

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

ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ

МАГИСТРАТУРА БЎЛИМИ

**Қўлёзма ҳуқуқида
УДК:**

НАСРИДДИНОВ МИРШОД ШАМСИДДИН ЎҒЛИ

**МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ ВА
ЎТКАЗИШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

Мутахассислик: 5A230902-“Аудит (тармоқлар ва соҳалар бўйича)”

Магистр академик даражасини олиш учун ёзилган

ДИССЕРТАЦИЯ

Илмий раҳбар:

и.ф.д., доцент И.Қўзиёев

ТОШКЕНТ – 2018

МУНДАРИЖА:

КИРИШ	3
I-БОБ. ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ ВА ЎТКАЗИШНИНГ НАЗАРИЙ АСОСЛАРИ	8
1.1. Корхоналар молиявий ҳисоботларини тасдиқлаш ва баҳолашда аудитнинг асосий вазифалари.....	8
1.2. Молиявий ҳисоботларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг объектив зарурати ва аҳамияти.....	22
Биринчи боб бўйича хулоса.....	30
II-БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ ВА ЎТКАЗИШНИНГ ҲОЗИРГИ ҲОЛАТИ	32
2.1. Молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишни режалаштириш.....	32
2.2. Молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишда аудиторлик далилларини тўплаш.....	43
2.3. Молиявий ҳисобот элементларини аудиторлик текширувидан ўтказиш ва баҳолаш.....	54
Иккинчи боб бўйича хулоса.....	63
III-БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ ВА ЎТКАЗИШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ	65
3.1. Молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан ўтказишда халқаро стандартларни қўллаш.....	65
3.2. Молиявий ҳисобот аудити натижаларини умумлаштириш ва расмийлаштириш таритибини такомиллаштириш.....	73
Учинчи боб бўйича хулоса.....	83
ХУЛОСА	84
ҲОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ	87
ИЛОВАЛАР	

К И Р И Ш

Магистрлик диссертацияси мавзусининг асосланиши ва унинг долзарблиги. Ҳозирги даврда аудиторларга иш натижалари бухгалтерия ҳисобида акс эттириладиган турли иқтисодий субъектларни фаолиятини баҳолаш усуллари янги, замонавий ёндашувлар жуда зарур. Демак, ушбу илмий-амалий муаммолар юзасидан аудиторлик фаолиятининг сифатини яхшилашда молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказиш ҳар томонлама муҳим замонавий бурилиш ясаши лозим.

Бугунги кунда ҳар бир иқтисодий субъектда тегишли мутахассислар томонидан барпо этиладиган бухгалтерия ҳисоби тизими нисбатан арзон бўлиши ҳамда молия-хўжалик операциялари ва иқтисодий воқеалар ҳисобда ўз вақтида, тўғри акс этиши кафолатланиши лозим. Бу тамойиллар ва қоидалар бухгалтерия ахбороти тўғри шаклланишига баҳо беришга мезон бўлгани учун ҳар қандай аудитор уларни баҳолай олишлари даркор.

Мамлакатимиз Президенти Ш.Мирзиёев таъкидлаганидек: «Биз аввало иқтисодиётни ислоҳ қилиш ва эркинлаштириш борасидаги ишларимизни янада чуқурлаштириш, унинг соҳа ва тармоқларини таркибий жиҳатдан ўзгартириш бўйича бошланган ишларни жадаллаштиришимиз керак. Тармоқлар ва ҳудудларни модернизация қилиш, улар нинг рақобатдошлик даражасини ошириш, экспорт салоҳиятини ривожлантириш масалалари доимий эътиборимиз марказида бўлиши лозим».¹

Ҳозирги кунда жаҳон иқтисодиётининг жадал равишда ривожланиши мустақил Республикаимизнинг иқтисодий тараққиёти учун жаҳон хўжалигига интеграциялашув жараёнини тақозо қилмоқда.

Мамлакатимизда аудиторлик фаолиятининг ривожланиши анча мураккаб ва қийин, кўплаб жиҳатлари бўйича эса суст ҳамда зиддиятли кечмоқда унинг назарий масалалари, ҳуқуқий-меъёрий ҳамда тизимли тартибга солишнинг бошқа имкониятлари етарли даражада амалиётда

¹ Мирзиёев Ш.М. Эркин ва фаровон, демократик Ўзбекистон давлатини биргаликда барпо этамиз. – Т.: «Ўзбекистон» НМИУ, 2016. 14-бет.

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 республикаимизда 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 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. Бугунги кунда аудиторлик текширувларида аудит амалларини қўллаш борасида муаммолар мавжуд. Бу айниқса, аудиторлик далилларини йиғиш жараёнида кўзга ташланади. Текширувлар амалиётида аудит амалларини қўллашни такомиллаштириш аудит иши самарадорлигининг ошишига хизмат қилади. Булар ўз навбатида мавзунинг долзарблигини белгилайди.

Тадқиқот объекти ва предмети. Тадқиқот объекти бўлиб “KONSAUDITINFORM” аудиторлик ташкилоти маълумотлари ҳисобланади.

Тадқиқотнинг предмети аудиторлик текширувлари жараёнида аудит амалларини қўллаш ва уни такомиллаштириш масалалари ҳисобланади.

Диссертация ишининг мақсади ва вазифалари. Диссертация ишининг мақсади молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишни такомиллаштириш юзасидан илмий таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

Диссертация мақсадидан келиб чиққан ҳолда қуйидаги вазифалар белгилаб олинди:

- корхоналар молиявий ҳисоботларини тасдиқлаш ва баҳолашда аудитнинг асосий вазифаларини ўрганиш;
- молиявий ҳисоботларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг объектив зарурати ва аҳамиятини тавсифлаш;
- молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишни режалаштириш;
- молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишда аудиторлик далилларини тўплаш;
- молиявий ҳисобот элементларини аудиторлик текширувидан ўтказиш ва баҳолашни ўрганиш;
- молиявий ҳисоботни аудиторлик текширувидан ўтказишда халқаро стандартларни қўллашни татбиқ этиш;
- молиявий ҳисобот аудити натижаларини умумлаштириш ва расмийлаштириш тартибини такомиллаштириш бўйича таклиф ҳамда тавсиялар беришдан иборат.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги. Тадқиқотнинг илмий янгилиги қуйидагиларда ўз аксини топади:

- корхоналар молиявий ҳисоботларини тасдиқлаш ва баҳолашда аудитнинг асосий вазифаларининг иқтисодиётни ривожлантиришда тутган ўрни ва аҳамияти тадқиқ этилди;

- молиявий ҳисобот ишончилиги баҳолашда аудитни режалаштириш амалларининг аҳамияти ва зарурлиги тавсифланди;

- молиявий ҳисобот аудити амалларининг турлари ва уларнинг тавсифи ёритилди;

- молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишда аудиторлик далилларини тўплаш жараёни тадқиқ этилди;

- молиявий ҳисобот аудитида таҳлилий амалларни қўллаш хусусиятлари ўрганилди;

- халқаро аудит стандартлари таҳлилий амалларни қўллашни такомиллаштириш бўйича таклиф ва тавсиялар берилди;

- молиявий ҳисобот аудити натижаларини умумлаштириш ва хулоса берилишини такомиллаштириш бўйича амалий тавсиялар ишлаб чиқилди.

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

- Республика иқтисодиётини ривожлантиришда аудиторлик хизматларидан фойдаланиш ўта муҳим;

- молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказиш сифатини оширишда аудит амалларини қўллашнинг аҳамияти муҳим эканлигини илмий жиҳатдан асосланиши тадқиқот мавзусининг услубиятини очиб беради;

- молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишда таҳлилий амаллардан фойдаланиш мақсадга мувофиқдир;

- молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишда аудит амалларини қўллашни янада ривожланиш имкониятларини очиб бериш мумкин.

Тадқиқот мавзуси бўйича адабиётлар шарҳи (таҳлили). Магистрлик диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикасининг Қонунлари, Президентнинг фармонлари, асарлари ҳамда кўрсатмалари, Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари, Молия Вазирлигининг бухгалтерия ҳисоби, ҳисоботи ва аудит услубиётига оид меъёрий ҳужжатлари,

аудиторлик фаолияти миллий стандартлари, шунингдек, хорижлик ва республикамиз иқтисодчи олимларнинг аудит амалларини қўллашни такомиллаштириш муаммоларига бағишланган илмий тадқиқотлари таҳлили асосида ёритилган.

Тадқиқотда қўлланилган методиканинг 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 эгаллиги 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 илмий ва амалий аҳамияти. Иқтисодиётни диверсификациялаш шароитида молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказиш амалларини қўллашнинг услубий муаммолари назарий жиҳатдан асослаб, уларни ҳал этишга қаратилган амалий кўрсатмалар ишлаб чиқилган.

Тадқиқот натижаларидан олинган илмий хулосалардан молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказиш амалларини қўллашда, соҳага оид меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни такомиллаштиришда, олий ўқув юртларида амалий қўлланма сифатида фойдаланиш мумкин.

Диссертация ҳажми ва тузилиши. Илмий иш кириш, 3 та боб, 8 та параграф, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат.

I-БОБ. ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ ВА ЎТКАЗИШНИНГ НАЗАРИЙ АСОСЛАРИ

1.1. Корхоналар молиявий ҳисоботларини тасдиқлаш ва баҳолашда аудитнинг асосий вазифалари

Иқтисодиётни модернизация ва диверсификация қилиш шароитида хорижий мамлакатлар сармояларининг кириб келишига замин бўлиб кўплаб янги маҳсулотлар ишлаб чиқаришга ва иш жойлари ташкил этилишига асос бўлмоқда. Шу билан бирга, бу капитални Ўзбекистон иқтисодиётига жойлаштирмоқчи бўлаётган хорижий инвесторлар олдида ишончли шерик танлаш ва уларнинг молиявий ҳолатини аниқ баҳолаш каби жиҳатлари муаммоли бўлиб турибди.

Маълумки, ҳар қандай воқеа, ҳодиса, буюм қайси замонда ва маконда пайдо бўлишидан қатъий назар маълум зарурият туфайли юзага келади. Аудитга оид манбаларда² таъкидланишича, уни қуйидаги шарт-шароитлар келтириб чиқарган:

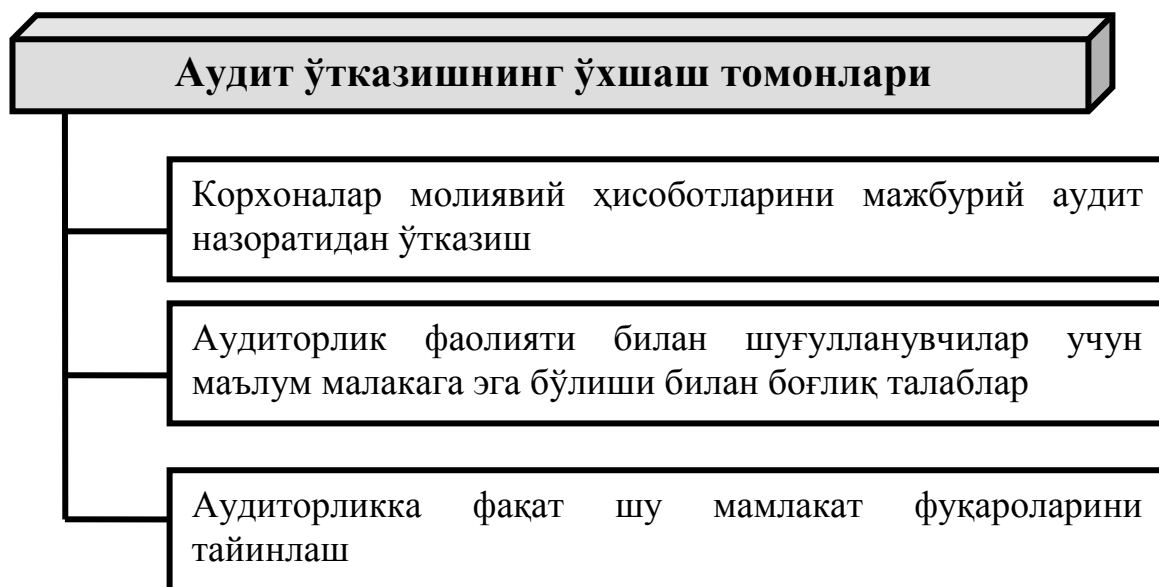
- ахборот етказиб берувчилар (маъмурият) билан ахборотлардан фойдаланувчилар (давлат органлари, банклар, акциядорлар, кредиторлар) манфаатларининг мос келмаслиги, натижада, улар ўртасида зиддиятли вазиятлар юзага келганида маъмурият томонидан нотўғри маълумотлар берилиши;
- нотўғри ахборотларга асосланган ҳолда хўжалик қарорларининг қабул қилиниши натижасида ноқулай иқтисодий аҳволга тушиб қолиниши ёки инқирозга юз тутилиши;
- иқтисодий ахборотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқлаш учун зарур махсус билимларга эҳтиёж;
- ахборотлардан фойдаланувчиларда маълумотларни бевосита баҳолаш ва сифатини аниқлаш учун махсус малака, вақт ва материалларнинг етишмаслиги каби масалалардир.

² Авлокулов А., Шеримбетов И. “Аудит” фанидан маъруза матнлари. Т.: 2017 й. 174 б.

Ушбу муаммоларни ҳал қилишга ёрдам берадиган аудиторлик хизматлари шакллана бошлаган. Унинг асосий вазифаси ахборотлардан фойдаланувчиларга тақдим қилинадиган ҳисоботлар тўғрисида ҳолис фикр-мулоҳазалар билдиришни тақозо этган. Аудиторлар етарли билим ва тажрибага, шунингдек, бухгалтерия ҳисоби ҳужжатлари ва асословчи маълумотларни олиш ҳуқуқига эга бўлганликлари учун бу вазифани малакали даражада бажарганлар. Бундан ташқари, улар корхона маъмуриятига бўйсунмайдиган ва унинг тазйиқларидан ҳоли фаолият юритганлар.

Ривожланган мамлакатларда мустақил аудиторлик ташқи молиявий назоратнинг асосий шакли бўлиб ҳисобланади ва у кенг профилли тафтишчилар томонидан амалга оширилади.

Турли мамлакатларда аудитни ташкил қилиш билан боғлиқ қоидаларни ўрганиш шуни кўрсатадики, уларда бир-бирига ўхшашликлар мавжуд (1.1-расм):



1.1-расм. Турли мамлакатларда аудит ўтказишнинг бир-бирига ўхшаш томонлари³.

Ҳар бир корхона ва ҳар бир тадбиркор улар хўжалик юритадиган соҳада амалга ошириладиган муомалаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш зарурати билан тўқнашадилар. Аммо “аудит” тушунчаси ҳали

³ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

кўпгина иқтисодий субъектлар учун тўлиқ ва аниқ тасаввурга эга бўлмаган соҳалардан бир бўлиб қолмоқда.

Мамлакатимизда бозор иқтисодиёти муносабатларининг шаклланиши ва ривожланиши, иқтисодий ислохотларнинг либераллаштириши 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.

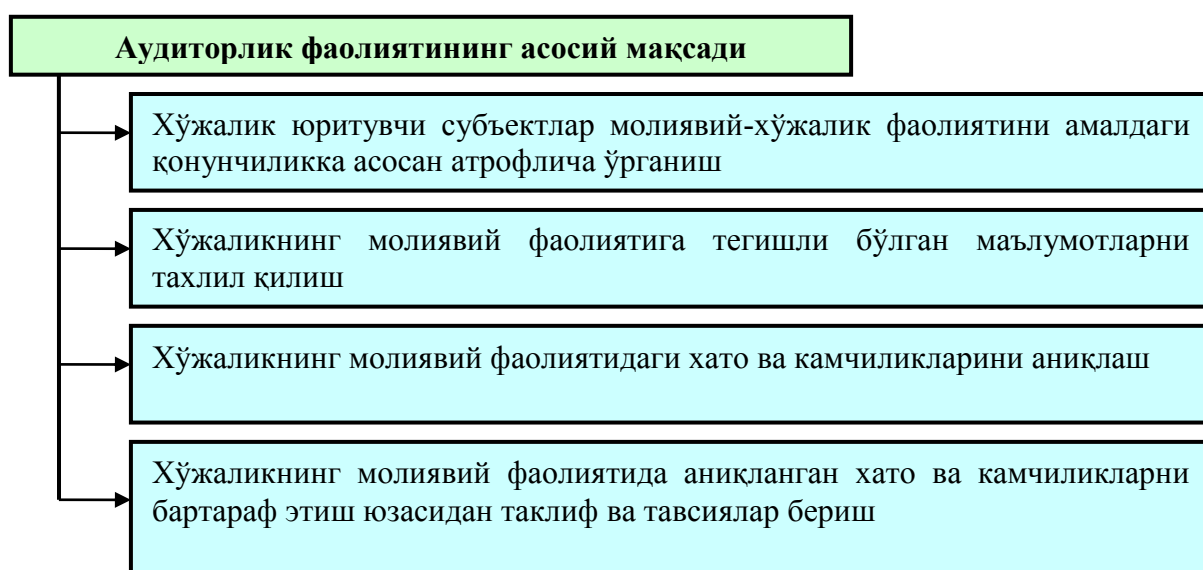
Ҳозирги кунда Ўзбекистон Республикасининг жаҳон ҳамжамиятига интеграциялашуви шароитида, иқтисодий фаолиятни назорат қилиш шакллари ҳамда бизнес кўрсаткичларини баҳолаш усуллари тизимини такомиллаштириш муҳим аҳамият қабс этмоқда. Хусусан, молиявий назоратнинг муҳим шаклларида бири ҳисобланган мустақил ва муқобил аудиторлик назорати механизмининг самарали шакллантириш ҳамда уни бозор иқтисодиёти инфратузилмасининг ажралмас қисми сифатида ривожлантириш зарурати янада кучаймоқда.

Иқтисодий муносабатларни эркинлаштириш ва ислохотларни чуқурлаштириш натижасида корхоналар молиявий-иқтисодий фаолияти самарали ташкил этиш учун аудиторлик текширувидан ўтказиш, ҳамда ўзаро ҳисоб-китобни яхшилаш мақсадида уларга маслаҳат, тавсиялар, молия, солиққа тортиш, молиявий бошқариш ва ҳуқуқ соҳасида ҳамда бошқа турлардаги малакали ёрдам кўрсатадиган аудиторларга эҳтиёж янада кучаймоқда⁴.

Мамлакатимизда фаолият юритаётган аудиторлик ташкилотлари иш сифатини янада ошириш ҳамда аудитор малака сертификатида эга аудиторларни аудит текширувларини ҳолисона, сифатли ва ҳаққоний ўтказилишини таъминлашни тартибга солиш мақсадида бир қанча илмий ва амалий чоралар ишлаб чиқилмоқда.

⁴ Каримов И.А. Бош мақсадимиз – иқтисодиётимизда олиб борилаётган ислохотларни ва таркибий ўзгаришларни кескин чуқурлаштириш, хусусий мулкчилик, кичик бизнес ва тадбиркорликка кенг йўл очиб беришдир. –Т.: “Ўзбекистон”, 2016. -28 б.

Республикамизда аудиторларнинг қонуний ҳуқуқ ва мажбуриятларини ҳимоя қиладиган, улар малакасини ошириш бўйича доимо тадбирларни амалга оширадиган нодавлат нотижорат ташкилотлар ташкил этилиб, улар бугунги кунда ўз фаолиятини олиб бормоқда. Бундай ташкилотлар қаторига Ўзбекистон аудиторлар палатаси, Ўзбекистон Бухгалтерлар ва аудиторлар Миллий Ассоциацияси ва Ўзбекистон бизнес фанлари ўқитувчилари ассоциацияси киради.



1.2-расм. Республикамизда аудиторлик фаолиятининг асосий мақсади⁵.

Аудиторлик фаолиятининг асосий мақсади – бозор иқтисодиёти шароитида хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятини амалдаги қонунчиликка асосан атрофлича ўрганиш ва таҳлил этиш, муаммоларни аниқлаш ҳамда уларни бартараф этиш юзасидан самарали таклиф ва тавсиялар беришдан иборатдир. Ушбу аудиторлик фаолияти мақсадининг муҳимлилигига қараб кетма-кетлик тарзида жойлаштирганда янада аниқроқ кўринади.

Аудит мамлакатимиздаги хўжалик фаолиятини назорат ва иқтисодий таҳлил қилишнинг нисбатан янги йўналишидир. Агар ривожланган мамлакатларда аудит 150 йилдан буён маълум бўлса, Ўзбекистонда эса, мустақил фаолият соҳаси сифатида хўжалик юритишда давлат

⁵ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

монополиясидан воз кечиш ва бозор иқтисодига ўтиш натижасида шакллана бошлади. Шунинг учун аудиторлик фаолияти ривожланган мамлакатлар тажрибасини ўрганиш зарурдир. Таъкидлаш жоизки, олдин ҳам мамлакатимиздаги корхоналар, ташкилотлар ва муассасаларда хўжалик фаолиятини назорат ва тафтиш қилиш амалга оширилган. Аммо, назорат ва тафтиш билан аудит тушунчалари бир-бирларига яқин бўлса ҳам, уларни битта нарса деб тушуниш тўғри эмас. Аудит ва назорат тафтиш тушунчалари меъёрий – ҳуқуқий жиҳатдан ҳам бир-биридан фарқ қилади. Мисол сифатида текширилаётган хўжалик субъектида аниқланган камчиликлар юзасидан юқори орган маъсул шахсни жавобгарлик(айрим ҳолларда жиноий жавобгарлик)га тортса мустақил аудит текширувида камчиликларни бартараф этиш бўйича аниқ таклиф ва тавсиялар берилади.

Аудиторлик бизнинг тушунчамиздаги хўжалик фаолиятининг таҳлили, хужжатли тўлиқ тафтиш, баланс счётларини текшириш ёки айтайлик, суд-бухгалтерлик экспертизаси эмаслигига қарамасдан, аудиторлар ўз хизмат вазифаларини амалга ошириш чоғида юқорида санаб утилган ишлар тартиби ва ҳисоб ҳамда назорат-таҳлилий амалиётнинг бошқа соҳаларидан фойдаланадилар.

Ҳар қандай тушунча, айниқса илмий атама ўзининг моҳиятини ифодаловчи таърифига эга бўлиши лозим.

Аудиторлик фаолияти – бу мустақил малакали мутахассислар томонидан корхонанинг молиявий ҳисоботини ёки у билан боғлиқ молиявий ахборотни ушбу ҳисобот ёки ахборотнинг қонун ва бошқа норматив хужжатларга мувофиқлик даражаси тўғрисида хулоса чиқариш мақсадида тадқиқ этилишидир.

Аудиторлик фаолияти ва аудитор тушунчаларига таъриф 2000 йил 26 майда қабул қилинган янги таҳрирдаги «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси қонунида қуйидагича келтирилган:

Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик ташкилотларининг хўжалик юритувчи субъектларда аудиторлик текширувларини ўтказиш ва

профessional хизматлар кўрсатиш борасидаги тадбиркорлик фаолияти тушунилади⁶.

Биринчи таърифда аудитнинг тафсилоти кенг баён этилган бўлса, иккинчи таърифда хўжалик юритувчи субъектларда аудиторлик фаолияти текширув ўтказиш жараёни бўлишидан ташқари уларга профессионал хизматлар кўрсатиш билан боғлиқ тадбиркорлик фаолияти эканлиги ҳам таъкидланган.

Ўзбекистонда давлат ҳоқимияти ва бошқаруви органларига аудиторлик фаолиятини амалга ошириш қонун билан таъқиқланган.

Аудитор — аудиторлик текширувларини малакали билим ва профессионал қобилият асосида ўтказувчи аудиторлик малака сертификатига эга бўлган жисмоний шахсдир⁷.

Аудиторлик фаолиятининг мақсад ва вазифалари тавсифидан келиб чиқиб, уни қуйидагича таснифлаш мумкин (1.3-расм).

Агар аудитор аудиторлик ташкилотининг штатида турган бўлса ёки аудиторлик ташкилоти у билан фуқаролик-ҳуқуқий тусдаги шартнома тузган бўлса, у аудиторлик текшируви ўтказишга жалб этилиши мумкин.

Аудитор аудиторлик текширувини сифатсиз ўтказганлиги, тижорат сирини ошкор этганлиги ҳамда бошқа ҳатти-ҳаракатлари оқибатида аудиторлик ташкилотига зарар етказганлиги учун қонун ҳужжатларига мувофиқ аудиторлик ташкилоти олдида жавобгар бўлади.

⁶ “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни. “Халқ сўзи” газетаси, 2000 йил 22 сентябрь.

⁷ Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни. “Халқ сўзи” газетаси, 2000 йил 22 сентябрь.



1.3-расм. Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолияти⁸.

Ҳисобот маълумотларининг ишончлилигини, биринчи навбатда, бухгалтерия баланси (1-шакл), молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (2-шакл), шунингдек бошқа ҳисоботларнинг ишончлилиги ва унда келтирилган маълумотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқлаш (ёки тасдиқламаслик) аудиторлик хизматининг энг муҳим вазифаси ҳисобланади.

Таъкидлаш жоизки, бухгалтерия ҳисоботлари бухгалтерия аппарати, бошқа иқтисодий хизматлар ва корхона бўлимлари, ҳамда ишлаб чиқариш

⁸ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

бўлинмаларидаги кўп сонли ходимларнинг узок давом этган ва машаққатли меҳнатлари натижаси ҳисобланади. Ҳисоб ахборотлари ва улар асосида тузиладиган ҳисоботларнинг ишончлилиги ва сифати дастлабки ҳисобнинг қандай ташкил этилганлигига, ҳужжатлаштириш интизомининг қанчалик мустаҳкамлигига ва умуман корхона ҳисоб сиёсатининг қай даражада малакали тузилганлигига кўп жиҳатдан боғлиқ.

Бухгалтерлик амалиётини ўрганиш шуни кўрсатмоқдаки, айрим корхоналарда бухгалтерлар малакаси етишмаслиги оқибатида дастлабки ҳужжатларга ишлов бериш, гуруҳлаш ва бухгалтерия ҳисоби счётларида тўғри (ёки бутунлай) акс эттирмасдан (асосан пул ва ҳисоб-китоб муомалалари), уларни девонхона папкаларида сақлаб қўйиш билан чекланилади. Натижада, ҳисоботларни тузишда кўплаб чалкашликлар, ноаниқликлар, жорий ҳисоб маълумотлари ва ҳисобот кўрсаткичларидаги номувофиқликлар юзага келади. Агар бухгалтерлик ҳисобини ташкил этиш ва юритишга талаб даражасида эътибор қилинганида, бундай чалкашликлар пайдо бўлмас эди.

Шунинг учун бухгалтерлик ҳисобининг қай даражада ташкил этилганлиги ва юритилаётганлигини, бухгалтерларнинг малакаси ва интизомини, дастлабки ҳужжатларга ишлов берилиш сифати ва корхона молия-ҳўжалик фаолияти ҳамда унинг натижаларини акс эттирувчи бухгалтерлик ёзувларининг тўғрилигини аниқламасдан, юқорида қайд этилган асосий вазифани ҳал этиш мумкин эмас.

Аудиторлик текширувлари ишлаб чиқаришни режалаштириш ва ташкил этиш, корхонадаги тартиб, меҳнат ва технологик интизомни, товар-моддий захираларнинг омборлар ва бошқа сақлаш жойларидаги ҳисоби, мулкларнинг сақланиши, ҳисоб-китоблар ҳолати ва корхона молия-ҳўжалик фаолияти ҳамда унинг натижаларига сезиларли таъсир кўрсатадиган бошқа кўплаб ҳолатларни қамраб олади. Шунинг учун аудиторлик ҳисоботида корхона молия-ҳўжалик фаолияти ва унинг натижаларига бевосита таъсир-кўрсатадиган, ҳамда ҳисоб маълумотлари ва ҳисобот кўрсаткичлари

ишончилигини пасайтиришига олиб келадиган, меҳнатни ва ишлаб чиқаришни ташкил этишдаги катта камчиликларни бартараф этишга қаратилган тавсиялар берилиши лозим.

Шунингдек, Ўзбекистондаги аудиторлик фаолияти олдида турган муҳим вазифалардан бири – хорижлик ҳамкорлар тан оладиган аудиторлик ҳулосаси бериш қобилиятига эга, сертармоқ ва профессионал даражадаги умуммиллий аудиторлик компаниялари ташкил этиш ҳисобланади.

Бозор иқтисодиёти шароитида бухгалтерия ҳисоби, аудит ҳамда солиққа тортиш тамойилларини халқаро талабларга мослаштириш жараёнида ўз навбатида бухгалтерия ва солиққа оид қонунчилик ҳужжатлари базасига тегишли ўзгартиришлар киритишни тақозо этмоқда. Аудиторлар ўз хизмат вазифаларидан келиб чиққан ҳолда қабул қилинаётган барча ҳужжатлардаги ўзгаришлардан нафақат хабардор бўлишлари, балки уларнинг моҳиятини аниқ билишлари даркор. Шунинг учун аудиторларнинг малакасига ва билимига ҳозирги кунда катта эътибор берилмоқда. Аудиторлик фаолияти бўйича меъёрий ҳужжатларига асосан аудиторлар ҳар йили 60 соатлик малака ошириш курсларида иштирок этишлари шартлиги таъкидланган бўлиб, аудиторлар қонунчиликда юз бераётган ўзгариш ва қўшимчалардан ўз вақтида хабардор бўлишлари муҳим ҳисобланади. Мувофиқ равишда, юқорида келтириб ўтилган аудиторлик фаолияти соҳасидаги муаммоларни самарали бартараф этиш, мустақил аудит тизимини ривожлантириш, аудиторлик хизматлари сифатини ошириш, аудиторлик ташкилотлари фаолиятини бошқаришнинг самарали усуллари тадбиқ этиш, уларнинг аудиторлик текшируви натижалари учун жавобгарлигини ва аудиторлик текширувларининг объективлигини ошириш, шу асосда тадбиркорлик тизимлари томонидан уларга бўлган ишончни ошириш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги ПҚ-615-сонли “Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ва улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида”ги қарори қабул қилинди.

Ушбу қарор Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини келгусида ислоҳ қилиш йўлида яна бир кучли туртки бўлиб хизмат қилди. Юқорида айтиб ўтилган қарорнинг муҳим моменти бўлиб аудиторлик ташкилотлари тўғрисидаги Низомнинг тасдиқланиши ҳисобланади. Ушбу Низомда аудиторлик ташкилотларининг асосий вазифалари, ҳуқуқ ва мажбуриятлари, жавобгарликлари, аудиторлик ташкилотлари фаолиятини ташкил этиш, аудиторлик ташкилотларига қўйилган лицензия талаблари ва шартлари, шунингдек, аудиторлик ташкилотлари томонидан лицензия талаблари ва шартларига риоя қилишининг ҳисоби, ҳисоботи ва назорати аниқ тартибга солинган.

Шуни эслатиб ўтиш жоизки, юқоридаги қарорга кўра, фаолият юритаётган аудиторлик ташкилотлари 2008 йилнинг 1 январигача бўлган муддатда устав капитали ҳажмини белгиланган миқдорга етказишни таъминлаши ва фаолиятни ушбу Қарор билан тасдиқланган Аудиторлик ташкилотлари тўғрисидаги Низомда белгилаб берилган, фаолиятни ташкил қилиш бўйича мажбурий талабларни ва лицензия шартларини бажарилишини таъминлашлари лозим.

Аудиторлик ташкилотлари тўғрисидаги Низомнинг асосий жиҳатларидан аудиторлик фаолиятини ташкил этишни Республика иқтисодиётидаги тутган ўрни ва аҳамиятини кенгроқ ёритиб ўтмоқчимиз. Таъкидлаб ўтиш жоизки, ушбу Низом “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикасининг Қонуни асосида ишлаб чиқилган ва ягона ҳисобланади, зеро кўпгина мамлакатларда бунга ўхшаш ўзида аудиторлик ташкилотлари фаолиятини тартибга солишнинг муҳим омиллари, аудиторлик ташкилотларининг мақсадини, вазифаларини, мажбуриятларини, ҳуқуқ ва жавобгарликларини мужассам этган меъёрий ҳужжат мавжуд эмас.

Маълумки, “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига мувофиқ, аудиторлик ташкилотининг раҳбари, яъни аудиторлик ташкилотини аудиторлик малака сертификатига эга бўлган раҳбар бошқариши мумкин.

Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини тартибга солишнинг самарали усулларини тадбиқ қилиш, аудиторлик текширувининг натижалари учун жавобгарликни ва объективликни ошириш мақсадида Низомда аудиторлик ташкилотлари раҳбарларининг уч йилда бир марта Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигидан аттестациядан ўтиши кўзда тутилган. Шунингдек, аттестациядан ўта олмаган раҳбар икки йил давомида аудиторлик ташкилотининг раҳбари сифатида фаолият юритиш ҳуқуқига эга бўлмайди. Бунга мувофиқ тарзда, бундан буён аудиторлик ташкилотида раҳбар бўлиб, фақат аудитор малака сертификатига (амалдаги) эга бўлган аудитор ва Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигида аттестациядан муваффақиятли ўтган жисмоний шахс фаолият юритиши мумкин.

Мос равишда, юқоридаги Низом қабул қилингунгача, юқорида айтиб ўтилган мажбурий шартларга жавоб берган ва аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензия олган аудиторлик ташкилотлари мулкчилик шаклидан, фаолият юритиш соҳасидан, устав капитали ҳажмидан ва бошқалардан қатъий назар корхона ва ташкилотларни ташаббус тарзидаги аудиторлик текширувини ҳам, мажбурий аудиторлик текширувларини ўтказишга ҳам ҳуқуқлари бўлган.

Иқтисодий ислохотларни чуқурлаштириш шароитида республикамізда аудиторлик хизматини ривожлантириш омилидани яна бири хўжалик субъектларига аудиторлик хизмати аҳамиятини кенгайтиришни тушунтириш, аудит тизимиға бўлган ишончини мустаҳкамлаш ва кучайтиришдир. Афсуски, кўпчилик хўжалик субъекти раҳбарлари аудиторлар хизмати сифатини қандай баҳолашни яхши билмайдилар. Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларидан хўжалик субъектлари хабардор бўлишлари лозим. Бунинг учун аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари билан тўлиқ танишиб чиқиш мақсадға мувофиқдир. Ушбу стандартларда аудиторлик текширувини ташкил этиш ва ўтказиш ҳамда аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини тайёрлаш мезонлари белгилаб берилган. Ҳозирги вақтда хўжалик субъектларининг аудиторлик текширувини ўтказиш бўйича ҳуқуқ ва

мажбуриятларини изоҳлаш бўйича Ўзбекистон аудиторлар Палатаси томонидан бир қатор масалалар оммавий ахборот воситаларида эълон қилинмоқда.

Бизнинг мамлакатимизда аудиторлик фаолиятини амалга оширишнинг қуйидаги тамойиллари назарда тулади (4-расмга қаранг).



4-расм. Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини амалга ошириш тамойиллари⁹.

Аудитор ўз олдига қўйган мақсадига эришиш учун аввало, ҳалоллик, ҳолислик, касбий лаёқат ва одоб, махфийлик ва албатта, мустақиллик тамойилларига риоя қилиши шарт. Келтириб ўтилган бу тамойиллар Ўзбекистон Республикаси “Аудиторларнинг касбга оид ахлоқ Кодекси”да алоҳида қайд этилган.

Хўжалик юритувчи субъект билан аудиторлик ташкилоти ўртасида текширувини ўтказиш бўйича шартнома тузишдан олдин, аудиторлик ташкилоти унинг фаолияти билан танишиб чиқиши лозим. Дастлабки танишув жараёни “Хўжалик субъектлари фаолияти билан танишиш” номли 31-сонли Миллий аудиторлик стандартида (Адлия вазирлиги томонидан 2001 йилнинг 21 июнда 1043-сон билан рўйхатга олинган) батафсил кўрсатиб ўтилган.

⁹ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Ҳозирги вақтда республикамизда хўжалик юритувчи субъектлар ўртасида аудиторлик текширувини ўтказишдан олдин аудиторлик ташкилотлари орасида ўзига хос танлов ўтказмоқдалар. Бирок, танлов мезонлари ичида аудиторлик хизматининг баҳоси асосий ўринга чиқиб қолмоқда. Аудиторлик ташкилотининг амалий тажрибаси, хизматлар сифати ва кўлами каби масалалар кейинги ўринларга тушиб қолмоқда. Шунинг учун танловда иштирок этмоқчи бўлган аудиторлик ташкилоти биринчи галда хўжалик юритувчи субъект фаолияти билан танишиб чиқишлари лозим. Танишув даврида аудиторлар хўжалик субъектининг таъсис ҳужжатлари, бухгалтерлик ҳисоботи ва молиявий ҳужжатлар, ташкилотнинг раҳбарлари ва асосий хўжалик операциялари ҳақида маълумот олишлари даркор. Танишувдан мақсад, аудиторлик ташкилоти ушбу хўжалик субъекти фаолиятининг хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда унга сифатли ва тўла қонли хизмат кўрсата олиш ёки олмасликни аниқлаш. Агарда аудиторлар бунга ишонч ҳосил қилмасалар аудиторлик хизматини кўрсатишдан воз кечишлари зарур. Албатта дастлабки танишув учун хўжалик субъекти аудиторлик ташкилотига ҳеч қандай ҳақ тўламайди. Аммо бу ерда хўжалик субъекти фаолиятига тегишли бўлган тижорат сирларини учинчи томонга ошкор бўлиш омили юзага келади. Ҳозирги кунда амалдаги қонунчилик нормаларида аудиторлик ташкилоти зиммасига танишув вақтида олинган маълумотларни сир сақлаш мажбурияти расмий равишда юклатилмаган. Сир сақлаш мажбурияти аудиторлик ташкилоти зиммасига аудиторлик хизматини кўрсатиш бўйича шартнома тузгандагина юзага келади.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2005 йил 5 октябрдаги 3665-сонли «Тадбиркорлик субъектларини текширишни янада қисқартириш ва унинг тизимини такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Фармойишига асосан тадбиркорлик субъектларини текширишни ташкил қилиш тизимини такомиллаштириш ва текширишлар сонини кескин қисқартириш, хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятини давлат томонидан

назорат қилиш тўғрисидаги қонун ҳужжатларига қатъий риоя этилиши учун назорат органлари мансабдор шахсларининг жавобгарлигини кучайтириш мақсадида микрофирмалар, кичик корхоналар ва фермер хўжаликларининг молия-хўжалик фаолиятини режа асосида ҳар тўрт йилда бир марта ва бошқа тадбиркорлик субъектларини эса ҳар уч йилда бир марта текшириш ўтказилиши белгиланган. Булар аудиторлик текширувларининг аҳамияти ва ролини оширишни таққазо қилади, аудиторлик текширувларининг сифатига талабни кескин оширади. Республикамизда аудиторлик фаолияти билан шуғулланаётган аудиторлик ташкилотлар ҳам шундай имтиёзларга эга бўлган ташкилотлар сирасига киради.

Юқорида кўрсатилган имтиёздан яъни молиявий фаолиятдан олинган даромад (фойда) мақсадли ишлатилиши яъни ташкилотни моддий-техника ва ижтимоий базани мустаҳкамлашга, шунингдек ходимларни моддий рағбатлантиришга мақсадли йўналтирган бўлиши лозим.

Умумий хулоса қиладиган бўлсак, Республикамизда аудиторлик фаолиятини ташкил этишнинг мақсади хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятини амалдаги қонунчиликка асосан атрофлича ўрганиш ва таҳлил этиш, муаммоларни аниқлаш ҳамда уларни бартараф этиш юзасидан самарали таклиф ва тавсиялар бериш бўлса, иқтисодиётда тутган ўрни мулкчилик шаклидан қатъий назар биринчидан, молиявий-хўжалик фаолиятининг ишончли, холисона ва мустақил аудиторлик текширувидан ўтказилишини таъминлаш, иккинчидан, амалдаги қонунчиликнинг такомиллаштирилиши аудиторлик хизматининг сифатли ўтказилишини рағбатлантиришдан иборатдир.

1.2. Молиявий ҳисоботларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг объектив зарурати ва аҳамияти

Маълумки, ҳар қандай воқеа, ходиса, буюм қайси замонда ва маконда пайдо бўлишидан қатъий назар маълум зарурият туфайли юзага келади.

Аудитга оид манбаларда таъкидланишича, уни қуйидаги шарт-шароитлар келтириб чиқарган:

- ахборот етказиб берувчилар (маъмурият) билан ахборотлардан фойдаланувчилар (давлат органлари, банклар, акциядорлар, кредиторлар) манфаатларининг мос келмаслиги, натижада, улар ўртасида зиддиятли вазиятлар юзага келганида маъмурият томонидан нотўғри маълумотлар берилиши;

- нотўғри ахборотларга асосланган ҳолда хўжалик қарорларининг қабул қилиниши натижасида ноқулай иқтисодий аҳволга тушиб қолиниши ёки инқирозга юз тутилиши;

- иқтисодий ахборотларнинг ҳаққонийлигини тасдиклаш учун зарур махсус билимларга эҳтиёж;

- ахборотлардан фойдаланувчиларда маълумотларни бевосита баҳолаш ва сифатини аниқлаш учун махсус малака, вақт ва материалларнинг етишмаслиги ва ҳаказолар

Мана шу муаммоларни ҳал қилишга ёрдам берадиган аудиторлик хизматлари шакллана бошлади. Унинг асосий вазифаси ахборотлардан фойдаланувчиларга тақдим қилинадиган ҳисоботлар тўғрисида ҳолис фикр-мулоҳазалар билдиришдир. Аудиторлар етарли билим ва тажрибага, шунингдек, бухгалтерия ҳисоби ҳужжатлари ва асословчи маълумотларни олиш ҳуқуқига эга бўлганликлари учун бу вазифани малакали даражада бажарадилар. Бундан ташқари, улар корхона маъмуриятига бўйсунмайдилар ва унинг тазйикларидан ҳолидирлар.

Айрим манбаларга кура бухгалтер-аудитор касби XVII асрнинг Ўрталарида Европанинг акциядорлар, кредиторлар ва солиқ хизмати ходимлари ўртасидаги мунозарали масалаларни ҳал қилиб бериш зарурати туфайли шакллана бошлаган. Ўша пайтларда мустақил фаолият кўрсатиб, корхонанинг ишлаб чиқариш молия фаолияти тўғрисида аниқ ҳулоса берадиган мутахассисларга эҳтиёж кучайган

Натижада, 1862 йили Англияда, 1867 йили Францияда, 1937 йили эса АКШда мажбурий аудит тўғрисидаги қонун қабул қилинган. Ҳозирги пайтда бозор иқтисодиёти ривожланган мамлакатларда ўзининг ташкилий ҳуқуқий инфратузилмаларига эга бўлган аудит институтлари фаолият кўрсатмоқда.

Аудитнинг ҳам ўзига хос усул ва услуби мавжуд. Шу жумладан, ташқи аудит текширувларини ўтказишда ҳам маълум тартиб ва босқичларга риоя қилиниши ва кетма-кетликда амалга оширилиши керак. Бу борада хориж олимлари Э.А.Аренс ва Дж.К.Лоббеклар ўзларининг қуйидагича фикрларини беришган Аудитни самарали ўтказишда ишчи режа ва дастур тузиш ҳамда услубиётни ишлаб чиқиш учун қўйилган босқичлар¹⁰.

- Дастлабки режалаштириш;
- Умумий маълумотлар тўплаш;
- Миқдорий ҳуқуқий мажбуриятлари ҳақида ахборотлар йиғиш;
- Миқдор ички хўжалик хатари ва бизнесини, аудитор таваккалчилигини ва муҳимлиликни баҳолаш;
- Ички назорат ва мониторинг ёки ички аудит тизими билан танишув ва назорат рискин баҳолаш;
- Аудитнинг умумий режаси ва дастурини ишлаб чиқиш

Бизнингча, аудит ўтказишда, энг аввало, ишчи дастурларининг аҳамияти катта. Асосийси, ушбу ишчи дастурларида назарда тутилган, фойдаланиладиган усуллар йиғиндиси ишнинг мазмун ва моҳиятини янада бойитувчи восита эканлигини ҳар доим ёдда тутишимиз лозим, яъни услубиёт - бу мавжуд муаммоларнинг ечимини очиқ бериш йўллари кўрсатувчи дастак дейиш ҳам мумкин. Аммо, усулларнинг тўлиқ моҳиятини таҳлилий амаллар ташкил қилади. Барча усулларда ҳам таҳлилий амаллар ўтказилиб, исбот ва далиллар сифатида маълумот олинади. Лекин, таъкидлаш жоизки, аудит услуби унинг натижаси самарадорлиги ва олинган исбот ва далилларнинг ишончлилигини таъминлашда ўз ичига бухгалтерия, статистик, таҳлилий, математик, фалсафий каби усулларни олиши керак.

¹⁰ Э.А.Аренс, Дж.К.Лоббек. Аудит. М.: «Финансы и статистика», 1995. - С. 300.

Шу қаторида Ўзбекистон Республикасида ҳам аудиторлик институтлари ва аудиторлик палаталари фаолият олиб бормоқда.

Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторларининг миллий ассоциацияси (ЎБАМА) — бухгалтерлар, аудиторлар, илмий ва педагогик ходимлар, соливутар бўйича маслаҳатчиларнинг республика жамоат ташкилоти бўлиб, ўз аъзоларини улар манфаатлари ва мақсадларининг умумийлиги, ҳудудий ёки профессионал тамойиллар бўйича бирлаш-тиради.

Ўзбекистон Аудиторлар Палатаси (УАП) - малака сертификатига эга мустакил аудиторларни ихтиёрий тарзда бирлаштирувчи, мустакил нотижорат жамоат ташкилоти. Аудиторлар Палатасининг асосий мақсади аудиторларнинг профессионаллик даражасини ривожлантириш ва қўллаб-қувватлашга ёрдам кўрсатиш, ўз аъзоларининг касбга оид манфаатларини давлат ва жамоат органларида ҳимоя қилиш, ҳамда касбга оид талаблар бўйича барча ўзгаришлар тўғрисидаги ва ахборот таъминоти бўйича алоқа ўрнатишдан иборат.

Аудиторлар Палатасининг асосий вазифаларига қуйидагилар қиради:

- аудит соҳасига оид меъёрий ҳужжатларни ишлаб чиқишда иштирок этиш;
- ўқув дастурларини ҳамда малакавий имтиҳонларни топшириш тартибини ишлаб чиқиш ва тасдиқлаш;
- аудиторлик малака сертификатини олиш учун даъвогарлар учун малакавий имтиҳонларни утказиш;
- аудиторларни тайёрлаш ва қайта тайёрлаш бўйича ўқув марказлари ташкил этиш;
- аудиторларни касб ахлоқи кодекси қоидаларига риоя қилишини назорат қилиш;
- Ўзбекистон аудиторлар палатаси аъзолигига малакали аудиторларни жалб этиш учун халқаро ташкилотлар ва бошқа давлатимиз органлари билан ҳамкорлик қилиш;

- Ўзбекистон Республикаси аудиторларининг бошқа давлатлар жамоат ташкилотлари томонидан тан олинishiга эришиш.

Халқаро ташкилотлар олимлари томонидан тавсия этилган ташқи аудит текширувларини ўтказишда ҳам маълум тартиб ва босқичлардан фарқли ўлароқ Ўзбекистон аудиторлик палаталари томонидан ишлаб чиқарилган меъёрий ҳужжат нормалар ва ҳуқуқий ҳужжатлар келиб чиқиб аудиторлик фаолиятини олиб бориш тартиблари белгилаб чиқилган.

Аудиторлик текшируви ўтказиш тартиби ушбу тўрт босқичга асосланган бўлиб булар:

- Дастлабки босқич
- Аудитни режалаштириш
- Аудиторлик далилларни тўплаш
- Якуний босқич

Бу амалларни корхона ва ташкилотларда ташқи аудит ўтказиш даврида бир неча усуллар ёрдамида амалга оширилади.

Умумий усуллардан: арифметик-экспериментал ҳисоб-китоблар, пропорциявий ҳисоблаш, формулавий усуллар, график методлари;

- танлашнинг статистик, монетар, оддий ва стихияли усуллари; анализ ва синтез, корреляция ва регрессия, прогнозлаш, коэффицентлар усуллари; фалсафанинг индукция ва дедукция усуллари;

- бухгалтерия ҳисобининг инвентаризация ўтказиш, санаш, ўлчаш, тортиш, солиштириш, таққослаш, кузатиш; сўров ва ҳ.к.лар, ҳужжатлаштириш, баҳолаш, счётлар тизими, иккиёқлама ёзув, бухгалтерия баланси, ҳисобот тузиш усуллари;

- ахборот технологиясининг дастурий таъминот усуллари ва анъанавий усуллар.

Хусусий усуллардан: сканерлаш, тафтиш, экспертиза, гипотеза ва бошқалар.

Бу усуллар ёрдамида аудит шартномаси, режаси ва дастурига биноан ташқи аудит аудиторлик фаолиятининг миллий ва халқаро стандартлари талаблари доирасида маълум кетма-кет босқичларда амалга оширилади.

Аудитор текширув натижаларини аудиторлик ҳисоботида ва хулосасида акс эттирилади. Молиявий ҳисоботларни тугрилигини белгилашда уларни ҳаракатдаги қонунчилик ва норматив ҳужжатларга мос келишига эътиборни қаратиш зарур. Чегараланган хулоса, салбий хулоса ва хулоса беришдан бош тортиш аудитор томонидан асосланган бўлиши керак.

Ҳар қандай тушунча, айниқса илмий атама ўзининг моҳиятини ифодаловчи таърифига эга бўлиши лозим.

Аудиторлик фаолиятининг таърифи ўзининг тарихий тараққиёт йўлида турли манбаларда турлича баён қилинган. Масалан, профессор М. М. Тўлахўжаеванинг «Ўзбекистон Республикасида Молиявий назорат тизими» номли китобида аудитга қуйидагича таъриф берилган:

«аудит – бу мустақил малакали мутахассислар томонидан корхонанинг молиявий ҳисоботини ёки у билан боғлиқ молиявий ахборотни ушбу ҳисобот ёки ахборотнинг қонун ва бошқа норматив ҳужжатларга мувофиқлик даражаси тўғриси-да хулоса чиқариш мақсадида тадқиқ этилишидир».

Аудиторлик фаолияти ва аудиторлик касбининг таърифи Ўзбекистон Республикасининг янги таҳрирдаги «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида қуйидагича келтирилган:

Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик текширувларини ўтказиш ва ушбу қонуннинг 17-моддасида назарда тутилган профессионал хизматлар кўрсатиш борасидаги тадбиркорлик фаолияти тушунилади.

Шунингдек, Қонуннинг 4-моддасига мувофиқ «аудитор ёрдамчиси аудитор малака сертификатига эга бўлмаган ва аудиторлик ҳисоботида, аудиторлик хулосасида, аудиторнинг эксперт хулосасида ҳамда аудиторлик текширувини ўтказиш билан боғлиқ бўлган бошқа расмий ҳужжатда имзо

чекиш ҳуқуқига эга бўлмаган тарзда аудиторнинг топшириғига биноан аудиторлик текширувида иштирок этаётган жисмоний шахсдир».

Ўзбекистонда аудиторлик фаолияти мустақил юридик шахс ҳуқуқига эга аудиторлик ташкилотлари томонидан амалга оширилади. Қонунга кўра аудиторлик ташкилоти аудиторлик фаолиятини амалга ошириш лицензиясига эга бўлган юридик шахсдир.

Аудиторлик фаолиятининг мақсад ва вазифалари тавсифидан келиб чиқиб, уни қуйидагича таснифлаш мумкин.

Ҳисобот маълумотларининг ишончлилигини, биринчи навбатда, бухгалтерия баланси (1-шакл), молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (2-шакл), шунингдек бошқа ҳисобот-ларнинг ишончлилиги ва унда келтирилган маълумотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқлаш (ёки тасдиқламаслик) аудиторлик хизматининг энг муҳим вазифаси ҳисобланади.

Аудиторлик текширувлари ишлаб чиқаришни режалаштириш ва ташкил этиш, корхонадаги тартиб, меҳнат ва технологик интизомни, товар-моддий захираларнинг омборлар ва бошқа сақлаш жойларидаги ҳисоби, мулкларнинг сақланиши, ҳисоб-китоблар ҳолати ва корхона молия-хўжалик фаолияти ҳамда унинг натижаларига сезиларли таъсир кўрсатадиган бошқа кўплаб ҳолатларни қамраб олади. Шунинг учун аудиторлик ҳисоботида корхона молия-хўжалик фаолияти ва унинг натижаларига бевосита таъсир кўрсатадиган, ҳамда ҳисоб маълумотлари ва ҳисобот кўрсаткичлари ишончлилигини пасайтиришига олиб келадиган, меҳнатни ва ишлаб чиқаришни ташкил этишдаги катта камчиликларни бартараф этишга қаратилган тавсиялар берилиши лозим.

Шунингдек, Ўзбекистондаги аудиторлик фаолияти олдида турган муҳим вазифалардан бири – хорижлик ҳамкорлар тан оладиган аудиторлик ҳулосаси бериш қобилиятига эга, сертармоқ ва профессионал даражадаги умуммиллий аудиторлик компаниялари ташкил этиш ҳисобланади.

Аудиторлик амаллари ва аудиторлик далилларини тўплаш. Аудиторлар аудиторлик амалларини бажариш чоғида далилловчи маълумотларни

тўплайдилар. Аудиторлик амали бу муайян аудит участкасида далилларни олиш учун аудитор томонидан амалга ошириладиган ишларнинг маълум тартиби ва кетма-кетлиги. Далилларни тўплаш учун қандай аудиторлик амаллари зарурлиги ва уларни қачон бажаришни аудитор аудиторлик текширишлар дастурини тузиш чоғида мустақил ҳал қилади. Ўзбекистон Республикасининг аудиторлик фаолияти миллий стандартларига мувофиқ аудитор қуйидагиларга асосан етарли далилларни тўплаши лозим: ички назорат воситаларини текшириш; счётлар бўйича қолдиқлар ва оборотларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрили-гини текшириш; таҳлилий амаллар.

Далилларни баҳолашда қуйидагиларни аниқлаш зарур: манбанинг мустақиллиги, олинган фактлар ва бошқа маълумотлардан далил сифатида фойдаланиш мумкинлиги (яъни бунинг қонунга зид эмаслиги); мазкур далилнинг текшириладиган объектга тааллуқлилиги; танлаш ҳажми ва методологияси. Шунингдек, мазкур далилнинг объект бўйича тўпланган бошқа далиллар билан алоқадорлиги; ушбу алоқадорликнинг кўлами ва тавсифи; олинган далилларнинг кейинги аудит жараёнида қўлланилиш имкониятлари; аниқланган тафовутларнинг жиддийлик даражаси; олинган далиллар тўпланишининг қарор қабул қилиш учун етарлилигини ҳам аниқлаш зарур.

Хулоса қилиб айтганда, аудитор молиявий ҳисоботнинг у ёки бу моддаси бўйича жиддий хатолар йўқлиги ҳақида ишонч ҳосил қилиши лозим.

Аудиторлик хулосаси ва ҳисоботи. Аудиторлик ҳисоботини ва хулосасини шакллантириш аудит режаси ва дастурининг барча бўлимлари бўйича ўтказилган аудиторлик текшируви натижаларини умумлаштириш ва баҳолаш жараёнида вужудга келади¹¹.

Аудиторлик текшируви ўтказиш чоғида асосан текширилаётган ҳўжалик юритувчи субъектнинг дастлабки ҳужжатлари, ҳисоб регистрлари

¹¹ Қўзиев И.Н. Tendencies of development of audit's report in Uzbekistan problems and perspectives. // Voice of research An international journal –Ҳиндистон, 2016.– 55 б.

ва ҳисоботларида акс эттирилган ҳақиқий ахборотлар таҳлил қилинади ва баҳоланади. Фақат айрим ҳоллардагина аудиторлар тахмин ва ҳисоб-китобларга асосланган молиявий ахборотларни баҳолайдилар.

Таъкидлаш жоизки, текширув натижалари ва хўжалик юритувчи субъект мутахассисларининг ҳисоб-китобларини баҳолашда аудиторлар маълум даражада профессионал эҳтиёткорликка риоя қилишлари зарур.

Аудитор қуйидаги ҳоллардаги каби, катта номувофиқликлар мавжудлигини кўрсатувчи ҳолатларни объектив баҳолаши зарур:

- * хўжалик юритувчи субъект ходимларига маълум бўлган, аммо аудитор томонидан очилмаган хатоларни аниқлаш фактлари;

- * текширув учун зарур бўлган, аудиторга ўз вақтида тақдим қилинмаган дастлабки ҳужжатлар ёки маълумотларга доир хўжалик муомалалари;

- * мутахассисларнинг ҳисоб-китобларидаги номувофиқликлар;

- * инвентаризация натижасида аниқланиб, далолатнома ва таққослаш ведомостлари билан расмийлаштирилган, лекин етарли даражада таҳлил қилинмаган ва тузатилмаган катта тафовутлар;

- * катта тафовутларнинг тасдиқланмаганлиги ва аудитор сўровларига кутилган жавоблар олинмаганлиги; текширув учун танлаб олинган, зарур дастлабки ҳужжатлар ёки тегишли рухсат этувчи кўрсатмалар тақдим қилинмаган хўжалик муомалалари.

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.

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунида белгиланишича, аудиторлик хулосаси молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги ва бухгалтерия ҳисоби юритиш тартибининг қонун ҳужжатларида белгиланган талабларга мувофиқлиги тўғрисида аудиторлик ташкилотининг фикри ёзма шаклда ифодаланган, хўжалик юритувчи субъект молиявий

ҳисоботидан фойдаланувчилар учун очиқ бўлган ҳужжат.

Аудиторлик ҳулосаси аудиторлик ҳисоботи асосида тузилади.

Аудиторлик ҳулосаси аудитор (аудиторлар), аудиторлик ташкилотининг раҳбари томонидан имзоланган ва аудиторлик ташкилоти муҳри билан тасдиқланган бўлиши керак.

Аудиторлик ташкилоти томонидан ишлаб чиқиладиган аудиторлик ҳулосасини тайёрлаш ишларида аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари (АФМС) қоидаларининг талабларини инобатга олиш зарур. Аудиторлик ҳулосасини тайёрлашда асосан № 70 - «Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик ҳулосаси» номли аудиторлик фаолияти миллий стандартдан (АФМС) фойдаланилади.

Бошқача қилиб айтанда, аудиторлик текшируви мумкин қадар объектив бўлиб, унинг ҳулосаси маълум маънода хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти устидан чиқарилган «ҳукм» ҳисобланади.

Шунингдек, давлат органлари топшириғига биноан ўтказилган текширув натижалари бўйича тузилган аудиторлик ҳулосаси Ўзбекистон Республикаси процессуал қонунчилигига мувофиқ тайинланган экспертиза ҳулосасига тенглаштирилади.

Биринчи боб бўйича ҳулоса

Диссертациянинг 1-бобида молиявий ҳисоботни текширишда аудит амалларини қўллашнинг назарий масалалари ёритилган. Хусусан, мазкур бобда аудиторлик текширувларини ташкил этишнинг мақсади, иқтисодиётни ривожлантиришда унинг тутган ўрни ва аҳамияти ёритилиб, молиявий ҳисобот ишончилигини баҳолашда аудит амалларини қўллашнинг аҳамияти ва зарурлиги баён қилинган.

Маълумки, аудиторлик текширувлари ишлаб чиқаришни режалаштириш ва ташкил этиш, корхонадаги тартиб, меҳнат ва технологик интизомни, товар-моддий захираларнинг омборлар ва бошқа сақлаш жойларидаги ҳисоби, мулкларнинг сақланиши, ҳисоб-китоблар ҳолати ва корхона молия-хўжалик фаолияти ҳамда унинг натижаларига сезиларли

таъсир кўрсатадиган бошқа кўплаб ҳолатларни қамраб олади. Шунинг учун аудиторлик ҳисоботида корхона молия-хўжалик фаолияти ва унинг натижаларига бевосита таъсир-кўрсатадиган, ҳамда ҳисоб маълумотлари ва ҳисобот кўрсаткичлари ишончилигини пасайтиришига олиб келадиган, меҳнатни ва ишлаб чиқаришни ташкил этишдаги катта камчиликларни бартараф этишга қаратилган тавсиялар берилиши лозим.

II-БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ ВА ЎТКАЗИШНИНГ ҲОЗИРГИ ҲОЛАТИ

2.1. Молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишни режалаштириш

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 ҳаққонийлигини 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 (2-модда). 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.

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 ишонarli акс эттириши ҳамда текшириладиган корхонадаги мавжуд назорат воситаларига қай даражада таяна олишига ишонч ҳосил қилиши лозим. Шунингдек, ҳисоб тизимини, яъни ҳужжатлар айланиш режа-графигининг тузилишини, бухгалтерия ходимларининг хизмат вазифалари қандай тақсимланаётганлигини кўрсатиши, корхонанинг асосий муомалаларини акс эттириш учун қандай счётлар корреспонденциялари (ўзаро 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 кўшиладиган, 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 ифодалайдиган таъсис ҳужжатларига алоҳида аҳамият берилади.

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

Аудиторлар ҳам, текшириладиган хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти ҳам, шунинг 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.



5-расм. Ҳисоб сиёсатининг мазмунини ифодалайдиган маълумот манбалари¹².

Ҳисоб сиёсатини аудиторлик текширувидан ўтказишнинг мақсади -

¹² Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

«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 олиниши зарур:

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

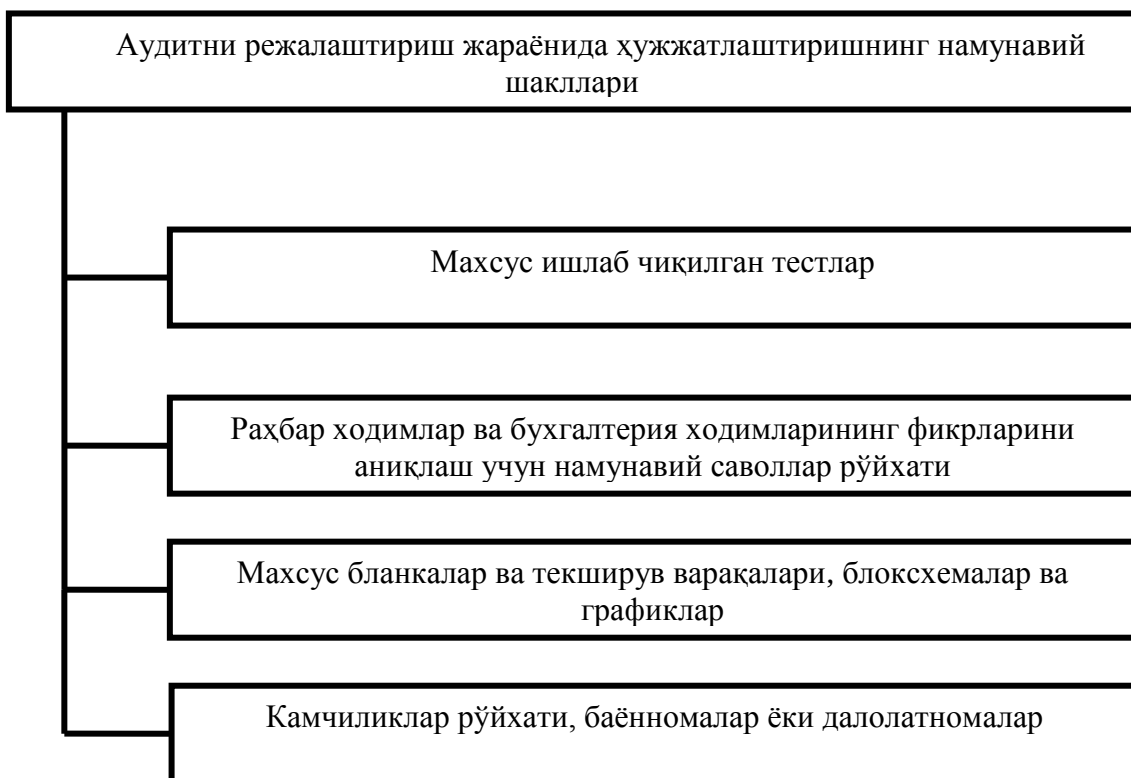
№1 БҲМС 56 бандига мувофиқ ҳисоб сиёсати календар йили давомида ўзгартирилмайди. Фақат хўжалик юритувчи субъектни қайта ташкил этилиш (бирлашиш, бўлиниш, қўшиб олиш), мулкдорлар алмашиши, Ўзбекистон Республикаси қонунчилиги ёки Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисобининг ўзгариши ва бухгалтерия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



6-расм. Аудиторни режалаштириш жараёнида ҳужжатлаштиришнинг намунавий шакллари¹³.

Аудитор ички назорат тизимининг ишончилигини ва текшириш ўтказишда унга таяниш мумкинлиги ҳақида асосли қарор қабул қила олиши

¹³ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

учун бу тизимни ўрганади. Назорат тизимининг ишончилиги, 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.

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

1) ишларни мувофиқлаштириш (битта ҳўжалик муомаласининг турли жиҳатларини кўриб чиқиш) 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.

Нazorat 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 шарт ҳисобланади.

2.2. Молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишда аудиторлик далилларини тўплаш

Аудиторлик фаолиятини олиб бориш жараёнида корхона молиявий ҳисоботлари маълумотларини кўриб чиқишда асосан бухгалтерия дастлабки ҳужжатларидан фойдаланилади. Қайсики жойда иш фаолияти бўлар экан у жойда хато ва камчиликлар бўлиши муқаррардир. Ушбу ҳолатларни олдини олиш ва хато камчиликларни аниқлаш учун №50-АФМС «Аудиторлик далиллар» номли махсус стандарт ишлаб чиқилган бўлиб, бу стандартга Аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти (АФМС) "Аудиторлик фаолияти тўғрисида"ги Ўзбекистон Республикаси Қонунининг 21-моддаси¹⁴, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги 365-сонли "Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида"ги Қарорининг 3-бандига асосан ишлаб чиқилган ва у Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятининг меъёрий тартибга солиш элементи бўлиб ҳисобланади.

Ушбу стандартлар аудиторлик фаолиятининг Республикамиз ва халқаро амалиётида олинадиган далилларнинг етарлилик даражасини ва уларни тўплашга нисбатан қўйиладиган талабларни белгилайди.

Бизнинг мамлакатимизда эса шу вақтгача қабул қилинган аудиторлик фаолияти миллий стандартларидан қуйидагиларни шундай бўлим сифатида умумлаштириш мумкин:

¹⁴ Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Ахборотномаси, 2000 йил, 5-6-сон, 149-бет

№10-АФМС «Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа ахборотлар»; №11-АФМС «Маълумотларни компьютерда ишлаш (МКИ) шароитида аудит ўтказиш»; №13-АФМС «Таҳлилий амаллар»; №14-АФМС «Аудиторлик танлаш»; №16-АФМС «Эксперт ишидан фойдаланиш»; №50-АФМС «Аудиторлик далиллар».

Аудиторлик далилларнинг миқдор ва сифат кўрсаткич-ларига, шунингдек уларни олиш мақсадида бажариладиган амалларга нисбатан қўйиладиган талаблар № 50 – «Аудиторлик далиллари» номли АФМСда белгиланган.

Ушбу стандарт талабларини барча аудиторлик ташкилотлари аудиторлик текширувларини ўтказиш чоғида қўллаши мажбурийдир.

Аудитор молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлигини асослаши учун қўйидаги амалларни бажариш натижасида етарли аудиторлик далилларини тўплаши лозим:

- счётлар бўйича оборотлар ва қолдиқларнинг молиявий ҳисоботда тўғри акс эттирилишини батафсил текшириш;
- таҳлилий амаллар;
- ички назорат воситаларини текшириш;

Аудиторлик далилларни тўплаш учун зарур бўлган аудиторлик амаллари ва уларнинг ҳажми аудит дастурида кўрсатилади.

Аудиторлик далиллар – бу аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текширувлар вақтида тўпланган ва аудиторлик хулосасини асословчи ахборотдир.

Демак, аудиторлик далиллар аудиторлик текшируви жараёнида текширилаётган мижоз – корхона ва учинчи шахслардан олинган ахборотлар ҳамда уларни таҳлил қилиш натижалари бўлиб, молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги тўғрисида аудиторлик хулосаси тузиш имконини беради.

Ушбу таъриф ва тавсифлардаги таянч тушунчаларни батафсил кўриб чиқамиз.

7-расм. Аудиторлик далиллари олиш амаллари¹⁵.

Далил дейилганда бошқа фактнинг мавжудлигини тасдиқлайдиган ёки инкор қиладиган факт, ёки мазкур факт ҳақида у ёки бу даражадаги ишончлилиқ билан фикр шакллантиришга имкон берадиган, маълум факт тўғрисида маълумотлар олиш жараёни тушунилади.

Ахборот – хўжалиқ фаолиятидаги фактлар тўғрисидаги хабарлар тўпламидир.

Мижоз корхона – аудиторлик хизмати кўрсатилаётган хўжалиқ юритувчи субъект.

Учинчи шахслар – аудитор ёки мижоз корхона билан у ёки бу тарзда

¹⁵ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

алоқадор бўлган ва бу алоқадорлик аудитор фикрига жиддий таъсир кўрсатадиган ҳуқуқий ёки жисмоний шахслардир.

Таҳлил қилиш – бу мижоз корхона бухгалтерия ҳисоботида фактларнинг аудитор томонидан мушоҳада қилиниши ва ўз фикрини шакллантириши.

Ишончлилик – молиявий ҳисобот маълумотларининг улардан малакали фойдаланувчиларга ҳўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг натижалари тўғрисида тўғри хулосалар қилишга ва ушбу хулосаларга асосланган қарорлар қабул қилишга имкон берадиган даражаси тушунилади. Бошқача қилиб айтганда, бу аудиторлик далиллар қанчалик ишончга сазовар ва ҳақиқатга яқин эканлигини тавсифлайди. Аудит жараёнида олинган далилларнинг ишончлилиги мустақиллик ва манба компетентлиги, ички назорат тизимининг самарадорлиги каби омилларга боғлиқ. Аудиторнинг ўзи мустақил манбалардан олган далилларнинг ишончлилик даражаси ҳўжалик юритувчи субъектдан олинган далилларга қараганда юқорироқ. Барча далиллар йиғиндисини фақат сўнгилари етарли бўлганидагина ишончли деб ҳисоблаш мумкин.

Далилларнинг етарлилиги уларнинг миқдори ва сифати билан белгиланади. У танлаш кўлами ва тўпلامдаги муайян элементларнинг тавсифи билан боғлиқ. Далилларнинг етарлилигини аниқлашда қуйидаги ҳолатларни ҳисобга олиш зарур: мустақил манбалар (учинчи шахслар)дан олинган далилларнинг мижоз-корхона ходимларидан олинган далилларга нисбатан ишончлироқ эканлиги; аудиторлик ташкилотининг мустақил текшируви ёки таҳлили натижасида олинган маълумотларнинг учинчи шахслардан олинган маълумотларга қараганда ишончлироқ эканлиги; ҳужжатлар ва ёзма кўрсатмалар шаклидаги аудиторлик далилларининг оғзаки кўрсатмаларга қараганда ишончлироқ эканлиги. Ниҳоят, турли манбалардан олинган далиллардан фойдаланиш натижасида қилинган хулосаларни таққослаш имкониятларини ҳисобга олиш керак.

Тўпланган далиллар текшириляётган ҳисобот тузилган санага қанчалик

якин бўлса, улар шунчалик ишонарли бўлади.

Агар хатолар ва ноаниқликлар тўғрисидаги далиллар мижоз корхона маъмуриятига аудиторлик хулосаси солиқ органига топширилмасдан олдин тақдим этилган бўлса, у ҳолда бухгалтерияда ҳисоботларга зарур тузатишларни киритиш имкони бўлади. Агар ҳисобот солиқ органига топширилганидан сўнг аудит ўтказилса, тузатиш киритиш имкони йўқ, лекин жорий даврда аниқланган хато камчиликларни ўз вақтида тузатиш мумкин.

Аудиторлик текширувлар жараёнида тўпланадиган далиллар турлитуман бўлиб, улар тури, манбаси ва олинishi усулларига кўра туркумланади.

Аудиторлик далиллар турларига кўра ёзма ва оғзаки далилларга бўлинади.

Ёзма равишда олинган далиллар (ҳужжатлар ва ёзма тушунтиришлар) оғзаки шаклдаги далилларга қараганда ишончлироқ бўлиши мумкин. Аммо айрим ҳолларда оғзаки далиллар анча муҳим ва фойдали бўлиши мумкин.

Ҳужжатлаштирилган фактларни аниқлаш молиявий ҳисоботни ва ҳисоб регистрларини тўлдириш учун асос бўлган дастлабки ҳужжатларни текшириш йўли билан амалга оширилади. Буларга таннархни асоссиз равишда ошириб юбориш ёки товарсиз операцияларни амалга ошириш билан боғлиқ операциялар мисол бўлиши мумкин. Шунингдек, битта ҳужжатнинг турли нусхаларидаги ёзувларининг бир-бирларига мос келмаслик ҳолатлари.

Махсус ўтказилган таҳлил натижасида фактларни аниқлаш ҳужжатларда келтирилган маълумотларни мантиқий жойлаштириш ва математик ҳисоб-китоб қилиш йўли билан амалга оширилади. Бундай аргументлаш рационал деб номланади ва у аудит жараёнида салмоқли ўрин тутади. Масалан:

1) 2910-«Омборлардаги товарлар» счётида корхона мулки ҳисобланган товарлар ҳисобга оlinishi лозим;

2) аудитор ушбу товарлар учун корхонанинг мулкый ҳуқуқи мавжудлигини аниқлаши зарур;

3) тақдим этилган ҳужжатлар (шартномалар, товарлар ҳисоботи, банк

кўчирмалари) ва мулкый ҳуқуқнинг корхонага ўтган пайтини аниқлаш асосида аудитор товарларнинг эгаси ҳақида хулоса қилади.

Аудитор фикрига биринчи аргумент кўпроқ таъсир кўрсатади. Ҳақиқатда 2910-«Омборлардаги товарлар» сметида қолдиқ сифатида кўрсатилган товарлар йўқ бўлса, ҳеч қандай фикр-мулоҳазага ўрин қолмайди. Сўнгра учинчи ва тўртинчи аргументларни аҳамиятлилиги бўйича кўрсатиш мумкин.

Аудиторлик далиллар бевосита олинadиган манбаларга қуйидагилар киради: мижоз корхона ва учинчи шахсларнинг дастлабки ҳужжатлари; мижоз корхона бухгалтерия ҳисоби регистрлари ва унинг молия хўжалик фаолиятининг таҳлил натижалари; мижоз корхона ходимлари ва учинчи шахсларнинг оғзаки билдиришлари; мижоз корхонанинг бир ҳужжатларини бошқалари билан солиштириш, ҳамда унинг ҳужжатларини учинчи шахсларнинг ҳужжатлари билан таққослаш; мижоз корхона активлари ва пасивларини инвентаризация қилиш натижалари ҳамда унинг молиявий ҳисоботлари.

Ҳар хил манбалардан олинган ва турли шаклдаги аудиторлик далиллар аудиторлик рискинни пасайтиради.

Агар мижоз корхона аудиторга тулақонли текширув учун зарур ҳажмдаги ҳужжатларни тақдим қилмаса ёки агар аудитор зарур аудиторлик далилларини тўплаш имконига эга бўлмаса, унинг олдида катта муаммолар вужудга келиши мумкин. №50 «Аудиторлик далиллар» номли АФМСда таъкидланишича: «Агар аудиторлик ташкилотига хўжалик юритувчи субъект томонидан мавжуд ҳужжатлар тўла ҳажмда тақдим этилмаса ва у қайсидир счет ва (ёки) муомала бўйича етарли аудиторлик далилларини тўплаш имконига эга бўлмаса, аудиторлик ташкилоти бу вазиятни ўзининг ҳисоботида акс эттириши лозим ва салбий аудиторлик хулосаси тузиш тўғрисидаги масалани ўртага қўйиши мумкин. Демак, етишмаётган аудиторлик далиллари жиддий ҳисобланган бухгалтерия ҳисоботи моддаларига тааллуқли бўлса, аудитор аудиторлик хулосаси тузишдан

расмий равишда бош тортиши ва бу ҳолни тегишли тарзда расмийлаштириши лозим.

Шундай қилиб, ҳисобот маълумотларининг ишончлилиги тўғрисида ўз фикрларини шакллантиришда, аудитор аудиторлик далиллар олинadиган турли манбалардан фойдаланиб, аудиторлик рискин пасайтиришни кўзлайди. Ички назорат воситаларини мувофиқлик учун текшириш аудиторларга ички назорат тизимида кўзда тутилган тадбирлар ва амалларнинг самарадорлиги (самарасизлиги) тўғрисида далиллар тўплашига имкон беради.

Тўпланган аудиторлик далиллари бухгалтерия ҳисобининг йўлга қўйилишини ва ички назорат тизимини ўрганиш ҳамда баҳолаш тўғрисидаги ёзувлар, баённомалар, жадваллар ва бланкалар шаклида аудиторнинг ишчи ҳужжатларида акс эттирилиши лозим. Ишчи ҳужжатларда аудиторлик амалларининг режалаштирилиши ва бажарилиш натижаларини ҳам акс эттириш зарур. Аудиторлик далилларини тўплаш кетма-кетлигини қуйидагича:

1. Аудиторлик далилларини тўплашнинг мақсадини шакллантириш шартноманинг умумий аудит режаси ва аудиторлик текширувлар дастурига тааллуқли мақсадига боғлиқ. Шартномадан келиб чиққан ҳолда бошқа мақсадлар ҳам, жумладан ҳисобни ташкил этишнинг самарадорлигини баҳолаш, тўлов лаёқатини, рентабелликни ва бошқаларни башоратлаш ҳам аниқланиши мумкин.

2. Танланган аудиторлик амаллари №3-«Аудитни режалаштириш» номли АФМС га мувофиқ аудитор томонидан аудиторлик текшируви дастурида кўрсатилиши лозим. Бунда аудиторлик амалларидан қайсиларини (назорат воситалари тести ёки моҳиятан текширишлар) ва қайси участкаларда қўллаш мақсадга мувофиқлигини аниқлаш зарур.

3. Аудиторлик далилларини олиш усуллари (қайта ҳисоблаш, инвентаризация, ҳўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилиниши, тасдиқлаш, оғзаки сўров, ҳужжатларни текшириш, кузатиб

чиқиш, аналитик амаллар) стандартда келтирилган.

4. Аудиторлик текширувлари учун ахборотларни тўплаш. Бунинг учун аудит дастуридаги ҳар бир бўлим бўйича норматив-саволнома ва ҳисоб-ҳисобот маълумотларининг зарур рўйхати тузилади. Норматив-саволнома маълумотлар рўйхати асос сифатида шакллантирилади. Аудитор бу рўйхатни текширув объектига нисбатан аниқлаштиради. Текширувда иштирок этадиган ходимлар ушбу рўйхатдаги ҳужжатларнинг мазмуни билан таништирилган бўлишлари лозим. Текширувни бошлашдан олдин ҳисоб-ҳисобот маълумотлари – мижоз-корхонадан талаб қилиб олинadиган ҳужжатлар ва регистрларнинг рўйхатини ҳам тузиш зарур.

5. Аудиторлик амалларни бажариш ва аудит жараёнида аниқланган далилларни баён қилиш. Бу босқичда аудитор аудитни режалаштириш чоғида белгиланган танлов ҳажмидан келиб чиқади. Аниқланган тафовутлар уларни аниқлаш амаллари ёки кодлари ва аудит жараёнида аниқланган далилларнинг батафсил баёни кўрсатилган ҳолда ишчи ҳужжатларда рўйхатга олинади. Баён қилиш вазиятдан келиб чиққан ҳолда, ихтиёрий ҳолда бўлиши мумкин ёки махсус ишлаб чиқилган ишчи ҳужжатлар шакллари тўлдириш йўли билан амалга оширилиши мумкин.

6. Тўпланган далилларни баҳолаш деганда уларнинг аудит мақсадига эришиш ва ишончлилигини аниқлашдаги ролини белгилаш тушунилади.

Далилларни баҳолашда қуйидагиларни аниқлаш зарур: манбанинг мустақиллиги, олинган фактлар ва бошқа маълумотлардан далил сифатида фойдаланиш мумкинлиги (яъни бунинг қонунга зид эмаслиги); мазкур далилнинг текшириладиган объектга тааллуқлилиги; танлаш ҳажми ва методологияси. Шунингдек, мазкур далилнинг объект бўйича тўпланган бошқа далиллар билан алоқадорлиги; ушбу алоқадорликнинг кўлами ва тавсифи; олинган далилларнинг кейинги аудит жараёнида қўлланилиш имкониятлари; аниқланган тафовутларнинг жиддийлик даражаси; олинган далиллар тўпланишининг қарор қабул қилиш учун етарлилигини ҳам аниқлаш зарур.

Хулоса қилиб айтганда, аудитор молиявий ҳисоботнинг у ёки бу моддаси бўйича жиддий хатолар йўқлиги ҳақида ишонч ҳосил қилиши лозим.

Аудитор аудиторлик далиллари тўплашда ҳар хил усуллардан фойдаланади. №50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСда келтирилган асосий усулларнинг мазмунини кўриб чиқамиз. Булар: мижоз-корхонанинг арифметик ҳисоб-китобларини текшириш (қайта ҳисоблаш); инвентаризация; айрим хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш; тасдиқлаш; хўжалик юритувчи субъект ва мустақил (учинчи) томонлар ходимларини оғзаки сўровдан ўтказиш; ҳужжатларни текшириш; кўриб чиқиш; таҳлилий амаллар; муқобил баланс тузиш каби усуллардир.

Ҳужжатни расмийлаштиришдан ҳисобот тузилгунга қадар маълумотларни шакллантириш устидан ўрнатилган самарали ички назорат тизими (моддий жавобгар шахсларни ўзаро қарама-қарши текшириш, раҳбарият, бош бухгалтер ва бухгалтерлар томонидан назорат) содир бўлиши мумкин бўлган арифметик хатоларни, натижада аудиторлик рискни пасайтиради. Қўлда тўлғазилган ҳужжатлар ва ҳисоб регистрлари (маълумотномалар ва ҳисоб-китоблар, касса ҳисоботлари, бўнак ҳисоботлари, ҳисоблашув-тўлов ведомостлари ва бошқалар) қайта ҳисоблашдан ўтказилади.

Агар мижоз-корхонада ҳисоб ишлари компьютерлаштирилган бўлса, дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрларидаги арифметик ҳисоблашларни текшириш зарурати ошади. Бу компьютер дастурларини атайлаб нотўғри тузиш ва арифметик хатоларни компьютер клавиатурасидан нотўғри киритиш билан боғлиқ бўлиши мумкин. Арифметик ҳисоб-китобларни текшириш компьютер дастурига киритилган ҳисоб-китоблар алгоритмининг назорат қилишни тақозо этади. Агар хўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган бўлса, ҳисоб-китобларни текшириш ҳам компьютердан фойдаланган ҳолда амалга оширилади.

Аудитор у ёки бу хўжалик муомаласининг ҳужжатлар билан қандай расмийлаштирилаётганлиги, ҳамда бундай фактларни ҳисоб регистрларида

акс эттиришнинг кетма-кетлиги устидан назорат ўрнатишни кузатади. Бу ички назоратнинг аҳволи каби, бухгалтерия ҳисобини юритиш тартибига риоя қилинишини ҳам баҳолашга имкон беради.

Тасдиқлаш аудиторлик далили сифатида ҳисоб-китоб ва валюта счетларидаги, мол етказиб берувчилар, харидорлар, буюртмачилар, турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар ҳисобга олинadиган счетлардаги қолдиқларнинг ҳаққонийлиги тўғрисидаги маълумотларни олиш учун қўлланилади.

№50 АФМСга мувофиқ: «аудиторлик ташкилоти пул маблағлари, ҳисоб-китоблар, дебиторлик ва кредиторлик қарзлари ҳисобга олинadиган счетларнинг қолдиқлари тўғри-сидаги маълумотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқловчи аудиторлик далиллари мустақил (учинчи) томонлардан ёзма равишда олиши лозим». Ҳисоб-китоб ва валюта счетларидаги қолдиқлар банк кўчирмалари билан, дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг ҳаққонийлиги эса таққослаш далолатномалари билан тасдиқланади. Ҳисоб-китобларнинг аҳволи, олди-сотди ишларининг шартларини ва шунга ўхшашларни тасдиқловчи зарур маълумотларни олиш учун турли ташкилотларга сўровлар жўнатилади.

Маълумотларни тасдиқлаш учун жўнатиладиган сўровлар мижоз корхона раҳбарияти номидан тайёрланиб, унда тасдиқловчи жавобни аудиторлик ташкилотига жўнатиш сўралади. Шундай қилиб, мижоз-корхона томонидан маълумотни тасдиқлаш учун учинчи томонга жўнатилган сўровнинг ёзма тасдигини аудиторлик ташкилоти олади.

Зарур ҳолларда аудиторлик ташкилоти тасдиқлатиш учун сўров жўнатилган учинчи томон билан бевосита алоқа ўрнатиши ҳам мумкин. Агар аудиторлик ташкилоти салбий жавоб олса ёки умуман жавоб олмаса, у ҳолда мижоз корхона маълумотларининг ҳаққонийлигини аниқлаштириш учун қўшимча аудиторлик амалларини қўллаши зарур.

Ходимлардан оғзаки сўров ўтказиш – бу мижоз корхона ходимлари ёки учинчи шахслардан оғзаки мулоқат ва жавобларни баҳолаш йўли билан

тасдиқловчи маълумотларни олиш усулидир. Мазкур усул аудиторга ички назорат тизимини баҳолаш, риск чегараларини аниқлаш ва аудиторлик тенкширувининг стратегиясини ишлаб чиқиш чоғида фикр юритиш учун кенг кўламдаги маълумотларни беради. Мижоз корхона ва учинчи томон ходимлари ҳамда раҳбарияти орасида сўров ўтказиш аудиторлик текширувининг барча босқичларида амалга оширилиши мумкин.

1-жадвал

Молиявий ҳисобот ҳақиқийлигининг турли даражалари¹⁶

Бухгалтерия ҳисоботида корхона молиявий аҳволини тўғри акс этиш даражаси	Корхона молиявий аҳволининг бухгалтерия ҳисоботида холисона акс этиши даражасига таъсир қилувчи омиллар	
	Корхона бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоб сиёсати соҳасидаги меъёрий ҳужжат-ларнинг кўрсаткичларига риоя қилмаслик	Корхона бухгалтерия ҳисоби ва аудит сиёсати соҳасидаги меъёрий ҳужжатлар кўрсаткичларига риоя қилиш
Бухгалтерия ҳисоботи корхонанинг молиявий аҳволини тўғри акс эттирмайди	1-вазият Ҳисоботдаги хатолар корхона бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоб сиёсати соҳасидаги меъёрий ҳужжатларга риоя қил-маслик оқибати	2- вазият Корхона бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоб сиёсати соҳасидаги меъёрий ҳужжатлар кўрсат-маларига изчил риоя қилиш натижасида бухгалтерия ҳисоботи корхонанинг молия-вий аҳволини объектив акс эттирмаган
Бухгалтерия ҳисоботи корхонанинг молиявий аҳволини тўғри акс эттиради	3- вазият Корхона бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоб сиёсати соҳасидаги меъёрий ҳужжатлар кўрсатмаларига риоя қилмаслик оқибатида бухгалтерия ҳисоботида корхона молиявий аҳволи тўғри акс этмаган	4- вазият Корхона бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоб сиёсати соҳасидаги меъёрий ҳужжатлар кўрсатмаларига риоя қилиш натижасида бухгалтерия ҳисоботида корхона молиявий аҳволи тўғри акс этган

Бу тадқиқот натижаларини 4 вазиятга ажратиб кўрсатилган жадвал сифатида тасаввур қилиш мумкин (1-жадвал). Бизнингча, бу расм мазмунини билиб олиш кўп аудиторлар учун фойдали бўлади. Бу муаллифларнинг ўз илмий ғояларини тасдиқлаш учун келтирган далиллари ишончли бўлибгина

¹⁶ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

қолмай, кўп ҳолларда ҳисоб ва аудит тажрибасида учрайдиган турли типик ҳоллардан бевосита келиб чиқади.

№50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСга мувофиқ оғзаки сўров натижалари баённома ёки қисқача конспект кўринишида ёзиб бориш зарур бўлиб, унда сўров ўтказган аудиторнинг фамилияси, ҳамда сўралган шахснинг фамилияси, исми-шарифи кўрсатилган бўлиши шарт. Оғзаки сўровлар ўтказиш учун ҳар хил муаммолар (масалан, айрим муомалаларни участкалар, фаолият турлари ёки бўлинмалар бўйича ҳужжатлар билан расмийлаштириш тартиби ва ҳужжатлар айланишини баҳолаш) бўйича анкеталар олдиндан тайёрланган бўлиши мумкин. Аудиторлик ташкилотлари саволлар рўйхати билан стандарт тестлар тайёрлаб, унда сўралган шахсларнинг жавоблари кўрсатилади.

Бинобарин, аудиторлар ҳар бир хўжалик юритувчи субъектга қандай ёндашувни белгилаш чоғида қандай аниқ мақсадни кўзлаб текширишни амалга оширишни аниқлаб олишлари лозим. Демак, аудитор ишида унинг профессионал мулоҳаза қилиш қобилияти каби шахсий фазилатлари жуда қимматлидир.

2.3. Молиявий ҳисобот элементларини аудиторлик текширувидан ўтказиш ва баҳолаш

Молиявий ҳисобот аудитида таҳлилий амалларни қўллашнинг тартибга солувчи меъёрий асоси бўлиб 13-сонли “Аудитда таҳлилий тадбирлар” деб номланувчи аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти бўлиб ҳисобланади. Ушбу стандартга асосан таҳлилий тадбир ўз ичига қуйидагиларни олади:

- ❖ хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботлари кўрсаткичларини унинг режадаги кўрсаткичлари билан солиштириш;

- ❖ Молиявий ҳисоботларнинг амалдаги кўрсаткичларини аудиторлик ташкилоти томонидан белгиланган прогноз кўрсаткичлари билан солиштириш;

❖ молиявий ҳисобот кўрсаткичларини амалдаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар ёки ҳўжалик юритувчи субъектларнинг ўзи томонидан белгиланадиган меъёрий ҳужжатлар билан солиштириш;

❖ молиявий ҳисобот кўрсаткичларини молиявий ҳисобот таркибига кирмайдиган кўрсаткичлар билан солиштириш;

❖ молиявий ҳисобот кўрсаткичларини тармоқнинг ўртача маълумотлари билан солиштириш;

❖ молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг вақт ўтиши давомида ўзгаришлари ва улар билан боғлиқ бўлган нисбий коэффицентлар таҳлили.

Таҳлилий тадбирларнинг тури уларни ўтказиш мақсади, уларни ўтказиш учун зарур бўлган ахборотга эришиш имконияти ва унга мосликка, ҳўжалик юритувчи субъектнинг фаолият турига боғлиқ бўлади.

Ҳўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи факт кўрсаткичларини у томонидан белгиланган режа билан солиштиришда аудиторлик ташкилоти:

- Ҳўжалик юритувчи субъект томонидан қўлланиладиган режалаштириш услубиятини баҳолаши;

- Режа кўрсаткичларига биноан ҳисобот даври молиявий кўрсаткичлари мижоз томонидан ўзгартирилмаганлигига ишонч ҳосил қилиши керак.

- Молиявий ҳисоботнинг факт кўрсаткичларини мустақил белгиланган прогноз кўрсаткичлар билан солиштиришда аудиторлик ташкилоти ўз тахминларини шаклланган тамойиллар асосида белгилайди.

Ҳисобот ва меъёрий кўрсаткичлар негизида ҳар хил турдаги коэффицентлар ва фоизли нисбатлар ҳисоб-китоби самарали ҳисобланади. Коэффиниентларни танлаш, уларнинг ҳисоб-китоблари усулларини ва ҳисоб-китоб вақти даврларини танлаш меъёрий ҳужжатларга мувофиқ равишда амалга оширилади. Эҳтимолий таваккалчиликлар соҳаларини аниқлаш усуллари:

- Жорий давр нисбий кўрсаткичларининг таҳлили;

- Турли даврларда хўжалик юритувчи субъект учун ҳисоблаб қўйилган нисбий кўрсаткичлар ўзгаришининг таҳлили;

- Нисбий кўрсаткичлар бир неча турининг ўзгаришларини солиштириш.

Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи факт кўрсаткичларини тармоқнинг ўртача кўрсаткичлари билан солиштирганда, аудитор шу хўжалик юритувчи субъект фаолиятини таҳлил қилади. Бунда аудитор шуларни ҳисобга олиши керакки, тармоқ кўрсаткичлари мазкур хўжалик юритувчи субъект кўрсаткичлари билан мутаносиб бўлмаслиги мумкин, шунингдек хўжалик юритувчи субъектлар турли ҳисоб сиёсатидан фойдаланиши ҳам мумкин.

Аудитор томонидан хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи маълумотларини молиявий ҳисобот таркибига кирмайдиган маълумотлар (нобухгалтерлик маълумотлари) билан солиштириш усули қўлланган тақдирда, аудитор фойдаланилаётган нобухгалтерлик маълумотларининг аниқлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Ҳисоботнинг факт кўрсаткичларини аввалги даврлар маълумотлари билан солиштириш жараёнида аудиторлик ташкилоти аудитни режалаштириш босқичидаёқ эҳтимолли таваккалчиликлар соҳаларини белгилаб олади. Эҳтимолли таваккалчиликлар соҳаларини аниқлашнинг кенг тарқалган усуллари қуйидагилардир:

- Бухгалтерия баланси моддаларини солиштириш ва улардаги жиддий ўзгаришлар таҳлили;

- Моддалардаги ўзгаришларни бошқа моддалардан ўзгаришлар билан солиштирганда ўзгаришларни таҳлил қилиш. Мазкур ҳолда эҳтимолли таваккалчилик соҳаси, бир кўрсаткичдаги ўзгариш иқтисодий табиатига кўра бошқа кўрсаткичдаги ўзгаришга мувофиқ келмаганида аниқланади.

Таҳлилий тадбирларни қўллаш натижасида аудиторга аудитни режалаштиришда мижозни яхшироқ тушуниш ва бухгалтерия балансларини текшириш орқали аудитдаги таваккалчилик даражасини белгилаш

имкониятини, бошқа аудиторлик тадбирлари сони ва ҳажмини қисқартиришга, аудиторга аудит вақтида унинг асосланган, эътиборли фикрини шакллантиришга ёрдам беради ҳамда қўшимча аудиторлик тадбирларини талаб этувчи текширув соҳалари аниқлаб бериши мумкин бўлган молиявий муаммоларнинг мавжудлигини узил-кесил текшириш вазифасини бажаради. Таҳлилий тадбирлар аудитнинг бутун жараёни давомида бажарилади.

Оддий солиштириш. Ҳисобот даврида бирор-бир кўрсаткичнинг ўзгариш тамойилларини ва уларнинг келгуси ёки ўтган даврлардаги тарқалишини аниқлаш; бирор-бир кўрсаткичлар ўртасида миқдорий ўзаро алоқадорликларни келгуси ёки ўтган даврларда уларнинг қийматларини ҳисоблаб чиқиш мақсадида аниқлаш.

Таҳлилий тадбирлар натижаларининг ишончлилиги аудитор томонидан аниқланмаганлик таваккалчилиги, ички хўжалик таваккалчилиги ва назорат воситалари таваккалчилиги даражасининг тўғри баҳоланишига боғлиқ. Таҳлилий тадбирларнинг ишончлилигига кўриб чиқиладиган ҳисобварақ бўйича қолдиқларнинг муҳимлик даражаси; айтиб ўтиш керак, текширув объектига йўналтирилган бошқа таҳлилий тадбирлар натижалари; таҳлилий тадбирларни бажаришда қўлланадиган кўрсаткичларнинг тафовут миқдорлари; таҳлилий тадбирларни бажаришда нобухгалтерлик маълумотлари таъсир этувчи омиллар ҳисобланади.

Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлигини тасдиқлашда таҳлилий амалларнинг қуйидаги шаклларда ўтказилиши мумкин:

- горизонтал таҳлилда ҳисобот давридаги молиявий ҳолатни ифодаловчи кўрсаткичлар ўтган давр билан таққосланади, яъни бу кўрсаткичларнинг динамикаси аниқланади;
- вертикал таҳлилда молиявий ҳолатга тааллуқли бўлган кўрсаткичларнинг таркибий тузилмаси ўрганилади. Масалан, корхона маблағларининг ёки уларни қопловчи манбаларининг ҳисобот давридаги

таркиби ва уни утган даврга нисбатан ўзгариши ифодаланади;

- нисбий кўрсаткичлар таҳлилида молиявий ҳолат кўрсаткичлари ўртасидаги алоқа ўрганилади. Масалан, корхона маблағларининг ва уларнинг манбалари ўртасидаги алоқа, молиявий ресурслар ва улардан фойдаланиш ўртасидаги алоқа ифодаланади;

- тақослаш таҳлилида корхона бўйича молиявий ҳолат унинг алоҳида бўлимлари молиявий ҳолати билан тақосланади, бу корхонанинг молиявий ҳолати бошқа корхоналарнинг молиявий ҳолати билан солиштирилади ва пировардида, омиллар таҳлилида корхонанинг молиявий ҳолатига таъсир кўрсатувчи омиллар таҳлил этилади.

Аудитор томонидан корхона фаолият натижавийлигига баҳо беришнинг асосий кўрсаткичларидан бири рентабеллик кўрсаткичи ҳисобланади.

Рентабеллик - корхона фойдалилик даражасини характерлайди. Одатда унинг бир неча турлари ҳисоб-китоб килинади. Бу бевосита мулкнинг шакли бўйича даромадларнинг юзага чиқиш ўрни ёки базаси бўйича, фойданинг ўзгаришига таъсир этувчи бирликлар бўйича ёки мустақил бирликлар бўйича аниқланиши мумкин. Ушбу кўрсаткични аниқлашда асосий манба бўлиб молиявий ҳисоботнинг “бухгалтерия баланси”, ҳамда “молиявий натижалар тўғрисидаги” ҳисоботлар ҳисобланади.

Бозор иқтисодиёти шароитида иқтисодиёт тармоқларида рентабелликнинг қуйидаги турлари аниқланади:

1. Ишлаб чиқариш харажатларига нисбатан рентабеллик;

соф фойда

$$P = \frac{\text{Ишлаб чиқариш харажатлари}}{\text{Ишлаб чиқариш харажатлари}} \times 100\%$$

Ишлаб чиқариш харажатлари

Ушбу кўрсаткич бир сумлик ишлаб чиқариш харажати ҳисобига олинган фойда суммасини характерлайди.

2. Асосий воситалар рентабеллиги. Асосий воситалар рентабеллиги ҳар бир сўмлик ёки минг сўмлик асосий восита ҳисобига тўғри келадиган

фойда суммасини характерлайди. Ушбу кўрсаткич соф фойда суммасини асосий воситаларнинг ўртача йиллик қийматига бўлиш асосида аниқланади.

Соф фойда

$$P = \frac{\text{Соф фойда}}{\text{Асосий воситаларнинг уртача йиллик қиймати}} \times 100 \%$$

Асосий воситаларнинг уртача йиллик қиймати

3. **Сотиш буйича рентабеллик.** Сотиш буйича рентабеллик сотилган маҳсулотларнинг фойдалиқ даражасини характерлайди ва бу кўрсаткич сотишдан олинган ялпи фойда суммасини маҳсулотларни сотишдан олинган тушумга бўлиш асосида аниқланади. Яъни

Сотишдан олинган фойда

$$P = \frac{\text{Сотишдан олинган фойда}}{\text{Сотишдан олинган тушум суммаси}} \times 100 \%$$

Сотишдан олинган тушум суммаси

4. **Оборот активлар рентабеллиги.** Ушбу кўрсаткич оборот активларнинг ҳар бир сумига тўғри келадиган фойда, соф фойда суммасини характерлайди. Оборот активлар рентабеллиги олинган соф фойда суммасини оборот активларнинг ўртача йиллик қийматига бўлиш асосида аниқланади.

Соф фойда

$$P = \frac{\text{Соф фойда}}{\text{Оборот активлар уртача йиллик қиймати}} \times 100 \%$$

Оборот активлар уртача йиллик қиймати

5. **Жами мулк рентабеллиги.** Ушбу кўрсаткич корхона мулкининг фойдалилик даражасини характерловчи асосий кўрсаткич ҳисобланади. Бу кўрсаткич ҳар бир сумлик мулкка тўғри келадиган соф фойда суммасини ифодалайди.

Соф фойда

$$P = \frac{\text{Соф фойда}}{\text{Корхона мулки жами}} \times 100 \%$$

Корхона мулки жами

6. **Ўз маблағлари рентабеллиги.** Ушбу кўрсаткич корхонанинг ўзига тегишли булган маблағларнинг фойдалилик даражасини характерлайди. Корхона соф фойдасини унинг ўзлик маблағлари манбаига бўлиш асосида ўзлик капиталининг фойдалилик даражаси ўрганилади.

Соф фойда

$$P = \frac{\text{Соф фойда}}{\text{Корхона узлик маблағлари}} \times 100 \%$$

Корхона узлик маблағлари

7. **қарз маблағлари рентабеллиги.** Ушбу курсаткич корхона соф фойдасини қарзга олинган маблағларига нисбати асосида аниқланади. Бу курсаткич ҳар бир сумлик қарз маблағига тўғри келадиган фойда суммасини ифодалайди.

Соф фойда

$$P = \frac{\text{Соф фойда}}{\text{қарз маблағлари жами}} \times 100\%$$

қарз маблағлари жами

8. **Асосий воситалар ва моддий оборот маблағлари рентабеллиги.** Ушбу курсаткич соф фойда суммасини корхона асосий воситалари ва моддий оборот маблағлари уртача йиллик қийматига бўлиш асосида аниқланади. У ҳар бир сумлик асосий ва оборот маблағига тўғри келадиган фойда суммасини характерлайди.

Соф фойда

$$P = \frac{\text{Соф фойда}}{\text{Асосий ва оборот маблағлари урт. йил. қийм.}} \times 100\%$$

Асосий ва оборот маблағлари урт. йил. қийм.

Бугунги кунда амалиётда кенг тарқалган рентабеллик кўрсаткичларининг айримларини қуйидаги жадвал мисолида таҳлил қилиб чиқамиз.

2-жадвал

«Investman» АЖда рентабеллик курсаткичлари, уларнинг турлари ва таъсир этувчи омиллар таҳлили¹⁷

¹⁷ Муаллиф томонидан ҳисоб-китоб қилинган.

№	Курсаткичлар	Утган йили	хисобот йили	Фарки (+,-)
1	2	3	4	5
1	Махсулот (иш, хизмат)лар сотишдан олинган соф тушум, минг сум	1452513	3040381	+1587868
2	Сотилган махсулот (иш, хизмат)ларнинг ишлаб чиқариш таннари, минг сум	929608	2168322	+1238714
3	Махсулот (иш, хизмат)лар сотишдан олинган ялпи фойда, минг сум	522905	872059	+349154
4	Соф фойда, минг сум	30243	25400	-4843
5	Асосий воситаларнинг уртача йиллик киймати (колдик кийматда), минг сум	80892	91253	+10361
6	Оборот маблағларининг уртача йиллик киймати, минг сум	531756	689066	+157310
7	Корхонанинг жами мулки, минг сум	718546	892557	+174011
8	Ўзлик маблағлари манбаи, минг сум	460499	729410	+268911
9	Қарз маблағлари, минг сум	258047	163147	-94900
10	Махсулот сотиш рентабеллиги, %	36,0	28,68	-7,32
11	Асосий воситалар рентабеллиги, %	37,98	27,83	-9,55
12	Оборот маблағлари рентабеллиги, %	5,69	3,69	-2,0
13	Ишлаб чиқариш таннари рентабеллиги, %	56,25	40,22	-16,03
14	Ўз маблағлари рентабеллиги, %	6,57	3,48	-3,09
15	Мол-мулк рентабеллиги, %	4,21	2,85	-1,36
16	Умумий рентабеллик, % $(4+5+6)*100$	4,94	3,25	-1,69
17	Қарз маблағлари рентабеллиги, %	11,72	15,57	+3,85

Юқоридаги жадвал маълумотларидан куринадики, биз таҳлил қилаётган акционерлик жамиятида хисобот йилида утган йилга нисбатан аксарият рентабеллик турлари бўйича пасайиш кузатилган. Бу шундан далолат бермокдаки, корхонанинг самарадорлиги пасайиб бораётганлигидан ҳамда унинг молиявий ҳолати ёмонлашаётганлигидан далолатдир. Маълумотлардан куринадики, жорий йилда махсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинган соф тушум миқдори +1587868 минг сумга ортган бўлсада, бунга мос равишда махсулотларнинг ишлаб чиқариш таннари ҳам, бошқа турдаги активлар ҳам усган. Соф фойда миқдори эса утган йилга нисбатан 4843 минг сумга камайган. Натижада аксарият рентабеллик курсаткичларида пасайиш тенденцияси ҳосил бўлган. Корхонада фақатгина қарз маблағлари рентабеллиги 3,85 фоизга усиши кузатилган ҳолос. Корхона маъмурияти

рентабеллик курсаткичларини яхшилаш чораларини куриши лозим булади. Акс холда, корхонанинг молиявий ҳолати танг ахволга тушиб қолиши мумкин.

Рентабеллик ўзгаришига таъсир этувчи омилларга таҳлилда алоҳида аҳамият берилади. Рентабеллик ўзгаришига таъсир этувчи омилларни уларда катнашувчи бирликларга нисбатан белгилаш мумкин. Масалан, маҳсулотни сотишга нисбатан рентабеллик ўзгаришига сотишдан олинган ялпи фойда суммасининг ўзгариши ва сотишдан олинган тушумлар суммасининг ўзгариши таъсир этса, асосий воситалар рентабеллигига корхона соф фойдасининг ўзгариши ва асосий воситаларнинг уртача йиллик кийматининг ўзгариши, умумий рентабелликка бир сумлик тушумга тўғри келадиган соф фойда суммасининг ўзгариши, асосий воситалар кайтимининг ўзгариши ва моддий оборот маблағлар кайтимининг ўзгаришлари таъсир қилади.

Аудитор томонидан хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг ғайриоддий тафовутларининг аниқланиши таҳлилий тадбирлар бажарилишининг натижаси ҳисобланади.

Рентабеллик ўзгаришига таъсир этувчи омилларни қуйидаги жадвал маълумотлари асосида ҳам аниқ куриш мумкин.

3-жадвал

«Investman» АЖда мол-мулк рентабеллиги ва унинг ўзгаришига таъсир этувчи омиллар таҳлили¹⁸

Курсаткичлар	утган йили	Шартли курсаткич (рентабеллик)	ҳисобот йили	Жами ўзгариш (+,-)	Шу жумладан	
					Фойдани ўзгариши ҳисобига	Мол-мулк кийматининг ўзгариши ҳисобига
1	2	3	4	5	6=4-3	7=3-2
Рентабеллик, %	4,21	3,53	2,85	-1,36	-0,68	-0,68

Биз таҳлил қилаётган корхонада ҳисобот йилида мол-мулк рентабеллиги утган йилга нисбатан 1,36 фоизга пасайган. Бунга асосан иккита омил, яъни, соф фойда микдорининг ўзгариши ҳамда мол-мулк кийматининг ўзгариши таъсир этган. Маълумотлардан куринадики, соф фойданинг ҳисобот даврида камайганлиги ҳисобига мол-мулк

¹⁸ Муаллиф томонидан ҳисоб-китоб қилинган.

рентабеллигини утган йилга нисбатан 0,68 фоизга пасайишига, мол-мулк кийматининг жорий даврда ўзгарганлиги эса 0,68 фоизга пасайишига олиб келган. Бундай натижалар одатда корхона учун салбий ҳолат сифатида баҳоланади. Шу сабабли корхона маъмурияти рентабелликни ошириш чораларини ва мавжуд имкониятларни излаб топиши лозим бўлади.

Тадқиқ жараёни хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини сўров қилишдан бошланиши керак. Жавоблар аудиторлик далиллари билан ёки аудиторнинг хўжалик юритувчи субъект фаолияти тўғрисидаги билими билан тасдиқланиши лозим. Аудитор, шунингдек, раҳбарият сўрови натижаларига асосланган бошқа аудиторлик тадбирларини ўтказиш имкониятларини кўриб чиқиши лозим. Ғайриоддий тафовутлар миқдорини таҳлил этишда, аудитор, меъёрий ҳужжатларга асосланган мезоний қийматлардан фойдаланади. Агар ғайриоддий тафовутлар аудитор томонидан мақбул деб топилган даражадан ошиб кетса, бу ҳолда тафовут миқдори тадқиқ этилиши керак. Бу миқдорни мутлақ қийматларда акс эттириш қийин бўлган ҳолларда аудитор фоизларда акс эттирилган миқдорлардан фойдаланади. Ғайриоддий тафовутлар таҳлили натижаларини, шунингдек, режалаштириш ва таҳлилий тадбирларнинг бажарилиши натижаларини аудитор текширув ўтказиш бўйича иш ҳужжатларида акс эттириши лозим.

Иккинчи боб бўйича хулоса

Диссертациянинг 2-бобида молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишнинг ҳозирги ҳолати ёритилган. Хусусан, мазкур бобда молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишни режалаштириш, уларнинг тавсифи, молиявий ҳисобот ишончлилигини баҳолашда далиллар йиғиш жараёни, аудиторлик текширувларида таҳлилий амалларни қўллаш хусусиятлари баён қилинган.

Маълумки, 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 текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг хўжалик фаолиятини ишонарли акс эттириши ҳамда текширилаётган корхонадаги мавжуд назорат воситаларига қай даражада таяна олишига ишонч ҳосил қилиши лозим. Шунингдек, ҳисоб тизимини, яъни ҳужжатлар айланиш режа-графигининг тузилишини, бухгалтерия ходимларининг хизмат вазифалари қандай тақсимланаётганлигини кўрсатиши, корхонанинг асосий муомалаларини акс эттириш учун қандай счётлар корреспонденциялари (ўзаро боғланишлари) қабул қилинганлиги ва қандай ҳисоб регистрларидан фойдаланилаётганлиги каби масалаларни баён қилиш лозим.

III-БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ АУДИТИНИ ТАШКИЛ ЭТИШ ВА ЎТКАЗИШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

3.1. Молиявий ҳисоботни аудиторлик теширувидан ўтказишда халқаро стандартларни қўллаш

Ҳозирда аудиторлик фаолиятида кўрсатилаётган аудиторлик хизматлари сифати айнан шундай аҳамиятига эга. Зеро, Ўзбекистонда ҳам, хорижда ҳам жуда катта этибор берилиб келмоқда.

«Аудит хизмати сифатининг назорати» халқаро стандарти халқаро бухгалтерлар федерацияси доирасида фаолият юритаётган халқаро аудиторлик қўмитаси томонидан ишлаб чиқилган. У аудит стандартлари тизимининг «Вазифалар» бўлимига 220-рақам билан киритилган. Ҳозирги пайтда Ўзбекистонда №5 «Аудитор иши сифатининг назорати» Молия вазирлигининг 1999 йил 4 август 62-сон буйруқи билан тасдиқланган. Бу стандартларни билиш ва уларни қўлланишиши амалиётида аудиторлар ва аудиторлик ташкилотларининг профессионалиزمи даражасини кўрсатади.

Шунга асосан аксарият аудиторлик ташкилотлари стандартлардан кенг фойдаланмоқда ва текшириш ўтказиш учун шартнома, аудит битимлари тузишда шу стандартга асосланмоқда.

Халқаро тажрибани ўрганиш мақсадида, шунингдек уни Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятига татбиқ қилиш сабабли миллий ва халқаро стандартлар (аудит сифатини назорат қилишга бағишланган стандартлар)нинг талабларини қиёслаш жуда муҳимдир. Буни жадвал шаклида қиёслаймиз, унда аудитнинг миллий стандарти қоидалари ва халқаро стандартнинг шунга мувофиқ қоидалари келтирилган:

5.1 - жадвал

Миллий ва халқаро стандартларнинг қиёсий таҳлили¹⁹

Стандарт қоидалари	Аудиторлик фаолиятининг қоидалари.	
	АФМС	АХС
Стандартнинг мақсади	Аудиторлик фирмалари-нинг ишлари аудитор-лик фаолияти қоидала-рига	қуйидагиларга нисбатан сифат назорати бўйича стандартлар ўрнатиш

¹⁹ Муаллиф ишланмаси.

	мос келиши учун мавжуд бўлиши шарт ҳисобланган яъни фир-ма ичида аудит сифа-тини назорат қилиш тизимини ташкил этиш ва уларнинг фаолиятига қўйиладиган талабларни аниклаш	ва тавсияларни тақдим этиш: • Аудиторлик фирмасининг умуман аудиторлик ишига доир сиёсати ва тадбирлари; • Алоҳида аудиторлик текширувини ўтказиш вақтида аудитор ёрдамчилари амалга оширадиган ишларга таалукли тадбирлар
Стандарт вазифалари	• аудитни амалга ошириш давомида аудиторлик ташкилоти ходимларининг вазифаларини тақсимлаш тартибини белгилаш; • аудит сифатини назорат қилувчи фирма ички тизими олдига қўйиладиган умумий талабларни белгилаш; • аудит ўтказиш пайтида иш сифатини назорат қилиш тартибини белгилаш	

Жадвалдан кўриниб турибдики, халқаро стандартда у хал қиладиган вазифаларнинг рўйхати йўқ. Бироқ бу барча халқаро стандартларга хос хусусиятдир. АФМСга қўйилган ва халқаро стандартда баён қилинган мақсадлар билан бирга ошқора бажаралидиган вазифалардан энг муҳим бу аудитни амалга ошириш давомида аудиторлик ташкилотлари ходимларининг бурчларини аниқланишидан иборатдир. Аудиторлик ташкилотлари фаолияти муддати узоқ эмаслигини ҳисобга олинса, бундай ташкилий жиҳатларнинг баён қилиниши ўзини тўла оқлайди. Аудиторлик фирмасининг ўзида ишни ташкил этишга оид талаблар халқаро стандартларда ҳам шунингдек таҳлил қилинаётган стандартда ҳам баён қилинмаган.

Аудитнинг халқаро стандартлари асосида текшириш аудиторларга ва уларнинг ёрдамчиларига бўлинади. Бунда аудиторлик ташкилоти раҳбари ҳам, текшириш раҳбари ҳам аудитор сифатида ишлаши мумкин. Чунки 700-АХС– «Молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси» да аудиторлик хулосаси аудиторлик ташкилоти номидан, аудитор томонидан имзоланиши, зарур ҳолларда икки имзо бўлиши лозимлиги айтилади.

Аудиторлик ташкилоти раҳбарининг вазифалари:

- хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан музокара олиб боради;

- аудиторлик текшируви раҳбарини тайинлайди ва гуруҳ тузади;
- текширилган хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоботи ишончилиги тўғрисида аудиторлик ташкилотининг аудитор хулосасида баён қилинган фикрини билдиради.

Аудиторлик ташкилотининг раҳбари шу ташкилот томонидан берилган аудитор хулосасининг мазмунини белгилаб берган ҳамма муҳим сабаблардан хабардор бўлиши лозим.

Аудиторлик мутахассисларидан бири бўйича аудиторлик фаолиятини амалга ошириш ҳуқуқи учун аттестациядан ўтган шахс аудиторлик ташкилотига раҳбар бўлиши мумкин.

Хўжалик юритувчи субъектда текшириш ўтказиш ва шу текширувида иштирок этувчиларга раҳбарлик қилиш топширилган аудиторлик ташкилоти ходими аудиторлик текшируви раҳбаридир.

Аудиторлик ташкилотининг раҳбари қуйидагилар учун жавобгардир:

- хўжалик юритувчи субъект билан ишлашни ташкил этиш ва жорий назорат қилиш учун;
- ишни режалаштириш тадбирлари учун;
- ўтказилган аудитнинг ва унинг натижалари бўйича тайёрланган иш ҳужжатларининг аудиторлик фаолияти стандартларига ва фирманинг ички талабларига мос бўлиши учун;
- аудитнинг аудиторлик хулосасининг мазмунига таъсир қилиши мумкин бўлган асосий натижаларини аудиторлик ташкилотининг раҳбарига етказиш.

Аудиторлик ихтисоси бўйича аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш ҳуқуқини берувчи сертификатга эга бўлган шахс аудиторлик текшируви раҳбари бўлиши мумкин

Аудитнинг халқаро стандартида давлат секторидаги корхоналарни аудитдан ўтказиш пайтида стандарт қоидаларини қўллаш хусусиятларига бағишланган қоидалари мавжуд. Баъзи тадбирлар ва талабларни қўлланиб

бўлмаслиги ва шу боис давлат секторида ишлаётган аудиторларга нисбатан кўшимча талаблар бўлиши мумкинлиги кўзда тутилган.

Амалга оширилган таҳлил аудиторлик фаолиятининг миллий ва халқаро стандартлари орасида унчалик катта бўлмаган фарқ йўқлигини кўрсатади. Аксинча, кўп қоидалар жуда ўхшашдир. Бу тадқиқ этилган стандартларгагина эмас, бошқа стандартларга ҳам тааллуқлидир. Бинобарин халқаро стандартлар аудиторлик тадбирларини батафсил баён қилиши ва мисоллар келтирилиши билан аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларидан фарқ қилади. Шу сабабли халқаро стандартларни ўрганиш сифатли ўтказилган аудитларнинг кўпайишига ва жамоатчилик орасида аудитор касби нуфузининг ортишига кўмаклашади.

Аудиторлик далилларга ҳақида халқаро стандартларда батафсил тўхталиб ўтилган. Аудитнинг халқаро стандартлари – АХС (International Standards of Auditing – ISAs) да стандартлаш объекти сифатида V – «Аудиторлик далиллар» (500-599) номли махсус бўлим ажратилган. Ушбу бўлим 9 та стандартни ўз ичига олади:

№ 500 – «Аудиторлик далиллар» (Audit Evidence)

№ 510 – «Бирламчи келишувлар – бошланғич қолдиқлар» (Initial Engagements Opening Balances)

№ 520 – Таҳлилий амаллар (Analytical Procedures)

№ 530 – Аудиторлик танлаш (Audit Sampling)

№ 540 – Бухгалтерлик ҳисобида баҳоланадиган қийматлар аудити (Audit of Accounting Estimates)

№ 550 – Боғлиқ томонлар (Related Parties)

№ 560 – Кейинги ҳодисалар (Subsequent Events)

№ 570 – Узлуксиз фаолият (Going Concern)

№ 580 – Раҳбариятнинг билдиргиси (Management Representations)

Ушбу стандартлар аудиторлик фаолиятининг халқаро амалиётида олинадиган далилларнинг етарлилик даражасини ва уларни тўплашга нисбатан қўйиладиган талабларни белгилайди. Аудитнинг халқаро стандартларида

таърифланишича: “Аудиторлик далиллар - бу аудиторлик хулосасига асосланадиган ва аудитор томонидан хулосани шакллантириш жараёнида олинadиган маълумот”²⁰. Аудиторлик далиллар молиявий асосида ётадиган дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб ёзувлари ҳамда бошқа манбалардан олинган тасдиқловчи маълумотлардан иборат бўлади. Аудиторлик далиллар назорат тестлари ва моҳияти бўйича амалларнинг тегишли мажмуининг ўтказилиши натижасида олинади. Айрим вазиятларда далиллар моҳияти бўйича тўлиқ олиниши мумкин. Уларнинг ҳар бирига тўхталиб ўтсак.

Аудитор молиявий ҳисоботнинг ҳар бир аниқ белгиланган тасдиқлари бўйича аудиторлик далилларини олади. Қандайдир тасдиққа, масалан товар моддий захиралар мавжудлигига оид, таалуқли аудитолик далиллар, бошқа бошқа бир тасдиққа, баҳолашга оид, аудиторлик далиллар мавжуд эмаслигини қоплай олмайди. Моҳияти бўйича амалларнинг тавсифи, муддати ва ҳажми тасдиқларига қараб ўзгариши мумкин. Тестлар биттадан кўп тасдиқларни исботловчи аудиторлик далилларни тадим этиши мумкин: масалан, дебиторлик ундириш мавжудлик билан бир қаторда баҳолаш юзасидан ҳам аудиторлик далилларни тақдим этиши мумкин.

Аудиторлик далилларнинг ишончлилиги уларнинг манбаи ташқи (ички ёки) ҳамда уларнинг тависфига кўра (кўз билан қараш, ҳужжатли ёки оғзаки) боғлиқ. Агар аудиторлик далилларнинг ишончлилиги алоҳида вазиятлардан келиб чиқса, қуйидаги умумий қоидалар аудиторлик далилларнинг ишончлилигига баҳо беришга ёрдам беради:

а) ташқи манбадан олинган аудиторлик далиллар (масалан, учинчи шахс томондан олинган тасдиқ) ички манбалардан олинган далилларга қараганда ишонлироқ ҳисобланади;

б) амалдаги бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларининг самарадорлигида ички манбалардан олинган аудиторлик далиллар ишончлироқ бўлади;

²⁰ Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциациясининг Кенгаши “Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами” I қисм 647-663 б 2014 йил

в) бевосита аудитор томонидан олинган аудиторлик далиллар субъектдан олинган далилларга қараганда ишончлироқ бўлади;

г) ҳужжат шаклида ва ёзма тақдимотлар кўринишида олинган аудиторлик далиллар оғзаки далилларга қараганда ишончлироқ бўлади.

Агар далилларнинг алохида элементлари турли манбабалардан олинса ёки турли тавсифга эга бўлиб изчил бўлса, аудиторлик далиллар ишончлироқ ҳисобланади. Ушбу ҳолатларда аудитор аудиторлик далилларнинг элементларини алохида кўриб чиқиш натижасида олиниши мумкин бўлган ишончилилик даражасидан юқори бўлган ишончилиликнинг кумулятив даражасини олиши мумкин. Ва аксинча, бир манбадан олинган аудиторлик далиллар бошқасидан олинган далилларга изчил бўлмаса, аудитор бундай изчил бўлмаган ҳолатни ҳал этиш юзасидан қандай аудиторлик амаллар лозимлигини аниқлаши керак.

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 далилларини ололмаса, аудитор ўз фикрини шарҳлар билан билдириши ёки билдиришдан воз кечиши лозим²¹. Шундан келиб чиқиб Аудитнинг Ҳалқаро Стандартлари бўйича аудиторлик далилларни олиш учун бир неча муолажлар бажарилиши 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

²¹ Қўзиев И.Н. Audit of financial reports, based on international accounting standarsts. // European Journal of Business and Economics,-Чехия Республикаси, 2011. №2–46 б.

хужжатли аудиторлик далиллар;

- учинчи шахслар томонидан барпо этилган, лекин субъектда мавжуд хужжатли аудиторлик далиллар;

- субъект томонидан барпо этилган ва ундаги хужжатли 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 амалларни кузатишдан иборат, масалан аудитор субъект ходимлари товар моддий захираларни ҳисоблаб чиқиш ўтказилаётганлиги ёки аудиторлик из қолдирмайдиган назорат амаллари 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 сўровнома бўйича жавобларни тақдим этиш. Масалан, аудитор одатда дебиторлик қарзлар бўйича тасдиқларни бевосита дебиторлирининг ўзидан олиш учун сўровнома йўллайди.

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

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 бўйча тест усулини - “далилларни тасдиқлаш мақсадида назорат самарасини ўз ичига олувчи рискни баҳолашда ёки моҳиятан текшириш натижасида маълумотларнинг етарли бўлмаган ҳолатида фойдаланиш тавсия этилади”.²² 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 кўйидаги саволларни кўриб чиқиши лозим:

биринчидан, субъект тамонидан давр мабойнида назоратни амалга ошириш частоталарни;

иккинчидан, аудитор назорат самарадорлигига таянганда, аудит даврини давомийлиги;

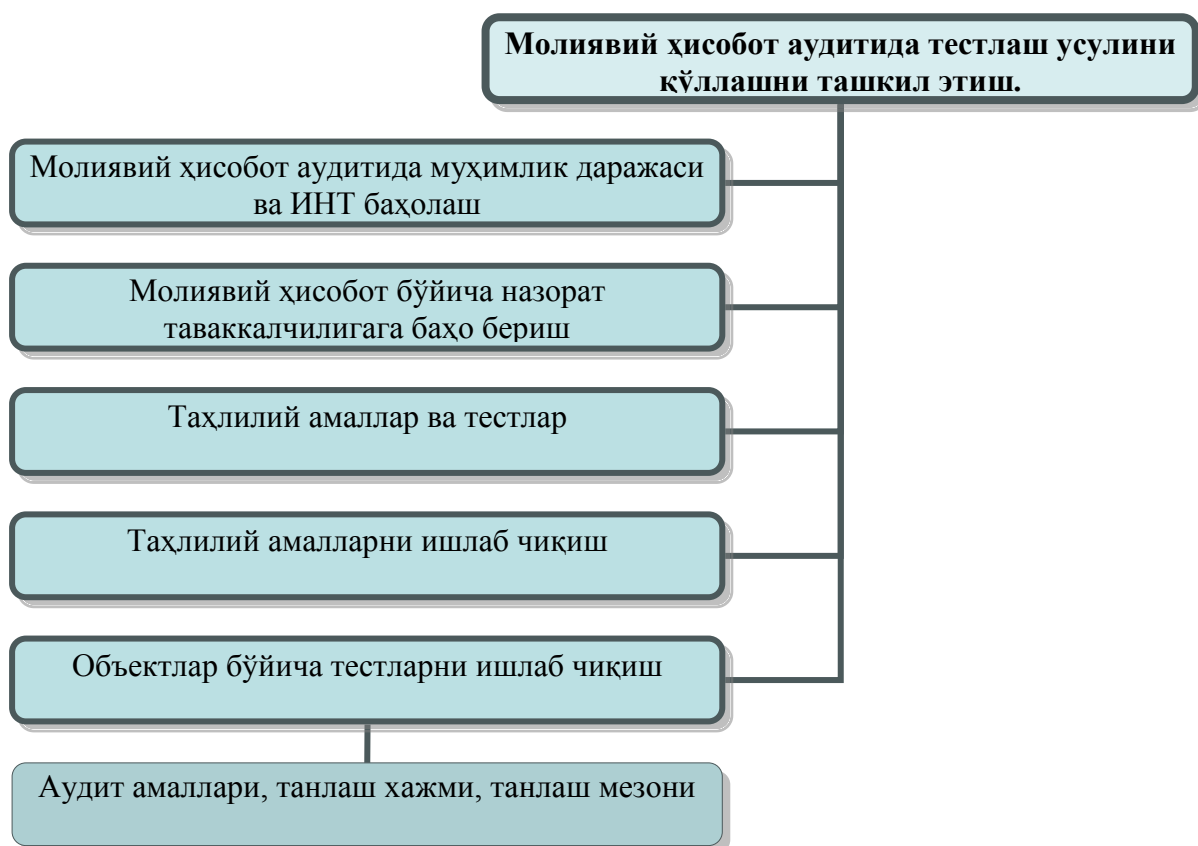
учунчидан, тестлар асосида олинадиган аудиторлик далилларини кўламини;

тўртинчидан, назорат самарадорлиги рискин 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 расмсини келтирамиз (8-расм)

²² Сборник международных стандартов аудита, выражения уверенности этики. №330 МСА, МФБ. 2006 г. стр.322



8-расм. Молиявий ҳисобот аудитида тестлаш усулини қўллашни ташкил этиш²³.

Демак, юқоридагилардан кўриниб турибдики, аудит амалларини қўллаш усуллари тақомиллаштириш 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.

3.2. Молиявий ҳисобот аудити натижаларини умумлаштириш ва расмийлаштириш таритибини тақомиллаштириш

700- «Молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи» номли Аудит халқаро стандарти (АХС)нинг мақсади мустақил аудитор томонидан бажарилган субъект молиявий ҳисоботининг аудити натижаси каби чоп этиладиган аудиторлик ҳисоботининг шакли ва мазмуни юзасидан

²³ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

стандартларни белгилаш ва қўлланма тақдим этишдан иборат.

Аудитор молиявий ҳисобот бўйича фикр билдириш учун асос бўлувчи олинган аудиторлик далиллар бўйича чиқарилган хулосаларни шарҳлаши ва баҳо бериши ва аудиторлик ҳисоботи умуман молиявий ҳисобот бўйича аниқ ёзма фикр билдиришдан иборат бўлиши лозим.

Аудиторлик ҳисобот аудит ўтказилган, жумладан, молиявий ҳисоботда акс этилган сана ва давр билан биргаликда субъектнинг молиявий ҳисоботини кўрсатиши лозим.

Ҳисоботда молиявий ҳисобот учун масъулият субъект раҳбарияти зиммасида эканлиги ҳамда аудит ўтказилиши асосида молиявий ҳисобот бўйича фикр билдирилганлиги учун масъулият аудитор зиммасида эканлиги тўғрисида ариза баён этилиши лозим

Молиявий ҳисобот субъект раҳбариятининг тақдимоти ҳисобланади. Бундай ҳисоботни тайёрлаш субъект раҳбариятидан аҳамиятли бухгалтерия баҳолари ва мулоҳазалар чиқарилишини ҳамда молиявий ҳисоботни тайёрлашда қўлланиладиган бухгалтерия ҳисобининг тегишли тамойиллари ва усулларини аниқлашни талаб қилади. Бундан фарқли ҳолда, аудиторнинг масъулияти молиявий ҳисобот бўйича ўз фикрини билдириш мақсадида ушбу молиявий ҳисоботнинг аудитини ўтказишдан иборат бўлади.

Аудиторлик ҳисоботига аудит молиявий ҳисоботда муҳим нотўғриликлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч олиш мақсадида режалаштирилган ва ўтказилган деган жумла киритилиши лозим.

Аудиторлик ҳисоботи аудитни, жумладан, қуйидагиларни ёритиши лозим:

(а) молиявий ҳисоботдаги суммалар ва ёритишларни тасдиқловчи далилларни тест синовидан ўтказиш асосида текшириш;

(б) молиявий ҳисоботни тайёрлашда фойдаланилган бухгалтерия ҳисоби тамойилларини баҳолаш;

(в) молиявий ҳисоботни тайёрлашда субъект раҳбарияти томонидан берилган аҳамиятли баҳоларни баҳолаш;

(г) молиявий ҳисобот умумий тақдим этилишига баҳо бериш.

Ҳисоботга аудит фикр билдириш учун оқилона асос беради деган аудиторнинг баённомаси киритилиши лозим.

Қуйида юқорида қайд этилган жавҳаларнинг банд - аудитнинг қўламида ёритилишининг мисоли келтирилган:

“Биз томондан аудит Аудитнинг халқаро стандартларига (ёки тегишли миллий стандартлар ёки амалиётга изоҳланиш) мувофиқ ўтказилган. Ушбу стандартлар молиявий ҳисоботда муҳим нотўғрилиқлар мавжуд эмаслиги тўғрисида оқилона ишонч олиш мақсадида биз аудитни режалатиришимизни ва ўтказишимизни талаб қилади.

Аудит молиявий ҳисоботдаги суммалар ва ёритишларни тасдиқловчи далилларни тест синовидан ўтказиш асосида текширишдан иборат. Аудит, шунингдек, субъект раҳбарияти томонидан берилган аҳамиятли баҳоларни ва қўлланилаётган бухгалтерия ҳисоби тамойллари баҳолашдан ҳамда молиявий ҳисобот умумий тақдим этилишига баҳо беришдан иборат. Биз томондан ўтказилган аудит бизнинг фикримизни билдириш учун оқилона асос тақдим этади деб ҳисоблаймиз”.

Молиявий ҳисоботни тақдим этиш бўйича концептуал асос БҲҲС, касбий идоралар томонидан чоп этиладиган қоидалар ҳамда мамлакатда умумий амалиёт ривожланиши билан бир қаторда, маҳаллий қонунчилик ишончилигини тегишли равишда кўриб чиқиш ва тегишли равишда қабул қилиш билан белгиланади. Ўқувчига (фойдаланувчига) “ишончилик” ифодаланадиган контекст тўғрисида хабар бериш мақсадида, аудиторлик хулосаси “(БҲҲС ёки тегишли миллий стандартлар кўрсатилсин)”га мувофиқ иборани қўллаш йўли билан молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун асос бўлиб хизмат қиладиган концептуал асосни кўрсатади.

Аудиторлик ҳисоботида ҳақиқий ва ишончли фикр билдириш (ёки барча муҳим жавҳалари бўйича ишончли тақдим этиш) билан бир қаторда, унга қўшимча равишда молиявий ҳисобот тегишли қонунлар ёки меъёрий ҳужжатлар билан белгиланган талабларга мувофиқ эканлиги тўғрисида

билдириган фикрни киритиш лозим бўлиши мумкин.

Молиявий ҳисоботни тайёрлашда бухгалтерия ҳисобининг қандай тамойиллари қўлланилганлигини фойдаланувчи яхшироқ тушуниши учун ёрдам беради. Аниқ бошқа мамлакатда фойдаланиш учун тайёрланган молиявий ҳисобот бўйича (масалан, халқаро молиялаштиришда ҳисобот бошқа мамлакатнинг тилига таржима қилинган ва валютасига ўтказилган тақдирда) аудиторлик ҳисобтини тайёрлашда аудитор тайёрланган молиявий ҳисобот пайдо бўлган мамлакат бухгалтерия ҳисоби тамойилларига асосланиш кераклигини ва молиявий ҳисоботда тегишли ёритишлар амалга оширилганлигини кўриб чиқади.

Шарҳларсиз фикр. Аудитор белгиланган молиявий ҳисоботни тақдим этиш бўйича концептуал асосга мувофиқ молиявий ҳисобот ҳақиқий ва ишончли акс этишни беради деган хулосага келса шарҳларсиз фикр билдирилади. Шарҳларсиз фикр, шунингдек, бухгалтерия ҳисоби тамойилларидаги ёки уларни қўллаш усулларидаги ҳар қандай ўзгаришлар ҳамда ушбу ўзгаришларнинг таъсири молиявий ҳисоботда тегишли равишда аниқланганлигига ва ёритилганлигига билвосита кўрсатади.

Модификациялаштирилган ҳисобот ҳар бир тури, шакли ва мазмунининг бир хиллиги фойдаланувчилар томонидан бундай ҳисоботни тушуниш учун ёрдам беради. Бинобарин, ушбу АХСга фикрни шарҳларсиз билдиришнинг таклиф этилган шакли ҳамда модификациялаштирилган ҳисоботларни чоп этишда модификация учун қўлланиладиган жумлалар намунаси киритилган.

Муайян вазиятларда, молиявий ҳисоботнинг иловасига киритилиб кенг муҳокама қилинган ва молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатадиган масалани алоҳида ажратиш учун қўшимча банд киритиш йўли билан аудиторлик ҳисоботи модификациялаштирилиши мумкин. Бундай тушунтириш бандини қўшиш аудитор фикрига таъсир кўрсатмайди. Ушбу банд банд-фикрдан кейин бўлганлиги мақсадга мувофиқдир, чунки бунда аудитор фикри ушбу жавҳа бўйича шарҳларга эга эмаслиги номоён бўлади.

Аудитор фаолият узлуксизлиги муоммоси юзасидан муҳим жавҳани ажратиб кўрсатиш учун банд қўшиш йўли билан аудиторлик ҳисоботини модификациялаштириши лозим.

Ҳал қилиши келгуси ҳодисаларга боғлиқ ва молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган муҳим ноаниқлик (фаолият узлуксизлиги муаммосидан фарқли) мавжуд бўлганда, аудитор аудиторлик ҳисоботини модификациялаштириш эҳтимолини кўриб чиқиши лозим. Ноаниқлик бу шундай вазиятки, унинг ҳал этилиш келгуси ҳаракатлар ёки ҳодисаларга боғлиқ. Ушбу вазият субъектнинг бевосита назорати остида бўлмайди, лекин у молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиши мумкин.

Ўз фикримизни шарҳларсиз билдириб, эътиборингизни молиявий ҳисоботнинг Х иловасига қаратамиз. Компания муайян патент ҳуқуқлари ва роялтини ундириш ҳамда жарима ҳаражатлари иши бўйича жавобгар ҳисобланади. Компания қарши даъво билдирган ва ҳозирги кунда иш дастлабки кўрилишда ҳамда судга иккала даъво бўйича ҳужжатлар тақдим этиш жараёни кетмоқда. Ҳозирги пайтда ишнинг якуний натижасини аниқлаб бўлмайди, молиявий ҳисобот эса вужудга келиши мумкин бўлган ҳар қандай мажбурият бўйича захирага эга эмас.

Фаолият узлуксизлиги ёки муҳим ноаниқлик муаммосига эътиборни қаратадиган бандни қўшиш, одатда, ушбу масалалар бўйича аудиторлик ҳисоботини тақдим этишда аудиторнинг масъулиятига нисбатан мос бўлади. Бунга қарамасдан, алоҳида, масалан, молиявий ҳисобот учун аҳамиятли бўлган кўп сонли ноаниқликлар мавжуд бўлган вазиятларда, аудитор тушунтириш бандини қўшмасликни ўринли ҳисоблаб фикр билдиришни рад этиши мумкин.

Молиявий ҳисоботга таъсир этувчи масалалар юзасидан тушунтириш бандини қўллашдан ташқари, аудитор, шунингдек, молиявий ҳисоботга таъсир этувчи масалалардан фарқли масалалар юзасидан тушунтириш бандидан фойдаланиш, банд-фикдан кейин жойлаштириш афзалроқ ҳисобланади, йўли билан аудиторлик ҳисоботини модификациялаштириши

мумкин. Масалан, таркибида аудит қилинган молиявий ҳисобот бўлган ҳужжатлардаги бошқа маълумотга тузатишлар киритиш керак бўлса, субъект эса ушбу тузатишлар киритишдан бош тортган тақдирда, аудитор аудиторлик ҳисоботида муҳим ноизчилликлар тўғрисида маълумот ёритилган тушунтириш бандни киритишни кўриб чиқиши лозим. Аудиторлик ҳисоботини тақдим этиш юзасидан қонунчилик билан белгиланган қўшимча масъулият мавжуд бўлган тақдирда, шунингдек, тушунтириш банддан фойдаланиш мумкин.

Аудитор фикрига таъсир кўрсатувчи масалалар.

Шарҳлар билан фикр. Агар аудитор фикр шарҳларсиз билдирилиши мумкин эмас, лекин субъект раҳбарияти билан ҳар қандай келишмовчиликлар оқибати ёки аудит қўламининг чекловлари салбий фикр билдириш ёки фикр билдиришни рад этиш юзасидан шунчалик муҳим ва чуқур эмас деган хулосага келса, шарҳлар билан фикр билдирилиши лозим. Шарҳлар билан фикр қуйидагича билдирилиши лозим - шарҳлар тааллуқли бўлган омил таъсири бундан “истисно”.

Фикр билдиришни рад этиш. Аудит қўлами чекловларининг эҳтимолий таъсири шунчалик муҳим ва чуқурки, аудитор етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларини олишга имконияти бўлмайдиган ва, бинобарин, молиявий ҳисобот бўйича фикр билдира олмаслиги сабабли аудитор фикр билдиришни рад этиши лозим.

Салбий фикр. Молиявий ҳисобот учун келишмовчиликлар шунчалик муҳим ва чуқурки, аудитор ҳисоботда шарҳлар билан фикр билдириш чалғитишга олиб келадиган ёки молиявий ҳисоботни тўлиқ тасвирлаб берайдиган маълумотни ёритиш учун мос эмас деган хулосага келган тақдирда, салбий фикр билдирилиши лозим.

Аудитор шарҳларсиз фикр билдиришидан фарқли фикр билдирган тақдирда, ҳар гал бунинг ҳақиқий сабаблари аниқ баён этилганлиги ва, агар мумкин бўлса, молиявий ҳисоботга эҳтимолий таъсир(лар)ининг миқдорий ёритилиши аудиторлик ҳисоботида киритилиши лозим. Одатда ушбу

маълумот фикр билдирилган ёки фикр билдиришни рад этилган банддан олдинги алоҳида бандда баён этилади ва молиявий ҳисоботнинг иловасидаги янада ҳам кенгроқ муҳокамага, агар бу мавжуд бўлса, изоҳланади.

Шарҳларсиз фикрдан фарқли фикр билдиришга олиб келувчи вазиятлар.

Айрим ҳолатларда аудитор ишининг кўлами субъект томонидан чекланиши мумкин (масалан, аудитор керакли деб ҳисоблаган аудиторлик муолажани келишув шартларига мувофиқ бажарилиши кўзда тутилмаган ҳолатда). Шунга қарамасдан, агар таклиф этилаётган келишув шартларида кўзда тутилган чеклов шундайки, бунда аудитор фикр билдиришни рад этиш лозим деб ҳисоблаганда, у, одатда, агар бу қонунчиликка оид ҳужжатлар билан кўзда тутилмаган бўлса, аудит бўйича бундай чекловлар билан келишувни қабул қилмайди. Бундан ташқари, чеклов аудиторнинг қонун билан белгиланган мажбуриятларини бузган тақдирда, қонунчиликка асосан тайинланган аудитор аудит бўйича бундай келишувни қабул қилмайди.

Мамлакатимизда иқтисодиётини модернизация қилиш шароитида хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий аҳволини, тўлов қобилиятини ва ишончлилигини объектив баҳолаш муҳим ҳисобланади. Хўжалик юритувчи субъектларга масулот сотиладиган бозорни, маҳсулот етказиб берувчиларни ва пудратчиларни танлашда, молиялаштириш манбаларини излашда тўла хўжалик мустақиллиги берилиши уларни турли ташкилотлар билан ҳисоб-китоб қилишга алоҳида эътибор беришга мажбур қилмоқда. Бундай шароитда ноқулай рақобат муҳитида ривожланаётган ташкилотнинг молиявий барқарорлигини мақбул даражада сақлаб туриш харидорлардан маблағнинг ўз вақтида тушишига ва ўзининг қисқа муддатли тўловларн бўйича мажбуриятларини хавфсиз кечиктириш имкониятига боғлиқ,

Бухгалтерия ҳисоботидан ташқи фойдаланувчилар ташкилотдан қарздорлар ҳамда ташкилотнинг қисқа муддатли мажбуриятлари тўғрисидаги ахборотни бухгалтерия ҳисоботи шаклидан олишлари мумкин. Сўнгги пайтда хўжалик юритувчи субъектлар ўртасида ва давлатлараро даражада бўлаётган

интеграция жараёнлари бухгалтерия ҳисоботидан манфаатдор фойдаланувчилар мулкдорлар, давлат ҳокимияти органлари ва инвесторларнинг (жумладан, хорижий мамлакатлардаги инвесторларнинг) талабларини тўла қондирадиган ахборотни тақдим этишга объектив эҳтиёжни шакллантирмоқда. Бу вазифани ҳал қилишга ҳисоб ва ҳисоботнинг халқаро стандартларга ўтиши ёрдам беради. Эндиликда хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботидаги дебиторлик қарзлари ва кредиторлик мажбуриятлари тўғрисидаги ахборотни очиқ беришга олдин амал қилиб келган ёндашувларни ҳам қайта кўриб чиқиш талаб қилинмоқда. Шу муносабат билан молиявий ҳисоботнинг халқаро ва миллий стандартларида баён қилинган дебиторлик қарзларини ҳисобга олиш ва баҳолашнинг асосий қоидаларини қиёсий таҳлил қилиш долзарб вазифалардан биридир.

Учинчи боб бўйича хулоса

Диссертациянинг 3-бобида молиявий ҳисобот аудитини ташкил этиш ва ўтказишни такомиллаштириш масалалари ёритилган. Хусусан, мазкур бобда аудит амалларини қўллашнинг услубий жиҳатларини такомиллаштириш ҳамда халқаро аудит стандартлари таҳлилий амалларни қўллашни такомиллаштириш масалалари баён қилинган.

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.

ХУЛОСА

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 ишончлилиги 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 ишончлилиги баҳолашда аудит амалларини такомиллаштириш бўйича қуйидаги таклифларга келди:

Биринчидан, бизнинг фикримизча молиявий ҳисобот аудити объектларини текшируви қуйидаги келитирилган тамойиллар асосида ташкил этилса мақсадага мувофиқ бўлар эди:

- тўлиқлик;
- мавжудлик;
- ҳуқуқ ва бурчлар;
- баҳолаш;
- аниқлик;
- ҳисоб даврининг чегараланганлиги;
- тақдим қилиш ва очиқ бериш.

Иккинчидан, 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.

Учинчидан, 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 миқдорига 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.

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

Бешинчидан, сўнги 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 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.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ

I. Норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар ва методологик аҳамиятга молик нашрлар

- 1.1. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси. - Т.: Ўзбекистон, 2003.
- 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 «Муаллифлик ҳуқуқи ва турдош ҳуқуқлар тўғрисида»ги Қонуни. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2006 й., 28-29-сон, 260-модда; 2011 й., 51-сон, 542-модда; 2013 й., 1-сон, 1-модда, 41-сон, 543-модда.
- 1.6. 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.
- 1.7. 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

1.8. 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

1.9. 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 – иқтисодиётимизда олиб борилаётган ислохотларни ва таркибий ўзгаришларни кескин чуқурлаштириш, хусусий мулкчилик, кичик бизнес ва тадбиркорликка кенг йўл очиб беришдир. –Т.: “Ўзбекистон”, 2016. -88 б.

1.12. Мирзиёев Ш.М. Эркин ва фаровон, демократик Ўзбекистон давлатини биргаликда барпо этамиз. – Т.: «Ўзбекистон» НМИУ, 2016. -56 б.

1.13. Мирзиёев Ш.М. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб-интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қоидаси бўлиши керак. – Т.: «Ўзбекистон», 2017. - 104 б.

1.14. Мирзиёев Ш.М. Қонун устуворлиги ва инсон манфаатларини таъминлаш-юрт тараққиёти ва халқфаровонлигининг гарови. – Т.: «Ўзбекистон», НМИУ, 2017. - 48 б.

1.15. Мирзиёев Ш.М. Буюк келажагимизни мард ва олижаноб халқимиз билан бирга қурамиз. – Т.: «Ўзбекистон», НМИУ, 2017. - 488 б.

1.16. Мирзиёев Ш.М. Ўзбекистон Республикаси Президентининг – Олий Мажлисга Мурожаатномаси. – Т.: Ўзбекистон, 2017. 76 б.

1.17. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. - М: Дело и Сервис, 200. 392 стр.

1.18. Бобожонов О., Жуманиёзов К., «Молиявий ҳисоб». Тошкент-

«Молия», 2002. 56 б.

1.19. Дўстмуратов Р.Д. «Аудит асослари». Т.; «Ўзбекистон миллий энциклопедияси»-2003. 580 б.

1.20. Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Авлоқулов А.З. «Бухгалтерия ҳисоби» Т.: - «Шарқ» 2004. 592 б.

1.21. Каримов П.Ф. Тижорат банкларида ички аудит. - Т.: Фан, 2006, 145-б.

1.22. Подольский В. И., Савин А.А. Аудит –М.: Юрайт, 2012. 592 стр.

1.23. Санаев Н., Нарзиев Р. «Аудит», Т.; «Шарқ»-2001. 23 б.

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

1.25. Черных М.Н., Юдина Г.А. Основы аудита: учебное пособие. – 4-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2011. – 352 с.

II. Монография, илмий мақола, патент, илмий тўпламлар

2.1. Ҳамдамов Б.Қ. Аудит иқтисоди. Монография - Т.; Тошкент молия институти -2005. 123 б.

2.2. Илхамов Ш. Ички назорат тизими – аудиторлик текшируви жараёнининг асосий элементи // Молия. – Тошкент, 2010. – №1. 90-92 бетлар.

2.3. Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари: Иқт.фан.док. дис. ...автореф. – Тошкент: Ўз.Р.БМА. 2009. – 34 б.

2.4. Қўзиев И.Н. Audit of financial reports, based on international accounting standarsts. // European Journal of Business and Economics,-Чехия Республикаси, 2011. №2–Б.45-52.

2.5. Қўзиев И.Н. Аудиторлик ҳисоботларини тузиш ва уларни умумлаштириш: назарий ва методологик масалалар. Монография.-Т.: иқтисод-молия, 2015.-198 б.

2.6. Қўзиев И.Н. Tendencies of development of audit's report in Uzbekistan problems and perspectives. // Voice of research An international journal – Ҳиндистон, 2016.–Б.54-57.

III. Фойдаланилган бошқа адабиётлар

3.1. <http://www.aicpa.org/index.htm> (Халқаро Молиявий ҳисоб ва ҳисобот Қўмитаси сайти).

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

3.3. <http://www.uzaudit.uz> (Ўзбекистон Аудиторлар Палатаси сайти).

3.4. <http://www.accountingweb.com> (Халқаро бухгалтерия ҳисоби қўмитаси сайти).

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