

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

ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ

МАГИСТРАТУРА БЎЛИМИ

**Қўлёзма ҳуқукида
УДК: 658.1**

КАЛБАЕВА МЕХРИБАН ЖЕНГИСБАЕВНА

**МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ ИШОНЧЛИЛИГИНИ
БАҲОЛАШДА АУДИТ АМАЛЛАРИНИ ҚЎЛЛАШ**

Мутахассислик: 5A230902-«Аудит (тармоқлар бўйича)»

Магистр академик даражасини олиш учун ёзилган

ДИССЕРТАЦИЯ

Илмий раҳбар:

и.ф.н., доцент О.Астанакулов

ТОШКЕНТ-2017

Диссертация Тошкент молия институти «Аудит» кафедрасида
бажарилган.

Илмий раҳбар

и.ф.н., доцент О.Астанакулов

Кафедра мудири

и.ф.д., профессор А.Туйчиев

Магистратура бўлими бошлиғи

и.ф.н., доцент У.Ортиқов

МУНДАРИЖА:

КИРИШ	3
I БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИ ТЕКШИРИШДА АУДИТ АМАЛЛАРИНИ ҚЎЛЛАШНИНГ НАЗАРИЙ МАСАЛАЛАРИ	9
1.1. Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади ва вазифалари.....	9
1.2. Молиявий ҳисобот ишончлилигини баҳолашда аудит амалларини қўллашнинг аҳамияти ва зарурлиги.....	15
I боб бўйича хулоса.....	25
II БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ИШОНЧЛИЛИГИНИ БАҲОЛАШДА АУДИТ АМАЛЛАРИНИ ҚЎЛЛАШНИНГ ҲОЗИРГИ АМАЛИЁТИ	27
2.1. Молиявий ҳисобот ишончлилигини баҳолашда аудит амалларининг тавсифи.....	27
2.2. Молиявий ҳисобот ишончлилигини баҳолаш аудитида далиллар йиғиш жараёни.....	38
2.3. Молиявий ҳисобот аудитида таҳлилий амалларни қўллаш хусусиятлари.....	48
II боб бўйича хулоса.....	61
III БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ИШОНЧЛИЛИГИНИ БАҲОЛАШДА АУДИТ АМАЛЛАРИНИ ҚЎЛЛАШ ТАРТИБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ	63
3.1. Аудит амалларини қўллашнинг услубий жиҳатларини такомиллаштириш.....	63
3.2. Аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини тузишда аудит амалларини қўллашни такомиллаштириш.....	72
III боб бўйича хулоса	81
ХУЛОСА ВА ТАКЛИФЛАР	83
Фойдаланилган адабиётлар рўйхати	87
ИЛОВАЛАР	93

К И Р И Ш

Тадқиқот мавзусининг долзарблиги. Мамлакатимизда чуқур ўзгаришлар, сиёсий ва ижтимоий-иқтисодий ҳаётнинг барча томонларини изчил ислоҳ этиш ва либераллаштириш, жамиятимизни демократик янгилаш ва модернизация қилишга катта эътибор қаратилмоқда. Шу ўринда Ўзбекистон Республикасининг Президенти Ш.Мирзиёев таъкидлаганидек, «Макроиқтисодий барқарорликни янада мустаҳкамлаш ва иқтисодий ўсишнинг юқори суръатларини сақлаб қолиш, жумладан, Давлат бюджети барча даражада мутаносиб, миллий валюта ва ички бозордаги нарх даражаси барқарор бўлишини таъминлаш – энг муҳим устувор вазифамиздир»¹.

Мамлакат иқтисодиётини ривожлантириш ва макроиқтисодий барқарорликни таъминлашда хизмат кўрсатиш соҳаси алоҳида ўринга эга. Кейинги йилларда мамлакатимиз ялпи ички маҳсулотида хизматлар соҳасининг ошиб бораётганлигини кузатишимиз мумкин.

Маълумки, Ўзбекистон Республикасида олиб борилаётган ислохотлар самарасини янада ошириш, давлат ва жамиятнинг ҳар томонлама ва жадал ривожланиши учун шарт-шароитлар яратиш, мамлакатимизни модернизация қилиш ҳамда ҳаётнинг барча соҳаларини либераллаштириш бўйича 2017 йил 7 февраль куни Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги ПФ-4947-сон Фармони имзоланди. Мазкур Фармоннинг 2017-2021 йилларда “Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича ҳаракатлар стратегияси” номли 1-илоvasида “Хизмат кўрсатиш соҳасини жадал ривожлантириш, ялпи ички маҳсулотни шакллантиришда хизматларнинг ўрни ва улушини ошириш, кўрсатилаётган

¹ Мирзиёев Ш. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб-интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қондаси бўлиши керак. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг мамлакатимизни 2016 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг асосий якунлари ва 2017 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг кенгайтирилган мажлисидаги маъруза, 2017 йил 14 январь. - Тошкент: «Ўзбекистон», 2017. 8-бет.

хизматлар таркибини, энг аввало, уларнинг замонавий юқори технологик турлари ҳисобига тубдан ўзгартириш”² вазифаси белгилаб берилди.

Демак, яқин келажакда хизматлар соҳасининг республикамиз иқтисодиётидаги улушини янада ошириш устувор вазифадир. Хизмат соҳаси ҳақида гап кетганида унинг муҳим таркибий қисми ҳисобланган аудиторлик фаолиятига ҳам катта эътибор қаратиш даркор.

Мамлакатимизда аудиторлик фаолиятининг ривожланиши анча мураккаб ва қийин, кўплаб жиҳатлари бўйича эса сушт ҳамда зиддиятли кечмоқда унинг назарий масалалари, ҳуқуқий-меъёрий ҳамда тизимли тартибга солишнинг бошқа имкониятлари етарли даражада амалиётда ишлатилмаяпти. Мамлакатимизда бозор иқтисодиёти муносабатларининг шаклланиши ва ривожланиши натижасида турли мулкчилик шаклидаги хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятини самарали ташкил этиш ва уларга профессионал аудиторлик хизматлар кўрсатишни такомиллаштириш бугунги кунда долзарб масалалардан бири ҳисобланади. Аввало аудиторлик фаолиятини тартибга соладиган ҳуқуқий-меъёрий тизимни иқтисодий ислохотлар талабларига мос равишда ривожлантиришга боғлиқ. Шу нуқтаи-назардан, аудиторлик хизматларни ва аудиторлик фаолиятини самарали амалга ошириш кўп жиҳатдан меъёрий-ҳуқуқий асосларга боғлиқ бўлиб ҳисобланади.

Ҳозирги кунда хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолиятининг молиявий ҳисоботларда акс эттирилган натижаларни баҳолаш масалаларига янгича, замонавий ёндашув услублари жуда ҳам зарур. Бу мавжуд назарий, ташкилий – ҳуқуқий асослари ва амалий муаммолар бўйича аудиторлик фаолиятининг сифатини ошириш, ҳамда республикамизда ташқи ва ички аудит текширувларини замонавий даражада ташкил қилиш ва уни ривожлантириш борасида чуқур тадқиқотлар ўтқазилгани тақозо этмоқда. Бир томондан, аудиторлик фаолиятининг халқаро тажрибаларига тизимли

² Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги ПФ-4947-сон Фармони. 3.2-банд. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 6-сон, 70-модда

ёндашиш, уларни чуқур таҳлил қилиш, бошқа томондан бозор иқтисодиётининг жаҳон ҳам жамиятида эътироф этилган ўзбек моделининг хусусиятлари тўғрисидаги билимларимиздан максимал фойдаланган ҳолда, иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида молиявий ҳисобот ахборотларидан фойдаланувчилар учун назоратнинг махсус ташкилий шакли – аудитни истиқболли ривожлантириш зарурлиги аён бўлмоқда. Булар ўз навбатида мавзунинг долзарблигини белгилайди.

Тадқиқот объекти ва предмети. Тадқиқотнинг объекти бўлиб, «Odil audit» аудиторлик ташкилоти ҳамда “Navoiyazot” акциядорлик жамиятининг маълумотлари ҳисобланади. Тадқиқот предмети молиявий ҳисобот аудитида аудит амалларини қўллаш жараёнида содир бўладиган иқтисодий муносабатлардан иборат.

Диссертация ишининг мақсади ва вазифалари. Диссертация ишининг мақсади молиявий ҳисоботнинг ишончлилигини баҳолашда аудит амалларини қўллашни такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқишдан иборат.

Диссертация мақсадидан келиб чиққан ҳолда қуйидаги вазифалар белгилаб олинди:

- молиявий ҳисобот аудитининг мақсади, иқтисодиётни ривожлантиришда унинг тутган ўрни ва аҳамиятини тадқиқ этиш;
- молиявий ҳисобот ишончлилиги баҳолашда аудит амалларини қўллашнинг аҳамияти ва зарурлигини тавсифлаш;
- молиявий ҳисобот аудитида қўлланиладиган амалларнинг тавсифини ёритиш;
- молиявий ҳисобот аудитида далиллар йиғиш жараёнини ёритиш;
- молиявий ҳисобот аудитида таҳлилий амалларни қўллаш хусусиятларини тадқиқ этиш;

– мамлакатимизда аудитни ташкил этиш масалаларини таҳлил қилиш ва уларни ташкил этишдаги муаммоларини бартараф этиш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

– аудит амалларини қўллашнинг услубий жиҳатларини такомиллаштириш бўйича амалий тавсиялар ишлаб чиқиш.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги. Тадқиқотнинг илмий янгилиги қуйидагиларда ўз ифодасини топган:

- иқтисодиётни модернизациялаш шароитида молиявий ҳисоботнинг моҳияти ва тавсифини очиб берилди;

- молиявий ҳисобот ишончилиги тўғрисидаги ахборотдан фойдаланувчилар тоифаси таснифланди;

- молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш кетма-кетлиги ишлаб чиқилди;

- молиявий ҳисобот аудитини аудиторлик текширувидан ўтказиш тамойиллари ва йўналишлари асосланди;

- молиявий ҳисобот аудитида аудиторлик далилларининг ишончилилик даражаси белгиланди;

- молиявий ҳисобот аудитида ички назорат тизимини баҳолашни такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқилди;

- аудитнинг халқаро стандартлари асосида молиявий ҳисобот аудитида қўлланиладиган аудит амалларини такомиллаштириш йўналишлари асосланди.

Тадқиқотнинг асосий масалалари ва фаразлари. Тадқиқотнинг асосий масалалари ва фаразлари қуйидагилардир:

- мамлакат иқтисодиётини ривожлантиришда аудиторлик фаолиятини ривожлантириш муҳим ўрин тутди;

- молиявий ҳисоботни текширишда аудит амалларини қўллашнинг аҳамияти илмий жиҳатдан асосланиши тадқиқот мавзусининг услубиятини очиб беради;

- молиявий ҳисоботни текширишда илғор аудит амалларини қўллаш тартибини ўрганиш мақсадга мувофиқдир;

- молиявий ҳисоботни текшириш орқали корхона фаолиятини янада ривожлантириш имкониятларини очиб бериш мумкин.

Тадқиқот мавзуси бўйича адабиётлар шарҳи (таҳлили). Молиявий ҳисоботни текширишда аудит амалларини қўллаш масалалари А.А.Каримов, Ф.Р.Исломов ва А.З.Авлоқуловларнинг “Халқаро аудит” дарслиги (-Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2015. 195-209 бетлар), В.Н.Тютюрюковнинг “Международные стандарты аудита” дарслиги (-М.: “Дашков и К”, 2009. 85-137-бетлар), Л.И.Воронинанинг “Аудит” дарслиги (-М.: “Омега-Л”, 2014. 126-164-бетлар) ҳамда И.Н.Қўзиевнинг “Аудиторлик ҳисоботларини тузиш ва уларни умумлаштириш: назария ва методологик муаммолар” монографиясида (-Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2015.70-80 бетлар) кенг ёритилган. Аммо молиявий ҳисоботни текширишда аудитнинг илғор амалларини қўллаш усуллари мазкур адабиётларда ёритилмаган.

Тадқиқотда қўлланилган услубиётнинг тавсифи. Тадқиқот масалалари бўйича шахсий календар иш режаси тузилиб, унга кўра қуйидаги изланишлар олиб борилди:

- тадқиқот учун зарур бўлган усул ва йўналишлар рўйхати тузилди ва ўрганиб чиқилди ҳамда тадқиқот ўтказиш учун танлаб олинди;

- илмий-тадқиқот муаммоси шакллантирилди ва тавсифланди;

- тадқиқот жараёнида ҳал этилиши лозим бўлган саволлар тузилди;

- тадқиқот долзарблиги, янгилиги ва амалий аҳамиятга эгалиги асосланди;

- тадқиқот мавзуси бўйича мавжуд вазиятлар классификацияси ва нуқтаи назарлар қиёсий таҳлил қилинди;

- олинган натижаларни янгилик, объективлик ва шубҳасизлик, ишончлилиқ ва яхлитлик талабларига жавоб бериши текширилди;

- хулоса ва таклифлар шакллантирилди.

Тадқиқотнинг назарий ва амалий аҳамияти. Диссертациядаги илмий хулосалар ва тавсиялар молиявий ҳисоботларнинг ишончлилигини таъминлашда аудит амалларини кенг қўллашга имконият яратади.

Тадқиқот натижалари аудитнинг назарий ҳамда методологик асосларини, шунингдек уларга доир меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни такомиллаштиришга имкон беради. Улардан «Аудит» фанларини ўқитиш жараёнида ҳам фойдаланиш мумкин.

Диссертация ҳажми ва тузилиши. Илмий иш кириш, 3 та боб, 7 та параграф, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат.

I БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИ ТЕКШИРИШДА АУДИТ АМАЛЛАРИНИ ҚЎЛЛАШНИНГ НАЗАРИЙ МАСАЛАЛАРИ

1.1. Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади ва вазифалари

Молиявий ҳисобот — ҳўжалик юритувчи субъектлар томонидан маҳсулот (иш ва хизмат) лар сотиш натижалари тўғрисидаги маълумотлар мажмуи бўлиб, у субъектнинг молиявий -ҳўжалик фаолиятининг ҳолатини маълум давр (чорак, йиллик) га қиймат кўринишида акс етишидир. Ҳисобот ахборотлари сотилган маҳсулот (иш ва хизмат) лар, ишлаб чиқариш харажатлари, ҳўжалик маблағлари ва уларнинг ташкил топиш манбалари, ишларнинг молиявий натижалари, солиққа тортиш ҳамда дивидендлар тўғрисидаги маълумотларни ўз ичига олади.

Ҳисобот маълумотлари бўйича корхона раҳбари мулкдорлар, таъсисчилар, бошқарув ва назорат тизими, юқори ташкилотлар олдида ҳисобот берадилар.

Биринчи навбатда шуни айтиш жоизки, корхоналар мажбурий тартибда қуйидаги фойдаланувчиларга чорак ва йиллик ҳисоботини топширади: таъсис ҳужжатларига биноан мулкдорларга; давлат солиқ инспекциясига; Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига биноан корхона фаолиятининг айрим томонларини текшириш ва тегишли ҳисоботни олиш вазифалари юклатилган бошқа давлат органларига. Амалдаги қонунга биноан:

— барча корхона ва муассасалар учун 1- январдан 31- декабргача бўлган давр ҳисобот йили ҳисобланади;

— янги ташкил етилган корхона ва муассасалар учун биринчи ҳисобот йили бўлиб, улар юридик ҳуқуққа эга бўлган санадан шу йилнинг 31- декабригача бўлган давр ҳисобланади. 1- октябрдан кейин ташкил етилган корхоналар учун уларнинг юридик ҳуқуққа эга бўлган санадан кейинги йилнинг 31-декабригача бўлган даврни биринчи ҳисобот йили деб ҳисоблашга рухсат берилади;

– корхоналар чораклик ва йиллик бухгалтерия ҳисоботларини Ўзбекистон Республикаси молия вазирлиги томонидан белгиланган муддатларда топширадилар.

Ҳисобот раҳбар ва бош бухгалтер томонидан имзоланади ва корхонанинг ҳўжалик фаолияти натижалари, мулкый ва молиявий ҳолати тўғрисидаги йиллик бухгалтерия ҳисоботидан фойдаланувчилар учун очиқ бўлиб матбулотда еълон етилиши мумкин.

Еълон қилинган ҳисоботнинг тўғрилиги мустақил аудиторлик ташкилоти томонидан тасдиқланади.

Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади молиявий ҳисобот маълумотларининг тўлиқлиги ва ишончлилигини, улар амалдаги қонунчиликка мувофиқлигини текширишдан иборат.

Аудиторлик текшируви ўтказишнинг асосий манбалари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади (1.1-жадвал).

Аудитор (лар) Ўзбекистон Республикаси молия вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги 140-сон буйруғи билан тасдиқланган «Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш бўйича қоида» га мувофиқ молиявий ҳисоботни мулкчиликнинг барча шаклларига мансуб, Ўзбекистон Республикасининг қонун ҳужжатларига кўра юридик шахс ҳисобланган корхона ва ташкилотлар (бундан суғурта ташкилотлари ва банклар мустасно), шунингдек мулкида, ҳўжалик юритишида ёки тезкор бошқарувида мол-мулки бўлган ва ўз мажбуриятлари бўйича ушбу мол-мулк билан жавоб берадиган, шунингдек мустақил баланс ва ҳисоб-китоб рақамига эга бўлган, солиқ қонунчилигига мувофиқ солиқ тўловчи ҳисобланадиган алоҳида бўлинмалар тақдим этиш кераклигини билиши керак.

Агар асосий фондларни қайта баҳолаш ҳисобот йилининг биринчи санаси ҳолатига ўтказилса, қайта баҳолаш натижаларининг кўрсаткичлари ҳисобот йилининг бошига шаклланадиган молиявий ҳисоботга қабул қилинади.

Молиявий ҳисобот аудитида фойдаланиладиган аудитнинг меъёрий-хукукий асослари³

№	Меъёрий ҳужжатлар
1	Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. 2016 йил 13 апрелда қабул қилинган.
2	Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни (янги таҳрирда). 2000 йил 26 майда қабул қилинган.
3	21-сон «Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби счетлар режаси ва уни қўллаш ҳақида йўриқнома» номли БҲМС. 2002 йил 9 сентябрда 103-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва 2002 йил 23 октябрда 1181-сон билан Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган
4	Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли қарори билан тасдиқланган «Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш бўйича харажатлар таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби ҳақидаги Низом».
5	Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш бўйича концептуал асос.
6	1-сон «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» номли БҲМС.
7	3-сон «Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот» номли БҲМС.
8	3-сон «Аудитни режалаштириш» номли АФМС
9	10-сон «Молиявий ҳисоботдаги бошқа маълумотлар» номли АФМС
10	70-сон «Молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси» номли АФМС.
11	«Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш қоидалари» Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги 140-сонли буйруғи билан тасдиқланган.

Молиявий ҳисобот аудитини амалга оширишда қуйидаги дастлабки ҳужжат ва ҳисоб регистрлари маълумотларидан фойдаланилади:

³ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

**Молиявий ҳисобот аудитида дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб
регистрлари⁴**

№	Дастлабки ҳужжатлар
1	Бухгалтерия баланси (1-сон шакл)
2	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (2-сон шакл)
3	Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот (4-сон шакл)
4	Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот (5-сон шакл)
5	Дебиторлик ва кредиторлик қарзлари ҳақида маълумотнома (2а-шакл)
6	Журнал-ордерлар ва ҳисоб-китоб счетлари бўйича ҳисоб кайдномалари

Бунда ўтган йилнинг охиридаги кўрсаткич ҳисобот йилининг бошидаги кўрсаткичга мос келмаслиги, асосий воситаларни ҳисобот йилининг биринчи санасига ўтказилган қайта баҳолашнинг натижаси деб тушунилади ва жорий даврнинг молиявий ҳисоботидаги тушунтириш хатида баён этилади (ЎЗР АВ 12.11.2003 й. 1209-1-сон билан рўйхатга олинган ЎЗР МВ буйруғи таҳриридаги хат боши).

Ўзбекистон Республикаси “Аудиторлик фаолияти тўғрисида” қонуннинг 10-моддасида кўрсатилган юридик шахслар солиқ органларига аудиторлик текшируви ўтказилганидан кейин 15 кун давомида, лекин ҳисобот йилидан кейинги йилнинг 15 майидан кечиктирмай, молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги тўғрисида аудиторлик хулосаси нусхасини тақдим этадилар.

Молиявий ҳисобот шаклларида барча реквизитлар ва назарда тутилган кўрсаткичлар тўлдирилиши керак. Корхонада тегишли активлар, пассивлар, операциялар мавжуд эмаслиги сабабли бирор-бир модда (сатрлар, устунлар) тўлдирилмаган тақдирда, ушбу модда (сатр, устун) устига чизиб қўйилади.

Аудитор молиявий ҳисобот шакллариининг манзил қисми қуйидаги тартибда тўлдирилишига эътибор бериши керак:

⁴ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

а) “Корхона, ташкилот” реквизити - корхонанинг тўлиқ номи (белгиланган тартибда рўйхатдан ўтказилган таъсис ҳужжатларига мувофиқ) ва КТУТга кўра унинг коди кўрсатилади;

б) “Тармоқ” реквизити - корхона тармоғи ва ХХТУТга кўра тармоқ коди кўрсатилади;

в) “Ташкилий-ҳуқуқий шакл” реквизити - корхонанинг ташкилий-ҳуқуқий шакли ва ТХТга кўра ташкилий-ҳуқуқий шаклнинг коди кўрсатилади;

г) “Мулкчилик шакли” реквизити - корхонанинг мулкчилик шакли ва МШТга кўра мулкчилик шаклининг коди кўрсатилади;

д) “Вазирликлар, идоралар ва бошқалар” реквизити - ихтиёрида корхона турган (агар у мавжуд бўлса) ва унга молиявий ҳисобот йўналтириладиган органнинг номи ҳамда ДБПБТга кўра ушбу органнинг коди кўрсатилади;

е) “Солиқ тўловчининг идентификация рақами” реквизити - СТИР бўйича корхонанинг идентификация рақами кўрсатилади;

ж) “Худуд” реквизити - МҲОБТ бўйича код кўрсатилади;

з) “Манзил” реквизити - корхонанинг тўлиқ юридик манзили кўрсатилади.

Молиявий ҳисоботни тузиш чоғида Ўзбекистон Республикасининг “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонуни, Ўзбекистон Республикасининг Фуқаролик кодекси, Бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларига, шунингдек бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тузиш масалалари бўйича бошқа меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга асосланиш лозим.

Корхона ва ташкилотлар барча алоҳида мустақил балансга ажратилмаган бўлинмаларининг фаолият кўрсаткичлари молиявий ҳисобот шакллариининг кўрсаткичларига киритилиши керак.

Корхона балансининг моддалари активлар ва мажбуриятларнинг пухта ўтказилган инвентаризацияси билан асосланган бўлиши керак. Инвентаризация Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан 1999 йил 19 октябрда ЭГ/17-19-2075-сон билан тасдиқланган Ўзбекистон

Республикаси 19-сон “Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш” номли Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти (БҲМС) (рўйхат рақами 833, 1999 йил 2 ноябрь) да белгиланган тартибда ўтказилади. Бунда йиллик молиявий ҳисоботни тақдим этишга қадар доимий ишлаб турган инвентаризация комиссиялари томонидан инвентаризация давомида аниқланган, бойликлар ҳақиқий мавжудлигининг бухгалтерия ҳисоби маълумотларига қараганда тафовутлари тартибга солиниши керак. Дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ҳам инвентаризациядан ўтказилиши лозим, улар ўзаро ҳисоб-китоблар сальдосини тасдиқлайдиган солиштириш далолатномалари ёки хатлар билан расмийлаштирилади. Ўтказилган инвентаризациялар сони ва натижалари, шунингдек уларни ўтказмаслик сабаблари йиллик молиявий ҳисоботга илова қилинадиган тушунтириш хатида акс эттирилиши керак.

Молиявий ҳисобот шаклларига раҳбар ва бош бухгалтер имзо чекади, имзолар муҳр билан тасдиқланади.

Молиявий ҳисоботда чиқариш ва устига ёзишлар бўлмаслиги керак. Хатолар тузатилган тақдирда тегишли қайдлар қилинади, уларни молиявий ҳисоботларга имзо чеккан шахслар тасдиқлаб, тузатиш санасини кўрсатадилар.

Жорий ҳамда ўтган йил ҳисобот маълумотларидаги (улар тасдиқланганидан кейин) тузатишлар унинг маълумотларини бузишлар аниқланган ҳисобот даври учун тузилган ҳисоботда амалга оширилади, бунда тузатишлар ҳисобот даври (чорак, йил бошидан) учун маълумотларга киритилади.

Йиллик молиявий ҳисоботни текшириш чоғида даромадларни яшириш ёки улар билан боғлиқ бўлмаган харажатларни давр харажатларига (ёки муомала чиқимларига) киритиш натижасида молиявий натижаларни камайтириб кўрсатиш аниқланган ҳолда бухгалтерия ҳисоби ва ўтган йил учун молиявий ҳисоботга тузатишлар киритилмайди, балки жорий йилда ҳисобот даврида аниқланган ўтган йиллар фойдаси сифатида акс эттирилади.

1.2. Молиявий ҳисобот ишончлилигини баҳолашда аудит амалларини қўллашнинг аҳамияти ва зарурлиги

Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирозидан кейинги шароитда Ўзбекистон Республикасида ушбу инқироз таъсирини юмшатиш бўйича анчагина ишлар амалга оширилди. Шу жумладан, молиявий ҳисоботлар бўйича берилган аудиторлик хулосалари бўйича жавобгарликни кучайтириш, ушбу мақсадда аудитор томонидан амалга ошириладиган аналитик амалларни янада такомиллаштириш бўйича бир қанча ишлар қилинди. Шу нуктаи назардан хўжалик субъектларида молиявий ҳисоботларни аудит текширувида иқтисодий таҳлилнинг хилма-хил усулларида фойдаланиш бўйича ишлар амалга оширилди.

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

Таҳлилий амаллар қуйидагиларни аниқлаши лозим:

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

Таҳлилий амаллар аудиторлик амалларининг харажатлари нуктаи назардан энг самарали ҳисобланади.

Корхона молиявий ҳолатини таҳлилий амалларининг ахборот базасини асосан бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот маълумотлари ташкил этади. Агар таҳлил учун фақат молиявий ҳисоботдан фойдаланилса (баланс, молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот ва ҳамда ҳисоботнинг бошқа шакллари), бундай таҳлил ташқи молиявий таҳлил деб аталади.

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

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

қуйидаги таҳлилий амаллар энг кўп тарқалган ҳисобланади:

- Молиявий ҳисобот маълумотларини ҳисоб регистрлари ва дастлабки ҳужжат маълумотлари билан қиёслаш;
- ҳисобот давридаги ҳисоботнинг турли моддалари ўртасидаги нисбатларни олдинги даврлардаги шундай нисбатларға солиштириш;
- бошқарув ахборотини, хусусан маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми тўғрисидаги маълумотларни пул ва натура бирлигида таққослаш;
- молиявий кўрсаткичларни (молиявий коэффицентларни) тармоқ ўртача қиймати билан таққослаш.

Молиявий коэффицентлар корхона молиявий ҳолатининг нисбий кўрсаткичидир. Молиявий коэффицентлардан қуйидаги мақсадда фойдаланилади:

- а) баланс тафсилотларини чуқурлаштириш учун;
- б) молиявий ҳолатни ўтган йилларнинг кўрсаткичлари билан таққослаш учун;
- в) меъёрий ҳолатдан четға чиқишни аниқлаш учун мезон сифатида.

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

Базис миқдори сифатида қуйидагилардан фойдаланилади:

- Ушбу корхонанинг молиявий ҳолати нуқтаи назардан яхши кўрсаткич билан якунланган даврга оид кўрсаткичларнинг ўртача қиймати;
- кўрсаткичларнинг тармоқ ва иқтисодиётнинг бошқа соҳалари бўйича ўртача қиймати;
- нисбий кўрсаткичлар қийматининг молиявий ҳолат барқарорлигини асословчи кўрсаткичлар бўйича қиймати.

Молиявий коэффицентлар молиявий ҳисобот кўрсаткичларини ва бирлик элементларини нисбатлаш асосида аниқланади. Унинг умумий ва бирлик кўрсаткичларини таркиблаш мумкин. Ушбу ифодада коэффицент ва фоизлар ишлатилади.

Молиявий коэффицентларни аниқлаш ва унинг ўзгаришларини қиёсий таққослаш асосида компания ва фирманинг молиявий ахволини аниқроқ ўрганиш, билиш имкони туғилади. Масалан; компания ёки фирманинг «молиявий мустақиллик коэффицентини» аниқланишига эътибор бериш лозим. Ушбу кўрсаткич «Ўзлик маблағлар» манбасини «Бухгалтерия балансини жамига бўлиш асосида аниқланади. Бу кўрсаткич компания ёки фирманинг ҳаракатда банд қилинган маблағининг қайси даражаси ўзига тегишли эканлигини тавсифлайди. Яъни, ҳаракатдаги, бизнесдаги ҳар бир сўмнинг қайси қисми ўзига тегишли эканлигини ифода этади.

Лекин, ўзаро боғлиқликка ва алоқадорликка эга бўлган кўрсаткичларнигина таққослаш талаб этилади. Масалан; асосий воситаларнинг умумий қийматини қарз капиталига нисбатлаш билан ҳеч қандай натижага эга бўлинмайди. Нисбатлаш якунида чиқувчи ифода ўзининг мазмунига, мантиққа эга бўлмоғи лозим. Бу мантиқни тўловга қобиллик кўрсаткичларида, молиявий барқарорликда, ўз ва қарз маблағлари нисбатида, молиявий мустақиллик коэффиценти ва шунга ўхшаш кўрсаткичларда кўриш мумкин.

Бухгалтерия баланси бўйича аниқланадиган ва ўрганиладиган кўрсаткичларни қуйидаги таркибда ўрганиш, уларни билиш ва таҳлил этишни муайян тизимини ташкил этади.

Корхона мулки, капитали ва мажбуриятлари билан боғлиқ бўлган молиявий коэффицентлар;

1. Узоқ муддатли активларга баҳо беришнинг нисбий ифодалари;
2. Захира ва ҳаражатларга баҳо беришнинг нисбий ифодалари;
4. Ўз маблағлари манбаига баҳо беришнинг нисбий ифодалари;
5. Қарз маблағларига баҳо беришнинг нисбий ифодалари;

1. Узоқ муддатли активларга баҳо беришнинг нисбий ифодалари:
 - асосий воситаларни яроқлилиқ коэффиценти;
 - асосий воситаларни эскириш коэффиценти;
 - асосий воситаларни ўз ва қарз маблағлари ҳисобига манбаланиши;
 - номоддий активларни яроқлик ва эскириш коэффиценти;
 - номоддий активларни ўз ва қарз маблағлари ҳисобига манбаланиши;
 - узоқ муддатли активларни ўз ва қарз маблағлари билан манбаланиши коэффиценти.
2. Захира ва харажатларга баҳо беришнинг нисбий ифодалари:
 - захира ва харажатларни ўз ва қарз маблағлари ҳисобига манбаланиши;
 - тўловга қобиллик коэффицентлари;
 - дебиторлик қарзларини ҳолат кўрсаткичлари.
3. Ўз маблағлари манбаи билан боғлиқ бўлган нисбий ифодалар:
 - молиявий мустақиллик коэффиценти;
 - молиявий қарамлик коэффиценти;
 - молиявий барқарорлик коэффиценти;
 - жалб килинган сармоянинг жамланганлик коэффиценти;
 - маневрлик коэффиценти;
 - ўз сармояси ҳаракатчанлиги коэффиценти;
 - ўз ва қарз маблағлари нисбати коэффиценти;
 - ўз маблағларини узоқ муддатли активлар ва захира харажатларни манбалашдаги ҳолат кўрсаткичлари.
4. Қарз маблағлари ҳолати билан боғлиқ бўлган кўрсаткичлар:
 - қарз капитали ва ўз маблағлари нисбати коэффиценти;
 - қарз капиталини барча капитал таркибидаги салмоғи;
 - узоқ муддатли маблағларнинг четдан жалб килинган маблағларга нисбати коэффиценти.

Халқаро тажрибада молиявий коэффицентларни 80 дан ортиқ тури аниқланади.⁵

Проф. Э.Акрамов томонидан молиявий коэффицентларни 2 та гуруҳга таркиблаш тавсия этилади.⁶ Яъни:

- таксимот (структура) коэффицентлари;
- координация коэффицентлари.

Тулаходжаева М. томонидан⁷ молиявий коэффицентларни қуйидаги тўртта гуруҳга ажратган ҳолда айтиш тавсия этилади. Яъни:

1. Ликвидлилик даражасини характерловчи молиявий коэффицентлар;
2. Иш активлигини характерловчи молиявий коэффицентлар;
3. Рентабелликни характерловчи;
4. Капитал таркибини характерловчи;
5. Бозор активлигини характерловчи молиявий коэффицентлар.

Тулаходжаева М. томонидан⁸ ишлаб чиқилган ва қўллашга тавсия этилган молиявий коэффицентларни статик, динамик ва ўртача кўрсаткичларга нисбатан ўрганишнинг ҳам бир қатор камчиликлари мавжуд. Улар қаторига проф. Э.Акрамов томонидан⁹ қуйидаги камчиликлар киритилади:

Биринчидан: молиявий коэффицентлар корхона молиявий ҳолатини тўла очиқ беролмайди;

Иккинчидан: уларнинг нисбий ифодада ўлчаниши;

Учинчидан: давомийликка амал этмаслик ҳоллари молиявий коэффицентларни камчилиги сифатида келтириб ўтилади.

Молиявий ҳисобот элементларини молиявий коэффицентлар асосида ўрганишни ютуқлари сифатида эса инфляция таъсирини бўлмаслиги, фирма

⁵ Пардаев М.Қ. Исроилов Б.И. Иқтисодий таҳлил: 1-қисм. Ўқув қўлланма. -Т: "Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси" нашриёт уйи, 2001. -176 б.

⁶ Акрамов Э.А. Корхона молиявий ҳолатини таҳлили. Т.: "Молия". 2003.й.

⁷ Тулаходжаева М.М. Система финансового контроля в Республике Узбекистан. -Т: "Мир экономики и права", 1998. -176 с.

⁸ Тулаходжаева М.М. Система финансового контроля в Республике Узбекистан. -Т: "Мир экономики и права", 1998. -176 с.

⁹ Акрамов Э.А. Харажатларнинг молиявий ҳолати таҳлили. -Т.: Молия. 2003. -224 б.

ва компания бўйича ижобий ўзгаришларни мутлақ ифода тўла очиб беролмаслиги, нисбат кўрсаткичларини ўрганиш ва баҳолашни осонлиги билан тавсифлаш мумкин.

Молиявий коэффициентлар молиявий ҳисобот шакллари ҳар битта тури ва унинг бирлик элементлари бўйича ҳам таркибланиши мумкин. Масалан, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот асосида рентабеллик ва унинг омилли таҳлилни ўтказиш, асосий воситалар ҳаракати асосида унинг ҳолат, ҳаракат, самарадорлик кўрсаткичларини баҳолаш, пул оқими тўғрисидаги ҳисобот маълумотлари асосида пул маблағлари ҳаракатини, тўловга қобиллик, айланувчанлик кўрсаткичларини аниқлаш мумкин. Шу билан бирга молиявий ҳисобот шакллари ўзаро боғлиқ кўрсаткичлари асосида ҳам кўрсаткичлар тизимини яратиш мумкин. Масалан, «бухгалтерия баланси» элементлари ва уларни рентабеллик даражасини аниқлашда ушбу ҳисобот элементларини (баланс қаторларини) молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботнинг солиқ тўловига қадар фойда, соф фойда кўрсаткичлари билан ўзаро нисбатлаш орқали активлар ва пассивларни рентабеллик даражаларини ўрганиш мумкин ёки акцияларнинг ҳар биттасига тўғри келадиган соф фойда кўрсаткичларини молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот ва бухгалтерия балансига илова маълумотлари асосида аниқлаш мумкин.

Молиявий коэффициентлар ёрдамида бухгалтерия балансини ўрганиш асосида фирма, компания молиявий ҳолатига аниқ ташхис қўйиш имкони туғилади.

Молиявий коэффициентлар ва уларнинг бухгалтерия баланси маълумотлари бўйича аниқланадиган айрим кўрсаткичларига қуйидагиларни киритиш мумкин: (1.3-жадвалга қаранг).

Молиявий кўрсаткичлар орасида қуйидаги коэффициентлар алоҳида ўрин тутди:

- жорий барқарорлиги;
- ўз маблағи билан таъминланганлик;

- тўлов қобилияти

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

1.3-жадвал

Бухгалтерия баланси асосида аниқланадиган молиявий коэффициентларни айрим турлари¹⁰

Кўрсаткичлар	Аниқланиш формуласи
1	2
Узоқ муддатли активларга баҳо беришнинг нисбий ифодалари:	
- Асосий воситаларнинг эскириш коэффициенти	Асосий воситаларнинг эскириш қиймати / Асосий воситаларнинг бошланғич қиймати
- Асосий воситаларнинг ўз ва қарз маблағлари ҳисобига манбаланиши	Ўз маблағларидан узоқ муддатли қарз маблағлари / Асосий воситаларнинг бошланғич қиймати
- Номоддий активларнинг эскириш коэффициенти	Номоддий активларнинг қолдиқ қиймати / Номоддий активларнинг бошланғич қиймати
- Номоддий активларни ўз ва қарз маблағлари ҳисобига манбаланиши	Номоддий активларнинг эскириш қиймати / Номоддий активлар бошланғич қиймати
2. Захира ва харажатларга баҳо беришнинг нисбий ифодалари:	
- Захира ва харажатларнинг ўз ва қарз маблағлари ҳисобига манбаланиши	Ўз маблағларидан узоқ муддатли қарз маблағлари узоқ активлар / Захира ва харажатлар
- Тўловга қобиллик коэффициенти	Жорий активлар / Жорий мажбуриятлар
- Дебиторлик қарзларини ҳолат кўрсаткичлари	Дебиторлик мажбуриятлари / Жорий активлар
3. Ўз маблағлари ҳолати билан боғлиқ бўлган кўрсаткичлар:	
- Жалб қилинган сармоянинг жамланганлик коэффициенти	Жалб қилинган капитал / жами капитал
- Ўз сармояси ҳаракатчанлиги коэффициенти	Хусусий капитал / Ўз маблағлари манбаи
- Ўз маблағларини узоқ муддатли активлар ва захира харажатларини манбалашдаги ҳолат кўрсаткичлари	Ўз маблағларини жами + Узоқ муддатли қарз маблағлари - Узоқ муддатли активлар Захира ва харажатлар
- Ўз ва қарз маблағлари нисбати коэффициенти	Қарз капитали / Ўз маблағлари манбаи
- Молиявий мустақиллик коэффициенти	Ўз маблағларини жами / Жами маблағлар
- Молиявий қарамлик коэффициенти	Жами маблағлар / Ўз маблағлари манбаи
Қарз маблағлари ҳолати билан боғлиқ бўлган кўрсаткичлар:	
- Қарз капиталини барча капитал таркибидаги салмоғи коэффициенти	Қарзга олинган маблағлар / жами маблағлар
- Узоқ муддатли маблағларнинг четдан жалб қилинган маблағларга нисбати коэффициенти	Ўз маблағлари манбаи / Қарз маблағлари
- Қарз капитали ва ўз маблағлари нисбати коэффициенти	Қарзга олинган маблағлар / Ўз маблағлари манбаи

Шу нуқтаи назардан корхоналарнинг ликвидлигини аниқлаш муҳим ҳисобланади. Аудитор томонидан ликвидлигини аниқлаш жараёнида маблағларнинг жойланиши, уларнинг пулга айланиш даражаси, яқин ва узоқ даврийликдаги тўлов мажбуриятларининг оқланиши, жорий активлар ва пасивларнинг ўзаро фарқланишидаги зарурий шартларнинг сақланишига эътибор беради

Ушбу масалада проф.Э.Акрамов томонидан қуйидагича фикр билдирилган: “Баланснинг актив томонидаги бир даврга бориб нақд пулга

¹⁰ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

айланадиган маблаглар билан шу даврда қайтариладиган мажбуриятларни солиштириш демакдир.”¹¹ Демак активларни пулга айланиши муҳим ҳисобланади. Шу нуқтаи назардан активларни ликвидлиги бўйича бўлишимиз мумкин.

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

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

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

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

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

Аудитор ўз вазифасини бажарар экан ҳисоботдаги ахборотнинг ҳар бир алоҳида элементи ишончлилигини тасдиқловчи алоҳида далилларни

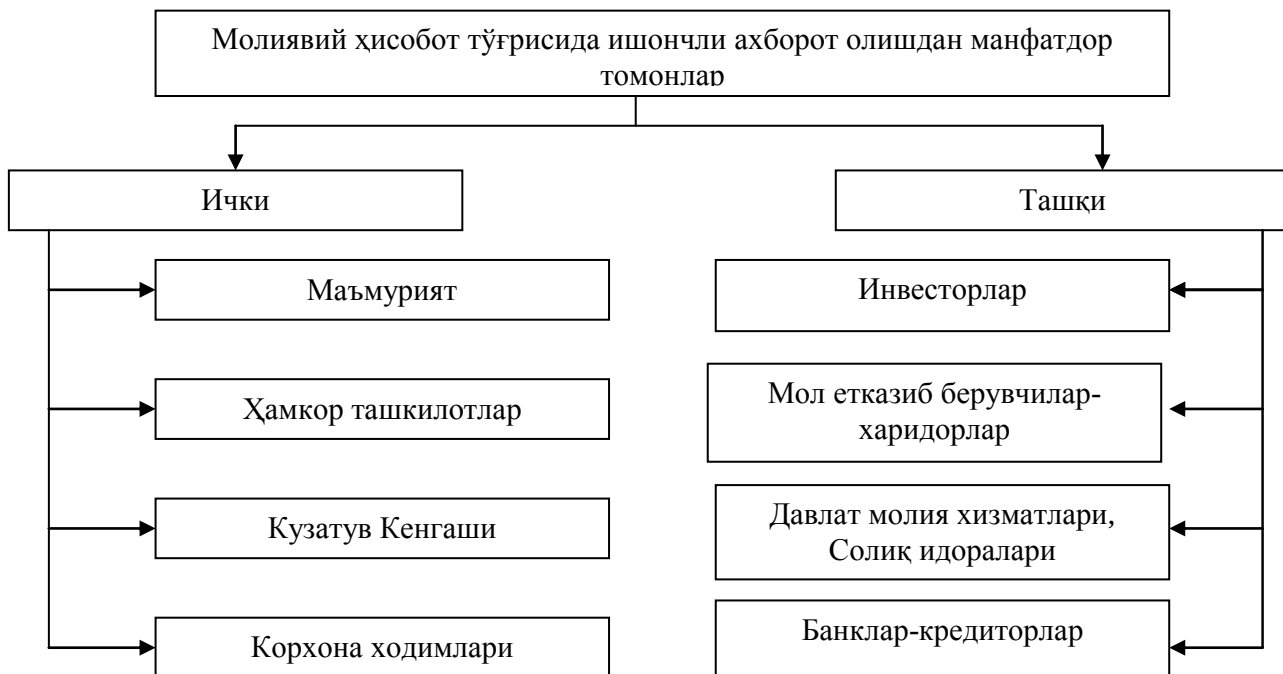
¹¹ Акрамов Э.А. Корхонани молиявий ҳолатини таҳлили. Т.: “Молия” нашриёти. 2003.й.

тўплайди. Далиллар назорат қилишда, тест ўтказиш жараёнида у ёки бу хўжалик операцияларининг моҳиятини текшириш чоғида тўпланади.

Йиллик молиявий ҳисобот тўғрисида ишончли ахборот олишдан ким кўпроқ манфаатдорлиги нуқтаи назаридан бу масалага яна қайтайлик ва уларни ички ва ташқи манфаатдор томонларга ажратайлик (1.1-расм).

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

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



1.1-расм. Молиявий ҳисобот ишончилиги тўғрисидаги ахборотдан фойдаланувчиларни гуруҳланиши¹²

¹² Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

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

Аудитнинг амалий мақсади ҳисоботнинг энг муҳим элементлари тўғрисида тегишли аудиторлик далиллари тўплаш, сўнгра эса тўпланган далилларга асосланиб хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий натижаларига умумий баҳо беришдан иборат. Аудитнинг амалий мақсадлари қуйидаги еттига тоифага тасниф қилиниши мумкин:

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

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

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

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

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

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

7. Такдим этиш ва кўрсатиб бериш (таҳлил этиш) – барча элементларнинг 2016 йил 13 апрелда қабул қилинган «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонунга БХМСнинг 21-стандартига ва бошқа меъёрий ҳужжатларнинг талабларига, шунингдек хўжалик юритувчи субъект ҳисоб сиёсатига мувофиқ кўрсатиб берилгани, таҳлил этилгани ва баён қилингани.

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

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

I боб бўйича хулоса

Иқтисодиётни эркинлаштириш ва ислоҳотларни янада чуқурлаштириш натижасида бизнесни муваффақиятли ривожлантиришга ёрдам берадиган, хўжалик юритувчи субъектлар молиявий ҳисоботларининг ишончлилиги тўғрисида хулоса берадиган, ҳисоботларни яхшилаш мақсадида уларга

маслахат, йўл-йўриқ ва бошқа турлардаги амалий ёрдам кўрсатадиган профессионал хизматнинг янги шакли – аудиторлик фаолиятига эҳтиёж кучаймоқда. Аудиторлик фаолиятини ривожлантириш эса кўп жиҳатдан назарий, ҳуқуқий-меёрий, амалий ташкил этиш жиҳатларини илмий асосланган ҳолда такомиллаштиришга боғлиқ. Бу борада сўнги йилларда аудиторлик фаолиятини шакллантириш ва ривожлантириш бўйича катор ижобий ишлар амалга оширилди.

Халқаро амалиётда ички назоратни ишончлилигини баҳолашда турлича ёндашишлар мавжуд бўлиб, аудиторлиар тамонидан кенг қўлланилади. Биз халқаро стандартлардан фойдаланган ҳолда молиявий ҳисоботни ишончлилигини баҳолаш бўйича ички назоратни ишончлилигини баҳолашда бирламчи баҳолаш, бу аудитни режалаштириш давомида ўрганилса, уларни тасдиқлаш билан боғлиқ жараёнлар аудиторлик далилларини тўплаш жараёнида ўрганилиб тасдиқланиб, охир оқибат аудиторлик ҳисоботда акс топади.

Яна бир мунозарали вазиятлардан бири молиявий ҳисобот аудити бўйича ички назоратни баҳолашда аудитнинг халқаро стандартида ҳам мамлакатимиз миллий стандарларида ҳам аудитор ўзининг профессионаллик мулохазаларидан келиб чиққан ҳолда баҳолайди деб таъкидланган. Бизнингча бу жараёни баҳолашда агар тест саволномаси орқали ўтказилса, ижобий саволлар миқдорини жами саволнома миқдorigа нисбати орқали ифдаланса мақсадга мувофиқ бўлар эди.

II БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ИШОНЧЛИЛИГИНИ БАҲОЛАШДА АУДИТ АМАЛЛАРИНИ ҚЎЛЛАШНИНГ ҲОЗИРГИ АМАЛИЁТИ

2.1. Молиявий ҳисобот ишончлилигини баҳолашда аудит амалларининг тавсифи

Ҳар қандай фаолият, хусусан аудиторлик фаолияти ҳам самарали бўлиши учун даставвал, унинг пухта ва аниқ режаси ёки дастурини тузиш лозим. Уларнинг мазмуни қўйилган мақсад ва уни бажариш учун белгиланган аниқ вазифалардан келиб чиқади. Аудитнинг мақсадлари хусусан қуйидагилардан иборат: бухгалтерия ҳисобининг ҳолатини экспертиза йўли билан баҳолаш, йиллик молиявий ҳисобот маълумотларининг ҳаққоний-лигини текшириш ва тасдиқлаш валюта муомалаларини тафтиш қилиш, акциялар ва бошқа қимматли қоғозлар эмиссияси проспектининг маълумотларини тасдиқлаш, корхонанинг молиявий барқарорлигини мустаҳкамлаш бўйича тадбирлар ишлаб чиқиш, иқтисодиёт ва молиявий ҳуқуқ соҳасидаги янги қонунчилик ҳужжатлари бўйича аниқ маслаҳат (консультация) ўтказиш ва хоказо.

Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида (янги таҳрирдаги) аудиторлик фаолияти тадбиркорлик фаолияти эканлиги таъкидланган. Демак, бу фаолият аудиторлик ташкилоти ва мижоз-корхона ўртасида тузиладиган шартнома асосида амалга оширилади. Аудиторлик ташкилоти ўз шартнома мажбуриятларини бажаришда, амалда текширув объектларини тўлиқ (100%) қамраб олаолмайди. Натижада, молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг мутлақо (шак-шубҳасиз) ҳаққоний эканлигини кафолатлай олмагани ҳолда, маълум даражадаги таваккалчилик билан уларни тасдиқлайди. Шу боисдан, аудитор ишида доимо маълум даражада таваккалчилик хавф-хатари мавжуд бўлади. Кўриниб турибдики, аудитор ҳулосасида баён этилган фикр ҳар доим ҳам мутлақо тўғри бўлиши мумкин эмас. Аммо, деярли ҳамма вақт ахборотдан фойдаланувчилар учун фойдали бўлиши лозим. Бундай фойдалиликнинг таъминланиши маълум даражадаги мижоз ташкилотни жиддийлик билан уларни тўғри баҳолашни

талаб этади.

Аудиторлик текширувни режалаштириш текшириладиган корхона фаолиятини батафсил ўрганишдан бошланади. Аудитор корхона фаолиятини ўрганишдан иккита мақсадни кўзлайди:

- а) аудит ўтказишни осонлаштириш ва сифатини ошириш;
- б) текшириладиган корхона иқтисодини яхшилашга қаратилган амалий маслаҳат ёрдами кўрсатиш.

Бунинг учун корхона фаолиятига таъсир қиладиган ички ҳамда ташқи омиллар ҳақида маълумотларни тўплаш зарур.

Аудитор биринчи навбатда эътибор бериш лозим бўлган, корхона иқтисодига таъсир қиладиган ички омилларга қуйидагилар киради: мулкчилик шакли ва бошқарув тузулмаси, корхонанинг қандай мақсадда ташкил этилганлиги, корхона фаолиятида амалга ошириладиган асосий муомалалар, молияси, ходимлари, ҳисоб юритиш сиёсати, корхонанинг учинчи шахслар билан ўзаро муносабатлари.

Текшириладиган корхонанинг мақсадларини таҳлил қилиш, унинг муомалаларини яхши тушунишга имкон бериб, текшириладиган ҳисобот ҳақида тўғри фикр шакллантирилиши учун зарурдир. Чунончи, агар аудитор ишини режалаштириш чоғида мулк эгаларининг корхонани тугатмоқчи эканликлари аниқланса, бунда у корхона ҳисоботиغا нисбатан фаолият қилаётган корхона принципини қўлламаслиги ҳақида аудиторлик ҳисоботиغا таъкидлаш киритишга тайёрланиши зарур. Корхонанинг мақсадларини аниқлаш учун қуйидагиларни билиш зарур: маҳсулотлар ва хизматларнинг асосий турлари; бошқа корхоналар, гуруҳлар билан бирлашишга оид ёки корхонанинг сотиб олиш, сотиш бўйича режалари; илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик соҳасидаги йирик корхоналар; режалаштирилган капитал қўйилмалар; янги бозорларга чиқиш режалари; ахборот технологиясидаги ўзгаришлар, солиқларни режалаштириш стратегияси.

Мижознинг муомалалари ҳақидаги маълумотлар аудиторга ўзининг хатарли ҳолатларини тўғри баҳолаш, самарали текшириш дастури тузиш ва

уни ўтказишга кетадиган вақтни тежашда ёрдам беради.

Корхонанинг учинчи шахслар билан ўзаро муносабатларини кўриб чиқишда қуйидагиларни таҳлил қилиш зарур: корхона даъвоси, шунингдек унга қарши қўзғатилган даъво бўйича мавжуд ва бўлиши мумкин бўлган судлашувлар; корхонанинг мулклари ва масъулиятлари суғурта қилинганлиги; корхонанинг солиқ мақоми (солиқлар бўйича имтиёзлар ва ш. ў.).

Корхона раҳбарияти ва бош мутахассислардан сўраб-суриштириш йўли билан асосий муаммоларни, хусусан, рақобат, солиқ масалалари, корхонанинг молиявий аҳволи, корхонанинг йирик муомалалари, бизнесдаги, раҳбариятдаги, мулкчилик шаклларидаги ўзгаришлар, ички назоратнинг ташкилий тузилмаси ва методлари, раҳбариятнинг аудитор махсус эътибор қаратишини истаган ўзига хос муаммоларини аниқлаши мумкин. Бўлинмалар, ишлаб чиқариш ўринлари ва омборларга бориб, мижознинг амалга оширадиган муомалалари, ишлаб чиқариш кўрилмалари, товар-моддий захираларнинг мавжудлиги ҳақида тасаввурга эга бўлиши мумкин.

Шунингдек, корхона фаолияти ҳақидаги унинг ҳисоботида (бухгалтерлик ҳисоботлари ва аналитик ёзувлар; директорлар, бошқарув ва акциядорлик кенгашининг мажлис баённомалари; ички аудиторнинг ва тафтиш комиссиясининг ҳисоботлари, лавозим йўриқномалари), ташқи ахборот манбалари (матбуотда чиққан нашр маҳсулотлари, маълумотлар базаси, аналитик нашрлар, қонунчиликка оид ва бошқа меъёрий бюллетенлар) келтирилган маълумотларни таҳлил қилиши лозим.

Аудитор олинган маълумотларни ёзиб боради ва корхонага таъсир қилувчи омиллар ҳамда аниқланган таҳликали ҳолатлар баён қилинган ҳолда бўлимларга бўлинган махсус ёзув кўринишида расмийлаштиради.

Бухгалтерлик ҳисобининг ташкил этилишини ўрганиш.

Аудитор корхонанинг молия-хўжалик фаолиятини текширишни бошлашдан олдин бухгалтерлик ҳисоби қандай ташкил этилганлиги ва юритилаётганлигини ўрганиши лозим. Бунда у корхонада қўлланилаётган

назорат воситаларини ўрганади ва баҳолайди, улар асосида тахмин қилинаётган аудиторлик амалларининг мазмуни, миқёси ва қилинадиган харажатларни аниқлайди.

Энг муҳими, аудитор амалдаги бухгалтерлик ҳисоби тизими текшириладиган хўжалик юритувчи субъектнинг хўжалик фаолиятини ишонарли акс эттириши ҳамда текшириладиган корхонадаги мавжуд нazorat воситаларига қай даражада таяна олишига ишонч ҳосил қилиши лозим. Шунингдек, ҳисоб тизимини, яъни ҳужжатлар айланиш режа-графикининг тузилишини, бухгалтерия ходимларининг хизмат вазифалари қандай тақсимланаётганлигини кўрсатиши, корхонанинг асосий муомалаларини акс эттириш учун қандай счёtlар корреспонденциялари (ўзарo боғланишлари) қабул қилинганлиги ва қандай ҳисоб регистрларидан фойдаланиладиганлиги қаби масалаларни баён қилиш лозим.

Аудитор бухгалтерлик ҳисоби ва ҳисоботининг ташкил этилиши ҳамда ҳолатини текширишда қуйидагилардан фойдаланади:

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида» ги Ўзбекистон Республикаси қонуни, Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси, Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари, Маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархига қўшиладиган, маҳсулот ишлаб чиқариш (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) харажатларнинг таркиби ва молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом, юқори ташкилотларнинг йўриқнома, Низом ва кўрсатмалари; Корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсати. Ҳукумат, молия ва статистик органларининг меъёрий ҳужжатлари билан бир қаторда, ўрганиладиган соҳадаги текшириладиган корхоналарнинг хусусиятларини ифодаладиган таъсис ҳужжатларига алоҳида аҳамият берилади.

Агар раҳбариятга тақдим қилинган ахборотлар натижалари бўйича бухгалтерлик ҳисоботида тегишли ўзгартишлар киритилмаган бўлса, у ҳолда аудитор аудит жараёнида аниқланган бухгалтерлик ҳисоботидаги бузиб кўрсатилган фактлар тўғрисидаги маълумотларни аудиторлик хулосасига киритиши керак.

Аудиторлар ҳам, текширилаётган хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти ҳам, шуни унутмасликлари зарурки, бухгалтерлик ҳисоботларини атайлаб ёки билмасдан бузишларнинг юзага келиши учун; шундай хатоларнинг олдини олиш бўйича чоралар кўрилмаганлиги учун; уларни бартараф қилмаганлиги ёки кечикиб тўғрилаганлиги учун хўжалик юритувчи субъект ходимлари жавобгардир.

Аудиторлик ташкилоти эса, хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига ёзма равишда тақдим қилинадиган аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик ҳулосасида бухгалтерлик ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида объектив ва асосланган фикр билдирганлиги учун жавобгар ҳисобланади.

Аудитор хўжалик фаолиятини текширишда қуйидагиларни таҳлил қилиши лозим:

- корхонанинг ўз устав фаолияти ва хўжалик дастурининг бажарилиши;
- устав капиталини ташкил этишнинг тўғрилиги ва унинг ўз фаолияти мақсадларига мувофиқ ишлатилиши;
- корхонада маҳсулотларни етказиб бериш бўйича шартнома мажбуриятларининг бажарилишини ишонарли, тезкор ҳисобга олишнинг ташкил этилиши, тайёр маҳсулотлар етказиб бериш мажбуриятларининг бажарилишини ҳисобга олган ҳолда корхона ходимлари томонидан белгиланган тартибга риоя қилиниши;
- маҳсулотларни тўлиқ ва ўз вақтида етказиб бермаганлик натижасида кўрилган йўқотишлар (жарималар, пенялар, неустойкалар ва бошқалар);
- чиқарилаётган маҳсулотларни янгилашга доир кўзланган тадбирларнинг бажарилиши; маҳсулот сифати кўрсаткичлари, брак ва сифатсиз маҳсулот етказиб берганлик учун кўрилган зарарлар;
- маҳсулот чиқариш ритми, ритмсиз ишлаш сабаблари, суткалик графиклар бажарилмаслиги оқибатида кўрилган зарарлар;
- хом ашёлар, материаллар ва ишлаб чиқариш чиқитлари-дан

оқилона фойдаланиш;

➤ корхона жамоаси мақсадларнинг тизими, ҳар бир ходимга вазифаларнинг оқилона тақсимланиши;

➤ ҳам иқтисодий, ҳам ижтимоий мақсадларга етишишда барча ходимлар (ишчидан тортиб бош директоргача) иқтисодий манфаатларни таъминлайдиган меҳнатга ҳақ тўлаш тизими;

➤ маҳсулот чиқариш ва сотиш ҳақидаги ҳисобот маълумотларининг бухгалтерлик ҳисоби ва дастлабки ҳужжатлар маълумотларига тўғри келиши;

➤ маҳсулотлар ҳисоботида ҳисобот даврида тайёрланиб тугалланмаган маҳсулотларнинг киритилмаганлиги ва ҳисоботларда бошқа қўшиб ёзиш ҳамда чалкашликларга йўл қўйилмаганлиги.

➤ бухгалтерлик ҳисоби ва назоратнинг ташкил этилиши пул маблағлари ва материал қийматликлар камомади, етишмовчилиги ва ноқонуний сарфланиши ва бошқа камчилик ҳамда суистеъмол қилишларнинг олдини олишни таъминлаши, дастлабки ҳужжатларни сифатли расмийлаштириш ва уларнинг ишонарлилиги устидан пухта назорат ўрнатиш; хўжалик муомалаларини, пул маблағлари ва мулклар, материал қийматликлар мавжудлиги ва сақланишини даврий инвентаризацияси ва тўсатдан ўтказилган текширишлар натижалари ва шу кабилар;

➤ тузилган даврий ва йиллик ҳисоботлар маълумотларининг бухгалтерлик ва статистик ҳисобот маълумотларига тўғри келиши.

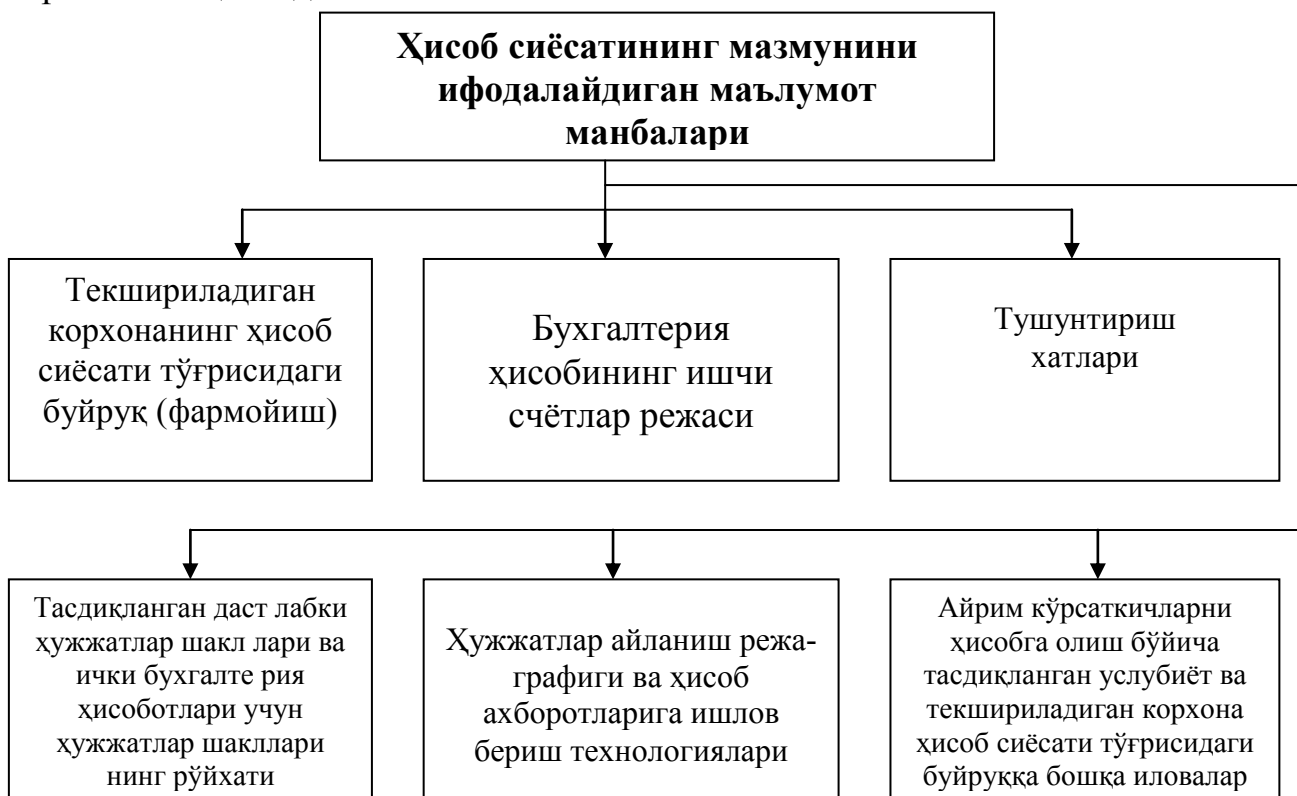
№ 1 - «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» номли Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандартига мувофиқ *ҳисоб сиёсати* хўжалик юритувчи субъект раҳбари томонидан бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлаш ҳамда тузиш учун фойдаланиладиган махсус тамойиллар, қоидалар ва амалий ёндашувлар тўпламини ифодалайди.

Шунингдек, хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб сиёсати корхона раҳбари томонидан №1 БҲМС асосида тузилиб, хўжалик юритувчи субъектнинг турли йиллар учун тақдим қилинган молиявий

ҳисоботларидаги кўрсаткичлар таққосланувчан, ҳамда бошқа алоқадор БҲМС лар асосида шакллантирилган бўлиши лозим.

Ҳисоб сиёсатини шакллантириш ва унга риоя қилиниши масалалари аудитнинг аҳамиятли соҳаларидан бўлиб, бухгалтерия ҳисоботларининг ишончлилигига сезиларли даражада таъсир кўрсатади. Шу боисдан ҳисоб сиёсати бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг барча босқичларида - аудитни режалаштиришдан то аудиторлик ҳулосасини тузгунга қадар муҳим текширув объекти бўлиб ҳисобланади.

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботнинг ташкил этилишини текшириш чоғида ҳисоб сиёсати билан танишишнинг мақсади бухгалтерия ҳисобини ташкил этишнинг асосий тамоилларини ва текшириладиган корхонанинг ҳужжатлар айланиши графигини ўрганиш ҳамда баҳолашдан иборат. Бунда ҳисоб сиёсатини белгилайдиган фармойиш ҳужжатларининг мавжудлиги ва таркиби аниқланади.



2.1-расм. Ҳисоб сиёсатининг мазмунини ифодалайдиган маълумот манбалари¹³.

¹³ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Ҳисоб сиёсатини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади - «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» номли №1 БҲМС талабларидан келиб чиққан ҳолда корхона бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида хулоса тузишдан иборат бўлиб, ҳисоб сиёсати №1 БҲМСга мувофиқ уларни бажаришни таъминлаши лозим. Шунингдек, бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида фикр шакллантиришда қуйидаги ҳолатлар ҳам инобатга олинishi зарур:

- корхоналарнинг мулкӣ ҳолислиги;
- ҳисоб сиёсатини қўллашнинг изчиллиги;
- хўжалик фаолияти фактларининг аниқлиги.

№1 БҲМС 56 бандига мувофиқ ҳисоб сиёсати календар йили давомида ўзгартирилмайди. Фақат хўжалик юритувчи субъектни қайта ташкил этилиш (бирлашиш, бўлиниш, қўшиб олиш), мулкдорлар алмашиши, Ўзбекистон Республикаси қонунчилиги ёки Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисобининг ўзгариши ва бухгалтерия ҳисобининг янги услублари ишлаб чиқилган ҳолларда ҳисоб сиёсати ўзгартирилиши мумкин.

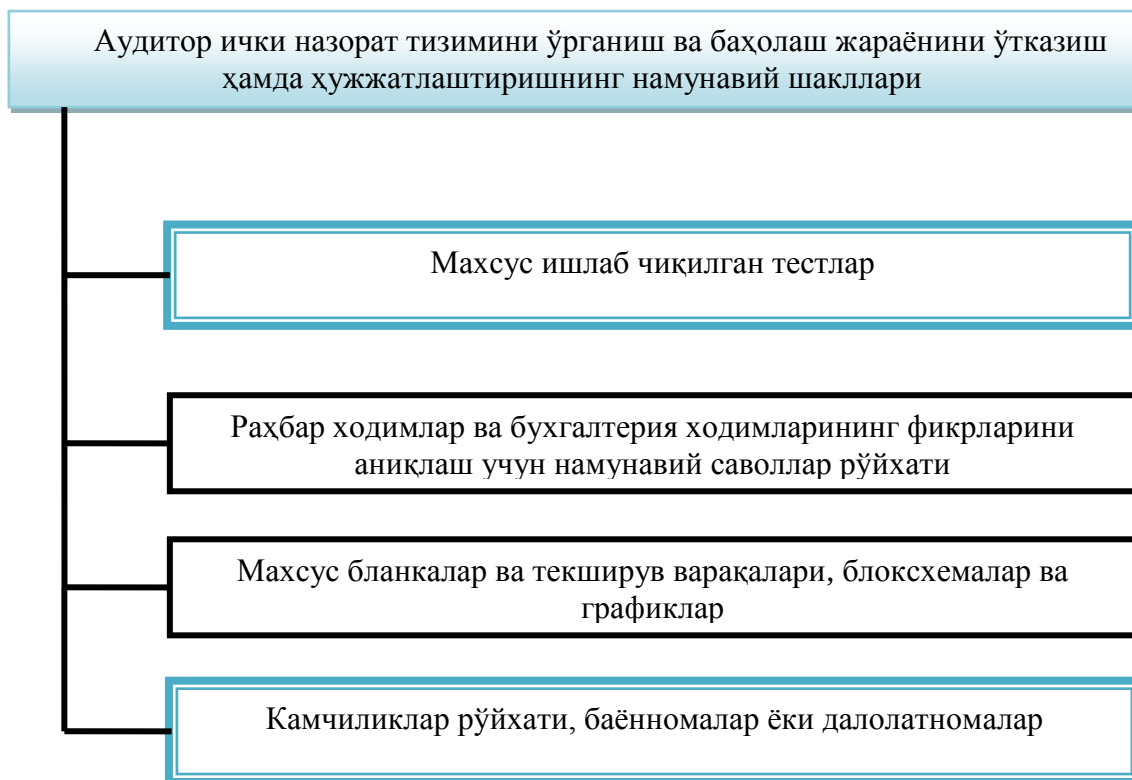
Ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқларни аудиторлар томонидан тест синовидан ўтказиш амалиёти шуни кўрсатмоқда-ки, айрим хўжалик юритувчи субъектлар бу ҳужжатга ҳисоб сиёсатига тааллуқли бўлмаган нарсаларни ҳам киритадилар. Масалан, ходимларга иш ҳақи бериш муддатлари, таътиллار давомийлиги, меъёридан ошиқ хизмат сафари харажатлари ва ҳоказо. Бундай ахборотлар корхонанинг бошқа ички ҳужжатларида акс эттирилади. Айрим корхоналар бухгалтерия ҳисобининг барча мумкин бўлган унсурлари бўйича бухгалтерия ҳисоби услубларини, улар олдин қўлланганлиги ва кейинчалик қўлланиши зарурлигига қарамасдан буйруққа киритишлари оқибатида хато-камчиликларга йўл қўядилар.

Бошқа томондан, аудитор бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги ва унинг корхонадаги ҳақиқӣ аҳволига мос келиши ҳақида фикр-мулоҳазалар билдириши зарур. Ҳисоб сиёсати акс эттирилишининг ишончлилиги тўғрисида аудиторнинг фикри корхона контрагентлари хулосалари ва ҳатти-

ҳаракатларининг асоси ҳисобланади.

Аудитор юқорида келтирилган масалалар қанчалик ишончли ва тўлиқ очиб берилганлигини, шунингдек, фаолият предмети тақозо этадиган, даромад ёки операцион даромад сифатида туркумланган даромадларни тан олиш тўғрисидаги қарорлар нима билан изоҳланишини аниқлаши лозим. Бунда аудитор корхонада ҳисоб сиёсатини қабул қилиш чоғида «фаолият предмети» тўғрисидаги масалани ҳал этишда қабул қилинган омилларни (муҳимлик, мунтазамлик ва шунга ўхшаш) эътиборга олади.

Шундай қилиб, бухгалтерия ҳисоботининг ишончилигини тасдиқловчи аудиторлик хулосаси ҳисоб сиёсати тўғри-сидаги ахборотларга ҳам бир хилда тааллуқли бўлиши лозим. Бухгалтерия ҳисоботига берилган тушунтиришларнинг корхонадаги ҳақиқатан фойдаланилаётган бухгалтерия ҳисобини юритиш усулларига номувофиқлиги аниқланганида аудиторлик ҳисоботининг хотима қисмида махсус изоҳлар берилиши зарур.



2.2-расм. Аудитор ички назорат тизимини ўрганиш ва баҳолаш жараёнини ўтказиш ҳамда ҳужжатлаштиришнинг намунавий шакллари¹⁴.

¹⁴ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Аудитор ички назорат тизимининг ишончлилигини ва текшириш ўтказишда унга таяниш мумкинлиги ҳақида асосли қарор қабул қила олиши учун бу тизимни ўрганади. Назорат тизимининг ишончлилиги, унинг ҳисоб юритишда муайян шахслар қасддан қилиши мумкин бўлган, шунингдек тасодифий йўл қўйиладиган хатоларнинг олдини олиш ва аниқлаш лаёқатидан иборат. Агар, ички назорат тизими ишончли ва сезиларли даражада издан чиқмасдан ишлаётганлигини аниқланса, у бундай тизимдаги бухгалтерлик маълумотларида ҳам катта хатолар йўқ деб тахмин қилишга ҳақлидир. Агар, мабодо ички назорат тизими самарасиз бўлса, аудитор унинг камчиликларидан келиб чиқадиган хатарли вазиятларни бартараф қилиш учун тестлар сони ва уни танлаш ҳажмини кўпайтириши лозим.

Тўғри йўлга қўйилган ички назорат тизими хатолар вужудга келишини бартараф этиб, натижада, нотўғри, бефойда қарорлар қабул қилиш ҳамда зарарлар вужудга келишини имкон қадар камайтиради. Бу кўзда тутилмаган хатоларга ҳам, атайлаб қилинганларига ҳам, тўлиғича тааллуқлидир. Бунинг устига ички назорат яхши йўлга қўйилганда тасодифий хатолар осон аниқланади, атайлаб қасддан қилинган хатолар эса фақат пухта ўйланган доимий текширув ва масъулиятларни тақсимлаш тизими ёрдамида бартараф қилиниши мумкин.

Кўплаб мутахассислар таъкидлашича, ички назорат тизими фақат корхонада ички назорат ички аудит хизмати томонидан амалга оширилгандагина яхши самара беради, жамоатчилик тафтиш комиссиясига юкланганида эса ёмон ишлайди, бошқалар эса ички аудит ички назорат тизими элементларидан биригина халос деб тасдиқлайдилар.

Ички назорат тизими- бу бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобо-тининг тўғрилигини таъминлашга қаратилган, ҳамда корхона ресурсларидан мақсадга мувофиқ оқилона фойдаланишга имкон яратадиган доимий, кундалик ишлар мажмуидир.

Яхши ташкил этилган ички назорат тизими қуйидаги элементлари

билан тавсифланади:

- ахборотларни тўплаш тизими мавжуд хатоларни ўз вақтида аниқлайди;
- амалдаги масъулият тизими ҳар қандай вазифани бошдан охиригача якка ўзи амалга оширишига йўл қўймайди;
- ҳар қандай муомалаларни мувофиқлаштириш тизими мавжуд;
- инвентаризация мунтазам равишда ўтказилади;
- бухгалтерия ҳисоботлари ва режадан четга чиқишлар таҳлил қилинади.

Агар ҳар кунлик иш ички назорат остида бўлса, даромадлар кўпаяди. Кундалик иш ишончли бўлса даромадни йўқо-тиш хавф-хатари ҳам пасаяди.

Ички назоратнинг тузилиши турли хил бўлиши, корхона фаолияти, унинг ҳажми, ЭХМ билан жиҳозланганлиги, раҳбариятнинг шахсан назорат қила олиш имкониятлари ва кўплаб бошқа омилларга боғлиқ.

Аудитор мижоз учун самарали ички назорат тизимини ишлаб чиқишга жавобгар эмас. Бундай тизимни яратиш корхонанинг ташкилий тузилмасини, назорат амалларини ва ҳужжатлаштиришни ишлаб чиқишни тақозо этади. Аудиторлик фирмаси ишлаб чиқадиган назорат тизими бу консультацион хизматлар бўлиб, уларни фирма ўзининг аудиторлик функцияларига киритмайди.

Назорат муҳити деганда хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг хабардорлиги, ички назорат тизимини ўрнатиш ва қўллаб-қувватлашга қаратилган амалий ишлари тушунилади.

1) ишларни мувофиқлаштириши (битта хўжалик муомаласининг турли жиҳатларини кўриб чиқиши) ҳисобига атайлаб қилинмайдиган хатоларни аниқлаш ва тўғрилаш осонлашади.

2) ахборотларни бузиб кўрсатиш қийинроқ бўлади, чунки бу икки ёки ундан ортиқ ишчи шахсларнинг тил бириктиришини талаб этади.

Назорат қилиб туриш назорат муҳитининг муҳим элементи ҳисобланади. Корхонада ҳисоб функциялари ва назорат амалларини корхона

ходимлари ва компьютер тизими бажариши мумкин. Менежерлар томонидан бу функциялар бажарилиши устидан назорат ўрнатилишини таъминлаш эътиборга молик. Кредитлаш бўйича менежерлар иши устидан назоратни амалга оширувчи назоратчи, масалан, дебиторлар счётларидаги сальдоларни назорат счёти маълумотларига вақти-вақти билан таққослаб туриши мумкин. Бўлинмалар раҳбарлари ёки назоратчилари хизматчилар томонидан топилган хатоларни тузатишлари, шунингдек, корхонадаги ҳисоб тизимига тааллуқли қарорлар қабул қилиши ва рухсат этиши мумкин. Назорат ўрнатиш бошқарув назоратининг муҳим воситаси ва бутун ички назорат тизими фаолият кўрсатишининг шарти ҳисобланади.

2.2. Молиявий ҳисобот ишончлилигини баҳолаш аудитида

далиллар йиғиш жараёни

Аудиторлик хулосасини бериш учун ва унга фикр билдиришга аудиторлик далилларини тўплаш масаласи алоҳида аҳамиятга эга бўлмоқда. Чунки аудиторлик далиллари - аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текшируви вақтида йиғилган ва аудиторлик хулосасини асословчи бухгалтерия ҳисоби маълумотлари, аналитик счётлар қолдиқлари, бошланғич ҳужжатлар ва йиғма регистрлар, бошқа аудитор томонидан тўпланган ахборотлар ҳисобланади.

Аудиторлик далили тушунчаси аудит ўтказиш жараёнида тўпланадиган бухгалтерия ахборотидаги маълумотларни ва бухгалтерия ҳисоби маълумотларидан ташқари олинган ахборотлар, молиявий ҳисоботни тузиш учун асос бўлган далиллар аниқ ёки ноаниқликларни ёки фактларни нотўғри талқин қилишни билдиради, улар асосида аудитор томонидан қабул қилинадиган мулоҳаза ўзгариши мумкинлиги ёки унга ноаниқ ёки нотўғри фактлар таъсир қилиши эҳтимолини келтириб чиқаради.

Ушбу масалада аудитнинг халқаро стандарти (International Standards on Auditing (ISAs)) №500-“Аудиторлик далиллари”, №501-«Аудиторлик далиллари-муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш», №505-«Ташқи

далиллар», №510-«Дастлабки аудит топшириқлари -бошланғич колдиклар», №520-«Тахлилий амаллар», №530-«Аудитда танлаш», №540-«Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар», №550-«Боғлиқ томонлар» ва №580-«Раҳбарият томонидан тақдим қилинадиган ахборотлар» номли стандартлардан фойдаланилади¹⁵. Ушбу стандартларда аудитор томонидан мулоҳазали хулоса шакллантириш мақсадида тегишли аудиторлик далиллари олиши керак, ушбу кўрсаткичлар аудиторлик хулосаси учун асос бўлиб хизмат қилади. Молиявий ҳисобот кўрсаткичларини исботлаш учун тўпланган аудиторлик далиллари ўз ичига бошланғич ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари ва бошқа манбалардан олинган маълумотларни ўз ичига олади.

Ушбу стандартга мос равишда Ўзбекистон Республикасида тегишли аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти қабул қилинган. Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти (АФМС) №50-сонли «Аудиторлик далиллари» номли стандарт¹⁶ қабул қилинган бўлиб, унда аудиторлик далиллари - аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текшируви вақтида йиғилган ва аудиторлик хулосасини асословчи маълумот (ахборот)лардир деб таъриф берилган.

Аудиторлик фаолияти миллий стандартининг ўзига хос жиҳати шундаки, унда аудиторлик текширувини амалга ошириш жараёнида аудиторлик далиллари тўпашнинг ўзига хос жиҳатлари очиб берилган. Бунда аудиторлик далиллари бўйича қуйидаги тушунчаларга изоҳ ва тегишли талқинлар берилганлигини кўришимиз мумкин.

Юқорида келтирилган тушунтириш ва изоҳлар аудиторлик далиллари очиб бериш учун хизмат қилади. Бунда бухгалтерия ҳисобининг маълумотлари, аудиторлик далиллари ва уларнинг етарлилиги баҳоланади. Ушбу далиллар аудиторлик текширувининг асосини ташкил қилади.

¹⁵ Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари. 2012. 1 қисм. 2-жилд. -Т.:ЎБАМА, 2014.-1039 б.

¹⁶ Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари. -Т.:ЎБАМА, 2013. -321 б.

Бизнинг фикримизча, аудиторлик далилларининг ишончилилик даражасига кўра уларни маълум гуруҳларга бўлишимиз мумкин.

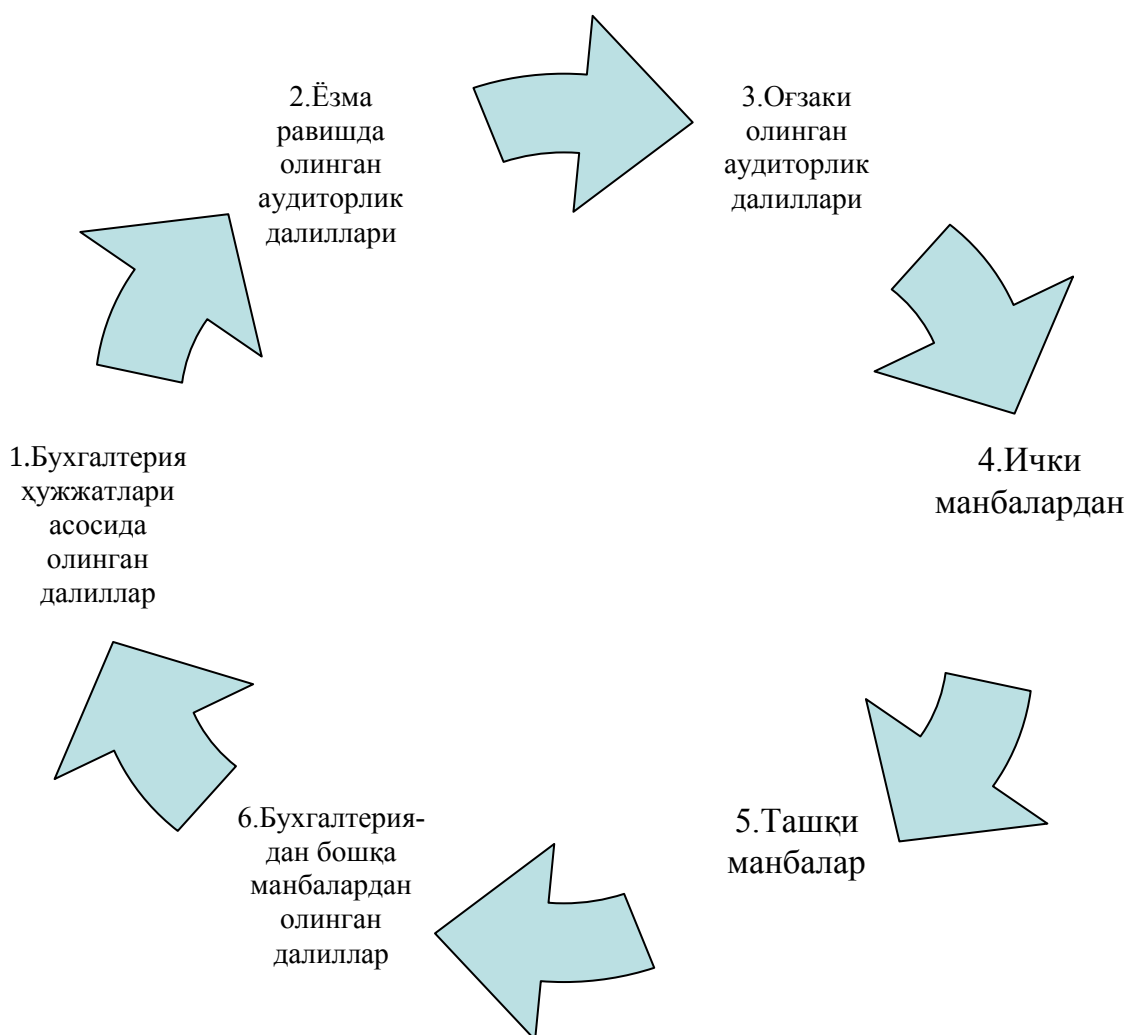
2.1-жадвал

Аудиторлик далиллари бўйича изоҳларнинг таҳлили¹⁷

№	Аудиторлик далиллари	Изоҳ ва тушунтиришлар
1.	Бухгалтерия ёзувлари	Бошланғич бухгалтерия ўтказмалари (проводкалари) ва тасдиқловчи ҳужжатлар, масалан тўлов топшириқномалари, электрон тарздаги пул ўтказмалари бўйича кўчирмалар, счё-фактуралар, шартномалар, бош китоб ва аналитик ҳисобни юритиш китоблари, журналларда қайд этилган ўтказмалар ва журналларда қайд этилган ўтказмаларда акс эттирилмаган ҳолда, молиявий ҳисоботга нисбатан бошқа тўғриланишлар, харажатлар тақсимланиши бўйича ҳисоб-китоблар ва йиғма жадваллари, қайдномалар, маълумотларнинг солиштирмалари ва очиб бериладиган маълумотлар В.Х.
2.	Аудиторлик далилларининг мослиги	Аудиторлик далилларининг сифат ўлчови, яъни аудиторлик фикри учун асос бўладиган хулосалар тасдиғини таъминлашда далилларнинг ўринлилиги ва ишончилиги
3.	Фойдаланиладиган маълумот	Аудиторлик фикри учун асос бўлган хулосаларга эришишда аудитор томонидан фойдаланилган маълумот. Аудиторлик далили молиявий ҳисоботлар учун асос бўлган бухгалтерия ёзувлари ва бошқа маълумотлардан ташкил топади
4.	Етарлилик (аудиторлик далили бўйича)	Аудиторлик далили миқдорининг ўлчови. Талаб этиладиган аудиторлик далили миқдorigа ҳисоботда муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аудитор томонидан баҳоланиши ҳамда бундай аудиторлик далилининг сифатига таъсир этиши.

¹⁷ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Бунда аудиторлик далилларининг ишончлилиги ва манбаси кўрсаткичларини баҳолашда ишончлилига караб ажратилиши муҳим аҳамиятга эга.



2.3-расм. Аудиторлик далилларининг ишонччилик даражаси¹⁸.

Аудиторлик ташкилоти аудиторлик далилларининг ишонччилигини баҳолашда фикримизча, қуйидаги умумий қоидаларга амал қилиши зарур:

Энг аввало, ташқи манбалардан олинган аудиторлик далиллари (масалан, учинчи шахсдан олинган тасдиқ) ички манбалардан олингандан кўра ишончлироқ ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисоби ва ички назоратнинг мавжуд тизими самарали ишласа, бухгалтерия хужжатларидан олинган аудиторлик далиллари ишончли ҳисобланади. Аудитор томонидан бевосита йиғилган аудиторлик далиллари ҳўжалик юритувчи субъектдан олинган

¹⁸ Ушбу расм муаллиф томонидан ишлаб чиқилди.

аудиторлик далилларида кўра ишончлироқ ҳисобланади. Ёзма равишда олинган аудиторлик далиллари оғзаки берилган далиллардан кўра ишончлироқ ҳисобланади. Албатта, аудитор бир манбадан олинган маълумотни бошқа манбадан олинган маълумотлар билан таққослаш орқали уларни ишончлигига баҳо беради. Масалан, банкдан олинган банк кўчирмалари билан ҳисоб-китоб счётининг оборотлари қолдиқларини таққослаш орқали уларнинг ишончлигига баҳо берилади.

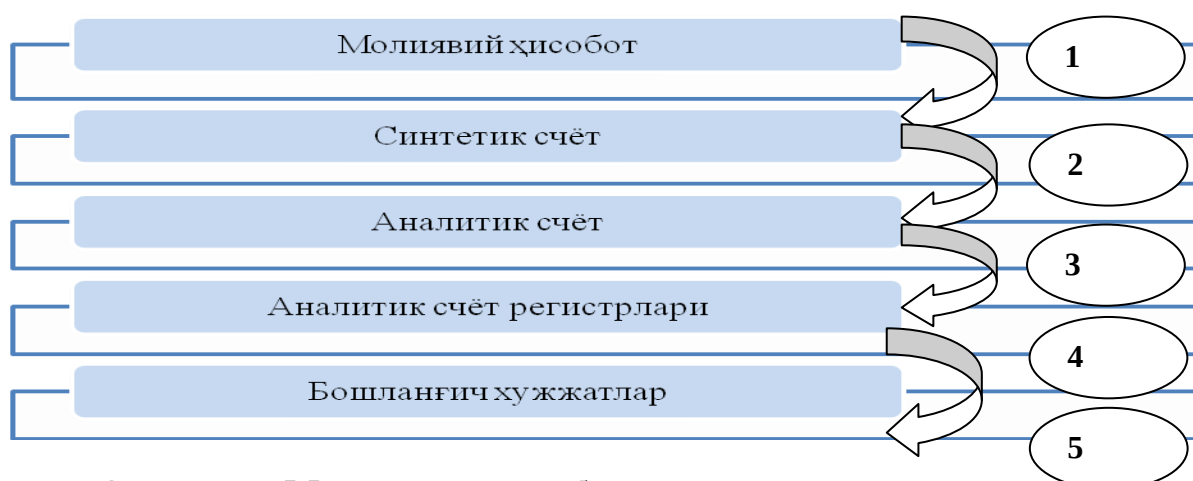
Агар битта манбадан олинган аудиторлик далиллари кетма-кетликда бўлмаса ёки турли манбалардан олинган аудиторлик далиллари бир-бирига зид бўлса, аудиторлик ташкилоти қўшимча, аниқ далиллар олиш имконини берувчи амалларни бажариши зарур. Аудиторлик далилларининг тўпланишини таҳлил қилиш орқали аудит жараёнини умумлаштириш ва унинг ишончлигига эътибор бериш лозим.

Аудиторлик далилларини тўплаш кўп жиҳатдан муҳимлик даражасига боғлиқ бўлади. Чунки муҳимлик даражаси қанча юқори бўлса, аудиторлик далиллари шунчалик кўп тўпланади ва аудиторлик rischi кам бўлиши мумкин. Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартларида ушбу масалага алоҳида эътибор берилган.

Ушбу масала бўйича қуйидаги стандартлардан фойдаланиш тавсия этилади: №315-«Муҳим бузиб кўрсатишлар riskларини тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш»; № 320-«Аудитни режалаштириш ва ўтказишда муҳимлик»; №330-«Баҳоланган riskларга нисбатан аудиторнинг ҳаракатлари». Ушбу масалада Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти (АФМС) №9-«Муҳимлик ва аудиторлик rischi» номли стандарт қабул қилинган. Муҳимлик тушунчаси деганда молиявий ҳисоботдаги кўрсаткичларда четга чиқишнинг энг юқори қиймати тушунилади, ундан бошлаб ана шу ҳисоботнинг малакали фойдаланувчиси унинг асосида тўғри хулосалар чиқариш ва тўғри қарорлар қабул қилишга қодир бўлмай қолади. Бундан ташқари, аудиторлик rischi тушунчаси, унинг таркибий қисмлари бўлган

ажралмас риск, назорат rischi, молиявий ҳисоботдаги хатолар ва бузилишларнинг топилмаслик rischi каби тушунчалар ва уларнинг моҳияти очиб берилган. Чунки муҳимлик даражасини белгилашда акциядорлик жамияти молиявий ҳисоботининг тўғрилигига жиддий таъсир кўрсатувчи вазиятлар аудитда муҳим деб эътироф этиладиган кўрсаткичлар ва уларни баҳолаш усуллари аниқлаш талаб қилинади.

Аудитор текшириш жараёнида хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботидаги кўрсаткичларни тўғрилигига ишонч ҳосил қилиши учун аудиторлик амалларининг кетма-кетликларига риоя қилинган ҳолда текшириш зарурдир. Ушбу аудиторлик амалларининг кетма-кетлиги меъёрий ҳужжатларда акс эттирилмаганлиги сабабли, муаллиф томонидан миждоз молиявий ҳисоботидаги кўрсаткичларини аудиторлик амалларининг кетма-кетлиги асосида хатоликни топиш кетма-кетлиги ишлаб чиқилди.



2.4-расм. Молиявий ҳисоботда аудитор томонидан хатоликни топиш кетма-кетлиги¹⁹

Аудиторнинг бир хатони икки ёки ундан ортиқ олинган маълумотлар базаларига солиштириб, уларнинг объектив зарурлигини асослаб беришига ҳеч ким тўсқинлик қила олмайди. Масалан, «Ҳисобот даври охирига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот»нинг актив қисмидаги хатони бошқа маълумотлар билан қандай текшириш мумкинлигини айрим мисоллар асосида қараб чиқишимиз мумкин.

¹⁹ Қўзиев И.Н. Аудиторлик ҳисоботларини тузиш ва уларни умумлаштириш: назарий ва методологик масалалар. Монография.-Т.: "IQTISOD-MOLIYA", нашриёти, 2015.-198 б.

Аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида асосан текширилаётган ҳўжалик юритувчи субъектнинг дастлабки ҳужжатлари, ҳисоб регистрлари ва ҳисоботларида акс эттирилган ҳақиқий ахборотлар таҳлил қилинади ва баҳоланади. Фақат айрим ҳоллардагина аудиторлар тахмин ва ҳисоб-китобларга асосланган молиявий ахборотларни баҳолайдилар.

Ўзбекистон Республикасида аудиторлик текширувлари ташаббус шаклида ҳам ўтказилади. Бунда ҳўжалик юритувчи субъект раҳбарияти, таъсисчилари ёки инвесторлари томонидан аудиторлик ҳулосасини олиш мақсадида ташаббус шаклида аудит ўтказиш талаб қилиниши мумкин. Бундан ташқари, банкдан кредит олиш учун, кредит олишда гаров таъминоти учун, чет эллик ҳамкорлар билан ишлаш учун, инвестиция жалб қилиш учун ташаббус шаклида аудит ўтказилади. Бунда аудиторлик ҳисоботи молиявий ҳисоботлар аудити ёки айрим операциялар аудити бўйича тузилиши мумкин. Ушбу ҳолат барча корхоналар бўйича ҳам амалга оширилиши, яъни кредит олиш, инвестиция жалб қилиш, чет эллик ҳамкорлар билан ишлаш мақсадида ташаббус шаклидаги аудит ўтказилиши мумкин. Ушбу ҳолатда корхоналарнинг молиявий ҳисоботлари ва бухгалтерия ҳисоби маълумотлари жуда кўп бўлмаганлиги ва кўпчилик корхоналарда операциялар сони, уларнинг фаолияти бўйича аудиторлик ҳисоботи шакли ва унинг маълумот базаси бир хиллиги сабабли унинг намунавий шакли ишлаб чиқилди. Фикримизча, барча корхоналар бўйича соддалаштирилган аудиторлик ҳисоботи қуйидаги қисмлардан иборат бўлади:

1. Фаолият билан танишиш ва бизнес режаси, ҳақиқий ишлаб чиқариш ва реализация даражасига баҳо бериш;

2. Йиллик молиявий ҳисоботлар кўрсаткичлари билан танишиш ва улар бўйича таҳлилий амалларни бажариш;

3. Соддалаштирилган бухгалтерия ҳисоби тизими ва унинг кўрсаткичларини аудит қилиш;

4. Аудиторлик ҳисоботини шакллантириш ва аудиторлик ҳулосаси учун фикр билдириш;

5.Аудит натижасида аниқланган камчиликлар бўйича раҳбариятга хатни шакллантириш ва уларни тўғриланишини назорат қилиш.

Ушбу соддалаштирилган аудит қилиш тартибини қўллаш натижасида аудиторлик текширувларини қисқа вақтда ўтказиш имконияти яратилади.

Ўзбекистон Республикасида молиявий ҳисоботларини ихтиёрий равишда аудиторлик текширувидан ўтказилиши зарурияти туғиладиган бўлса, ушбу текширувларни амалга ошириш жараёнида тузиладиган аудиторлик ҳисоботларининг намунавий шакли амалиётга жорий этилиши натижасида:

А) аудиторлик текширувларини амалга оширишда таклиф қилинаётган шаклни қўллаш натижасида корхона ва аудиторлик ташкилоти ўртасида тузиладиган шартнома қиймати ва аудит ўтказиш вақти камаяди;

Б) аудиторлик текшируви харажатлари ва аудит ўтказиш вақти тежалиши сабабли корхона бошлиғи ва бухгалтерларининг аудит текшириш муддати қисқариши ҳисобига ўзининг асосий фаолияти билан шуғулланиш имконияти яратилади.

Агар бундай ҳолатлар режалаштириш босқичида аниқланган ва ҳисобга олинган бўлса, унда аудитор тўпланган далилларнинг етарлилигига ва режалаштирилган ҳамда қўшимча аудиторлик амалларини бажаришнинг мақсадга мувофиқлигига баҳо бериши зарур.

№580-сонли «Раҳбарият томонидан тақдим қилинадиган ахборотлар» номли АХСга асосан охириги аудиторлик далиллари сифатида хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг тақдими томонидан олинади ва ишчи ҳужжатлар таркибига киритилади²⁰.

Аудиторлик текшируви жараёнида текшириладиган компания ёки фирма раҳбарияти томонидан ўз ташаббуси билан ёки аниқ белгиланган сўровномалар бўйича аудиторга жуда кўп тақдимотлар тақдим этилади.

²⁰ Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари. 2012. 1 қисм. 2-жилд. -Т.:ЎБАМА, 2014.-1039 б.

Бундай тақдимотлар молиявий ҳисобот учун муҳим масалаларга тегишли бўлганлиги сабабли аудитор қуйидагиларни амалга ошириши лозим:

1) текширилаётган компания ёки фирманинг ўзидан олинадиган ёки унинг ташқи манбаларидан олинадиган тасдиқловчи аудиторлик далилларини излаш;

2) аудитор томонидан текширилаётган компания ёки фирма раҳбариятининг тақдимотлари оқилоналиги ва уларни олинган бошқа аудиторлик далилларига, жумладан, бошқа тақдимотларга изчиллигига баҳо бериши лозим;

3) текширилаётган компания ёки фирма тақдимотларини тайёрловчи шахслар алоҳида масалалардан қанчалик хабардорлигини эканлигини кўриб чиқиш.

2.2-жадвал

Раҳбариятга хатнинг таркибий тузилиши²¹

1.1. Тегишли даврга мос келмайдиган харажатларни тан олинганлиги	
Кузатиш натижаси	Тавсия қилинди
Аудит ўтказиш жараёнида акциядорлик жамияти томонидан алоқа хизматлари ва коммунал хизматлар тегишли давр бўйича акс эттирилмаган. Бундай амалиёт бухгалтерия ҳисобининг умумий қабул қилинган амалиётига мос келмайди, натижада акциядорлик жамияти молиявий ҳисоботида хатолар бўлиб, бу харажатлар ва мажбуриятларни пасайтиришга олиб келади.	Акциядорлик жамияти томонидан ҳисоб сиёса-тига риоя қилиниши ва даромадларни ҳисоблаш методи билан тан олишни таклиф қиламиз
Раҳбариятнинг жавоби	
Харажатларни ҳисобга олишда даромадларни тан олишнинг ҳисоблаш усулидан фойдаланиш тартибига аниқлик киритилди ва аудитор томонидан кўрсатилган камчиликларга тегишли тузатиш провоткалари берилди	
1.2. Асосий воситалар ҳисоби	
Кузатиш натижаси	Тавсия қилинди
Аудит ўтказиш жараёнида айрим асосий воситалар бўйича акциядорлик жамияти томонидан инвентар рақами берилмаган. Бундай амалиёт асосий воситаларнинг қолдиғи ва уларнинг ҳолатини назорат қилиш жараёнини кийинлаштиради	Акциядорлик жамияти томонидан инвентаризация бўйича БҲМС№19 “Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш” номли стан-дарт талабига кўра асосий воситаларни ҳар бирига инвентарь рақами қўйилиши ва у шу асосда ҳисобга олиниши лозим.
Раҳбариятнинг жавоби	
Асосий воситалар бўйича қўшимча инвентар рақамлари берилди ва уларнинг ҳисобини юритиш тартибига аниқлик киритилиб, аудитор томонидан кўрсатилган камчилик тузатилди.	

Аудитор учун хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг ёзма тақдимотлари оғзаки тарздагилардан яхшироқ далил ҳисобланади ва бундай тақдимотлар қуйидаги кўринишда расмийлаштирилиши мумкин:

²¹ Ушбу жадвал муаллиф томонидан ишлаб чиқилди.

1) текширилаётган субъект раҳбариятидан йўлланган хат-тақдимот кўринишида;

2) тегишли равишда субъект раҳбарияти томонидан тан олинган ва тасдиқланган тақдимотлар аудитор томонидан тушунганлигини баён қилувчи аудиторнинг жавоб хати бўлиши мумкин;

3) акциядорлар йиғилиши, директорлар кенгаши ёки шунга ўхшаш идоранинг тегишли баённомалари ёки имзоланган молиявий ҳисоботнинг нусхаси.

Бундан ташқари, текшириш натижалари бўйича аудиторлик ташкилоти томонидан текширилаётган субъект раҳбариятига хат тақдим қилинади. Ушбу хатнинг асосий элементлари қуйидагилардан иборат бўлиши мумкин:

1) субъект раҳбариятига йўналтирилган хатда, аудитор томонидан аниқланган камчиликлар, уларнинг қандай меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар асосида содир бўлганлиги, аниқ белгиланган маълумотга эга бўлади ва тегишли равишда сана қўйилиб, имзоланади. Раҳбариятга хатда аудиторлик ҳисоботи имзоланади ва сана қўйилади. Субъектга тақдим этилган хат (раҳбариятга хат) да аудитор томонидан аниқланган камчилик ва хатоликлар ва уларнинг сабаби, ушбу хатоликни тўғрилаш тартиби кўрсатилади.

2) субъект раҳбариятига йўналтирилган хатда аудитор томонидан топилган камчиликлар тегишли асосга эга бўлиши лозим, шуни таъкидлаш керакки, текширилаётган субъект ушбу камчилик ва хатоликни қабул қилмаслиги мумкин, бунинг учун албатта асосланган ҳолда жавоб ёзилиши керак.

Агар субъект раҳбарияти аудитор керакли деб ҳисоблаган тақдимотларни тақдим этишдан бош тортса, бу аудит қўламини чеклаш деб ҳисобланади ва аудитор ўз фикрини шарҳлар билан билдириши ёки фикр билдиришдан воз кечиши лозим. Бундай вазиятларда аудитор томонидан АХС № 705-«Мустақил аудитор хулосасида фикрларни модификациялаш» стандартидан фойдаланиб, одатда, аудит пайтида субъект раҳбарияти томонидан қилинган бошқа барча тақдимотларнинг ишончлилиқ даражасига

баҳо берилади, фикр билдириш учун асоснинг етарлилик даражасига баҳо берилади ва ўз фикрини шарҳлаш билан бериши ёки аудиторлик хулосаси беришдан воз кечиши мумкин. Агарда шартли ижобий хулоса бериш учун далиллар етарли бўладиган бўлса, аудитор томонидан ижобий хулоса, яъни «Шарҳли фикр билдирилган аудиторлик хулосаси» берилади ва унда шарҳли фикр билдириш учун асос келтириб ўтилади ва унда камчиликлар, унинг умумий фикрга таъсири кўрсатилади. Агарда хулоса беришдан бош тортиладиган бўлса, у ҳолда батафсил хулоса беришдан бош тортишга асос бўлган масалалар баён қилинади ва сабаблари кўрсатилади. Бунда аудиторлик ҳисоботига рад этишнинг ҳар қандай бошқа натижаларининг таъсири кўриб чиқилади.

Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг молиявий натижаларига ташқи ва ички омиллар таъсирини ҳисоблаш аудитор томонидан амалга ошириладиган амаллардан ҳисобланади. Шу сабабли, уларни иқтисодий кўрсаткичлар тизими ёрдамида ўрганиш ва таҳлил қилиш лозим. Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг молиявий натижалари кўрсаткичлари тизимининг асосий вазифаси акциядорлик жамиятларида амалга оширилаётган жараёнларни бир хил акс эттирадиган фаолият натижаларини ҳар томонлама ва комплекс баҳолашдан иборат.

2.3. Молиявий ҳисобот аудитида таҳлилий амалларни қўллаш хусусиятлари

Аудиторлик ҳисоботини таҳлилий амалларини бажариш жараёнида асосий эътибор нимага қаратилиши лозимлиги муҳим ҳисобланади. Шу сабабли АФМС №70 “Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси” номли стандартда таҳлилий амаллар бўйича қуйидагича таъриф берилган: “Аудиторлик ҳисоботининг таҳлилий қисми АФМСга ҳавола қилиши ва унда қуйидагилар бўлиши шарт:

хўжалик юритувчи субъектда ички назорат ҳолатини текшириш натижалари (батафсил баёни);

бухгалтерия ҳисоби ҳолати ва молиявий ҳисоботни текшириш натижалари;

молиявий-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 юртиувчи субъект ички назоратининг ҳолатини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг миқёслари ва хусусиятига мувофиқлиги умумий баҳоси;

аудиторлик текшируви мобайнида аниқланган ички назорат тизимининг хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг миқёслари ва хусусиятига жиддий номувофиқликлари баёни.

Хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботи ҳолатини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тузишнинг белгиланган тартибига риоя қилинишини баҳолаш;

аудиторлик текшируви давомида аниқланган бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлашнинг белгиланган тартибини жиддий бузишлар баёни.

Хўжалик юритувчи субъект томонидан молиявий-хўжалик операцияларини амалга ошириш пайтида қонунларга риоя этилишини текшириш натижалари тўғрисидаги ахборот қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

Хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий-хўжалик операцияларининг қонунчиликка мувофиқлигини баҳолаш;

аудиторлик текшируви давомида аниқланган, хўжалик юритувчи субъект амалга оширган молиявий-хўжалик операцияларнинг қонунчиликка

жиддий номувофикликлари баёни.

Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни ҳисоблаши 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, солиқ солинадиган базани белгилаш пайтидаги четга чиқишлар баёни.

Акциядорлик жамиятларини корпоратив бошқарув самарадорлигини таъминлашда молиявий ҳолатини рейтингини аниқлаш билан бирга биз танлаб олинган акциядорлик жамиятининг молиявий ҳолатини асосан бухгалтерия баланси ва молиявий натижаларини таҳлил қилиш, аниқланган рейтингнинг асосли ёки аксинча эканлигини аниқлаш учун акциядорлик жамиятининг молиявий ҳолатини таҳлил этиш лозим деб топдик ва “Navoiyazot” акциядорлик жамиятининг молиявий ҳолатини таҳлил қиламиз.

2.3-жадвал

“Navoiyazot” акциядорлик жамиятининг бухгалтерия баланси активининг горизонтал ва вертикал таҳлили (минг сўмда)²².

Мол-мулкнинг таркиби	01.01.2014		01.01.2015		01.01.2016		Ўзгариши(+;-)		
	Минг сўм	%	Минг сўм	%	Минг сўм	%	Минг сўм	%	01.01.2014 га нисбатан %
1	2	3	4	5	6	7	8=6-2	9=7-3	10=6/2*100-100
1. Ўзоқ муддатли активлар (130)	113 556 423	16,4	149 295 161	17,9	166 665 171	17,6	53 108 748	1,2	46,8
2. Жорий активлар (390)	580 271 378	83,6	685 656 638	82,1	782 073 152	82,4	201 801 774	-1,2	34,8
Шу жумладан:									
2.1 Товар-моддий захиралар (140+190+200)	257 923 787	37,2	295 698 000	35,4	391 452 024	41,3	133 528 237	4,1	51,8
2.2 Дебиторлар (210)	285 389 253	41,1	371 748 519	44,5	366 453 199	38,6	81 063 946	-2,5	28,4
2.3 Пул маблағлари ва қисқа муддатли қўйилмалар(320+370+380)	36 956 979	5,3	18 210 119	2,2	24 167 929	2,5	-12 789 050	-2,8	-34,6
Баланс активининг ЖАМИ:	693 827 801	100	834 951 799	100	948 738 323	100	254 910 522	0	36,7

²² “Навоийазот” АЖ бухгалтерия баланси маълумотлари асосида тайёрланди.

“Navoiyazot” Акциядорлик жамиятининг активлар суммаси 2014-йилга нисбатан 2016-йилда 254 910 522 минг сўмга ёки 36.7 % га ортган. Таркибий тузилиши бўйича жами активлар таркибида узоқ муддатли активлар, 2014-йилга нисбатан 53108 748 минг сўмга ёки 1.2 % га кўпайган. Жорий активлар суммаси 201 801 774 минг сўмга ошган, лекин унинг фоиздаги улуши эса -1.2 % га камайган. Бу ҳолат пул маблағлари ва қисқа муддатли қўйималарнинг камайиши натижасида содир бўлган.

Жорий активлар таркибида товар-моддий захиралар суммаси 2014-йилга нисбатан 2016-йилда 133 528 237 минг сўмга ёки 4.1 % га кўпайган. Дебиторлик мажбуриятлари суммаси эса 81 063 946 минг сўмга ошган, лекин фоизда -2.5 % га камайган. Пул маблағлари суммаси давр бошига нисбатан - 12 789 050 минг сўмга пасайган унинг фоиздаги улуши ҳам мос равишда -2.8 % га камайган.

2.3-жадвал маълумотларидан кўринадик, биз таҳлил қилаётган “Navoiyazot” Акциядорлик жамиятида 2014-йилга нисбатан 2016-йилда жами пасивлар суммаси 254 910 522 минг сўмга ёки 36.7 % га ортган. Корхонада мол мулкни ташкил этувчи манбаларнинг бундай тартибда кўпайишини ижобий баҳолаша бўлади, аммо ушбу манбалар ниманинг ҳисобига бундай кўпайганлигига алоҳида аҳамият бериш мақсадга мувофиқ бўлади. Манбаларнинг кўпайиши ўз маблағлари ҳисобига ёки қарз манбалари ҳисобига эканлигини аниқлаш лозим. Акциядорлик жамиятида 2015-йилда 2014-йилга нисбатан 83 219 557 минг (147 821 492-231 041 049=83 219 557)сўмга камайган. 2016-йилда эса 63 145 697 минг сўмга камайди, яъни – 27.3 % га корхонанинг ўз маблағлари манбалари камайган. Бундай натижани корхона учун ижобий деб баҳолаб бўмайди, чунки ўз маблағлари манбаларининг камайиши корхонанинг молиявий мустақиллигини камайтиради, тўлов қобилиятининг ёмонлашишига олиб келади ҳамда ижтимоий-иқтисодий ривожланишига путур етказди.

Маълумотлардан кўринадик, акциядорлик жамиятида 2016-йилга келиб 2014-йилга нисбатан, мажбуриятлар суммаси 318 056 219 минг сўмга

ёки 68.7 % га ортиб кетган. Бу эса мажбуриятларнинг умумий пасивларда тутган салмоғини 15.6 % га оширган. Бундан куринадики АЖ нинг тўлов ликвидлиги анча пасайган. Баланс пасивидаги моддаларга эътибор каратадиган бўлсак, асосий салмоқни 2014-йилда 66.7%, 2015-йилда 82.3, 2016-йилда ҳам 82.3 % билан мажбуриятлар ташкил этиб келмоқда.

2.4-жадвал

“Navoiyazot” акциядорлик жамиятининг бухгалтерия баланси пасивининг горизонтал ва вертикал таҳлили (минг сўмда)²³.

Мол-мулкнинг таркиби	01.01.2014		01.01.2015		01.01.2016		Ўзгариши(+;-)		
	Минг сўм	%	Минг сўм	%	Минг сўм	%	Минг сўм	%	01.01.2014 га нисбатан %
1	2	3	4	5	6	7	8=6-2	9=7-3	10=6/2*100-100
1. Ўз маблағлари манбалари (480)	231 041 049	33,3	147 821 492	17,7	167 895 352	17,7	-63 145 697	15,6	-27,3
2. Мажбуриятлар (770)	462 786 752	66,7	687 130 307	82,3	780 842 971	82,3	318 056 219	15,6	68,7
Шу жумладан:									
2.1 Узоқ муддатли кредит ва қарзлар (570+580+590)	2 882 854	0,4	8 773 454	1,0	61 113 118	6,4	58 230 264	6,0	2019,9
2.2 Қисқа муддатли кредит ва қарзлар (730+740)	38 721 582	5,6	59 786 201	7,2	36 201 935	3,8	-2 519 647	-1,8	-6,5
2.3 Кредиторлик қарзлари(601)	421 182 316	60,7	618 570 652	74,1	683 527 918	72,1	262 345 602	11,4	62,3
Баланс активининг ЖАМИ:	693 827 801	100	834 951 799	100	948 738 323	100	254 910 522	0	36,7

Акциядорлик жамиятида мажбуриятларнинг асосий қисмини кредиторлик қарзлари ташкил этмоқда - 72.1% .

Шунингдек узоқ муддатли кредит ва қарзларга эътибор берадиган бўлсак, 2014-йилда 2 882 854 минг сўмга тенг бўлган. 2015-йила эса 8 773 454 минг сўмга 2016-йилга келиб бошқа узоқ муддатли кечиктирилган мажбуриятлар (жорий даврда вужудга келган, лекин келгуси даврларда

²³ “Навоийазот” АЖ бухгалтерия баланси маълумотлари асосида тайёрланди.

молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда тан олинадиган даромад) ҳисобига кескин ошиб кетган.

Бу натижа акциядорлик жамияти учун салбий ҳолатдир. Лекин жамиятнинг қисқа муддатли кредит ва қарзлари 2016-йилга келиб -2 519 647 минг сўм ёки -1.8 %га бир мунча камайган.

2.5-жадвал

“Navoiyazot” АЖ нинг хусусий капитали ва унинг динамикасини таҳлили (минг сўмда)

Кўрсаткичлар	01.01.2014 даги ҳолати	01.01.2015 даги ҳолати	Ўзгариши (2014-йилга нисбатан)		01.01.2016 даги ҳолати
			Кўпайиши	Камайиши	
1	2	3	3	4	5
1. Устав капитали	42 145 173	42 145 173	19 174 362		61 319 535
2. Резерв капитали	72 257 593	81 817 798	13 938 421		86 196 014
3. Таксимланмаган фойда	17 394 245	15 755 302		-17 121 210	273 035
ЖАМИ:	131 797 011	139 718 273	33 112 783	-17 121 210	147 788 584

Жадвал маълумотларидан кўришиб турибдики, биз таҳлил қилаётган “Navoiyazot” акциядорлик жамиятининг хусусий капитали 2014-йилга нисбатан 2016-йилда 33 112 783 минг сўмга ошган. Бу натижа корхона учун ижобий деб қаралиши лозим. Чунки бу миқдор 2014-йилга нисбатан 2016-йилда 25.1 % ($33\,112\,783 / 131\,797\,011 \cdot 100 = 25.1\%$)га ошган.

Бундай ўзгаришнинг ҳосил бўлишида 2016-йилда утав капиталининг 19 174 362 минг сўмга ва резерв капиталининг 13 938 421 минг сўмга ошуви таъсир этган.

Тўлов маблағларига пул маблағлари, жўнатилган товар ва маҳсулотлар қиймати (ҳали пул келиб тушмаган), дебитор сотишдаги тушум ва бошқалар киради. Шунингдек қисқа муддатга олинган ссудалар ҳам вақтинча тўлов мажбуриятларни амалга ошириш учун манба бўлиши мумкин.

Қимматли қоғоз, акция сотишдан олинган маблағ ва қўшимча корхоналарда қатнашишдан келган даромадлар ҳам тўлов мажбуриятларини бажаришдаги манба бўлиши мумкин.

Тўлов мажбуриятларига мол етказиб берувчи ва пудратчиларга, бюджет ва суғуртага, меҳнат ҳақи, турли хил кредиторларга бўлган ва бошқа турдаги қарзлар киради.

Корхонанинг маълум бир кундаги тўлов қобилиятини аниқлаш учун шу муддатдаги тўлов мажбуриятлари билан маблағлар солиштирилади.

2.6-жадвалда биз “Navoiyazot” Акциядорлик жамиятининг 2014-2016 йиллар оралиғидаги тўлов қобилиятини таҳлил этиш жараёнида шунга гувоҳ бўлдикки, корхонанинг жами тўлов маблағлари 2014-йилнинг бошида 333 410 684 минг сўм бўлгани ҳолда, шу йилда жами тўлов қарзлари 453 693 697 минг сўм ташкил этган.

2.6-жадвал

“Navoiyazot” акциядорлик жамиятининг тўлов қобилияти таҳлили(минг сўмда)²⁴.

Тўлаш учун маблағлар	01.01.2014 даги ҳолати, минг сўм	01.01.2015 даги ҳолати, минг сўм	01.01.2016 даги ҳолати, минг сўм	Тўлов қарзлари	01.01.2014даг и ҳолати, минг сўм	01.01.2015 даги ҳолати, минг сўм	01.01.2016 даги ҳолати, минг сўм
1. Пул маблағлари, яъни кассадаги ва ҳисоб рақамидаги пул маблағлари (330+340)	6 522 748	242 368	215 101	1. Мол етказиб берувчи ва пудратчиларга тўланадиган счётлар (қарзлар) (610)	400 929 539	568 794 608	597 729 771
2. Валюта маблағлари (350)	17125802	1 760 079	2 454 048	2. Бюджетга тўловлар бўйича қарзлари (680)	1 176 832	3 016 706	12 092 851
3. Киска муддатли инвестициялар, бошқа пул маблағлари ва бошқа жорий активлар (360+370+380)	13 308 75	16207 672	21 498 780	3. Солиқ ва мажбурий тўловлар бўйича кечиктирилган мажбуриятлар (650)	-	0	0
4. Тайёр маҳсулот (170)	11064122	178158126	186938 859	4. Мулкӣ ва шахсий суғурта бўйича қарзлари (690)	0	0	0
5. Дебиторлик қарзлари (210)	285389253	371748519	366453 199	5. Мақсадли давлат жамғармаларига тўловлар бўйича қарзлар (700)	5 176 285	7 899 160	13 861 006
				6. Меҳнатга ҳаў тўлаш бўйича қарзлар (720)	5 539 607	12 223 595	12 662 249
				7. Киска муддатли кредит ва қарзлар (730+740)	38 721 582	59 786 201	36 201 935
				8. Бошқа жорий мажбуриятлар (760)	2 149 852	1 800 052	4 327 046
Жами тўлаш учун маблағлар	333410684	568116764	577559 987	Жами тўлов қарзлари	453 693 697	653 520 322	676 874 858
Қарз тўлов мажбуриятларнинг қўплиги	-	-	-	Тўлов қарзларидан тўлов маблағларининг қамлиги	-120283013	-85 403 558	-99314871
Баланс	333410684	568116764	577 559 987	Баланс	333 410 684	568 116 764	577 559 987

Бундан кўринадики, корхонада тўлов маблағларига нисбатан тўлов қарзлари -120 283 013 минг сўмга кўп. Бу корхонанинг тўлов қобилиятига эга эмаслигидан далолат беради. 2015-йилда тулов маблағлари тайёр маҳсулот (178 158 126 минг сўм) ҳамда дебиторлар қарзларининг(371 748 519 минг сўм) суммаси сезиларли равишда ўсганлиги натижасида 568 116 764 минг

²⁴ “Navoiyazot” АЖ бухгалтерия баланси маълумотлари асосида тайёрланди.

сўмга ошди, лекин тўлов маблағларига мос равишда тўлов қарзларининг ошиши кузатилди 653 520 322 минг сўм ва 2014-йилдагига нисбатан тўлов маблағлари ва тўлов қарзлари орасидаги фарқ бироз камайган яъни -85 403 558 минг сўмга тенг бўлди. 2016-йилда ҳам корхона тўлов қобилиятини яхшилаётгани олмади. Жами тўлов маблағлари жами тўлов қарзларидан -99 314 871 минг сўмга кам бўлган.

Тўлов қарзларининг асосини эса Мол етказиб берувчи ва пудратчиларга бўлган қарзлар ташкил қилмоқда. Бу эса ушбу қарзларни қисқа муддатларда тўлаб бериш лозимлигини билдиради. Акциядорлик жамиятининг Тўлов қобилиятини яхшилаш учун мавжуд тайёр маҳсулотларни сотиш чораларини кўриши ҳамда дебиторлик қарзларини тезда ундириб олиши керак бўлади.

Корхона баланси активдаги моддаларни пулга айланиши актив ликвидлиги, тўловга қодирлик (тўлов қобилияти) эса муддатида ва тўлиқ ҳажмда қарзлардан узулишни ифодалайди. Тўловга қодирликнинг зарур ва муҳим шarti ликвидликдир.

“Тўловга қодирлик” сўзи кенг маънони англатади, чунки у активдаги моддаларни тез пулга айланишидан ташқари, савдо, кредит ва бошқа пул муомалалари билан боғлиқ мажбуриятларни муддатида ва тўлиқ ҳажмда бажара олиш қобилиятини ҳам ифодалайди.

Шу билан бирга тўловга қодирлик молиявий барқарорликнинг ташқи кўриниши ҳамдир.

Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози шароитида хўжалик юритувчи субъектларнинг эркин фаолият юритишида банкротлик ҳолатига тушиш хавфидан сақланиш мақсадида баланс ликвидлиги таҳлили ўтказилади. Баланс ликвидлиги таҳлили учун баланс активдаги моддаларни пулга айланиш муддати пасивдаги моддалар қарзни узиш муддатлари билан таққосланади. Таҳлил натижасига кўра, баланс активдаги моддаларни сотишдан келган тушум корхона мажбуриятларини узиши учун етарли бўлса,

баланс ликвидликка эга деб ҳисобланади. Умуман олганда, қуйидаги шартларга амал қилинса, корхона маблағи ҳаракатчан деб баҳоланади:

- а) доимий ҳаракатдаги активлар > муддати келган тўлов мажбуриятлар;
- б) тез сотилувчи активлар > қисқа муддатли пасивлар;
- в) секин сотилувчи активлар > ўрта ва узоқ муддатли пасивлар;
- г) қийин сотилувчи активлар < доимий пасивлар²⁵.

Шу ўринда баланс активи ва пасивидаги ликвидлик бўйича бўлимлар таркиби нималардан иборат эканлигини таъкидлаб ўтишимиз жоиз. Бухгалтерия баланси ликвидлигига кўра активлар ва пасивлар қуйидагилардан иборат:

A_1 – доимий ҳаракатдаги активлар (пул маблағлари ва қисқа муддатли инвестициялар);

A_2 – тез сотилувчи активлар (дебиторлик қарзлари ва бошқа жорий активлар);

A_3 – секин сотиладиган активлар (товар-моддий захиралар);

A_4 – қийин сотиладиган активлар (баланс активи 1-бўлими);

P_1 – тўлов муддати келган мажбуриятлар (кредиторлик қарзлар);

P_2 – қисқа муддатли қарзлар;

P_3 – узоқ муддатли қарзлар;

P_4 – ўз капитали (ўз маблағларини манбаи).

Ушбу жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, “Navoiyazot” акциядорлик жамиятида қисқа ва узоқ муддатли қарз ва кредитларни қайтариш имкони мавжуд. Аммо, тўлов муддати келган мажбуриятларни қоплашга пул маблағлари ва қисқа муддатли инвестицияларнинг миқдори етмайди. Баланс мутлоқ ликвидликка эга бўлиши учун кўрсаткичлар қуйидаги кўринишга эга бўлиши керак. $A_1 \geq P_1, A_2 \geq P_2, A_3 \geq P_3, A_4 \leq P_4$. Юқорида келтирилган шартлардан учтаси бажарилса $A_1 \geq P_1, A_2 \geq P_2, A_3 \geq P_3$ корхонанинг жорий активлари унинг ташқи

²⁵ Вахобов А.В., Иброҳимов А.Т. Молиявий таҳлил: Дарслик. –Т.: “Шарқ”, 2002. 36-б.

мажбуриятларидан юқорилигини ифодалайди. Бунда албатта $A_4 \leq P_4$, яъни ўз маблағларининг манбаи узоқ муддатли активлардан катта бўлади. Биз таҳлил қилаётган акциядорлик жамиятида ҳам $A_2 \geq P_2, A_3 \geq P_3, A_4 \leq P_4$ кўриинишида яъни 1-ҳолатдан ташқари барчаси бажарилмоқда.

2.7-жадвал маълумотларига кура 2016 йил 1 январ ҳолатига келиб, тўлов муддати келган мажбуриятларни қоплашга товар-моддий захираларнинг етишмаслиги -445 827 929 минг сўмни ташкил этаётир. Бу сумма компаниянинг молиявий танг ҳолатда эканлигидан далолат беради.

2.7-жадвал

“Navoiyazot” акциядорлик жамияти баланси ликвидлигининг таҳлили²⁶.

Актив	Сумма, минг.сўм		Тутган улуши, %		Пассив	Сумма, млн.сўм		Тутган улуши, %		Тўлов манбаларини ортиқча (+), етишмаслиги (-), минг.сўм	
	2014 йил 1 январ ҳолатига	2016 йил 1 январ ҳолатига	2014 йил 1 январ ҳолатига	2016 йил 1 январ ҳолатига		2014 йил 1 январ ҳолатига	2016 йил 1 январ ҳолатига	2014 йил 1 январ ҳолатига	2016 йил 1 январ ҳолатига	2014 йил 1 январ ҳолатига	2016 йил 1 январ ҳолатига
Доимий ҳаракатдаги активлар (320+370)	36789267	237699989	5,78	21,86	Тўлов муддати келган мажбуриятлар	421182316	683527918	60,70	75,31	-384393049	-445827929
Тез сотиладиган активлар (210)	285389253	366453199	44,80	33,69	Қисқа муддатли қарз ва кредитлар	38721582	36201935	5,58	3,99	246667671	330251264
Секин сотиладиган активлар (140)	201323208	316787135	31,60	29,13	Узоқ муддатли қарз ва кредитлар	2882854	20025118	0,42	2,21	198440354	296762017
Қийин сотиладиган активлар (130)	113556423	166665171	17,82	15,32	Ўз капитали	231041049	167895352	33,30	18,49	-117484626	-1230181
Баланс	637058151	1087605494	100	100	Баланс	693827801	907650323	100	100	-56769650	179955171

Бу даражадаги катта мажбуриятларни ўз вақтида бартараф этиш кечиктириб бўлмайдиган вазифа бўлиб, бу ишни амалга ошириш учун “Навоийазот” АЖда қуйидагиларни бажариш зарур:

❖ маҳсулот таннархидаги барча ортиқча харажатларни кескин камайтириш чораларини кўриш;

²⁶ “Navoiyazot” АЖ бухгалтерия баланси маълумотлари асосида тайёрланди.

- ❖ қайта ишлаш корхоналари ўзларидаги мавжуд захираларидан сифатли маҳсулотлар ишлаб чиқариб, экспорт қилиш;
- ❖ корхоналарда ишлатилмай турган бино, иншоотлар, ер майдонлари, техника жиҳозлари ва ҳоказоларни сотиш ёки ижарага беришчораларини кўриш;
- ❖ маҳсулотларини қайта ишловчи корхоналарда маъмурий-бошқарув харажатларини кескин қисқартириш;

Фикримизча, юқорида белгиланган тадбирлар тармоқ корхоналари фаолиятини самарали йўлга қўйишга, мажбуриятлар ҳисоб-китобини тўғри ҳамда ўз вақтида бажарилишига хизмат қилиб, уларнинг хўжалик ва молиявий фаолияти кўрсаткичларини барқарорлашишига ҳисса қўшади, деб ҳисоблаймиз.

2.8-жадвал

“Navoiyazot” акциядорлик жамияти ликвидлик кўрсаткичлари таҳлили (минг сўмда)²⁷.

Кўрсаткичлар	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	Ўзгариши (+;-)	Аниқланиш тартиби ва белгиланган меёр
1	2	3	4	5=4-2	6
Жорий ликвидлик коэффициенти	1.09	1.01	1.26	+0.17	Жорий активлар/Қисқа муддатли мажбуриятлар; белгиланган меёр: 2 ёки ундан кўпроқ.
Тез ликвидлик коэффициенти	0.7	0.57	0.54	-0.16	(Пул маблағлари+Қисқа муддатли+инвеститция+Деб.қарзлар)/Қисқа муддатли мажбуриятлар; белгиланган меёр: 1 дан кам бўлмаслиги лозим.
Мутлоқ ликвидлик коэффициенти	0.08	0.03	0.03	-0.05	(Пул маблағлари+Қисқа муддатли инвестициялар)/ Қисқа муддатили мажбуриятлар; белгиланган меёр: 0,2 дан кам бўлмаслиги лозим.

Жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, давр бошида жорий ликвидлик коэффициенти 1.09 га, 2016-йилда эса 1.26 га тенг, яъни +0.17 пунктга кўтарилиб бироз яхшиланган. Лекин шундай бўлишига қарамасдан белгиланган меёрга тенг бўлмаган. Бу натижани ижобий баҳолаб бўлмайди. Тез ликвидлилик коэффициенти жорий қарзларни қанча қисми (захираларсиз) дебиторлик қарзларни тўлиқ ундирилган ҳолда қоплай

²⁷ “Navoiyazot” АЖ бухгалтерия баланси маълумотлари асосида тайёрланди.

олишини ифодалайди. Тез ликвидлик коэффиценти давр охирига келиб 0.54 гатенг бўлган. Бу кўрсаткич 2014-йилга нисбатан -0.16 га камайган. Тез ликвидлик коэффицентининг бундай пасайиш тенденциясига Қисқа муддатли мажбуриятларнинг доимий ўсиб бориши сабаб бўлган. Мутлоқ ликвидлик коэффиценти тўлов қобилиятининг қатъий меъёри қисқа муддатли мажбуриятларни дарҳол мавжуд пул маблағлари билан қопланишидир. Бу кўрсаткич қанча юқори бўлса, қарзни узиш кафолати шунча юқори бўлади. Мутлоқ ликвидлик коэффиценти 2014-йилда 0.08га тенг бўлиб, кейинчалик бу натижа яна ҳам пастлаб 2015-йилда 0.03 ни кўрсатиб турибди.

2.9-жадвал

“Navoiyazot” акциядорлик жамияти молиявий коэффицентлар таҳлили²⁸

Кўрсаткичлар	Ҳисоблаш тартиби	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	Ўзгариши (+,-)
1	2	3	4	5	6=5-3
1. Молиявий мустақиллик коэффиценти	ЎММ(480 сатр)/БС (780 сатр)	0,333	0,177	0,77	-0,156
2. Тўлов қобилияти коэффиценти	ЖА (390сатр)/Маж. (770сатр)	1,254	0,998	1,002	-0,252
3. Қарз ва ўз маблағлари ўртасидаги нисбат коэффиценти	(Маж.+УММаж.(480+490сатр))/ЎММ (480сатр)	1,991	4,589	4,287	2,296
4. Захира ва харажатларни манбалари билан қопланганлик коэффиценти	(Маж.+УММаж.-УМА (480+490-130сатрлар))/ТМЗ (140сатр)	0,598	0,025	0,197	-0,401
5. Маблағларнинг чакқон ҳаракатчанлик коэффиценти	(Маж.+УММаж.-УМА (480+490-130сатрлар))/ЎММ (480сатр)	0,521	0,049	0,371	-0,15

Маълумки, жорий ликвидлик коэффиценти корхонанинг чиқарган акциялари ва облигацияларини харид этган субъект ва жисмоний шахслар учун муҳим кўрсаткич ҳисобланади. Акциядан олинadиган дивидендлар миқдори, облигациялардан фоизлар жорий ликвидлик коэффиценти даражасига боғлиқдир. Жорий активларни қисқа муддатли мажбуриятларга

²⁸ “Navoiyazot” АЖ бухгалтерия баланси маълумотлари асосида тайёрланди.

нисбатан юқори бўлиши резерв захирасини ҳосил қилади. Резерв захираси корхона зарар кўрганда қоплашга сарфланади. Бу кўрсаткични қанчалик юқори бўлиши кредиторларда қарзни узишга бўлган ишончини таъминлайди. Шунинг учун ҳам акциядорлик жамияти инвесторлар олдида ишончни йўқотмаслик учун ликвидлик кўрсаткичларига алоҳида эътибор қаратиши ва уни ошириш чораларини кўриши лозим.

Юқоридаги жадвал маълумотларига кўра, “Navoiyazot” акциядорлик жамиятининг молиявий ахволига тўғри баҳо бериш учун бухгалтерия балансига асосланган ҳолда молиявий коэффицентлардан фойдаланамиз. Шунга кўра, корхонанинг молиявий мустақиллик коэффиценти 2014-йил бошига нисбатан 2016-йилда -0,156 коэффицентга ёки -15,6 % га камайган. Тўлов қобилияти коэффиценти ҳам 2014-йилга нисбатан 2016-йилда -0.252 коэффицентга камайган. Мазкур коэффицентларнинг бундай тартибда ўзгариши АЖнинг молиявий ҳолатини жорий 2014-йилга нисбатан 2016-йилда (2015-йилда ҳам) бирмунча ёмонлашиб бораётганлигидан далолат беради. Бундан ташқари корхонада мажбуриятларнинг ўз маблағларига нисбатан улушини ўсиб бораётганлигини ҳам салбий баҳоламоқ лозим, яъни бу корхонанинг мажбуриятларини ошиб бораётганлигидан далолатдир. Маблағлар ҳаракатчанлиги эса 2014-йилга нисбатан 2016-йилда -0,15 коэффицентга камайган. Бу эса корхонада айланма маблағларга бўлган талабни янада тўлароқ қондириб бориш имконини пасайтиради. Умуман олганда корхона маълумотлари асосида унинг молиявий коэффицентлари ўрганилганда, ушбу коэффицентларнинг ўзгариши салбий бўлган.

Таъкидлаш жоизки, таҳлил қилиш жараёнларини мувофиқлик бўйича текширув натижалари текшириладиган маълум бир объект бўйича назорат воситалари ишончлигигининг юқорилиги тўғрисида хулоса чиқариш имконини берадиган ҳолатда қўлланилса мақсадга мувофиқ бўлади. Акс ҳолда аудитор субъектнинг молиявий ҳисоботида жиддий хатолар йўқлигига ишонч ҳосил қилиши учун счетлар сальдосини текшириши лозим. Даромад ва харажатлар таҳлили бухгалтерия ҳисоби счетларида акс эттирилган

даромад ва харажатлар миқдорининг тасдиқланганини аниқлаш имконини беради. Чунончи, мижозларнинг кредитлар бўйича олинган фоиз ҳисобидаги даромадлари миқдори кредит бўйича қарздорлик миқдори ва кредитлар бўйича фоиз ставкаси каби омиллар таъсирида юзага келади. Бухгалтерия ҳисоби ҳисобларидаги даромадни ҳисобга олиш бўйича сальдони ва аудиторлик ҳисоб-китобининг натижаси сифатида олинган маблағни таққослаган ҳолда, ҳисоб юритиш маълумотларининг ишончилиги тўғрисида дастлабки хулосаларни чиқариш мумкин.

Аудитор сальдони батафсил текшириш давомида олинган даромадлар миқдорини кредит ва депозит шартномалар, банк тарифлари, биржа савдолари бўйича тегишли ҳужжатларга асосан қайта ҳисоблаб чиқиши лозим.

II боб бўйича хулоса

Мамлакатимизнинг узоқ ва давомли манфаатлари тақозо этган ҳолатларда ва кескин вазиятлардан чиқиш, улар туғдирадиган муаммоларни ҳал этиш зарур бўлганда иқтисодиётда давлат томонидан бошқарув усуллари қўлланди ва бундай ёндашув охир-оқибатда ўзини тўла оқлади. Шу ўринда Ўзбекистонда молиявий-иқтисодий, бюджет, банк-кредит тизими, шунингдек, иқтисодиётнинг реал сектори корхоналари ва тармоқларининг барқарор ҳамда узлуксиз ишлашини таъминлаш учун етарли даражада мустаҳкам захиралар яратилганини ва зарур ресурслар базаси мавжуд эканини таъкидлаш жоиз.

Юртимизнинг иқтисодий ривожланишида корхоналарнинг ўрни бекиёс ҳисобланади. Сўнги йилларда уларни ислоҳ қилиш ва ривожлантиришга қаратилган муҳим вазифалар амалга оширилди. Корхоналарнинг ҳуқуқий асослари яратилди, уларнинг ҳуқуқлари давлат томонидан кафолатланди, уларни иқтисодий жиҳатдан қўллаб-қувватлаш чоралари кўрилди. Натижада юртимизда турли соҳаларда фаолият юритаётган акционерлик

жамиятларининг иқтисодий аҳволи тобора барқарорлашиб, йириклашиб бормоқда.

Сўнги йилларда турли хориж аудит компаниялари тамонидан аудитни ахборот технологиялари асосида ўтказиш оммалишиб бормоқда. Шу нуқтаи назардан биз молиявий ҳисобот аудитида қўлланиладиган амалларни ахборот технологиялари асосида ташкил этиш жараёнига, ҳамда улар бўйича маълумотлар базаси қандай шакллантирилиши лозмлиги бўйича ўрганиб чиқдик.

Хулоса ўрнида айтиш мумкинки, диссертация мавзуси орқали тадқиқ этилган молиявий ҳисоботни ишончлилигини баҳолашда аудит амалларини қўллаш ва уни такомиллаштириш орқали аудиторлик текширувларининг иш сифатини максималлаштириш, аудиторлик фаолияти рейтинги оширишда муҳим омил ҳисобланади.

III БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ИШОНЧЛИЛИГИНИ БАҲОЛАШДА АУДИТ АМАЛЛАРИНИ ҚЎЛЛАШ ТАРТИБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

3.1. Аудит амалларини қўллашнинг услубий жиҳатларини такомиллаштириш

Республикамизда миллий аудиторлик стандартларини тадбиқ этишда халқаро стандартларнинг қўлланиш тартиби, ривожланган мамлакатлардаги аудит тизимининг ташкил этилиши ва унда аудиторлик далилларни олиш усулларининг хусусиятларига муҳим эътибор қаратишни тақозо қилади. Чунки, аудиторлик ташкилотлари корпорациялар, фирмалар ва бошқа хўжалик юритувчи тузилмаларнинг ишлаб чиқариш, молия-хўжалик фаолиятида муомалаларнинг тўғри амалга оширилгани тасдиқлаб, миқдорларнинг уларга бўлган ишончини мустаҳкамлашга хизмат қилилишида аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик далилларни олишдан фойдаланиб, аудиторлик хулосасини тайёрлаши етакчи омил ҳисобланади. Шу орқали аудиторлик ташкилотлари фаолиятини барқарорлаштиришга эришишга ҳисса қўшиш муҳим аҳамият касб этмоқда. Аудиторлик фаолиятини ривожлантириш устун даражада унинг назарий, ҳуқуқий-меъёрий, ахлоқий ва услубий жиҳатларини такомиллаштиришга боғлиқ.

Хўш, шундай экан диссертацияда кўриладиган изланишлар ҳам юқорида келтириб ўтилган жиҳатларга хизмат қилиши лозим. Бевосита аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик амаллари хусусиятларини тадқиқ этсак.

Фикримизча, аудиторлик фаолиятида аудиторлик амалларини қўллашни такомиллаштиришда миллий стандартлар ва халқаро стандартларнинг уйғунлигида олиб бориш зарур. Жумладан, аудиторлик далилларнинг етарлилигига алоҳида эътибор қаратиш талаб этилади. Чунки, аудиторлик далилларнинг етарли бўлиши аудиторлик ташкилотига фикр билдириш учун зарур булган аудиторлик далилларининг миқдорий ўлчамини (чегарасини) ифодалайди. Аудиторлик фаолиятининг №50 сонли миллий стандартида

аудиторлик етарли далилларни олишда эътибор қаратиш керак бўлган хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими характери, шунингдек дахлсиз ва назорат таваккалчилигини баҳолаш, аудиторлик ташкилоти томонидан бажариладиган ишлар ҳажми, мавжуд маълумотнинг манбаси ва ишончлилиги (аниқлиги) каби омилларга тўхталиб ўтилган. Лекин, етарли аудиторлик далилларни олишда яна бир неча омилларга урғу бериш мақсадга мувофиқ бўлади. Булар қуйидагилар:

- олдинги аудитлар пайтида олинган тажриба;
- текширилаётган модданинг муҳимлиги;
- аудиторлик муолажаларининг натижалари, жумладан аниқланиши мумкин бўлган товламачилик ва хато.

Ушбу омиллар аудитнинг халқаро стандартлари асосида қўлланишини таъкидлаб ўтиш жоиз.

Аудиторлик далилларини хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини тестдан ўтказиш амалларини ўтказиш йўллари билан олиш мумкин. Ушбу жиҳатларни такомиллаштириш ҳам аудиторнинг иш сифатига салмоқли ижобий таъсир кўрсатади. Назорат тестларига асосланиб, аудитор ички назорат ташкил этилиши ва ўз вазифасини бажариши назорат таваккалчилигига берилган дастлабки баҳо билан кўзда тутилганга мувофиқлигига баҳо бериш лозим. Шунини таъкидлаб ўтиш мақсадга мувофиқки, назорат тестларини бажаришда аудитор, одатда, тест синовлари ўтказиладиган мажмуида аниқлашни тахмин қилган хатолар коэффициентига ҳамда назорат таваккалчилиги дастлабки баҳо бериш керак. Бундай баҳо аудиторнинг олдин олган билимига ёки мажмуидаги унча катта миқдордаги моддалар текширишга асосланади.

Аудиторлик далилларни олиш усуллариини такомиллаштириш масалаларини илмий ўрганишда муҳим жиҳат энг аввало аудиторлик ташкилотларининг истиқболларидир.

Республикаимизда аудит ишларини ташкил этишда, асосан, ташқи аудит томонидан ўтказиладиган аудиторлик текширувлари кўзда тутилади.

Бизнингча, Ўзбекистонда ҳам бухгалтерлар ва аудиторларни тайёрлаш, касби, иш стажи, касбий малака сертификатига бўлган талабни ошириш зарур. Аудиторлик фирмалари томонидан бажариладиган иш, хизматларни тузилиши бўйича қуйидагича таққослаш мумкин.

АҚШдаги халқаро ва миллий фирмаларнинг асосий фаолияти 55% аудит қилиш, 20% бошқарув характеридаги маслаҳатлар беришдан асосий даромад манбаи ҳосил бўлади. Ўзбекистонда эса хорижий фирмалар аудиторлик фаолиятдан келиб тушадиган жами даромаднинг атиги 7%ини ташкил этиб, унинг асосий қисми “Аудит қилиш”, “Бошқарув характеридаги маслаҳат хизматлари”дан келиб тушади. Шу сабабли, Ўзбекистон Республикасида йирик аудиторлик фирмалари “катта тўртлик” хизматидан фойдаланиш соҳасини янада кенгайтириш керак. Бу маълумотлардан кўриниб турибдики, Ўзбекистонда аудиторлик фирмалари фаолиятини такомиллаштириш ва уларни халқаро аудиторлик талаблари асосида ташкил этиш зарурияти келиб чиқди.

Бизнингча, аудиторлик муносабатларини ўрганишда ривожланган давлатлардаги тажрибалар асос бўлиши мумкин:

- аудит ўтказиш объектларини ажратиб олиш, яъни давлат ташкилотлари ва хусусий корхоналардаги аудиторлик хизматлари;
- аудитнинг вазифаларини ажратиб олиш ва харажатлари, ҳисоботлардаги молиявий натижалар устидан назорат қилиш, зарур ҳолларда мулк сақланишининг назорати ва ҳоказолар;
- ҳудудларда хизмат қилаётган аудиторлик фирмаларининг таъсир доирасини кучайтириш;

Ушбу режанинг аудиторлик амалларини қўллаш усулларини такомиллаштириш масалаларига бағишланганидан келиб чиқиб, юқорида келтириб ўтганларимиз, бу борада асосий пойдевор вазифасини бажаради. Қўшимча тарзда айтадиган бўлсак, далилларни олишда аудиторлик таваккалчилигига баҳо бериш ва таваккалчиликни мақбул бўлган паст даражагача пасайтиришга қаратилган аудиторлик муолажаларини ишлаб

чиқиш учун керакли бўлган касбий мулоҳазалардан келиб чиқиши лозим. Бундан ташқари, аудиторлик далилнинг сифати ва ўз вақтидалигига аҳамият бериши мақсадга мувофиқ. Бизнинг адабиётларимизда аудиторлик далилларнинг сифати ва ўз вақтидалиги жиҳатлари деярли кенг ёритилмаган. Аудитнинг халқаро стандартларига кўра аудитор томонидан олинган муайян далиллар бошқаларга нисбатан кўпроқ ишончли бўлади. Одатда, кузатув ўтказишда, аудитор сўровнома ўтказишда олиниши мумкин аудиторлик далилларга қараганда кўпроқ ишончли далил олади. Айнан шу сифатларга асосан аудиторлик далилларни олиш аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини тайёрлашда амалий ёрдам беради.

Молиявий ҳисоботини ишончилиги баҳолашда аудит амалларидан фойдаланишда ахборот технологиялардан фойдаланиш зарур. Чунки, ҳеч қайси бир соҳанинг ривожини ахборот технологияларисиз тасаввур этиб бўлмайди.

Аудитор молиявий ҳисоботини ишончилиги баҳолашда аудит амалларини қўллаш бўйича кетган харажатлар билан олинган маълумотларнинг фойдалилиги ўртасидаги ўзаро боғлиқликни кўриб чиқиши лозим.

Маълумки, аудитор аудит амалларини қўллаш орқали молиявий ҳисоботнинг барча элементларни кўриб чиқа олмайди, шундай шароитда вақтдан самарали фойдаланиш чораларини излаб топиши даркор.

молиявий ҳисоботини ишончилиги баҳолашда аудит амалларини қўллашда эксперт ишидан фойдаланиш ҳам аудиторлик текширувининг ютуқли томонларидан ҳисобланади.

Халқаро амалиётдан маълумки, аудиторлик далилларни тўпалшда тест усулини қўллаш ижобий самара беради. Чунки тест усули орқали олинадиган маълумотларни оператив таҳлил қилиш имконини беради. Аудитнинг халқаро стандарти бўйича тест усулини - “далилларни тасдиқлаш мақсадида назорат самарасини ўз ичига олувчи рискни баҳолашда ёки моҳиятан текшириш

натижасида маълумотларнинг етарли бўлмаган ҳолатида фойдаланиш тавсия этилади”²⁹.

Миллий аудиторлик ташкилотларимиз томонидан кўп ҳолларда моҳиятан текшириш амаллари амалга оширилади, биз биламизки бу ҳолат кўп меҳнат талаб қилади.

№330 АХСга мувофиқ назорат тестларини ҳажмини аниқлашда қуйидаги саволларни кўриб чиқиши лозим:

биринчидан, субъект тамонидан давр мабойнида назоратни амалга ошириш частоталарни;

иккинчидан, аудитор назорат самарадорлигига таянганда, аудит даврини давомийлиги;

учунчидан, тестлар асосида олинадиган аудиторлик далилларини кўламини;

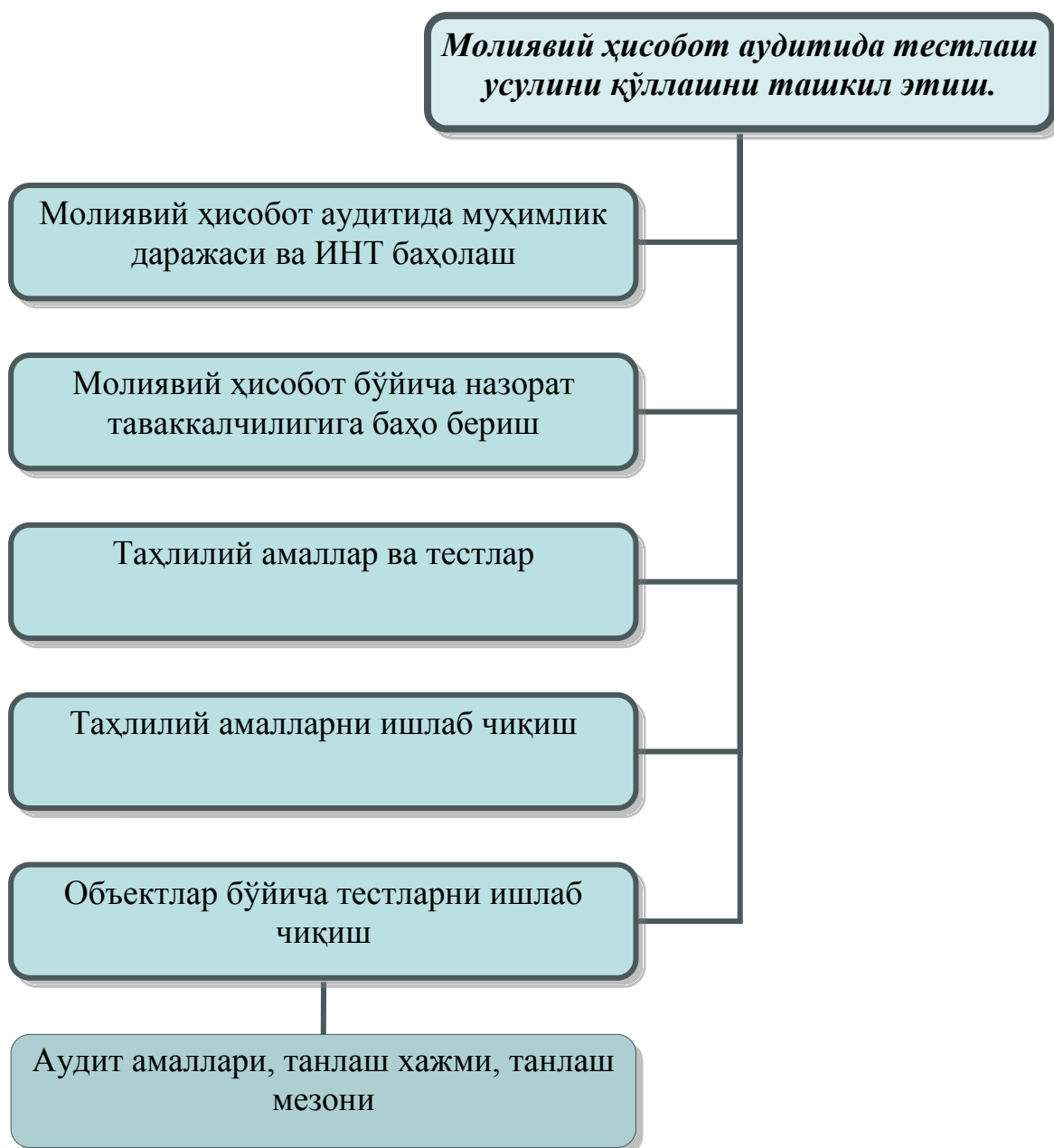
тўртинчидан, назорат самарадорлиги рискини баҳолашда, аудитиорни унга таяниш режаси;

бешинчидан, назоратлардан кутилаётган оғишишларга.

Шуларни инобатга олган ҳолда биз, узоқ муддатли активларни аудити жараёнида тест усулини қўллаш самарали деб ўйлаб, уни ташкил этиш тартибини келтирамиз (3.1-расм)

Демак, юқоридагилардан кўриниб турибдики, аудит амалларини қўллаш усулларини такомиллаштириш аудитнинг халқаро стандартларини миллий стандартларга уйғун тарзда амалга ошириш ҳисобига ҳамда ўз навбатда компаниянинг иш тажрибасидан келиб чиққан ҳолда вужудга келади. Шунингдек, аудиторлик текширувларининг талаб даражасида ташкил этилиши аудиторлик фаолиятининг янада ривожланишида асосий омил бўлиб ҳисобланади.

²⁹ Сборник международных стандартов аудита, выражения уверенности этики. №330 МСА, МФБ. 2006 г. стр.322



3.1-расм. Молиявий ҳисобот аудитида тестлаш усулини қўллашни ташкил этиш³⁰.

Аудитор молиявий ҳисоботнинг муҳим тасдиғи юзасидан жиддий шубҳаланган тақдирда, у бундай шубҳани бартараф этиш учун етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларни олишга ҳаракат қилади. Агар аудитор етарли бўлган тегишли аудиторлик амаллари ёрдамида етарли далилларини ололмаса, аудитор ўз фикрини шарҳлар билан билдириши ёки билдиришдан воз кечиши лозим. Шундан келиб чиқиб, аудитнинг халқаро стандартлари бўйича аудиторлик далилларни олиш учун бир неча муолажалар бажарилиши

³⁰ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

кўзда тутилган. Буларнинг ҳар бирига тўхталиб ўтиш мақсадга мувофиқ бўлар эди.

Текшириш бу ёзувлар, ҳужжатлар ёки моддий активларни ўрганиб чиқишдан(текширишдан) иборат. Ёзувлар ва ҳужжатларни текшириш аудиторлик далилларни манба тавсифи ҳамда уларга ишлов бериш юзасидан ички назорат самрадорлигига қарам бўлган турли ишончлик даражасидаги аудиторлик далиллар билан таъминлайдиган ҳужжатли аудиторлик далилларнинг асосий уч туркумига қуйидагилар киради:

- учинчи шахслар томонидан барпо этилган ва уларда мавжуд бўлган ҳужжатли аудиторлик далиллар;
- учинчи шахслар томонидан барпо этилган, лекин субъектда мавжуд ҳужжатли аудиторлик далиллар;
- субъект томонидан барпо этилган ва ундаги ҳужжатли аудиторлик далиллар.

Моддий активларни текшириш текшириш активлар мавжудлигини, лекин албатта улар қийматига эгалик қилишликни эмас, ишончли аудиторлик далиллар билан таъминлайди. Энди, бевосита аудиторлик далилларни олиш мақсадида бажариладиган яна бир муолажа - кузатишга урғу бериб ўтсак.

Кузатиш бошқа шахслар томонидан бажарилаётган ёки муолажаларни кузатишдан иборат, масалан аудитор субъект ходимлари товар-моддий захираларни ҳисоблаб чиқиш ўтказилаётганлиги ёки аудиторлик из қолдирмайдиган назорат муолажалари бажарилаётганлиги юзасидан кузатиш мумкин. Навбатдаги аудиторлик далилларни олиш учун бажариладиган муолажа сўровнома ўтказиш ва тасдиқлаш ҳам муҳим аҳамиятга эга.

Сўровнома ўтказиш – бу субъект ичида ёки унинг ташқарисида хабардор шахслардан маълумот излаш. Сўровнома ўтказиш учинчи шахсларга йўлланган расмий ёзма сўровнома билан бир қаторда, шунингдек, субъект ичидаги шахслар билан ўтказилган норасмий оғзаки сўровномадан иборат. Сўровномалар бўйича олинган жавоблар аудиторга ундан аввал мавжуд

бўлмаган ёки аудиторлик далилларни тасдиқловчи маълумот тақдим этиши мумкин.

Тасдиқлаш – бу ҳисоб ёзувларидаги маълумотларни тасдиқлаш учун сўронома бўйича жавобларни тақдим этиш. Масалан, аудитор одатда дебиторлик қарзлар бўйича тасдиқларни бевосита дебиторларнинг ўзидан олиш учун сўронома йўллайди.

Ҳисоб-китоб – бу дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб ёзувларининг арифметик аниқлигини текшириш ёки мустақил ҳисоб-китобларни бажаришдир.

Таҳлилий муолажалар – бу муҳим коэффициентлар ва йўналишларни, жумладан бундан келиб чиқадиган бошқа тегишли маълумотга изчил бўлмаган ёки истиқболли белгиланган суммалардан фарқланадиган четга чиқишлар ва ўзаро боғлиқликларни таҳлил қилиш. Таҳлилий муолажаларга Аудитнинг халқаро стандартларида кенг тўхталиб ўтилган бўлиб, алоҳида №520 Таҳлилий муолажалар номли бўлим ажратилган. Унда келтирилишича, таҳлилий муолажалар қуйидаги мақсадларда қўлланилади:

- бошқа аудиторлик муолажаларнинг тавсифи, муддати ва ҳажмини режалаштиришда аудиторга ёрдам бериш учун;
- молиявий ҳисоботнинг аниқ белгиланган тасдиқлари бўйича аниқлаб бўлмаслик таваккалчилиги пасайганда, муфассал тестларга қараганда қўлланиши самарадорлироқ ва оқилона бўлган моҳияти бўйича муолажалар;
- аудитнинг охири, шарҳланадиган босқичда молиявий ҳисобот бўйича умумий шарҳлаш сифатида.

Таҳлилий муолажалар, шунингдек, субъект фаолиятига асосланган масалан, ялпи фойданинг фоиз нисбати, истиқболли намунага мувофиқ бўлиши кутилаётган молиявий маълумотлар элементлари ўртасидаги ҳамда молиявий маълумот ва тегишли равишда молиявий тавсифга эга бўлмаган маълумот, масалан, иш ҳақи бўйича харажатлар ва ходимлар сони ўртасидаги ўзаро боғлиқликни кўриб чиқади.

Аудитор таҳлилий муолажаларни қўллашда фойдаланиладиган маълумотларни тайёрлашда назорат тест синовларидан, агар бу мавжуд бўлса, ўтказиш тўғрисида масалани кўриб чиқиши лозим. Агар бундай назорат самарали бўлса, аудитор маълумот ишончлиги ва бинобарин, таҳлилий муолажалар натижаларига кўпроқ ишонч ҳосил қилади. Молиявий бўлмаган маълумот бўйича назорат кўпчилик ҳолатларда бухгалтерия ҳисобига тааллуқли бўлган назорат билан биргаликда тест синовидан ўтказилиши мумкин. Масалан, субъект томонидан сотилган товарлар бўйича ҳисобварақ фактураларга ишлов бериш юзасидан белгиланган назорат сотилган маҳсулот бирлигини ҳисобга олишни юритиш юзасидан назоратни ҳам қамраб олиш мумкин. Бундай вазиятларда, аудитор сотилган бирликлар ҳисоби юзасидан назорат тестларини сотилган товарга оид счё-т-фактура моддаларини қайта ишлаш юзасидан назорат тестлари билан бирга ўтказиши мумкин. Аудиторлик далилларни тўплаш мақсадида тест ўтказиш учун моддаларни танлаб олиш даркор. Бунинг учун, аудиторлик муолажаларни ишлаб чиқишда аудитор тест синовларини ўтказишда моддаларни ажратиб олишнинг тегишли усуллари аниқлаши лозим. Ушбу усуллар қуйидагилардан иборат:

- ҳамма моддаларни ажратиб олиш (100% текшириш);
- аниқ белгиланган моддаларни ажратиб олиш;
- аудиторлик танлаб олиш.

Қайси ёндашишдан фойдаланиш юзасидан қарор қабул қилиш вазиятларга боғлиқ, бунда муайян вазиятларда юқорида қайд этилган усулларнинг бир ёки бирлигини қўллаш ўринли бўлиши мумкин. Бир ёки бирлик усуллари танлаш юзасидан қарор қабул қилиш тўғрисида қарор аудиторлик таваккалчилиги ва оқилона аудит қабул қилинса ҳам, аудитор тест вазифаларига жавоб берадиган етарли бўлган аудиторлик далилларни тақдим этишда қўлланиладиган усуллар самарали эканлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Шунинг алоҳида эътибордан четда қолдирмаслик жоизки, аудиторлик далилларни олишда таваккалчиликни ҳисобга олиш муҳим

аҳамиятга эга. Чунки, далиллар олиш жараёнида аудитор аудиторлик таваккалчилигига баҳо бериш ва таваккалчиликни мақбул бўлган паст даражагача пасайтиришга қаратилган қаратилган аудиторлик муолажаларини ишлаб чиқиш учун керакли бўлган касбий мулоҳазалардан келиб чиқиш зарурдир.

Аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик далилларни олиш юқорида келтириб ўтган хусусиятларимизга кўра амалга оширилади. Ушбуларга таянган ҳолда аудиторлик далилларни олиш ижобий натижаларнинг самараси сифатида хизмат қилади. Чунки, аудитнинг халқаро стандартлари рақобатли кураш шароитида юзага келган. Халқаро амалиётда буларнинг барчаси тегишли тадқиқотлар ва кенг оммавий муҳокамалар билан бирга олиб борилган. Натижада, ҳозирги даврга келиб аудитнинг мустаҳкам халқаро ҳуқуқий асоси яратилди, уни ташкил этишнинг батафсил шакллари ишлаб чиқилди. Бизнинг республикамызда ҳам халқаро тажрибани ҳисобга олган ҳолда, Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан 23та аудиторлик фаолияти миллий стандартлари (АФМС) ишлаб чиқилди ва Адлия вазирлигида рўйхатдан ўтказилиб, аудиторлик амалиётида қўлланилмоқда ҳамда уларни ишлаб чиқиш давом этмоқда. Шуларни ҳисобга олган ҳолда аудиторлик текширувларида аудиторлик далилларни олишда халқаро аудит стандартлари меъзонларига эътибор қаратиш аудиторнинг иш сифатини таъминлашда етакчи омил бўлиб гавдаланади.

3.2. Аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини тузишда аудит амалларини қўллашни такомиллаштириш

Аудиторлик ҳисоботи эркин шаклда тайёрланади ва аудитор бажарадиган жараёнларни текшириш бўйича рўйхатни ўз ичига олиб, унинг натижаларини баҳолайди. Бизнинг фикримизча, текшириш натижалари бўйича таҳлилий амалларга доир аудиторнинг ҳисоботи қуйидаги бўлимларни ўз ичига олиши лозим:

1. Кириш, унда аудиторлик ташкилоти ва иқтисодий субъект тўғрисидаги умумий ахборотлар ҳамда уларнинг таҳлили.

2. Мундарижа. Бу фойдалувчи манфаати нуқтаи назаридан аудиторлик ҳисоботи таркибидаги таҳлилий амалларни таркибий тузилиши ва унинг асосий саволлари.

3. Бизнес жараёнлар тўғрисида ахборотлар ва уларга доир таҳлилий амалларнинг бажарилиши.

Бу ерда аудит режасига кўра аудиторлик текширувларининг мақсади ва ҳажми кўрсатилади. Аудит ҳажми аниқ аудиторлик текшируви доирасида аниқланади, аудитор фаолиятига ва буюрмачига тақдим қилинадиган молиявий ҳисобот таркибига таъсир қиладиган ҳар қандай чекловлар кўрсатилиши керак. Бундан ташқари, аудиторлик топшириғини бажарилишини амалга оширишда тест ўтказилиши лозим. Аудитнинг мақсади ва ҳажмини белгилаш жараёнида аудиторлик гуруҳи раҳбари томонидан аудит жараёнини шундай режалаштириш керакки, аудит ўтказиш харажатлари нисбатан камроқ, лекин текширилаётган субъект фаолиятини имкони борича кўпроқ қамраб олишни кўзда тутиши ва аудиторлик амалларидан максимал фойдаланиши керак. Аудиторлик ҳисоботининг алоҳида бўлими таҳлилий амалларга тааллуқли бўлиб, мижознинг бизнес жараёнининг тежамлилиги, самарадорлиги ва мақсадга мувофиқлиги тўғрисида аудитор фикрини шакллантиришга ёрдам беради. Аудиторлик ҳисоботини шакллантиришда асосий эътибор етарли далиллар тўпланганлигига қаратилади ва ушбу маълумотлар таҳлилий амаллар ёрдамида таҳлил қилинади. Аудиторлик хулосаси ва ҳисоботини шакллантириш жараёнида асосий эътибор таҳлилий амалларни бажариш жараёнига қаратилиши лозим. Чунки олинган аудиторлик далилларининг асосланганлигини ва уларнинг етарлилигини баҳолашда таҳлилий амаллар муҳим ўрин эгаллайди.

Ушбу масала бўйича алоҳида таҳлилий амалларга доир АФМС №13- «Таҳлилий амаллар» номли стандарт Ўзбекистон Республикаси Молия

вазирлиги томонидан 1999 йил 4 августда №64 билан тасдиқланган ва Адлия вазирлигидан 1999 йил 3 сентябрда №814 билан рўйхатдан ўтган.

Аудиторлик текширувини амалга ошириш жараёнида таҳлилий амаллар муҳим аҳамиятга эгалиги сабабли ушбу масала бўйича аудиторлик фирма ва компаниялари томонидан ушбу стандарт асосида таҳлилий амаллар бўйича алоҳида ишчи стандартлар ишлаб чиқилади ва шу асосда аудиторлик текширувлари бўйича аудиторлик далилларининг тўпланиши ва уларнинг таҳлили амалга оширилади.

Таҳлилий амалларни бажариш жараёни ва унинг босқичларини тўғри белгилаш аудитор учун муҳим ва асосий масала ҳисобланади. Чунки ушбу амаллар аудит текшируви ўтказилаётган мижознинг фаолиятига баҳо беришда асосий рол ўйнайди. Ушбу таҳлилий амалларни гуруҳлаштириш масаласида турлича фикрлар мавжуд. Таҳлилий амалларни кўриш жараёнида уни айрим муаллифлар корхона молиявий фаолиятининг таҳлили билан боғлайди ва ушбу кўрсаткичлар таҳлилий амалларни ташкил этади деб ўйлашади. Лекин ушбу масала молиявий таҳлил билан чегараланиб қолмайди ва унга нисбатан ўзига хос жиҳатлар мавжуд. Ушбу масала бўйича Ш.Файзиев ва О.Машариповлар³¹ томонидан бошқа даромад ва харажатларни таҳлилий амалларини қуйидагича гуруҳларга ажратиш фикри билдирилган (3.1-жадвал).

3.1-жадвалдан кўриниб турибдики, бошқа даромад ва харажатларни таҳлил қилиш жараёнида асосий эътибор тест ёрдамида таъсир қилувчи омилларни аниқлашга қаратилган. Чунки ушбу усул орқали қайси даромад ва харажат турларини батафсил ва тўлиқ кўриш кераклиги аниқланади. Шундан кейингина моҳияти бўйича таҳлилий амаллар бажарилади ва унинг натижаси бўйича аудитор томонидан тегишли қарорлар қабул қилинади. Масалан, вужудга келиши ва тўлиқлиги, баҳолаш, хато ва камчиликларни рўйхати

³¹ Файзиев Ш.Н., Машарипов О.А. Аудитнинг босқичлари ва ҳужжатлари. Услубий қўлланма. -Т.: ТМИ, 2009. -24 бет.

аниқланиб, уларни тўғрилаш тартиби ва мижоз томонидан тўғриланиши назорат қилинади.

3.1-жадвал

Бошқа даромад ва харажатларнинг таҳлилий амаллари³²

БОШҚА ДАРОМАДЛАР ВА ХАРАЖАТЛАР
А. Умумий муолажалар. Тестлар - назорат воситаси.
Ички назорат тизими (ИНТ) ва Бухгалтерия ҳисоби тизими (БХТ) бўйича тестлар
1. Ички назорат тизими бўйича тест ўтказиши (ИНТ)
2. Бухгалтерия ҳисоби тизими бўйича тест ўтказиши (БХТ)
Ҳисоб сиёсати
3. Бухгалтерия ҳисоби мақсади учун тузилган ҳисоб сиёсатининг таҳлили
4. Солиқ ҳисоби мақсади учун тузилган ҳисоб сиёсатининг таҳлили
Бухгалтерия ҳисобининг тузилишини текшириши
5. Ишчи счетлар режаси таҳлил қилиши
6. Бухгалтерия баланси ва бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги кўрсаткичларнинг бир хиллигини текшириши
Аудиторлик танлаб олиш
7. Танлаб олиш миқдори ва тузилиши
8. Монетар танлаб олишнинг тузилиши
9. Стратификацияли танлаб олишнинг тузилиши
Б. МОҲИЯТИ БЎЙИЧА МУОЛАЖАЛАР
Вужудга келиши, тўлиқлиги
1. Ҳисоботда акс эттирилган ҳамма турдаги даромадларнинг ҳақиқий олинганлигини текшириши
2. Ҳисоботда акс эттирилган ҳамма турдаги харажатларнинг ҳақиқатда содир бўлганлигини текшириши
3. Олинган бошқа даромадлар ва ишлаб чиқариши харажатларини ҳисобот даврига мослигини текшириши
4. Бошқа даромад ва харажатларни ҳужжатлаштирилишининг тўғри расмийлаштирилганлигини текшириши
Баҳолаш
5. Бошқа даромадларни ҳисоб ва ҳисоботда тўғри белгиланишини текшириши
Мавжудлиги, тўлиқлиги
6. Бошқа даромадлар ва харажатларни ҳисоботда тўла акс эттирилишини текшириши
Тақдим ва ошкор қилиш
7. Бошқа даромадлар ва харажатларнинг тўғри туркумланишини текшириши
8. Ҳисоботда мавжуд ҳамма ахборотларнинг ошкор қилинишини текшириши
Бўлим бўйича жами
9. Хато ва камчиликларнинг тахминий рўйхати
10. Тизимли (системали) камчиликлар тўғрисида маълумот
11. Танлаб текшириш натижаларининг таҳлили
12. Меъёрий ҳужжатлар бўйича аниқланган камчиликлар рўйхати
13. Аудит бўлими бўйича хулоса
Стандарт муолажалар
1. Молиявий ҳисобот шакллари текшириши
2. Бошланғич қолдиқларни текшириши
3. Меъёрий ҳужжатлар талабларига риоя қилинишини текшириши
4. Хато ва номақбул ҳаракатларни кўриб чиқиши

Акциядорлик жамияти фаолиятининг молиявий натижаларини текширишда аудиторнинг ушбу соҳадаги мутахассис сифатида фикр

³² Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

юритишидан келиб чиққан ҳолда, назорат воситалари рискени баҳолаш учун бизнинг фикримизча, қуйидаги учта ёндашувнинг биттасидан фойдаланиш ўринлидир:

1. Мос келишлиги ва мувофиқлиги бўйича текширув ўтказиш. Мувофиқлик бўйича текширувда молиявий ҳисобот кўрсаткичларини бухгалтерия ҳисоби маълумотларига мос келишлиги текширилади. Бунда ҳисоботнинг ҳар бир моддаси бўйича кўрсаткичлар қуйидаги кетма-кетликда аниқланади: молиявий ҳисобот кўрсаткичлари синтетик счётлар бўйича оборот ведомости, бош дафтар, аналитик счётлар бўйича оборот ведомости, аналитик счёт регистрлари ва бошланғич ҳужжатларгача текширилади. Мувофиқлик бўйича текширув ўтказиш назорат воситаларининг риск даражасини аниқлаш имконини беради. Аудиторлик риск даражаси аудит жараёнида танлов ҳажмини шакллантириш учун асос бўлиб хизмат қилади. Аудиторлик риск даражасини аниқлашнинг мураккаблиги шундан иборатки, уни муайян қиймат баҳоси сифатида ҳисоблаш мумкин эмас. Шу сабабли риск даражаси аудитор томонидан юқори, ўртача ёки паст деб таснифланиши мумкин. Мижоз аудиторлик ташкилоти томонидан биринчи марта текшириладиган бўлса назорат воситаларидан мажбурий фойдаланиши лозим;

2. Олинган даромадни харажатларга мос келишлигини баҳолаш. Аудитор томонидан бунда асосий бўлмаган фаолият натижасидан олинган даромадларни ва бошқа даромад олинган операцияларни текшириш жараёнида бажариладиган назорат воситалари ишончилигини баҳолаш натижаларидан фойдаланиши лозим. Бундай ёндашувни харажатларнинг бошқа моддаларига нисбатан ҳам қўллаш мумкин (меҳнатга ҳақ тўлаш, асосий воситаларни сақлаш ва фойдаланиш билан боғлиқ харажатлар, амортизация ажратмалари, тўланган солиқлар ва ҳоказо). Ушбу ҳолатда назорат рискига боғлиқ ҳолда аудит танлови амалга оширилади.

3. Назорат рискени мос келишлиги ва мувофиқлик бўйича текширув билан муҳимликнинг боғлиқлиги. Қатор ҳолатларда (масалан, банк кредитлари

учун фоиз харажатларини текшириш) мувофиқлик ва муҳимлиги бўйича текширув бир пайтнинг ўзида ўтказилиши мумкин. Бунда мувофиқлигини текширишда мижоз томонидан тегишли тижорат банкдан олинган кредит фоизини бошқа банклардаги фоизлар билан таққослаши, фоизлар бўйича белгиланган имтиёзлар ва бошқалар. Муҳимлигини ушбу даврда мижоз субъектнинг банк кредитига бўлган эҳтиёжини таҳлил қилиш ва унинг заруриятини аниқлаш лозим.

Шуни таъкидлаш жоизки, агар назорат rischi асосли равишда паст деб топилган ҳолатда, яъни мижоз субъектда ташкил этилган назорат тизими ишончли деб ҳисоблайдиган бўлса, аудитор муҳимлиги бўйича текширишни амалга оширмаслиги ва мижознинг ички назорати тизими самарадорлигига тўлиқ ишониши ва унга таяниши мумкин.

Муҳимлиги бўйича текширув ҳисоб юритиш ҳисоб-рақамлари бўйича сальдо ёки маблағлар айланмасининг ҳақиқийлигини тасдиқлаш мақсадида қуйидаги мезонлар бўйича ўтказилади: ҳисоб юритиш даврининг мукамаллиги, аниқлиги ва уни чеклаш, баҳолаш, мавжудлик ва бошқалар.

Даромад ва харажатлар таҳлили бухгалтерия ҳисоби счетларида акс эттирилган даромад ва харажатлар миқдорининг тасдиқланганини аниқлаш имконини беради. Чунончи, мижозларнинг берилган қарзлар бўйича олинган фоиз ҳисобидаги даромадлари миқдори берилган қарзлар бўйича қарздорлик миқдори ва фоиз ставкasi каби омиллар таъсирида юзага келади. Бухгалтерия ҳисоби счетларидаги даромадни ҳисобга олиш бўйича қолдиқни ва аудиторлик ҳисоб-китобининг натижаси сифатида олинган маблағларни таққослаган ҳолда, ҳисоб юритиш маълумотларининг ишончилиги тўғрисида дастлабки хулосаларни чиқариш мумкин.

Аудитор счётларнинг қолдиқларини батафсил текшириши давомида олинган даромадлар миқдорини берилган қарзлар бўйича шартномалар, ушбу қарзлар бўйича фоизларга тегишли ҳужжатларга асосан текшириб, зарур ҳолларда қайта ҳисоблаб чиқиши ҳам мумкин. Шундай қилиб, аудиторлик текшируви жараёнида аниқланган камчилик ва хатоликларни муҳимлик

даражасига қараб тегишли гуруҳларга ажратишимиз ва унчалик аҳамиятли бўлмаган камчилик ва хатоларни аудиторлик ҳисоботида кўрсатмаслигимиз ва уларни ўз вақтида, жойида тўғриланишига эришишимиз мумкин. Шундай қилиб, аудиторлик ҳисоботида муҳимлик даражаси аудиторнинг хулосасига бевосита таъсир қилувчи омиллар жумласига киритилади ва уни тўғри аниқлаш муҳим ҳисобланади.

Аудиторлик текшируви бўйича жамланган аудиторлик ҳисоботи асосида аудиторлик фикри, яъни аудиторлик хулосаси шаклланади. Чунки аудиторлик текшируви натижасида молиявий ҳисобот кўрсаткичларига баҳо берилади ва унинг маълумотларини бухгалтерия ҳисоби кўрсаткичларига мос келишлиги бўйича фикр билдирилади. Аудиторлик хулосасининг шаклланишида аудиторлик танлаш жараёни ва танлаш асосида текширувни ташкил қилинишининг муқобил варианты аудитор фикрининг объективлигига таъсир қилади. Шу сабабли, муҳим масала танлаш тартиби ва унинг алгоритмини белгилаш ҳисобланади.

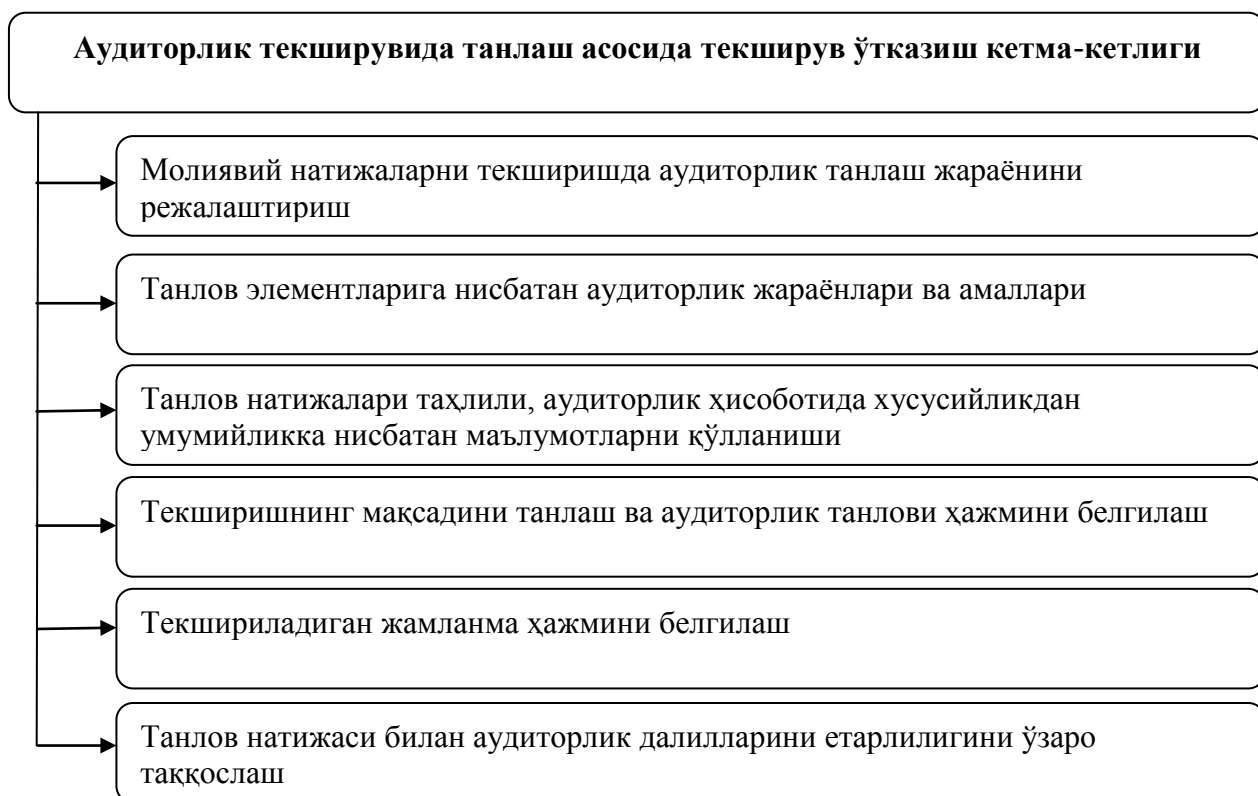
Аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини шакллантиришда аудиторнинг хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг молиявий натижаларини текширишдаги ҳатти-ҳаракатлари кетма-кетлигини қуйидаги расм кўринишида тасвирлаш мумкин (3.2-расм).

Текшириладиган объектлар сонини аниқлашда танлаш асосида текширишни қўллаш имкониятларига тааллуқли шартларнинг бажарилишини таҳлил қилиш зарур.

Умумий жамланма ҳажми, ҳар бир объектни бир хиллаштириш имконияти, ҳисобот даврини қамраб олиш ва ҳоказолар ана шундай шартлар ҳисобланади.

Бундан ташқари, аудиторлар томонидан текширув жараёнини назорат қилиш чоғида ҳам текширилаётган хўжалик юритувчи субъект фаолияти бўйича даромад ва харажатлар аудити натижаларини баҳолаш керак. Масалан, молиявий ҳисоботнинг барча муҳим соҳалари ҳақиқатдан текширилгани ёки текширилмагани, далиллар тўплаш жараёнини акс

этирувчи иш файллари ва натижалари тузилгани ёки тузилмагани, ялпи ва танлаш асосидаги текширув хатолари тўғри баҳолангани ёки баҳоланмагани, ҳар бир объект бўйича хулосалар умумлаштирилгани ёки умумлаштирилмагани, хулосалар ёки иш натижалари мос келиши ёки мос келмаслиги, улар аудиторлик фикрини тасдиқлаши ёки тасдиқламаслигини назорат қилиш лозим. Бизнинг фикримизча, ушбу танлаш услублари кўп омилларга боғлиқ бўлади.



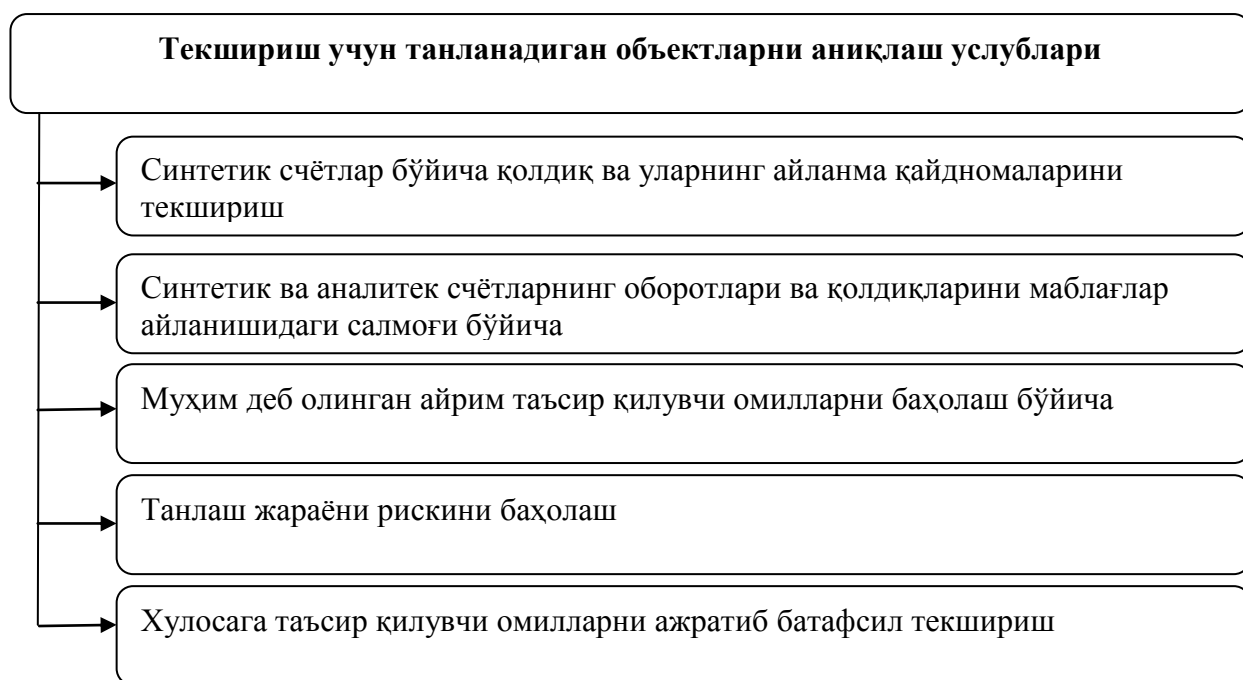
3.2-расм. Аудиторлик текширувида танлаш асосида текширув ўтказиш алгоритми³³.

3.2-расмдан кўриниб турибдики, аудиторлик текширувини амалга ошириш жараёнида маълум кетма-кетлик асосида амалга ошириш ва уни алгоритмини амалга оширилишда аудиторлик текширувларини белгилаш муҳим аҳамиятга эга. Масалан, танлов элементларига нисбатан аудиторлик жараёнлари ва процедуралари; танлов текширувлари натижалари таҳлили, асосий жамланмага нисбатан маълумотларни тарқатиш ва бошқалар.

³³ Ушбу расм муаллиф томонидан ишлаб чиқилди.

Текшириш учун танланадиган объектларни аниқлаш учун қуйидаги услублардан фойдаланиш мумкин:

Текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг якуний молиявий натижалари бўйича хато ва бузилишлар – фойда ёки зарарга таъсир кўрсатишини таҳлил қилиш ҳамда миқдорий баҳолаш текширилаётган хўжалик юритувчи субъект молиявий натижаларини текширишнинг якуний даврида муҳим босқич ҳисобланади. Хатоларнинг умумий ҳажмини даромад (зарар) учун мўлжалланган муҳимлилик даражаси билан таққослаш ва молиявий натижалар салмоғини тузатиш зарурлиги хусусида қарор қабул қилиш лозим. Аудитор текшириш натижаси бўйича маълумотларни умумлаштириб, хатолар ва уларнинг молиявий натижаларга таъсири баҳоланганидан сўнг миждоз раҳбариятига маълум қилиш учун тегишли раҳбариятга хатни тайёрлайди.



3.3-расм. Текшириш учун танланадиган объектларни аниқлаш услублари³⁴

Мижоз раҳбариятига ёзма ҳисобот мазмунининг нусхасини аудиторлик фирма ички стандартлари шаклида мустаҳкамлаш мақсадга мувофиқдир. Аудиторлик фаолияти қонунчилиги ва миллий стандартлари талабларига

³⁴ Ушбу расм муаллиф томонидан ишлаб чиқилди.

мувофиқ очиб берилиши шарт бўлган масалалар бундан мустасно. Одатда, аудиторлик хулосаси шакли ва мазмунига қўйиладиган ягона талаб аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларида кўзда тутилади. Шу тариқа ўтказилган текширув натижалари бўйича қуйидаги хулосаларга келиш мумкин. Текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий натижалари миқдорнинг самарали фаолият юритишини ифода этади ва мажбурий аудиторлик текшируви объектига айланади. Текширилаётган хўжалик юритувчи субъект фаолияти, бухгалтерия ҳисобининг юритилиши ва молиявий ҳисоботнинг ўзига хос хусусиятлари даромад ва харажатларини миқдор фаолиятининг молиявий кўрсаткичлари сифатида кўриб чиқишни тақозо этади. Шу боис, аудиторлик текширувини режалаштириш ва ташкил этиш, текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий натижалари аудитини ўтказишда аудиторлик жараёнларини танлаш ва қўллаш муҳим аҳамият касб этади.

III боб бўйича хулоса

Диссертациянинг III бобида аудиторлик текширувининг якуний босқичида аудит амалларини қўллаш тартибини такомиллаштириш масалалари ёритилган.

Аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик далилларни олиш юқорида келтириб ўтган хусусиятларимизга кўра амалга оширилади. Ушбуларга таянган ҳолда аудиторлик далилларни олиш ижобий натижаларнинг самараси сифатида хизмат қилади. Чунки, аудитнинг халқаро стандартлари рақобатли кураш шароитида юзага келган. Халқаро амалиётда буларнинг барчаси тегишли тадқиқотлар ва кенг оммавий муҳокамалар билан бирга олиб борилган.

Фикримизча, аудиторлик фаолиятида аудиторлик амалларини қўллашни такомиллаштиришда миллий стандартлар ва халқаро стандартларнинг уйғунлигида олиб бориш зарур. Жумладан, аудиторлик далилларнинг етарлилигига алоҳида эътибор қаратиш талаб этилади. Чунки,

аудиторлик далилларнинг етарли бўлиши аудиторлик ташкилотига фикр билдириш учун зарур булган аудиторлик далилларининг миқдорий ўлчамини (чекларини) ифодалайди. Аудиторлик фаолиятининг №50 сонли миллий стандартида аудиторлик етарли далилларни олишда эътибор қаратиш керак бўлган хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизими характери, шунингдек дахлсиз ва назорат таваккалчилигини баҳолаш, аудиторлик ташкилоти томонидан бажариладиган ишлар ҳажми, мавжуд маълумотнинг манбаси ва ишончлилиги (аниқлиги) каби омилларга тўхталиб ўтилган. Лекин, етарли аудиторлик далилларни олишда яна бир неча омилларга урғу бериш мақсадга мувофиқ бўлади. Булар қуйидагилар:

- олдинги аудитлар пайтида олинган тажриба;
- текширилаётган модданинг муҳимлиги;
- аудиторлик амалларининг натижалари, жумладан аниқланиши мумкин бўлган товламачилик ва хато.

Ушбу омиллар аудитнинг халқаро стандартлари асосида қўлланишини таъкидлаб ўтиш жоиз.

Аудиторлик далилларини хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини тестдан ўтказиш амалларини ўтказиш йўллари билан олиш мумкин. Ушбу жиҳатларни такомиллаштириш ҳам аудиторнинг иш сифатига салмоқли ижобий таъсир кўрсатади. Назорат тестларига асосланиб, аудитор ички назорат ташкил этилиши ва ўз вазифасини бажариши назорат таваккалчилигига берилган дастлабки баҳо билан кўзда тутилганга мувофиқлигига баҳо бериш лозим. Шунини таъкидлаб ўтиш мақсадга мувофиқки, назорат тестларини бажаришда аудитор, одатда, тест синовлари ўтказиладиган мажмуида аниқлашни тахмин қилган хатолар коэффициентига ҳамда назорат таваккалчилиги дастлабки баҳо бериш керак. Бундай баҳо аудиторнинг олдин олган билимига ёки мажмуидаги унча катта миқдордаги моддалар текширишга асосланади.

ХУЛОСА ВА ТАКЛИФЛАР

Иқтисодийни модернизациялаш натижасида бизнесни муваффақиятли ривожлантиришга ёрдам берадиган, хўжалик юритувчи субъектлар молиявий ҳисоботларининг ишончлиги тўғрисида хулоса берадиган, ҳисоботларни яхшилаш мақсадида уларга маслаҳат, йўл-йўриқ ва бошқа турлардаги амалий ёрдам кўрсатадиган профессионал хизматнинг янги шакли – аудиторлик фаолиятига эҳтиёж кучаймоқда. Аудиторлик фаолиятини ривожлантириш эса кўп жиҳатдан назарий, ҳукукий-меёрий, амалий ташкил этиш жиҳатларини илмий асосланган ҳолда такомиллаштиришга боғлиқ. Бу борада сўнги йилларда аудиторлик фаолиятини шакллантириш ва ривожлантириш бўйича қатор ижобий ишлар амалга оширилди.

Биз юқоридаги магистрлик диссертациямизда иқтисодийни модернизациялаш шароитида молиявий ҳисобот аудитини йўлга қўйиш, ташкил этиш ва такомиллаштириш масалаларини кўриб чиқдик.

Мамлакатимизнинг узоқ ва давомли манфаатлари тақозо этган ҳолатларда ва кескин вазиятлардан чиқиш, улар туғдирадиган муаммоларни ҳал этиш зарур бўлганда иқтисодийда давлат томонидан бошқарув усуллари қўлланди ва бундай ёндашув охир-оқибатда ўзини тўла оқлади. Шу ўринда Ўзбекистонда молиявий-иқтисодий, бюджет, банк-кредит тизими, шунингдек, иқтисодийнинг реал сектори корхоналари ва тармоқларининг барқарор ҳамда узлуксиз ишлашини таъминлаш учун етарли даражада мустаҳкам захиралар яратилганини ва зарур ресурслар базаси мавжуд эканини таъкидлаш жоиз.

Юртимизнинг иқтисодий ривожланишида корхоналарнинг ўрни бекиёс ҳисобланади. Сўнги йилларда уларни ислоҳ қилиш ва ривожлантиришга қаратилган муҳим вазифалар амалга оширилди. Корхоналарнинг ҳукукий асослари яратилди, уларнинг ҳуқуқлари давлат томонидан қафолатланди, уларни иқтисодий жиҳатдан қўллаб-қувватлаш чоралари кўрилди. Натижада юртимизда турли соҳаларда фаолият юритаётган акционерлик

жамиятларининг иқтисодий аҳволи тобора барқарорлашиб, йириклашиб бормоқда.

Корхона молиявий ҳисоботини ишончилиги баҳолашда аудит амалларини қўллаш мавзуидаги изланишлар давомида мазкур мавзу атрофлича тадқиқ этилди ва қонунчилик асослари ўрганилди.

Илмий изланиш натижасида тегишли хулосаларга келинди ва ушбу мавзунини такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқилди. Молиявий ҳисоботини ишончилиги баҳолашда аудит амалларини такомиллаштириш бўйича қуйидаги таклифларга келди:

1. Халқаро амалиётда ички назоратни ишончилигини баҳолашда турлича ёндашишлар мавжуд бўлиб, аудиторлиар тамонидан кенг қўлланилади. Биз халқаро стандартлардан фойдаланган ҳолда молиявий ҳисоботни ишончилигини баҳолаш бўйича ички назоратни ишончилигини баҳолашда бирламчи баҳолаш, бу аудитни режалаштириш давомида ўрганилса, уларни тасдиқлаш билан боғлиқ жараёнлар аудиторлик далилларини тўплаш жараёнида ўрганилиб тасдиқланиб, охир оқибат аудиторлик ҳисоботда акс топади.

2. Яна бир мунозарали вазиятлардан бири молиявий ҳисобот аудити бўйича ички назоратни баҳолашда аудитнинг халқаро стандартида ҳам мамлакатимиз миллий стандарларида ҳам аудитор ўзининг профессионализм мулохазаларидан келиб чиққан ҳолда баҳолайди деб таъкидланган. Бизнингча бу жараёни баҳолашда агар тест саволномаси орқали ўтказилса, ижобий саволлар миқдорини жами саволнома миқдorigа нисбати орқали ифодаланса мақсадга мувофиқ бўлар эди. Бунда агар:

- ижобий жавоблар миқдори жами жавобларнинг 40-60% оралиғини ташкил этса, унда ички назорат тизими даражаси ўрта деб баҳоланади;
- ижобий жавоблар миқдори 40% дан кам чиқса, унда ички назорат тизими паст деб баҳоланади;

- ижобий жавоблар миқдори 60% дан юқори чиқса, унда ички назорат тизими юқори деб баҳоланади.

3. Халқаро амалиётдан маълумки, аудиторлик далилларни тўпалшда тест усулини қўллаш ижобий самара беради. Чунки тест усули орқали олинадиган маълумотларни, оператив таҳлил қилиш имконини туғилади.

4. Сўнгги йилларда турли хориж аудит компаниялари тамонидан аудитни ахборот технологиялари асосида ўтказиш оммалишиб бормақда. Шу нуқтаи назардан биз молиявий ҳисобот аудитида қўлланиладиган амалларни ахборот технологиялари асосида ташкил этиш жараёнига, ҳамда улар бўйича маълумотлар базаси қандай шакллантирилиши лозимлиги бўйича ўрганиб чиқдик.

5. Аудитор текшириш натижаси бўйича маълумотларни умумлаштириб, хатолар ва уларнинг молиявий натижаларга таъсири баҳоланганидан сўнг мижоз раҳбариятига маълум қилиш учун тегишли раҳбариятга хатни тайёрлайди.

Мижоз раҳбариятига ёзма ҳисобот мазмунининг нусхасини аудиторлик фирма ички стандартлари шаклида мустаҳкамлаш мақсадга мувофиқдир. Аудиторлик фаолияти қонунчилиги ва миллий стандартлари талабларига мувофиқ очиб берилиши шарт бўлган масалалар бундан мустасно. Одатда, аудиторлик хулосаси шакли ва мазмунига қўйиладиган ягона талаб аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларида кўзда тутилади. Шу тариқа ўтказилган текширув натижалари бўйича қуйидаги хулосаларга келиш мумкин. Текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий натижалари мижознинг самарали фаолият юритишини ифода этади ва мажбурий аудиторлик текшируви объектига айланади. Текширилаётган хўжалик юритувчи субъект фаолияти, бухгалтерия ҳисобининг юритилиши ва молиявий ҳисоботнинг ўзига хос хусусиятлари даромад ва харажатларини мижоз фаолиятининг молиявий кўрсаткичлари сифатида кўриб чиқишни тақозо этади. Шу боис, аудиторлик текширувини режалаштириш ва ташкил этиш, текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий натижалари

аудитини ўтказишда аудиторлик жараёнларини танлаш ва қўллаш муҳим аҳамият касб этади.

6. Аудиторлик текширувларида таҳлилий амалларни кенг қўллаш мақсадга мувофиқдир. Аудиторлик текширувида таҳлилий амаллар ролининг ошиб боришига қуйидагиларни сабаб қилиб кўрсатишимиз мумкин:

1. Хизмат ҳақи ва иш сифатини сақлаган ҳолда текширишга кетадиган сарф-харажатларни камайтиришга бўлган пасайиш тенденциясининг мавжудлиги;

2. Молиявий ҳисоботда хатоларни аниқлаш зарурлиги. Назарий жиҳатдан кўриб чиқилса, таҳлилий амаллар хатоларни аниқлашнинг самарали амали ҳисобланади. Амалиётда кўпгина хатолар айнан таҳлилий амалларни қўллаш орқали аниқланади;

3. Мижоз бизнеси, унинг фаолият хусусиятларини яхши тушуниш имкониятларини тақдим қилиш, молиявий характердаги мураккаб жиҳатларни аниқлаш.

Юқоридаги фикрлардан кўриниб турибдики, таҳлилий амаллар аудиторлик текширувининг сифатини оширишга, текширишга сарфланадиган вақт ва харажатни оптимал тақсимлашга кенг имкон яратади.

Хулоса ўрнида айтиш мумкинки, диссертация мавзуси орқали тадқиқ этилган молиявий ҳисоботни ишончлилигини баҳолашда аудит амалларини қўллаш ва уни такомиллаштириш орқали аудиторлик текширувларининг иш сифатини максималлаштириш, аудиторлик фаолияти рейтинги оширишда муҳим омил ҳисобланади.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ

I. Норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар ва методологик аҳамиятга молик нашрлар

1.1. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси. - Т.: Ўзбекистон, 2017. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2007 й., 15-сон, 152-модда; 2008 й., 52-сон, 510-модда; 2011 й., 16-сон, 159-модда; 2014 й., 16-сон, 176-модда; 2017 й., 14-сон, 213-модда.

1.2. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. – Т.: Адолат, 2008.

1.3. Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2016 й., 404-сон.

1.4. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Ахборотномаси, 2000 й., 5-6-сон, 149-модда; 2003 й., 1-сон, 8-модда; Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2006 й., 14-сон, 110-модда; 41-сон, 405-модда; 2007 й., 37-38-сон, 378-модда; 2009 й., 37-сон, 403-модда; 2013 й., 18-сон, 233-модда; 2014 й., 20-сон, 222-модда; 2015 й., 33-сон, 439-модда

1.5. Ўзбекистон Республикасининг “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига ўзгартиш ва қўшимчалар киритиш ҳақида”ги Қонуни, Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2014 й., 19-сон, 210-модда; 2015 й., 33-сон, 439-модда, 52-сон, 645-модда; 2016 й., 17-сон, 173-модда.

1.6. Ўзбекистон Республикаси Президентининг “2011-2015 йилларда республика молия-банк тизимини янада ислоҳ қилиш ва барқарорлигини ошириш ҳамда юқори халқаро рейтинг кўрсаткичларига эришишнинг устувор йўналишлари тўғрисида”ги Қарори. 26.11.2010., ПҚ-1438-сон. www.lex.uz

1.7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-4720 Фармони. www.lex.uz

1.8. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги ПФ-4947-сон Фармони. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 6-сон, 70-моддаж

1.9. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларнинг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги 365-сонли қарори.-Т.: «Халқ сўзи», 2000 й, 26 сентябрь. www.lex.uz

1.10. Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги “Молиявий ҳисобот шакллари ва уларнинг тўлдирилиши бўйича қоидаларни тасдиқлаш тўғрисида” ги 140-сонли буйруғи. www.lex.uz

1.11. Каримов И.А. Бош мақсадимиз – кенг қўламли ислохотлар ва модернизация йўлини қатъият билан давом эттириш. –Т.: Ўзбекистон, 2013.

1.12. Каримов И.А. 2014 йил юқори ўсиш суръатлари билан ривожланиш, барча мавжуд имкониятларни сафарбар этиш, ўзини оқлаган ислохотлар стратегиясини изчил давом эттириш йили бўлади. –Т. Ўзбекистон. 2014. 64 бет.

1.13. Каримов И.А. 2015 йилда иқтисодиётимизда туб таркибий ўзгаришларни амалга ошириш, модернизация ва диверсификация жараёнларини изчил давом эттириш ҳисобидан хусусий мулк ва хусусий тадбиркорликка кенг йўл очиб бериш - устувор вазифамиздир. Мамлакатимизни 2014 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2015 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маъруза. -Т.: “O`zbekiston”. 2015. -72б.

1.14. Каримов И.А. Бош мақсадимиз – иқтисодий-иқтисодимизда олиб борилаётган ислохотларни ва таркибий ўзгаришларни кескин чуқурлаштириш, хусусий мулкчилик, кичик бизнес ва тадбиркорликка кенг йўл очиб беришдир. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислам Каримовнинг мамлакатимизни 2015 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2016 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамаси мажлисидаги маърузаси. –Тошкент: “Ўзбекистон”, 2016. -88 б.

1.15. Мирзиёев Ш.М. Эркин ва фаровон, демократик Ўзбекистон давлатини биргаликда барпо этамиз. Ўзбекистон Республикаси Президенти лавозимига киришиш тантанали маросимига бағишланган Олий Мажлис палаталарининг қўшма мажлисидаги нутқ. - Тошкент: «Ўзбекистон» НМИУ, 2016. -56 б.

1.16. Мирзиёев Ш.М. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб-интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қонидаси бўлиши керак. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг мамлакатимизни 2016 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг асосий якунлари ва 2017 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг кенгайтирилган мажлисидаги маъруза, 2017 йил 14 январь. - Тошкент: «Ўзбекистон», 2017. - 104 б.

1.17. Азизов Ш., Юлдашева С. Международный аудит. Учебное пособие. – Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2013. – 276 с.

1.18. Акрамов Э.А. Корхонани молиявий ҳолатини таҳлили. Т.: “Молия”. 2003.й.

1.19. Акрамов Э.А. Харажатларнинг молиявий ҳолати таҳлили. -Т.: Молия. 2003. -224 б.

1.20. Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари. 2012. 1 қисм. 2-жилд. -Т.:ЎБАМА, 2014.-1039 б.

- 1.21. Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари. 2012. 1 қисм, 3-жилд. -Т.: ЎБАМА, 2014.-1502 б.
- 1.22. Булыга Р.П. Аудит: учебник для бакалавров. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 431 с.
- 1.23. Воронина Л. И. Аудит. Теория и практика. Учебник для бакалавров – М.: Омега-Л, 2011. 680 с.
- 1.24. Джамбакиева Г. Финансовый учет. Учебное пособие. Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2012 г. – 348 ст.
- 1.25. Ибрагимов А., Очилов И., Қўзиёв И. Молиявий ва бошқарув ҳисоби –Т.: Иқтисод-молия. 2008 й. 440 б.
- 1.26. Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Авлоқулов А.З. Бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2004, 592 б.
- 1.27. Karimov A.A., Islomov F.R., Avloqulov A.Z. Xalqaro audit. Darslik. –Т. “IQTISOD-MOLIYA”, 2015. -380 б.
- 1.28. Кеворкова Ж.А. Международные стандарты аудита. Под редакцией, -М.: Юрайт. 2016. -458 с.
- 1.29. Кисилевич Т.И., Хачемизова Е.Н. Налоговый аудит в строительстве. Изд. «Финансы и статистика», 31.01.2014 г. 34-ст.
- 1.30. Кузиев И.Н., Авлоқулов А.З., Шеримбетов И.Х. Внутренний аудит. Учебное пособие-Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2016. 120 стр
- 1.31. Pardayev A.X., Pardayeva Z.A. Boshqaruv hisobi. –Toshkent, G`.G`ulom nomidagi nashriyot-matbaa ijodiy uyi, 2014. 318 bet.
- 1.32. Парушина Н.В., Суворова С.П., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита. Учебник. -М.: Инфра-М, 2014. -304 с.
- 1.33. Пардаев М.Қ. Исроилов Б.И .Иқтисодий таҳлил: 1-қисм. Ўқув қўлланма . -Т: "Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси" нашриёт уйи, 2001. -176 б.
- 1.34. Сафонова М.Ф., Жминько С.И. Практический аудит. –М.: Феникс, 2012. 512 с.
- 1.35. Сотиволдиев А.С. и др. Финансовый и управленческий учет: Учебник . – Т.: Iqtisod-Moliya, 2012. 432с.

- 1.36. Суглобов А. Е., Жарылгасова Б. Т., Савин В.Ю., Бухгалтерский учет и аудит – М.: Титан эффект, 2012. 520 с.
- 1.37. Суйц В.П, Ситникова В.А. Аудит: учебное пособие. - 2-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2010. – 168 с.
- 1.38. Ситнов А.А. Операционный аудит: теория и организация. Учебное пособие. –М.: Высшее образование, 2011. 240 с.
- 1.39. Тулаходжаева М.М. Система финансового контроля в Республике Узбекистан. -Т: "Мир экономики и права", 1998. -176 с.
- 1.40. Уразов К.Б. Бухгалтерия молиявий ҳисоби. Ўқув қўлланма. – Самарқанд. СамИСИ, 2013.-228-бет.
- 1.41. Файзиев Ш., Каримов А. Аудит. Учебное пособие. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2013. – 328 с.
- 1.42. Файзиев Ш.Н., Машарипов О.А. Аудитнинг босқичлари ва ҳужжатлари. Услубий қўлланма. -Т.: ТМИ, 2009. -24 бет.
- 1.43. Федоренко Н.В. Аудит: Расширяем границы науки. Теория и методология. -М.: Инфра-М, 2016. -100 с.
- 1.44. Xasanov B.A., Xashimov B.A. Boshqaruv hisobi. Darslik. –Т.: Cho`lpon nomidagi NMIU, 2013. -312 bet.
- 1.45. Xolbekov R.O. Buxgalteriya hisobi nazariyasi. Darslik. - Т.: Cho'lpon nomidagi nashriyot-matbaa ijodiy uyi, 2011. - 200 b.
- 1.46. Черных М.Н., Юдина Г.А. Основы аудита: учебное пособие. – 4-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2011. – 352 с.
- 1.47. Шоалимов А.Х. ва бошқалар. Иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. –Т: Лессон-пресс, 2016. -196 б.
- 1.48. Юткина.Т.Ф. Налоги налогообложение. М.: ИНФРА-М. 2011. - 432 с.
- 1.49. Qo‘ziyev I., Avloqulov A., Sherimbetov I. Ichki audit. O‘quv qo‘llanma-Т.: «Iqtisod-moliya», 2015. – 220 b.
- 1.50. G‘ulomova F.G’. Buxgalteriya hisobini mustaqil o‘rganish uchun qo‘llanma. Toshkent: NORMA, 2013 yil. 496 b.

II. Монография, илмий мақола, патент, илмий тўпламлар

2.1. Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт: Монография. –Т.: Молия. 2007. -276 б.

2.2. Ибрагимов А.К. Аудитнинг халқаро стандартлари асосида тижорат банклари молиявий барқарорлиги ва ликвидлигини баҳолашни такомиллаштириш. Монография. –Т.: Молия. 2015. -232 б.

2.3. Калбаева М.Ж. Молиявий ҳисоботнинг ишончлилигини баҳолашда аудит амалларини қўллаш масалалари. //“Тижорат банкларининг ресурс базасини мустаҳкамлаш, инвестицион фаоллиги ва молиявий барқарорлигини оширишнинг долзарб масалалари” мавзусидаги Республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами. Тошкент, 2016 йил 13 апрель. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2016. 392-393-бетлар.

2.4. Калбаева М.Ж. Молиявий ҳисобот аудитини ўтказишда муҳимлик тамойилини қўллаш масалалари. //“Мамлакатимиз иқтисодиётида таркибий ўзгаришлар жараёнларини амалга ошириш шароитида статистика тизими фаолиятининг ривожланиш истикболлари” мавзусидаги Республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами. Тошкент, 2016 йил 10 декабрь. –Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2016. 370-372-бетлар

2.5. Қўзиев И.Н. Аудиторлик ҳисоботларини тузиш ва уларни умумлаштириш: назарий ва методологик масалалар. Монография.-Т.: “IQTISOD-MOLIYA”, нашриёти, 2015.-198 б.

III. Фойдаланилган бошқа адабиётлар

3.1. Ўзбекистон Республикаси Давлат Статистика Қўмитасининг 2010-2015 йиллар бўйича статистик маълумотлари.

3.2.Интернет сайтлари

- <http://www.audit.uz> (Аудиторлар Палатаси сайти)

- <http://www.mf.uz>. (Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги сайти)

- <http://www.uza.uz>. (Ўзбекистон ахборот агентлиги сайти)

Иловалар

1-илова

Аудит ва сифат назорати халқаро стандартларининг таркиби ва кучга кириш даврининг таҳлили

№ т/р	АХС бўйича хужжатларн и рақами	АХС стандартлари (халқаро аудит стандартлари)	Кучга кириш санаси(ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун моливий ҳисоботлар аудитига нибатан)
I. Сифат назоратининг халқаро стандартлари (1-99)			
1.		Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш каби турдош хизматларнинг халқаро стандартларига муқаддима	2011 йил, 15 декабридан
2.		Атамалар глоссарийси	2012 йил, июн
3.	СНХС№1	Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва бошқа турдош хизматлар кўрсатиш бўйича келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати	2009 йил, 15 декабр
Ретроспектив (тарихий) молиявий ахборотлар аудити(100-999)			
II. Умумий принциплар ва мажбуриятлар(200-299)			
4.	200	Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни халқаро аудит стандартлари (ХАС)га мувофиқ ўтказиш	2009 йил, 15 декабр
5.	210	Аудит топшириқларининг шартларини келишиш	2009 йил, 15 декабр
6.	220	Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш	2009 йил, 15 декабр
7.	230	Аудитни ҳужжатлаштириш	2009 йил, 15 декабр
8.	240	Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари	2009 йил, 15 декабр
9.	250	Молиявий ҳисоботлар аудитида конунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг ҳисобга олиниши	2009 йил, 15 декабр
10.	260	Раҳбарият ва мулк эгалари вакиллари билан аудит жиҳатлари бўйича ахборот алмашинуви	2009 йил, 15 декабр
11.	265	Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан раҳбарият ва мулк эгалари вакиллари билан ахборот алмашинуви	2009 йил, 15 декабр
III. Рискларни баҳолаш ва баҳоланган рискларга жавоб ҳаракатлар(300-399)			
12.	300	Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш	Янги таҳрири 2013 йил, 15 декабр
13.	315	Мухим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш	Янги таҳрири 2013 йил, 15 декабр
14.	320	Аудитни режалаштириш ва ўтказишда муҳимлик	2009 йил, 15 декабр
15.	330	Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг ҳаракатлари	2009 йил, 15 декабр
IV. Хизматлардан фойдаланадиган субъектлар аудитини ўтказиш жиҳатлари(400-499)			
16.	402	Хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказишнинг хусусиятлари	Янги таҳрири 2013 йил 15 декабр
17.	450	Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш ва таҳлили	2009 йил 15 декабр

V.Аудиторлик далиллар(500-599)			
18.	500	Аудиторлик далиллари	Янги таҳрири 2013 йил 15 декабр
19.	501	Аудиторлик далиллари-муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш	2009 йил 15 декабр
20.	505	Ташқи далиллар	2009 йил 15 декабр
21.	510	Дастлабки аудит топшириқлари-бошланғич қолдиқлар	2009 йил 15 декабр
22.	520	Таҳлилий амаллар	2009 йил 15 декабр
23.	530	Аудитда танлаш	2009 йил 15 декабр
24.	540	Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар	2009 йил 15 декабр
25.	550	Боғлиқ томонлар	2009 йил 15 декабр
26.	560	Ҳисобот давридан кейинги ҳодисалар	2009 йил 15 декабр
27.	570	Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз	2009 йил 15 декабр
28.	580	Раҳбарият томонидан тақдим қилинадиган ахборот	2009 йил 15 декабр
VI. Бошқа шахслар ишидан фойдаланиш(600-699)			
29.	600	Компания гуруҳлари молиявий ҳисоботларининг аудити (шу жумладан бошқа аудиторлар ишидан фойдаланиш)	2009 йил 15 декабр
30.	610	Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш	Янги таҳрири 2013 йил 15 декабр
31.	620	Аудитга жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш	2009 йил 15 декабр
VII. Аудиторнинг хулосалари ва ҳисоботлари (700-799)			
32.	700	Молиявий ҳисобот бўйича хулоса тайёрлаш ва фикр ҳосил қилиш	2009 йил 15 декабр
33.	705	Мустақил аудитор хулосасида фикрларнинг модификациялари	2009 йил 15 декабр
34.	706	Мустақил аудитор хулосасида бошқа масалалар ва эътибор бериладиган қисмлари	2009 йил 15 декабр
35.	710	Таққосланадиган ахборот-қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар	2009 йил 15 декабр
36.	720	Молиявий ҳисоботлар аудитида ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги	2009 йил 15 декабр
VIII.Махсус соҳалар(800-899)			
37.	800	Махсус мақсадга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудитининг хусусиятлари	2009 йил 15 декабр
38.	805	Махсус молиявий ҳисоботлар ва молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудитининг хусусиятлари	2009 йил 15 декабр
39.	810	Қиска (қискартирилган, қисқача) молиявий ҳисоботлар бўйича хулоса тайёрлаш бўйича топшириқлар	2009 йил 15 декабр
IX.Халқаро аудит амалиёти низомлари(1000-1999)			
40.	ХААН 1000	Банклараро маълумотларни тасдиқлаш жараёнлари	2009 йил 15 декабр
41.	ХААН 1004	Банк ташқи аудиторлари ва банк назорати органлари ўртасидаги ўзаро муносабатлар	2011 йил 1 май
42.	ХААН 1005	Кичик корхоналар аудитининг хусусиятлари	2011 йил 1 май

43.	ХААН 1006	Банк молиявий ҳисоботлар аудити	2011 йил 1 май
44.	ХААН 1010	Молиявий ҳисоботлар аудитида экологик масалалар ҳисоби	2011 йил 1 май
45.	ХААН 1012	Ҳосилавий молиявий инструментлар аудити	2011 йил 1 май
46.	ХААН 1013	Молиявий ҳисоботлар аудитига электрон савдонинг таъсири	2011 йил 1 май
47.	ХААН 1014	Молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартлари асосида текширишда аудиторлик хулосаларини тайёрлаш	2011 йил 1 май
II қисм. Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами			
48.	Асос	Ишонч билдириш бўйича келишувларнинг халқаро асоси	2005 йил 1 январ
Кўриб чиқиш бўйича келишувларнинг халқаро стандартлари (2000-2699)			
49.	КЧКХС 2400	Молиявий ҳисоботларни умумий кўриб чиқиш бўйича топшириқлар	2006 йил 15 декабр
50.	КЧКХС 2410	Мустақил аудиторлик ташкилоти томонидан бажарилган оралик молиявий ахборотларни умумий текшириш (Собик ХАС №910)	2006 йил 15 декабр
Ишончлиликни кафолатлайдиган топшириқлар бўйича халқаро стандартлар (3000-3699)			
Ишончлиликни кафолатлайдиган топшириқларга қўлланиладиган стандартлар(3000-3399)			
43.	ИБКХС 3000	Ўтган давр молиявий маълумотларини умумий текшириш ёки ишончлиликни кафолатловчи топшириқларни аудитдан фарклари	2005 йил 1 январ
Махсус масалалар бўйича стандартлар(3400-3699)			
44.	ИБКХС 3400	Перспектив(кутилаётган) молиявий ахборотларни текшириш (собик ХАС№810)	2011 йил 1 май
45.	ИБКХС 3402	Хизмат кўрсатиш ташкилотида назорат тизимини текшириш натижалари бўйича ҳисоботлар	2011 йил 15 июн
Турдош хизматлар бўйича халқаро стандартлар (4000-4699)			
46.	ТХХС 4400	Молиявий маълумотларга нисбатан келишилган жараёнларни бажариш бўйича топшириқлар (собик ХАС №920)	2011 йил 1 май
47.	ТХХС 4410	Молиявий ахборотлар компиляцияси бўйича топшириқлар (собик ХАС №930)	2011 йил 1 май
Ишончлиликни кафолатлайдиган топшириқларга қўлланиладиган халқаро стандартлар			
48.	ИКХС 3410	Иссиқлик ва баёнотлари юзасидан ишонч билдириш бўйича келишувлар	2013 йил 30 сентябр
49.	ИКХС 3420	Прспектга киритилган тахминий молиявий маълумотларнинг компиляцияси бўйича ҳисобот тақдим этиш учун ишонч билдириш бўйича келишувлар	2013 йил 31 март
Турдош хизматларнинг халқаро стандартлари (ТХХС)			
50.	4410	Компиляция бўйича келишувлар	Янги таҳрири 2013 йил 1 июл