиш йўли билан тузилган битимнинг иш тарафи тўғрисидаги тасаввурга эга бўлиш;

б) товарларнинг олинishi, ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботлар ҳақида ва бошқа ҳужжатлар тўғрисидаги хабарномаларни, келишувларни, контрактларни, счётлар бўйича ҳужжатларни ўрганиш;

в) битимни тасдиқлаган субъектни, яъни директорлар кенгашини, бошқа раҳбар органларни ёки ишчиларни белгилаш;

г) битимда иштирок этган ҳар бир шахснинг фаолиятини аудиторлик текширишдан ўтказишни ташкил қилиш, олинган ахборотларни ўртоқлашиш;

д) тузилган битимга тааллуқли бўлган, лекин бошқа шахснинг ихтиёрида бўлган материалларни ўрганиш (агар аудитор бир вақтнинг ўзида иккала шахснинг молиявий ҳисоботини текширмаса, у ҳолда иккинчи шахснинг розилигини олиш шарт);

е) ўзаро боғлиқ шахслар ўртасида битимлар тузилганлигининг зарурий далилларини олиш;

ж) агар аудитор битимлар ҳақиқатда мавжуд бўлган, ўйлаб чиқарилган (сохта) шахслар билан тузилган деб тахмин қилса, бундай ҳолатда у молиявий нашрлар, тижорат журналларини ўрганиш, кредит ва банк муассасаларидан маълумотлар олиш йўли билан ушбу битимнинг иштирокчилари тўғрисидаги маълумотларни олиши шарт;

з) агар ўзаро боғлиқ шахсларга тегишли бўлган қайтарилмаган счётлар, кафолатлар ва бошқа мажбуриятлар мавжуд бўлса, у ҳолда аудитор бошқа шахснинг молиявий имкониятларини аниқлаш ҳуқуқига эгадир.

Агар аудитор ташкилот ўзаро боғлиқ шахслар билан тузилган битимларга тегишли бўлган молиявий ҳисоботдаги маълумотларни исботлаш

мақсадида етарли даражада аудиторлик хулосасини олиш имконига эга бўлмаса, у ҳолда аудиторлик хулосасини тузишдан бош тортиши керак.

### **Назорат саволлари**

1. Қандай битимлар шахсларнинг ўзаро боғлиқ муносабатларини кўрсатиши мумкин.

2. Ўзаро боғлиқ шахслар ва улар ўртасидаги битимларни аниқлаш учун аудитор нималарни амалга ошириши керак бўлади.

3. Ўзаро боғлиқ шахслар билан тузилган битимларнинг аудиторлик текшируви нималардан иборатдир.

4. Агар аудитор ташкилот ўзаро боғлиқ шахслар билан тузилган битимларга тегишли бўлган молиявий ҳисоботдаги маълумотларни исботлаш мақсадида етарли даражада аудиторлик хулосасини олиш имконига эга бўлмаса, у ҳолда аудитор қандай йул тутиши керак.

## **12 МАВЗУ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ТУЗИЛГАН САНАДАН КЕЙИНГИ ҲОДИСАЛАР**

### **12.1. Стандартнинг мақсади ва вазифалари, амал қилиш соҳаси.**

56 сонли АФМС нинг мақсади молиявий ҳисобот тузилган санадан кейин, бироқ аудиторлик хулосаси имзолангунга қадар ёхуд аудиторлик хулосаси имзолангандан кейин, бироқ текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи эълон қилинадиган санагача юз берган ҳодиса ва далиллар, шунингдек молиявий ҳисобот эълон қилингандан сўнг юз берган ҳодисалар, унинг мазмуни ва тўғрилигига таъсир кўрсатган тақдирда аудиторлик ташкилотларининг ҳаракатларини аниқлаш ҳисобланади.

Мазкур стандарт талаблари аудиторлик фаолиятини амалга ошириш чоғида барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Мазкур стандартда қуйидаги асосий тушунчалардан фойдаланилади:

а) молиявий ҳисобот тузилган санадан кейинги ҳодисалар (кейинги ҳодисалар) – ҳисобот даври тугаган пайдан бошлаб аудиторлик хулосаси имзоланадиган санага қадар юз берган, шунингдек аудиторлик хулосаси имзолангандан кейин аниқланган, текшириладиган ҳисобот даврига тааллуқли бўлган ва молиявий ҳисоботга тузатишлар киритишни ёки ундаги ахборотни ошкор этишни талаб этадиган ҳодисалар;

б) молиявий ҳисобот тузиладиган сана – ҳисобот давридаги охириги календарь куни;

в) аудиторлик хулосаси имзоланадиган сана – аудиторлик хулосасида уни имзолаш чоғида қўйилган сана, ундан кейин, одатда, аудиторлик текшируви билан боғлиқ ахборат материалларига оид барча текширувлар тўхтатилади, бу муддат тугагач, аудиторлик хулосасига бирорта ҳам тузатиш киритилмайди.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосасини молиявий ҳисобот тузиладиган санадан илгари имзолай олмайди;

г) молиявий ҳисобот тақдим этиладиган сана - хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини амалда ундан фойдаланувчиларга бериладиган ёки бу ҳисобот қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда эълон қилинадиган сана.

## **12.2. Аудиторлик хулосаси имзоланадиган санага қадар аудиторлик ташкилотининг ҳаракатлари.**

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 даражада аниқлангани, баҳолангани ва текширилганига амин бўлиши керак.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосаси имзоланадиган санага яқин қолганда молиявий ҳисоботга тузатишлар киритишни ёки унда ахборотни ошкор этишни талаб этадиган ҳодисаларни аниқлаш учун мўлжалланган амалларни бажаради. Бундан амаллар, одатда, қуйидагиларни ўз ичига олади:

а) хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти томонидан белгиланган, кейинги ҳодисаларни аниқлаш имкониятини яратувчи таомиллар шарҳи;

б) ҳисобот даври тугаганидан кейин ўтказиладиган акциядорлар йиғилиши, директорлар кенгаши мажлислари ва органининг баённомалари билан танишиб чиқиш ҳамда баённомалари ҳали таёрланмаган йиғилашларда муҳокама қилинган масалаларни ойдинлаштириш;

в) пул маблағлари сметалари, ҳаракат прогнозлари ва раҳбариятнинг бошқа тегишли ҳисоботлари билан танишиб чиқиш;

г) текширилётган хўжалик юритувчи субъект юридик хизматининг суд муҳокамаларига (агар улар ўринли бўлса) тааллуқли бўлган фаолияти билан танишиб чиқиш;

д) текширилаётган 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 ҳисобга 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 сув тошқини натижасида нобуд бўлиш ҳолатлари юз берганми;

мавжуд хатолар ёки шартли ҳодисалар билан боғлиқ қандайдир ўзгаришлар юз берганми;

онда-сонда қўлланиладиган қандайдир бухгалтерия тузатишлари киритилганми ёки кўриб чиқилмаётгани;

молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун фойдаланиладиган ҳисоб сиёсатининг ўринлилигига шубҳа туғдирадиган бирор-бир ҳодисалар юз берганми ёки ёки юз бериши мумкинми.

Агар бўлинмани бошқа аудитор аудиторлик текширувидан ўтказётган бўлса, асосий аудитор бошқа аудитор томонидан бажариладиган кейинги ҳодисаларга тааллуқли бўлган амалларни баҳолаши, шунингдек, бошқа аудиторни режалаштириладиган 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.

### **12.3. Аудиторлик хулосаси имзоланган санадан кейин, бироқ молиявий ҳисобот эълон қилинадиган санага қадар юз берган ҳодисалар.**

Аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосасини имзоланган санадан кейин юз берган ҳодисалар учун жавобгар бўлмайди. Бунда хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти аудиторлик хулосаси имзоланган санадан кейин, бироқ молиявий ҳисобот эълон қилинадиган санага қадар юз берган, молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳодисалар ҳақида аудиторлик ташкилотига хабар берилиши учун жавобгар бўлади.

Агар аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосаси имзоланган санадан кейинги даврда, бироқ молиявий ҳисобот эълон қилинадиган санага қадар юз берган ҳодисалар ҳақида хабар топса, у молиявий ҳисобот ва аудиторлик хулосасига тузатиш киритиш кераклигини аниқлаши, юзага келган муаммоларни хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан муҳокама қилиши, ҳамда бундай ҳодисалар молиявий ҳисоботга жиддий таъсир кўрсатадиган ҳолатларда мазкур ҳисоботга тегишли ўзгартиришлар киритишни талаб қилиши лозим.

Агар хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти молиявий ҳисоботга ўзгартириш киритган бўлса, илгари тайёрланган аудиторлик хулосасига қилинган ҳаволани ўз ичига олган янги аудиторлик хулосасини тайёрлаши лозим. Бунда янги хулосага ўзгартирилган молиявий ҳисобот тузилган санадан олдинги сана қўйилмаслиги керак.

Агар хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти аудиторлик ташкилоти талаб қилаётган ва жиддий тусдаги тузатишлар киритилишини зарур деб топмаса, аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектни мазкур далил ҳақида ёзма равишда хабардор қилиши, ўзгартиришлар киритилмаган тақдирдаги оқибатлар учун жавобгарликни хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига юклаши ҳамда салбий аудиторлик хулосаси тузиши керак.

Агар аудиторлик хулосаси хўжалик юритувчи субъект(буюртмачи)га берилган бўлса, аудиторлик ташкилоти буюртмачини ва (ёки) хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини субъект молиявий ҳисоботни ва унга доир аудиторлик хулосасини учинчи шахсларга тақдим этмаслиги ҳақида ёзма равишда хабардор қилиши лозим.

Агар молиявий ҳисобот учинчи шахсларга берилган бўлса, аудитор мазкур учинчи шахслар аудиторлик хулосасига таянмаслиги учун чора кўриши керак.

#### **12.4. Молиявий ҳисобот эълон қилинган санадан кейин юз берган далилларни аниқлаш**

Молиявий ҳисобот эълон қилинганидан кейин аудиторлик ташкилоти мазкур молиявий ҳисоботга тегишли сўровларга тааллуқли ҳеч қандай мажбуриятга эга бўлмайди.

Агар молиявий ҳисобот эълон қилинганидан кейин аудиторлик ташкилоти текширилаётган ҳисобот даврига тегишли бўлган ҳамда молиявий ҳисоботга тузатишлар киритишни ва унда ахборотларни ошкор қилишни талб этадиган ҳодисалар ҳақида хабар топса, аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботни қайта кўриб чиқиш зарурлиги масаласини кўриб чиқиши, уни хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан муҳокама қилиши ва мазкур ҳолатларда мақсадга мувофиқ бўлган чора-тадбирлар кўриши лозим.

Агар хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти молиявий ҳисоботни қайта кўриб чиқаётган бўлса, аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан биргаликда илгари тақдим этилган молиявий ҳисобот билан аудиторлик хулосасини олган барча кишиларни юзага келган вазият ҳақида хабардор қилишга доир тадбирларни бажариши ҳамда қайта кўриб чиқилган молиявий ҳисобот бўйича янги аудиторлик хулосасини тақдим этиши керак.

Бунда янги аудиторлик хулосаси илгари тайёрланган аудиторлик хулосасига қилинган ҳаволани ўз ичига олиши ва қайта кўриб чиқилган молиявий ҳисобот тузилган санадан олдинги сана қўйилмаслиги лозим.

Агар хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти илгари тақдим этилган молиявий ҳисобот ва аудиторлик хулосасини олган барча кишиларни юзага келган вазият ҳақида хабардор қилиш учун зарур чора-тадбирларни кўрмаётган ва молиявий ҳисоботни қайта кўриб чиқмаётган бўлса, аудитор уни қайта кўриб чиқишни зарур деб ҳисоблаган ҳолда учинчи шахслар аудиторлик хулосасига таянмасликлари учун аудитор уларга билдириши чораларини кўриши тўғрисида хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини хабардор қилиши лозим.

Келгуси давр учун молиявий ҳисоботни эълон қилиш санаси яқинлашаётган бўлса, янги ҳисоботда тегишли ахборотларни ёритиб бериш шарти билан, молиявий ҳисоботни қайта кўриб чиқишга ва янги аудиторлик хулосаси беришга зарурат туғилмаслиги мумкин.

Молиявий ҳисобот тузилган санадан кейин юз берган ҳодиса ва далилларга доир аудиторлик ташкилотининг барча ҳаракат ва қарорлари мажбурий тартибда аудиторнинг иш ҳужжатларида акс эттирилиши керак.

#### **Назорат саволлари**



1. Молиявий ҳисобот тузилган санадан кейинги ҳодисалар деганда нимни тушунасиш.

2. Аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосасини имзоланган санадан кейин юз берган ҳодисалар учун жавобгар ҳисобланадими.

3. Агар аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосаси имзоланган санадан кейинги даврда, бироқ молиявий ҳисобот эълон қилинадиган санага қадар юз берган ҳодисалар ҳақида хабар топса нима килиши керак.

4. Молиявий ҳисобот эълон қилинганидан кейин аудиторлик ташкилоти мазкур молиявий ҳисоботга тегишли сўровларга тааллуқли қандай мажбуриятга эга бўлади.

5. Молиявий ҳисобот тузилган санадан кейин юз берган ҳодиса ва далилларга доир аудиторлик ташкилотининг барча ҳаракат ва қарорлари қайерда акс эттирилиши керак.

## **13 МАВЗУ. БОШҚА МУТАХАССИСЛАРНИНГ ИШЛАРИДАН ФОЙДАЛАНИШ.**

### **13.1. Бошқа аудиторлар хизматидан фойдаланишнинг концептул асослари.**

60-сонли АФМС нинг мақсади аудитор бошқа аудитор (аудиторлар) томонидан хўжалик юритувчи субъектнинг битта ва бир нечта бўлинмаларида ўтказилган аудиторлик текшируви натижаларидан фойдаланиб, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи ҳақида аудиторлик хулосасини тузадиган ҳоллар учун меъёр ва қоидаларни белгилаш ҳисобланади.

Мазкур стандарт талаблари аудиторлик фаолиятини амалга ошириш чоғида барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Мазкур стандарт мақсадлари учун қуйидаги асосий тушунчалардан фойдаланилади:

асосий аудитор - молиявий ҳисобот бошқа аудитор томонидан текширилган хўжалик юритувчи субъектнинг бир ёки ундан ортиқ бўлинмалари бўйича молиявий ахборотни ўз ичига олган ҳолларда, хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи бўйича аудиторлик хулосасини тузганлик учун жавобгар бўладиган аудитор;

бошқа аудитор - асосий аудитор томонидан текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботига киритиладиган бўлинманинг молиявий ахборотини текширадиган ва мазкур ахборотга доир ҳисоботни тузганлик учун жавобгар бўладиган аудитор;

бўлинма - фаолияти тўғрисидаги молиявий ахборот асосий аудитор томонидан текшириладиган молиявий ҳисоботга киритиладиган бўлим, филиал, шуъба корхонаси ёки бошқа хўжалик юритувчи субъект.

## **13.2. Асосий аудитор сифатида чиқиш. Асосий аудитор таомиллари.**

### **Бошқа аудитор таомиллари.**

қуйидаги омиллар таъсири оқибатида асосий аудиторни тайинлаш зарурати туғилади:

асосий аудитор томонидан текширилаётган молиявий ҳисоботга киритилган бўлинма молиявий ахборотининг ҳажми;

асосий аудиторнинг бўлинма фаолиятига оид билим даражаси;

хўжалик юритувчи субъект бўлинмалари молиявий ахборотини жиддий бузиб кўрсатишлар хатари.

### **Асосий аудитор таомиллари.**

Асосий аудитор бошқа аудитор ишининг натижаларидан фойдаланишни режалаштираётганда, бошқа аудиторнинг текширилаётган соҳадаги касбий билимдонлигини баҳолаши керак. Бунинг учун асосий аудитор:

тақдим этилган маълумотларга кўра бошқа аудитор танловини ўтказиши;

бошқа аудитор аудиторнинг малака сертификатига эга эканлигига ишонч ҳосил қилиши;

бўлинма фаолияти ҳақидаги билимини баҳолаш мақсадида бошқа аудитор билан суҳбат ўтказиши керак.

Асосий аудитор ўзининг бошқа аудитор билимдонлигига тегишли хулосалари ҳақида маълумотнома тузади, унга оид маълумотлар билан бирга у иш ҳужжатларига қўшилади.

Асосий аудитор бошқа аудиторни қуйидагилардан хабардор қилади:

а) аудиторлик текшируви чоғида унинг мустақиллиги ҳақида ва бу ҳақда ёзма мажбурият олади;

б) бошқа аудитор ҳисоботини тузиш ҳамда аудиторлик текшируви чоғида уларнинг ҳаракатларини мувофиқлаштириш бўйича тегишли таомилларни ўтказиш тартиби ҳақида. Асосий аудитор бошқа аудиторни алоҳида эътибор талаб этиладиган масалалар, шунингдек аудиторлик текшируви вақтининг тугаши ҳақида хабардор қилиши лозим.

Асосий аудитор қуйидаги таомилларни бажариши шарт:

а) бошқа аудитор билан қўлланиладиган аудиторлик таомилларини муҳокама қилиш;

б) бошқа аудиторнинг режа ва дастурини кўриб чиқиш ва тасдиқлаш;

в) бошқа аудиторнинг иш ҳужжатларини кўриб чиқиш;

г) хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) маъмурияти билан бошқа аудитор текшируви натижаларининг муҳокамасида иштирок этиш;

д) хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) молиявий ахборотини қўшимча текширувдан ўтказиш йўли билан бошқа аудитор ишининг сифатини назорат қилиш.

### **Бошқа аудитор таомиллари.**

Бошқа аудитор асосий аудиторга маълум бўлган ҳамда бошқа аудитор томонидан текширилаётган молиявий ахборотни тўғрилаш ва ошкор этишни

талаб этадиган бошқа бўлинмаларнинг битим ҳамда операцияларига тааллуқли сўровлар қилиши мумкин.

Бошқа аудитор хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) молиявий ахбороти текширувнинг бориши ҳақида асосий аудиторни мунтазам хабардор қилиб туради.

Асосий аудиторга бошқа аудиторнинг сўровномаси ёзма шаклда баён этилиши, сана қўйилиши ва асосий аудиторга тилхат орқали берилиши лозим.

Сўровномада асосий аудитор бошқа аудиторга жавоб қайтариши керак бўлган муддат кўрсатилади.

### **13.3. Асосий аудитор жавобига қўйиладиган талаблар.**

#### **Асосий ва бошқа аудиторларнинг жавобгарлиги.**

Асосий аудитор бошқа аудитордан сўровнома олган тақдирда бошқа аудиторнинг сўровномасида кўрсатилган муддатни ҳисобга олган ҳолда ёзма шаклда жавоб йўллаши лозим.

Асосий аудиторнинг бошқа аудиторга жавоби аниқ бўлиши лозим.

Асосий аудиторнинг мактубига сана қўйилиши ва бошқа аудиторга тилхат орқали берилиши лозим.

Асосий аудитор томонидан тузиладиган молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик ҳисоботига хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) молиявий ахборотига тааллуқли бошқа аудиторнинг ҳисоботига киритилган ахборотлар ҳам қўшилади.

Асосий аудитор томонидан тузиладиган молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини бошқа аудитор ҳам имзолайди.

Бошқа аудитор хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) молиявий ҳисоботига тааллуқли ўз ҳисоботининг ҳақиқийлиги учун жавобгар бўлади.

Агар асосий аудитор бошқа аудиторнинг ишидан фойдаланиб бўлмайди деган хулосага келган бўлса, асосий аудиторнинг ўзи эса бошқа аудитор томонидан текширилган хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси (бўлинмалари) молиявий ҳисоботига тааллуқли қўшимча таомилларни бажара олмаса, у аудиторлик текшируви ҳажмининг чекланганлиги туфайли белгиланган тартибда аудиторлик хулосасини тузишдан воз кечади.

#### **Назорат саволлари**

1. Асосий аудитор қандай таомилларни бажариши керак?
2. Бошқа аудитор асосий аудиторга маълум бўлган ҳамда бошқа аудитор томонидан текширилаётган молиявий ахборотни тўғрилаш ва ошкор этишни талаб этадиган сўровлар қилиши мумкинми?
3. Бошқа аудитор хўжалик юритувчи субъект бўлинмаси молиявий ахбороти текширувнинг бориши ҳақида кимни мунтазам хабардор қилиб туриши керак?

4. Аудит текширувига ташқи ёрдамчи аудиторни таклиф қилишнинг шартлари нимада ва ушбу аудиторга қандай талаблар қўйилади?

5. Ёрдамчи ташқи аудитор билан асосий аудитор ўртасида текширув юзасидан жавобгарликни тақсимлашнинг тамоилларини ёритинг.

## **14 МАВЗУ. ЭКСПЕРТ ИШИДАН ФОЙДАЛАНИШ.**

### **14.1. Экспертни тайинлаш.**

16-сонли АФМС нинг мақсади аудиторлик ташкилотининг аудиторлик текширувига экспертни жалб этиш ва унинг иш натижаларидан фойдаланишга доир ҳаракатларини белгилаш ҳисобланади.

Стандартнинг вазифалари қуйидагилардан иборат:

Экспертни тайинлаш тартибини баён қилиш.

Эксперт иши натижаларини расмийлаштиришга доир талабларни баён этиш.

Эксперт иши натижаларидан фойдаланиш тартибини тавсифлаш.

Мазкур стандарт талаблари расмий аудиторлик хулосасини тайёрлашни кўзда тутадиган аудитни амалга ошириш чоғида барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади, уларнинг тавсия тавсифида эканлиги очиқ кўрсатилган қоидалар бундан мустасно.

Мазкур стандарт талаблари унинг натижалари бўйича расмий аудиторлик хулосасини тайёрлаш кўзда тутилмайдиган аудитни ўтказиш чоғида, шунингдек, профессионал хизматларни (консалтинг хизматларини) кўрсатиш чоғида тавсия тавсифида бўлади. Аниқ топшириқни бажариш чоғида мазкур стандартнинг мажбурий талабларидан четга чиқилган ҳолларда аудиторлик ташкилоти буни ўзининг иш ҳужжатларида ва аудит ёки профессионал хизматлар учун буюртма берган хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбариятига топширадиган ёзма ҳисоботида албатта кўрсатиши керак.

Эксперт сифатида аудиторлик ташкилоти юридик шахс ҳисобланган ихтисослаштирилган ташкилот ишидан фойдаланиши мумкин.

Аудит ўтказётганда аудиторлик ташкилоти баҳоловчи, муҳандис, геолог, технолог ва бошқа эксперт ишидан фойдаланиши мумкин.

Аудит ўтказишда эксперт ишидан фойдаланиш тўғрисидаги қарорни аудиторлик ташкилоти тадқиқ қилинадиган ҳолатлар тавсифи ва мураккаблигидан, уларнинг жидий даражасидан, шунингдек бошқа аудиторлик амалларининг ушбу ҳолатларга нисбатан мақсадга мувофиқлиги, мумкинлиги ва ишончлилигидан келиб чиқиб қабул қилади.

Аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш чоғида ишидан фойдаланадиган эксперт қуйидагиларга эга бўлиши шарт:

Тегишли ҳужжатлар (диплом, лицензия ва ҳоказолар) билан тасдиқланган тегишли малака.

Аудиторлик ташкилоти хулоса олишни кўзда тутаётган соҳада тегишли мулоҳазалар, тавсиялар, маълумотномалар ва ҳоказолар билан тасдиқланган тегишли тажриба ва обрўга эга бўлиш.

Қуйидаги ҳолларда аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш чоғида эксперт ишидан фойдаланмаслиги керак:

Агар эксперт-жисмоний шахс аудит ўтказилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг асосий ёки устун турувчи таъсисчиси ёхуд раҳбари бўлса, ёки кўрсатилган шахслар билан яқин қариндош ёки қуда-анда ёки аудиторлик ташкилоти аудит ўтказаетган хўжалик юритувчи субъектнинг бошқа мансабдор шахси бўлса ёхуд штатдаги ходими бўлса.

Агар эксперт-юримдик шахс аудиторлик ташкилоти аудит ўтказаетган хўжалик юритувчи субъектнинг асосий ёки устун турувчи таъсисчиси (иштирокчиси), кредитор, суғурталовчиси бўлса, ёхуд хўжалик юритувчи субъект эксперт-юримдик шахснинг асосий ёки устун турувчи таъсисчис (иштирокчиси) ҳисобланса.

Агар эксперт тайинланганидан кейин юқорида кўрсатилган ҳолатлар юзага келса ёки маълум бўлиб қолса, аудиторлик ташкилоти эксперт хулосасининг объективлиги тасдиғини таъминлайдиган қўшимча аудиторлик амалларини бажариши ёки бошқа экспертни тайинлаши керак.

Эксперт хизматларини кўрсатиш шартномасида умум қабул қилинган шартлардан ташқари қуйидагилар кўзда тутилиши керак:

Иш мақсади ва ҳажми.

Муайян масалалар баёни.

Агар талаб этилса, хўжалик юритувчи субъект ва эксперт ўртасидаги ўзаро муносабатлар тавсифи.

Хўжалик юритувчи субъект ахборотларининг сир тутилиши.

Эксперт ўз ишида амалга ошириш ниятида бўлган тахминлар ва усуллар ҳақидаги, ҳамда уларнинг аудиторлик ташкилоти эксперт ишидан фойдаланган олдинги даврлардаги тахминлар ва усулларга мувофиқлиги хусусидаги маълумотлар.

Эксперт хулосасининг шакли ва мазмуни.

#### **14.2 Эксперт иши натижаларини расмийлаштириш**

Эксперт ўз иши натижаларини ёзма шаклдаги хулоса (ҳисобот, ҳисоб-китоб ва ҳоказолар) кўринишида тақдим этади.

Эксперт хулосаси етарли даражада тўлиқ ва батафсил бўлиши керак, токи улар билан танишган тажрибали аудитор ёки бошқа эксперт ўтказилган экспертиза тўғрисида тасаввурга эга бўла олсин. Хусусан, эксперт хулосасида қуйидагилар акс эттирилиши керак:

Аудит ўтказиш чоғида эксперт ўз ишини бажарган хўжалик юритувчи субъектнинг номи.

Эксперт иши бажарилган объект ва эксперт масъулиятининг чегараси.

Қўлланилган иш услуги, шу жумладан, уларнинг аввалги даврларда фойдаланилган услубларга мослиги.

Ўтказилган иш билан боғлиқ бўлган ва ҳал этилмай қолган жиддий шубҳалар.

Ўтказилган иш натижалари.

Эксперт хулосаси уч қисмдан: кириш, тадқиқ этиш ва хулоса қисмларидан иборат бўлиши керак.

Эксперт хулосасига киритилган маълумотлар аниқ ва шундай тарзда ифодаланиши керак-ки, токи уларнинг мазмуни ва шакли шубҳадан холи бўлсин, ҳамда уларни турлича талқин қилиш имконияти бўлмасин.

Эксперт хулосаси қоғозда, машинкада ёки аудиторлик ташкилоти билан келишилган, улардаги маълумотлар сақланишини таъминлайдиган бошқа воситалада тайёрланиши керак. Бундай воситалар аудиторлик ташкилотининг иш ҳужжатларини архивда сақлаш учун белгиланган муддат давомида сақланиши шарт.

Эксперт хулосасида қуйидаги мажбурий реквизитлар бўлиши шарт:

Ҳужжатнинг номи.

Ҳужжат санаси.

Экспертнинг шахсий имзоси ва унинг тафсилоти (расшифровкаси).  
Эксперт-юримдик шахсининг хулосаси унинг муҳри билан тасдиқланиши шарт.

Эксперт ўз хулосасини камида икки нусхада тайёрлайди, улардан бири аудиторлик ташкилоти аудит ўтказаётган хўжалик юритувчи субъектга, иккинчиси аудиторлик ташкилотига тақдим этилади.

### **14.3. Эксперт иши натижаларидан фойдаланиш**

Эксперт иши натижалари аудиторлик ташкилоти томонидан қуйидагиларга нисбатан кўриб чиқилиши керак:

Эксперт хулосасига асосланадиган ахборотлар.

Эксперт ўз хулосасини тайёрлашда фойдаланилган тахминлар ва усуллар, шу жумладан, уларнинг олдинги даврларда фойдаланилган тахминлар ва усулларга мувофиқлиги.

Ўтказилган аудитнинг умумий натижалари.

Агар аудиторлик ташкилоти томонидан эксперт ишининг натижаларини кўриб чиқиш чоғида эксперт хулосаси билан хўжалик юритувчи субъект ахбороти (ҳужжатлари) ўртасида жиддий номувофиқликлар аниқланса, ёки аудиторлик ташкилоти эксперт иши натижаларини асосланмаган деб ҳисобласа, аудиторлик ташкилоти эксперт хулосасининг асосланганлигини текширишни таъминлайдиган қўшимча аудиторлик амалларини бажариши ёки бошқа экспертни тайинлаши керак.

Эксперт хулосаси аудиторлик ташкилотининг иш ҳужжатларига киритилиши керак.

Агар истисно тариқасида эксперт оғзаки тушунтиришлар берса, бундай тушунтиришларни аудиторлик ташкилоти ўзининг иш ҳужжатларида акс эттириши шарт.

Аудиторлик хулосасида аудитни ўтказишда аудиторлик ташкилоти эксперт иши ва эксперт хулосасидан фойдалангани тўғрисида маълумотлар бўлмаслиги шарт.

Эксперт хулосасини олиш имкони бўлмаган, бирор-бир текширилган ҳолатларни баҳолашда экспертнинг ўзига жиддий ишончсизлиги, шунингдек хўжалик юритувчи субъект билан эксперт ёки аудиторлик ташкилоти билан эксперт ўртасида ҳал этилмаган келишмовчиликлар мавжуд бўлган ҳолларда аудиторлик ташкилоти ўтказилган аудит натижалари бўйича, ижобий хулосадан фарқ қиладиган аудиторлик хулосасини тайёрлаш масаласини кўриб чиқиши мумкин.

Аудит ўтказиш чоғида эксперт ишидан фойдаланиш, шу жумладан, бундай ишда аудиторлик хулосасига ҳавола этиш аудиторлик хулосасини тайёрлаган аудиторлик ташкилоти зиммасидан хулоса учун жавобгарликни соқит қилмайди.

### **Назорат саволлари**

1. Аудиторлик текширувида иштирок этаётган эксперт ўз иши натижаларини қайси шаклдаги кўринишида тақдим этади.

2. Эксперт иши натижалари аудиторлик ташкилоти томонидан нималарга нисбатан кўриб чиқилиши керак?

3. Эксперт хулосаси аудиторлик ташкилотининг қайси ҳужжатларига киритилиши керак?

4. Аудит ўтказиш чоғида эксперт ишидан фойдаланиш, шу жумладан, бундай ишда аудиторлик хулосасига ҳавола этиш аудиторлик хулосасини тайёрлаган аудиторлик ташкилоти зиммасидан хулоса учун жавобгарликни соқит қиладими?

## **15 МАВЗУ. АУДИТ ТЕКШИРУВИНИНГ ЯКУНЛОВЧИ БОСҚИЧИ, АУДИТ ХИСОБОТИ ВА ХУЛОСАСИ**

### **15.1. Аудиторлик ҳисоботининг моҳияти**

70-сонли АФМС нинг мақсади аудиторлик ташкилоти томонидан ўтказилган аудиторлик текшируви натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини тузишнинг ягона тартибини жорий этиш ҳисобланади.

Мазкур стандарт талаблари аудиторлик текширувини ўтказиш ва хўжалик юритувчи субъектга аудиторлик ҳисоботи ҳамда аудиторлик хулосасини тақдим этиш пайтида барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Аудиторлик фирмаси ўтказилган текширув натижаси юзасидан миқдорга ёзма кўринишдаги ҳисобот тақдим этади. Текширувни ўтказиш жараёнида еса аудиторлик фирмаси оралиқ ҳисоботларни ёзма ёки оғзаки кўринишда раҳбариятга бериши ҳам мумкин. Бу ишчи қоғозлар аудиторлик ҳисоботи деб номланади.

“Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосаси” номли № 70 АФМС (Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги

томонидан 10.03.2001 йил № 1016 сон билан рўйхатга олинган) нинг 3 бандига кўра **аудиторлик хисоботи** – хўжалик юритувчи субъект рахбари, мулкдори, иштирокчилари (акциядорлари) умумий йиғилишига тақдим этиладиган, аудиторлик текширувининг бориши, бухгалтерия хисобини юритишнинг белгиланган тартиблардан четга чиқилган холлари, молиявий хисоботлардаги қоидабузарликлар тўғрисида батафсил маълумотлар, шунингдек, аудиторлик текширувини ўтказиш натижасида олинган ва аудиторлик хулосасини тузиш учун асос хисобланган бошқа ахборотлардан иборат бўлган хужжат.

Аудитор хисоботидаги маълумотлар мижоз рахбарияти учун бухгалтерия хужжатларида, ички назорат тизимида мавжуд бўлган ва молиявий хисоботларда нотўғри маълумотларнинг юзага келишига сабаб бўлувчи камчиликларни ўрганиш имконини беради. Шунингдек, хисоботда корхонанинг бухгалтерия ва ички назорат тизимида аниқланган камчиликларни бартараф этиш юзасидан амалий таклифлар ҳам келтирилади.

Аудиторлик хисоботида қуйидаги маълумотлар акс еттирилади:

- а) номи («Аудиторлик хисоботи» ёки «Аудиторлик ташкилотининг хисоботи»: иккала ном бир хил кучга ега);
- б) адресат номи;
- в) кириш қисми;
- г) тахлилий қисм;
- д) якуний қисм.

Аудиторлик хисоботининг ҳар бир саҳифасига молиявий хисоботнинг аудиторлик текширувини амалга оширган аудитор (аудиторлар) имзо чекиши шарт. Аудиторлик хисоботи буюртмачининг барча зарурий реквизитлари кўрсатилган ҳолда аудиторлик текшируви буюртмачисига юборилади.

Аудитор мижоз молиявий хисоботида муҳим камчиликларни юзага келтириши мумкин бўлган ёки келтирган барча хатоликлар, камчиликларни мижоз рахбариятига тўлиқ баён этиши лозим. Аммо аудитор хисоботи мижоз корхонанинг бухгалтерия тизимидаги барча хатоликларни акс еттирмайди. Бу хисоботда фақатгина аудитор томонидан текширув давомида аниқланган хатоликларгина кўрсатилади. Аудиторнинг текширув давомида барча услубларни самарали қўлламаганлиги сабабли баъзи камчиликлар, хатоликлар аниқланмай қолган бўлиши мумкин.

Аудиторлик хисоботи қуйидаги қисмлардан иборат бўлади:

- кириш қисм;
- тахлилий қисм;
- якуний қисм.

**Аудиторлик хисоботининг кириш қисмида** аудиторлик ташкилоти реквизитлари, шу жумладан аудиторлик фаолиятини амалга ошириш лицензиясининг 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 хисоботининг тахлилий қисмида АФМСга хавола қилиниб, қуйидагилар бўлиши шарт:**

хўжалик юритувчи субъект ички назоратнинг ҳолатини текшириш натижалари (батафсил баёни);

бухгалтерия ҳисоби ва молиявий хисобот ҳолатини текшириш натижалари;

молия-хўжалик фаолиятини амалга ошириш пайтида қонунчилик талабларига риоя этилишини текшириш натижалари;

солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ҳамда тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари;

активларнинг бутлигини текшириш натижалари.

**Хўжалик юритувчи субъект ички назоратининг ҳолатини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот** қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

ички назорат тизими хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти миқёслари ва хусусиятига мувофиқлиги умумий баҳоси;

аудиторлик текшируви мобайнида аниқланган, ички назорат тизими хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг миқёслари ва хусусиятига жиддий мос келмасликлари баёни.

**Хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий хисоботи ҳолатини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот** қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий хисоботни тузишнинг белгиланган тартибига риоя қилинишини баҳолаш;

аудиторлик текшируви давомида аниқланган, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий хисоботни тайёрлашнинг белгиланган тартибини жиддий бузишлар баёни.

**Хўжалик юритувчи субъект томонидан молиявий-хўжалик операцияларини амалга ошириш пайтида қонунларга риоя этишини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот** қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молия-хўжалик операцияларининг қонунчиликка мувофиқлигини баҳолаш;

аудиторлик текшируви давомида аниқланган, хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий-хўжалик операцияларининг қонунчиликка жиддий мос келмасликлари баёни.

**Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ва тўлашнинг тўғрилигини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот** қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

тузилган ва тегишли органларга тақдим этилган, солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар тўғрилигининг баҳоси;

солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаш ва тўлашнинг белгиланган тартибини бузиш фактлари, солиққа тортиладиган базани белгилаш пайтидаги четга чиқишлар баёни.

**Активлар бутлигини текшириш натижалари** активлар инвентаризациясига асосланиши ва ўз ичига уларнинг ҳақиқатда мавжудлиги ва бутлиги тўғрисидаги маълумотларни олиши керак.

**Аудиторлик хисоботининг якуний қисми** аудиторлик ташкилотининг аниқланган четга чиқишлар ва қоида бузилишларини бартараф етишга доир тавсияларини, шунингдек, хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолияти самарадорлигини оширишга доир таклифлари ва маслаҳатларини ўз ичига олиши керак.

Аудиторлик хисоботи бутун текширув давомида тайёрланади ва текширув якунида миждо рахбариятига берилади.

Аудиторлик хисоботи махфий хужжат хисобланади ва фақатгина куйидаги шахсларга тақдим етилиши мумкин:

- аудит текширувини ўтказиш учун шартномани имзолаган шахсга;
- аудит текширувини ўтказиш юзасидан тузилган шартномада аудитор хисоботини олувчи сифатида кўрсатилган шахсга.

Аудитор хисоботининг алохида масалалари миждо билан оғзаки тарзда ёки ёзма хатлар алмашиши орқали мухокама қилиниши, муаммолар хал етилиши мумкин. Мисол учун, агар аудит текшируви давомида аудитор учун барча зарурий хужжатлар тақдим етилмаса, бу хол миждога аудитор томонидан дархол маълум қилиниши керак. Чунки, аудитор бу муаммони фақатгина аудитор хисоботи тайёрланган даврда, яъни аудит текшируви якунида маълум қилса, миждо бу муаммони иждобий хал етиши мумкин, аммо аудитор бутун текширувни тақдоран ўтказиши ва кўпгина ишчи қоғозларни қайтадан тузиши зарур бўлади.

Аксинча, аудит текшируви давомида бу тур муаммолар маълум етилган тақдирда ҳам миждо бу масалани иждобий хал етмаса, аудитор бу масалани ўз хисоботи ва хулосасида кўрсатиши керак.

Аудит текширувининг якунида миждо илтимосига кўра аудитор томонидан дастлабки кўринишдаги аудиторлик хисоботи ҳам тайёрланиши мумкин. Аммо бу хужжат фақатгина аудиторлик хисоботининг якуний шаклини олиш ҳуқуқиға еға бўлган шахсга берилади.

Аудиторлик хисоботида бухгалтерия тизимида маълум камчиликлар, хатоликлар баён етилган бўлса миждо рахбарияти:

- аудитор номиға ёзма тушунтириш хати тайёрлаши ва унда аудиторнинг кўрсатмаларига, аниқланган камчиликларға нисбатан корхона фикрини баён етиши мумкин;
- текширув олиб борган аудиторлар билан шахсан учрашиши ва корхона томонидан аудитор кўрсатган камчиликлар учун масъул деб хисоблаган шахсларни ҳам тақлиф етиши мумкин.

Шу йўлда молиявий хисоботлардаги камчиликлар мухокама қилиниши ва бартараф етилиши мумкин.

Аудиторлик хисоботининг якуний шакли миждога аудиторлик хулосасидан олдин ёки у билан бирға берилиши мумкин. Аммо, хисобот хулосадан кейин берилмайди. Аудиторлик фирмаси якуний хисоботида дастлабки хисоботида кўрсатилган камчиликларнинг тўғирланганини ҳам

баён етиши мумкин. Аммо, дастлабки хисоботда кўрсатилган камчиликларга мижоз томонидан еътибор берилмаса, аудитор бу камчиликларни якуний аудиторлик хисоботи ва хулосасида ҳам кўрсатиши шарт.

Мижоз аудитор хисоботида келтирилган камчиликларни бартараф етишга ва молиявий хисоботларга тегишли тузатишлар киритишга қарор қилиши мумкин. Аммо аудитор хисоботида фақатгина молиявий хисоботларга киритилиши лозим бўлган якуний суммалар кўрсатилади. Мижоз молиявий хисоботлардаги камчиликларни бартараф етиш учун шу суммаларни фақатгина молиявий хисобот шаклларига киритиши етарли емас. Аудитор ўз хисоботида кўрсатилган камчиликлар фақатгина молиявий хисоботларга емас, балки бутун бухгалтерия тизимига критилганда, мисол учун, киритилган тузатишлар бўйича бухгалтерия маълумотномалари тайёрланганда, бухгалтерия ёзувлари амалга оширилган, янги регистрлар тузилган ва янги молиявий хисоботлар тайёрлангандагина, камчиликлар баратраф етилаган деб хисоблайди.

Шу сабаб, мижоз аудитор кўрсатган камчиликларнинг бартараф етилганини исботлаш учун фақатгина тўғирланган молиявий хисоботларни емас, балки шу хисоботларни тайёрлаш учун асос бўлган тегишли қайдномалар, регистрлар ва тўғирловчи бухгалтерия ёзувларини ҳам кўрсатиши шарт.

Агар мижоз аудитор кўрсатган камчиликларни аудиторлик хулосаси тайёрланиб ташқи фойдаланувчиларга тақдим етилгунга қадар бартараф еца, аудиторлик хулосасида бу камчиликлар тилга олинмаслиги лозим. Акс холда аудитор ижобий аудиторлик хулосасидан бошқа шаклдаги хулосани бериши керак.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик хисоботини тузганлик учун қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгар бўлади. Аудиторлик хисоботида келтирилган ахборот махфий ҳисобланади ва ошкор етилмаслиги керак. Ахборотни ошкор етганлик учун ушбу ахборотдан фойдаланишга рухсат етилган шахслар қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгарликка тортиладилар.

## **15.2. Аудиторлик хулосасининг моҳияти, турлари ва тузилиши**

Аудитор томонидан аудит текширувини ўтказишдан бош мақсад – корхона молиявий хисоботлари молиявий маълумотларни тўғри ва тўлиқ акс еттирши юзасидан ўз профессионал фикрини билдиришдан иборат. Бу фикр **аудиторлик хулосасининг** асосини ташкил етади. Аудиторлик хулосаси барча аудиторлик фирмалари томонидан ягона, стандарт шаклда тайёрланади.

Аудиторлик хулосаси қуйидаги элементларни ўз ичига олади:

- а) ном («Аудиторлик хулосаси» ёки «Аудиторлик ташкилотининг хулосаси»: иккала ном тенг ҳуқуқли);
- б) адресат номи;
- в) кириш қисми;
- г) таъкидлаш қисми;
- д) якуний қисм;

- е) аудиторлик хулосасини бериш санаси;
- ж) аудиторлик ташкилоти манзили;
- з) аудиторлар ва аудиторлик ташкилоти рахбарининг имзоси.

Аудиторлик хулосаси аудиторлик ташкилотининг муҳри билан тасдиқланиши ва аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосаси шаклининг бир хиллигига риоя қилиши керак.

Аудиторлик хулосаси ва аудиторлик хисоботи ўртасидаги асосий фарқланиш қуйидаги жадвалда келтирилган:

	<b>Аудиторлик хулосаси</b>	<b>Аудиторлик хисоботи</b>
<b>Фойдаланиш субъектига кўра</b>	Молиявий хисоботлардан фойдаланувчилар гуруҳига мўлжалланган	Корхона рахбариятига мўлжалланган
<b>Хужжатдаги маълумотларнинг очиқлиги / махфийлигига кўра</b>	Барча ташқи фойдаланувчилар учун очиқ бўлган, тижорат сири хисобланмаган маълумотларни акс еттиради	Фақатгина миждоз рахбариятига тегишли бўлган ва миждоз тижорат сири хисобланган (махфий) маълумотларни акс еттиради
<b>Маълумотларнинг тафсилотига кўра</b>	Молиявий хисоботларнинг БХМСга мос тузилгани юзасидан фақатгина умумий маълумот берилади	Аудит текшируви юзасидан, аниқланган камчиликлар бўйича батафсил маълумотлар берилади
<b>Тавсиявий хусусиятига кўра</b>	Молиявий хисоботлар ва бухгалтерия тизимида аниқланган камчиликларни бартараф етиш борасида ҳеч қандай тавсия келтирилмайди	Молиявий хисоботлар ва бухгалтерия тизимида аниқланган камчиликларни бартараф етиш борасида батафсил тавсиялар келтирилади

Аудиторлик хулосаси ўзбек тилида тайёрланиши ва унда келтирилган суммалар миллий валютада ифодаланиши керак. Бу хужжатда тузатишлар киритилишига йўл қўйилмайди.

Аудиторлик фирмаси аудиторлик хулосасини миждоз билан келишилган миқдорда ва санада тақдим етиши шарт. Аудиторлик хулосасига миждоз корхонанинг молиявий хисоботлари ҳам илова қилинади. Аудиторлик хулосасининг бир нусхаси аудиторлик фирмасида махсус файлларда сақланади ва бу нусха миждозга тақдим етилган хулоса билан бир хил бўлиши лозим.

Аудиторлик хулосасида мижоз молиявий хисоботлари Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисобини юритиш бўйича амалда бўлган қонун – ҳужжатларга мос тузланини ва тўғри маълумотларни ақс еттиршини ёки бу қонунлар бузилганлигини аниқ баён етиши керак. Хулосадан фойдаланувчиларда шу хулоса маълумотларига асосан турли тасаввурлар ҳосил бўлиши мумкин емас, яъни хулоса барча фойдаланувчилар учун бир хилда тушунарли бўлиши шарт.

Аудиторлик хулосаси барча юридик ва жисмоний шахслар, давлат ва маҳаллий ўз – ўзини бошқариш органлари учун юридик мақомга ега бўлган ҳужжат ҳисобланади. Аудиторлик фирмасининг хулосаси барча корхоналарнинг молиявий хисоботларига мажбурий тартибада илова қилиниши зарур.

Аудиторлик хулосаси уч асосий қисмдан иборат:

- Кириш қисми;
- Таъкидлаш қисми;
- Якуний қисм.

**Аудиторлик хулосасининг кириш қисми** аудиторлик ташкилотининг қуйидаги реқвизитларини ақс еттиради:

аудиторлик ташкилотининг юридик манзили ва телефонлари;

аудиторлик фаолиятини амалга ошириш ҳуқуқига егаллик тўғрисидаги лицензиянинг рақами, берилган санаси ва лицензия берган органнинг номи;

аудиторлик ташкилоти давлат рўйхатига олингани тўғрисидаги гувоҳнома рақами;

аудиторлик ташкилотининг ҳисоб-китоб счёти;

аудиторлик текширувида иштирок етган аудитор (аудиторлар)нинг, шунингдек, аудиторлик ташкилоти раҳбарининг фамилияси, исми ва отасининг исми.

Кириш қисмида сана ва хисобот даври кўрсатилган ҳолда текширилган молиявий хисоботлар рўйхати келтирилади ва қуйидагилар кўрсатилади:

хўжалик юритувчи субъект аудиторлик текширувидан ўтказиладиган молиявий хисоботни тайёрлаш ва унинг ҳаққоний бўлиши учун жавобгар;

аудиторлик ташкилоти аудиторлик хулосасининг хўжалик юритувчи субъект молия-хўжалик фаолияти натижаларига мувофиқ бўлиши учун жавобгар.

**Аудиторлик хулосасининг таъкидлаш қисмида** аудиторлик текшируви молиявий хисобот ва бошқа молиявий ахборот қонун ҳужжатларига, шунингдек молия-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий ҳолатига мувофиқлиги ва ҳаққонийлигини баҳолашга асосланишини кўрсатади. Таъкидлаш қисмида аудиторлик текшируви фикрни ифодалаш учун етарлича асослар бериши хусусида аудиторлик ташкилотининг тасдиғи ҳам берилади.

**Аудиторлик хулосасининг якуний қисмида** аудиторлик ташкилотининг текширилган молиявий хисобот хўжалик юритувчи субъект молия-хўжалик фаолиятининг ҳақиқий ҳолати тўғрисида ҳаққоний тасаввур бериш-бермаслиги ва молиявий хисобот қонун ҳужжатларига мувофиқлиги ёки мувофиқ емаслиги хусусидаги фикри баён етилиши керак.

Аудитор аудиторлик хулосасини аудиторлик текшируви якунланган кун билан белгилайди. Аудиторлик хулосасини аудитор (аудиторлар), аудиторлик ташкилоти раҳбари имзолаши ва у аудиторлик ташкилотининг муҳри билан тасдиқланиши керак.

**Аудиторлик хулосаларининг қуйидаги турлари мавжуд:**

- ижобий аудиторлик хулосаси;
- шартли ижобий аудиторлик хулосаси;
- салбий аудиторлик хулосаси;
- аудиторлик хулосасини беришдан бош тортиш.

**Ижобий аудиторлик хулосасининг** тузилиши мижоз молиявий хисоботлари тўлиғича БХМСга мос равишда тузилганини, бу стандартлардан ҳеч қанадай муҳим четга чиқишлар бўлмаганини, активлар, мажбуриятлар, даромад ва харажат кўрсаткичлари тўғри маълумотларни акс еттиришини англатади.

Аудитор томонидан ижобий аудиторлик хулосаси мижоз бухгалтерия тизими ва молиявий хисоботлари қуйидаги талабларга тўлиқ жавоб бергандагина берилади:

- молиявий хисоботлар ишончли дастлабки ҳужжатлар маълумотлари асосида тузилган;
- корхона бухгалтерия тизими мавжуд қонунчиликка мос равишда тузилган ва юритилади;
- ҳисоб сиёсати тўғри тузилган ва молиявий йил давомида унга тўлиқ амал қилинган;
- мижоз солиқ идоралари ва бюджетдан ташқари фондлар билан ўз вақтида ҳисоблашган;
- молиявий хисоботларда акс еттиришнинг имкони бўлмаган, аммо ташқи фойдаланувчилар учун муҳим ҳисобланган барча маълумотлар молиявий хисоботларга иловаларда тўлиқ баён етилган;
- корхона ички назорат тизимининг сифатлилиги корхона томонидан амалга оширилган барча операцияларнинг қонуний ва тўғри бўлишини таъминлайди.

**Шартли ижобий аудиторлик хулосаси** молиявий хисоботлар баъзи камчиликларни ҳисобга олмаганда корхонанинг молиявий ҳолати ва операцияларининг натижаларини БХМСга мос равишда акс еттиришини англатади. Шартли ижобий хулосада молиявий хисоботларда баъзи камчиликлар мавжудлиги баён етилсада, улар умумий молиявий хисоботга нисбатан ахамиятли эмас деб ҳисобланади.

Шартли ижобий аудиторлик хулосасининг берилишига сабаб қуйидагилар бўлиши мумкин:

- аудитор ва корхона раҳбарияти ўртасида баъзи операциялар ва молиявий хисоботларнинг баъзи элементларини акс еттириш борасидаги келишмовчиликлар;
- баъзи ҳисоб объектларининг ҳисобга олиш услубияти, амортизацияни ҳисоблаш ва ҳисобга олиш услуби борасидаги ноаниқликлар;

- баъзи операцияларнинг корреспонденцияси бўйича хатоликлар;
- ҳисоб сиёсатида молиявий ҳисоботлар сифатига салбий таъсир етувчи баъзи услубларнинг келтирилганлиги.

**Салбий аудиторлик хулосасининг** тузилиши мижоз молиявий ҳисоботлари корхона молиявий ҳолати ва операцияларининг натижаларини БХМСга мос равишда акс еттирмаслигини, молиявий ҳисоботларда муҳим камчиликлар борлигини аниқлатади. Аудитор бу тур хулосани берганда, бу хулосага келишнинг сабабларини аниқ ва батафсил баён этиши лозим.

**Аудиторлик хулосасини беришдан бош тортиш** аудиторлик текшируви ҳажмининг чекланганлиги туфайли аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисобот тўғрисидаги фикрни ифодалаш учун етарлича аудиторлик далилларини олиши мумкин бўлмаганда тузилади. Аудиторлик текшируви ҳажмини чеклаш - хўжалик юритувчи субъект вакиллари ёки учинчи шахсларнинг бошлаб юборилган аудиторлик текширувини аудиторлик хулосасини тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблаган ҳажмда ўтказишига тўсқинлик қилишга йўналтирилган очиқдан-очиқ ҳаракатлари ёки ҳаракацизликларидир.

Аудиторлик хулосасини тузишдан бош тортиш ариза шаклида бўлади ва «Аудиторлик ташкилотининг аудиторлик хулосасини тузишдан бош тортиши тўғрисидаги ариза» деб номланади.

Молиявий ҳисоботлар юзасидан аудитор хулосаси аудиторнинг аниқ фикрини баён этиши ва барча учун бирдай тушунарли бўлиши керак. Аудиторлик хулосасидаги аудит объекти молиявий ҳисоботлар ҳисобланади. Аудитор ўз хулосасида қайси молиявий йил учун тузилган молиявий ҳисоботларни текшираётганини ҳам аниқ баён этиши керак.

Агар аудиторлик хулосаси ижобий шаклдан бошқа шаклда тузилган бўлса, бунинг сабаблари аудитор томонидан аниқ кўрсатилиши зарур.

Аудиторлик хулосаси ўзида шу хулоса имзоланган вақтни ифодаловчи санани кўрсатиши керак. Ушбу санадан сўнг шу аудиторлик хулосасига мижоз корхона раҳбарияти билан келишмаган ҳолда ҳеч қандай ўзгартириш киритиш мумкин эмас. Аудиторлик хулосаси имзоланган сана молиявий ҳисоботлар тайёрланган санадан олдинги сана бўлмаслиги керак, яъни аудиторлик хулосаси фақатгина молиявий ҳисоботлар тайёрлангандан сўнг тузилиши мумкин.

Аудиторлик хулосасини имзолаш даврида аудиторлик фирмаси раҳбари мижоз молиявий ҳисоботларида акс еттирилиши лозим бўлган барча маълумотлар кўрсатилганлигига ва аудит текшируви АФМСга мос равишда олиб борилганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Аудиторлик фирмаси молиявий ҳисоботлар тузилгандан кейин аммо аудиторлик хулосаси имзоланган санадан олдинги барча операциялар қонунчиликка мос равишда олиб борилганини ва натижалари тегишли тартибда акс еттирилганлигини текшириш учун жавобгар ҳисобланади.

Аммо аудиторлик фирмаси аудиторлик хулосаси имзоланган санадан сўнг содир этилган операцияларнинг қонунийлиги учун жавоб бермайди, яъни аудиторлик хулосаси имзолангандан кейинги операцияларни аудитор

текширишга мажбур емас. Бу операцияларнинг қонунийлиги юзасидан жавобгарлик мижоз корхона рахбарияти зиммасида бўлади.

Аммо бу операциялар аудиторга аудиторлик хулосаси имзолангач, лекин молиявий хисоботлар фойдаланувчиларга тақдим етилган санадан олдин маълум бўлган бўлса ва уларнинг қонунийлиги юзасидан аудиторда шубха бўлса аудитор бу муаммони мижоз билан муҳокама қилиши ва молиявий хисоботларга тегишли ўзгартиришлар киритилишини талаб етиши керак.

Корхона ўз молиявий хисоботларини тақдим етган сана сифатида шу хисобот фойдаланувчиларга амалда берилган ёки почта орқали жўнатилган сана хисобланади. Молиявий хисоботларни фойдаланувчиларга бериш санаси шу хисоботлар тузилган санадан олдинги сана бўла олмайди.

Агар мижоз корхона молиявий хисоботлар тайёрлаб бўлингач уларга маълум тузатишлар, ўзгартиришларни киритишга қарор қилса, аудиторлик фирмаси бу тузатишларнинг асосли эканлигига ва молиявий хисоботларда тўғри акс еттирилганлигига ишонч ҳосил қилиши керак. Бунинг учун аудиторлик фирмаси аудит текширувини давом еттириши ва зарурат бўлса янги аудиторлик хулосасини тайёрлаши керак бўлади. Янги хулосада аввалги хулосага илова бўлиши лозим.

Агар молиявий хисоботларда киритилиши лозим бўлган ўзгартиришларни аудитор кўрса ва бу тузатишлар молиявий хисоботларга нисбатан ахамиятли бўлса, аммо мижоз бу тузатишларни молиявий хисоботларга киритишдан бош торца аудиторлик фирмаси:

- корхона рахбариятига бу ҳақда ёзма маълум қилиши керак;
- тузатишлар киритишдан бош тортиш натижасида юзага келиши мумкин бўлган жавобгарликни тўлиғича корхона рахбарияти зиммасига юклаши лозим.

Хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий ва хўжалик операциялари молиявий хисоботда ҳаққоний акс еттирилган, лекин қонунчилик талабларига мувофиқ келмайдиган ҳолларда ҳам салбий аудиторлик хулосаси тузилади.

Одатда хўжалик юритувчи субъект рахбарияти аудиторлик ташкилотининг аниқланган бузилишларни бартараф етиш мақсадида молиявий хисоботга тузатишлар киритиш тўғрисидаги фикрига қўшилмаслиги салбий аудиторлик хулосасини тузишга сабаб бўлади.

Хўжалик юритувчи субъект аудиторлик текшируви давомида аниқланган бузилишларни бартараф етган ҳолда салбий аудиторлик хулосаси тузилмайди.

Аудиторлик хулосаси камида уч нусхада тузилади, шундан икки нусха аудиторлик текшируви буюртмачисига тақдим етилади. Аудиторлик хулосаси молиявий хисоботдан фойдаланувчиларга тушунарли бўлиши, аудиторнинг ишончи комил емаслиги ва (ёки) рози емаслигини юзага келтирган чеклашларга доир кўрсатмаларни ўз ичига олиши керак. Аудиторлик хулосаси очик ахборот хисобланиб, ундан молиявий хисоботдан фойдаланувчиларнинг ҳаммаси фойдалана олиши лозим. Аудиторлик



хулосаси тегишли молиявий ҳисоботлар билан биргаликда хўжалик юритувчи субъект томонидан еълон қилиниши мумкин.

Аудиторлик текширувини ўтказмасдан тузилган ёки аудиторлик текшируви натижалари бўйича тузилган, лекин аудиторлик текшируви давомида олинган хўжалик юритувчи субъектнинг ҳужжатлари мазмунига мувофиқ келмайдиган аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси қасддан ёлғон тузилган ҳисобот ва хулоса деб ҳисобланади. Аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини қасддан ёлғон тузиш қонун ҳужжатларида белгиланган жавобгарликни келтириб чиқаради.

Аудитор молиявий ҳисоботлар юзасидан емас, балки шу молиявий ҳисоботларга нисбатан тайёрланган аудиторлик хулосаси учун жавобгарликка ега бўлади. Молиявий ҳисоботлар бўйича жавобгарлик миқдор корхона раҳбарияти зиммасида бўлади.

Аудиторлик хулосаси ўзи тегишли бўлган молиявий ҳисоботларга илова қилиниши керак. Аудиторлик хулосаси аудиторлик фирмаси раҳбари томонидан имзоланади ва фирма муҳри билан муҳрланади.

Аудиторлик фаолиятни такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларнинг ахамиятини ошириш тўғрисида Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 22.09.2000 й. № 365 сонли қарорига мувофиқ (кейинги ўзгартиришлар билан бирга) "Аудиторлик фаолияти тўғрисида"ги Ўзбекистон Республикаси Қонунини амалга ошириш, аудиторлик хулосалари солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан ҳисобга олинишини таъминлаш мақсадида ижобий аудиторлик хулосаси мавжудлиги хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолияти солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан охириги текшириш ўтказилгандан кейин камида 24 ойдан олдин текширилмаслиги учун асос ҳисобланади.

Бу мақсадда хўжалик юритувчи субъектлар қуйидаги талабларга жавоб беришлари лозим:

- хўжалик юритувчи субъектда олдинги икки йил учун ҳар йилги ижобий аудиторлик хулосаларининг мавжудлиги;
- охириги икки йил мобайнида бюджетга тўловлар бўйича муддати ўтказиб юборилган қарзларнинг йўқлиги;
- хўжалик юритувчи субъект томонидан молия-хўжалик фаолияти солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан текширишдан озод этилган даврга ижобий аудиторлик хулосаларининг тақдим этилиши.

“Аудиторлик хулосаларини солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан ҳисобга олиш тартиби тўғрисида Низом” га мувофиқ хўжалик юритувчи субъектлар аудиторлик текшируви ўтказилгандан кейин 15 кун мобайнида аудиторлик хулосаси нусхасини ўзи жойлашган жойдаги солиқ органига тақдим этади.

Салбий аудиторлик хулосасига ега бўлган хўжалик юритувчи субъект назорат органлари томонидан хўжалик юритувчи субъектларни текшириш режа-жадвалига белгиланган тартибда киритилади.

Солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан белгиланган тартибда ўтказилган текширишда аудиторлик хулосасининг хўжалик

юритувчи субъект молия-хўжалик фаолиятининг натижаларига мувофиқ эмаслиги аниқланган тақдирда, ушбу аудиторлик хулосаси олдиндан нотўғри деб ҳисобланади, аудиторлик ташкилоти, шунингдек, бунда айбдор бўлган шахслар қонунда назарда тутилган жавобгарликка тортилади. Бунда солиқ органлари тегишли аудиторлик ташкилотлари томонидан амалдаги қонун ҳужжатлари қоидаларининг бузилиши ҳолатлари аниқланганлиги тўғрисида ўн кун муддатда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигини хабардор қилишлари лозим. Нотўғри аудиторлик хулосасини тузганликда айбдор бўлган аудиторлик ташкилоти ва шахсларнинг жавобгарликка тортилганлиги хўжалик юритувчи субъектни солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлашнинг белгиланган тартибини бузганлик учун қонун ҳужжатларида назарда тутилган жарималардан озод етмайди.

### **Назорат саволлари:**

1. Аудиторлик текшируви натижасида бериладиган аудиторлик хулосасига тайёргарлик кўришнинг тартиби қандай?
2. Аудиторлик хулосасини аниқлаш, тузилиши ва мазмуни қандай аниқланади?
3. Аудиторлик ҳисоботи нималардан ташкил топади?
4. Сиз аудиторлик хулосаларининг қандай турларини биласиз?
5. Аудиторлик хулосаларининг асосий бир- бирларидан фарқ қилувчи томонлари нималардан иборат?
6. Аудиторлик хулосасининг кириш ва таҳлилий қисми ўз ичига нималарни олади?
7. Аудиторлик хулосасининг якуний қисми ўз ичига нималарни олади?

## **16 МАВЗУ. АУДИТ УТҚАЗИЛГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР ТАРКИБИДАГИ БОШҚА МАЪЛУМОТЛАР**

### **16.1. Бошқа маълумот манбалари.**

10-сонли АФМС нинг мақсади молиявий ҳисоботда кўрсатилган бошқа маълумотнинг тўғрилигини аниқлаш учун аудиторлик амалларини белгилаш ҳисобланади.

Мазкур стандарт талаблари расмий аудиторлик хулосасини тайёрлаш назарда тутиладиган аудитни амалга ошириш чоғида барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади, унинг улар тавсия тавсифига эгаллиги тўғридан-тўғри кўрсатилган қоидалари бундан мустасно.

Натижалари бўйича расмий аудиторлик хулосаси тайёрлашни назарда тутмайдиган аудит ўтказилишида, шунингдек, профессионал хизматлар (консалтинг хизматлари кўрсатилган чоғда мазкур стандарт талаблари тавсия тусида бўлади. Аниқ топшириқ бажарилиши чоғида мазкур стандартнинг мажбурий талабларидан четга чиқилган ҳолларда аудиторлик ташкилоти буни мажбурий тартибда ўзининг иш ҳужжатларида ва аудит ёки

профессional хизматларни буюртирган хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига бериладиган ёзма ҳисоботда қайд этиши шарт.

Бошқа маълумот - текширилган молия ҳисоботлари ва уларга доир хулосадан ташқари, хўжалик юритувчи субъект томонидан эълон қилинган, текширилган молия ҳисоботларини ўз ичига оладиган ҳужжатда кўрсатилган ҳар қандай маълумот.

Жиддий зиддиятлар – текширилган молиявий ҳисоботларда бўлган маълумот билан ҳужжатнинг бошқа қисмларида бўлган маълумот ўртасидаги жиддий тафовутлар.

Жиддий чалкашлик – фактлардаги жиддий зиддиятга қараганда бошқача тавсифдаги чалкашлик бўлиб, аудиторнинг фикрича у аҳамиятли ҳисобланади.

Бошқа маълумотга қуйидагилар кириши мумкин:

Ижроия орган раиси ёки иш бошқарувчисининг хати;

Молиявий ҳисоботлар ва ички назорат учун унинг масъуллиги хусусида маъмуриятнинг баёноти;

Асосий молиявий кўрсаткичлар;

Қуйидагиларнинг молиявий шарҳи:

а) капитал қўйилмалар;

б) техник хизмат кўрсатиш ва капитал таъмирлаш, рекламага, шунингдек, тадқиқот ва ишланмаларга доир фойдаланиш харажатлари;

Тушунтириш ёзувлари;

Молиявий маълумотларни очиб бериш учун тушунтиришлар билан биргаликда бериладиган чизмалар, жадвал ва графиклар.

## **16.2. Бошқа маълумотларни ўқиш ва қўшимча тадбирлар.**

Бошқа маълумотлар ва текширилган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган ҳужжатни аудитор томонидан ўқиб чиқилиши керак.

Ҳужжатни ўқиётган аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти ва молиявий аҳволини яхши билиши, аудит пайтида аниқланган муаммолардан хабардор бўлиши шарт.

Аудитор бошқа маълумотларни текширилган молия ҳисоботлар билан таққослашдан ташқари, рақамли маълумотларни қайта санайди ва уларни иш қоғозларидаги рақамлар билан солиштиради.

Агар бошқа маълумотлар молиявий ҳисоботларга киритилган маълумотларни ўз ичига олса, бундай маълумотлар текширилган молиявий ҳисоботлардаги маълумотлар билан таққосланиши керак.

Бошқа маълумотларда келтирилган барча кўрсаткичлар текширилган молиявий ҳисоботлар асосида қайтадан санаб чиқилади. Янгидан санаб чиқилган маълумотлар бошқа маълумотлардан олинган кўрсаткичлар билан таққосланиши керак.

Бошқа маълумотлар молиявий ҳисоботларнинг, масалан, сотилган маҳсулот таннари, савдо чиқимлари ва умумий бошқарув харажатлари тўғрисидаги маълумотларини тасдиқлайдиган тушунтириш ёзувларини ўз ичига олиши мумкин. Ана шу тушунтириш ёзувларининг айрим қисмлари

аудитор иш қоғозларидаги кенгайтирилган қоралама баланс маълумотлари билан таққосланади.

### **16.3. Жиддий зиддиятлар. Жиддий чалкашликлар.**

#### **Жиддий зиддиятлар**

Агар бошқа маълумотларни ўрганаётганда аудитор ана шу маълумотлар билан текширилаётган молия ҳисоботи ўртасида жиддий зиддиятларни аниқласа, аудитор молиявий ҳисоботи ёки бошқа маълумотлар тузатилиши керакми ёки йўқлигини аниқлаши керак.

Агар текширилаётган ҳисоботга тузатиш киритиш зарур бўлса-ю, хўжалик юритувчи субъект тузатишларни ўз молиявий ҳисоботига киритишдан бош торца, аудитор ижобий хулосадан фарқ қилувчи хулоса тузиши керак.

Агар бошқа маълумотлар тузатишга муҳтож бўлса-ю, хўжалик юритувчи субъект унга тузатишлар киритишдан бош торца, аудитор аудиторлик хулосасига аниқланган жиддий зиддиятлар баён этилган хатбошини киритиш масаласини кўриб чиқиши ёки бошқа чоралар кўриши шарт. Кўрилган чоралар, масалан, дастлабки аудиторлик хулосасидан фарқланадиган янги хулоса тузиш ёки фикрини ифодалашдан бош тортиш, алоҳида ҳолатларга, зиддиятлар моҳияти ва муҳимлигига боғлиқ бўлади. Аудитор юзага келган вазиятда бундан кейин нима қилиш хусусида тавсиялар олиш учун юристга мурожаат қилиши керак.

Жиддий зиддиятларни аниқлаш мақсадида бошқа маълумотларни ўрганаётган аудитор фактларнинг жиддий чалкашликларига дуч келиши мумкин.

Мазкур стандарт нуқтаи назаридан қараганда бошқа маълумотлардаги «фактларни чалкашликлар», агар текширилаётган молиявий ҳисоботда тақдим қилинган масалаларга тааллуқли бўлмаган бундай маълумотлар нотўғри тақдим этилган бўлса, мавжуд деб ҳисобланади.

Агар аудитор бошқа маълумотларда фактларнинг чалкашликлари борлигини аниқласа, у ана шу масалани хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан бирга муҳокама қилиши керак. Масалани раҳбарият билан муҳокама қилаётганида аудитор ҳар доим ҳам бошқа маълумотнинг ва аудитор сўровларига раҳбарият жавобларининг асослилигини баҳолаши мумкин эмас ва мулоҳазалар ҳамда фикрлар ўртасида ҳақиқатан ҳам фарқ бор-йўқлигини кўриб чиқиши керак.

Аудитор фактларнинг шубҳасиз жиддий чалкашликлари бор деб ҳисоблаган тақдирда, у раҳбариятдан хўжалик юритувчи субъект юристи сингари малакали учинчи томон билан маслаҳатлашишни илтимос қилиши ва олинган жавобни таҳлил қилиши шарт.

Агар аудитор бошқа маълумотлар хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти тузатишдан бош тортаётган чалкаш фактларни ўз ичига олган деб хулоса чиқарса, аудитор ўзининг нуқтаи назарини ёзма шаклда ижроия

кенгашига маълум қилиши ва кейинги тадбирлари хусусида ўз юристи билан маслаҳатлашиб олиши керак.

#### **16.4. Аудиторлик хулосаси тузилган санадан кейин бошқа маълумотларни олиш мумкинлиги.**

Ҳеч қандай бошқа маълумотлардан аудиторлик хулосаси тузилгунга қадар аудитор фойдалана олмаган тақдирда, у бошқа маълумотлар билан молиявий ҳисобот мувофиқ келмаслигининг жиддийлик даражасини белгилаш учун бошқа маълумотларни имкон қадар энг қисқа муддатларда ўрганиши керак бўлади.

Агар бошқа маълумотларни ўргана бориб, аудитор жиддий зиддиятларни белгиласа ёки фактлардаги кўришиб турган жиддий чалкашликларни топса, бунда у молиявий ҳисобот ва бошқа маълумотлари қайта кўриб чиқилиши кераклиги ёки керак эмаслигини аниқлаши лозим.

Текширилаётган молиявий ҳисоботни қайта кўриб чиқиш тақозо этиладиган тақдирда «Баланс тузилган санадан кейинги воқеалар» номли стандарт қоидаларига амал қилиш лозим.

Бошқа маълумотларни қайта кўриб чиқиш зарур бўлган ва хўжалик юритувчи субъект уни амалга оширишга рози бўлган тақдирда аудитор вазиятга қараб зарур амалларларни бажариши шарт. Амаллар раҳбарият илгари чиқарилган молиявий ҳисобот, аудиторлик ҳисоботи ва бошқа маълумотлардаги ўзгаришлар ҳақида фойдаланувчиларига маълум қилинганига ишонч ҳосил қилиш учун раҳбарият амалга оширган тадбирлар шарҳини ўз ичига олиши.

Бошқа маълумотларни қайта кўриб чиқиш зарур бўлиб, аммо раҳбарият қайта кўриб чиқишни рад этган тақдирда аудитор тегишли ҳаракатларни амалга ошириш имкониятларини кўриб чиқиши лозим. Бундай ҳаракатлар аудиторни шубҳалантирган бошқа маълумотларга доир масалалар ҳақида хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини ёзма шаклда хабардор қилиш, шунингдек, юридик маслаҳат олиш каби тадбирлардан иборат бўлиши мумкин.

#### **Назорат саволлари**

1. Молиявий ҳисоботлар таркибидаги бошқа маълумотлар манбалари ва уларнинг хусусиятини ёритинг.

2. Аудитор томонидан бошқа маълумотлар билан танишиш ва қўшимча аудиторлик амалларини қўллашнинг талаблари ва хусусиятларини ёритинг

3. Жиддий зиддиятлар, жиддий чалкашликлар ва жиддий зиддиятлар деганда нимани тушунаси?

4. Аудиторлик хулосаси тузилган санадан кейин бошқа маълумотларни олишга нисбатан қандай талаблар мавжуд бўлиши мумкин ва аудиторнинг тадбирларини баён этинг.

### **17 МАВЗУ. МАҲСУСЛАШТИРИЛГАН СОҲАЛАРНИНГ (МАҲСУС САВОЛЛАР БЎЙИЧА ТАЙИНЛАНГАН) АУДИТИ**

## **17.1. Махсус саволлар бўйича тайинланган аудитнинг моҳияти**

80-сонли АФМС нинг мақсади махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботининг тузиш тартибини аниқлаш ҳисобланди.

Мазкур стандартнинг талаблари хўжалик юритувчи субъектларининг молиявий маълумотларини аудиторлик текширувини ўтказишда махсус саволларни текширувчи барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади (кейинчалик матнда –махсус савол).

Биз тўртинчи бобда ташқи аудитнинг объектига кўра операцион аудит классификациясига тўхталиб ўтган едик. Операцион аудит (махсуслаштирилган саволлар бўйича аудит текшируви) молиявий ҳисоботлар аудитидан фарқли равишда мижоз корхона молия – хўжалик фаолиятининг барча қирраларини емас, балки унинг айрим бўлимларини ўрганати ва мижоз корхона раҳбариятига текширув натижалари юзасидан ҳисобот беради. Молиявий ҳисоботлар аудитидан операцион аудитнинг фарқли қирраси операцион аудитнинг бош мақсади мижоз молиявий ҳисоботларининг БХМСга мос тузилганини текшириш емас, балки мижоз корхонанинг айрим бўлимлари, ички назорат тизими, бухгалтерия тизимининг алоҳида бўлимлари қанчалик ўз олдига қўйилган мақсадларга еришаётганликларинин ва бу мақсадларга қанчалик самарадорлик асосида етишётганликларини баҳолашдан иборатлигида намоён бўлади.

Хозирги кунда бу тур аудитга замонавий аудиторлик хизмати бозорида талаб тобора ортиб бормоқда. Чунки еркин рақобат асосида тартибга солинадиган бозор иқтисодиёти шароитида корхонанинг барқарор ривожини унинг ишлаб чиқарган махсулотлари хажми емас, балки шу хажмдаги махсулотларни қанчалик самарадорлик асосида ишлаб чиқариши белгилаб беради. Самарадорлик кўрсаткичини аниқлаш еса операцион аудитнинг бош вазифаси ҳисобланади. Операцион аудит мижоз корхонанинг харида, қайта ишлаш, тайёр махсулотларни сақлаш, уларни юклаб жўнатиш сиклларида бошқарув назоратининг самарадорлигини, корхонанинг реклама, мижозларга хизмат кўрсатиш каби кўплаб соҳаларни самарадорлик кўрсаткичига асосан баҳолайди.

Операцион (махсуслаштирилган саволлар бўйича) аудит натижаларидан фойдаланувчилар корхонанинг ички раҳбарияти ҳисобланади. Корхонанинг юқори раҳбариятида корхонанинг барча бўлимлари ўз олдига қўйилган вазифаларга еришаётганлигини доимий равишда назорат қилиб бориши зарурияти юзага келади. Мисол учун раҳбариятга қуйидагилар борасида тўлиқ ахборотга ега бўлиш самарали бошқарувни ташкил етиш учун муҳим:

1. корхонанинг юқори раҳбарияти томонидан белгилаб берилган режа корсаткичлари ва бошқарув талаблари (бюджет, бошқарув дастурлари, йўриқномалар) тўлиқ ва изчиллиги ҳамда, ижрочи бўлимлар уларга тўлиқ тушунаётганлиги борасида ишончли асосга ега бўлиш;

2. ушбу режа кўрсаткичлари ва бошқарув талабларига корхона фаолиятининг хар бир қиррасида амал қилинаётганлиги борасида объектив маълумотга ега бўлиш;

3. юқори рахбариятнинг стратегис қарорлар қабул қилиши учун асос бўлаётган ҳисоботлардаги маълумотларга таяниш мумкинлиги борасидаги ахборотга ега бўлиш;

4. бошқрув назоратидаги камчиликлар, самарасизликларга борасидаги маълумотларнинг ўз вақтида келиб тушишини таъминлаш;

5. корхона бажарилаётган ишларнинг баҳоси ва сифатини ҳисобга олган ҳолда шу корхонанинг бутун фаолияти самарадорлигини оширишга хизмат қилувчи воситага ега бўлиш.

Корхона рахбариятининг бу мақсадларга еришишини таъминлаш мақсадида операцион аудиторлар корхона бўлимлари фаолиятини юқори рахбарият томонидан белгилаб берилган талабларга асосан баҳолайдилар. Аудиторлар бўлимлар ҳисоботларида келтирилган маълумотларнинг тоғри ва узлуксизлигини, ҳамда бу ҳисоботлардаги маълумотлар фойдаланувчилар учун қулай тарзда баён етилганлигини текширадилар.

Операцион аудиторларнинг диққат - еътибори доимий равишда такомиллаштиришга қаратилган бўлади. Мисол учун, операцион аудиторлар фақатгина корхонанинг активлари химояланганини текшириш билан эмас, балки активларга нисбатан янги ва самарали химоя тизимларини таклиф етиш билан шиғулланади. Операцион аудиторлар корхонада рўй бериши мумкин бўлган исрофгарчиликларнинг ҳам олдини олишга алоҳида еътибор қаратадилар. Мисол учун, мижоз корхона ўз активларига нисбатан химоя тизими сифатида юқори сифатли ички назорат тизимига ега бўлиши мумкин, аммо шу активларга нисбатан йўл қўйилиши мумкин бўлган исрофгарчилик корхона учун хар қандай суистеъмолчиликдан ҳам қимматга тушиши мумкин. Исрофгарчилик турли хил кўринишда бўлиши ва турли сабабларга кўра юзага келиши мумкин. Мисол учун, харид сиклининг тўғри режалаштирилмаслиги ёки кучли назоратнинг йўқлиги сабаб материаллар исрофгарчилиги; исчи – ходимлар штаби сонининг белгиланган нормадан ошиб кетиши ёки янги ходимларга нисбатан сифат назоратининг йўқлиги сабаб ишчи кучи самарасизлигининг юзага келиши; дебиторлик қарзлари айланиши ва тайёр махсулот хажми борасида сифатли назорат ва бошқрувнинг йўқлиги сабабли дебиторлик қарзларини қоплаш ва тайёр махсулотлар реализацияси борасида самарасизликлар; корхонанинг вақтинчалик ортиқча бўлган айланма маблағларининг самарасиз инвестицияси натижасида корхона маблағлари аяланиши самарадорлигининг йўқотилиши ва бошқалар.

Аудиторлар юқоридаги каби корхона фаолиятига салбий таъсир етадиган омилларнинг олдини олишга қаратилган тизимларни таклиф етиш билан бир қаторда ушбу тизимдан келадиган фойда шу тизимни ишлаб чиқиш ва ўрнатишга кетадиган харажатлардан юқори бўлишига ишонч ҳосил қилиши лозим.

## **17.2. Махсус саволлар бўйича тайинланган аудитнинг натижалари бўйича аудитор ҳисоботи**

Операцион аудит (махсус саволлар бўйича аудит) натижалари бўйича аудитор томонидан махсус ҳисобот тузилади. Ушбу ҳисобот қуйидаги аудиторлик текширишлар натижалари бўйича тузилади:

1. молиявий ҳисоботнинг баъзи бир счётлари ёки бўлимларининг ҳаққонийлигини баҳолаш бўйича;

2. хўжалик тизимининг алоҳида қисмларини-унумдорлик ва самарадорликни баҳолаш бўйича;

3. корхона фаолияти учинчи тарафлар билан тузилган шартнома шартларига мослиги бўйича;

4. хўжалик юритувчи субъектнинг хўжалик тизими алоҳида қисмлари (элементлари)нинг қонун ҳужжатларига, шунингдек хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти томонидан белгиланган меъёрлар ва қоидаларга мослиги бўйича;

5. жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботнинг алоҳида счётлари ва бўлимлари бўйича;

6. бошқа молиявий маълумотлар бўйича.

Махсус саволни текшириш бўйича буюртмачи бўлиб молиявий маълумотлари текшириладиган хўжалик юритувчи субъект ва ушбу хўжалик юритувчи субъектда махсус саволни текширишни ташкил қилган унинг мулкдори, иштирокчилари ва акциядорлари, назорат қилувчи ва ҳуқуқни химоя қилувчи органлар бўлиши мумкин.

Махсус саволни текшириш бўйича ишларга ҳақ тўлаш мазкур текширишни буюртмачиси ҳисобиг амалга оширади.

Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи ўз ичига қуйидаги элементларни олиши керак:

1. ҳисоботнинг номи (текширилаётган савол кўрсатилган ҳолда, масалан, «ХЙЗ корхонасининг дебитор ва кредитор қарзлари тўғрисидаги маълумотномани текшириш натижалари бўйича аудиторлик ташкилотининг ҳисоботи»);

2. адресат;

3. кириш қисми:

Аудиторлик ташкилотининг номи, почта манзили ва аудиторлик ташкилотининг бошқа реквизитлари (аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун берилган лицензиянинг рақами ва санаси, амал қилиш муддати, аудиторлик ташкилотини давлат рўйхатига олиниши тўғрисидаги гувоҳноманинг рақами, ҳисоб-китоб счётининг рақами, телефонлари); текширишда иштирок етган аудитор(аудиторлар)нинг, шунингдек аудиторлик ташкилоти раҳбарининг фамилияси, исми, отасининг исми; текширилаётган махсус савол бўйича тавсифномаси (таърифи); хўжалик юритувчи субъект аудиторлик ташкилотига тақдим қилаётган маълумотларнинг ҳаққонийлигига, аудиторлик ташкилоти еса махсус саволнинг текшириш натижалари бўйича ўз ҳисоботининг ҳаққонийлигига жавобгарлиги;

4. таҳлилий қисми:



аудитор томонидан махсус савол текширилганда бажарилган амаллар рўйхати; текшириш давомида қўлланилган стандартлар; аниқланган бузилишлар (аниқ далиллар);

5. якуний қисм:

махсус саволнинг текшириш натижалари тўғрисида аудитор(аудиторлар)нинг фикри;

6. махсус саволнинг текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи берилган сана;

7. аудиторнинг (аудиторларнинг) имзоси;

Махсус саволнинг текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботининг ҳар бир бети махсус саволни текширган аудитор томонидан имзоланган бўлиши шарт.

Аудитор ўз ҳисоботида текшириш давомида аниқланган камчиликларни бартараф этиш, уларни белгиланган тартибга мос келтириш бўйича, текширилаётган объектни такомиллаштириш, унумдорлигини ва самарадорлигини ошириш бўйича тавсиялар ва таклифлар бериши керак.

Агар аудитор текширилган объект бўйича ягона фикрни акс эттира олмаса (аниқ бир фикрга кела олмаса) бундай ҳолатларда у якуний қисмдан олдин ушбу қарорни асослаб берувчи қўшимча қисмни келтириши зарур бўлади. Қўшимча қисмда баён қилинган фикрлар аудитор томонидан якуний қисм шакллантирилаётганда фойдаланилади.

Аудиторлик ташкилотидан махсус саволнинг текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботининг ягона шаклига риоя этиши талаб қилинади. Махсус саволни текшириш натижалари бўйича нотўғри ёки қасддан сохта тузилган ҳисобот учун аудиторлик ташкилот қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгар бўлади.

### **Назорат саволлари**

1. Махсус саволни текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи ўз ичига қандай элементларни олиши керак?

2. Махсус саволнинг текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботининг текширган аудитор томонидан нима қилиниши керак?

3. Аудитор ўз ҳисоботида текшириш давомида аниқланган камчиликларни бартараф этиш, уларни белгиланган тартибга мос келтириш бўйича, текширилаётган объектни такомиллаштириш, унумдорлигини ва самарадорлигини ошириш бўйича нималар қилиши керак?

4. Агар аудитор текширилган объект бўйича ягона фикрни акс эттира олмаса (аниқ бир фикрга кела олмаса) аудитор қандай йул тутиши керак?

5. Аудиторлик ташкилотидан махсус саволнинг текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботининг қандай шаклига риоя этиши талаб қилинади?

6. Махсус саволни текшириш натижалари бўйича нотўғри ёки қасддан сохта тузилган ҳисобот учун аудиторлик ташкилот қандай жавобгарликка тортилади?

## **18 МАВЗУ. АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТЛАРНИНГ ҚАСБГА ДОИР ПРОФЕССИОНАЛ ХИЗМАТЛАРИ.**

### **18.1. Профессional хизматлар кўрсатиш тартиби.**

90-сонли АФМС нинг мақсади:

аудиторлик ташкилотлари кўрсатадиган профессионал хизматлар рўйхатини;

профессional хизматлар кўрсатишга шартнома тузиш пайтида ҳал этиладиган ўзига хос масалаларни;

кўрсатилган профессионал хизматларнинг натижалари тўғрисида аудитор ҳисоботи мазмунини белгилашдан иборат.

Мазкур стандарт талаблари профессионал хизматлар кўрсатилаётганда барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Аудиторлик ташкилоти ўз фаолиятида қонун ҳужжатлари ва мазкур стандарт билан белгиланган ҳар қандай профессионал хизматларни кўрсатишга ҳақлидир.

### **Профессional хизматлар кўрсатиш тартиби**

Профессional хизматлар аудиторлик ташкилоти билан ушбу хизматлар буюртмачиси ўртасида тузиладиган профессионал хизматлар кўрсатиш шартномаси асосида кўрсатилади.

Шартномани бажараётганда аудитор, хўжалик юритувчи субъект (буюртмачи) ва зарурат бўлганда исталган учинчи томонлар билан келишилган амалларни бажаради ва кўрсатилган профессионал хизматлар натижалари тўғрисида асосланган хулосалар билан ҳисобот тақдим этади.

Аудитор кўрсатилган профессионал хизматлар натижалари учун қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгар бўлади.

Хўжалик юритувчи субъект (буюртмачи) кўрсатилган профессионал хизматлар натижалари тўғрисидаги ҳисобот маълумотлари бўйича ўз хулосаларини чиқаришга ҳақлидир.

Ҳисобот профессионал хизматлар буюртмачисига профессионал хизматлар кўрсатиш шартномасининг шартларига мувофиқ белгиланган ҳажм ва муддатларда тақдим этилади.

### **18.2. Профессional хизматлар рўйхати.**

Аудиторлик ташкилоти профессионал қуйидаги хизматларни кўрсатиши мумкин:

- а) бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, тиклаш ва юритиш;  
бошқарув ҳисобини ташкил этиш ва юритиш;  
молиявий ҳисобни ташкил этиш, тиклаш ва юритиш;  
бухгалтерия ҳисобини автоматлаштириш (компьютерлаштириш);  
бухгалтерия ҳисобини йўлга қўйиш, тиклаш ва юритиш билан боғлиқ бошқа хизматлар;
- б) молиявий ҳисобот тузиш;
- в) миллий молиявий ҳисоботни бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларига ўтказиш;
- г) хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолиятининг таҳлили:

молиявий ҳолат таҳлили;  
ликвидлилик таҳлили;  
тўловга қобиллик таҳлили;  
молия-хўжалик фаолиятининг таҳлили билан боғлиқ бошқа хизматлар;  
д) бухгалтерия ҳисоби, солиққа тортиш, режалаштириш, менежмент ва молия-хўжалик фаолиятининг бошқа масалалари бўйича консалтинг:  
техник-иқтисодий асосланмалар (ТИА) тайёрлаш, инвестиция лойиҳалари ва бизнес-режаларни ишлаб чиқиш ва баҳолаш;  
бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш масалалари бўйича маслаҳатлар;  
молиявий менежмент бўйича маслаҳатлар;  
маркетинг тадқиқотларини ўтказиш;  
унумдорлик ва самарадорликни баҳолаш мақсадида хўжалик юритувчи субъект фаолият юритишининг таомиллари ва усуллари таҳлил қилиш;  
молия-хўжалик фаолияти соҳасида бошқа консалтинг хизматлари;  
е) солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича ҳисоб-китоблар ва декларациялар тузиш:  
солиқ ҳисобини ташкил этиш ва юритиш;  
солиқ органларининг текширув далолатномалари бўйича эътирозлар тайёрлаш;  
солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича ҳисоб-китоблар ва декларациялар тузиш;  
солиқ ҳисоби ва солиққа тортиш билан боғлиқ бошқа хизматлар;  
г) бошқа хизматлар:  
аудиторлик фаолияти билан боғлиқ соҳада тадқиқотлар, семинарлар, анжуманлар, ишланмалар ўтказиш ва уларнинг натижаларини, шу жумладан босма кўринишда, тарқатиш;  
бухгалтерия ҳисоби, аудит, молия-хўжалик фаолияти таҳлили ва солиққа тортиш бўйича белгиланган тартибда ўқув қўлланмалари, ўқув-услубий материаллар тайёрлаш.

### **18.3. Профессional хизматлар кўрсатиш.**

#### **Шартномасини бажаришнинг умумий принциплари.**

Профессional хизматлар кўрсатишда аудитор амалдаги қонун ҳужжатларининг талабларига қатъий амал қилиши керак.

#### **Шартнома тузилаётганда ҳал қилинадиган масалалар**

Профессional хизматлар кўрсатиш шартномаси қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда тузилади.

Аудиторлик ташкилоти шартномада қуйидаги масалаларни ҳам акс эттириши лозим:

профессional хизматлар қамраб оладиган молиявий ахборот ҳажми ва ҳисобот даврлари;

кўрсатилган хизматлар натижалари тўғрисида ҳисобот тузиш учун зарур бўлган, шартноманинг белгиланган предмети бўйича исбот-далилларни олиш мақсадида бажариладиган амаллар;

професионал хизматлар кўрсатиш жараёнида эришилган натижалар рўйхати, уларни расмийлаштириш тартиби ва шакллари;  
хисоботни тарқатишга тааллуқли чеклашлар.

Професионал хизматлар кўрсатиш шартномасида келишилган амаллар миқдори ва ҳажми касбга доир кўрсатилган хизматлар натижалари тўғрисида хисобот тузиш учун зарур миқдорда исбот-далиллар олиш учун етарли бўлиши керак.

Келишилган амаллар ўз ичига қуйидагиларни олиши мумкин:

сўров ва таҳлил;

такроран санаш, қиёслаш ва бошқа математик ҳамда таҳлилий усуллар;

кузатув;

инвентаризация;

исбот-далиллар олиш;

маълумотнома ва тавсияномалар тақдим этиш.

#### **18.4. Професионал кўрсатилган хизматлар натижалари тўғрисида хисобот.**

Професионал кўрсатилган хизматлар натижалари тўғрисидаги хисобот қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

а) хисобот номи;

б) хўжалик юритувчи субъект (буюртмачи) номи ва манзили;

в) аудиторлик ташкилоти номи ва манзили;

г) шартнома рақами ва санасини кўрсатиш;

д) таомиллар стандартларга (айнан қайсиларига) мувофиқ бажарилганлигини кўрсатиш;

е) келишилган амалларни бажаришдан мақсади;

ж) аниқ бажарилган амаллар рўйхати;

з) амаллар натижалари баёни;

и) хисобот фақат муайян элементларга, молиявий ахборот моддаларга тааллуқли эканлигини ва у хўжалик юритувчи субъектнинг умуман молиявий хисоботида тадбиқ этилмаслигини кўрсатиш (имкони бўлган жойларда);

к) хисобот тузилган сана;

л) профессионал хизматлар кўрсатган мутахассис (аудитор)нинг фамилияси, исми, отасининг исми ва имзоси (ҳар бир саҳифада).

Хўжалик юритувчи субъектга (буюртмачига) кўрсатилган хизматлар натижалари тўғрисида хисобот тақдим этилганда қабул қилиш-топшириш далолатномаси тузилади, уни аудиторлик ташкилотининг раҳбари имзолайди ва муҳр босади.

Професионал хизматларни сифациз кўрсатганлиги учун аудиторлик ташкилоти қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгар бўлади.

професионал кўрсатилган хизматлар натижалари тўғрисидаги хисоботда берилган ахборот махфий ҳисобланади. Буюртмачининг розилигисиз ушбу ахборотни эълон қилишда айбдор шахслар қонун ҳужжатларига мувофиқ жавобгар бўладилар.

## **Назорат саволлари**

1. Хўжалик юритувчи субъектга профессионал хизматлар аудиторлик ташкилоти томонидан нима асосида кўрсатилади.
2. Аудиторлик ташкилоти қандай профессионал хизматларни кўрсатиши мумкин.
3. Профессионал хизматлар кўрсатишда аудитор қандай ҳужжатларининг талабларига қатъий амал қилиши керак.
4. Профессионал хизматлар кўрсатиш шартномасида келишилган амаллар миқдори ва ҳажми касбга доир кўрсатилган хизматлар натижалари тўғрисида ҳисобот тузиш учун нималар етарли бўлиши керак.
5. Профессионал кўрсатилган хизматлар натижалари тўғрисидаги ҳисобот нималарни ўз ичига олиши керак.
6. Хўжалик юритувчи субъектга (бўюртмачига) кўрсатилган хизматлар натижалари тўғрисида ҳисобот тақдим этилганда қандай ҳужжатлар расмийлаштирилиши керак.
7. Профессионал хизматларни сифатсиз кўрсатганлиги учун аудиторлик ташкилоти қандай жавобгарликка тортилади.

## **19 МАВЗУ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИ ЖАРАЁНИДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА ИЧКИ НАЗОРАТ ТИЗИМИНИ БАҲОЛАШ**

### **19.1. Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолашнинг концептуал асослари**

12 сон стандартнинг мақсади аудиторлик ташкилотининг хўжалик юритувчи субъектда аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш бўйича амалларини аниқлашдан иборат.

Ушбу Стандартнинг вазифалари қуйидагилар ҳисобланади:

- а) хўжалик юритувчи субъектда аудиторлик текширувлари жараёнида аудитор (аудиторлар) томонидан бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолашга қўйиладиган асосий талабларни ишлаб чиқиш;
- б) хўжалик юритувчи субъектда аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби тизимини баҳолаш тартибини баён қилиш;
- в) хўжалик юритувчи субъектда аудиторлик текширувлари жараёнида ички назорат тизимини баҳолаш тартибини баён қилиш.

Мазкур Стандартнинг талаблари расмий аудиторлик хулосасини тайёрлашни назарда тутувчи аудиторлик текширувларини ўтказишда барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий ҳисобланади.

Мазкур стандартда фойдаланадиган тушунчалар:

а) **бухгалтерия ҳисоби тизими** - хўжалик юритувчи субъектнинг вазифалари ва ёзувларининг йиғиндиси бўлиб, улар орқали молиявий ҳисоботда хўжалик операциялари ва бошқа воқеалар натижаларини идентификациялаш, тўплаш, таҳлил қилиш, ҳисоблаш, таснифлаш, умумлаштириш ва акс эттириш мақсадида бухгалтерия ҳисобини юритиш усули сифатида хўжалик операциялари натижаларини қайта ишлаш;

б) **ички назорат тизими** - хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти томонидан молиявий-хўжалик фаолиятини назорат қилиш ва самарали юритиш, активлар ва ҳисоб ҳужжатларининг сақланишини таъминлаш, хато ва фирибгарлик ҳолатларини олдини олиш ва аниқлаш, бухгалтерия ёзувларининг аниқ ва тўлиқлиги ва ўз вақтида ишончли молиявий маълумотларни тайёрлаш мақсадида қабул қилинган ташкилий тадбирлар, усуллар ва амаллар (ички назорат воситалари) йиғиндиси.

## **19.2. Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолашга қўйиладиган асосий талаблар**

Аудиторлик текшируви жараёнида аудитор(лар) текширилаётган хўжалик юритувчи субъектда қўлланилаётган бухгалтерия ҳисоби тизимини текшириш(лар)и шарт ва бунда режалаштирилаётган аудиторлик амалларининг моҳияти, ҳажми ва вақтинчалик харажатларини аниқлашга асос бўладиган назорат воситаларини ўрганиш(лар)и ва баҳолаш(лар)и лозим.

Ички назорат тизими хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг ҳажми ва хусусиятларига мувофиқ бўлиши лозим. Аудитор аудиторлик текшируви жараёнида бухгалтерия ҳисоби тизими текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг хўжалик фаолиятини ҳаққоний акс эттириши тўғрисида етарли даражада ишончга эга бўлиши лозим.

Агар аудитор тегишли назорат воситасига таяниши мумкинлиги тўғрисида ишонч ҳосил қилса, бундай ҳолда у аудиторлик амалларини чуқурлашмаган тарзда ўтказиш имкониятига эга бўлади, акс ҳолда у кўпроқ (кенг) танлов асосида ўтказган бўлар эди, шунингдек қўлланилаётган аудиторлик амаллари моҳиятига ва уларни амалга ошириш учун мўлжалланаётган вақт сарфига ўзгартиришлар киритиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти ички назорат тизимининг ишончилиги ва самарадорлигини умумий ва алоҳида баҳолашда қуйидаги даражалардан фойдаланади:

- а) юкори;
- б) ўрта;
- в) паст.

Аудиторлик ташкилоти ўзининг фаолиятида ишончлилик ва самарадорликни баҳолашда кўп миқдордаги даражаларни қўллаш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин.

Бухгалтерия ҳисоби тизими ва ички назорат тизимини ўрганиш ва баҳолаш аудиторлик ташкилотининг иш ҳужжатларида албатта (мажбурий тартибда) акс эттирилиши лозим. Бунда қуйидагилардан фойдаланиш тавсия этилади:

а) махсус ишлаб чиқилган тест амалларидан;

б) раҳбарият ходимлари ва бухгалтерия ишчиларининг фикрларини аниқлаш мақсадида намунавий саволлар рўйхатидан;

в) текширув варақалари ва махсус бланкалардан;

г) эътирозлар рўйхати, баённома ёки далолатномалардан.

Аудиторлик ташкилоти мазкур ва бошқа аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари талаблари асосида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ўрганишнинг ва баҳолашнинг тартибини, ҳамда услубини мустақил ишлаб чиқади, шунингдек баҳолаш ва ўрганиш натижаларидан келиб чиқиб, аудиторлик текшируви амалларини режалаштиради. Хўжалик юритувчи субъектнинг назорат тизимини баҳолаш натижасида алоҳида аудиторлик амалларининг тўлиқлиги ва ҳажмининг камайтирилиши ва бошқа айнан шундай ҳолларда атрофлича асосланган бўлиши лозим.

Аудиторнинг бухгалтерия ҳисоби тизимининг ташкил қилиниши ва ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисидаги фикри аудиторлик амалларини ўтказишни режалаштириш учун асос бўлиб хизмат қилади. Текширилаётган хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоби тизимининг хусусиятлари, шунингдек ушбу хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини ўрганиш ва баҳолаш натижаларининг ҳужжатлаштирилмаганлиги ёки етарли даражада ҳужжатлаштирилмаганлиги аудиторлик текширувининг лозим даражада ўтказилмаганлигига далил бўлиб хизмат қилиши мумкин.

Аудиторлик текширувлари жараёнида аниқланган бухгалтерия ҳисоби тизими ва ички назорат тизимининг камчиликлари, шунингдек уларни бартараф этиш бўйича тавсиялар аудиторлик ҳисоботида акс эттирилиши лозим.

### **19.3. Бухгалтерия ҳисоби тизимини баҳолаш тартиби**

Аудитор аудиторлик текширувини режалаштириш ва уни бевосита ўтказиш жараёнида текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби тизимини ўрганиши ва баҳолаши шарт.

Бухгалтерия ҳисоби тизимини ўрганиш текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий-хўжалик фаолиятининг қуйидаги томонлари тўғрисидаги маълумотларни таҳлил қилиш ва баҳолашни ўз ичига олади:

а) бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш ва юритишнинг асосий қоидалари ва ҳисоб сиёсатини;

б) бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун масъул бўлинма мавжуд бўлса, унинг таркибий тузилмасини;

в) бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлашда иштирок этадиган ходимлар ўртасида мажбуриятлар ва ваколатларнинг тақсимланишини;

г) хўжалик операцияларини акс эттирувчи ҳужжатларнинг тайёрланиши, айланиши ва сақланишининг ташкил этилганлигини;

д) хўжалик операцияларининг бухгалтерия ҳисоби регистрларида акс эттириш тартибини, ушбу регистрлар маълумотларининг умумлаштириш шакли ва усулларини;

е) бухгалтерия ҳисоби маълумотлари асосида даврий молиявий ҳисоботни тайёрлаш тартибини;

ж) бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш ва юритишда, ҳамда молиявий ҳисоботни тайёрлашда ҳисоблаш техникаси воситаларининг роли ва ўрнини;

з) молиявий ҳисоботнинг бузилиши ва хатоликларини вужудга келтириш имкони юқори бўлган бухгалтерия ҳисоби объектларини;

и) ҳисоб тизимининг алоҳида соҳаларида кўзда тутилган назорат воситаларини.

Аудитор, аудиторлик текширувлари жараёнида хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби тизимининг ташкил қилиниши қонунчилик талабларига мувофиқлигини текшириши ва натижаларини иш ҳужжатларда акс эттириши лозим. Агар хўжалик операцияларини акс эттиришда қуйидаги талаблар бажарилса, у ҳолда хўжалик субъектининг бухгалтерия ҳисоби тизими самарали ҳисобланади:

а) хўжалик операциялари бухгалтерия ҳисобида уларнинг амалга оширилган вақтини тўғри акс эттирса;

б) хўжалик операциялари бухгалтерия ҳисобида тўғри суммада қайд этилса;

в) хўжалик операциялари бухгалтерия ҳисобининг счётларида қонунчилик ва ҳисоб сиёсати талаблари асосида тўғри акс эттирилган бўлса;

г) бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот учун муҳим аҳамиятга эга бўлган хўжалик операцияларининг тафсилотлари акс эттирилган бўлса.

Аудиторлик текширувлари жараёнида текширилаётган хўжалик субъекти бухгалтерия ҳисобининг ташкил қилиниши, йўлга қўйилиши ва юритилишига тааллуқли ички ҳужжатлар билан танишиш зарур ва унинг ҳақиқий ҳолати мазкур Стандартнинг 16-банди талабларига қанчалик мувофиқлигини аниқлаш лозим. Зарур ҳолларда бундай солиштириш учун ҳисобда алоҳида суммаларнинг бирламчи ҳужжатлардан уларнинг ҳисобот ҳужжатларида акс эттиришгача бўлган ҳаракатини кузатиш тавсия этилади.

#### **19.4. Ички назорат тизимини баҳолаш тартиби**



Аудитор аудиторлик текширувлари жараёнида хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизими куйидагиларни ўз ичига олишини инобатга олиши лозим:

- а) бухгалтерия ҳисоби тизимини;
- б) назорат муҳитини;
- в) алоҳида назорат воситаларини.

Назорат муҳити деганда, хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг ички назорат тизимини белгилаш ва ушлаб туришга йўналтирилган амалий ҳаракатлари ва хабардорлиги тушунилиб, куйидагиларни ўз ичига олади:

- а) мазкур хўжалик юритувчи субъектни бошқаришнинг асосий тамойилларини;
- б) хўжалик юритувчи субъектнинг ташкилий тузилмасини;
- в) ишчиларнинг ваколати ва жавобгарлигининг тақсимланишини;
- г) амалга оширилаётган ходимлар сиёсатини;
- д) ташки фойдаланувчилар учун молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тартибини;
- е) ички мақсадлар учун ҳисоботларни тайёрлаш ва бошқарув ҳисобини амалга ошириш тартибини;
- ж) хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий-хўжалик фаолиятининг умуман қонунчиликка мослигини.

Хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарияти ички назорат тизимининг ишлаб чиқилиши ва қўлланиши учун масъул ҳисобланади. Ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъектнинг хусусияти ва қўлаи талабига жавоб бериши, доимий ва самарали амал қилиши унга боғлиқ бўлади. Хўжалик юритувчи субъектда қонунчилик ёки таъсис ҳужжатларига мувофиқ ички назоратни ёки унинг функциясининг бир қисмини амалга оширадиган ички аудит бўлими ёки бошқа хизмат ташкил қилиниши мумкин.

Хўжалик юритувчи субъектнинг самарали таркибий тузилиши ишчиларнинг ваколати ва мажбуриятларининг тақсимланишини назарда тутди. У алоҳида шахслар томонидан назорат талабларининг бузилишининг олдини олиши ва ўзаро боғлиқ бўлмаган вазифаларнинг бўлинишини таъминлаши лозим. Ишчининг функциялари, агарда уларнинг битта шахсда мужассамлашганлиги тасодифий ёки қасдан хатоликка йўл қўйилишига олиб келса, ҳамда шундай хато ва камчиликларни аниқлашга қийинчилик туғдирса, у ўзаро боғлиқ бўлмаган ҳисобланади. Одатда куйидаги функциялар турли шахслар ўртасида тақсимланиши лозим:

- а) хўжалик юритувчи субъектнинг мулкига (активига) бевосита киришга йўл қўйиш;
- б) хўжалик операцияларини амалга оширишга рухсат бериш;
- в) хўжалик операцияларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш.

Ички назорат тизимининг самарали амал қилиши, шунингдек тегишли фаолиятни юритиш юклатилган ишчиларга ҳам боғлиқ.

Ходимларни танлаш, ёллаш, лавозимини кўтариш, ўқитиш ва қайта тайёрлаш тизими тегишли ходимларнинг малакасининг юқорилигини таъминлаши лозим.

Аудитор, ички назорат тизими абсолют аниқ даражада эмас, балки маълум даражадаги эҳтимол билан тасдиқлаши мумкинлигини, ҳамда уни ташкил қилишдан кўзланган мақсад ички назорат тизимининг қуйидаги чекловлари натижасида эришганлигини назарда тутиши лозим:

а) хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг назорат тадбирларини амалга ошириш харажатлари ана шундай тадбирларни қўллаш натижасида олинадиган иқтисодий нафдан кам бўлишини талаб қилиши;

б) хўжалик юритувчи субъект ходимларининг ушбу хўжалик юритувчи субъектнинг бошқа ходимлари ва учинчи шахслар билан ўзаро келишув натижасида назорат тизимини қасддан бузиш;

в) назоратнинг маълум қисмининг амал қилиши учун масъул бўлган раҳбарият вакиллари томонидан суиистеъмол қилиниши натижасида назорат тизимининг бузилиши;

г) молиявий-хўжалик фаолиятининг ёки бухгалтерия ҳисобини юритиш қоидаларининг жиддий ўзгаришлари натижасида қабул қилинган назорат амалларининг самарали бўлмай қолиши мумкинлиги.

Аудитор текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг назорат воситалари қуйидаги мақсадларга эришаётганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим:

а) хўжалик операциялари барча ва алоҳида ҳолларда раҳбариятнинг розилиги билан амалга оширилаётганлигига;

б) бухгалтерия ҳисобида барча операциялар хўжалик юритувчи субъектда қабул қилинган ҳисоб сиёсатига мувофиқ тўғри суммаларда, бухгалтерия ҳисобининг тегишли сўтларида, тўғри вақт даврида акс эттирилаётганлигига ва ишончли молиявий ҳисобот тайёрлаш имкониятини таъминлаётганлигига;

в) активларга кириш фақат тегишли раҳбариятнинг руҳсати билан йўл қўйилаётганлигига;

г) бухгалтерия ҳисобида қайд қилинган ва ҳақиқатда мавжуд бўлган активлар мувофиқлиги белгиланган даврларда ваколатли шахслар томонидан аниқланаётганлигига ва фарқлар аниқланган ҳолларда эса раҳбарият томонидан тегишли чоралар кўрилаётганлигига.

Аудитор у томонидан текширилаётган хўжалик юритувчи субъектда ички назоратнинг қуйидаги амалларининг қўлланилаётганлигига ишонч ҳосил қилиши лозим:

а) бухгалтерия ёзувларининг тўғрилигини арифметик текшириш;

б) ҳисоб-китобларни таққослашни ўтказиш;

в) ҳужжатлар айланишининг тўғрилигини ва раҳбарият ходимларининг розилик ёзувлари мавжудлигини текшириш;

г) бухгалтерия ҳисобида маълумотларнинг амалдаги ҳолатига мувофиқлигини аниқлаш мақсадида, товар-моддий қийматликлари,

кимматли қоғозлар, қатъий ҳисобот бланкалари ва кассадаги нақд пулларни белгиланган тартибга мувофиқ даврий режали ва тўсатдан инвентаризация қилиш;

д) назорат мақсадида хўжалик юритувчи субъектдан ташқарида жойлашган манбалар маълумотларидан фойдаланиш;

е) бухгалтерия счётлари бўйича ёзувлар ва ҳужжатларни юритиш тизимига, корхонанинг активларига ваколати бўлмаган шахсларни йўл қўймасликка қаратилган чеклов тадбирларини амалга ошириш;

ж) кўрсаткичлар динамикасини тадқиқ қилиш, режа ва смета кўрсаткичларини ҳақиқатдаги ҳолат билан таққослаш ва салмоқли фарқларнинг сабабларини аниқлаш.

Аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини қўйидаги йўналишлар бўйича баҳолайди:

а) ички назорат тизими билан умумий танишиш;

б) ички назорат тизимининг ишончилигини дастлабки баҳолаш;

в) ички назорат тизимини баҳолашнинг ишончилигини тасдиқлаш.

Аудиторлик ташкилотлари ўзларининг фаолиятида ички назорат тизимини баҳолашнинг кўпроқ сонли босқичларини қўллаш тўғрисида қарор қабул қилишлари мумкин.

Аудиторлик ташкилотлари ишнинг бошланишида хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг хусусияти ва кўлами ва унинг бухгалтерия ҳисоби тизими тўғрисида тасаввурга эга бўлиши лозим. Аудиторлик ташкилоти дастлабки ўрганишлар натижаси бўйича текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимига ўзининг иш фаолияти давомида таяниши мумкинлиги тўғрисида қарор қабул қилиши лозим.

Агар аудиторлик ташкилоти ўзининг иш фаолияти давомида хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимига таяна олмаслиги тўғрисида қарор қабул қилса, у аудиторлик текширувини шундай режалаштириши керакки, унда аудиторнинг фикри ушбу тизимга ишонишга асосланмаслиги лозим. Бу ички назорат тизими ишончилиги "паст" деб баҳоланса ёки аудитор ушбу тизимга ишонмаслик тўғрисида қарор қабул қилганда амалга оширилиши мумкин.

Агар аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини умумий ўрганиш натижалари бўйича ўзининг иш фаолиятида ички назорат тизимига таяниши мумкинлиги тўғрисида қарор қабул қилса, бу ҳолда у ички назорат тизимининг ишончилигини дастлабки баҳолашни амалга ошириши лозим.

Ички назорат тизимининг ишончилигини дастлабки баҳолаш амаллари аудиторлик ташкилоти томонидан мазкур Стандарт талабларини ҳисобга олган ҳолда мустақил ишлаб чиқилган усуллар ва ёндашувлар асосида амалга оширилади.

Аудитор ички назорат тизимининг ишончилигини дастлабки баҳолаш жараёнида қўйидагиларни инобатга олиши лозим:

а) хўжалик юритувчи субъектнинг фақат танлаб олинган вақтдаги даврини эмас, балки барча ҳисобот давридаги бухгалтерия ҳужжатларини назорат воситаси сифатида ишончлилигини текшириш лозим;

б) текшириш жараёнида фаолият учун хусусиятли ёки бутун бошқа даврлар учун одатий ҳол бўлган фаолият билан таққослаганда фарқ қиладиган фаолият даврларига катта эътибор қаратиш лозим;

в) бутун ички назорат тизимининг ва (ёки) назоратнинг алоҳида воситаларининг ишончлилигининг "паст" баҳоланиши, бошқа алоҳида назорат воситаларининг ишончлилигини "ўрта" ёки "юқори" даражада баҳолашни инкор этмайди.

Аудиторлик ташкилоти ишончилиликни дастлабки баҳолаш жараёнлари натижаси бўйича бутун ички назорат тизимини ва (ёки) назоратнинг алоҳида воситаларининг ишончлилигини "ўрта" ёки "юқори" даражада баҳолаши мумкин. Бундай ҳолда аудиторлик ташкилоти аудиторлик амалларини ушбу хулосадан келиб чиқиб режалаштириши лозим, аммо мазкур тизимга мутлақ ишонмаслиги лозим.

Аудиторлик ташкилоти дастлабки баҳолаш жараёнлари натижаси бўйича бутун ички назорат тизимини ва (ёки) назоратнинг алоҳида воситаларини "паст" деб баҳолаган тақдирда, у буни қайд қилиб ўтиши ва кейинчалик аудиторлик амалларини шунга мос равишда режалаштириши лозим.

Дастлабки баҳолаш натижалари бўйича ички назорат тизимига ва (ёки) назоратнинг алоҳида воситаларига ишонч билдириш тўғрисида қарор қабул қилган аудиторлик ташкилоти аудиторлик текширувлари жараёнида ушбу тизимнинг ишончлилигини тасдиқлаш амалларини бажариши лозим.

Ички назорат тизимининг ишончлилигини тасдиқлаш амаллари аудиторлик ташкилоти томонидан мазкур ва бошқа аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари талабларини ҳисобга олган ҳолда мустақил ишлаб чиқилган усуллар ва ёндашувлар асосида амалга оширилади.

Агар аудиторлик ташкилоти ишончилиликни тасдиқлаш жараёнида ички назорат тизими умуман ва (ёки) ички назоратнинг алоҳида бир воситаси дастлабки баҳолаш жараёнида олинган баҳодан паст деган хулосага келса, бундай ҳолда у ўтказиладиган аудиторлик текширувлари натижалари бўйича ўз хулосасининг ишончлилигини ошириш мақсадида бошқа аудиторлик амалларини амалга ошириш тартибини шунга мос равишда тузатиши лозим.

Ички назорат тизимини баҳолашнинг барча босқичлари бутун тизим ёки алоҳида назорат воситаси ишончлилигининг баҳосини кўрсатган ҳолда тегишли тартибда батафсил ҳужжатлаштирилиши лозим.

## **Назорат саволлари**

1. Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолашнинг концептуал асосларини баён этинг
2. Аудит текшируви учун ХЮС ички назорат тизимини баҳолашнинг аҳамияти нимада?
3. Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолашга қўйиладиган асосий талаблар нималардан иборат?
4. Бухгалтерия ҳисоби тизимини баҳолаш тартиби ва босқичларини баён этинг
5. Ички назорат тизимини баҳолаш тартиби ва босқичларини баён этинг

## **МУНДАРИЖА**

### **1 МАВЗУ. АУДИТОРЛИК ФАОЛИЯТИ МИЛЛИЙ СТАНДАРТЛАРИНИНГ МОҲИЯТИ ВА МАҚСАДИ**

- 1.1. Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолияти ҳуқуқий асослари
- 1.2. Аудиторлик фаолияти миллий стандартларининг моҳияти
- 1.3. Аудиторлик фаолиятининг миллий ва халқаро стандартлари
- 1.4. Халқаро аудит стандартларининг концептуал асослари.

### **2 МАВЗУ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИ ЎТКАЗИЛАЁТГАНДА МЕЪЁРИЙ-ҲУҚУҚИЙ ҲУЖЖАТЛАРГА РИОЯ ЭТИЛИШНИ ТЕКШИРИШ.**

- 2.1. Стандартнинг мақсади ва фаолият соҳаси. Хўжалик субъекти томонидан меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилмаслик.
- 2.2. Аудиторлик ташкилоти томонидан меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш.
- 2.3. Меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилинмаган ҳоллар аниқланганда аудиторнинг ҳаракатлари.
- 2.4. Меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя қилинмаганлиги тўғрисидаги маълумотларнинг аудитор томонидан маълум қилиниши.

### **3 МАВЗУ. АУДИТОР ИШИНИНГ СИФАТИНИ НАЗОРАТ ҚИЛИШ.**

- 3.1 Стандартнинг мақсади ва фаолият соҳаси. Аудитор ишларининг сифатини назорат қилиш тушунчаси.
- 3.2. Асосий аудиторнинг ўз ёрдамчилари ишларини назорат қилиши. Аудиторлик ташкилотларининг аудитор иши устидан назорати.
- 3.3. Аудитор ишлари сифатини назорат қилишининг йўналишлари.
- 3.4. Назорат қоидалари ва амалларини белгилаш.

#### **4 МАВЗУ. РЕЖАЛАШТИРИШ, МУХИМЛИК ВА АУДИТОРЛИК ТАВАККАЛЧИЛИГИ.**

4.1. Аудитни режалаштиришнинг асослари ва аудит текшируви технологияси

4.2. Аудиторнинг мижоз олдидаги мажбурият хати ва аудит текширувини ўтказиш бўйича шартнома

4.3. Мухимлик, аудит риси ва аудит стратегияси

4.4. Аудит режаси ва аудит дастури

#### **5 МАВЗУ. ХЎЖАЛИК ЮРИТУВЧИ СУБЪЕКТ ФАОЛИЯТИ БИЛАН ТАНИШИШ**

5.1. Хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти билан танишиш.

5.2. Якунловчи қоидалар.

5.3. Аудиторлик текширувидан ўтказиладиган хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишида кўриб чиқиладиган масалаларнинг намунавий рўйхати.

#### **6 МАВЗУ. МАЪЛУМОТЛАРНИ ЭЛЕКТРОН ҚАЙТА ИШЛАШ ТИЗИМИДА АУДИТ ТЕКШИРУВИ ВА МАХСУС САВОЛЛАР БЎЙИЧА ТАЙИНЛАНГАН АУДИТ**

6.1. Маълумотларни электрон қайта ишлаш тизими моҳияти

6.2. Маълумотларни электрон қайта ишлаш муҳитида аудит текшируви услубияти

#### **7 МАВЗУ. АУДИТ ДАЛИЛЛАРИ**

7.1. Аудит далилларининг моҳияти, турлари ва манбаалари

7.2. Таҳлилий амаллар аудит далиллари сифатида

#### **8 МАВЗУ. АУДИТДА ХУЖЖАТЛАШТИРИШ ВА АУДИТ ИШЧИ ХУЖЖАТЛАРИ**

8.1. Аудит ишчи хужжатларининг моҳияти ва ахамияти

8.2. Аудит ишчи хужжатларининг турлари

8.3. Иш хужжатлари мазмунига қўйиладиган талаблар

8.4. Иш хужжатларини расмийлаштиришга қўйиладиган талаблар. Иш хужжатларининг сақланишига қўйиладиган талаблар.

8.5. Иш хужжатларининг сақланишига қўйиладиган талаблар

#### **9 МАВЗУ. ТАҲЛИЛИЙ ТАДБИРЛАР.**

9.1. Стандартнинг мақсади ва вазифалари, амал қилиш соҳаси. Таҳлилий амаллар.

9.2. Таҳлилий амалларни қўллаш мақсадлари.

9.3. Аудиторлик амалларини бажариш тартиби.

9.4. Таҳлилий амалларни бажарилиш натижалари бўйича аудиторнинг ҳаракати.

## **10 МАВЗУ. АУДИТДА ТАНЛАБ ТЕКШИРИШ УСЛУБИ**

- 10.1. Танлаб текшириш услубининг моҳияти
- 10.2. Танлаб текширишнинг услубияти
- 10.3. Танлаб текшириш услубини қўллашда ички назорат тизимининг ахамияти

## **11 МАВЗУ. ЎЗARO БОҒЛИҚ ШАХСЛАР ЎРТАСИДАГИ БИТИМЛАР БЎЙИЧА АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРИНИ ОЛИШ ТАМОЙИЛЛАРИ.**

- 11.1. Стандартнинг мақсади ва вазифалари, амал қилиш соҳаси. Ўзарo боғлиқ муносабатларни кўрсатиши мумкин бўлган битимлар.
- 11.2. Ўзарo боғлиқ шахслар ва улар ўртасидаги битимларнинг аниқлаш усуллари.
- 11.3. Ўзарo боғлиқ шахслар билан тузилган битимларни текшириш.

## **12 МАВЗУ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ТУЗИЛГАН САНАДАН КЕЙИНГИ ҲОДИСАЛАР**

- 12.1. Стандартнинг мақсади ва вазифалари, амал қилиш соҳаси.
- 12.2. Аудиторлик хулосаси имзоланадиган санага қадар аудиторлик ташкилотининг ҳаракатлари.
- 12.3. Аудиторлик хулосаси имзоланган санадан кейин, бироқ молиявий ҳисобот эълон қилинадиган санага қадар юз берган ҳодисалар.
- 12.4. Молиявий ҳисобот эълон қилинган санадан кейин юз берган далилларни аниқлаш

## **13 МАВЗУ. БОШҚА МУТАХАССИСЛАРНИНГ ИШЛАРИДАН ФОЙДАЛАНИШ.**

- 13.1. Бошқа аудиторлар хизматидан фойдаланишнинг концептул асослари.
- 13.2. Асосий аудитор сифатида чиқиш. Асосий аудитор таомиллари. Бошқа аудитор таомиллари.
- 13.3. Асосий аудитор жавобига қўйиладиган талаблар. Асосий ва бошқа аудиторларнинг жавобгарлиги.

## **14 МАВЗУ. ЭКСПЕРТ ИШИДАН ФОЙДАЛАНИШ.**

- 14.1. Экспертни тайинлаш.
- 14.2. Эксперт иши натижаларини расмийлаштириш
- 14.3. Эксперт иши натижаларидан фойдаланиш

## **15 МАВЗУ. АУДИТ ТЕКШИРУВИНИНГ ЯКУНЛОВЧИ БОСҚИЧИ, АУДИТ ҲИСОБОТИ ВА ХУЛОСАСИ**

- 15.1. Аудиторлик ҳисоботининг моҳияти
- 15.2. Аудиторлик хулосасининг моҳияти, турлари ва тузилиши

## **16 МАВЗУ. АУДИТ УТКАЗИЛГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР ТАРКИБИДАГИ БОШҚА МАЪЛУМОТЛАР**

- 16.1. Бошқа маълумот манбалари.
- 16.2. Бошқа маълумотларни ўқиш ва қўшимча тадбирлар.
- 16.3. Жиддий зиддиятлар. Жиддий чалкашликлар. Жиддий зиддиятлар
- 16.4. Аудиторлик хулосаси тузилган санадан кейин бошқа маълумотларни олиш мумкинлиги.

## **17 МАВЗУ. МАХСУСЛАШТИРИЛГАН СОҲАЛАРНИНГ (МАХСУС САВОЛЛАР БЎЙИЧА ТАЙИНЛАНГАН) АУДИТИ**

- 17.1. Махсус саволлар бўйича тайинланган аудитнинг моҳияти
- 17.2. Махсус саволлар бўйича тайинланган аудитнинг натижалари бўйича аудитор ҳисоботи

## **18 МАВЗУ. АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТЛАРНИНГ КАСБГА ДОИР ПРОФЕССИОНАЛ ХИЗМАТЛАРИ.**

- 18.1. Профессионал хизматлар кўрсатиш тартиби.
- 18.2. Профессионал хизматлар рўйхати.
- 18.3. Профессионал хизматлар кўрсатиш.
- 18.4. Профессионал кўрсатилган хизматлар натижалари тўғрисида ҳисобот.

## **19 МАВЗУ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИ ЖАРАЁНИДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА ИЧКИ НАЗОРАТ ТИЗИМИНИ БАҲОЛАШ**

- 19.1. Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолашнинг концептуал асослари
- 19.2. Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолашга қўйиладиган асосий талаблар
- 19.3. Бухгалтерия ҳисоби тизимини баҳолаш тартиби
- 19.4. Ички назорат тизимини баҳолаш тартиби