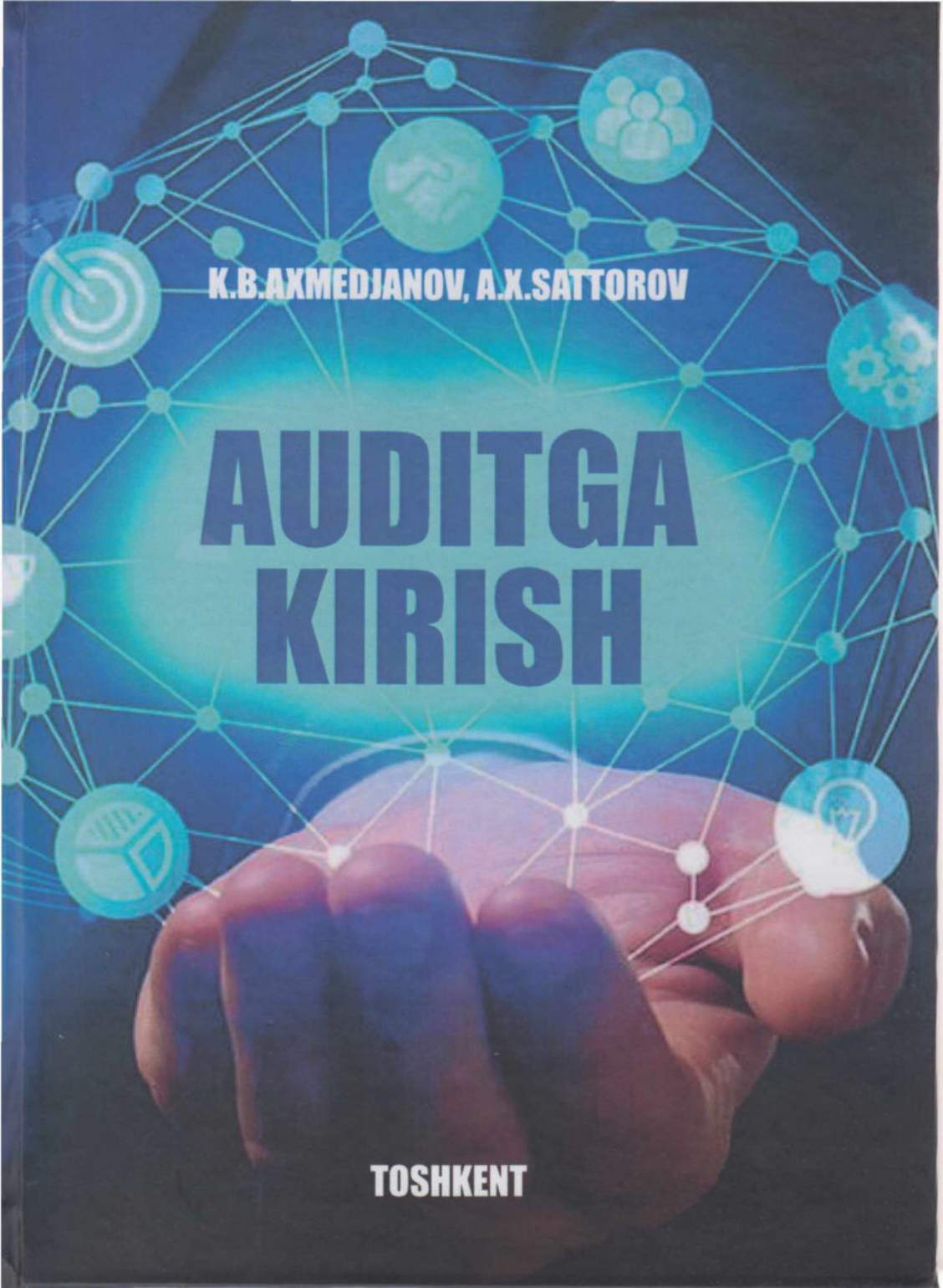




K.B.AXMEDJANOV, A.X.SATTOROV

AUDITGA KIRISH

TOSHKENT

65.032
A94

**O'ZBEKISTON RESPUBLIKASI OLIY VA O'RTA
MAXSUS TA'LIM VAZIRLIGI**

TOSHKENT DAVLAT IQTISODIYOT UNIVERSITETI

**Karimjon Axmedjanov,
Alisher Sattorov**

AUDITGA KIRISH

O'zbekiston Respublikasi Oliy va o'rta maxsus ta'lim vazirligi
tomonidan darslik sifatida tavsiya etilgan.



UO*K:658.1(07)
KBBK 65.052

K.B.Axmedjanov, A.X.Sattorov. Auditga kirish. Darslik. – T.:
«Innovatsion rivojlanish nashriyot-matbaa uyi», 2021, 448 b.

ISBN: 978-9943-7420-5-5

Mamlakatimizda iqtisodiy sohada islohotlarni chuqurlashtirish va erkinlashtirish borasida makroiqtisodiy va moliyaviy barqarorlikka erishish asosiy vazifalardan biri hisoblanadi. Bu o'z navbatida auditorlik tashkilotlari oldiga bir qancha masalalarni dolzarb qilib qo'yadi, jumladan: xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti va boshqa moliyaviy axboroti to'g'riligi va qonun hujjatlariga mosligini aniqlash maqsadida auditorlik tekshiruvini o'tkazish xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xo'jalik. shuningdek, ishlab chiqarish faoliyatining samaradorligini oshirish, xususiy va xorijiy investitsiyalarni keng jalb qilish, subyektlar o'rtasida hisob-kitoblarni yo'lga qo'yish hamda debitorlik va kreditorlik qarzlarni kamaytirish, auditorlik tekshiruvidan o'tkazish, budjet bilan soliq va boshqa to'lovlar bo'yicha hisoblashishni amalga oshirish, me'yoriy-huquqiy hujjatlar yuzasidan maslahatlar berish va boshqa malakali xizmatlar ko'rsatish borasida auditorlik faoliyatiga ehtiyoj tobora oshib bormoqda.

Auditorlik sohasidagi ana shu ehtiyojdan kelib chiqqan holda mualliflar i.f.d., prof. K.B. Axmedjanov va i.f.f.d. (PhD) A.X. Sattorovlarning muallifligida "Auditga kirish" nomli mazkur darslik nashr etildi. Ushbu darslik auditorlik faoliyatining tarixiy va zamonaviy rivojlanish bosqichlarini o'rgangan holda muhim o'zgarishlar, o'ziga xos qirralar, ularning sabablarini auditorlik faoliyatining zamonaviy talablaridan kelib chiqqan holda bayon etgan. Darslikda auditorlik faoliyatining rivojlangan g'arb davlatlaridagi nazariy va amaliy jihatlariga ham keng e'tibor qaratilganligi, milliy va xorijiy audit amaliyotidagi o'ziga xos farqli qirralar bayon etilganligi mazkur darslikning zamonaviylik talablariga javob berishidan darak beradi.

Darslik O'zbekiston Respublikasi Oliy va o'rta maxsus ta'lim vazirligi tomonidan tasdiqlangan dasturga muvofiq tayyorlangan. Unda Respublikamiz va xorijda chop etilgan darsliklarda, monografiyalarda bayon etilgan qarashlar va konsepsiyalar umumlashtirilgan. Har bir bob yakuni xulosalar, nazorat va muhokama uchun savollar bilan boyitilgan.

Darslik oliy o'quv yurtlarining iqtisodiyot va boshqa ta'lim yo'nalishlari talabalari, magistrantlari, shuningdek, professor-o'qituvchilar va audit sohasi bilan shug'ullanayotgan mutaxassislar uchun mo'ljallangan.

UO*K:658.1(07)
KBBK 65.052

Taqrizchilar:

I.N. Quziyev

Toshkent moliya instituti "Audit" kafedrasini mudiri, iqtisodiyot fanlari doktori, professor;

N.Sh. Xajimurotov

Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti "Moliyaviy tahlil va audit" kafedrasini mudiri, iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (PhD), dotsent.

ISBN: 978-9943-7420-5-5

«Innovatsion rivojlanish nashriyot-matbaa uyi», 2021

KIRISH

Iqtisodiy islohotlarning yanada chuqurlashishi sharoitida hamda O'zbekiston Respublikasida bozor iqtisodiyotini jadallash-tirish va erkinlashtirishda hamda xususiy tadbirkorlik sektori barqarorligini ta'minlashda audit tizimi muhim ahamiyat kasb etadi. Bozor iqtisodiyoti sharoitida audit faoliyat ko'rsatayotgan xo'jalik subyektlarining asosiy ko'rsatkichlari samaradorligini baholashda katta rol o'ynaydi va korxonalarining moliyaviy faoliyati, boshqaruvi, muammoli savollari, ularning yechimi bo'yicha asosiy tavsiyalarni beradi. Bu o'z navbatida esa milliy iqtisodiyotning xususiy sektorini rivojlantirishda, shu jumladan moliyaviy munosabatlar va xususiy tadbirkorlikni qo'llab-quvvatlashda muhim ahamiyatga ega.

O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Sh.M.Mirziyoyev ta'kidlaganidek, "makroiqtisodiy barqarorlik – iqtisodiy islohotlar-ning mustahkam poydevoridir. Shuning uchun 2021-yilda Tadbirkorlarga yanada qulaylik yaratish maqsadida 105 ta litsenziya va ruxsatnoma turlari bekor qilinadi, 115 tasi bo'yicha esa tartib-qoidalar soddalashtiriladi. Tadbirkorlik faoliyati bilan bog'liq 5 mingga yaqin normativ-huquqiy hujjatlar qayta ko'rib chiqilib, ularning soni qisqartiriladi hamda Tadbirkorlik kodeksi ishlab chiqiladi. Shuningdek, 2021-yilda iqtisodiyotning kamida 5 foizga o'sishini, budjet defitsiti yalpi ichki mahsulotga nisbatan 5,4 foizdan oshmasligini ta'minlashimiz zarur. Kelgusi 2 yilda esa budjet defitsitini 2 foizdan oshirmaslik bo'yicha Hukumat zarur chora-tadbirlarni belgilashi lozim."¹.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 7-fevral-dagi «O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha Harakatlar strategiyasi to'g'risida»²gi PF-4947-sonli Farmonida belgilangan 2017–2021-yillarda O'zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo'nalishi bo'yicha Harakatlar

¹ O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Sh.M.Mirziyoyevning "2021-yilda mamlakatimizni rivojlantirishning eng muhim ustuvor vazifalari to'g'risidagi O'zbekiston Respublikasi Prezidentining Parlamentga Murojaatnomasi". 2020-yil 29-dekabr.

² O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 7-fevraldagi «O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha Harakatlar strategiyasi to'g'risida»gi PF-4947-sonli Farmoni.

strategiyasida¹ belgilangan vazifalardan kelib chiqib, O'zbekistonda amalga oshirilayotgan ijtimoiy-iqtisodiy islohotlar davrida auditorlik faoliyatining me'yoriy-huquqiy va uslubiy bazasi takomillashtirilmoqda, shuningdek, auditorlik faoliyatini litsenziyalashning soddalashtirilgan va muddatsiz tizimi joriy etilmoqda, bu auditorlik xizmatlari bozorining shakllanishiga va mahalliy auditorlik tashkilotlari auditorlik kompaniyalarining yirik xalqaro tarmoqlariga kirishini ta'minlashga imkon yaratadi.

Jahon iqtisodiyotiga jadal sur'atlar bilan integratsiyalashayotgan O'zbekistonda hozirgi kunda xalqaro moliyaviy hisobotlar va audit standartlariga o'tish masalalariga alohida e'tibor berilmoqda. Mamlakatimizda auditorlik faoliyatini yanada takomillashtirish zarurati bozor iqtisodiyoti talablariga javob beradigan tijorat direktori, moliya direktori, mijozlar bilan ishlash va xaridlar bo'yicha loyiha menejeri va boshqa yangi lavozimlarni xalqaro amaliyotga mos ravishda, ularning mansab majburiyati va vazifalarini aniq belgilagan holda, keng joriy etish vazifalari orqali ham namoyon bo'ladi.

2018-yil 19-sentabr da O'zbekiston Respublikasi Prezidentining PQ-3946-son «O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida»gi qarori qabul qilindi. Qarorda belgilanganidek, qator muammolar va kamchiliklar auditorlik faoliyatining yanada rivojlanishiga, boshqarishga oid qarorlarni qabul qilish va korporativ boshqaruv sifatini oshirish uchun auditorlik xizmatlarining ahamiyatini oshirishga to'squinlik qilmoqdaligi, ularni bartaraf etish uchun esa auditorlik xizmatlari bozorining rivojlanishi uchun sharoitlarni yanada yaxshilash va auditorlik faoliyatini tartibga solishda xalqaro standartlarga muvofiq zamonaviy yondashuvlarni joriy etish maqsadida auditorlik faoliyatini rivojlantirishning ustuvor yo'nalishlarini amalga oshirishni ta'minlash belgilangan.

So'nggi yillarda yurtimizda iqtisodiyotning jadal sur'atlarda rivojlanishi, xorijiy investitsiyalar jalb qilish, investorlarga to'g'ri va zarur axborotlarni yetkazib berish, shuningdek, aksiyadorlik jamiyat-

lari, sug'urta tashkilotlari va banklari faoliyatini takomillashtirish hamda ularni xalqaro bozorlarga olib chiqishga alohida ahamiyat berilmoqda. Shu munosabat bilan O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020-yil 24-fevraldagi "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi PQ-4611-sonli qarori qabul qilindi. Mazkur qarorga muvofiq aksiyadorlik jamiyatlari, tijorat banklari, sug'urta tashkilotlari va yirik soliq to'lovchilar toifasiga kiritilgan yuridik shaxslar 2021-yil 1-yanvardan boshlab MHXS asosida buxgalteriya hisobi yuritilishini tashkil etadi va 2021-yil yakunlaridan boshlab moliyaviy hisobotni MHXS asosida tayyorlaydi.

Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida xo'jalik yurituvchi subyektlar auditning amaldagi holatini tahlil qilish, uning maqsadi, vazifalari, tamoyillari, usullari hamda axborot-tahlil bazasini o'rganish, nazoratdagi o'rni obyektiv baho berish; xalqaro ilg'or tajriba va milliy iqtisodiyotning o'ziga xos xususiyatlarini e'tiborga olgan holda xo'jalik yurituvchi subyektlarda auditni samarali tashkil etish; milliy iqtisodiyotning o'ziga xos xususiyatlarini e'tiborga olgan holda auditorlik xizmati faoliyatini tartibga soluvchi xalqaro standartlarni amaliyotga joriy etish borasida keng miqyosda ishlar olib borishni taqozo etadi.

Shu o'rinda muhtaram o'quvchi e'tiboriga taqdim etilayotgan mazkur "Audit kirish" nomli darslik yuqorida ta'kidlangan dolzarblikdan kelib chiqqan holda nashrga tayyorlangan. Mazkur darslikda auditorlik faoliyatining tarixiy va zamonaviy rivojlanish tendensiyalari o'rganilgan holda, muhim o'zgarishlar, o'ziga xos qirralar, ularning sabablari auditorlik faoliyatining zamonaviy talablaridan kelib chiqqan holda bayon etilgan. Darslikda auditorlik faoliyatining rivojlangan g'arb davlatlaridagi nazariy va amaliy jihatlariga ham alohida e'tibor berilganligi, milliy va xorijiy audit amaliyotidagi o'ziga xos farqli qirralar bayon etilganligi mazkur darslikning zamonaviylik talablariga javob berishidan darak beradi. Shu bilan birga, darslikda bank muassasalari va mustaqil xo'jalik yurituvchi subyektlardagi audit tizimining tashkiliy va huquqiy asoslariga oid muhim farqli jihatlar batafsil yoritilgan.

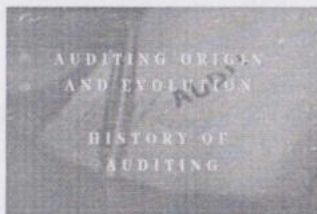
Ushbu darslik 16 bobdan iborat bo'lib, unda auditorlik faoliyati tashkiliy-huquqiy hamda ilmiy-uslubiy asoslari batafsil bayon etilgan. Xususan, auditorlik faoliyatining tahlili va auditorlarni sertifikatlash tizimi, auditorlik tekshiruv jarayonida ichki nazorat tizimini o'rganish va baholash asoslari, ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruv uslubi masalalari o'z aksini topgan. Har bir bob yakunida o'rganilgan mavzuga doir nazorat savollari keltirilgan va mavzuning muhim, amaliy qirralari jadval hamda rasm ko'rinishida tasvirlangan. Bu esa o'quvchiga darslikda bayon etilgan mavzularni yanada samarali o'zlashtirishiga imkon yaratadi. "Auditga kirish" nomli mazkur darslikni tayyorlashda Respublikamizdagi audit sohasining yetakchi mutaxassislari ilmiy ishlari bilan bir qatorda g'arb davlatlari, xususan AQSH, Buyuk Britaniya olimlarining ilmiy izlanishlari mahsulidan ham samarali foydalanilgan. Bu esa mazkur darslik xorij tajribasini o'zida yoritishi bilan bir qatorda, milliy va g'arb audit tizimi o'rtasidagi qiyosiy tahlil olib borish uchun ahamiyatli vosita bo'lib xizmat qilishidan darak beradi.

Shuningdek, mazkur darslikni tayyorlash jarayonida har tarf-lama ko'rsatgan ko'maklari uchun o'z oila a'zolarimizga ham chuqur minnatdorchilik bildiramiz va darslikni ularga bag'ish-laymiz.

Ushbu darslikni yaratishda mualliflar o'z oldiga qo'ygan asosiy maqsad – audit sohasida yetishib kelayotgan yangi kadrlar auditorlik faoliyati asoslarini chuqur va samarali o'rganishlarida ko'mak-lashishdan iborat ekan, Siz muhtaram o'quvchiga ana shunday ulkan rejalar-ingizning amalga oshishida muvaffaqiyatlar tilab qolamiz!

I BOB. AUDITORLIK FAOLIYATINING ASOSLARI

1.1. Auditning mohiyati va ahamiyati



Audit atamasi lotin tilidan olingan bo'lib, «eshituvchi», «eshitmoq» ma'nolarini anglatadi. Ushbu atamaning amaliyotga kirib kelishi borasida turli qarashlar mavjud. Ularni quyidagi uch asosiy guruhga ajratish mumkin:

1. Qadimda insonlar hali o'qish va yozish san'atidan bexabar bo'lgan davrda, biror hudud hukmdori doimiy ravishda o'z boyliklari miqdori haqidagi ma'lumotga ehtiyoj sezgan. Shunda hukmdor dastlabki auditorlar xizmatidan foydalangan. Ya'ni shu hukmdor egaligida bo'lgan boyliklar, xususan, qoramolga qarash, parvarishlash majburiyatini olgan xodimlar yilning ma'lum bir vaqtida auditorlarga shu boyliklarni tasvirlab, aytib berganlar. Bir oz vaqt o'tgach shu auditor ushbu xodimlarni yana bir bor tinglagan va avvalgi, shuningdek, keyingi ma'lumotlar o'rtasida qanday farq borligi yoki bunday farqlar yo'qligi to'g'risida hukmdorga hisobot bergan.¹

2. Ikkinchi qarashga asosan, o'rta asrlar davrida, g'arb mamlakatlarida davlat moliya idorasi keng jamoatchilik oldida yillik yakuniy moliyaviy axborotlarni o'qib eshittirgan. Ushbu eshittirish orqali jamoatchilik, to'lanayotgan soliqlar to'g'ri maqsadlar yo'lida, isrofgarchiliklarga yo'l qo'yilmagan holda ishlatilayotganiga ishonch hosil qilgan. Bu jarayonda auditor, ya'ni «tinglovchi» vazifasini jamoatchilik o'tagan.²

3. Uchinchi qarash shundan iboratki, g'arb mamlakatlari diniy bilim muassasalari, ya'ni monastirlarda ta'lim berayotgan o'qituvchilar o'z o'quvchilari orasidan eng iqtidorli, darslarni talab darajasida o'zlashtirayotgan o'quvchilarni tanlab olganlar va ularga qolgan o'quvchilarning kitobni bexato o'qiyotganliklarini tinglash orqali tekshirib borish vazifasini yuklaganlar. Ushbu qarashga asosan,

¹ D. Taylor, G. Glezen «Auditing: integrated concepts & procedures»

² «Principles of auditing» / Walter B. Meigs, O. Ray Whittington, Kurt Pany, Robert F. Meigs. – 9th edition.

auditor, ya'ni «tinglovchi» atamasi shu iqtidorli o'quvchilarga nisbatan qo'llanilish asosida amaliyotga kirgan.¹

Ushbu qarashlar audit atamasining kelib chiqishiga doir turli fikrlarni ilgari sursada, ular o'rtasida auditning mohiyatiga doir umumiylik ham mavjud. Ushbu umumiylik shundan iboratki, yuqoridagi holatlarning har birida auditor:

– jamoatchilik ishonchini qozongan;

– o'zining ma'lum bir qobiliyati, bilimi bilan o'zgalardan ajralib turgan;

– jamiyat farovonligi, rivoji yo'lida xizmat qilgan shaxs sifatida namoyon bo'ladi.

Yuqorida keltirilgan ma'lumotlardan shu narsa ma'lum bo'ldiki, audit sohasi o'zining u yoki bu ko'rinishida insoniyatning qadim tarixi davomida doimo mavjud bo'lgan. Albatta hozirgi zamonaviy audit o'zining yuqorida keltirilgan davrlardagi mohiyatidan tubdan farq qiladi.

Shu o'rinda, ushbu sohaning XXI asrga qadar yetib kelishiga asosiy sabab nimada, degan haqli savol yuzaga kelishi mumkin. Bunga sabab – jamiyatning audit sohasiga ehtiyojidir. Jamiyat ehtiyoji bo'lmaganda edi, audit shunday uzoq rivojlanish bosqichini bosib o'tmagan bo'lar edi. Jamiyat tomonidan bu sohaga ehtiyojning yuzaga kelishidagi asosiy omil esa jamiyatning ishonchli moliyaviy axborotga ehtiyojidir.

Moliyaviy axborot moliyaviy munosabatlarning natijasi sifatida yuzaga keladi. Moliyaviy munosabatlar esa u yoki bu ko'rinishda qadim davrlardan, xususan, ibtidoiy jamoa tuzumi davridayoq mavjud bo'lgan. Moliyaviy munosabatlarni yuzaga keltiradigan asosiy omillar (1) resurslar; (2) shu resurslarga doir axborot. Jamiyat resurslarni ayriboshlash, ular bilan savdo-sotiq qilish jarayoni asosida hayot kechiradi. «Iqtisodiyot otasi» hisoblangan shotland mutafakkiri Adam Smit tomonidan 1799-yilda yozilgan «Xalqlar boyligi» nomli asarda ta'kidlanganidek, ushbu jarayonda jamiyatning har bir a'zosi o'z shaxsiy manfaatini ko'zlagan holda ish tutadi. Natijada jamiyatni «ko'rinmas qo'l» boshqarayotgandek bo'ladi va jamiyat rivojlanadi. Demak, jamiyat vakillari manfaatlari doimiy ravishda to'qnashadi.

¹ P.A. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевауа «Основи аудита». – М.: «Дело и сервис», 2001.

Afsuski, bu manfaatlar doim ham o'zaro mos tushavermaydi. Bundan kelib chiqib, Adam Smit ta'rifiga qo'shimcha tarzda shuni keltirish lozimki, manfaatlar to'qnashuvi jarayonida har bir vakil o'z manfaatini halol, qonuniy asosda ko'zlagan holda ish tutishi lozim. Aks holda jamiyat taraqqiyot sari emas, balki inqiroz sari yuz tutadi.

Ushbu jarayonda tenglikni ta'minlash, biror shaxsning boshqa bir shaxs hisobiga o'z manfaatlariga erishishiga yo'l qo'ymaslik maqsadida, jamiyatda moliyaviy munosabatlar borasida o'ziga xos hakamga ehtiyoj yuzaga keladi. Ushbu vazifani esa auditor bajaradi.

Qimmatli qog'ozlarni sotib olish yoki sotishga doir qaror qabul qilayotgan investor, kredit taqdim etish masalasini ko'rib chiqayotgan bank, korxonalarni daromad solig'iga tortish asosida davlat budjetiga kirimni ta'minlayotgan soliq idoralarining barchasi ikkinchi bir tomondan taqdim etilgan moliyaviy axborotga tayangan holda ish tutadilar, qaror qabul qiladilar. Ushbu vaziyatda, axborot yetkazib beruvchilar manfaati ushbu axborotdan foydalanuvchilar manfaatlari bilan bevosita to'qnashadi. Bunday holatda auditor hakamlik qilmas ekan, biror shaxs tomonidan faqat o'z manfaatlarini ko'zlagan holda taqdim etilgan noto'g'ri ma'lumotlarga asosan investor zarar ko'rishi, bank taqdim etgan kreditlaridan mahrum bo'lishi, soliq idoralari esa aslida undirilishi lozim bo'lgan soliq summasidan kam miqdordagi summani undirishlari mumkin. Natijada jamiyatning har bir a'zosi zarar ko'radi.

Ushbu vaziyatda auditorning ishtirok etishi jamiyatga qanday foyda keltiradi? Avvalo, auditor taqdim etilgan moliyaviy axborot aslida noto'g'ri ekanligini investorga, bankka oldindan ma'lum qiladi. Natijada ular noto'g'ri qaror qabul qilmaydilar, o'z mablag'larini daromad keltiradigan tarmoqlar, korxonalar o'rtasida taqsimlaydilar va jamiyat faqat foyda ko'radi.

Yuqoridagi holat shuni ko'rsatadiki, auditor jamiyatda o'ta muhim va mas'uliyatli o'rin egallaydi. Uning jamiyat farovonligi va taraqqiyotiga qo'shadigan hissasi nihoyatda katta.

1.2. Auditorlik faoliyatining maqsadi va vazifalari

Audit va auditorlik faoliyatiga shu sohaga oid turli adabiyotlar va professional tashkilotlar tomonidan turlicha ta'riflar keltirilgan.

Xususan, Rossiya Federatsiyasi «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonuni»da «Audit – belgilangan tartibda jalb etilgan auditor tomonidan, tashkilot buxgalteriya hisobotlarining to'g'riligi yuzasidan o'z fikrini bildirishi maqsadida, shu tashkilot buxgalteriya ma'lumotlarini mustaqil ravishda o'rganishdir» deyilgan. Audit sohasida sarmahsul ilmiy izlanish olib borayotgan bir qator rus mutaxassisleri auditorlik faoliyatiga quyidagicha ta'rif keltirilganlar: «Auditorlik faoliyati – auditorlik firmalari tomonidan iqtisodiy subyektlarning moliyaviy hisobotlari, hisob-kitob hujjatlari, soliq deklaratsiyalari va boshqa moliyaviy majburiyatlarini mustaqil ravishda tekshirishga yo'naltirilgan tadbirkorlik faoliyatidir».

G'arbda, xususan, AQSHda «audit» atamasiga ta'rif berishda 1971-yilda Amerika Buxgalterlar Assotsiatsiyasi (American Accounting Association) tomonidan ishlab chiqilgan quyidagi ta'rif keng bayon etiladi: «Audit – iqtisodiy faoliyat va voqealarga doir ma'lumotlarni, ularning belgilangan mezonlarga moslik darajasini o'rganish maqsadida, qo'lga kiritishga, baholashga va natijani manfaatdor shaxslarga taqdim etishga yo'naltirilgan tizimlashgan jarayondir». Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti (American Institute of Certified Public Accountants) keltirgan ta'rifga ko'ra esa «Audit – maxsus belgilangan auditor tomonidan kompaniyaning moliyaviy hisobotlarini mustaqil ravishda o'rganish va ushbu hisobotlarning AQSH umumqabul qilingan buxgalteriya tamoyillari (US Generally Accepted Accounting Principles)ga mos kelishi yuzasidan o'z fikrini bayon etishdir». Umuman olganda, AQSHlik mutaxassislar auditga iqtisodiy subyektning faoliyati va holatiga doir ma'lumotlarni to'plash va baholashga qaratilgan tizim sifatida qaraydilar.

Ba'zi yevropalik mutaxassislar esa auditni moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar uchun shu hisobotlarga doir axborot riskini minimallashtirishga yo'naltirilgan faoliyat deb ta'kidlaydilar. Shotlandiya Sertifikatlangan Buxgalterlar Instituti (Intitute of Certified Accountants in Scotland) keltirgan ta'rifga ko'ra esa «Audit – boshqaruv tizimining samaradorligi va butligini, moliyaviy hisobotlarning to'liqligini ta'minlashga yo'naltirilgan kompleks chora-tadbirlar majmuyidir».

Bizning fikrimizcha, «Audit – shu sohada faoliyat yuritish huquqiga ega bo'lgan shaxslar tomonidan korxona moliyaviy axborotining to'g'ri va to'liqligini, ma'lum qonun-qoidalariga asosan tuzilgani yoki ularga mos tushishini tekshirish va natijani manfaatdor tarafga yetkazishga yo'naltirilgan faoliyatidir». Ushbu ta'rifda keltirilgan «moliyaviy axborot» jumlasini, birinchi navbatda, buxgalteriya axborotini anglatadi.

Yuqorida keltirilgan ta'riflardan kelib chiqib shuni aytish mumkinki, auditorlik faoliyatining asosiy vazifasi moliyaviy axborotning haqqoniy va to'liqligi yuzasidan fikr bildirishdan iborat. Ammo auditorlik faoliyati faqatgina tekshirish va fikr bildirish funksiyalaridan iborat bo'lmay, auditorlar tomonidan soliq, moliyaviy boshqaruv, axborot texnologiyalari va boshqa bir qator sohalar bo'yicha qo'shimcha ravishda kasbga doir xizmatlar ham ko'rsatiladi.

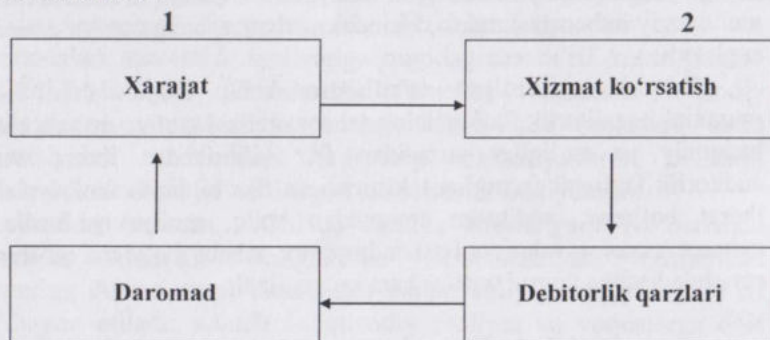
1.3. Audit predmeti va tekshiruv uslubi

Audit ham boshqa bir qator amaliy sohalar kabi o'z predmeti va shu predmetni o'rganish uslubi

11

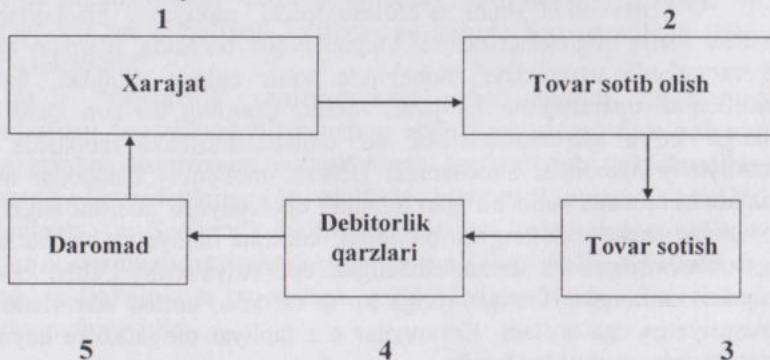
1. Xizmat ko'rsatuvchi korxonalar.
2. Savdo korxonalari.
3. Ishlab chiqaruvchi korxonalar.

Xizmat ko'rsatuvchi korxonalarda faoliyat jarayonini quyidagicha tasvirlash mumkin:

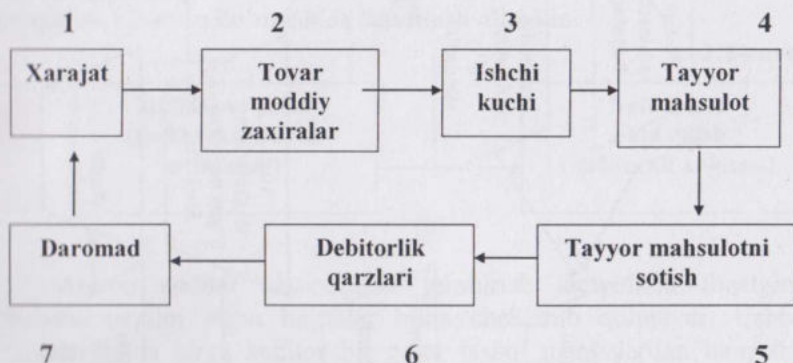


Ushbu chizmadan shu narsa ayon bo'ladiki, xizmat ko'rsatuvchi korxonalarda audit predmeti to'rt asosiy guruhdan tashkil topgan (Xarajatlar; Xizmat ko'rsatish; Debitorlik qarzlari; Daromad). Auditor tekshiruv jarayonida korxonaning shu to'rt bosqichda sodir etilgan operatsiyalarini mustaqil tekshirib chiqadi va tekshiruv natijasini korxona taqdim etgan moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma'lumotlar bilan o'zaro taqqoslaydi.

Savdo korxonalari faoliyatida audit predmeti quyidagi besh jarayondan kelib chiqadi:



Ishlab chiqaruvchi korxonalarda operatsion sikl bir oz murakkab ko'rinishga ega bo'lganligi sababli audit predmeti ham ko'proq bo'ladi. Bu tur korxonalarda audit predmeti quyidagi yetti elementdan tashkil topgan:

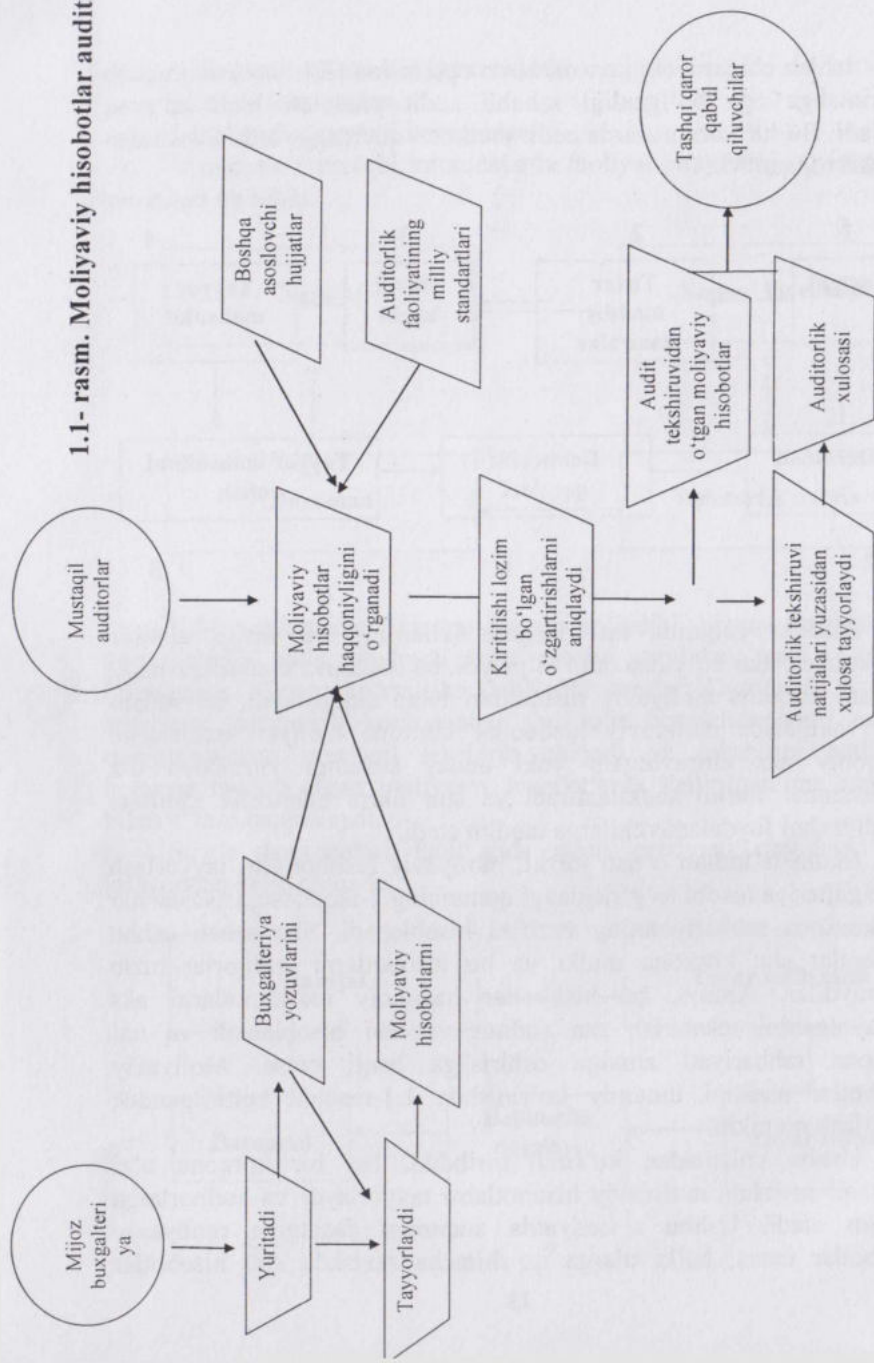


Auditor yuqorida tasvirlangan sikllarning har biriga alohida yondashadi, ular bo'yicha dalil to'playdi, bu dalillarni umumlashtiradi, natijani korxona moliyaviy hisobotlari bilan taqqoslaydi, bu solishtirish natijasida moliyaviy hisobotlar korxona faoliyati natijalarini haqqoniy aks ettirayotgani yoki unday emasligi yuzasidan o'z professional fikrini shakllantiradi va shu fikrni auditorlik xulosasi orqali tashqi foydalanuvchilarga taqdim etadi.

Shuni ta'kidlab o'tish joizki, moliyaviy hisobotlarni tayyorlash «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonunning 7-moddasiga asosan har bir korxona rahbariyatining vazifasi hisoblanadi. Shu sabab ushbu hisobotlar shu korxona mulki va bu hisobotlarni auditorlar tuzib bermaydilar. Ammo, bu hisobotlar haqqoniy ma'lumotlarni aks ettirayotganini tekshirish esa auditor vazifasi hisoblanadi va uni korxona rahbariyati amalga oshirishga haqli emas. Moliyaviy hisobotlar auditini umumiy ko'rinishda 1.1-rasmda keltirilgandek tasvirlash mumkin.

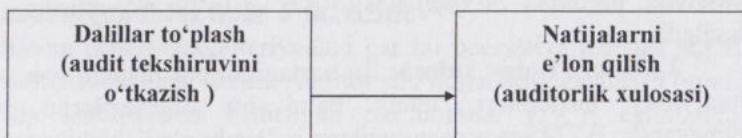
Ushbu chizmadan ko'rinib turibdiki, har bir korxona o'zi mustaqil ravishda moliyaviy hisobotlarni tayyorlaydi va auditorlarga taqdim etadi. Ushbu vaziyatda auditorga faqatgina moliyaviy hisobotlar emas, balki ularga qo'shimcha ravishda shu hisobotlar

1.1- rasm. Moliyaviy hisobotlar auditi



ma'lumotlariga asoslovchi kuch beruvchi dastlabki hisob hujjatlari, qaydnomalar kabi buxgalteriya hujjatlari ham taqdim etiladi. Ular auditda **dalillar** deb nomlanadi. Auditor ushbu hujjatlarni (dalillarni) tekshirish orqaligina hisobotlar to'g'ri ma'lumotlarni aks ettirayotganligi yoki unday emasligi to'g'risida fikr beradilar. Ushbu jarayonni 1.2-rasm ko'rinishida tasvirlash mumkin:

1.2-rasm



Ammo auditor hisobotlarni tekshirish jarayonida faqatgina korxona taqdim etgan hujjatlar bilan cheklanib qolmaydi. Ushbu hujjatlar bilan birga auditor bir qator tashqi manbalardan ham shu korxona faoliyatiga oid ma'lumotlar va hujjatlarni to'playdi. Misol uchun, korxonaning bank hisob raqamiga oid ma'lumotning bank tomonidan taqdim etilishi. Umuman olganda aynan shu turdagi, ya'ni tashqi manbalardan kelgan hujjatlar auditor uchun eng ishonchli hisoblanadi.

Moliyaviy hisobotlarni tekshirish jarayonida auditor asosiy e'tiborni ushbu hisobotlar Buxgalteriya Hisobining Milliy Standartlari (BXMS) asosida tuzilganini yoki ushbu standartlardan chetga chiqish hollari ro'y bergan holatlarni tekshiradi. Chetga chiqish hollari qanchalik kam bo'lsa, moliyaviy hisobotlar shunchalik qonuniy tusga ega bo'ladi va tashqi foydalanuvchilar uchun ahamiyatli bo'lib boraveradi. Aksincha, ushbu hisobotlar korxona faoliyatiga oid noto'g'ri ma'lumotni aks ettirsa, misol uchun aktivlar balansda o'z **haqiqiy** bahosidan yuqori qiymatda ko'rsatilgan bo'lsa, yoki majburiyatlar kamaytirib ko'rsatilgan yoki umuman ko'rsatilmagan bo'lsa, bu hisobotlar ishonchlilik xususiyatini yo'qotadi va foydalanuvchilar uchun hech qanday ahamiyatga ega bo'lmaydi.

O'z navbatida, moliyaviy hisobotlar BXMS asosida tuzilgani, barcha aktivlar o'z qiymatida ko'rsatilgani, hech bir majburiyat berkitilmagani, daromadlar oshirib, xarajatlar esa kamaytirib ko'rsatilmagani to'g'risidagi ma'lumotni auditor moliyaviy

hisobotlardan tashqi foydalanuvchilarga o'z auditorlik xulosasi asosida ma'lum qiladi.

Amaliyotda auditor xulosasi quyidagi to'rt xil ko'rinishda bo'lishi mumkin:

1. Ijobiy xulosa. Ushbu ko'rinishdagi xulosa auditor tomonidan, tekshirilgan korxona moliyaviy hisobotlari to'liq BXMSga asosan tuzilgan, ushbu standartlarni buzish hollari ro'y bermagan, aktivlar va passivlar, daromad va xarajatlar to'g'ri va to'liq aks ettirilgan bo'lsa tuziladi.

2. Shartli ijobiy xulosa. Bu turdagi xulosa tekshirilgan korxona moliyaviy hisobotlari, uning ba'zi bir elementlarini hisobga olmaganda, BXMSga asosan tuzilgan bo'lsa beriladi. Ushbu vaziyatda, moliyaviy hisobotlarda BXMSning ba'zi standartlarini buzish hollari ro'y bergan bo'ladi, ammo bu holat salbiy xulosa berish darajasida muhim hisoblanmaydi.

3. Salbiy xulosa. Korxona taqdim etgan moliyaviy hisobot BXMS standartlarini to'liq yoki asosan buzib tayyorlangan hollarda tekshiruv o'tkazgan auditor tomonidan salbiy xulosa beriladi. Bu holatda moliyaviy hisobotlarda o'ta muhim xatoliklarga yo'l qo'yilgan bo'ladiki, bu hisobotlardan foydalanish tashqi foydalanuvchilar uchun mutlaqo asossiz hisoblanadi.

4. Xulosa berishdan bosh tortish. Yuqorida ta'kidlanganidek, auditor moliyaviy hisobotlar tekshiruvni shu hisobotlarga doir dalillarni to'plash asosida olib boradi. Ushbu dalillar asosida u moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z fikrini shakllantiradi. Ammo, ba'zi hollarda tekshirilayotgan mijoz qaysidir sabablarga ko'ra auditorga shu turdagi dalillarni berishdan bosh tortishi, zaruriy hujjatlarni to'liq bermasligi yoki mutlaqo yashirishi mumkin. Bunday hollarda auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z fikrini berishdan bosh tortadi. Chunki fikr bildirish uchun asos yo'q. Ammo bunday vaziyatda auditor o'z fikrini bildirsa olmasligini, buning sabablarini ko'rsatgan holda, yozma tarzda ma'lum etishi lozim. Bu ko'rinishdagi yozma hujjat auditorning xulosa berishdan bosh tortishini ma'lum etishi kerak.

1.4. Auditning nazariy asoslari

Auditorlik faoliyati o'z maqsad va vazifalaridan kelib chiqqan holda belgilangan nazariy asoslariga ega. Bu nazariy asoslar quyida keltirilgan **postulatlar**ga asoslanadi:

1. Auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobotlar va moliyaviy axborotlar tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumotlarga asoslanadi degan faraz bilan o'tkaziladi.

Buning uchun buxgalteriyadagi har bir operatsiya tegishli hujjat bilan rasmiylashtirilishi lozim. Auditor shu hujjatlarni tekshirish orqali moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma'lumotlar to'g'ri ekanligiga ishonch hosil qiladi. Endi faraz qilaylikki, bunday hujjatlar mavjud emas. Bunday holda auditor tekshiruv o'tkazish imkoniga ega emas. Chunki moliyaviy hisobotlarda istalgan ma'lumot keltirilgan bo'lishi, bu ma'lumotlar ham to'g'ri, ham noto'g'ri axborotni aks ettirishi mumkin.

2. Auditor va mijoz rahbariyati o'rtasida qisqa muddatli kelishmovchiliklar bo'lishi mumkin, ammo uzoq muddatli kelishmovchiliklarga yo'l qo'yilmasligi lozim.

Bunga sabab, bu ikki guruh umumiy yagona maqsadga ega bo'lishlari shart. Bu maqsad – moliyaviy hisobotlarda to'g'ri, ishonchli ma'lumot aks ettirilishidir. Chunki jamiyatning kelgusi farovonligi, investorlarning to'g'ri qaror qabul qilishlari va resurslarning samarali taqsimlanishi ishonchli moliyaviy axborotga bog'liq.

3. Samarali ishlab chiqilgan va o'rnatilgan ichki nazorat tizimi mijoz tomonidan moliyaviy hisobotlarda xato yoki firibgarliklarning oldini olish imkonini beradi. (Xato – moliyaviy hisobotlarda bilmagan holda noto'g'ri ma'lumotning keltirilishi yoki kiritilishi lozim bo'lgan ma'lumotning tushirib qoldirilishi; Firibgarlik – moliyaviy hisobotlarda atayin noto'g'ri ma'lumotning keltirilishi yoki kiritilishi lozim bo'lgan ma'lumotning tushirib qoldirilishi.)

Ichki nazorat tizimiga ega bo'lmagan korxona moliyaviy hisobotlarida aktivlar, majburiyatlar, xususiy kapital, daromad, xarajat bo'yicha noto'g'ri ma'lumot kiritilgan bo'lish ehtimoli yuqori bo'ladi.

4. Moliyaviy hisobotlarni Buxgalteriya Hisobining Milliy Standartlari (BXMS)ga asosan tuzilishi ularda keltirilgan ma'lumotlarning to'g'ri va to'liq bo'lishini ta'minlaydi.

Bu postulatning ma'nosi shundan iboratki, BXMS maxsus andoza hisoblanadi va moliyaviy hisobotlarning ishonchliligini aniqlash uchun ularni shu andozaga taqqoslash lozim.

5. Audit tekshiruvini o'tkazish vaqtida auditor tomonidan, agar aksini tasdiqlovchi ma'lumotlar bo'lmasa, o'tmishda sodir bo'lgan voqea kelgusida ham qaytarilishi mumkin degan faraz bilan ish ko'riladi.

Misol uchun, auditor avvalgi tekshiruv davrida rahbariyatning firibgarlikka yo'l qo'ygan holini yoki samarasiz ichki nazorat tizimini aniqladi deylik. Keyingi audit tekshiruvida, agar aksini tasdiqlovchi ma'lumotlar, ya'ni rahbariyat endi firibgarlikka yo'l qo'ymagani yoki ichki nazorat tizimi samarali tashkil etilganini tasdiqlovchi ma'lumotlar bo'lmagan holda, auditor o'z tekshiruvida rahbariyat yana firibgarlik qilishi mumkin yoki ichki nazorat tizimi hanz sifatsiz degan faraz bilan tekshiruvni rejalashtirishi lozim. Buning natijasida korxonaning zaif nuqtalari aniqlanadi va audit tekshiruvini samarali o'tkazish imkoni yuzaga keladi.

6. Moliyaviy hisobotlar audit tekshiruvidan o'tishidan oldin, ularda xato va firibgarlikni aks ettiruvchi ma'lumotlar yo'q deb faraz qilinadi.

Auditor tekshiruv jarayonida shu faraz va haqiqatda hosil bo'lgan tasavvurni o'zaro taqqoslash natijasida, moliyaviy hisobotlar to'g'ri tuzilgani yoki unday emasligini o'z xulosasi orqali e'lon qiladi.

Umuman olganda, vaqt sinovidan o'tgan holda uzoq yillardan buyon amalda bo'lgan bu audit postulatlar zamonaviy auditning nazariy asoslarini tashkil etadi. Ularda bevosita yoki bilvosita quyidagi ma'lumotlar keltiriladi: moliyaviy hisobotlar tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumotlarni aks ettiradi; jamiyat manfaatidan kelib chiqqan holda, auditor va mijoz o'rtasida uzoq muddatli kelishmovchiliklar bo'lmasligi lozim; samarali ichki nazorat tizimining tashkil etilishi va BXMSning to'g'ri qo'llanilishi moliyaviy hisobotlarda to'g'ri ma'lumotlarni aks ettirishga asos bo'ladi; aksini tasdiqlovchi ma'lumotlar bo'lmaganda, o'tmishda sodir bo'lgan voqea kelgusida ham qaytarilishi mumkin; auditorlar mijoz moliyaviy hisobotlarini tekshirish jarayonida ularda muhim xatoliklar yo'q deb faraz qiladilar. Ammo, auditorlar tekshiruv jarayoniga mas'uliyat bilan yondashishlari lozim.

1.5. Audit sohasining rivojlanish tarixi

Audit juda uzoq rivojlanish tarixiga ega. Albatta, ushbu soha yuzaga kelgan dastlabki davrlarda u audit deb ham atalgan emas, bu sohaning o'sha davrlardagi vazifasi, ko'rinishi hozirgi zamonaviy auditdan keskin farqlanadi. Ammo har qaysi davrda ham audit sohasining umumiy, o'xshash xususiyatlari mavjud bo'lgan. Buni auditning quyidagi rivojlanish bosqichlarida ko'rishimiz mumkin¹:

1. Ibtidoiy audit. Ushbu tur audit qadimgi Misr va Bobilda keng qo'llanilgan. Ushbu auditning mohiyati shundan iborat bo'lganki, davlat moliya tizimining ikki rasmiy vakili bir-biridan alohida, mustaqil ravishda davlat xazinasi kirim va chiqimining hisobini yuritgan. Ma'lum vaqt oralig'ida ushbu ikki hisobchining yozuvlari uchinchi bir shaxs tomonidan taqqoslangan va ushbu yozuvlarda o'xshash hamda farqli holatlar aniqlangan.

Ushbu taqqoslash usuli hozirda zamonaviy auditning tekshiruv uslubiylaridan biri hisoblanadi. Unga asosan korxonalar ma'lum faoliyati yuzasidan auditor qisqa davr uchun qayta hisob-kitob ishlarini amalga oshiradi va natijani shu korxona buxgalteriyasi taqdim etgan ma'lumotlar bilan solishtiradi.

2. Qadim Yunoniston va Rimda audit. O'zining yuksak madaniyati, ilm-fani bilan jahon sivilizatsiyasi taraqqiyotiga ulkan hissa qo'shgan bu ikki imperiya audit sohasining taraqqiyotida ham katta rol o'ynagan. Ushbu davrdagi auditda asosiy e'tibor davlatning yuqori organlarida faoliyat yuritayotgan shaxslarning moliyaviy faoliyatiga qaratilgan. Xususan, ular ma'lum davrda, misol uchun davlat ishidan bo'shayotgan yoki chetlashtirilayotgan davrda o'z moliyaviy faoliyatlari bo'yicha hisobotni davlat tomonidan belgilangan mustaqil shaxslarga topshirganlar. Ushbu mustaqil shaxslar auditor vazifasini bajarganlar va taqdim etilgan ma'lumotlarning ma'lum qonun-qoidalarga qanchalik mos tushayotganini tekshirganlar.

3. O'rta asrlarda audit. Ushbu davr auditi bevosita Buyuk Britaniya bilan bog'liq. Bu davr tarixda feodalizm davri deb nomlanadi va unda davlat yeri keng tartibda aholiga vaqtinchalik

¹ Whittington Ray and Pany Kurt «MP Principles of Auditing and Other Assurance Services» with Updated Chapters (Hardcover - 2006)

foydalanish uchun ijaraga taqsimlab berilgan. Bu taqsimlangan yerlardan yer egalari, davlat to'lov olgan. Ushbu to'lov yer egalarining asosiy daromad manbaini tashkil etgan. Shu daromadning o'z vaqtida va to'liq yer egasiga kelib tushishini ta'minlash maqsadida, yer egasi bir shaxsga yer haqini ijarachilardan to'plashni, ikkinchi shaxsga esa mustaqil ravishda shu to'plangan mablag'larning hisobini yuritish vazifasini topshirgan. Ma'lum davrdan keyin esa yer egasi auditorni taklif qilgan va yer haqi bo'yicha hisob kitob ma'lumotlari bilan haqiqatda kelib tushgan pul mablag'larini o'zaro solishtirishni so'ragan. Auditor solishtirish natijalarini yer egasiga taqdim etgan va yuzaga kelgan farqlar sababini aniqlagan.

4. Sanoat Revolyutsiyasi davrida audit. Ushbu davr Angliyada davlat ro'yxatidan o'tgan dunyodagi dastlabki korporatsiyalar, ya'ni aksiyadorlik jamiyatlarining yuzaga kelishi bilan izohlanadi. Bu davrda ushbu korporatsiyalarning moliyaviy hisobotlari hozirgidagi kabi korporatsiya direktorlari kengashi tomonidan tayyorlangan. Ammo ushbu moliyaviy hisobotlarning auditini esa tashqaridan jalb etilgan mustaqil auditor emas, balki shu korporatsiyalarning aksiyadorlari o'tkazganlar. Bunga sabab, o'sha vaqtlardagi qonun talabiga ko'ra, korporatsiya moliyaviy hisobotlarini audit tekshiruvdan o'tkazmoqchi bo'lgan shaxs birinchi navbatda shu korporatsiyaning aksiyasiga ega bo'lishi lozim bo'lgan.

Ushbu talab hozirgi zamonaviy auditda mustaqillik tamoyiliga to'g'ri kelmaganligi sababli, qonunga asosan taqiqlandi. Ya'ni, auditor tekshirilayotgan korporatsiyaning birorta ham aksiyasiga ega bo'lishi mumkin emas. Aks holda u shu korporatsiyada o'tkazilayotgan audit tekshiruvdan chetlashtirilishi lozim.

5. Zamonaviy audit. Hozirgi zamonaviy auditning asoslari XIX asr o'rtalarida, ya'ni 1844-yilda Buyuk Britaniyada «Kompaniyalar to'g'risidagi qonun»ning qabul qilinishi bilan yaratilgan. Unga asosan, Britaniyaning har bir kompaniyasi o'z hisob-kitob hujjatlari va moliyaviy hisobotlarini yiliga kamida bir marotaba buxgalteriya sohasidagi mustaqil ekspert tomonidan tekshiruvdan o'tkazishi lozim bo'lgan. 1878-yilda Buyuk Britaniyada «City of Glasgow Bank» (Glazgo shahar tijorat banki) bankrot bo'lishi munosabati bilan ushbu davlatda 1879-yilda «Majburiy audit» to'g'risidagi qonun qabul qilindi.

AQSHda audit XX asr boshlarigacha bo'lgan davrda o'z mustaqil audit tizimiga ega bo'lmay, Britaniya audit tizimidan andoza sifatida foydalangan. Sabab shunda ediki, bu davrga qadar AQSHda audit tekshiruviga katta ehtiyoj bo'lmagan. Britaniyada auditor xulosasidan keng jamoatchilik, shu jumladan investorlar foydalanayotgan bir davrda, AQSHda ushbu xulosadan faqatgina bank muassasalari foydalanganlar. Chunki bu davlatda ushbu tashkilotlar korxonalarga mablag' ajratuvchi asosiy manba hisoblangan. Bu davrlarda hali investorlar guruhi shakllanmagan edi. Shu sababli, ushbu davrda Britaniyadan farqli o'laroq, AQSHda korxonalarining asosan, ko'p hollarda esa faqatgina balans hisobotlari audit tekshiruvidan o'tkazilgan. Chunki bank uchun mijozning foydali ishlayotgani to'g'risidagi ma'lumotdan ko'ra ko'proq uning qanday aktivga egaligi to'g'risidagi ma'lumot ahamiyatliroq bo'lgan. Sababi, korxona bank kreditlari uchun o'z aktivlari bilan javob beradi. Aktiv esa balans hisobotida aks ettiriladi. Shuningdek, ushbu davr AQSH auditining o'ziga xos xususiyati shundan iborat ediki, unda korxonalarining deyarli har bir schyoti tekshirilgan, har bir hisob-kitob hujjatlari o'rganilgan. Bunga esa tabiiyki uzoq vaqt va mablag' talab etilgan. Shu sababli auditorlar keyinchalik tanlab tekshirish usulini keng qo'llashga o'tishgan.

AQSHda audit sohasining keng rivojiga 1933 va 1934-yillarda qabul qilingan «Qimmatli qog'ozlar bo'yicha davlat qonuni», 1937-yilda Qimmatli qog'ozlar va birja bo'yicha komissiya (Securities & Exchange Commission)ning tuzilishi, korporatsiyalar o'z qimmatli qog'ozlarini chiqarish va sotish uchun ushbu davlat tashkilotidan ro'yxatdan o'tishi, ro'yxatdan o'tish uchun esa har bir korporatsiya SECga majburiy tartibda audit tekshiruvidan o'tgan moliyaviy hisobotlarini taqdim etishlari shart qilib belgilanganligi turtki bo'ldi.

Hozirda Buyuk Britaniyada audit sohasini tartibga soluvchi, auditning metodik asoslarini yaratuvchi va audit standartlarini ishlab chiquvchi tashkilot 1880-yilda tashkil topgan Angliya va Uelsda Qasamyod Qilgan Buxgalterlar Instituti (ICAEW) va Qasamyod Qilgan Diplomli Buxgalterlar Uyushmasi (ACCA) hisoblansa, AQSHda Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti (AICPA) shu vazifani amalga oshiradi.

Germaniyada zamonaviy audit asoslari 1870-yilda «Aksiyadorlik jamiyatlari to'g'risidagi qonun»ga qo'shimcha kiritilishi bilan yaratildi. Ushbu qo'shimchaga asosan, har bir aksiyadorlik jamiyatining nazorat kengashi shu jamiyatning moliyaviy hisobotlarini tekshirishi va natijani aksiyadorlar umumiy yig'ilishida e'lon qilishi lozim edi.

Germaniyada audit sohasini tartibga soluvchi tashkilot 1932-yilda tashkil etilgan Germaniya Auditorlar Instituti hisoblanadi. Hozirgi kunda bu tashkilotning a'zolari 6000 dan ortiq.

Fransiyada audit tekshiruvi bilan shug'ullanuvchi ikki asosiy tashkilot mavjud. Birinchisi Ekspert – buxgalterlar palatasi bo'lsa, ikkinchisi Schyotlar bo'yicha komissarlarning Milliy kompaniyasidir. Buxgalterlar va komissarlarning asosiy farqi shundaki, buxgalterlar aksiyadorlik jamiyatlari tomonidan shu jamiyatlarning buxgalteriya hisobi ma'lumotlari va moliyaviy hisobotlarini tekshirish uchun taklif etilsa, komissarlar "Fransiya aksiyadorlik jamiyatlari to'g'risidagi qonun"ga asosan davlat idoralari tomonidan majburiy tartibda tayinlanadi va yuboriladi.

Xitoy Xalq Respublikasida zamonaviy auditning asoslari 1983-yilda Xitoy Auditorlik Ma'muriyati tuzilishi va shu yilda birinchi auditorlik firmalarining tashkil topishi bilan yaratildi.

Audit sohasi MDH davlatlari, shu jumladan O'zbekiston Respublikasiga 1990-yillarda kirib kela boshladi. Bu davrga qadar ushbu davlatlarda mulkning asosiy qismi davlatga tegishli bo'lganligi sabab, faqatgina «taftish» mavjud edi va u davlat idoralari tomonidan amalga oshirilardi. Davlat mulkiga asoslangan Sobiq Ittifoqning parchalanishi asosida keng tartibda xususiy mulkchilikning shakllanishi, qo'shma korxonalarning tashkil etilishi sababli MDH mamlakatlarida audit sohasiga ehtiyoj keskin ortdi. Natijada ko'pgina MDH davlatlarida, xususan O'zbekistonda audit sohasining mustahkam asoslarini yaratish va ushbu sohani tartibga solish maqsadida «Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun» va «Auditorlik faoliyatining standartlari» qabul qilindi. Dastlabki milliy auditorlik firmalari tuzildi hamda «Katta to'rtlik»ka kiruvchi Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG, PriceWaterhouseCoopers kabi yirik xalqaro auditorlik firmalari o'z vakolatxonalarini ochdilar.

Respublikamizda auditorlik faoliyatini me'yoriy tartibga solish va rivojlantirish vazifasini quyidagi tashkilotlar amalga oshiradi:

- O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi;
- O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi (O'zBAMA);
- O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'zAP).

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi auditorlik faoliyatining huquqiy asoslarini yaratish, tartibga solish va rivojlantirishda asosiy vazifani bajaruvchi davlat organidir. Auditorlik faoliyatiga doir standartlar, me'yoriy hujjatlar, nizomlar Moliya vazirligining qarori, tasdig'i bilan, Adliya vazirligidan ro'yxatdan o'tgach kuchga kiradi.

O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar Milliy Assotsiatsiyasi 1992-yil 13-martdan e'tiboran rasmiy faoliyat yuritib kelmoqda. Ushbu tashkilot O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatining ilmiy-metodik asoslarini yaratish, auditorlik faoliyati, soliqqa tortish, xususiy lashtirish, qimmatli qog'ozlar bozori, korxonalar moliya-xo'jalik faoliyatining Tahlili va moliyaviy menejment bo'yicha qonunchilik, me'yoriy hujjatlar va milliy standartlarni ishlab chiqishda qatnashadi. Assotsiatsiya hozirgi kunda 4000 dan ortiq a'zolariga ega bo'lib, Respublikamizning deyarli barcha yirik shaharlarida o'z hududiy bo'limlariga ega.

O'zBAMA – bu hududiy yoki kasbiy prinsip teng huquq asosida, umumiy manfaat va o'z a'zolarining maqsadlari asosida birlashgan buxgalterlar, auditorlar, ilmiy va pedagog xodimlar, soliq maslahatchilarining Respublika jamoat tashkilotidir. Assotsiatsiyaga a'zolik ixtiyoriy ravishda amalga oshiriladi.

O'zBAMAning asosiy faoliyatini quyidagi to'rt tarmoqqa bo'lish mumkin:

1. Moliya vazirligi bilan hamkorlikda Buxgalteriya hisobining milliy standartlarini hamda Auditorlik faoliyatining standartlarini ishlab chiqadi va takomillashtiradi.

2. Respublikamizda buxgalterlar va auditorlar malakasining yuqori darajada bo'lishini ta'minlash maqsadida o'z o'quv markazida uzluksiz ta'lim dasturini amalga oshiradi.

3. Maslahat va nashriyot faoliyatini bajaradi. Xususan, «Hammasi buxgalterlar uchun» nomli oylik byulleten nashr etadi.

4. Respublikada buxgalterlar va auditorlar kasbini rivojlantirish va uni xalqaro standartlarga yaqinlashtirishni ta'minlaydi, o'zini o'zi boshqaradigan va o'zini o'zi tartibga soladigan buxgalterlar hamda auditorlarni shakllantirishga ko'maklashadi.

5. Buxgalteriya hisobi va audit sohasidagi me'yoriy hujjatlarni ishlab chiqishda ishtirok etish va ularni takomillashtirish bo'yicha takliflar kiritish.

6. Buxgalterlar va auditorlar uchun malaka talablarini ishlab chiqish va IFAC talablariga muvofiq sertifikatlashtirish imtihonlarini o'tkazish.

7. Sertifikatlangan buxgalterlar va auditorlar uchun axloq qoidalariga rioya etilishini nazorat qilish.

8. Buxgalteriya hisobi va auditni rivojlantirish maqsadida mintaqaviy, respublika va xalqaro seminarlar, konferensiyalar, simpoziumlar tashkil etish.

9. Buxgalterlar va auditorlarning kasbiy himoyasini ta'minlash maqsadida ularga uslubiy, maslahat va axborot yordamini ko'rsatishda yordam berish.

10. Xalqaro e'tirofga erishish uchun buxgalterlar va auditorlarning xalqaro professional tashkilotlari bilan aloqalar hamda hamkorlik o'rnatish.

O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'zap) – malaka sertifikatiga ega mustaqil auditorlarni ixtiyoriy tarzda birlashtiruvchi, mustaqil notijorat jamoat tashkilotidir. Auditorlar Palatasining asosiy maqsadi auditorlarning professionallik darajasini rivojlantirish va qo'llab-quvvatlashga yordam ko'rsatish, o'z a'zolarining kasbga oid manfaatlarini davlat va jamoat organlarida himoya qilish va kasbga oid talablar bo'yicha barcha o'zgarishlar to'g'risidagi va axborot ta'minoti bo'yicha aloqa o'rnatishdan iborat. Ushbu tashkilot 2000-yil avgust oyida tashkil etilgan. Palata qoshida auditorlik professional etika, xalqaro munosabatlar, metodologiya, a'zolik, qonunchilik islohotlari sohalari bo'yicha qo'mitalar faoliyat yuritmoqda. Auditorlar palatasiga a'zolikning quyidagi to'rt xil turi mavjud:

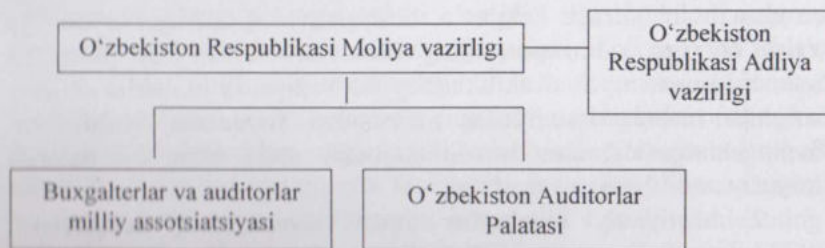
- faxriy a'zolik;
- haqiqiy a'zolik;
- uyushmaviy a'zolik;
- a'zolikka nomzod.

Ushbu tashkilotlarning o'zaro aloqasini 1.3-rasmdagi kabi tasvirlash mumkin.

Hozirgi kunda Respublikamizda bozor iqtisodiyotiga asoslangan buxgalteriya hisobi va audit tizimi shakllanib, kun sayin takomillashib bormoqda. Bu esa «biznes tili» hisoblangan va mahalliy kompaniyalar tomonidan tayyorlangan buxgalteriya ma'lumotlarini xalqaro talablar asosida, xorijlik sarmoyadorlar talablaridan kelib chiqqan holda tuzish va taqdim etish imkonini berish orqali yurtimizning jahon iqtisodiy tizimiga tobora kengroq kirib borishiga va xorij sarmoyasini keng hajmda Respublikamizga jalb etishga imkon beradi.

1.3-rasm

O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatining tashkiliy-huquqiy asoslarini yaratuvchi organlar



1.6. XXI asr audit sohasidagi muhim o'zgarishlar

Zamonaviy audit sohasining maqsad va uslubiyati XX asr boshlarida deyarli noma'lum bo'lgan bo'lsada, uzoq tarix davomida tijorat va davlat moliyasini boshqarish jarayonida auditning u yoki bu ko'rinishi mavjud bo'lgan. Buni biz yuqorida keltirib o'tgan auditning rivojlanish tarixi jarayonida ham ko'rishimiz mumkin. Umuman olganda, audit sohasida XX asrda quyidagi muhim o'zgarishlar yuz berdi¹:

1. Majburiy audit bilan bir qatorda ixtiyoriy auditning yuzaga kelishi. XIX asr yakuni, XX asr boshlarigacha audit asosan

¹ Arens A. Alvin, Elder J. Randal, and Beasley Mark «Auditing and Assurance Services» (12th Edition)

yuqori turuvchi tashkilotlar, davlat muassasalari talabiga asosan o'tkazilgan bo'lsa, XX asrdan e'tiboran audit tekshiruvidan o'tish maqsadida korxonalar rahbarlari o'zlari ixtiyoriy ravishda mustaqil auditorlarni taklif eta boshladilar.

Bunga asosiy sabab, ishlab chiqaruvchi korxonalar hajmi keskin sur'atlar bilan kengayib borgan Sanoat Revolutsiyasi davrida korxona rahbarlari butun ishlab chiqarish jarayonini o'z nazoratlarida ushlab turishda qiyinchiliklarga duch kelganliklari sababli yollanma menejrlarni ishga taklif eta boshladilar. Boshqaruv jarayonining bu ko'rinishda ikkiga ajralishi korxona rahbarlariga bir tarafdin boshqaruv borasida ancha yengillik keltirgan bo'lsa, boshqa tarafdin xatarni ham yuzaga keltirdi. Ya'ni, menejrlarning davlat qonunlari va korxona boshqaruv siyosatidan chetga chiqish, o'z manfaatlarini korxona manfaatlaridan ustun qo'ygan holat yuzaga kelganda, boshqaruvning menejrlar qo'liga o'tishi korxona uchun ham, uning rahbari uchun ham juda qimmatga tushishi mumkin edi. Ana shunday bir vaziyatda rahbarlar doimiy ravishda mustaqil auditorlar xizmatidan foydalana boshladilar. Buning natijasida, shu davrda majburiy audit bilan bir qatorda ixtiyoriy audit ham yuzaga keldi.

2. Moliyaviy hisobotlar auditi obyektining kengayishi. 1900-yilga qadar audit asosan firibgarlik holatlarini aniqlashga qaratilgan edi. XX asrning birinchi yarmidan boshlab auditning maqsadi firibgarlikni aniqlashdan chetlangan holda, moliyaviy hisobotlar korxonaning moliyaviy holati, faoliyat natijalari va moliyaviy holatdagi o'zgarishlarni to'liq va haqqoniy ravishda aks ettirayotganini o'rganish tomon qaratildi. Bunga asosiy sabab, endilikda korxonalar moliyaviy hisobotidan faqatgina bank muassasalari emas, balki investorlar guruhi ham foydalana boshladi.

Yuqorida ta'kidlaganimizdek, XX asrga qadar bo'lgan davrda korxonalar tashkil etilishi yoki ish hajmini kengaytirishlari uchun asosan bank kreditidan foydalanganlar. Bu davrga qadar korxonalar asosan balans hisobotini audit tekshiruvidan o'tkazganlar. Chunki banklar uchun korxonaning moliyaviy holati haqidagi ma'lumot ko'proq ahamiyat kasb etgan. Sababi, kreditorlar olgan kreditlari yuzasidan o'z balanslaridagi aktivlari bilan javob berganlar.

XX asrdan e'tiboran, korxonalar kredit bilan chegaralanmagan holda, qimmatli qog'ozlarni sotish asosida ham qo'shimcha kapital (investitsiya) jalb eta boshladilar. Shunga asosan, moliya bozoriga investorlarning kirib kelishi moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotga e'tiborni keskin oshirdi. Bunga asosiy sabab shunda ediki, investorlar dividend olish maqsadida korxonalarga investitsiya taqdim etadilar. Dividend esa korxona faoliyatining natijasi, ya'ni daromad bilan bog'liq. Daromad esa moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda aks ettiriladi. Shuning uchun, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotni audit tekshiruvidan o'tkazish korxonalar uchun dolzarb masalaga aylandi.

3. Auditor javobgarligining ortishi. Auditorlik etikasi.

XX asrga kelib audit sohasining eng muhim o'zgarishlaridan biri auditorning moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar guruhi oldidagi majburiyatining ortishi bo'ldi. Dastlabki davrlarda auditorlar asosan banklar oldida javobgar bo'lgan bo'lsalar, endilikda ular millionlab investorlar oldida ham javobgarlikka ega bo'ldilar. Chunki investorlar o'z iqtisodiy qarorlarini faqatgina auditorlar tekshiruvidan o'tgan moliyaviy hisobotlar asosida qabul qiladilar. Natijada, auditor o'z faoliyatini faqatgina o'z manfaatini ko'zlagan holda, yoki e'tiborsizlik bilan olib borishi jamiyatning juda ko'plab a'zolariga ziyon keltirishi mumkinligi sababli, auditorlik faoliyatining etikasini, boshqacha qilib aytganda, auditorlik faoliyatining "odobnomasini" shakllantirishga ehtiyoj yuzaga keldi. Buning asosida, ko'pgina davlatlarda, shu jumladan O'zbekistonda ham "Auditorlik etikasi" prinsiplari ishlab chiqildi. Shu bilan birgalikda, auditorlar faoliyatini tartibga soluvchi bir qator me'yoriy hujjatlar ham qabul qilindiki, ular auditorlarning o'z vazifalarini xolisona va faqatgina jamiyat manfaatidan kelib chiqqan holda bajarishlarini ta'minlashga qaratilgandir.

4. Tanlab tekshirish uslubining yuzaga kelishi. Audit sohasi yuzaga kelgan dastlabki davrlarda auditor tomonidan korxonada ma'lum davr oralig'ida sodir etilgan barcha operatsiyalar tekshirilgan. Ammo, 1900-yillardan boshlab Buyuk Britaniya, AQSH kabi rivojlangan davlatlarda yirik korxonalarning yuzaga kelishi barcha operatsiyalarni tekshirishni imkonsiz qilib qo'ydi.

Sabab, bu korxonalarda bir kunning o'zida juda ko'plab operatsiyalar sodir bo'lishi, yil davomida esa ularning soni millionlarga borib yetishi, ularni tekshirish uchun auditorlardan uzoq vaqt talab etilishi va natijada audit tekshiruvi korxona uchun juda qimmatga tushishida edi. Bu masalaning yechimi sifatida, auditorlar **tanlab tekshirish** uslubini qo'llay boshladilar. Natijada, auditorlar korxonalarda sodir etilgan barcha operatsiyalarni emas, balki bir turdagi operatsiyalarning bir nechtasini tanlab olib o'rganish orqali, qolganlarining to'g'ri yoki noto'g'ri ekanligini taxmin qiladigan bo'ldilar. Natijada, audit tekshiruvi uchun kamroq vaqt sarflanadigan va bu xizmat mijoz uchun ancha arzoniga tushadigan bo'ldi. Buning natijasida auditorlar xizmatidan faqatgina yirik korxonalar emas, balki kichik va o'rta hajmdagi korxonalar ham foydalanishlari uchun imkoniyat yuzaga keldi.

5. Ichki nazorat tizimi – tanlab tekshirish uslubining asosi sifatida. Auditorlar tanlab tekshirish uslubini o'zlashtirgach, bu uslubni samarali qo'llash jarayonida ichki nazorat tizimining muhim o'rnini bor ekanligini anglab yetdilar. Ichki nazorat tizimining mohiyati va uni o'rganish uchun auditorlar tomonidan qo'llaniladigan uslublar keyingi boblarda batafsil o'rganiladi. Ushbu bo'limda, ichki nazorat tizimi nima sababdan auditorlarga tanlab tekshirish uslubini samarali qo'llash imkonini berishi haqida tasavvur hosil qilish maqsadida, bu tizimga qisqacha ta'rif keltiramiz. **Korxonaning ichki nazorat tizimi – ushbu korxona o'z oldiga qo'ygan maqsad va vazifalarga, shu jumladan, ishonchli moliyaviy axborotni tayyorlash vazifasiga erishishini ta'minlash maqsadida korxona tomonidan ishlab chiqilgan barcha qonun-qoidalar, chora-tadbirlar majmuyidir.**

Ichki nazorat tizimining bir namunasi sifatida, korxonaning o'z aktivlarini saqlashni ularning hisobini yuritishdan ajratuvchi tashkiliy tuzilmasini keltirish mumkin. Misol uchun, korxona naqd pullarini saqlovchi kassir shu pullar hisobini yuritishi mumkin emas. Bu **vazifalar taqsimoti** deb nomlanadi. Ya'ni, bir operatsiyani faqatgina bir xodim emas, kamida ikki yoki undan ortiq xodimlar amalga oshiradilar. Natijada, bir xodim ishi o'z-o'zidan ikkinchi bir shaxs tomonidan tekshirib boriladi. Yuqoridagi misolda, kassir

vazifasi buxgalter tomonidan tekshiriladi, buxgalter esa kassir vazifasini bajara olmaydi. Aks holda buxgalter naqd pul suliste'moliga yo'l qo'ygan holda, bu firibgarlikni buxgalteriya hujjatlariga tegishli o'zgartirishlar kiritish orqali berkitib yuborar va natijada korxona zarar ko'rar edi. Bu vaziyatda samarali ichki nazorat tizimining vazifasi kassir va buxgalter faqatgina o'z ishlarini bajarishlari, biri ikkinchisining ishini o'z qo'liga olmasligini ta'minlashdan iborat.

Ichki nazorat tizimini baholash tanlab tekshirish uslubini qo'llashning asosiy sharti bo'lib qoldi. Auditorlar korxona buxgalteriya va moliyaviy axborot tizimini o'rganish orqali moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlarni tekshirish uchun zarur bo'lgan tekshiruv ko'lami va vaqtini oldindan aniqlash imkoniga ega bo'ldilar. Buning natijasida auditorlar quyidagi xulosaga keldilar – **"Ichki nazorat tizimi qanchalik sifatli bo'lsa, tekshiruv ko'lami shunchalik kam bo'lishi mumkin"**. Ya'ni, yaxshi tuzilgan ichki nazorat tizimiga ega korxonada audit tekshiruvini, uning hajmini kamaytirgan holda, qisqa vaqt ichida tugatish mumkin. Ichki nazorat tizimi sust bo'lgan joyda esa tekshirish hajmi oshirilishi lozim. Demak, ichki nazorat tizimi va audit tekshiruvi ko'lami o'zaro teskari bog'langan.

6. Audit tekshiruvida kompyuter texnologiyalarining roli.

XX asr oxiriga kelib insoniyat tarixda taraqqiyotning yangi bosqichiga o'tdi. Bunga sabab, bizning kundalik hayotimizga keng ko'lamda kompyuter texnologiyalarining kirib kelishi bo'ldi. Insoniyatning bu buyuk ixtirosi jamiyatning har bir qatlamiga, shu jumladan buxgalteriya va audit sohasiga ham o'zining katta ijobiy ta'sirini o'tkazdi. Kompyuter texnologiyalaridan keng ko'lamda foydalanish buxgalteriya xodimlariga korxonalarda sodir etilayotgan ko'plab operatsiyalarni qisqa vaqt ichida qayta ishlash, oraliq moliyaviy hisobotlarni tez va aniq tuzish imkonini bermiqda. Kompyuter texnologiyalarini audit tekshiruvi jarayonida qo'llash natijasida, mijoz moliyaviy hisobotlarini, buxgalteriya hisobi ma'lumotlarini qisqa vaqt ichida, samarali va ancha ishonchli tarzda tekshirish imkoniyati yuzaga keldi. Kompyuter texnologiyalarini audit amaliyotida qo'llash auditorlik tekshiruvi samaradorligini

oshirish bilan bir qatorda, auditorlar zimmasiga muhim talablarni ham qo'ydi. Ya'ni, endilikda auditorlar mijoz buxgalteriyasidagi hujjatlar tekshiruv bilan bir qatorda buxgalteriya bo'limi kompyuter vositalari va dasturlarining to'g'ri tuzilgani va o'rnatilganini ham tekshirishlari zarur bo'lib qoldi. Bu esa auditorlardan avvalo uning o'zi kompyuter vositalari va dasturlaridan samarali foydalana olish ko'nikmasiga ega bo'lishni talab etadi.

Yuqoridagi ta'riflarni umumlashtirib aytishimiz mumkinki, XX asrda audit sohasida quyidagi muhim o'zgarish va yangiliklar yuz berdi:

1. Moliyaviy hisobotlarda firibgarlikni aniqlashdan ularning xolisona tuzilganini o'rganishga tomon burilish.

2. Auditorlar xulosalaridan foydalanuvchilar qatoriga bank muassasalari va davlat idoralari bilan bir qatorda investorlarning ham kirishi.

3. Auditorning uchinchi taraf oldidagi javobgarligining ortishi. Auditorlik etikasining yuzaga kelishi.

4. Korxonada sodir etilgan operatsiyalarni to'liq tekshirish uslubi o'rniga tanlab tekshirish uslubining qo'llanilishi.

5. Tekshiruv ko'lamini va vaqtini belgilash maqsadida ichki nazorat tizimi sifatini o'rganish zaruriyati.

6. Audit tekshiruv jarayonida axborot texnologiyalarining keng ko'lamda qo'llanilishi.

Audit aniq dalillarga asoslangan soha bo'lsada, uning ham o'ziga xos cheklanishlari mavjud. Ular qatoriga quyidagilarni kiritishimiz mumkin:

1. Audit tekshiruvining o'tkazilishi korxona moliyaviy hisobotlarida hech qanday noto'g'ri ma'lumot keltirilmagan degani emas. Chunki, auditorlar o'z tekshiruvlarini tanlab tekshirish uslubi asosida o'tkazishlari sabab, qaysidir schyot va hujjatlarni o'rganib, qaysidirlarini esa qoldirib ketishga majburlar. Shu qolib ketgan schyot va hujjatlarda esa qandaydir xatoliklar bo'lishi, bu esa moliyaviy natijalarga o'tib ketgan bo'lishi ehtimoldan xoli emas. Demak, moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar yo'qligini tasdiqlashning iloji yo'q. Shu sababli, auditor xulosasi kafolat

dalolatnomasi deb emas, balki mustaqil auditorning professional fikri bayon etilgan hujjat deb qabul qilinishi lozim.

Shunday bo'lsada, uzoq yillar davomida jamiyat tomonidan auditorlik xulosasi muhim hujjat deb qabul qilinayotgan ekan, mustaqil auditorning professional fikriga ishonish mumkin.

2. Boshqa bir qator sohalar kabi, auditda ham inson omili mavjud, ya'ni inson tomonidan bilmagan holda yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatoliklar (ushbu holda auditor tomonidan). Bu omil sababi auditorning jismoniy yoki ruhiy toliqishi, e'tiborsizligi bo'lishi va buning natijasida auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan to'g'ri fikrga kela olmasligi mumkin.

Qisqacha xulosalar

Audit atamasi lotin tilidan olingan bo'lib, «eshituvchi», «eshitmoq» ma'nolarini anglatadi. Ushbu atamaning amaliyotga kirib kelishi borasida turli qarashlar mavjud. Ushbu qarashlar audit atamasining kelib chiqishiga doir turli fikrlarni ilgari sursada, ular o'rtasida auditning mohiyatiga doir umumiylik ham mavjud, xususan, yuqoridagi qarashlarning har birida auditor (1) jamoatchilik ishonchini qozongan; (2) o'zining ma'lum bir qobiliyati, bilimi bilan o'zgalardan ajralib turgan; (3) jamiyat farovonligi, rivoji yo'lida xizmat qilgan shaxs sifatida namoyon bo'ladi. Auditor jamiyatda o'ta muhim va mas'uliyatli o'rin egallaydi.

Audit – shu sohada faoliyat yuritish huquqiga ega bo'lgan shaxslar tomonidan korxona moliyaviy axborotining to'g'ri va to'liqligini, ma'lum qonun-qoidalarga asosan tuzilgani yoki ularga mos tushishini tekshirish va natijani manfaatdor tarafga yetkazishga yo'naltirilgan faoliyatidir.

Audit sohasining tekshiruv predmeti – korxonaning moliyaviy hisobotlari hisoblanadi. Ushbu tekshiruv natijasini auditor o'z xulosasi orqali ma'lum qiladi. Auditor xulosasi (1) ijobiy xulosa; (2) shartli ijobiy xulosa; (3) salbiy xulosa; (4) xulosa berishdan bosh tortish ko'rinishida bo'ladi.

Audit sohasini rivojlanish bosqichlariga ko'ra (1) ibtidoiy audit; (2) Qadim Yunoniston va Rimda audit; (3) O'rta asrlarda

audit; (4) Sanoat Revolutsiyasi davrida audit; (5) zamonaviy audit kabi besh bosqichga ajratish mumkin.

Hozirgi zamonaviy auditning asoslari XIX asr o'rtalarida, ya'ni 1862-yilda Buyuk Britaniyada «Kompaniyalar to'g'risidagi qonun»ning qabul qilinishi bilan yaratilgan. AQSHda audit sohasining keng rivojiga 1933 va 1934-yillarda qabul qilingan «Qimmatli qog'ozlar bo'yicha davlat qonuni», 1937-yilda Qimmatli qog'ozlar va birja bo'yicha komissiya (Securities & Exchange Comission)ning tuzilishi turtki bo'ldi. Hozirda Buyuk Britaniyada audit sohasini tartibga soluvchi, auditning metodik asoslarini yaratuvchi va audit standartlarini ishlab chiquvchi tashkilot 1880-yilda tashkil topgan Angliya va Uelsda Qasamyod Qilgan Buxgalterlar Instituti (ICAEW) va Qasamyod Qilgan Diplomli Buxgalterlar Uyushmasi (ACCA) hisoblansa, AQSHda Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti (AICPA) shu vazifani amalga oshiradi.

Respublikamizda auditorlik faoliyatini me'yoriy tartibga solish va rivojlantirish vazifasini quyidagi tashkilotlar amalga oshiradi:

- O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi;
- O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi (O'zBAMA);
- O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'zAP).

Audit sohasida XX asrda quyidagi muhim o'zgarishlar yuz berdi:

1. Majburiy audit bilan birga ixtiyoriy audit yuzaga keldi.
2. Moliyaviy hisobotlar auditi obyekti kengaydi.
3. Auditor javobgarligi ortdi va "Auditorlik etikasi" tuzildi.
4. Tanlab tekshirish uslubi yuzaga keldi.
5. Ichki nazorat tizimi tanlab tekshirish uslubining asosiga aylandi.
7. Audit tekshiruvida kompyuter texnologiyalarining roli ortdi.

Glossariy

Amerika Buxgalterlar Assotsiatsiyasi (*American Accounting Association*) – buxgalteriya sohasida ta'lim va ilmiy izlanish bilan shug'ullanuvchilarning ko'ngilli uyushmasi. Tashkilotning asosiy maqsadi butun dunyo bo'ylab buxgalteriya sohasidagi ta'lim, ilmiy izlanish va amaliyotni rivojlantirishga xizmat qilishdan iborat. Amerika Universitetlarining buxgalteriya o'qituvchilari uyushmasi sifatida 1916-yilda tashkil topgan. 1936-yildan Amerika Buxgalterlar Assotsiatsiyasi deb nomlanadi.

Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti (*American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*) – yuqori professional talablarga javob beruvchi va moliyaviy hisob tizimining sifatini ko'tarishga xizmat qiluvchi mustaqil auditorlarning milliy professional uyshmasi. Ushbu tashkilot 1887-yilda AQSHda tashkil topgan va «Amerika Auditorlar Assotsiatsiyasi» deb nomlangan. 1957-yildan e'tiboran «Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti» nomini olgan.

Angliya va Uelsda Qasamyod Qilgan Buxgalterlar Instituti (*Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW)*) – Buyuk Britaniyaning auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi eng yirik tashkiloti. Angliyaning buxgalteriya va audit sohasidagi oltita uyushmasining birlashishi natijasida 1880-yilning may oyida tashkil topgan. Hozirda ushbu tashkilot talabalarni o'qitish, uzluksiz ta'lim dasturlarini amalga oshirish, professional va etika standartlarini ishlab chiqish hamda o'z a'zolariga maslahat xizmatlarini ko'rsatish bilan shug'ullanadi. ICAEW hozirda o'zining 125,000 dan ortiq a'zolari bilan Yevropaning audit va buxgalteriya sohasidagi eng yirik tashkilot hisoblanadi.

Attestatsiya funksiyasi (Attest function) – mustaqil tashqi auditorning asosiy vazifasi. Ushbu funksiyaning mohiyati moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma'lumotlarning ishonchli va asosiligi yuzasidan auditorning mustaqil va xolis fikrini ifodalashdan iborat.

Audit (audit) – mijoz moliyaviy hisobotlari, buxgalteriya tizimi ma'lumotlari va korxonaning ichki hamda tashqi manbalaridan qo'shimcha ma'lumotlarni to'plash va tekshirishga yo'naltirilgan faoliyat.

Auditor (Certified public accountant) – auditorlik malaka imtihonini muvaffaqiyatli topshirgan, ma'lumot va tajriba bo'yicha talablarga javob berganligi uchun maxsus tashkilotlar tomonidan sertifikatlangan va shu asosda auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqi berilgan shaxs.

Auditorlik xulosasi (auditors' standard report) – mijoz moliyaviy hisobotlariga doir o'tkazilgan audit tekshiruvi natijalarini ushbu hisobotlardan tashqi foydalanuvchilarga yetkazishga mo'ljallangan hujjat. Auditorlik xulosasi kirish, tahliliy (asosiy) va xulosa qismlaridan iborat bo'ladi.

Auditorlik faoliyatining milliy standartlari (National auditing standards) – O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Respublikada auditorlik faoliyati sifatining yuqori darajada bo'lishini ta'minlashga qaratilgan, mustaqil auditorlarga qo'yiladigan talablar majmuyi.

AQSH Umumqabul Qilingan Audit Standartlari (US Generally accepted auditing standards) – auditorlar o'z xizmatlarini yuqori sifatda ko'rsatishlariga xizmat qilish maqsadida AICPA tomonidan qabul qilingan 10 standartlar to'plami.

AQSH Umumqabul Qilingan Buxgalteriya Tamoyillari (US Generally Accepted Accounting Principles) – AQSH

Moliyaviy Hisob Standartlari Qo'mitasi (Finacial Accounting Standards Board) tomonidan qabul qilingan va moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda majburiy tusga ega bo'lgan talablar majmuyi.

Buxgalteriya hisobining milliy standartlari (National accounting standards) – O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Respublikada moliyaviy hisob tizimini bixillashtirish va takomillashtirishga qaratilgan talablar majmuyi.

Ijobiy auditorlik xulosasi (unqualified opinion) – mijoz moliyaviy hisobotlari korxona moliyaviy holati va operatsiyalarining natijasini BXMSga mos ravishda aks ettirganiga ishonch hosil qilganda mustaqil auditor tomonidan tayyorlanadigan hujjat.

Ichki nazorat tizimi (internal control structure) – korxona o'z oldiga qo'ygan maqsad va vazifalarga, shu jumladan, ishonchli moliyaviy axborotni tayyorlash vazifasiga erishishini ta'minlash maqsadida korxona tomonidan ishlab chiqilgan barcha qonun-qoidalar, chora-tadbirlar majmuyi.

Mustaqillik tamoyili (independence principle) – mijoz korxonaga nisbatan to'liq mustaqil bo'lmagan holda audit tekshiruvini olib borish va auditorlik xulosasini berishni taqiqlovchi eng muhim standart.

Salbiy auditorlik xulosasi (adverse opinion) – korxona taqdim etgan moliyaviy hisobot BXMS standartlarini to'liq yoki asosan buzib tayyorlangan hollarda tekshiruv o'tkazgan auditor tomonidan tayyorlanadigan hujjat. Bu holatda moliyaviy hisobotlarda o'ta muhim xatoliklarga yo'l qo'yilgan bo'ladi va bu hisobotlardan foydalanish tashqi foydalanuvchilar uchun mutlaqo asossiz hisoblanadi.

Shartli ijobiy xulosa (qualified opinion) – tekshirilgan korxona moliyaviy hisobotlari, uning ba’zi bir elementlarini hisobga olmaganda, BXMSga asosan tuzilganda tayyorlanadigan hujjat. Ushbu vaziyatda, moliyaviy hisobotlarda BXMSning ba’zi standartlarini buzish hollari ro’y bergan bo’ladi, ammo bu holat salbiy xulosa berish darajasida muhim hisoblanmaydi.

Shotlandiya Sertifikatlangan Buxgalterlar Instituti (Intitute of Certified Accountants in Scotland) – 1854-yilda tashkil topgan dunyoning birinchi auditorlik uyushmasi. Ushbu tashkilotning asosiy vazifalari qatoriga talabalarni o’qitish, uzluksiz ta’lim va qayta tayyorlash dasturlarini amalga oshirish hamda o’z a’zolariga maslahat xizmatlarini ko’rsatish kiradi.

O’zbekiston Auditorlar Palatasi (O’zAP) (Chamber of Auditors of Uzbekistan) – malaka sertifikatiga ega mustaqil auditorlarni ixtiyoriy tarzda birlashtiruvchi, mustaqil notijorat jamoat tashkiloti. Auditorlar Palatasining asosiy maqsadi auditorlarning professionallik darajasini rivojlantirish va qo’llab-quvvatlashga yordam ko’rsatish, o’z a’zolarining kasbga oid manfaatlarini davlat va jamoat organlarida himoya qilish va kasbga oid talablar bo’yicha barcha o’zgarishlar to’g’risidagi va axborot ta’minoti bo’yicha aloqa o’rnatishdan iborat.

O’zbekiston Respublikasi buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi (National association of accountants & auditors of the Republic of Uzbekistan) – hududiy yoki kasbiy prinsip teng huquq asosida, umumiy manfaat va o’z a’zolarining maqsadlari asosida birlashgan buxgalterlar, auditorlar, ilmiy va pedagog xodimlar, soliq maslahatchilarining Respublika jamoat tashkiloti. O’zBAMA Moliya vazirligi bilan hamkorlikda Buxgalteriya hisobining milliy standartlarini hamda Auditorlik faoliyatining milliy standartlarini ishlab chiqadi va takomillashtiradi; Respublikamizda buxgalterlar va auditorlar malakasining

yuqori darajada bo'lishini ta'minlash maqsadida o'z o'quv markazida uzluksiz ta'lim dasturini amalga oshiradi; Maslahat va nashriyot faoliyatini bajaradi.

Qasamyod qilgan Diplomli Buxgalterlar Uyushmasi (Association of Chartered Certified Accountants) – buxgalteriya hisobi va audit sohasida professional malakali kadrlarni tayyorlashga xizmat qiluvchi tashkilot. Ushbu tashkilot 1904-yilda Londonda tuzilgan va «London Buxgalterlar Assotsiatsiyasi» deb nomlangan. 1996-yildan e'tiboran ACCA nomini olgan. Uning hozirda dunyoning 170 dan ortiq mamlakatlarda 320,000 dan ortiq a'zolari mavjud.

Qimmatli qog'ozlar va birja bo'yicha komissiya (Securities & Exchange Commission) – investorlarni himoya qilish, moliya bozori a'zolarining tartibli, halol va samarali faoliyat yuritishlari uchun imkoniyat yaratish va kapital shakllanishini osonlashtirish maqsadida 1934-yilda AQSHda «Qimmatli qog'ozlar bo'yicha davlat qonuni»ning qabul qilinishi bilan yuzaga kelgan.

Xulosa berishdan bosh tortish (Disclaimer of opinion) – auditor moliyaviy hisobot yuzasidan hech qanday fikr bera olmasligini ko'rsatuvchi hujjat. Ushbu hujjat auditorning o'z fikrini bildirishiga yo'l qo'ymayotgan omillarni ham ko'rsatishi shart.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Audit atamasining mohiyati nimada?
2. Audit atamasining amaliyotga kirishi borasidagi asosiy qarashlarni keltiring.
3. Auditorning jamiyat farovonligini ta'minlashdagi o'rnini bayon eting.

4. Auditorlik faoliyatining bosh maqsadi nimada namoyon bo'ladi?

5. Xizmat ko'rsatuvchi, savdo va ishlab chiqaruvchi korxonalarda audit tekshiruvining asosiy predmetini bayon eting.

6. Auditorlik xulosalarining turlarini sanab o'ting.

7. Audit tekshiruvining asosini tashkil etuvchi postulatlarni keltiring.

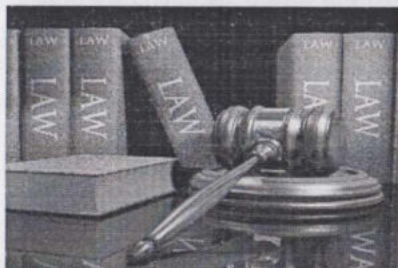
8. Auditning tarixiy rivojlanish bosqichlarini yoriting.

9. Respublikamizda auditorlik faoliyatining tashkiliy-huquqiy asoslarini shakllantirish va tartibga solishda qanday davlat organlari hamda jamoat tashkilotlari ishtirok etadilar va ularning vazifalari nimadan iborat?

10. XX asrda auditorlik faoliyatida qanday muhim o'zgarishlar ro'y berdi va buning sabablari nimada?

II BOB. AUDITORLIK FAOLIYATINING HUQUQIY ASOSLARI, XALQARO VA MILLIY AUDIT STANDARTLARI

2.1. O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy hujjatlar



Respublikamizda auditorlik faoliyatini tashkil etish va o'tkazish uslubiyati auditorlik faoliyatining xalqaro amaliyoti va tajribasiga asoslanadi. Ammo auditni samarali tashkil etishda faqatgina audit uslubiyati emas, balki auditning huquqiy asoslari ham muhim rol o'ynaydi. Bu

borada Respublikamizda bir qator amaliy ishlar bajarilmoqda. Xususan, mustaqillik yillarida respublikamizda auditorlik faoliyatining huquqiy asoslarini belgilab beruvchi quyidagi me'yoriy hujjatlar qabul qilindi:

- “Auditorlik faoliyati to'g'risida”gi O'zbekiston Respublikasi qonuni. 1992-yil 9-dekabr, Toshkent sh.;

- “Auditorlik faoliyati to'g'risida”gi O'zbekiston Respublikasi qonunini kuchga kiritish to'g'risidagi O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining qarori. 2000-yil 26-may, Toshkent sh.;

- Yangi tahrirdagi “Auditorlik faoliyati to'g'risida”gi Qonuni. 2021-yil 25-fevral;

- O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018-yil 19-sentabrdagi “O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida”gi PQ-3946 sonli Qarori;

- O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020-yil 24-fevraldagi “Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida”gi PQ-4611-sonli Qarori;

- “Moliyaviy nazoratni o'tkazish va xo'jalik hayotiga auditorlik shaklidagi nazoratni tatbiq etish to'g'risida”gi O'zbekiston

Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1993-yil 3-maydagi 198-son qarori;

- “Auditorlar va auditorlik firmalarini Davlat ro‘yxatidan o‘tkazish Nizomini tasdiqlash to‘g‘risida”gi O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1993-yil 17-iyundagi 293-son qarori;

- O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasidan 2017-yil 12-maydagi “Auditorlik tashkilotlari faoliyatining huquqiy asoslarini yanada takomillashtirishni ta‘minlash bo‘yicha qo‘shimcha chora-tadbirlar to‘g‘risida”gi 274-sonli Qarori;

- O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2019-yil 13-martdagi “Auditorlik faoliyatini litsenziyalash tartibini takomillashtirish chora-tadbirlari to‘g‘risida”gi 218-sonli Qarori;

- “Yuridik shaxslarga O‘zbekiston Respublikasi hududida auditorlik faoliyati bilan shug‘ullanish huquqini beruvchi maxsus ruxsatnoma (litsenziya) berish tartibi to‘g‘risidagi Nizom”. O‘zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1993-yil 10-mayda 41-son bilan tasdiqlangan.

- O‘zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2018-yil 14-noyabrda “Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to‘g‘risidagi Nizom” 144-sonli buyrug‘i;

- “Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshiruvlarining ahamiyatini oshirish to‘g‘risida”gi O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentabrda 365-son qarori;

- “Auditorlarga malaka sertifikatini berish to‘g‘risidagi Nizom”. O‘zbekiston Respublikasi Adliya Vazirligi tomonidan 2000-yil 13-oktabrda 977-son bilan ro‘yxatga olingan;

- O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2006-yil 16-oktabrda 215-son qaroriga 2-Ilova – “Korxonalardagi ichki audit xizmati to‘g‘risidagi Nizom”.

- “Auditorlik tashkilotlari to‘g‘risidagi Nizom” (O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007-yil 4-aprelda PQ-615-son qarori)

- “Auditorlik faoliyatining milliy standartlari”.

- Xalqaro audit standartlari.

Hozirda Respublikamizda auditorlik faoliyatini me‘yoriy tartibga solish asoslari takomillashib bormoqda. Buning natijasi

sifatida, Respublikamizda auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy tizimlarni quyidagi besh bosqichda ifodalash mumkin:

Birinchi bosqich – “Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi qonun. Ushbu qonun MDH davlatlari ichida birinchi bo‘lib, 1992-yil 9-dekabrda (keyingi tahrirlar bilan) qabul qilingan va bu qonun Respublikadagi xo‘jalik huquqini tartibga soluvchi asosiy qonun hujjatlar qatoriga kiradi. Bu qonun auditorlik faoliyatini moliya - xo‘jalik faoliyatining ajralmas qismi sifatida ifodalaydi. Ushbu qonun 29 moddadan iborat bo‘lib, unda auditorlik faoliyati va auditorning mohiyati, auditorning vazifasi va majburiyati, auditorlik firmasini tuzish tartibi, auditorlik firmalarining huquqlari, javobgarligi va majburiyatlari, auditorlik faoliyatini litsenziyalash masalalari bayon etilgan.

Ikkinchi bosqich – barcha auditorlik subyektlar uchun majburiy bo‘lgan auditorlik faoliyatini tartibga solishning umumiy masalalarini belgilovchi qonunchilikka oid va me'yoriy hujjatlar. Ular qatoriga quyidagilar kiradi:

– “Auditorlik tashkilotlari to‘g‘risidagi Nizom” O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007-yil 4-apreldagi 615-son qarori bilan tasdiqlangan;

– “Auditorlarga malaka sertifikatini berish to‘g‘risidagi Nizom”.

Uchinchi bosqich – Moliya vazirligi tomonidan ishlab chiqilayotgan va O‘zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan tasdiqlanayotgan auditorlik faoliyatining milliy standartlari. Ushbu standartlarda audit tekshiruvini rejalashtirish va hujjatlashtirish, muhimlik va audit riski, kompyuterlarda ishlangan ma’lumotlarning auditi, auditda tanlab tekshirish uslubi, audit dalillari, auditor hisoboti va xulosasi kabi masalalar yoritilgan. Auditor shu standartlar asosida tekshiruv ko‘lami va vaqtini, mos keluvchi tekshiruv uslubiyatini belgilash imkoniyatiga ega bo‘ladi. Standartlar, shuningdek, audit tekshiruv sifatini baholash uchun asosiy mezon bo‘lib hisoblanadi.

2021-yilga qadar Respublikamizda auditorlar tomonidan tekshiruv o‘tkazish jarayonida amal qilinishi lozim bo‘lgan auditorlik faoliyatining milliy standartlaridan foydalanilgan va ushbu standartlari 2.1-jadvalda keltirilgan.

Auditorlik faoliyatining milliy standartlari

Standart raqami	Standart nomi
3.	Auditni rejalashtirish
4.	Auditorlik tashkilotining ichki standartlariga qo'yiladigan talablar
5.	Auditor ishining sifatini nazorat qilish
6.	Auditni hujjatlashtirish
9.	Muhimlik va auditor tavakkalchiligi
10.	Moliya hisoboti tarkibida boshqa ma'lumotlar
11.	Kompyuterda ishlangan ma'lumotlar auditi
12.	Auditorlik tekshiruvlari jarayonida buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini baholash
13.	Tahliliy amallar
14.	Auditorlik tanlash
16.	Ekspert ishidan foydalanish
24.	Moliyaviy hisobotning chalkashliklari aniqlanganda auditorlik tashkilotining ish tutishi
25.	Auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotganda me'yoriy - huquqiy hujjatlarga rioya etilishini tekshirish
31.	Xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati bilan tanishish
50.	Auditorlik dalillari
55.	O'zaro bog'liq shaxslar o'rtasidagi bitimlar bo'yicha auditorlik dalillarini olish tamoyillari
56.	Moliya hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar
60.	Boshqa auditorning ish natijalaridan foydalanish
70.	Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi
80.	Maxsus savollarni tekshirish natijalari bo'yicha auditorning hisoboti
90.	Auditorlik tashkilotining kasbga doir xizmatlari

To'rtinchi bosqich – auditorlik faoliyati va auditning maxsus turlarining o'ziga xos bo'lgan masalalarini tartibga soluvchi auditorlik faoliyatining maxsus andozalari va vazirlik, hamda idoralarning me'yoriy hujjatlari;

Beshinchi bosqich – auditorlik firmasining o'zi tomonidan qabul qilingan ichki standartlar, yo'riqnomalar majmuyi hisoblanadi. Bu standartlarni tuzishdan maqsad, firma tomonidan o'tkazilayotgan tekshiruv sifatini yanada oshirish, mavjud qonunchilik doirasida faoliyat yuritilishini ta'minlashdan iborat.

2.2. Auditorlik faoliyatini tashkil etishning huquqiy asoslari

Bozor iqtisodiyoti sharoitida xo'jalik yurituvchi subyektlarda moddiy, moliyaviy, mehnat va boshqa resurslardan samarali foydalanish bilan bir qatorda nazorat tizimini tashkil etishning ahamiyati ham katta. Zero, samaradorlik ko'rsatkichlariga axborotning ishonchiligi va yetarliligi bevosita ta'sir ko'rsatadi, shu bois xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati ko'rsatkichlari mas'ul shaxslar tomonidan moliyaviy hisobotlarning buzib ko'rsatilishiga olib kelishi mumkin. Buning natijasida mulkdorlar tomonidan rejalashtirilgan muhim dasturlarning amalga oshmay qolish ehtimoli kuchayadi.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 7-fevraldagi «O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha Harakatlar strategiyasi to'g'risida»gi PF-4947-sonli Farmonida belgilangan 2017–2021-yillarda O'zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo'nalishi bo'yicha Harakatlar strategiyasida belgilangan vazifalardan kelib chiqib, O'zbekistonda amalga oshirilayotgan ijtimoiy-iqtisodiy islohotlar davrida auditorlik faoliyatining normativ-huquqiy va uslubiy bazasi takomillashtirilmoqda, shuningdek, auditorlik faoliyatini litsenziyalashning soddalashtirilgan va muddatsiz tizimi joriy etilmoqda, bu auditorlik xizmatlari bozorining shakllanishiga va mahalliy auditorlik tashkilotlari auditorlik kompaniyalarining yirik xalqaro tarmoqlariga kirishini ta'minlashga imkon yaratadi¹.

2018-yil 19-sentabrda O'zbekiston Respublikasi Prezidentining PQ-3946-son «O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida»gi qarori qabul qilindi. Qarorda belgilanganidek, qator muammolar va kamchiliklar

¹ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 7-fevraldagi «O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha Harakatlar strategiyasi to'g'risida»gi PF-4947-sonli Farmoni

auditorlik faoliyatining yanada rivojlanishiga, boshqarishga oid qarorlarni qabul qilish va korporativ boshqaruv sifatini oshirish uchun auditorlik xizmatlarining ahamiyatini oshirishga to'sqinlik qilmoqda, xususan:

birinchidan, auditorlik tashkilotlariga ishonch darajasi past, shuningdek, auditorlik tekshiruviga moliyaviy hisobotning haqqoniyligini tasdiqlashning kafolati emas, balki ortiqcha va malol keladigan ma'muriy tartib-taomil sifatida qaralmoqda;

ikkinchidan, auditorlik tashkilotlarini tanlab olish bo'yicha mavjud cheklovlar va tanlovlar o'tkazish amaliyoti ko'p hollarda insofsiz, shu jumladan narx borasida insofsiz raqobatni keltirib chiqaradi, buning oqibatida auditorlik xizmatlari sifati va auditorlik xulosalarining haqqoniyligi pasaymoqda;

uchinchidan, auditorlarni maxsus tayyorlash va ularning malakasini oshirishning amaldagi tizimi yuzaki tusga ega bo'lib, professional tayyorgarlikning va auditorlik xizmatlari sifatining zaruriy darajasini, shu jumladan auditorlik faoliyatining xalqaro standartlariga mosligini ta'minlamayapti, bu esa auditor kasbi nufuzining pasayishiga olib kelmoqda;

to'rtinchidan, auditorlik tashkilotlari ishi sifatini tashqi nazorat qilishning samarali tizimi mavjud emas, bu litsenziyalovchi organning huquqiy ta'sir choralari cheklangani sharoitida sifatsiz auditorlik xizmatlarini ko'rsatish hollariga va auditorlarning insofsiz xatti-harakatlariga nisbatan tezkor chora ko'rish imkonini bermayapti;

beshinchidan, auditorlik faoliyatining milliy standartlari umume'tirof etilgan xalqaro audit standartlariga to'liq mos emas, bu esa xorijiy investorlarda mahalliy korxonalar moliyaviy hisobotlarining haqqoniyligini tushunish ko'nikmasining shakllanishini ta'minlamayapti.

Qarorda auditorlik xizmatlari bozorining rivojlanishi uchun sharoitlarni yanada yaxshilash va auditorlik faoliyatini tartibga solishda xalqaro standartlarga muvofiq zamonaviy yondashuvlarni joriy etish maqsadida auditorlik faoliyatini rivojlantirishning quyidagi ustuvor yo'nalishlarini amalga oshirishni ta'minlash belgilangan:

auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlarini takomillash-tirish, shu jumladan xalqaro standartlar asosida, auditorlik xizmatlari sifatini oshirishga va ishbilarmonlar hamjamiyatining auditorlik

tashkilotlari ishi natijalariga ishonchini qo'llab-quvvatlashga qaratilgan auditorlik tashkilotlari ishi sifatini tashqi nazorat qilishning ta'sirchan tizimini shakllantirish;

yoshlarni auditorlik kasbiga jalb etish, xususan professional jamoat birlashmalarining tegishli oliy ta'lim muassasalari bilan faol hamkorligini ta'minlash;

auditorlik tashkilotlarining xalqaro auditorlik tarmoqlariga jalb etilganlik darajasini oshirish, shu jumladan auditorlik tashkilotlarini, auditorlarni auditning xalqaro standartlarini qo'llash masalalarida faol uslubiy jihatdan qo'llab-quvvatlashni tashkil etish;

auditorlar respublika jamoat birlashmalarining xalqaro audit standartlarini belgilovchi xalqaro tashkilotlar bilan o'zaro hamkorlik qilish, ushbu standartlarni qo'llash sohasida jahonning ilg'or tajribasini ommalashtirish bo'yicha faoliyatini faollashtirish¹.

Qarorga muvofiq 2019-yilning 1-yanvaridan boshlab shunday tartib o'rnatiladiki, unga muvofiq:

tijorat tashkiloti, agar u haqdagi axborot Tadbirkorlik subyektlarining yagona davlat reyestriga kiritilgan sanadan boshlab uch oy davomida auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziyaga ega bo'lgan auditorlik tashkilotlari reyestriga kiritilmagan bo'lsa, o'z nomida «auditorlik tashkiloti» so'zlaridan foydalanishga haqli emas;

auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya litsenziatga barcha turdagi auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beradi;

auditorlik tashkilotining ustav kapitali auditorlik tashkiloti faoliyatini amalga oshirishda bevosita foydalaniladigan mol-mulkdan, shu jumladan pul mablag'laridan shakllantiriladi;

auditorlik tashkiloti asosiy ish joyi hisoblangan auditorlarning eng kam soni kamida to'rt nafar shtatdagi auditorlardan iborat bo'ladi;

aynan bitta xo'jalik yurituvchi subyektning auditorlik tekshiruvi ketma-ket yetti yildan ortiq bo'lmagan muddatda o'tkaziladi;

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan auditorlarning respublika jamoat birlashmalari bilan birgalikda har uch

¹ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018-yil 19-sentabrda PQ-3946-son «O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida»gi qarori.

yilda kamida bir marta auditorlik tashkilotlari ishining sifati tashqi nazoratdan o'tkaziladi;

auditorlik tashkilotlari o'zlarining veb-saytlarida yoki auditorlar jamoat birlashmalarining veb-saytlarida o'tkazilgan majburiy auditorlik tekshiruvlari to'g'risidagi axborotni xo'jalik yurituvchi subyektning identifikatsiya ma'lumotlarini va auditorlik xulosasini ko'rsatgan holda e'lon qiladi.

Shuningdek, qarorga muvofiq 2019-yil 1-yanvardan boshlab auditorlik tashkilotlari ustav kapitalining eng kam miqdoriga doir; auditorlik tashkilotlari rahbarlarining attestatsiyadan o'tishi bo'yicha; ustav kapitalida davlat aksiyalari (ulushlari) to'plami 50 foizdan ortiq bo'lgan korxonalarda tashqi auditni o'tkazish uchun auditorlik tashkilotini O'zbekiston Respublikasi Xususiylashtirilgan korxonalariga ko'maklashish va raqobatni rivojlantirish davlat qo'mitasi va Moliya vazirligi tomonidan belgilanadigan ro'yxat ichidan tanlov asosida tanlash to'g'risidagi talablar bekor qilindi.

Shuningdek, 2020-yil 1-yanvardan:

a) hisobot yili yakuni bo'yicha quyidagi shartlardan bir vaqtning o'zida ikkitasiga javob bergan tijorat tashkilotlari ham har yili majburiy auditorlik tekshiruvidan o'tishi lozim:

aktivlarining balans qiymati bazaviy hisoblash miqdorining yuz ming baravari miqdoridan ortiq bo'lsa;

mahsulotlarni (ishlarni, xizmatlarni) realizatsiya qilishdan olingan tushumi bazaviy hisoblash miqdorining ikki yuz ming baravari miqdoridan ortiq;

xodimlarning o'rtacha yillik soni 100 kishidan ortiq bo'lsa;

b) auditorlik tashkilotlari auditorlik faoliyatini faqat Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi tomonidan nashr etiladigan xalqaro audit standartlari asosida amalga oshiradi;

d) majburiy auditorlik tekshiruvlarini o'tkazuvchi auditorlik tashkilotlari ishi sifatining tashqi nazorati natijalari O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining veb-saytida e'lon qilinadi.

Qarorga muvofiq:

auditor malaka sertifikatini dastlab besh yillik muddatga beriladi, navbatdagi muddat o'n yilga uzaytiriladi va undan keyin muddatsiz davrga beriladi;

xalqaro buxgalter sertifikatini mavjud bo'lganda auditor malaka sertifikatini berishni va amal qilish muddatini uzaytirishni, shuningdek, 10 yildan kam bo'lmagan uzluksiz auditor ish staji mavjud bo'lganda auditor malaka sertifikatining amal qilishini muddatsiz davrga uzaytirishni malaka imtihonini topshirmasdan amalga oshiriladi;

«buxgalteriya hisobi» va «audit» mutaxassisliklari bo'yicha magistr diplomiga ega bo'lgan auditor malaka sertifikatini olishga talabgorlar uchun auditorlik tashkilotida bir yildan kam bo'lmagan amaliy ish stajiga (shu jumladan, o'rindoshlik asosida) ega bo'lish talabi o'rnatiladi.

Qarorga muvofiq O'zbekiston Respublikasi Davlat soliq qo'mitasi quyidagilarni ta'minlashi lozim:

a) har yili 1-iyulga qadar majburiy auditorlik tekshiruvdan o'tgan xo'jalik yurituvchi subyektlar to'g'risida quyidagi axborotni o'z veb-saytida joylashtirish:

xo'jalik yurituvchi subyektning identifikatsiya ma'lumotlari (soliq to'lovchining nomi va identifikatsiya raqami);

auditorlik tashkilotining identifikatsiya ma'lumotlari (nomi, auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziyaning sanasi va raqami);

auditorlik xulosasining nusxasi;

b) majburiy auditorlik tekshiruvini o'tkazmagan xo'jalik yurituvchi subyektlarga nisbatan o'z vaqtida choralar ko'rish;

d) quyidagilar bo'yicha ma'lumotlar bazasini shakllantirish:

majburiy auditorlik tekshiruvdan o'tishi shart bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektlar to'g'risida;

majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlagan xo'jalik yurituvchi subyektlar va ularning mansabdor shaxslariga nisbatan qo'llanilgan moliyaviy sanksiyalar to'g'risida.

Auditorlik tashkilotlari tomonidan auditorlik faoliyatining milliy standartlari asosida ko'rsatiladigan auditorlik xizmati xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyatini yaxshilashda va ularning samaradorligini oshirishda muhim shartlardan biri bo'lib hisoblanadi. U xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy resurslardan oqilona foydalanish darajasini, foydalanilmagan ishlab chiqarish rezervlarini aniqlashda, xo'jalik yurituvchi subyektlarni kelgusida moliyaviy

holatini yanada yaxshilash bo'yicha takliflar ishlab chiqish imkonini yaratadi.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 7-fevraldagi «O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha Harakatlar strategiyasi to'g'risida»gi PF-4947-sonli Farmonida belgilangan 2017–2021-yillarda O'zbekiston Respublikasini rivojlantirishning beshta ustuvor yo'nalishi bo'yicha Harakatlar strategiyasi, 2018-yil 28-dekabrda O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Sh.M.Mirziyoyevning 2019-yilda mamlakatimizni rivojlantirishning eng muhim ustuvor vazifalari to'g'risidagi Parlamentga Murojaatnomasida belgilangan vazifalardan kelib chiqib keltirilgan ma'lumotlar, asosiy tushuncha va qarashlar, ustuvor yo'nalishlar va xulosalarni puxta o'zlashtirishlari, kelgusi faoliyatlarida samarali foydalanishlari hamda ijodiy yondashishlarini ta'minlash fanning oldida turgan asosiy vazifalar bo'lib hisoblanadi.

“Auditga kirish” fanining maqsadi xo'jalik yurituvchi subyektlarda auditorlik tekshiruvini o'tkazish, moliyaviy resurslardan oqilona foydalanish darajasi, foydalanilmagan ishlab chiqarish rezervlarini aniqlash, xalqaro audit standartlari asosida ko'rsatiladigan auditorlik xizmatida foydalaniladigan axborot manbalari, kompleks auditorlik tekshiruvining mazmuni va asosiy tamoyillari, xo'jalik faoliyatini ifodalovchi ko'rsatkichlarni kompleks tahlil qilish usullari, boshqaruv tizimida kompleks auditni tashkil qilishni shakl va usullarini bilish va ulardan foydalana olish, auditorlik tashkilotlarining kasbga doir xizmatlari, xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyati bilan tanishish, auditni rejalashtirish, muhimlik va auditorlik riski, auditorlik hujjatlari va dalillari, auditorlik tanlash, ekspert ishidan foydalanish, auditda me'yoriy-huquqiy hujjatlarga rioya etilishini tekshirish, auditor ish sifatini nazorat qilish, moliyaviy hisobot tarkibidagi boshqa ma'lumotlar, maxsus savollarni tekshirish natijalari bo'yicha auditorning hisoboti, auditorlik tekshiruvlar natijalarini umumlash-tirish va baholash, auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini xalqaro audit standartlari bo'yicha tayyorlash kabi masalalar hisoblanadi.

“Auditga kirish” fanining maqsadidan kelib chiqqan holda o'qitishning vazifalari quyidagilarni o'z ichiga oladi: xo'jalik yurituvchi subyektlarni moliyaviy hisobot ma'lumotlari qonun hujjatlariga mosligini aniqlash maqsadida tekshirish to'g'risida

tushuncha hosil qilish; auditorlik tekshiruvlari natijalarini umumlashtirish va baholash; moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborot to'g'riligi va qonun hujjatlariga mosligini aniqlash maqsadida tekshirish usullarini o'rgatish; auditorlik hisobotida moliyaviy xo'jalik operatsiyalarining qonuniyligi buzilishi faktlarini hamda ularni bartaraf etish yuzasidan takliflarni aks ettirishni o'rgatish; auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini tayyorlash va hokazo.

Mamlakatimizda shakllangan va rivojlanayotgan auditorlik faoliyatini huquqiy-me'yoriy tartibga solish tizimini uchta pog'onaga bo'lish mumkin. Ushbu tizimning birinchi (yuqori) pog'onasida O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni (yangi tahriri) turadi. Ushbu qonun 2021-yil 25-fevralda qabul qilingan bo'lib, 55 moddadan iborat.

«Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonunini amalga oshirish maqsadida qabul qilingan hukumat qarorlarini ham ushbu tizimning birinchi pog'onasiga kiritish mumkin. Jumladan, 2000-yil 22-sentabrda O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 365-sonli «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi qaror qabul qilindi.

Ushbu qarorga muvofiq «Auditorlik xulosalarini soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olish tartibi to'g'risidagi Nizom», «Majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazishdan bo'yin tovlaganligi uchun xo'jalik yurituvchi subyektlardan jarima undirish tartibi to'g'risidagi Nizom» va «Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun auditorlik tashkilotlariga litsenziya berish to'g'risidagi Nizom» tasdiqlangan.

Auditorlik faoliyatini me'yoriy tartibga solish tizimining ikkinchi pog'onasi – Xalqaro Audit Standartlari va boshqa me'yoriy hujjatlarni o'z ichiga oladi – bu barcha auditorlik tashkilotlari o'zlarining professional faoliyatlari jarayonida rioya qilishlari lozim bo'lgan yagona asosiy tamoyillardir.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish jarayonida auditorlik standartlariga rioya qilish audit sifatini va uning natijalari ishonchlilikini kafolatlaydi. Auditorlik faoliyati milliy standartlarini xalqaro standartlar talablari darajasiga yyetkazish uchun shakl va mazmun jihatidan keng qamrovli ishlar amalga oshirilmoqda.

Auditorlik standartlarining ahamiyati quyidagilardan iborat:

- ularga rioya qilinganda auditorlik tekshiruvlarining yuqori sifatli bo'lishi ta'minlanadi;
- auditorlik amaliyotiga yangi ilmiy yutuqlarni joriy etishga yordam beradi;
- muayyan vaziyatlarda auditorlar qanday ish tutishlarini belgilab beradi.

Shuningdek, «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunning 28-moddasiga muvofiq auditorlik tashkiloti «Auditorlik tekshiruvining shakllari va usullarini mustaqil belgilaydi». Demak, auditorlik tashkiloti o'zining ichki ish standartlarini shakllantirishi va buyruq bilan tasdiqlashi zarur. Ichki standartlarda tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyektning tarmoq, texnologik va boshqa xususiyatlari aks ettirilishi kerak. Ammo, ularning qoidalari xalqaro standartlar qoidalaridan chetga chiqmasligi lozim. Ichki standartlarni auditorlik faoliyati huquqiy-me'yoriy tartibga solish tizimining uchinchi pog'onasiga kiritish mumkin.

2.3. Auditorlik faoliyati standartlarining zaruriyati

Sifatli va muvaffaqiyatli audit tekshiruvini o'tkazish uchun tekshiruv jarayonida auditorlik faoliyatiga doir yagona umumqabul qilingan standartlarni qo'llash zarurati yuzaga keladi.

Auditorlik faoliyati standartlari – auditorlik faoliyatining o'ziga xos xususiyatlari va asoslarini tartibga soluvchi, shuningdek, auditorlar uchun tekshiruv o'tkazish borasidagi o'z majburiyatlarini amalga oshirishlariga yordam berish maqsadida qabul qilingan umumiy qonun-qoidalar tizimidir. Tekshiruv davomida auditorlik standartlariga amal qilish tekshiruvning yuqori sifatli o'tishi va ishonchli bo'lishini ta'minlaydi.

Standartlar asosida auditorlar faoliyati sifat nuqtayi nazaridan baholanadi. Standartlar audit tekshiruviga umumiy yondashuvni, tekshiruv ko'lamini, xulosa turini, tekshiruv uslubiya-tini va bu soha vakillari amal qilishlari lozim bo'lgan qonuniyatlarni belgilab beradi.

Iqtisodiy muhitning o'zgarishi asosida umumiy standartlarga tuzatishlar, qo'shimchalar kiritilishi mumkin. Agar auditor tekshiruv

davomida bu standartlardan chetlashsa, buning sabablarini asoslab bera olishi kerak.

Shuni ta'kidlash lozimki, auditorlik standartlari auditor faoliyati to'g'riligini umumiy belgilab bersada, auditor tomonidan qo'llanilgan barcha uslubiylar, amaliyotlarning to'g'riligini anglatmaydi.

Standartlarning ahamiyati quyidagilarda o'z ifodasini topadi:

- audit tekshiruvining yuqori sifatini ta'minlaydi;
- tekshiruv jarayonida fan yangiliklarining tatbiq etilishiga asos yaratadi;
- foydalanuvchilarga audit tekshiruv jarayonini tushunish imkonini beradi;
- davlat organlari tomonidan tekshiruv ustidan nazorat olib borish zaruriyatini bartaraf etadi;
- auditor uchun mijoz bilan o'zaro ishonchga asoslangan munosabat olib borishga imkon yaratadi;
- audit tekshiruv jarayonida alohida elementlar o'rtasida aloqa o'rnatish imkonini beradi;
- auditorning o'z bilim va malakasini doimiy ravishda oshirib borishini ta'minlaydi;
- turli auditorlik firmalari ishini sifat nuqtayi nazaridan taqqoslash imkonini beradi;
- audit tekshiruvini soddalashtiradi va boshqalar.

Ammo audit standartlari butun tekshiruv jarayonining barcha jabhalarini qamrab olmaydi. Bu standartlarda audit nazariyasi va amaliyoti qisqa va to'nda ko'rinishda umumlashgan. Ular auditorlik faoliyatining uzoq yillar davomidagi amaliyoti jarayonida auditorlik faoliyatiga nisbatan talablarga javob berishini isbotlash asosida umumqabul qilingan standartlarga aylandi.

Auditorlik standartlari huquqiy organlar uchun audit tekshiruvini sifat jihatidan tekshirish va baholash jarayonida umumiy yo'riqnoma vazifasini bajaradi.

Amaliyotda auditorlik standartlari (1) xalqaro; (2) milliy auditorlik standartlariga bo'linadi. Auditorlik faoliyatining xalqaro standartlari to'rt o'zaro bog'langan qismlardan tashkil topgan:

- asosiy postulatlar - auditorlik faoliyati umumiy standartlarining asosini belgilab beruvchi asosiy qonuniylar, uslubiylar, shart-sharoitlarni ifodalaydi. Bu standartlar auditorlar

uchun moliyaviy hisobotlar yuzasidan umumiy tasavvur hosil qilish va shunga mos keladigan xulosa tayyorlashda asos bo'lib xizmat qiladi;

– umumiy standartlar – auditor o'z oldida turgan vazifalarni samarali bajarishi uchun ega bo'lishi talab etiladigan sifat va malakaviy talablarni ifoda etadi (tayyorgarlik, malaka, mustaqillik, xolislik, tekshiruv jarayonida e'tiborlilik);

– ishchi standartlar – audit tekshiruvi jarayonida auditor amal qilishi lozim bo'lgan qonun-qoidalarni aks ettiradi (rejalashtirish, nazorat, yetarli miqdordagi dalillarni to'plash va ichki nazorat tizimini baholash);

– auditorlik hisoboti bo'yicha standartlar – audit tekshiruvi yakunida tayyorlanishi lozim bo'lgan auditorlik hisoboti shakli, mohiyati, ma'lumotlarni aks ettirish tartibi borasidagi talablarni belgilab beradi.

Mustaqillik yillarida yurtimizda auditorlik faoliyati asoslari qaror topishi bilan audit standartlarini ishlab chiqish zarurati ham yuzaga keldi. Shu munosabat bilan O'zbekiston Respublikasi Buxgalterlar va Auditorlar Milliy Assotsiatsiyasi Moliya vazirligi bilan hamkorlikda "Auditorlik faoliyatining milliy standartlari" ni (AFMS) ishlab chiqdi. Bu borada Respublikamizdagi mavjud iqtisodiy shart-sharoitlar, milliy xususiyatlarni inobatga olish va xalqaro tajribadan keng foydalanish standartlarning zamon talablariga yanada mos kelishini ta'minlaydi.

Qisqacha xulosalar

Mustaqillik yillarida Respublikamizda auditorlik faoliyati tashkiliy-huquqiy asoslarini mustahkamlashga yo'naltirilgan me'yoriy-huquqiy asos yaratildi. Buning natijasi sifatida, Respublikamizda auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy-huquqiy hujjatlarining ko'p bosqichli tizimi yaratildi.

Auditorlik faoliyati standartlari auditorlik faoliyatining o'ziga xos xususiyatlari va asoslarini tartibga soluvchi, shuningdek, auditorlar uchun tekshiruv o'tkazish borasidagi o'z majburiyatlarini amalga oshirishlariga yordam berish maqsadida qabul qilingan umumiy qonun-qoidalar tizimidir. Tekshiruv davomida auditorlik standartlariga amal qilish tekshiruvning yuqori sifatli o'tishi va ishonchli bo'lishini ta'minlaydi. Auditorlik standartlari auditor faoliyati to'g'riligini

umumiy belgilab bersada, auditor tomonidan qo'llanilgan barcha uslubiyatlar, amaliyotlarning to'g'riligini anglatmaydi.

Amaliyotda auditorlik standartlari (1) xalqaro; (2) milliy auditorlik standartlariga bo'linadi. Turli mamlakatlar iqtisodiyotida bozor munosabatlarining rivojlanishi, integratsiya jarayonining kengayishi, bir qator auditorlik firmalarining xalqaro miqyosda faoliyat yurituvchi firmalarga aylanishi kabi jarayonlarning ro'y berishi auditorlik faoliyatini xalqaro miqyosda birxillashtirish zaruriyatini yuzaga keltirdi. Bu maqsadga erishish uchun 1977-yilda Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi qoshida Xalqaro audit amaliyoti qo'mitasi (International auditing practices committee) tashkil etildi. Ushbu qo'mita qabul qilgan xalqaro standartlar to'rt o'zaro bog'langan qismlardan tashkil topgan: (1) asosiy postulatlar; (2) umumiy standartlar (3) ishchi standartlar; (4) auditorlik hisoboti bo'yicha standartlar. Bu qo'mita tomonidan tayyorlangan standartlar audit amaliyotini xalqaro miqyosda birxillashtirishga qaratilgan.

Mustaqillik yillarida yurtimizda auditorlik faoliyati asoslari qaror topishi bilan audit standartlarini ishlab chiqish zarurati ham yuzaga keldi. Shu munosabat bilan O'zbekiston Respublikasi Buxgalterlar va Auditorlar Milliy Assotsiatsiyasi Moliya vazirligi bilan hamkorlikda "Auditorlik faoliyatining milliy standartlari" ni (AFMS) ishlab chiqdi. Bu borada Respublikamizdagi mavjud iqtisodiy shart-sharoitlar, milliy xususiyatlarni inobatga olish va xalqaro tajribadan keng foydalanish standartlarning zamon talablariga yanada mos kelishini ta'minlaydi.

Glossariy

Auditorlik faoliyati standartlari (auditing standards) – auditorlik faoliyatining o'ziga xos xususiyatlari va asoslarini tartibga soluvchi, shuningdek, auditorlar uchun tekshiruv o'tkazish borasidagi o'z majburiyatlarini amalga oshirishlariga yordam berish maqsadida qabul qilingan umumiy qonun-qoidalar tizimidir. Tekshiruv davomida auditorlik standartlariga amal qilish tekshiruvning yuqori sifatli o'tishi va ishonchli bo'lishini ta'minlaydi.

Auditorlik hisoboti bo'yicha standartlar (Reporting standards) – audit tekshiruvini yakunida tayyorlanishi lozim bo'lgan auditorlik hisoboti shakli, mohiyati, ma'lumotlarni aks ettirish tartibi borasidagi talablarni belgilab beradi.

Buxgalterlar xalqaro federatsiyasi (International Federation of Accountants) – yuqori sifatli xalqaro standartlarni ishlab chiqish va amaliyotga joriy etish, o'z a'zolari o'rtasidagi hamkorlikni ta'minlash, xalqaro tashkilotlar bilan hamkorlikni ta'minlash va buxgalteriya sohasini xalqaro miqyosda tartibga solish hamda muvofiqlashtirish maqsadida 1977-yilda Myunxen (Germaniya) da 11 – Buxgalterlar Jahon Kongressida tuzilgan tashkilot. Hozirda boshqaruv organi Nyu-York shahrida joylashgan.

Ishchi standartlar (Field work standards) – audit tekshiruvini jarayonida auditor amal qilishi lozim bo'lgan qonun-qoidalarni aks ettiradi (rejalashtirish, nazorat, yetarli miqdordagi dalillarni to'plash va ichki nazorat tizimini baholash).

Umumiy standartlar (General standards) – auditor o'z oldida turgan vazifalarni samarali bajarishi uchun ega bo'lishi talab etiladigan sifat va malakaviy talablarni ifoda etadi (tayyorgarlik, malaka, mustaqillik, xolislik, tekshiruv jarayonida e'tiborlilik).

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Standartlarning mohiyati va ularning auditorlik faoliyatidagi ahamiyati nimada?

2. Auditorlik faoliyatining xalqaro standartlarini ishlab chiqishga zarurat nima sababdan yuzaga keldi va ushbu standartlarni qaysi tashkilot tayyorlaydi?

3. Xalqaro auditorlik standartlarining tashkil etuvchi qismlarini va ularning mohiyatini yoriting.

4. Nima sabab auditorlik faoliyatining xalqaro standartlari barcha davlatlarda birdek qabul qilinmaydi?

5. Auditorlik faoliyatining xalqaro standartlarini takrorlang va asosiy mohiyatini bayon eting.

6. Respublikamizda auditorlik faoliyatining milliy standartlarini qaysi tashkilotlar tayyorlaydi va hozirda nechta auditorlik faoliyatining milliy standartlari qabul qilingan?

7. Auditorlik faoliyatining milliy standartlari bilan yaqindan tanishish va ularni xalqaro standartlar bilan qiyoslang, o'xshash va farqli qirralarini aniqlang.

8. Respublikamizda auditorlik faoliyatining huquqiy asoslarini tashkil etuvchi qonun hujjatlarning asosiy guruhlarini bayon eting.

9. "O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun" va "Auditorlik faoliyatining milliy standartlari"ning audit tekshiruvidagi ahamiyati nimada?

III BOB. XALQARO AUDIT STANDARTLARINING MOHIYATI, OBYEKTI VA METODI.

3.1. Xalqaro audit standartlarining mohiyati va ahamiyati



Audit standartlari – o‘zining professional faoliyati davomida hamma auditorlar rioya qilishi lozim bo‘lgan yagona asos tamoyillardir.

Auditorlik standartlariga rioya qilish audit sifati darajasini va audit natijalarining ishonchligini ta‘min-

laydi. Auditorlik standartlari sudda auditorlarning haqqoniy ishlaganligining asosi bo‘lib xizmat qiladi. Agar auditor standartdan chekinish qilgan bo‘lsa, buning sababini ko‘rsatishi lozim.

Turli mamlakatlar iqtisodiyotida bozor munosabatlarining rivojlanishi, integratsiya jarayonining kengayishi, bir qator auditorlik firmalarining xalqaro miqyosda faoliyat yurituvchi firmalarga aylanishi kabi jarayonlarning ro‘y berishi auditorlik faoliyatini xalqaro miqyosda birxillashtirish zaruriyatini yuzaga keltirdi. Bu zaruriyat asosida 1977-yilda tashkil etilgan Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi qoshida Xalqaro audit amaliyoti qo‘mitasi (International auditing practices committee) tashkil etildi.

Bu qo‘mita tomonidan tayyorlangan standartlar audit amaliyotini xalqaro miqyosda birxillashtirishga qaratilgan. Ammo bu standartlar turli davlatlarda turli darajada qo‘llaniladi. Shunga ko‘ra ularni to‘rt asosiy guruhga ajratish mumkin: birinchi guruh – davlatlar xalqaro standartlarni to‘lig‘icha, dastlabki ko‘rinishda qabul qiladilar; ikkinchi guruh – davlatlar xalqaro standartlarni faqatgina kichik o‘zgartirishlar kiritish orqaligina qabul qilishlari mumkin; uchinchi guruh – davlatlar xalqaro standartlarga o‘zgartirishlar kiritishdan tashqari, bu standartlarni qo‘llash uchun ma‘lum iqtisodiy, siyosiy shart-sharoitlarni yaratish yoki mavjud shart-sharoitlarga o‘zgartirish kiritishlari talab etiladi; to‘rtinchi guruh – davlatlarda xalqaro

standartlarni qo'llash shu mamlakatning milliy mentaliteti, psixologiyasiga bog'liq.

Shu sabab, ko'pgina davlatlar milliy standartlarni ishlab chiqish va xalqaro standartlarni qo'llash jarayoniga ehtiyotkorlik bilan yondashadilar. Misol uchun, Kanada, Buyuk Britaniya, AQSH kabi davlatlarda milliy auditorlik standartlarini ishlab chiqish jarayonida xalqaro standartlarning faqatgina ba'zi elementlariga murojaat etiladi. Avstraliya, Braziliya, Niderlandiya kabi davlatlarda esa milliy auditorlik standartlari to'lig'icha xalqaro standartlarga asoslangan holda tuziladi. Respublikamizda auditorlik faoliyatining milliy standartlarini ishlab chiqish jarayonida ham xalqaro standartlarga amal qilinadi. Malayziya, Singapur, Nigeriya kabi davlatlarda esa milliy standartlar tuzilmagan va ularda auditorlik faoliyatining xalqaro standartlari milliy standart sifatida qabul qilinadi.

Butunjahon mamlakatlari o'rtasida bo'ladigan savdo-iqtisodiy va boshqa ko'rinishdagi aloqalar ular o'rtasida bo'ladigan hisob-kitoblarni unifikatsiyalashni taqozo etmoqda. Buning uchun, milliy hisob va audit tizimlarini yaxlit shaklga keltirish talab qilinadi.

Jahon mamlakatlari o'rtasida milliy hisob va audit tizimlarini yaxlit holga keltirish uchun yagona qoidalarni ishlab chiqish lozim edi. Bu qoidalar auditorlik amaliyotida xalqaro audit standartlari maqomini oldi.

Auditorlik faoliyatida me'yoriy hujjatlar sifatida xalqaro audit standartlarini ishlash borasida ham ma'lum darajada urinishlar bo'lgan.

1948-yilda Amerika qasamyod qilgan buxgalterlar instituti tomonidan «Umumlashtirilgan audit standartlari» ishlab chiqildi. Shu kabi mamlakatda auditorlar instituti tomonidan «Ichki auditorlarning majburiyatlari» e'lon qilindi.

1976-yilda ma'lumotga elektron ishlov berish auditori assotsiatsiyasi tuzilib, 1987-yilda «Axborot tizimi bo'yicha umumiy qabul qilingan audit standartlari» ishlab chiqildi.

Dunyoning ko'pchilik davlatlarida milliy kuzatuv auditor-konsultant firma vakolatxonalari mavjud bo'lib, ularning barchasi xalqaro auditorlik standartlari va ularga mos keladigan me'yorlardan keng foydalanadilar. Butun dunyoda auditorlar faoliyatida umumiy standartlar ishlanishiga Amerika qasamyod qilgan buxgalterlar instituti

(AICPA) katta ta'sir va tashabbus ko'rsatib keladi. AICPA tomonidan auditorlik kasbi, umuman olganda, auditorlik faoliyatiga oid bir nechta standart ishlab chiqildi. Mazkur tashkilot tomonidan ishlab chiqilgan standartlar 3 ga bo'linadi:

Auditning umumiy malaka va etika standartlari:

1. Majburiy tayyorgarlik va mahoratlilik. Auditor tekshirish o'tkazishda maxsus texnik tayyorgarlikka va auditorlarning professional xulq sifatlariga ega bo'lishi kerak (The examination is to be reformed by a person or persons having adequate technical training and proficience as an auditor).

2. Mustaqillik. Har qanday vazifani bajarishda auditor yoki auditorlar mustaqil bo'lishi shart (In all matters relating to the assignment an independence in mental attitude is to be maintained by the auditor or auditors).

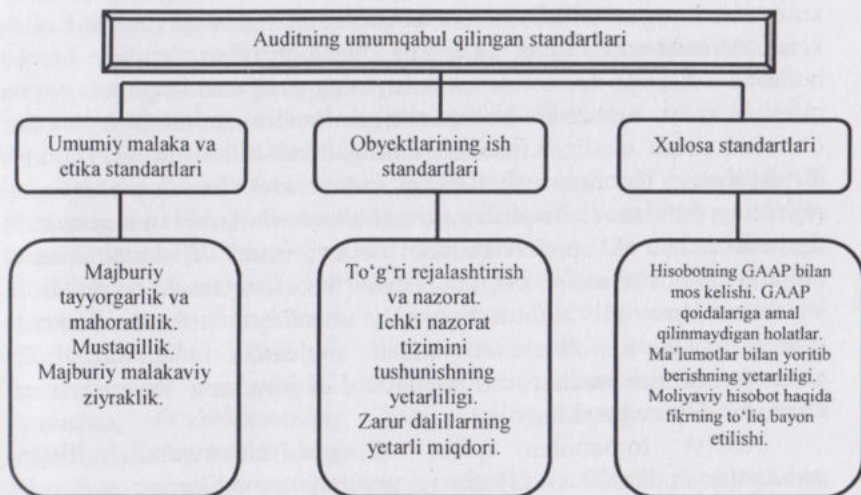
3. Majburiy malakaviy ziyraklik. Tekshirishni o'tkazishda va xulosani tayyorlashda auditordan professional ziyraklik talab etiladi. (Due professional care is to be exercised in the performance of the examination and the preperation of the report).

Obyektlarning ish standartlari:

1. To'g'ri rejalashtirish va nazorat. Ishni auditorlik tekshiruvi muvofiq holda rejalashtirilishi lozim, agarda auditorning yordamchilari mavjud bo'lsa, ularning faoliyatini nazorat qilib borish lozim (The work is to be adequately planned and assistans, if any, are to be properly supervised).

2. Ichki nazorat tizimini tushunishning yetarliligi. Auditor auditorlik tekshiruvining ko'lami va unga sarflanadigan vaqtni to'g'ri belgilash maqsadida ichki nazorat tizimiga yetarlicha baho berishi shart (The auditor should obtain a sufficient understanding of the internal control structure to plan the audit and to determine the nature, timing, and extent of tests to be performed).

3. Zarur dalillarning yetarli miqdori. Auditorlik hisoboti haqida fikr tayyorlash uchun tekshirish, so'roq, kuzatish va tasdiq usullari orqali yetarli hajmda dalillar yig'ish (Sufficient competent evidential matter is to be obtained through inspection, observation, inquires and confirmations to afford a reasonable basis for an opinion regarding the financial statements under examination).



3.1-rasm. Auditning umumqabul qilingan standartlari.

Xulosa standartlari:

1. Hisobotning GAAP bilan mos tushishi. Xulosada moliyaviy hisobotning buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan tamoyillarga mos kelishi haqida ma'lumot keltirib o'tiladi (The report shall state whether the financial statements are presented in accordance with generally accepted accounting principles).

2. GAAP qoidalariga amal qilinmaydigan holatlar. Xulosada o'tgan yillar nuqtayi nazaridan hisobot yilida ko'zda tutilmagan holatlar mavjudligi aniqlanishi kerak (The report shall identify those circumstances in the current period in relation to the preceding period).

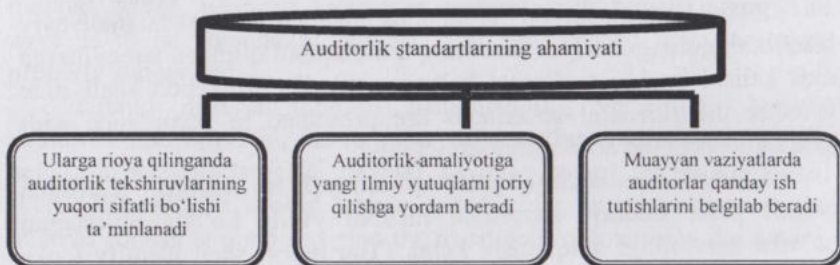
3. Ma'lumotlar bilan yoritib berishning yetarliligi. Moliyaviy hisobotdagi axborot to'liq adekvat holda yoritib berilishi lozim, agarda xulosada boshqa holatlar ko'zda tutilmagan bo'lsa (Informative disclosures in the financial statements are to be regarded as reasonably adequate unless otherwise stated in the report).

4. Moliyaviy hisobot haqida fikrning to'liq bayon etilishi. Xulosa moliyaviy hisobotning to'liqligi haqida fikrni yoki fikrning mavjud

emasligi haqida tasdiqni o'z ichiga olishi kerak. Agarda yakuniy xulosa berilmagan bo'lsa, mos keluvchi tamoyillar bilan inobatga olish kerak. Auditorning ismi moliyaviy hisobot bilan bog'liq barcha hollarda xulosada auditorlik tekshiruvining aniq shakldagi turi bayon qilinishi shart, agarda bu ko'zda tutilgan bo'lsa, shuningdek, auditor o'z zimmasiga oladigan mas'uliyatning darajasi haqida fikr bildirib o'tishi kerak (The report shall either contain an expression of opinion regarding the financial statements, taken as a whole, or an assertion to the effect that an opinion cannot be expressed. When an overall opinion cannot be expressed, the reasons therefore should be stated. In all cases where the auditor's name is associated with the financial statements, the report should contain a clearcut indication of the character of the auditor's examination, if any, and the degree of responsibility he is taking).

AICPA tomonidan qabul qilingan umumqabul qilingan standartlar auditorlik faoliyatining umumiy tamoyillarini, auditorlik kasbining umumiy yo'nalishlarini va auditor faoliyatining asosiy jihatlarini belgilab berdi. Yuqorida sanab o'tilgan standartlar asosida keyinchalik xalqaro auditorlik standartlari ishlab chiqildi.

Auditorlik standartlarining ahamiyati quyidagilardan iborat:



3.2-rasm. Auditorlik standartlarining ahamiyati.

Auditning barcha standartlari quyidagi qismlardan tashkil topadi:

1. Umumiy qoidalar.
2. Standartda foydalaniladigan asosiy tushuncha va qoidalar.
3. Standartning mohiyati.

4. Amaliy ilova.

Umumiy qoidalarda quyidagilar aks ettiriladi:

- mazkur standartni ishlab chiqishning maqsadi va zarurligi;
- standartlashtiriladigan obyekt;
- standartning qo'llanilish (amal qilish) sohasi;
- boshqa standartlar bilan o'zaro aloqasi.

Xalqaro Audit Standartlari – XAS (International Standards of Auditing – ISAs) Buxgalterlarning Xalqaro Federatsiyasi BXF (International Auditing Practice Committee – IAPC) tarkibidagi Auditorlik Amaliyoti bo'yicha Xalqaro Komitet – AAXK (International Auditing Practice Committee - IAPC) tomonidan ishlab chiqiladi. IFAC 1977-yil 7-oktabrda tashkil topgan. Ushbu Federatsiyaga dunyodagi 100 dan ortiq mamlakatlarning, shu jumladan, O'zbekistonning ham, milliy buxgalterlik jamoat tashkilotlari a'zo bo'lib kirgan.

Xalqaro audit standartlariga muvofiq auditorlik faoliyatining asosiy tamoyillari quyidagilardan iborat: *halollik, haqqoniylik, mustaqillik, maxfiylik va puxta bilimga egalik (kompetentlilik)*.

Standartlashtiriladigan har bir obyekt bo'yicha 100 ta raqam (pozitsiya) berilgan. Standartlash obyektlari 11 ta bo'lgani uchun jami 1100 standart ishlab chiqilishi mumkin. Amaliyotda bunday miqdordagi standartlar uchun ehtiyoj bo'lmaganligi sababli ularning ko'pchiligidan foydalanilmaydi. Masalan, «Rejalashtirish» (300-399) deb nomlangan standartlash obyekti uchta standartdan iborat: 300-«Rejalashtirish», 310-«Biznesni bilish», 320-«Auditda muhimlik». Demak, rejalashtirish masalalari bo'yicha yana 7 ta standart qabul qilish mumkin. Bundan tashqari, har bir standartga 10 tagacha substandart ochish mumkin.

Xalqaro audit standartlari xalqaro miqyosda auditorlik faoliyatining sifati va mavqeini oshirishda muhim ahamiyat kasb etadi. Bu standartlar va me'yorlar bir qancha sohalar bo'yicha ishlab chiqiladi:

- a) audit bo'yicha xalqaro me'yorlar;
- b) boshqaruv hisobining xalqaro amaliy qoidalari;
- d) jamoat sektori bo'yicha xalqaro me'yorlar.

IFAC hisob va auditga doir barcha faoliyatini o'zining qo'mitalari orqali tashkil etadi va amalga oshiradi. Hozirgi vaqtda

bular jumlasiga: auditorlik amaliyoti bo'yicha qo'mita, o'qitish bo'yicha qo'mita, etika (axloq) bo'yicha qo'mita, moliyaviy hisob va boshqaruv hisobi bo'yicha qo'mita, rejalashtirish bo'yicha qo'mita, jamoat sektori bo'yicha qo'mita va boshqalar kiradi.

Butun dunyo auditorlari mazmunan o'xshash ishni bajarsalarda, har bir mamlakatda auditorlik faoliyatini tashkil etish o'zining milliy xususiyatlariga ega bo'lishi mumkin. Auditorlik faoliyatining xalqaro standartlari va me'yorlari esa u yoki bu mamlakatning milliy standartlari va me'yorlarini bekor qilmaydi.

Ko'plab mamlakatlar (O'zbekiston 1999-yildan boshlab) o'zlarining milliy standartlarini va boshqa me'yoriy hujjatlarini ishlab chiqmoqdalar. Ular IFACning asosiy talablarini ta'minlash zaruratiga yo'naltirilgan o'z auditorlik uslubiyatiga ega.

Auditorlik standartlari 4 xil bo'ladi:

1. Auditning umumiy standartlari.
2. Auditning ishchi standartlari.
3. Hisobot standartlari.
4. Maxsus standartlar.

Auditning umumiy standartlariga quyidagilar kiradi:

– moliyaviy hisobot auditining maqsadi va uni tartibga soluvchi asosiy tamoyillar;

– auditni o'tkazishga rozilik haqida auditorlik tashkilotining xat majburiyati.

Auditning ishchi standartlariga quyidagilar kiradi:

– auditni rejalashtirish;

– auditorlik dalillar;

– auditni hujjatlashtirish;

– risklar va ichki nazoratni baholash;

– buxgalteriya hisobotida o'zgarishlar bo'lganida auditorning xatti-harakati;

– ekspert xizmatidan foydalanish;

– auditorlik tanlash.

Hisobot standartlariga quyidagilar kiradi:

– moliyaviy hisobotni tekshirganligi xususida auditorlik hisoboti;

– buxgalteriya hisoboti to'g'risida auditorlik xulosasini tuzish tartibi;

– auditorlik xulosasini imzolash sanasi va buxgalteriya hisoboti tuzilgan va taqdim qilingandan keyingi sanadan yuz beradigan voqealarni aks ettirish.

Bu standartlarda auditorlik tekshiruvini o'tkazish hamda auditorlik xulosasini tuzishning asosiy qoidalari ifodalanadi. Bular yordamida auditor auditorlik tekshiruvining hajmi va ko'lamini, shuningdek, muayyan uslubini tanlashi mumkin. Shu bilan birgalikda audit standartlari auditorlik tekshiruvi sifatini baholovchi mezon bo'lib xizmat qiladi.

Maxsus standartlarga quyidagi standartlar kiradi:

- maxsus maqsaddagi audit shartnomasi bo'yicha auditorlik hisobot;
- istiqbolli moliyaviy ma'lumotlarni tekshirish;
- moliyaviy hisobotning sharhi bo'yicha kelishuv;
- moliyaviy hisobotga taalluqli amallarni bajarish bo'yicha kelishuv;
- moliyaviy ma'lumotlarning kompilyatsiyasi bo'yicha kelishuv.

3.2. Xorijda auditorlik faoliyatining shakllanishi va xalqaro auditorlik tashkilotlari

Audit ko'p yillik tarixga ega, auditning vatani Angliya hisoblanib, bu yerda 1844-yilda Kompaniyalar to'g'risida qonunda audit ilk bor jahonda mustaqil moliyaviy nazorat rasmiy maqomiga ega bo'ldi.

Angliya va AQSHda auditorlik faoliyatini tartibga solish bilan maxsus tashkilotlar shug'ullanib, ular o'z audit standartlari, shuningdek, kasbiy etika kodekslarini ishlab chiqqan va tasdiqlagan, ya'ni sifatli auditni o'tkazish uchun birmuncha qulay infratuzilma yaratgan.

XX asrning ikkinchi yarmida iqtisodiyotning dastlabki globallashuv yo'nalishlari belgilanib, ular auditorlar, investorlar va turli mamlakatlar moliyaviy hisobdorligidan foydalanuvchilar uchun ma'lum yo'riqnoma materiallari yaratishni talab etdi. Buxgalteriya hisobi xalqaro standartlari (BHXS) va Xalqaro audit standartlari (XAS) shunday yo'riqnoma materiallariga aylandi. XAS deganda

yagona qoida va usullar tushunilib, auditor auditorlik tekshiruvini o'tkazish va ularning natijalarini rasmiylashtirishda ularga amal qilishi kerak.

1977-yilda tashkil etilgan **Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (XBF) (International Federation of Accountants – IFAC)** XASni ishlab chiqish va tasdiqlash bilan shug'ullanadi. 1977-yildan boshlab, rivojlangan mamlakatlarda foydalaniluvchi milliy standartlar XBF tomonidan taklif etilgan dastlabki XAS uchun asos sifatida xizmat qildi.

XAS, birinchi navbatda, (zamonaviy "Big Four") guruhi tarkibiga kiruvchi xalqaro auditorlik tashkilotlarida foydalanila boshladi, chunki ular asosan transmilliy korporatsiyalarda audit o'tkazib, ularning investorlari moliyaviy hisobotlarning shaffofligi va XASga ko'ra, auditorlik xulosasini taqdim etishni talab etganlar.

Tabiatda hech narsa doimiy emas, global iqtisodiy va moliyaviy o'zgarishlar tufayli XASni doimiy qayta ko'rish va o'zgartirishlar kiritish talab etilib, 1977-yildan boshlab, har yili XBF tomonidan mavjud standartlar zamonaviy tahrirda nashr etiladi, zaruratga ko'ra yangilari qo'shiladi.

Ikkinchi ming yillikning boshlanishi xalqaro darajada birinchi navbatda Yevropa Hamjamiyati darajasida auditorlik faoliyatini jiddiy isloh etish bilan nishonlandi. Natijada ko'plab mamlakatlarda, shu jumladan Yel mamlakatlarida yangi xalqaro standartlarni joriy etish tavsiya etildi.

Natijada ko'p davlatlarda, shu jumladan Yevropa davlatlari ham audit talablari XAS Xalqaro auditorlik amaliyoti qo'mitasi (XAAQ) tomonidan tavsiya etilgan xalqaro axloq kodeksi orqali auditorlik faoliyatiga katta nazorat va e'tibor qaratgandir. Masalan: Rossiya Federatsiyasi Moliya vazirligi qoshida "Auditorlik faoliyati ittifoqi" tuzilgan yoki bo'lmasa, AQSHda 2002-yilda "Sarbeynsa oksli" qonuni qabul qilingan, shu asosda hozirgi vaqtda buxgalter hisoboti va auditorlik nazorati aktiv faoliyat yuritib kelmoqda. Yevropa iqtisodiy maydonida, moliyaviy uyg'unlik kuchayib bormoqda va jamoatchilik nazoratini yaratish hamda rivojlantirish, 8-Yevropa komissiyasining ko'rsatmasiga binoan kiritilgandir. Bunda yangi versiya bo'yicha komplekslar doirasida mahsulotlar ishlab chiqarish amalga oshirilib kelinmoqda. Bu o'z o'rnida investorlar ishonchini qayta tiklash va

kuchli moliyaviy janjallardan yuqori himoya darajasida o'tish kafolatini beradi. Mustaqil auditni tashkil yetish ittifoq davlatlar o'rtasida yangi ish faoliyati hisoblanib, bunda davlat mulkini o'zlashtirilishi, qimmatli qog'ozlar bozorini rivojlantirish va xalqaro moliyaviy bozorga kirish ko'zda tutilgandir.

2006-yildan boshlab Yel o'z a'zolariga XASga o'tishni va foydalanishni tavsiya qildi va ulardan ko'pchiligi XAS ishlatib kelmoqda. MDH davlatlaridan Qozog'iston va Qirg'iziston ham XASga o'tgandir. Hamda ittifoq maydonidagi davlatlardan bo'lmish Ozarbayjon, Armaniston va Gruziya milliy tarkibda XASdan bevosita foydalana boshladi. Shuningdek, O'zbekiston ham XAS asosida o'zining milliy standartini yaratdi.

Auditorlik tekshiruv metodikasi zarurati buxgalteriya hisobi va auditda ko'p ko'zga tashlanadi. Birinchidan, ishlab chiqarilgan yagona hisob standartlari va prinsiplari buxgalteriya hisobotining yagona bo'lishiga sabab bo'ladi va auditga umumiy yondashish imkoniyatlari paydo qiladi, transmilliy korporatsiyalarni o'sishiga ham sabab bo'ladi va ular turli davlatlarda buxgalteriya hisobotining yuritilishini yagona prinsiplarini ishlab chiqadi.

Audit normalarini ishlab chiqarishda asosiy o'rinni Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi egallaydi. Bu federatsiya har qanday xalqaro tashkilot kabi o'zining ustavi va konstitutsiyasiga egadir. Xalqaro buxgalterlar federatsiyasining ustaviga ko'ra bu tashkilotning asosiy vazifasi dunyo miqyosida "buxgalter" kasbiga e'tiborini kuchaytirish va hisob-kitob standartlarini dunyo talabiga mos kelishligini ta'minlashdir. XBFning qoshida xalqaro auditorlik amaliyot qo'mitasi (XAAQ) mavjud bo'lib, u, audit normativlarini, majburiyatlarini va hisob-kitob jarayonida paydo bo'lgan muammolarni bartaraf etish vazifasini bajaradi. Shuni ham ta'kidlash kerakki, bu majburiyatlar (talablar) ittifoqqa a'zo bo'lmagan davlatlar uchun majburiy emas. Har bir davlatning moliyaviy va auditorlik xizmatlarini nazorat qiladigan idoralar mavjud. Auditning xalqaro normativlarini ishlab chiqarish shulardan iborat:

1. XAAQ moliyaviy takliflar kiritadi va ularni ijro etishda yordam beradi.

2. Jamlangan ma'lumotlarni o'rganib, ularni standart va normativlarini ko'rib chiqadi. Ittifoqqa a'zo bo'lgan davlatlarda qo'llanishini ta'minlaydi.

3. Normativ rejalarini o'rganuvchi tashkilot ishlab chiqadi va uni tasdiqlash uchun XAAQga beradi.

4. XAAQ umumiy tarkibning $\frac{3}{4}$, lekin 9 ovozdan kam bo'lmagan ovoz bilan rejani tasdiqlaydi.

5. Reja normativlarini o'rganib chiqish uchun ittifoqqa a'zo bo'lgan davlatlarga jo'natiladi.

6. Izohlarni o'rganuvchi tashkilot tomonidan o'rganib chiqiladi va XAAQga yuboriladi.

7. XAAQ umumiy tarkibning $\frac{3}{4}$ lekin 9 ovozdan kam bo'lmagan ovoz bilan rejani tasdiqlaydi.

8. Tasdiqdan o'tgan reja (dastur) tayyor me'yorlarga javob beradigan hujjat sifatida chop etiladi va amal qilish kuchiga kiradi.

XAAQ xalqaro federatsiyasi buxgalterlar doimiy a'zosi hisoblanadi. XAAQning a'zolari ittifoqqa a'zo bo'lgan davlatlarida faoliyatini yuritishadi. Keng qamrovli ishlar olib borish maqsadida u tashkilotga a'zo bo'lmagan davlatlar fuqarolari ham a'zo bo'lishi mumkin. Ayni vaqtda XAAQning vazifalarini standartlar to'g'riligini kafolat beruvchi ittifoq bajaradi. Uning tarkibiga monitoring uyushmasi ham kiradi. U XAAQ a'zolari hamkorligini nazorat qiladi. Shunday qilib XAAQning vazifasi shundan iboratki, ular milliy auditning integratsiyasi, iqtisodiy aloqalar auditorlik kasblarining rivojlanishi va dunyo talablari darajasiga javob berilishini va yakka tartibdagi audit va uning sifatini oshirishda xizmat qiladi.

Shuningdek, bu tashkilot (XBF) Xalqaro auditorlik standartlaridan tashqari xalqaro sifat nazoratini va professional etika me'yorlari kodeksini tasdiqlaydi va ish jarayonida 3 vazifani talab qiladi:

1. Auditorlik malakasini oshirish.

2. XAAQning ustavini shakllantirishni nazorat qilish.

3. Monitoring va yuqorida qo'yilgan talablarni nazorat qilish.

Agarda bu qoidalar buzilsa ular davlat miqyosida chora-tadbirlar ko'rishni amalga oshiradi.

2005-yildan boshlab Yevropa Ittifoqi davlatlari 8-direktiv Yevropa komissiyasi tomonidan XBF talablari strategik jihatdan

muhrlandi. Xalqaro audit standartiga o'tish tavsiyasi bir vaqtning o'zida XBFni barcha talablarini birdek qondirishni anglatadi. Bu esa Yel davlatlaridagi barcha auditorlar va auditorlik tashkilotlarni og'ir ahvolga tushirib qo'ydi.

Yel ning barcha davlatlarida professional auditorlik tashkilotlari davlat organlari bilan hamkorlikda auditorlarning professional xizmati va ish olib borishini baholash bilan quyidagi keyingi vazifalarni talab qiladi:

- XAS bilan auditorlik xizmatlarining mos kelishi;
- professional etika kodeksi majburiyatlarining aloqadorligi;
- auditorlik sertifikatlarini olish maqsadida imtihonlar topshirilishi;
- uzluksiz yillik professional tayyorgarlik;
- majburiyatlar bajarilishi huquqiy javobgarlik olishi;
- auditorlik tashkilotlarini majburiyatlari litsenziyalanganligi;
- auditorlar faoliyatining ichki sifat nazorati tizimining tashkilotlari;
- Auditorlik tashkilotlari faoliyatining tashqi sifat nazorati tizimining tashkilotlari;
- Qimmatli qog'ozlar bozori amal qilinishi nazorati bo'yicha talablarini bajarish.

Yevropa ittifoqiga qabul qilingan mamlakatlar auditni boshqarishning davlat miqyosida farqlarga ega bo'lgan, xalqaro miqyosda auditni zamonaviy boshqarish bo'yicha tekshiruv bo'lib o'tdi va quyidagi yo'nalishlarni taqdim etdi: davlat boshqaruv o'rni qayta baholash; davlat vakilining nazorati; audit funksiyalariga e'tiborni qaratish; xalqaro audit standartlariga milliy vakolat berish; bozor boshqaruvchilariga yuqori o'rin va ahamiyat berish. Shunday qilib, XASni qo'llash uchun infratuzilmani yaratishga xizmat qiluvchi IFACning barcha talablari bajarilishini ta'minlaydi. XASni muvaffaqiyatli qo'llashga xizmat qiluvchi infratuzilmani yaratish zarurligini ko'rsatadi. Barcha tizim zamonaviy ko'pri tayanchi ko'rinishida namoyon bo'lib, quyidagi keltirilgan tarkiblar auditorlik faoliyati va tashkilotlariga IFACni talablariga javob berganidagina ishga tushishi mumkin:

- Kasbiy talablar tizimi;
- Ijro etishning ichki monitoringi;

- Ta'lim va treninglar;
- Kasbiy etika;
- Sifat tashqi nazorati.

Turli mamlakatlarda XASni qo'llash uchun infratuzilma ko'rsatkichlari bilan MFB talablarini bajarish bo'yicha o'tkazilgan tahlil natijalari quyidagi 1.1-jadvalda keltirilgan¹. Jadval O'zbekiston, Qozog'iston, Rossiya, Fransiya, Chexiya, AQSH va Angliyada XASning 7 ta asosiy ko'rsatkichlarini aks ettiradi.

Boshqa mamlakatlar bilan solishtirganda auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun yaratilgan infratuzilma Angliya va AQSH mamlakatlarida mukammalroq bo'lib, bu davlatlar uzoq muddat davomida uni rivojlantirish va takomillashtirish imkoniga ega bo'lganlar.

Yel mamlakatlari, xususan, Fransiya Respublikasi tajribasiga ko'ra, 1999–2005-yillarda XASga o'tish XASni qo'llash uchun tegishli "infratuzilma"ning yaratilish sharoitida amalga oshiriladi, chunki 8-Yevropa Komissiyasi Direktivasining 29-moddasi sifatli xizmat ta'minlanishining unifikatsion tizimini yaratish masalalariga bag'ishlanib, u auditorlik faoliyatining asosiy tamoyillaridan biri hisoblanadi.

Yevropa ittifoqi a'zosi bo'lgan Fransiya auditorlik faoliyatini boshqarish bo'yicha savollarni hal etishda yuqori muvaffaqiyatlarga erishilgan.

Hozirga vaqtda yaqin va uzoq xorij mamlakatlari XASni qabul qilmoqdalar. Masalan, sovet ittifoqida birinchi bo'lib Ozarbayjon, Armaniston va Gruziya mamlakatlari XASni o'zlariga tegishli tillarga tarjima qilishgan va MFBning amaldagi yoki uyushgan a'zosi hisoblangan shu mamlakatlar tashkilotlari XASga o'tganlik to'g'risida e'lon qilishdi. Shu bilan birga hozirgi vaqtga qadar bu mamlakatlarda XASni qo'llash uchun tegishli "infratuzilma"ni yaratish to'liq joriy qilinmagan edi.

Qozog'iston va Qirg'iziston kabi mamlakatlar 2005–2006-yillarda ham XASga o'tdilar. Biroq, Qozog'istonda XASni tatbiq etish uchun XBF talablariga mos keluvchi "infratuzilma" yetarlicha yaratilmagan.

¹ M.M. Tulaxodjayeva, A.N. Ponomareva "O'zbekiston Respublikasida auditning xalqaro standartlarini qo'llashga o'tish yo'llari" o'quv qo'llanma. O'zbekistonda davlat moliyalarini isloh qilish. – Toshkent, 2010.

**MDH, Yel va AQSHning alohida mamlakatlarida auditorlik faoliyati infratuzilmasi
tashkilotlarining asosiy ko'rsatkichlari**

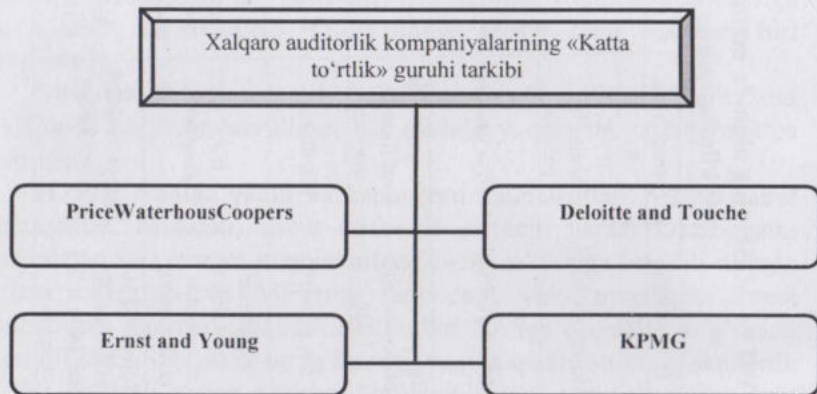
Ko'rsatkichlar	O'zbekiston	Qozog'iston	Rossiya	Fransiya	Angliya	AQSH
Audit standartlari	milliy	XAS	milliy	XAS	milliy	milliy
Standartni tasdiqlovchi tashkilot	Moliya vazirligi	IFAC, auditorlar palatasi	Moliya vazirligi	IFAC, Fransiya auditorlari oliy kengashi	ACCA prof. tashkiloti	AICPA prof. tashkiloti
Litsenziya beruvchi tashkilot	Moliya vazirligi	Moliya vazirligi		Fransiya auditorlari oliy kengashi va Fransiya MV	Moliya vazirligi	Moliya vazirligi
Auditorlarni sertifikatlash	Moliya vazirligi professionalar bilan	MV qoshidagi kvalifikatsiya markazi		Fransiya auditorlari oliy kengashi	ACCA prof. tashkiloti	AICPA prof. tashkiloti
Yagona malaka oshirish dasturi mavjudligi	Ha, 60 soat	Ha, 40 soat	Ha, 40 soat	Ha, 40 soat	Ha, 40 soat	Ha, 40 soat
Etika kodeksi	Auditorlar tashkiloti tomonidan tasdiqlangan	IFAC tasdiqlagan	Auditorlar tashkiloti tomonidan tasdiqlangan	IFAC tasdiqlagan	AICPA prof. tashkiloti tasdiqlagan	AICPA prof. tashkiloti tasdiqlagan
Sifat tashqi nazorati	Moliya vazirligi professionalar bilan lekin to'liq emas	Moliya vazirligi professionalar bilan	Auditorlar tashkiloti	Auditorlar tashkiloti	ACCA prof. tashkiloti	AICPA prof. tashkiloti

Rossiya Federatsiyasi Moliya vazirligi qoshida RF Xalqaro audit standartlarining auditorlik faoliyati Federal qoida (standart)larga moslikni ta'minlash bo'yicha kelgusi harakatlar rejasini ko'rib chiqqan Auditorlik faoliyati Kengashi tashkil etilgan.

Shunday qilib, auditorlik faoliyati infratuzilmasi tashkiloti tahlilining natijalariga ko'ra, XASni tatbiq etuvchi Qozog'iston, Qirg'iziston XASni tatbiq etish uchun shartlarni tashkil qilish qismida XBF talablariga yetarlicha mos kelmaydi. Shu bilan bir vaqtda AQSH va Angliyada, o'z navbatida XASni yaratish uchun asos bo'luvchi o'z milliy standartlaridan foydalanmoqdalar.

Yuqorida keltirilgan jadvaldan kelib chiqqan holda auditorlik faoliyatini tartibga solishda jamoatchilik tashkilotlarining o'rni va darajasi iqtisodiy taraqqiyotga uyg'unlikda ortib bormoqda, ya'ni bozor ishtirokchilari bozor qoidalarini o'zi tartibga soladi.

Auditorlik faoliyatining rivojlanishi yirik transmilliy kompaniyalarning vujudga kelishiga olib keldi. Bunday auditorlik kompaniyalari ichida eng yiriklari quyidagilar:



3.3-rasm. Xalqaro auditorlik kompaniyalarining «Katta to'rtlik» guruhi tarkibi.

Ular haqiqatan ham butun dunyoda obro' qozongan monopolistlar bo'lib, sanab o'tilgan to'rtta firma jamlangan holda – xalqaro auditorlik-konsultatsion biznesning tan olingan va tajribali lideri hisoblanadi.

Yuqorida qayd qilingan kompaniyalarning har biri turli mamlakatlarda ko'plab ofislarga ega bo'lib, ularning barchasi qasamyod qilgan buxgalterlar institutining a'zosi hisoblanadi. «Katta to'rtlik» yirik mijozlarning taxminan 90% iga xizmat ko'rsatadi. Bu firmalar yirik xalqaro loyihalarni bajarish imkoniga ega bo'lib, deyarli barcha turdagi konsultatsiya-auditorlik xizmatlarini ko'rsatadi. Agar o'z xodimlari yetishmasa, boshqa firmalardan zarur mutaxassisleri, shu jumladan, bunday loyihalarni bajarishda ishtirok etish uchun iqtisodiy-huquqiy xususiyatlari bilan yaxshi tanish bo'lgan tadbirkorlar yoki u yoki bu mamlakatning hokimiyat xodimlari ham jalb qilinadi.

Ammo ular ham G'arb mamlakatlarida butun auditorlik bozorini qamrab ololmaydi. Bunday yirik, jahon auditorlik faoliyatida hal qiluvchi rol o'ynaydigan va transmilliy korporatsiyalar hisoblangan firmalardan tashqari, deyarli hamma mamlakatlarda o'rta firmalar hamda auditdan ajralib chiqqan autsayderlar mavjud. Bunday uncha katta bo'lmagan auditorlik firmalari davlat tomonidan qo'llab-quvvatlansa, ular yaxshi faoliyat ko'rsatadilar.

PricewaterhouseCoopers auditorlik kompaniyasi ikkita kompaniya – Pricewaterhouse Coopers and Coopers&Lybrand birlashuvidan kelib chiqqan. 1849-yilda Samuel Prays Londonda o'z biznesini ochgan. 1854-yilda Uilyam Kuper Londonda kompaniyasi ishini yo'lga qo'ygan. Yillar davomida ular tomonidan tashkil qilingan firmalar o'z faoliyatini kengaytirib bordi. Va 1998-yilda Ushbu ikkala kompaniya birlashib, «PricewaterhouseCoopers» auditorlik kompaniyasi tashkil topdi.

«PricewaterhouseCoopers» auditorlik kompaniyasining asosiy audit yo'nalishlari quyidagilar:

- umumiy audit;
- bank auditi;
- investitsiya muassasalari auditi;
- konsalting va boshqalar.

1845-yilda 25 yoshli Uilyam Deloyt Londonda o'zining buxgalteriya firmasini ochgan. Jorj Tush 1883-yilda Edinburg universitetini tugatib, buxgalter darajasiga erishgan. 1900-yilda u Jon Niven bilan birgalikda Nyu-Yorkda «Touch, Niven & Co» buxgalteriya firmasini ochgan.

Nobuzo Tomatsu 1952-yilda 57 yoshida Londonda sertifikatlangan jamoatchi buxgalter maqomiga ega bo'lgan va xususiy korporatsiya ochgan. Keyinchalik uchala buxgalteriya kompaniyalari birlashib, «Deloitte and Touche Tohmatsu International» auditorlik kompaniyasining vujudga kelishiga asos bo'lgan.

«Deloitte and Touche» auditorlik kompaniyasining asosiy audit yo'nalishlari quyidagilar:

- umumiy audit;
- bank auditi;
- konsalting va boshqalar.

A.S.Ernst va Artur Yang turli xil odamlardir. Yang 1863-yilda Shotlandiyada tug'ilgan va Glazgo Universitetini tugatgan. U 1906-yilda AQSHning Chigako shahriga ko'chib borib, «Arthur Young & Co» buxgalteriya firmasini ochgan.

A.S.Ernst 1881-yilda AQSHning Kleveland shahrida tug'ilgan. 1903-yildan boshlab akasi Teodor bilan hamkorlikda buxgalteriya ishlari bilan shug'ullana boshlagan. Ernst akasi Teodor bilan birgalikda buxgalteriya firmasini ochib ish yuritgan. A.S.Ernst va Artur Yang hayotda bir-biri bilan uchrashmagan. Ikkalasi ham 1948-yilda vafot etgan. Ammo A.S.Ernst va Artur Yang ochgan buxgalteriya firmalari keyinchalik gurkirab rivojlangan va 1989-yilda ular birlashib, «Ernst & Young» auditorlik kompaniyasining vujudga kelishiga sabab bo'lgan.

«Ernst & Young» auditorlik kompaniyasining asosiy audit yo'nalishlari quyidagilar:

- umumiy audit;
- mulklar baholash va auditini o'tkazish;
- sug'urta kompaniyalari auditi;
- konsalting va boshqalar.

KPMG – auditorlik kompaniyasi asoschilari familiyasining bosh harflari qisqartmasidan olingan.

«K» – Klinfeld. Pit Klinfeld Gollandiyada «Klynveld Kraayenhof & Co.» buxgalteriya firmasini ochgan va keyinchalik u Niderlandiyada KPMG nomi bilan ish boshlashida asos bo'lgan.

«P» – Pit. Uilyam Barklay Pit 1870-yilda Londonda «William Barclay Peat & Co» buxgalteriya firmasini ochgan.

«M» – Marvik. Djeyms Marvik Rodjer Mitchell bilan birgalikda 1897-yilda Nyu-Yorkda «Marwick, Mitchel & Co» buxgalteriya firmasini ochgan.

«G» – Gerdeler. Raynxard Gerdeler ko'p yillar davomida KMGning vakili bo'lib ishlagan. U KPMGni birlashishiga asos solgan. 1987-yilda PMI va KMG bitta kompaniyaga – KPMGga birlashgan.

«KPMG» auditorlik kompaniyasining asosiy audit yo'nalishlari quyidagilar:

- umumiy audit;
- bank auditi;
- birjalar va investitsiya muassasalari auditi;
- sug'urta kompaniyalari auditi;
- konsalting va boshqalar.

Auditorlik kompaniyalari aslida qanday ehtiyojlarni qondirishi va biznesdagi omadining asosiy omili nima bilan bog'liq ekanligini yaxshiroq tushunish uchun auditning rivojlanish tarixiga nazar tashlash lozim.

Audit, o'zining zamonaviy biznesdagi ma'no va mohiyatida qariyb yuz yildan ko'proq vaqt mobaynida mavjuddir. Auditning yuzaga kelishi kapitalizmning rivojlanishi, yirik kapitalning paydo bo'lishi va aksionerlik jamiyatlarining yuzaga kelishi bilan bog'liq. Aynan shu davrda korxonalarni boshqaruvchilari va egalarining manfaatlarini ajralishi ro'y berdi. Shuning bilan hisob yuritilishining to'g'riligini tekshiruvchi va bu haqda kompaniya egalariga hisobot beruvchi mustaqil hakamga bo'lgan zarurat tug'ildi. Shu tarzda auditorlarning asosiy vazifasi korxonadagi moliyaviy hisob yuritilishining to'g'riligini tasdiqlash orqali mulkdor manfaatlarini himoya qilish bo'lib qoldi. Ammo auditorlar hisobning to'g'ri yuritilishini tekshirish to'g'risidagi bevosita hisobotdan tashqari ushbu hisobotga muayyan nomoddiy aktivni, aniqroq qilib aytganda, o'z mavqeini qo'shadi. Hozirgi kunda yuzlab auditorlik kompaniyalari auditorlik tekshiruvini o'tkazish metodikasiga ega, lekin umuman olingan yetakchilar bor-yo'g'i to'rtta. Ushbu kompaniyalar «Katta to'rtlik» nomi bilan tanilgan bo'lib, ular tarkibiga «PricewaterhouseCoopers», «Deloitte and Touche», «KPMG», va «Ernst & Young» kompaniyalari kiradi. Xo'sh, nima sababli ushbu to'rt kompaniya boshqa auditorlik kompaniyalaridan keskin farq

qiladi? Bizningcha, buning ikki sababi bor: birinchidan, bu ko'p yillik tajriba va orttirilgan mavqei; ikkinchidan, bu kompaniyalarning xodimlari soni.

«Katta to'rtlik» kompaniyalarining biznes mavqei o'n yillar davomida shakllangan bo'lib, ba'zilarining tarixi bir yarim asrga borib taqaladi. PricewaterhouseCoopers kompaniyasi o'zining asosiy mahsulotlaridan biri obro'-e'tibori ekanligini chuqur anglagan holda, «Oskar» mukofotiga nomzodlar hisobini yuritish bo'yicha buyurtmani qo'lga kiritdi va bu bilan audit metodikalarining yangi bozorini ochib berdi. Dunyodagi yuzlab auditorlik kompaniyalari ham «Katta to'rtlik» kompaniyalaridan yomonroq xulosa berishadi deb bo'lmaydi, lekin ko'pchilik mijozlar ularning mavqei uchun ko'proq haq to'lashga rozi bo'lishadi.

Shunday to'xtamga kelish mumkinki, «Katta to'rtlik» kompaniyalarining har biri bo'yicha hisoblangan gudvill summasi bir necha milliard dollarni tashkil etishi muqarrar.

Odatda, uchinchi tomonlar oldida o'z imidjini yaxshilashga uringan korxonalar quyidagi hollarda bunday kompaniyalarga auditni buyurtma qilishadi:

1. Xalqaro fond bozorlariga chiqish.
2. Bevosita investitsiyalarni jalb qilish.
3. Yangi hamkorlar bilan yaqin aloqalar o'rnatish.
4. Davlat tenderlarida ishtirok etish.
5. Yangi bozorlarga chiqish va h.k.

«Katta to'rtlik» kompaniyalarining mavqei bunday buyurtmalarni olishga imkon beradi. Bunda kompaniya mavqeining o'ziga xos doiraviy aylanishi to'g'risida fikr yuritish mumkin. Yirik transmilliy kompaniyalar «Katta to'rtlik» kompaniyalarining mijozlari ro'yxatidan joy olishi bilan ularning mavqeini oshiradi, bu esa yanada ko'proq mijoz orttirish imkonini beradi. Auditorlik kompaniyalari o'z mavqeini o'zining «kichik» budjetli mijozlariga o'tkazadi. Auditorlik kompaniyasining xodimlari ishdan bo'shaganda kompaniya mavqeining bir qismini o'zlari bilan olib ketishadi. Ushbu doiraviy aylanishda, albatta sifatli tekshiruv sharti bilan, kompaniya mavqei «eskirmaydi» va «amortizatsiylanmaydi».

Ammo, uchinchi tomonlar kutadigan mustaqillik va obyektivlik prinsiplaridan har qanday og'ishishlar oqibatida auditorlik kompaniyalari

mavqeiga katta putur yetishi ham hech gap emas. Buni tasdiqlash uchun «Katta to'rtlik» kompaniyalariga qarshi butun dunyo bo'yicha berilayotgan sud da'volarini keltirib o'tish kifoya.

Bundan tashqari, «Katta to'rtlik» kompaniyalari o'rtasida farqlanishning tobora kamayib borishi sezilmoqda. Bunda har bir mijoz uchun keskin kurash ketishini kuzatish mumkin. Masalan, yirik transmilliy kompaniyalar tender asosida auditorlik kompaniyasini tanlashi mumkin. Chunki, ko'pchilik kompaniyalar uchun aynan aynan «PricewaterhouseCoopers» yoki «Deloitte»ning, emas, balki «Katta to'rtlik» kompaniyalaridan birining xulosasi kerak.

«Katta to'rtlik»ning boshqa kompaniyalarida esa audit tekshiruvlari ularning asosiy daromadi hisoblanadi. Soliq bo'yicha ko'rsatilgan xizmatlar auditorlik tashkilotiga bir necha milliard dollar daromad keltiradi. 3.2-jadval ma'lumotlaridan ko'rinib turibdiki, «Katta to'rtlik» auditorlik tashkilotlarining Amerika qit'asi davlatlaridagi ulushi Yevropa va Osiyo davlatlarinikiga nisbatan ancha yuqoriligini ko'rishimiz mumkin. 2019-yilda Amerika qit'asida auditorlik tashkilotlari ichida «Deloitte» kompaniyasi eng ko'p daromad ko'rgan (22,1 mlrd. dollar), undan keyingi o'rinlarda mos ravishda «Pwc» (17,7 mlrd. dollar), Ernst & Young (16,9 mlrd. dollar), KPMG (5,1 mlrd. dollar) daromad ko'rgan.

3.2.-jadval

«Katta to'rtlik» auditorlik tashkilotlari daromadlarining mintaqalar va audit xizmatlari bo'yicha taqsimlanishi (mlrd. AQSH doll.)¹

Ko'rsatilgan xizmatlar		2015	2016	2017	2018	2019
Dolatlar	Yevropa	11,9	12,3	12,3	12,5	14,5
	Amerika	18,3	19,3	20,4	20,4	22,1
	Osiyo	5,0	5,2	5,2	5,8	6,6
	Daromadlarning audit xizmatlari bo'yicha taqsimlanishi (mlrd. dollar)					
	Audit bo'yicha xizmatlar	9,8	9,4	9,4	10,3	10,2
	Soliq bo'yicha xizmatlar	6,7	6,9	7,3	7,9	8,3
	Konsalting xizmatlari	12,2	13,1	14,3	16,5	18,7
	Boshqa xizmatlar	6,5	7,4	7,8	8,5	9,0
	Jami	35,2	36,8	38,8	43,2	46,2

¹ Sattorov A. X. Auditorlik faoliyatining ko'p pog'onali tizimini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (Doctor of Philosophy) ilmiy darajani olish uchun yozilgan disertatsiya. – Toshkent, 2021. 126 bet.

PwC	Yevropa	13.3	12.9	13.0	14.6	15.0
	Amerika	14.9	15.7	16.8	16.9	17.7
	Osiyo	4.1	4.3	4.9	5.6	6.1
	Daromadlarning audit xizmatlari bo'yicha taqsimlanishi (mlrd. dollar)					
	Audit bo'yicha xizmatlar	15,1	15,2	15,9	17,0	17,3
	Soliq bo'yicha xizmatlar	8,9	9,0	9,4	10,3	10,6
	Konsalting xizmatlari	11,2	11,5	12,2	13,3	14,3
	Boshqa xizmatlar	0,2	0,2	0,2	0,7	0,2
	Jami	35,4	35,9	37,7	41,3	42,4
Ernst & Young	Yevropa	11.8	11.7	12.1	13.9	14.9
	Amerika	12.7	13.5	14.5	15.6	16.9
	Osiyo	3.1	3.2	3.6	4.1	4.4
	Daromadlarning audit xizmatlari bo'yicha taqsimlanishi (mlrd. dollar)					
	Audit bo'yicha xizmatlar	11,3	11,3	11,6	12,5	12,7
	Soliq bo'yicha xizmatlar	7,4	7,7	8,1	8,9	9,5
	Konsalting xizmatlari	7,2	7,8	8,5	9,6	10,2
	Boshqa xizmatlar	2,8	2,8	3,2	3,8	4,0
	Jami	28,7	29,6	31,4	34,8	36,4
KPMG	Yevropa	11.3	11.3	11.5	12.9	12.8
	Amerika	9.3	10.0	10.4	11.1	11.7
	Osiyo	3.7	4.0	4.4	4.8	5.1
	Daromadlarning audit xizmatlari bo'yicha taqsimlanishi (mlrd. dollar)					
	Audit bo'yicha xizmatlar	10,0	10,0	10,3	11,1	11,1
	Soliq bo'yicha xizmatlar	5,3	5,5	5,8	6,3	6,6
	Konsalting xizmatlari	9,1	9,7	10,1	11,4	11,9
	Boshqa xizmatlar	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1
	Jami	24,4	25,4	26,4	28,9	29,7
"Katta to'rtlik" auditorlik tashkilotlarining jami daromadlari		123,7	127,7	134,3	148,2	154,7

3.3. Xalqaro audit standartlarining konseptual asoslari va tarkibi

Xalqaro auditorlik amaliyoti qo'mitasi xalqaro audit standartlari (XAS)ni chop etish huquqiga ega. Ushbu hujjatning maqsadi auditorlar tomonidan ko'rsatilishi mumkin bo'lgan xizmatlar yuzasidan XAS

chop etadigan konseptual asosni yoritishdan iborat.

Soddalashtirish maqsadida, maxsus ko'rsatma mavjud bo'lgan holatlar bundan istisno, "auditor" atamasi Xalqaro audit standartlari matni bo'yicha auditorlik xizmatlari bilan bir qatorda, kasbga doir xizmatlarni ko'rsatadigan shaxsga nisbatan qo'llaniladi. Bunda kasbga doir xizmatlarni ko'rsatayotgan shaxs albatta subyekt moliyaviy hisobotining auditori bo'lishi lozim degani emas.

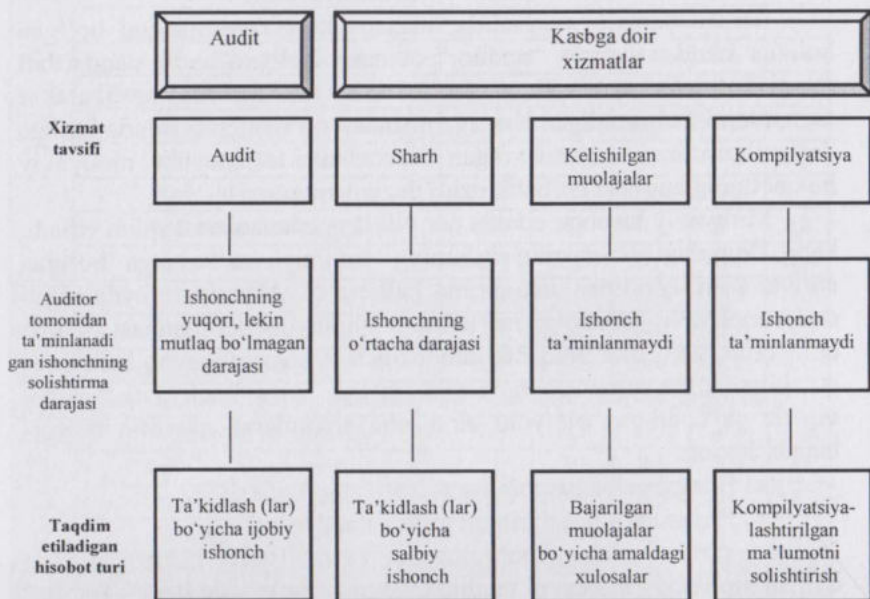
Moliyaviy hisobot, odatda har yili tayyorlanadi va taqdim etiladi, keng doiradagi foydalanuvchilarning umumiy ma'lumotga bo'lgan ehtiyojlarini qondirish uchun mo'ljallangan. Aksariyat foydalanuvchilar moliyaviy hisobotga ma'lumot olishning asosiy manbasi sifatida qaraydilar, zero ular aniq ma'lumot olish talablariga javob beradigan qo'shimcha ma'lumot olish vakolatiga ega emas. Moliyaviy hisobot quyida qayd etilgan bir yoki bir necha nizomlarga muvofiq tayyorlanishi lozim:

- (a) Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari;
- (b) Buxgalteriya hisobining milliy standartlari;
- (d) qo'llash uchun mo'ljallangan va moliyaviy hisobotda qayd etilgan moliyaviy hisobotni taqdim etishning nufuzli va keng qamrovli konseptual asoslari.

Audit va kasbga doir xizmatlarning konseptual asosi audit va kasbga doir xizmatlar o'rtasidagi farqlarni belgilab beradi. Kasbga doir xizmatlarga sharhlar, kelishilgan muolajalar va kompilyatsiya kiradi. Quyidagi chizmada, yuqorida qayd etilganidek, audit va sharh auditor tomonidan tegishli ravishda yuqori va o'rta ishonchlilikni ta'minlaydi; ushbu atamalar ularning solishtirma turkumlanishini belgilash uchun qo'llaniladi.

Kelishilgan muolajalar va kompilyatsiyani bajarish bo'yicha kelishuv auditor tomonidan ishonch bildirishni nazarda tutmaydi.

Xalqaro audit standartlarining konseptual asosi auditor tomonidan taqdim etiladigan boshqa xizmatlar, masalan, konsalting, soliqqa tortish, shuningdek, buxgalteriya hisobi va moliyaviy masalalar bo'yicha maslahatlar uchun qo'llanilmaydi.



3.4-rasm. Xalqaro audit standartlarining konseptual asosi.

Konseptual asosda ishonchlik bir tomondan taqdim etilgan va ikkinchi tomon foydalanish uchun mo'ljallangan ta'kidlashlar ishonchliligi auditorning qoniqtira olganligi nuqtayi nazaridan qaraladi. Bunday ishonchlikni ta'minlash maqsadida auditor amalga oshirilgan muolajalar natijasida to'plangan dalillarni baholaydi va xulosa chiqaradi. Auditorning qoniqqanligi darajasi va binobarin, ta'minlanishi mumkin bo'lgan ishonchlik darajasi amalga oshirilgan muolajalar va ularning natijalari bilan belgilanadi.

Audit bo'yicha kelishuvlarda auditor audit qilayotgan ma'lumot ahamiyatli buzib ko'rsatilmaganligining yuqori, lekin mutlaq bo'lmagan ishonchlik darajasini ta'minlaydi. Auditorlik hisobotida bu ijobiy bo'lib, yetarli darajadagi ishonchlik bilan ifodalanadi.

Sharh bo'yicha kelishuvda auditor sharh qilayotgan ma'lumot ahamiyatli buzib ko'rsatilmaganligining o'rtacha ishonchlik daraja-

sini ta'minlaydi. Auditorlik hisobotida bu salbiy ishonchlilik bilan aks ettiriladi.

Kelishilgan muolajalarni amalga oshirishda auditor faqat amaldagi xulosalar bo'yicha hisobot taqdim etadi, ishonchlilik esa ifodalanmaydi. Buning o'rniga hisobotdan foydalanuvchilarga amalga oshirilgan muolajalarga va auditorlik hisobotida keltirilgan amaldagi xulosalarga mustaqil baho berish auditor tomonidan bajarilgan ishlar yuzasidan o'z xulosalarini chiqarish imkoniyatini beradi.

Kompilyatsiyani amalga oshirishda, kompilyatsiyalashtirilgan ma'lumotdan foydalanuvchilar buxgalterning ishidan ma'lum miqdorda foyda olganliklariga qaramasdan, hisobotda hech qanday ishonchlilik bildirilmaydi.

Moliyaviy hisobot auditidan maqsad auditorga moliyaviy hisobot barcha ahamiyatli jabhalari bilan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha belgilangan konseptual asosga muvofiq tayyorlanganligi yuzasidan xulosa taqdim etish (fikir bildirish)ga imkon berishdan iborat. Auditorlik xulosasini tayyorlashda quyidagi ma'nosi bir-biriga teng jumladan foydalaniladi: "to'g'ri va haqqoniy aks ettiradi" yoki "barcha ahamiyatli jabhalari bo'yicha haqqoniy taqdim etilgan". Tegishli mezonlarga muvofiq tayyorlangan moliyaviy yoki boshqa ma'lumotlarni audit qilishda ham xuddi shunday maqsad qo'yiladi.

Auditorlik xulosasini shakllantirish uchun, auditor ushbu xulosa asosidagi fikrlarni shakllantirish uchun kerakli bo'lgan yetarli darajada tegishli auditorlik dalillarni to'playdi.

Auditorlik xulosasi yuqori darajadagi, lekin mutlaq bo'lmagan ishonchlilik yo'li bilan moliyaviy hisobotga bo'lgan ishonchni oshiradi. Audit o'tkazishda buxgalteriya hisobi va ichki nazoratning har bir tizimlariga xos bo'lgan quyidagi omillar, ya'ni fikr yuritish zarurati, testlardan foydalanish, cheklashlar mavjud bo'lganligi, shuningdek, aksariyat qo'llaniladigan dalillar o'z tabiatiga ko'ra yakuniy emas, balki ishontiruvchan bo'lishi munosabati bilan mutlaq ishonchlilikka erishib bo'lmaydi.

Moliyaviy hisobotni sharhlashdan maqsad auditorga audit o'tkazishda kerakli bo'lgan barcha dalillar olish uchun amalga oshirilgan muolajalar asosida auditorning diqqatini jalb qilgan qandaydir boshqa jabhalar mavjudligi va auditorda ular moliyaviy hisobot barcha ahamiyatli jabhalari bilan moliyaviy hisobotni taqdim

etish bo'yicha belgilangan konseptual asosiga muvofiq tayyorlanmagan, deb hisoblashga asos berishdir. Tegishli mezonlarga muvofiq tayyorlangan moliyaviy va boshqa ma'lumotni sharhlashda ham xuddi shunday maqsad qo'yiladi.

Sharhlash bir tomondan taqdim etiladigan va ikkinchi tomondan foydalanish uchun mo'ljallangan ta'kidlashlar ishonchliligini sharhlash uchun so'rov va tahliliy amallarni amalga oshirishni ko'zda tutadi. Sharhlashni amalga oshirish auditorlik usullar va ko'nikmalardan foydalanish, shuningdek, dalillarni to'plash bilan bog'liq bo'lganligiga qaramasdan, u buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlarini baholashni, audit o'tkazishda odatda amalga oshiriladigan muolajalar hisoblangan tekshiruv, kuzatuv, tasdiqlash va qayta hisoblashni o'tkazishda isbotlovchi dalillarni to'plash yo'li bilan hisob yozuvlarini test sinovdan o'tkazish va berilgan so'rovnoma bo'yicha javoblarni olishni nazarda tutmaydi.

Sharhlash muolajalarini o'tkazish paytida auditor barcha ahamiyatli jabhalar bo'yicha tasavvurga ega bo'lishga intilganligi bilan, audit o'tkazishga qaraganda, bunday maqsadga erishish ehtimoli kamroq.

Kelishilgan muolajalarni amalga oshirish bo'yicha kelishuvda auditor, subyekt va boshqa har qanday uchinchi shaxs o'rtasida kelishilgan auditorlik muolajalarini bajarish uchun jalb qilinadi va amalda olingan xulosalar bo'yicha hisobot taqdim etadi. Ushbu hisobotni oluvchilar auditor hisoboti bo'yicha o'z xulosalarini chiqarishlari lozim. Ushbu hisobot faqat kelishilgan muolajalarni amalga oshirish bo'yicha kelishuvda ishtirok etayotgan tomonlarga taqdim etiladi, zero muolajalar o'tkazilishi sabablari bilan xabardor bo'lmagan boshqa tomonlar uning natijalariga noto'g'ri talqin berishi mumkin.

Kompilyatsiyani amalga oshirish bo'yicha kelishuvda buxgalter, auditga oid bilimlaridan qarama-qarshi holda, moliyaviy hisobotni to'plash, turkumlash va umumlashtirish uchun o'zining buxgalteriya hisobiga oid bilimlarini qo'llash maqsadida jalb qilinadi. Odatda kompilyatsiya mufassal ma'lumotlar hajmini kamaytirishga va ularni boshqariladigan hamda tushunarli shaklga aylantirishga yordam beradi, bunda ushbu ma'lumotlar asosida yotgan ta'kidlashlarni test sinovidan o'tkazish shart emas. Qo'llaniladigan muolajalar

buxgalterga moliyaviy hisobot bo'yicha qandaydir ishonch bildirish imkonini bermaydi va buning uchun mo'ljallanmagan. Lekin kompilyatsiyalashtirilgan ma'lumotdan foydalanuvchilar kasbiy buxgalter ishidan muayyan foyda oladilar, zero xizmatlar tegishli ravishda kasbiy mohirlik va sinchkovlik bilan amalga oshiriladi.

Ma'lumotga auditorning hisoboti ilova qilinganda yoki kasbiy aloqalarda auditor nomini qo'llashga uning roziligi bo'lgan taqdirda, auditor moliyaviy ma'lumot bilan bog'liq deb hisoblanadi. Yuqorida qayd etilgan shartlar mavjud bo'lmagan holatlarda, uchinchi tomonda auditor moliyaviy hisobot uchun mas'ul emas degan fikr paydo bo'lishi mumkin. Auditorga uning nomi moliyaviy hisobotga nisbatan subyekt tomonidan nomuvofiq qo'llanayotganlik holatlari ma'lum bo'lsa, auditor ushbu subyekt rahbariyatidan uning nomidan foydalanishga chek qo'yish va agar lozim bo'lsa, kelgusi harakatlarni ko'rib chiqishni talab qilishi kerak. Masalan, qayd etilgan ma'lumot yuzasidan uning nomidan nomuvofiqlik bilan foydalanilganligi to'g'risida har bir ma'lum bo'lgan uchinchi tomonga tegishli xabar yetkazish mumkin. Auditor, shuningdek, boshqa harakatlarni qo'llash to'g'risida qaror qabul qilishi, masalan, huquqiy maslahat olishi mumkin.

Davlat sektori qo'mitasi (DSQ) davlat sektori moliyaviy hisoboti, buxgalteriya va auditorlik amaliyotini rivojlantirish hamda uyg'unlashtirishga qaratilgan maxsus hujjatlarni chop etadi. "Davlat sektori" tarkibiga milliy, hududiy (ma'muriy-hududiy birliklar), mahalliy (shahar, tuman) boshqaruv idoralari va boshqa davlat muassasalari (agentliklar, ko'mitalar, boshqarmalar va korxonalar) kiradi. DSQ Xalqaro auditorlik amaliyoti qo'mitasi tomonidan auditorlik amaliyotiga oid chop etilgan maxsus hujjatlarni ko'rib chiqadi va ular davlat sektori auditiga qo'llanilishi mumkin bo'lgan darajada ijro etilishini ta'minlaydi.

Hukumat, davlat tijorat va notijorat korxonalari kelajakda qonunlarni ishlab chiqarish idoralarida, hukumat muassasalari, tashqi investorlar, xodimlar, qarzдорlar, jamoat va boshqa foydalanuvchilar tomonidan foydalanish maqsadida, o'z moliyaviy ahvolini (yoki uning muayyan jabhalarini), moliyaviy-xo'jalik faoliyati natijalarini va pul mablag'lari harakatini aks ettirish uchun, odatda, moliyaviy hisobotni tayyorlaydilar. Bunday hisobotni audit qilish mas'uliyati auditning oliy

muassasasiga, amaldagi qonunchilikka muvofiq tayinlangan boshqa idoralarga yoki amaliyot bilan shug'ullanuvchi auditorlarga yuklanishi mumkin.

Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosa tayyorlanishini talab qiladigan har bir holatlarda, subyekt faoliyati turidan qat'i nazar, audit o'tkazishning bir xil tamoyillari qo'llanilishi lozim, zero audit qilingan moliyaviy hisobot foydalanuvchilari auditorlik ishining yagona sifatini talab qilish huquqiga egadirlar. XAS amaliyot va muolajalar bilan bog'liq bo'lgan auditning umumiy tamoyillarini belgilashi munosabati bilan, ular hukumat muassasalari va davlat sektori boshqa subyektlarining moliyaviy hisobotini audit qilishda qo'llanilishi mumkin. Davlat sektori va alohida qonunchilik o'ziga xos tavsifga ega bo'lishi, xususan, hukumat muassasalari va davlat sektorining boshqa notijorat korxonalarini auditida muayyan XASlarni qo'llash ma'lum tushuntirishlar yoki qo'shimchalarni talab qilishi mumkin. Tushuntirishlar va (yoki) qo'shimchalarni talab qiluvchi o'ziga xos holatlar har bir standartning oxirida "Davlat sektorining auditi" bo'limida keltirilgan.

Hukumat muassasalari, davlat tijorat korxonalari va davlat sektori boshqa notijorat subyektlarining moliyaviy hisoboti xususiy sektor moliyaviy hisobotidagi ma'lumotdan farqli yoki unga qo'shimcha ravishda ma'lumotga ega bo'lishi mumkin (masalan, amaldagi qonunchilik bilan belgilangan cheklashlarni hisobga olgan holda davr bo'yicha xarajatlarning solishtirma tahlillari). Bunday vaziyatlarda auditorlik amallarining tavsifi, muddati va hajmiga, shuningdek, auditorlik hisobotiga taalluqli tegishli o'zgartirishlar kiritilishi talab qilinishi mumkin.

Bundan tashqari, davlat sektorining hukumat va notijorat subyektlaridan, shuningdek, ayrim davlat tijorat korxonalaridan moliyaviy natijalarga erishish bilan bir qatorda xizmatlar ko'rsatish maqsadlariga ham erishish talab qilinadi. Bunday subyektlarning moliyaviy hisobotida subyekt faoliyatining barcha jabhalari mos ravishda aks ettirilishining ehtimoli kam. Shuning uchun davlat sektori subyektlaridan ular o'zlarining yillik hisobotlariga boshqa ko'rsatkichlar, masalan, unumdorlik darajasi, xizmatlarning sifati va hajmi, shuningdek, u yoki bu xizmatlarning maqsadiga qay darajada erishilganligi kiritilishi talab qilinishi mumkin. AXSning "Davlat sektorining

auditi" bo'limida keltirilgan tushuntirishlarni bunday ma'lumot auditi uchun qo'llab bo'lmaydi.

Shuningdek, davlat sektori auditoridan quyidagilar bo'yicha hisobot taqdim etish talab qilinishi mumkin:

(a) amaldagi qonunchilik va tartibga soluvchi idoralar, shuningdek, hukumat idoralari talablariga muvofiqligi bo'yicha;

(b) buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlari mosligi bo'yicha;

(d) dasturlar, loyihalar va faoliyat tejamkorligi, oqilonaliligi va samaradorligi bo'yicha.

Xalqaro audit standartlarning tarkibi

Bozor infratuzilmasining unsurlari, avvalambor, auditorlik tashkilotlari faoliyatining o'zimizga xos, milliy standart asosida faoliyat yuritishni talab qiladi. Shu bilan birgalikda bozor munosabatlarni jadallashtirishda respublikamizning jahon bozoriga chuqurroq integratsiyalashuvi iqtisodiy islohotlarni rivojlantirishni, iqtisodiy munosabatlarni yanada kengroq amalga oshirish uchun auditorlik faoliyatini xalqaro andozalarga moslashtirishni ham taqozo qilmoqda.

Mamlakatimizda asta-sekin auditning milliy standartlari ishlab chiqilmoqda. Auditning milliy standartlarini ishlab chiqishda, avvalo, xalqaro standartlarga murojaat etiladi. Xalqaro audit standartlari Xalqaro buxgalteriya standartlari bo'yicha qo'mita tarkibida doimiy qo'mita huquqlariga ega bo'lgan Auditorlik amaliyoti bo'yicha xalqaro qo'mita tomonidan ishlab chiqiladi. Ushbu qo'mita 1973-yilda to'qqiz mamlakat, ya'ni Kanada, Avstriya, Germaniya, Fransiya, Yaponiya, Meksika, Niderlandiya, Buyuk Britaniya va AQSHning professional buxgalteriya tuzilmalari tomonidan ta'sis etilgan.

Auditorlik amaliyoti bo'yicha xalqaro qo'mita Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi kengashi nomidan audit standartlarini chop etdi, shuningdek, audit tekshirishlarini o'tkazish bilan bir vaqtda qo'shimcha xizmat ko'rsatish bo'yicha xalqaro standartlarni ishlab chiqdi.

Shu bilan birgalikda O'zbekiston suveren davlat sifatida audit bo'yicha hukumatlararo va xalqaro professional tashkilotlarga kirishi hamda xalqaro audit standartlarini ishlab chiqishda faol ishtirok etishi lozim. Bu esa milliy auditorlik standartlarini xalqaro standartlar bilan

muvofiglashtirish imkonini beradi. Bu tadbirlar oxir-oqibatda respublikamizning jahon iqtisodiy integratsiyasiga tobora chuqurroq qo'shishiga imkon beradi.

Hozirgi kunda xalqaro audit standartlari ro'yxati quyidagilardan iborat:

Xalqaro auditorlik amaliyoti qo'mitasi tomonidan qabul qilingan standartlarning asosiylari 3.3- jadvalda keltirilgan.

3.3- jadval

Xalqaro audit standartlari

XAS	Standart nomi	Standartning asosiy mohiyati
100	Xalqaro audit standartlari va turdosh xizmatlarga izoh	Zamonaviy xalqaro auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi standartlar guruhi va turdosh xizmatlarning mohiyati va maqsadini yoritish.
100	Auditorlik faoliyatining konseptual asoslari	Asosiy prinsiplar keltirilgan: halollik, xolislik, mustaqillik, malaka, maxfiylik, hujjatlashtirish, audit dalillarini to'plash, ichki nazorat tizimini tekshirish va baholash, xulosalarni tahlil qilish va auditorlik hisobotini tayyorlash vazifasini bayon etadi.
110	Atamalar glossariysi	Professional auditorlik faoliyati va turdosh xizmatlar tizimida qo'llaniladigan asosiy va qo'shimcha atamalarning izohi.
200	Moliyaviy hisobotlar auditining maqsadi va uni tartibga soluvchi tamoyillar	Tekshiruvning umumiy maqsadi va hajmini, shuningdek, moliyaviy hisobotlarni tayyorlash borasida korxona rahbariyatining majburiyatini ifodalaydi.
210	Audit tekshiruvini o'tkazish bo'yicha majburiyat xati	Auditorning tekshiruvni o'tkazish bo'yicha roziligini anglatuvchi majburiyat xatining asosiy xususiyatlari, auditor ishinining hajmi va majburiyati ko'lam, shuningdek, ushbu xatning shaklini ifodalaydi.
220	Audit tekshiruvida sifat nazorati	Audit tekshiruvining alohida bo'limlariga nisbatan sifat nazoratini olib borish va tekshiruv sifatini nazorat qilish bo'yicha auditorlik firmasiga amaliy tavsiyalarni keltiradi.

230	Hujjatlashtirish	Ishchi qog'ozlarning shakli va mohiyatini, tekshiruv davomida auditor tomonidan tayyorlanadigan ishchi qog'ozlardan namuna keltirilgan va bu qog'ozlarni saqlash masalasi ko'rilgan.
240	Xato va firibgarlik	"Xato" va "firibgarlik" atamalarining mohiyatini yoritadi va bu holatlar yuzasidan javobgarlik korxona rahbariyati zimmasida ekanligini ta'kidlaydi, shuningdek, bu holatlarga duch kelganda auditor amalga oshirish lozim bo'lgan chora-tadbirlarni belgilaydi.
250	Moliyaviy hisobotlar auditi bo'yicha qonun va me'yoriy hujjatlarni ko'rib chiqish	Moliyaviy hisobotlar auditini tartibga solishda va yo'naltirishda qonun hujjatlarning roli va ulardan foydalanish uslubi, tamoyillarini yoritadi.
260	Boshqaruv yuklatilgan shaxslar bilan axborot almashinuvi	Moliyaviy hisobotlarning auditida boshqaruv yuklatilgan shaxslar bilan axborot almashinish bo'yicha auditor javobgarligini qamrab oladi.
265	Ichki nazoratdagi kamchiliklar yuzasidan boshqaruv yuklatilgan shaxslar va rahbariyat bilan axborot almashinuvi	Auditor moliyaviy hisobotlarning auditida aniqlagan ichki nazoratdagi kamchiliklar yuzasidan boshqaruv yuklatilgan shaxslar va rahbariyat bilan tegishli tartibda axborot almashinish bo'yicha auditor javobgarligini qamrab oladi.
300	Auditni rejalashtirish	Audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonini va bu jarayonning asosiy elementlarini tasvirlaydi.
310	Mijoz biznesini bilish	Mijozga auditorlik xizmatini ko'rsatishdan oldin korxona biznes tarmog'i bilan tanishish, ma'lumotlarni to'plash manbalari va ularni tahlil qilish uslubi bayoni.
315	Muhim buzib ko'rsatishlar risklarini tadbirkorlik subyekti va uning muhitini	Auditorning moliyaviy hisobotdagi muhim buzib ko'rsatishlar risklarini tadbirkorlik subyekti va uning muhitini, shu jumladan tadbirkorlik subyekti

	bilish asosida aniqlash va baholash	ichki nazorat tizimini bilish asosida aniqlash va baholash vazifasi ko'rib chiqiladi.
320	Muhimlik	“Muhimlik” atamasining mohiyati yoritiladi, bu ko'rsatkichni rejalashtirish, tekshiruv o'tkazish jarayonida aniqlash va baholash uslubi belgilanadi.
330	Baholangan risklarga javoban auditorning harakatlari	Moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazish jarayonida AXS 315 ga muvofiq auditor tomonidan aniqlangan va baholangan muhim buzib ko'rsatishlar risklariga javoban tartib-taomillarni ishlab chiqish va bajarish uchun auditorning javobgarligi ko'rib chiqiladi.
400	Audit riski va mijoz ichki nazorat tizimini o'rganish	“Audit riski” atamasining mohiyati yoritiladi, ichki nazorat tizimining elementlari, vazifalari, tashkil etish uslubi va bu tizimni tekshirish va baholash uchun auditor tomonidan amalga oshirilishi lozim bo'lgan tekshiruv uslubiyatlarini belgilaydi
401	Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit	Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit tekshiruvini o'tkazish uchun bajarilishi kerak bo'lgan qo'shimcha ishlari va bu jarayonda auditor malakasiga talablar keltiriladi.
402	«Xizmat ko'rsatuvchi tashkilotlar xizmatlaridan foydalanuvchi subyektlar auditiga doir savollar	Foydalanuvchi tadbirkorlik subyekti bir yoki bir necha xizmat ko'rsatuvchi tashkilotlarining xizmatlaridan foydalangan paytda foydalanuvchi tadbirkorlik subyekti auditorining yetarlicha tegishli auditorlik daliliga ega bo'lish javobgarligini qamrab oladi.
450	Audit o'tkazish jarayonida aniqlangan buzib ko'rsatishlarni baholash	Auditorning u tomonidan aniqlangan buzib ko'rsatishlarning auditga ta'sirini va tuzatilmagan buzib ko'rsatishlarning (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotlarga ta'sirini baholash vazifasi ko'rib chiqiladi.
500	Audit dalillari	Audit dalillarining mohiyati va manbalarini, bu dalillarning yetarliligi va

		sifatini aniqlash, shuningdek, dalillarni to'plash uslubi-yatini yoritadi.
501	Auditorlik dalili – muayyan moddalarni maxsus ko'rib chiqish	Moliyaviy hisobotlar auditi jarayonida AXS 330, AXS 500 va boshqa tegishli auditning xalqaro standartlariga muvofiq yetarlicha tegishli auditorlik dalillari olin-ganda, auditor tomonidan e'tiborga olinadigan tovar-moddiy zaxiralarning muay-yan jihatlari, tadbirkorlik subyekti ishtirok etuvchi sud jarayonlari va da'volar hamda segmentlar xususidagi ma'lumotlarga doir masalalar ko'rib chiqiladi.
505	Tashqi tasdiqnomalar	Auditor tomonidan AXS 330 va AXS 500 ga muvofiq auditorlik dalillarini olish uchun tashqi tasdiqnoma tartib-taomil-laridan foydalanish ko'rib chiqiladi, AXS 501 da muhokama qilinadigan sud jarayonlari va da'volar xususida so'rovlar ko'rib chiqilmaydi.
510	Moliyaviy hisobotlarni birinchi bor tekshir-ganda dastlabki qol-diqlar (saldorlar)ning to'g'riligi yuzasidan auditor javobgarligi	Moliyaviy hisobotlar dastlabki bor audit tekshiruvidan o'tayotgan holda unda kelti-rilgan boshlang'ich qoldiqlar (saldolar) to'g'riligi yuzasidan auditor javobgarligini belgilab beradi.
520	Tahliliy amallar	Tahliliy tekshiruv uslubi-yatlarining mohiyati, ularni qo'llash uslubi-yati yoritilgan.
530	Auditda tanlab tekshirish uslubi	Tekshiruv namunasini tanlash va baholash jarayonida auditor e'tibor qaratishi lozim bo'lgan holatlar keltirilgan. Statistik va nostatistik tanlab tekshirish uslublari bayon etilgan.
540	Hisob baholashlari (tahminlari)ning auditi	Moliyaviy hisobotlarda aks ettirilgan tahminlar bo'yicha hisob-kitoblar to'g'riligini tekshirish uslubi-yati yoritiladi.
550	Bog'liq (manfaatdor) taraflar	Bog'liq taraflar o'rtasida amalga oshirilgan operatsiyalar yuzasidan auditor to'plashi kerak bo'lgan dalillar turi, hajmi

		va uslubiyati bayon etilgan.
560	Perspektiv (kelgusi) moliyaviy hisobotlar yuzasidan audit tekshiruvi	Perspektiv moliyaviy hisobotlar yuzasidan audit tekshiruvini o'tkazish uslubiyati yoritilgan.
570	Uzluksiz faoliyat	"Korxona faoliyatining uzluksizligi" tamoyili savol ostida bo'lganda auditor amalga oshirishi lozim bo'lgan vazifalar bayon etiladi. "Korxona faoliyatining uzluksizligi"ning aksini ko'rsatuvchi holatlar keltiriladi.
580	Rahbariyat tushuntirish (izoh) xati	Auditor tomonidan rahbariyat tushuntirish (izoh) xatidan audit dalili sifatida foydalanish masalasi yoritiladi.
600	Boshqa auditorlar ish natijalaridan foydalanish	Moliyaviy hisobotlar yuzasidan tekshiruv o'tkazgan boshqa mustaqil auditor ishidan foydalanishda hisobga olinishi lozim bo'lgan masalalarni tahlil qiladi.
610	Ichki auditor ishi natijalaridan foydalanish	Ichki auditor ishini baholashda mustaqil auditor tomonidan e'tibor qaratilishi lozim bo'lgan masalalar tasvirlangan.
620	Ekspert xizmatidan foydalanish	Mijoz yoki auditor tomonidan ekspert xizmatidan foydalanish tartibi borasida amaliy tavsiyalarni keltiradi.
700	Moliyaviy hisobotlar yuzasidan auditor xulosasi (hisoboti)	Auditorlik xulosasi shakli va mohiyati borasida tavsiya beradi. Ijobiy, shartli ijobiy, salbiy va auditorlik xulosasini berishdan bosh tortishni anglatadigan xulosalarning ko'rinishidan namuna keltiradi.
705	Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da fikrni modifikatsiyalash	Auditor AXS 700 ga muvofiq o'z fikrini hosil qilishda moliyaviy hisobotlar bo'yicha auditorlik fikrini modifikatsiyalash zarur, degan to'xtamga kelgan holda, auditorning tegishli auditorlik hisoboti (xulosa)ni chiqarish bo'yicha vazifalari ko'rib chiqiladi.
706	Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da	Ushbu Auditning Xalqaro Standarti (AXS)da auditor quyidagilarni zarur deb

	tushuntirish paragraflari va boshqa masala paragraflari	hisoblagan hollarda auditorlik hisoboti (xulosasi)ga qo'shimcha paragraflar kiritish to'g'risidagi masala ko'rib chiqiladi: (a) Moliyaviy hisobotlarda taqdim etilgan yoki ochib berilgan, foydalanuvchilar moliyaviy hisobotlarni tushunishlari uchun o'ta muhim bo'lgan masala yoki masalalarga foydalanuvchilar e'tiborini qaratish; yoki (b) Foydalanuvchilar audit, auditorning majburiyatlari yoki auditorlik hisoboti (xulosasi)ni tushunishlari uchun o'rinli bo'lgan, moliyaviy hisobotlarda taqdim etilgan yoki ochib berilgan masala yoki masalalardan boshqa har qanday masala yoki masalalarga foydalanuvchilar e'tiborini qaratish.
710	Qiyosiy axborot - qiyosiy ko'rsatkichlar va qiyosiy moliyaviy hisobotlar	Moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazish jarayonida auditorning qiyosiy axborotga nisbatan vazifalari ko'rib chiqiladi. Agar oldingi davr uchun moliyaviy hisobotlar auditi oldingi auditor tomonidan o'tkazilgan yoki umuman o'tkazilmagan bo'lsa, bunday vaziyatda ham AXS 510 ning schyotlardagi boshlang'ich qoldiqlarga nisbatan talablari va qo'llanmasi qo'llaniladi.
720	Tekshiruvdan o'tgan moliyaviy hisobotlarda mavjud bo'lgan boshqa tur ma'lumotlar	"Boshqa tur ma'lumotlar" atamasini moliyaviy va moliyaviy bo'lmagan ma'lumot nuqtayi nazaridan yoritadi. Auditor tomonidan bu tur ma'lumotlarni tahlil qilish uslubiyatini keltiradi va ularda aniqlangan muhim xatoliklar yuzasidan auditor xatti-harakatini belgilab beradi.
800	Auditorning maxsus hisoboti	Maxsus masalalar bo'yicha auditorlik hisobotini berish borasida tavsiyalar keltiriladi, bunday hisobotlardan namuna ko'rsatiladi.

805	Maxsus masalalar – ayrim moliyaviy hisobotlar hamda moliyaviy hisobotdagi maxsus elementlar, schyotlar yoki moddalar auditi	Moliyaviy hisobotlar hamda moliyaviy hisobotdagi maxsus elementlar, schyotlar yoki moddalar auditiga nisbatan qo‘l-lashga doir maxsus masalalar ko‘rib chiqiladi. Ayrim moliyaviy hisobotlar yoki moliyaviy hisobotdagi maxsus elementlar, schyotlar yoki moddalar umumiy maqsadli asos yoki maxsus maqsadli asosga muvofiq tayyorlanishi mumkin.
810	Istiqbolli moliyaviy ma'lumotlarni tekshirish	Auditorning auditi AXSga muvofiq ayni shu auditor tomonidan o‘tkazilgan moliyaviy hisobotlar tarkibidan chiqarilgan qisqartirilgan moliyaviy hisobotlar bo‘yicha hisobot (xulosa) taqdim etish bo‘yicha kelishuvga nisbatan javobgarligi ko‘rib chiqiladi.
1000	Moliyaviy instrumentlarni auditdan o‘tkazishda maxsus jihatlari	Moliyaviy instrumentlar barcha miqyosdagi moliyaviy va nomoliyaviy tadbirkorlik subyektlari tomonidan turli maqsadlar uchun foydalanilishi mumkin. Ayrim tadbirkorlik subyektlari yirik mulklarga va operatsiya hajmlariga ega bo‘lsa, boshqa tadbirkorlik subyektlari juda kam moliyaviy instrument operatsiyalarida ishtirok etishi mumkin.

Auditni xalqaro talablarga muvofiq o‘zgartirish keyingi vaqtlarda O‘zbekiston uchun tobora dolzarb ishga aylanmoqda. Bozor munosabatlarini jadallashtirishda respublikamizning jahon bozoriga yanada chuqurroq kirib borishi iqtisodiy islohotlarni rivojlantirishni, iqtisodiy munosabatlarni yanada kengroq amalga oshirish uchun auditorlik faoliyatini xalqaro standartlarga moslashtirishni taqozo qilmoqda. Bu borada auditorlik faoliyatining milliy standartlari ishlab chiqilmoqda.

3.4. Auditning axloq kodeksi, uning maqsadi va asosiy talablari

Etika – bu biror-bir kishining yoki biror-bir professional guruhning axloq me‘yorlari tizimidir. Auditning axloq kodeksiga rioya qilish har

bir auditorning, auditorlik firmasi xodimlari va rahbarlarining oliy burchidir.

Axloq me'yorlariga rioya etish oliy sifat, professional majburiyat va ma'naviy axloqiylikni ta'minlaydi, shu bilan birga jamiyatda auditor kasbiga hurmat va ishonch tuyg'usi ortadi.

Jahon miqyosida auditorlik etikasining vujudga kelishi va rivojlanishiga AICPA (Amerika qasamyod qilgan buxgalterlar instituti), GAAS (Dunyoda amal qilayotgan auditorlar standarti) va SEC (Qimmatli qog'oz va birja operatsiyalarining narx qo'mitasi)lari katta ta'sir ko'rsatib keladi.

AICPAning «Kasbiy etika asoslari» auditorlarning ish faoliyatlariga katta ta'sir ko'rsatadi. Mazkur kodeks 4 qismdan iborat: konsepsiya, o'zini tutish qoidalari, tushuntirishlar va etik me'yorlar.

Kasbiy etika konsepsiyasi auditorlarda mujassamlashuvi lozim bo'lgan bir necha xususiyatlar (sifatlar), ya'ni etik tamoyillar tahlilidan iborat. Ular quyidagilardir:

1. Mustaqillik, halollik va obyektivlik. Mustaqillik tamoyiliga ko'ra, auditor o'z faoliyatida mijoz, u yoki bu bank egasi, yoki boshqa shaxs manfaatlariga qarab ish tutmasligi lozim.

Mustaqillik auditorning eng muhim xususiyatlaridan biridir. Auditor faqatgina o'z xizmati vazifasini bajarishi davomida audit predmetiga nisbatan mustaqillikni saqlashigina emas, balki moliyaviy hisobdan foydalanuvchilar ham auditorning mustaqilligiga ishonishlari muhimdir. Ushbu ikki maqsad haqiqiy va tashqi mustaqillik deyiladi.

Halollik va obyektivlik tamoyiliga ko'ra, auditor dalillarni qasddan buzib ko'rsatmasligi, boshqalar fikrini o'zining fikriga bo'ysundirmasligi lozim.

2. Audit sohasida chuqur huquqiy va iqtisodiy bilim, malakaga va yuqori texnik mahoratga ega bo'lish. Bu tamoyilga ko'ra, auditor o'z faoliyati davomida quyidagi standartlarga muvofiq ish yuritishi lozim:

- kasbiy chuqur malakalilik. Auditor buyurtmalarni kasbiy kompetentlik bilan bajarishiga ishongan taqdirdagina qabul qilishi lozim;

- topshiriqni bajarish vaqtida auditor zarur kasbiy sinchkovlikni namoyon qilishi zarur;

- auditor topshiriqning bajarilishini zaruriy tarzda rejalashtirishi va nazorat qilishi zarur;

– auditor bajarayotgan topshiriq bo'yicha xulosa va tavsiyalarni qonuniy va ilmiy asoslash uchun yetarlicha ma'lumotlar to'plashi kerak.

3. Mijozlar oldidagi majburiyat. Auditor o'zining mijozlari bilan sofдил va ochiq bo'lishi hamda ularga mumkin qadar yaxshiroq xizmat ko'rsatishi zarur.

4. Kasbdoshlari oldidagi majburiyat. Auditor uyushma kasb vakillari bilan xushmuomala, mehribon bo'lishi, hamkorlik uchun sharoit yaratishi zarur.

5. Boshqa majburiyatlar. Auditor o'z kasbi ustuvorligini yuqori ko'tarishi va bu kasb egalari qobiliyatlarini jamiyat manfaatlari uchun xizmat qilishga imkon beradigan darajada tutishi zarur.

O'zini tutish qoidalari. AICPAning «Kasbiy etika kodeksi»dagi mazkur qismga har bir auditor bajarishi, zarur bo'lgan, aniq belgilab berilgan qoidalar kiritilgan. Jumladan, ular quyidagilardir: mustaqillik, halollik va obyektivlik; umumiy standartlar; audit standartlari; buxgalteriya hisobi tamoyillari; boshqa texnik standartlar; mijozlarning maxfiy ma'lumotlari; xizmat haqi uchun to'lov; reklama va ta'sir etishning boshqa usullari; birgalikda olib borib bo'lmaydigan mashg'ulotlar.

Axloq me'yorlariga rioya qilmaydigan auditorlar o'z jamoasiga hurmatsizlik, ma'naviy hamda moddiy zarar yetkazadi.

Kodeksga muvofiq auditor kasbining maqsadi, asosan jamiyat ehtiyojlarini qondirish uchun, eng yuqori samaradorlikka erishish uchun oliy darajadagi professionallik me'yorlariga mos ishlashdan iborat.

Auditorlar o'z mahoratidan foydalangan holda mijoz va ish beruvchi ko'rsatmalarini, agar ular qiziqqonliksiz, obyektiv va jamiyat amaliyotida bo'lganida mustaqillik talablariga mos ravishda puxta bajarishlari lozim. Bundan tashqari, ular texnik va professional standartlarga mos bo'lishlari lozim.

Axloq kodeksining talablari quyidagilardir:

1. **Umumiy ma'naviy me'yor va tamoyillarga amal qilish.** Auditorlar o'zining hayoti, ishlashi davomida umuminsoniy qoida va me'yorlarga rioya qilishga majbur.

2. Jamiyat qiziqishlarini inobatga olish. Tashqi auditor faqat buyurtmachining emas, balki buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchilarning barchasining qiziqishlarini inobatga olishi kerak. Mijozning soliq, sud, boshqa yuridik va jismoniy shaxslar bilan munosabatini himoya qila turib, auditor himoya qiladigan jihatlar qonuniy va adolatli bo'lishini anglashi zarur. Agarda mijozning qiziqishlari noqonuniy bo'lsa, u himoya qilishdan bosh tortishi zarur.

3. Auditorning obyektivligi. Talab qilingan ma'lumotlarning aniq hajmigina auditorning qaror qabul qilish, tavsiyalar berish va xulosa yozishda obyektiv asosi bo'lishi mumkin. Auditorlar noto'g'ri axborotni fakt sifatida oshkor qilmasligi lozim. Har qanday professional xizmat ko'rsatish davrida auditorlar vaziyatlarga va aniq faktlarni obyektiv darajada ochib berishlari zarur.

4. Auditorning e'tiborliligi (ziyrakligi). Professional xizmat ko'rsatish davrida auditor maksimal darajada diqqatni tekshirilayotgan obyektga jalb qilishi lozim. Auditorlar o'z ishiga ziyraklik va jiddiylik bilan yondashishi, auditorlik standartlariga rioya qilishi, ishni to'g'ri rejalashtirishi va nazorat qilishi hamda qo'l ostidagi mutaxassislarni muntazam tekshirib borishi zarur.

5. Auditorning mustaqilligi. Auditorlik xizmati ko'rsatish natijasida tuzilgan xulosa yoki boshqa hujjatda o'zining mijoz oldidagi mustaqilligini bayon etishi lozim. Hisobot tuzish bo'yicha topshiriq qabul qilganda, auditorlar mustaqil bo'lishlari va tartiblilik, xolislik va mustaqillik tamoyillariga zid deb e'tirof etilishi mumkin bo'lgan har qanday manfaatdorlikdan erkin bo'lishi shart.

Quyidagi holatlar auditorlarning mustaqilligiga rahna solishi mumkin:

- mijoz tashkilotning ishi sudda bo'lsa;
- mijoz tashkilotning ishlarida auditor moliyaviy jihatdan qatnashsa;
- auditor mijoz oldida moliyaviy va mulkiy bog'liqligi bo'lsa;
- mijoz tashkilotda qarindoshlari ishlashi munosabati bo'yicha bilvosita moliyaviy jihatdan qatnashsa;
- mijoz tashkilot direktori va boshqa boshqaruv xodimlari bilan qarindosh yoki shaxsiy do'stona munosabatda bo'lsa;
- mijoz tashkilot boshqaruvida auditorning ishtiroki bo'lsa.

Yuqorida ko'rsatilgan holatlarda mustaqillik tamoyili buzilgan bo'ladi.

6. Auditorning kasbiy mahorati. Auditor mijozga kerak bo'lgan auditorlik xizmatining yetarli professional darajasini ta'minlashi lozim. Auditor mas'uliyatni o'z zimmasiga olishda ma'lum sohada o'zining mahorati borligiga ishonishi lozim. Auditor o'zining kasbiy mahoratiga to'g'ri kelmaydigan professional xizmatdan voz kechishi mumkin. Auditorlik tashkiloti muayyan vazifalarni hal qilishda mutaxassislarni jalb qilishi mumkin. Auditorning professional malakasi qonunchilikda belgilab qo'yilgan. Auditor buxgalteriya hisobi, soliqqa tortish, fuqarolik huquqi, auditni tashkil qilish, xalqaro va milliy standartlar bo'yicha bilimni oshirib borishi lozim.

Kasbiy mahorat ikkita bosqichga bo'linishi mumkin:

A) kasbiy layoqatlilik darajasiga erishish. Kasbiy layoqatlilikni o'zlashtirish dastlab umumiy ta'limning yuqori darajada bo'lishini talab etadi, undan keyin maxsus ta'lim, tegishli o'quv fanlari bo'yicha bilimlarga tayyorlash va tekshirish hamda tegishli kasbiy fanlar bo'yicha imtihonlar o'tkazish, shuningdek, ish stajining mavjudligi;

B) kasbiy layoqatlilikni tegishli darajada saqlab turish. Kasbiy layoqatlilikni tegishli darajada saqlab turish bilimlarni muntazam yangilab borishni talab etadi. Auditor tekshiruv sifatining nazoratini ta'minlovchi dastur bo'yicha ishlashi lozim.

7. Mijoz axborotining maxfiyligi. Auditor mijozga xizmat ko'rsatish davrida u bilan aloqaning davom etayotganligi yoki to'xtatilganidan qat'i nazar, uning maxfiy axborotlarini sir saqlashi lozim.

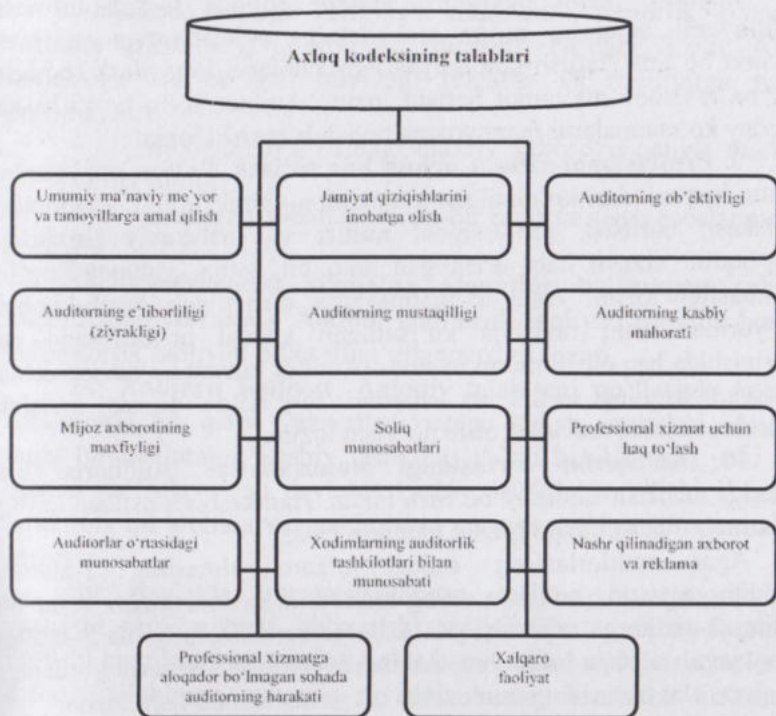
Auditor professional xizmat ko'rsatib bo'lganidan so'ng mijozning maxfiy axborotini o'zining foydasi, 3-shaxsning foydasi yoki mijozga zarar yetkazish maqsadida oshkor etmasligi lozim.

Quyidagi holatlarda mijozning maxfiy axborotini oshkor qilish qonunga zid hisoblanmaydi:

– mijozning ruxsati bilan;

– sud organlari qarori yoki qonun chiqaruvchi organlar hujjatlariga binoan ko'rib chiqilsa;

– mijoz professional me'yorlariga qarama-qarshi ravishda auditorga nisbatan harakatda bo'lsa.



3.5-rasm. Axloq kodeksining talablari.

8. Soliq munosabatlari. Mijoz uchun eng ko'p qulaylik rejimini yaratish soliqqa tortish sohasida kasbiy xizmat ko'rsatuvchi auditorning vazifasi hisoblanadi. Taqdim etiladigan xizmatlar kasbiy bilimdonlik bilan amalga oshirilishi, hech qanday vaziyatda halollik va xolislik tamoyillarini buzmasligi kerak. Auditor soliqqa tortishning hamma sohalari bo'yicha qonunchilikka rioya etishi zarur: o'zining yoki boshqa shaxslarning manfaatidan kelib chiqib, daromadlarni oshirmasliklari lozim.

Professional xizmat ko'rsatish davrida auditor mijozning qiziqishlari bo'yicha ish olib boradi. Shunday holatda auditor mijozning soliqlarni to'lash va soliq inspeksiyasini aldash bo'yicha xatti-harakatlariga qonunchilik nuqtayi nazaridan javob berishi lozim.

Majburiy audit davomida auditor soliqqa tortish bo'yicha xatoliklarni aniqlasa, mijoz tashkilotning rahbariyatiga va ichki nazorat bo'limi (taftish komissiyasi) ga xatolarni to'g'rilash bo'yicha yozma ravishda ma'lumot berishi lozim. Auditor soliq bo'yicha har qanday ko'rsatmalarni faqat yozma ravishda berishi lozim.

9. Professional xizmat uchun haq to'lash. Professional xizmat uchun haq miqdori ko'rsatilgan xizmatning murakkabligi, auditorning malakasi, tajribasi, professional nufuzi va malakaviy darajasiga bog'liqdir. Xizmat haqi erishilgan aniq bir natija, yutuqqa bog'liq bo'lmasligi lozim. Auditor mamlakatda o'rnatilgan hisob-kitoblar me'yorida ortiq ravishda ko'rsatilgan xizmat uchun naqd pul ko'rinishida haq olishi mumkin emas. Auditor xizmat ko'rsatish uchun oladigan haqning tartibi va shartlari to'g'risida yozma ravishda oldindan mijozni xabardor qilib qo'yishi lozim.

10. Auditorlar o'rtasidagi munosabatlar. Auditorlar bir-birlariga nisbatan samimiy bo'lishi lozim. Hamkasblari ustidan kasbiy mahorat bo'yicha tanqid qilishi mumkin emas.

Agar auditorlarning mijoz o'zaro almasha, 1-auditor 2-auditorga yozma ravishda uning axborotini berishi lozim. Agar bir auditor 2-auditorga mijoz haqida axborot bermasa, u holda 2-auditor ijobiy javob olishga haqqi bor. Auditorlar boshqa auditorni yordamga chaqirsa, ular o'rtasidagi munosabat ish yuzasidan bo'lishi lozim.

11. Xodimlarning auditorlik tashkilotlari bilan munosabati. Auditorlik tashkiloti xodimlari auditorlik tashkiloti obro'sini ko'tarish va rivojlantirish bo'yicha harakat qilishi, boshqa xodimlar va rahbarlar bilan samimiy munosabatni qo'llab-quvvatlashi lozim. Auditorlik tashkiloti professional faoliyat bo'yicha usullarni amalga joriy etish, o'zining xodimlari malakasi va bilimni oshirish bo'yicha doimo qayg'urishi lozim.

Auditorlar doimo o'zining ishini sidqidildan bajarishi lozim. Auditorlarning o'z auditorlik firmalarini tez-tez o'zgartirib turishi axloq me'yorlariga zid holat hisoblanadi. Auditor auditorlik tashkilotini tark etayotganida auditorlik tashkilotiga tegishli barcha holatlarni to'liq hajmda va vijdonan topshirishi lozim.

12. Nashr qilinadigan axborot va reklama. Auditorlar haqidagi ma'lumotni nashr qilish va auditorlik xizmatlarini reklama qilish ommaviy axborot vositalari, auditorlarning maxsus nashrlari

va boshqalarda amalga oshirilishi mumkin. Auditorlik xizmatini reklama qilish to'g'ri, aniq va ishonchli bo'lishi lozim. Axloq kodeksiga zid bo'lgan quyidagi reklama va nashrlarga ruxsat berilmaydi:

- mijozlar to'g'risidagi maxfiy axborotni ochish mumkin bo'lgan ma'lumot;

- muayyan sohadagi biron-bir mutaxassisga asoslanmagan shikoyat.

13. Professional xizmatga aloqador bo'lmagan sohada auditorning harakati. Auditor auditorlik faoliyati davrida boshqa tadbirkorlik faoliyati bilan shug'ullanmasligi lozim.

14. Xalqaro faoliyat. Axloqiy talablarni qo'llashda xalqaro amaliyotda bir qator vaziyatlar yuzaga kelishi mumkin. Auditor faqat bir davlatning kasbiy tashkiloti vakili hisoblanishi yoki o'zi xizmat ko'rsatayotgan davlatda kasbiy tashkilot vakili hisoblanishi holati har bir alohida vaziyatda ishni yuritish usuliga ta'sir etmasligi lozim.

Bir davlatda attestatsiyalangan auditor boshqa davlatda yashashi yoki xizmat ko'rsatishi maqsadida u yerda vaqtincha bo'lishi mumkin. Har qanday holda ham auditor audit standartlari va axloqiy talablarga muvofiq ravishda kasbiy xizmatlar ko'rsatishi lozim. Agar auditor «A» davlatda xizmatlar ko'rsatsa va ushbu davlatning axloqiy talablari «B» davlatda qabul qilingan talablardan farqlansa, quyidagi qoidalar qo'llaniladi:

- xizmat taqdim etilayotgan «A» davlatning axloqiy talablari «B» davlat auditorlarining axloq kodeksida ko'zda tutilganlaridan ko'ra yengilroq bo'lsa, bu holda «B» davlat auditorlarining axloq kodeksi qo'llanilishi lozim;

- xizmatlar taqdim etilayotgan «A» davlatning axloqiy talablari «B» davlat auditorlarining axloq kodeksida ko'zda tutilganlaridan ko'ra qattiqroq bo'lsa, bu holda xizmatlar ko'rsatilayotgan «A» davlatdagi axloqiy talablar qo'llanilishi lozim;

- mamlakatning milliy (axloqiy) talablari mamlakat tashqarisida xizmatlarni bajarishda majburiy hisoblansa va yuqorida bayon etilganlardan ko'ra qattiqroq bo'lsa, bu holda milliy talablar qo'llanilishi lozim.

Qisqacha xulosalar

Audit standartlari – o'zining professional faoliyati davomida hamma auditorlar rioya qilishi lozim bo'lgan yagona asos tamoyillardir. Auditorlik standartlariga rioya qilish audit sifati darajasini va audit natijalarining ishonchliligini ta'minlaydi. Auditorlik standartlari sudda auditorlarning haqqoniy ishlaganligining asosi bo'lib xizmat qiladi.

Etika – bu biror-bir kishining yoki biror-bir professional guruhning axloq me'yorlari tizimidir. Auditning axloq kodeksiga rioya qilish har bir auditorning, auditorlik firmasi xodimlari hamda rahbarlarining oliy burchidir. Axloq me'yorlariga rioya etish oliy sifat, professional majburiyat va ma'naviy axloqiylikni ta'minlaydi, shu bilan birga jamiyatda auditor kasbiga hurmat va ishonch tuyg'usi ortadi.

Auditning barcha standartlari quyidagi qismlardan tashkil topadi:

1. Umumiy qoidalar.
2. Standartda foydalaniladigan asosiy tushuncha va qoidalar.
3. Standartning mohiyati.
4. Amaliy ilova.

Auditorlik standartlari 4 xil bo'ladi.

1. Auditning umumiy standartlari.
2. Auditning ishchi standartlari.
3. Hisobot standartlari.
4. Maxsus standartlar.

Glossariy

International Auditing Practice Committee – IAPC– Auditorlik Amaliyoti bo'yicha Xalqaro Komitet.

International Federation of Accountants – IFAC– 1977-yilda tashkil etilgan Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi.

Sarbeynsa oksli – AQSHda 2002-yilda “Sarbeynsa oksli” qonuni qabul qilingan, shu asosda hozirgi vaqtda buxgalter hisoboti va auditorlik nazorati aktiv faoliyat yuritib kelmoqda.

PricewaterhouseCoopers – auditorlik kompaniyasi ikkita kompaniya – PricewaterhouseCoopers and Coopers&Lybrand birlashuvidan kelib chiqqan.

«*Deloitte and Touche Tohmatsu International*» – 1845-yilda 25 yoshli Uilyam Deloyt Londonda o'zining buxgalteriya firmasini ochgan. Jorj Tush 1883-yilda Edinburg universitetini tugatib, buxgalter darajasiga erishgan. 1900-yilda u Jon Niven bilan birgalikda Nyu-Yorkda «Touch, Niven & Co» buxgalteriya firmasini ochgan. Nobuzo Tomatsu 1952-yilda 57 yoshida Londonda sertifikatlangan jamoatchi buxgalter maqomiga ega bo'lgan va xususiy korporatsiya ochgan. Keyinchalik uchala buxgalteriya kompaniyalari birlashgan.

«*Ernst & Young*» A.S.Ernst va Artur Yang turli xil odamlardir. Yang 1863-yilda Shotlandiyada tug'ilgan va Glazgo Universitetini tugatgan. U 1906-yilda AQSHning Chigako shahriga ko'chib borib, «Arthur Young & Co» buxgalteriya firmasini ochgan. A.S.Ernst 1881-yilda AQSHning Kleveland shahrida tug'ilgan. 1903-yildan boshlab akasi Teodor bilan hamkorlikda buxgalteriya ishlari bilan shug'ullana boshlagan. Ernst akasi Teodor bilan birgalikda buxgalteriya firmasini ochib ish yuritgan. A.S.Ernst va Artur Yang hayotda bir-biri bilan uchrashmagan. Ikkalasi ham 1948-yilda vafot etgan. Ammo A.S.Ernst va Artur Yang ochgan buxgalteriya firmalari keyinchalik gurkirab rivojlangan va 1989-yilda ular birlashib, «Ernst & Young» auditorlik kompaniyasining vujudga kelishiga sabab bo'lgan.

KPMG – auditorlik kompaniyasi asoschilari familiyasining bosh harflari qisqartmasidan olingan.

«K» – Klinfeld. Pit Klinfeld Gollandiyada «Klynveld Kraayenhof & Co.» buxgalteriya firmasini ochgan va keyinchalik u Niderlandiyada KPMG nomi bilan ish boshlashida asos bo'lgan.

«P» – Pit. Uilyam Barklay Pit 1870-yilda Londonda «William Barclay Peat & Co» buxgalteriya firmasini ochgan.

«M» – Marvik. Djeyms Marvik Rodjer Mitchell bilan birgalikda 1897-yilda Nyu-Yorkda «Marwick, Mitchel & Co» buxgalteriya firmasini ochgan.

«G» – Gerdeler. Raynxard Gerdeler ko'p yillar davomida KMGni vakili bo'lib ishlagan. U KPMGni birlashishiga asos solgan.

1987-yilda PMI va KMG bitta kompaniyaga – KPMGga birlashgan.

Davlat sektori qo‘mitasi – davlat sektori moliyaviy hisoboti, buxgalteriya va auditorlik amaliyotini rivojlantirish hamda uyg‘unlashtirishga qaratilgan maxsus hujjatlar.

Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)) – yuqori professional talablarga javob beruvchi va moliyaviy hisob tizimining sifatini ko‘tarishga xizmat qiluvchi mustaqil auditorlarning milliy professional uyushmasi. Ushbu tashkilot 1887-yilda AQSHda tashkil topgan va «Amerika Auditorlar Assotsiatsiyasi» deb nomlangan. 1957-yildan e‘tiboran «Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti» nomini olgan.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Auditorlik faoliyatining asosiy tamoyillariga nimalar kiradi?
2. Audit standartlariga ta‘rif bering.
3. Audit standartlaring necha xil turlari mavjud?
4. “Katta to‘rtlik” auditorlik tashkilotlariga qaysi kompaniyalar kiradi?
5. Axloq kodeksining talablariga nimalar kiradi?
6. Xalqaro audit standartlari qaysi tashkilot tomonidan ishlab chiqiladi?
7. Mijoz axborotining maxfiyligi tushunchasini batafsil yoritib bering.
8. “Katta to‘rtlik” auditorlik tashkilotlarining daromadlari tarkibini ochib bering.
9. Professional xizmatga aloqador bo‘lmagan sohada auditorning harakati deganda nima tushuniladi?
10. Xalqaro audit standartlarining konseptual asosi nimalardan tarkib topgan?

IV BOB. AUDITORLIK FAOLIYATINI TASHKIL ETISHNING XORIJ TAJRIBASI

4.1. Yevropa mamlakatlarida auditorlik faoliyatini o'rganish tajribasi



Iqtisodiy rivojlangan Yevropa mamlakatlarida auditorlik faoliyati ko'p asrlik tajribaga ega. Bozor munosabatlarini o'rnatish jarayonida kapital bozori unsurlarining paydo bo'lishi, kredit munosabatlarining rivojlanishi va bu kabi jarayonlar iqtisodiy omillar bilan bog'liq holda audit rivojlanishiga yangi turtki berdi. Hisobot ma'lumotlarining haqqo-

niyligini tekshirish auditning asosiy tarkibiga aylandi.

Buyuk Britaniyaning davlat moliyasi nazorati tizimidagi eng muhim o'zgarishlar XX asrning 80-yillarida sodir bo'ldi. 1983-yildan boshlab Milliy audit boshqarmasi (National Audit Office) Buyuk Britaniya va Shimoliy Irlandiya Birlashgan Qirolligining Oliy davlat auditorlik organi etib tayinlandi. Idoraning vazifasi parlament audit natijalari haqida hisobot berishdan iborat bo'lib, bu davlat organlariga davlat mablag'laridan qanday foydalanganlik va soliq to'lovchilarning manfaatlarini himoya qilish mas'uliyatini yuklaydi. Bundan tashqari Mustaqil parlament organi maqomiga ega bo'lgan idoraning faoliyati davlat boshqaruvi ko'lamini va samaradorligini oshirishni ta'minlaydi. Milliy audit muassasasining (National Audit Office) bosh qarorgohi Londonda joylashgan.

Milliy audit boshqarmasining rahbari Bosh nazoratchi va auditor bo'lib, u Jamoalar palatasining rasmiy vakili hisoblanadi va lavozimiga Jamoalar palatasining nomzodga ijobiy ovoz berishidan so'ng Bosh vazirning parlamentga qilgan murojaatiga binoan Qirolicha tomonidan tayinlanadi. Nazoratchi va Bosh auditor maqomining to'liq nomi "Qirolicha g'aznasi tushumlari va to'lovlari Bosh nazoratchisi va davlat hisoblari Bosh auditori"dir. Bosh Auditor sifatida u barcha davlat idoralari va keng doiradagi davlat organlarining hisob

varaqlarini tasdiqlaydi, bu haqda parlamentga ma'lumot beradi hamda davlat mablag'laridan foydalanish samaradorligini tekshirishni amalga oshirish, davlat idoralari va boshqa davlat organlari tomonidan o'z funksiyalarini bajarish samaradorligini tekshirish vakolatini beradi. Milliy audit boshqarmasi rahbarining mustaqilligi uning maqomi bilan kafolatlanadi.

Nazoratchi va auditorning lavozimda ishlash muddati qonunan cheklanmagan, unga pul ta'minoti to'g'ridan to'g'ri maxsus jamg'arma mablag'lari hisobidan to'lanadi. Uning xizmatdan chetlatilishi faqat Bosh vazirga yuborilgan parlamentning har ikkala palatasi qo'shma qarori asosida amalga oshirilishi mumkin.

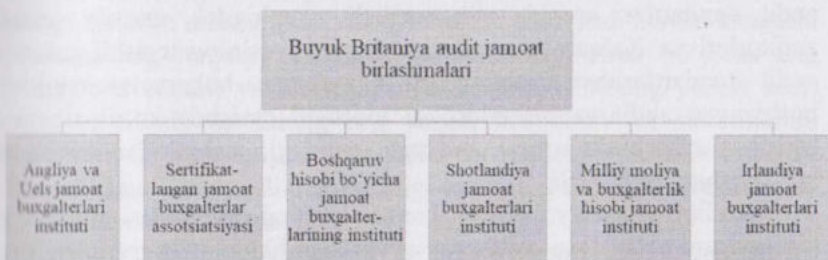
Shu bilan birga, Milliy audit boshqarmasi shunchaki Bosh nazoratchi va auditorning apparati bo'lib, u davlat xizmatchisi hisoblanmaydi va hukumatdan mutlaqo mustaqildir. Milliy audit boshqarmasi xodimlarini (taxminan 860 kishi) mustaqil ravishda tayinlaydi va ular davlat xizmatchilari hisoblanmaydi, shuningdek, hukumatdan mutlaqo mustaqil faoliyat olib boradi. Milliy audit boshqarmasi xodimlari malakali buxgalterlar, maslahatchilar, mablag'lardan foydalanish samaradorligini oshirish muammolari bo'yicha tadqiqot sohasidagi mutaxassislardan iborat. Milliy audit boshqarmasi o'z ta'minoti uchun pul mablag'ining katta qismini to'g'ridan to'g'ri parlamentdan oladi, boshqa daromadlar ma'lum bir auditorlik tashkilotlaridan olinadigan gonorarlar hisobidan hosil bo'ladi.

Milliy audit boshqarmasi mablag'lardan foydalanish samaradorligi bo'yicha auditorlik tekshiruvlari o'tkazadi va tekshirish natijalari asosida hisobotlar tayyorlaydi. Natijalar Bosh nazoratchi va Jamoalar palatasi Davlat hisoblari komissiyasining auditori tomonidan e'lon qilinadi.

Milliy audit boshqarmasi parlamentda to'g'ridan to'g'ri bo'ysunish organi yo'qligi sababli u nafaqat hukumatdan, balki parlamentning o'zidan ham mustaqillik maqomiga erishadi. Milliy audit boshqarmasi asosiy nazorat funksiyalarini bajarishdan tashqari barcha ma'muriy organlar, davlat mablag'lari hisobidan moliyalashtiriladigan va rahbarlari qirolicha tomonidan tayinlanadigan muassasalar, shuningdek, qonunga muvofiq tekshiradigan boshqa muassasalar faoliyati samaradorligi auditini o'tkazadi. Shu bilan birga, qonun

samaradorligini tekshirish siyosiy qarorlar va davlat strategiyalarining maqsadga muvofiqligini tanqid qilishni anglatmaydi, deb aniq belgilab qo'yilgan. Bu Bosh nazoratchi va auditorga nisbatan ham, Jamoalar palatasining tegishli komissiyasiga nisbatan ham taqiqlangan.

Buyuk Britaniyada bir necha jamoat birlashmalari va buxgalteriya institutlari tashkil etilgan. Hozirgi vaqtda Buyuk Britaniyada sertifikatlangan jamoat buxgalterlarini birlashtiruvchi 6 ta asosiy professional jamoat tashkilotlari mavjud (2.1-rasm).



4.1-rasm. Buyuk Britaniyaning asosiy buxgalteriya va auditlik faoliyati nazoratini olib boruvchi jamoatchilik tashkilotlari¹

Milliy audit boshqarmasi boshqaruv mexanizmlari uchun zarur nazorat va muvozanatni saqlash hamda Bosh nazoratchi va auditorning mustaqilligini ta'minlashga qaratilgan. Milliy audit boshqarmasi boshqaruvining huquqiy asoslari 2011-yildagi (01.04.2012-yilda kuchga kirgan) "Milliy audit to'g'risida"gi qonun asosida shakllangan bo'lib, uning asosida Milliy audit boshqarmasi boshqaruv mexanizmlari modernizatsiya qilindi, Bosh nazoratchi va auditor tomonidan o'z qarashlarini ifoda etish masalalarida mustaqillik himoyasi kengaytirildi. Bundan tashqari strategik masalalarda Bosh nazoratchi va auditor Milliy audit boshqarmasini rasmiy boshqarish, uni qo'llab-quvvatlash, asosiy korporativ siyosatni rivojlantirish, hujjatlarni yurgizish, xususan, yillik hisobotni tayyorlash vazifalari yuklatilgan. Milliy audit boshqarmasi tarkibida Milliy auditorlik

¹ Baitimov A. X. Auditorlik faoliyatining ko'p pog'onali tizimini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (Doctor of Philosophy) ilmiy darajani olish uchun yozilgan disertatsiya. –Toshkent, 2021.

boshqarmasi kengashi tashkil etilgan. Kengash mustaqil ijro etuvchi bo'lmagan raisdan, Milliy audit boshqarmasi tarkibida bo'lmagan, ijro etuvchi bo'lmagan to'rt kengash a'zosidan: Bosh nazoratchi va auditor, amaliyot boshqarmasi raisi, ikkita bosh auditor yordamchisidan iborat. Shuningdek, Jamoalar palatasining jamoatchilik hisoblari bo'yicha komissiyasi Milliy audit boshqarmasi kengashining ijro etmaydigan a'zolarini va boshqarmaning tashqi auditorlarini tayinlash uchun rasmiy ravishda javobgar etib belgilandi.

Milliy audit boshqarmasi moliyaviy auditi Buyuk Britaniyaning audit standartlari asosida olib boriladi, shuningdek, xususiy sektor auditorlari va Xalqaro buxgalterlar federatsiyasining tegishli xalqaro audit standartlaridan foydalaniladi. Chunonchi, hukumat tomonidan boshlangan audit va hisobdorlikni mustaqil ravishda ko'rib chiqish Milliy audit boshqarmasi nazorati ostidagi tashkilotlar sonining ko'payishiga olib keldi.

Auditning asosiy maqsadi kompaniyaning direktorlari moliyaviy hisobotlarni to'g'ri va xolisona tayyorlaganliklari to'g'risida xulosa berishdir. Odatda, auditorlar qarzdorlarning haqiqatan ham mavjudligini tekshirish uchun tanlab, yozma so'rov o'tkazadilar. Auditorlarning malakasi buxgalteriya organlari maslahat qo'mitasining to'rtta institutidan biriga a'zo bo'lish bilan tasdiqlanishi kerak.

G'arbiy Yevropaning eng rivojlangan mamlakatlaridan biri bo'lgan Fransiya da audit Adliya vazirligi tomonidan boshqariladi. Professional auditorlarning asosiy funksiyalari hisob-kitob komissarlari tomonidan amalga oshiriladi.

Fransiya da auditorlik faoliyatini professional tashkil qilish ikki bosqichda amalga oshirilib, mintaqaviy bosqichda hisob-kitob komissarlari mintaqaviy kompaniyalari va milliy bosqichda hisob-kitob komissiyalari milliy kompaniyasini birlashtiradi.

1807-yildagi Fransiya inqilobidan keyin qayta tiklangan Fransiya Hisob sudi yurisdiksiya organi sifatida ish yuritadi va sud vakolatlariga ega bo'lib, davlat auditining yuqori organlari orasida alohida o'rin tutadi.

Hozirgi kunda Fransiya prezident-parlament respublikasi hisoblanadi. Davlat rahbari Prezident bo'lib, u Bosh vazir va vazirlarni (Bosh vazirning taklifiga binoan) parlament tomonidan tasdiqlanmay tayinlaydi. Qonun chiqaruvchi hokimiyat Milliy assambleya (quyi

palata) va Senatdan (yuqori palata) iborat. Ijrochilik hokimiyati Prezident va Vazirlar Mahkamasi (hukumat) tomonidan amalga oshiriladi.

Fransiya unitar davlat bo'lib, uning ma'muriy bo'linmalari qonun vakolatlariga ega emas. Ma'muriy tuzilma katta shaharlar va dengizorti hududlarini birlashtiradi va ular, o'z navbatida bo'limlar, tumanlar, kantonlar, kommunalar yoki munitsipalitetlarga bo'linadi.

Fransiya Hisob sudining asosiy vazifasi hukumat va parlamentga soliq qonunchiligini amalga oshirishda yordam berishdir. Bunda sud ularga nisbatan mustaqil ish yurituvchidir. Hisob sudi Davlat kengashi (hukumatning huquqiy kengashi va ma'muriy ishlar bo'yicha eng yuqori sud organi) va Kassatsiya sudi (adliya sudining yuqori sudi) bilan birgalikda davlatning eng yuqori boshqaruv va sud tizimini tashkil etadi. Mustaqillik, kollegiallik va raqobatbardoshlik Fransiya Respublikasi Hisob sudining xolisligi va sifatini kafolatlaydigan asosiy tamoyillar deb belgilanadi.

Sud a'zolarining aksariyati bo'lg'usi yuqori davlat lavozimlari xizmatchilarini tayyorlaydigan o'quv muassasasi bo'lgan Milliy ma'muriyat maktabining bitiruvchilaridir.

Sud vakolatlariga davlat moliyasi, umummilliy davlat idoralari va korxonalarining hisoblari va ularning boshqarilishini nazorat qilish kiradi. U yashirin ravishda davlat va xususiy muassasalar hamda korxonalarning hisoblari va ish yuritilishini nazorat qilishi, davlatdan yoki umummilliy davlat muassasalari va korxonalaridan moliyaviy yordam olishi mumkin. Sud, shuningdek, ijtimoiy xavfsizlik ta'minoti tizimidagi muassasalarda hisoblar va ish yuritish ustidan nazoratni amalga oshiradi. Bundan tashqari mintaqaviy palatalar mahalliy ma'muriyat, mahalliy davlat idoralari va korxonalarning hisoblari hamda moliyaviy siyosati ustidan nazorat olib boradi.

Konstitutsiyaga binoan Fransiya Hisob sudining raisi hukumat tomonidan, qolgan a'zolari esa Fransiya Respublikasi Prezidenti tomonidan tayinlanadi (amalda Iqtisodiyot vazirligi va Budget vazirligining kelishuvi bilan). Sud faoliyati ushbu ikki vazirlik budjeti hisobidan moliyalashtiriladi. Fransiya Hisob sudi ijro etuvchi hokimiyat va parlamentdan mustaqil bo'lib, uning a'zolari doimiy sudyalardan iborat. Sud bosqichi sifatida davlat auditining yuqori organi davlat tomonidan hisob-kitoblarning to'g'ri olib borilishi

nazoratini amalga oshiradi hamda ma'muriy organ sifatida davlat hisobchilari va ma'lum bir toifadagi kredit menejerlari faoliyatini nazorat qiladi. Bundan tashqari sud parlament va hukumatga moliyaviy qonunlarning bajarilishini nazorat qilishda yordam beradi, Prezident va parlamentga davlat mulki va davlat xizmatlarini, davlat ishtirokidagi yuridik shaxslarni moliyaviy boshqarish to'g'risida ma'lumot aks ettirilgan har yillik hisobot taqdim etadi. Fransiya Hisob sudi hisoblarni tekshirish to'g'risida mustaqil ravishda qaror qabul qiluvchi, budjet hisobi varaqlarini yurituvchi davlat amaldorlari tomonidan ularga o'z vaqtida budjet hisobi varaqlarini topshirishlari shart bo'lgan mintaqaviy hisob palatalari bilan hamkorlik qiladi.

Sudning vazifasi nafaqat davlat, davlat muassasalari yoki korxonalar tomonidan amalga oshiriladigan operatsiyalarni aniq va to'g'ri aks ettirishi kerak bo'lgan hisoblarni tekshirish, balki ushbu operatsiyalar budjet va moliyaviy buxgalteriya qoidalariga muvofiq amalga oshirilganligini tekshirish va shu bilan birga, eng samarali usuldir.

Fransiya davlat auditining yuqori organi tomonidan sud vakolatlarini amalga oshirish xususiyatlari mavjud. Davlat va milliy muassasalarning moliyaviy operatsiyalari bo'yicha qarorlarni davlat buxgalterlari qabul qiladilar, ularning vazifalariga davlat daromadlarini yig'ish, budjet va moliyaviy hisob yuritish qoidalariga rioya etilishini nazorat qilish va davlat xarajatlari bo'yicha to'lovlarni amalga oshirish kiradi. Ushbu davlat buxgalterlari o'z faoliyatlarining to'g'ri bajarilishi uchun shaxsan javobgardirlar va har yili sudga hisobot berishlari shart. Buxgalterlarning huquqiy nazorati jarayonida sud ularning o'z vazifalarini to'g'ri bajarishini ta'minlashi kerak. Bu tasdiqlovchi hujjatlarni o'rganish orqali sodir bo'ladi. Tekshiruv tugagandan so'ng, sud vaqtincha buyruq shaklida buxgalterlardan undirilmagan kvitansiyalarni to'lash yoki xarajatlarni to'lash noto'g'ri bajarilganligi to'g'risida ko'rsatma beradi. Ularga berilgan savollarga yozma javob berish uchun ikki oylik kechikish beriladi. Agar buxgalterlarning dalillari yetarli deb hisoblanmasa, unda Bosh prokurorning xulosasiga ko'ra, yakuniy qaror ularni olinmagan tushum yoki noto'g'ri to'lovlarni qoplash uchun o'z mablag'larini jalb qilishni majbur qilishi mumkin. Yakuniy qaror sud kuchga kirgan sud qarorining og'irligiga

ega va ular faqat cheklangan holatlarda Davlat kengashiga shikoyat qilinishi mumkin.

Germaniyada auditorlik faoliyati 2007-yil 24-yanvardagi "Auditorlarning mutaxassislik nizomlari to'g'risida"gi qonunga muvofiq amalga oshiriladi. Qonunda auditor kasbini jamoatchilik oldida oqilona bajarishga chaqiriladigan va tegishli imtihondan o'tish orqali shaxsiy va kasbiy muvofiqligi tasdiqlangan shaxs ekanligi belgilab qo'yilgan.

Auditorlik kasbiy faoliyatining mazmuni iqtisodiy muhitda audit o'tkazish, soliq masalalari bo'yicha konsalting xizmatlarini ko'rsatish, ishlab chiqarishni boshqarish sohasi va vasiylik amaliyotida ekspert sifatida faoliyat yuritishdan iborat.

Germaniya auditorlar institutining vazifalari auditorlik kasbining rivojlanishiga ko'maklashish va mamlakatni auditorlar bilan ta'minlash, umumiy kasbiy tamoyillar va normalarni ishlab chiqish hamda auditorlik kasbining barcha vakillari tomonidan ushbu standartlarga rioya qilishdir. Auditorlar instituti ishida yuzaga keladigan muammolarni muhokama qilish uchun uning tarkibida o'z kasbining tajribali va taniqli vakillari jamlangan maxsus ixtisoslashgan auditorlik qo'mitalari tashkil etiladi.

Germaniyaning Hisob palatasi yuqori federal organi bo'lib, federal hokimlik idoralari iyerarxiyasida Federal prezident boshqaruvi, Federal kansleri va federal vazirliklar bilan bir xil maqomga ega. Mustaqil davlat moliyaviy nazorati organi sifatida, palata faqat qonunga bo'ysunadi, boshqa hech qanday hukumat organlari unga nazorat o'tkazishni buyur olmaydi. Bundan tashqari palata amaldagi qonunlarga muvofiq qabul qilingan siyosiy qarorlarni baholamaydi.

Shu bilan birga, federal bo'linmalar moliyaviy tizimlari tarmoqlarining o'zaro aloqalari palatalar o'rtasida yaqin hamkorlikni talab qiladi. Federatsiya va federal hududlarning budjet to'g'risidagi qonuni shaklan va mazmunan deyarli bir xil. Qator muhim dasturlar federatsiya va federal hududlar tomonidan birgalikda moliyalashtiriladi (masalan, oliy o'quv yurtlarining qurilishi, qirg'oqlarni qo'riqlash, qishloq xo'jaligi tuzilmalari, ijtimoiy to'lovlar, xususan, turar joy to'lovlari uchun subsidiyalar).

**Yevropa davlatlarida auditorlik faoliyatining
ko'p pog'onali tizimining tavsiflanishi¹**

Ko'rsatkichlar	Buyuk Britaniya	Fransiya	Germaniya	Italiya	Shvetsiya
Asosiy qonun va normativ hujjatlar	Kompaniyalar to'g'risida qonun	1969-yil 12-avgustda qabul qilingan dekret va 1994-yil 24-yanvardagi hukumat qarori	Auditorlar-ning professional ustavi to'g'risidagi qonuni	Fuqarolik kodeksi	Audit to'g'risida qonun
Auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi organlar	Diplomli buxgalterlar va auditorlar komiteti	Adliya vazirligi, Buxgalter-eks-pertlar ordeni Milliy revizorlar palatasi	Auditorlar palatasi	Adliya vazirligi, Auditorlar milliy instituti	Auditorlik faoliyati komissiyasi
Audit standartlari	Milliy	XAS	XAS	Milliy	Milliy
Standartni tasdiqlovchi tashkilot	ASSA prof. tashkiloti	Auditorlar oliy kengashi	Auditorlar palatasi	Adliya vazirligi	Auditorlar kengashi
Litsenziya beruvchi tashkilot	Moliya vazirligi	Auditorlar oliy kengashi va Moliya vazirligi	Auditorlar palatasi	Adliya vazirligi	Auditorlar kengashi
Nazorat qiluvchi tashkilot	Moliya vazirligi	Adliya vazirligi	Iqtisodiyot vazirligi	Adliya vazirligi	Auditorlar kengashi
Davlat audit organi	Milliy audit boshqarmasi	Hisob sudi	Hisob palatasi	Hisob palatasi	Milliy audit boshqarmasi
Auditorlik tashkilotlari tomonidan ko'rsatiladigan asosiy xizmatlar	Huquq, soliq, moliyaviy konsalting	Huquq, soliq,	Soliq, moliyaviy hisobot	Soliq, buxgalteriya	Soliq, huquq

¹ Sattorov A. X. Auditorlik faoliyatining ko'p pog'onali tizimini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (Doctor of Philosophy) ilmiy darajani olish uchun yozilgan disertatsiya. Toshkent / 2021 y.

Auditorlik faoliyatini olib boruvchi shaxs	Auditorlik tashkilotining auditorlari yoki alohida maxsus auditorlar	Buxgalter-ekspert diplomiga ega yoki hisob komissiyasi-ning reyestrda turuvchi auditorlar	Individual auditorlar yoki auditorlik tashkilotlari-ning auditorlari	Adliya vazirligining reyestrda turuvchi auditorlar	Yakka tartibdagi auditorlar (individual) yoki auditorlik tashkilotining ro'yxatida turgan auditorlar
Auditorlik tashkiloti-ning huquqiy shakli	Ochiq aksiyadorlik jamiyati, mas'uliyati cheklangan jamiyat	Ochiq aksiyadorlik jamiyati, mas'uliyati cheklangan jamiyat	Aksiyadorlik jamiyati, sheriklik tarzidagi mas'uliyati cheklangan jamiyat	Ochiq aksiyadorlik jamiyati, mas'uliyati cheklangan jamiyat	Ochiq aksiyadorlik jamiyati, mas'uliyati cheklangan jamiyat
Auditorlarga qo'yiladigan talablar	Moliya, buxgalteriya yoki boshqaruv biznesi mutaxassisligini bakalavr darajasini tugatgan bo'lishligi kerak. Shuningdek, katta auditorlik tashkilotlari CPA, ACCA va ACA kabi sertifikatlarini talab qilishi mumkin	Oliy ma'lumotga ega bo'lish yoki kamida 15 yil tadbirkorlik bilan shug'ullangan bo'lishi	Iqtisod, huquqshunoslik yoki texnika mutaxassisligi bo'yicha oliy ma'lumotga ega bo'lish va audit tizimida 4 yillik ish stajiga ega bo'lish	Iqtisod, huquqshunoslik mutaxassisligi bo'yicha oliy ma'lumotga ega bo'lish yoki buxgalteriya mutaxassisligi bo'yicha o'rta ma'lumot hamda 3 yillik ish stajiga ega bo'lish	"Iqtisodiyot" mutaxassisligi bo'yicha oliy ma'lumotga ega bo'lish

Germaniya davlat auditining yuqori organi tomonidan qarorlar qabul qilinishi kollegialligini ta'minlash xususiyatlari qiziqarlidir. Demak, Germaniya Federativ Respublikasi Hisob palatasida kollegiallik, muayyan qarorlarni ildamlik bilan qabul qilish huquqiga ega bo'lgan, "o'z ixtiyoriga ega bo'lgan" (ikki kishidan iborat) hay'atlarning vujudga kelishi bilan ajralib turadi.

Qonun normalariga muvofiq, palataning qarori Prezident, kollegiyalar, Audit guruhleri, Senatlar va Oliy Senat tomonidan qabul qilinadi. Auditorlik kengashi kollegiyasi tegishli bo'lim boshlig'i va audit sektori rahbaridan (palataning ikki a'zosidan iborat hay'at) tashkil topadi. Prezident yoki vise-prezident, agar u yoki boshqaruvning ikki a'zosidan biri zarur deb hisoblasa, kollegiya a'zosi deb hisoblanadi (uch kishidan iborat hay'at tuziladi). Kollegiya, ma'lum bir holatda, a'zolaridan biriga yakka qaror qabul qilish vakolatini berishi mumkin. Shuningdek, prezident muayyan muammolarni hal qilish uchun taftish guruhlarini tuzishi mumkin. Har bir bo'lim uchun senat tuziladi, unga rais sifatida bo'lim boshlig'i, bo'limning audit sektori rahbarlari va boshqa bo'limning sektor mudiri kiradi.

Italiyada auditning o'ziga xosligi auditning davlat tomonidan tartibga solinishi yuqori darajada rivojlangan mamlakatlardan biri ekanligidadir. Xalqaro amaliyotda davlat tomonidan ko'rsatilayotgan xizmatlar sifatini belgilab beruvchi ko'rsatkichlarni joriy etib, davlat moliyasining mintaqaviy va mahalliy darajada boshqarilishi sifatini nazorat qiladigan qator misollar mavjud.

Italiyada kichik oilaviy korxonalar iqtisodiyotda asosiy ulushni tashkil qiladi va uning buxgalteriya hisobi biroz boshqacha yo'nalishga ega. Ularning bozorlarida asosiy yetkazib beruvchilar banklar hamda davlat idoralari bo'lib, ular nafaqat biznesning moliyaviy imkoniyatlarini nazorat qiladi, balki (kerak bo'lganda) investor yoki kreditor roliga ham harakat qiladi. Bu mamlakatda firmalar davlat organlarining moliyaviy hisobotlarini tayyorlash va ularga ta'siri tufayli buxgalteriya hisobining yagona standartlariga rioya qilishlari kerak. Qonunchilik kompaniyalardan batafsil, tekshirilgan moliyaviy hisobotlarni taqdim etishni talab qiladi. Hukumat, shuningdek, Angliya-Amerika tajribasi bilan bog'liq tarzda moliyaviy hisobotlarni ishlab chiqishda sezilarli siljishlarni anglatishi

mumkin bo'lgan qimmatli qog'ozlar bozorini tartibga solish va nazorat qilish uchun maxsus organlarni yaratdi.

2003-yilgacha Shvetsiya davlat auditi tizimining xususiyati ikkita yuqori nazorat organining birgalikda faoliyat olib borishida edi. Biroq davlat moliyalari auditi sifatini oshirish, yuqori nazorat organining mustaqilligini ta'minlashga qo'yiladigan talablar ushbu sohada institutsional o'zgarishlarga asos bo'ldi. Ta'kidlash joizki, bunday o'zgarishlar tezlik bilan yuzaga kelmadi – bundan avval ular ijtimoiy-siyosiy munozaralar, keng ko'lamli tayyorgarlik tadbirlari, shu jumladan, qonunchilik choralari orqali parlamentdagi murosaga kelishdi.

Milliy audit boshqarmasi deb nomlangan yangi davlat auditining yuqori organi parlament nazorati funksiyalarini bajaradi. Uning tarkibi avvalgi ikkita nazorat idorasining sobiq xodimlaridan, ya'ni ushbu sohada katta tajribaga ega bo'lgan kishilardan tashkil topgan.

Milliy audit boshqarmasining asosiy vazifasi Parlamentning ko'rsatmalarini bajarishdir. Milliy audit boshqarmasining tashkiliy tuzilmasi va uni boshqarishdagi yakka-hokimlik tamoyilining namoyon bo'lishi uning o'ziga xos xususiyatlaridir. Shunday qilib, Milliy audit boshqarmasini bir vaqtning o'zida konstitutsiyaviy maqomga ega va parlament tomonidan yetti yillik muddatga saylanadigan uchta Bosh auditorlar boshqaradi. Bosh auditorlar ikkinchi muddatga qayta saylanmaydilar va ular faqat o'z vazifalarini talabga muvofiq bajarmaganliklari yoki qonunbuzarlik sodir etilgan hollarda chaqirib olinishlari mumkin. Shu bilan birga, Bosh auditorlar audit obyektlarini tanlashda, uni amalga oshirish usullari va yo'l-yo'riqlarini qo'llashda, har bir audit natijalari bo'yicha xulosalar chiqarishda mustaqillikka egadirlar. Birgalikda ular faqat o'zaro manfaatli masalalarni – vazifalarni taqsimlash, auditni rejalashtirish, ma'muriy ishlar va shu kabilarni muhokama qiladilar. Ularning vazifalariga hukumatning turli sohalardagi faoliyatini nazorat qilish kiradi.

Shvetsiya parlamenti (Riksdag) butun tashkilotning ma'muriy boshqaruviga mas'ul bo'lgan bitta Bosh auditorni tayinlaydi. Bosh auditor tashkilotning tuzilishi, vakolatlari bilan bog'liq qarorlar uchun javobgardir, u moliyalashtirish uchun arizalarni taklif qiladi va Milliy audit boshqarmasining yozgi hisoboti bo'yicha qarorlar tayyorlaydi.

Jahon mamlakatlarida auditorlik rivojlanishining hozirgi tendensiyalari shuni ko'rsatmoqdaki, mazkur faoliyat, avvalo, xo'jalik yurituvchi subyektlarning ishonchli hamkori maslahatgo'yidir.

4.2. Amerika va Osiyo mamlakatlarida auditorlik faoliyatini o'rganish tajribasi

Bozor munosabatlari rivojlangan mamlakatlarda audit faoliyatini tizimli tarzda takomillashtirish masalalariga alohida e'tibor beriladi. Ushbu jarayonning evolutsion rivojlanishi audit faoliyati bilan bog'liq me'yoriy hujjatlarni ishlab chiqish va ulardan amaliyotda foydalanishni nazorat qiluvchi audit institutining turli tegishli qo'mitalari mavjud.

Amerika Qo'shma Shtatlari federativ konstitutsiyaviy respublika bo'lib, unga 50 ta shtat va Kolumbiya federal okrugi birlashgan. Hokimlik vakolatlari federal hukumat va shtatlar hukumatlari o'rtasida taqsimlanadi, shtatlarning har biri o'z konstitutsiyasiga, alohida boshqaruv va hokimiyat organlari tizimiga ega. Mamlakatda qonunchilik hokimiyatini ikki palatali Kongress ifoda etadi, u o'z ichiga Senat (yuqori palata) va Vakillar palatasi (quyi palata)ni oladi, ijro etuvchi hokimiyat esa Prezident va Federal hukumatdan iborat. AQSH mustaqil davlat sifatida paydo bo'lganiga tarixan uzoq vaqt bo'lgani yo'q. Biroq mamlakatda parlamentarizmning rivojlangan an'analari shakllangan, shuningdek, qonunchilik va ijro hokimiyatlari vakolatlarining muvozanatini ushlab turadigan noyob hamda ancha samarali mexanizmi – "bir-birini tiyib turish va muvozanat saqlash" tizimi yo'lga qo'yilgan, ya'ni bu tizim har qanday hokimiyat tarmoqlarining xatti-harakatlarini tartibga solishga qodir alohida konstitutsiyaviy usul va shakllardan iborat.

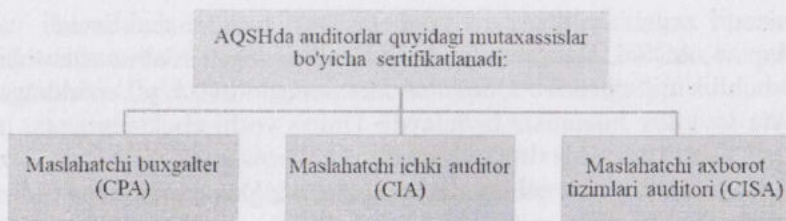
AQSHda 1921-yildan buyon Hisob palatasi funksiyalarini bajarib kelayotgan davlat organi Bosh nazorat boshqarmasi (General Accounting Office) AQSH davlat auditining oliy organi hisoblanadi.

2004-yildagi islohotlar natijasida AQSH davlat auditi oliy organining nomi Davlat nazorat boshqarmasi (Government Accountability Office) deb o'zgartirilgan. Mazkur boshqarma

mustaqil organ bo'lib, partiyadan tashqari asosda shakllanadi va bevosita AQSH Kongressiga bo'ysunadi. Unga Bosh nazoratchi boshchilik qiladi, uni AQSH Prezidentining o'zi 15 yil muddatga qayta tayinlov huquqisiz tayinlaydi. Uning yoshi cheklanmagan, u faqat og'ir kasalligi tufayli yoki sudning qaroriga ko'ra o'z vakolatlarini bajarish qobiliyatini yo'qotgandagina muddatidan oldin lavozimidan ozod qilinishi mumkin. Bosh nazoratchi Davlat nazorat boshqarmasi (DNB) faoliyati uchun umumiy javobgarlikni olib boradi. Shuningdek, u boshqarmaning barcha xodimlariga o'rnak bo'lib xizmat qiladi, ularga audit sifati, kasbga oid standartlar, kasbiy odob-axloq me'yorlarining muhimligini tushuntiradi. Shu bilan birga, u tashqi taqdimotlar, ichki yig'ilishlar va forumlar, savol-javoblar o'tkazish, chat aloqalarini amalga oshirish, axborot byulletenlari va shu kabilarni chiqarish orqali ochiq muloqotda bo'ladi.

Davlat nazorat boshqarmasi tarkibida alohida bo'lim va xizmatlarning mavjudligi uning sifatli ishlashi hamda AQSH kongressi bilan samarali hamkorlik qilishini ta'minlash imkonini beradi. Masalan, Bosh inspektor boshqarmasi mustaqil tarzda tekshiruvni, baholashni, Davlat nazorat boshqarmasi dasturlari va amaliyotlarining boshqa ishlarini amalga oshiradi, Davlat nazorat boshqarmasi faoliyatining tejamkorligi, samaradorligi va natijadorligiga ko'maklashish maqsadida o'z tavsiyalarini ishlab chiqadi va kiritadi. Bundan tashqari Bosh inspektor boshqarmasi firibgarlik, talon-torojlik, xo'jasizlik to'g'risidagi arizalarni ko'rib chiqadi, Davlat nazorat boshqarmasi xodimlari tomonidan sodir etilgan huquqbuzarlik va qonunbuzarliklarni tekshiradi. Shunday qilib, Davlat nazorat boshqarmasida ichki nazorat juda samarali yo'lga qo'yilgan va u o'ziga yuklatilgan funksiyalarni bajarib kelmoqda.

Bosh yurist-maslahatchi boshqarmasi amalga oshirilayotgan davlat amaliyotlarining tejamkorligi, samaradorligi va natijadorligini ta'minlashga yordam beradigan keng doiradagi yuridik xizmatlarni taqdim etadi. Boshqarma advokatlari davlat mablag'larining sarflanishi, boshqa ko'plab davlat dasturlari va chora-tadbirlariga oid qonunlarning talqin qilinishida kongressga, federal agentliklarga, Davlat nazorat boshqarmasi tahlilchilariga yordam beradi.



4.2 -rasm. AQSHda auditorlar sertifikatlanadigan mutaxassisliklar¹.

Davlat nazorat boshqarmasining missiyasi kongressni o'z konstitutsiyaviy majburiyatlarini bajarishda, federal hukumatning Amerika xalqi farovonligi yo'lida qilayotgan ishlarining unumdorligini oshirish va hisobdorligini ta'minlashda qo'llab-quvvatlashdan iborat. DNBda asosiy qadriyatlar sifatida hisobdorlik, vijdonlilik va ishonchlilik xizmat qilishi ma'lum qilingan.

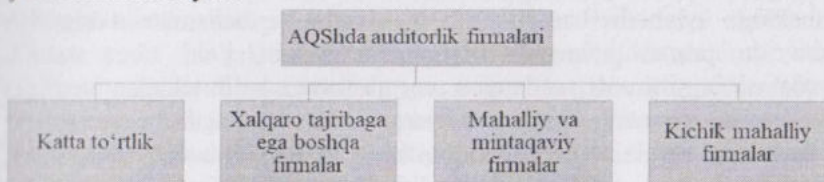
Davlat organlari ishining turli jihatlarini to'g'risidagi tezkor ma'lumotlarni, ularning zudlik bilan ta'sir choralarini ko'rishlarini talab etadigan holatlarni o'z ichiga olgan nashr, ya'ni "Ko'k kitob" tajribasi ham qiziqarli. Bundan tashqari AQSH auditi oliy organi nafaqat davlat moliyasini boshqarishga doir to'liq va ishonchli ma'lumotlarni kongressga taqdim etadi, balki boshqarma tarkibida yuqori malakali tergovchilar guruhi ham bor. Ular jinoiy yoki fuqarolik qonunchiligi buzilishi bilan bog'liq ishlarni tekshirish va ochish uchun jalb qilinadi. O'tkazilgan tergov tekshirishlarining natijalari Adliya vazirligi yoki boshqa huquqni muhofaza qiluvchi organlarga topshiriladi.

AQSH tajribasining foydali tomoni shundaki, bu yerda audit jarayoni hisobdorlikning asosiy tushunchalari, tartib-taomillari va amaliyotidan iborat standartlarga asoslanadi. Davlat nazorat boshqarmasi Lima deklaratsiyasi tamoyillarini ro'yobga chiqaruvchi davlat auditi standartlarini muntazam ravishda takomillashtirib boradi.

AQSHda davlat va jamoat organlariga nisbatan barcha nazorat

¹ Sattorov A. X. Auditorlik faoliyatining ko'p pog'onali tizimini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (Doctor of Philosophy) ilmiy darajani olish uchun yozilgan dissertatsiya. – Toshkent, 2021.

funksiyalarini o'z zimmasiga oladigan yagona "monopol" nazorat organi yo'q. Davlat auditi shtatlardagi nazorat organlari darajasida ham amalga oshiriladi. Shunday qilib, AQSHda davlat auditi tizimining yagonaligi uning huquqiy va funksional jihatlarida namoyon bo'ladi, bu esa davlat moliyasi nazoratining sifatini sira ham yomonlashtirmaydi.



4.3-rasm. AQSHda auditorlik firmalarining to'rt kategoriya bo'yicha taqsimlanishi¹.

Bosh auditor boshqarmasining faoliyati tegishli me'yoriy-huquqiy bazaga tayanishi lozim, unda mazkur organi shakllantirish tartibi, uning mavqei, nazorat chora-tadbirlarini o'tkazish bo'yicha vakolatlari, boshqa davlat organlari bilan o'zaro hamkorligi va shu kabilarning tartibi aniq belgilab berilgan.

Bosh auditor boshqarmasining qonunchilik asosini "Bosh auditor to'g'risida"gi qonun hamda "Davlat moliyasini boshqarish to'g'risida"gi qonun tashkil etadi.

Davlat moliyaviy nazorati oliy organi to'g'risidagi milliy qonunchilik ushbu sohadagi xalqaro huquqiy standartlarga, xususan, Moliyaviy nazoratning bosh tamoyillari deklaratsiyasiga zid bo'lmasligi lozim. Lima deklaratsiyasi 1977-yilda Davlat moliyaviy nazorati oliy organlari xalqaro tashkilotining (INTOSAI) IX kongressida qabul qilingan. Rasmiy nuqtayi nazardan ushbu xalqaro huquqiy hujjat faqat tavsiyaviy kuchga egaligiga qaramasdan, amaliyotda bu hujjatni imzolagan barcha davlatlar unda keltirilgan me'yorlarga so'zsiz rioya qiladi, shu bilan davlat moliyaviy nazoratini tashkil etishning demokratik standartlariga sodiqligini namoyon etadi.

Ba'zi hollarda qonunosti hujjatlari (direktivalar) qabul qilinishiga

¹ Nattorov A. X. Auditorlik faoliyatining ko'p pog'onali tizimini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (Doctor of Philosophy) ilmiy darajani olish uchun yozilgan disertatsiya. –Toshkent, 2021.

yo'l qo'yiladi, ular Bosh auditor boshqarmasi faoliyatining alohida jihatlarini va uning ijro hokimiyati organlari bilan hamda boshqa ommaviy huquq subyektlari bilan o'zaro hamkorligini tartibga solish maqsadida qabul qilinadi.

Bosh auditorni tayinlash general-gubernator tomonidan amalga oshiriladi, u o'zining tayinlovidan keyin parlamentning mansabdor shaxsiga aylanadi. Umumiy qoidaga ko'ra, u o'z mandat muddati davrida almashtirilmaydi. Qonunda Senat yoki Jamoatchilik palatasining iltimosi yo'llangan murojaatnoma kelib tushgan taqdirda, general-gubernator Bosh auditorni o'z egallagan lavozimidan chetlatish to'g'risida qaror qabul qilishi mumkinligi belgilangan. Biroq hozirgi kunga qadar Bosh auditorni o'z lavozimidan chetlatish holatlari hali bir marta ham ro'y bermagan.

Kanadada tarixan davlat moliyaviy nazorati oliy organini tashkil etishning monokratik (yakka bir shaxsga taalluqli) tizimi shakllangan. U anglosakson huquq tizimi shakllangan mamlakatlar uchun xos. Davlat moliyaviy nazorati oliy organi tuzilishining jamoaviy modelini tanlagan mamlakatlardan (Fransiya, Germaniya, Avstriyadagi hisob palatalari, Ispaniya, Braziliyadagi hisob tribunallari, Italiyadagi Hisob sudi, Xitoydagi Hisoblarni taftish qilish oliy muassasasi, Chexiyadagi Oliy nazorat xizmati va shu kabi) farqli o'laroq, Kanadada Davlat moliyaviy nazorati oliy organi yakka shaxsga yo'naltirilgan.

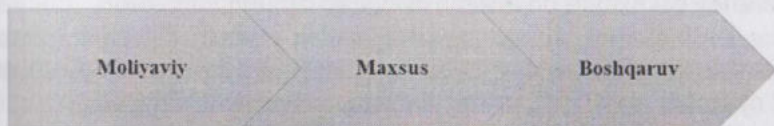
Biroq hatto monokratik (yakka bir shaxsga taalluqli) modelga muvofiq tuzilgan davlat moliyaviy nazorati oliy organlari ham asta-sekinlik bilan aniq chizilgan iyerarxik tuzilmaga ega kollegial organlarga aylanib borish tendensiyasi kuzatilmoqda. Bunga aynan Kanada Bosh auditor boshqarmasini misol keltirish mumkin.

Bosh auditor boshqarmasi personalining asosiy maqsadi Bosh auditorga qonun bilan uning zimmasiga yuklatilgan vakolatlarni amalga oshirishda ko'maklashishdan iborat. Boshqarma personali jamoatchilik sohasidagi bandlik to'g'risidagi qonunga muvofiq shakllantiriladi va o'z faoliyatini olib boradi.

Bosh auditor tomonidan amalga oshiriladigan vakolatlarning hajmi va xarakteri, ko'p jihatdan Kanada parlamentarizmi asosida yotadigan "qonunchilik auditi" konsepsiyasi bilan belgilanadi. Federal darajada va Federatsiya subyektlari (provinsiyalar) darajasida tashkil etiladigan qonunchilik yig'inlari ijro etuvchi hokimiyat faoliyatini va

eng avvalo, hukumatlar tomonidan jamoat jamg'armalari mablag'larining sarflanishini nazorat qiladi. "Qonunchilik auditi" hukumatni o'z faoliyati yuzasidan qonun chiqaruvchi oldida hisob berishga undashi kerak. Natijada parlament deputatlari ijro hokimiyatining moliyaviy va boshqa turdagi faoliyati ustidan nazoratni amalga oshirish uchun "qonunchilik auditi"dan (aniqrog'i, qonunchilik organi tomonidan o'tkaziladigan audit) zarur barcha ma'lumotlarni oladilar. Aynan audit natijalari deputatlarga hukumatning boshqaruv va moliyaviy faoliyati samaradorligiga doir masalalar yuzasidan o'z nuqtayi nazarlarini shakllantirish uchun zarur empirik asoslarni beradi.

Tabiyki, bunday auditni qonunchilik hokimiyatining o'zi o'tkaza olmaydi. U tegishli vakolatlarini Bosh auditor boshqarmasiga o'tkazadi, boshqarma esa parlamentning topshirig'iga binoan va uning nomidan "qonunchilik auditi" deb nomlangan funksiyani bajaradi. Kanadada Bosh auditor boshqarmasi federal ma'muriyatdan tashqari yana uchta mintaq (shimoliy hududlar deb ataladi) ma'muriyatlari faoliyatining auditini ham amalga oshiradi.



4.4-rasm. Bosh auditor boshqaruvi tomonidan amalga oshiriladigan audit turlari¹.

Bosh auditor boshqarmasi har yili boshqaruv auditi doirasida federal vazirliklarda, shuningdek, federal darajadagi boshqa davlat boshqaruvi subyektlarida 30–50 ga yaqin tekshiruvlarni o'tkazadi. "Bosh auditor to'g'risida"gi Qonunda Bosh auditor boshqarmasiga hukumat faoliyatining (davlat boshqaruvi sektorining) ma'lum bir uchastkasini, ya'ni boshqaruv auditi obyekti bo'lishi lozim bo'lgan qismini tanlash masalasida juda katta diskretsion (ya'ni o'z ixtiyoriga ko'ra amalga oshiriladigan) vakolatlar berilgan. Bunda umuman hukumatning aniq dasturi ham (masalan, Kanada qishloq xo'jaligini rivojlantirish dasturi) yoki hukumat faoliyatining alohida bir turi ham

¹ Naitorov A. X. Auditorlik faoliyatining ko'p pog'onali tizimini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo'yicha filsofa doktori (Doctor of Philosophy) ilmiy darajani olish uchun yozilgan disertatsiya. – Toshkent, 2021.

(masalan, pestisidlarni qo'llash masalalarini tartibga solish) tekshiruv predmeti sifatida yuzaga chiqishi mumkin.

Boshqaruv auditi doirasida tekshiruvlarni rejalashtirish bir necha yillar oldinni ko'zlab amalga oshiriladi. Bosh auditor boshqarmasi risklar tahlilini o'tkazib, jamoat sektorining parlament uchun muhim ahamiyatga ega alohida segmentlari ro'yxatini tuzadi. Tartib bo'yicha, birinchi navbatda, auditi o'tkazilishi lozim bo'lgan obyektlar ro'yxatidan yuqori riskli obyektlar o'rin olgan. Yuqori riskli obyektlar deganda, ularni moliyalashtirish kanadalik soliq to'lovchilarga juda qimmatga tushadigan obyektlar, shuningdek, fuqarolarning sog'lig'i va xavfsizligiga tahdid soluvchi obyektlar tushuniladi. Bundan tashqari boshqaruv auditini o'tkazish rejalariga obyekt parlament deputatlarining talablariga ko'ra (masalan, parlament qo'mitasining murojaatiga ko'ra) kiritilishi ham mumkin. Faqat, birinchidan – hukumatning barcha siyosiy qarorlari, ikkinchidan – Kanada konstitutsiyasi va amaldagi qonunchiligiga muvofiq faqat provinsiyalar va munitsipal tuzilmalar vakolatlariga kiradigan masalalargina Bosh auditor boshqarmasining vakolatlari doirasidan chetda qoladi.

Bosh auditor boshqarmasi tomonidan o'tkaziladigan har qanday tekshiruv o'zida uzoq davom etadigan jarayonni (ayrim hollarda, hatto 18 oygacha) ifodalaydi, ushbu jarayon uch bosqichdan iborat:

- 1) tekshiruv chora-tadbirlarini rejalashtirish;
- 2) tekshiruvni bevosita amalga oshirish;
- 3) o'tkazilgan tekshiruvlar bo'yicha hisobot berish.

Tekshiruv chora-tadbirlarini amalga oshirish jarayonida Bosh auditor boshqarmasi xodimlari auditorlik tekshiruvi obyektiga aylangan hukumat dasturini ro'yobga chiqarishda ishtirok etadigan amaldorlar bilan uchrashadilar, tegishli me'yoriy-huquqiy bazani va mazkur hukumat dasturini ro'yobga chiqarish tartibini belgilovchi boshqa hujjatlarni (qonunlar, dastur konsepsiyasi va shu kabilarni) o'rganadilar, u yoki bu ko'rinishda ushbu dastur bilan bog'liq barcha ishlarni ko'tarib, o'rganib chiqadilar. Kanadachasiga boshqaruv auditini o'tkazishning eng keng tarqalgan usullaridan biri solishtirma (taqqoslama) tahlil hisoblanadi. Bunda tekshiruv davrida nazorat qilinayotgan hukumat dasturi bundan avval tekshirilishi yakunlangan yoki davom etayotgan boshqa hukumat dasturlari bilan asosiy parametrlar bo'yicha taqqoslanadi.

O'tkazilgan tekshiruv natijalariga ko'ra, tuzilgan hisobot tekshiruvni amalga oshirish natijasida aniqlangan asosiy ma'lumotlar bilan birgalikda, shu ma'lumotlar asosida ishlab chiqilgan va jamoat sektorining mazkur obyektida davlat boshqaruvi samaradorligini oshirishga qaratilgan tavsiyalarni o'z ichiga oladi. Yil davomida o'tkazilgan barcha tekshiruvlar to'g'risidagi hisobotlar umumlash-tirilib, Bosh auditor boshqarmasi tomonidan har yili Kanada parlamen-tining quyi palatasi taqdim etiladigan yakuniy hisobotga kiritiladi.

Shuni alohida qayd etish joizki, boshqaruv auditi o'tkazilganligi to'g'risidagi hisobot nashr etilganidan keyin ham audit jarayoni davom etaveradi: tekshirilgan obyektlarning ma'muriyatlari Bosh auditor boshqarmasiga o'tkazilgan boshqaruv auditi bo'yicha taqdim etilgan hisobotda ko'rsatilgan tavsiyalar yuzasidan qanday chora-tadbirlarni qabul qilganliklari to'g'risida xabar beradi. Bunday xabarlar, odatda, Bosh auditor boshqarmasi tomonidan ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinadi, Bosh auditorning rasmiy saytiga joylashtiriladi va hokazo.

Kanada "qonunchilik auditi"ning o'ziga xos xususiyati shundan iboratki, Bosh auditorning hisobotlari rasmiy jihatdan faqat asos, empirik baza hisoblanadi, parlament unga asoslangan holda hukumat faoliyati yoki hukumat dasturlarining amalga oshirilishi samaradorligi to'g'risida oxirgi qarorni qabul qiladi.

Bosh auditor hisobotlari ayni shu maqsadda maxsus tuzilgan Jamoat hisoblar qo'mitasiga kelib tushadi. Bosh auditorning 11 nafar yordamchilaridan biri bo'lgan atrof-muhit va barqaror rivojlanish masalalari bo'yicha maxsus vakil tomonidan tayyorlangan hisobotlar parlamentning Atrof-muhit va barqaror rivojlanish qo'mitasiga jo'natiladi. Yuqoridagi ikki qo'mita Bosh auditor boshqarmasining hisobotlarida ko'tarilgan masalalar bo'yicha boshqa qo'mitalar deputatlari va Kanada parlamentining komissiyalari ishtirokida parlament eshituvlarini tashkil etadi. Jamoat hisoblar qo'mitasi yig'ilishiga hukumat vakillaridan tashqari davlat auditi o'tkazilgan davlat korxonalarining rahbarlari qisqacha axborot berish va deputatlarning savollariga javob berish uchun taklif qilinadi. Eshituvlar natijalari bo'yicha Jamoat hisoblar qo'mitasi parlament quyi palatasining yalpi majlisiga o'zining hukumatga tavsiyalar keltirilgan hisobotini taqdim etadi. Shundan so'ng hisobot hukumatga yo'llanadi, hukumat esa 150 kun ichida Jamoat hisoblar qo'mitasi hisobotida

ko'rsatilgan kamchilik va tavsiyalarni o'z faoliyatida qanday qilib inobatga olganligi to'g'risida parlamentga hisob berishga majbur bo'ladi.

Davlat moliyaviy nazoratini tashkil etish bo'yicha Kanada tajribasi bir qator sabablarga ko'ra qiziqarlidir. Birinchidan, Kanada jahon iqtisodiyotida alohida o'rin tutadi, shuningdek, "Katta sakkiztalik" tashkilotiga a'zo davlat sifatida AQSH, Yevropa Ittifoqi mamlakatlari va Yaponiyaning munosib raqibidir. XX asr oxirlarida Kanada eng muhim makroiqtisodiy ko'rsatkichlar bo'yicha dunyoda AQSHdan keyingi ikkinchi o'rinni egallagan.

Bosh auditor boshqarmasi (The Office of the Auditor General – OAG) Kanadadagi Davlat moliyaviy nazorati oliy organi hisoblanadi. Uning jamoat moliya mexanizmidagi alohida roli shu bilan izohlanadiki, nazorat funksiyasiz, umuman, moliyaning mavjudligini tasavvur ham qilib bo'lmaydi. Davlat moliyasining samaradorligi aynan moliyaviy nazoratning qanday tashkil etilganligiga to'g'ridan to'g'ri bog'liq.

Bosh auditor boshqarmasining faoliyatini Boshqaruv kengashi tashkil etadi, bu kengashni Bosh auditor boshqaradi. Boshqaruv kengashi tarkibiga Bosh auditorning bitta o'rinbosari va 11 nafar yordamchilari kiradi (ular orasida atrof-muhit va barqaror rivojlanish uchun javobgar shaxsning lavozimi 1995-yildan boshlab "maxsus vakil" deb nomlanadi).

Bosh auditor yordamchilarining har biri auditorlik faoliyatining alohida yo'nalishini boshqaradi, Bosh auditor boshqarmasida bu yo'nalishlar bilan shug'ullanadigan tegishli tarkibiy tuzilmalar mavjud. Har bir yo'nalishga ma'lum miqdorda obyektlar birlashtirilgan bo'lib, ularning auditini Bosh auditor boshqarmasi amalga oshiradi. Davlat auditini ijro hokimiyati faoliyatining deyarli barcha sohalarida, xususan, sog'liqni saqlash, madaniyat, moliya, qishloq xo'jaligi, transport, fan va ta'lim sohalarida amalga oshiriladi.

Umumiy hisobda 70 ga yaqin federal vazirlik va idoralar, 100 dan ortiq davlat korporatsiyalari va korxonalari, Kanadaning uchta shimoliy hududlarining hukumatlari, shuningdek, BMT, YUNESKO va boshqa shu kabi xalqaro tashkilotlarning Kanadada joylashgan filial va muassasalari Bosh auditor boshqarmasining nazorati ostida turadi.

Bosh auditor boshqarmasida ta'minot, strategik rejalashtirish,

uslubiyat, ichki audit, xalqaro aloqalar, huquqiy maslahat, parlament bilan aloqalar va shu kabi boshqa xizmatlar tuzilgan.

Kanadada davlat auditi mexanizmida “tashqi” maslahatchilarga alohida o‘rin ajratiladi. Ular Bosh auditor huzurida ish olib boradigan maslahatchilar guruhlariga (ekspert kengashlari va b.) birlashadilar.

Kanada samaradorlik auditini ilk bor joriy qilganlardan biri hisoblanadi. U dunyoda birinchilar qatorida hukumat iqtisodiy va moliyaviy faoliyatining faqatgina qonuniyligini tekshirish amaliyotidan voz kechgan mamlakat hisobdanadi. Bosh auditor boshqarmasi va Kanada parlamentining quyi palatasi Jamoat hisoblar qo‘mitasi birgalikda “qonunchilik auditi”ning institutsional asosini tashkil etadi, ular nafaqat hukumat dasturlarining samaradorligi, balki buning orqasidan davlat resurslarining sarflanishi samaradorligi ustidan ham nazoratni amalga oshiradi.

Yaponiyada auditorlik xizmatlari bozorini Sertifikatlashtirilgan jamoatchilik buxgalterlari instituti boshqaradi. U o‘zini o‘zi boshqaruvchi uyushma sertifikatlashtirilgan jamoatchilik buxgalteri uchun yagona tashkilot hisoblanadi: amaliy faoliyat bilan shug‘ullanishni maqsad qilgan malakali mutaxassislar sertifikatlashtirilgan jamoatchilik buxgalteri nomini olib, mazkur institutga a‘zo bo‘lishlari shart. Bundan tashqari har bir auditorlik tekshiruv natijalariga ko‘ra, tegishli xulosalar keltirilgan hisobotlar shu institutga taqdim etib boriladi.

4.2-jadval

Amerika va Osiyo davlatlarida auditorlik faoliyatining ko‘p pog‘onali tizimining tavsiflanishi¹

Ko‘rsatkichlar	AQSH	Kanada	Yaponiya	Janubiy Koreya
Asosiy qonun va normativ hujjatlar	Butun mamlakat uchun yagona qonun hujjatlari mavjud emas, turli shtatlarning talablari bir xil emas	“Bosh auditor to‘g‘risida”gi qonun	“Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi qonun	Tijorat kodeksi

¹ Isatorov A. X. Auditorlik faoliyatining ko‘p pog‘onali tizimini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo‘yicha fahafa doktori (Doctor of Philosophy) ilmiy darajani olish uchun yozilgan disertatsiya. –Toshkent, 2021.

Auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi organlar	Moliya vazirligi va jamoat birlashmalari	Bosh auditor boshqarmasi	Moliya vazirligi	Audit kengashi
Audit standartlari	Milliy	Milliy	Milliy	Milliy
Standartni tasdiqlovchi tashkilot	Moliya vazirligi	Bosh auditor boshqarmasi	Moliya vazirligi	Sertifikatlangan buxgalterlar instituti
Litsenziya beruvchi tashkilot	Moliya vazirligi professional tashkilotlar bilan	Bosh auditor boshqarmasi	Moliya vazirligi	Sertifikatlangan buxgalterlar instituti
Davlat auditi organi	Davlat auditi boshqarmasi	Bosh auditor boshqarmasi	Hisob palatasi	Audit boshqarmasi va inspeksiya
Auditorlik tashkilotlari tomonidan ko'rsatiladigan asosiy xizmatlar	Soliq, huquq, menejment, moliya va buxgalteriya hisoboti	Soliq, konsalting xizmatlari	Huquq, soliq, boshqaruv	Buxgalteriya, soliq
Auditorlik faoliyatini olib boruvchi shaxs	Sertifikatlangan jamoat buxgalterlari institutining sertifikatiga ega individual auditorlar yoki auditorlik tashkilotida faoliyat olib boruvchi auditorlar	Xalqaro sertifikatga ega auditorlar	Malakaviy imtihonlarini to'liq topshirgan va sertifikatiga ega shaxslar	Malaka sertifikatiga ega auditorlar
Auditorlik tashkilotining huquqiy shakli	Yakka mulkchilik, sheriklik va korporatsiya shaklida	Aksiyadorlik jamiyati, mas'uliyati cheklangan jamiyat	Aksiyadorlik jamiyati, mas'uliyati cheklangan jamiyat	Aksiyadorlik jamiyati, mas'uliyati cheklangan jamiyat

Auditorlarga qo'yiladigan talablar	Kollejda "buxgalteriya hisobi" mutaxassisligi bo'yicha 4-5 yil o'qish, buxgalteriya sertifikati uchun davlat imtixonini topshirish	Universitet diplomi, sertifikatlan- gan bosh buxgalter (CGA), Sertifikatlan- gan boshqaruv hisobchisi (CMA), diplomli buxgalter (CA) sertifikatlari- dan biriga ega bo'lish	Oliy ma'lumotli, malaka imtixonlarini topshirgan shaxslar	Oliy ma'lumotli, malaka imtixonlari ni topshirgan shaxslar
---	---	---	--	--

Yaponiyada auditorlar faoliyati Moliya vazirligi tomonidan qat'iy nazorat qilinadi. Xususan, "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunga muvofiq, Moliya vaziri auditorning istalgan shaxsdan tegishli ma'lumotni olishda yo'l qo'ygan noqonuniy xatti-harakatlari bilan bog'liq tergov tekshirishlarini olib borishga majbur.

Tekshirishni olib borishda vazir barcha manfaatdor shaxslarning fikrlarini tinglashi va ulardan yozma ko'rsatmalarini olishi shart, zarur hollarda ekspertiza o'tkazish, tasdiqlovchi barcha hujjatlarni talab qilish va auditor ishlagan firmalarning hujjatlarini kutilmaganda taftish qilish huquqiga ega. Guvohlar va ekspertlarning barcha sarf-xarajatlari Moliya vazirligi tomonidan to'lanadi. Tekshirishlar natijalaridan kelib chiqib, qabul qilingan qarorning sabab-vajlari asoslangan bayonnoma rasmiylashtiriladi. Unga qiziqish bildirgan har qanday shaxs ma'lum haq evaziga bayonnoma bilan tanishib chiqishi mumkin. Shuningdek, tekshirish natijalari to'g'risidagi ma'lumotlar kasbga doir matbuotda xabar qilinadi.

Moliya vazirligi jazo sifatida auditorga o'z majburiyatlarini bajarish yuzasidan 1 yilgacha bo'lgan muddatga taqiq qo'yishi mumkin, bunda uning auditorlik lavozimini egallash huquqini beruvchi ro'yxatdan o'tganligi to'g'risidagi guvohnomasi bekor qilinadi. Bunday vaziyatda, taqiq muddati tugaganidan so'ng, auditor mashaqqatli va uzoq davom etadigan ro'yxatdan o'tish jarayonini yana qayta boshidan kechirishiga

to'g'ri keladi.

Jahon iqtisodiyotining tovarlar, xizmatlar, kapital va g'oyalar erkin harakatlana oladigan global zonaga aylanishi zamonaviy iqtisodiy institutlarning rivojlanishiga turtki beradi, shuningdek, iqtisodiy jarayonlarni nazorat qilish mexanizmlarini birxillashtirishga olib keladi.

Janubiy Koreyada Auditorlar instituti yevropacha modellarning hech biriga o'xshamaydi. Janubiy Koreyadagi ko'pgina biznes-institutlar singari u yapon amaliyoti tajribasidan o'zlashtirilgan.

1990-yillar o'rtalariga kelib, qonunga muvofiq, faqat davlat ishtirokidagi kam sonli kompaniyalarning boshqaruv tuzilmasida tashqi direktorlar jalb qilinishi shart bo'lgan. Bunda alohida ro'yxatga kiritilgan kompaniyalargina tashqi auditorlarga ega bo'lishi kerak bo'lib, ularning korporatsiyalarni boshqarishdagi roli aniq bo'lmagan.

Hozirgi vaqtda Janubiy Koreyadagi koreys buxgalteriya hisobi standartlari (SFAS) moliyaviy hisobotlarning xalqaro standartlariga (MHXS) mos keladi. Bundan tashqari Janubiy Koreya Respublikasi koreys Moliyaviy hisobot xalqaro standartlarini ishlab chiqdi (MSFO-K). Aynan 1997-yilgi Osiyo moliyaviy inqirozidan keyin Janubiy Koreya Respublikasining Moliyaviy tartibga solish Davlat komissiyasi (Financial Services Commission) XVF va Jahon bankining Koreys buxgalteriya hisobi va auditi standartlarini xalqaro qoidalarga muvofiq ravishda butunlay o'zgartirish bo'yicha takliflarini qabul qildi. Bu ushbu sohani huquqiy tartibga solish sohasida muayyan o'zgarishlarga olib keldi.

Moliyaviy yil boshlanganidan keyin birinchi to'rt oy davomida kompaniyalar auditorlarni tanlashi kerak. Har olti oyda mustaqil auditor hisobot tayyorlaydi va uni Direktorlar kengashi hamda Auditorlik qo'mitasiga jo'natadi. Aksiyadorlik jamiyatlarida "Tashqi taftishni o'tkazish to'g'risida"gi qonunning 2-moddasida korporatsiyalarda tashqi audit majburiy tartibda o'tkazilishi shartligi nazarda tutilgan. Mos ravishda korporatsiyalar deb hisoblanmaydigan mas'uliyati cheklangan kompaniyalar, ko'lamidan qat'i nazar, tashqi auditni o'tkazishga majbur emas.

Tijorat kodeksida Auditorlik qo'mitasi a'zolarini va tashqi auditorlarni saylaydigan organ aniq ko'rsatilmagan, buni boshqa qo'mitalarga ham a'zolari saylaydigan Direktorlar kengashi bajaradi. Ko'pchilik, agar korporativ auditorni Direktorlar kengashi a'zolari saylagan bo'lsa, u mustaqil bo'lolmasligi to'g'risida fikr bildirishadi. Janubiy Koreya Savdo kodeksiga ko'ra, korporativ auditor aksiyadorlar

umumiy yig'ilishi tomonidan ovoz berish jarayonida tayinlanadi. Bu fakt korporativ amaliyotga aralashuvni anglatadi. Ushbu cheklovni qo'llash uchun ko'pgina kompaniyalar aksiyadorlar umumiy yig'ilishida boshqaruvning tashqi a'zosi (u bir vaqtning o'zida Auditorlik qo'mitasining a'zosi ham bo'lgan) qatnashishiga alohida ruxsat berdi. Bunday kompaniyalarda Auditorlik qo'mitasi a'zolarini Direktorlar kengashi emas, balki aksiyalar egalarining o'zlari aksiyadorlar yig'ilishida tanlashadi.

Boshqaruv hisobining ichki siyosati moliyaviy hisobotning haqqoniyligini ta'minlash uchun ishlab chiqilgan. Janubiy Koreya Respublikasining Tijorat kodeksiga muvofiq, Auditorlik qo'mitasi xuddi ichki auditor singari direktorlarning o'z majburiyatlarini muvofiq ravishda bajarayotganlarini tekshirishi kerak.

4.3. Mustaqil Davlatlar Hamdo'stligi mamlakatlarida auditorlik faoliyatini o'rganish tajribasi

Rossiyada iqtisodiy munosabatlarning rivojlanishi barcha mamlakatlardagi singari aksiyadorlik jamiyatlarining paydo bo'lishi, shuningdek, kredit kapitalini jonlantirish va fond bozorini faollashtirishga qaratilgan bank islohotlarining o'tkazilishi bilan bog'liq bo'lib, bu oxir-oqibat zamonaviy tushda talqin qilinayotgan auditning shakllanishiga olib keldi. O'sha vaqtda Rossiyada aksiyadorlik jamiyatlarining aksariyati xorijiy kapital, eng avvalo, fransuz va nemis kapitallarini jalb qilish evaziga tuzilgan edi. Bu auditorlik faoliyatini shakllantirish va tashkil etishga bo'lgan yondashuvda o'z aksini yaqqol topgan. Aynan shu davrda tuzilgan aksiyadorlik jamiyatlarida auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish uchun, ko'pincha, xorijiy auditorlik tashkilotlari taklif qilingan.

Hozirgi kunda auditorlik faoliyati 2008-yil 30-dekabrda qabul qilingan "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi 307-F3-sonli Federal qonun, shuningdek, davlat tomonidan va kasbiy jihatdan tartibga soladigan boshqa me'yoriy-huquqiy hujjatlarga muvofiq amalga oshiriladi.

"Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonun muhim me'yoriy hujjat bo'lishiga qaramasdan, ushbu faoliyatga qo'yiladigan asosiy talablar faqat u bilan belgilanmaydi. Hozirgi vaqtda Rossiyada auditorlik faoliyatini aralash shaklda tartibga solish konsepsiyasi qabul qilingan va uni tartibga solishning barcha asosiy elementlari qonun bilan mustahkamlangan. Auditorlik faoliyatini aralash tartibga solish tizimi nafaqat davlat tuzilmalari tomonidan qabul qilinadigan qonun va

qonunosti hujjatlari bilan, balki jamoatchilik tashkilotlarining me'yoriy hujjatlari bilan ham amalga oshiriladi.

Rossiya Federatsiyasida auditorlik faoliyatini Moliya vazirligi va Auditorlar palatasi tartibga soluvchi davlat organlari hisoblanadi. Shuningdek, umumiy auditorlik faoliyati bilan bir qatorda davlat miqyosida davlat mulki, budjet mablag'lari to'g'ri sarflanayotganligini tekshiruvchi organ – Davlat audit ham o'z faoliyatini olib boradi. Rossiyada davlat auditini Hisob palatasi olib boradi.

Rossiya auditni huquqiy tartibga solish tizimidagi me'yoriy hujjatlarni 4 ta darajaga ajratish mumkin (4.3-jadval):

4.3-jadval

Rossiyada auditorlik faoliyatini me'yoriy-huquqiy tartibga solish tizimi¹

Tartibga solish darajasi	Hujjatlar	Qabul qiluvchi organlar
1-daraja	Federal qonunlar, kodekslar, farmonlar	Federal yig'in, RF hukumati, Davlat Dumasi, RF Prezidenti
2-daraja	Qarorlar, buyruqlar, auditorlik faoliyatining federal standartlari, auditorlik faoliyati standartlari, auditorlar kasbiy odob-axloqi kodeksi	RF hukumati, Rossiya Moliya vazirligi, Davlat moliyaviy nazoratini, auditorlik faoliyatini, buxgalteriya hisobi va hisobotini tartibga solish departamenti
3-daraja	Jamoat tashkilotlari kasbiy odob-axloq kodekslari, jamoat tashkilotlari standartlari, jamoat tashkilotlarining o'z vakolatlari doirasidagi uslubiy qo'llanma va nizomlari	O'zini o'zi boshqarish tashkilotlari
4-daraja	Firma ichki standartlari, sifat nazoratini amalga oshirish qoidalari	Auditorlik tashkilotlari, yakka tartibdagi auditorlar

¹ Sattorov A. X. Auditorlik faoliyatining ko'p pog'onali tizimini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (Doctor of Philosophy) ilmiy darajani olish uchun yozilgan dissertatsiya. – Toshkent, 2021.

Rossiya Federatsiyasi Hisob palatasi 1993-yilda tashkil topgan bo'lib, federal budjet ijrosi ustidan nazoratni amalga oshirish bo'yicha konstitutsiyaviy vakolatlarga ega. Uning tarkibi Federatsiya kengashi va Davlat Dumasi tomonidan tuziladi. Bunda Federatsiya kengashi Hisob palatasi raisi o'rinbosarini va uning tarkibidagi auditorlarning yarmini 6 yilga tayinlaydi va lavozimidan ozod qiladi, Davlat Dumasi esa Hisob palatasi raisini va uning tarkibidagi auditorlarning ikkinchi yarmini 6 yil muddatga tayinlaydi va lavozimidan ozod qiladi [67]. Hisob palatasi raisining bo'ysunuvida uning o'rinbosari va 12 ta auditorlar bo'lib, ularning har biri o'z yo'nalishi bo'yicha ekspert-tahlil va nazorat faoliyati uchun javob beradi hamda shu yo'nalishdagi ishlarni tashkil qilish bilan bog'liq barcha masalalarni mustaqil ravishda hal qiladi.

Qarorlarni kollegial tartibda qabul qilish Davlat auditi oliy organlarining asosiy ajralib turuvchi jihati hisoblanib, bu palata tarkibida alohida organning mavjudligi bilan izohlanadi va ta'minlanadi. Masalan, RF Federal Hisob palatasida doimiy ravishda ishlaydigan kollegiya tashkil etiladi, uning tarkibiga palata raisi, uning o'rinbosari, Hisob palatasi apparati raisi va auditorlar yig'ilishda ovoz berish huquqi bilan kiritiladi. Kollegiya palata ishini rejalashtirish va tashkil qilish masalalarini ko'rib chiqadi, faoliyatning uslubiy ta'minotini amalga oshiradi, standartlar, hisobotlar, nazorat va ekspert-tahlil chora-tadbirlarining natijalarini tasdiqlaydi, auditorlar o'rtasida majburiyatlarni taqsimlaydi hamda palata faoliyatiga oid boshqa muhim masalalarni bajaradi. Kollegiya yig'ilishiga parlament qo'mita va komissiyalari, hukumat a'zolari va Hisob palatasi raisining qaroriga ko'ra boshqa shaxslar ham taklif etilishi mumkin. Agar kollegiyaning a'zolaridan birortasi uning qaroriga rozi bo'lmasa, u 3 kun muddat ichida palata raisiga o'zining alohida fikrini berishi mumkin va bu kollegiya qaroriga ilova qilinadi hamda u bilan birga chop etiladi.

Hisob palatasi apparati nazorat, ekspert-tahlil va boshqa faoliyatni amalga oshiruvchi hamda ta'minlovchi inspektorlar va boshqa xodimlardan tashkil topgan. Shuningdek, Hisob palatasi raisi huzurida Ekspert-maslahatchilik kengashi tuziladi, uning asosiy vazifalari palata ekspert-tahlil faoliyati samaradorligini oshirish va moliyaviy nazorat sohasida ilmiy asoslangan siyosatni shakllanti-

rishdan iborat.

Davlat auditining vazifalari kengroq bo'ladi, chunki ichki davlat moliyaviy nazorati obyekti davlat audit obyekti tarkibiga kiradi. Davlat audit idoraviy emas, balki umumdavlat xarakterga ega. U o'z ichiga muayyan moliyaviy amaliyotlarga olib keladigan barcha qarorlar ustidan amalga oshiriladigan nazoratni oladi.

Shunday qilib, nafaqat moliyaviy mablag'lar va davlat mulki, balki ularning hisob-kitobi va muomalasi ham davlat audit obyektlari sifatida yuzaga chiqadi. Davlat auditini amalga oshiradigan organlarning vakolatlari sirasiga budjet ijrosi jarayonida erishilgan moliyaviy va boshqa natijalar ekspertizasidan tashqari me'yoriy-huquqiy hujjatlar loyihalarini ekspertizadan o'tkazish, shuningdek, umuman butun mamlakat taraqqiyotining barcha yo'nalishlari, xususan esa uning alohida mintaqalari va ayrim iqtisodiy sohalarining rivojlanishini baholash (bu esa eng muhimi) kiradi.

Hisob palatasi doimiy faoliyat yuritadigan tashqi davlat audit (nazorati) oliy organi mavqeiga ega. U qonun bilan mustahkamlangan va o'z faoliyatini qonuniylik, samaradorlik, xolislik, mustaqillik, ochiqlik va shaffoflik tamoyillariga asosan olib boradi. 2013-yil 10-apreldan kuchga kirgan "Rossiya Federatsiyasi Hisob palatasi to'g'risida"gi yangi Federal qonun bilan palata oldiga qo'yilgan vazifalar davlat moliyasini nazorat qilish sohasidagi xalqaro talablarga to'la muvofiq keladi va o'z ichiga quyida keltirib o'tilgan vazifani bajaradi.

Hisob palatasi Rossiya Federatsiyasi subyektlari va munitsipal tuzilmalarining nazorat-hisob organlari bilan, asosan, ikki yo'nalishda o'zaro hamkorlik qiladi, bular:

- 1) Hamkorlik to'g'risidagi kelishuvlarga asosan;
- 2) Rossiya Federatsiyasi Nazorat-hisob organlari assotsiatsiyasi doirasida.

Bunday ikki tomonlama hamkorlik nazorat va ekspert-tahlil chora-tadbirlarini birgalikda yoki parallel ravishda tashkil etish hamda o'tkazishga, davlat auditining yangi shakllarini joriy etishga, uslubiy ta'minotni takomillashtirishga, RF nazorat-hisob organlari davlat axborot-tahliliy tizimining ishlashi va rivojlanishini ta'minlashga va nihoyat, soha xodimlarining malakasini oshirishga xizmat qiladi.

Shunday qilib, Rossiya Federatsiyasi Federal Hisob palatasi tashkil etilganligiga ko'p vaqt bo'lmasa-da, uning bugungi kundagi mavqei, vakolatlari, faoliyat sohalari davlat moliyaviy nazorati sohasidagi xalqaro hujjatlarda belgilangan talablarga to'raligicha javob beradi hamda kelgusida uning yanada rivojlanishiga turtki bo'ladi.

Tegishli vakolatlarga ega davlat auditi subyektlari ijro hokimiyati organlarining davlat auditini amalga oshiruvchi, lekin ayni paytda ijro hokimiyati tizimi tarkibiga kirmaydigan davlat organlaridir. Ular, odatda, qonunchilik (vakillik) organlari tomonidan tuziladi va nafaqat mazkur organlarning o'ziga, balki butun aholiga ijro hokimiyatining faoliyati to'g'risida ma'lumot beruvchi muqobil axborot manbalari hisoblanadi. Rossiyada davlat auditi organlari ham federal, ham mintaqaviy, ham munitsipal darajada faoliyat olib boradi, ya'ni: Rossiya Federatsiyasi Hisob palatasi, RF subyektlari va mahalliy o'zini-o'zi boshqarish tuzilmalarining nazorat-hisob organlari.

Tadqiqotdan ma'lum bo'ldiki, Rossiya Federatsiyasida auditorlik faoliyatining umumiy audit va davlat auditlari tashkil etilganligi, qonun va normativ-hujjatlar xalqaro standartlar asosida qabul qilinganligini ko'rishimiz mumkin. Umumiy audit tizimida majburiy auditorlik tekshiruv salmoqli o'rinni egallagan. Xo'jalik yurituvchi subyektlar tomonidan tashabbus tarzidagi audit tekshiruviga qiziqish juda kam. Auditorlik bozorida kasbga doir professional xizmatlar ulushi yuqori emas. Auditorlik bozorida asosiy ulushni "katta to'rtlik" kompaniyalari egallagan. Rossiyada davlat auditi funksiyasini Hisob palatasi olib boradi. Davlat auditi mustaqil organ bo'lib, uning tarkibiga iqtisodchilar, moliyachilar, mustaqil tahlilchi ekspertlar va boshqa mutaxassislar kiradi.

Ukrainada auditorlik faoliyatining huquqiy asoslarini "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuni ifodalaydi. Ushbu qonunga muvofiq, Ukrainada auditni faqat sertifikat olgan auditorlar o'tkazishi mumkin. Auditorlarni sertifikatlashtirish Ukraina Auditorlik palatasi tomonidan amalga oshiriladi.

Ukrainada audit nisbatan yangi faoliyat turi hisoblanadi, shuning uchun uning rivojlanish jarayoni muammoli masalalarning yuzaga kelishi bilan kuzatiladi. Bu muammolar bir qator shart-sharoit va omillarning ta'siri ostida yuzaga kelgan, xususan: Ukrainada auditni tartibga soluvchi qonunchilik uncha takomillashmaganligi, amaliy

tajribaning yetishmasligi, audit jarayonlarini o'tkazish va hujjatlashtirish uslublarining mavjud emasligidir.

Hozirgi vaqtda Ukrainada moliyaviy hisobdorlik auditi jadal sur'atlar bilan rivojlanmoqda. Masalan, 2004-yildan boshlab, moliyaviy hisobot auditi Xalqaro audit standartlarin (XAS)ga muvofiq o'tkazilib, ular Milliy audit standartlari sifatida qabul qilingan. Hamma auditorlar Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi tomonidan qabul qilingan Professional buxgalterlar odob-axloqi kodeksiga rioya etishlari shart.

Ukrainada auditorlik firmalari o'zlarida auditorlik xizmatlarining ichki sifat nazorati tizimini tatbiq etishi shart. 2008-yilning oktabr oyidan boshlab, Ukraina Auditorlik palatasi auditorlik tashkilotlarida Xalqaro sifat nazorati standartlariga muvofiqlik yuzasidan sifat nazorati tekshiruvlarini o'tkazib keladi.

Bunday tezlik bilan, ba'zida ilg'orlik bilan rivojlanishiga qaramay, Ukrainada auditni yanada rivojlantirishga sifatli auditga bo'lgan "ijtimoiy" buyurtmaning yo'qligi (eng avvalo, mulkdorlar, fond bozorlari va moliyaviy muassasalar tomonidan), shuningdek, aylanma mablag'laridan qat'i nazar, notijorat kompaniyalarning (moliyaviy kompaniyalardan tashqari) moliyaviy hisobdorligi bo'yicha audit majburiy tartibda o'tkazilmasligi to'sqinlik qiladi. Shunday qilib, Ukrainada audit bozori auditorlik faoliyati subyektlarining soni ko'p bo'lsa-da, hali katta emas. Bunday vaziyat bozorda turli salbiy holatlarga, dempingdan boshlab, to auditorlarning kam sonli mijozlaridan o'z mustaqilliklarini to'liq yo'qotishlarigacha sabab bo'ladi. Bu esa Ukrainada auditorlik hisobotlariga, ayniqsa, ularning buxgalteriya hisobini yuritish sifatiga muvofiqligiga ishonishga imkon bermaydi.

Moliyaviy hisobot auditi bo'yicha amaliy tajribaning mavjud emasligi, mustaqil auditning maqsad va vazifalarini tushunmaslik (chunki ko'pchilik auditorlar audit deganda, soliq va yig'imlarning to'liq to'lanishini tekshirishni tushunadilar, bu esa "soliq auditi" deb nomlanadi), auditorlik tashkilotlari o'z zimmlariga resurs, bilim va tajriba yetishmasligi tufayli bajara olmaydigan auditorlik vazifalarini oladi. Ayniqsa, bu Xalqaro moliyaviy hisobot standartlari yoki korporativ hisobdorlik bilan bog'liq auditorlik masalalariga taalluqli. Hatto murojaat xalqaro audit tarmog'iga a'zo bo'lgan auditorlik firmasiga qaratilgan bo'lsa ham, bu auditorlik xizmatlarining sifatli

taqdim etilishiga yetarlicha kafolat bo'la olmaydi.

Umuman olganda, Ukrainada audit sohasida tub islohotlar o'tkazilishi taqozo etiladi, ana shunda auditorlik faoliyatiga qo'yiladigan talablar organik jihatdan Ukraina iqtisodiyoti talablari va audit subyektlari miqyosiga mutanosib ravishda mos keladi.

Ozərbayjon Respublikasining 1994-yil 16-sentabrda qabul qilingan va yurt rahbari Geydar Aliyev tomonidan imzolangan "Auditorlik xizmati to'g'risida"gi 882-sonli Qonuniga muvofiq, mamlakat hududida auditorlik faoliyatini davlat tomonidan tartibga solish tashkil etiladi.

Ushbu sohada Ozərbayjon Respublikasida amal qilayotgan va auditorlik faoliyatini rivojlantirishga qaratilgan chora-tadbirlar tizimi va me'yoriy hujjatlar loyihalarini ishlab chiqish; davlat, xo'jalik obyektlari va auditorlar (auditorlik tashkilotlari)ning manfaatlarini himoya qilish; auditorlar (auditorlik tashkilotlari)ning "Auditorlik xizmati to'g'risida"gi qonun, shuningdek, boshqa qonunchilik va me'yoriy-huquqiy hujjatlardan kelib chiqadigan talablarga rioya etishlarini nazorat qilish maqsadida Ozərbayjon Respublikasi Auditorlar palatasi tuziladi. Ozərbayjon Respublikasi Auditorlar palatasi mustaqil moliyaviy nazorat organi hisoblanadi. Auditorlar palatasining asosiy majburiyatiga respublikadagi barcha xo'jalik yurituvchi subyektlarda, ularning mulkchilik shaklidan qat'i nazar, moliyaviy va buxgalteriya hisobini aniq hamda ishonchli yuritilishini ta'minlash, shuningdek, uning faoliyatini rivojlantirish va takomillash-tirish uchun amaldagi qonunchilikka muvofiq chora-tadbirlarni amalga oshirish kiradi.

Ozərbayjonda auditorlik xizmatlari, garchi ularning qo'llanishida muayyan muammolar bo'lsa-da, tezkor sur'atlarda rivojlanmoqda. Muammolarni hal qilishga auditorlik xizmatlari bozorida raqobatchilar safining kengaygani ta'sir qiladi, ya'ni auditorlar soni borgan sari ko'payib bormoqda. Shuning uchun ular bu sohada yuqori darajada xabardorlikka ega bo'lishlari lozim, bu ularga o'zlarining doimiy mijozlariga ega bo'lish hamda mijozlari auditorning ishidan qoniqish hosil qilishlari uchun yordam beradi. Shunday qilib, auditda o'zgarishlar bo'lishi zarurligi to'g'risidagi masala faqat ijobiy xarakterga ega.

Majburiy audit
bozori

Xalqaro audit bozori

Soliq auditi bozori

4.5-rasm. Ozarbayjon Respublikasida audit bozori

Shunday qilib, MDH davlatlarida, xususan, Rossiya Federatsiyasi, Ukraina, Belarus, Qozog'iston, O'zbekiston va boshqa mamlakatlarda auditorlik faoliyati bozor iqtisodiyotining shakllanishiga, kapital mulkdorlikning turli shakllari paydo bo'lishiga qarab rivojlanib bormoqda. Ushbu mamlakatlarda auditorlik faoliyati audit bo'yicha maxsus qonunchilik va me'yoriy-huquqiy hujjatlar orqali tartibga solinadi.

Bugungi kunda Qozog'istonda auditorlik faoliyatini amalga oshirish jarayonida davlat organlari, jismoniy va yuridik shaxslar, auditorlar, auditorlik tashkilotlari o'rtasida yuzaga keladigan munosabatlarni tartibga soluvchi asosiy qonun hujjati Qozog'iston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuni hisoblanadi. Ushbu qonunga muvofiq, audit – moliyaviy hisobotlarni tuzish to'g'risidagi mustaqil fikr va moliyaviy hisobot bilan bog'liq boshqa ma'lumotlarni bayon qilish maqsadida o'tkaziladigan tekshiruv. Har qanday tashkilotning moliyaviy hisoboti o'zida uning moliyaviy holati, aktivlari va majburiyatlarining mavjudligi, daromadliligi, o'z kapitaliga egaligi to'g'risidagi ma'lumotlarni aks ettiradi. Shu va boshqa ma'lumotlar asosida hisobotdan foydalanuvchilar nafaqat tashkilotning mulkiy holati, balki uning rivojlanish istiqbollari haqida ham tegishli xulosalarni chiqarishlari mumkin. Bunda auditor tomonidan tasdiqlangan hisobotlar ancha ishonchli bo'ladi, bu moliyaviy hisobotga ishonchni orttiradi. Masalan, investor biznesga mablag' kiritishga tayyor, u o'zining kapital qo'yilmalari ishonchliligiga ishonch hosil qilishi uchun ushbu biznesning joriy va istiqboldagi omillari to'g'risida tasavvurga ega bo'lishi lozim. Boshqa tomondan esa sarmoya mablag'larini o'zlashtirmoqchi bo'lgan tomon ham qo'shimcha moliyalashtirishdan

manfaatdor. Investor ishonchli ma'lumotlarga qarab, hisob-kitob qiladi. Unga ishonchli ma'lumotlarning tasdig'i sifatida auditorlik xulosasi xizmat qiladi. Shuningdek, moliyaviy hisobotni tuzishdan kompaniya ma'muriyati ham manfaatdor, chunki u o'z ko'rsatkichlarining to'g'ri va ishonchliligi uchun foydalanuvchilar oldida javobgardir.

Audit to'g'risidagi ikkinchi qonunning o'z vaqtida qabul qilinganligi respublikadagi auditorlar va auditorlik tashkilotlarining haqiqiy mustaqilligini mustahkamlashga xizmat qildi. "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qozog'iston Respublikasi qonuni talablariga muvofiq, Respublika va hududiy auditorlar palatalarini tuzish, taftish komissiyasini saylash, auditorlarni attestatsiyadan o'tkazish bo'yicha malaka komissiyasini tashkil etish yuzasidan chora-tadbirlar ishlab chiqildi va o'tkazildi.

Bugungi kunga kelib, mamlakatda 100 dan ortiq auditorlik firmalari va yakka tartibdagi mustaqil korxonalar faoliyat olib bormoqda, ularda 3000 dan ziyod mutaxassislar ishlaydi. Istiqbolda auditorlik ishi bo'yicha mutaxassislarga bo'lgan ehtiyoj yanada ortadi. Respublika Auditorlar palatasining hisob-kitoblariga qaraganda, mamlakatda auditorlik faoliyati bilan shug'ullanuvchi xodimlar soni 30 mingga yaqin bo'lishi lozim. Buxgalteriya hisobi va auditning huquqiy asosi Qozog'iston Respublikasi Konstitutsiyasi, Fuqarolik kodeksi, Ma'muriy huquqbuzarliklar to'g'risidagi kodeks, Soliq kodeksi, "Bankrotlik to'g'risida", "Aksiyadorlik jamiyatlari to'g'risida" va "Xorijiy investitsiyalar to'g'risida"gi qonunlar, shuningdek, Qozog'iston Respublikasining kompaniyalar, firmalar va boshqa tijorat tashkilotlari faoliyatini tartibga soluvchi boshqa me'yoriy hujjatlarida belgilangan talablarni hisobga olgan holda ishlab chiqilgan.

Bugun rivojlangan mamlakatlar auditorlarining tan olishlaricha, auditning maqsadi barcha muhim jihatlarda buxgalteriya hisobining ishonchliligi to'g'risidagi fikrni shakllantirishdan iborat. Ushbu maqsadga erishish uchun o'ziga xos yondashuvlar, tartib-taomillar va usullar doirasidan foydalanilmoqda.

Bugungi kunga kelib, mamlakatda auditorlik faoliyati keng rivoj topdi. Endilikda audit faqat pulli xizmatlarni ko'rsatibgina qolmasdan, balki muhim ijtimoiy funksiyani ham bajarmoqda, ya'ni u mo'tadil

iqtisodiy munosabatlarning yuzaga kelishiga xizmat qiladi. Auditorlik tekshiruvlari moliyaviy faoliyat tahlili bilan birgalikda yaxshigina rentabellikka ega.



4.6-rasm. Auditorlik tashkilotlarining huquqiy-tarkibiy shakli

Shunday qilib, 2008-yilgacha qozog'istonlik auditorlik kompaniyalari auditorlik bozorining barqaror va qulay rivojlanishi sharoitida faoliyat olib borgan. Bu, eng avvalo, quyidagilarga zarur shart-sharoitni yaratdi:

- tarkiban tartibli tuzilgan me'yoriy bazaning shakllanishi ("Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qozog'iston Respublikasi qonunining ishlab chiqilishi va qabul qilinishi);

- MHXS formatida hisobotlarni tayyorlash bo'yicha maslahatlarni taqdim etishga taalluqli xizmatlar ro'yxatining kengayishi, bu bo'yicha o'quv seminarlarining o'tkazilishi;

- auditorlik kompaniyalari xodimlarining malaka darajasini auditor lavozimiga qo'yiladigan minimal talablarni oshirish yo'li bilan ko'tarish;

- audit bozori geografiyasining kengayishi, natijada majburiy audit o'tkazilishi lozim bo'lgan mintaqaviy kompaniyalarning rivojlanishi yuz berdi, buning oqibatida esa auditorlik kompaniyalari majburiy auditni o'tkazish uchun o'zlarining filial va vakilliklarini ocha boshladi.

Auditorlar va auditorlik tashkilotlari moliyaviy hisobot asosidan tashqari (bu esa xarajatlarni cheklash sifatida qurultilishda katta ahamiyatga ega) o'z faoliyatining yo'nalishi bo'yicha quyidagi xizmatlarni ko'rsatishi mumkin:

Buxgalteriya hisobini tashkil etish, tiklash va yuritish, moliyaviy va statistik hisobotlarni tuzish
Soliqni rejalashtirish, byudjetga majburiy to'lovlarni hisoblash, soliq deklaratsiyalarini to'ldirish
Xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish
Moliyaviy, soliq, bank va boshqa xo'jalik faoliyatiga oid qonunchilik masalalari bo'yicha maslahat va axborot berish xizmatini tashkil etish
Qo'shimcha kasbiy ta'lim sifatida buxgalteriya hisobi, soliqqa tortish, audit va moliyaviy xo'jalik faoliyati tahlili bo'yicha o'qitish
Buxgalteriya hisobini avtomatlashtirish bo'yicha tavsiyalar, hisob yuritishning avtomatlashtirilgan usulini o'rgatish
Buxgalteriya hisobi, soliqqa tortish, xo'jalik huquqi bo'yicha ilmiy ishlanmalar, uslubiy qo'llanmalar va yo'riqnomalarni nashr etish
Biznesni baholash; baholash faoliyati; qimmatli qog'ozlar bozoridagi faoliyat
Advokatlik faoliyati bilan bog'liq bo'lmagan yuridik xizmatlarni ko'rsatish

4.8-rasm. Qozog'istonda auditorlik tashkilotlari tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlar

“Auditorlik faoliyati to'g'risida”gi Qozog'iston Respublikasi qonunining 2006-yil 5-maydagi tahririda belgilanishicha, Qozog'istonda audit mamlakat qonunchiligiga zid bo'lmagan holda Xalqaro audit standartlariga muvofiq amalga oshiriladi, Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi huzuridagi Xalqaro auditorlik amaliyoti qo'mitasidan Qozog'iston Respublikasida ularni rasman nashr etishga yozma ruxsatnoma olgan tashkilot tomonidan davlat va rus tillarida chop etiladi. Bunday huquqqa esa Xalqaro buxgalterlar federatsiyasining haqiqiy a'zosi hisoblangan professional auditorlik tashkiloti – Qozog'iston Respublikasi Auditorlar palatasi to'laqonli egalik qiladi.

MDH davlatlarining auditorlik faoliyatining taqqoslama jadvali

	2015–2019-yilning umumiy ko'rsatkichlari	2015	2016	2017	2018	2019
Rossiya	Auditorlik tashkilotlari	4,4	4,4	4,2	4,1	3,9
	Auditorlar	19,7	19,6	19,6	19,5	18,8
	Auditorlik tashkilotlarining daromadlari (mln. AQSH dollar)	748,9	762,2	739,5	780,0	819,0
	Auditorlik tekshiruvi o'tkazilgan xo'jalik yurituvchi subyektlar soni	71841	74537	78087	78688	79528
Ukraina	Auditorlik tashkilotlari	1071	1002	944	889	900
	Auditorlar	2675	2646	2653	2725	2720
	Auditorlik tashkilotlarining daromadlari (mln. AQSH dollari)	64,7	72,5	78,1	90,0	106,4
	Auditorlik tekshiruvi o'tkazilgan xo'jalik yurituvchi subyektlar soni	9892	9950	9995	10100	10643
Ozarbayjon	Auditorlik tashkilotlari	60	67	80	95	123
	Auditorlar	1553	1590	1650	1702	1750
	Auditorlik tashkilotlarining daromadlari (mln. AQSH dollari)	30,1	33,4	38,5	43,8	42,9
	Auditorlik tekshiruvi o'tkazilgan xo'jalik yurituvchi subyektlar soni	45001	67522	55006	43200	46282
Qozog'iston	Auditorlik tashkilotlari	130	136	142	142	145
	Auditorlar	1381	1406	1450	1500	1605
	Auditorlik tashkilotlarining daromadlari (mln. AQSH dollari)	28,0	29,9	31,1	32,3	35,0
	Auditorlik tekshiruvi o'tkazilgan xo'jalik yurituvchi subyektlar soni	7565	8001	8890	9150	9500
Belarus	Auditorlik tashkilotlari	69	70	73	75	80
	Auditorlar	1250	1290	1302	1360	1394
	Auditorlik tashkilotlarining daromadlari (mln. AQSH dollari)	21,3	25,4	26,3	28,0	30,2
	Auditorlik tekshiruvi o'tkazilgan xo'jalik yurituvchi subyektlar soni	4830	4903	4950	5001	5044

Alohida qayd etish lozimki, Qozog‘iston Respublikasi Moliya vazirligining ma‘lumotlariga ko‘ra, umuman mamlakat bo‘yicha barcha ko‘rsatilgan auditorlik xizmatlari hajmining 44 %i auditni o‘tkazish xizmatlarining ulushiga, qolgan qismi esa 1998-yil 20-noyabrda qabul qilingan Qozog‘iston Respublikasining “Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi 304–I–sonli qonunida (2016-yil 7-aprel holatiga qonunga kiritilgan o‘zgartirish va qo‘shimchalarni hisobga olgan holda) belgilangan boshqa turdagi xizmatlar ulushiga to‘g‘ri keladi.

2019-yil yakunlari bo‘yicha MDH davlatlarining auditorlar soni, auditorlik tashkilotlari va ularning daromadlari hamda auditorlik tekshiruvi o‘tkazilgan xo‘jalik yurituvchi subyektlar soni o‘zaro tahlil qilingan.

Ilmiy tadqiqotlardan ma‘lum bo‘ldiki, biz o‘rgangan MDH davlatlari (Rossiyadan tashqari) xalqaro audit standartlari asosida faoliyat olib boradi.

Hozirgi kunda MDH da audit mohiyati to‘g‘risida uch fikr mavjud:

- 1) audit – bu taftish faoliyati;
- 2) audit – bu ekspert-konsultatsiya faoliyati;
- 3) audit – bu taftish va ekspert-konsultatsiya faoliyatining birligi.

4.5-jadval

MDH davlatlarida auditorlik faoliyatining ko‘p pog‘onali tizimining tavsiflanishi¹

Ko‘rsatkichlar	Rossiya	Ukraina	Ozərbayjon	Qozog‘iston	O‘zbekiston
Asosiy qonun va normativ hujjatlar	“Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi qonun	“Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi qonun	“Auditorlik xizmati to‘g‘risida”gi qonun	“Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi qonun	“Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi qonun
Auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi	Moliya vazirligi Auditorlar palatasi	Auditorlar palatasi, Auditorlar	Auditorlar palatasi	Moliya vazirligi	Moliya vazirligi

¹ Hattorov A. X. Auditorlik faoliyatining ko‘p pog‘onali tizimini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo‘yicha falsafa doktori (Doctor of Philosophy) ilmiy darajani olish uchun yozilgan dissertatsiya. – Toshkent, 2021.

organlar	Auditorlik faoliyati bo'yicha komissiya	kengashi			
Audit standartlari	Milliy	XAS	XAS	XAS	XAS
Standartni tasdiqlovchi tashkilot	Moliya vazirligi	Auditorlar palatasi	Auditorlar palatasi	IFAC, Auditorlar palatasi	Moliya vazirligi
Litsenziya beruvchi tashkilot	Moliya vazirligi	Auditorlar palatasi	Auditorlar palatasi	Moliya vazirligi	Moliya vazirligi
Davlat audit organi	Hisob palatasi	Davlat audit inspeksiyasi	Davlat moliyaviy nazorat xizmati	Hisob qo'mitasi	Hisob palatasi
Auditorlik tashkilotlari tomonidan ko'rsatiladigan asosiy xizmatlar	Buxgalteriya, Moliyaviy hisobot, menejment, huquq	Soliq, buxgalteriya	Boshqaruv, Moliyaviy hisobot	Buxgalteriya menejment, moliyaviy hisob	Soliq, buxgalteriya, menejment, moliyaviy hisob
Auditorlik faoliyatini olib boruvchi shaxs	Auditorlik tashkilotlarining auditorlari va individual auditorlar	Auditorlik tashkilotlarining auditorlari va individual auditorlar	Auditorlik sertifikatiga ega bo'lgan auditorlik tashkilotida faoliyat olib boruvchi shaxslar	Auditorlik sertifikatiga ega bo'lgan auditorlik tashkilotida faoliyat olib boruvchi shaxslar	Auditorlik sertifikatiga ega bo'lgan auditorlik tashkilotida faoliyat olib boruvchi shaxslar
Auditorlik tashkilotining huquqiy shakli	Auditorlik tashkiloti istalgan shaklda tuzilishi mumkin, faqat unitar va ochiq aksiyadorlik jamiyatidan tashqari	Istalgan huquqiy shaklda tuzilishi mumkin	Istalgan huquqiy shaklda tuzilishi mumkin	Mas'uliyati cheklangan jamiyat	Mas'uliyati cheklangan jamiyat

Auditor-larga qo'yiladigan talablar	Iqtisod yoki huquqshu- noslik mutaxassisligi i bo'yicha o'rta yoki oliy ma'lumotga ega bo'lish va oxirgi 3 yilda iqtisodiyot yoki audit tizimida faoliyat yuritgan bo'lishi	Iqtisod yoki huquqshu noslik mutaxas- sisligi bo'yicha oliy ma'lumotga ega bo'lish va oxirgi 3 yilda iqtisodi- yot, moliya, huquq yoki audit tizimida faoliyat yuritgan bo'lishi	Buxgalteriya, iqtisodiyot, moliya, huquqshu- noslik mutaxassisligi i bo'yicha oliy ma'lumotga ega bo'lish hamda 3 yillik ish stajiga ega bo'lish	Oliy ma'lumotga ega bo'lishi, kamida uch yillik iqtisodiyot, moliya, nazorat- taftish, huquq sohalarida yoki audit va buxgalteriya hisobi fanlaridan dars bergan bo'lishi	Oliy ma'lumotga ega bo'lishi, kamida uch yillik audit va buxgalteriya hisobi sohasida yoxud shu sohalarida oliy ta'lim muassasalari da dars berish bo'yicha amaliy ishga ega bo'lishi; auditorlik tashkilotida bir yildan kam bo'lmagan amaliy ish stajiga ega bo'lishi
---	--	---	---	--	--

Qisqacha xulosalar

Buyuk Britaniya Milliy audit boshqarmasining rahbari Bosh nazoratchi va auditor bo'lib, u Jamoalar palatasining rasmiy vakili hisoblanadi va lavozimiga Jamoalar palatasining nomzodga ijobiy ovoz berishidan so'ng Bosh vazirning parlamentga qilgan murojaatiga binoan Qirolicha tomonidan tayinlanadi.

G'arbiy Yevropaning eng rivojlangan mamlakatlaridan biri bo'lgan Fransiyada audit Adliya vazirligi tomonidan boshqariladi. Professional auditorlarning asosiy funksiyalari hisob-kitob komissarlari tomonidan amalga oshiriladi.

Fransiyada auditorlik faoliyatini professional tashkil qilish ikki bosqichda amalga oshirilib, mintaqaviy bosqichda hisob-kitob komissarlari mintaqaviy kompaniyalari va milliy bosqichda hisob-kitob komissiyalari milliy kompaniyasini birlashtiradi.

Germaniyada auditorlik faoliyati 2007-yil 24-yanvardagi "Auditorlarning mutaxassislik nizomlari to'g'risida"gi qonunga muvofiq amalga oshiriladi. Qonunda auditor kasbini jamoatchilik oldida oqilona bajarishga chaqiriladigan va tegishli imtihondan o'tish orqali shaxsiy va kasbiy muvofiqligi tasdiqlangan shaxs ekanligi belgilab qo'yilgan.

AQSHda 1921-yildan buyon Hisob palatasi funksiyalarini bajarib kelayotgan davlat organi Bosh nazorat boshqarmasi (General Accounting Office) AQSH davlat auditining oliy organi hisoblanadi.

Janubiy Koreyada Auditorlar instituti yevropacha modellarning hech biriga o'xshamaydi. Janubiy Koreyadagi ko'pgina biznes-institutlar singari u yapon amaliyoti tajribasidan o'zlashtirilgan.

Rossiyada hozirgi kunda auditorlik faoliyati 2008-yil 30-dekabrda qabul qilingan "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi 307-F3-sonli Federal qonun, shuningdek, davlat tomonidan va kasbiy jihatdan tartibga soladigan boshqa me'yoriy-huquqiy hujjatlarga muvofiq amalga oshiriladi.

Hozirgi kunda MDH da audit mohiyati to'g'risida uch fikr mavjud:

1. audit – bu taftish faoliyati;
2. audit – bu ekspert-konsultatsiya faoliyati;
3. audit – bu taftish va ekspert-konsultatsiya faoliyatining birligi.

Glossariy

Milliy audit boshqarmasi (National Audit Office) – Buyuk Britaniya va Shimoliy Irlandiya Birlashgan Qirolligining Oliy davlat auditorlik organi.

Angliya va Uelsda Qasamyod Qilgan Buxgalterlar Instituti (Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW) – Buyuk Britaniyaning auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi eng yirik tashkiloti. Angliyaning buxgalteriya va audit sohasidagi oltita uyushmasining birlashishi natijasida 1880-yilning may oyida tashkil topgan. Hozirda ushbu tashkilot talabalarni o'qitish, uzluksiz ta'lim dasturlarini amalga oshirish, professional va etika

standartlarini ishlab chiqish hamda o'z a'zolariga maslahat xizmatlarini ko'rsatish bilan shug'ullanadi. ICAEW hozirda o'zining 125,000 dan ortiq a'zolari bilan Yevropaning audit va buxgalteriya sohasidagi eng yirik tashkilot hisoblanadi.

Shotlandiya Sertifikatlangan Buxgalterlar Instituti (Intitute of Certified Accountants in Scotland) – 1854-yilda tashkil topgan dunyoning birinchi auditorlik uyushmasi. Ushbu tashkilotning asosiy vazifalari qatoriga talabalarni o'qitish, uzluksiz ta'lim va qayta tayyorlash dasturlarini amalga oshirish, hamda o'z a'zolariga maslahat xizmatlarini ko'rsatish kiradi.

Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)) – yuqori professional talablarga javob beruvchi va moliyaviy hisob tizimining sifatini ko'tarishga xizmat qiluvchi mustaqil auditorlarning milliy professional uyshmasi. Ushbu tashkilot 1887-yilda AQSHda tashkil topgan va «Amerika Auditorlar Assotsiatsiyasi» deb nomlangan. 1957-yildan e'tiboran «Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti» nomini olgan.

Milliy moliya va buxgalterlik hisobi jamoat instituti (The Charactered Institute of Public Finance and Accountancy) – Davlat moliya va buxgalteriya hisobi instituti davlat xizmatlarida, milliy auditorlik agentliklarida, yirik buxgalteriya firmalarida va davlat pullarini boshqarish zarur bo'lgan boshqa organlarda ishlaydigan buxgalterlar uchun professional muassasadir.

Irlandiya qasamyod qilgan buxgalterlari instituti (The Institute of Characted Accountants of Ireland) – ushbu institut 1888-yil 14-mayda tashkil etilgan va Irlandiyadagi eng yirik buxgalteriya idorasi hisoblanadi. Dunyo bo'ylab 25000 dan ortiq a'zolariga ega.

Fransiya Hisob sudi – yurisdiksiya organi sifatida ish yuritadi va sud vakolatlariga ega bo'lib, davlat auditining yuqori organlari hisoblanadi.

Germaniya Hisob palatasi – yuqori federal organi bo'lib, federal hokimlik idoralari iyerarxiyasida Federal prezident boshqaruvi, Federal kansleri va federal vazirliklar bilan bir xil maqomga ega organi.

Shvedsiya Milliy audit boshqarmasi – yangi davlat auditining yuqori organi parlament nazorati funksiyalarini bajaradi. Uning tarkibi avvalgi ikkita nazorat idorasining sobiq xodimlaridan, ya'ni ushbu sohada katta tajribaga ega bo'lgan kishilardan tashkil topgan.

AQSH Davlat nazorat boshqarmasi (Government Accountability Office) – davlat auditi oliy organi. Mazkur boshqarma mustaqil organ bo'lib, partiyadan tashqari asosda shakllanadi va bevosita AQSH Kongressiga bo'ysunadi.

Koreys buxgalteriya hisobi standartlari (SFAS) – Janubiy Koreyaning moliyaviy hisobotlarning xalqaro standartlari hisoblanadi. Janubiy Koreyada Auditorlar instituti yevropacha modellarning hech biriga o'xshamaydi. Janubiy Koreyadagi ko'pgina biznes-institutlar singari u yapon amaliyoti tajribasidan o'zlashtirilgan.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Buyuk Britaniyada qanday audit institutlari faoliyat yuritadi va ularning asosiy vazifasi nimadan iborat?
2. Fransiya auditorlik faoliyati qaysi organ tomonidan nazorat qilinadi?
3. Germaniya Hisob palatasining asosiy funksiyasi qaysi?
4. AQSHda auditorlar qaysi mutaxassislar bo'yicha sertifikatlanadi?

5. AQSHda auditorlik firmalari neshta kategoriya bo'yicha taqsimlanadi?
6. MDH davlatlarida auditorlik faoliyati qanday tashkil qilingan?
7. Yevropa va Osiyo davlatlarining auditorlik faoliyati bir-biridan nimasi bilan farq qiladi?
8. Yaponiya va Janubiy Koreya davlatlaring auditorlik faoliyatida AQSH davlatining ro'li qanday?
9. So'nggi yillarda MDH davlatlarida qancha auditorlar faoliyat olib bormoqda?
10. Qozog'istonda auditorlik tashkilotlari tomonidan qanday auditga oid xizmatlar ko'rsatadi?
11. Rossiyada auditorlik faoliyati qanday yo'lga qo'yilgan?

V BOB. AUDITORLIK PROFESSIONAL ETIKASI VA AUDITORNING HUQUQIY JAVOBGARLIGI

5.1. Professional etikaning mohiyati va ahamiyati



Etika – shaxs yoki shaxslar guruhining ma’naviy-axloqiy xatti-harakatini belgilab beruvchi qonun-qoidalar tizimidir. Qadimdan shifokorlik etikasi tushunchasi mavjud bo’lgan. Bu etikaning asosiy maqsadi shifokorlar faoliyatini axloqiy nuqtayi nazardan tartibga solishga, o’z kasbiga nisbatan vijdonan yondashishga undashdan iborat edi. Hozirgi kunda auditorlik

sohasida ham shifokorlik etikasi singari auditorlik etikasi yuzaga keldi. Auditorlik etikasining asosini mustaqillik, malaka, halollik va xolislik tamoyillari tashkil etadi. Auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi tashkilotlar ham turli qonunlar, standartlar bilan bir qatorda auditorlik etikasi kodeksini ham ishlab chiqishgan. Shu jumladan, Respublikamizda “O‘zbekiston auditorlarning kasbga oid Axloq Kodeksi” qabul qilingan. Ushbu kodeksda auditorlar audit sohasiga nisbatan jamoat ishonchi va e’tiborini orttirish uchun o‘zlarini qanday tutishlari lozimligi, o‘z zimmalaridagi vazifalarni amalga oshirish jarayonida amal qilishlari lozim bo‘lgan axloqiy, ma’naviy qadriyatlar, tamoyillar o‘z ifodasini topgan. Audit tekshiruvini o‘tkazish jarayonida umuminsoniy qadriyatlar, tartib-qoidalarga amal qilish har bir auditor va auditorlik firmasi rahbarining zimmasidagi majburiyatdir.

Etika normalariga amal qilgan holda ish yuritish auditorlik faoliyatining jamoatchilik orasidagi obro‘-e’tiborining oshishiga, bu tur xizmatga jamoatchilikning ehtiyoji oshishiga xizmat qiladi. Aksincha, etika tamoyillarining buzilishi auditorlik sohasiga va auditorlar jamoasiga nisbatan katta hurmatsizlikning namunasi hisoblanadi va bu sohaga ham ma’naviy, ham moddiy zarar keltiradi. Etika tamoyillariga amal qilmaslik har bir auditorga nisbatan keskin choralar ko‘rilishiga,

xususan, auditorlik malaka sertifikatini va litsenziyasidan mahrum qilinishiga olib keladi.

5.2. Auditorlik Professional Etika Kodeksi

Auditorlik Etika Kodeksi auditorlik faoliyatining o'ziga xos "odobnoma"si hisoblanadi. Ushbu kodeks auditorlik faoliyatining umuminsoniy qadriyatlarga, fazilatlarga mos bo'lishini, auditor o'z faoliyatini halollik bilan, faqatgina jamiyat manfaatlaridan kelib chiqqan holda amalga oshirishini ta'minlaydi. Yuqoridagi tamoyillarga asosan ish yuritish jamiyatning auditorlik faoliyatiga ishonchi va ehtiyojining ortishiga xizmat qilishini anglagan holda ko'pgina xorijiy davlatlarda Auditorlik faoliyatining Etika Kodeksi qabul qilingan.

Bu Kodeks yuridik kuchga ega va unda keltirilgan tamoyillarning buzilishi auditing jinoiy, moddiy javobgarlikka tortilishiga olib keladi. Ko'pgina xorijiy davlatlar, shu jumladan Respublikamizda qabul qilingan "O'zbekiston auditorlarning kasbga oid Axloq Kodeksi" da auditorlarga nisbatan etika nuqtayi nazaridan quyidagi asosiy talablar keltirilgan:

• Umumqabul qilingan axloqiy normalarga amal qilish.

Auditorlar o'z zimmlaridagi vazifalarini amalga oshirish jarayonida umuminsoniy axloqiy qadriyatlar, tamoyillarga amal qilgan holda, halollik bilan ish yuritishlari va qaror qabul qilishlari shart. Boshqacha qilib aytganda, auditorlar "Boshqalar siz uchun qilishlarini xohlamagan ishini o'zingiz ham boshqalar uchun qilmang" jumlasiga amal qilgan holda ish ko'rishlari, butun tekshiruv o'tkazish va xulosa tayyorlash jarayonida halollik bilan ishlashlari, masalalarga xolislik bilan yondashishlari, adolatsizlikka va boshqa hamkasblari tomonidan insoniy, axloqiy qadriyatlarning buzilishiga yo'l qo'ymasliklari lozim.

• Jamiyat manfaatlarini ifoda etish. Garchi audit tekshiruv uchun haqni mijoz to'lasada, auditor faqatgina jamiyat manfaatlaridan kelib chiqqan holda ish ko'rishi shart. Mijoz manfaatlarini soliq va sud idoralarida himoya etishdan oldin auditor mijozning bu manfaatlarini to'g'ri, qonuniy asosda yuzaga kelganiga ishonch hosil qilishi zarur. Aks holda auditor mijoz manfaatlarini himoya etishdan bosh tortishi shart.

• **Auditorning xolisligi.** Tekshiruv yakunida xulosa va tavsiyalar tayyorlash uchun yagona asos – yetarli miqdordagi va ishonchli ma'lumot hisoblanadi. Auditor bilgan holda noto'g'ri ma'lumotlarni to'plashi, yoki ma'lumotlarni soxtalashtirishi va ularni tashqi foydalanuvchilarga taqdim etishi mumkin emas. Auditor xizmat ko'rsatish jarayonida har qanday turdagi tashqi bosim yoki shu kabi boshqa holatlar o'z mulohazasining xolisligiga (xolislik – jamiyat manfaatlaridan boshqa guruhlar manfaatini himoya etmaslik) ta'sir etmayotganiga ishonch hosil qilishi va shuni ta'minlashi, aks holda xulosa berishdan bosh tortishi shart. Auditor xulosasi va qarori boshqa uchinchi taraf fikriga emas, faqatgina shu auditorning o'z shaxsiy mulohazasi, fikriga asoslanishi kerak. Auditor o'z xolisligiga ta'sir o'tkazishi mumkin bo'lgan har qanday shaxs bilan muloqot olib borishdan bosh tortishi lozim.

• **Auditorning e'tiborliligi.** Professional xizmat ko'rsatish jarayonida auditor o'z ishiga yuqori darajada e'tiborlilik, ehtiyotkorlik bilan yondashishi, rejalashtirish, tekshiruv o'tkazish va xulosa tayyorlash jarayonida mavjud qonunlar va standartlarga to'liq amal qilinishini ta'minlashi, tekshiruvning har bir bosqichiga nisbatan yuqori darajadagi nazoratni o'rnatishi zarur.

• **Auditorning mustaqilligi.** Auditor umumiy mijoz korxona yoki uning rahbariyatining alohida vakillari bilan auditor mustaqilligiga ta'sir o'tkazish darajasidagi yaqin munosabatlarga ega bo'lsa, bu tekshiruvni o'tkazishdan bosh tortishi lozim. Tekshiruv davrida va tekshiruv yakunida tayyorlangan hujjatlarda auditor korxonaga nisbatan to'liq mustaqilligini ishonch bilan bayon eta olishi zarur. Auditorning haqiqatan ham mustaqilligiga shubha uyg'otuvchi yoki mustaqillikka ta'sir etuvchi omillar qatoriga quyidagilar kiradi:

- auditorning mijoz korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatida xar qanday ko'rinishda ishtirok etishi;

- auditorning mijoz korxonadan moliyaviy jihatdan bog'liqligi (qaramligi);

- korxonaga bilvosita (qarindoshchilik, korxona ishchilari orqali) bog'liqligi va moliyaviy munosabatlarda ishtirok etishi;

- korxona rahbariyati bilan bevosita, yaqin qarindoshchilik munosabatlarining mavjudligi;

- korxonaning o'ta mehmondo'st munosabatda bo'lishi va turli qimmatbaho buyumlar, xizmatlarni ularning haqiqiy bozor bahosidan ancha arzon narxda yoki umuman tekinga berishi;

- auditorlik firmasi xodimlari yoki rahbarlarining mijoz boshqaruvida ham faoliyat yuritishi;

- auditorlik firmasining manfaatlari bo'lgan moliyaviy, investitsion institutlarga mijoz rahbariyatining investitsiya kiritishi borasida tavsiya berishi;

- auditorlik firmasi xodimi yoki rahbarlarining oldingi davrda mijoz korxonada yuqori lavozimdagi xodim sifatida ishlagan bo'lishi;

- auditorni mijoz korxonaning boshqaruv organiga tayinlash to'g'risidagi korxona rahbariyatining shu auditorga taklifi va boshqalar.

Yuqoridagi holatlarning birortasining ro'y berishi auditorlik firmasining tekshirilgan korxonaga nisbatan mustaqilligini shubha ostiga qo'yadi va kelgusida firma rahbariyati va xodimlarining javobgarlikka tortilishiga olib kelishi mumkin.

• **Auditorning professional malakasi.** Auditor mijozga xizmat ko'rsatishda yuqori darajadagi malakaga ega bo'lishi lozim. Yangi mijoz bilan munosabat o'rnatishdan oldin auditor shu mijoz uchun audit amaliyotining yangi uslubiyatlarini qo'llash, eng so'nggi qonunchilikka amal qilgan holda yuqori darajali xizmat ko'rsatishni kafolatlashi zarur.

Auditor o'z malakasi doirasidan tashqari bo'lgan sohalarda xizmat ko'rsatishi, tavsiya berishi mumkin emas. Tekshiruv davomida bunday hollarga duch kelinsa, auditor mustaqil ekspert xizmatidan foydalanishi shart.

Auditorning malakasi uning oliy ma'lumoti, malaka sertifikatiga ega ekanligi va audit sohasidagi uzluksiz ish tajribasi bilan belgilanadi. Bundan tashqari, auditor ish faoliyati davomida doimiy ravishda buxgalteriya, audit, soliq, xalqaro va milliy buxgalteriya hamda audit standartlari, fuqarolik huquqi, axborot texnologiyalari kabi sohalarda o'z malakasini oshirish maqsadida ishlashi lozim. Auditorlik firmasi rahbariyati esa bu jarayon ustidan doimiy nazorat olib borishi kerak.

• **Mijoz tijorat siri.** Auditor mijoz bilan munosabatlarning davom etayotgani yoki to'xtaganligidan qat'i nazar, shu mijozga xizmat ko'rsatish jarayonida qo'lga kiritilgan har qanday ma'lumotni

sir tutishi zarur. Auditor hech qachon mijozga xizmat ko'rsatish jarayonida ma'lum bo'lgan ma'lumotlarni mijoz korxona zarar ko'rishi evaziga o'z shaxsiy yoki boshqa uchinchi taraf manfaatlarini ko'zlab oshkor etmasligi lozim.

Mijoz faoliyatiga doir ma'lumotlarni oshkor etish faqat quyidagi hollarda jinoyat hisoblanmaydi:

- ushbu ma'lumot mijoz rahbariyati roziligi bilan oshkor etilganda;

- qonun bilan belgilangan tartibda yoki sud qaroriga asosan oshkor etilganda;

- mijoz auditorni qonunchilikka zid amaliyotlarga jalb etgan yoki jalb etishni xohlaganda.

- **Soliq munosabatlari.** Auditorlar har qanday sharoitda ham soliqqa doir qonunchilikka to'liq amal qilishlari shart. Auditorlar o'z shaxsiy yoki boshqa uchinchi taraf manfaatlarini ko'zlagan holda daromadlarini yashirmasliklari kerak. Bu majburiyat mijozga soliqqa doir xizmat ko'rsatish jarayonida ham amal qiladi. Auditor mijoz manfaatlaridan kelib chiqqan holda soliq qonunchiligini buzib ish tutishi qonunga xilof amaliyot hisoblanadi va javobgarlikka tortiladi.

Tekshiruv o'tkazish jarayonida soliqqa doir aniqlangan kamchiliklar yuzasidan auditor mijoz rahbariyatiga yozma ko'rinishda zudlik bilan xabar berishi, bu kamchiliklarni bartaraf etish yo'llarini taklif etishi va zaruriy choralar ko'rilmaganda mijozga nisbatan qo'llanilishi mumkin bo'lgan jazo choralaridan xabardor qilishi lozim.

Mijozga soliqqa doir tavsiyalarni auditor faqatgina yozma ko'rinishda taqdim etishi zarur. Shu bilan birga auditor mijozga bu tavsiyalar soliq idoralari bilan yuzaga kelishi mumkin bo'lgan har qanday tur muammolarni hal etmasligini va soliq deklaratsiyasi hamda soliqqa doir boshqa hujjatlardagi ma'lumotlarning to'g'riligi yuzasidan javobgarlik faqatgina mijoz rahbariyati zimmasida ekanligini ham eslatib o'tishi kerak.

- **Ko'rsatilgan xizmat uchun to'lov.** Tekshiruv uchun to'lov etika talablariga javob berishi uchun to'lov summasi tekshiruv hajmi va sifatidan kelib chiqishi lozim. To'lov summasiga ko'rsatilayotgan xizmatning murakkabligi, auditorlar malakasi, auditorlik firmasining obro'-e'tibori va auditor o'z zimmasiga olayotgan javobgarlik kabi omillar ham ta'sir o'tkazadi.

To'lov summasi yuqoridagi omillardan qat'i nazar faqat ma'lum maqsadlarga erishilishiga bog'liq bo'lishi qonunga zid amaliyot hisoblanadi.

Auditor dastlab kelishilgan to'lov summasidan yuqori summani faqatgina tekshiruvga doir va dastlab ko'zlanmagan, ammo majburiy amalga oshirgan qo'shimcha xarajatlarini qoplaganlik uchun olishi mumkin.

Auditor xizmat uchun to'lov summasi va shaklini oldindan kelishib qo'yishi kerak. Mijoz o'z yillik daromadining katta qismini audit tekshiruvi uchun xizmat haqi sifatida berishi esa auditor tomonidan auditorlik etikasiga amal qilinganini shubha ostiga qo'yishi mumkin.

• **Auditorlar o'rtasidagi munosabatlar.** Auditorlar boshqa auditorlarga do'stona munosabatda bo'lishlari va ularning ishlarini asossiz tanqid qilmasliklari zarur. Mijoz talabiga ko'ra tekshiruvda qatnashayotgan auditorlardan biri yoki bir nechta almashtirilsa, avvalgi auditor keyingi auditor bilan ham yaxshi munosabatlarni o'rnatishi, yangi auditor o'z ishini yuqori sifatli qilib o'tkazishi uchun barcha amaliy yordamni ko'rsatishi kerak.

• **Xodimlarning auditorlik firmasi bilan munosabatlari.** Malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditor auditorlik firmasiga ishga qabul qilingach shu firmadagi butun faoliyati davomida firma obro'sining ortishi va kelgusi rivoji uchun xizmat qilishi, firma rahbariyati va boshqa xodimlari, shuningdek, mijoz rahbariyati va xodimlari bilan do'stona munosabatlarni o'rnatishi va ta'minlashi lozim.

Auditorlik firmasi rahbariyati va xodimlarining o'zaro munosabati xizmat ko'rsatish jarayonida umumiy javobgarlikka asoslanishi va firmaning xizmat ko'rsatish doirasini kengaytirish hamda rivojlantirishga qaratilishi zarur.

Auditorlik firmasi o'z xodimlarining malakasini oshirishi ustidan doimiy nazoratni tashkil etishi va uzluksiz ta'limni ta'minlashi kerak. Rivojlangan davlatlarda yirik auditorlik firmalari "Professional Rivojlanish" bo'limini tuzganlar. Bu bo'limning asosiy vazifalari qatoriga firma xodimlarining malakasini doimiy ravishda yuqori darajada bo'lishini ta'minlash maqsadida audit, buxgalteriya, soliq, qonunchilik, axborot texnologiyalari kabi sohalar bo'yicha turli

seminarlar, treyning kurslarini tashkil etish, ilmiy izlanishlar olib borish, ilmiy gazeta, jurnallar va adabiyotlar nashrini yo'lga qo'yish kabilar kiradi.

Auditorlik firmasida faoliyat yuritayotgan xodimlar o'z vazifalariga halollik bilan, zimmalaridagi majburiyat va javobgarlikni his etgan holda yondashishlari, o'z malakalarini oshirib borishga harakat qilishlari, ichki va tashqi hujjatlar bilan ehtiyotkor ishlashlari va mijoz rahbariyati, shuningdek, xodimlari bilan munosabatda mustaqillik tamoyilidan chetlashmasliklari zarur.

Auditorlik firmasini doimiy o'zgartiradigan, tekshiruv jarayonida kutilmaganda firmani tark etadigan xodimlar auditorlik etikasini qo'pol ravishda buzgan hisoblanadilar.

Ma'lum sabablarga ko'ra auditor hozirgi auditorlik firmasini tark etsa, yangi firmada faoliyat yuritish jarayonida avvalgi firma rahbariyati va xodimlari to'g'risida salbiy fikr bildirmasligi, bu firmada tekshiruv jarayonida qo'llanilgan uslubiyatlarni, firma faoliyati borasida o'ziga ma'lum bo'lgan maxfiy ma'lumotlar va hujjatlarni oshkor etmasligi lozim.

Agar avvalgi xodimlar auditorlik firmasi manfaatlari va auditorlik faoliyati obro'-e'tiboriga jiddiy ta'sir etuvchi xatti-harakatlarni sodir etmagan bo'lsalar, auditorlik firmasi rahbariyati ham uchinchi tarafga bu avvalgi xodimlarining professional va shaxsiy xususiyatlarini ochiq bayon etmasligi kerak.

Rivojlangan davlatlarda yangi auditorlik firmasiga ishga joylashish uchun asosiy talablardan biri avvalgi auditorlik firmasi rahbariyatidan tavsiyanoma taqdim etish hisoblanadi. Ushbu tavsiyanoma juda katta ahamiyatga va kuchga ega bo'lgan hujjatdir. Tavsiyanoma orqali auditorning e'tiborli bo'lgan ijobiy xususiyatlari va kamchiliklari yoritilishi mumkin. Shu sabab, ushbu hujjat xodimning yangi ishga qabul qilinishi yoki qabul qilinmasligi masalasini hal etishda katta o'rin tutadi.

Biror sabablarga ko'ra auditorlik firmasini tark etayotgan xodim ushbu firmaga tegishli, ahamiyatli va maxfiy hisoblangan barcha hujjatlarni, ma'lumotlarni, texnik vositalar (uyali aloqa, kompyuter)ni o'z vaqtida topshirishi kerak.

• **Auditda reklama.** Auditorlar va auditorlik firmasi to'g'risidagi ma'lumotlar turli ommaviy axborot vositalari, auditorlik

faoliyatiga oid maxsus nashrlar, ma'lumotnomalar, konferensiyalarda auditorlik firmasi rahbariyati yoki xodimlari tomonidan e'lon qilinishi mumkin. Auditorlik faoliyatiga doir reklama borasida, xususan bu ma'lumotlarni e'lon qilish vositalari, vaqti va joyi bo'yicha qanunchilikda cheklovlar ko'zda tutilmagan.

Auditorlik xizmati bo'yicha reklama ochiq, to'g'ri va tushunarli bo'lishi, eshituvchilar va o'quvchilarni chalg'itadigan, aldaydigan ma'lumotlar keltirilmasligi va bu reklama audit xizmatini ko'rsatuvchi boshqa firmalar yoki mutaxassislarni obro'sizlantirmasligi kerak.

Auditorlik firmasi tomonidan quyidagi ma'lumotga ega bo'lgan reklamalarni e'lon qilish auditorlik etikasiga zid hisoblanadi:

- auditorlik firmasi o'z xizmat sifatini, asossiz ravishda, boshqa auditorlik firmalari bilan qiyoslashi va ustun qo'yishi;
- auditorlik firmasi o'z obro'sini oshirish maqsadida o'z mijozlari borasidagi ma'lumotni shu mijoz roziligisiz oshkor etishi;
- audit, soliq, buxgalteriya kabi sohalarda, asossiz ravishda, yuqori sifatli xizmat ko'rsatishini e'lon qilish.

Mustaqil jurnalistlar ham auditorlik firmasi faoliyati borasida ijobiy yoki salbiy axborot e'lon qilishdan oldin yetarlicha asosga, to'g'ri ma'lumotlarga ega ekanliklariga ishonch hosil qilishlari lozim. Auditorlik firmasi ham o'z xizmati sifatini bo'rttirib ko'rsatishi, yoki kamchiliklarni oshkor etmasligi uchun jurnalistlarga har qanday turdagi mablag'larni ajratishi auditorlik etikasiga mutlaqo zid amaliyot hisoblanadi.

• **Boshqa davlatlardagi audit xizmati.** Auditor o'z mamlakati yoki xorijiy davlatda xizmat ko'rsatishidan qat'i nazar auditorlik etika tamoyillari o'zgarmaydi va auditor ularga bir xilda amal qilishi shart.

Auditor xorijiy davlatlarda faoliyat yuritish jarayonida auditorlik etikasi borasida quyidagilarga e'tibor qaratishi lozim:

- agar xorijiy davlat auditorlik etikasi talablari auditorning o'z davlatida qabul qilingan etika tamoyillari talablariga nisbatan *yumshoq* xususiyatga ega bo'lsa, auditor o'z davlati etika talablariga amal qilishi kerak;

- agar xorijiy davlat auditorlik etikasi talablari auditorning o'z davlatida qabul qilingan etika tamoyillari talablariga nisbatan *qattiq* bo'lsa, auditor xorijiy davlat etika talablariga rioya etishi zarur.

5.3. Auditorning mijoz oldidagi mas'uliyati

Mijoz korxonada auditorlik sohasida xizmat ko'rsatishdan oldin auditorlik firmalari mijoz oldida quyidagi mas'uliyatni o'z zimmlariga oladilar:

- xizmat ko'rsatishda "Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun"ning barcha moddalariga to'liq amal qilish;

- audit tekshiruvini "Auditorlik faoliyatining milliy standartlari"da keltirilgan talablarga mos ravishda o'tkazish;

- auditorlik sohasida faoliyat yuritish uchun maxsus litsenziyaga ega bo'lish;

- mijoz faoliyatiga doir maxfiy ma'lumotni tijorat siri sifatida sir saqlash;

- o'z xulosasi yuzasidan huquqiy javobgarlikni to'liq o'z zimmasiga olish.

Yuqoridagi talablarning to'liq bajarilishi auditorlik sohasida faqatgina maxsus malakaga, ruqsatga ega bo'lgan shaxslar va firmalar faoliyat yuritishi mumkinligini ko'rsatadi va mijozga xizmat ko'rsatish jarayonida umumqabul qilingan qonunlar, standartlarga mos ish yuritishlarini ta'minlaydi. Natijada mijoz manfaatlari yuqori malaka va ijobiy fazilatlariga ega shaxslar tomonidan himoyalanaadi. Xalqaro audit standartlarida audit tekshiruvini o'tkazish borasidagi talablar bayon etilgan. Tekshiruvni ushbu talablarga asosan tashkil etish mijozga yuqori sifatli xizmat ko'rsatilishiga zamin yaratadi. Auditor tekshiruvining sifatsizligi va mijoz aynan auditor aybi bilan moddiy hamda ma'naviy zarar ko'rgani ham sudda shu standartning buzilgan talablarini aniq ko'rsatish orqali isbotlanadi.

Auditorning mijoz oldidagi mas'uliyatiga to'liq amal qilmasligi auditorning mijoz oldidagi javobgarligini yuzaga keltiradi. Ushbu holat yuzasidan auditor javobgarligi O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksiga asosan aniqlanadi va sud organlari tomonidan qaror chiqariladi.

Auditor o'z xizmatini sifatsiz, e'tiborsizlik bilan o'tkazishi natijasida mijoz korxona yoki davlat organi moddiy zarar ko'rsa bu organlar sudga mazkur masala yuzasidan murojaat etishlari va sud qaroriga asosan:

- zarar summasini;

- sud xarajatlarini;
- jarima summasini to'liq undirishlari mumkin.

“Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun”ning 22, 23, 24-moddalariga asosan auditorlik firmasi tomonidan quyidagi holatlarning biri yoki bir nechitasi sodir etilsa, auditorlik faoliyatini yuritish huquqini beruvchi litsenziyaning amal qilishi to'xtatib turilishi, amal qilishi tugatilishi yoki bekor qilinishi mumkin:

- auditorlik firmasi rahbariyati tomonidan litsenziya olish uchun noto'g'ri ma'lumotlar taqdim etilganda;
- auditorlik firmasi tomonidan litsenziyada ko'rsatilmagan xizmat taklif etilganda;
- O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'rsatilgan hollardan tashqari, mijoz faoliyatiga oid ma'lumot mijoz rozilgisiz uchinchi tarafga oshkor etilganda;
- bir necha bor sifatsiz audit tekshiruvi o'tkazilganda;
- mijozdan to'liq mustaqil bo'lamagan holda tekshiruv o'tkazilganda.

Yuqoridagi holatlardan ayniqsa uchinchisi, ya'ni mijoz faoliyatiga oid ma'lumotning mijoz rozilgisiz uchinchi tarafga oshkor etilishi auditorlik etikasining qo'pol ravishda buzilishi hisoblanadi va auditorlik faoliyatining obro'siga va bu sohaga nisbatan jamiyat ehtiyojiga keskin salbiy ta'sir etadi.

Ammo, tekshiruv jarayonida auditor har doim ham qaysi ma'lumot tijorat siri hisoblanishini va qaysilari oddiy ma'lumot ekanligini aniq ajrata olmasligi mumkin. Shu sabab, biror ma'lumot tijorat siri hisoblanishi uchun u quyidagi talablarga javob berishi lozim:

- ma'lumot uchinchi tarafga oshkor etilmaganda shu ma'lumot egasi uchun aniq foyda keltirishi zarur;
- ushbu ma'lumotdan faqatgina maxsus ruxsatga ega shaxslar foydalanishlari, xabardor bo'lishlari mumkin;
- ma'lumot egasi bu ma'lumotning maxfiyligini ta'minlash uchun zaruriy choralarni ko'rgan bo'lishi kerak.

Biror ma'lumotga nisbatan yuqorida keltirilgan talablar qo'llanilgan bo'lsa, bu ma'lumot tijorat siri hisoblanadi. Aks holda faqatgina oddiy ma'lumot bo'ladi.

Quyidagi hujjatlar mijoz tijorat siri hisoblanmaydi:

- korxona ta'sis hujjatlari va ustavi;
- tadbirkorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini beruvchi litsenziyalar, guvohnomalar;
- soliq va boshqa majburiy to'lovlarning amalga oshirilganligini tasdiqlovchi hujjatlar;
- korxona xodimlarining soni va tarkibi to'g'risidagi ma'lumotlar.

Korxona rahbari bu hujjatlarni qonun bilan belgilangan tartibda quyidagi tashkilotlar va guruhlar talabiga ko'ra taqdim etishi shart:

- davlat organlari;
- mahalliy boshqaruv organlari;
- nazorat va huquq-tartibot organlari;
- korxona xodimlari jamoasi;
- O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'rsatilgan boshqa organ va shaxslar.

Yuqorida keltirilgan talablar davlat ahamiyatidagi va faoliyatiga doir ma'lumotlar davlat siri hisoblangan korxonalarga nisbatan tatbiq etilmaydi.

5.4. Auditda professional javobgarlik sug'urtasi

Bozor iqtisodiyoti sharoitida har qanday tadbirkorlik faoliyati, shu jumladan auditorlik faoliyati ham tavakkalchilikka asoslanadi. Ya'ni faoliyat yakunda faqat daromadli bo'lishini hech kim kafolatlamaydi. Auditorlik faoliyatidagi eng asosiy tavakkalchilik auditorning o'tkazilgan tekshiruv yuzasidan yuzaga kelishi mumkin bo'lgan javobgarligi (noto'g'ri xulosa va maslahat, xato baholash va boshqalar) bilan bog'liq.

Ko'rsatiladigan xizmat turi va ish hajmi qanchalik katta bo'lsa, tavakkalchilik ham mos ravishda oshib boradi. Bu esa auditor tomonidan xato xulosa, maslahatlarning berilishi ehtimolini oshiradi. Shu sabab, hozirda auditorlar o'z faoliyati bilan bog'liq bu tavakkalchiliklar natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan moddiy javobgarlikni qisqartirish maqsadida o'z xulosa va maslahatlarini sug'urtalashmoqda.

Bu tur sug'urtadan foydalanish uchun auditorlik firmasi auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalashni taklif

etayotgan sug'urta kompaniyasi bilan shartnoma tuzadi va doimiy ravishda sug'urta badallarini to'lab boradi.

Auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalashdan oldin sug'urta kompaniyasi va auditorlik firmasi rahbariyati auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalash shartlarini kelishadilar. Ushbu kelishuv doirasida quyidagi masalalar ko'riladi:

- sug'urta subyekti va obyekti;
- sug'urta hodisasi va sug'urta amal qiladigan hudud;
- sug'urtalovchi o'z zimmasiga olayotgan javobgarlik hajmi;
- sug'urtalovchi javobgarligining chegarasi;
- sug'urta shartnomasini tuzish va tugatish tartibi;
- sug'urta badallarini to'lash tartibi;
- sug'urta hodisasi ro'y berganda tomonlar majburiyati;
- sug'urta to'lovini to'lash tartibi;
- nizolarni ko'rib chiqish tartibi.

Kelishuv yakunida auditorlik firmasi va sug'urta kompaniyasi rahbariyati yuqoridagi masalalar yozma ravishda bayon etilgan "Auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalash shartnomasi" ni imzolaydilar.

Ushbu shartnomaga muvofiq, ixtiyoriy yoki qonun bilan belgilangan tartibda majburiy ravishda sug'urtadan o'tayotgan yuridik shaxs (auditorlik firmasi) yoki jismoniy shaxs (auditor) **sug'urtalanuvchi** deyiladi. Sug'urta xizmatini ko'rsatish maqsadida tuzilgan va shu faoliyat bilan shug'ullanish uchun qonun bilan belgilangan tartibda litsenziya olgan yuridik shaxslar **sug'urtalovchi** hisoblanadi.

Shu o'rinda "Auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalash shartnomasi"da keltiriladigan ba'zi atamalarga to'xtalib o'tamiz.

Sug'urta subyekti – O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun"ga asosan tashkil etilgan va faoliyat yuritadigan yuridik shaxslar (auditorlik tashkiloti) va jismoniy shaxslar (auditorlar).

Sug'urta obyekti – auditorning auditorlik professional faoliyatini amalga oshirish jarayonida uchinchi tarafga yetkazgan zararini qonun bilan belgilangan tartibda qoplash majburiyati bilan

bog'liq bo'lgan mulkiy manfaati hisoblanadi. Sug'urta kompaniyasi sug'urta to'lovini uchinchi taraf nomidan auditorlik firmasiga auditorlar tomonidan yetkazilgan zararni qoplashni so'rab kelib tushgan arizaga muvofiq amalga oshiradi. O'z navbatida sug'urta kompaniyasi auditor tekshiruvga xolisona yondashgan jarayonda bilmagan holda yo'l qo'ygan xatoligi natijasida uchinchi tarafga yetgan zararni qoplaydi. Auditor tomonidan mijozga moddiy zarar yetishi mumkinligini bilib turib atayin qilingan xatolik yoki amalga oshirilmagan xatti-harakat natijasida uchinchi tarafga yetgan zarar sug'urta kompaniyasi tomonidan qoplanmaydi.

Sug'urta hodisasi – shartnoma amal qilish davrida auditor tomonidan bilmagan holda yo'l qo'yilgan xatolik natijasida uchinchi tarafga yetgan zararni auditorlik firmasi fuqarolik qonunchiligi bilan belgilangan tartibda qoplashi lozimligini tasdiqlovchi voqea. Bitta sabab natijasida ko'rilgan bir necha zarar ham bitta sug'urta hodisasi deb qaraladi.

“Auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalash shartnomasi”da odatda quyidagi faoliyat natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan sug'urta hodisalari sug'urtalanishi kelishiladi:

- iqtisodiy subyektlarning moliyaviy hisobotlari, hisob-kitob hujjatlari, soliq deklaratsiyalariga nisbatan mustaqil audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida auditor tomonidan yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatoliklar;

- buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, tiklash va yuritish jarayonida auditor tomonidan yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatoliklar;

- O'zbekiston Respublikasi moliya, soliq, bank va boshqa xo'jalik qonunchiligiga doir noto'g'ri berilgan maslahat;

- auditorlik firmasining professional faoliyatini amalga oshirishi bilan bog'liq bo'lgan boshqa holatlar.

Shartnomada yuqorida keltirilgan bandlarning barchasi yoki faqat ba'zilar bilan bog'liq bo'lgan sug'urta hodisalarini sug'urtalashga kelishilishi mumkin.

Sug'urtalovchi o'z zimmasiga olayotgan javobgarlik hajmi – sug'urta kompaniyasi tomonidan sug'urta to'lovi qaysi holatlar yuzasidan to'lanishi va qaysi holatlar bo'yicha sug'urta to'lovini to'lashni sug'urta kompaniyasi o'z zimmasiga olmasligini belgilab

beradi. Sug'urta kompaniyalari sug'urta shartnomasining faqatgina "sug'urta hodisasi" bo'limida kelishilgan holatlar bo'yicha auditor tomonidan uchinchi taraf (davlat yoki iqtisodiy subyekt)ga yetgan zararni qoplaydilar. Sug'urta to'lovi sug'urta hodisasi bilan bog'liq bo'lgan quyidagi qo'shimcha xarajatlarni ham o'z ichiga oladi:

- sug'urta hodisasini o'rganish bilan bog'liq xarajatlar;
- sug'urtalanuvchi (auditorlik firmasi / auditor)ning sug'urta hodisasidagi aybdorlik darajasini aniqlash bilan bog'liq xarajatlar;
- agarda sug'urta hodisasi sug'urtalovchi kompaniya roziligi bilan yoki sug'urta kompaniyasi ishning sudga oshirishining oldini ola olmaganligi sababli sudga oshirilgan bo'lsa, sug'urta hodisasi bo'yicha sud ishi bilan bog'liq xarajatlar.

Sug'urta shartnomasida sug'urta kompaniyasi auditorning o'z ishini yetarlicha e'tibor va malaka bilan bajarmaganligi natijasida uchinchi tarafga yetgan *qanday* zararlarni sug'urta hodisasi sifatida *qoplamasligini* aniq va batafsil ko'rsatib o'tishi lozim. Sug'urta shartnomasida sug'urta hodisasi sifatida ko'zda tutilmagan, ammo auditor tomonidan uchinchi tarafga yetgan barcha zararlar to'lig'icha auditorlik firmasining shaxsiy mablag'lari hisobidan qoplanadi.

Sug'urta amal qiladigan hudud – auditorlik firmasi tomonidan faqatgina sug'urta shartnomasida ko'rsatilgan davlat hududidagina ko'rsatilgan xizmat natijasida uchinchi tarafga yetgan zarar sug'urta hodisasi sifatida sug'urta kompaniyasi tomonidan qoplanishini anglatadi. O'zbekiston Respublikasi sug'urta kompaniyalari sug'urta shartnomalarida ushbu hudud odatda O'zbekiston Respublikasi terrioriyasi qilib belgilanadi.

Sug'urtalovchi javobgarligining chegarasi – sug'urta shartnomasida ko'rsatilgan sug'urta hodisasi yuzasidan sug'urta kompaniyasi to'lashni o'z zimmasiga olgan sug'urta summasining eng yuqori chegarasi (limit)ni belgilaydi. Bir yoki bir necha sug'urta hodisasi uchun to'lov shartnomada ko'rsatilgan eng yuqori chegara (limit)dan oshmaydi. Ushbu to'lov summasi tomonlar kelishuviga ko'ra belgilanadi va shu summaga asosan sug'urta badali hajmi aniqlanadi. Sug'urta to'lovi bo'yicha limit O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida belgilangandan kam miqdorda bo'lishi mumkin emas.

Sug'urta badali – shartnomaga muvofiq sug'urtalanuvchi sug'urta tashkilotiga sug'urta xizmati uchun majburiy tartibda ajratishi

lozim bo'lgan mablag' summasi. Bu summani sug'urta kompaniyasi o'z tarifiga asosan belgilaydi, ammo tomonlar kelishuviga ko'ra unga o'zgartirish kiritish mumkin.

Sug'urta shartnomasini tuzish va tugatish tartibi – sug'urta shartnomasining amal qilish muddati, sug'urtalanuvchi va sug'urtalovchi zimmasidagi majburiyat, sug'urta shartnomasi qaysi hollarda bekor qilinishi kabi masalalarni bayon etadi.

Sug'urta shartnomasi odatda 1 yil muddatga tuziladi. Sug'urta shartnomasiga ko'ra sug'urtalanuvchi (auditorlik firmasi) zimmasidagi majburiyatlar qatoriga quyidagilar kiradi:

- sug'urtalanuvchi qanday sug'urta hodisalari ro'y berishi mumkinligini va zararining taxminiy summasini sug'urta kompaniyasiga oldindan ma'lum qilish;

- auditorlik firmasi shtatida bo'lgan va auditor sifatida sug'urtalanayotgan xodimlarning ma'lumoti, malakasi, attestat va diplomlari, ish tajribasi kabi ma'lumotlar keltirilgan ro'yxatni sug'urta kompaniyasiga taqdim etish;

- auditorlik firmasi nomidan auditorlik faoliyatini amalga oshiruvchi auditorlar tarkibida o'zgarish ro'y berganda sug'urta kompaniyasiga 3 kunlik muddatda xabar berish.

Sug'urta shartnomasiga asosan sug'urta kompaniyasi zimmasidagi majburiyatlar quyidagilardan iborat:

- auditorlik firmasini sug'urta shartnomasi shartlari bilan tanishtirish;

- sug'urta badali to'langach 10 kunlik muddatda auditorlik firmasiga sug'urta polisini taqdim etish;

- sug'urtalanuvchi haqidagi ma'lumotni O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'zda tutilmagan hollardan tashqari holatlarda uchinchi tarafdagi oshkor etmaslik.

Sug'urta shartnomasining amal qilishi quyidagi hollarda tugatiladi:

- shartnoma amal qilish muddatining tugashi;

- sug'urta shartnomasiga muvofiq sug'urta kompaniyasi sug'urtalanuvchi oldida o'z majburiyatlarini to'liq hajmda amalga oshirganda;

- sug'urtalanuvchi tomonidan shartnomada kelishilgan muddatda sug'urta badallarining to'lanmasligi;

– sugʻurta kompaniyasi yoki sugʻurtalanuvchi faoliyati Oʻzbekiston Respublikasi qonunchiligida koʻzda tutilgan tartibda tugatilganda;

– sugʻurta shartnomasini bekor qilish toʻgʻrisidagi sud qarorining mavjudligi;

– Oʻzbekiston Respublikasi qonunchiligida koʻzda tutilgan boshqa holatlarda.

Sugʻurta toʻlovini toʻlash tartibi – sugʻurta hodisasini qoplash uchun sugʻurta toʻlovini toʻlash tartibini bayon etadi. Shartnomaning ushbu bandiga koʻra, auditorlik firmasi tomonidan uchinchi tarafga yetgan zarar sud qaroriga asosan amalga oshiriladi. Zarar hajmi va sugʻurta toʻlovi summasini aniqlash sugʻurta kompaniyasi tomonidan sud qarori, zarar sabablari va oqibatlari, shuningdek, yuzaga kelgan zaruriy xarajatlarni tasdiqlovchi hujjatlar asosida amalga oshiriladi.

Sugʻurta toʻlovi barcha zaruriy hujjatlar tayyorlangan va tomonlar yakuniy kelishuvga kelgandan soʻng 10 kunlik muddatda sugʻurta kompaniyasi tomonidan toʻlanadi. Agar sugʻurta toʻlovi belgilangan muddatlarda amalga oshirilmasa, sugʻurta kompaniyasi sugʻurtalanuvchiga har bir kechiktirilgan kun uchun umumiy sugʻurta summasining 0,1 % miqdorida jarima toʻlaydi.

Auditorlning fuqarolik (professional) javobgarligini sugʻurtalash audit sohasi uchun katta ahamiyatga ega. Buni quyidagilarda koʻrishimiz mumkin:

– professional xizmat koʻrsatish jarayonida xatoliklarga yoʻl qoʻyilishi mumkin. Buning natijasida auditorlik firmasi oʻz obroʻsini yoʻqotishi, litsenziyadan mahrum boʻlishi va moddiy javobgarlikka tortilishi mumkin. Mijoz tomonidan katta zarar koʻrilishi esa auditorlik firmasining bankrot boʻlishiga ham olib keladi. Bunday sharoitda sugʻurta auditorlik firmasi zimmasiga tushgan moddiy javobgarlikning bir qismini sugʻurta kompaniyasiga yuklash va shu orqali auditorlik firmasiga bankrotlikni chetlab oʻtish imkonini beradi;

– sugʻurta auditorlik sohasiga talabning ortishiga olib keladi. Chunki, auditorlik firmasi mijoz bilan audit xizmatini koʻrsatish boʻyicha shartnoma tuzganda mijozni auditorlik firmasi oʻz xulosasi yuzasidan zimmasiga olayotgan javobgarlik koʻlami qiziqtiradi. Bu vaziyatda sugʻurta mijozning auditorlik firmasi bilan shartnoma tuzish ehtimolini ham oshiradi.

Auditorlik firmasi sug'urtadan o'tishda quyidagilarni amalga oshirishi zarur:

– sug'urta kompaniyasi bilan shartnoma imzolashdan oldin auditorlik firmasi sug'urta kompaniyasiga auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini beruvchi litsenziyaning notarial tasdiqlangan nusxasini taqdim etishi lozim;

– sug'urta kompaniyasi davlat organlari tomonidan berilgan sug'urta faoliyati bilan shug'ullanish huquqini beruvchi litsenziyaga ega bo'lishi kerak.

Auditorlik firmasi rahbari sug'urta kompaniyasini tanlashda ehtiyotkor bo'lishi va sug'urta bozorida mijozlar ishonchini qozongan, to'lov qobiliyatiga ega kompaniyalar bilan munosabat o'rnatishi zarur.

Qisqacha xulosalar

Etika – shaxs yoki shaxslar guruhining ma'naviy-axloqiy xatti-harakatini belgilab beruvchi qonun-qoidalar tizimidir. “O'zbekiston auditorlarning kasbga oid Axloq Kodeksi” da auditorlar audit sohasiga nisbatan jamoat ishonchi va e'tiborini o'rnatish uchun o'zlarini qanday tutishlari lozimligi o'z ifodasini topgan. Bu Kodeks yuridik kuchga ega va unda auditorlarga nisbatan etika nuqtayi nazaridan keltirilgan asosiy talablar: (1) Umumqabul qilingan axloqiy normalarga amal qilish; (2) Jamiyat manfaatlarini ifoda etish; (3) Auditorning xolisligi; (4) Auditorning e'tiborliligi; (5) Auditorning mustaqilligi; (6) Auditorning professional malakasi; (7) Mijoz tijorat siri kabi tamoyillarga amal qilishni talab etadi.

Auditorning mijoz oldidagi mas'uliyatiga to'liq amal qilmasligi auditorning mijoz oldidagi javobgarligini yuzaga keltiradi. Ushbu holat yuzasidan auditor javobgarligi O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksiga asosan aniqlanadi va sud organlari tomonidan qaror chiqariladi.

Bozor iqtisodiyoti sharoitida har qanday tadbirkorlik faoliyati, shu jumladan auditorlik faoliyati ham tavakkalchilikka asoslanadi. Ko'rsatiladigan xizmat turi va ish hajmi qanchalik katta bo'lsa, tavakkalchilik ham mos ravishda oshib boradi. Shu sabab, hozirda auditorlar o'z faoliyati bilan bog'liq bu tavakkalchiliklar natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan moddiy javobgarlikni qisqartirish

maqsadida o'z xulosa va maslahatlarini sug'urtalashmoqda. Bu tur sug'urtadan foydalanish uchun auditorlik firmasi auditorning professional (fuqarolik) javobgarligini sug'urtalashni taklif etayotgan sug'urta kompaniyasi bilan shartnoma tuzadi va doimiy ravishda sug'urta badallarini to'lab boradi.

Glossariy

“Axloq Kodeksi” (Code of Ethics) – auditorlar audit sohasiga nisbatan jamoat ishonchi va e'tiborini orttirish uchun o'zlarini qanday tutishlari lozimligi, o'z zimmalaridagi vazifalarni amalga oshirish jarayonida amal qilishlari lozim bo'lgan axloqiy, ma'naviy qadriyatlar, tamoyillarni ifodalovchi hujjat.

Mijoz tijorat siri (Confidential Client Information) – auditor mijoz bilan munosabatlarning davom etayotgani yoki to'xtaganligidan qat'i nazar, shu mijozga xizmat ko'rsatish jarayonida qo'lga kiritilgan har qanday ma'lumot. Auditor hech qachon mijozga xizmat ko'rsatish jarayonida ma'lum bo'lgan ma'lumotlarni mijoz korxona zarar ko'rish evaziga o'z shaxsiy yoki boshqa uchinchi taraf manfaatlarini ko'zlab oshkor etmasligi lozim.

Sug'urta amal qiladigan hudud (Insurance territory) – auditorlik firmasi tomonidan faqatgina sug'urta shartnomasida ko'rsatilgan davlat hududidagina ko'rsatilgan xizmat natijasida uchinchi tarafa yetgan zarar sug'urta hodisasi sifatida sug'urta kompaniyasi tomonidan qoplanishini anglatadi. O'zbekiston Respublikasi sug'urta kompaniyalari sug'urta shartnomalarida ushbu hudud odatda O'zbekiston Respublikasi territoriyasi qilib belgilanadi.

Sug'urta badali (Insurance premium) – shartnomaga muvofiq sug'urtalanuvchi sug'urta tashkilotiga sug'urta xizmati uchun majburiy tartibda ajratishi lozim bo'lgan mablag' summasi. Bu summani sug'urta kompaniyasi o'z tarifiga asosan belgilaydi, ammo tomonlar kelishuviga ko'ra unga o'zgartirish kiritish mumkin.

Sug'urtalovchi javobgarligining chegarasi (Limit of insurer's responsibility) – sug'urta shartnomasida ko'rsatilgan sug'urta hodisasi yuzasidan sug'urta kompaniyasi to'lashni o'z zimmasiga olgan sug'urta summasining eng yuqori chegarasi (limit)ni belgilaydi. Bir yoki bir necha sug'urta hodisasi uchun to'lov shartnomada ko'rsatilgan eng yuqori chegara (limit)dan oshmaydi.

Sug'urta obyekti (Object of insurance) – auditorning auditorlik professional faoliyatini amalga oshirish jarayonida uchinchi tarafga yetkazgan zararini qonun bilan belgilangan tartibda qoplash majburiyati bilan bog'liq bo'lgan mulkiy manfaati hisoblanadi. Sug'urta kompaniyasi sug'urta to'lovini uchinchi taraf nomidan auditorlik firmasiga auditorlar tomonidan yetkazilgan zararni qoplashni so'rab kelib tushgan arizaga muvofiq amalga oshiradi.

Sug'urta subyekti (Subject of insurance) – O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun"ga asosan tashkil etilgan va faoliyat yuritadigan yuridik shaxslar (auditorlik firmasi) va jismoniy shaxslar (auditorlar).

Sug'urta to'lovini to'lash tartibi (Insurance compensation procedures) – sug'urta hodisasini qoplash uchun sug'urta to'lovini to'lash tartibini bayon etadi. Shartnomaning ushbu bandiga ko'ra, auditorlik firmasi tomonidan uchinchi tarafga yetgan zarar sud qaroriga asosan amalga oshiriladi. Zarar hajmi va sug'urta to'lovi summasini aniqlash sug'urta kompaniyasi tomonidan sud qarori, zarar sabablari va oqibatlari, shuningdek, yuzaga kelgan zaruriy xarajatlarni tasdiqlovchi hujjatlar asosida amalga oshiriladi.

Sug'urtalovchi o'z zimmasiga olayotgan javobgarlik hajmi (Responsibility assumed by the Insurer) – sug'urta kompaniyasi tomonidan sug'urta to'lovi qaysi holatlar yuzasidan to'lanishi va

qaysi holatlar bo'yicha sug'urta to'lovini to'lashni sug'urta kompaniyasi o'z zimmasiga olmasligini belgilab beradi.

Sug'urta hodisasi (Insurance case) – shartnoma amal qilish davrida auditor tomonidan bilmagan holda yo'l qo'yilgan xatolik natijasida uchinchi tarafga yetgan zararni auditorlik firmasi fuqarolik qonunchiligi bilan belgilangan tartibda qoplashi lozimligini tasdiqlovchi voqea. Bitta sabab natijasida ko'rilgan bir necha zarar ham bitta sug'urta hodisasi deb qaraladi.

Etika (Ethics) – shaxs yoki shaxslar guruhining ma'naviy-axloqiy xatti-harakatini belgilab beruvchi qonun-qoidalar tizimi.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Auditorlik etikasining mohiyati va ahamiyati nimada?
2. Auditorlik Etika Kodeksida auditorlarga nisbatan keltirilgan asosiy talablarni va ularning mohiyatini yoritib.
3. Tekshiruv o'tkazishda auditor nima sabab mustaqil bo'lishi talab etiladi?
4. Auditning mijoz oldidagi mas'uliyati nimada namoyon bo'ladi?
5. Auditda professional javobgarlik sug'urtasining mohiyatini bayon eting.
6. Professional javobgarlik sug'urtasi auditorlik sohasi rivojida qanday ahamiyat kasb etadi?
7. Auditda sug'urta obyekti va subyekti nimadan iborat? Misol keltiring.
8. Professional javobgarlik sug'urtasi badali va to'lovi o'rtasidagi farq nimada?

VI BOB. AUDIT TURLARI VA FUNKSIONAL TASNIFI

6.1. Auditning turiga ko'ra tasnifi



Auditorlik faoliyati uzoq rivojlanish bosqichini bosib o'tdi va bu davr mobaynida jamiyatning tobora kengayib borayotgan ehtiyojlarini kengroq qondirish maqsadida bu faoliyat sohasi o'z yo'lida katta burilish yasadi. Avvalgi davrda auditga faqat nazorat vositasi sifatida qaralgan bo'lsa, hozirda bu faoliyat turi korxonalariga o'z faoliyat sohaslarini

rivojlantirish, milliy va xalqaro bozorda raqobatbardoshlikka erishishga qaratilgan faoliyatlariga yordam berishdan iborat. Shu maqsadlardan kelib chiqqan holda, xalqaro amaliyotda zamonaviy audit quyidagi uch turga bo'lingan:

1. Moliyaviy hisobotlar auditi.
2. Moslik auditi.
3. Operatsion audit.

Moliyaviy hisobotlar auditi – korxonaning balans, moliyaviy natijalar, xususiy kapital va pul oqimlari to'g'risidagi hisobotlar ma'lumotlarini, ularning buxgalteriya hisobining milliy standartlari asosida tuzilganligiga ishonch hosil qilish yoki BXMSdan chetga chiqilgan hollarni aniqlash nuqtayi nazaridan o'tkaziladigan tekshiruvdir. Moliyaviy hisobotlar auditi odatda malaka sertifikatga ega bo'lgan mustaqil auditorlar tomonidan o'tkaziladi.

Muvofiqlik auditi – korxona faoliyati, shu faoliyatga doir ma'lumotlar mavjud qonun hujjatlarga qanchalik mos kelayotganini yoki shu qonun hujjatlar buzilgan hollarni aniqlashga qaratilgan tekshiruv. Ushbu turdagi audit tekshiruvini o'tkazishning asosiy shartlari (1) tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumot; (2) yuqori organlar tomonidan chiqarilgan qonun-qoidalarining mavjudligi.

Muvofiqlik auditiga misol tariqasida daromad solig'ini to'lash jarayonini keltirish mumkin. Ushbu jarayonda, daromad solig'ini

to'lash vaqtida Soliq Kodeksidan chetga chiqilgan hollar bo'lgan yoki bo'lmaganligi tekshiriladi. Bu misolda moslik auditini o'tkazish uchun yuqorida keltirilgan asosiy ikki shart bajarilganini ko'rishimiz mumkin. (1) tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumot (korxona daromadiga doir ma'lumotning mavjudligi); (2) yuqori organlar tomonidan chiqarilgan qonun-qoidalarining mavjudligi (Soliq Kodeksi).

Muvofiqlik auditiga yana bir misol sifatida, tijorat banklari faoliyatining Markaziy Bank tomonidan tekshirilishini keltirish mumkin. Bunda MB tomonidan yuborilgan auditorlar bank faoliyatiga oid ma'lumotlarni Markaziy bank, Moliya vazirligi, Soliq qo'mitasi va boshqa bir qator yuqori turuvchi muassasalar tomonidan chiqarilgan qonunlar, qarorlar, standartlar, yo'riqnomalar bilan taqqoslaydilar. Buning natijasida, tekshirilayotgan bank qanchalik mavjud qonun hujjatlarga asosan ish yuritayotgani ma'lum bo'ladi. Moslik auditining natijasi auditorni yollagan tashkilotga taqdim etiladi.

Amerika Qasamyod Qilgan Jamoat Buxgalterlar Instituti (AICPA) keltirgan ta'rifga ko'ra, «**Operatsion audit** – korxona faoliyatini baholash, kamchiliklarni aniqlash va bartaraf etish chora-tadbirlarini izlash maqsadida, shu korxona yoki uning bo'limi faoliyatini biror belgilangan mezonga asosan tizimli o'rganishdir». Ushbu ta'rifda keltirilgan mezon:

(1) korxona yoki uning bo'limi o'z oldiga qo'yilgan reja ko'rsatkichlariga qanchalik erishayotganini o'rganishdan;

(2) samaradorlik, ya'ni mavjud resurslardan qanchalik tejimli foydalanilayotganini baholashdan iborat.

Operatsion auditga misol tariqasida, korxona yoki uning bo'limi faoliyati belgilangan biznes-reja, yillik yoki choraklik budjetda keltirilgan ko'rsatkichlarga to'g'ri kelayotganini tekshirish, agar amaldagi natija bilan reja ko'rsatkichlari o'rtasida ahamiyatli farq bo'lsa, uning sababini o'rganish va mavjud kamchiliklarni bartaraf etish uchun amalga oshirilishi lozim bo'lgan tavsiyalarni ishlab chiqishni keltirish mumkin. Korxona buxgalteriya bo'limi kompyuter tizimini samarali va ishonchli ishlayotganini o'rganish maqsadida o'tkaziladigan tekshiruv ham operatsion auditga misol bo'lishi mumkin.

Operatsion audit keng va turli sohalarida faoliyat yurituvchi bo'limlarni o'rganishi sabab, audit jamoasi ko'p hollarda muhandis, huquqshunos, dasturchi kabi mustaqil ekspertlar xizmatidan foydalanadi.

Operatsion audit moliyaviy hisobdagi kabi yagona buxgalteriya hisobining milliy yoki xalqaro standartlarga ega emasligi sababli, moliyaviy hisob yoki muvofiqlik auditiga nisbatan chuqurroq subyektiv mulohazani talab etadi. Operatsion auditning yakuniy natijasi sifatida, korxona rahbariyati uchun, korxona faoliyatini yanada takomillashtirish maqsadida amalga oshirilishi lozim bo'lgan zaruriy chora-tadbirlarni o'zida aks ettirgan hisobot taqdim etiladi.

Yuqorida ko'rib o'tilgan auditning obyektiga ko'ra klassifikatsiyalari 6.1-rasmda tasvirlangan.

6.2. Auditning funksional tasnifi

Zamonaviy auditorlik faoliyati o'z funksional vazifalariga ko'ra quyidagi ikki guruhga bo'linadi:

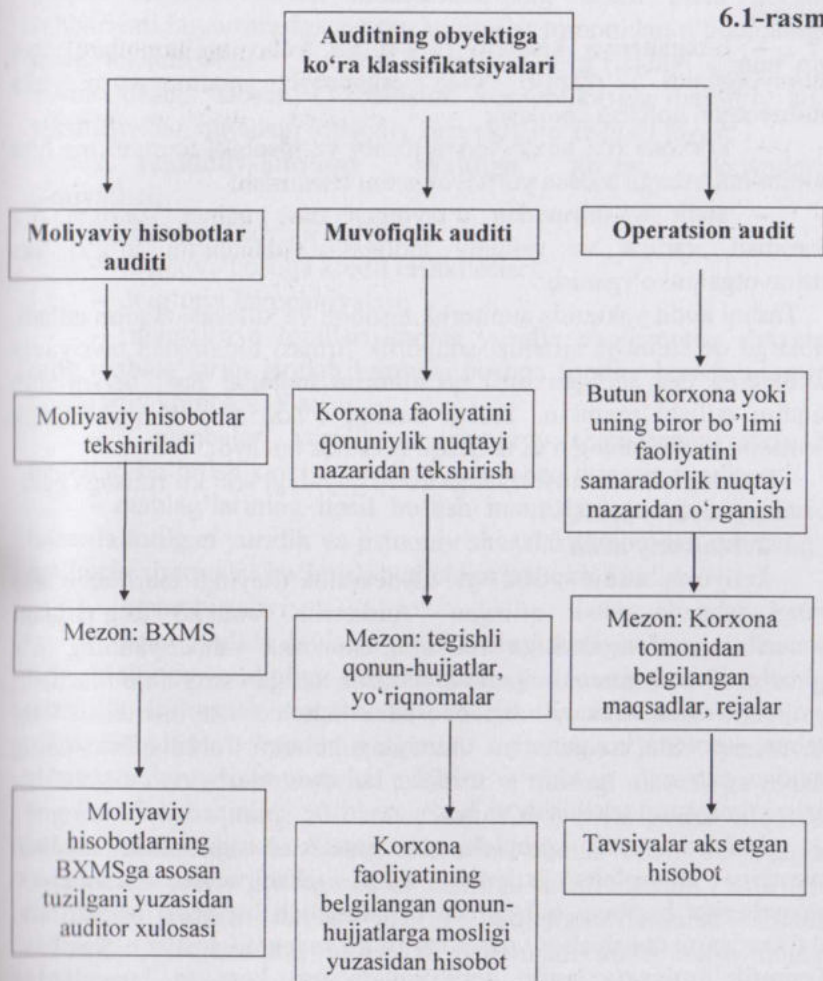
1. Tashqi audit.
2. Ichki audit.

Tashqi audit – korxona taqdim etayotgan yillik moliyaviy hisobotlarning BXMSga asosan tuzilganini tekshirish maqsadida shu korxonaga nisbatan to'liq mustaqil hisoblangan auditor tomonidan o'tkaziladigan tekshiruvdir. Tashqi audit asosan biz yuqorida ko'rib o'tgan moliyaviy hisobotlar auditdan iborat. Lekin, bu tur auditga qo'shimcha tarzida, muvofiqlik yoki operatsion audit ham o'tkazilishi mumkin.

Tashqi audit tekshiruvini o'tkazishning muhim shartlaridan biri shuki, bu tekshiruvda qatnashayotgan auditor shu audit tekshiruvidan o'tayotgan korxonada hech qanday iqtisodiy manfaatga ega bo'lmasligi kerak. Misol uchun, tekshiruvni o'tkazayotgan auditor shu korxona ta'sischisi, egasi, aksiyadori, rahbari yoki boshqa mansabga ega bo'lishi, shuningdek, korxona rahbariyati bilan o'zaro qarindoshlik munosabatlariga ega bo'lishi mumkin emas. Shuningdek, agar auditorlik firmasi, qo'shimcha xizmat sifatida korxonaga buxgalteriya xizmatini ko'rsatsa, moliyaviy hisobotlarni tuzib bersa, bu auditorlik firmasi shu korxonada audit tekshiruvini o'tkazishi taqiqlanadi. Bunga

asosiy sabab, biz o'tgan bobda ko'rib o'tgan mustaqillik tamoyilining buzilishidir.

6.1-rasm



Yuqoridagi holat ro'y berganda, ya'ni auditor yoki auditorlik firmasi tomonidan mustaqillik tamoyili buzilgan taqdirda, auditorlik firmasi auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqini beruvchi

litsenziyadan, auditor esa malaka sertifikatidan mahrum etilishi mumkin.

Tashqi auditni o'tkazishdan maqsad quyidagilardan iborat bo'ladi:

- buxgalteriya hisoboti to'g'ri va to'liq ma'lumotlarni aks ettirayotganini o'rganish yoki ishonchsiz ma'lumotlarni aks ettirayotgan hollarni aniqlash;

- korxona o'z buxgalteriya hisobi va hisoboti tizimini ma'lum qonun-hujjatlarga asosan yuritayotganini tekshirish;

- audit tekshiruvidan o'tayotgan davr uchun korxona o'z daromad, xarajat va yakuniy moliyaviy natijalarini to'g'ri aks ettirayotganini o'rganish.

Tashqi audit yakunida auditorlik hisoboti va xulosasi taqdim etiladi. Bularga qo'shimcha sifatida, auditorlik firmasi tomonidan tavsiyaviy xarakterga ega bo'lgan turli qo'shimcha hujjatlar ham tayyorlanib taqdim etilishi mumkin. Tashqi auditni o'tkazish uchun auditorlik firmasini korxonaning o'zi mustaqil ravishda tanlaydi.

Tashqi audit o'z xususiyatiga ko'ra quyidagi ikki ko'rinishga ega:

1. Ixtiyoriy audit.

2. Majburiy audit.

Ixtiyoriy audit – 2021-yil 25-fevralda (keyingi tahrirlar bilan) yangi tahrirda qabul qilingan “Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun”ning 36-moddasiga muvofiq, korxona rahbariyatining o'z qaroriga binoan qonun hujjatlarda nazarda tutilgan tartibda o'tkaziladi. Ixtiyoriy auditni o'tkazishdan maqsad turlicha bo'lishi mumkin. Misol uchun, korxona buxgalteriya tizimining holatini Tahlil qilish, uning ustidan samarali nazorat o'rnatish, kompyuterlashgan buxgalteriya tizimi faoliyatini tekshirish va h.k.

Ixtiyoriy audit kompleks va tematik asosda tashkil etilishi mumkin. **Kompleks ixtiyoriy audit** tekshiruvida korxonaning buxgalteriya hisobiga oid barcha boshlang'ich hujjatlari tekshiriladi, aktivlar va majburiyatlar yuzasidan to'liq inventarizatsiya o'tkaziladi. **Tematik ixtiyoriy audit** tekshiruvida esa korxona buxgalteriya hisobining faqatgina alohida bir bo'limi, misol uchun, ish haqi yuzasidan hisob-kitoblarning to'g'ri yuritilayotgani, budjet bilan soliq yuzasidan hisob-kitoblar qonun-hujjatlarga asosan olib borilayotgani auditor tekshiruvidan o'tadi.

Majburiy audit – “Auditorlik faoliyati to‘g‘risidagi qonun” ning 10 -moddasiga muvofiq, qonun-hujjatlarda belgilangan tartibda, yuqori turuvchi davlat muassasalarining talabi bilan korxona rahbariyati buyurtmasiga asosan auditorlar tomonidan o‘tkaziladigan audit tekshiruvidir. “Auditorlik faoliyati to‘g‘risidagi qonun”ning 10-moddasiga asosan, O‘zbekiston Respublikasida majburiy audit tekshiruvidan quyidagi iqtisodiy subyektlar o‘tishlari lozim:

1. Tashkiliy-huquqiy shakliga ko‘ra: aksiyadorlik jamiyatlari.

2. Faoliyat turiga ko‘ra:

- bank va boshqa kredit tashkilotlari;
- sug‘urta kompaniyalari;
- investitsiya fondlari hamda yuridik va jismoniy shaxslarning mablag‘larini jamlab turuvchi boshqa fondlar hamda ularning boshqaruv kompaniyalari;
- manbalari yuridik va jismoniy shaxslarning ixtiyoriy badallari bo‘lmish xayriya fondlari va boshqa ijtimoiy fondlar;
- mablag‘larining hosil bo‘lish manbalari qonun hujjatlarida nazarda tutilgan yuridik va jismoniy shaxslar tomonidan qilinadigan majburiy ajratmalar bo‘lmish budjetdan tashqari fondlar;
- tovar birjalari;
- ustav fondida davlatga tegishli ulush bo‘lgan korxonalar.

Majburiy auditdan bosh tortish yoki uning o‘tkazilishiga qarshilik ko‘rsatish korxonadan “Majburiy auditorlik tekshiruvi o‘tkazilishidan bo‘yin tovlaganlik uchun xo‘jalik yurituvchi subyektlardan jarima undirish tartibi to‘g‘risidagi nizom” ga asosan eng kam ish haqining 50 baravaridan 100 baravarigacha miqdorda jarima undirishga va uning rahbarini qonun bilan belgilangan tartibda ma‘muriy javobgarlikka tortishga sabab bo‘ladi. Undirilgan jarimalar tegishli davlat organi budjetiga daromad sifatida o‘tkaziladi. Jarimaning to‘lanishi korxonani audit tekshiruvidan o‘tishdan ozod qilmaydi.

Audit tekshiruvining korxona rahbariyatining ixtiyorisiz, majburiy tartibda o‘tkazilishidan maqsad quyidagilardan iborat:

1. Yuqorida keltirilgan majburiy audit subyektlari keng jamoatchilik mablag‘lari bilan ish yuritadigan bank muassasalari,

sug'urta tashkilotlari, ochiq aksiyadorlik jamiyatlari va h.k. tashkilotlardan iborat. Jamoatchilik bu tashkilotlarga o'zining ma'lum maqsadlarini ko'zlagan holda o'z mablag'larini ishonib topshiradi. Ammo bu mablag'lar ustidan yetarlicha nazoratning o'rnatilmasligi bu mablag'larning suiiste'mol bo'lishiga olib kelishi mumkin. Lekin bevosita keng jamoatchilikning o'zi bu nazoratni olib borishining imkoni yo'q. Sababi, jamoatchilik buxgalteriya hisobi tizimi taqdim etayotgan ma'lumotlardan unumli foydalanish, ko'rsatkichlarni Tahlil etish va ular asosida samarali qaror qabul qilish uchun yetarli malakaga ega emas. Bu vaziyatda auditor tekshirilayotgan subyekt va jamoatchilik o'rtasida bog'lovchi vazifasini bajaradi.

2. Katta miqdordagi daromadga ega korxonalarning moliyaviy hisobotlariga nisbatan majburiy audit tekshiruvini belgilash orqali davlat yirik soliq to'lovchilar faoliyati ustidan soliqni to'g'ri, to'liq va o'z vaqtida kelib tushishi yuzasidan nazorat o'rnatadi.

O'z navbatida, majburiy audit tekshiruvini o'tkazayotgan auditorlik firmasiga ham quyida keltirilgan talablar qo'yiladi:

1) majburiy audit korxonaning barcha faoliyat sohalarini, buxgalteriya hisobining barcha elementlarini, barcha turdagi aktivlarni, korxonaning hamma filiallari faoliyatini qamrab olishi, bir so'z bilan aytganda, audit tekshiruvi faqat kompleks ko'rinishda bo'lishi kerak;

2) auditor tomonidan korxona moliyaviy hisobotiga nisbatan bir taraflama, aniq xulosa berilishi lozim;

3) majburiy audit tekshiruvi auditorlik faoliyatining barcha standartlariga amal qilingan holda olib borilishi zarur.

Shu o'rinda, majburiy audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona rahbariyati zimmasiga ham quyida keltirilgan asosiy talablar belgilanishi mumkin:

1) ixtiyoriy auditdan farqli ravishda, majburiy auditda korxona rahbariyati auditning tematik, ya'ni buxgalteriyaning faqatgina rahbariyat tomonidan belgilangan elementlarining tekshirilishini talab etmasligi lozim. Yuqorida ta'kidlaganimizdek, audit tekshiruvi faqat kompleks xarakterga ega bo'lishi zarur;

2) korxona rahbariyati majburiy audit tekshiruvi yakunida taqdim etilgan auditorlik xulosasini shu ma'lumotdan manfaatdor bo'lgan taraflardan yashirmasligi kerak;

3) majburiy audit tekshiruvi yakunida aniqlangan kamchiliklar va ularni bartaraf etish yuzasidan tavsiyalarni olgach, korxona rahbariyati bu kamchiliklarni to'g'irlash choralarini ko'rishi shart.

Majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlaganligi uchun xo'jalik yurituvchi subyektlardan jarima undirish tartibi to'g'risida Nizomga muvofiq hisobot yilidan keyingi yilning 1-mayigacha yillik moliyaviy hisobot auditorlik tekshiruvidan o'tkazilmasligi va auditorlik xulosasi mavjud emasligi xo'jalik yurituvchi subyektning majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlashi deb e'tirof etiladi, hamda xo'jalik yurituvchi subyektning majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlashi sifatida jarima solish uchun asos hisoblanadi. Majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkaziladigan xo'jalik yurituvchi subyekt oldingi yil uchun o'z yillik moliyaviy hisobotini hisobot yilining 1-mayigacha auditorlik tekshiruvidan o'tkazadi va auditorlik tekshiruvi tamom bo'lgandan keyin 15 kun mobaynida tegishli soliq organiga auditorlik xulosasining belgilangan tartibda tasdiqlangan nusxasini taqdim etadi. Auditorlik xulosasi nusxasi soliq organiga belgilangan muddatda taqdim etilmagan taqdirda xo'jalik yurituvchi subyekt soliq organiga auditorlik xulosasi mavjud emasligining sababini aks ettiruvchi tushuntirishni yozma shaklda taqdim etishi kerak.

Qonun hujjatlariga muvofiq majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlash xo'jalik subyektining mansabdor shaxsiga nisbatan ma'muriy jazo qo'llanishiga olib keladi. Xo'jalik subyektining mansabdor shaxsiga nisbatan ma'muriy jazo qo'llangandan keyin kalendar yil oxirigacha majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlash xo'jalik subyektdan quyida keltirilgan miqdorda jarima undirilishiga olib keladi ("Majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlaganligi uchun xo'jalik yurituvchi subyektlardan jarima undirish tartibi to'g'risida Nizom"ning 7-bandi va Vazirlar Mahkamasining 2019-yil 28-dekabrda "O'zbekiston Respublikasi Hukumatining ayrim

qarorlariga o'zgartirishlar kiritish to'g'risida"gi VM-1046-sonli qarori)

Jarima miqdori*	Bir yilda mahsulot (ishlar, xizmatlar) sotishdan olingan yalpi tushum miqdori (QQS xam shu jumlag kiradi)**
Bazaviy hisoblash miqdorining 50 baravari	Bazaviy hisoblash miqdorining 500 baravarigacha
Bazaviy hisoblash miqdorining 75 baravari	Bazaviy hisoblash miqdorining 500 baravaridan 15 ming baravarigacha
Bazaviy hisoblash miqdorining 100 baravari	Bazaviy hisoblash miqdorining 15 ming baravaridan ortiq

*) Jarima miqdorini aniqlashda eng kam oylik ish haqining jarima solish to'g'risida qaror chiqarilgan sanadagi miqdoridan foydalaniladi.

**) Budjetdan tashqari va xayriya jamg'armalari uchun yalpi tushum deganda amaldagi tushumlar, shu jumladan a'zolik badallari tushuniladi.

Bunda majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlangan taqdirda xo'jalik subyektiga jarima sud qarori asosida solinadi, xo'jalik subyekti sodir etilgan huquqbuzarlikda aybini tan olgan hamda jarimani ixtiyoriy ravishda to'lagan taqdirda esa – jarima soliq organi tomonidan solinadi. Jarima qonun hujjatlarida belgilangan tartibda undiriladi. Bunda xo'jalik subyektining oxirgi hisobot sanasidagi joriy aktivlarining yigirma foizidan ortiq bo'lgan yalpi jarima xo'jalik subyektiga jarima solish to'g'risida qaror qabul qilingan kundan boshlab undiriladigan summani olti oy mobaynida har oyda bo'lib-bo'lib to'lash huquqi berilgan holda undirib olinadi. Jarima stavkalari tabaqalashtirilgan va majburiy tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyektning hisobot yili oxirida mahsulotlar (ishlar, xizmatlar)ni sotishdan olingan yalpi tushumi miqdoriga qarab belgilanadigan miqdorlarda undirib olinadi. Xo'jalik yurituvchi subyekt jarima solish to'g'risidagi qaror ustidan qonun hujjatlarida belgilangan tartibda shikoyat qilishi mumkin. To'lanadigan jarimalar to'liq miqdorda respublika budjetiga o'tkaziladi.

Ichki audit – AQSH Ichki Auditorlar Instituti keltirgan ta’rifga ko’ra, “Korxona tomonidan uning o’z faoliyatini tekshirish va baholash maqsadida tashkil etilgan xizmatdir”. Ichki audit korxonaning har bir bo’limi qanchalik o’z oldiga qo’yilgan vazifalar, reja ko’rsatkichlariga erisha olayotganini va bu ko’rsatkichga qanchalik tejamkorlik asosida erishayotganini tekshiradi va baholaydi. Ushbu vazifani amalga oshirish uchun xalqaro amaliyotda deyarli har bir yirik korporatsiya o’z ichki auditorlariga ega. Buxgalteriya va boshqaruv nazorat tizimining samaradorligini o’rganish ham ichki auditorlar diqqat markazida turadi.

Ichki auditning korxona faoliyati samaradorligini oshirishdagi ahamiyati va keng jamoatchilik manfaatlariga xizmat etishini hisobga olgan holda, 1941-yil AQSHda Xalqaro Ichki Auditorlar Instituti tashkil topdi. Ushbu tashkilotning vazifalari qatoriga quyidagilar kiradi:

- 1) ichki audit faoliyatining xalqaro miqyosdagi rivojini ta’minlash;
- 2) ichki auditorlar kasbiy malakasining doimiy rivojlanishini ta’minlash;
- 3) ichki audit standartlarini ishlab chiqish va amaliyotga joriy etish;
- 4) ichki auditorlar uchun uzluksiz ta’lim tizimini shakllantirish;
- 5) ichki auditorlarni sertifikatlashni tashkil etish;
- 6) ichki auditorlik etikasini ishlab chiqish.

Ichki audit sohasida faoliyat yuritish uchun auditorlar maxsus sertifikatlash imtihonidan o’tishlari lozim. Misol uchun AQSHda bu imtihon ikki kun davom etadi va u (1) ichki audit nazariyasi va amaliyoti; (2) boshqaruv nazariyasi, matematik usullar va axborot texnologiyalari; (3) buxgalteriya hisobi, moliya va iqtisodiyot fanlari bo’yicha o’tkaziladi. Imtihonni muvaffaqiyatli topshirganlarga CIA – Certified Internal Auditor (Sertifikatlangan Ichki Auditor) sertifikati beriladi. Ushbu sertifikat egasi istalgan korxonada ichki auditor lavozimida faoliyat yuritishi mumkin bo’ladi. Ichki auditorlar faoliyatining yuqori sifatini ta’minlash maqsadida Ichki Auditorlar Instituti ichki auditorlar uchun “Ichki audit professional amaliyoti standartlari”ni ishlab chiqqan. Tashqi auditorlar o’z faoliyatlarini Auditorlik faoliyatining milliy standartlari asosida olib borsalar, ichki auditorlar yuqorida keltirilgan Ichki audit professional amaliyoti standartlari asosida ish yuritadilar.

Hozirda Respublikamizda ham ichki audit xizmatini tashkil etish va takomillashtirish borasida bir qator muhim vazifalar amalga oshirilmoqda. Xususan, "Korxonalaridagi ichki audit xizmati to'g'risida Nizom" (Vazirlar Mahkamasining 2006-yil 16-oktabrdagi 215-son qaroriga 2-ilova)ga asosan aktivlarining balans qiymati 1 mlrd. so'mdan ortiq bo'lgan korxonalarda ichki auditni tashkil etish majburiy tartibda belgilab qo'yildi.

Shu jumladan, ichki audit xizmati shtatida:

- aktivlarining balans qiymati 1 mlrd. – 10 mlrd. so'mni tashkil etadigan korxonalarda – kamida ikki nafar sertifikatsiyalangan auditor;
- aktivlarining balans qiymati 10 mlrd. – 50 mlrd. so'mni tashkil etadigan korxonalarda – kamida uch nafar sertifikatsiyalangan auditor;
- aktivlarining balans qiymati 50 mlrd. so'mdan ortiqni tashkil etadigan korxonalarda – kamida to'rt nafar sertifikatsiyalangan auditor bo'lishi lozim.

Ushbu nizomda ichki audit xizmatini tashkil etishga qo'yiladigan yagona talablar hamda uning ishini tashkil etishning metodologik asoslari belgilab berilgan. Xususan, quyidagilar ichki audit xizmatining asosiy vazifalari sifatida ko'rsatib o'tilgan:

- kuzatuvchi kengashni ishonchli axborot bilan ta'minlash va ichki audit amalga oshirilishi natijalari bo'yicha korxona faoliyatini takomillashtirishga doir takliflarni tayyorlash;
- ichki audit jarayonida aniqlanadigan kamchiliklarni bartaraf etish yuzasidan korxona boshqaruv organlariga tavsiyalarni tezkorlik bilan kiritish, ularning bartaraf etilishini nazorat qilish.

Yuqoridagi vazifalarni amaga oshirish uchun ichki audit xizmatining quyidagi asosiy funksiyalari belgilab berilgan:

- har yili korxonaning kuzatuvchi kengashi tomonidan tasdiqlanadigan rejaga muvofiq tegishli yo'nalishlar bo'yicha tekshirishlar o'tkazish yo'li bilan ichki auditni amalga oshirish (har chorakda va hisobot yili yakunlari bo'yicha);
- tuziladigan xo'jalik shartnomalarining qonun hujjatlariga muvofiqligi yuzasidan ekspertiza o'tkazish;
- buxgalteriya hisobini yuritishda va moliyaviy hisobotni tuzishda korxonaning tarkibiy bo'linmalariga metodik yordam berish, ularga moliya, soliq, bank qonunlari va boshqa qonun hujjatlari masalalari bo'yicha maslahatlar berish;

– texnik topshiriqlarni ishlab chiqishda, tashqi auditorlik tashkilotlarining takliflarini baholashda hamda auditorlik tekshirishlarini o'tkazish uchun tashqi auditorlik tashkilotini tanlashda tavsiyalarni tayyorlashda korxonaning kuzatuvchi kengashiga ko'maklashish.

O'zbekiston Respublikasi Prezidenti tomonidan 2017-yil 21-avgustdagi "Ta'lim va tibbiyot muassasalarini moliyalashtirish mexanizmini hamda davlat moliyaviy nazorati tizimini yanada takomillashtirish to'g'risida"gi PQ-3231-sonli Qarorida quyidagilar keltirib o'tilgan:

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi, Hisob palatasi, Xalq ta'limi vazirligi, Sog'liqni saqlash vazirligi hamda Oliy va o'rta maxsus ta'limi vazirligi tomonidan kiritilgan takliflar ma'qullansin va 2017-yilning 1-sentabr idan boshlab:

O'zbekiston Respublikasi Xalq ta'limi vazirligi, Sog'liqni saqlash vazirligi, Oliy va o'rta maxsus ta'lim vazirligi, Oliy va o'rta maxsus ta'lim vazirligining O'rta maxsus, kasb-hunar ta'limi markazi hamda O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi huzuridagi budjetdan tashqari Pensiya jamg'armasida — soni 3 shtat birligidan iborat ichki audit va moliyaviy nazorat xizmatlari (keyingi o'rinlarda — respublika darajasidagi ichki audit va moliyaviy nazorat xizmatlari deb ataladi);

Qoraqalpog'iston Respublikasining Xalq ta'limi vazirligi, Sog'liqni saqlash vazirligi, O'rta maxsus, kasb-hunar ta'limi boshqarmasida, viloyatlar xalq ta'limi, sog'liqni saqlash, o'rta maxsus, kasb-hunar ta'limi boshqarmalarida hamda Toshkent shahar Xalq ta'limi, Sog'liqni saqlash bosh boshqarmalari va O'rta maxsus, kasb-hunar ta'limi boshqarmasida soni 1 – 4 shtat birligidan iborat ichki audit va moliyaviy nazorat xizmatlari (keyingi o'rinlarda – hududiy ichki audit va moliyaviy nazorat xizmatlari deb ataladi) tashkil etish;

respublika darajasidagi hamda hududiy ichki audit va moliyaviy nazorat xizmatlarining shtat birliklari O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining Nazorat-taftish bosh boshqarmasi va uning hududiy boshqarmalarida qisqartirilayotgan shtat birliklari hisobidan joriy etish;

respublika darajasidagi hamda hududiy ichki audit va moliyaviy nazorat xizmatlarining xodimlari O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi bilan kelishilgan holda tegishincha O'zbekiston Respublikasi Xalq ta'limi vazirligi, Sog'liqni saqlash vazirligi, Oliy va o'rta maxsus

ta'lim vazirligi, Oliy va o'rta maxsus ta'lim vazirligining O'rta maxsus, kasb-hunar ta'limi markazi va Moliya vazirligi huzuridagi budjetdan tashqari Pensiya jamg'armasining birinchi rahbarlari buyruqlari bilan lavozimga tayinlanadi va lavozimdan ozod etiladi;

respublika darajasidagi ichki audit va moliyaviy nazorat xizmatlarining rahbarlari ijtimoiy-maishiy va tibbiy xizmat ko'rsatish shart-sharoitlari bo'yicha tegishli vazirlik va idoralar boshqarma boshliqlariga, hududiy ichki audit va moliyaviy nazorat xizmatlarining rahbarlari esa bo'lim boshliqlariga tenglashtiriladi.

O'tkazilgan ichki audit yakunlari bo'yicha ichki audit rahbari tomonidan imzolanadigan yig'ma hisobot tuziladi.

Yig'ma hisobot quyidagi qismlardan iborat bo'ladi:

- tahliliy qism;
- yakuniy qism;
- tasdiqlaydigan hujjatlarning to'liq paketi.

Yig'ma hisobotning tahliliy qismi ichki audit xodimlari tomonidan o'tkazilgan tekshirishlar natijalari to'g'risidagi umumlashtirilgan axborotni o'z ichiga oladi.

Hisobotning yakuniy qismi korxonaning ijro etuvchi organi va tarkibiy bo'linmalari faoliyatiga, shuningdek, likvidligiga umumiy bahoni, aniqlangan chetga chiqishlar va qonunni buzishlarni bartaraf etish bo'yicha ichki audit xizmatining tavsiyalarini hamda korxonaning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirishga, korporativ boshqarishni takomillashtirishga doir umumlashtirilgan takliflarni aks ettiradi.

Yig'ma hisobot ichki audit yakunlangandan keyin 10 kun mobaynida tugallanishi zarur. Yig'ma hisobotlar bevosita korxonaning kuzatuvchi kengashiga uning ko'rib chiqishi va keyinchalik tasdiqlashi uchun taqdim etiladi. Hisobotlar nusxalari tasdiqlangandan keyin korxona ijro etuvchi organiga taqdim etilishi kerak.

Korxonaning ijro etuvchi organi ichki audit natijasida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish chora-tadbirlarini ko'rishi shart. Ichki audit xizmati tekshirish davomida aniqlangan qonun buzilishlarini bartaraf etish, shuningdek, umuman korxonaning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirish bo'yicha chora-tadbirlarning o'z vaqtida va zarur darajada bajarilishi ustidan nazorat o'rnatishi kerak.

Ichki audit xizmati xodimlari

- o‘zlari o‘tkazgan tekshirishlar natijalari buzib ko‘rsatilganligi;
- ularga taqdim etilgan yoki ular tomonidan xizmat vazifalarining bajarilishi munosabati bilan ularga ma‘lum bo‘lgan korxonaning sirini tashkil etadigan axborotning maxfiyligiga rioya qilinmaganligi;
- olingan hujjatlarning saqlanishi va qaytarilishi ta‘minlanishi uchun javobgar hisoblanadilar.

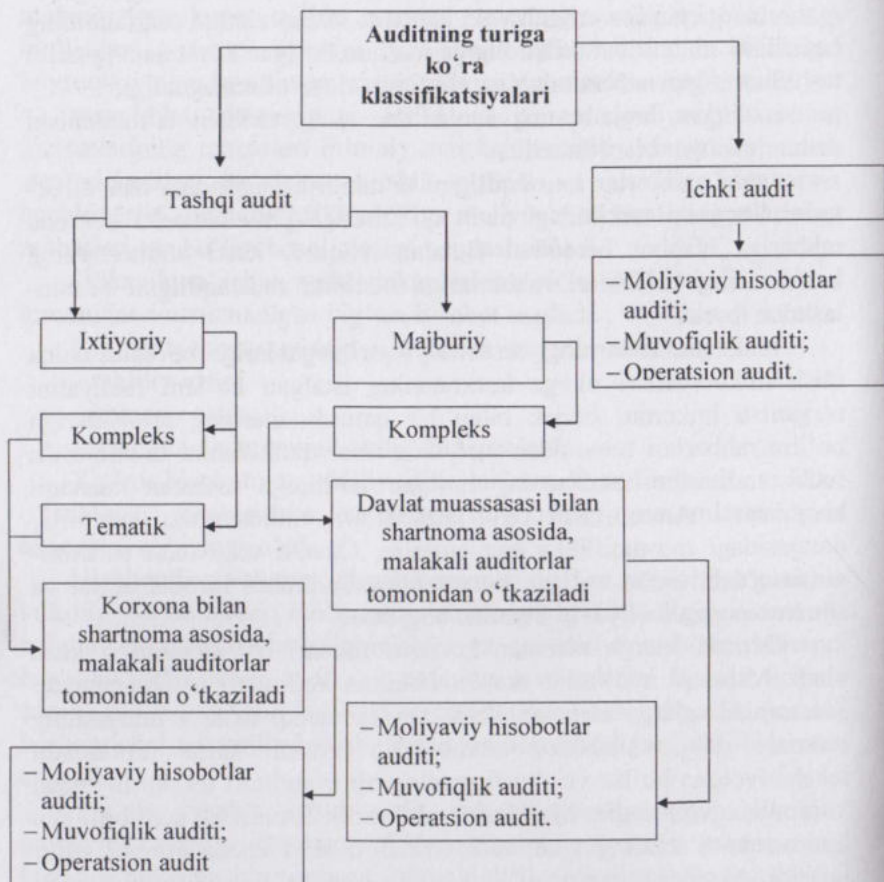
Ichki auditorlar mustaqilligini ta‘minlash maqsadida ular direktorlar kengashi tarkibidagi audit qo‘mitasiga yoki bevosita korxona rahbariga hisobot beradilar. Bundan maqsad, ichki auditorlarning korxonaning bo‘limlari rahbarlariga nisbatan mustaqilligini ta‘minlashdan iborat.

Ichki auditorlarning korxona yuqori organlariga bevosita chiqa olish imkoniyatlari ularga korxonaning istalgan bo‘limi faoliyatini o‘rganish imkonini berish bilan bir qatorda ularning tavsiyalariga bo‘lim rahbarlari tomonidan alohida e‘tibor qaratilishini ta‘minlaydi. Ichki auditorlar korxonaning istalgan bo‘limiga nisbatan mustaqil hisoblanadi. Ammo, ular keng jamoatchilik oldida tashqi auditorlar darajasidagi mustaqillikka ega emaslar. Chunki ular audit tekshiruvidan o‘tishi lozim bo‘lgan korxonaning xodimlari hisoblanadilar va shu korxonaga moliyaviy jihatdan bog‘liqlar.

Demak, ularga nisbatan korxona rahbari o‘z ta‘sirini o‘tkaza oladi. Mustaqil auditorlar esa bu korxona xodimlari hisoblanmaydi. Shu sababli ularga nisbatan hech qanday tashqi ta‘sir o‘tkazishning imkoni yo‘q. Mabodo, auditorlik firmasi biror korxonani tekshirayotgan bo‘lsa va shu firmaning biror auditori tekshirilayotgan korxonada ham xodim hisoblansa, auditorlik firmasi bu auditorni shu korxonada o‘tkazilayotgan audit tekshiruvidan chetlashtirishi zarur bo‘ladi. Aks holda, mustaqillik tamoyili buziladi va auditorlik firmasi javobgarlikka tortilishi mumkin.

Ichki auditorning tekshiruv obyektiga ko‘ra tashqi auditorlardan farqi shundaki, ichki auditorlar asosan operatsion audit o‘tkazadilar. Bunga qo‘shimcha ravishda ular muvofiqlik auditini ham o‘tkazishlari mumkin. Tashqi auditorlar esa asosan moliyaviy hisobotlar auditini o‘tkazadilar. Ichki va tashqi audit klassifikatsiyalari 6.2-rasmda keltirilgan.

6.2-rasm



6.3. Audit va taftish o'rtasidagi farqlanish

Mustaqillik yillarigacha Respublikamizda asosan taftish xizmati mavjud edi va bu xizmatning asosiy vazifasi davlat mulkining butligini ta'minlashga qaratilgan edi. Mustaqillik yillaridan boshlab Respublikamizga audit xizmati kirib keldi. Bu ikki tur faoliyat o'rtasida maqsadi, tashkiliy-huquqiy asoslariga ko'ra muhim farqlanishlar mavjud. Bu farqlanishlar 6.1-jadvalda o'z ifodasini topgan:

6.1-jadval

Audit va taftish o'rtasida farqli xususiyatlar

Maqsadiga ko'ra	
Audit	Taftish
Korxona moliyaviy hisobotlarining haqqoniy ma'lumotlarni aks ettirayotgani yuzasidan fikr bildirish, xizmat ko'rsatish, mijoz bilan hamkorlik qilish	Kamchiliklarni aniqlash va mas'ul shaxslarni javobgarlikka tortish, yuqori turuvchi organlar buyruqlarini bajarish
Xususiyatiga ko'ra	
Tadbirkorlik faoliyati	Ijrochilik faoliyati
O'zaro munosabatlar asoslari	
Ixtiyoriylik, shartnomaga asosan amalga oshiriladi	Majburiylik, yuqori turuvchi organlar talabiga ko'ra amalga oshiriladi
Boshqaruv aloqalariga ko'ra	
Gorizontaal aloqalar, mijoz bilan munosabatlarda teng huquqlilik, uning oldida hisobot berish	Vertikal aloqalar, yuqori organ tarafidan tayinlanish va faqat shu organga hisobot berish
Amaliy masalalar	
Mijoz moliyaviy holatini yaxshilash, passivlarni jalb etish, mijozga maslahat orqali yordam berish	Aktivlarni saqlash, suiiste'molchilikning oldini olish
Huquqiy asoslariga ko'ra	
Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun; Auditorlik faoliyatining standartlari	Yuqori turuvchi organlar tomonidan ko'rsatmalar, yo'riqnomalar
Xizmatga haq to'lovchi subyektga ko'ra	
Auditori jalb etgan mijoz	Yuqori turuvchi organlari
Tekshiruv yakuniga ko'ra	
Mijozga taqdim etiladigan hisobot va xulosa	Yuqori turuvchi organlarga taqdim etiladigan taftish akti

Qisqacha xulosalar

Hozirgi xalqaro amaliyotda zamonaviy audit o'z obyektiga ko'ra uch turga bo'lingan: (1) moliyaviy hisobotlar auditi; (2) moslik auditi; (3) operatsion audit.

Auditorlik faoliyati o'z turiga ko'ra ikkiga bo'linadi: (1) tashqi audit; (2) ichki audit. Tashqi auditni o'kazishdan maqsad: buxgalteriya hisoboti to'g'ri va to'liq ma'lumotlarni aks ettirayotganini o'rganish yoki ishonchsiz ma'lumotlarni aks ettirayotgan hollarni aniqlash; korxona o'z buxgalteriya hisobi va hisoboti tizimini ma'lum qonun-hujjatlarga asosan yuritayotganini tekshirish; audit tekshiruvidan o'tayotgan davr uchun korxona o'z daromad, xarajat va yakuniy moliyaviy natijalarini to'g'ri aks ettirayotganini o'rganish. Tashqi audit yakunida auditorlik hisoboti va xulosasi taqdim etiladi.

Tashqi audit o'z xususiyatiga ko'ra quyidagi ikki ko'rinishga ega: (1) ixtiyoriy audit; (2) majburiy audit. Ixtiyoriy audit kompleks va tematik asosda tashkil etilishi mumkin.

Majburiy audit – "Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun"ning 10-moddasiga muvofiq, qonun-hujjatlarda belgilangan tartibda, yuqori turuvchi davlat muassasalarining talabi bilan korxona rahbariyati buyurtmasiga asosan auditorlar tomonidan o'tkaziladigan audit tekshiruvidir. Majburiy audit tekshiruvidan o'tishdan bosh tortish qonun-hujjatlarda belgilangan tartibda javobgarlikka tortilishga sabab bo'ladi.

Glossariy

Ixtiyoriy audit (arbitrary audits) – korxona rahbariyatining o'z qaroriga binoan qonun hujjatlarda nazarda tutilgan tartibda o'tkaziladigan audit tekshiruvi.

Ichki audit (Internal audits) – korxona tomonidan uning o'z faoliyatini tekshirish va baholash maqsadida tashkil etilgan xizmat. Ichki audit korxonaning har bir bo'limi qanchalik o'z oldiga qo'yilgan vazifalar, reja ko'rsatkichlariga erisha olayotganini va bu ko'rsatkichga qanchalik samaradorlik asosida erishayotganini tekshiradi va baholaydi.

Ichki Auditorlar Instituti (Institute of Internal Auditors) – ichki auditorlarga professional ta'lim dasturlarini tayyorlash, standard va etika normalarini ishlab chiqish, sertifikatlash dasturlarini amalga oshirish, ichki audit sohasida ilmiy tadqiqot izlanishlarini o'tkazish, tashkilotlarga ichki auditning boshqaruv, risk menejmenti va nazoratdagi ahamiyati borasida ma'lumotlarni yetkazish va butun dunyo ichki auditorlarini birlashtirish orqali ma'lumot va tajriba ayriboshlanishiga asos yaratish maqsadida tuzilgan tashkilot.

Kompleks ixtiyoriy audit (complex arbitrary audits) – korxonaning buxgalteriya hisobiga oid barcha boshlang'ich hujjatlari, aktivlar va majburiyatlar yuzasidan to'liq inventarizatsiya o'tkazishni nazarda tutadi.

Majburiy audit (compulsory audits) – qonun-hujjatlarda belgilangan tartibda, yuqori turuvchi davlat muassasalarining talabi bilan korxona rahbariyati buyurtmasiga asosan auditorlar tomonidan o'tkaziladigan audit tekshiruvi.

Moliyaviy hisobotlar audit (Audits of financial statements) – korxonaning balans, moliyaviy natijalar, xususiy kapital va pul oqimlari to'g'risidagi hisobotlar ma'lumotlarini, ularning buxgalteriya hisobining milliy standartlari asosida tuzilganligiga ishonch hosil qilish yoki BXMSdan chetga chiqilgan hollarni aniqlash nuqtayi nazaridan o'tkaziladigan tekshiruv.

Muvofiqlik audit (Compliance audits) – korxona faoliyati, shu faoliyatga doir ma'lumotlar mavjud qonun hujjatlarga qanchalik mos kelayotganini yoki shu qonun hujjatlar buzilgan hollarni aniqlashga qaratilgan tekshiruv.

Operatsion audit (Operational audits) – korxona faoliyatini baholash, kamchiliklarni aniqlash va bartaraf etish chora-tadbirlarini izlash maqsadida, shu korxona yoki uning bo'limi faoliyatini biror belgilangan mezonga asosan tizimli o'rganish.

Sertifikatlangan Ichki Auditor (Certified Internal Auditor) – ichki auditorning ichki audit sohasidagi malaka va tajribasini namoyon etuvchi va maxsus imtihonlardan o'tganlik uchun Xalqaro Ichki Auditorlar Instituti tomonidan taqdim etilgan malaka sertifikatiga ega shaxs.

Tashqi audit (Independent (external) audits) – korxona taqdim etayotgan yillik moliyaviy hisobotlarning BXMSGa asosan tuzilganini tekshirish maqsadida shu korxonaga nisbatan to'liq mustaqil hisoblangan auditor tomonidan o'tkaziladigan tekshiruvdir. Tashqi audit asosan moliyaviy hisobotlar auditdan iborat.

Tematik ixtiyoriy audit (thematic arbitrary audits) – auditor tomonidan korxona buxgalteriya hisobining faqatgina alohida bir bo'limi, misol uchun, ish haqi yuzasidan hisob-kitoblarning to'g'ri yuritilayotgani, budjet bilan soliq yuzasidan hisob-kitoblar qonun-hujjatlarga asosan olib borilayotgani tekshiruvdan o'tkaziladi.

Takrorlash va nazorat savollari:

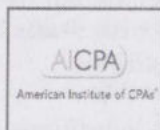
1. Auditorlik faoliyatining o'z obyektiga ko'ra qanday turlari mavjud?
2. Tashqi va ichki audit xizmati o'rtasidagi asosiy farqlanish nimada?
3. Ichki audit xizmatining asosiy vazifalari nimada?
4. Ichki auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi qanday xalqaro tashkilotlarni bilasiz?
5. Majburiy va ixtiyoriy tashqi auditning farqli xususiyatlarini bayon eting.
6. Majburiy audit tekshiruvidan qaysi tashkilotlar o'tishi lozim?
7. Tashqi audit o'tkazishda auditorga va tekshiruvdan o'tayotgan korxona rahbariyatiga nisbatan qanday talablar qo'yiladi?
8. Audit va taftish o'rtasida qanday farqlanish mavjud?

VII BOB. O'ZBEKISTON RESPUBLIKASIDA AUDITORLIK FAOLIYATINI SERTIFIKATLASH TIZIMI

7.1. Auditning turlari



VS



Buxgalteriya keng tarmoqli bo'lgani sabab, buxgalteriya bo'yicha mutaxassislar turli sohalarida faoliyat yuritadilar. Bu sohalar qatoriga quyidagilarni kiritish mumkin:

Soha	Vazifa	Asosiy talablar
Auditorlik	Mustaqil auditorlik tekshiruvini o'tkazish; soliq bo'yicha maslahat xizmati ko'rsatish	Buxgalteriya sohasida oliy ma'lumot; Ish tajribasi; Auditorlik malaka sertifikat
Xususiy buxgalteriya	Xizmat ko'rsatuvchi, savdo va ishlab chiqarish korxonalarida buxgalteriya hisobini yuritish	Buxgalteriya sohasida oliy ma'lumot; Ish tajribasi
Budjet muassasalari buxgalteriyasi	Davlat; viloyat; mahalliy boshqaruv va xizmat ko'rsatuvchi idoralarda buxgalteriya hisobini yuritish	Buxgalteriya sohasida oliy ma'lumot; Ish tajribasi
Buxgalteriya sohasida pedagogik faoliyat	Oily va o'rta maxsus ta'lim muassasalarida ma'ruza va seminar mashg'ulotlarini o'tkazish	Buxgalteriya sohasida oliy ma'lumot

Yuqorida keltirib o'tilgan sohalar bir-biri bilan o'zaro bog'liq. Misol uchun, auditor bir vaqtning o'zida buxgalterlik faoliyatini ham yuritishi va Universitetda buxgalteriya sohasida pedagogik faoliyat ham olib borishi mumkin. Ammo bizning bosh mavzuyimiz yuqoridagi jadvalda dastlabki bo'lgan audit sohasi bo'yicha bo'ladi.

Audit umumiy tushuncha bo'lib, u tekshirilayotgan subyektda yuritiladigan buxgalteriya hisobi xususiyatiga ko'ra bir necha tarmoqlarga bo'linadi.

Misol uchun, rivojlangan davlatlarda audit quyidagi yo'nalishlarga ajralgan:

- Korxonalar auditi (Umumiy auditi);
- Bank muassasalari auditi;
- Sug'urta auditi;
- Birja auditi;
- Budjetdan tashqari fondlar auditi;
- Investitsion institutlar auditi.

O'zbekiston Respublikasida tashqi auditning yuqorida keltirilgan yo'nalishlardan asosan quyidagi ikkitasi keng rivojlangan:

- Korxonalar auditi (Umumiy auditi);
- Bank muassasalari auditi.

Respublikamizdagi auditorlik firmalari ham audit sohasidagi xizmatlarini asosan shu ikki tarmoq auditi bo'yicha ko'rsatadilar. Ushbu firmalarda faoliyat yurituvchi auditorlar o'z bilim va malakalaridan kelib chiqqan holda umumiy audit yoki bank muassasalari auditi bo'yicha ixtisoslashadilar.

Respublikamizda umumiy audit sohasida faoliyat yuritish uchun auditor avvalo auditorlik malaka sertifikatiga ega bo'lishi lozim. Korxonalar auditi sohasida ixtisoslashgan auditorlar xizmat ko'rsatuvchi, savdo va ishlab chiqaruvchi korxonalarning moliyaviy hisobotlari auditini o'tkazadilar va ushbu hisobotlarning BXMSGa asosan tuzilganini tekshiradilar yoki undan chetlanishlar bo'lgan holatlarni aniqlaydilar. Audit tekshiruvi yakunida auditorlik xulosasi tayyorlanadi.

Umumiy auditorlik xulosasidan foydalanuvchilar guruhiga quyidagilar kiradi:

- investorlar;
- kreditorlar;
- mahsulot yetkazib beruvchilar;
- xaridorlar;
- xodimlar;
- davlat muassasalari;
- keng jamoatchilik.

Bank muassasalari auditorlari bank moliyaviy hisobotlari auditini o'tkazadilar. Bunda banklar taqdim etgan buxgalteriya ma'lumotlari bank moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini buxgalteriya hisobining xalqaro standartlariga mos ravishda aks ettirayotganligiga ishonch hosil qilinadi yoki bu standartlar buzilgan holatlar aniqlanadi.

7.2. O'zbekiston Respublikasi korxonalar auditi sohasida auditorlarni sertifikatlash tizimi va xalqaro auditorlik malaka sertifikatlari

“Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risidagi” Nizom (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2018-yil 21-dekabrda №3105-son bilan ro'yxatdan o'tkazildi)ga muvofiq auditorlik malaka sertifikati jismoniy shaxsga, bosharti u auditorlik tashkiloti shtatida bo'lsa yoki u bilan auditorlik tashkiloti fuqarolik-huquqiy tuzdagi shartnoma tuzgan bo'lsa, auditorlik tekshiruvini amalga oshirish huquqini beradi.

“Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risidagi nizom”da talabgorga qo'yiladigan malaka talablari keltirib o'tilgan.

Malaka imtihonini topshirish uchun talabgor quyidagi talablardan biriga javob berishi kerak:

- oliy ma'lumotga, oliy ta'lim muassasini bitirganidan so'ng oxirgi o'n yil ichida kamida uch yillik audit va buxgalteriya hisobi sohasida yoxud shu sohalarda oliy ta'lim muassasalarida dars berish bo'yicha amaliy ish tajiga (shu jumladan, o'rindoshlik asosida) ega bo'lishi;

- “buxgalteriya hisobi” va “audit” mutaxassisliklari bo'yicha magistr diplomiga va auditorlik tashkilotida bir yildan kam bo'lmagan amaliy ish tajiga (shu jumladan, o'rindoshlik asosida) ega bo'lishi;

- fanning iqtisodiy tarmoqlari sohasida ilmiy darajaga ega bo'lishi.

- Respublika auditorlar jamoat birlashmasi bilan kelishgan holda Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan dastur asosida auditorlarni tayyorlash markazlarida maxsus tayyorgarlikdan o'tilishi “Sertifikatlangan buxgalter-amaliyotchi” (CAP) yoki “Sertifikatlangan xalqaro professional buxgalter” (CIPA) sertifikatlash doirasida professional buxgalterlarni xalqaro sertifikatlash dasturi bo'yicha

“Moliyaviy hisob” fanini muvaffaqiyatli topshirganligi to‘g‘risidagi
hujjatning mavjud bo‘lishi;

– “Sertifikatlangan buxgalter-amaliyotchi” (CAP) yoki “Sertifikatlangan xalqaro professional buxgalter” (CIPA) sertifikatiga va O‘zbekiston Respublikasi hududida iqtisodiy sohalarda kamida 5 yildan kam bo‘lmagan ish stajiga ega bo‘lgan da’vogarlariga auditorlarni tayyorlash markazlarida maxsus tayyorgarlikdan o‘tmasdan malaka imtihonini topshirishga ruxsat beriladi.

Auditor malaka sertifikatini olishga da'vogar Moliya vazirligiga quyidagi hujjatlarni ilova qilgan holda malaka imtihonini topshirishga ruxsat berish to'g'risida 7.1-rasm ko'rinishidagi ariza topshiradi.

7.1-rasm

Auditor malaka sertifikatini olishga da'vogarining arizasi

(yashash manzili)

_____da

yashovchi

_____dan

(ariza beruvchi F.I.O)

(aloqa telefoni)

(elektron manzili)

ARIZA

Menga auditor malaka sertifikatini olish/amal qilish muddatini
uzaytirish uchun* malaka imtihonini topshirishga, dublikat
berish/qayta rasmiylashtirishga* ruxsat berishingizni so'rayman.

Arizaga quyidagilar ilova qilinadi:

1.

2.

3.

4.

5.

20__ yil “__” __

Shaxsiy imzo _____

Malaka imtihonini o‘tkazish uchun O‘zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi (bundan buyon matnda Vazirlik deb yuritiladi) tomonidan komissiya raisini hisobga olgan holda to‘rt kishidan kam bo‘lmagan tarkibda malaka imtihoni komissiyasi tashkil qilinadi.

Malaka imtihoni komissiyasi tarkibiga Vazirlik xodimlari va auditorlarning respublika jamoat birlashmasi vakillari kiritiladi.

Malaka imtihoni komissiyasi tarkibi har bir malaka imtihoni uchun alohida tuziladi va doimiy hisoblanmaydi.

Malaka imtihoni komissiyasi qarorlari bayonnomalar bilan rasmiylashtiriladi va malaka imtihon komissiyasi raisi hamda barcha a‘zolari tomonidan imzolanadi.

Talabgor malaka imtihonini topshirish uchun quyidagi hujjatlarni Vazirlikka taqdim etadi:

a) malaka imtihonini topshirishga ruxsat berish to‘g‘risidagi ariza;

b) pasport nusxasi (chet el fuqarolari va fuqaroligi bo‘lmagan shaxslar uchun — yashash uchun guvohnomasining nusxasi);

d) oliy ma'lumot to'g'risidagi diplomning yoki ilmiy darajasi to'g'risidagi hujjatning yoxud vakolatli davlat organining xorijiy ta'lim muassasasida olingan oliy ma'lumot yoki ilmiy darajasi to'g'risidagi hujjatning nostrifikatsiyalash (ekvivalentligini qayd etish) guvohnomasining nusxasi;

e) xalqaro buxgalter sertifikati mavjud bo'lganda (nusxasi olinib, asli qaytariladi) yoxud ushbu hujjatni bergan muassasa tomonidan tasdiqlangan nusxasi;

f) mehnat daftarchasining nusxasi (mehnat stajini tasdiqlovchi "Elektron mehnat daftarchasi" tizimidan ko'chirma) (o'rindoshlik bo'yicha mehnat staji mavjud bo'lgan taqdirda bu haqda mehnat daftarchasiga yozuv kiritilgan bo'lishi lozim);

g) 3 x 4 hajmdagi 2 dona fotosurat;

h) malaka sertifikatini olish uchun eng kam ish haqining 50 foizi miqdorida yig'im to'langanligi to'g'risidagi to'lov hujjati nusxasi.

Talabgordan mazkur Nizomda nazarda tutilmagan hujjatlarning taqdim etilishini talab qilishga yo'l qo'yilmaydi.

Hujjatlar talabgor tomonidan Vazirlikka shaxsan, pochta yoki elektron aloqa vositalari orqali ularni olinganligini tasdiqlovchi xabarnoma bilan birga topshiriladi.

Vazirlik ariza tushgan kundan boshlab uch ish kuni mobaynida talabgorning malaka imtihonini topshirishga ruxsat berish yoki rad etish haqida qaror qabul qiladi.

Vazirlik quyidagi asoslarga ko'ra malaka imtihonini topshirishga ruxsat berishni rad etadi:

a) talabgor "Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risidagi nizom"da talabgorga qo'yiladigan malaka talablariga javob bermaganda;

b) Talab etilgan ko'rsatilgan hujjatlarni to'liq bo'lmagan holda taqdim etganda.

Talabgorni boshqa asoslarga ko'ra malaka imtihonini topshirishni rad etishga yo'l qo'yilmaydi.

Talabgorning malaka imtihonini topshirishi rad etilgan taqdirda Vazirlik tomonidan tegishli qaror qabul qilinadi va talabgorga rad

etish sabablari ko'rsatilgan holda, qabul qilingan qaror haqida uch ish kuni ichida yozma yoki elektron shaklda xabardor qilinadi.

Malaka imtihonini topshirishga ruxsat berish rad etilgan talabgor rad etishga sababchi bo'lgan kamchiliklarni bartaraf etgandan keyingina qayta ariza berishi mumkin.

Talabgorning malaka imtihonini topshirishiga ruxsat berish yuzasidan qaror qabul qilinganida u malaka imtihonini topshirishga ruxsat berilgan shaxslar ro'yxatiga kiritiladi va ro'yxat malaka imtihoni boshlanishidan oldin imtihon komissiyasiga topshiriladi. Bunda malaka imtihoni guruhlar shakllanishiga qarab, lekin har chorakda kamida bir marotaba o'tkaziladi.

Malaka imtihonini o'tkazish to'g'risidagi ma'lumot, uni o'tkazish haqidagi qaror qabul qilingan kundan boshlab ikki kundan kechiktirmay Vazirlikning va auditorlar respublika jamoat birlashmasining veb-saytlarida joylashtiriladi.

Malaka imtihonini topshirishga ruxsat berilgan talabgorlar uni o'tkazish sanasi, vaqti va joyi haqida malaka imtihoni o'tkaziladigan kundan kamida o'n kun oldin pochta yoki elektron aloqa vositalari orqali xabardor qilinadi.

Malaka imtihoni komissiyasining soni va shaxsiy tarkibi, shuningdek, ish reglamenti Vazirlik tomonidan tasdiqlanadi.

Malaka imtihonini topshirishda talabgorlar pasport yoki shaxsini tasdiqlovchi boshqa hujjat, ma'lumoti haqidagi hujjat va mehnat daftarchasining asl nusxalarini taqdim etadi, bundan mehnat stajini tasdiqlovchi "Elektron mehnat daftarchasi" tizimidan ko'chirma taqdim etilgan hollar mustasno.

Talabgor pasporti yoki shaxsini tasdiqlovchi boshqa hujjatni, ma'lumoti haqidagi hujjat, mehnat daftarchasi (bundan mehnat stajini tasdiqlovchi "Elektron mehnat daftarchasi" tizimidan ko'chirma taqdim etilgan hollar mustasno) asl nusxalarini taqdim qilmagan yoxud malaka imtihoniga kechikkan taqdirda malaka imtihoniga qo'yilmaydi va malaka imtihoniga kelmagan hisoblanadi. Bunda talabgor navbatdagi malaka imtihonidan o'tadigan talabgorlar ro'yxatiga kiritiladi.

Agarda talabgor Vazirlikka hujjatlarni topshirgan vaqtdan boshlab ikki marotaba malaka imtihoniga kelmasa, taqdim etilgan

hujjatlar unga qaytariladi. Bunda malaka sertifikatini olish uchun to'langan yig'im qaytarib berilmaydi. Malaka imtihoni test sinovi usulida kompyuter texnikasidan foydalangan holda o'tkaziladi. Malaka imtihonining shaffofligi va xolisligini ta'minlash maqsadida malaka imtihonini o'tkazish jarayoni uzluksiz ravishda videoyozuvga (ovozli) tushiriladi.

Test savollari Vazirlik tomonidan auditorlarning respublika jamoat birlashmasi bilan birgalikda ishlab chiqiladi. Test savollariga kiritilgan fanlar bo'yicha mavzular Vazirlikning veb-saytiga joylashiriladi. Test savollari normativ-huquqiy hujjatlarga kiritilgan o'zgartirish va qo'shimchalarni hisobga olgan holda yangilab boriladi.

Test sinovi quyidagi bo'limlar bo'yicha 80 ta savoldan iborat bo'ladi:

moliyaviy hisob — 26 ta;

boshqaruv hisobi va moliyaviy tahlil — 14 ta;

audit — 26 ta;

soliq solish va tadbirkorlik faoliyatini huquqiy tartibga solish — 14 ta.

Talabgorga malaka imtihonini topshirish uchun to'rt soat vaqt taqdim etiladi.

Talabgorning to'g'ri javoblar bo'yicha yakuniy natijasi 75 foiz va undan yuqori ko'rsatkichni tashkil qilgan bo'lsa, u malaka imtihonini muvaffaqiyatli topshirgan hisoblanadi.

Malaka imtihonidan o'ta olmagan talabgorga besh ish kuni ichida taqdim etilgan hujjatlari buyurtma xati orqali qaytarib yuboriladi. Malaka imtihoni o'tkazilayotgan paytda qonun hujjatlari, yo'riqnoma materiallari, axborotnomalar va maxsus adabiyotlardan, uyali telefondan (shu jumladan, kalkulyator sifatida) foydalanish, boshqa talabgorlar bilan muloqot qilish taqiqlanadi. Ushbu talablarni buzgan talabgorlar auditoriyadan chiqarib yuboriladi va malaka imtihonidan o'tmagan deb hisoblanadi. O'zi bilan birga ichimlik suvi, dori va malaka imtihonini topshirish uchun zarur bo'lgan boshqa vositalar (ko'zoynak, linzalar) bo'lishiga ruxsat etiladi. Talabgorning barcha shaxsiy buyumlari, shu jumladan uyali telefon (o'chirilgan holatda) maxsus ajratilgan joyda saqlanadi.

Begona shaxslarni test sinovlari o'tkazilayotgan xonaga kiritilishiga yo'l qo'yilmaydi. Malaka imtihonidan o'ta olmagan talabgor, malaka imtihonini topshirgan sanadan kamida bir oy o'tgandan so'ng malaka imtihonini qayta topshirish uchun ariza taqdim qilishi mumkin. Malaka imtihonini topshira olmagan talabgorlarga yig'im qaytarilmaydi.

Malaka imtihoni natijalari malaka imtihoni o'tkazilgan kuni malaka imtihoni komissiyasining bayonnomasi bilan rasmiylashtiriladi. Malaka imtihon natijalari Vazirlikning rasmiy veb-saytida malaka imtihoni o'tkazilganidan so'ng ikki kundan kechikmay e'lon qilinadi. Malaka imtihoni komissiyasining bayonnomalari qonun hujjatlarida belgilangan tartibda Vazirlikda saqlanadi.

Malaka sertifikatini Vazirlik tomonidan malaka imtihoni komissiyasi bayonnomalari olingandan keyin 10 kun muddatda rasmiylashtiriladi va auditorga yoki ishonchnoma asosida uning vakiliga auditorlar reyestriga imzo qo'yilgach beriladi. Agar talabgor malaka sertifikatini rasmiylashtirilgan kundan boshlab uch oy davomida uni olishga kelmasa yoki uni olishdan yozma ravishda ixtiyoriy tartibda bosh tortsa Vazirlik malaka sertifikatining amal qilishini tugatish to'g'risida qaror qabul qilishi mumkin. Bunda talabgor tomonidan to'langan yig'im qaytarilmaydi. Malaka sertifikatini dastlab besh yillik muddatga, talabgor malaka imtihonini muvaffaqiyatli topshirganda, shuningdek, xalqaro buxgalter sertifikatiga ega bo'lgan talabgorlarga malaka imtihonini topshirmasdan beriladi.

Dastlabki besh yillik muddat tugagandan so'ng uning amal qilish muddatini navbatdagi o'n yilga uzaytirish, auditor malaka imtihonini muvaffaqiyatli topshirganda yoki auditor xalqaro buxgalter sertifikatiga ega bo'lganda malaka imtihonini topshirmasdan amalga oshiriladi. Malaka sertifikatini keyingi muddatsiz davrga uzaytirish auditor malaka imtihonini muvaffaqiyatli topshirganda amalga oshiriladi. Malaka sertifikatini keyingi muddatsiz davrga uzaytirish, shuningdek auditor xalqaro buxgalter sertifikatiga yoki o'n yildan kam bo'lmagan uzluksiz auditor ish staji mavjud bo'lganda malaka imtihonini topshirmasdan amalga oshiriladi.

Auditor malaka sertifikati

O'zbekiston Respublikasining gerbi
O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi
AUDITORNING MALAKA SERTIFIKATI

Rasm
uchun joy

_____-son

20__yil "___"_____

____ Auditor malaka sertifikati O'zbekiston Respublikasi Moliya
vazirligi tomonidan

____ ga

(kinga — auditor malaka sertifikatini olgan shaxsning F.I.O.)

(jismoniy shaxsning shaxsiy identifikatsiya raqami)

20__yil "___"_____dagi malaka imtihon komissiyasining
qaroriga asosan auditor malaka sertifikati 20__yil "___"_____dan
20__yil "___"_____gacha muddatga berildi.

____ M.O'.

____ vakolatli shaxsning F.I.O.)

____ (imzo)

____ Auditor malaka sertifikatining amal qilish muddati

20__yil "___"_____dan 20__yil "___"_____
____ gacha uzaytirildi.

____ M.O'.

____ (vakolatli shaxsning F.I.O.)

____ (imzo)

____ Auditor malaka sertifikatining amal qilish muddati

20__yil "___"_____dan
____ ga uzaytirildi.

____ M.O'.

____ (vakolatli shaxsning F.I.O.)

____ (imzo)

Auditor, malaka sertifikatining amal qilish muddati tugashidan 3 oy oldin, biroq malaka sertifikatining amal qilish muddati tugashidan 6 oydan ko'p bo'lmagan muddatda Vazirlikka malaka sertifikatining muddatini uzaytirish to'g'risida ariza bilan murojaat qiladi.

Arizaga quyidagi hujjatlar ilova qilinishi lozim:

a) malaka sertifikatining asl nusxasi;

b) malaka oshirish kurslarini tamomlaganligi haqidagi guvohnoma (nusxasi olinib, asli qaytariladi) yoxud ushbu hujjatni bergan muassasa tomonidan tasdiqlangan nusxasi;

d) malaka sertifikatining amal qilish muddatini uzaytirish uchun eng kam ish haqining 50 foizi miqdoridagi yig'im to'langanligi to'g'risidagi to'lov hujjati nusxasi;

e) xalqaro buxgalter sertifikati mavjud bo'lganda (nusxasi olinib, asli qaytariladi) yoxud ushbu hujjatni bergan muassasa tomonidan tasdiqlangan nusxasi;

f) mehnat daftarchasining nusxasi (mehnat stajini tasdiqlovchi "Elektron mehnat daftarchasi" tizimidan ko'chirma).

Malaka sertifikatining amal qilish muddati malaka sertifikatining blankasida ko'rsatilgan amal qilish muddati tugagan paytdan boshlab uzaytiriladi. Auditor malaka sertifikatining amal qilish muddatini uzaytirish uchun malaka imtihonidan o'ta olmagan taqdirda, malaka sertifikatini qaytadan berish "Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risida"gi Nizom asosida amalga oshiriladi. Malaka sertifikatining amal qilish muddatining uzaytirilishi belgilangan tartibda mazkur malaka sertifikatining blankasida maxsus belgini (yozuv) qayd etish orqali amalga oshiriladi. Malaka sertifikati blankasida uning muddatini uzaytirishga taalluqli to'ldirilmagan qatorlar mavjud bo'lmagan taqdirda, auditorga avvalgi ro'yxatga olish raqami qo'yilgan yangi malaka sertifikati beriladi. Ilgari berilgan malaka sertifikati blankasi Vazirlik tomonidan qonun hujjatlarida belgilangan tartibda yo'q qilinadi.

Auditorning familiyasi, ismi, sharifi o'zgargan taqdirda, u tegishli o'zgartirishlarni tasdiqlovchi hujjatlar berilgan sanadan so'ng bir oy ichida Vazirlikka malaka sertifikatini qayta rasmiylashtirish to'g'risida ariza bilan murojaat qiladi. Bunda arizaga qayta rasmiylashtirilishi lozim bo'lgan malaka sertifikatining asl nusxasi bilan birga ikkita fotosurat (3 x 4 hajmdagi) va tegishli o'zgarishlarni

tasdiqlovchi hujjatlarning nusxalari ilova qilinadi. Malaka sertifikatini qayta rasmiylashtirish uchun auditorlardan eng kam ish haqining 25 foizi miqdorida yig'im undiriladi.

Malaka sertifikatining qayta rasmiylashtirilishi auditor tomonidan ariza berilgan paytdan boshlab besh ish kuni mobaynida amalga oshiriladi, bunda avvalgi raqam va ilgari belgilangan amal qilish muddati ko'rsatilgan malaka sertifikatining yangi blankasi beriladi, ilgari berilgan malaka sertifikat blankasi Vazirlik tomonidan qonun hujjatlarida belgilangan tartibda yo'q qilinadi.

Yo'qotilgan yoki yaroqsiz holga kelgan malaka sertifikatining o'rniga auditorning malaka sertifikatini dublikatini berish haqidagi arizasiga ko'ra malaka sertifikatining dublikati beriladi. Malaka sertifikatining dublikatida uning avvalgi qayd etilgan raqami va ilgari belgilangan amal qilish muddati yoziladi, yangi blankaning yuqoridagi burchagida "Dublikat" yozuvi ko'rsatilgan bo'lishi kerak. Yaroqsiz holga kelgan malaka sertifikati Vazirlikka qaytarilishi va qonun hujjatlarida belgilangan tartibda yo'q qilinishi lozim. Dublikat berishda auditorlardan eng kam ish haqining 25 foizi miqdorida yig'im undiriladi

Vazirlik tomonidan auditorlar reyestri yuritiladi va unda quyidagi ma'lumotlar qayd etiladi:

- malaka sertifikatini olish sanasi, olgan shaxsning familiyasi, ismi, otasining ismi va imzosi;
- jismoniy shaxsning shaxsiy identifikatsiya raqami (JSh ShIR);
- malaka sertifikatining raqami, berilgan sanasi;
- har yili malaka oshirish kurslaridan o'tganligi to'g'risidagi ma'lumot;
- xalqaro buxgalter sertifikatining nomi va berilgan sanasi;
- malaka sertifikatining amal qilish muddati uzaytirilganligi, amal qilishi tugatilganligi, bekor qilinganligi, qayta rasmiylashtirilganligi hamda dublikat berilganligi to'g'risida ma'lumotlar.

Vazirlikning veb-saytida auditorlar reyestr bilan tanishish uchun ochiq bo'lgan ma'lumotlar joylashtiriladi va unda quyidagilar ko'rsatiladi:

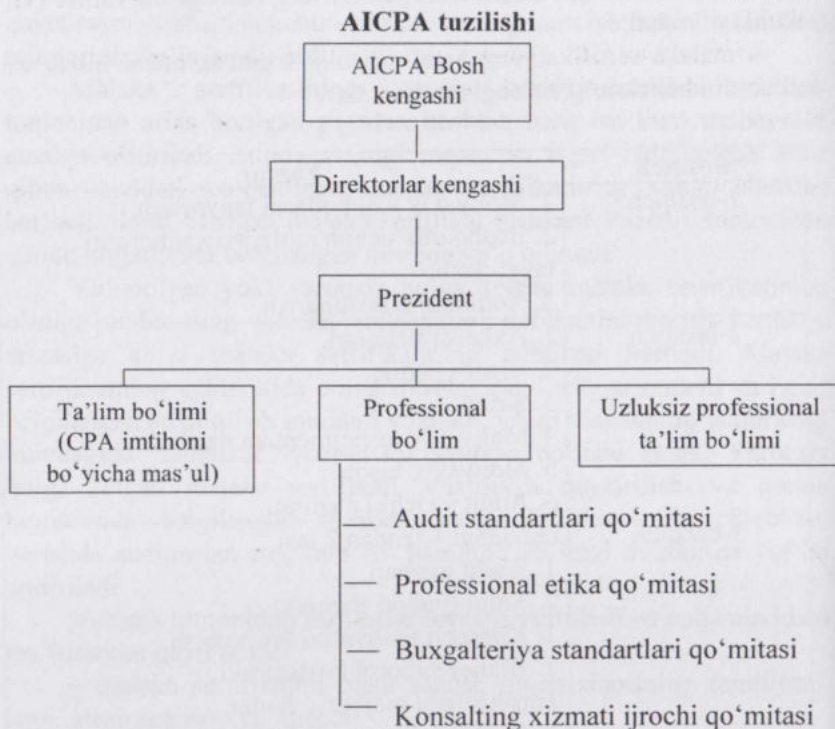
- auditorning familiyasi, ismi, otasining ismi;
- malaka sertifikatining raqami, berilgan sanasi;
- malaka sertifikatining amal qilish muddati;

– auditorlarning malaka oshirganligi to‘g‘risidagi ma’lumot (yil yakuni bo‘yicha);

– malaka sertifikatining amal qilishini tugatish, bekor qilish va dublikatini berish to‘g‘risidagi ma’lumotlar.

Bosqich	Fanlar
1-bosqich	1. Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash. 2. Boshqaruv uchun moliyaviy axborotni tayyorlash. 3. Xodimlarni boshqarish.
2-bosqich	1. Axborot tizimlari. 2. Biznes huquq. 3. Soliq. 4. Moliyaviy menejment va nazorat. 5. Moliyaviy hisob. 6. Audit va ichki nazorat.
3-bosqich	Quyidagi 4 fandan 2 tasi 1. Audit xizmati. 2. Soliq (yuqori daraja). 3. Korxona faoliyatini boshqarish. 4. Biznes axborot boshqaruvi. Topshirilishi majburiy fanlar. 1. Strategik biznes rejalashtirish. 2. Korporativ hisob (yuqori daraja). 3. Strategik moliyaviy menejment.

Buyuk Britaniyada AICPA vazifasini ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), ya’ni “Diplomli va sertifikatlangan buxgalterlar assotsiatsiyasi” amalga oshiradi. Ushbu tashkilot Buyuk Britaniyada 1904-yilda tashkil etilgan va hozirda uning 160 dan ortiq davlatlarda 320 mingdan ortiq a’zolari bor. Buyuk Britaniyada auditorlik faoliyatini yuritish huquqini beruvchi sertifikat ACCA sertifikati deb nomlanadi. Bu sertifikat uchun imtihonlar yiliga ikki marotaba – Iyun va Dekabr oylarida uch bosqichda quyidagi fanlardan o‘tkaziladi:



Auditorlik faoliyatini litsenziyalash tizimi va auditorlik malaka sertifikatlari barcha rivojlangan davlatlarda mavjud. Xususan AQSHda auditni litsenziyalash va sertifikatlash faoliyatini biz avvalgi boblarda to'xtalib o'tgan AICPA (Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti) tashkiloti olib boradi. Ushbu tashkilot AQSHning har bir shtatida o'z vakolatxonasiga ega. Uning asosiy vazifalari qatoriga quyidagilar kiradi:

- auditorlik faoliyatining standartlarini ishlab chiqish;
- auditorlik etikasi standartlarini ishlab chiqish;
- malaka sertifikati uchun imtihon savollarini ishlab chiqish va imtihonni o'tkazish;
- auditorlar uchun uzluksiz ta'limni tashkil etish;

– auditorlar faoliyatining qonuniyligi ustidan nazorat olib borish.

Ushbu tashkilotning umumiy tuzilishi 5.6-rasmda keltirilgan.

AQSHda malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditor CPA (Certified Public Accountant), ya'ni "Sertifikatlangan Jamoat Buxgalteri" deb nomlanadi. AQSHda audit sohasida faoliyat yuritish uchun CPA (Sertifikatlangan Jamoat Buxgalteri) imtihonidan muvaffaqiyatli o'tish lozim. CPA imtihonlari yiliga ikki marotaba, May va Noyabr oylarida, ikki kun mobaynida quyidagi fanlar bo'yicha bo'lib o'tadi:

- audit;
- buxgalteriya nazariyasi;
- buxgalteriya amaliyoti;
- biznes huquq;
- soliq.

Imtihonni AICPA o'tkazsada, CPA sertifikatini har bir shtat o'zi, AICPA imtihonlarida to'plangan ballar asosida, mustaqil ravishda beradi. Bunda sertifikat olish uchun mezonlarni har bir shtat o'z hududida alohida belgilaydi. Shuningdek, odatda CPA imtihonlarini yaxshi topshirgandan keyin nomzod CPA sertifikatini olish uchun audit sohasida bir yildan uch yilgacha faoliyat yuritishi lozim.

ACCA sertifikatini olish uchun yuqoridagi fanlardan 14 tasini kamida 50 % ko'rsatkich bilan topshirish lozim. Bundan tashqari, sertifikat olishning asosiy talablaridan nomzodning kamida 3 yillik ish tajribasiga ega bo'lishidir.

7.3. O'zbekiston Respublikasi bank auditi sohasida auditorlarni sertifikatlash tizimi

"Auditorlik faoliyati to'g'risida" (yangi tahrir)gi qonunlarga asosan tijorat banklari faoliyati har yili O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatiga ega bo'lgan auditorlik tashkilotlari tomonidan tekshirilishi shart.

2021-yil 25-fevralda qabul qilingan yangi tahrirdagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonunning 14-moddasida O'zbekiston Respublikasi Markaziy bankining auditorlik faoliyati sohasidagi vakolatlari keltirib o'tilgan:

banklarni va boshqa kredit tashkilotlarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning o'ziga xos xususiyatlarini belgilaydi;

banklarning auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish huquqi uchun auditorning malaka sertifikatini berish tartibini belgilaydi va uni beradi;

banklarning auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish huquqi uchun auditorning malaka sertifikatiga ega bo'lgan Auditorlarning reyestrini yuritadi va uni o'z rasmiy veb-saytiga joylashtiradi.

Bank muassasalarida tashqi auditning maqsadi banklarning Xalqaro buxgalteriya hisobi andozalariga (XBHS) hamda qonunchilikka mos ravishda tuzilgan moliyaviy hisobotlarning haqqoniyligiga nisbatan mustaqil auditorlarning xolisona fikrini bildirishdir. Auditni o'tkazish jarayonida auditorlar bank ichki nazoratidagi kamchiliklar haqida alohida hisobot tayyorlaydilar.

Banklarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun auditor maxsus malaka sertifikatiga ega bo'lishi talab etiladi. Biz 5.3-bo'limda ko'rib o'tgan korxonalarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun malaka sertifikatini Moliya vazirligi bersa, banklarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun malaka sertifikatini Markaziy Bank beradi.

Malaka sertifikatiga da'vogarining professional darajasini xolisona baholanishini ta'minlash va banklarda audit tekshiruvlari o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat va malaka sertifikati berish masalasini ko'rib chiqish maqsadida Markaziy Bank bank audit Komissiyasini tuzadi. Ushbu tashkilot zimmasidagi vazifalar qatoriga quyidagilar kiradi:

- auditorlik tashkilotlari va auditorlarga O'zbekiston Respublikasi hududida banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat va malaka sertifikatlarini berish yoki bermaslik qarorini qabul qilish;

- banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish huquqini olgan auditorlarni ro'yxatga kiritish;

- qaydlov ma'lumotlari o'zgargan holda auditorlar ro'yxatiga tegishli o'zgartirishlarni kiritish;

- auditorlar malakasiga qo'yiladigan talablarni ishlab chiqish;

- malaka imtihonlarini o'tkazish va auditorlar malakasini attestatsiya qilish;

– banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat va malaka sertifikatlarini berish bilan bog'liq masalalar va boshqa masalalarni ko'rib chiqish.

Komissiya a'zolari 7 kishidan iborat bo'lib, ularning tarkibiga Komissiya raisi ham kiradi. Komissiya tarkibi O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki Raisi buyrug'i bilan tasdiqlanadi. Markaziy Bank Raisi o'rinbosarlaridan biri Komissiya raisi bo'ladi. Komissiya tarkibiga quyidagi departamentlarning mutaxassisleri kirishi lozim:

– Tijorat banklariga litsenziyalar berish va ular faoliyatini tartibga solish departamenti;

– Tijorat banklarini nazorat qilish departamenti;

– Tashqi aloqalar va valutani tartibga solish departamenti;

– Buxgalteriya hisobi, hisobot va davlat budjeti kassa ijrosi departamenti;

– Bank tizimida metodologiya ishlarini muvofiqlashtirish departamenti;

– Qimmatli qog'ozlar departamenti.

Komissiyaga taqdim etilgan hujjatlar ular qabul qilingan kundan boshlab 15 kun ichida ko'rib chiqiladi. Hujjatlar komissiya majlisida ko'rib chiqilishidan oldin Markaziy Bankning tegishli bo'linmalari va komissiya a'zolari tomonidan o'rganib chiqiladi. Taqdim etilgan hujjatlarga doir mulohazalar komissiya a'zolari bilan kelishuv varaqasida qayd etiladi. Hujjatlar komissiya a'zolari tomonidan ko'pi bilan ikki kunda ko'rib chiqilishi lozim.

Komissiya zarurat yuzaga kelishiga qarab chaqiriladi va o'z majlislarini o'tkazadi. Hujjatlar Markaziy Bankning Tijorat banklariga litsenziyalar berish va ular faoliyatini tartibga solish departamenti tomonidan tayyorlanadi va komissiya majlisi muhokamasiga kiritiladi. Komissiya ko'rib chiqishi uchun tayyorlangan hujjatlar majlisga kamida uch kun qolganda komissiya raisiga taqdim etilishi lozim. Komissiya a'zolarining kamida uchdan ikki qismi qatnashgan komissiya majlisi qonuniy hisoblanadi. Komissiya qarorlari komissiyaning majlisda ishtirok etayotgan a'zolari beradigan oddiy ko'pchilik ovoz bilan qabul qilinadi. Ovozlar teng bo'lgan taqdirda Komissiya raisining ovozi hal qiluvchi hisoblanadi. Komissiya qarorlari bayonnoma bilan rasmiylashtiriladi, komissiya a'zolari va

majlisda qatnashayotganlar tomonidan va Komissiya raisi imzosidan so'ng Markaziy Bankning gerbli muhri bilan tasdiqlanadi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatlarini olish uchun bank auditorlarini tayyorlovchi maxsus o'quv kurslarini tamomlagan shaxslargina malaka imtihonlariga qo'yiladi. Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatlarini olish va malaka imtihonlarini topshirish uchun arizachi tomonidan Markaziy Bankka ariza topshiriladi. Arizaga quyidagi hujjatlar ilova qilinishi lozim:

- Moliya vazirligi tomonidan auditorga berilgan malaka sertifikatining notarius tasdiqlagan nusxasi;

- oliy ma'lumoti to'g'risidagi diplom va mehnat daftarchasining notarius tasdiqlagan nusxalari;

- shaxsiy varaqa (2 dona fotosurat bilan birga);

- bank auditori malakasini olganligini tasdiqlovchi hujjat nusxasi.

Da'vogarlar malaka imtihonlarini Markaziy Bankda topshiradilar. Imtihonlarni topshirish tartibi, uning shakli va mazmuni Markaziy Bank tomonidan belgilanadi. Bajarilgan ishlar "qoniqarli" yoki "qoniqarsiz" tizimi bo'yicha baholanadi. "Qoniqarli" baho olgan da'vogarlar malaka imtihonlarini muvaffaqiyatli topshirgan hisoblanadilar. Imtihon komissiyasi imtihonlar o'tkazilgandan so'ng sertifikat olish uchun da'vogarlar topshirgan imtihon natijalari bo'yicha ijobiy yoki salbiy qaror qabul qiladi.

Malaka imtihonlarining natijalari imtihon komissiyasining bayonnomasi bilan rasmiylashtiriladi. Bayonnoma Komissiya raisi va uning barcha a'zolari tomonidan imzolanaadi. Malaka imtihonlarining natijalari o'tkazilgandan so'ng 3 kun ichida imtihon komissiyasi tomonidan da'vogarlariga e'lon qilinadi. Komissiya 3 kun davomida imtihon natijalarini ko'rib chiqadi va ikki hafta muddat ichida imtihonni muvaffaqiyatli topshirgan da'vogarlariga banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini berish to'g'risida qaror qabul qiladi. Banklarda audit tekshiruvi o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikati uni berish haqida qaror qabul qilingan kundan boshlab 15 kun muddat ichida guvohnoma egasiga malaka sertifikatlar berish davlat ro'yxatiga imzo chektirilgan holda beriladi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini 7.4-rasm ko'rinishida bo'ladi va Markaziy Bank tomonidan auditorga uning tegishli malaka hamda bank auditini o'tkazish huquqiga egaligini tasdiqlash maqsadida beriladi. Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini 5 yil muddatga beriladi.

Malaka sertifikatining muddati tugaganligi munosabati bilan uni almashtirish uchun auditor malaka sertifikatining muddati tugashidan bir oy oldin malaka sertifikatini almashtirish uchun ariza va unga malaka sertifikatining asl nusxasini quyidagi hujjatlarni ilova qilgan holda Markaziy Bankka taqdim etishi kerak:

- oliy ma'lumoti to'g'risidagi diplom va mehnat daftarchasining notarius tasdiqlagan nusxalari;

- shaxsiy varaqa (2 dona fotosurat bilan birga);

- bank auditori malakasi olganligini tasdiqlovchi hujjat nusxasi.

Bank auditini Komissiyasining banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini almashtirib berish to'g'risidagi qarori qabul qilingan taqdirda, auditorga avvalgi berilgan malaka sertifikatining raqami bilan yangi malaka sertifikatini beriladi.

Quyidagi asoslarga ko'ra, banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini berish rad etilishi mumkin:

- arizachi Markaziy Bank qo'ygan talablarga javob bermaydi, jumladan, oliy ma'lumotga ega emas, bank sohasida (kamida 2 yil) yoki xalqaro auditorlik tashkilotlarida (kamida 1 yil) ish tajribasiga ega emas; sud hukmi bilan muayyan faoliyat bilan shug'ullanish huquqidan mahrum etish (muayyan huquqdan mahrum etish) jazo turini qo'llash orqali jinoiy javobgarlikka tortilgan bo'lsa, jazoni o'tash davrida va qonunda belgilangan tartibda sudlanganlik holatining tugallanishi (olib tashlanishi)ga qadar;

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini olish maqsadida taqdim etilgan hujjatlarning haqqoniy emasligi hamda litsenziyalash talablari va shartlariga muvofiq emasligi.

Markaziy Bankning banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini bermaslik yoki uni bekor qilish to'g'risidagi qarorlari bo'yicha manfaatdor tomonlar qonunda belgilangan tartibda shikoyat qilishlari mumkin. Banklarda audit

tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatini berish rad etilgan taqdirda auditor Markaziy Bankning Bank auditori Komissiyasining malaka sertifikatini rad etish to'g'risida qarori qabul qilingan sanadan boshlab bir yil muddatgacha qayta murojaat qilishi mumkin emas.

Markaziy Bank banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatlar ro'yxatini yuritadi. Mazkur ro'yxatga auditorning familiyasi, ismi va otasining ismi, fuqaroligi, turar joyi, joriy hisobvaraqlari, aloqa vositalarining raqamlari, mavjud malaka sertifikatlarining raqami va berilgan sanasiga doir ma'lumotlar kiritiladi. Auditorlar qayd etilgan ma'lumotlardagi o'zgarishlar to'g'risida 10 kun muddat ichida yuqorida ko'rsatilgan ro'yxatga tuzatish kiritish uchun Markaziy Bankka ma'lum qilishlari shart.

Korxonalarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun auditorlik tashkiloti Moliya vazirligi tomonidan taqdim etiladigan auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqini beruvchi litsenziyaga ega bo'lishi talab etilsa, banklarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun auditorlik tashkiloti Markaziy Bank tomonidan beriladigan banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi **sertifikatga** ega bo'lishi lozim.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatni olish uchun auditorlik tashkiloti tomonidan Markaziy Bankka quyidagi hujjatlarni ilova qilgan holda ariza taqdim etiladi:

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatlariga ega bo'lgan mutaxassislar borligi to'g'risida ma'lumot;

- O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini beruvchi litsenziyaning notarius tasdiqlagan nusxasi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat 7.5-rasm ko'rinishida bo'ladi va Markaziy Bank tomonidan tarkibida banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatiga ega bo'lgan 2 nafar auditori bo'lgan auditorlik tashkilotiga beriladi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat uni berish to'g'risida qaror qabul qilingan kundan boshlab 15 kun muddat ichida tashkilot direktoriga auditorlik tashkilotlari

ro'yxatini yuritish bo'yicha davlat kitobiga imzo qo'ydirgan holda beriladi.

7.4-rasm

**Banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish huquqini
beruvchi
malaka sertifikatini**

GERB

**Banklarda audit tekshiruvlarini
amalga oshirish huquqini beruvchi
MALAKA SERTIFIKATI**

N _____

Mazkur malaka sertifikatini berilgan sanadan boshlab banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish ruxsat etilgan

(auditorning familiyasi, ismi, otasining ismi)

(malaka sertifikatini berilgan sana va uning raqami)

auditorga berilgan.

Ushbu malaka sertifikatini 202__ yil “__” _____ da
_____ raqam bilan O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki
ro'yxatiga kiritilgan va u berilgan vaqtdan boshlab 5 yil mobaynida
haqiqiy hisoblanadi.

*O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki
Bank auditi Komissiyasining Raisi*

(imzo)

Berilgan sana. Muhr

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatni berish quyidagi asoslarga ko'ra rad etilishi mumkin:

- bank audit o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatiga ega bo'lgan 2 nafar mutaxassisning yo'qligi;

- auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini tasdiqlovchi hujjatlar va boshqa materiallar, shuningdek, uning auditorlariga taalluqli boshqa ma'lumotlar to'liq taqdim etilmaganligi;

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat olish maqsadida taqdim etilgan hujjatlarning haqqoniy emasligi hamda litsenziyalash talablari va shartlariga muvofiq emasligi.

Markaziy Bank tomonidan banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat berish rad etilgan taqdirda 10 kun muddat ichida auditorlik tashkilotiga yozma ravishda asos ko'rsatilgan holda xat yuboriladi.

Markaziy Bank banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatlar ro'yxatini yuritadi. Bu ro'yxatga quyidagi ma'lumotlar kiritiladi:

- auditorlik tashkilotining nomi, yuridik manzili, aloqa vositalarining nomeri, hisob-kitob varag'i, uning ustav fondi, tarkibi va muassislari to'g'risidagi ma'lumotlar;

- tashkilot rahbarlari, ularning o'rinbosarlari va unda ishlovchi banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikati olgan mutaxassislari to'g'risidagi ma'lumotlar (familiyasi, ismi, otasining ismi va malaka sertifikatining berilgan vaqti);

- banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikati nomeri va berilgan sanasi.

Auditorlik tashkilotlari qayd etilgan ma'lumotlardagi o'zgarishlar to'g'risida 10 kun muddat ichida yuqorida ko'rsatilgan ro'yxatga tuzatish kiritish uchun Markaziy Bankka ma'lum qilishlari shart. Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat berish yoki uni bekor qilish to'g'risidagi ma'lumotlar hamda bank audit o'tkazish huquqiga ega bo'lgan auditorlik tashkilotlari va auditorlar ro'yxatidagi o'zgarishlar matbuotda e'lon qilinadi. Markaziy Bankning banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatni bermaslik yoki uni bekor qilish to'g'risidagi qarorlari bo'yicha manfaatdor tomonlar qonunda belgilangan tartibda shikoyat qilishlari mumkin.

**Banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish huquqini
beruvchi
Sertifikat**

GERB

**Banklarda audit tekshiruvlarini
amalga oshirish huquqini beruvchi
SERTIFIKAT**

N _____

Ushbu sertifikat asosida banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish ruxsat etilgan

(toliq nomi, tashkiliy-huquqiy shakli)

(davlat ro'yxatidan o'tganligi va auditorlik faoliyatini amalga
oshirish
uchun litsenziya berilganligi to'g'risida ma'lumotlar)

auditorlik tashkiloti (firmasi)ga berilgan

Ushbu sertifikat auditorlik tashkilotida Markaziy Bankning banklarda audit tekshiruvlarini amalga oshirish huquqini beruvchi malaka sertifikatiga ega kamida ikkita auditori mavjud bo'lgan holdagina haqiqiy hisoblanadi.

Sertifikat 202__ yil “__” _____ da _____ raqam bilan O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki ro'yxatiga kiritilgan.

O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki
Bank auditi Komissiyasining Raisi
(imzo)

Berilgan sana. M.O'.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatning amal qilishi quyidagi hollarda to'xtatib turilishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti tomonidan Markaziy Bankning aniqlangan qoidabuzarliklarni bartaraf etish to'g'risidagi qarori bajarilmaganda;

- O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning amal qilishi to'xtatib qo'yilganda.

Sertifikatning amal qilishini to'xtatib turish to'g'risidagi qaror Markaziy Bank tomonidan auditorlik tashkilotiga yozma shaklda u qabul qilingan kundan e'tiboran uch kun ichida yetkaziladi. Auditorlik tashkilotiga sertifikatning amal qilishini to'xtatib turish uchun sabab bo'lgan holatlarni bartaraf etish uchun olti oydan ko'p bo'lmagan muddat beriladi.

Auditorlik tashkiloti banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatning amal qilishini to'xtatib qo'yishga olib kelgan holatlarni bartaraf etgan taqdirda Markaziy Bankning bank auditi Komissiyasi 10 kun muddat ichida sertifikatning amal qilishini tiklash to'g'risida qaror qabul qiladi. Sertifikatning amal qilishini to'xtatib turish va tiklash to'g'risidagi qarorlar ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinadi.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat va malaka sertifikatini berish Komissiyasining qarori ustidan sudga shikoyat qilish mumkin.

Sertifikatning amal qilishi quyidagi hollarda tugatilishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti sertifikatining amal qilishini tugatish to'g'risida ariza bilan murojaat qilganda;

- auditorlik tashkilotining tugatilishi yoki u qayta tashkil etilishi natijasida tugatilganda;

- maxsus vakolatli davlat organi tomonidan auditorlik tashkiloti litsenziyasining amal qilishi tugatilishi to'g'risidagi yoki auditorning audit faoliyati bilan shug'ullanish huquqidan mahrum etilishi to'g'risidagi qaror qabul qilinishi;

- auditorlik tashkiloti tomonidan litsenziya talablarini va shartlarini hamda O'zbekiston Respublikasi qonunlarini, bank auditi metodologiyasini muntazam yoki bir marta qo'pol ravishda buzganda;

– auditorlik tashkiloti tomonidan sertifikatning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni Komissiya belgilagan muddatlarda bartaraf etmaganda;

– auditorlik tashkiloti tarkibida banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditorning yo'qligi;

– banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat amal qilish muddati tugaganda;

– Moliya vazirligi tomonidan berilgan litsenziyaning amal qilish muddati tugaganda.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatining amal qilish muddati quyidagi hollarda tugatiladi:

– auditor malaka sertifikatining amal qilishini tugatish to'g'risida ariza bilan murojaat qilganda;

– qonunchilikda ko'zda tutilmagan holatlarda auditor tomonidan audit tekshiruvida olingan ma'lumotlar buyurtmachining rozilgisiz uchinchi shaxslarga (Markaziy Bankdan tashqari) taqdim etilganda;

– auditor audit tekshiruvida aniqlangan buxgalteriya hisobini yuritish, moliyaviy hisobotlarni tuzish bo'yicha bank yo'l qo'ygan xatolarni yashirsa;

– auditorlik faoliyati bilan uch yil davomida shug'ullanmasa;

– auditorning malaka sertifikati boshqa shaxsga topshirilgan bo'lib, mazkur shaxs ushbu hujjatni auditorlik faoliyatida ishtirok etish uchun o'z nomidan foydalanish maqsadida ishlatganlik fakti aniqlanganda;

– fuqaroni belgilangan tartibda muomalaga layoqatsiz yoki muomala layoqati cheklangan deb topilgani to'g'risida sud qarori mavjud bo'lganda;

– banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatining amal qilish muddati tugaganda;

– Moliya Vazirligi tomonidan berilgan litsenziyaning amal qilish muddati tugaganda.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikatining amal qilishini to'xtatib turish to'g'risidagi qaror Markaziy Bank tomonidan auditorlik tashkilotiga yozma shaklda u qabul qilingan kundan e'tiboran uch kun ichida yetkaziladi. Auditorlik tashkiloti yoki auditor tomonidan sertifikat va malaka sertifikatining

amal qilish muddati tugaganligi to'g'risidagi qaror olingan kundan boshlab 10 kun muddat ichida sertifikat va malaka sertifikati Markaziy Bankka yo'q qilish uchun topshiriladi.

Banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat quyidagi hollarda bekor qilinishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti tomonidan sertifikatni bekor qilish haqidagi arizasiga ko'ra;

- sertifikatni olishda noto'g'ri ma'lumotlarni berish holatlari aniqlanganda;

- Markaziy Bankning sertifikat berish to'g'risidagi qarori noqonuniy ekanligi aniqlanganda;

- auditorlik tashkiloti tomonidan Markaziy Bankning sertifikatni berish to'g'risidagi qarori berilgandan so'ng 3 oy ichida Markaziy Bankka davlat bojini to'lagani to'g'risida hujjat taqdim etilmasa.

Banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikati quyidagi hollar aniqlanganda bekor qilinishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti malaka sertifikatini bekor qilishni so'rab murojaat qilganda;

- malaka sertifikatini olish davrida noto'g'ri ma'lumotlar berilgan hollarda;

- Markaziy Bankning auditorga malaka sertifikati berish to'g'risidagi qarori noqonuniy ekanligi aniqlanganda.

Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatni bekor qilish to'g'risidagi qaror Markaziy Bankning bank auditi Komissiyasi tomonidan amaldagi qonunchilikka muvofiq qabul qilinadi. Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikat va malaka sertifikatini bekor qilish to'g'risidagi qaror ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinishi lozim. Markaziy Bankning sertifikat va malaka sertifikatini bekor qilish to'g'risidagi qarori ustidan amaldagi qonunchilikka muvofiq sudga murojaat qilish mumkin.

7.4. Auditorlik firmalarining tuzilishi, guruhlanishi va ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlar

Auditorlik firmasining eng asosiy aktivi bilim, tajriba, mulohaza va halollik xususiyatlariga ega xodimlar hisoblanadi. Auditorlik

firmalarining professional xodimlar shtabi quyidagilardan tashkil topgan bo'ladi:

- 1) partnyor;
- 2) menejer;
- 3) katta auditor;
- 4) auditor assistentlari.

Partnyorlar. Auditorlik firmalaridagi partnyorlik Sanoat korxonalaridagi rahbarlik darajasi bilan barobar. Ya'ni, partnyor va rahbar bir tushuncha. Ammo auditorlik firmalariga nisbatan "partnyor" (hamkor) atamasining qo'llanilishiga sabab, bu firmalar ko'pincha ikki yoki undan ortiq shaxslar hamkorligida tuziladi. Natijada, shu shaxslarning har biri firma rahbari bo'ladi.

Auditorlik firmasi partnyorining bosh vazifasi mijoz bilan munosabatlarni o'rnatish va uni keyinchalik ham ushlab turishdan iborat. Bu munosabatlar mijoz rahbariyati bilan o'tkaziladigan audit tekshiruvining maqsad va ko'lamini belgilash, BXMSni qo'llash bo'yicha mijoz va auditor o'rtasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan munozaralarni ko'rib chiqish va auditorlik tekshiruvini hamda hisoboti yuzasidan savollarga javob berish uchun mijoz aksiyadorlari yig'ilishida qatnashishni ham o'z ichiga oladi. Firmaga yangi xodimlarni ishga olish, xodimlar ustidan umumiy nazorat olib borish, audit ishchi qog'ozlarini ko'rib chiqish va auditorlik xulosasini imzolash ham partnyor zimmasidagi vazifalar qatoriga kiradi.

Firmada har bir partnyorning turli sohalarda ixtisoslashishi katta afzalliklarga ega. Misol uchun, bir partnyor soliq sohasida xizmat ko'rsatish bo'yicha ixtisoslashishi va firma soliq bo'limini boshqarishi, ikkinchi partnyor esa kompyuter texnologiyalari bo'yicha ixtisoslashishi mumkin.

Auditorlik firmalarining partnyorlari o'z faoliyati davomida faqatgina o'z sohalari doirasida chegaralanmay, jamoat va ta'lim ishlarida ham faol ishtirok etadilar. Misol tariqasida, auditorlik firmasi tomonidan turli xayriya tadbirlari o'tkazilishi, partnyorning biror Universitetda ma'ruza o'qishi va boshqalarni keltirishimiz mumkin.

Bu turdagi tadbirlarni o'tkazishdan maqsad, auditorlik firmasining jamoatchilik orasidagi obro'sini oshirish va shu orqali yangi mijozlarni jalb etishdan iborat. Mijoz uchun ham hech kimga

ma'lum bo'lmagan auditorlik firmasidan ko'ra, jamoatchilik ichida katta obro'-e'tiborga ega bo'lgan firmaga murojaat etish afzalroq.

Menejer. Kichik yoki o'rtacha auditorlik firmalarida partnyor zimmasidagi vazifani yirik auditorlik firmalarida menejerlar amalga oshiradi. Menejer bir vaqtda o'tkazilayotgan ikki yoki undan ortiq audit tekshiruvlari ustidan nazorat olib borish uchun javobgar bo'lishi mumkin. Bunda menejer audit ishchi qog'ozlarini ko'rib chiqadi, audit tekshiruvini o'tkazayotgan xodimlar va mijoz xodimlari o'rtasida BXMSni qo'llash yuzasidan kelib chiqqan munozarani hal etadi. Menejer zimmasidagi vazifalar qatoriga audit tekshiruvini o'tkazish uchun zarur bo'lgan ishlarni belgilab berish va xodimlar tomonidan AFMSga to'liq amal qilinayotganini nazorat qilish ham kiradi.

Soliq, buxgalteriya nazariyasi va amaliyoti sohalari bilan yaqindan tanish bo'lish menejer uchun asosiy talablardan biri hisoblanadi. Menejerlar ham partnyorlar singari ma'lum sohalarda ixtisoslashishlari mumkin.

Katta auditorlar. Audit rejasini tuzish, audit tekshiruvini o'tkazish va auditorlik xulosasini tayyorlash uchun mas'ul bo'lgan shaxs katta auditor deyiladi. Audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida, katta auditor vazifalarni assistentlarga, ularning bilim va malakalariga qarab, taqsimlab beradi.

Katta auditorning asosiy vazifalaridan biri xodimlarda amaliy tajribani shakllantirishdan iborat. Tekshiruvni o'tkazishdan oldin, katta auditor har bir xodimga tekshiruvning yakuniy maqsadini tushuntirishi lozim.

Ishchi qog'ozlarni ular tayyor bo'lgan vaqtda, qisqa vaqt ichida ko'rib chiqish ham katta auditor vazifasidir. Bu faoliyat katta auditor uchun tekshiruvning borishini doimiy kuzatib turish va hech narsa e'tibordan chetda qolmayotganiga ishonch hosil qilish imkonini beradi. Audit tekshiruvining yakuniy bosqichida katta auditor moliyaviy hisobotning har bir elementi bo'yicha keltirilgan ma'lumotni ishchi qog'ozdan moliyaviy hisobotgacha bo'lgan oraliqda yakuniy o'rganib chiqadi.

Katta auditor har bir xodimning tekshiruv uchun sarflagan vaqtini ham hisoblab boradi. Bundan maqsad, xodimlar tomonidan muhim bo'lmagan ma'lumotlar tekshiruviga ortiqcha vaqt sarflani-

shining oldini olish va audit tekshiruvini rejalashtirilgan vaqtda tugatishdan iborat.

Assistentlar. Audit sohasiga kelgan yangi xodimlarning birinchi vazifasi assistentlikdan boshlanadi. Ular audit tekshiruvini bevosita o'tkazadigan shaxslar hisoblanadi. Ularga katta auditor tomonidan aniq vazifalar taqsimlab beriladi va assistentlar o'z ishlari natijasida tayyorlagan ishchi qog'ozlarini katta auditorga taqdim etadilar.

2021-yil 25-fevralda qabul qilingan yangi tahrirdagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunga asosan auditorlik tashkiloti, bosharti quyidagi majburiy shartlarga rioya etsa, qonunchilikda nazarda tutilgan istalgan tashkiliy-huquqiy shaklda, bundan aksiyadorlik jamiyati mustasno, tashkil etilishi va o'z faoliyatini amalga oshirishi mumkin:

- auditorlik tashkiloti o'zi uchun asosiy ish joyi bo'lgan auditorlarning eng kam soni shtatdagi kamida to'rt nafar auditoridan iborat bo'ladi;

- auditorlik tashkilotining ustav fondi (ustav kapitali) auditorlik tashkiloti o'z faoliyatini amalga oshirishda bevosita foydalanadigan mol-mulkdan, shu jumladan pul mablag'laridan shakllantiriladi;

- ustav fondidagi (ustav kapitalidagi) auditorlarga (auditorga) tegishli bo'lgan ulush kamida ellik bir foizni tashkil etishi kerak (bundan auditorlik tashkiloti — chet el auditorlik tashkilotining filiali yoki sho'ba xo'jalik jamiyati tashkil etilgan hollar mustasno);

- auditorlik tashkilotiga faqat o'zi uchun mazkur auditorlik tashkiloti asosiy ish joyi bo'lgan auditor rahbar bo'lishi kerak.

Auditorlik tashkilotlari O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligidan ro'yxatdan o'tadi. Auditor faqat bitta auditorlik tashkiloti ta'sischisi bo'lishi mumkin. Auditorlik firmasini auditor malaka sertifikatiga ega bo'lgan rahbar boshqaradi va attestatsiyadan o'tmagan rahbar ikki yil mobaynida auditorlik firmasiga rahbarlik qilishi mumkin emas. Respublikamizda auditorlik firmalari odatda mas'uliyati cheklangan jamiyat shaklida tuziladi.

Auditorlik firmalarining tarkibida auditorlik sohasida ixtisoslashgan ikki xodimi bo'lgan kichik firmadan bir necha minglab xodimlarga ega bo'lgan yirik xalqaro auditorlik firmalarigacha turlari mavjud. Shu o'rinda auditorlik firmalarini guruhlashga zarurat yuzaga keladi. Bu firmalarni quyidagi mezonlarga asosan guruhlash mumkin:

- Auditorlik firmalarining hajmiga ko'ra;

- Auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlar ko'lamiga ko'ra;

- Auditorlik firmalarining yillik daromadiga ko'ra.

Hajm jihatdan auditorlik firmalarini quyidagi to'rt guruhga bo'lish mumkin:

Mahalliy firmalar. Bu turdagi firmalar bir yoki ikki ofislariga, partnyor sifatida bir yoki ikki xodimga ega bo'ladilar va birgina shahar yoki tumandagi mijozlarga xizmat ko'rsatadilar. Bu tur firmalarda audit xizmati ikkinchi darajali o'rinda turadi. Ular asosan konsalting, soliq va buxgalteriya sohasidagi xizmatlarni ko'rsatadilar. Bu firmalarning mijozlari ham kichik biznes subyektlari hisoblanadi.

Mintaqaviy firmalar. Ko'pgina mahalliy firmalar qo'shni shaharlar va tumanlarda o'z ofislarini ochish hamda xodimlari sonini oshirish orqali mintaqaviy firmalarga aylanadi. Mintaqaviy firmaga aylanishning eng samarador usullaridan biri boshqa mahalliy firmalar bilan qo'shilishdir. Mintaqaviy firmalarda audit xizmati hajmi boshqa tur xizmatlarga nisbatan kattaroq bo'ladi.

Milliy firmalar. Mamlakatning deyarli har bir katta shahrida o'z ofislariga ega bo'lgan firmalar milliy auditorlik firmalari deb nomlanadi. Bu firmalar qo'shni davlatlarda o'z ofislarini ochish yoki u yerdagi firmalar bilan hamkorlik qilish orqali ham faoliyat yuritishlari mumkin.

Katta to'rtlik. Jahonda xalqaro miqyosda auditorlik faoliyatini yurituvchi to'rt nafar eng yirik firmalar mavjud. Ushbu firmalarning har biri dunyoning deyarli barcha yirik shaharlarida o'z ofislariga ega. LG, Samsung, Toyota kabi yirik korporatsiyalarni faqatgina katta resurslar va professional xodimlar shtabiga ega bo'lgan auditorlik firmalari tekshirish imkoniyatiga ega ekanliklari sababli, ularni faqatgina Katta to'rtlikka kiruvchi firmalar tekshirishi mumkin. Bu firmalar moliya, soliq, kompyuter texnologiyalari kabi sohalarda ham xizmat ko'rsatadilar. Ammo audit xizmati ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmatning asosiy hajmini tashkil etadi. Katta to'rtlikka kiruvchi firmalar quyidagilar:

1. Deloitte & Touche.
2. Ernst & Young.
3. KPMG.
4. PriceWaterhouseCoopers.

Ushbu firmalar xalqaro miqyosda faoliyat yuritadilar va Microsoft, Citi Bank, HSBC kabi dunyoning yirik korporatsiyalari hamda bank muassasalariga audit, soliq, korporativ moliya va menejment – konsalting, sohalarda xizmat ko'rsatadilar. Ushbu firmalarning yillik daromadi milliardlab AQSH dollarini tashkil etadi.

Ko'rsatiladigan xizmatlar ko'lamiga ko'ra auditorlik firmalarini quyidagi ikki guruhga bo'lish mumkin:

- Universal auditorlik firmalari;
- Ixtisoslashgan auditorlik firmalari.

Universal auditorlik firmalari majburiy audit o'tkazishdan tashqari bir qator boshqa sohalarda ham xizmat ko'rsatish uchun litsenziyaga ega bo'ladilar. Misol uchun: umumiy audit va bank audit sohasida xizmat ko'rsatish; korxonalarda buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, yuritish, tiklash; korxonalar moliya-xo'jalik faoliyatini Tahlil qilish; moliya, boshqaruv va soliq sohasida konsalting xizmatini ko'rsatish; buxgalteriya va audit sohasida ta'lim kurslarini tashkil etish; mijoz buxgalteriyasini kompyuterlashtirish va h.k.

Ixtisoslashgan auditorlik firmalari faqat ma'lum bir sohada ixtisoslashadilar. Misol uchun, audit xizmatini ko'rsatish. Bu turdagi firmalar faqatgina shu turdagi faoliyatni amalga oshirish uchun litsenziyaga ega bo'ladilar.

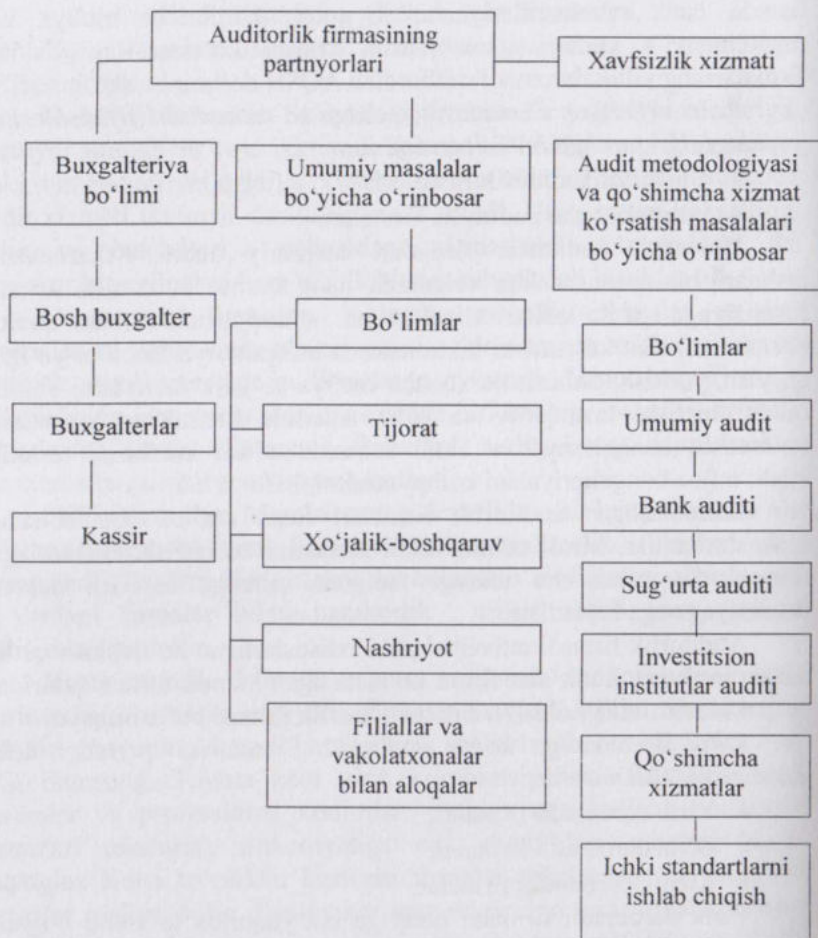
Auditorlik firmasi universal yoki ixtisoslashgan bo'lishidan qat'i nazar, majburiy audit shu firma ko'rsatadigan xizmat turlari qatorida bo'lishi lozim. Aks holda bu firma auditorlik firmasi bo'la olmaydi.

Yillik daromadiga ko'ra auditorlik firmalarini quyidagi uch guruhga bo'lish mumkin:

- Yirik daromadli firmalar;
- O'rta daromadli firmalar;
- Kichik daromadli firmalar.

Yirik daromadli firmalar qatoriga biz yuqorida to'xtalib o'tgan «Katta to'rtlik» firmalari kiradi. «Katta to'rtlik» auditorlik xizmatlari bozoridagi kuchli supergigantlar hisoblanadi. Ularning ofislari AQSH va dunyoning barcha yirik shaharlarida joylashgan, yillik daromadi esa 150 mlrd. AQSH dollaridan ziyodni tashkil etadi. Bu firmalarning barchasi O'zbekistondagi auditorlik xizmatlari bozorida ham u yoki bu shaklda uchraydi.

Yirik auditorlik firmalarining tuzilishi



Quyida «Katta to'rtlik» firmalarining 2019-yil bo'yicha e'lon qilgan moliyaviy natijalarining umumiy va qiyosiy tahlilini keltiramiz. 7.1-jadvaldan ma'lum bo'ladiki, «Katta to'rtlik» auditorlik tashkilotlari dunyoning 150 dan ortiq mamlakatlarida o'zining filiallariga ega va dunyoning barcha qit'alariga kirib borgan. Bosh ofisi Yevropada joylashganligiga qaramasdan, asosiy daromad ulushi Amerika qit'asiga

to'g'ri keladi. Dunyo bo'yicha har bir auditorlik tashkiloti xodimlarining soni 219000–312000 nafarni tashkil etadi.

7.1-jadval

“Katta to'rtlik” auditorlik tashkilotlarining tasniflanishi

Katta to'rtlikka kiruvchi auditorlik tashkilotlari	Deloitte	PwC	Ernst & Young	KPMG
To'liq nomi	Deloitte Touche Tohmatsu Limited	PricewaterhouseCoopers International Limited	Ernst & Young Global Limited	Klynveld Peat Marwick Goerdeler International Cooperative
Tashkiliy-huquqiy shakli	Nodavlat aksiyadorlik jamiyati	Transmilliy korporatsiya	Mas'uliyati cheklangan jamiyat	Kooperativ
Shtab-kvartirasi joylashgan davlat	Buyuk Britaniya	Buyuk Britaniya	Buyuk Britaniya	Gollandiya
Dunyo bo'yicha yillik tushum (2019 moliya yilida)	46,2 mlrd. dollar.	42,4 mlrd. dollar.	36,4 mlrd. dollar.	29,7 mlrd. Dollar.
Hududlar bo'yicha taqsimlanishi	1. Yevropa davlatlari. 2. Mustaqil Davlatlar Hamdo'stligi Osiyo-Tinch okean mintaqasi. 3. Amerika davlatlari	1. Buyuk Britaniya. 2. AQSH. 3. Yevropa davlatlari. 4. Osiyo-Tinch okeani mintaqasi	1. Yevropa davlatlari. 2. Amerika davlatlari. Yaqin Sharq. Afrika davlatlari. 3. Osiyo-Tinch Okean mintaqasi	1. Osiyo-Tinch Okeani mintaqasi. 2. Amerika davlatlari. 3. Yevropa davlatlari. Yaqin Sharq. Afrika davlatlari
Tashkilotga a'zo bo'lgan davlatlar soni	152	157	150	147
Jahon bo'yicha xodimlar soni	312 000	276 000	284 000	219 000
Rasmiy sayt	www.deloitte.com	www.pwc.com	www.ey.com	www.kpmg.com

Respublikamizdagi auditorlik firmalarining asosiy qismi o'rta va kichik firmalardir. Bu firmalar odatda kichik shondagi xodimlar shtabiga ega bo'ladi va ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmat turi ham kam sonlidir.

Auditorlik firmalarining hajmi, xizmat turlarining sonidan qat'i nazar, ular o'z xodimlarining audit, buxgalteriya, soliq qonunchiligi sohalarida yuzaga kelayotgan o'zgarishlardan doimiy xabardor bo'lishlari va malakalarini oshirishlarini ta'minlashi lozim.

Bu maqsadda «Katta to'rtlik» firmalari "Ichki sifat nazorat bo'limi"ni tuzganlar. Ushbu bo'lim o'z vazifasini amalga oshirish maqsadida firma xodimlari uchun turli seminarlar va ta'lim dasturlarini tashkil etadi. Bu dasturlarda har bir xodimga alohida yondashiladi. Misol uchun, audit tekshiruv jarayonida kompyuter tizimidan foydalanishning samarali uslublari tushuntiriladi. Ba'zi firmalardagi bu bo'lim qo'shimcha ravishda, firma xodimlari uchun haftalik va oylik maxsus jurnallar nashr etadi.

Qisqacha xulosalar

Audit umumiy tushuncha bo'lib, u tekshirilayotgan subyektda yuritiladigan buxgalteriya hisobi xususiyatiga ko'ra korxonalar audit (Umumiy audit); bank muassasalari audit; sug'urta audit; birja audit; budjetdan tashqari fondlar audit; investitsion institutlar audit kabi turlarga bo'linadi.

O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyati maxsus litsenziya asosida amalga oshiriladi. Auditorlik firmalariga auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya maxsus vakolatli davlat organi (Moliya vazirligi) tomonidan beriladi.

Auditorlik malaka sertifikatini jismoniy shaxsga, basharti u auditorlik tashkiloti shtatida bo'lsa yoki u bilan auditorlik tashkiloti fuqarolik-huquqiy tuzdagi shartnoma tuzgan bo'lsa, auditorlik tekshiruvini amalga oshirish huquqini beradi. Auditor malaka sertifikatini Moliya vazirligi tomonidan, agar da'vogar malaka imtihonlarini muvaffaqiyatli topshirgan bo'lsa beriladi.

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi auditorlik litsenziyasini, auditorlik firmasi tomonidan qonun-hujjatlar talablariga amal

qilinmaganda yoki bu talablar buzilganda, belgilangan tartibda to'xtatib turish, tugatish va bekor qilish huquqiga ega.

Auditorlik faoliyatini litsenziyalash tizimi va auditorlik malaka sertifikatlari barcha rivojlangan davlatlarda mavjud. Xususan AQSHda auditni litsenziyalash va sertifikatlash faoliyatini AICPA (Amerika Sertifikatlangan Jamoat Buxgalterlari Instituti) tashkiloti olib boradi. Ushbu tashkilot AQSHning har bir shtatida o'z vakolatxonasiga ega. Buyuk Britaniyada AICPA vazifasini ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), ya'ni "Diplomli va sertifikatlangan buxgalterlar assotsiatsiyasi" amalga oshiradi. Buyuk Britaniyada auditorlik faoliyatini yuritish huquqini beruvchi sertifikat ACCA sertifikati deb nomlanadi.

Banklarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun auditor maxsus malaka sertifikatiga ega bo'lishi talab etiladi. Banklarda audit tekshiruvlarini o'tkazish huquqini beruvchi malaka sertifikati 5 yil muddatga beriladi. Banklarda audit tekshiruvini o'tkazish uchun auditorlik tashkiloti Markaziy Bank tomonidan beriladigan banklarda audit tekshiruvini o'tkazish huquqini beruvchi sertifikatga ega bo'lishi lozim.

O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki bank auditini amalga oshirish huquqini beruvchi sertifikatni, auditorlik firmasi tomonidan qonun-hujjatlar talablariga amal qilinmaganda yoki bu talablar buzilganda, belgilangan tartibda to'xtatib turish, tugatish va bekor qilish huquqiga ega.

Auditorlik firmalarining professional xodimlar shtabi (1) partnyor; (2) menejer; (3) katta auditor; (4) auditor assistentlaridan iborat bo'ladi. O'zbekiston Respublikasida, boshqa ko'plab rivojlangan davlatlarda bo'lgani kabi, auditorlik firmalari ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatidan boshqa istalgan tashkiliy-huquqiy shaklga ega bo'lishi mumkin. Respublikamizda auditorlik firmalari odatda mas'uliyati cheklangan jamiyat shaklida tuziladi.

Hajm jihatdan auditorlik firmalarini (1) mahalliy firmalar; (2) mintaqaviy firmalar; (3) milliy firmalar; (4) katta to'rtlik firmalariga ajratish mumkin. Katta to'rtlikka kiruvchi firmalar Deloitte & Touche; Ernst & Young; KPMG; PriceWaterhouseCoopers.

Glossariy

Assistentlar (Assistants) – katta auditor tomonidan taqsimlab berilgan aniq vazifalarga ega, audit tekshiruvini bevosita o'tkazadigan va o'z ishlari natijasida tayyorlagan ishchi qog'ozlarini katta auditorga taqdim etadigan shaxslar.

Auditorlik litsenziyasi (License for auditing practices) – O'zbekiston Respublikasida Moliya vazirligi tomonidan beriladigan va Respublika hududida auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqini beruvchi maxsus hujjat.

Auditorlik litsenziyasini bekor qilish (Cancellation of the audits license) – auditorlik tashkiloti litsenziyani bekor qilish to'g'risidagi ariza bilan murojaat qilganda, litsenziya soxta hujjatlar asosida olingani aniqlanganda hamda sud qaroriga ko'ra qo'llaniladigan chora-tadbirlar.

Auditorlik litsenziyasining amal qilishini to'xtatib turish (Suspension of the validity of the audits license) – auditorlik tashkiloti litsenziya shartnomasida nazarda tutilgan litsenziya talablari va shartlarini buzgani aniqlanganda hamda auditorlik tashkiloti maxsus vakolatli davlat organining auditorlik tashkilotida aniqlangan qoidabuzarliklarni bartaraf etishga da'vat etuvchi qarorlarini bajarmaganda qo'llaniladigan chora-tadbirlar.

Auditorlik litsenziyasining amal qilishini tugatish (Termination of the validity of the audits license) – auditorlik tashkiloti tugatilganda, auditorlik tashkiloti litsenziya shartnomasida nazarda tutilgan litsenziya shartlari va talablarini muntazam yoki bir marotaba qo'pol buzganda, auditorlik tashkiloti litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turishga olib kelgan holatlarni maxsus vakolatli davlat organi tomonidan belgilangan muddatlarda bartaraf etmaganda, litsenziyaning amal qilish muddati tugaganda, hamda sud qaroriga ko'ra qo'llaniladigan chora-tadbirlar.

Auditorlik malaka sertifikat (Auditors' professional certificat) – jismoniy shaxsga, basharti u auditorlik tashkiloti shtatida bo'lsa yoki u bilan auditorlik tashkiloti fuqarolik-huquqiy tusdagi shartnoma tuzgan bo'lsa, auditorlik tekshiruvini amalga oshirish huquqini beruvchi hujjat.

Katta auditorlar (Senior Auditor) – audit rejasini tuzish, audit tekshiruvini o'tkazish va auditorlik xulosasini tayyorlash uchun mas'ul bo'lgan, hamda audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida assistentlarga vazifalarni, ularning bilim va malakalariga qarab, taqsimlab beruvchi xodim.

Katta to'rtlik (Big Four) – xalqaro miqyosda faoliyat yurituvchi transnatsional korporatsiyalar va yirik milliy korxonalarni tekshiruvchi auditorlik firmalar. Bu firmalar moliya, soliq, kompyuter texnologiyalari kabi sohalarda ham xizmat ko'rsatadilar. Ammo audit xizmati ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmatning asosiy hajmini tashkil etadi. Katta to'rtlikka kiruvchi firmalar quyidagilar: Deloitte & Touche; Ernst & Young; KPMG; PriceWaterhouse Coopers.

Mahalliy firmalar (Local auditing firms) – bir yoki ikki ofislariga, partnyor sifatida bir yoki ikki xodimga ega bo'lgan va birgina shahar yoki tumandagi mijozlarga xizmat ko'rsatadigan auditorlik firmalar. Bu tur firmalar asosan konsalting, soliq va buxgalteriya sohasidagi xizmatlarni ko'rsatadilar. Bu firmalarning mijozlari kichik biznes subyektlari hisoblanadi.

Milliy firmalar (National auditing firms) – mamlakatning har bir katta shahrida o'z ofislariga ega bo'lgan va o'rta-yirik sondagi xodimlar shtabiga ega bo'lgan firmalar. Bu firmalar qo'shni davlatlarda o'z ofislarini ochish yoki u yerdagi firmalar bilan hamkorlik qilish orqali ham faoliyat yuritishlari mumkin.

Mintaqaviy firmalar (Regional auditing firms) – mahalliy firmalarning qo'shni shaharlar va tumanlarda o'z ofislarini ochishi va xodimlari sonini oshirishi orqali yuzaga keladigan firmalar.

Mintaqaviy firmalarda audit xizmati hajmi boshqa tur xizmatlarga nisbatan kattaroq bo'ladi.

Menejer (Manager) – bir vaqtda o'tkazilayotgan ikki yoki undan ortiq audit tekshiruvlari ustidan umumiy nazorat funksiyasini yurituvchi va zimmasiga tekshiruvning AFMSga mos o'tkazilishini ta'minlash vazifasi yuklangan mas'ul xodim.

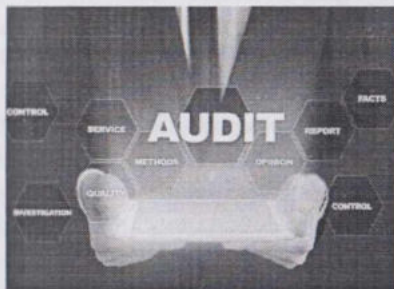
Partnyor (Partner) – auditorlik firmalarida umumiy rahbarlik vazifasini bajaruvchi, firmaning joriy va uzoq muddatli rivojlanish dasturlarini ishlab chiqish va baholash, hamda strategik qarorlar qabul qilish huquqiga ega shaxs.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Xalqaro amaliyotda auditning asosiy yo'nalishlarini sanab o'ting.
2. Auditorlik litsenziyasi nima va litsenziyani olish uchun qanday talablar mavjud?
3. Respublikamizda korxonalar auditi sohasida ixtisoslashgan auditorlarga nisbatan qanday malakaviy talablar qo'yilgan?
4. Respublikamizda bank auditi sohasida ixtisoslashgan auditorlarga nisbatan qanday malakaviy talablar qo'yilgan?
5. Auditda korxonalar auditi sohasida malaka sertifikatini nima uchun zarur va uni olish uchun Respublikamizda talablar qanday?
6. Auditda bank auditi sohasida malaka sertifikatini nima uchun zarur va uni olish uchun Respublikamizda talablar qanday?
7. AQSH va Buyuk Britaniya auditorlik malaka sertifikatlarining xususiyatlarini yoriting.
8. Auditorlik firmalari qanday tuzilishga ega?
9. Auditorlik firmalarining guruhlanishini bayon eting.
10. "Katta to'rtlik" ka kiruvchi firmlarga oid qanday qo'shimcha ma'lumotlarni bilasiz?
11. Auditorlik firmalarida ichki sifat nazorati tizimining vazifasi nimadan iborat?

VIII BOB. AUDIT TEKSHIRUVINING TASHKILIY ASOSLARI, AUDIT STRATEGIYASI VA TEXNOLOGIYASI

8.1. Auditni rejalashtirishning asoslari va audit tekshiruvi texnologiyasi



Auditorlik sohasining iqtisodiyotning turli tarmoqlarida faoliyat yuritayotgan korxonalar, nodavlat va notijorat tashkilotlar bilan ish olib borishi auditor faqatgina o'z sohasi doirasida chegaralanib qolmagan holda, iqtisodiyot, siyosat, sport va boshqa bir qator sohalaridagi so'nggi yangiliklardan ham

doimiy xabardor bo'lib borishini taqozo etadi. Albatta, auditor uchun buxgalteriya, audit, soliq sohalarida yuqori malakali mutaxassis bo'lish doimo eng asosiy talab hisoblanadi.

Ammo, auditor faoliyati birinchi navbatda tijorat faoliyatidir, ya'ni auditor daromad olish maqsadida ishlaydi. Daromadni esa mijoz keltiradi. Mijozlar soni cheklangan. Demak, sohada kuchli raqobat mavjud. Raqobatda faqatgina yuqori sifatli xizmat ko'rsatuvchi firmalar emas, balki mijoz bilan yaqin munosabatlarni o'rnatgan olgan firmalar g'olib bo'ladi. Bu munosabatlarni o'rnatish uchun esa yuqorida keltirilgan sohalaridan xabardor bo'lish katta ahamiyatga ega bo'lishi mumkin.

Yaxshi munosabatlar faqatgina yangi mijozni jalb etish uchun emas, balki u bilan keyinchalik ham munosabatlarni saqlab qolish va audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan munozaralarni samarali hal etish uchun ham xizmat qiladi.

Auditorlar bo'lajak mijozni ko'r-ko'rona tanlab, tekshiruvni shu kunning o'zida boshlab yubormaydilar. Auditor dastlab korxona bilan yaqindan tanishadi va bu korxona bilan munosabat olib borish qanchalik maqsadga muvofiqligini aniqlaydi. Auditorlik firmasi mijozga xizmat ko'rsatish asosli degan xulosaga kelsa, audit tekshiruvni dastlab rejalashtirishdan boshlaydi.

Auditda rejalashtirish – audit tekshiruvining maqsadni aniq belgilab olish va shu maqsadga olib boruvchi yo'llarni ishlab chiqishdir. Rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti tomonidan audit tekshiruvining vaqti, hajmi va tekshiruv ketma-ketligi belgilanadi. Samarali rejalashtirishni amalga oshirish uchun auditor, tekshiruvni o'tkazishdan oldin, bo'lajak mijoz korxonaning o'zi bilan tanishishi va uning faoliyat turini o'rganishi lozim. Umumiy audit rejasi mijoz haqidagi dastlabki iqtisodiy-moliyaviy ma'lumotlarga asoslanadi.

Umumiy audit rejasini ishlab chiqish jarayonida auditorlik firmasi mijozning ichki nazorat tizimining samaradorligini o'rganadi va baholaydi. Ichki nazorat tizimi mijoz buxgalteriya tizimi noto'g'ri ma'lumot taqdim etayotganidan mijoz rahbariyatini o'z vaqtida xabardor etgan va bu ma'lumotlarni to'g'ri shaklda taqdim etilishini ta'minlagan taqdirda samarali hisoblanadi. Auditni rejalashtirish jarayonida muhimlik va audit riski ham muhim rol o'ynaydi. Ichki nazorat tizimini o'rganish uchun auditor yetarli miqdordagi audit dalillarini to'plashi lozim. Muhimlik, audit riski, ichki nazorat tizimi va audit dalillari haqida batafsilroq keyingi bo'lim va boblarda to'xtalib o'tamiz.

Audit tekshiruvini bevosita boshlashdan oldin katta auditor tekshiruvning tashkiliy rejasini tayyorlaydi. Ushbu rejada quyidagi masalalar ko'riladi:

- mijoz moliya-xo'jalik faoliyatining aynan qaysi sohalarini audit tekshiruvidan o'tkazish;
- audit tekshiruvi guruhining tarkibi;
- audit tekshiruvidan o'tayotgan sohalariga auditorlarni ularning malaka va tajribalaridan kelib chiqqan holda taqsimlash;
- auditorlar guruhi qaysi tur standartlar, yo'riqnomalar yoki hujjatlar bilan tanishib chiqishi;
- audit tekshiruvining har bir bosqichi uchun ajratilishi lozim bo'lgan vaqt hajmi;
- audit tekshiruvining umumiy vaqti;
- audit tekshiruvida qatnashayotgan har bir xodimni o'z majburiyatlari va vazifalari, shuningdek, mijoz faoliyati bilan tanishtirish.

Rejalashtirishning asosiy qismi tekshiruvni boshlashdan oldin ishlab chiqilsada, u butun tekshiruv mobaynida davom etadi. Tekshiruv davomida biror muammo yuzaga kelgan vaqtda auditor unga javob berish maqsadida yangi yoki qo'shimcha reja ishlab chiqadi. Umuman olganda, rejalashtirish jarayoni mijozda audit tekshiruvini o'tkazishga qaror qilingan davrdan to auditorlik xulosasini berishgacha bo'lgan davar mobaynida davom etadi.

Audit sohasi yuqori raqobatli tarmoq. Bu tarmoqda ko'plab firmalar faoliyat yuritadilar va ular o'rtasida yangi mijozni jalb etish uchun katta raqobat mavjud. Ammo har qanday auditorlik firmasining asosiy mehnat mahsuli, uning moliyaviy axborotlar yuzasidan ishonchni ta'minlay olishi hisoblanadi. Auditorlik firmasi firibgarlik yoki boshqa turdagi qonunbuzarlik bilan shug'ullanuvchi mijoz bilan hech qanday munosabat qilmasligi lozim. Chunki, mijoz-korxonaning qonunbuzarlik harakatiga nisbatan jinoiy ish qo'zg'atilganda, auditorlik firmasi ham sudda javobgar sifatida qatnashishi lozim bo'lishi mumkin.

Buning oldini olish maqsadida, yangi mijozni qabul qilishdan oldin, auditorlik firmasi shu mijozni har taraflama batafsil o'rganib chiqishi kerak. Bunda korxonaning moliyaviy tarixi, korxona rahbariyati va aksiyadorlari haqida ma'lumot to'planishi lozim. Sababi, yomon yoki yomonlashib borayotgan moliyaviy holatga ega mijoz o'z aktiv va daromadlarini noqonuniy tarzda oshirib, majburiyat va xarajatlarini esa kamaytirib ko'rsatishga harakat qilishi mumkin.

Rivojlangan davlatlarda mustaqil auditor rejalashtirish jarayonini **audit qo'mitasi** a'zolari bilan suhbatdan boshlaydi. Audit qo'mitasini xorijda ko'pgina yirik korxonalar o'z buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobot jarayoni ustidan nazorat olib borish maqsadida direktorlar kengashi tarkibida majburiy tarzda tashkil etadilar. Audit qo'mitasi korxona ichki auditorlari va tashqi mustaqil auditorlar bilan munosabatni bog'lovchi bo'g'in hisoblanadi.

Audit qo'mitasiga odatda uchtdan beshtagacha bo'lgan va korxonada xodim ham, rahbar ham hisoblanmaydigan tashqi shaxslar jalb etiladi. Audit qo'mitasi a'zolarining rahbar emasliklari mustaqil auditorlar uchun audit tekshiruvi natijalarini erkin muhokama qilish imkonini beradi. Audit tekshiruvi natijasida ichki nazorat tizimida kamchiliklar aniqlangan bo'lishi, BXMSlarni qo'llash borasida

rahbariyat bilan munozaraga borilgan bo'lishi, yoki rahbariyatning firibgarlik faoliyati oshkor bo'lgan bo'lishi mumkin. Bu masalada korxona rahbariyati bilan muzokara olib borgandan, korxona rahbari ham, xodimi ham hisoblanmaydigan audit qo'mitasi a'zolari bilan muzokara olib borgan afzalroqdir.

Audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonida avvalgi auditor bilan muloqot ham muhim o'rin tutadi. Bo'lajak mijoz haqida eng samarali axborot manbalaridan biri shu korxonaning avvalgi auditori hisoblanadi. **Keyingi auditorning ishi avvalgi auditor** bilan muloqot va uning ishchi qog'ozlarini o'rganib chiqish orqali ancha yengillashishi mumkin. Bu muloqot natijasida keyingi auditor mijoz haqida umumiy va xususiy ma'lumot olishi, mijoz ichki nazorat tizimi haqida tasavvur hosil qilishi va mijoz moliyaviy hisobotlari elementlarining yil boshiga saldolari to'g'riligiga ishonch hosil qilishi mumkin.

Ba'zi hollarda mijozning avvalgi auditorni almashtirishiga olib kelgan sabab, mijoz va auditor o'rtasida buxgalteriya standartlarini qo'llash bo'yicha munozaraning kelib chiqqanligi bo'lishi mumkin. Shu sabab keyingi auditor tekshiruvni boshlashdan oldin mijozning avvalgi auditori bilan muloqot qilishi lozim. Bu muloqot savollar ko'rinishida bo'lishi kerak. Savollar asosida keyingi auditor, avvalgi auditor va mijoz o'rtasida nizo keltirib chiqargan buxgalteriya tamoyillarini aniqlashi, mijoz rahbariyatining qanchalik halol ish olib borishini o'rganishi, mijozning avvalgi auditorni almashtirishiga sabablarni aniqlashi kerak. Shuning asosida esa keyingi auditor mijoz bilan ish olib borishning qanchalik maqsadga muvofiqligini belgilaydi. Avvalgi auditor bilan muloqot katta ahamiyatga ega. Xalqaro amaliyot shuni ko'rsatmoqdaki, jinoiy ish qo'zg'atilgan korxonalarning asosiy qismi yaqin o'tmishda o'z auditorlarini o'zgartirganlar. Fond bozori yuqori rivojlangan bir qator davlatlarda, shu fond birjasida o'z aksiyalarini sotishlari uchun korxonalar o'z auditorlarini o'zgartirsalar, buning sababini ko'rsatuvchi maxsus hujjat to'ldiriladi.

Ammo avvalgi auditor bilan munosabatlar ham o'z-o'zidan bo'lavermaydi. Chunki, auditor tekshiruv o'tkazish jarayonida mijoz haqida olgan ma'lumotni shu mijozning ruxsatisiz uchinchi tarafga e'lon qilishi auditorlik etikasiga zid amaliyotdir. Shu sabab, keyingi auditor mijozdan, avvalgi auditorga o'zi bilan muloqot qilishi uchun

ijozat olib berishi lozim. Bunday ijozatni ola olmagan holda, keyingi auditor tekshiruvni o'tkazish masalasini chuqur o'ylab ko'rishi kerak bo'ladi.

Keyingi auditor uchun mijoz haqida qo'shimcha qimmatli ma'lumotni boshqa uchinchi shaxslar ham taqdim etishlari mumkin. Misol uchun, mijozning moliyaviy tarixiga oid ma'lumotni mijoz banki, mijozning yuridik tarixi va hozirgi holati haqidagi ma'lumotni mijoz yuristlari berishlari mumkin.

Mijoz moliyaviy hisobotlarining haqqoniy ma'lumotlarni aks ettirishi yuzasidan o'z professional fikrini bildirishdan avval auditor shu mijozning faoliyati bilan yaqindan tanishishi lozim.

Bunda auditor mijozning tashkiliy tuzilmasi, hisob siyosati, ustav kapitali, ishlab chiqariladigan mahsulotlar, ko'rsatiladigan xizmatlar, ishlab chiqarish uslublari va boshqa elementlar yuzasidan batafsil ma'lumot olishi kerak. Qo'shimcha ravishda, davlatning mijoz faoliyat yuritayotgan tarmoqqa ta'sir o'tkazuvchi iqtisodiy-siyosati, texnologik o'zgarishlar, shu tarmoqqa xos bo'lgan buxgalteriya standartlari va shu kabi boshqa omillar haqida ham tasavvur hosil qilishi zarur. Bu keltirib o'tilgan omillar bilan yaqindan tanishmagan holda auditor mijoz tomonidan qo'llanilgan buxgalteriya standartlari va taxminlarning qanchalik maqsadga muvofiqligini haqqoniy baholay olmasligi mumkin.

Bunda auditor uchun eng samarali axborot manbayi bo'lib mijozning avvalgi yillardagi moliyaviy hisobotlari, mijoz faoliyat yuritayotgan tarmoqqa oid statistik ma'lumotlar, aksiyadorlarga topshirilgan turli ko'rinishdagi hisobotlar hisoblanadi. Shuningdek, katta auditor va mijoz rahbariyati o'rtasidagi muloqot chog'ida ham korxona tarixiga, hajmiga, faoliyat turiga, buxgalteriya va ichki nazorat tizimiga oid ko'pgina ma'lumotlar olinishi mumkin.

Audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonida Tahliliy amaliyot ham katta ahamiyatga ega. Korxonaning joriy yilga oid moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini foiz va nisbat ko'rinishida avvalgi yilgi hisobotlar, statistik va budjet ko'rsatkichlari bilan solishtirish Tahliliy amaliyot deyiladi. Rejalashtirish maqsadlarida qo'llanilganda, Tahliliy amaliyotlar auditor uchun mijoz moliyaviy faoliyatining xususiyatlarini o'rganish imkonini beradi. Shuningdek, sezilarli o'zgarishlar yuzaga kelganda, xato saldoga ega bo'lgan schyotlarni

aniqlash mumkin bo'ladi. Bunday holda auditor, tekshiruv jarayonida aynan shu muammoli nuqtalarga katta e'tibor qaratish orqali, yuqori sifatli audit tekshiruvini o'tkazishi mumkin bo'ladi. Demak, Tahliliy amaliyotlar auditni rejalashtirish jarayonining eng muhim bo'g'inlaridan biri bo'lmog'i lozim.

Xalqaro amaliyotda tahliliy amallarning ko'plab usullari ishlab chiqilgan. Bu usullar korxonaning qisqa muddatli likvidligi, to'lov qobiliyati, daromadlilik kabi bir qator ko'rsatkichlarni aniqlashga qaratilgan. Bu ko'rsatkichlardagi o'zgarishlaning aniqlanishi va shu o'zgarishlarga olib kelgan faktorlarning Tahlil qilinishi auditorga moliyaviy hisobotlarning aynan qaysi elementlariga ko'proq e'tibor berish va test intensivligini kuchaytirish lozimligini ko'rsatadi.

Korxonaning ikki va undan ortiq yillar davomidagi moliyaviy hisobot elementlarini qiyosiy Tahlil qilish **gorizontal Tahlil** deb ataladi va u korxona moliyaviy holati va faoliyatdagi ijobiy yoki salbiy o'zgarishlarni aniqlash imkonini beradi. **Vertikal Tahlil** esa faqatgina bir yilning moliyaviy hisoboti elementini shu hisobotning boshqa elementi bilan qiyosiy Tahlil qiladi. Gorizontal Tahlilning eng ko'p uchraydigan turi ikki va undan ortiq davr mobaynida moliyaviy hisobotlardagi so'm yoki foiz o'zgarishlarini ifodalovchi qiyosiy moliyaviy hisobotlar hisoblanadi.

Hozirda auditorlar tomonidan qo'llaniladigan Tahliliy amallarni quyidagi guruhlariga ajratish mumkin:

1. Daromadlilik tahlili.
2. Qisqa muddatli likvidlik tahlili.
3. Uzoq muddatli to'lov qobiliyati tahlili.

Daromadlilik tahlili korxonaning asosiy faoliyatini samaradorlik nuqtayi nazaridan Tahlil qilish va muhim o'zgarishlarni yuzaga chiqarish imkonini beradi. Daromadlilik tahlili quyidagi formulalar asosida amalga oshiriladi:

– **Yalpi daromad ko'rsatkichi** – korxona faoliyatning samaradorligi va kelajagini baholashda eng ahamiyatli bo'lgan ma'lumot – Savdodan tushgan yalpi daromad ko'rsatkichlari hisoblanadi. Ushbu ko'rsatkich **yalpi daromad foiz ko'rsatkichi** asosida quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Yalpi daromad foiz ko'rsatkichi} = \frac{\text{Yalpi daromad}}{\text{Sof savdo tushumi}}$$

Misol: “XYZ” kompaniyasining 31-dekabr 2020-yilga oid moliyaviy natijalar to‘g‘risidagi hisobotida quyidagi ma‘lumotlar keltirilgan (ming so‘m):

Sof savdodan tushum	425,000
Sotilgan tovarlar tannarxi	<u>255,000</u>
Savdodan tushgan yalpi daromad	170,000

Ushbu ma‘lumotga asosan, “XYZ” kompaniyasining 2020-yilga oid **yalpi daromad foiz ko‘rsatkichi** $170\ 000\ 000 / 425\ 000\ 000 = 0.40$ yoki, 40%. Bu ko‘rsatkich shuni anglatadiki, savdodan tushgan har bir so‘m daromaddan 60 tiyin tannarxni ayrigach, 40 tiyin operatsion xarajatlarni qoplash va sof foydani ta‘minlash uchun xizmat qiladi.

Biror-bir korxonaning yalpi daromad ko‘rsatkichini uning avvalgi davrdagi shu ko‘rsatkichi, hamda, ushbu tarmoqda faoliyat ko‘rsatayotgan boshqa korxonalar ko‘rsatkichlari bilan o‘zaro taqqoslanishi asosida auditor:

1. Korxona faoliyatiga oid mavjud muammolar aniqlaydi va audit tekshiruvida shu muammoli nuqtalarga alohida e‘tibor qaratadi.

Misol: “XYZ” kompaniyasining 2020-yildagi yalpi daromad foiz ko‘rsatkichi 40%, 2019-yilda 45%ni tashkil etgan bo‘lsa, bu holat ushbu kompaniya o‘z sotayotgan tovarlari bahosida, xarid siyosatida va tannarx nazorati sohalarida muammolar mavjudligini anglatadi. Buning natijasida, auditor shu muammolarning xatolik yoki firibgarliklarga sabab bo‘lganlik nuqtayi nazaridan yanada batafsil tekshiradi, shuningdek, bu kamchiliklarni bartaraf etish borasida mijozga tegishli takliflarni kiritadi.

2. Tarmoq ichida eng daromadli va samarali faoliyat yuritayotgan korxonalarni aniqlash imkoniyati yuzaga keladi.

Misol: “XYZ” kompaniyasining 40% ko‘rsatkichi boshqa korxonalarga taqqoslanishi asosida ushbu korxonaning bahoni belgilash, xarid siyosati va tannarx nazorati ustun yoki sifatsiz ekanligini aniqlash mumkin bo‘ladi.

Savdodan daromad – auditor uchun korxona faoliyatining yakuniy natijasini, korxona tannarx va xarajatlar siyosatining asosli hamda samarali ekanligini baholashga imkon beradi.

Savdo daromadliligi ko'rsatkichi quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Savdo daromadliligi ko'rsatkichi} = \frac{\text{Sof foyda}}{\text{Sof savdo tushumi}}$$

Misol: "XYZ" kompaniyasining so'nggi uch yil bo'yicha moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotida quyidagi ma'lumotlar keltirilgan (ming so'm):

	3-yil	2-yil	1-yil
Sof savdo tushumi	40,047	35,534	32,360
Sof foyda	2,310	2,480	2,190

Uchinchi yil uchun savdo daromadliligi ko'rsatkichi quyidagicha hisoblanadi (ming so'm):

$$\text{Savdo daromadliligi ko'rsatkichi} = 2,310 / 40,047 = 0.058 \text{ yoki } 5.8 \%$$

Bu ko'rsatkich shuni anglatadiki, sof savdodan tushgan har bir so'mdan, 5.8 tiyin sotilgan tovarlar tannarxi, operatsion xarajatlar va daromad solig'ini ayrib tashlagandan so'ng korxona ixtiyorida qolgan.

Uch yil uchun savdodan daromad quyidagicha bo'ladi:

	3-yil	2-yil	1-yil
Savdodan daromad	5.8%	7.0%	6.8%

Garchi, "XYZ" kompaniyasining sof savdo va sof foyda ko'rsatkichlari 1-yildan 3-yilga qarab o'sib borgan bo'lsada, savdodan daromad ko'rsatkichi 6.8% dan 5.8% ga tushgan. Bunga ishlab chiqarish hajmining qisqarishi, narx asosida ortiqcha raqobat va tarmoqqa yangi raqobatchilarning kirib kelishi kabi bir qator holatlar sabab bo'lgan bo'lishi mumkin. Auditor shu faktorlar bilan bir qatorda korxonaning xarajatlar siyosatini batafsil o'rganib chiqishi va

xarajatlar to'g'ri tartibda hisobga olinganligini tekshirishi lozim bo'ladi.

Aktivlar daromadliligi ko'rsatkichi – korxonaning o'z egaligidagi va ijaraga olingan aktivlardan unumli va samarali foydalana olish imkoniyatini ko'rsatadi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Aktivlar daromadliligi ko'rsatkichi} = \frac{\text{Sof foyda}}{\text{Aktivlarning o'rtacha umumiy xajmi}}$$

Bu hisoblashni amalga oshirish moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot va balans hisoboti ma'lumotlarini o'zaro taqqoslashni talab etadi. Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotdan sof foyda to'g'risidagi ma'lumot, balans hisobotidan esa aktivlarning o'rtacha umumiy hajmi (aktivlarning yil boshidagi hajmi + aktivlarning yil yakunidagi hajmi / 2) to'g'risidagi ma'lumot olinadi.

Misol: “XYZ” kompaniyasi 2020-yil uchun 1,381,904,000 so'm miqdoridagi sof foyda olganini, shuningdek, shu yil uchun aktivlarning yil boshidagi hajmi 8,282,526,000 so'mni, aktivlarning yil yakunidagi hajmi 9,278,187,000 so'mni tashkil etganini e'lon qildi. “XYZ” kompaniyasining 2020-yilga aktivlardan daromad ko'rsatkichi $1,381,904,000 / ((8,282,526,000 + 9,278,187,000) / 2) = 0.157$ yoki 15.7%.

Bu hisob-kitoblar auditorga mijoz aktivlarni boshqarish hamda ishlatish jarayonida duch kelayotgan muammolarni aniqlash va shuning asosida tegishli takliflarni ishlab chiqish imkonini beradi.

Korxonaning aktivlar daromadliligi ko'rsatkichini Tahlil qilish jarayonida shu tarmoqda faoliyat yuritayotgan boshqa korxonalarning aktivlar daromadliligi ko'rsatkichlari, tarmoq o'rtacha ko'rsatkichlari va iqtisodiy muhit kabi omillarga e'tibor qaratish lozim.

Oddiy aksiyalardan daromad ko'rsatkichi – auditor uchun aksiyadorlarning korxonaga kiritgan investitsiyalari qanchalik foyda keltirayotganini ko'rsatuvchi ko'rsatkich hisoblanadi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Oddiy aksiyalardan daromad ko'rsatkichi} = \frac{\text{Sof foyda} - \text{Imtiyozli dividendlar}}{\text{Oddiy aksiyalarning o'rtacha miqdori}}$$

Sof foydadan imtiyozli dividendlarni ayrib tashlash orqali oddiy aksiyadorlarga dividend tariqasida taqdim etilishi mumkin bo'lgan mablag' kelib chiqadi. Formula maxraji yil boshidagi oddiy aksiyalarning miqdoriga yil yakunidagi oddiy aksiyalarning miqdorini qo'shish va ikkiga bo'lish orqali hosil qilinadi.

Misol: "XYZ" kompaniyasi 2020-yil bo'yicha taqdim etgan moliyaviy ma'lumotlari asosida ushbu kompaniyada oddiy aksiyalardan daromad ko'rsatkichini hisoblaymiz.

(mln. so'mda)

Sof foyda	50,2
Imtiyozli dividendlar	5,8
Imtiyozli aksiyalar (yil boshiga)	1,3
Imtiyozli aksiyalar (yil yakuniga)	53,6
Oddiy aksiyalar (yil boshiga)	383,0
Oddiy aksiyalar (yil yakuniga)	403,9

"XYZ" kompaniyasining oddiy aksiyalardan daromad ko'rsatkichi quyidagicha hisoblanadi:

$$(50.2 - 5.8) / ((383.8 + 403.9) / 2) = 0,113 \text{ yoki } 11.3\%$$

Ushbu ko'rsatkichdagi muhim o'zgarishlar korxonaning asosiy faoliyati bilan bog'liq yutuqlar va muammolarni aniqlash imkonini beradi.

Tahliliy amallarning navbatdagi guruhini **qisqa muddatli likvidlik tahlili** tashkil etadi. Ushbu Tahlil natijasida auditor mijozning yaqin kelajakda o'z majburiyatlari yuzasidan hisoblasha olishini yoki bunga qarshilik qiluvchi omillarni aniqlash imkoniga ega bo'ladi.

Qisqa muddatli likvidlik tahlilini amalga oshirish uchun xalqaro amaliyotda qo'llaniladigan matematik usullardan biri **joriy nisbat** ko'rsatkichini aniqlash hisoblanadi va u quyidagicha aniqlanadi:

$$\text{Joriy nisbat} = \frac{\text{Joriy aktivlar}}{\text{Joriy majburiyat}}$$

Misol: “XYZ” kompaniyasining joriy aktivlari hajmi 1,400,000,000 soʻmni, joriy majburiyatlari esa 230,000,000 soʻmni tashkil etadi deb faraz qilaylik. U holda ushbu korxona uchun joriy nisbat koʻrsatkichi 6.08 nisbatni koʻrsatmoqda. Bu koʻrsatkich korxonaning aktivlari uning majburiyatlaridan olti marotaba koʻproq ekanini anglatadi. Demak, korxona oʻz majburiyatlari yuzasidan ortiqcha moliyaviy qiyinchiliklarga uchramagan holda hisoblasha oladi.

Odatda, kamida 2.0 nisbatga ega boʻlish eng maqbul koʻrsatkich hisoblanadi. Ammo bu umumiy tushuncha. Shunday tarmoq korxonalari ham borki, ularning joriy nisbat koʻrsatkichlari 2.0 dan kam boʻlsa hamki, juda samarali faoliyat yuritayotgan korxonalar qatoriga kiradi. Bular avvalo xizmat koʻrsatish tarmogʻi korxonalaridir. Ularning nisbatan kam, baʼzan hatto manfiy joriy nisbat koʻrsatkichiga ega boʻlishlariga asosiy sabab shundan iboratki, ushbu turdagi korxonalarda tovar moddiy zaxiralari boʻlmaydi. Ular asosan savdo va ishlab chiqarish korxonalarida boʻladi.

Shu sabab, biror korxonaning joriy nisbat koʻrsatkichlarini Tahlil etish jarayonida ushbu korxonaning faoliyat turiga alohida eʼtibor qaratish lozim.

Joriy nisbat koʻrsatkichi korxonaning umumiy likvidligini koʻrsatsada, uning haqiqiy likvidlik darajasini yashirishi mumkin. Chunki, korxona oʻz majburiyatlarini pul va pul ekvivalentlari asosida toʻlaydi. Joriy nisbata esa korxonaning naqd pul masalasida yuzaga kelayotgan muammolarini yuqori TMZ va oldindan toʻlangan kelgusi davr xarajatlari hisobiga yashirishi mumkin. Buning natijasida auditor korxonaning haqiqiy likvidligini toʻgʻri baholay olmasligi mumkin. Shu sabab amaliyotda mutaxassislar tomonidan tezkor nisbat koʻrsatkichi qoʻllaniladi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Tezkor nisbat} = \frac{\text{Pul va pul ekvivalentlari} + \text{Qisqa muddatli investitsiyalar} + \text{Joriy debitorlik qarzlari}}{\text{Joriy majburiyatlar}}$$

Pul va pul ekvivalentlari, qisqa muddatli investitsiyalar va joriy debitorlik qarzlari tezkor aktivlar, yaʼni eng likvid aktivlar hisoblanadi.

Tezkor nisbat ko'rsatkichi 1.00 ga teng bo'lganda tezkor aktivlar joriy majburiyatlarga tengdir.

“XYZ” kompaniyasi so'nggi uch yillik uchun quyidagi ma'lumotlarni taqdim etdi (ming so'mda):

	3-yil	2-yil	1-yil
Pul va pul ekvivalentlari	108,7	132,7	151,4
Joriy debitorlik qarzlar	<u>1,163,2</u>	<u>1,068,9</u>	<u>826,5</u>
Tezkor aktivlar	1,271,9	1,201,6	977,9
Tovar moddiy zaxiralari	<u>894,4</u>	<u>826,5</u>	<u>744,8</u>
Joriy aktivlar	2,166,3	2,028,1	1,722,7
Joriy majburiyatlar	1,589,1	1,498,1	1,164,6

Ushbu ma'lumotlar asosida “XYZ” kompaniyasi uchun uch yillik bo'yicha tezkor nisbat ko'rsatkichlar quyidagicha bo'ladi (ming so'mda):

$$3\text{-yil: } 1,271,9 / 1,589,1 = 0.80$$

$$2\text{-yil: } 1,201,6 / 1,498,1 = 0.80$$

$$1\text{-yil: } 977,9 / 1,164,6 = 0.84$$

Bu ko'rsatkichlar shuni ko'rsatadiki, kompaniyaning tezkor aktivlari uning joriy majburiyatlari nisbatan doimiy ravishda kam bo'lgan. Bunga sabab, kompaniya katta miqdordagi tovar moddiy zaxiralari ega. Demak korxona TMZlarida eskirish, buzilish, ma'naviy eskirish holatlari yuzaga kelgan bo'lishi mumkin. Garchi tovar moddiy zaxiralari joriy aktiv hisoblansada, ularni pulga aylantirish uchun vaqt talab etiladi. Bozorda xaridorgir bo'lmagan tovar moddiy zaxiralari ega bo'lish esa kompaniyani to'lovga layoqatsiz qilib qo'yadi. Bu esa uning bankrot bo'lishiga olib kelad. Shu sabab, tezkor nisbat korxona kelajagini baholashda eng muhim ko'rsatkichlardan hisoblanadi.

Operatsion pul mablag'larining joriy majburiyatlarga nisbati ko'rsatkichi – korxona o'z majburiyatlari yuzasidan hisoblashishi lozim bo'lgan davr kelganda joriy aktivlar va joriy majburiyatlarning o'zaro munosabatini ifoda etadi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Operatsion pul oqimlarining joriy majburiyatlarga nisbati ko'rsatkichi} = \frac{\text{Operatsion faoliyatdan sof pul oqimi}}{\text{Joriy majburiyatlarning o'rtacha hajmi}}$$

Operatsion faoliyatdan sof pul oqimi to'g'risidagi ma'lumot pul oqimlari to'g'risidagi hisobotdan olinadi. Operatsion faoliyatdan sof pul oqimi ishchi kapitalni yetarli hajmda ushlash va joriy majburiyatlar yuzasidan hisoblashish uchun zarur bo'lgan pul mablag'larini chiqarib tashlagach bir yil davomida operatsion faoliyatdan tushgan va qolgan sof pul mablag'lari hisoblanadi.

Formulaning maxraji yil boshi va yakunidagi joriy majburiyatlarning o'rta arifmetigidir.

Quyidagi ma'lumot "XYZ" kompaniyasining moliyaviy hisobotidan olingan (mln.):

Operatsion faoliyatdan sof pul oqimi	2,885,7
Yil boshidagi joriy majburiyatlar hajmi	3,227,2
Yil yakunidagi joriy majburiyatlarning hajmi	4,606,9

Operatsion pul mablag'larining joriy majburiyatlarga nisbati ko'rsatkichi ushbu korxona uchun quyidagicha bo'ladi:

$$2,885,7 / ((3,227,2 + 4,606,9) / 2) = 0.74$$

Ushbu korxonaning avvalgi yildagi ushbu ko'rsatkichi 1.00 ni tashkil etgan edi. Bu ko'rsatkich ortgani sari korxonaning joriy majburiyatlari yuzasidan hisoblasha olish qobiliyati ham ortib boradi. Ammo 1.00 dan 0.74 ga tushgan ko'rsatkich ham yomon hisoblanmaydi. Chunki 0.5 nisbat ko'rsatkichi majburiyatlar yuzasidan to'lovga layoqatlilikni anglatadi. Shuning uchun, 0.74 nisbat ko'rsatkichi ham "XYZ" kompaniyasining o'z majburiyatlariga nisbatan barqaror moliyaviy holatga ega ekanligini anglatadi. Ushbu ko'rsatkichni aniqlash jarayonida auditor korxonaning o'z debitorlik qarzlari bilan ham qanchalik samarali ishlayotganini aniqlaydi.

Debitorlik qarzlarning aylanish ko'rsatkichi va debitorlik qarzlari so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi – ba'zi savdo korxonalari o'z tovarlarini kredit asosida ham sotishlari mumkin. Buning asosida debitorlik qarzdorlik yuzaga keladi. Menejment va

moliyaviy Tahlilchilar debitorlik qarzlar ustidan bir qator vositalar asosida nazorat olib boradilar. Ulardan biri debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi va debitorlik qarzlarini so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi hisoblanadi. Debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi korxona bir yil davomida necha marotaba o'z debitorlik qarzlarini naqd pulga aylantirganini ko'rsatadi.

Debitorlik qarzlarinig aylanish ko'rsatkichi quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi} = \frac{\text{Sof savdo}}{\text{Debitorlik qarzlarining o'rtacha qiymati}}$$

Ushbu formula suratidagi sof savdo ko'rsatkichi moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotdan, debitorlik qarzlarining o'rtacha qiymati bo'yicha ma'lumot esa balans hisobotidan olinadi. Debitorlik qarzlarining o'rtacha qiymati – yil boshidagi debitorlik qarzlarini summasini yil yakunidagi summasiga qo'shish va ikkiga bo'lish asosida olinadi.

Misol: “XYZ” kompaniyasi quyidagi ma'lumotlarni taqdim etdi (ming so'mda):

	2-yil	1-yil
Sof savdo	6,406,0	5,671,5
Boshlang'ich debitorlik qarzlarini	1,233,5	1,122,8
Yakundagi debitorlik qarzlarini	1,377,2	1,233,5

“XYZ” kompaniyasining debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi 2-yil uchun $6,406,0 / ((1,233,5 + 1,377,2) / 2) = 4,91$. 1-yil uchun ushbu ko'rsatkich $5,671,5 / ((1,122,8 + 1,233,5) / 2) = 4,81$.

Debitorlik qarzlarinig aylanish ko'rsatkichining yuqoriligi korxona o'z debitorlik qarzlarini ancha tez naqd pulga aylantirayotganini anglatadi. Shu sabab, yuqoridagi misolda kichik suratdagi o'sish korxona uchun ijobiy ahamiyatga egadir.

Debitorlik qarzlarinig aylanish ko'rsatkichi ushbu qarzlarini pulga aylantirish ko'rsatkichini miqdorda ifodalasa, **debitorlik qarzlarini**

so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi bu qarzlarini pulga aylantirish uchun o'rtacha necha kun talab etilganini ko'rsatadi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Debitorlik qarzlarini so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi} = \frac{365}{\text{Debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi}}$$

Debitorlik qarzlarini so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichining o'ziga xos davomi hisoblanadi. Chunki uni hisoblash uchun avval, maxrajga Debitorlik qarzlarining aylanish ko'rsatkichi summasini kiritish lozim.

Misol: "XYZ" kompaniyasining 2-yil uchun debitorlik qarzlarini so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi $365 / 4.91 = 74.3$ kunga teng. Demak, kompaniya yil davomida debitorlik qarzlarini o'rniqa naqd pul olishi uchun o'rtacha 74 kun talab etilgan.

Debitorlik qarzlarini so'ndirish davriyligi ko'rsatkichi auditorga korxonaning kredit siyosati samaradorligini baholash uchun zarur. "XYZ" kompaniyasi xaridorlari kompaniya oldidagi qarzlarini 60 kunda uzishi zarur bo'lsa va ular bu ishni 74 kunda amalgam oshirsalar, 60 kunlik muddatdan so'ng "XYZ" kompaniyasi ikki hafta mobaynida to'lovga layoqatsiz bo'ladi va bu korxonani bankrotlikka ham olib kelishi mumkin. Buga asosiy sabab, kompaniya yetarli darajada samarali kredit siyosatini ishlab chiqmaganidir.

Garchi debitorlik qarzlarini kompaniya uchun aktiv hisoblansada, lekin ular o'z vaqtida qaytmasliklari, yoki, umuman qaytmasliklari ham mumkin. Buxgateriyada obyektivlik prinsipiga asosan, Milliy buxgalteriya hisobi schyotlar rejasida 4910 – "Dargumon qarzlar bo'yicha rezerv" schyoti ochilgan. Unda yuqoridagi kabi o'z vaqtida qaytmagan qarzlar aks ettiriladi. Buning natijasida, korxona balans hisoboti korxona moliyaviy holatini sun'iy ravisda yaxshilamagan holda, uning haqiqiy holatini tasvirlaydi.

Tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi va tovar zaxiralarining sotilishi davriyligi ko'rsatkichi – korxona bir yil davomida necha marotaba o'z tovarlarini sotishga muvaffaq bo'lganini ko'rsatadi va u quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi} = \frac{\text{Sotilgan tovarlar tannarxi}}{\text{Tovar zaxiralari o'rtacha xajmi}}$$

Ushbu formula moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot va balans hisoboti ma'lumotini o'zaro bog'laydi. Sotilgan tovarlar tannarxi ko'rsatkichi moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotdan, tovar zaxiralari o'rtacha hajmi to'g'risidagi ma'lumot esa balans hisobotidan olinadi.

Korxonadagi tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi qanchalik yuqori bo'lsa, korxona shunchalik kamroq miqdorda o'z aktivlarini tovarlarga bog'lab qo'rganini, natijada esa, yuqori rentabellik va likvidlik ko'rsatkichlariga erishganini anglatadi.

Misol: "XYZ" kompaniyasi so'nggi uch yillik uchun quyidagi moliyaviy ma'lumotni taqdim etgan (ming so'mda):

	3-yil	2-yil	1-yil
Sotilgan tovarlar tannarxi	25,499,834	20,070,034	16,056,856
Tovarlar (boshlang'ich hajmi)	4,428,073	3,351,367	2,651,760
Tovarlar (yakuniy hajmi)	5,808,416	4,428,073	3,351,367

"XYZ" kompaniyasining 3-yil uchun tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi $25,499,834 / ((4,428,073 + 5,808,416) / 2) = 4.98$. Bu ko'rsatkich 2-yil va 1-yillar uchun mos ravishda 5.16 va 5.35.

Tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichiga korxonaning tovarlarga tannarxni belgilash uslubi ham ta'sir etadi. LIFO uslubi asosida tovarlarga belgilangan tannarx bahosi FIFO uslubi asosida belgilanganiga qaraganda yuqoriroq bo'ladi. Shu sabab, tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichiga oid moliyaviy axborotni Tahlil qilayotganda LIFO, FIFO, AVECO uslublaridan qaysi biri qo'llanilayotganiga ham alohida e'tibor qaratish lozim. Bu masala asosan xalqaro standartlar asosida tayyorlangan moliyaviy hisobotlar Tahlilida ahamiyatli. Chunki O'zbekiston Respublikasi, Buyuk Britaniya kabi davlatlarda LIFO uslubini qo'llash mumkin emas. LIFO uslubi asosan AQSHda qo'llaniladi.

Tovar zaxiralarning sotilishi davriyligi ko'rsatkichi tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichining mantiqiy davomi hisoblanadi. Tovar zaxiralari aylanish ko'rsatkichi korxona yil davomida necha marotaba o'z tovarlarini sotganini ko'rsatsa, tovar zaxiralarning sotilishi davriyligi ko'rsatkichi korxona o'z tovarlarini sotishi uchun o'rta hisobda

necha kun talab etilganini ko'rsatadi. Tovar zaxiralarining sotilishi davriyligi ko'rsatkichi quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Tovar zaxiralarining sotilishi davriyligi ko'rsatkichi} = \frac{365}{\text{Tovar zaxiralri o'rtacha xajmi}}$$

Misol: "XYZ" kompaniyasiga 3-yil mobaynida o'z tovarlarini sotishi uchun o'rtacha $365 / 4.98 = 73.3$ kun zarur bo'lgan.

Savdo korxonalari uchun tovar zaxiralariga ega bolish albatta ijobiy ko'rsatkich. Ammo bu ko'rsatkich limitdan ortgani sari, korxona o'z qarzdorlari oldida to'lovga layoqatlilik qobiliyatini yo'qotib boradi. Chunki, savdo korxonasi qarzlari yuzasidan hisoblashishi uchun u o'z tovarlarini sotish orqaligina pul mablag'larini topishi mumkin. Tovarlar sotilmayotgani esa korxona pul mablag'larini ishlab topmayotganini anglatadi. Bu esa audorda tovarlar eskirishi, buzilishi kabi holatlarning mavjudligini yanada batafsil o'rganishni talab etadi. Audit jarayonida Tahliliy amallarni qo'llashning yana bir turi **uzoq muddatli to'lov qobiliyati tahlili** bilan bog'liq. Bu tur audit Tahliliy amallari korxonaning uzoq muddatda qanchalik likvid ekanligini va uzoq muddatli majburiyatlari bilan qanchalik samarali ishlayotganini ko'rsatadi. Ushbu ko'rsatkichni aniqlashning quyidagi bir qator usullari ishlab chiqilgan.

Majburiyat – Xususiy kapital nisbati – korxonaning xususiy kapital va majburiyatlari nisbatini belgilaydi va auditor uchun korxonaning umumiy moliyaviy barqarorligini aniqlash imkonini beradi. Bu ko'rsatkich quyidagi formular orqali aniqlanadi:

$$\text{Majburiyat – Xususiy kapital nisbati} = \frac{\text{Majburiyatlarning umumiy qiymati}}{\text{Xususiy kapitalning umumiy qiymati}}$$

Ushbu formuladagi bo'linmaning 1.0 nisbatni ko'rsatishi, tashkilot o'zaro teng miqdorda majburiyatlar va xususiy kapitalga egaligini anglatadi. 1.0 nisbatdan pastda bo'lgan ko'rsatkich tashkilotning majburiyatlari uning xususiy kapitalidan kam ekanligini, o'z navbatida, 1.0 nisbatdan yuqori ko'rsatkich esa, majburiyatlar hajmi xususiy kapitaldan ortishini anglatadi.

Misol: Quyidagi balans hisobotiga asosan “XYZ” kompaniya-sining majburiyat-xususiy kapital nisbati 5.17 ni ko'rsatmoqda (93,639,500 / 18,109,000). Demak, kompaniya qarzlarini o'z xususiy mulkidan besh barobar ko'proqdir. Bu korxonaga kredit berish yoki investitsiya kiritish samarasiz qaror bo'ladi.

Majburiyat – xususiy kapital nisbatining ahamiyati shundan iboratki, u kreditorlarning tashkilotga taqdim etgan o'z kreditlari uchun mavjud kafolatni ifodalaydi. Ushbu nisbat qanchalik past bo'lsa, kreditor kredit taqdim etishi yoki taqdim etilgan kredit hajmini oshirishi ehtimoli ham ortib boradi. Aksincha, ushbu nisbatning ortishi, kreditorlarning taqdim etgan kreditlarining qaytmasligi xavfining ortishiga va natijada, kreditga nisbatan belgilanadigan foiz stavkalarining o'sishiga olib keladi. Majburiyat – xususiy kapital nisbatining ortib borishi shunday bir ko'rsatkichga kelishi mumkin, bunday sharoitda kredit taqdim etish yoki uning hajmini kengaytirish mutlaqo asossiz bo'ladi.

Tashkilotning ketma-ket bir necha yillar davomidagi majburiyat – xususiy kapital nisbatini aniqlash va ularni o'zaro, shuningdek, boshqa tashkilotlar va tarmoq o'rtacha ko'rsatkichlari bilan taqqoslash, ushbu nisbatning ahamiyatini yanada oshiradi. Bu auditorga, tashkilot o'z aktivlarini qaysi mablag'lar asosida (ya'ni, qarz yoki o'z mablag'lari bilan) shakllantirganiga oid savolga va bu moliyalashning qanchalik samarali ekanligini aniqlashga imkon beradi.

Operatsion pul mablag'larining kapital xarajatlariga nisbati ko'rsatkichi – raqobatbardoshlikni ta'minlashi maqsadida korxona o'z egaligidagi uzoq muddatli aktivlarini zarurat tug'ilganda almashtirishi yoki kengaytirish qobiliyatiga egaligini ko'rsatuvchi ko'rsatkich. Korxonaning bu maqsadga qanchalik erisha olayotganini ko'rsatuvchi vosita operatsion pul mablag'larining kapital xarajatlariga nisbati ko'rsatkichi hisoblanadi. U quyidagicha hisoblanadi:

$$\text{Operatsion pul mablag'larining kapital xarajatlariga nisbati ko'rsatkichi} = \frac{\text{Operatsion faoliyatdan sof pul oqimi}}{\text{Yillik kapital xarajalar}}$$

Ushbu formulaning suratidagi ma'lumot pul oqimlari to'g'risidagi hisobotdan olinadi. Maxraj ma'lumoti esa asosan moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot va moliyaviy hisobotlarga ilovalardan olinadi.

1.00 dan yuqori nisbat ko'rsatkichi korxonaning faoliyati ushbu faoliyatni yuritish uchun zarur bo'lgandan ham ko'proq hajmdagi pul mablag'lari bilan ta'minlayotganini ko'rsatadi. Ushbu nisbat korxonaning uzoq muddatda to'lovga layoqatliligini ham ko'rsatadi. 1.00 nisbatda yuqori ko'rsatkich uzoq muddatli qarzlar yuzasidan hisob-kitobni amalga oshira olishini anglatadi.

Misol: "XYZ" kompaniyasi 2020-yil uchun 629,500,000 so'm hajmdagi kapital xarajatlarini amalga oshirganini e'lon qildi. Shu yilning operatsion faoliyatdan sof pul oqimlari 1,200,884,400 so'mga teng bo'ldi. "XYZ" kompaniyasining operatsion pul mablag'larining kapital xarajatlariga nisbati ko'rsatkichi $1,200,884,400 / 629,500,000 = 1.91$ ga teng.

Umuman olganda, Tahliliy amallar auditor uchun auditni har taraflama sifatli o'tkazishga imkon beradi va korxona faoliyati bilan bog'liq muammolarni aniqlashda hamda shunga mos ravishda mijoz uchun asosli takliflarni ishlab chiqishda imkon yaratadi.

"XYZ" kompaniyasi

Balans hisoboti

31-dekabr, 2020-yil

(ming so'm)

Uzoq muddatli aktivlar:

Yer	34.000.000	
Bino	82.000.000	
(Ayriladi) Jamg'arilgan eskirish	<u>18.000.000</u>	64.000.000
Asbob-skunalar	21.300.000	
(Ayriladi) Jamg'arilgan eskirish	<u>7.700.000</u>	<u>13.600.000</u>

Jami uzoq muddatli aktivlar: 111.600.000

Joriy aktivlar:

Pul mablag'lari	62.000
Debitorlik qarzlar	28.000
Tovar moddiy zaxiralari	43.500
Kelgusi davr xarajatlari	15.000

Jami joriy aktivlar: 148.500

Jami aktivlar:

111.748.500

Joriy majburiyatlar:	
Qisqa muddatli kreditorlik qarzlari	60.000.000
Oylik bo'yicha qarzdorlik	<u>3.639.500</u>
Jami joriy majburiyatlar:	63.639.500
Uzoq muddatli majburiyatlar:	
Uzoq muddatli bank kreditlari	30.000.000
Jami majburiyatlar:	93.639.500
Xususiy kaital:	
Ustav kapital	9.000.000
Qo'shilgan kapital	1.109.000
Taqsimlanmagan foyda	<u>8.000.000</u>
Jami xususiy kapital	<u>18.109.000</u>
Jami majburiyat va xususiy kapital	111.748.500

Audit tekshiruvini samarali rejalashtirish uchun auditor tomonidan mijozning ishlab chiqarish nuqtalari va idoralariga tashrif buyurilishi ham zaruriy amaliyot hisoblanadi. Bu jarayonda auditor mijozning ishlab chiqarish jarayoni, asosiy ishlab chiqariladigan mahsulotlari va mahsulotlarning tashqi ta'sirdan qanchalik himoyalangani bilan tanishishi mumkin bo'ladi. Ushbu vaziyatda auditor ehtimoliy muammoli holatlarga e'tibor qaratishi lozim. Misol uchun, tayyor mahsulot va xom ashyolar ustida yig'ilib qolgan chang ham shu mahsulot va xom ashyolarning yaroqsiz holga kelib qolganidan darak berishi mumkin. Korxona omboriga tashrif buyurgan chog'da auditor ombor va unda saqlanayotgan tayyor mahsulot, tovarlar va xom ashyo hajmi bilan shaxsan tanishishi va buning asosida ularni inventarizatsiyadan o'tkazish uchun zarur bo'lgan xodimlarning sonini taxminan belgilashi mumkin bo'ladi.

Shuningdek, auditor tashrif chog'ida korxonada xom ashyoni qabul qilish, uni ishlab chiqarishga berish va mahsulotlarni yuklab

jo'natish jarayonida qanday ichki hujjatlar qo'llanilishi bilan tanishishi mumkin. Bu hujjatlar auditorga korxona ichki nazorat tizimini baholash uchun zarurdir.

Korxona boshqaruv idoralariga tashrif jarayonida auditor korxona tashkiliy tuzilmasining amaliyot bilan qanchalik mos kelayotgani, tuzilmada uchraydigan rahbariyat vakillari bilan shaxsan tanishishi mumkin.

Yuqoridagi bosqichlarda auditor tomonidan mijozga oid to'plangan umumiy va nisbatan o'zgarmas ma'lumotlar **doimiy fayllarda** saqlanadi.

Auditorlar mijozga tergovchi sifatida emas, balki ijobiy, konstruktiv xarakterga ega maslahatchi sifatida yondashadilar. Rejalashtirish jarayonida mijoz bilan uchrashuv o'tkazish, tekshiruv jarayonidagi tushunmovchiliklarning oldini olishda katta ahamiyatga ega. Uchrashuvda audit tekshiruvining turi, maqsadi va ko'lami yuzasidan suhbat olib borilishi lozim. Bu jarayonda auditor va mijozning asosiy diqqat-e'tibori xizmat haqida bo'lsada, etika nuqtayi nazaridan, bu auditor uchun eng muhim masala ekanligi mijoz oldida ko'rinmasligi lozim.

Tekshiruv boshlashdan avval, audit tekshiruvining ko'lami va yo'nalishi, shuningdek, buxgalteriya yozuvlarining holati yuzasidan mijoz bilan o'tkaziladigan uchrashuv audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonidagi eng muhim qadamlardan biri hisoblanadi. Aks holda, auditor tekshiruvni boshlashi arafasida mijozning yil yakuni oldidan amalga oshirgan operatsiyalari hisobga olinmagan, moliyaviy natijalar to'liq yakuniga yetkazilmagan bo'lishi mumkin. Operatsiyalarning natijalarini buxgalteriya tizimida qayd etish va moliyaviy hisobotlarni tuzish esa auditorning vazifasi emas.

Auditor tekshiruvning boshlang'ich davrida amalga oshirishi lozim bo'lgan eng muhim vazifalardan biri, mijoz buxgalteriya schyotlarining yil boshiga saldolarining to'g'riligiga ishonch hosil qilishdan iborat. Misol uchun, asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar eskirishining va ma'muriy xarajatlarning asosli ekanligini o'rganish uchun, auditor mijozning asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarining yil boshiga saldolarining to'g'ri ekanligiga ishonch hosil qilishi lozim. Bunda auditor mijozdan boshlang'ich saldolarining to'g'riligini isbotlovchi dalillarni so'rashi kerak. Ba'zi hollarda, bunday

dalillarning keltirilmasligi, auditorning balans hisoboti va moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot bo'yicha o'z fikrini bayon etishdan bosh tortishiga olib kelishi mumkin.

Shunday vaziyatda, agar mijoz avvalgi yilda, o'z ishining sifati yuzasidan katta obro'ga ega auditorlik firmasi tomonidan tekshiruvdan o'tgan bo'lsa, shu firmaning auditorlik hisoboti va xulosasi mijozning eng asosli dalili sifatida xizmat qilishi mumkin. Buning auditor uchun ahamiyati shundaki, schyotlarning yil boshidagi saldolarini minimal darajada tekshirish yetarli bo'lishi mumkin. Aks holda, auditor bu yilgi schyotlarni tekshirishdan oldin korxonaning avvalgi yildagi schyotlari aylanmasi va saldosi tekshirishi lozim bo'ladi. Bu esa auditorlik tekshiruv vaqtining cho'zilishiga va mos ravishda tekshiruv haqining oshib borishiga olib keladi. Shu sabab, korxona uchun doimiy ravishda audit tekshiruvidan o'tish, bir necha yilda bir marotaba tekshiruvdan o'tishdan ko'ra ancha arzonroqqa tushishi mumkin.

Audit tekshiruvini rejalashtirishning yakunida audit tekshiruv uchun xizmat haqi masalasi ham ko'rib chiqilishi lozim. Mijoz auditoridan birinchi navbatda, audit tekshiruvini boshlashdan avval, bu xizmat mijoz uchun taxminan qanchaga tushishi bilan qiziqadi. Auditor tomonidan bu savolga javob berilishidan avval, audit tekshiruvini yakunlash uchun sarflanishi kutilayotgan vaqt miqdori aytib o'tilishi va asoslanishi kerak.

Har bir auditorlik firmasi tekshiruv uchun haqni hisoblab chiqishdan oldin quyidagi bosqichni amalga oshiradi:

1) o'z xodimlarini ish tajribasi va malakasiga asosan guruhlariga ajratgan holda, shu guruhlarining har biri uchun soatbay haq belgilanadi;

2) har bir guruh sarflashi kutilayotgan soat miqdorini shu guruh uchun belgilangan soatbay haqqa ko'paytiriladi;

3) ko'paytmaga firma tekshiruv yuzasidan amalga oshirishi kerak bo'lgan bevosita va bilvosita xarajatlarni qoplash va daromad olish uchun zaruriy miqdordagi qo'shilishi lozim bo'lgan qiymatni aniqlaydi.

Audit tekshiruv haqi mijozni qoniqtirsa, mijoz xizmat haqini to'laydi va audit tekshiruv boshlanadi.

Ammo bu haq faqatgina taxminiy miqdordir. Tekshiruv jarayonida turli kutilmagan vaziyatlarning yuzaga kelishi xizmat

haqining yana ham oshishiga olib kelishi mumkin. Ammo har qanday vaziyatda ham, auditor eng tejamkor yo'lni tanlashi lozim, ya'ni xizmat haqi mijoz uchun imkon darajasida minimal miqdordagi xarajat bo'lishi kerak. Buning natijasida, mijoz – auditor munosabatlari kelgusida ham mustahkam saqlanib qolinishi ta'minlanadi.

Auditorlik firmalarida belgilangan soatbay xizmat haqi turli firmalarda turlicha. Soatbay xizmat haqini belgilashda asosiy mezon, auditorlik firmasining jamoatchilik orasidagi obro'-e'tiboridir. Misol uchun, rivojlangan davlatlarda "Katta to'rtlik"ka kiruvchi firmalarning xizmat haqi yirik korxonalar uchun millionlab AQSH dollariga tushgani holda, kichik mahalliy yoki mintaqaviy firmalarda bu miqdor ancha kichik summani tashkil etadi.

Albatta bu haqning barchasi tekshiruvni o'tkazgan auditorlar o'rtasida taqsimlanmaydi. Xizmat haqining taxminan 40% shu maqsadlarda ishlatiladi. Qolgan qism esa firmaning ma'muriy xarajatlarini qoplash va partnyorlarga daromad tariqasida taqdim etiladi.

Mijoz bilan tekshiruvni o'tkazishdan oldingi uchrashuvda ko'rilishi lozim bo'lgan masalalardan yana biri, mijoz xodimlari audit tekshiruvini o'tkazish uchun qanday xizmat ko'rsatishi mumkinligini kelishishdan iborat. Avval ta'kidlanganidek, mijoz xodimlari, avvalo, tranzit va balans schyotlarning aylanmasi va saldosi to'g'ri hisoblagan va yopgan bo'lishlari kerak. Shuningdek, ko'pgina audit ishchi qog'ozlari ham ular tomonidan tayyorlanishi va natijada auditor vaqtini tejagan holda, xizmat haqini qisqartirishi mumkin bo'ladi. Bunda auditor mijoz xodimlariga sarlavha qo'yilgan maxsus qog'ozlarga aynan qanday ma'lumotlar kiritilishi lozimligini tushuntirishi kerak. Bunday ishchi qog'ozlarga **Mijoz tomonidan tayyorlangan (MTT)** degan belgi va shu qog'ozni tekshirgan auditorning ismi, sharifi qo'yilishi lozim. Mijoz tomonidan bajarilishi mumkin bo'lgan ishlar qatoriga, korxona schyotlari asosida ishchi qog'oz tayyorlash, unda zaruriy korrektilrovkalarni ko'rsatish, hisobdan chiqarilgan debitorlik qarzlarini Tahlil etish, yil davomida qo'shilgan va hisobdan chiqarilgan asosiy vositalar ro'yxatini tuzish kabilarni kiritish mumkin.

8.2. Auditorning mijoz oldidagi majburiyat xati va audit tekshiruvini o'tkazish bo'yicha shartnoma

Audit xizmati tashkiliy-huquqiy va mulkchilik shaklidan qat'i nazar istalgan iqtisodiy subyektga va uning bo'limlari, uyushmalari, filiallariga ko'rsatilishi mumkin. Bu vaziyatda iqtisodiy subyektlar audit tekshiruvini o'tkazuvchi auditorlik firmasini mustaqil ravishda o'zlari tanlaydilar. Korxona o'z talablariga javob beruvchi auditorlik firmasini tanlagach, shu firma rahbariyati nomiga quyidagicha ko'rinishdagi rasmiy taklif – xat yo'llaydi.

Ushbu taklifni olgach auditorlik firmasi mijoz korxona rahbariyati yoki vakili bilan uchrashuv o'tkazadi. Ushbu uchrashuv davomida amalga oshirilishi kutilayotgan audit tekshiruvining ko'lam, turi, yo'nalishi, mijoz xodimlari tomonidan bajarilishi lozim bo'lgan ishlar ro'yxati, tekshiruvni o'tkazish uchun belgilangan vaqt va xizmat haqiga oid masalalar muhokama etiladi.

Xizmat haqi masalasini muhokama qilishda auditor mijozni "cho'chitib" yubormasligi lozim. Shundagini auditor – mijoz munosabatlar uzoq muddatli boladi. Hozirda respublikamizda audit xizmati haqini baholashning quyidagi usullari qo'llanilmoqda:

- akkorda to'lov;
- vaqtbay to'lov;
- ishbay to'lov;
- natijalar bo'yicha to'lov;
- aralash to'lov.

Akkord to'lovda – auditorlik tekshiruvini o'tkazish to'g'risidagi shartnomada to'lov summasi tekshiruv boshlanmasdan oldin belgilanadi va qayd etiladi. Natijada, tekshiruv uchun qancha vaqt sarflanishi, qancha ish bajarilishidan qat'i nazar auditor faqat dastlab belgilangan summani oladi. Ayrim auditorlik firmalari ushbu summani mijozning moliyaviy imkoniyatlari yoki boshqa mezonlarga asosan erkin belgilaydilar.

Vaqtbay to'lov – barcha davlatlarda auditorlik xizmatlari bozorida eng keng tarqalgan to'lov turidir. Ushbu to'lov turida audit tekshiruv haqi auditorlar tekshiruv uchun sarflagan jami soatga asosan aniqlanadi. Agar ko'zda tutilmagan vaziyatlar natijasida mehnat sarfi hajmi ko'paysa, ishlar qiymati ham mutanosib ravishda oshib boradi.

Vaqtbay to'lov auditorning bir soat (kun) ish vaqtining baholanishiga asoslanadi va auditor malakasiga ham bog'liq.

Audit tekshiruvini o'tkazish bo'yicha

TAKLIF – XAT

Korxona blankasi

**Auditorlik firmasining rasmiy nomi,
firma rahbarining familiyasi, ismi, sharifi**

(Korxona nomi) rahbariyati (boshqaruvi, mulkdorlari, aksiyadorlari) korxonaga (audit tekshiruvi qamrashi lozim bo'lgan davr) uchun (auditorlik firmasi nomi) dan audit xizmatini ko'rsatishni so'raydi.

Auditorlik xizmat haqining to'liq to'lanishini kafolatlaymiz.

(Korxona rahbarining familiyasi, ismi, sharifi)

(Imzo)

(Korxona bosh buxgalterining familiyasi, ismi, sharifi)

(Imzo)

Ishbay to'lov – har bir operatsiya, moliyaviy hisobotlar elementlarini tekshirish uchun bajarilgan ish hajmi asosida belgilanadi.

Natijalar bo'yicha to'lov – auditor ko'rsatilgan xizmatlar uchun oldindan qiymatni belgilamaydi, to'lov miqdorini esa buxgalteriya hisobini yuritish, hujjatlarni rasmiylashtirish, soliqlarni to'lash va boshqalarda aniqlangan xatolar va noaniqliklardan mijoz uchun iqtisod qilgan moliyaviy resurslardan ulush sifatida beriladi.

Aralash to'lov – yuqorida qayd etilgan to'lov turlari tashkil topgan. Masalan, shartnomada umumiy qiymati belgilangan (akkord) va shunga qo'shimcha, iqtisod qilingan summa, ko'zda tutilmagan vaziyatlardan kelib chiqadigan resurslardan ma'lum foiz kiritiladi.

Uchrashuv yakunida barcha tashkiliy masalalar mijoz va auditor o'rtasida ijobiy hal etilsa auditor tekshiruv o'tkazishga roziligini **majburiyat xati** orqali rasmiy ravishda bildiradi. Bu xat mijoz rahbariyati nomiga yo'llanadi. Majburiyat xatining bosh maqsadi tekshirilishi kutilayotgan korxona va auditorlik tashkilotining majburiyat va vazifalarini belgilab berishdan iborat.

Majburiyat xati o'zida quyidagi ma'lumotlarni aks ettirishi lozim:

- audit tekshiruvining obyekti;
- auditorga taqdim etilgan ma'lumotlarning to'g'ri bo'lishi yuzasidan mijoz rahbariyatining majburiyati;
- mijoz faoliyatiga oid ma'lumotlarni tijorat siri sifatida saqlash yuzasidan auditor majburiyati;
- auditor tomonidan qo'llaniladigan qonun-hujjatlar;
- tekshiruv jarayonida xatoliklarning aniqlanmay qolishi mumkinligi.

Auditor o'z ixtiyoriga ko'ra ushbu xatga qo'shimcha tarzda quyidagi ma'lumotlarni kiritishi mumkin:

- o'tkaziladigan audit tekshiruvining qisqacha rejasi;
- tekshiruv uchun zarur bo'lgan ma'lumotlarni yozma tarzda taqdim etish bo'yicha so'rov;
- tekshiruv haqini to'lash tartibi va shakli;
- zarurat bo'lganda tashqi ekspertlar xizmatidan foydalanish zarurligi;
- avvalgi audit tekshiruvi ishchi qog'ozlaridan foydalanish bo'yicha maxsus kelishuv.

Odatda majburiyat xati barcha auditorlik firmalari tomonidan yagona standart shaklda tayyorlanadi. Bu hujjatda mijoz korxona o'z zimmasiga olishi lozim bo'lgan vazifalar ham keltiriladi. Misol uchun: moliyaviy hisobotlarning to'liq va to'g'ri ma'lumotni aks ettirishini, auditorga barcha zaruriy hujjatlarning yetkazib berilishini, debitor va kreditor kabi uchinchi tarafga ma'lumotnoma jo'natish imkonini

yaratib berishni va auditorlik tashkilotiga mijoz korxona tomonidan bevosita va bilvosita bosim o'tkazilmasligini ta'minlashi lozim.

Takroriy audit tekshiruvini o'tkazilishi davrida esa auditor tomonidan yangi majburiyat xati tuzilmasligi va avvalgi yil majburiyat xatidan foydalanilishi mumkin.

Majburiyat xati mijoz tomonidan qabul qilingach audit tekshiruvini o'tkazish bo'yicha shartnoma tuziladi va bu shartnoma buyurtmachi korxona va auditorlik firmasi rahbarlari tomonidan imzolanaadi. Shartnoma imzolangan davrdan e'tiboran audit tekshiruviga bevosita kirishiladi.

Ushbu shartnomaga muvofiq ijrochi – auditor mijozga xizmat ko'rsatish majburiyatini, mijoz esa bu xizmat uchun kelishilgan mablag'ni to'lash majburiyatini o'z zimmasiga oladi. Shartnomada tomonlarning huquqlari, vazifalari va majburiyatlari aniq bayon etilishi kerak.

Amaliyotda mijoz auditordan doimo ijobiy xulosa olishni istaydi. Ammo ba'zi hollarda mijozning buxgalteriya tizimi, moliyaviy ma'lumotlari talab darajasida ishonchli emasligi auditorga bunday xulosa berishga yo'l qo'ymaydi. Natijada, tekshiruv yakunida mijoz va auditor o'rtasida tushunmovchiliklar, nizolar kelib chiqishi mumkin. Shuni e'tiborga olgan holda, auditor shartnomada qaysi hollarda ijobiy xulosa bera olmasligi yoki umuman xulosa berishning imkoni bo'lmasligini aniq ko'rsatib o'tishi kerak.

Shartnoma tuzish davrida muhim masalalardan yana biri audit tekshiruvining haqini belgilash hisoblanadi. Buning uchun auditor tomonidan tekshiruv hajmi, zaruriy vaqt hajmi va audit riski xolisona baholanishi kerak. Shu omillar asosida auditor xizmat haqini belgilashi mumkin.

Shartnomada xizmat haqi masalasi ko'rilganda, shu bandga, tekshiruv haqining kamida 50% ini oldindan to'lash shartining kiritilishi maqsadga muvofiq. Buning natijasida auditor tekshiruv jarayonida mijozdan moliyaviy jihatdan mustaqil bo'ladi.

Tekshiruv jarayonida auditorga mijoz faoliyatiga doir ko'plab ma'lumotlar kerak bo'ladi. Shartnomada mijoz tomonidan bunday ma'lumotlar auditorga kerak bo'lgan vaqtda to'liq hajmda va tezkor tarzda yetkazib berilishi majburiyati mijoz rahbariyati zimmasiga yuklatilganligi to'g'risidagi ma'lumot ham aks ettirilishi kerak.

8.3. Muhimlik, audit riski va audit strategiyasi

Audit rejasini ishlab chiqish jarayonida auditor tomonidan e'tibor qaratilishi lozim bo'lgan yana bir muhim masala, **muhimlik** va **audit riski** darajasini belgilab olishdir. Muhimlikni sonda ifodalash auditor uchun tekshiruv ko'lamini belgilashda yordam beradi.

Buxgalteriya aniq hisob-kitobga asoslangan soha bo'lsada, unda taxminlar, farazlar ko'p qo'llaniladi. Misol uchun asosiy vositalarga eskirish hisoblash maqsadida shu asosiy vositaning iqtisodiy foyda keltiradigan davrini belgilashda ham shunday taxminlardan foydalaniladi. Buning natijasida buxgalteriyada ba'zi xatoliklar yuzaga kelishi, moliyaviy ma'lumotlar korxonada sodir etilgan operatsiyalar natijalarini to'g'ri aks ettirmayotgan bo'lishi, bir so'z bilan aytganda, buxgalteriya ma'lumotlari xato bo'lishi mumkin. Auditorlar bu xatoliklarni ikki guruhga bo'ladilar: (1) muhim (katta) xatoliklar; (2) muhim bo'lmagan (kichik) xatoliklar.

Auditor tekshiruvni yuqori sifatli, shu bilan birga mijoz uchun eng arzon qiymatda o'tkazish maqsadida xatoliklar ichidan faqatgina muhim hisoblanganlarini tanlab oladi va tekshiradi.

"Baholangan risklarga javoban auditorning harakatlari" nomli № 330 XAS asosan **Muhimlik** – moliyaviy hisobotdagi xatoning ushbu hisobotdan malakali foydalanuvchi unga asosan to'g'ri xulosalar chiqarishi va to'g'ri qarorlar qabul qilishiga monelik qiladigan chegaradir.

Muhim bo'lmagan (kichik) xatoliklarning auditor tomonidan tekshirilmasligiga sabab (1) bu xatoliklar juda kichik va moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilar qaroriga har qanday vaziyatda ham jiddiy ta'sir etmaydi; (2) kichik xatoliklarning sababini aniqlash va to'g'irlash uchun ko'p vaqt va mablag' talab etiladi; (3) bu xatolarning sababini aniqlash va to'g'irlash uchun sarflangan vaqt natijasida moliyaviy hisobotlarni topshirish muddatlari o'tib ketishi mumkin.

Auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z ijobiy xulosasini berayotganda bu hisobotlarda noto'g'ri ma'lumotlar borligini biladi, ammo bu xatoliklar moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar qaroriga sezilarli darajada ta'sir etmaydi deb hisoblaydi. Qarorga ta'sir etishi

mumkin bo'lgan har qanday xatolik esa auditor tomonidan batafsil tekshirib chiqilishi kerak.

Hozirda auditorlikning xalqaro amaliyotida ham, respublika-mizda ham muhimlikning sonda ifodalangan yagona ko'rsatkichi belgilangan emas. Chunki, bu ko'rsatkich har bir korxonaning xususiyati, hajmiga bog'liq. Ammo muhimlik ko'rsatkichi masalasida auditorlar tomonidan umumqabul qilingan fikr shundan iboratki, moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ko'rsatkichlarda 5% gacha xatolik muhim deb hisoblanmasligi mumkin, ammo bu xatolik 10 % dan oshganda muhim hisoblanadi va auditor tomonidan tekshirilishi kerak. Shuningdek, muhimlikni belgilashda quyida keltirilgan omillar ham e'tiborga olinadi.

Xatolikning mutlaq (absolut) kattaligi. Mutlaq xatolikning hajmi boshqa omillarning qanday bo'lishidan qat'i nazar doimo muhim bo'ladi. Misol uchun, 10 mln. so'm miqdoridagi xatolik korxonaning hajmi, xususiyatidan qat'i nazar doimo muhim.

Xatolikning nisbiy kattaligi. Bu baholash ehtimoliy xatolikning biror asos ko'rsatkichga nisbatan solishtirilishini va shuning asosida xatolikning muhim yoki muhim emasligini aniqlashni nazarda tutadi. Ammo, bu vaziyatda shu asos ko'rsatkichni belgilab olish murakkab masala hisoblanadi.

Misol uchun, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda 100.000 so'mlik xato muhim bo'lgani holda, balans hisoboti uchun muhim bo'lmasligi mumkin. Hisobotning o'zida ham, bu summa uning qaysidir elementi uchun muhim, boshqasi uchun esa unday bo'lmasligi mumkin. Ammo, moliyaviy hisobotlar o'zaro bog'liq bo'lganligi sababli, auditor shu hisobotlarning har biri uchun umumiy muhim bo'lgan summani topishi maqsadga muvofiq.

Moliyaviy hisobot elementining mohiyati. Bu omil muhimlikni belgilashda katta ahamiyatga ega. Balans hisobotidagi likvid aktivlar (pul va pul ekvivalentlari) schyotlari bo'yicha xatolik boshqa uzoq muddatli aktivlar schyotlaridagi xatoliklarga nisbatan muhim hisoblanadi. Bunga sabab bu schyotlarning mutlaq yoki nisbiy kattaligida emas, balki bu schyotlarga nisbatan noqonuniy operatsiyalarni amalga oshirish ehtimoli yuqoriligidadir.

Kumulyativ (yig'ilib boruvchi) ta'sir. Auditor muhim bo'lmagan xatoliklarni e'tibordan chetda qoldirayotganda shuni

inobatga olishi kerakki, bu ahamiyatsiz xatoliklar yig'ilganda hosil bo'ladigan summa umumiy moliyaviy hisobotga nisbatan muhim (ahamiyatli) bo'lishi mumkin. Misol uchun, balans hisobotining 100.000 so'mlik xatoga ega bo'lgan 10 ta elementini ahamiyatsiz deb hisoblasak, keyin bu ahamiyatsiz summalarni qo'shsak, 1.000.000 so'm hosil bo'ladi. Bu ko'rsatkich esa moliyaviy hisobotlarga nisbatan muhim bo'lishi mumkin.

Auditda muhimlikni belgilashning quyidagi ikki uslubiyati mavjud:

1. **Induktiv uslub** – moliyaviy hisobotning har bir elementi bo'yicha alohida ravishda muhim bo'lgan ko'rsatkichni aniqlash va bu ko'rsatkichlarni qo'shish orqali umumiy muhimlik ko'rsatkichini hosil qilishni nazarda tutadi. Ammo, bu uslubiyatni amaliyotda qo'llashda ehtiyotkorlik bilan yondashish zarur. Chunki, bu uslub alohida olingan muhimlik ko'rsatkichlarini umumiy lashtiradi va olingan natija moliyaviy hisobotning bir elementi bo'yicha muhim bo'lmasada, boshqa elementga nisbatan muhim bo'lishi mumkin.

2. **Deduktiv uslub** – butun moliyaviy hisobot yoki uning asosiy bo'limlari bo'yicha umumiy muhimlik ko'rsatkichini aniqlash va bu ko'rsatkichni moliyaviy hisobotlarni tashkil etuvchi elementlar o'rtasida taqsimlab yuborishni nazarda tutadi.

Auditda muhimlik ko'rsatkichini belgilashda biror asos ko'rsatkichlardan foydalanish maqsadga muvofiq. Misol uchun, balans hisoboti yoki moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotning summasi yoki balans hisobotining biror guruhining umumiy summasi. Bu ko'rsatkichlar joriy yil moliyaviy hisobotlaridan olinishi yoki joriy va avvalgi yil ko'rsatkichlarini umumiy lashtirish natijasida belgilanishi mumkin.

Xalqaro amaliyotda muhimlik ko'rsatkichini belgilashda deduktiv uslub qo'llaniladi va muhimlik quyidagi uch bosqichda yangidan aniqlanadi:

- 1) rejalashtirish jarayonida;
- 2) audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida;
- 3) auditorlik xulosasini tayyorlash jarayonida.

Birinchi bosqichda auditor o'z malakasi va moliyaviy hisobotlarning dastlabki Tahlili asosida qabul qilinishi mumkin bo'lgan va moliyaviy ma'lumotlardan foydalanuvchilarning qaroriga

ta'sir etmaydigan xatolikning 8.1-jadvaldagi kabi eng yuqori va quyi chegaralarini belgilaydi. Minimal chegaradan past bo'lgan xatoliklar muhim bo'lmagan xatoliklar hisoblanadi. Maksimal ko'rsatkichdan yuqori bo'lgan xatoliklar esa muhim xatoliklar bo'ladi. Xatolik maksimal va minimal ko'rsatkichlar orasida bo'lsa, auditor bu xatolikni muhim bo'lgan yoki muhim bo'lmagan xatolik qatoriga kiritish uchun Tahliliy mulohazani qo'llashi kerak.

8.1-jadval

Muhimlikning dastlabki belgilangan chegarasi (ming so'm)

№	Asos ko'rsatkich	Asos ko'rsatkichning so'mdagi ifodasi (ming so'm)	Muhimlikning auditor belgilagan dastlabki ko'rsatkichi			
			Minimum		Maksimum	
			%	ming so'm	%	ming so'm
1	Joriy aktivlar	60 000	5	3000	10	6000
2	Joriy majburiyatlar	70 000	2	1400	8	5600
3	Yalpi daromad	120 000	3	3600	9	10800

Ikkinchi bosqichda auditor qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolikning umumiy kattaligini tanlangan asos ko'rsatkich elementlari o'rtasida taqsimlaydi. Buni yuqoridagi jadvalda birinchi asos ko'rsatkich sifatida 6.2-jadvalda keltirilgan joriy aktivlar misolida ko'ramiz.

8.2-jadval

Muhimlikning dastlabki belgilangan chegara ko'rsatkichini joriy aktiv elementlari o'rtasida taqsimlash (ming so'm)

Korxona balansidagi joriy aktivlar	Minimum	Maksimum
Pul mablag'lari	192 000	384 000
Debitorlik qarzlari	795 000	1590 000
Tovar – moddiy zaxiralar	2 013 000	4 026 000
Jami	3 000 000	6 000 000

Yuqorida keltirilgan misolda auditor o'z tajribasiga tayangan holda ortiqcha qiyinchiliksiz pul mablag'lari va debitorlik qarzlari schyotlari

bo'yicha xatolikning yuqori va quyi chegarasini belgilashi mumkin. Ammo tovar-moddiy zaxiralari bo'yicha bu vazifani amalga oshirish murakkab kechishi mumkin. Shu sabab, auditor balans hisobotining bu elementi saldosi nisbatan xatolik chegarasini boshqa joriy aktivlarga nisbatan yuqoriroq qilib belgilashi lozim bo'ladi.

Uchinchi bosqichda xatolikning **haqiqiy** qiymatini aniqlash va natijani dastlabki belgilangan ko'rsatkich bilan taqqoslashdan iborat. Misol uchun, faraz qilaylikki auditor tovar-moddiy zaxiralar auditini o'tkazish jarayonida bu element ko'rsatkichi uning umumiy haqiqiy ko'rsatkichidan 726 000 so'mga oshirib ko'rsatilganini aniqladi. Bu jarayonda 5 772 000 so'm hajmdagi TMZ lar bo'yicha operatsiyalarni aks ettirgan dastlabki hujjatlar va hisob registrlari o'rganildi. TMZning umumiy joriy aktiv guruhiga nisbatan (60 000 000 so'm) hajmi 34 560 000 so'mni tashkil etadi. Natijada, TMZ bo'yicha oshirib ko'rsatilgan xatolikning sondagi ifodasi $4\,347\,000 \text{ so'mni tashkil etadi}$ ($726000 : 5772000 \times 34560000$).

Shu tartibdagi hisob-kitob debitorlik qarzlari va pul mablag'lari elementlari bo'yicha ham o'tkaziladi. Faraz qilaylikki, shu uslub bo'yicha muhimlik ko'rsatkichi yuzasidan hisob-kitob qilinganda pul mablag'lari bo'yicha xatolik 174 ming so'mni tashkil etdi. Debitorlik qarzlari bo'yicha xatolik esa 1318 ming so'mni tashkil etmoqda. Olingan natijalar 8.3-jadvalda keltirilgan.

Natija shuni ko'rsatmoqdaki, pul mablag'lari bo'yicha xatolik summasi muhimlikning minimal chegarasidan pastda. Demak, pul mablag'lari bo'yicha xatolik hajmi muhim emas va pul mablag'lari bo'yicha moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma'lumotlar to'g'ri. Debitorlik qarzlari bo'yicha xatolik hajmi maksimal va minimal ko'rsatkich oralig'ida. Shu sabab, auditor bu schyotlar ma'lumotlari to'g'riligi yuzasidan qo'shimcha testlar o'tkazishi kerak. TMZ bo'yicha xatolik hajmi maksimal chegaradan yuqori. Shu sabab, auditor bu schyot bo'yicha tekshiruv ko'lamini kengaytirishi kerak. Uchta element bo'yicha aniqlangan 5 839 000 ming so'mlik xato hajmi maksimal belgilangan 6 000 000 so'mlik chegaradan oshmadi.

Auditorlik tashkilotlari mijoz – korxonalarda muhimlik darajasini aniqlash uslubiyaatini ishlab chiqishlari, bu uslubiyaat hujjatlashtirilishi va barcha audit tekshiruvlarida birdek qo'llanilishi maqsadga muvofiq. Bu uslubiyaat ochiq xarakterga ega bo'lishi va zarurat bo'lganda tashqi qiziquvchilar uchun asoslab berilishi zarur. Muhimlik darajasi audit

tekshiruvini rejalashtirish jarayoni yakunida aniqlab bo'lingan bo'lishi va audit rejasida ko'rsatilishi lozim. Auditor tekshiruvni rejalashtirish jarayonida, mijoz – korxona faoliyati bilan bog'liq, ammo ma'lum bo'lmagan ma'lumotlarni tekshiruv jarayonida aniqlasa va bu moliyaviy hisobotlar bilan bog'liq ma'lumot bo'lsa, auditor dastlabki muhimlik darajasini o'zgartirish huquqiga ega. Ammo, bu o'zgartirish faqatgina katta auditorning ruxsati bilan, tegishli ishchi qog'ozlarda o'z ifodasini topgan holda kiritilishi kerak.

8.3-jadval

Muhimlikning dastlabki belgilangan chegarasi va haqiqiy xatolik ko'rsatkichlarining qiyosiy Tahlili

Joriy aktivlar	Muhimlikning dastlabki belgilangan chegarasi (ming so'm)		Haqiqiy xatolik (ming so'm)	Haqiqiy xatolik hajmining dastlabki belgilangan ko'rsatkichdan chetlanish hajmi (ming so'm)	
	min.	maks.		min.	maks.
Pul mablag'lari	192 000	384 000	174000	- 18000	- 210000
Debitorlik qarzlari	795 000	1 590 000	1318000	+ 523000	- 272000
TMZ	2 013 000	4026000	4347000	+ 2334000	+ 321000
Jami	3 000 000	6000000	5839000	+ 2839000	- 161000

Audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonida auditor tomonidan amalga oshirilishi lozim bo'lgan eng muhim vazifalardan biri audit riskini baholash hisoblanadi.

Audit riski – auditor tomonidan, muhim xatoliklarga ega bo'lgan moliyaviy hisobotlar yuzasidan, bilmagan holda noto'g'ri (teskari) xulosa berilishi riskidir. Boshqacha qilib aytganda, moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar mavjud, ammo tekshiruv jarayonida auditor tomonidan ularning aniqlanmaslik xavfi.

Audit rejasini ishlab chiqish jarayoida auditor audit riskiga ta'sir etuvchi omillarni aniqlashi lozim. Quyida moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar mavjud bo'lishi mumkinligini ko'rsatuvchi omillar ro'yxati keltirilgan:

Boshqaruvda

- Boshqaruv va moliyaviy qarorlar faqat birgina shaxs tomonidan qabul qilinishi;
- Rahbariyat o'zi uchun juda yuqori maosh belgilaganligi;
- Rahbariyatning korxona faoliyat yurituvchi tarmoqdagi obro'-e'tibori past darajadali;
- Rahbariyat kelgusi daromadlarga nihoyatda katta e'tibor qaratganligi.

Faoliyatda

- Korxonaning o'z tarmg'idagi boshqa korxonalarga nisbatan shubhali darajada yuqori daromad ko'rsatkichlariga egaligi;
- Iqtisodiy omillarning (inflyatsiya, foiz stavkalari, ishsizlik va boshqalar) operatsion faoliyatga yuqori darajada ta'sirchanligi;
- Tashkilotda sifatli boshqaruv nazoratining yo'lga qo'yilmaganligi sababli boshqaruvning tarqoqligi;
- Korxona o'z faoliyatini yaqin kelajakda to'xtashi mumkinligini ko'rsatuvchi ichki va tashqi omillarning mavjudligi.

Mijoz buxgalteriyasida

- Buxgalteriya nuqtayi nazaridan murakkab operatsiyalar ko'plab amalga oshirilganligi;
- Avvalgi yillardagi moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar aniqlanganligi;
- Mijoz avvalgi yillarda audit tekshiruvdan o'tmaganligi;
- Mijoz rahbariyati yangi auditorga avvalgi yillarda audit tekshiruvini o'tkazgan auditor bilan muloqot uchun ijozat bermasligi.

Xalqaro amaliyotda audit riskini baholashning quyidagi ikki uslubi mavjud:

- 1) intuitiv;
- 2) hisoblash.

Intuitiv uslubda audit riski tekshiruvni rejalashtirish jarayonida auditorning tajribasi va mijoz faoliyati bilan yaqindan tanishishi, hamda mijoz rahbariyati va buxgalteriya xizmati xodimlari bilan og'zaki suhbat olib borish asosida umumiy moliyaviy hisobotlar yoki ularning asosiy guruhlar bo'yicha aniqlanadi. Ammo audit riskini baholash maqsadida intuitiv uslubni

faqatgina kichik korxonalarga nisbatan qo'llash mumkin. Shu sabab ushbu uslub xalqaro amaliyotda qo'llanilmaydi.

Hisoblash uslubida audit riski quyida keltirilgan nisbiy kattaliklarning maxsus faktorli modeli asosida baholanadi:

$$\text{Audit riski} = DR \times NR \times AR$$

Ushbu modelda:

DR – doimiy risk (Inherent risk);

NR – nazorat riski (Control risk);

AR – aniqlanmaslik riski (Detection risk).

Doimiy risk – biror schyotga nisbatan hech qanday ichki nazorat tizimining o'rnatilmaganligi sababli shu schyotda muhim xatolikning yuzaga kelish riski.

Nazorat riski – biror schyotga nisbatan ichki nazorat tizimi o'rnatilgan bo'lsa hamki, shu nazorat tizimining sifatli ishlamaganligi sababli schyotda muhim xatolikning yuzaga kelishi riski.

Aniqlanmaslik riski – auditor tekshiruvni o'tkazgach, aslida muhim xatoliklarga ega schyotlarga nisbatan, bilmagan holda, ijobiy xulosa berib yuborishi riski.

Auditor tekshiruvni rejalashtirish jarayonida bu risklarni o'rganishi, baholashi va tegishli ishchi qog'ozlarda hujjatlashtirishi lozim.

Auditorlik riski darajasi $0 < AR < 1$ nisbatda ifodalanishi mumkin. Bunda 0 ko'rsatkich auditorning moliyaviy hisobotlarga nisbatan hech qanday xatolik yo'qligiga ishonchi komilligini bildiradi. Ammo audit riskining mutlaqo mavjud bo'lmashligi mumkin emas.

E'tibor bersak, aniqlanmaslik riski bevosita auditor tekshiruviga bog'liq bo'lsada, doimiy va nazorat risklari mijoz bilan bog'liq. Audit tekshiruvini rejalashtirish jarayonida auditor moliyaviy hisobotlardagi har bir muhim elementga nisbatan doimiy va nazorat riskini baholashi, buning asosida esa aniqlanmaslik riski darajasini maksimal qisqartirish uchun zarur bo'lgan tekshiruv

hajmini belgilashi lozim. Buning natijasida, auditorning, moliyaviy hisobotlarda keltirilgan ma'lumotlar korxonaning haqiqatdagi moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalari bilan mos tushishi yuzasidan bergan xulosasini asoslash uchun umumiy audit riskini minimal miqdorga tushirish imkoniyati yuzaga keladi.

Misol uchun, auditor mijozning debitorlik qarzlariga nisbatan nazorat riski yuqori deb baholasa, debitorlik qarzlari bo'yicha tekshiruv ko'lamini kengaytiradi va buning natijasida, aniqlanmaslik riski darajasi qisqarishi orqali umumiy audit riski kamaytirilishi mumkin.

Audit riskini minimallashtirish uchun auditor, avvalo, doimiy riskni o'rganishi va unga ta'sir etuvchi omillarni aniqlashi lozim. Bu omillar qatoriga tashkilot faoliyatining o'ziga xos xususiyatlari; rahbariyatning halolligi; oldingi audit tekshiruvi natijalari; mijoz faoliyatiga xos bo'lmagan operatsiyalarning amalga oshirilishi; rahbariyat va xodimlar o'rtasidagi o'zaro munosabat va boshqalar kiradi.

Ushbu omillarning doimiy riskka salbiy ta'siri bo'lmagan taqdirda ham doimiy riskni 50 % deb belgilash maqsadga muvofiq. Doimiy riskning yuqori bo'lishiga olib keluvchi omillar mavjud bo'lgan taqdirda ushbu ko'rsatkichni 100 % deb qabul qilish tavsiya etiladi.

Doimiy riskni baholagach auditor mijozning har bir operatsiyalari bo'yicha nazorat riskini baholashi lozim. Bu maqsadda, auditor tomonidan: mijoz rahbariyatining korxonada samarali ichki nazorat tizimini tashkil etishga munosabati; ichki nazorat tizimining tuzilishi va korxona ichki auditorlarining malakasi, bo'limlarga nisbatan mustaqilligi aniqlanadi.

Nazorat riski tekshiruvdan oldin 100% deb baholanadi va auditor tomonidan nazorat riskini pasaytirish uchun asos bo'luvchi dalillar to'plangach ushbu ko'rsatkich 100% dan pasaytirib boriladi.

Doimiy va nazorat riski yuzasidan baholashni amalga oshirgach auditor aniqlanmaslik riskini baholashni bajaradi va shuning asosida to'planishi lozim bo'lgan dalillar hajmi belgilanadi.

Auditorlar rejalashtirish va tekshiruv jarayonida alohida e'tibor qaratishi lozim bo'lgan yana bir muhim masala, mijoz tomonidan hisoblangan buxgalteriya taxminlari hisoblanadi. Bunda auditor, mijoz qanchalik konservatizm tamoyiliga amal qilgan holda ish olib borganini o'rganishi lozim.

Misol uchun, noaniqlik sharoitida, mijoz aktiv va daromadning, mavjud variantlar ichidagi eng kam, majburiyat va xarajatlarning esa eng yuqori miqdorini tanlashi kerak. Bunday taxminlarni belgilash mijoz majburiyati hisoblanadi va ular odatda taxmin qo'llanilmagan schyotlarga nisbatan muhim xatoliklarga ancha sezuvchan bo'ladi. Buxgalteriya taxminlari yuzasidan tekshiruv o'tkazish jarayonida auditor

- 1) barcha zaruriy taxminlar mijoz tomonidan ishlab chiqilganini;

- 2) bu taxminlar asosli ekanligini;

- 3) taxminlar hisobga to'g'ri olinganini va zarurat bo'lsa ilovalarda to'liq keltirilganini tekshirishi lozim.

Barcha zaruriy taxminlar ishlab chiqilganini va hisobga to'g'ri olinganini tekshirish uchun auditoridan mijoz faoliyat yuritayotgan tarmoq va BXMS bilan yaqindan tanish bo'lish talab etiladi. Taxminlarning asosli ekanligini o'rganish uchun esa quyidagilardan biri yoki bir nechtasini tanlash mumkin:

- 1) mijoz tomonidan bunday turdagi taxminlarni ishlab chiqish bosqichining har birini alohida o'rganish;

- 2) taxminni auditorning o'zi mustaqil ravishda ishlab chiqishi va hosil bo'lgan miqdorni mijoz tomonidan chiqarilgan miqdor bilan solishtirish;

- 3) ushbu taxminlar asosida sodir bo'lgan natijalarni Tahlil qilish.

Mijoz tomonidan taxminlarning qo'llanilishi auditor tekshiruvini murakkablashtirib boraveradi. Ma'lum bir taxminlarning qanchalik asosli ekanligini o'rganish uchun auditor operatsiyalarning xususiyatidan kelib chiqqan holda ish tutishi lozim.

Audit riski muhimlik ko'rsatkichiga ham bog'liq. Bu ikki ko'rsatkich o'rtasida teskari bog'liqlik mavjud:

1) muhimlik darajasi qanchalik yuqori bo'lsa, umumiy audit riski shunchalik past bo'ladi;

2) muhimlik darajasi qanchalik past bo'lsa, umumiy audit riski shunchalik yuqori bo'ladi.

Rejalashtirish jarayonida muhimlik ko'rsatkichi va audit riskini baholashni amalga oshirgach auditor tekshiruv strategiyasini ishlab chiqishi lozim. **Audit strategiyasi** – tekshiruvning yakuniy maqsadiga mijoz uchun eng kam xarajatga tushadigan, ammo har tarafdin sifatlilik tekshiruv o'tkazish orqali erishishdir. Samarali va asosli audit strategiyasini ishlab chiqish auditoridan, mijoz faoliyat yuritayotgan tarmoq bilan yaqindan tanish bo'lishni va audit sohasida chuqur malakaga ega bo'lishni talab etadi. Yirik mijoz uchun audit strategiyasi odatda auditorlik firmasi partnyori yoki menejeri tomonidan, o'rta yoki kichik mijoz uchun esa katta auditor tomonidan ishlab chiqilishi mumkin. So'nggi vaziyatda, katta auditor ishlagan strategiya menejer tomonidan o'rganiladi.

Tekshiruv strategiyasida audit tekshiruvi uslubiyatlari to'g'risidagi ma'lumotlar ham yoritilishi mumkin. Ushbu uslubiyatlarni belgilash jarayonida auditorga, mijozning buxgalteriya ma'lumotlarini tizimlashtirilgan asosda hisobga olinishi juda qo'l keladi. Ma'lumotlarni tizimlashtirilgan holda hisobga olishda (1) operatsiyalar boshlang'ich hisob hujjatlarida qayd etiladi; (2) bu hujjatlardagi ma'lumotlar jurnallarda umumlashtiriladi; (3) jurnal ma'lumotlari tegishli schyotlar debiti va kreditiga kiritiladi; (4) yil yakunida schyotlar balansi asosida moliyaviy hisobotlar tayyorlanadi.

Ushbu jarayonga e'tibor bilan qarasak, ma'lumotlarni tekshirish uchun aniq yo'nalish mavjud. Bu yo'nalish korxona ishtirokida yil davomida sodir bo'layotgan minglab operatsiyalarni yakuniy moliyaviy hisobotlar ko'rsatkichalari bilan bog'laydi.

Auditor uchun bu yo'nalishdagi ma'lumotlar oqimini tekshirishning ikki xil uslubiyati mavjud:

1) auditor ma'lum operatsiyalarni dastlabki hisob hujjatlarida qayd etilishidan to moliyaviy hisobotlarga kiritilguniga qadar jarayonni o'rganib chiqishi mumkin. Buning natijasida auditor, barcha operatsiyalar to'g'ri va to'liq hisobga olinganiga ishonch

hosil qiladi; 2) auditor yakuniy ma'lumotlarni ularni dastlab aks ettirgan hisob hujjatlari yo'nalishi tomon o'rganib chiqishi mumkin. Bunda, moliyaviy hisobotlarning turli elementlarida keltirilgan ma'lumotlarni tekshirishda schyotlar, schyotlardan jurnallar, ulardan esa dastlabki hisob hujjatlari tomon yo'nalish tanlanishi mumkin. Shu asosda auditor, moliyaviy hisobotda keltirilgan ma'lumotlar asosli, haqiqatan ham sodir etilgan operatsiyalar natijasi ekanligiga ishonch hosil qiladi.

Keltirilgan yo'nalishlarning har ikkisi ham auditor uchun katta ahamiyatga ega bo'lsada, ular auditorning moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z professional fikrini bildirishi uchun yetarli asos bo'la olmaydi. Demak, auditor boshqa uchinchi tarafdin ham daliliy hujjat va ma'lumotlarni to'plashi lozim.

Audit tekshiruvidan avvalgi yillarda o'tgan mijoz uchun joriy yilda audit rejasini ishlab chiqish, avvalgi yillarda auditor ko'rigidan o'tmagan mijoz uchun audit tekshiruvini rejalashtirishga nisbatan ancha oson kechadi. Joriy yilda audit tekshiruvini o'tkazish uchun javobgar auditor avvalgi yilda ham shu mijoz korxonasida tekshiruv o'tkazgan bo'lishi va natijada mijoz faoliyatining turli qirralari bilan yaqindan tanish bo'lishi mumkin. Shuningdek, avvalgi yilda ishlab chiqilgan audit ishchi qog'ozlari joriy yil tekshiruvini rejalashtirish uchun qimmatli ma'lumotlarni berishi mumkin. Misol uchun, avvalgi yilda qo'llanilgan audit rejasi mijoz haqida umumiy ma'lumot berish bilan bir qatorda, o'tgan tekshiruv audit strategiyasini batafsil yoritishi mumkin. Avvalgi yil audit dasturi esa tekshirish o'tkazish uchun qo'llanilgan audit protseduralari va ular uchun zarur bo'lgan vaqt hajmi yuzasidan ma'lumot beradi. Shu bilan birga, avvalgi yil ishchi qog'ozlari joriy yil moliyaviy hisobotlarining boshlang'ich saldolarini asoslash uchun xizmat qiladi.

Avvalgi yil audit ishchi qog'ozlari joriy yil audit tekshiruvini rejalashtirish uchun katta ahamiyatga ega bo'lsada, katta auditor bu qog'ozlarni shunchaki ko'chirib olishi kerak emas. Chunki, avvalgi va joriy hisobot davri oralig'ida mijoz faoliyat sohasi, tashkiliy tuzilmasi, ichki nazorat tizimi va boshqalarda muhim o'zgarishlar

yuzaga kelgan bo'lishi, natijada avvalgi yil audit ishchi qog'ozlari joriy yil uchun qisman yoki umuman to'g'ri kelmasligi mumkin.

8.4. Audit rejasi, audit dasturi va vaqt budjeti

Rejalashtirish jarayoni **audit rejasi, audit dasturi va vaqt budjeti** kabi audit ishchi qog'ozlarini ishlab chiqish orqali yakunlanadi. Bu ishchi qog'ozlar ikki maqsadga xizmat qiladi:

1) auditorning belgilangan standartga asosan ishlayotganligini asoslash;

2) audit tekshiruvida qatnashayotgan xodimlarning ishini rejalashtirish va nazorat qilish.

Audit rejasi – mijoz faoliyat tarmog'i va audit strategiyasi yuzasidan auditorning umumiy ma'lumotidir. "Auditni rejalashtirish" deb nomlangan № 3 AFMSGa asosan audit rejasida auditorlik tashkiloti auditni o'tkazish muddatlari, hisobot va xulosa tuzishni nazarda tutishi shart. Audit rejasida odatda quyidagilar to'g'risida batafsil ma'lumot keltirilgan bo'ladi:

1) mijoz haqida umumiy ma'lumot – uning tarkibiy tuzilishi, faoliyat tarmog'i;

2) auditning maqsadi (aksiyadorlar taklifi bilan o'tkaziladigan audit; maxsus maqsadlarni ko'zlagan audit va boshqalar);

3) audit xizmatiga qo'shimcha ravishda boshqa turdagi xizmatlar (soliq, konsalting) ham ko'rsatilishi kutilayotgan bo'lsa, ularning turi va ko'lami;

4) audit tekshiruvini o'tkazish uchun zaruriy vaqt hajmi;

5) mijoz xodimlari tomonidan amalga oshirilishi lozim bo'lgan ishlar;

6) audit tekshiruvida qatnashadigan xodimlarga nisbatan talablar;

7) audit riski va muhimlik darajasi bo'yicha ma'lumot.

Audit rejasi 8.1-rasm ko'rinishida bo'ladi va audit tekshiruvini boshlashdan oldin ishlab chiqiladi. Ammo tekshiruv jarayonida, kutilmagan vaziyatlarning yuzaga kelishi yoki ichki nazorat tizimining **haqiqiy** holati ma'lum bo'lganda, audit rejasiga zaruriy o'zgartirishlar kiritilishi lozim.

Audit dasturi – audit rejasini rivojlantirish hisoblanadi va audit rejasini amalda ro'yobga chiqarish uchun zarur bo'lgan auditorlik amallar mazmunining batafsil ro'yxatini o'z ichiga oladi. Audit dasturi moliyaviy hisobotning har bir elementini tekshirish uchun amalga oshirilishi lozim bo'lgan ishlarni va buning uchun zaruriy vaqt hajmini belgilagan holda, butun audit tekshiruvining batafsil loyihasini ifodalaydi. Tekshiruvning har bir bosqichi o'z yakuniga yetgach, ish yakunlangan sana, shu ishni nihoyasiga yetkazgan auditorning ismi, sharifi va haqiqatda ketgan vaqt audit dasturida ko'rsatilishi lozim. Shunday qilib, audit dasturi audit rejasining yanada batafsil ko'rinishi bo'lgan holda, tekshiruvni rejalashtirish va uni nazorat qilishi uchun juda samarali vosita hisoblanadi. Audit dasturi tekshiruvni o'tkazish uchun kerakli xodimlarning zaruriy sonini ko'rsatadi va nazoratchilarga tekshiruvning har bir bosqichini nazorat qilish va yo'naltirishga xizmat qiladi. Audit dasturining umumiy tuzilishi 8.2-rasm ko'rinishida bo'ladi.

Dasturga audit tekshiruvi yuzasidan batafsil yo'riqnomalarni kiritish tekshiruvning zaruriy bosqichlari e'tibordan chetda qolib ketishining oldini oladi. Batafsil yozma yo'riqnomalarning keltirilishi nisbatan tajribasiz bo'lgan auditorlarga, katta auditorlarning ortiqcha yordamisiz ham o'z ishini nihoyasiga yetkazishiga yordam beradi. O'z navbatida katta auditorlar ham asosiy e'tiborni yuqori darajadagi Tahliliy qobiliyat va chuqur mulohaza talab etuvchi bosqichlarga qaratishlariga imkon yuzaga keladi.

Audit rejasi tekshiruvning yakuniy maqsadini ifodalaydi. Audit dasturi esa shu maqsadlarga etish uchun amalga oshirilishi lozim bo'lgan bosqichlarni ko'rsatib beradi.

Har bir audit tekshiruvi jarayonida, vaziyatdan kelib chiqib, o'ziga xos muammolar yuzaga kelishi mumkin. Ushbu vaziyatda tekshiruvga javobgar shaxsning muhim vazifasi, ayni shu vaziyatga mos keluvchi audit protseduralarini ishlab chiqishdan iborat. Audit tekshiruvini boshlashdan oldin tuzilgan audit dasturi faqatgina **dastlabki ko'rinishdagi** dastur hisoblanadi. Mijoz ichki nazorat tizimining **haqiqiy** holati va boshqa bir qator vaziyatlar ma'lum bo'lgan holda, bu dasturga zaruriy o'zgartirishlar kiritilishi lozim bo'ladi.

Audit rejasi

Auditning umumiy rejasi

Tekshiriladigan tashkilot

Audit davri kishi soatlar miqdorida

Auditorlik guruhining rahbari

Auditorlik guruhining tarkibi

Rejalashtirilgan audit riski

Rejalashtirilgan jiddiylik darajasi

№	Rejalashtirilgan ishlar turi	O'tkazish davri	Bajaruvchi	Eslatma
1.	Mijoz faoliyati bilan tanishish			
2.	Ichki nazorat tizimini baholash			
3.	Audit dalillari			
4.	Jiddiylik va risk darajasini aniqlash			
5.	Auditorlik tanlash			
6.	Audit dasturi			
7.	Auditni bevosita o'tkazish jarayoni va h.k.			

Auditorlik guruhi rahbari

Auditorlik tashkiloti rahbari

Sifatsiz ichki nazorat tizimi sabab ishonchsiz buxgalteriya ma'lumotlariga yoki ichki audit shtabiga ega bo'lmagan korxonada, bunday xususiyatlarga ega korxonaga nisbatan, ko'proq hajmdagi tekshiruv o'tkazilishi lozim. Ba'zan korxonaning biror tarmog'iga nisbatan kuchli, qaysidir tarmog'i uchun esa sifatsiz ichki nazorat tizimi o'rnatilgan bo'ladi. Ushbu vaziyatda, ichki nazorat tizimi talab darajasida

bo'lgan sohada audit tekshiruvining hajmi kamaytirilishi, aksincha, sifatsiz ichki nazorat tizimi mavjud bo'lgan tarmoqda uning hajmi ko'paytirilishi lozim. Korxonalarda ichki nazorat tizimi sifatining turli darajadaliqi, qo'llanilgan buxgalteriya uslublarining har xilligi va aynan shu korxonaga xos bo'lgan xususiyatdan kelib chiqib audit dasturining tuzilishi o'zgarib boraveradi. Shu sabab, audit dasturi, audit xulosasidan farqli o'laroq, yagona standart shaklga ega emas.

Ammo, audit dasturi tekshiruvni mantiqiy ketma-ketlik asosida olib borish imkonini beradi. Ammo bu dastur audit xodimlarini yagona qolipga solib qo'yishi kerak emas. Har bir xodim dastur chegarasidan chetlanmagan holda o'z mulohazasiga tayanib ish ko'rishi kerak. Audit dasturi bilan chegaralanmagan holda, xodimlar odatiy xarakterga ega bo'lmagan, shubhali har qanday operatsiyalarni batafsil o'rganib chiqishlari zarur.

Auditorlik firmalari odatda xizmat haqini vaqtbay asosda olishlari sabab, tekshiruv uchun sarflangan vaqtning doimiy hisobi yuritilishi lozim. **Vaqt budjeti** – audit tekshiruvining har bir bosqichida qatnashayotgan, tajribasiga asosan guruhlariga ajratilgan auditorlarning sarflangan vaqtini auditorlik firmasi tomonidan belgilangan tarif stavkasiga ko'paytirish asosida ishlab chiqiladi. Vaqt budjeti faqatgina xizmat haqi summasini belgilash uchun xizmat qilmay, menejer yoki katta auditor tomonidan alohida e'tibor qaratilishi lozim bo'lgan nuqtalarni ko'rsatadi va tekshiruv belgilangan maromda borayotganini kuzatish imkonini beradi.

Audit tekshiruvini imkon darajasida oldindan belgilangan vaqt ichida yakunlash lozim. Shu sabab, har bir xodim tekshiruvni, o'zi uchun ajratilgan vaqtni aniq bilgan holda olib borishi kerak. Biror muammo, murakkabliklar yuzaga kelgan holda, ushbu vaziyat yuzasidan xodim katta auditorga zudlik bilan xabar berishi, buning natijasida vaqtning behuda sarflanishining oldini olishi kerak.

Audit tekshiruvni avvalgi yillarda ham o'tkazilgan taqdirda, joriy yil uchun vaqt budjetini tuzish oson kechadi. Ba'zan mijoz buxgalteriya yozuvlarining sifatsiz ekanligi aniqlangan, yoki boshqa kutilmagan vaziyatlar yuzaga kelgan holda, vaqt budjetida keltirilgan muddatda tekshiruvni yakunlashning imkoni bo'lmay qoladi. Ammo vaqt budjetidan chiqmaslik tekshiruvning sifatiga ta'sir etmasligi lozim. Ya'ni, belgilangan muddatda tekshiruvni yakunlash maqsadida, tekshiruv yuzaki o'tkazilmasligi kerak.

Audit dasturi

№	Audit amallari ro'yxati	O'ztkazish davri	Bajaruvchi	Auditor ishchi hujjatlari	Eslatma
	Auditing umumiy dasturi Tekshiriladigan tashkilot Audit davri Kishi – soatlar miqdori Audit guruhi rahbari Audit guruhi tarkibi Audit riski Rejalashtirilgan jiddiylik darajasi				
1.	Korxonadagi buxgalteriya hisobi, ichki audit tizimi va moliyaviy hisobotlarning sifatini tekshirish Tekshiriladigan obyektlar:				
1.	Ta'sis hujjatlarining mavjudligi va ustav kapitaliga doir balans ma'lumotlarining haqqoniyligi				
2.	Buxgalteriya hisobi registrlari, oborot – saldo balanslarini tanlab tekshirish				
3.	Mulklar, debitor va kreditor qarzarlar, so'm va valuta mablag'larining inventarizatsiya ma'lumotlari				
4.	Ichki auditing tashkil etilishi va h.k.				
	Auditorlik guruhi rahbari _____ Auditorlik tashkiloti rahbari _____				

8.5. Audit tekshiruvi jarayoni

Audit rejasini tuzish jarayoni mijoz xususiyatiga ko'ra o'zgaruvchan bo'lsada, umumiy ketma-ketlik quyidagi tartibda bo'ladi:

1) audit tekshiruvini rejalashtirish maqsadida mijoz ichki nazorat tizimini o'rganish;

2) nazorat riskini baholash va qo'shimcha nazorat testlarini ishlab chiqish;

3) qo'shimcha nazorat testlarini o'tkazish;

4) nazorat riskini qayta baholash va asoslovchi testlarni ishlab chiqish;

5) asoslovchi testlarni o'tkazish va audit tekshiruvini yakunlash;

6) moliyaviy hisobotlar yuzasidan fikr hosil qilish va auditorlik xulosasini tayyorlash.

1. Audit tekshiruvini rejalashtirish maqsadida mijoz ichki nazorat tizimini o'rganish. O'tkazilishi kutilayotgan audit tekshiruvining turi va ko'lami mijozning moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklarga yo'l qo'yilishining oldini olish darajasida sifatli ichki nazorat tizimiga egaligiga bog'liq. Auditorlar ichki nazorat tizimini baholashlari uchun:

- uning qanday tuzilganini va qay tartibda ishlashini;
- qaysi tarmoqlarda aynan qanday nazorat turlari mavjudligini;
- turli xildagi operatsiyalar qay tartibda hisobga olinishini va ushbu jarayonda ichki nazorat tizimining rolini;
- moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlarni asoslovchi qanday qo'shimcha hujjatlar mavjudligini o'rganishlari lozim.

Umuman aytganda, mijoz ichki nazorat tizimi haqida tasavvur hosil qilish, mantiqiy nuqtayi nazardan, audit tekshiruvida birinchi qadam hisoblanadi.

Mijoz xodimlari bilan suhbat, avvalgi yillarda qo'llanilgan audit ishchi qog'ozlarini o'rganish, mijozning ishlab chiqarish nuqtalari va idoralariga tashrif buyurish va mijoz ichki hujjatlari bilan tanishish auditor uchun mijoz ichki nazorat tizimi haqida tasavvur hosil qilishning eng samarali manbalari hisoblanadi.

Auditor uchun tizim haqida tasavvur hosil qilish jarayonida, mijoz tomonidan asosiy turdagi operatsiyalar qay tartibda hisobga olinishini o'rganish katta samara beradi. Asosiy turdagi operatsiyalarga oid ma'lumotlarni buxgalteriya tizimida qayta ishlash ketma-ketligi **operatsion sikl** deyiladi. Misol uchun, ishlab chiqarish tarmog'ida, asosiy operatsion sikl quyidagicha:

1. **Moliyalashtirish sikli** (uzoq muddatli va joriy aktivlarni sotib olish uchun mablag' ajratish, qimmatli qog'ozlar xaridi va savdosi sohasida faoliyat yuritish va boshqalar).

2. **Xarid sikli** (turli ko'rinishdagi aktivlarni xarid qilish, xarajatlar, majburiyatlarning yuzaga kelishi va boshqalar).

3. **Ishlab chiqarish sikli** (ishlab chiqarish xarajatlari, tovar moddiy xaziralari, sotilgan mahsulotlar tannarxi va boshqalar).

4. **Sotuv jarayoni** (pul tushumlari, debitorlik qarzlarning yuzaga kelishi).

Ushbu ketma-ketlikni sotuv jarayoni misolida ko'ramiz. Bu jarayonda avvalo xaridor bilan shartnoma tuziladi, pul mablag'lari xaridor tomonidan qisman yoki to'liq o'tkaziladi, tayyor mahsulot yuklab jo'natiladi, sotuvchi korxona tarafidan to'lov talabnomasi tayyorlanadi, tayyor mahsulotlar sotilishi hisobga olinadi, sotilgan tayyor mahsulotlar tannarxi hisobdan chiqariladi, debitorlik qarzlari yoki kelib tushgan pul mablag'lari summasi hisobga olinadi. Ushbu jarayonda katta auditor yuqorida keltirilgan ketma-ketlikni tashkil etuvchi har bir qismni tekshirishni o'z xodimlariga taqsimlab beradi. Ular, sotilgan tayyor mahsulotlarga mijoz tarafidan haqiqatan ham so'rov bo'lganini o'rganadilar (sotuvchi-xaridor o'rtasida shartnoma tekshiriladi); pul mablag'lari haqiqatan ham ko'rsatilgan summada kelganini tekshiradi (bank ko'chirmasi); 9010, 9110 schyotlarda daromad va xarajat to'g'ri hisobga olinganiga ishonch hosil qiladi. Bu turdagi tekshiruvlar asosida audit ishchi qog'ozlari tayyorlanadi va katta auditorga hisobot beriladi. Hisobot asosida esa katta auditor mijoz moliyaviy hisobotlari yuzasidan tasavvur hosil qiladi va xulosa tayyorlaydi.

Mijoz ichki nazorat tizimi haqida tasavvurga ega bo'lish auditor uchun butun tekshiruv jarayonida katta ahamiyat kasb etadi. Shu sabab auditorlar ushbu tizim haqidagi o'z tushunchalarini ishchi qog'ozga tushiradilar. Ichki nazorat tizimi odatda, blok sxema ko'rinishida

tasvirlanadi. Ushbu tizimning ba'zi qismlarini tasvirlash uchun yozma ma'lumotnoma tayyorlanishi yoki maxsus savolnoma to'ldirilishi mumkin. Bu ishchi qog'ozlarning barchasi keyinga boblarda keltiriladi.

2. Nazorat riskini baholash va qo'shimcha nazorat testlarini ishlab chiqish.

Ichki nazorat tizimining tuzilishini Tahlil qilgach, auditorlar shu tizim qanchalik muhim xatoliklarning oldini olish darajasida sifatli tuzilganini o'rganadilar. Audit riski formulasiga qo'yganda, auditorlar **nazorat riski** darajasini aniqlaydilar. Ichki nazorat tizimi sifatsiz deb topilsa (nazorat riski yuqori bo'lsa) auditorlar asosiy e'tiborni asoslovchi testlarga qaratishlariga (aniqlay olmaslik riskini qisqartirishga) va shu asosda umumiy audit riski darajasini pasaytirishlariga to'g'ri keladi. Boshqa tarafdin, ichki nazorat tizimi muhim xatoliklarni aniqlash va to'g'irlay olish darajasida sifatli bo'lsa, auditor bunga to'liq ishonch hosil qilish uchun yana qanday turdagi qo'shimcha nazorat testlari o'tkazilishi mumkinligini aniqlaydi.

3. Qo'shimcha nazorat testlarini o'tkazish

Qo'shimcha nazorat testlari asosida auditor, mijozning ichki nazorat tizimi amalda qanchalik samarali ishlayotganini o'rganadi. Nazorat testiga misol tariqasida, mijoz tomonidan sotilgan tovarlarni tegishli jurnal va schyotlarda qayd etishdan oldin, shu operatsiyalar yuzasidan tayyorlanishi lozim bo'lgan hujjatlarni keltirish mumkin. Bunda auditor nazorat testini o'tkazish orqali, mijoz moliyaviy hisobotlarida aks ettirilgan daromad va sof foyda ko'rsatkichlari haqiqatan ham sodir bo'lgan operatsiyalar natijasi ekanligiga ishonch hosil qiladi. Buning uchun auditor yil davomida tovarlar sotuvi yuzasidan tayyorlangan hujjatlarning istalgan bir nechtasini tanlab, ularning mohiyati bilan tanishadi va shu hujjatlarda keltirilgan summalar tegishli jurnallar, shuningdek, schyotlarda qayd etilganini tekshiradi.

Ichki nazorat tizimini o'rganish yuzasidan o'tkaziladigan testlar, schyotlarning so'mdagi ifodasining to'g'riligini tekshirish uchun emas, balki shu summalarning to'g'ri bo'lishini ta'minlashi zarur bo'lgan nazorat tizimining sifatini o'rganish maqsadida o'tkaziladi. Odatda, ma'lum turdagi nazorat tizimi moliyaviy hisobotning barcha shakllariga ta'sir etishi mumkin. Yuqoridagi misolimizda, tovarlar

sotuvi bo'yicha tayyorlangan hujjatlar tegishli tarzda raqamlashtirilmasa, "Tovarlarni sotishdan olingan daromad", "Sotilgan tovarlar tannarxi", "Uzoq va qisqa muddatli debitorlik qarzlari", "Ombordagi tovarlar" kabi schyotlarda keltirilgan summalarining to'g'riligini shubha ostiga qo'yadi. Natijada balans hisoboti, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot, xususiy kapital to'g'risidagi hisobot, pul oqimlari to'g'risidagi hisobot ma'lumotlari haqiqatdagi ma'lumotlar bilan mos kelmasligi riski oshib boradi.

4. Nazorat riskini qayta baholash va asoslovchi testlarni ishlab chiqish.

Nazorat testlarini yakunlagach auditorlar nazorat riskini qayta baholaydilar va o'tkazilgan testlar asosida audit tekshiruvini yakunlash uchun o'tkazilishi lozim bo'lgan asoslovchi testlarning turi, vaqti va ko'lamini belgilaydilar. Nazorat testlari avvalo ichki nazorat tizimining sifatini, ishlash samaradorligini o'rganish uchun zarur bo'lsa, asoslovchi testlar moliyaviy hisobotlardagi aniq bir elementlarning to'g'ri va to'liq ko'rsatilganligini asoslash uchun zarurdir. Misol uchun mijoz buxgalteriya tizimida aks ettirilgan debitorlik qarzlarning haqqoniy ekanligini tekshirish.

Ichki nazorat tizimining bosh vazifasi buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri va to'liq bo'lishini ta'minlashdan iborat. Shu munosabat bilan auditorlar samarali ichki nazorat tizimiga ega bo'lgan schyotlarda kamroq ko'lamdagi asoslovchi testlarni o'tkazishlari va sifatsiz ichki nazorat tizimiga ega schyotlarga nisbatan esa kengroq ko'lamdagi asoslovchi testlarni o'tkazishlari mumkin. Ammo umumiy moliyaviy hisobotga nisbatan kam ahamiyatli schyotlarga nisbatan garchi ularga nisbatan ichki nazorat tizimi sifatsiz bo'lsada, asoslovchi testlarni tor doirada o'tkazish ham yetarli. Chunki ulardagi xatolik biz yuqorida ko'rib o'tgan muhimlik nuqtayi nazaridan juda kichik hisoblanadi. Auditor tomonidan ichki nazorat tizimida muhim kamchiliklar aniqlangan taqdirda auditor bu holat yuzasidan mijoz rahbariyatiga xabar berishi va bu kamchiliklarni bartaraf etish choralarini taklif etishi lozim.

5. Asoslovchi testlarni o'tkazish va audit tekshiruvini yakunlash.

Bu bosqichda auditor mijoz ichki nazorat tizimining sifatiga qarab ishlab chiqqan asoslovchi testlarni o'tkazadi va moliyaviy

hisobotlarning elementlarida ma'lumotlar to'g'ri va to'liq keltirilganiga yoki unday emasligiga ishonch hosil qiladi.

6. Moliyaviy hisobotlar yuzasidan fikr hosil qilish va auditorlik xulosasini tayyorlash.

Audit tekshiruvi jarayonida so'nggi audit protsedurasi qo'llanilib o'z nihoyasiga yetkazilgan kun **audit tekshiruvining so'nggi kuni** deyiladi. Auditorlik xulosasiga audit tekshiruvining so'nggi kuni sanasi qo'yiladi. Ammo xulosa shu kunning o'zida berilmaydi. Auditorlik xulosasi auditorlik firmasi zimmasiga katta javobgarlikni qo'yishi sabab, xulosa berilishidan oldin firma partnyori barcha ishchi qog'ozlar bilan tanishib chiqishi va faqat shundan so'nggina qanday turdagi auditorlik xulosasi berilishi mumkinligini hal qilishi lozim.

Qisqacha xulosalar

Auditda rejalashtirish audit tekshiruvining maqsadni aniq belgilab olish va shu maqsadga olib boruvchi yo'llarni ishlab chiqishdir. Rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti tomonidan audit tekshiruvining vaqti, hajmi va tekshiruv ketma-ketligi belgilanadi.

Audit rejalashtirish jarayonida mijoz korxona rahbar va xodimlari bilan suhbat, avvalgi auditor bilan muloqot, Tahliliy amaliyotlar muhim ahamiyatga ega.

Audit tekshiruvini samarali rejalashtirish uchun auditor tomonidan mijozning ishlab chiqarish nuqtalari va idoralariga tashrif buyurilishi ham zaruriy amaliyot hisoblanadi.

Hozirda respublikamizda audit xizmati haqini baholashning akkorda to'lov;

vaqtbay to'lov; ishbay to'lov; natijalar bo'yicha to'lov; aralash to'lov uslullari qo'llanilmoqda.

Muhimlik moliyaviy hisobotdagi xatoning ushbu hisobotdan malakali foydalanuvchi unga asosan to'g'ri xulosalar chiqarishi va to'g'ri qarorlar qabul qilishiga monelik qiladigan chegaradir. Muhimlikni belgilashda xatolikning mutlaq (absolut) kattaligi; xatolikning nisbiy kattaligi; moliyaviy hisobot elementining mohiyati; kumulyativ (yig'ilib boruvchi) ta'sir omillari ham e'tiborga olinadi.

Audit riski auditor tomonidan, muhim xatoliklarga ega bo'lgan moliyaviy hisobotlar yuzasidan, bilmagan holda noto'g'ri (teskari) xulosa berilishi riskidir. Xalqaro amaliyotda audit riskini baholashning ikki usuli mavjud: intuitiv; hisoblash.

Audit rejası mijoz faoliyat tarmog'i va audit strategiyasi yuzasidan auditorning umumiy ma'lumotidir. Audit dasturi audit rejasini rivojlantirish hisoblanadi va audit rejasini amalda ro'yobga chiqarish uchun zarur bo'lgan auditorlik amallar mazmunining batafsil ro'yxatini o'z ichiga oladi.

Glossariy

Akkord to'lov (Accord fee) – auditorlik tekshiruvini o'tkazish to'g'risidagi shartnomada to'lov summasini tekshiruv boshlanmasdan oldin belgilashni talab etadigan to'lov turi. Natijada, tekshiruv uchun qancha vaqt sarflanishi, qancha ish bajarilishidan qat'i nazar auditor faqat dastlab belgilangan summani oladi.

Aniqlanmaslik riski (Detection risk) – auditor tekshiruvni o'tkazgach, aslida muhim xatoliklarga ega schyotlarga nisbatan, bilmagan holda, ijobiy xulosa berib yuborishi riski.

Aralash to'lov (Mixed fee) – yuqorida qayd etilgan akkord hamda vaqtbay to'lov turlarining aralashmasidan tashkil topgan.

Audit dasturi (Audit programme) – audit rejasini rivojlantirish hisoblanadi va audit rejasini amalda ro'yobga chiqarish uchun zarur bo'lgan auditorlik amallar mazmunining batafsil ro'yxatini o'z ichiga oladi.

Audit rejası (Audit plan) – mijoz haqida umumiy ma'lumot, auditning maqsadi, audit tekshiruvini o'tkazish uchun zaruriy vaqt hajmi, mijoz xodimlari tomonidan amalga oshirilishi lozim bo'lgan ishlar, audit tekshiruvida qatnashadigan xodimlarga nisbatan talablar, hamda audit riski va muhimlik darajasi bo'yicha ma'lumotni ifodalovchi audit ishchi hujjati.

Auditda rejalashtirish (Audit planning) – audit tekshiruvining maqsadni aniq belgilab olish va shu maqsadga olib boruvchi yo'llarni ishlab chiqishga yo'naltirilgan chora-tadbirlar ketma-ketligi. Rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti tomonidan audit tekshiruvining vaqti, hajmi va tekshiruv ketma-ketligi belgilanadi.

Audit riski (Audit risk) – auditor tomonidan, muhim xatoliklarga ega bo'lgan moliyaviy hisobotlar yuzasidan, bilmagan holda noto'g'ri (teskari) xulosa berilish riski.

Audit strategiyasi (Audit strategy) – tekshiruvning yakuniy maqsadiga mijoz uchun eng kam xarajatga tushadigan, ammo har taraflama sifatli tekshiruv o'tkazish orqali erishish chora-tadbirlari.

Audit qo'mitasi (Audit committee) – xorijda ko'pgina yirik korxonalar o'z buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobot jarayoni ustidan nazorat olib borish maqsadida direktorlar kengashi tarkibida majburiy tarzda tuzadigan va korxona ichki hamda tashqi auditorlari bilan munosabatni bog'lovchi bo'g'in hisoblangan qo'mita.

Vaqtbay to'lov (Hourly fee) – audit tekshiruvi haqi auditorlar tekshiruv uchun sarflagan jami soatga asosan aniqlanadigan auditorlik xizmatlari bozorida eng keng tarqalgan to'lov turi. Agar ko'zda tutilmagan vaziyatlar natijasida mehnat sarfi hajmi ko'paysa, ishlar qiymati ham mutanosib ravishda oshib boradi.

Deduktiv uslub (Deductive method) – butun moliyaviy hisobot yoki uning asosiy bo'limlari bo'yicha umumiy muhimlik ko'rsatkichini aniqlash va bu ko'rsatkichni moliyaviy hisobotlarni tashkil etuvchi elementlar o'rtasida taqsimlab yuborishni nazarda tutadi.

Doimiy fayllar (Permanent files) – auditor tomonidan mijozga oid to'plangan umumiy va nisbatan o'zgarmas ma'lumotlar saqlanadigan to'plam.

Doimiy risk (Inherent risk) – biror schyotga nisbatan hech qanday ichki nazorat tizimining o'rnatilmaganligi sababli shu schyotda muhim xatolikning yuzaga kelish riski.

Induktiv uslub (Inductive method) – moliyaviy hisobotning har bir elementi bo'yicha alohida ravishda muhim bo'lgan ko'rsatkichni aniqlash va bu ko'rsatkichlarni qo'shish orqali umumiy muhimlik ko'rsatkichini hosil qilishni nazarda tutadi.

Kumulyativ (yig'ilib boruvchi) ta'sir (Cumulative effect) – ahamiyatsiz xatoliklar yig'ilganda hosil bo'ladigan summa umumiy moliyaviy hisobotga nisbatan muhim (ahamiyatli) bo'lishi mumkinligini anglatuvchi atama.

Majburiyat xati (Engagement letter) – mijoz korxona rahbariyati nomiga yo'llanadigan va tekshirilishi kutilayotgan korxona hamda auditorlik tashkilotining majburiyat va vazifalarini belgilab beruvchi hujjat.

Muhimlik (Materiality) – moliyaviy hisobotdagi xatoning ushbu hisobotdan malakali foydalanuvchi unga asosan to'g'ri xulosalar chiqarishi va to'g'ri qarorlar qabul qilishiga monelik qiladigan chegarasidir.

Nazorat riski (Control risk) – biror schyotga nisbatan ichki nazorat tizimi o'rnatilgan bo'lsa hamki, shu nazorat tizimining sifatli ishlamaganligi sababli schyotda muhim xatolikning yuzaga kelishi riski.

Operatsion sikl (Operations cycle) – asosiy turdagi operatsiyalarga oid ma'lumotlarni buxgalteriya tizimida qayta ishlash ketma-ketligi.

Tahliliy amaliyot (Analytical procedures) – korxonaning joriy yilga oid moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini foiz va nisbat ko'rinishida avvalgi yilgi hisobotlar, statistik va budget ko'rsatkichlari bilan solishtirish.

Xatolikning mutlaq (absolut) kattaligi (Absolute value of error) – muhimlikka ta'sir qiluvchi boshqa omillarning qanday bo'lishidan qat'i nazar doimo muhim bo'ladigan xatolik hajmi.

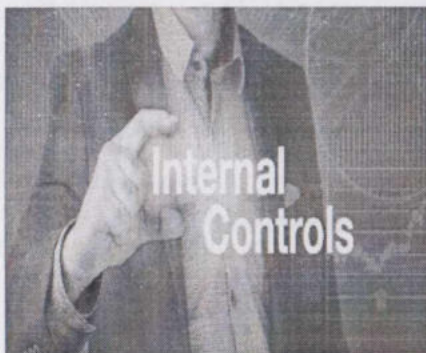
Xatolikning nisbiy kattaligi (Comparative scale of error) – ehtimoliy xatolikning biror asos ko'rsatkichga nisbatan solishtirilishini va shuning asosida xatolikning muhim yoki muhim emasligini aniqlashni nazarda tutadi. Ammo, bu vaziyatda shu asos ko'rsatkichni belgilab olish murakkab masala hisoblanadi.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Audit tekshiruvini rejalashtirishning mohiyati va ahamiyati nimada?
2. Audit tekshiruvining tashkiliy rejasida qanday masalalar ko'riladi?
3. Auditor tomonidan rejalashtirish jarayonida amalga oshirilishi zarur bo'lgan qanday vazifalar mavjud?
4. Auditorning mijoz oldidagi majburiyat xati nima va unda qanday masalalar ko'riladi?
5. Tekshiruvni rejalashtirish va o'tkazish jarayonida muhimlik ko'rsatkichining ahamiyati nimada?
6. Audit riskining mohiyatini va bu ko'rsatkichning aniqlanish uslubini bayon eting.
7. Audit riskining elementlarini va ularning ma'nosini yoriting.
8. Audit rejasi va audit dasturining mohiyati va o'zaro farqini bayon eting.
9. Audit tekshiruvi jarayonini tashkil etishning ketma-ketligi qanday?

IX BOB. ICHKI NAZORAT TIZIMI VA UNING AUDITDAGI AHAMIYATI

9.1. Ichki nazorat tizimining mohiyati va zaruriyati



Ichki nazorat tizimiga ko'p hollarda korxona rahbariyati tomonidan shu korxona xodimlari firibgarliklarining oldini olish uchun amalga oshiriladigan ishlar majmuyi sifatida qaraladi. Aslida, bu vazifa ichki nazorat tizimining ko'plab vazifalaridan faqatgina birini tashkil etadi. Umuman olganda, **ichki nazorat tizimi**

korxonaning o'z oldiga qo'ygan ma'lum maqsadlariga erishishini ta'minlash uchun ishlab chiqilgan chora-tadbirlar majmuyidir. Korxonada ichki nazorat tizimini tashkil etishdan maqsad quyidagilar:

- 1) korxona egaligida bo'lgan aktivlarning isrof bo'lishi, suiiste'mol qilinishining oldini olish;
- 2) buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri va to'liq ishlab chiqilishini ta'minlash;
- 3) korxona xodimlari va bo'limlarining korxona siyosatiga mos ravishda ish olib borishlarini ta'minlash;
- 4) korxona xodimlari va bo'limlari faoliyatini samaradorlik nuqtayi nazaridan o'rganish.

Bir so'z bilan aytganda, ichki nazorat tizimi korxona rahbariyati uchun shu korxona ish faoliyati belgilangan rejaga, tartib-qoidaga mos ravishda borayotganini yoki rejadani chetlanishlar bo'layotgan muammoli nuqtalarni aniqlash imkonini beradi.

Ichki nazorat tizimi korxonaning faqatgina moliyaviy yoki buxgalteriya tizimini qamrab olmay, korxonaning barcha faoliyat sohalarini o'z ichiga oladi. Misol uchun: xarid qilish, ishlab chiqarish, saqlash, sotish, yetkazib berish. Ichki nazorat tizimi korxona rahbariyatiga korxona faoliyatining har bir sohasi bo'yicha ishonchli, o'z vaqtida va zaruriy ma'lumotlar yetkazib berilishini ta'minlaydi.

Buning natijasida rahbariyat korxona faoliyati ustidan doimiy ravishda nazorat olib borish asosida korxona faoliyatini tartibga soladi va belgilangan maqsadlarga erishilishini ta'minlaydi. Yillik budjet, korxona ichki ishlab chiqarish standartlarining joriy etilishi, ishlab chiqarish va saqlash jarayoni ustidan nazoratni tashkil etish ham ichki nazorat tizimining bir ko'rinishidir.

Ichki nazorat tizimining ahamiyati ayniqsa yirik, murakkab ishlab chiqarish tizimiga ega bo'lgan korxonalar uchun katta ahamiyatga ega. Bir qator rivojlangan davlatlar, xususan AQSHda yirik korporatsiyalarda ichki nazorat tizimini tashkil etish Xorijda Korruptsiya Faoliyatiga Qarshi Qonun (Foreign Corrupt Practices Act) bilan belgilangan va majburiydir. Bu qonunning qabul qilinishiga sabab, o'tgan asrning 70-yillarida AQSHning bir qator yirik korporatsiyalari xorijiy davlatlar bozorlarida o'z o'rinlarini mustahkamlab olish maqsadida shu davlatlar yuqori mansabdor shaxslariga katta miqdordagi mablag'larni ajratganliklari ma'lum bo'ldi. Bu mablag'lar shu davlatlar qonunlariga ko'ra qonuniy, ammo AQSH qonunchiligiga ko'ra pora berish hisoblangan. Ba'zan bu mablag'lar shu korporatsiyalar bosh rahbarlariga hech qanday xabar bermasdan ajratilgan.

AQSH Kongressi tomonidan 1977-yilda qabul qilingan Xorijda Korruptsiya Faoliyatiga Qarshi Qonun bu ishga chek qo'ydi. Xorijiy mamlakatlar bozorlarida o'z o'rnini mustahkamlab olish uchun shu davlatlar yuqori mansabdor shaxslariga mablag' ajratish qonun bilan qat'ian taqiqlandi. Shu bilan birga, bu qonunga ko'ra AQSH Qimmatli qog'ozlar va birja bo'yicha komissiyasi (SEC)dan ro'yxatdan o'tgan va fond birjalarida sotiladigan aksiyalariga ega korporatsiyalarda har qanday operatsiya faqatgina yuqori rahbariyat qarori va roziligi bilan amalga oshirilishi lozim. Shuningdek, korporatsiya aktivlari doimiy ravishda buxgalteriya ma'lumotlari bilan taqqoslanishi, ya'ni inventarizatsiya o'tkazilishi shart. Bundan ko'zlangan maqsad, korporatsiyalarda yashirin rezervlar tashkil etilishi va aktivlardan samarasiz foydalanilishining oldini olishdan iborat. Bu qonunga amal qilmaslik korporatsiya uchun 1 mln. AQSH dollari miqdoridagi jarima va mas'ul shaxslarning jinoiy javobgarlikka tortilishiga olib kelishi mumkin.

Ichki nazorat tizimini tashkil etishning qonun bilan majburiy tartibda belgilanishiga sabab shundaki, bu tur korxonalarda samarali

ichki nazorat tizimini tashkil etmay turib samarali boshqaruvni yuritishning imkoni yo'q. Sababi rahbariyat korxona faoliyatining har bir sohasi bo'yicha o'z vaqtida ishonchli va to'liq ma'lumotga ega bo'la olmaydi. Buning natijasida korporatsiya rahbariyatning noto'g'ri qaror qabul qilishi sabab bankrotlikka uchrasa, bu holat millionlab investorlar, bank muassasalari va umuman milliy iqtisodiyot uchun katta zarar olib kelishi mumkin.

XX asr oxiri va XXI asr boshida texnologiya yangiliklarining keng ko'lamda ishlab chiqarish jarayoniga tatbiq etilishi va buning natijasida ishlab chiqarish jarayonining murakkablashishi, yirik korxonalarda minglab xodimlar ish yuritishi kabi hodisalar korxona rahbariyati uchun korxona faoliyati ustidan bevosita nazorat olib borishni, korxona faoliyati natijalari va moliyaviy holatini shaxsan Tahlil qilishni imkonsiz qilib qo'ydi. Natijada rahbariyat boshqaruv va nazorat qarorlarini qabul qilish uchun korxonada tayyorlangan buxgalteriya va statistika ma'lumotlariga tayanishga majbur bo'lib qoldi. Bu ma'lumotlar korxonaning joriy faoliyati natijalari va istiqboli yuzasidan ma'lumotlarni aks ettiradi.

Bu ma'lumotlar asosida rahbariyat korxona faoliyatini tartibga solish, korxona xodimlari va bo'limlari o'z oldiga qo'yilgan vazifalarga erishayotganini tekshirish, korxona o'z faoliyatiga oid qonun-hujjatlarga amal qilayotganini o'rganish, korxona moliyaviy holati barqaror ekanligiga va faoliyati daromadli bo'layotganligiga ishonch hosil qilish imkoniga ega bo'ladi.

Har qanday turdagi biznes qaror bevosita yoki bilvosita buxgalteriya ma'lumotlari bilan bog'liq. Misol uchun: TMZlar xarid qilish, bir tur mahsulot ishlab chiqarishdan yangi bir tur mahsulot ishlab chiqarishga o'tish, ishlab chiqarish vositalarini sotib olish yoki ijaraga olish bilan bog'liq qarorlar. Bu vaziyatda ichki nazorat tizimi shu tur qarorlarni qabul qilish uchun yetkazib berilgan buxgalteriya ma'lumotlarining to'liq va ishonchli bo'lishini ta'minlaydi.

Korxona rahbariyati tomonidan qabul qilingan qarorlar korxona siyosati hisoblanadi va korxona xodimlari, shuningdek, bo'limlari bu siyosatga amal qilgan holda ish yuritishlari lozim. Bu vaziyatda ichki nazorat tizimi shu siyosatga amal qilinishini ta'minlaydi yoki amal qilinmayotgan holatlarni aniqlaydi. Shu bilan birga, "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi qonunga asosan, buxgalteriya hisobini yuritish va

moliyaviy hisobotlarni tayyorlash korxona rahbariyati vazifasi hisoblanadi. Bu vazifani amalga oshirishda ichki nazorat tizimi buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri va to'liq bo'lishini ta'minlaydi.

Mustaqil auditorlar uchun ichki nazorat tizimining ahamiyati shundan iboratki, u auditor tomonidan o'tkazilishi lozim bo'lgan tekshiruv hajmi va vaqtini oldindan belgilash imkonini beradi. Sifatli ichki nazorat tizimiga ega bo'lgan korxonada audit tekshiruvini kamroq hajmda o'tkazish mumkin. Chunki sifatli ichki nazorat tizimi natijasida auditor tekshirgan ma'lumotlar to'g'ri va shu sabab qolgan shu tur ma'lumotlarni tekshirib o'tirishga hojat yo'q. Aksincha, sifatsiz ichki nazorat tizimiga ega korxonada esa tekshiruv ko'lamini kengaytirish va iloji boricha ko'proq ma'lumotlarni tekshirib chiqish zarurati yuzaga keladi. Sababi, ichki nazorat tizimi sifatsiz ishlashi sabab korxonada tayyorlangan buxgalteriya ma'lumotlarida kamchiliklar, xatoliklar mavjud. Demak, ichki nazorat tizimi sifati va audit tekshiruv ko'lamini o'rtasida teskari bog'liqlik mavjud.

9.2. Ichki nazorat tizimining tasniflari va elementlari

Xalqaro amaliyotda ichki nazorat tizimi quyidagi ikki turga bo'linadi:

1. Ichki buxgalteriya nazorati tizimi.
2. Ichki boshqaruv nazorati tizimi.

Ichki buxgalteriya nazorati tizimi buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlar ma'lumotlarining ishonchli bo'lishini ta'minlashi lozim bo'lgan tizimdir. Misol uchun, korxona buxgalteriyasi tomonidan tayyorlangan pul mablag'lari bo'yicha ma'lumotning shu korxonaning bank hisob raqami bo'yicha bank tomonidan tayyorlangan hisoboti bilan shu korxonada bevosita pul mablag'lari bilan ishlamaydigan xodim tomonidan solishtirilishini keltirib o'tishimiz mumkin. Buning natijasida buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlardagi pul mablag'lari bo'yicha ma'lumotlarning ishonchli bo'lish ehtimoli ortadi.

Bevosita buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlar ma'lumotlari bilan bog'liq bo'lmagan boshqa barcha tur nazorat tizimlari **ichki boshqaruv nazorati tizimi** deyiladi.

Ammo hozirgi kunda xalqaro standartlarda ichki buxgalteriya nazorati tizimi va ichki boshqaruv nazorati tizimi alohida ko'rsatilmaydi. Ularda faqatgina auditor buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlarda ishonchsiz ma'lumotlarni aniqlash va bartaraf etishga qaratilgan ichki nazorat tizimini o'rganishlari lozimligi ko'rsatiladi.

Ichki nazorat tizimining murakkabligi yoki soddaligi korxonaning tuzilishi, hajmi va faoliyat turiga bog'liq. Lekin har qanday turdagi korxonada ichki nazorat tizimi quyida keltirilgan uch asosiy elementdan tashkil topgan:

1. Nazorat muhiti.
2. Buxgalteriya tizimi.
3. Nazorat amaliyotlari.

Nazorat muhiti korxona o'z oldiga qo'ygan maqsad va vazifalarga erishishi uchun amalga oshirishi lozim bo'lgan chora-tadbirlar majmuyidir. Bu chora-tadbirlar majmuyi quyidagilardan iborat:

1. Korxonani boshqaruv uslubi.
2. Korxonaning mantiqiy to'g'ri ishlangan tashkiliy tuzilmasi.
3. Xodimlarni boshqarishning samarali uslubiyati.
4. Prognozlash va budjet tizimi.
5. Ichki audit xizmati.
6. Samarali faoliyat yurituvchi audit qo'mitasi.

Korxonani boshqaruv uslubi. Korxonalarda rahbariyat bir-biridan moliyaviy hisobot tizimi va biznes riskka munosabatiga ko'ra farqlanadi. Ba'zi rahbarlar moliyaviy hisobot tizimiga nisbatan o'zgaruvchan munosabatda bo'ladilar va kelgusi daromadni ko'zlagan holda bugun katta biznes riskka borishlari mumkin. Boshqa tur rahbarlar esa moliyaviy hisobot tizimiga nisbatan o'ta konservativ bo'ladilar va har qanday riskka juda ehtiyotkorlik bilan yondashadilar. Moliyaviy hisobot va biznes riskka bu ikki xil ko'rinishdagi munosabat moliyaviy hisobotlarning ishonchliligiga ham ta'sir etadi.

Korxonaning tashkiliy tuzilmasi. Korxona bo'limlarining bir-biriga nisbatan mustaqil tuzilganligi va faqat yuqori rahbariyatga hisobot berishi korxona rahbariyatiga bo'limlar faoliyatini samarali rejalashtirish, to'g'ri yo'naltirish va nazorat qilish imkonini beradi. Tashkiliy tuzilma – korxonaning xodimlari o'rtasida huquq va majburiyatlarning taqsimlanishidir. Korxona tashkiliy tuzilmasini

to'g'ri tuzish korxonada sodir bo'layotgan operatsiyalarning korxona siyosatiga mos ravishda olib borilishini, samaradorlikning oshirishini, aktivlarning suiiste'mollik va isrofgarchiliklardan himoyalaniishini va ishonchli buxgalteriya ma'lumotlarining ishlab chiqilishini ta'minlaydi. Bu maqsadlarga erishish uchun esa korxona tashkiliy tuzilmasi quyidagilarni ta'minlashi lozim:

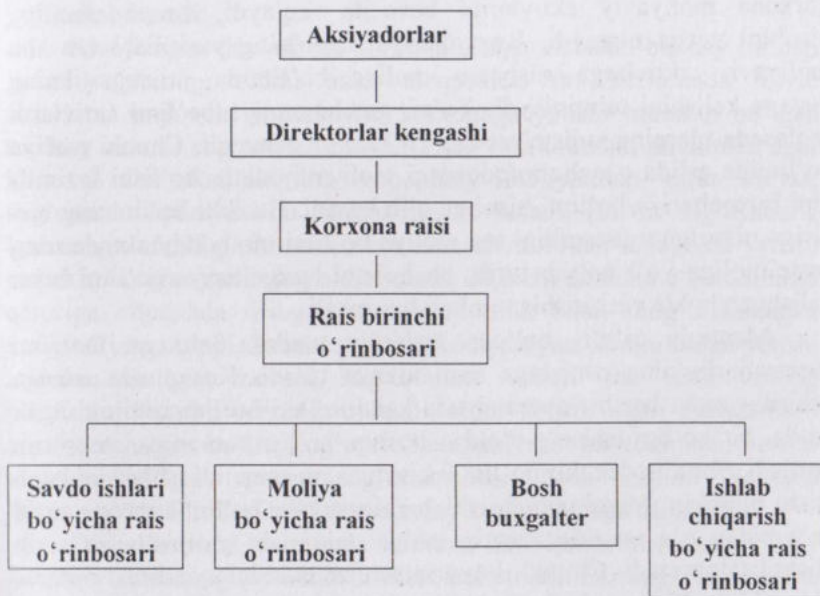
1) operatsiyalarni amalga oshirishga ruxsat beruvchi va shu operatsiyalarni amalga oshiruvchi shaxslarning boshqa bo'lishi;

2) operatsiyalarni amalga oshiruvchi va shu operatsiyalarni buxgalteriyada hisobga oluvchi shaxslarning boshqa bo'lishi;

3) korxona aktivlarini saqllovchi va shu aktivlar hisobini yurituvchi shaxslarning boshqa bo'lishi.

9.1-rasm

Korxona tashkiliy tuzilmasi



Korxona tashkiliy tuzilmasi odatda 9.1-rasmdagi kabi tasvirlanadi. Ma'lumki, moliya va buxgalteriya bo'limlari korxonaning moliyaviy faoliyati bilan bevosita bog'liq bo'lgan bo'limlar hisoblanadi. Ammo

yuqoridagi chizmadan ko'rishimiz mumkinki, moliya va buxgalteriya bo'limlari vazifalari bir-biridan ajratilgan. Bunga sabab, samarali ichki nazorat tizimi korxona aktivlarini saqlovchi va shu aktivlar hisobini yurituvchi shaxs bir xodim bo'lmashini ta'minlashi lozim. Moliya bo'yicha rais o'rinbosari boshchiligidagi moliya bo'limi korxona moliyaviy faoliyatini amalga oshirish va likvid aktivlarni saqlash bilan shug'ullanadi. Bu bo'lim vazifalari qatoriga korxonaning kelgusi pul tushumlari va chiqimlarini prognozlash, korxona kredit tizimini ishlab chiqish va korxonaning qisqa va uzoq muddatli moliyaviy ehtiyojlarini qondirish kabilar kiradi.

Bosh buxgalter boshchiligidagi buxgalteriya bo'limi esa korxonada buxgalteriya hisobini yuritish va ichki nazorat tizimini ishlab chiqib o'rnatish vazifasini amalga oshiradi. Buxgalteriya bo'limi korxona moliyaviy faoliyati hisobini yuritadi, ammo moliyaviy aktivlarni bevosita o'z qo'l ostida saqlamaydi. Moliya bo'limi esa korxona moliyaviy aktivlarini bevosita saqlaydi, ammo ularning hisobini yuritish olmaydi. Buxgalteriya hisobining yuritilishi esa shu moliyaviy aktivlarga nisbatan moliya bo'limida javobgarlikning yuzaga kelishini ta'minlaydi. Ya'ni, garchi moliya bo'limi aktivlarni saqlasada ularning suiiste'moliga yo'l qo'ya olmaydi. Chunki moliya bo'limida aslida qancha miqdordagi moliyaviy aktiv bo'lishi lozimligini buxgalteriya bo'limi hisobga olib boradi. Bu ikki bo'limning bir-biriga nisbatan mustaqilligi esa moliya bo'limi moliyaviy aktivlarning suste'moliga yo'l qo'yib turib, bu holatni buxgalteriya bo'limi bilan kelishgan holda yashirishiga imkon bermaydi.

Mantiqiy to'g'ri bo'lgan tashkiliy tuzilma korxona faoliyati samaradorligining oshishiga ham xizmat qiladi. Korxonada amalga oshirilayotgan har bir operatsiyada kamida ikki bo'lim ishtirok etgan holda, bir bo'lim ishi o'z-o'zidan boshqa bo'lim tomonidan tekshirib boriladi. Shuningdek, bir bo'lim ikkinchisidan samarali ishlashini talab etishi mumkin. Misol uchun, ishlab chiqaruvchi bo'lim korxona xarid bo'limidan o'z vaqtida zaruriy ishlab chiqarish materiallarini sotib olishni talab etadi. Chunki, buyurtmachilar talabini qondirish maqsadida ishlab chiqaruvchi bo'limdan zaruriy miqdordagi mahsulot ishlab chiqarilishini sotish bo'limi talab qiladi. Natijada, bir bo'lim o'z vazifasini bajarishi uchun boshqa bir bo'lim ishini tabiiy ravishda nazorat qilib boradi.

Xodimlarni boshqarishning samarali uslubiyati. Korxona ichki nazorat muhitining samaradorligi shu korxona xodimlarining shaxsiy xususiyatiga ham bog'liq. Shunday qilib, korxonaning o'z xodimlarini boshqarish uslubiyati va yangi xodimlarni ishga qabul qilish, qayta tayyorlash, qo'llab-quvvatlash tizimi korxona nazorat muhitiga o'zining katta ta'sirini o'tkazadi.

Afsuski, xodimlarni boshqarishning samarali uslubiyati korxona xodimlari tomonidan hech qanday suiiste'mollikning amalga oshirilmasligiga kafolat bera olmaydi. Ba'zan, korxonaning eng ishonchli xodimlari ham korxonaga nisbatan katta suiiste'mollikka yo'l qo'yishlari mumkin. Bunga sabab, ular korxona rahbariyati oldida katta ishonchga ega ekanliklari sabab, korxonaning likvid aktivlari, buxgalteriya ma'lumotlariga oson kira oladilar. Bu holat esa ular tomonidan korxona aktivlarini suiiste'mol qilib, keyin bu holatni buxgalteriya ma'lumotlarini o'zgartirish orqali yopib yuborishlariga yo'l ochib beradi.

Rivojlangan davlatlarda korxona o'ziga nisbatan bunday turdagi zarar yetishining oldini olish maqsadida shu korxonada likvid aktivlarni saqlovchi shaxslardan korxonaga yetishi mumkin bo'lgan moddiy zararni sug'urtalab qo'yadi. Sug'urta muddati davomida agar korxona shu xodimlarning noqonuniy faoliyatidan zarar ko'rsa, sug'urta kompaniyasi bu zararni qoplab beradi. Bu tur sug'urtaning korxonaga afzalligi shundaki, korxona bir tarafdin kelajakda yetishi mumkin bo'lgan zararning oldini oladi, ikkinchi tarafdin o'z xodimlari qatoriga o'tmishda firibgarlik, suiiste'mollik bilan shug'ullanmagan xodimni ishga oladi. Sabab, sug'urta kompaniyasi xodimlardan yetishi mumkin bo'lgan zararni sug'urtalash uchun shu xodimlarning o'tmishini batafsil o'rganib chiqadi. Agar xodim ilgari firibgarlikni amalga oshirgan bo'lsa, sug'urta kompaniyasi shu xodimdan yetishi mumkin bo'lgan zararni sug'urtalashdan bosh tortadi. Natijada korxona o'z xodimlari tarkibiga bunday xodimni ishga olmaydi.

O'zbekistonda bu masala korxona aktivlariga nisbatan moddiy javobgar shaxsning tayinlanishi bilan hal etiladi. Bizning fikrimizcha, Respublikamiz sug'urta kompaniyalari ham yuqorida keltirilgan sug'urta turini taklif etsalar maqsadga muvofiq bo'lar edi. Chunki, moddiy javobgar shaxs tayinlangani bilan, korxonada suiiste'mollikka yo'l qo'yilganda moddiy javobgar shaxs bu zararni qoplash uchun

yetarli mablag'ga ega bo'lmasligi va natijada korxona zarar ko'rishi mumkin.

Moliyaviy prognozlash va budjet tizimi. Korxonada moliyaviy prognozlash – korxonaning kelgusi ma'lum bir davrdagi moliyaviy holati, operatsiyalarining natijasi va pul oqimlarining son ko'rinishida oldindan ifodalangan taxminidir. Ushbu tizim korxona rahbariyati uchun xodimlar va bo'limlarning amaldagi faoliyatini ularning reja bo'yicha amalga oshirishlari lozim bo'lgan ko'rsatkichlar bilan taqqoslash imkonini beradi va shunday qilib nazorat vositasi hisoblanadi.

Moliyaviy prognozlashning oddiy bir namunasi sifatida korxona moliya bo'limi tomonidan, kelgusi oy yoki chorak uchun pul kirim va chiqimini, ularning manbalarini ko'rsatgan holda tuzilgan rejasini keltirishimiz mumkin. Pul mablag'larini prognozlashning asosiy maqsadi, korxonaning qisqa muddatli majburiyatlari yuzasidan hisoblashishini ta'minlash uchun yetarli miqdordagi pul mablag'larining doimiy ravishda korxonada mavjud bo'lishini ta'minlashdir. Shuningdek, pul mablag'lari kirim-chiqimini prognozlash korxona uchun biror muddat davomida kelib tushishi lozim bo'lgan pul mablag'larining miqdori va manbalarini aniq ko'rsatib o'tishi sabab, bu manbalardan mablag'lar haqiqatda kelib tushgan davrda ularning korxona xodimlari tomonidan suiiste'mol qilinishining oldini olishi mumkin. Pul chiqimlarining batafsil prognozi ham xodimning o'zi suiiste'mol qilgan mablag'ni korxona xarajatlariga kiritib yuborishiga yo'l qo'ymaydi.

Samarali ichki nazorat tizimiga ega bo'lgan korxonalarda odatda quyidagi prognozlar tuziladi:

1. Sotuv faoliyati bo'yicha prognoz. Unda sotilishi lozim bo'lgan har bir mahsulotning sotilish hajmi va hududi bo'yicha ma'lumot keltiriladi.

2. Ishlab chiqarish faoliyati bo'yicha prognoz. Unda sotuv faoliyati reja ko'rsatkichlarini bajarishi uchun ishlab chiqarilishi lozim bo'lgan mahsulot miqdori, shunga mos ravishda ishlatilishi lozim bo'lgan materiallar va ishchi kuchi hajmi bo'yicha ma'lumotlar keltiriladi.

3. Sotish va ma'muriy boshqaruv xarajatlari bo'yicha prognoz.

4. Uzoq muddatli aktivlar xaridi, harakati va hisobdan chiqarilishi bilan bog'liq prognoz.

5. Pul kirimi va chiqimi bo'yicha prognoz.

6. Yuqoridagi prognozlarda ko'rsatilgan davr yakuni bo'yicha taxminiy balans hisoboti, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot va pul oqimlari to'g'risidagi hisobot.

Operatsion davr mobaynida oylik hisobotlar tayyorlanishi va korxona prognoz ko'rsatkichlari bilan taqqoslab borilishi lozim. Bu ko'rsatkichlarda ahamiyatli farq yuzaga kelgan taqdirda, buning sababi va mas'ul shaxs ko'rsatilgan qo'shimcha hisobot tayyorlanishi kerak. Umuman olganda, prognozlash tizimi korxona rahbariyati uchun samarali boshqarishning muhim quroli hisoblanadi va korxona faoliyatida muammoli holatlar yuzaga kelgan taqdirda, rahbariyat e'tiborini zudlik bilan shu nuqtalarga qaratadi.

Ichki audit xizmati. Ichki nazorat muhitining yana bir muhim elementi ichki audit tizimidir. Ichki audit xizmati xodimlarining vazifasi korxona ichki nazorat tizimi samaradorligini doimiy ravishda o'rganib borish va korxona bo'limlari hamda xodimlari ish faoliyati samaradorligini oshirishga qaratilgan. Ichki audit xizmati xodimlari bevosita korxonaning yuqori rahbariyatiga hisobot topshiradilar. Ichki auditorlar korxona bo'lim va xodimlari o'z vazifalarini aniq tushunib yetganliklarini, zaruriy xodimlar bilan ta'minlanganliklarini, o'z faoliyatlari yuzasidan to'g'ri va to'liq hisob yuritayotganliklarini, pul mablag'lari, tayyor mahsulot va boshqa aktivlarni samarali himoyalaganliklarini tekshiradi va baholaydi. Bu jarayonda kamchiliklar aniqlansa, shu kachiliklarni bartaraf etish yo'llarini rahbariyatga taklif etadi.

Buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'riligini tekshirish ichki auditorlar vazifasi emas. Bu ishini korxona buxgalteriya bo'limi xodimlari amalga oshiradi. Ichki auditorlarning vazifasi buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri bo'lishini ta'minlashi lozim bo'lgan ichki nazorat tizimining to'g'riligini tekshirishdan iborat.

Shu o'rinda shuni ta'kidlab o'tish lozimki, **ichki va tashqi auditorlar** o'rtasida katta farq mavjud. Tashqi auditorning vazifasi mijoz korxona moliyaviy hisobotlari yuzasidan o'z professional fikrini bildirishdir. Ichki auditorning vazifasi esa korxona moliyaviy

hisobotlarini tekshirish emas, balki korxona rahbariyatiga shu korxonani eng samarali asosda boshqarishda yordam berish.

Ichki va tashqi auditorlar o'rtasidagi o'xshashlik ular o'z vazifalarini amalga oshirishlari uchun qo'llaydigan uslubdadir, maqsad va yakuniy natijada emas. Ikki tur auditorlar ham buxgalteriya ma'lumotlari bilan ishlaydi va ishchi qog'ozlar tayyorlaydi. Ammo bu ishni amalga oshirishga undaydigan sabab va yakuniy natijalar turlichadir. Ichki auditorlar o'tkazadigan tekshiruv **operatsion audit** deyiladi. Ya'ni ular korxona faoliyatini samaradorlik nuqtayi nazaridan o'rganadilar. Misol uchun, korxonaning kreditga tovar sotish faoliyatini o'rganayotganda tashqi auditor korxonaning shubhali qarzlari bo'yicha rezervi qanchalik to'g'ri ekanligini o'rganadi. Ichki auditor esa korxonaning shu kreditga tovar sotish siyosatining o'zi qanchalik to'g'ri tuzilgani va ishlayotganini o'rganadi.

Mustaqillik nuqtayi nazaridan ham ichki va tashqi auditorlar o'rtasida katta farq mavjud. Ichki auditorlar jamiyat oldida tashqi auditorlar darajasidagi mustaqillikka ega emaslar. Chunki ular korxona xodimlari hisoblanadi va shu korxonaga moliyaviy jihatdan bog'liq. Shuning uchun ham ular moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazmaydilar. Tashqi auditorlarning esa korxonada hech qanday manfaatlari yo'q. Shu sabab, ular korxonaga nisbatan to'liq mustaqil. Ba'zi sabablarga ko'ra bu mustaqillik buzilgan taqdirda, auditorlar tekshiruvdan chetlashtirilishlari lozim.

Audit qo'mitasi. Rivojlangan davlatlardagi yirik korporatsiyalar o'z direktorlar kengashi tarkibida audit qo'mitasiga egalar. Bu qo'mita haqida biz avvalgi boblarda to'xtalib o'tganmiz. Bu qo'mita korxona direktorlari kengashiga nisbatan mustaqil hisoblanadi va bevosita aksiyadorlar kengashiga hisobot beradi. Shu sabab, direktorlar kengashi tomonidan aksiyadorlardan yashirgan holda biror noqonuniy faoliyatning amalga oshirilishiga yo'l qo'ymaydi. Aks holda birinchi navbatda audit qo'mitasi vakillarining o'zlari javobgarlikka tortiladi.

Buxgalteriya tizimi korxona ichki nazorat tizimi o'z oldiga qo'ygan maqsadlarga erishishini ta'minlashga xizmat qiluvchi muhim element hisoblanadi va uning vazifasi korxonada sodir etilayotgan operatsiyalarni o'z vaqtida va to'g'ri hisobga olish, qayta ishlash, umumlashtirish va foydalanuvchilarga yetkazib berishdan iborat.

Korxona buxgalteriya tizimi jurnal order, memorial order kabi hujjatlar qatorida quyidagilarni ham qamrab olishi lozim:

1) xodimlarda javobgarlikni shakllantirish uchun ichki hujjatlashtirish tizimi;

2) korxonada ishlatiladigan schyotlar rejasi;

3) operatsiyalarni hisobga olishni va korxona ichki hisob siyosatini tushuntiruvchi yo'riqnomalar.

Samarali **ichki hujjatlashtirish tizimini** tashkil etish bo'limlar faoliyatini hisobga olish uchun zarurdir. Misol uchun, tovar kreditga sotilganini buxgalteriya bo'limi sotuv bo'limidan tegishli hujjatni olgach hisobga olishi mumkin. Shundan so'ng to'lov talabnomasi tayyorlanishi mumkin. Aks holda, tovar sotilgani haqidagi ma'lumot buxgalteriya bo'limiga yetib kelmaydi, natijada korxona bo'limlari faoliyatini hisobga olish va nazorat qilish imkonsiz bo'lib qoladi. Shuningdek, ichki hujjatlashtirish korxona aktivlarining bir bo'limdan ikkinchi bir bo'limga o'tganda javobgarlikning bo'lishini ta'minlaydi. Hujjatlar asosida bo'limlar o'rtasida yurgan aktivlarning haqiqiy miqdori va qiymatini aniqlash hamda ularning haqiqatdagi miqdori va qiymati bilan solishtirish asosida kamomadni aniqlab, mas'ul bo'limni javobgarlikka tortish mumkin bo'ladi.

Ichki hujjatlarning ishonchliligi ular ikki o'zaro qarama-qarshi manfaatga ega bo'lgan shaxslar tomonidan tuzilganda yanada ortadi. Misol uchun, ishlab chiqarish bo'limi ombordan ishlab chiqaruvchi bo'limdan material so'rab talabnoma tayyorlaydi. Ombor esa aynan talabnomada ko'rsatilgan miqdordagi materiallarni chiqaradi. Talabnomada ko'rsatilgandan ko'p miqdordagi materiallarning chiqarilishi ombor zaxirasining kamayishiga olib keladi. Natijada materiallar yetishmovchiligi ro'y bergan taqdirda ombor javobgar bo'ladi.

O'z navbatida, yuqoridagi talabnoma va shu kabi boshqa hujjatlarning o'ziga nisbatan ham ichki nazoratni tashkil etish lozim. Bu avvalo hujjatlarning raqamlangan bo'lishini nazarda tutadi. Raqamlangan hujjatlarning chiqimi va buxgalteriya bo'limiga hisobga olish uchun o'z vaqtida yetib borishini ham ichki nazorat tizimi ta'minlashi lozim.

Ichki schyotlar rejasi – korxonada qo'llaniladigan barcha schyotlarni, ularning har birini o'zi aks ettirishi lozim bo'lgan ma'lumot ta'rifini keltirgan holda guruhlashtirgan hujjatdir. Ichki

schyotlar rejasini qo'llash korxonada sodir etilayotgan operatsiyalarni tartibli va to'g'ri hisobga olish imkonini beradi.

Operatsiyalarni hisobga olishni va korxona ichki hisob siyosatini tushuntiruvchi yo'riqnomalar. Korxona sifatli buxgalteriya tizimini tashkil etishi uchun avvalo operatsiyalarni hisobga olish, umumlashtirish va qaror qabul qiluvchilarga yetkazib berish bo'yicha maxsus yo'riqnoma ishlab chiqishi lozim. Bu yo'riqnomalar yozma ko'rinishga ega bo'lishi va barcha mas'ul shaxslarga yetkazib berilishi lozim. Yo'riqnomalarga ko'ra har bir takrorlanuvchi operatsiya bir xil, ya'ni avval sodir etilgan shu kabi operatsiya bilan bir xilda hisobga olinishi lozim. Buning uchun esa mas'ul shaxslarga bir xil yo'riqnomalar berilishi zarur.

Nazorat amaliyotlari. Korxonalar samarali ichki nazorat tizimini joriy etish uchun nazorat muhiti va buxgalteriya tizimi bilan bir qatorda ma'lum turdagi operatsiyalar va aktivlar ustidan boshqa turdagi nazoratni ham tashkil etishlari lozim. Bu nazorat quyidagilarni ta'minlashi kerak:

- 1) vazifalarning to'g'ri taqsimlanishi;
- 2) aktivlarga nisbatan javobgarlik.

Vazifalarning to'g'ri taqsimlanishi. Ichki nazorat tizimining eng muhim qoidalaridan biri shuki, korxonada sodir etilayotgan operatsiyaning barcha qirralarini faqat bir shaxs yoki bo'lim o'zi boshqarmasligi lozim. Rahbariyat korxona faoliyatini rejaga asosan yuritishi uchun har bir operatsiya quyidagi bosqichlardan o'tishi zarur:

- 1) sodir etilishi lozim bo'lgan operatsiya haqiqatan ham ro'y berishi uchun rahbariyat ruxsati bo'lishi lozim;
- 2) har bir operatsiyaning sodir etilishi uchun asos, sabab bo'lishi kerak;
- 3) har bir operatsiya tegishli bo'limlar tasdig'idan o'tishi zarur;
- 4) operatsiya sodir etilishi lozim;
- 5) sodir etilgan operatsiya natijalari hisobga olinishi kerak.

Bu vazifalarning bir-biriga nisbatan mustaqil bo'limlar yoki xodimlar tomonidan sodir etilishi ichki nazorat tizimining sifatini yanada oshiradi. Buning natijasida bir xodim firibgarlik qilib, keyin uni berkitib yuborishiga yo'l qo'yilmaydi.

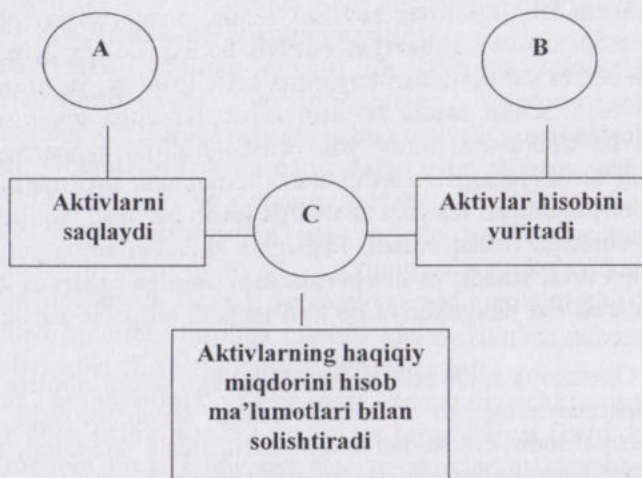
Korxonada kreditga tovar sotilishini vazifalarning to'g'ri taqsimlanishiga misol qilib keltirishimiz mumkin. Sotuv bo'limi

tomonidan kreditga tovar sotilishi uchun avvalo bu tur operatsiyani sodir etish uchun **rahbariyat ruxsati** bo'lishi lozim. Kreditga tovar sotish uchun xaridorlardan buyurtma kelib tushishi, ya'ni operatsiyani sodir etish uchun **sabab** bo'lishi zarur. Kreditga tovar sotilishidan oldin bu operatsiya sotuv yoki kredit bo'limi rahbariyati yoki u tomonidan tayinlangan mas'ul shaxs tomonidan **tasdiqlanishi** kerak. Xaridor tomonidan ma'lum talablarga javob berilgan taqdirda kreditga tovar sotishga ruxsat etiladi. Faqatgina shundan so'ng sotuv bo'limi kreditga tovar sotadi, ya'ni **operatsiyani amalga oshiradi**. Operatsiya natijalarini esa buxgalteriya bo'limi tegishli hujjatlar asosida **hisobga oladi**.

Operatsiya sodir etilishidan oldin unga ruxsat olinishi lozimligi, bu operatsiyaning ro'y berishi uchun sabab bo'lishi kerakligi, operatsiya sodir etilishidan oldin tasdiqlanishi lozimligi, operatsiya sodir etilgach uning natijasi buxgalteriyada hisobga olinishi kerak bo'lgani, ya'ni har bir operatsiya bir necha bo'lim va shaxslar nazoratida bo'lgani sabab noqonuniy, firibgarlikni ko'zlab hech qanday operatsiya sodir etilmaydi. Shu bilan birga, vazifalarning bu turda taqsimlanishi har bir bo'limning ish sifatini oshirishga xizmat qiladi.

Aktivlarga nisbatan javobgarlik. Samarali ichki nazorat tizimini tashkil etishning yana bir muhim talablaridan biri aktivlarni saqlash vazifasini ularning hisobini yuritish vazifasidan ajratish lozim, ya'ni bir shaxs yoki bo'lim ham aktivlarni saqlash ham ularning hisobini yuritish bilan shug'ullanmasligi zarur. Buning natijasida bir bo'lim ishining qonuniyligi ikkinchi bo'lim tomonidan doimiy tekshirib boriladi. Aktivlarning haqiqiy miqdori va buxgalteriya ma'lumotlari ma'lum davr oralig'ida taqqoslanib borilishi kerak. Yuzaga kelgan farq esa aktivlarni saqlash yoki ularning hisobini yuritishdagi kamchiliklarni ochib beradi. Shuningdek, ro'y bergan firibgarlik holatini ham aniqlash mumkin bo'ladi. Aktivlarni saqlash va ularning hisobini yuritish faqatgina bir shaxs yoki bo'lim qo'lida bo'lganda, ro'y bergan firibgarlikni osonlik bilan berkitib yuborish mumkin bo'lardi.

Aktivlarga nisbatan javobgarlikni yuzaga keltirishni quyidagicha tasvirlash mumkin:



9.3. Auditor tomonidan ichki nazorat tizimini o'rganish va baholashning asoslari

Audit tekshiruvini rejalashtirish va tekshiruv ko'lami va hajmini baholash uchun auditor albatta mijoz ichki nazorat tizimini o'rganib chiqishi va baholashi lozim. Mijoz ichki nazorat tizimini o'rganish asosida auditor tekshiruvni rejalashtirish bilan bir qatorda nazorat riskini baholashi mumkin bo'ladi.

Audit tekshiruvini rejalashtirish davrida mijozning nazorat muhiti, buxgalteriya tizimi va nazorat amaliyotlari yuzasidan tasavvurga ega bo'lishi lozim. Buning natijasida auditor (1) moliyaviy hisobotlarda ro'y bergan bo'lishi mumkin bo'lgan xatoliklarni oldindan bilishi mumkin bo'ladi; (2) xatolik ro'y bergan bo'lishi mumkin bo'lgan schyotlarga nisbatan yanada chuqur asoslovchi testlarni o'tkazadi. Mijoz ichki nazorat tizimi to'g'risida tasavvur hosil qilmay turib moliyaviy hisobotlarga nisbatan sifatli test o'tkazish qiyin. Misol uchun, mijozning kreditga tovar sotish siyosati va unga nisbatan tashkil etilgan ichki nazorat tizimi haqida aniq tasavvurga ega bo'lmay turib mijozning "Debitorlik qarzlari" va "Mahsulot sotishdan tushum" schyotlarini tekshirish murakkab kechadi.

Auditor tomonidan ichki nazorat tizimini o'rganish auditorga

mijozning nazorat riskini baholash imkonini beradi. Auditor tomonidan ichki nazorat tizimi sifatli deb topilsa, nazorat riski past deb baholanadi. Ichki nazorat tizimining sifati audit tekshiruvini ko'lamini belgilaydi. Ya'ni, ichki nazorat yetarli darajada sifatli bo'lsa, audit tekshiruvini kam hajmda o'tkazilishi va tekshiruv tez yakunlanishi mumkin. Aks holda, ya'ni ichki nazorat tizimi sifatsiz hisoblansa, tekshiruv ko'proq davr mobaynida, kengroq hajmda o'tkazilishi lozim.

Auditor tomonidan mijoz ichki nazorat tizimini o'rganishning eng samarali usuli shu tizimni uning asosiy **operatsion sikllarga** ajratib tekshirish hisoblanadi. Operatsion sikl korxonada sodir etilayotgan operatsiyalarni ma'lum ketma-ketlikda, bosqichlarga bo'lib qayta ishlash hisoblanadi. Misol uchun, ishlab chiqarish sohasida ixtisoslashgan korxonada ichki nazorat tizimini quyidagi asosiy operatsion sikllarga ajratish mumkin:

1) sotish va debitorlik qarzlarni qoplash sikli – bu siklda xaridorlardan buyurtmani olish va uni qayta ishlash, kreditga tovar sotishni amalga oshirish, tovarni xaridorlarga ortib jo'natish, to'lov talabnomasini tayyorlash, sotilgan tovarlarni va ular bo'yicha daromad va pul tushumlarini hisobga olish, sotilgan tovarlar bo'yicha pulning kelib tushishi bo'yicha operatsiyalar;

2) xarid sikli – materiallar va tovarlarning xarid qilinishi, xarid va kreditorlik qarzlarning hisobga olinishi, majburiyatlar yuzasidan to'lovni amalga oshirish va uni hisobda aks ettirish operatsiyalari;

3) ishlab chiqarish sikli – material va ehtiyot qismlarni saqlash, ularni ishlab chiqarish jarayoniga jalb etish, materiallar xarid bahosini ishlab chiqarilgan mahsulotlar tannarxiga o'tkazish va sotilgan tayyor mahsulot tannarxini hisoblash operatsiyalari;

4) ish haqi yuzasidan hisob-kitob sikli – xodimlarni ishga qabul qilish, ishlangan vaqtini hisobga olish, ushlanmalarni hisoblash va ish haqini berish operatsiyalari.

Sifatli ichki nazorat tizimi korxona tomonidan bu operatsiyalarning har biriga nisbatan o'rnatilishi kerak. Auditor esa shu operatsiyalar bo'yicha ichki nazorat tizimining qanchalik sifatli ishlayotganini tekshiradi. Ichki nazorat tizimini yuqoridagi kabi operatsion sikllarga bo'lib o'rganish auditor uchun moliyaviy hisobotlarda keltirilgan har bir elementga nisbatan ichki nazorat tizimi holatini o'rganish va baholash imkonini beradi.

Mijoz ichki nazorat tizimini o'rganishning asosiy manbasi avvalgi yillarda o'tkazilgan audit tekshiruvi natijasida tayyorlangan audit ishchi qog'ozlaridagi ma'lumotlar hisoblanadi. Buning natijasida auditor mijoz ichki nazorat tizimining avvalgi yillarda sifatsiz deb topilgan nuqtalarini aniqlashi va ularni yanada batafasil tekshirishi mumkin bo'ladi. Ammo, bu jarayonda auditor shuni ham yodda tutishi lozimki, so'nggi audit tekshiruvidan to hozirgacha mijoz ichki nazorat tizimida sezilarli o'zgarishlar yuz bergan bo'lishi, avval sifatli ichki nazorat tizimi hozir sifatsiz bo'lib qolgan bo'lishi mumkin.

Auditor tomonidan mijoz ichki nazorat tizimining tuzilishi o'rganilgach, bu tizim haqiqatda ham amalda qo'llanilayotganligi tekshirilishi lozim. Bu jarayonda auditor ichki nazorat tizimi faqatgina amalda qo'llanilayotganligini emas, balki bu tizimning **operatsion samaradorligini** ham tekshirishi lozim. Operatsion samaradorlik – amalda qo'llanilayotgan ichki nazorat tizimining qanchalik samarali ishlayotganligini ko'rsatuvchi omildir.

Auditor tekshiruvni rejalashtirish maqsadida mijoz ichki nazorat tizimi haqida tushuncha hosil qilgach, uni audit ishchi qog'ozlarida hujjatlashtirishi lozim. Ichki nazorat tizimi to'g'risidagi ma'lumotni kiritishga mo'ljallangan hujjatlar shakli mijoz korxonaning tuzilishi va operatsiyalarining murakkab yoki soddaligiga bog'liq. Ammo, bu tur hujjatlar odatda:

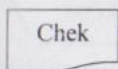
- 1) Ichki nazorat tizimi bo'yicha savolnoma;
- 2) Ichki nazorat tizimi bo'yicha ma'lumotnoma;
- 3) Ichki nazorat tizimi bo'yicha blok sxema ko'rinishida bo'ladi.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha savolnoma ichki nazorat tizimini tasvirlash uchun eng keng tarqalgan usul hisoblanadi. Bu savolnomani ko'pgina auditorlik firmalari o'zlari uchun qulay shaklda tuzadilar. Savolnomadagi savollar operatsion sikllarga ko'ra guruhlangan bo'ladi. Buning natijasida tekshiruvni auditorlik firmasining bir necha xodimlari o'rtasida qulay tarzda taqsimlash mumkin bo'ladi. Ammo, savolnomaning kamchiligi shundaki, u mijoz ichki nazorat tizimining barcha qirralarini qamray olmasligi mumkin. Ba'zi mijozlar ichki nazorat tizimi o'zaro o'xshash bo'lishi mumkin. Boshqalarining ichki nazorat tizimi esa mutlaqo boshqacha tuzilgan bo'lishi mumkin. Savolnoma esa ko'pincha umumiy bo'ladi va ba'zi mijozlar ichki

nazorat tizimining ma'lum xususiyatlarini e'tiborga olgan savollar uchramasligi mumkin.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha ma'lumotnoma shakl jihatdan savolnomadan tubdan farq qiladi. Savolnomada ichki nazorat tizimining ma'lum qirralari bo'yicha faqatgina "ha" va "yo'q" javoblari berilsa, ma'lumotnomada bu tizim yozma ravishda to'liq bayon etiladi. Natijada auditor bu hujjatni to'lidirish uchun ichki nazorat tizimini yanada batafsil o'rganib chiqishi lozim bo'ladi. Umuman olganda, auditorlik firmalari ichki nazorat tizimini o'rganish va baholash jarayonida savolnomani ham, ma'lumotnomani ham qo'llashlari mumkin.

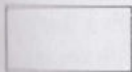
Ichki nazorat tizimi bo'yicha blok sxema tuzishni ko'pchilik auditorlik firmalari savolnoma yoki ma'lumotnomadan ko'ra afzalroq hisoblashadi. Blok sxemada mijozning ma'lumotlarni qayta ishlash va ichki nazorat tizimining tuzilishi haqidagi ma'lumot ma'lum simvollar asosida ifodalanadi. Tajribali auditor blok sxemadan foydalanib, oson tarzda ichki va tashqi hujjatlar aylanishi, buxgalteriya ma'lumotlarining qayta ishlanish ketma-ketligi haqidagi ma'lumotlarni o'rganishi mumkin bo'ladi. Blok sxemada qo'llaniladigan simvollar quyidagilar:



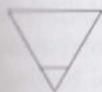
Hujjat – qog'oz ko'rinishidagi har qanday hujjat. Misol uchun, chek, to'lov talabnomasi.



Qo'lda boshqarish – qo'lda bajariladigan har qanday operatsiya. Misol uchun, to'lov topshiriqnomasini tayyorlash.



Jarayon – qo'lda yoki kompyuterda bajariladigan har qanday operatsiya.



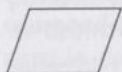
Saqlovchi – ma'lumot yoki hujjatlarni saqlashga mo'ljallangan fayl, seyf yoki shu kabilar.

→ **Yo'nalish** – hujjatlarning aylanish yo'nalishini ko'rsatuvchi ko'rsatkich. Odatda, pastga va o'ngga yo'nalgan bo'ladi.

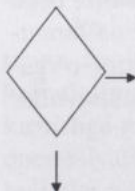
○ **Bog'lovchi** – blok sxemaning biror boshqa nuqtasidan kirish yoki chiqishni ko'rsatish uchun mo'ljallangan vosita.



Boshqa varaqqa ilova – blok sxemaga kirgan ma'lumotlarning manbayi yoki joyini ko'rsatadi.



Ma'lumot kirishi/chiqishi – blok sxemaga kirgan ma'lumotlarning manbayi yoki joyini ko'rsatadi va boshqa varraqqa ilova belgisi o'rniga ishlatiladi.



Qaror – “ha” yoki “yo‘q” qarori natijasida boshqa alternativ yo'nalishni ko'rsatadi.

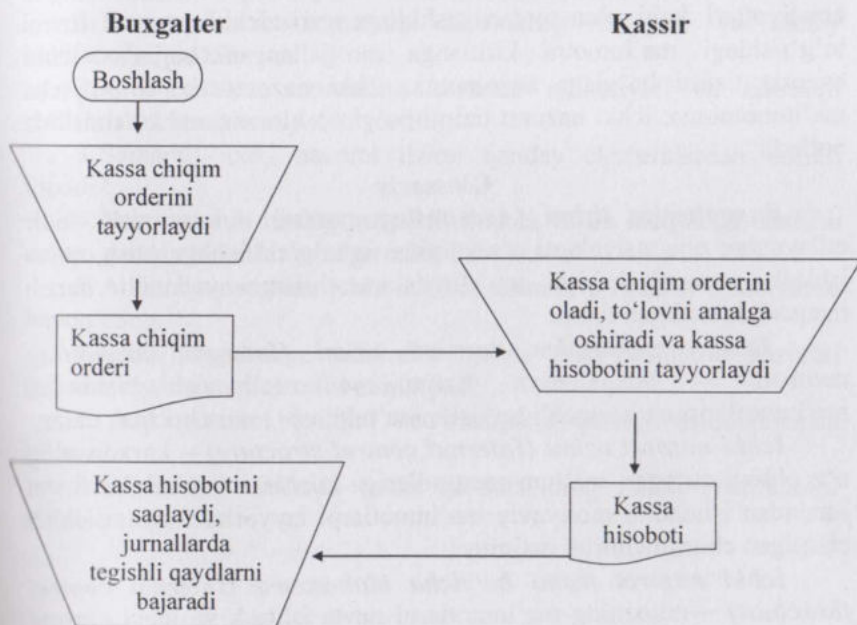
Alohida blok – sxema har bir asosiy operatsion siklga tuzildi. Shuningdek, turli ishchilar yoki bo'limlarni alohida ko'rsatish uchun blok-sxema vertikal ustunlarga bo'linadi. Blok-sxema odatda yuqori, chap burchakdan boshlanadi. Yo'nalish yuqoridan pastga va chapdan o'ngga yo'nalgan bo'ladi. Buni 9.2-rasmdagi kabi tasvirlash mumkin.

Blok-sxemaning savolnoma yoki ma'lumotnomadan ustunligi shundaki, u mijoz ichki nazorat tizimi haqida yanada batafsil va tushunish uchun qulay bo'lgan tasavvurni beradi. Shu bilan birga, takroriy audit tekshiruvini o'tkazayotganda ham blok-sxemaga o'zgartirishlar kiritish oson kechadi. Ammo, blok-sxemaning asosiy kamchiligi shundaki, u mijoz ichki nazorat tizimidagi kamchiliklarni har doim ham aniq ko'rsatmasligi mumkin. Misol uchun, savolnomada ichki nazorat tizimida kamchilik aniqlanganda “yo‘q” javobi beriladi va bu holat auditor e'tiborini darhol shu nuqtaga qaratadi. Ammo, blok – sxemada esa bu kamchilikni ochiq-oydin ko'rsatish bir oz murakkab.

Shu sabab, ko'pgina auditorlik firmalari bir vaqtning o'zida ham savolnomani, ham blok-sxemani qo'llaydilar. Umuman olganda, blok-sxema ichki nazorat tizimini tasvirlasa, savolnoma shu nazorat tizimida bo'lishi lozim bo'lgan elementlarni auditorga eslatib turadi. Auditor tomonidan mijoz ichki nazorat tizimida kamchiliklar aniqlangan taqdirda, auditor bu kamchiliklarni ularni bartaraf etish yo'llari bilan birga mijozga ma'lum qilishi lozim. Bu vazifa og'zaki tarzda yoki yozma ko'rinishda bayon etilishi mumkin. Bu tur hujjatning tayyorlanishi orqali auditor ichki nazorat tizimining sifatsizligi natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan zararga javobgarlikdan ozod bo'ladi.

9.2-rasm

Naqd pul chiqimining blok-sxemasi



Ichki nazorat tizimidagi kamchiliklar yuzasidan mijozga o'z vaqtida va aniq xabar berilishi natijasida mijoz keyinchalik moliyaviy

operatsiya va ma'lumotlarning qayta ishlash samaradorligini yanada oshirishi mumkin bo'ladi.

Qisqacha xulosalar

Ichki nazorat tizimi korxonaning o'z oldiga qo'ygan ma'lum maqsadlariga erishishini ta'minlash uchun ishlab chiqilgan chora-tadbirlar majmuyidir.

Ichki nazorat tizimi korxonaning faqatgina moliyaviy yoki buxgalteriya tizimini qamrab olmay, korxonaning barcha faoliyat sohalari o'z ichiga oladi.

Xalqaro amaliyotda ichki nazorat tizimi ikki turga bo'linadi: (1) ichki buxgalteriya nazorati tizimi; (2) ichki boshqaruv nazorati tizimi. Ichki nazorat tizimi nazorat muhiti; buxgalteriya tizimi; nazorat amaliyotlari kabi elementdan tashkil topgan. Ichki nazorat tizimi to'g'risidagi ma'lumotni kiritishga mo'ljallangan hujjatlar ichki nazorat tizimi bo'yicha savolnoma; ichki nazorat tizimi bo'yicha ma'lumotnoma; ichki nazorat tizimi bo'yicha blok-sxema ko'rinishida bo'ladi.

Glossariy

Buxgalteriya tizimi (Accounting system) – korxonada sodir etilayotgan operatsiyalarni o'z vaqtida va to'g'ri hisobga olish, qayta ishlash, umumlashtirish va foydalanuvchilarga yetkazib berish maqsadida tuzilgan tizim.

Ichki buxgalteriya nazorati tizimi (Internal accounting control) – buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlar ma'lumotlarining ishonchli bo'lishini ta'minlashi lozim bo'lgan tizim.

Ichki nazorat tizimi (Internal control structure) – korxonaning o'z oldiga qo'ygan ma'lum maqsadlariga erishishini ta'minlash, shu jumladan ishonchli moliyaviy ma'lumotlarni tayyorlash uchun ishlab chiqilgan chora-tadbirlar majmuyi.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha blok-sxema (Internal control flowchart) – mijozning ma'lumotlarni qayta ishlash va ichki nazorat tizimining tuzilishi haqidagi ma'lumotni ma'lum simvollar asosida ifodalash usuli.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha ma'lumotnoma (Written narratives of internal control) – nazorat tizimining ma'lum qirralarini yozma ravishda to'liq bayon etish usuli.

Ichki nazorat tizimi bo'yicha savolnoma (Internal control questionnaire) – ichki nazorat tizimini tasvirlash uchun eng keng tarqalgan usul. Bu savolnomani ko'pgina auditorlik firmalari o'zlari uchun qulay shaklda tuzadilar. Savolnomadagi savollar operatsion sikllarga ko'ra guruhlangan bo'ladi va tekshiruv davomida "ha" / "yo'q" savollariga javob keltiriladi.

Nazorat muhiti (Control environmnet) – korxona o'z oldiga qo'ygan maqsad va vazifalarga erishishi uchun amalga oshirishi lozim bo'lgan chora-tadbirlar majmuyi.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Korxonada ichki nazorat tizimining mohiyati va asosiy vazifalari nimada?

2. Ichki nazorat tizimining korxona rahbariyati va mustaqil auditorlar uchun ahamiyatini yoriting.

3. Samarali ichki nazorat tizimi qanday elementlardan tashkil topadi?

4. Nazorat muh itining maqsadi nimada va bu maqsadga erishish uchun qanday tadbirlar amalga oshirilishi lozim?

5. Auditor tomonidan ichki nazorat tizimini o'rganish uslubiyatini bayon eting.

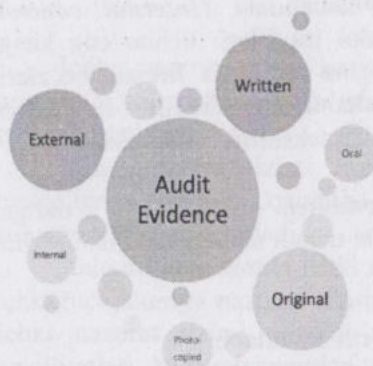
6. Ichki buxgalteriya nazorati tizimi va ichki boshqaruv nazorati tizimi o'rtasida qanday tafovut mavjud?

7. Ichki nazorat tizimini tasvirlashning qanday uslubiyatlarini bilasiz?

8. Yirik korxonalarda audit qo'mitasining asosiy vazifalarini sanab o'ting.

X BOB. AUDIT DALILLARI

10.1. Audit dalillarining mohiyati, turlari va manbalari



Moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazayotganda auditor tekshirayotgan moliyaviy hisobotlar BXMSga mos kelishi yoki undan chetlanishlar bo'lgan hollarni aniqlashi uchun zaruriy dalillarni to'playdi. Shu dalillar asosida auditor moliyaviy hisobotlarning to'g'ri yoki noto'g'ri tuzilganini aniqlaydi. Bir so'z bilan aytganda, dalillar audit tekshiruvining asl mohiyatini tashkil etadi. Auditor

moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z professional fikrini bildirib olishi uchun yetarli miqdordagi va sifatli dalillar to'planishi lozim.

Shu o'rinda "dalil" atamasining mohiyatini yoritishni lozim topdik. **Dalil** – oldindan bildirilgan biror taxminning to'g'ri yoki noto'g'ri ekanligini ko'rsatuvchi vosita. Auditda "oldindan bildirilgan biror taxmin" moliyaviy hisobotlar BXMSga mos tuzilgan degan farazdir. Dalillarning asosiy manbasi mijozning buxgalteriya tizimi hisoblanadi. Ammo bu tizim auditor uchun yetarli miqdordagi va sifatli dalillarni bermaydi va auditor ham bu dalillar bilan cheklanib qolmasligi lozim. Auditor zaruriy dalillarni aktivlarga nisbatan shaxsan o'tkazgan kuzatuvlari orqali va tashqi manbalardan olishi zarur.

Audit tekshiruvi davomida auditor qo'lga kiritishi mumkin bo'lgan dalillar turli ko'rinishda bo'lishi mumkin. Misol uchun, aktivlarni shaxsan tekshirish, operatsiyalarning haqiqatan ham sodir bo'lganini uchinchi tarafning tasdiqlashi, auditorning mijoz bilan o'zaro telefon orqali muloqoti natijasida olingan ma'lumotlar va boshqalar.

Audit dalillari faqatgina yetarli miqdorda emas, balki yetarlicha sifatli, ishonchli bo'lishi darkor. Dalil sifatli bo'lishi uchun esa u o'z

kuchini yo'qotmagan va tekshirilayotgan obyektga **aloqador** bo'lishi lozim.

To'planishi lozim bo'lgan audit dalillarining miqdorini auditorning o'zi professional mulohazasiga asoslangan holda belgilaydi. Audit dalillarining sifatiga esa bir qator omillar ta'sir etishi mumkin. Ular qatoriga quyidagilar kiradi:

- dalillar mijoz korxonadan tashqari manbalardan olinganda ularning ishonchliligi yanada ortadi;

- mijozning ichki nazorat tizimi korxonada tayyorlangan buxgalteriya ma'lumotlari sifatiga ta'sir etadi;

- auditor tomonidan dalillar bevosita olinganda bu dalillar bilvosita olinganga qaragandagi ishonchliligi yuqori bo'ladi.

Audit dalillarining yetarliligi, ularga asoslanib auditor moliyaviy hisobotlarga nisbatan biror fikr hosil qilishi uchun yetarli miqdorda bo'lishini nazarda tutadi. Dalillarning yetarliligini belgilash auditoridan professional mulohazani talab etadi. Shu o'rinda quyidagi omillar audit dalillarining yetarliligini belgilashda ahamiyat kasb etishi mumkin:

- audit dalillarining miqdori ularning sifati bilan teskari bog'lanishda bo'ladi. Ya'ni, dalillar qanchalik sifatli bo'lsa, ularni shuncha kamroq miqdorda to'plash mumkin;

- dalillarning miqdori muhimlikka ham bog'liq. Ya'ni tekshirilayotgan obyekt qanchalik muhim bo'lsa, to'planishi lozim bo'lgan audit dalillari ham shunchalik ko'proq bo'lishi lozim. Muhim bo'lmagan obyektlarga nisbatan kam miqdordagi dalillar to'planishi yoki umuman to'planmasligi ham mumkin.

Audit tekshiruvini o'tkazayotganda auditor audit riskini kamaytirish uchun turli xildagi audit dalillarini to'playdi. Avvalgi boblarda ta'kidlaganimizdek, audit riski uch elementdan tarkib topgan, ya'ni doimiy risk, nazorat riski va aniqlanmaslik riski. Bu risklarning har biri uchun auditor to'plashi lozim bo'lgan dalillar turlichadir. Ammo, shuni ta'kidlash lozimki, auditor dalillarni avvalo aniqlanmaslik riskini kamaytirish uchun to'playdi. Chunki, aniqlanmaslik riski bevosita audit dalillariga bog'liq.

Nazorat riski bilan bog'liq bo'lgan audit dalillari har bir operatsiya yoki hujjatni tekshirishga emas, balki shu operatsiyalarga nisbatan ishlab chiqilgan ichki nazorat tizimining sifatini o'rganishga

qaratilgan. Ichki nazorat tizimi qanchalik sifatli deb topilsa, audit dalillari ham shunchalik kam miqdorda to'planishi mumkin.

Aniqlanmaslik riskini cheklashga qaratilgan audit dalillari quyidagilarga bo'linadi:

1. Inventarizatsiya.

2. Hujjatlar.

– mijoz korxonadan tashqarida tayyorlangan va bevosita auditorga taqdim etilgan hujjatlar;

– mijoz korxonadan tashqarida tayyorlangan, ammo auditorga mijoz orqali yetib kelgan hujjatlar;

– mijoz korxona tomonidan tayyorlab auditorga taqdim etilgan hujjatlar.

3. Buxgalteriya ma'lumotlari.

4. Tahliliy protseduralar.

5. Hisob-kitoblar.

6. Mutaxassislar tomonidan taqim etilgan dalillar.

7. Og'zaki dalillar.

Inventarizatsiya o'tkazish korxona moliyaviy hisobotlarida keltirilgan aktivlarning haqiqatan ham mavjudligini tasdiqlovchi eng asosiy isbotdir. Moliyaviy hisobotlarda keltirilgan pul mablag'lari summasining haqiqatan ham mavjudligini tekshirishning eng ishonchli yo'li ularni sanashdir; tovar va tayyor mahsulot zaxirasi va asosiy vositalarga nisbatan ham shu turdagi tekshiruvni o'tkazish mumkin.

Ammo bu yerda auditor e'tibor qaratishi lozim bo'lgan yana bir muhim masala yuzaga keladi. Misol uchun, korxona moliyaviy hisobotlarida keltirilgan tovar zaxiralari summasi va auditor tomonidan o'tkazilgan inventarizatsiya natijasida aniqlangan summa o'zaro mos, ammo bu tovarlarning ma'lum qismi eskirgan va sotuv uchun yaroqsiz holga kelgan bo'lishi mumkin. Demak, aslida moliyaviy hisobotlar ma'lumotlari va haqiqatdagi ma'lumotlar o'rtasida farq yuzaga keladi. Auditor bunday holatlarga ham e'tibor qaratishi lozim. Ko'pincha, auditor bunday vaziyatlarda mijozdan mustaqil ekspertni jalb etishni so'raydi.

Asosiy vositalarga nisbatan inventarizatsiya o'tkazishda faqatgina shu aktivlarning mavjudligi tasdiqlanadi. Ammo bu aktivlar amalda korxonaga tegishli bo'lmasligi ham mumkin.

Umuman olganda, inventarizatsiya faqatgina aktivlarning mavjudligini tasdiqlaydi. Ammo bu tur dalil aktivlarga nisbatan egalik, ularning haqiqiy bahosi va ularning yaroqliligi yuzasidan dalillar bilan ta'minlanishi lozim.

Hujjatlar auditor uchun dalillarning eng asosiy turini tashkil etadi. Ammo bu hujjatning ahamiyati uning korxona tomonidan tayyorlanganligi yoki tashqi manbalardan kelganligiga qarab ortadi yoki kamayadi.

Mijoz korxonadan tashqarida tayyorlangan va bevosita auditorga taqdim etilgan hujjatlar eng sifatli, ishonchli hujjatlar hisoblanadi. Misol uchun, mijozning bank hisob raqami bo'yicha bank tomonidan bevosita auditorga berilgan hisobot.

Tashqi manbalardan kelgan hujjatlarning asosiy qismi ko'p hollarda mijoz qo'lida bo'ladi. Bu tur hujjatlarga asoslanish yoki asoslanmaslik qaroriga kelish uchun auditor mijoz xodimlari bu hujjatni osonlik bilan qalbakilashtirishlari mumkinligi yoki unday emasligini aniqlashi lozim. Har qanday tuzatish, o'zgartirish kiritilgan dalillarni esa sinchkovlik bilan tekshirishi kerak.

Mijoz korxona tomonidan tayyorlab auditorga taqdim etilgan hujjatlar ishonchlilik nuqtayi nazaridan yuqoridagi tur dalillarga nisbatan eng sifatsizi hisoblanadi. Chunki bu hujjatlar asosan faqatgina firma ichida aylangani uchun ularga biror o'zgartirishlar kiritish, qalbakilashtirish juda oson kechadi.

Bu tur hujjatlardan dalil sifatida foydalanish yoki foydalanmaslik masalasini ko'rish uchun auditor mijozning ichki nazorat tizimini o'rganishi lozim. Bu tizim qanchalik sifatli bo'lsa, ichki hujjatlar ham shunchalik ishonchli bo'ladi. Aks holda ichki hujjatlarning auditor uchun hech qanday ahamiyati bo'lmaydi.

Buxgalteriya ma'lumotlari. Auditorlar moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlarni buxgalteriya ma'lumotlari orqali tekshirayotganda, bu ma'lumotlar aks etgan schyotlardagi summalarni bosh jurnal bilan, undan so'ng boshlang'ich hujjatlar bilan solishtiradilar. Buxgalteriya schyotlari va jurnallari ham auditor uchun muhim audit dalillari hisoblanadi.

Schyot va jurnal ma'lumotlarining ishonchlilik ham bu ma'lumotlarni aks ettirish jarayoniga tatbiq etilgan ichki nazorat tizimi bilan bog'liq. Misol uchun, jurnallar va schyotlarda operatsiyalar natijalarini

aks ettrish uchun bosh buxgalter ruxsati bo'lishi lozimligi buxgalteriya tizimiga noto'g'ri ma'lumotlar kiritilishi ehtimolini kamaytiradi.

Tahliliy protseduralar moliyaviy hisobotlar ma'lumotlarini ularda aks etgan moliyaviy ma'lumotlar nisbatini o'rganish orqali baholash hisoblanadi.

Tahliliy protseduralarni o'tkazish quyidagi to'rt bosqichni o'z ichiga oladi:

1) schyotlar saldosi qoldig'i auditor tomonidan mustaqil ravishda taxminan ishlab chiqilishi;

2) taxmin summasi bilan mijoz tomonidan taqdim etilgan haqiqatdagi summa o'rtasidagi farqlanish yuzaga kelganda auditor tomonidan tekshiruvsiz qabul qilinishi mumkin bo'lgan farq summasini belgilash;

3) mijoz tomonidan taqdim etilgan haqiqatdagi summa bilan auditor tomonidan tayyorlangan summani taqqoslash;

4) yuzaga kelgan ahamiyatli farqni tekshirish.

Tahliliy protseduralarni o'tkazish davrida qo'llaniladigan uslublarning oddiy, ya'ni taqqoslash, nisbatlarni aniqlash va murakkab, ya'ni avvaligi yillar davomidagi ma'lumotlar nisbatini aniqlash va joriy yillardagi turli nisbatlar bilan solishtirish kabi turlari mavjud. Misol uchun, joriy yil daromad va xarajat ko'rsatkichlarining avvalgi yil daromad va xarajat ko'rsatkichlari ma'lumotlari bilan solishtirishni misol sifatida keltirishimiz mumkin. Joriy va o'tgan yil ko'rsatkichlari o'rtasida ahamiyatli farqning yo'qligi joriy yil daromad va xarajatga oid ma'lumotlarida katta xatoliklar yo'qligidan darak berishi mumkin. Aksincha, ikki davr ma'lumotlarida katta farq yuzaga kelsa auditor shu ma'lumotlarga nisbatan tekshiruvni yanada batafsil o'tkazishi lozim.

Rivojlangan davlatlarda iqtisodiyotning har bir tarmog'i bo'yicha daromad, xarajat va shu kabi ko'plab ko'rsatkichlar bo'yicha maxsus tashkilotlar tomonidan statistik ma'lumotlar tayyorlanadi. AQSH, Buyuk Britaniya kabi davlatlarda auditorlar Tahliliy amaliyotning biq qismi sifatida mijoz tomonidan tayyorlangan ma'lumotlarni shu tarmoq bo'yicha statistika ma'lumotlari bilan taqqoslaydi va ahamiyatli farqlanish yuzaga

kelgan taqdirda auditor tekshiruvni shunga mos ravishda yanada chuqurroq o'tkazadi. Shuningdek, bu taqqoslash mijozning shu tarmoqda faoliyat yurituvchi boshqa korxonalarga nisbatan ustun va zaif tomonlarini ochib beradi. Buning natijasida auditor mijozga zaruriy tavsiyalarni ham berishi mumkin bo'ladi.

Ammo statistika ma'lumotlari bilan taqqoslashda auditor e'tiborli bo'lishi lozim. Bu statistik ko'rstakichlar mijozga nisbatan ancha katta yoki kichik bo'lgan, boshqa turdagi buxgalteriya standartlarini qo'llaydigan korxonalar faoliyati asosida tayyorlangan bo'lishi mumkin. Natijada taqqoslash hech qanday ma'noga ega bo'lmay qoladi.

Mijozning ichki ma'lumotlariga nisbatan Tahliliy amaliyotlar. Mijoz o'z faoliyatini rejalashtirish, tartibga solish maqsadida turli ko'rinishdagi reja, biznes loyihalar tayyorlaydi. Bu loyiha ko'rsatkichlari bilan moliyaviy hisobotlar ma'lumotlarini solishtirish ham auditor uchun Tahliliy protseduralarning bir ko'rinishini tashkil etadi.

Tahliliy protseduralarning vaqtini belgilash. Tahliliy protseduralar audit tekshiruvining turli davrlarida o'tkaziladi. Bu amaliyot audit tekshiruvini rejalashtirish davrida tekshiruv vaqti, ko'lamini belgilash imkonini beradi. Tahlil tekshiruv davri mobaynida qo'llanilsa moliyaviy hisobotlarning elementlari summalarini sifatli tekshirish imkonini beradi. Audit tekshiruvi yakunida qo'llanilgan amaliyot tekshiruvdan o'tgan ma'lumotlarni yana bir bor tekshirishga asos bo'ladi.

Hisob-kitoblar. Audit dalillarining yana bir turini auditor tomonidan moliyaviy hisobotlarda ko'rsatilgan summalarining arifmetik to'g'riligini tekshirish uchun amalga oshiriladigan hisob-kitoblar tashkil etadi. Hisob-kitob Tahliliy protseduralardan farq qiladi. Tahliliy protseduralar moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlar nisbatini aniqlaydi. Hisob-kitob esa shu ma'lumotlarning to'g'ri hisoblanganini tekshiradi.

Mutaxassislar tomonidan taqdim etilgan dalillar. Auditorlar mijoz tovar moddiy zaxiralarining sifatini, hajmini belgilash, mijoz kompyuter dasturlari va shu kabilarni tekshirish uchun yetarli malaka va imkoniyatga ega bo'lmagan taqdirda mutaxassis

xizmatidan foydalanadi. **Mutaxassis** – buxgalteriya va audit sohasidan boshqa sohalarida maxsus bilim, malakaga ega bo'lgan shaxs yoki firma. Misol tariqasida baholovchilar, advokatlar, muhandislarni keltirishimiz mumkin. Bu mutaxassislar tomonidan taqdim etilgan ma'lumotlar auditor uchun muhim hisoblanadi.

Og'zaki dalillar. Audit tekshiruvini o'tkazish davrida auditorlar mijoz rahbariyati va xodimlaridan ko'plab savollar so'raydilar. Savollar turlicha bo'lishi mumkin. Bu savollarga berilgan javoblar ham dalillar hisoblanadi. Umuman olganda, og'zaki dalillarning o'zlari yetarlicha dalil bo'la olmaydi. Ammo ular boshqa turdagi dalillarning to'g'riligini tasdiqlash yoki inkor etish uchun asos bo'lib xizmat qiladi. Misol uchun, mijoz tomonidan ko'rsatilgan muddati o'tgan debitorlik qarzlarini auditor mijoz bilan muhokama qiladi va bu qarzlarni to'plash imkoniyatining mavjudligi yoki ular shubhali qarzlar ekanligi yuzasidan savollar beradi. Agar mijoz fikri auditorning taxmini bilan mos chiqsa, auditor o'z savollari asosida korxona debitorlik qarzlarini to'g'ri ko'rsatganiga ishonch hosil qilishi mumkin.

Dalillar to'plash jarayonida ularni to'plash uchun ketadigan xarajatlar auditor uchun qaysidir dalillardan foydalanib, boshqalaridan vos kechishiga olib kelmasligi kerak. Ammo dalillarni to'plash uchun bo'ladigan xarajatlar auditor e'tiborida turishi lozim.

Misol uchun, mijozning katta miqdordagi debitorlik qarzi mavjud. Bu qarzning haqiqiy ekanligini tekshirishning bir yo'li qarzdor bilan bevosita bog'lanish va undan shu qarzdorlikni tasdiqlovchi yozma hujjatni olish hisoblanadi. Ikkinchi usuli esa qarzdorning moliyaviy hisobotlarini tekshirish va shu asosda mijozning haqiqattan ham qarzdorligiga va shu qarzni belgilangan muddatda to'lay olishiga ishonch hosil qilish yoki unday emasligini aniqlash mumkin. Har ikkala usulda ham auditor qarzning borligi va uning to'lanishini yoki unday bo'lmasligini tasdiqlovchi dalillarga ega bo'ladi. Ammo, tekshiruvning ikkinchi usuli auditor uchun qiymatga tushadi va shu sabab tekshiruv uchun birinchi usulni qo'llagan maqsadga muvofiq.

Yuqorida aytilganlardan shu narsa nazarda tutiladiki, audit tekshiruvi uchun auditor har doim ham eng ishonchli dalillarni talab qilmasligi lozim. Auditorlar dalillarni vaziyatdan kelib chiqqan holda tanlashlari va to'plashlari kerak.

Hisobot davridan so'ng yuzaga kelgan dalillar. Ba'zan, hisobot davri davomida mavjud bo'lmagan dalillar audit tekshiruvi davomida aniqlanishi mumkin. Bu dalillar natijasida auditorning moliyaviy hisobotlar yuzasidan dastlabki fikri o'zgarishi mumkin. Hisobot davridan so'ng yuzaga kelgan dalillar balans hisobotida ko'rsatilgan sanadan so'ng, ammo audit tekshiruvi yakunlanib auditor xulosasi taqdim etilishidan oldin amalga oshirilgan operatsiyalar yoki aniqlangan hodisalarni nazarda tutadi. Hisobot davridan so'ng yuzaga kelgan dalillar quyidagi ikki turda bo'lishi mumkin:

1) balans hisoboti sanasi yoki undan oldingi sanada mavjud bo'lgan biror faktlarni tasdiqlovchi dalillar;

2) balans hisobotidan keyin yuzaga kelgan faktlar bilan bog'liq dalillar.

Birinchi tur dalillar balans hisoboti sanasida mavjud bo'lgan operatsiyalarni qo'shimcha tasdiqlaydi. Bu tur dalillar moliyaviy hisobotlarga zaruriy korrektirovkalar qilinishini talab qiladi.

Misol uchun, 31-dekabrda mijozning bir necha kichik debitorlik qarzlari orasida bir katta debitorlik qarzi ham mavjud deb faraz qilaylik. Yil yakunida bu qarz mijoz tomonidan to'planishi mumkin bo'lgan qarz deb baholandi va moliyaviy hisobotlarda aktiv sifatida ko'rsatildi. Ammo audit tekshiruvini o'tkazish davrida debitor qarzdor bankrotlikka uchradi. Natijada auditor bu debitorlik qarzini shubhali qarz sifatida aks ettirishni talab qiladi, ya'ni moliyaviy hisobotlarda korrektirovka amalga oshirilishi lozim. Ushbu vaziyatda debitor qarzdorning moliyaviy holati 31-dekabrqa qadar yomonlasha borgan, ammo mijoz tomonidan unga noto'g'ri baho berilgan hisoblanadi.

Ikkinchi tur dalillar balans hisobotidan keyin yuzaga kelgan operatsiyalar yoki voqealar bilan bog'liq. Bu tur dalillar asosida moliyaviy hisobotlarga tuzatishlar kiritilmaydi, ammo ular moliyaviy hisobotlarga ilova tarzida kiritilishi lozim. Aks holda, moliyaviy hisobotlar foydalanuvchilarga noto'g'ri ma'lumotlarni beradi.

Misol uchun, mijoz korxonasida 31-dekabrda so'ng katta yong'in ro'y berdi va mijozning asosiy vositalari katta zarar ko'rdi. Buning natijasida moliyaviy hisobotlarning asosiy vositalar qismiga tuzatishlar kiritilishi kerak emas. Chunki bu aktivlar yil yakunida mavjud bo'lgan. Ammo, bu ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarga ilova tarzida kiritilmasa, hisobotlar foydalanuvchilarga noto'g'ri ma'lumot-

larni berayotgan bo'ladi. Chunki yil yakunidan balansda ko'rsatilgan aktivlar mijozda mavjud emas.

Auditor tomonidan hisobot davridan so'ng yuzaga kelgan dalillarni moliyaviy hisobotlarga tuzatishlar kiritish orqali aks ettirish lozimmi, yoki ularni moliyaviy hisobotlarga ilova tarzida ko'rsatish kerakmi degan savolga javob berishdan oldin bu dalillar yuzaga kelgan davr aniqlanishi lozim.

Misol uchun, mijozning katta debitor qarzdori yil yakunidan so'ng bankrotlikka uchradi deb faraz qilaylik. Bu hodisa mijoz moliyaviy hisobotlariga tuzatish ko'rinishida kiritilishi kerakmi yoki ilova tarzidami? Bu savolga javob bankrotlik holatining yuzaga kelish sabablariga bog'liq. Agar mijoz moliyaviy holati yil yakuniga qadar yomonlashib borish natijasida bankrotlikka uchragan bo'lsa debitorlik qarzi mijoz moliyaviy hisobotlarida tuzatish kiritilishi bilan ko'rsatilishi kerak. Chunki debitorlik qarzining qaytmasligi aslida yil yakuniga qadar ma'lum bo'lgan. Ammo mijoz buni bilmagan va natijada bu qarzni aktiv sifatida ko'rsatgan.

Endi, bankrotlikka qarzdor korxonada yil yakunidan so'ng ro'y bergan tabiiy ofat sabab bo'lishi mumkin. Bu voqeani aks ettiruvchi dalillar moliyaviy hisobotlarga ilova ko'rinishida ko'rsatilishi kerak. Chunki debitorlik qarzdorlik 31-dekabrga qadar to'planishi mumkin edi. Shuning uchun balans hisobotiga o'zgartirish kiritish kerak emas.

Ba'zan auditor o'z tekshiruvini yakunlab audit xulosasini taqdim etgandan so'ng uning moliyaviy hisobotlar yuzasidan fikrini o'zgartiradigan dalillar yuzaga kelishi mumkin. Ya'ni, moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar bo'lgan, ammo auditor ularni aniqlay olmagan. Bunday vaziyatda auditor bu dalillarning haqiqatan ham moliyaviy hisobotlarga nisbatan muhim ekanligiga va ularning audit tekshiruvi davrida mavjud bo'lganligiga ishoch hosil qilishi zarur. Agar bu holatlar o'z tasdig'ini topsa auditor mijozdan auditor xulosasi va mijoz moliyaviy hisobotlaridan foydalanayotgan yoki foydalanishi mumkin bo'lgan shaxslarga bu haqda xabar berilishini so'rashi kerak. Agar mijoz bundan bosh tortsa auditor bu haqda mijoz direktorlar kengashining har bir a'zosiga, tegishli yuridik tashkilotlar (sud) va mijoz moliyaviy hisobotlaridan foydalanayotgan shaxslarga auditor xulosasidan endilikda foydalanib bo'lmasligi to'g'risida o'zi xabar berishi kerak.

10.2. Ichki audit xizmati ma'lumotlaridan foydalanish

Ichki audit – buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri bo'lishini ta'minlashga va korxonada samarali ichki nazorat tizimini tashkil etishga yo'naltirilgan faoliyat. Ichki audit tizimi:

- korxona tomonidan mustaqil ravishda tashkil etiladi;
- korxona rahbariyati manfaatlariga xizmat qiladi.

Ichki audit faoliyatini yuritish uchun litsenziya yoki malaka sertifikatini talab etilmaydi. Auditning bu turi korxona rahbariyatining samarali qaror qabul qilishi uchun asos bo'ladigan buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri bo'lishini, korxona bo'lim va xodimlarining korxona siyosatiga, belgilangan rejaga mos ravishda faoliyat yuritishlarini ta'minlash va buni nazorat qilish, korxona ma'lum qonun- hujjatlarga mos ravishda ishlashini ta'minlashga qaratilgan.

Ichki audit xizmati vazifalari qatoriga quyidagilar kiradi:

- korxona buxgalteriya va ichki nazorat tizimi sifatini tekshirish, ularga nisbatan nazorat olib borish va ularni yanada takomillashtirish bo'yicha amaliy takliflar ishlab chiqish;

- buxgalteriya ma'lumotlarining to'g'ri va to'liqligini tekshirish;
- buxgalteriya bo'yicha mavjud qonun-hujjatlarga, korxona hisob siyosatiga amal qilinishini ta'minlash;
- korxona bo'limlari faoliyatini tekshirish;
- korxona egaligida bo'lgan aktivlarning butligini tekshirish va ularning himoyasini ta'minlash;

- korxonada qo'llaniladigan kompyuter dasturlarining sifatini baholash;

- korxonada ro'y berishi mumkin bo'lgan ma'lum tur hodisalarni, misol uchun suiiste'molchilikni tekshirish va ularni bartaraf etish yuzasidan amaliy takliflar berish.

Audit tekshiruvini davomida tashqi auditor quyidagilarni o'rganishi kerak:

- korxona ichki audit xizmati faoliyati sifatini baholash;
- ichki audit xizmatining korxonada samarali ichki nazorat tizimini ta'minlashdagi rolini o'rganish.

Tashqi auditor uchun korxona ichki auditor ma'lumotlaridan foydalanish amalga oshirilishi lozim bo'lgan audit protseduralarining

hajmi va yo'nalishini belgilash imkonini beradi. Xorijiy davlatlar, xususan Rossiyada tashqi audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida auditorning ichki audit xizmati ma'lumotlaridan foydalanishi lozimligi qonun bilan majburiy ravishda belgilangan.

Ichki audit xizmati faoliyatining sifati tashqi auditor uchun audit riskini belgilash imkonini berishi sabab, bu ko'rsatkichni rejalashtirish jarayonida belgilash mumkin bo'ladi.

Tashqi auditor ichki audit xizmati faoliyati samaradorligini belgilash maqsadida dastur tuzishi va unda ichki auditning aynan qaysi faoliyat sohasi tekshirilishi va baholanishi lozimligini ko'rsatishi kerak. Bu jarayonda quyidagilarga e'tibor qaratilishi lozim:

- **Ichki auditning tashkiliy tuzilmasi:** korxonada bu xizmat turi sifatli ishlashi uchun u korxonaning barcha bo'limlariga nisbatan mustaqil tuzilgan bo'lishi va faqatgina rahbariyatga hisobot berishi kerak.

- **Ichki audit faoliyatining tashkil etilishi:** ichki audit xizmati tekshiruvi rejalashtirilishi, natijalar hujjatlashtirilishi, bu jarayonga nisbatan nazorat tashkil etilishi, korxonada ichki audit xizmati faoliyatiga oid yo'riqnomalar ishlab chiqilishi lozim.

- **Ichki auditorlarga nisbatan malakaviy talablar:** ichki auditorlarning malakaviy darajasiga nisbatan ma'lum talablar ishlab chiqilishi, ichki auditorlarni ishga olish bo'yicha yo'riqnomalar tayyorlanishi kerak.

- **Ichki auditorlarning takliflariga e'tibor:** ichki auditorlar korxonada o'z faoliyatini olib borish jarayonida ma'lum kamchiliklarni aniqlashi mumkin. Bunday vaziyatda ular bu holatlarni bartaraf etish yuzasidan o'z takliflarini beradilar. Tashqi auditorlar esa korxona bo'limlari qanchalik bu takliflarni inobatga olgan holda amalda qo'llashlarini ham o'rganishi zarur.

Korxona ichki audit xizmati faoliyatini baholagach tashqi auditor ichki audit xizmati ma'lumotlariga asoslanishning qanchalik maqsadga muvofiqligini belgilashi kerak. Ushbu vaziyatda tashqi auditor ichki audit xizmatidan foydalanish mumkin deb hisoblasa:

- 1) ichki auditning dasturlari va ish hajmi tashqi auditor talablariga qanchalik javob berishini o'rganishi kerak;

- 2) ichki auditorlar faoliyati reja bo'yicha amalga oshirilishi va tegishli tartibda hujjatlashtirilishi yuzasidan ishonch hosil qilishi zarur;

3) ichki audit tekshiruvining natijalari, takliflari yetarli darajada asosli ekanligini Tahlil qilish kerak;

4) yuqori riskka ega bo'lgan nuqtalar ichki audit tekshiruvida o'z aksini topganligini o'rganishi lozim;

5) ichki auditor takliflariga korxonada haqiqatan ham amal qilinayotganiga ishonch hosil qilishi zarur.

Audit tekshiruvi davomida tashqi auditorlarga korxona ichki auditorlari bilan erkin muloqot olib borish, auditorlik tashkiloti ichki audit xizmatining hujjatlaridan erkin foydalanish uchun mijoz rahbariyati tomonidan sharoit yaratib berilishi kerak. O'z navbatida tashqi auditor ham tekshiruv davomida ichki audit xizmati faoliyati sifatini kelgusida oshirishga xizmat qiluvchi takliflarni, agar ular yuzaga kelsa, mijozga berishi kerak.

Shu o'rinda shuni ta'kidlab o'tish kerakki, tashqi auditor tomonidan ichki auditor hujjatlari, ma'lumotlaridan foydalanish tashqi auditor zimmasidagi majburiyat, javobgarlikni aslo kamaytirmaydi. Shu sabab, tashqi auditor ichki audit ma'lumotlaridan foydalanayotganda ularning ishonchliligini doimo tekshirib borishi kerak.

10.3. Audit tekshiruvi davomida ekspert xizmatidan foydalanish

“Ekspert ishidan foydalanish” nomli № 620 XASga asosan **Ekspert** – auditorlik tashkiloti shtatida turmaydigan, buxgalteriya hisobi va auditdan farq qiluvchi sohalarida yetarlicha bilim, tajriba va ko'nikmalarga ega bo'lgan mutaxassisdir.

Ekspert sifatida auditorlik firmasi yuridik shaxs hisoblangan ixtisoslashgan firmani jalb etishi mumkin. Bu firmalar mol-mulkni baholash, muhandislik, geologiya kabi sohalarida xizmat ko'rsatadilar.

Audit tekshiruviga ekspert quyidagi hollarda jalb etilishi mumkin:

1) ma'lum mol-mulkni (yer, bino, mashina, uskunalar va h.k.) baholashda;

2) mulkning miqdori va holatini aniqlash uchun (foydali qazilmalarning zaxirasi, mashina va uskunalarining xizmat muddati);

3) bajarilgan ishlarning hajmini aniqlashda (qurilish, geologorazvedka);

4) shartnomalar, ta'sis hujjatlari, me'yoriy hujjatlarni yuridik baholashda.

Audit tekshiruvida ekspert xizmatidan foydalanish to'g'risidagi qarorni auditorlik firmasi rahbariyati mavjud shart-sharoitning murakkabligi, muhimligi kabi omillarni hisobga olgan holda qabul qiladi.

Audit tekshiruvida qatnashish uchun ekspert quyidagi talablarga javob berishi kerak:

1) ekspert xizmat ko'rsatmoqchi bo'lgan sohada malakaga egaligini tasdiqlovchi hujjat (diplom, attestat, litsenziya);

2) ekspert xizmat ko'rsatmoqchi bo'lgan sohada ish tajribasi;

3) davlat muassasasi tomonidan shu tarmoqda xizmat ko'rsatish huquqini beruvchi litsenziya.

Ekspert tekshiruvga obyektivlik bilan yondashishi kerak. Auditorlik firmasi quyidagi hollarda ekspert xizmatidan foydalanishi mumkin emas:

- ekspert (jismoniy shaxs) audit tekshiruvdan o'tayotgan korxonaning ta'sischisi, ta'sischilarning yaqin qarindoshi yoki korxonaning xodimi bo'lgan hollarda;

- ekspert (yuridik shaxs) audit tekshiruvdan o'tayotgan korxonaning ta'sischisi, kreditori, sug'urtachisi bo'lgan yoki ekspert firmasini tekshiruvdan o'tayotgan korxona tuzgan bo'lsa.

Audit tekshiruviga ekspert jalb etilgandan so'ng yuqoridagi hollar ma'lum bo'lib qolsa, auditor ekspert xulosasining obyektivligini tekshirishi yoki boshqa ekspertni tayinlashi kerak. Auditor mijoz korxonada audit tekshiruvi jarayonida ekspert xizmatidan foydalanish uchun mijoz roziligini olishi lozim. Mijoz ekspertni tekshiruvga jalb etishni rad etsa, buni yozma ko'rinishda bayon etishi kerak. Bunday hol ro'y bergan taqdirda auditor ijobiy auditorlik xulosasini berish masalasini chuqur ko'rib chiqishi zarur.

Auditor ekspert xizmatidan shu ekspert va audit tekshiruvdan o'tayotgan korxona o'rtasida yoki ekspert va auditor o'rtasida tuzilgan shartnoma asosida foydalanadi. Ushbu shartnomada quyidagi masalalar ko'rilishi kerak:

1) ekspert xizmatining maqsadi va hajmi;

2) auditor ekspertdan javob olishni istagan aniq masalalar;

3) ekspert va audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona o'rtasidagi munosabatlar tavsifi;

4) ekspert o'z tekshiruvi davomida qo'llashni rejalashtirgan taxmin va uslublar;

5) ekspert xulosasining shakli va mazmuni.

Ekspert o'z xulosasini yozma tarzda xulosa ko'rinishida tayyorlaydi. Ekspert xulosasi auditor ekspert tekshiruvi mohiyatini, uslubiyatini osonlik bilan tushunishi mumkin bo'lgan shaklga ega bo'lishi kerak. Xususan ekspert xulosasida quyidagilar yoritilishi zarur:

1) ekspert o'z tekshiruvini olib borgan korxona turi;

2) tekshiruv obyekti;

3) tekshiruv hajmi va ekspert o'z zimmasiga olayotgan mas'uliyat ko'lami;

4) tekshiruvda qo'llanilgan uslubiyatlar va ularning avvalgi yillardagi ekspert tekshiruvi uslubiyatiga mosligi;

5) ekspert tomonidan aniqlangan har qanday muhim shubhali holatlar;

6) tekshiruv natijalari.

Ekspert xulosasi kirish, tadqiqot va xulosa qismlardan tashkil topadi. Kirish qismida quyidagi ma'lumotlar ko'rsatiladi:

1) ekspert o'z tekshiruvini o'tkazgan korxona to'g'risida ma'lumot;

2) ekspert tomonidan amalga oshirilgan ish;

3) ekspert to'g'risida ma'lumot: familiyasi, ismi, sharifi, ma'lumoti;

4) tekshiruv uchun zaruriy ma'lumotlar kelib tushgan sana;

5) zaruriy ma'lumotlarning turi;

6) ekspert oldida turgan vazifalar, o'rganilishi lozim bo'lgan masalalar.

Ekspert xulosasining tadqiqot qismida tekshiruv jarayoni va natijalari to'g'risidagi ma'lumotlar keltiriladi. Tadqiqot qismida quyidagi ma'lumotlar aks ettiriladi:

1) tekshiruv o'tkazilgan sohada mutaxassis bo'lmagan shaxs uchun ham tushunarli tarzda bayon etilgan tekshiruv uslubiyati;

2) ekspert tomonidan tekshiruv jarayonida qo'llanilgan me'yoriy hujjatlar;

- 3) tadqiqot natijalarining professional tarzidagi Tahlili;
- 4) maxsus atamalar qo'llanilgan bo'lsa ularning ta'rifi, mohiyati.

Agar tekshiruv jarayonida ekspert oldiga qo'yilgan ma'lum tur savollar, masalalarga javob topilmasa ekspert bu holatni ekspert xulosasining tadqiqot qismida bayon etishi kerak.

Ekspert xulosasining xulosa qismida ekspert tekshiruvdan oldin uning oldiga auditor tomonidan qo'yilgan savollar, masalalarga alohida javob beradi. Har bir savolga aniq javob berilishi, agar javob berishning imkoni bo'lmasa buning sabablari ko'rsatilishi kerak. Ekspert oldiga auditor tomonidan qo'yilmagan, ammo ekspert fikricha o'rganilishi lozim bo'lgan savollar, masalalar javoblari bilan xulosa qismida keltiriladi.

Ekspert xulosasi tushunarli, sodda ko'rinishga ega bo'lishi lozim. Aks holda mutaxassis bo'lmagan shaxslar xulosadagi ma'lumotlarni turlicha tushunishlari mumkin. Xulosa quyidagi rekvizitlarga ega bo'lishi zarur:

- 1) hujjatning nomi;
- 2) hujjat tayyorlangan sana;
- 3) ekspertning imzosi;
- 4) ekspert yuridik shaxs bo'lgan taqdirda uning muhri.

Xulosa ikki nusxada tayyorlanadi. Uning bir nusxasi audit tekshiruvidan o'tayotgan korxonaga, ikkinchi nusxasi auditorlik firmasiga beriladi.

Ekspert xulosasi quyidagi mezonlarga asosan auditorlik firmasi tomonidan baholanadi:

- 1) ekspert xulosasi asoslanayotgan ma'lumotlarning to'g'ri va tekshiruvga aloqadorligi;
- 2) ekspert tekshiruv jarayonida qo'llagan uslubiyatlar, taxminlarning to'g'ri, asosliiligi;
- 3) ekspertning yakuniy xulosasining tekshiruv uslubiyatidan kelib chiqqan holda bayon etilganligi.

Agar ekspert xulosasini o'rganish jarayonida auditor ekspert xulosasida keltirilgan va korxona bergan ma'lumotlar o'rtasida muhim farqlanishni aniqlasa yoki ekspert xulosasi asosli emas degan fikrga kelsa ekspert xulosasini tekshirish uchun kerakli muolajalarni qo'llashi yoki boshqa ekspertni jalb etishi kerak. Ekspert xulosasi audit ishchi hujjatlariga kiritiladi.

Audit tekshiruv jarayonida ekspert xizmatidan foydalanish auditorning zimmasidagi mas'uliyatni kamaytirmaydi.

Qisqacha xulosalar

Dalil oldindan bildirilgan biror taxminning to'g'ri yoki noto'g'ri ekanligini ko'rsatuvchi vosita. Auditda "oldindan bildirilgan biror taxmin" moliyaviy hisobotlar BXMSga mos tuzilgan degan farazdir. Dalillarning asosiy manbayi mijozning buxgalteriya tizimi hisoblanadi. Ammo bu tizim auditor uchun yetarli miqdordagi va sifatli dalillarni bermaydi.

Audit dalillari faqatgina yetarli miqdorda emas, balki yetarlicha sifatli, ishonchli bo'lishi darkor. Dalil sifatli bo'lishi uchun esa u o'z kuchini yo'qotmagan va tekshirilayotgan obyektga aloqador bo'lishi lozim. Audit tekshiruvini o'tkazayotganda auditor audit riskini kamaytirish uchun turli xildagi audit dalillarini to'playdi.

Mijoz korxonadan tashqarida tayyorlangan va bevosita auditorga taqdim etilgan hujjatlar eng sifatli, ishonchli hujjatlar hisoblanadi.

Glossariy

Dalil (Evidential matter) – oldindan bildirilgan biror taxminning to'g'ri yoki noto'g'ri ekanligini ko'rsatuvchi ma'lumot.

Inventarizatsiya (Observation) – korxona moliyaviy hisobotlarida keltirilgan aktivlar va passivlarning haqiqatan ham mavjudligini tasdiqlash yoki inkor etish usuli.

Tasdiqlash (Confirmation) – mijoz korxonadan tashqarida tayyorlangan va bevosita auditorga taqdim etilgan hujjatli dalil.

Tahliliy protseduralar (Analytical procedures) – moliyaviy hisobotlar ma'lumotlarini ularda aks etgan moliyaviy ma'lumotlar nisbatini o'rganish orqali baholash hisoblanadi

Ekspert (Specialist) – auditorlik tashkiloti shtatida turmaydigan, buxgalteriya hisobi va auditdan farq qiluvchi sohalarida yetarlicha bilim, tajriba va ko'nikmalarga ega bo'lgan mutaxassis.

Yetarlilik (Sufficiency) – moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlarni asoslovchi dalillarning hajmiga nisbatan qo'llaniladigan ko'rsatkich.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Audit dalillarining mohiyatini va audit tekshiruvdagi ahamiyatini yoriting.
2. Audit dalillari uchun qanday sifat talablari qo'yilgan?
3. Tekshiruv jarayonida to'planishi lozim bo'lgan audit dalillari miqdori va ichki nazorat tizimi sifati o'rtasida qanday bog'liqlik mavjud?
4. Moliyaviy hisobotlar tuzilgandan so'ng yuzaga kelgan dalillar bo'yicha auditor qanday choralarni qo'llashi lozim?
5. Aniqlanmaslik riskini cheklashga qaratilgan dalillarni sanab o'ting.
6. Audit tekshiruvi davomida ichki auditorlar xizmatidan foydalanishning zaruriyati va ahamiyatini yoriting.
7. Auditda ekspert xizmatidan foydalanish tamoyillari nimada? Auditor ekspert xulosasi uchun ham javobgar bo'ladimi?
8. Audit tekshiruvi jarayonida Tahliliy protseduralarning roli nimadan iborat?

XI BOB. O'ZARO BOG'LIQ TOMONLAR, KEYINGI VOQEALAR VA BOSHQA MUTAXASSISLAR ISHLARIDAN FOYDALANISH

11.1. O'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar mohiyati va tekshirish uslubi



O'zaro bog'liq tomonlar bo'yicha audit tekshiruvini o'tkazish auditor uchun tekshiruvning eng nozik va kompleks sohalaridan birini tashkil etadi. Bu jarayonda auditorning asosiy e'tibori o'zaro bog'liq tomonlar o'rtasida sodir etilgan operatsiyalarning summasiga emas, balki shu operatsiyalarning xususiyatiga qaratilgan bo'ladi. Misol uchun, korxona o'z rahbaridan bozor bahosidan

ancha yuqori qiymatda yer sotib oldi deylik. Bunday vaziyatda auditor qanday chorani qo'llashi lozim? Bu auditor uchun o'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalarning murakkab qirralaridan birini namoyon etadi.

O'zaro bog'liq tomonlar deb mijoz korxona va boshqa ikkinchi tomonning o'zaro munosabatiga aytiladi va bu munosabat jarayonida bir taraf ikkinchi tarafga ta'sir o'tkaza olishi mumkinligi va buning natijasida tomonlardan biri o'zining shaxsiy daromad olishga yo'naltirilgan manfaatidan ikkinchi taraf foydasiga voz kechishi tushuniladi. Bog'liq tomonlarga misol tariqasida mijoz korxona va uning rahbariyati, rahbariyat oila a'zolari, sho'ba korxonalari keltirish mumkin. O'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar yuqorida keltirib o'tilgan tomonlar va korxona o'rtasida sodir etilgan hamda odatiy tusga ega bo'lmagan operatsiyalarni nazarda tutadi.

O'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalarni tekshirish jarayonida auditor muhim operatsiyalar yuzasidan to'liq axborotlar moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilganligiga alohida e'tibor

qaratishi lozim. Xususan quyidagi ma'lumotlar bayoni ilovalarda o'z aksini topgan bo'lishi lozim: o'zaro bog'liq tomonlarning munosabati, operatsiyaning xususiyati, operatsiyaning summasi, yuzaga kelgan debitorlik va kreditorlik qarzlari va ushbu qarzlarni qondirish shartlari hamda muddatlari to'g'risida ma'lumot.

Agar auditor o'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar asossiz (muhim darajada yuqori yoki past) narxlarda va shartlarda amalga oshirgan deb hisoblasa, bu tur operatsiyalarning moliyaviy hisobotlarida ilova qilinishini talab etishi zarur. Bu borada yo'riqnoma vazifasini № 550 XAS bajaradi. Ushbu XASning maqsadi o'zaro bog'liq shaxslar bilan bog'liq bitimlarni aniqlash maqsadlarida auditorlik tashkiloti tomonidan bajariladigan auditorlik amallarni aniqlash hisoblanadi. Mazkur standartning talablari auditorlik tekshirishlarini o'tkazishda barcha auditorlik tashkilotlari uchun majburiy hisoblanadi.

Audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida auditor o'zaro bog'liq munosabatlarni ko'rsatishi mumkin bo'lgan bitimlar bilan yaqindan tanishib chiqishi va audit tekshiruvida qatnashayotgan boshqa auditorlarga ham bu ma'lumotlarning o'z vaqtida yetkazilishini ta'minlashi lozim. Audit tekshiruvi jarayonida quyidagi bitimlar shaxslarning o'zaro bog'liq munosabatlarini ko'rsatishi mumkin:

a) foiz to'lamasdan qarz olishi va qarz berishi yoki to'lovning predmeti, sharti va muddatini belgilamasdan to'lash;

b) o'ziga xos shartlarni ko'zda tutuvchi, o'ziga xos narxlarni ko'zda tutuvchi shartnomalar;

d) mantiqiy sababsiz amalga oshirilgan operatsiyalar;

e) hisobga olinmagan operatsiyalar, ya'ni bepul tarzda olingan yoki ko'rsatilgan xizmatlar.

O'zaro bog'liq shaxslar va ular o'rtasidagi bitimlarni aniqlash uchun auditor quyidagilarni amalga oshirishi kerak bo'ladi:

a) xo'jalik yurituvchi subyektning rahbaridan barcha o'zaro bog'liq shaxslarni aniqlashi, o'tgan davr mobaynida ushbu shaxslar bilan qandaydir bitimlar tuzilganmi, xo'jalik yurituvchi subyektda o'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarning ro'yxatga olishni tegishli usuli bormi va ushbu holatlar hisobotda to'g'ri aks ettiriladimi. Agar ko'rsatilgan usullardan foydalanilsa, ularga baho berish lozim;

b) xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyatiga sezilarli ta'sir ko'rsatadigan yirik aksionerlarni aniqlash maqsadida aksiyadorlar reyestrini o'rganib chiqish;

d) boshqa korxonalar direktorlari va xizmatchilarini mijozga ishga o'tkazishining sabablarini o'rganib chiqish;

e) avval o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalari bilan tanishib chiqish;

f) asosiy xaridorlar, mol yetkazib beruvchilar, debitorlar va kreditorlar faoliyatining tavsifi hamda hajmini o'rganib chiqish.

11.2. O'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarni audit tekshiruvidan o'tkazish uslubi

Agar auditor o'zaro bog'liq shaxslar bilan bo'lgan bitimlarni aniqlasa, u ushbu bitimning moliyaviy hisobotga ta'sirini tahlil qilishi kerak.

O'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarning auditorlik tekshiruvi quyidagilardan iboratdir:

a) xo'jalik yurituvchi subyektning ishchilari bilan suhbatlar o'tkazish yo'li bilan tuzilgan bitimning ish tarafi to'g'risidagi tasavvurga ega bo'lish;

b) tovarlarning olinishi, harakati to'g'risidagi hisobotlar haqida va boshqa hujjatlar to'g'risidagi xabarnomalarni, kelishuvlarni, kontraktlarni, schyotlar bo'yicha hujjatlarni o'rganish;

d) bitimni tasdiqlagan subyektni, ya'ni direktorlar kengashini, boshqa rahbar organlarni yoki ishchilarni belgilash;

e) bitimda ishtirok etgan har bir shaxsning faoliyatini auditorlik tekshirishdan o'tkazishni tashkil qilish, olingan axborotlarni o'rtoqlashish;

f) tuzilgan bitimga taalluqli bo'lgan, lekin boshqa shaxsning ixtiyorida bo'lgan materiallarni o'rganish (agar auditor bir vaqtning o'zida ikkala shaxsning moliyaviy hisobotini tekshirmasa, u holda ikkinchi shaxsning roziligini olishi shart);

g) o'zaro bog'liq shaxslar o'rtasida bitimlar tuzilganligining zaruriy dalillarini olish;

h) agar auditor bitimlar haqiqatda mavjud bo'lgan, o'ylab chiqarilgan (soxta) shaxslar bilan tuzilgan deb taxmin qilsa, bunday

holatda u moliyaviy nashrlar, tijorat jurnallarini o'rganish, kredit va bank muassasalaridan ma'lumotlar olish yo'li bilan ushbu bitimning ishtirokchilari to'g'risidagi ma'lumotlarni olishi shart;

i) agar o'zaro bog'liq shaxslarga tegishli bo'lgan qaytarilmagan schyotlar, kafolatlar va boshqa majburiyatlar mavjud bo'lsa, u holda auditor boshqa shaxsning moliyaviy imkoniyatlarini aniqlash huquqiga egadir.

Agar auditor tashkilot o'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarga tegishli bo'lgan moliyaviy hisobotdagi ma'lumotlarni isbotlash maqsadida yetarli darajada auditorlik xulosasini olish imkoniga ega bo'lmasa, u holda auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortishi kerak.

11.3. Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar mohiyati

Ba'zan audit tekshiruvidan o'tkazilayotgan davr yakunida ma'lum bo'lmagan, ammo mijoz korxona faoliyatiga aloqador bo'lgan ma'lumotlar auditor tomonidan audit tekshiruvi yakunlanib auditorlik xulosasi tayyorlangunga qadar yuzaga chiqadi va auditorga ma'lum bo'ladi. Bunday ma'lumotlar **moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar** deb nomlanadi. Bunday ma'lumotlar hisobot davri tugagan paytdan boshlab auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar yuz bergan, shuningdek, auditorlik xulosasi imzolanganidan keyin aniqlangan, tekshirilayotgan hisobot davriga taalluqli bo'lgan va moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritishni yoki undagi axborotni oshkor etishni talab etadigan hodisalaridir. Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar ikki guruhga ajratiladi:

1) moliyaviy hisobot tuzilgan sanada yoki bu sanadan oldin **ma'lum bo'lgan** ma'lumotni tasdiqlovchi hodisalar;

2) moliyaviy hisobot tuzilgan sanada yoki bu sanadan oldin **ma'lum bo'lmagan** ma'lumotni yuzaga keltiruvchi hodisalar.

Birinchi tur hodisalar: bu tur hodisalar moliyaviy hisobot tuzilgan sanada ma'lum bo'lgan ma'lumotlarni qo'shimcha tasdiqlash uchun xizmat qiladi va faqatgina moliyaviy hisobot tayyorlangan davrdagi taxminlar va summalarga ta'sir etadi. Bunday hodisalar

natijasida ma'lum bo'lgan ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarning tegishli elementlari (schyotlar)ga **tuzatishlar kiritilishini** talab etadi.

Misol uchun, mijoz korxona 31-dekabrga balans hisobotining debitorlik qarzlar elementi bitta yirik va bir nechta kichik debitorlik qarzlardan tashkil topgan deb faraz qilaylik. Ushbu yirik debitorlik qarzi balans hisoboti tuzilgan sanada debitor tomonidan to'liq qoplanishi mumkin bo'lgan, ammo audit tekshiruvini o'tkazish jarayonida debitor bankrotlikka uchradi. Buning natijasida auditor shubhali qarzlar bo'yicha rezervga tegishli o'zgartirishlarni kiritishni va bu o'zgarishlarni moliyaviy hisobotlarda belgilangan tartibda aks ettirishni talab etadi. Bu holda mijoz tomonidan hech qanday firibgarlikka yo'l qo'yilmagan, mijoz faqatgina debitorning qarzni qoplashiga ishongani va debitorning haqiqiy moliyaviy holatini bilmagan holda debitorlik qarzini moliyaviy hisobotlarda to'lig'icha aks ettirgan.

Ikkinchi tur hodisalar: bu tur hodisalar moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanada yoki undan oldin mavjud bo'lmagan, ammo auditorlik xulosasi imzolangunga qadar yuzaga kelgan ma'lumotlarning yuzaga kelishi bilan bog'liq. Bu tur hodisalar moliyaviy hisobotlar summalariga hech qanday o'zgartirish kiritishni talab etmaydi, ammo bu ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilishi lozim. Aks holda moliyaviy hisobotlar foydalanuvchilarni chalkashliklarga olib kirishi mumkin.

Misol uchun, tekshiruvdan o'tayotgan mijoz korxona ishlab chiqarish nuqtasida moliya yili yakunlangach sug'urtalanmagan yong'in ro'y berdi va korxona asosiy vositalarining katta qismi yo'qotildi deb faraz qilaylik. Bu holat mijoz moliyaviy hisobotlarining asosiy vositalar bo'limida keltirilgan ma'lumotlar haqiqatdagi ma'lumotlar bilan o'zaro mos kelmaydi. Ammo bu holat, birinchi tur hodisalardan farqli ravishda, moliyaviy hisobotlarga hech qanday o'zgartirish kiritilishini talab etmaydi. Bu holat faqatgina moliyaviy hisobotlarga ilovalarda bayon etilishi lozim. Chunki, yong'in moliyaviy hisobotlar tuzilgandan so'ng ro'y berdi va moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanada, ya'ni yong'inga qadar, asosiy vositalar va moliyaviy hisobotlar ma'lumotlari to'g'ri bo'lgan.

Ammo, moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanadan so'ng ro'y bergan barcha ma'lumotlar ham ilovalarda keltirilishi shart emas. Masalan,

yangi tur mahsulot ishlab chiqarish liniyasining yo'lga qo'yilishi yoki korxona ayrim bo'limlarining ishchilar noroziligi sabab vaqtincha yopilishi borasidagi ma'lumotlarni moliyaviy hisobotlarda aks ettirish shart emas. Chunki bu hodisalar mijoz moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalariga moliyaviy hisobotlar tayyorlangan sanaga qadar hech qanday ta'sir o'tkazmagan. Bu hodisalar endi tuziladigan moliyaviy hisobotlarda bayon qilishi lozim.

Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyin yuzaga kelgan hodisa moliyaviy hisobotga o'zgartirish kiritishni yoki bu hisobotlarga ilovalarda keltirilishi lozimmi degan savolga javob qidirishda auditor ushbu hodisa qachon yuzaga kelganini o'rganishi lozim.

Misol uchun, mijoz korxonaning yirik debitori moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanadan so'ng bankrotlikka uchradi. Bu hodisa natijasida moliyaviy hisobotlarga tuzatish kiritilishi lozimmi yoki bu hodisa moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilishi kerakmi? Bu savolga javob berish uchun auditor debitorning bankrotlikka yuz tutish davri qachon boshlanganligiga e'tibor qaratishi lozim. Agar debitor moliyaviy holati moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanaga qadar bir necha davr (oylar) davomida yomonlashib borishi natijasida o'z qarzini uzolmagan bo'lsa, bu hodisa moliyaviy hisobotlarga tuzatishlar kiritilishini talab etadi. Chunki moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanada debitorlik qarzlari aslida oshirib ko'rsatilgan edi. Ammo, bankrotlik debitor korxonada, moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanadan keyin, yuz bergan yong'in natijasida yuzaga kelgan bo'lsa, bu hodisa moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilishi lozim. Chunki, yong'in moliyaviy hisobotlar tuzilgandan so'ng ro'y berdi va moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanada, ya'ni yong'inga qadar, debitorlik qarzlari va moliyaviy hisobotlar ma'lumotlari to'g'ri bo'lgan.

Ba'zan, auditorlik xulosasini tayyorlagach auditor mijoz moliyaviy hisobotlarida muhim xatoliklar mavjud bo'lganligini yoki aslida ilovalarda keltirilishi lozim bo'lgan ma'lumotlarni aniqlashi mumkin. Auditor bunday hodisalar yuzasidan batafsil tekshiruv o'tkazishi lozim. Agar auditor ushbu ma'lumotlar audit tekshiruv jarayonida mavjud bo'lganligini, ammo auditor tekshiruv jarayonida e'tibordan chetda qoldirganini aniqlasa, mijoz korxonadan ushbu ma'lumotlar yuzadan moliyaviy hisobotlar va auditor xulosasidan foydalanuvchilarni xabardor etishni so'rashi lozim. Agar mijoz rad

javobini bersa auditor mijoz korxona direktorlar kengashini, mijoz korxonadan yuqori turuvchi tashkilotlarni va auditor xulosasidan foydalanayotganligi ma'lum bo'lgan shaxslarni shaxsan xabardor etishi shart.

11.4. Auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar auditorlik tashkilotining harakatlari

Auditorlik xulosasini imzolash chog'ida auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar moliyaviy hisobotda aks ettirilishi lozim bo'lgan, moliyaviy hisobotga tuzatish yoki qo'shimchalar kiritishni talab etadigan barcha hodisalar u tomonidan lozim darajada aniqlangani, baholangani va tekshirilganiga amin bo'lishi kerak.

Auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga yaqin qolganda moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritishni yoki unda axborotni oshkor etishni talab etadigan hodisalarni aniqlash uchun mo'ljallangan amallarni bajaradi. Bunday amallar, odatda, quyidagilarni o'z ichiga oladi:

a) xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan belgilangan, keyingi hodisalarni aniqlash imkoniyatini yaratuvchi taomillar sharhi;

b) hisobot davri tugaganidan keyin o'tkaziladigan aksiyadorlar yig'ilishi, direktorlar kengashi majlislari va organining bayonnomalari bilan tanishib chiqish hamda bayonnomalari hali tayyorlanmagan yig'ilashlarda muhokama qilingan masalalarni oydinlashtirish;

d) pul mablag'lari smetalari, harakat prognozlar va rahbariyatning boshqa tegishli hisobotlari bilan tanishib chiqish;

e) tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt yuridik xizmatining sud muhokamalariga (agar ular o'rinli bo'lsa) taalluqli bo'lgan faoliyati bilan tanishib chiqish;

f) tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan keyingi hodisalarga taalluqli savollar tayyorlash. Bunday savollar quyidagilarni o'z ichiga oladi:

– dastlabki yoki tugallanmagan ma'lumotlar asosida hisobga olingan moddalarning joriy holati;

– yangi majburiyatlar qabul qilinganmi, yangi qarzar olingan yoki ajratilganmi, kafillik shartnomalari tuzilganmi;

– aktivlarni sotish amalga oshirilganmi yoki rejalashtirilmogdami;

– yangi aksiyalar yoki qarz majburiyatlari chiqarilganmi, subyektni qo'shib yuborish yoki tugatish to'g'risidagi bitimlar tuzilganmi yoki rejalashtirilmogdami;

– aktivlarni davlat daromadiga qaratish yoki ularning, masalan, yong'in yoki suv toshqini natijasida nobud bo'lish holatlari yuz berganmi;

– mavjud xatolar yoki shartli hodisalar bilan bog'liq qandaydir o'zgarishlar yuz berganmi;

– onda-sonda qo'llaniladigan qandaydir buxgalteriya tuzatishlari kiritilganmi yoki ko'rib chiqilyaptimi;

– moliyaviy hisobotni tayyorlash uchun foydalaniladigan hisob siyosatining o'rinnililiga shubha tug'diradigan biror-bir hodisalar yuz berganmi yoki yuz berishi mumkinmi.

Agar bo'linmani boshqa auditor auditorlik tekshiruvidan o'tkazayotgan bo'lsa, asosiy auditor boshqa auditor tomonidan bajariladigan keyingi hodisalarga taalluqli bo'lgan amallarni baholashi, shuningdek, boshqa auditorni rejalashtirilayotgan auditorlik xulosasini imzolash sanasi haqida xabardor qilishi lozim.

Agar auditor moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatuvchi hodisalar to'g'risida xabar topsa, u mazkur hodisalarning moliyaviy hisobotda to'g'ri aks ettirilishini tekshirishi lozim.

11.5. Auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar

Auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar uchun javobgar bo'lmaydi. Bunda xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan, moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan hodisalar haqida auditorlik tashkilotiga xabar berilishi uchun javobgar bo'ladi.

Agar auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyingi davrda, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar haqida xabar topsa, u moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasiga tuzatish kiritish kerakligini aniqlashi, yuzaga kelgan muammolarni xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan muhokama qilishi, hamda bunday hodisalar moliyaviy hisobotga jiddiy ta'sir ko'rsatadigan holatlarda mazkur hisobotga tegishli o'zgartirishlar kiritishni talab qilishi lozim.

Agar xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati moliyaviy hisobotga o'zgartirish kiritgan bo'lsa, ilgari tayyorlangan auditorlik xulosasiga qilingan havolani o'z ichiga olgan yangi auditorlik xulosasini tayyorlashi lozim. Bunda yangi xulosaga o'zgartirilgan moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan oldingi sana qo'yilmasligi kerak.

Agar xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati auditorlik tashkiloti talab qilayotgan va jiddiy tushdagi tuzatishlar kiritilishini zarur deb topmasa, auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyektni mazkur dalil haqida yozma ravishda xabardor qilishi, o'zgartirishlar kiritilmagan taqdirdagi oqibatlar uchun javobgarlikni xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yuklashi hamda salbiy auditorlik xulosasi tuzishi kerak.

Agar auditorlik xulosasi xo'jalik yurituvchi subyekt (buyurtmachi)ga berilgan bo'lsa, auditorlik tashkiloti buyurtmachini va (yoki) xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatini subyekt moliyaviy hisobotni va unga doir auditorlik xulosasini uchinchi shaxslarga taqdim etmasligi haqida yozma ravishda xabardor qilishi lozim.

Agar moliyaviy hisobot uchinchi shaxslarga berilgan bo'lsa, auditor mazkur uchinchi shaxslar auditorlik xulosasiga tayanmasligi uchun chora ko'rish kerak. Moliyaviy hisobot e'lon qilinganidan keyin auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobotga tegishli so'rovlarga taalluqli hech qanday majburiyatga ega bo'lmaydi. Agar moliyaviy hisobot e'lon qilinganidan keyin auditorlik tashkiloti tekshirilayotgan hisobot davriga tegishli bo'lgan hamda moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritishni va unda axborotlarni oshkor qilishni talab etadigan hodisalar haqida xabar topsa, auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqish zarurligi masalasini ko'rib chiqishi, uni xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan muhokama

qilishi va mazkur holatlarda maqsadga muvofiq bo'lgan chora-tadbirlar ko'rishini lozim.

Agar xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqayotgan bo'lsa, auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan birgalikda ilgari taqdim etilgan moliyaviy hisobot bilan auditorlik xulosasini olgan barcha kishilarni yuzaga kelgan vaziyat haqida xabardor qilishga doir tadbirlarni bajarishi hamda qayta ko'rib chiqilgan moliyaviy hisobot bo'yicha yangi auditorlik xulosasini taqdim etishi kerak.

Agar xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati ilgari taqdim etilgan moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasini olgan barcha kishilarni yuzaga kelgan vaziyat haqida xabardor qilish uchun zarur chora-tadbirlarni ko'rmayotgan va moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqmayotgan bo'lsa, auditor uni qayta ko'rib chiqishni zarur deb hisoblagan holda uchinchi shaxslar auditorlik xulosasiga tayanmasliklari uchun auditor ularga bildirish choralarni ko'rishini to'g'risida xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatini xabardor qilishi lozim.

Kelgusi davr uchun moliyaviy hisobotni e'lon qilish sanasi yaqinlashayotgan bo'lsa, yangi hisobotda tegishli axborotlarni yoritib berish sharti bilan, moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqishga va yangi auditorlik xulosasi berishga zarurat tug'ilmasligi mumkin.

Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyin yuz bergan hodisa va dalillarga doir auditorlik tashkilotining barcha harakat va qarorlari majburiy tartibda auditorning ish hujjatlarida aks ettirilishi kerak.

Qisqacha xulosalar

O'zaro bog'liq tomonlar deb mijoz korxona va boshqa ikkinchi tomonning o'zaro munosabatiga aytiladi va bu munosabat jarayonida bir taraf ikkinchi tarafga ta'sir o'tkaza olishi mumkinligi va buning natijasida tomonlardan biri o'zining shaxsiy daromad olishga yo'naltirilgan manfaatidan ikkinchi taraf foydasiga voz kechishi tushuniladi.

O'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalarni tekshirish jarayonida auditor muhim operatsiyalar yuzasidan to'liq axborotlar moliyaviy hisobotlarga ilovalarda keltirilganligiga alohida e'tibor qaratishi lozim.

Agar auditor tashkilot o'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarga tegishli bo'lgan moliyaviy hisobotdagi ma'lumotlarni isbotlash maqsadida yetarli darajada auditorlik xulosasini olish imkoniga ega bo'lmasa, u holda auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortishi kerak.

Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar ikki guruhga ajratiladi: (1) moliyaviy hisobot tuzilgan sanada yoki bu sanadan oldin **ma'lum bo'lgan** ma'lumotni tasdiqlovchi hodisalar; (2) moliyaviy hisobot tuzilgan sanada yoki bu sanadan oldin **ma'lum bo'lmagan** ma'lumotni yuzaga keltiruvchi hodisalar.

Auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar uchun javobgar bo'lmaydi. Agar auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyingi davrda, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar haqida xabar topsa, u moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasiga tuzatish kiritish kerakligini aniqlashi, yuzaga kelgan muammolarni xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan muhokama qilishi, hamda bunday hodisalar moliyaviy hisobotga jiddiy ta'sir ko'rsatadigan holatlarda mazkur hisobotga tegishli o'zgartirishlar kiritishni talab qilishi lozim.

Glossariy

Birinchi tur hodisalar (1st type of subsequent events) – moliyaviy hisobot tuzilgan sanada ma'lum bo'lgan ma'lumotlarni qo'shimcha tasdiqlash uchun xizmat qiladigan, faqatgina moliyaviy hisobot tayyorlangan davrdagi taxminlar va summalariga ta'sir etuvchi, hamda moliyaviy hisobotlarning tegishli elementlari (schyotlar)ga **tuzatishlar kiritilishini** talab etadigan ma'lumotlar.

Ikkinchi tur hodisalar (2nd type of subsequent events) – moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanada yoki undan oldin mavjud bo'lmagan, ammo auditorlik xulosasi imzolangan qadar yuzaga kelgan ma'lumotlarning yuzaga kelishi bilan bog'liq. Bu tur hodisalar moliyaviy hisobotlar summalariga hech qanday o'zgartirish kiritishni talab etmaydi, ammo bu ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarga

ilovalarda keltirilishi lozim. Aks holda moliyaviy hisobotlar foydalanuvchilarni chalkashliklarga olib kirishi mumkin.

Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar (Subsequent event) – moliyaviy hisobotlar tuzilgach, ammo auditorlik tekshiruvi yakunlanib, auditorlik xulosasi tuzilgunga qadar yuzaga kelgan ma'lumotlar.

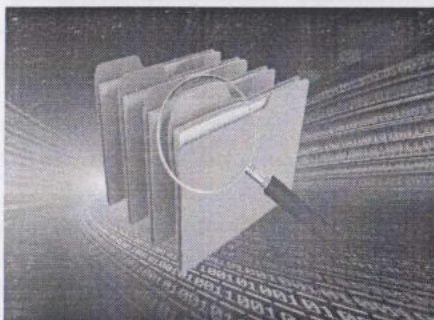
O'zaro bog'liq tomonlar (Related party) – mijoz korxona va boshqa ikkinchi tomonning o'zaro munosabatiga aytiladi va bu munosabat jarayonida bir taraf ikkinchi tarafga ta'sir o'tkaza olishi mumkinligi va buning natijasida tomonlardan biri o'zining shaxsiy daromad olishga yo'naltirilgan manfaatidan ikkinchi taraf foydasiga voz kechishi tushuniladi.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. O'zaro bog'liq tomonlar tushunchasining mohiyati nimada?
2. Nima sababdan o'zaro bog'liq tomonlar bilan operatsiyalarni tekshirish auditor uchun chuqur ahamiyat kasb etadi?
3. O'zaro bog'liq shaxslar va ular o'rtasidagi bitimlarni aniqlash uchun auditor qanday chora-tadbirlarni amalga oshirishi lozim?
4. O'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarni audit tekshiruvidan o'tkazishning uslubiyatini bayon eting.
5. Moliyaviy hisobotlar tuzilgan sanadan keyingi hodisalar mohiyati va turlarini yoriting.
6. Auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar va imzolangandan keyin yuzaga kelgan hodisalar yuzasidan auditorlik tashkilotining tadbirlari nimadan iborat?
7. Auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosasini imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar uchun javobgar hisoblanadimi?
8. Agar auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyingi davrda, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar haqida xabar topsa qanday choralarni ko'rish lozim?

XII BOB. AUDITDA TANLAB TEKSHIRISH USLUBI

12.1. Tanlab tekshirish uslubining mohiyati



Mijozning buxgalteriya va ichki nazorat tizimi sifati audit tekshiruvining butun keyingi jarayonini belgilab beradi. Auditor tekshiruvning dastlabki bosqichida mijoz moliyaviy hisobotlarini o'rganish va buxgalteriya xizmati xodimlari bilan suhbatlashish jarayonida shu moliyaviy hisobotlar to'g'ri va to'liq dastlabki

hujjatlarga asosan tuzilgan degan xulosaga kelsa auditor dastlabki hujjatlarni tanlab tekshirishi mumkin bo'ladi.

Aks holda, ya'ni moliyaviy hisobotlarni o'rganish, mijoz ichki nazorat tizimini tekshirish jarayonida auditor ularning sifatidan qoniqmasa auditor moliyaviy hisobotlarni tuzish uchun asos bo'lgan barcha dastlabki hujjatlarni yoppasiga, hammasini tekshirishi lozim.

Yoppasiga tekshirish auditoridan katta vaqt va mehnat talab etadi. Ammo auditorlik etikasiga asosan auditor moliyaviy hisobotlarning BXMSga asosan tuzilganini yoki bu standartlardan chetga chiqish bo'lganini o'z xulosasida aniq bayon etishi kerak. Bu esa auditoridan dastlabki hujjatlarga tayanishni talab etadi. Dastlabki hujjatlarning sifati esa moliyaviy hisobotlarning haqqoniy yoki noto'g'ri ma'lumotlarni aks ettirayotganini ko'rsatadi.

Auditor mijoz moliyaviy hisobotlarining BXMS ga asosan tuzilgani yuzasidan ko'pincha o'rta darajadagi ishonchga ega bo'ladi. Bunga sabab, moliyaviy hisobotlarning ba'zi elementlari bo'yicha buxgalteriya hisobi sifatli tashkil etilgan bo'lishi, malakali mutaxassislar tomonidan olib borilishi, kompyuterlashgan bo'lishi, samarali ichki nazorat tizimi tashkil etilgan bo'lishi, moliyaviy hisobotlarning boshqa ba'zi elementlari bo'yicha esa buning aksi bo'lishi mumkin. Tanlab tekshirish uslubini ham aynan o'rta darajadagi ishonchga ega bo'lgan holda qo'llash kerak.

Auditda tanlab tekshirish uslubi – moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z professional fikrini bayon etish uchun zaruriy dalillar, hujjatlarni ma'lum tartibda, mezonlarga asoslangan holda tanlash va o'rganishdir.

Tanlab tekshirish uslubi ehtimollar nazariyasi qonunlariga asoslanadi. Tanlab tekshirish uslubini qo'llash uchun quyidagi omillarga e'tibor qaratish lozim:

- 1) tanlab tekshirish hajmi;
- 2) kuzatuv birligi;
- 3) tanlash birligi;
- 4) tanlab olish uslubiyati.

Tanlab tekshirish uslubini qo'llash uchun ma'lum to'plam tuzilishi kerak. Tanlab tekshirish aynan shu to'plamga nisbatan qo'llaniladi va natija ham shu to'plamga tegishli bo'ladi.

To'plam – ma'lum elementlarning jamlanmasi. Audit tekshiruvida element sifatida buxgalteriya o'tkazmalari, yozuvlar kabilarni keltirish mumkin. To'plamni shakllanitirish uchun auditor barcha elementlarni ma'lum mezonlar, xususiyatlarga ko'ra guruhlariga taqsimlaydi. Bu mezonlar hujjatlarning xususiyati, moddiy javobgar shaxs, davriy ketma-ketlik kabilar bo'lishi mumkin.

12.2. Tanlab tekshirishning uslubiyati

Auditda tanlab tekshirish uslubi tekshirilishi lozim bo'lgan elementlar, operatsiyalar, hujjatlar va boshqalarning 100% dan kam bo'lgan qismini o'rganish va shuning asosida ularning to'g'riligi yoki noto'g'riligi yuzasidan biror fikrga kelish uchun qo'llaniladi. Bu yerda 100% dan kam foizda tekshiruv olib borishning quyidagi asosiy sabablari mavjud:

1) barcha operatsiyalar, hujjatlarni tekshirish uchun auditoridan katta vaqt talab etiladi;

2) auditda ish haqi vaqtbay hisoblangani uchun, barcha hujjat va operatsiyalarning tekshirilishi mijoz uchun qimmatga tushadi. Natijada audit tekshiruviga talab keskin qisqarishi mumkin.

Tanlab tekshirish uslubini qo'llash uchun auditor tekshirilishi lozim bo'lgan hujjatlar, operatsiyalarni ma'lum xususiyatlariga ko'ra alohida guruhlariga ajratadi. Bu auditda **stratifikatsiya** deyiladi. Har

bir alohida guruh **strata** deyiladi. Stratalar hosil qilingach har bir strata bo'yicha tanlab tekshirish uslubi qo'llaniladi.

Auditda tanlab tekshirish uslubi qo'llanilganda barcha hujjatlar, operatsiyalar **representativ**, ya'ni tanlanish uchun bir xil imkoniyatga ega deb faraz qilinadi. "Auditorlik tanlash" deb nomlangan № 14 AFMSning 5 bandiga asosan tanlab tekshirishda representativlik quyidagi uslublarning biri orqali ta'minlanadi:

1. Tasodifiy – hujjatlar, operatsiyalar ixtiyoriy tarzda, erkin tanlanadi. Tasodifiy tanlash ixtiyoriy sonlar jadvali bo'yicha amalga oshiriladi. Bunda biror ketma-ketlik, tartibga amal qilinmaydi.

2. Sistemali – tekshirilishi lozim bo'lgan elementlar ixtiyoriy ravishda tanlangan biror elementdan keyin qat'i intervalda aniqlanadi.

3. Kombinatsiyalangan – ixtiyoriy va tizimli uslublarning kombinatsiyasini ifodalaydi.

Har bir tanlab tekshiruvda auditorlik firmasi quyidagilarga e'tibor qaratishi lozim:

- tanlab tekshiruv jarayonida aniqlangan har bir xatoni Tahlil qilish;

- tanlab tekshirish riskini baholash.

Xatolarni Tahlil qilish jarayonida auditorlik tashkiloti bu xatoliklarning xususiyatini o'rganishi kerak. Tanlab tekshirish uslubini qo'llash orqali auditor bu uslub aynan qanday maqsadlar uchun qo'llanilayotganini aniq bilishi va yozma bayon etishi lozim. Xatoni Tahlil qilishda uning muhimligini va uning yuzaga kelish sabablarini aniqlash zarur.

Tanlab tekshirilgan hujjatlar, operatsiyalarning natijalari shu tur butun to'plam haqida tasavvur berishi lozim. Tanlab tekshirishda aniqlangan xatoliklar belgilangan darajadan oshmasligi kerak.

Tanlab tekshirishning hajmini aniqlashda auditor tanlab tekshirish riskini aniqlashi lozim. Tanlab tekshirish riskining mohiyati shundan iboratki, hujjatlar, operatsiyalar auditor tanlab tekshirganda hosil bo'lgan tasavvur bu hujjat va operatsiyalarning barchasini tanlab tekshirganda hosil bo'ladigan tasavvurdan qisman yoki mutlaqo farq qiladi. Tanlab tekshirish riski ichki nazorat tizimini tekshirish davrida ham, buxgalteriya tizimida aks ettirilgan schyotlarning aylanmasi va saldosi batafsil tekshirish jarayonida ham mavjud bo'ladi.

Tanlab tekshirish uslubi orqali ichki nazorat tizimi va buxgalteriya schyotlarining to'g'riligini tekshirishda birinchi va ikkinchi tur risklar mavjud.

Ichki nazorat tizimini tekshirishda:

1) birinchi tur risk – ichki nazorat tizimi aslida sifatli tuzilgan va ishlasada, tanlab tekshirish uslubi orqali tekshiruv olib borish bilan bu tizimni sifatli deb baholash;

2) ikkinchi tur risk – ichki nazorat tizimi aslida sifatli tuzilgan va ishlayotgan bo'lsada, tanlab tekshirish uslubi orqali bu tizimni yetarli darajada sifatli deb baholash.

Schyotlarning aylanmasi va saldosi tekshirishda:

1) birinchi tur risk – tanlab tekshirish natijalariga asosan aslida to'g'ri bo'lgan to'plamni noto'g'ri deb baholash;

2) ikkinchi tur risk – tanlab tekshirish uslubi natijalariga asosan aslida noto'g'ri ma'lumotlarni aks ettirayotgan to'plamni to'g'ri deb baholash.

Tanlab tekshirish hajmi auditor tomonidan qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolik darajasiga bog'liq. Qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolik darajasi audit tekshiruvini rejalashtirish davridagi muhimlik ko'rsatkichiga asosan belgilanadi. Auditor tomonidan qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolik darajasi qanchalik kichik bo'lsa tanlab tekshirish hajmi ham shunchalik katta bo'lishi lozim.

Ichki nazorat tizimiga nisbatan auditor tomonidan qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolik darajasi mijoz korxona tomonidan shu tizimga nisbatan qo'yilgan talablardan chetlanish bo'lganda ham auditor e'tibor qaratishi shart bo'lmagan miqdordir.

Buxgalteriya schyotlariga nisbatan auditor qabul qilishi mumkin bo'lgan xatolik darajasi shu schyotlarda mavjud bo'lgan, ammo moliyaviy hisobotlarga nisbatan umuman olganda sezilarli ta'sirga ega bo'lmagan xatolik darajasi hisoblanadi.

Agar auditor tekshirilayotgan to'plamda muhim xatolik bor deb baholasa, bu xatolik umumiy to'plamga nisbatan sezilarli ta'sir etmayotganiga va auditor tomonidan qabul qilinishi mumkin bo'lgan xatolik darajasidan oshmayotganiga ishonch hosil qilish maqsadida tanlab tekshirish hajmini ham kengaytirishi lozim. Tekshirilayotgan to'plamda xatolik darajasi kichik yoki umuman yo'q deb hisoblansa,

auditor tanlab tekshirish hajmini sezilarli darajada qisqartirishi mumkin bo'ladi.

Auditor majburiy tartibda o'z ishchi qog'ozlarida tanlab tekshirish uslubining barcha bosqichlari, uslublari va natijalarining Tahlilini ko'rsatishi kerak.

12.3. Tanlab tekshirish uslubini qo'llashda ichki nazorat tizimining ahamiyati

Auditda tanlab tekshirish uslubini samarali qo'llashda korxonaning ichki nazorat tizimi katta ahamiyatga ega. Biz ushbu tizimga 7 bobda to'xtalib o'tganmiz. Korxonada ichki nazorat tizimini joriy etish rahbariyat zimmasidagi vazifa hisoblanadi. Ichki nazorat tizimi korxona hajmi va faoliyat xususiyatlariga javob berishi, doimiy va samarali ishlashi lozim. Bu vazifani amalga oshirish uchun rahbariyat korxona ichida audit qo'mitasini tuzishi, ichki auditorlarni jalb etishi mumkin. Ushbu xodimlarning vazifasi korxona ichki nazorat tizimini joriy etish, uning sifati ustidan doimiy nazorat olib borish, kamchiliklar aniqlanganda ularni bartaraf etish choralarini taklif etishdan iborat.

Korxonada ichki nazorat tizimining vazifasi shu korxona o'z oldiga qo'ygan ma'lum maqsadlarga erishishini ta'minlashdir. Auditor ichki nazorat tizimini o'rganganda ushbu nazorat tizimi qanchalik korxona oldiga qo'yilgan maqsadlarga erishilishini ta'minlaganini baholashi zarur. Bu faoliyat ichki nazorat tizimining sifatini aniqlash imkonini beradi. Ichki nazorat tizimi korxonada o'tkaziladigan audit tekshiruv hajmi va yo'nalishini oldindan belgilashda muhim omil hisoblanadi.

Ammo ichki nazorat tizimi har qancha sifatli tuzilmasin, korxona oldidagi maqsadlarga to'liq erishilishini ta'minlay olmasligi mumkin. Bunga asosiy sabablar:

1) ichki nazorat tizimini joriy etish xarajatlari ushbu tizimni joriy etishdan keladigan foydadan oshmasligi kerak. Bu esa ichki nazorat tizimining mutlaqo mukammal bo'lishiga yo'l bermaydi;

2) har qanday ichki nazorat tizimida inson omili mavjud. Ya'ni ushbu tizim inson tomonidan joriy etiladi va unda ma'lum sabablarga ko'ra xatoliklar, kamchiliklar yuzaga kelishi mumkin;

3) ichki nazorat tizimi sifatiga xodimlarning til biriktirishi orqali ta'sir o'tkazilgan bo'lishi mumkin.

Auditor tomonidan ichki nazorat tizimini tekshirish quyidagi uch bosqichda amalga oshirilishi lozim:

- ichki nazorat tizimi bilan umumiy tanishish;
- ichki nazorat tizimining ishonchliligini dastlabki baholash;
- ichki nazorat tizimining ishonchliligini tasdiqlash.

Ushbu bosqichlarni batafsil ko'rib chiqamiz:

Ichki nazorat tizimi bilan umumiy tanishish. Auditor tekshiruvning dastlabki bosqichida korxonaning xususiyatlari va faoliyat ko'lami bilan, shuningdek, buxgalteriya tizimi bilan yaqindan tanishishi lozim. Buning natijasida auditor tekshiruv o'tkazish maqsadida mijoz ichki nazorat tizimiga asoslanish qanchalik maqsadga muvofiqligini aniqlaydi.

Agar auditor mijoz ichki nazorat tizimiga asoslanish mumkin emas deb topsa, audit tekshiruvini shunday tashkil etishi kerakki, unda ichki nazorat tizimidan umuman foydalanilmasligi kerak.

Aksincha, ichki nazorat tizimiga asoslanish maqsadga muvofiq deb topsa, ushbu tizimning ishonchliligi yuzasidan dastlabki baholashni amalga oshirishi zarur.

Ichki nazorat tizimining ishonchliligini dastlabki baholash. Ushbu vazifa auditorlik firmasi tomonidan ishlab chiqilgan uslublar asosida amalga oshiriladi. Bu baholash amaliyoti natijasi sifatida auditorlik firmasi mijozning butun ichki nazorat tizimi yoki uning alohida tarmog'i sifatini "o'rta" yoki "yuqori" deb baholash imkoniga ega bo'ladi. Auditor ichki nazorat tizimiga asoslanish yoki unga murojaat etmaslik masalasini shu baholashga asosan amalga oshirishi kerak.

Agar ichki nazorat tizimi yoki uning alohida tarmoqlarida muhim kamchiliklar aniqlansa auditor bu haqda mijoz rahbariyatiga xabar berishi, bu holning oldini olish bo'yicha chora-tadbirlarni taklif etishi va tekshiruvini shunga mos ravishda olib borishi lozim.

Ichki nazorat tizimining ishonchliligini tasdiqlash. Auditorlik firmasi ichki nazorat tizimini dastlabki baholash natijasida bu tizim ishonchli deb topsa, audit tekshiruvi davomida ushbu tizimning muhim kamchiliklardan xoli ekanligini doimiy tekshirib borishi kerak.

Ichki nazorat tizimining ishonchliligini tasdiqlash uchun zaruriy uslubiyatlarni auditorlik firmasining o'zi mustaqil ravishda ishlab chiqadi.

Agar auditorlik firmasi ichki nazorat tizimining ishonchliligini tasdiqlash amaliyotini o'tkazish davrida ushbu tizimni dastlabki baholash natijasidan farqli xulosaga kelsa, tekshiruvni sifatli tashkil etish maqsadida tanlab tekshirish hajmini oshirish lozim bo'ladi.

Ichki nazorat tizimini auditor tomonidan baholashning har bir bosqichi tegishli tartibda hujjatlashtirishi kerak. Bu jarayonda ichki nazorat tizimi bo'yicha aniqlangan barcha kamchiliklar, ularni bartaraf etish bo'yicha amaliy takliflar ham bayon etilishi kerak.

Ichki nazorat tizimini baholash bo'yicha yuqorida keltirilgan uch bosqichni amalga oshirgach auditor tekshiruv davomida tanlab tekshirish uslubini samarali asosda qo'llash uchun ichki nazorat tizimiga qanchalik asoslanish mumkinligi masalasini hal etadi.

Qisqacha xulosalar

Auditda tanlab tekshirish uslubi moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z professional fikrini bayon etish uchun zaruriy dalillar, hujjatlarni ma'lum tartibda, mezonlarga asoslangan holda tanlash va o'rganishdir.

To'plam ma'lum elementlarning jamlanmasi hisoblanadi. Tanlab tekshirish uslubini qo'llash uchun auditor tekshirilishi lozim bo'lgan hujjatlar, operatsiyalarni ma'lum xususiyatlariga ko'ra alohida guruhlariga ajratadi. Bu auditda stratifikatsiya deyiladi. Har bir alohida guruh strata deyiladi.

Glossariy

Auditda tanlab tekshirish uslubi (Audit sampling) – moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z professional fikrini bayon etish uchun zaruriy dalillar, hujjatlarni ma'lum tartibda, mezonlarga asoslangan holda tanlash va o'rganishdir.

Kombinatsiyalangan tanlash (Combinatory selection) – ixtiyoriy va tizimli uslublarning kombinatsiyasini ifodalaydi.

Reprezentativ (Representative) – tanlab tekshirish uslubi qo'llanilganda barcha hujjatlar, operatsiyalari tanlanish uchun bir xil imkoniyatga ega degan faraz.

Sistemali tanlash (Systematic selection) – tekshirilishi lozim bo‘lgan elementlar ixtiyoriy ravishda tanlangan biror elementdan keyin qat’i intervalda aniqlanadi.

Stratifikatsiya (Stratification) – tanlab tekshirish uslubini qo‘llash uchun tekshirilishi lozim bo‘lgan hujjatlar, operatsiyalarning ma’lum xususiyatlariga ko‘ra alohida guruhlariga ajratilishi.

Tanlab tekshirish riski (Sampling risk) – auditorning moliyaviy hisobotlarga nisbatan tanlab tekshirish uslubini qo‘llash natijasida hosil qilgan fikri moliyaviy hisobotlarni yoppasiga tekshirish natijasida hosil qiladigan fikridan muhim darajada farqli chiqishi riski.

To‘plam (Population) – bir xususiyatga ko‘ra yoki biror talabga javob beruvchi elementlar jamlanmasi. Audit tekshiruvida element sifatida buxgalteriya o‘tkazmalari, yozuvlar kabilarni keltirish mumkin.

Tasodifiy tanlash (Random selection) – hujjatlar, operatsiyalarning ixtiyoriy tarzda, erkin tanlanishi. Tasodifiy tanlash ixtiyoriy sonlar jadvali bo‘yicha amalga oshiriladi. Bunda biror ketma-ketlik, tartibga amal qilinmaydi.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Auditda tanlab tekshirish uslubining qo‘llanilishiga olib kelgan omillarni ta’riflang.

2. Auditda tanlab tekshirish uslubining mohiyati va zaruriyatini yoriting.

3. Tanlab tekshirishda “to‘plam” atamasining mohiyati nimada?

4. Tanlab tekshirishda stratifikatsiya va reprezentativlik atamalarining mohiyatini bayon eting.

5. Tanlab tekshirish uslubi orqali ichki nazorat tizimi va buxgalteriya schyotlarining to‘g‘riligini tekshirishda qanday tur risklar mavjud?

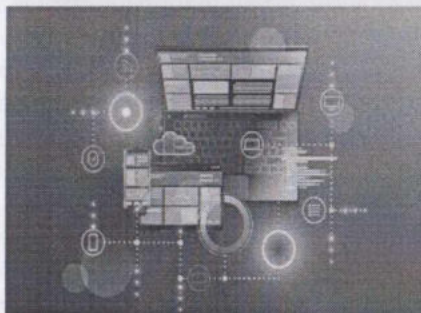
6. Tanlab tekshirish uslubini qo‘llashda ichki nazorat tizimi qanday ahamiyatga ega?

7. Auditorlik tanlashning turlarini keltiring va mohiyatini bayon eting.

8. Auditorlik tanlashning statistik va nostatistik usullarini qiyoslang.

XIII BOB. MA'LUMOTLARNI ELEKTRON QAYTA ISHLASH TIZIMIDA AUDIT TEKSHIRUVI VA MAXSUS SAVOLLAR BO'YICHA TAYINLANGAN AUDIT

13.1. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi mohiyati



Hozirgi kunda shaxsiy kompyuterlar boshqa ko'pgina sohalardagi kabi buxgalteriya ma'lumotlarini elektron qayta ishlash va audit tekshiruvini o'tkazishda ham keng qo'llanilmoqda.

Shundan kelib chiqqan holda bir necha standartlar ham ishlab chiqilgan va xalqaro amaliyotda ularning asosiy ikkitasi qo'llaniladi:

1) kompyuterlashgan axborot muhitida audit tekshiruvini o'tkazish;

2) kompyuter vositasida audit tekshiruvini o'tkazish uslubi.

Ma'lumotlarni kompyuterda elektron qayta ishlash turli guruhdagi kompyuterlarni mijoz korxonada buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlash jarayonida qo'llashni nazarda tutadi. Mijoz korxona bu jarayonda kompyuterlardan mustaqil ravishda foydalanishi yoki uchinchi taraf bilan shartnoma tuzish asosida bu vazifani amalga oshirishni uchinchi taraf zimmasiga yuklashi mumkin.

Kompyuterlar mijoz tomonidan korxona moliya-xo'jalik faoliyatining barcha qirralarini yoki alohida bo'limlarini hisobga olishda foydalaniladi. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit tekshiruvining maqsadi o'zgarmaydi, ya'ni auditorning, mijoz korxonada buxgalteriya hisobi qo'lda yoki kompyuterda yuritilishidan qat'i nazar, bosh vazifasi korxona moliyaviy hisobotlari BXMSGa mos tuzilganini va korxona moliya-xo'jalik faoliyati qonun-hujjatlarga mos olib borilganini tekshirish va buning yuzasidan o'z professional fikrini bildirishdan iborat.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida o'tkaziladigan audit tekshiruvining maqsadi va uslubi o'zgarmaydi, ammo auditor

tomonidan mijoz kompyuter vositalariga keng tartibda murojaat etish kerak bo'ladi. Korxonalarda operatsiyalarni tekshirish uchun boshlang'ich hisob hujjatlari bilan bir qatorda ma'lumotlarni elektron saqlovchi va tashuvchi vositalar, misol uchun kompyuter xotirasi ham tekshiriladi.

"Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit" № 401 XASga ko'ra auditorning iqtisodiy axborotlarning avtomatlashtirilgan tizimidan foydalaniladigan xo'jalik yurituvchi subyektlarda bajariladigan ishlar bo'yicha rejalashtirish, Tahlil qilish, nazorat qilish va pirovardida ularni sharxlash hamda xulosa chiqarish uchun MKI tizimi bo'yicha bilimlarni yetarli darajada egallagan bo'lishi maqsadga muvofiq. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvini o'tkazish davrida auditor kompyuterlarning texnik, dasturiy va matematik ta'minoti hamda ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi bo'yicha tasavvurga ega bo'lishi kerak. Agar auditor bu talablarga javob bermasa audit tekshiruvini o'tkazishdan voz kechishi yoki tekshiruv uchun axborot texnologiyalari sohasidagi mutaxassislarni jalb etishi kerak bo'ladi.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida auditor tekshiruv yuzasidan javobgarlikni boshqa shaxs zimmasiga yuklashi mumkin emas. Shu sababli, auditor audit tekshiruviga mutaxassis, misol uchun axborot texnologiyasi sohasidagi ekspertni jalb etsa, auditor shu mutaxassis ishini rejalashtirishi, muvofiqlashtirishi va nazorat olib borishi lozim. Shuningdek, auditor butun tekshiruv davomida boshqaruvchi sifatida yetakchi o'rinda turishi kerak.

Ekspertning asosiy vazifasi – audit tekshiruvi jarayonida auditorga ko'maklashishdir. Misol uchun, kompyuterdan tekshirish uchun turli ma'lumotlarni olish yoki kiritish; hisob-kitob ishlarini olib borish uchun tuzilgan dasturlarning algoritmini, mantiqiy to'g'riligini tekshirish.

13.2. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash muhitida audit tekshiruvi uslubi

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit tekshiruvini olib borganda auditor quyidagi ma'lumotlarni olishi va tegishli tartibda hujjatlashtirishi kerak:

1) hisob ma'lumotlarini qayta ishlash tizimining tuzilishi;
2) buxgalteriya kompyuter vositalarini sifat nuqtayi nazaridan baholash;

3) buxgalteriya hisob ishlarini olib boruvchi kompyuterlar soni;
4) buxgalteriya ma'lumotlarini kiritish, uzatish yoki chiqarish uslubiyati (tarmoq orqali; magnitli tashuvchilar vositasida);

5) ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida qo'llaniladigan texnik vositalarning tuzilishi;

6) ma'lumotlarni elektron qayta ishlash uchun qo'llaniladigan dasturiy ta'minot (dastur kim tomonidan, qachon ishlab chiqilgan, o'rnatilgan, mavjud qonunchilikka qanchalik mos keladi);

7) ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi orqali hisob yuritiladigan bo'limlar, elementlar;

8) ma'lumotlarni arxivlash va saqlash;

9) ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimini yurituvchi subyekt (mijozning o'zi yoki shartnomaga asosan boshqa tashkilot);

10) dasturiy ta'minotning xo'jalik, soliq, qonunchilikka moslashuvchanligi;

11) ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida faoliyat yurituvchi xodimlarning malakasi (oliy yoki o'rta maxsus ma'lumotning mavjudligi, maxsus kurslarda tahsil olganligi va malaka sertifikatiga egaligi, ish tajribasi borligi).

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvini o'tkazish uchun tuzilgan audit rejasida auditor mijoz bilan quyidagi masalalarni muhokama qilishi kerak:

- mijoz kompyuter tizimini tekshirish uchun mustaqil ekspertni jalb etish;

- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvini o'tkazish uchun qo'llaniladigan audit uslubiyatlari.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida ishlayotgan xodimlar ham audit riskiga ta'sir etadi. **Audit riski quyidagi hollarda oshishi mumkin:**

- buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlovchi kompyuter tizimi markazlashmagan;

- kompyuter qurilmalari turli joylarda joylashgan;

- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida faoliyat

yurituvchi xodimlarning bilim, malakasi axborot texnologiyalari bilan samarali ishlash uchun yetarli emas;

- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi uchun tuzilgan ichki nazorat tizimi sifatsiz yoki umuman mavjud emas;
- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimiga noqonuniy kirishning oldini olish uchun hech qanday nazorat o'rnatilmagan.

Quyidagi hollarda audit riski kamayishi mumkin:

- buxgalteriya ma'lumotlari sifatli, manitviy to'g'ri tuzilgan dasturlar asosida qayta ishlanadi;
- dasturiy ta'minot tizimiga nisbatan sifatli nazorat tizimi mavjud;
- hisob ishlarini avtomatlashtirish litsenziyalangan;
- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimining tashkiliy tuzilmasi yuqori turuvchi rahbariyat tomonidan tuziladi va nazorat qilinadi;
- korxonaning hisob ishlarini yurituvchi barcha bo'limlari, filiallari bir xil dasturiy ta'minot bilan ta'minlangan.

Auditor tekshiruv davomida ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimiga nisbatan ichki nazorat tizimining sifatini quyidagilarni hisobga olgan holda baholashi kerak:

- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash uchun kompyuterga kiritish jarayoni ustidan ichki nazorat tizimining sifati;
- ma'lumotlarni noto'g'ri kiritishning oldini olish uchun o'rnatilgan ichki nazorat tizimi sifati;
- ma'lumotlarni kirituvchilar ustidan nazoratni tashkil etish uchun tuzilgan ichki nazorat tizimining sifati;
- hisob ishlarini yuritish maqsadida tuzilgan dasturiy ta'minotga noqonuniy o'zgartirishlar kiritilishining oldini olish maqsadida tuzilgan ichki nazorat tizimining sifati.

Kompyuter tizimi ichidagi ma'lumotlar bazasi buxgalteriya ma'lumotlarining butligini, ularga kirishning soddaligi va nazoratning mavjud bo'lishini, ma'lumotlarni kodlashtirish va dekodirovkalashni ta'minlashi kerak.

Auditor tekshiruv jarayonida buxgalteriya ma'lumotlarni qayta ishlash uchun qo'llaniladigan dasturiy ta'minotning algoritmi mavjud qonunchilikka qanchalik mosligini tekshirishi zarur.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida auditor tomonidan qo'lg'a kiritilgan ma'lumotlar tijorat siri hisoblanadi va mijozning yozma roziligrisiz uchinni tarafga oshkor etilmasligi kerak.

Kompyuter vositasida audit tekshiruvini o'tkazish uslubiyati.

Auditor tomonidan quyidagi maqsadlarda kompyuter vositalariga murojaat etilishi mumkin:

1) auditorlik firmasining o'ziga nisbatan me'yoriy ta'minotni amalga oshirish uchun;

2) audit tekshiruvini o'tkazish maqsadida;

3) auditor tomonidan qo'shimcha xizmat ko'rsatish maqsadida.

Shaxsiy kompyuterlar tashqi me'yoriy-huquqiy sohaga oid barcha ma'lumotlar, qonunlarni, shuningdek, firmaning ichki qonun-qoidalarini saqlash, ularga faoliyat davomida murojaat etish maqsadida ishlatilishi mumkin. Bu maqsadni ko'zlab hozirda Respublikamizda "Norma" me'yoriy-dasturiy peketi keng qo'llanilmoqda.

Auditor uchun kompyuter vositalari avvalo audit tekshiruvini o'tkazish uchun kerak. Bunga ayniqsa mijoz buxgalteriya ma'lumotlarini elektron qayta ishlash tizimini joriy etganda ehtiyoj ortadi. Bu holatda, auditor mijozning iqtisodiy ma'lumotlar bazasidan barcha zaruriy ma'lumotlarni olishi va kompyuter vositalari, amaliy dasturlardan foydalangan holda hisob ma'lumotlarining ishonchli ekanligi va BXMSGa mos ravishda aks ettirilganligi yuzasidan tekshiruv olib borishi mumkin bo'ladi.

Mijoz ehtiyojiga ko'ra auditor mijozning ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi sifatiga nisbatan audit tekshiruvini o'tkazishi, kamchiliklarni aniqlashi va ularni bartaraf etish tizimini takomillashtirish yuzasidan o'z takliflarini berishi mumkin. Bu auditor tomonidan ko'rsatiladigan qo'shimcha xizmatlar qatoriga kiradi. Shuningdek, auditor kompyuter vositalaridan mijoz uchun buxgalteriya hisobini yuritish, buxgalteriyani tiklash, iqtisodiy tahlilni o'tkazish kabi qo'shimcha xizmatlarni ko'rsatish maqsadida ham foydalanadi.

13.3. Operatsion (maxsus savollar bo'yicha tayinlangan) auditning mohiyati

Biz to'rtinchi bobda tashqi auditning obyektiga ko'ra operatsion audit klassifikatsiyasiga to'xtalib o'tgan edik. Operatsion audit

(maxsuslashtirilgan savollar bo'yicha audit tekshiruvi) moliyaviy hisobotlar auditidan farqli ravishda mijoz korxona moliya-xo'jalik faoliyatining barcha qirralarini emas, balki uning ayrim bo'limlarini o'rganadi va mijoz korxona rahbariyatiga tekshiruv natijalari yuzasidan hisobot beradi. Moliyaviy hisobotlar auditidan operatsion auditning farqli qirrasida operatsion auditning bosh maqsadi mijoz moliyaviy hisobotlarining BXMSga mos tuzilganini tekshirish emas, balki mijoz korxonaning ayrim bo'limlari, ichki nazorat tizimi, buxgalteriya tizimining alohida bo'limlari qanchalik o'z oldiga qo'yilgan maqsadlarga erishayotganliklarini va bu maqsadlarga qanchalik samaradorlik asosida yetishayotganliklarini baholashdan iboratligida namoyon bo'ladi.

Hozirgi kunda bu tur auditga zamonaviy auditorlik xizmati bozorida talab tobora ortib bormoqda. Chunki erkin raqobat asosida tartibga solinadigan bozor iqtisodiyoti sharoitida korxonaning barqaror rivojini uning ishlab chiqargan mahsulotlari hajmi emas, balki shu hajmdagi mahsulotlarni qanchalik samaradorlik asosida ishlab chiqarishi belgilab beradi. Samaradorlik ko'rsatkichini aniqlash esa operatsion auditning bosh vazifasi hisoblanadi. Operatsion audit mijoz korxonaning xarida, qayta ishlash, tayyor mahsulotlarni saqlash, ularni yuklab jo'natish sikllarida boshqaruv nazoratining samaradorligini, korxonaning reklama, mijozlarga xizmat ko'rsatish kabi ko'plab sohalarini samaradorlik ko'rsatkichiga asosan baholaydi.

Operatsion (maxsuslashtirilgan savollar bo'yicha) audit natijalaridan foydalanuvchilar korxonaning ichki rahbariyati hisoblanadi. Korxonaning yuqori rahbariyatida korxonaning barcha bo'limlari o'z oldiga qo'yilgan vazifalarga erishayotganligini doimiy ravishda nazorat qilib borishi zaruriyati yuzaga keladi. Misol uchun rahbariyatga quyidagilar borasida to'liq axborotga ega bo'lish samarali boshqaruvni tashkil etish uchun muhim:

1) korxonaning yuqori rahbariyati tomonidan belgilab berilgan reja ko'rsatkichlari va boshqaruv talablari (budjet, boshqaruv dasturlari, yo'riqnomalar) to'liq va izchilligi hamda, ijrochi bo'limlar ularga to'liq tushunayotganligi borasida ishonchli asosga ega bo'lish;

2) ushbu reja ko'rsatkichlari va boshqaruv talablariga korxona faoliyatining har bir qirrasida amal qilinayotganligi borasida obyektiv malumotga ega bo'lish;

3) yuqori rahbariyatning strategik qarorlar qabul qilishi uchun asos bo'layotgan hisobotlardagi ma'lumotlarga tayanish mumkinligi borasidagi axborotga ega bo'lish;

4) boshqruv nazoratidagi kamchiliklar, samarasizliklar borasidagi ma'lumotlarning o'z vaqtida kelib tushishini ta'minlash;

5) korxona bajarilayotgan ishlarning bahosi va sifatini hisobga olgan holda shu korxonaning butun faoliyati samaradorligini oshirishga xizmat qiluvchi vositaga ega bo'lish.

Korxona rahbariyatining bu maqsadlarga erishishini ta'minlash maqsadida operatsion auditorlar korxona bo'limlari faoliyatini yuqori rahbariyat tomonidan belgilab berilgan talablarga asosan baholaydilar. Auditorlar bo'limlar hisobotlarida keltirilgan ma'lumotlarning to'g'ri va uzluksizligini, hamda bu hisobotlardagi ma'lumotlar foydalanuvchilar uchun qulay tarzda bayon etilganligini tekshiradilar.

Operatsion auditorlarning diqqat-e'tibori doimiy ravishda takomillashtirishga qaratilgan bo'ladi. Misol uchun, operatsion auditorlar faqatgina korxonaning aktivlari himoyalanganini tekshirish bilan emas, balki aktivlarga nisbatan yangi va samarali himoya tizimlarini taklif etish bilan shig'ullanadi. Operatsion auditorlar korxonada ro'y berishi mumkin bo'lgan isrofgarchiliklarning ham oldini olishga alohida e'tibor qaratadilar. Misol uchun, mijoz korxona o'z aktivlariga nisbatan himoya tizimi sifatida yuqori sifatli ichki nazorat tizimiga ega bo'lishi mumkin, ammo shu aktivlarga nisbatan yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan isrofgarchilik korxona uchun har qanday suiiste'molchilikdan ham qimmatga tushishi mumkin. Isrofgarchilik turli xil ko'rinishda bo'lishi va turli sabablarga ko'ra yuzaga kelishi mumkin. Misol uchun, xarid siklining to'g'ri rejalashtirilmashligi yoki kuchli nazoratning yo'qligi sabab materiallar isrofgarchiligi; ishchi-xodimlar shtabi sonining belgilangan normadan oshib ketishi yoki yangi xodimlarga nisbatan sifat nazoratining yo'qligi sabab ishchi kuchi samarasizligining yuzaga kelishi; debitorlik qarzlari aylanishi va tayyor mahsulot hajmi borasida sifatli nazorat va boshqaruvning yo'qligi sababli debitorlik qarzlari qoplash va tayyor mahsulotlar realizatsiyasi borasida samarasizliklar; korxonaning vaqtinchalik ortiqcha bo'lgan aylanma mablag'larining samarasiz investitsiyasi natijasida korxona mablag'lari aylanishi samaradorligining yo'qotilishi va boshqalar.

Auditorlar yuqoridagi kabi korxona faoliyatiga salbiy ta'sir etadigan omillarning oldini olishga qaratilgan tizimlarni taklif etish bilan bir qatorda ushbu tizimdan keladigan foyda shu tizimni ishlab chiqish va o'rnatishga ketadigan xarajatlardan yuqori bo'lishiga ishonch hosil qilishi lozim.

13.4. Operatsion (maxsus savollar bo'yicha tayinlangan) auditning natijalari bo'yicha auditor hisoboti

Operatsion audit (maxsus savollar bo'yicha audit) natijalari bo'yicha auditor tomonidan maxsus hisobot tuziladi. Ushbu hisobot quyidagi auditorlik tekshirishlar natijalari bo'yicha tuziladi:

1. Moliyaviy hisobotning ba'zi bir schyotlari yoki bo'limlarining haqqoniyligini baholash bo'yicha.

2. Xo'jalik tizimining alohida qismlarini-unumdorlik va samaradorlikni baholash bo'yicha.

3. Korxona faoliyati uchinchi taraflar bilan tuzilgan shartnoma shartlariga mosligi bo'yicha.

4. Xo'jalik yurituvchi subyektning xo'jalik tizimi alohida qismlari (elementlari)ning qonun hujjatlariga, shuningdek, xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati tomonidan belgilangan me'yorlar va qoidalarga mosligi bo'yicha.

5. Jamlangan (konsolidatsiyalashgan) moliyaviy hisobotning alohida schyotlari va bo'limlari bo'yicha.

6. Boshqa moliyaviy ma'lumotlar bo'yicha.

Maxsus savolni tekshirish bo'yicha buyurtmachi bo'lib moliyaviy ma'lumotlari tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyekt va ushbu xo'jalik yurituvchi subyektda maxsus savolni tekshirishni tashkil qilgan uning mulkdori, ishtirokchilari va aksiyadorlari, nazorat qiluvchi va huquqni himoya qiluvchi organlar bo'lishi mumkin.

Maxsus savolni tekshirish bo'yicha ishlarga haq to'lash mazkur tekshirishni buyurtmachisi hisobiga amalga oshiradi.

Maxsus savolni tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisoboti o'z ichiga quyidagi elementlarni olishi kerak:

1) hisobotning nomi (tekshirilayotgan savol ko'rsatilgan holda, masalan, «XYZ korxonasining debitor va kreditor qarzlari to'g'risidagi

ma'lumotnomani tekshirish natijalari bo'yicha auditorlik tashkilotining hisoboti»);

2) adresat;

3) kirish qismi:

Auditorlik tashkilotining nomi, pochta manzili va auditorlik tashkilotining boshqa rekvizitlari (auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning raqami va sanasi, amal qilish muddati, auditorlik tashkilotini davlat ro'yxatiga olinishi to'g'risidagi guvohnomaning raqami, hisob-kitob schyotining raqami, telefonlari); tekshirishda ishtirok etgan auditor (auditorlar)ning, shuningdek, auditorlik tashkiloti rahbarining familiyasi, ismi, otasining ismi; tekshirilayotgan maxsus savol bo'yicha tavsifnomasi (ta'rifi); xo'jalik yurituvchi subyekt auditorlik tashkilotiga taqdim qilayotgan ma'lumotlarning haqqoniyligiga, auditorlik tashkiloti esa maxsus savolning tekshirish natijalari bo'yicha o'z hisobotining haqqoniyligiga javobgarligi;

4) tahliliy qismi:

auditor tomonidan maxsus savol tekshirilganda bajarilgan amallar ro'yxati; tekshirish davomida qo'llanilgan standartlar; aniqlangan buzilishlar (aniq dalillar);

5) yakuniy qism:

maxsus savolning tekshirish natijalari to'g'risida auditor (auditorlar)ning fikri;

6) maxsus savolning tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisoboti berilgan sana;

7) auditorning (auditorlarning) imzosi.

Maxsus savolning tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisobotining har bir beti maxsus savolni tekshirgan auditor tomonidan imzolangan bo'lishi shart.

Auditor o'z hisobotida tekshirish davomida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish, ularni belgilangan tartibga mos keltirish bo'yicha, tekshirilayotgan obyektni takomillashtirish, unumdorligini va samaradorligini oshirish bo'yicha tavsiyalar hamda takliflar berishi kerak.

Agar auditor tekshirilgan obyekt bo'yicha yagona fikrni aks ettira olmasa (aniq bir fikrga kela olmasa) bunday holatlarda u yakuniy qismdan oldin ushbu qarorni asoslab beruvchi qo'shimcha qismni

keltirishi zarur bo'ladi. Qo'shimcha qismda bayon qilingan fikrlar auditor tomonidan yakuniy qism shakllantirilayotganda foydalaniladi.

Auditorlik tashkilotidan maxsus savolning tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisobotining yagona shakliga rioya etishi talab qilinadi. Maxsus savolni tekshirish natijalari bo'yicha noto'g'ri yoki qasddan soxta tuzilgan hisobot uchun auditorlik tashkilot qonun hujjatlariga muvofiq javobgar bo'ladi.

Qisqacha xulosalar

Ma'lumotlarni kompyuterda elektron qayta ishlash turli guruhdagi kompyuterlarni mijoz korxonada buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlash jarayonida qo'llashni nazarda tutadi. Mijoz korxona bu jarayonda kompyuterlardan mustaqil ravishda foydalanishi yoki uchinchi taraf bilan shartnoma tuzish asosida bu vazifani amalga oshirishni uchinchi taraf zimmasiga yuklashi mumkin.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida o'tkaziladigan audit tekshiruvining maqsadi va uslubiyati o'zgarmaydi, ammo auditor tomonidan mijoz kompyuter vositalariga keng tartibda murojaat etish kerak bo'ladi. Korxonalarda operatsiyalarni tekshirish uchun boshlang'ich hisob hujjatlari bilan bir qatorda ma'lumotlarni elektron saqlovchi va tashuvchi vositalar ham tekshiriladi.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit tekshiruvini o'tkazganda auditor audit riskining oshishi va tushishiga olib keluvchi omillarni oldindan baholash va audit tekshiruvi jarayonida bu omillarga e'tibor qaratish lozim.

Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida audit tekshiruvini o'tkazayotgan auditor tashqi ekspert xizmatidan ham foydalanish huquqiga ega. Ekspertni jalb etish va xizmat haqini to'lash masalasini auditorlik firmasi o'z zimmasiga oladi. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash sharoitida auditor tekshiruv yuzasidan javobgarlikni boshqa shaxs zimmasiga yuklashi mumkin emas.

Operatsion audit (maxsuslashtirilgan savollar bo'yicha audit tekshiruvi) mijoz moliyaviy hisobotlarining BXMSGa mos tuzilganini tekshirish emas, balki mijoz korxonaning ayrim bo'limlari, ichki nazorat tizimi, buxgalteriya tizimining alohida bo'limlari qanchalik o'z oldiga qo'yilgan maqsadlarga erishayotganliklarini va bu maqsadlarga

qanchalik samaradorlik asosida yetishayotganliklarini baholaydi. Operatsion (maxsuslashtirilgan savollar bo'yicha) audit natijalaridan foydalanuvchilar korxonaning ichki rahbariyati hisoblanadi. Operatsion auditorlarning diqqat-e'tibori doimiy ravishda takomillashtirishga qaratilgan bo'ladi.

Operatsion audit (maxsus savollar bo'yicha audit) natijalari bo'yicha auditor tomonidan maxsus hisobot tuziladi. Ushbu hisobot (1) kirish; (2) asosiy; (3) xulosa qismlardan iborat bo'ladi. Ushbu hisobot mijoz korxona rahbariyatiga taqdim etiladi. Auditorlik firmasi operatsion audit natijalari bo'yicha auditorlik hisobotida keltirilgan ma'lumot va tavsiyalar asosiligi bo'yicha javobgar bo'ladi.

Maxsus savolni tekshirish bo'yicha ishlarga haq to'lash mazkur tekshirishni buyurtmachisi hisobiga amalga oshiradi.

Glossariy

Ma'lumotlarni kompyuterda elektron qayta ishlash (Electronic data processing) – turli guruhdagi axborot texnologiyalari vositalarini mijoz korxonada buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlash jarayonida qo'llashni.

Operatsion audit (Operational audits) – moliyaviy hisobotlar auditidan farqli ravishda mijoz korxona moliya-xo'jalik faoliyatining barcha qirralarini emas, balki uning ayrim bo'limlarini o'rganadi va mijoz korxona rahbariyatiga tekshiruv natijalari yuzasidan hisobot beradi.

Operatsion audit natijalari bo'yicha hisobot (Audit report on operational audits) – moliyaviy hisobotning ba'zi bir schyotlari yoki bo'limlarining haqqoniyligini baholash bo'yicha, xo'jalik tizimining alohida qismlarini – unumdorlik va samaradorlikni baholash bo'yicha, korxona faoliyati uchinchi taraflar bilan tuzilgan shartnoma shartlariga mosligi bo'yicha audit tekshiruvi natijalarini aks ettiruvchi hujjat.

Operatsion audit natijalaridan foydalanuvchilar (User group of operational audits report) – mustaqil auditorlar tomonidan o'tkazilgan operatsion audit tekshiruvi natijalarini Tahlil qiluvchi va

keltirilgan tavsiyalarni bevosita amaliyotga tatbiq etish huquqiga ega bo'lgan korxona rahbariyati.

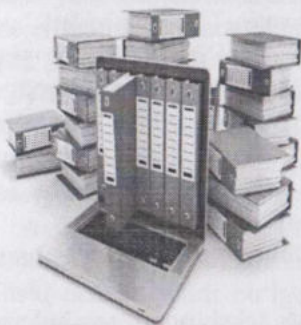
Kompyuterda audit tekshiruvi uslubiyati (EDP audits methodology) – auditor tomonidan auditorlik firmasining o'ziga nisbatan me'yoriy ta'minotni amalga oshirish uchun, audit tekshiruvini o'tkazish maqsadida va auditor tomonidan qo'shimcha xizmat ko'rsatish maqsadida kompyuter tizimlariga murojaat etilishi jarayonida qo'llaniladigan uslubiyatlar majmuyi.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimining mohiyatini ochib bering.
2. Elektron tizim va qo'lda qayta ishlangan buxgalteriya ma'lumotlarga nisbatan audit tekshiruvining maqsadi turlichami, uslubiyati-chi?
3. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvi qaysi AFMS bilan tartibga solinadi?
4. Auditor ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvini o'tkazganda qaysi jihatlarga etibor berishi lozim?
5. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit riskiga ta'sir etuvchi omillarni keltiring.
6. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimida audit tekshiruvini o'tkazish qanday xususiyatlarga ega?
7. Operatsion auditning mohiyatini bayon eting.
8. Operatsion audit moliyaviy hisobotlar auditidan farqlimi? Bu farqlar nimada namoyon bo'ladi?
9. Operatsion auditning natijalari bo'yicha auditor hisoboti tuzilishini bayon eting.

XIV BOB. AUDITDA HUJJATLASHTIRISH VA AUDIT ISHCHI HUJJATLARI

14.1. Audit ishchi hujjatlarining mohiyati va ahamiyati



Audit amaliyotida ishchi qog'ozlarning ahamiyati nihoyatda katta. Biz ushbu bobda ishchi qog'ozlarning asosiy xususiyati va ularning audit tekshiruvi jarayonidagi roli bilan tanishamiz.

“Auditni hujjatlashtirish” deb nomlangan № 230 XASga asosan auditorlik tashkiloti tomonidan o'tkaziladigan audit natijalari ushbu standartga muvofiq rasmiy-

lashtirilgan ish hujjatlarda aks ettirilishi lozim.

Ishchi qog'ozlar – mijozning buxgalteriya yozuvlari, hujjatlar va auditorning xulosasi o'rtasidagi bog'lovchi vosita hisoblanadi. Ushbu qog'ozlarda auditorlar tomonidan bajarilgan barcha ishlar aks ettiriladi va audit xulosasi uchun asos hisoblanadi.

Avvalgi boblarda ko'rib o'tganimizdek, auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan o'z xulosasini berishi uchun yetarli miqdorda va sifatli audit dalillarini to'plashi lozim. Bu dalillar esa audit ishchi qog'ozlarida ko'rsatilishi kerak.

Mijozning pul mablag'lari bo'yicha hisoboti va bankning shu mijoz hisobraqami bo'yicha hisobotining auditor tomonidan taqqoslanishida tuzilgan hujjat, korxona schyotlari Tahliliga oid hujjatlar, mijoz ichki nazorat tizimining blok-sxema ko'rinishida tasvirlanishi, korxona debitor va kreditorlaridan olingan tasdiqlov xatlari, savolnomalar kabi hujjatlarning barchasi audit ishchi qog'ozlariga misol bo'la oladi.

Ushbu misoldan ko'rinib turibdiki, audit ishchi qog'ozlari keng qamrovli tushuncha. Ishchi qog'ozlarning audit fiması partnyori uchun ahamiyati ham nihoyatda katta. Ma'lumki, auditorlik xulosasi audit firmasi tomonidan tuziladi va partnyor tomonidan imzolanadi. Ammo audit tekshiruvining barcha bosqichlarini bevosita partnyorning o'zi

olib bormaydi. Partnyorning tekshiruv yakunida moliyaviy hisobotlar yuzasidan fikri aynan shu ishchi qog'ozlarga asoslangan holda shakllanadi. Shu sabab, ishchi qog'ozlarda partnyorda moliyaviy hisobotlarga nisbatan o'z professional fikrini bayon etishi uchun lozim bo'lgan barcha ma'lumotlar ko'rsatilishi kerak.

Ba'zi auditorlik firmalari o'zlarining yangi xodimlarini firmaning ishchi qog'ozlarni tayyorlash "uslubiyatini" o'rganishlari uchun maxsus kurslar tashkil etadilar. Albatta ishchi qog'ozlarning yagona shakli yo'q. Chunki auditorlar yangi mijozga xizmat ko'rsatganda avvalgi mijozdan mutlaqo farqlanuvchi operatsiyalar, buxgalteriya yozuvlari va ichki nazorat tizimiga duch keladilar. Bundan, auditor har bir tekshiruvda aynan shu tekshiruv uchun mos keluvchi ishchi qog'ozlarni ishlab chiqishi lozim degan xulosa kelib chiqadi.

Audit ishchi qog'ozlari auditor uchun quyidagi tarzda ahamiyat kasb etadi:

- 1) ishchi qog'ozlar auditor uchun tekshiruvni taqsimlash va muvofiqlashtirish imkonini beradi;
- 2) partnyor, menejer va katta auditorlar uchun assistentlar ishini doimiy nazorat qilib borishga zamin yaratadi;
- 3) auditor xulosasi uchun asos bo'ladi;
- 4) ushbu mijozda kelgusida audit tekshiruvini rejalashtirish va o'tkazishda yordam beradi.

Ishchi qog'ozlar tekshiruvni taqsimlash va muvofiqlashtirish imkonini beradi. Audit tekshiruvi birgalikda, jamoa bo'lib amalga oshiriladigan faoliyatdir. Har bir tekshiruvda bir necha auditor, auditorlik firmasining bir necha bo'limlari ham qatnashishi mumkin. Ushbu auditorlar, bo'limlarning ishi aynan ishchi qog'ozlar vositasida o'zaro muvofiqlashtiriladi. Bu vazifani amalga oshirish turli assistentlarga turli ishchi qog'ozlarni tayyorlash majburiyatini yuklash orqali bajarilishi mumkin. Misol uchun, katta auditor biror hujjatning sarlavhasini kiritishi va unda aks ettirilishi lozim bo'lgan bir necha operatsiyalarni namuna tariqasida keltirishi mumkin. Bu uslub asosida katta auditor bir vaqtning o'zida bir necha assistentlar ishini nazorat qilib borish imkoniga ega bo'ladi.

Ishchi qog'ozlar partnyor, menejer va katta auditorlar uchun assistentlar ishini doimiy nazorat qilib borish imkonini beradi. Ishchi qog'ozlar assistentlar tomonidan tayyorlangach, ular katta

auditor tomonidan ko'rib chiqiladi. Agar bu qog'ozlarda muhim kamchiliklar aniqlansa, katta auditor buni assistentga tushuntiradi va ishchi qog'ozni qayta ko'rib chiqishni so'raydi. Tayyorlangan ishchi qog'ozlardan katta auditor qoniqish hosil qilgach, bu hujjatlarni menejerga taqdim qiladi. Menejer ham ishchi qog'ozlar bilan tanishadi va agar yana kamchiliklar aniqlansa bu hujjat xodimlarga qaytariladi. Menejer ham ishchi qog'ozlardan qoniqqach, ularni firma partnyoriga beradi.

Yuqoridagi misoldan ko'rinib turibdiki, audit ishchi qog'ozlari vositasida audit tekshiruvini olib borayotgan firma xodimlari ishi doimiy ravishda nazorat qilib boriladi. Buning natijasida firma o'tkazayotgan tekshiruv sifat talablariga javob beradi.

Auditor xulosasi uchun asos bo'ladi. Ishchi qog'ozlarda auditorlik firmasi tomonidan moliyaviy hisobotlar bo'yicha xulosa berilishi uchun yetarli bo'lgan miqdordagi dalillar keltirilishi kerak. Chunki ijobiy auditorlik xulosasiga asoslangan holda ish olib borgan investor kelgusida zarar ko'rish natijasida auditorlik firmasi ustidan sudga arz qilganda auditorlik firmasi o'zini himoyalashi uchun aynan shu ishchi qog'ozlar asos bo'ladi.

Ushbu mijozda kelgusida audit tekshiruvini rejalashtirish va o'tkazishda yordam beradi. Korxonada avvalgi yillarda o'tkazilgan audit tekshiruvi natijasida tayyorlangan ishchi qog'ozlar kelgusu audit tekshiruvini rejalashtirish va o'tkazishda boy ma'lumotlar manbayi hisoblanadi. Misol uchun, avvalgi yillarda qo'llanilgan ishchi qog'ozlarga asosan oldingi yil audit tekshiruvini o'tkazish uchun sarflangan vaqt hajmi, mijoz ichki nazorat tizimi, oldingi yillarda auditor duch kelgan muammolar to'g'risida batafsil ma'lumot keltiradi.

Ammo, auditor avvalgi yillar ishchi qog'ozlaridan namuna sifatida foydalanganda ehtiyotkor bo'lishi lozim. Chunki mijozning avvalgi yillardagiga nisbatan joriy yildagi operatsiyalarida, ichki nazorat tizimida muhim o'zgarishlar ro'y bergan bo'lishi mumkin. Shuningdek, auditor joriy yil audit tekshiruvini avvalgi yillarga nisbatan har taraflama sifatli o'tkazishga doimiy harakat qilishi lozim. Ammo, har qanday vaziyatda ham oldingi yil ishchi qog'ozlarida keltirilgan ma'lumotlar joriy yil audit tekshiruvi uchun juda katta ahamiyatga ega.

Samarali audit tekshiruvi o'tkazilishi uchun auditorga mijoz faoliyatiga doir barcha ma'lumotlarni olishga imkon yaratib berilishi kerak. Ammo, by ma'lumotlarning katta qismi mijoz siri hisoblanadi. Misol uchun, ishlab chiqarilayotgan mahsulot tannarxi, rahbariyat ish haqqi miqdori, korxonaning mahsulot sifatini oshirish uchun amalga oshirayotgan ishlari. Shu sabab, auditorlar bu ma'lumotlarni sir saqlay olmasa, mijoz raqobatchilar, xodimlardan bu ma'lumotlarni sir saqlash uchun auditorga bu ma'lumotlarni bermasligi mumkin. Buning natijasida audit tekshiruvini samarali tashkil etishning imkoni bo'lmaydi.

Auditor tomonidan olingan bu tur ma'lumotlarning barchasi audit ishchi qog'ozlarida bayon etiladi. Shu sabab, ishchi qog'ozlar ham maxfiy hisoblanadi. AICPA tashkiloti tomonidan chiqarilgan auditorlik faoliyatiga doir standartlarda "Audit tekshiruvi jarayonida qo'lga kiritilgan ma'lumotlarni auditor mijoz roziligisiz uchinchi tarafga oshkor etmasligi lozim" deb ta'kidlanadi. Shuningdek, mijoz hozirgi auditorlik firmasi xizmatlaridan voz kechsa va yangi auditorlik firmasini jalb etsa, avvalgi audit firmasi keyingi audit firmasiga mijoz ruxsatisiz oldingi audit tekshiruvi jarayonida tayyorlangan ishchi qog'ozlarni bermasligi kerak.

Mijoz korxona tijorat sirlarini nafaqat tashqi shaxslarga, balki korxonaning ichki xodimlari uchun ham maxfiy bo'lishini xohlaydi. Misol uchun, korxona rahbariyati o'zining ba'zi xodimlaridan rahbariyat oladigan ish haqi summasini sir tutishni ma'qul ko'rishi mumkin. Shu sabab, auditor ham bu ma'lumotni sir saqlashi kerak. Shuningdek, ishchi qog'ozlarda batafsil tekshirilishi rejalashtirilayotgan ba'zi schyotlar, bo'limlar yoki davr to'g'risidagi ma'lumotlar keltirilishi mumkin. Bu ma'lumotlardan korxona xodimlarining xabardor bo'lishi natijasida ba'zi suiiste'molliklar, firibgarliklarni tezda tuzatishi va natijada audit tekshiruvining sifatiga salbiy ta'sir etishi mumkin.

Bundan ko'rinib turibdiki, audit ishchi qog'ozlarida mijozning maxfiy ma'lumotlari aks etadi. Shu sababli bu qog'ozlar doimiy ravishda tashqi ta'sirdan himoyalangan bo'lishi, maxsus seyflar, fayllarda saqlanishi kerak.

Ammo, audit ishchi qog'ozlarida mijozga tegishli ma'lumotlar keltirilsada, bu qog'ozlar mijozning emas, **auditorlik firmasining**

mulki hisoblanadi. Shu sabab, mijoz auditoridan audit ishchi qog'ozlari bilan tanishishni talab qilishga haqli emas. Bu faqat auditorning shaxsiy roziligi bilan amalga oshiriladi.

Audit ishchi qog'ozlari audit tekshiruvi jarayonida qo'llanilgan uslublar va to'plangan dalillar haqida ma'lumot beruvchi eng asosiy hujjat hisoblanadi. Auditor o'z tekshiruvini sifatisiz o'tkazganligi sababli sudga shikoyat tushsa, auditorlik firmasi o'zini himoyalashi uchun eng asosiy va yagona vosita ham shu ishchi qog'ozlar hisoblanadi. Shuning uchun, bu qog'ozlarning tayyorlanishiga auditor alohida e'tibor qaratishi lozim.

Ba'zan, auditorlik firmasining turli xodimlari, misol uchun katta auditor va menejer audit yoki buxgalteriyaning ba'zi uslublari, standartlari yuzasidan ishchi qog'ozlarda turli xulosalarga kelishlari mumkin. Bunday holda ikkala taraf ham muzokara olib borishi va umumiy yechimga kelishga harakat qilishlari kerak. Masala ijobiy xal etilsa, bu hol ishchi qog'ozlarda ham aks ettirilishi zarur. Agar yagona to'xtamga kelishning imkoni bo'lmasa firma rahbariyatining fikri, xulosasi ustunlik qiladi. Ammo buning natijasida qolgan xodimlarning fikri ahamiyatga ega emas degan xulosaga kelinmasligi kerak. Chunki, sifatsiz tekshiruv natijasida auditorlik firmasi xodimlari javobgarlikka tortilsa, ular qatoridan o'z fikri yuzasidan partnyor bilan kelishmagan xodimlar ham joy olishlari mumkin. Shu sabab, audit tekshiruvida qatnashayotgan barcha xodimlar firma rahbariyati bilan buxgalteriya, audit uslubiyati, standartlari yuzasidan yagona to'xtamga kela olmasalar bu holni ishchi qog'ozlarda, ularning sababini ko'rsatgan holda, bayon etishlari zarur.

14.2. Audit ishchi hujjatlarining turlari

Audit ishchi qog'ozlarida auditor tomonidan to'plangan turli ma'lumotlar aks etganligi sababli bu ishchi qog'ozlar turli ko'rinishda bo'lishi mumkin. Ammo, bu hujjatlarni quyidagi umumiy guruhlarga ajratish mumkin:

- 1) audit ma'muriy ishchi qog'ozlari;
- 2) ishchi balans;
- 3) tuzatuvchi provodkalar va guruhlashtirishlar aks etgan ishchi qog'ozlar;

4) tahliliy, taqqoslash, hisob-kitob bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlar.

Audit ma'muriy ishchi qog'ozlari. Audit tekshiruvi rejalashtirish, nazorat qilish, muvofiqlashtirishni talab etadigan murakkab faoliyatdir. Ba'zi ishchi qog'ozlar audit tekshiruvini rejalashtirish va boshqarish maqsadida tuziladi. Ular qatoriga audit rejasi va dasturi, ichki nazorat tizimi bo'yicha tuzilgan savolnoma va bu tizimni tasvirlovchi blok-sxema, auditorning mijoz oldidagi majburiyat xatini keltirishimiz mumkin.

Ishchi balans mijoz buxgalteriyasi avvalgi va joriy yillarda qo'llagan schyotlarni ularning aylamnasi va saldosi ko'rsatgan hamda auditor uchun tegishli o'zgartirishlar kiritishga alohida ustun keltirilgan ishchi qog'oz hisoblanadi. Ishchi balans qolgan barcha ishchi qog'ozlarning asosini tashkil etadi. Uning asosida qolgan ishchi qog'ozlar nazorat qilinadi va umumlashtiriladi. Ishchi balans 14.1- rasm ko'rinishda bo'ladi.

14.1-rasm

Ishchi balans "XYZ" korxonasi Ishchi balans 31-dekabr 2020-yil					
Ilova qilngan ishchi qog'oz	Aktivlar	31-dekabr 2019-yil saldosi (ming so'm)	31-dekabr 2020-yil saldosi (ming so'm)	Tuzatish (ming so'm)	Yakuniy (ming so'm)
A	Pul mab- lag'lari	2298722	2053918	(91096)	1962822
B	Moliyaviy inves- titsiyalar	2701814	2942117	(129799)	2812318

Ushbu ishchi qog'ozning uchinchi ustunida schyotning avvalgi yil saldosi ko'rsatiladi, to'rtinchi ustunda esa joriy yil saldosi aks ettiriladi. Buning natijasida auditor tekshirilayotgan schyotning joriy va avvalgi yil saldolarini qulay tartibda solishtirish imkoniga ega bo'ladi. Solishtirish natijasida katta farq aniqlansa batafsil tekshirilishi

lozim bo'lgan schyotlar, operatsiyalar aniqlanadi. Shuningdek, avvalgi yil schyotlar saldosing ko'rsatilishi shu schyot bo'yicha joriy yil davomida olib borilgan hisob-kitob to'g'ri bo'lganligini tekshirish imkonini beradi.

Tuzatuvchi provodkalar va guruhlashtirishlar aks etgan ishchi qog'ozlar. Audit tekshiruvi davomida auditorlar mijoz moliyaviy hisobotlari va buxgalteriya yozuvlarida turli xatoliklarni aniqlashi mumkin. Bu xatoliklar summasi katta yoki kichik bo'lishi mumkin. Bunga sabab, ba'zi operatsiyalar hisobga olinmaganligi yoki noto'g'ri summalar ishlatilganligida bo'lishi mumkin. Bu xatoliklarga odatda bilmagan holda yo'l qo'yiladi. Ammo ba'zan ular atayin qilingan bo'lishi ham mumkin.

Moliyaviy hisobotlar va buxgalteriya yozuvlarida aniqlangan muhim xatoliklarni to'g'irlash uchun auditor tuzatuvchi provodkalarni tayyorlaydi va mijozdan ularni moliyaviy hisobotlarga kiritishni so'raydi. Shuningdek, auditorlar mijozning buxgalteriya hisobida to'g'ri hisobga olingan, ammo noto'g'ri guruhlashtirilgan elementlar bo'yicha tuzatuvchi guruhlashtirishlarni ham o'z ishchi qog'ozlarida ko'rsatadilar.

Schyotlar Tahlili bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlar. Ushbu hujjat audit tekshiruvi qamragan davr davomida aktiv, majburiyat, xususiy kapital, daromad va xarajat schyotlaridagi barcha o'zgarishlarni bir joyda aks ettirishga mo'ljallangan.

Schyotlar Tahlilini o'tkazish uchun auditorlar avvalo shu schyotlarning boshlang'ich saldosi keltiradilar. Shundan so'ng bu schyotlarga nisbatan barcha debit va kreditlarni Tahlil qiladilar va yil yakunida bu schyot aks ettirishi lozim bo'lgan summani aniqlaydilar. Schyotlarni bu uslubda Tahlil qilish jarayonida muhim kamchiliklar aniqlansa, auditor o'z ishchi qog'ozlarida to'g'ri summani, provodkalarni keltiradi va ularni mijozga o'z moliyaviy hisobotlariga kiritish uchun beradi.

Taqqoslash bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlar. Auditorlar tekshiruv davomida ko'pincha turli manbalardan kelgan ma'lumotlarni o'zaro taqqoslaydilar. Bu jarayonda auditorlar taqqoslash ishchi qog'ozlarini tuzadilar. Bu hujjatlar turli ma'lumotlarning, shu jumladan mijozning pul mablag'lari, debitorlik va kreditorlik qarzlarning to'g'riligini tekshirish imkonini beradi.

Hisob-kitob ishchi qog'ozlari. Auditor schyotlarni tekshirish uchun qo'llaydigan uslublardan biri tekshirilishi lozim bo'lgan schyotlarning to'g'riligini mustaqil hisob-kitob qilish va natijani mijoz buxgalteriya tizimi ma'lumotlari bilan solishtirishdan iborat.

Hisob-kitob orqali tekshirilishi mumkin bo'lgan ma'lumotlar qatoriga foiz ko'rinishidagi xarajatlar, amortizatsiya, hisoblangan daromad solig'i kabilarni kiritishimiz mumkin.

Auditorlik tashkilotining ish hujjatlari tarkibiga kiritilishi mumkin bo'lgan hujjatlarning taxminiy ro'yxati quyidagicha:

1) xo'jalik yurituvchi subyektning tashkiliy-huquqiy va tashkiliy tarkibiga doir axborot;

2) xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlaridan, shuningdek, boshqa muhim yuridik hujjatlardan ko'chirmalar yoki ko'chirma nusxalar;

3) auditni rejalashtirish to'g'risidagi hujjatlar, shu jumladan, audit dasturlari va unga oid o'zgartirishlar;

4) buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlarini tushunishning auditor tomonidan isbotlari;

5) xo'jalik operatsiyalari va buxgalteriya hisobi hisob-varaqlari bo'yicha qoldiqlarning Tahlili;

6) xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyati (biznesi) muhim ko'rsatkichlari va tamoyillari Tahlili;

7) o'tkazilgan auditorlik tekshirishlari turi, o'tkazilish sanasi va hajmi hamda ularning natijalari to'g'risidagi yozuvlar;

8) yordamchilar tomonidan bajariladigan ishlar nazorat qilingani va Tahlil etilganiga oid ma'lumotlar;

9) auditorlik tekshirishlarini amalga oshirgan shaxslar va ularning bajarilish vaqtiga oid ma'lumotlar;

10) xo'jalik yurituvchi subyektning auditi o'tkazilishi munosabati bilan boshqa auditorlik tashkilotlari, ekspertlar va uchinchi shaxslar bilan olib borilgan yozishmalarning ko'chirma nusxalari;

11) xo'jalik yurituvchi subyekt bilan audit jarayonida yuzaga keluvchi, shu jumladan, audit o'tkazish shartlari masalalari bo'yicha uchrashuvlar vaqtidagi yozishmalar yoki muhokama yozuvlarining ko'chirma nusxalari;

12) xo'jalik yurituvchi subyektdan olingan tasdiqlash xatlari;

13) audit natijalari bo'yicha auditorlik tashkiloti tomonidan chiqarilgan xulosalar;

14) xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriya va o'zga xil moliya hujjatlarining ko'chirma nusxalari.

14.3. Audit ishchi hujjatlarining tuzilishi

Auditorlar odatda har bir mijoz uchun quyidagi ikki turdagi fayllarni yuritadilar:

- 1) har bir tugallangan ishchi qog'ozlar uchun joriy fayl;
- 2) nisbatan o'zgarmas ma'lumotlarni aks ettiruvchi ishchi qog'ozlar uchun doimiy fayllar.

Korxonaning joriy yil moliyaviy hisobotlarini tekshirish jarayonida tuzilgan ishchi qog'ozlar joriy fayllarda saqlanadi. Shu korxonaning davlat ro'yxatidan o'tganligini tasdiqlovchi hujjatlar, litsenziyalar nusxalari doimiy fayllarda saqlanadi. Chunki bu hujjatlar nisbatan o'zgarmas hisoblanadi va keyingi yil audit tekshiruvida kerak bo'ladi.

Joriy fayl. Auditorning korxona tomonidan biror yil uchun tuzilgan moliyaviy hisobotlari yuzasidan o'z fikrini bildirishi uchun joriy fayldagi ishchi qog'ozlar asos bo'ladi. Ushbu fayldagi har bir hujjat tegishli tartibda raqamlanadi. Buning natijasida ushbu hujjatlarni tez topish, ularga boshqa hujjatlarda murojaat etish mumkin bo'ladi.

Doimiy fayl. Doimiy fayllar quyidagi uch maqsadga xizmat qiladi:

- 1) bir necha yillar davomida o'zgarmaydigan ma'lumotlarni auditorning yodiga solish;
- 2) auditorlik firmasining yangi xodimlariga mijoz korxona haqida umumiy ma'lumot berish;
- 3) keyingi yillardagi audit tekshiruvida nisbatan o'zgarmas hujjatlarning qayta tayyorlanishining oldini olish.

Doimiy fayllarda saqlanadigan ma'lumotlarning asosiy qismi dastlabki audit tekshiruvi davomida to'planadi. Umuman olganda, doimiy fayl audit tekshiruvi vaqtini qisqartirishning samarali vositasi hisoblanadi.

Kompyuterlashtirish asri boshlanishidan oldin audit ishchi qog'ozlari qalam yoki ruchka vositasida maxsus qog'ozlarda

tayyorlanar edi. Ammo hozirda axborot texnologiyalarining keng ko'lamda rivojlanishi audit sohasiga ham o'z ta'sirini o'tkazdi va hozirda auditorlar tekshiruv jarayonida shaxsiy kompyuterlardan keng foydalanadilar. Buning natijasida hozirda ishchi qog'ozlar ham asosan kompyuterlarda elektron ko'rinishda tayyorlanadi. Audit tekshiruvda kompyuter vositalaridan foydalanishning ahamiyati shundaki, agar biror ishchi qog'ozga o'zgartirish, tuzatish kiritilsa bu ma'lumot ushbu ishchi qog'ozga bog'liq bo'lgan boshqa ishchi qog'ozlarga ham avtomatik tarzda maxsus kompyuter dasturlari yordamida kiritiladi. Misol uchun, mijoz foiz ko'rinishidagi xarajatlarni noto'g'ri hisoblagan bo'lsa va bu hol auditor tomonidan aniqlansa auditor bu ma'lumotni tuzatuvchi provodkalar aks etadigan ishchi qog'ozlarda ko'rsatadi. Bu ma'lumot avtomatik tarzda ishchi balansga ham kiritiladi.

Ushbu vazifa qo'lda bajarilsa auditor tegishli tuzatishlarni bir necha hujjatda ketma-ket, alohida yozib chiqishi kerak bo'lar edi. Buning natijasida audit tekshiruvi uchun ortiqcha vaqt sarflanadi.

14.2-rasmda AQSHning buxgalteriya sohasidagi mashhur jurnallaridan biri hisoblangan "*Journal of Accountancy*" jurnalida ishchi qog'ozlarni qo'lda va kompyuterda tayyorlashni taqqoslash maqsadida o'tkazgan izlanish natijasini keltiramiz.

14.2-rasm

Ushbu jurnalda bayon etilishicha:

Soat -----

	Qo'lda	Kompyuterda
1. Ishchi balansni tayyorlash uchun	9	1
2. 50 ta tuzatuvchi provodkalarni aniqlash va ularni ishchi balansga kiritish uchun	4	½
3. Qiyosiy moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun	10	1
4. Barcha ishchi qog'ozlar tugagach ikki qolib ketgan provodkalar aniqlanishi sabab ularni barcha tegishli ishchi qog'ozlarda aks ettirish uchun	10	½

vaqt talab etilar ekan. Bundan ko‘rinib turibdiki, tekshiruv jarayonida kompyuter vositalaridan foydalanish samaradorlik va sifat nuqtayi nazaridan katta ahamiyatga ega.

14.4. Audit ishchi hujjatlarini tekshirish asoslari

Ishchi qog‘ozlar auditorlik firmasining har bir boshqaruv darajasida ko‘rib chiqiladi. Katta auditor assistentlar tayyorlagan ishchi qog‘ozlar bilan tanishadi. Menejer assistentlar va katta auditor tomonidan tayyorlangan ishchi qog‘ozlarni tekshiradi. Firmaning partnyori esa barcha ishchi qog‘ozlarni tekshirib chiqadi. Ba’zi firmalarda ishchi qog‘ozlar ikkinchi partnyor tomonidan ham ko‘rib chiqiladi.

Audit ishchi qog‘ozlarini tekshiruvdan o‘tkazishdan maqsad, rahbariyat o‘tkazilgan audit tekshiruvining har bir bosqichi tegishli tartibda hujjatlashtirilganiga ishonch hosil qilishdan iborat. Ammo yuqoridagi tekshiruvlar o‘rtasida xususiyatiga ko‘ra farqlar mavjud. Ishchi qog‘ozlarni katta auditor tekshirganda uning asosiy maqsadi assistentlar tekshiruv jarayonida to‘g‘ri uslublarni qo‘llagani va tekshiruv yakunida hosil bo‘lgan fikrini to‘g‘ri ifodalaganiga ishonch hosil qilishdan iborat.

Ishchi qog‘ozlar menejer va partnyor tomonidan audit tekshiruvi o‘z yakunga yeta boshlagan davrda tekshiriladi. Bundan maqsad, bir vaqtning o‘zida barcha ishchi qog‘ozlarni tekshirish mumkin bo‘ladi. Ishchi qog‘ozlarni menejer va partnyor tekshirganda ularning asosiy maqsadi audit tekshiruvi AFMSga mos ravishda o‘tkazilganligiga va bu ishchi qog‘ozlar moliyaviy hisobotlar yuzasidan tayyorlanadigan auditor xulosasiga asos bo‘la olishiga ishonch hosil qilishdan iborat. Barcha ishchi qog‘ozlarni bir vaqtda tekshirishning o‘ziga xos afzalliklari bor. Xususan, tekshiruvchi bir ishchi qog‘ozdagi ma’lumotlar ikkinchi ishchi qog‘ozga to‘g‘ri ko‘chirilganiga ishonch hosil qilishi mumkin.

Auditorlik firmasi rahbariyati ishchi qog‘ozlarni tekshirish jarayoniga tanqidiy yondashishi, aniqlangan har qanday kamchiliklar o‘z vaqtida bartaraf etilishini nazorat qilishi kerak. Aks holda, e’tiborsizlik bilan tayyorlangan ishchi qog‘ozlar sudda jabrlanuvchi

toimonidan auditorlik firmasiga qarshi dalil sifatida ishlatilishi mumkin.

Auditorlik xulosasi faqatgina barcha ishchi qog'ozlar rahbariyat tomonidan tekshirilib, imzolanganach mijozga taqdim qilinishi mumkin.

Qisqacha xulosalar

Ishchi qog'ozlar mijozning buxgalteriya yozuvlari, hujjatlari va auditorning xulosasi o'rtasidagi bog'lovchi vosita hisoblanadi. Ushbu qog'ozlarda auditorlar tomonidan bajarilgan barcha ishlar aks ettiriladi va audit xulosasi uchun asos hisoblanadi.

Ishchi qog'ozlar tekshiruvni taqsimlash va muvofiqlashtirish, partnyor, menejer va katta auditorlar uchun assistentlar ishini doimiy nazorat qilib borish imkonini beradi, shuningdek, auditor xulosasi uchun asos bo'ladi va ushbu mijozda kelgusida audit tekshiruvini rejalashtirish va o'tkazishda yordam beradi.

Audit ishchi qog'ozlari auditorlik firmasining mulki hisoblanadi. Shu sabab, mijoz auditordan audit ishchi qog'ozlari bilan tanishishni talab qilishga haqli emas. Bu faqat auditorning shaxsiy roziligi bilan amalga oshiriladi.

Audit ishchi qog'ozlarida auditor tomonidan to'plangan turli ma'lumotlar aks etganligi sababli bu ishchi qog'ozlar turli ko'rinishda bo'lishi mumkin. Ammo, bu hujjatlarni audit ma'muriy ishchi qog'ozlari; ishchi balans; tuzatuvchi provodkalar va guruhlashtirishlar aks etgan ishchi qog'ozlar; Tahliliy, taqqoslash, hisob-kitob bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlarga ajratish mumkin.

Glossariy

Audit ma'muriy ishchi qog'ozlari (Audit administrative working papers) – Audit tekshiruvini rejalashtirish, nazorat qilish, muvofiqlashtirishni talab etadigan murakkab funksiyalarni amalga oshirish uchun bajarilishi lozim bo'lgan vazifalar aks etgan hujjat.

Doimiy fayl (Permanent file) – bir necha yillar davomida o'zgarmaydigan ma'lumotlarni auditorning yodiga solish, auditorlik firmasining yangi xodimlariga mijoz korxona haqida umumiy

ma'lumot berish va keyingi yillardagi audit tekshiruvida nisbatan o'zgarmas hujjatlarning qayta tayyorlanishining oldini olish maqsadida tuziladigan ishchi fayl.

Ishchi balans (Working trial balance) – mijoz buxgalteriyasi avvalgi va joriy yillarda qo'llagan schyotlarni ularning aylanmasi va saldosi ko'rsatgan va auditor uchun tegishli o'zgartirishlar kiritishga alohida ustun keltirilgan ishchi qog'oz.

Ishchi hujjatlar (Working papers) – mijozning buxgalteriya yozuvlari, hujjatlari va auditorning xulosasi o'rtasidagi bog'lovchi vosita hisoblanadigan, auditorlar tomonidan bajarilgan barcha ishlar aks ettiriladigan va audit xulosasi uchun asos hisoblanadigan hujjat.

Joriy fayl (Current files) – auditorning korxona tomonidan biror yil uchun tuzilgan moliyaviy hisobotlari yuzasidan o'z fikrini bildirishi uchun asos bo'ladigan va joriy audit tekshiruvi natijalarini o'zida jamlagan fayl.

Schyotlar Tahlili bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlar (Analysis of ledger accounts) – audit tekshiruvi qamragan davr davomida aktiv, majburiyat, xususiy kapital, daromad va xarajat schyotlaridagi barcha o'zgarishlarni bir joyda aks ettirishga mo'ljallangan ishchi qog'oz.

Taqqoslash bo'yicha tuzilgan ishchi qog'ozlar (Reconciliations) – bu hujjatlar turli manbalardan kelgan ma'lumotlarning, shu jumladan mijozning pul mablag'lari, debitorlik va kreditorlik qarzlarning to'g'riligini tekshirish imkonini beruvchi ichki ishchi hujjat.

Hisob-kitob ishchi qog'ozlari (Computational working papers) – auditor schyotlarni tekshirish uchun qo'llaydigan uslublardan biri bo'lib, tekshirilishi lozim bo'lgan schyotlarning to'g'riligini mustaqil hisob-kitob qilish va natijani mijoz buxgalteriya tizimi ma'lumotlari bilan solishtirish maqsadida tuziladigan ishchi hujjat.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Audit tekshiruvida ishchi qog'ozlarning vazifasi nimada?
2. Audit ishchi qog'ozlari auditor uchun qanday ahamiyatiga ega?
3. Tekshiruv davomida qanday tur ishchi qog'ozlar tayyorlanadi?
4. Audit ishchi qog'ozlarining tuzilishi va saqlanish uslubiyatini yoriting.
5. Ishchi qog'ozlarni saqlashda "doimiy" va "joriy" fayllarning vazifasi nimadan iborat?
6. Audit ishchi qog'ozlarining auditor tomonidan tekshirish uslubiyatini yoriting.
7. Ishchi qog'ozga auditorlik firmasiga tegishlimi yoki mijoz korxonagami?
8. Auditorlik xulosasini tayyorlashda ishchi qog'ozlarning rolini bayon eting.

XV BOB. AUDIT TEKSHIRUVINING YAKUNLOVCHI BOSQICHI, AUDIT HISOBOTI VA XULOSASI

15.1. Moliyaviy hisobotlarda aniqlangan kamchilik va qonunbuzarliklar yuzasidan auditor xatti-harakati



**Moliyaviy hisobotlardagi
xatoliklar** – buxgalteriya
ma'lumotlarini belgilangan
qonun-qoidalar, standartlarni
buzgan holda moliyaviy
hisobotlarda noto'g'ri shaklda
aks ettirishdir. Xatoliklar ikki xil
ko'rinishda bo'lishi mumkin:

- 1) bilmagan holda qilingan xatolik;
- 2) atayin qilingan xatolik (firibgarlik).

Moliyaviy hisobotlarda bilmagan holda qilingan xatolik audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilmagan holda amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlarining natijasi hisoblanadi. Bunday xatolikning yuzaga kelishiga sabab xodimlarning buxgalteriya hisobini yuritishda bilmagan holda arifmetik, mantiqiy xatoliklarga yo'l qo'yishida, hujjatlarni to'liq o'rganmaganlikda, xo'jalik operatsiyalarini buxgalteriya tizimida to'liq aks ettirmaganlikda bo'lishi mumkin.

Moliyaviy hisobotlarda atayin qilingan xatolik (firibgarlik) audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilib turib amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlarining oqibatida yuzaga keladi. Bunga sabab, xodimlar o'zlarining shaxsiy maqsadlarini ko'zlagan holda buxgalteriya ma'lumotlaridan foydalanuvchilarning e'tiborini chalg'itishdan iborat bo'lishi mumkin.

Moliyaviy hisobotlardagi bilmagan holda yoki atayin qilingan xatoliklar muhim (ushbu hisobotlardan foydalanuvchilarning qaroriga ta'sir etishi mumkin bo'lgan darajadagi xatolik) bo'lishi yoki muhim bo'lmazligi mumkin.

Korxonada audit tekshiruvini o'tkazish davrida auditorlik firmasi moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar bo'lishi riskini va bu xatoliklarning aniqlanmasligi riskini oldindan baholashi kerak. Bu jarayonda auditor atayin yoki bilmagan holda yo'l qo'yilgan xatoliklarning yuzaga kelishiga zamin yaratuvchi omillarni hisobga olishi lozim. Moliyaviy hisobotlarda xatolikning yuzaga kelishiga zamin yaratuvchi, korxonaning ichki xo'jalik faoliyatiga doir omillar qatoriga quyidagilar kiradi:

- korxona tomonidan iqtisodiyotning barqaror bo'lmagan tarmoqlariga katta miqdordagi moliyaviy qo'yilmalarning kiritilishi;
- korxonaning ma'lum davr davomida bir necha xaridor va mol yetkazib beruvchilarga yaqindan bog'lanib qolgan bo'lishi;
- korxonaning hisob siyosatida avvalgi yillarga nisbatan moliyaviy hisobotlardagi daromad ko'rsatkichlariga sezilarli ta'sir etuvchi o'zgarishlarning amalga oshirilganligi;
- korxonaning noodatiy operatsiyalarni, ayniqsa yil yakunida, amalga oshirganligi;
- korxonaning tashkiliy tuzilmasidagi kamchiliklar;
- korxona kapitalida va foydasini taqsimlashda o'ziga xoslik;
- buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda belgilangan standartlardan chetga chiqilishi.

Moliyaviy hisobotlarda xatolikning yuzaga kelishiga zamin yaratuvchi tashqi omillar qatoriga quyidagilar kiradi:

- mamlakat iqtisodiyotida inqiroz, depressiya, tez o'sish kabi holatlarning ro'y berishi;
- korxona faoliyat yuritayotgan tarmoqdagi turg'unlik;
- korxonaning ishlab chiqarish faoliyatidagi o'ziga xoslik, misol uchun texnologik o'zgarishlarning tez ro'y berishi.

Auditorlik firmasi tekshiruvni rejalashtirish va o'tkazish davrida tekshirilayotgan korxonaning moliyaviy hisobotlarida xatoliklar bo'lishi mumkinligini hisobga olishi kerak. Shundan kelib chiqqan holda auditorlik firmasi zaruriy tekshiruv uslublarini qo'llashi va xatolik ro'y bergan bo'lishi riskini baholashi lozim. Ammo firma moliyaviy hisobotlarda atayin xatoliklarni qidirmasligi kerak. Bu xatoliklar audit tekshiruvi davomida tabiiy ravishda aniqlanishi zarur.

Auditor tekshiruv davomida aniqlangan har qanday xatolik yuzasidan korxona rahbariyatiga zudlik bilan xabar berishi va buning sabablarini aniqlashi zarur. Auditor shuningdek, aniqlangan xatolikning qanchalik muhimligini va moliyaviy hisobotning ishonchliligiga qanchalik ta'sir etganini o'rganishi va bu xatolikni yuzaga keltirgan sabablar ham aniqlanishi lozim. Bu sabablar quyidagilar bo'lishi mumkin:

- buxgalteriya hisobini yuritish bo'yicha yuqori turuvchi tashkilotlar tomonidan ishlab chiqilgan standartlar, qonun-qoidalaridan chetga chiqilishi;

- yil davomida korxonaning buxgalteriya hisobini yuritish bo'yicha hisob siyosatidan chetga chiqilgan hollarning ro'y berganligi;

- Fuqarolik, Soliq Kodekslari buzilgan hollarning bo'lishi;

- moliyaviy hisobotlarda xatolikning ro'y berishiga zamin yaratuvchi boshqa omillar, xatti-harakatlar.

Auditor tomonidan moliyaviy hisobotlarda xatoliklar aniqlangan taqdirda auditor mijozning ichki nazorat tizimini chuqur Tahlil qilishi va ushbu tizimning buxgalteriya tizimidagi xatoliklarni qanchalik samarali aniqlay olishini o'rganishi kerak. Agar ichki nazorat tizimini Tahlil qilish jarayonida auditor shu tizimni dastlabki o'rganish va baholash natijasida hosil qilgan xulosasidan boshqacha xulosaga kelsa, tekshiruv jarayonida qo'llanilishi rejalashtirilgan uslublarni, vazifalarni qayta ko'rib chiqishi va zarurat bo'lsa ularga tegishli o'zgartirishlarni kiritishi lozim.

Moliyaviy hisobotlarda aniqlangan xatoliklarni auditor audit ishchi qog'ozlarida tegishli tartibda rasmiylashtirishi kerak. Bu ma'lumotlar, shuningdek, mijozga ham auditor hisobotida bayon etilishi zarur.

15.2. Auditorlik hisobotining mohiyati

Auditorlik firmasi o'tkazilgan tekshiruv natijasi yuzasidan mijozga yozma ko'rinishdagi hisobot taqdim etadi. Tekshiruvni o'tkazish jarayonida esa auditorlik firmasi oraliq hisobotlarni yozma yoki og'zaki ko'rinishda rahbariyatga berishi ham mumkin. Bu ishchi qog'ozlar auditorlik hisoboti deb nomlanadi.

№700 “Moliyaviy hisobotlar yuzasidan auditor xulosasi (hisoboti)” XASga ko‘ra **auditorlik hisoboti** – xo‘jalik yurituvchi subyekt rahbari, mulkdori, ishtirokchilari (aksiyadorlari) umumiy yig‘ilishiga taqdim etiladigan, auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartiblardan chetga chiqilgan hollari, moliyaviy hisobotlardagi qoidabuzarliklar to‘g‘risida batafsil ma’lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o‘tkazish natijasida olingan va auditorlik xulosasini tuzish uchun asos hisoblangan boshqa axborotlardan iborat bo‘lgan hujjat.

Auditor hisobotidagi ma’lumotlar mijoz rahbariyati uchun buxgalteriya hujjatlarida, ichki nazorat tizimida mavjud bo‘lgan va moliyaviy hisobotlarda noto‘g‘ri ma’lumotlarning yuzaga kelishiga sabab bo‘luvchi kamchiliklarni o‘rganish imkonini beradi. Shuningdek, hisobotda korxonaning buxgalteriya va ichki nazorat tizimida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish yuzasidan amaliy takliflar ham keltiriladi.

Auditorlik hisobotida quyidagi ma’lumotlar aks ettiriladi:

a) nomi («Auditorlik hisoboti» yoki «Auditorlik tashkilotining hisoboti»: ikkala nom bir xil kuchga ega);

b) adresat nomi;

d) kirish qismi;

e) Tahliliy qism;

f) yakuniy qism.

Auditorlik hisobotining har bir sahifasiga moliyaviy hisobotning auditorlik tekshiruvini amalga oshirgan auditor (auditorlar) imzo chekishi shart. Auditorlik hisoboti buyurtmachining barcha zaruriy rekvizitlari ko‘rsatilgan holda auditorlik tekshiruvi buyurtmachisiga yuboriladi.

Auditor mijoz moliyaviy hisobotida muhim kamchiliklarni yuzaga keltirishi mumkin bo‘lgan yoki keltirgan barcha xatoliklar, kamchiliklarni mijoz rahbariyatiga to‘liq bayon etishi lozim. Ammo auditor hisoboti mijoz korxonaning buxgalteriya tizimidagi barcha xatoliklarni aks ettirmaydi. Bu hisobotda faqatgina auditor tomonidan tekshiruv davomida aniqlangan xatoliklargina ko‘rsatiladi. Auditorning tekshiruv davomida barcha uslublarni samarali qo‘llamaganligi sababli ba’zi kamchiliklar, xatoliklar aniqlanmay qolgan bo‘lishi mumkin.

Auditorlik hisoboti quyidagi qismlardan iborat bo'ladi:

- kirish qism;
- tahliliy qism;
- yakuniy qism.

Auditorlik hisobotining kirish qismida auditorlik tashkiloti rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasining raqami va sanasi, auditorlar va auditorlik tekshiruvida qatnashgan boshqa shaxslar to'g'risidagi ma'lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatining umumiy tavsifi keltiriladi.

Auditorlik hisobotining Tahliliy qismida quyidagilar bo'lishi shart:

xo'jalik yurituvchi subyekt ichki nazoratning holatini tekshirish natijalari (batafsil bayoni);

buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot holatini tekshirish natijalari;

moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish paytida qonunchilik talablariga rioya etilishini tekshirish natijalari;

solliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari;

aktivlarning butligini tekshirish natijalari.

Xo'jalik yurituvchi subyekt ichki nazoratining holatini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborot quyidagilarni o'z ichiga olishi kerak:

ichki nazorat tizimi xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyati miqyoslari va xususiyatiga muvofiqligi umumiy bahosi;

auditorlik tekshiruv mobaynida aniqlangan, ichki nazorat tizimi xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatining miqyoslari va xususiyatiga jiddiy mos kelmasliklari bayoni.

Xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisoboti holatini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborot quyidagilarni o'z ichiga olishi kerak:

buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tuzishning belgilangan tartibiga rioya qilinishini baholash;

auditorlik tekshiruv davomida aniqlangan, buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlashning belgilangan tartibini jiddiy buzishlar bayoni.

Xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan moliyaviy-xo'jalik operatsiyalarini amalga oshirish paytida qonunlarga rioya etishini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborot quyidagilarni o'z ichiga olishi kerak:

xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirgan moliya-xo'jalik operatsiyalarining qonunchilikka muvofiqligini baholash;

auditorlik tekshiruvini davomida aniqlangan, xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirgan moliyaviy-xo'jalik operatsiyalarining qonunchilikka jiddiy mos kelmasliklari bayoni.

Soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash va to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborot quyidagilarni o'z ichiga olishi kerak:

tuzilgan va tegishli organlarga taqdim etilgan, soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar to'g'riligining bahosi;

soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash va to'lashning belgilangan tartibini buzish faktlari, soliqqa tortiladigan bazani belgilash paytidagi chetga chiqishlar bayoni.

Aktivlar butligini tekshirish natijalari aktivlar inventarizatsiyasiga asoslanishi va o'z ichiga ularning haqiqatda mavjudligi va butligi to'g'risidagi ma'lumotlarni olishi kerak.

Auditorlik hisobotining yakuniy qismi auditorlik tashkilotining aniqlangan chetga chiqishlar va qoida buzilishlarini bartaraf etishga doir tavsiyalarini, shuningdek, xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirishga doir takliflari va maslahatlarini o'z ichiga olishi kerak.

Auditorlik hisoboti butun tekshiruv davomida tayyorlanadi va tekshiruv yakunida mijoz rahbariyatiga beriladi.

Auditorlik hisoboti maxfiy hujjat hisoblanadi va faqatgina quyidagi shaxslarga taqdim etilishi mumkin:

- audit tekshiruvini o'tkazish uchun shartnomani imzolagan shaxsga;
- audit tekshiruvini o'tkazish yuzasidan tuzilgan shartnomada auditor hisobotini oluvchi sifatida ko'rsatilgan shaxsga.

Auditor hisobotining alohida masalalari mijoz bilan og'zaki tarzda yoki yozma xatlar almashishi orqali muhokama qilinishi, muammolar hal etilishi mumkin. Misol uchun, agar audit tekshiruvini davomida auditor uchun barcha zaruriy hujjatlar taqdim etilmasa, bu

hol mijozga auditor tomonidan darhol ma'lum qilinishi kerak. Chunki, auditor bu muammoni faqatgina auditor hisoboti tayyorlangan davrda, ya'ni audit tekshiruvni yakunida ma'lum qilsa, mijoz bu muammoni ijobiy hal etishi mumkin, ammo auditor butun tekshiruvni takroran o'tkazishi va ko'pgina ishchi qog'ozlarni qaytadan tuzishi zarur bo'ladi.

Aksincha, audit tekshiruvni davomida bu tur muammolar ma'lum etilgan taqdirda ham mijoz bu masalani ijobiy hal etmasa, auditor bu masalani o'z hisoboti va xulosasida ko'rsatishi kerak.

Audit tekshiruvining yakunida mijoz iltimosiga ko'ra auditor tomonidan dastlabki ko'rinishdagi auditorlik hisoboti ham tayyorlanishi mumkin. Ammo bu hujjat faqatgina auditorlik hisobotining yakuniy shaklini olish huquqiga ega bo'lgan shaxsga beriladi.

Auditorlik hisobotida buxgalteriya tizimida ma'lum kamchiliklar, xatoliklar bayon etilgan bo'lsa mijoz rahbariyati:

- auditor nomiga yozma tushuntirish xati tayyorlashi va unda auditorning ko'rsatmalariga, aniqlangan kamchiliklarga nisbatan korxona fikrini bayon etishi mumkin;
- tekshiruv olib borgan auditorlar bilan shaxsan uchrashishi va korxona tomonidan auditor ko'rsatgan kamchiliklar uchun mas'ul deb hisoblagan shaxslarni ham taklif etishi mumkin.

Shu yo'lda moliyaviy hisobotlardagi kamchiliklar muhokama qilinishi va bartaraf etilishi mumkin.

Auditorlik hisobotining yakuniy shakli mijozga auditorlik xulosasidan oldin yoki u bilan birga berilishi mumkin. Ammo, hisobot xulosadan keyin berilmaydi. Auditorlik firmasi yakuniy hisobotida dastlabki hisobotida ko'rsatilgan kamchiliklarning to'g'irlanganini ham bayon etishi mumkin. Ammo, dastlabki hisobotda ko'rsatilgan kamchiliklarga mijoz tomonidan e'tibor berilmasa, auditor bu kamchiliklarni yakuniy auditorlik hisoboti va xulosasida ham ko'rsatishi shart.

Mijoz auditor hisobotida keltirilgan kamchiliklarni bartaraf etishga va moliyaviy hisobotlarga tegishli tuzatishlar kiritishga qaror qilishi mumkin. Ammo auditor hisobotida faqatgina moliyaviy hisobotlarga kiritilishi lozim bo'lgan yakuniy summalar ko'rsatiladi. Mijoz moliyaviy hisobotlardagi kamchiliklarni bartaraf etish uchun shu summalarni faqatgina moliyaviy hisobot shakllariga kiritishi

yetarli emas. Auditor o'z hisobotida ko'rsatilgan kamchiliklar faqatgina moliyaviy hisobotlarga emas, balki butun buxgalteriya tizimiga kiritilganda, misol uchun, kiritilgan tuzatishlar bo'yicha buxgalteriya ma'lumotnomalari tayyorlanganda, buxgalteriya yozuvlari amalga oshirilgan, yangi registrlar tuzilgan va yangi moliyaviy hisobotlar tayyorlangandagina, kamchiliklar bartaraf etilgan deb hisoblaydi.

Shu sabab, mijoz auditor ko'rsatgan kamchiliklarning bartaraf etilganini isbotlash uchun faqatgina to'g'irlangan moliyaviy hisobotlarni emas, balki shu hisobotlarni tayyorlash uchun asos bo'lgan tegishli qaydnomalar, registrlar va to'g'irlovchi buxgalteriya yozuvlarini ham ko'rsatishi shart.

Agar mijoz auditor ko'rsatgan kamchiliklarni auditorlik xulosasi tayyorlanib tashqi foydalanuvchilarga taqdim etilgunga qadar bartaraf etsa, auditorlik xulosasida bu kamchiliklar tilga olinmasligi lozim. Aks holda auditor ijobiy auditorlik xulosasidan boshqa shakldagi xulosani berishi kerak.

Auditorlik tashkiloti auditorlik hisobotini tuzganlik uchun qonun hujjatlariga muvofiq javobgar bo'ladi. Auditorlik hisobotida keltirilgan axborot maxfiy hisoblanadi va oshkor etilmasligi kerak. Axborotni oshkor etganlik uchun ushbu axborotdan foydalanishga ruxsat etilgan shaxslar qonun hujjatlariga muvofiq javobgarlikka tortiladilar.

15.3. Auditorlik xulosasining mohiyati, turlari va tuzilishi

Auditor tomonidan audit tekshiruvini o'tkazishdan bosh maqsad – korxona moliyaviy hisobotlari moliyaviy ma'lumotlarni to'g'ri va to'liq aks ettirishi yuzasidan o'z professional fikrini bildirishdan iborat. Bu fikr **auditorlik xulosasining** asosini tashkil etadi. Auditorlik xulosasi barcha auditorlik firmalari tomonidan yagona, standart shaklda tayyorlanadi.

Auditorlik xulosasi quyidagi elementlarni o'z ichiga oladi:

a) nom («Auditorlik xulosasi» yoki «Auditorlik tashkilotining xulosasi»: ikkala nom teng huquqli);

b) adresat nomi;

d) kirish qismi;

e) ta'kidlash qismi;

- f) yakuniy qism;
- g) auditorlik xulosasini berish sanasi;
- h) auditorlik tashkiloti manzili;
- i) auditorlar va auditorlik tashkiloti rahbarining imzosi.

Auditorlik xulosasi auditorlik tashkilotining muhri bilan tasdiqlanishi va auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi shaklining bir xilligiga rioya qilishi kerak.

Auditorlik xulosasi va auditorlik hisoboti o'rtasidagi asosiy farqlanish quyidagi jadvalda keltirilgan:

	Auditorlik xulosasi	Auditorlik hisoboti
Foydalanish subyektiga ko'ra	Moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar guruhiga mo'ljallangan	Korxona rahbariyatiga mo'ljallangan
Hujjatdagi ma'lumotlarning ochiqligi / maxfiyligiga ko'ra	Barcha tashqi foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan, tijorat siri hisoblanmagan ma'lumotlarni aks ettiradi	Faqatgina mijoz rahbariyatiga tegishli bo'lgan va mijoz tijorat siri hisoblangan (maxfiy) ma'lumotlarni aks ettiradi
Ma'lumotlarning tafsilotiga ko'ra	Moliyaviy hisobotlarning BXMSGa mos tuzilgani yuzasidan faqatgina umumiy ma'lumot beriladi	Audit tekshiruvi yuzasidan, aniqlangan kamchiliklar bo'yicha batafsil ma'lumotlar beriladi
Tavsiyaviy xususiyatiga ko'ra	Moliyaviy hisobotlar va buxgalteriya tizimida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish borasida hech qanday tavsiya keltirilmaydi	Moliyaviy hisobotlar va buxgalteriya tizimida aniqlangan kamchiliklarni bartaraf etish borasida batafsil tavsiyalar keltiriladi

Auditorlik xulosasi o'zbek tilida tayyorlanishi va unda keltirilgan summalar milliy valutada ifodalanishi kerak. Bu hujjatda tuzatishlar kiritilishi yo'l qo'yilmaydi.

Auditorlik firmasi auditorlik xulosasini mijoz bilan kelishilgan miqdorda va sanada taqdim etishi shart. Auditorlik xulosasiga mijoz korxonaning moliyaviy hisobotlari ham ilova qilinadi. Auditorlik xulosasining bir nusxasi auditorlik firmasida maxsus fayllarda saqlanadi va bu nusxa mijozga taqdim etilgan xulosa bilan bir xil bo'lishi lozim.

Auditorlik xulosasida mijoz moliyaviy hisobotlari O'zbekiston Respublikasida buxgalteriya hisobini yuritish bo'yicha amalda bo'lgan qonun-hujjatlarga mos tuzilganini va to'g'ri ma'lumotlarni aks ettirishini yoki bu qonunlar buzilganligini aniq bayon etishi kerak. Xulosadan foydalanuvchilarda shu xulosa ma'lumotlariga asosan turli tasavvurlar hosil bo'lishi mumkin emas, ya'ni xulosa barcha foydalanuvchilar uchun bir xilda tushunarli bo'lishi shart.

Auditorlik xulosasi barcha yuridik va jismoniy shaxslar, davlat va mahalliy o'z-o'zini boshqarish organlari uchun yuridik maqomga ega bo'lgan hujjat hisoblanadi. Auditorlik firmasining xulosasi barcha korxonalarning moliyaviy hisobotlariga majburiy tartibda ilova qilinishi zarur.

Auditorlik xulosasi uch asosiy qismdan iborat:

- Kirish qismi;
- Ta'kidlash qismi;
- Yakuniy qism.

Auditorlik xulosasining kirish qismi auditorlik tashkilotining quyidagi rekvizitlarini aks ettiradi:

auditorlik tashkilotining yuridik manzili va telefonlari;

auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqiga egalik to'g'risidagi litsenziyaning raqami, berilgan sanasi va litsenziya bergan organning nomi;

auditorlik tashkiloti davlat ro'yxatiga olingani to'g'risidagi guvohnoma raqami;

auditorlik tashkilotining hisob-kitob schyoti;

auditorlik tekshiruvida ishtirok etgan auditor (auditorlar)ning, shuningdek, auditorlik tashkiloti rahbarining familiyasi, ismi va otasining ismi.

Kirish qismida sana va hisobot davri ko'rsatilgan holda tekshirilgan moliyaviy hisobotlar ro'yxati keltiriladi va quyidagilar ko'rsatiladi:

xo'jalik yurituvchi subyekt auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladigan moliyaviy hisobotni tayyorlash va uning haqqoniy bo'lishi uchun javobgar;

auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasining xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyati natijalariga muvofiq bo'lishi uchun javobgar.

Auditorlik xulosasining ta'kidlash qismida auditorlik tekshiruv moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborot qonun hujjatlariga, shuningdek, moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy holatiga muvofiqligi va haqqoniyligini baholashga asoslanishini ko'rsatadi. Ta'kidlash qismida auditorlik tekshiruv fikrni ifodalash uchun yetarlicha asoslar berishi xususida auditorlik tashkilotining tasdig'i ham beriladi.

Auditorlik xulosasining yakuniy qismida auditorlik tashkilotining tekshirilgan moliyaviy hisobot xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy holati to'g'risida haqqoniy tasavvur berish-bermasligi va moliyaviy hisobot qonun hujjatlariga muvofiqligi yoki muvofiq emasligi xususidagi fikri bayon etilishi kerak.

Auditor auditorlik xulosasini auditorlik tekshiruv yakunlangan kun bilan belgilaydi. Auditorlik xulosasini auditor (auditorlar), auditorlik tashkiloti rahbari imzolashi va u auditorlik tashkilotining muhri bilan tasdiqlanishi kerak.

Auditorlik xulosalarining quyidagi turlari mavjud:

- ijobiy auditorlik xulosasi;
- shartli ijobiy auditorlik xulosasi;
- salbiy auditorlik xulosasi;
- auditorlik xulosasini berishdan bosh tortish.

Ijobiy auditorlik xulosasining tuzilishi mijoz moliyaviy hisobotlari to'lig'icha BXMSga mos ravishda tuzilganini, bu standartlardan hech qanday muhim chetga chiqishlar bo'lmaganini, aktivlar, majburiyatlar, daromad va xarajat ko'rsatkichlari to'g'ri ma'lumotlarni aks ettirishini anglatadi. Ijobiy auditorlik xulosasining shakli 15.1-rasmda keltirilgan.

Auditor tomonidan ijobiy auditorlik xulosasi mijoz buxgalteriya tizimi va moliyaviy hisobotlari quyidagi talablarga to'liq javob bergandagina beriladi:

- moliyaviy hisobotlar ishonchli dastlabki hujjatlar ma'lumotlari asosida tuzilgan;
- korxona buxgalteriya tizimi mavjud qonunchilikka mos ravishda tuzilgan va yuritiladi;
- hisob siyosati to'g'ri tuzilgan va moliyaviy yil davomida unga to'liq amal qilingan;
- mijoz soliq idoralari va budjetdan tashqari fondlar bilan o'z vaqtida hisoblashgan;
- moliyaviy hisobotlarda aks ettirishning imkoni bo'lmagan, ammo tashqi foydalanuvchilar uchun muhim hisoblangan barcha ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarga ilovalarda to'liq bayon etilgan;
- korxona ichki nazorat tizimining sifatliligi korxona tomonidan amalga oshirilgan barcha operatsiyalarning qonuniy va to'g'ri bo'lishini ta'minlaydi.

Shartli ijobiy auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotlar ba'zi kamchiliklarni hisobga olmaganda korxonaning moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini BXMSga mos ravishda aks ettirishini anglatadi. Shartli ijobiy xulosada moliyaviy hisobotlarda ba'zi kamchiliklar mavjudligi bayon etilsada, ular umumiy moliyaviy hisobotga nisbatan ahamiyatli emas deb hisoblanadi.

Shartli ijobiy auditorlik xulosasining berilishiga sabab quyidagilar bo'lishi mumkin:

- auditor va korxona rahbariyati o'rtasida ba'zi operatsiyalar va moliyaviy hisobotlarning ba'zi elementlarini aks ettirish borasidagi kelishmovchiliklar;
- ba'zi hisob obyektlarining hisobga olish uslubi, amortizatsiyani hisoblash va hisobga olish uslubi borasidagi noaniqliklar;
- ba'zi operatsiyalarning korrespondensiyasi bo'yicha xatoliklar;
- hisob siyosatida moliyaviy hisobotlar sifatiga salbiy ta'sir etuvchi ba'zi uslublarning keltirilganligi.

Salbiy auditorlik xulosasining tuzilishi mijoz moliyaviy hisobotlari korxona moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini BXMSga mos ravishda aks ettirmasligini, moliyaviy hisobotlarda muhim

kamchiliklar borligini anglatadi. Auditor bu tur xulosani berganda, bu xulosaga kelishning sabablarini aniq va batafsil bayon etishi lozim. Salbiy auditorlik xulosasining shakli 15.2-rasm ko'rinishida bo'ladi.

Auditorlik xulosasini berishdan bosh tortish auditorlik tekshiruv hajmining cheklanganligi tufayli auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi fikrni ifodalash uchun yetarlicha auditorlik dalillarini olishi mumkin bo'lmaganda tuziladi. Auditorlik tekshiruv hajmini cheklash – xo'jalik yurituvchi subyekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning boshlab yuborilgan auditorlik tekshiruvini auditor auditorlik xulosasini tayyorlash uchun zarur deb hisoblagan hajmda o'tkazishiga to'sqinlik qilishga yo'naltirilgan ochiqdan-ochiq harakatlari yoki harakatsizliklaridir.

Auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortish ariza shaklida bo'ladi va «Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortishi to'g'risidagi ariza» deb nomlanadi. Auditorlik xulosasini berishdan bosh tortganda tuziladigan hujjat shakli 15.3-rasm ko'rinishida bo'ladi.

Moliyaviy hisobotlar yuzasidan auditor xulosasi auditorning aniq fikrini bayon etishi va barcha uchun birday tushunarli bo'lishi kerak. Auditorlik xulosasidagi audit obyekti moliyaviy hisobotlar hisoblanadi. Auditor o'z xulosasida qaysi moliyaviy yil uchun tuzilgan moliyaviy hisobotlarni tekshirayotganini ham aniq bayon etishi kerak.

Agar auditorlik xulosasi ijobiy shakldan boshqa shaklda tuzilgan bo'lsa, buning sabablari auditor tomonidan aniq ko'rsatilishi zarur.

Auditorlik xulosasi o'zida shu xulosa imzolangan vaqtni ifodalovchi sanani ko'rsatishi kerak. Ushbu sanadan so'ng shu auditorlik xulosasiga mijoz korxona rahbariyati bilan kelishmagan holda hech qanday o'zgartirish kiritish mumkin emas. Auditorlik xulosasi imzolangan sana moliyaviy hisobotlar tayyorlangan sanadan oldingi sana bo'lmashligi kerak, ya'ni auditorlik xulosasi faqatgina moliyaviy hisobotlar tayyorlangandan so'ng tuzilishi mumkin.

Auditorlik xulosasini imzolash davrida auditorlik firmasi rahbari mijoz moliyaviy hisobotlarida aks ettirilishi lozim bo'lgan barcha ma'lumotlar ko'rsatilganligiga va audit tekshiruv XASga mos ravishda olib borilganligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Auditorlik firmasi moliyaviy hisobotlar tuzilgandan keyin ammo auditorlik xulosasi imzolangan sanadan oldingi barcha operatsiyalar qonunchilikka mos ravishda olib borilganini va natijalari tegishli tartibda aks ettirilganligini tekshirish uchun javobgar hisoblanadi.

Ammo auditorlik firmasi auditorlik xulosasi imzolangan sanadan so'ng sodir etilgan operatsiyalarning qonuniyligi uchun javob bermaydi, ya'ni auditorlik xulosasi imzolangandan keyingi operatsiyalarni auditor tekshirishga majbur emas. Bu operatsiyalarning qonuniyligi yuzasidan javobgarlik mijoz korxona rahbariyati zimmasida bo'ladi.

Ammo bu operatsiyalar auditorga auditorlik xulosasi imzolangach, lekin moliyaviy hisobotlar foydalanuvchilarga taqdim etilgan sanadan oldin ma'lum bo'lgan bo'lsa va ularning qonuniyligi yuzasidan auditorda shubha bo'lsa auditor bu muammoni mijoz bilan muhokama qilishi va moliyaviy hisobotlarga tegishli o'zgartirishlar kiritilishini talab etishi kerak.

Korxona o'z moliyaviy hisobotlarini taqdim etgan sana sifatida shu hisobot foydalanuvchilarga amalda berilgan yoki pochta orqali jo'natilgan sana hisoblanadi. Moliyaviy hisobotlarni foydalanuvchilarga berish sanasi shu hisobotlar tuzilgan sanadan oldingi sana bo'la olmaydi.

Agar mijoz korxona moliyaviy hisobotlar tayyorlab bo'lingach ularga ma'lum tuzatishlar, o'zgartirishlarni kiritishga qaror qilsa, auditorlik firmasi bu tuzatishlarning asosli ekanligiga va moliyaviy hisobotlarda to'g'ri aks ettirilganligiga ishonch hosil qilishi kerak. Buning uchun auditorlik firmasi audit tekshiruvini davom ettirishi va zarurat bo'lsa yangi auditorlik xulosasini tayyorlashi kerak bo'ladi. Yangi xulosada avvalgi xulosaga ilova bo'lishi lozim.

Agar moliyaviy hisobotlarda kiritilishi lozim bo'lgan o'zgartirishlarni auditor ko'rsatsa va bu tuzatishlar moliyaviy hisobotlarga nisbatan ahamiyatli bo'lsa, ammo mijoz bu tuzatishlarni moliyaviy hisobotlarga kiritishdan bosh tortsa auditorlik firmasi:

- korxona rahbariyatiga bu haqda yozma ma'lum qilishi kerak;
- tuzatishlar kiritishdan bosh tortish natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan javobgarlikni to'lig'icha korxona rahbariyati zimmasiga yuklashi lozim.

Xo'jalik yurituvchi subyekt amalga oshirgan moliyaviy va xo'jalik operatsiyalari moliyaviy hisobotda haqqoniy aks ettirilgan, lekin qonunchilik talablariga muvofiq kelmaydigan hollarda ham salbiy auditorlik xulosasi tuziladi.

Odatda, xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati auditorlik tashkilotining aniqlangan buzilishlarni bartaraf etish maqsadida moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritish to'g'risidagi fikriga qo'shilmasligi salbiy auditorlik xulosasini tuzishga sabab bo'ladi.

Xo'jalik yurituvchi subyekt auditorlik tekshiruvini davomida aniqlangan buzilishlarni bartaraf etgan holda salbiy auditorlik xulosasi tuzilmaydi.

Auditorlik xulosasi kamida uch nusxada tuziladi, shundan ikki nusxa auditorlik tekshiruvini buyurtmachisiga taqdim etiladi. Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarga tushunarli bo'lishi, auditorning ishonchi komil emasligi va (yoki) rozi emasligini yuzaga keltirgan cheklashlarga doir ko'rsatmalarni o'z ichiga olishi kerak. Auditorlik xulosasi ochiq axborot hisoblanib, undan moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarning hammasi foydalana olishi lozim. Auditorlik xulosasi tegishli moliyaviy hisobotlar bilan birgalikda xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan e'lon qilinishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazmasdan tuzilgan yoki auditorlik tekshiruvini natijalari bo'yicha tuzilgan, lekin auditorlik tekshiruvini davomida olingan xo'jalik yurituvchi subyektning hujjatlari mazmuniga muvofiq kelmaydigan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi qasddan yolg'on tuzilgan hisobot va xulosa deb hisoblanadi. Auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini qasddan yolg'on tuzish qonun hujjatlarida belgilangan javobgarlikni keltirib chiqaradi.

Auditor moliyaviy hisobotlar yuzasidan emas, balki shu moliyaviy hisobotlarga nisbatan tayyorlangan auditorlik xulosasi uchun javobgarlikka ega bo'ladi. Moliyaviy hisobotlar bo'yicha javobgarlik mijoz korxona rahbariyati zimmasida bo'ladi.

Auditorlik xulosasi o'zi tegishli bo'lgan moliyaviy hisobotlarga ilova qilinishi kerak. Auditorlik xulosasi auditorlik firmasi rahbari tomonidan imzolanadi va firma muhri bilan muhrlanadi.

Auditorlik faoliyatni takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasi Qonunini amalga oshirish, auditorlik xulosalari soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olinishini ta'minlash maqsadida ijobiy auditorlik xulosasi mavjudligi xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan oxirgi tekshirish o'tkazilgandan keyin kamida 24 oydan oldin tekshirilmasligi uchun asos hisoblanadi.

Bu maqsadda xo'jalik yurituvchi subyektlar quyidagi talablarga javob berishlari lozim:

– xo'jalik yurituvchi subyektda oldingi ikki yil uchun har yilgi ijobiy auditorlik xulosalarining mavjudligi;

– oxirgi ikki yil mobaynida budgetga to'lovlar bo'yicha muddati o'tkazib yuborilgan qarzlarning yo'qligi;

– xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan moliya-xo'jalik faoliyati soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan tekshirishdan ozod etilgan davrga ijobiy auditorlik xulosalarining taqdim etilishi.

“Auditorlik xulosalarini soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan hisobga olish tartibi to'g'risida Nizom”ga muvofiq xo'jalik yurituvchi subyektlar auditorlik tekshiruvi o'tkazilgandan keyin 15 kun mobaynida auditorlik xulosasi nusxasini o'zi joylashgan joydagi soliq organiga taqdim etadi.

Salbiy auditorlik xulosasiga ega bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyekt nazorat organlari tomonidan xo'jalik yurituvchi subyektlarni tekshirish reja-jadvaliga belgilangan tartibda kiritiladi.

Soliq organlari va boshqa nazorat organlari tomonidan belgilangan tartibda o'tkazilgan tekshirishda auditorlik xulosasining xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyatining natijalariga muvofiq emasligi aniqlangan taqdirda, ushbu auditorlik xulosasi oldindan noto'g'ri deb hisoblanadi, auditorlik tashkiloti, shuningdek, bunda aybdor bo'lgan shaxslar qonunda nazarda tutilgan javobgarlikka tortiladi. Bunda soliq organlari tegishli auditorlik tashkilotlari tomonidan amaldagi qonun hujjatlari qoidalarining buzilishi holatlari aniqlanganligi to'g'risida o'n kun muddatda O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligini xabardor qilishlari lozim. Noto'g'ri auditorlik xulosasini tuzganlikda aybdor bo'lgan auditorlik tashkiloti va shaxslarning javobgarlikka tortilganligi xo'jalik yurituvchi subyektning soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni to'lashning belgilangan tartibini buzganlik uchun qonun hujjatlarida nazarda tutilgan jarimalardan ozod etmaydi.

Qisqacha xulosalar

Moliyaviy hisobotlardagi xatoliklar buxgalteriya ma'lumotlarini belgilangan qonun-qoidalar, standartlarni buzgan holda moliyaviy hisobotlarda noto'g'ri shaklda aks ettirishdir. Xatoliklar ikki xil ko'rinishda bo'lishi mumkin: (1) bilmagan holda qilingan xatolik; (2) atayin qilingan xatolik (firibgarlik).

Moliyaviy hisobotlarda bilmagan holda qilingan xatolik audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilmagan holda amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlarining natijasi hisoblanadi.

Moliyaviy hisobotlarda atayin qilingan xatolik (firibgarlik) audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilib turib amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlarining oqibatida yuzaga keladi.

Moliyaviy hisobotlardagi bilmagan holda yoki atayin qilingan xatoliklar muhim (ushbu hisobotlardan foydalanuvchilarning qaroriga ta'sir etishi mumkin bo'lgan darajadagi xatolik) bo'lishi yoki muhim bo'lmasligi mumkin.

Korxonada audit tekshiruvini o'tkazish davrida auditorlik firmasi moliyaviy hisobotlarda muhim xatoliklar bo'lishi riskini va bu xatoliklarning aniqlanmasligi riskini oldindan baholashi kerak.

Auditorlik hisoboti xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari, mulkdori, ishtirokchilari (aksiyadorlari) umumiy yig'ilishiga taqdim etiladigan, auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartiblardan chetga chiqilgan hollari, moliyaviy hisobotlardagi qoidabuzarliklar to'g'risida batafsil ma'lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish natijasida olingan va auditorlik xulosasini tuzish uchun asos hisoblangan boshqa axborotlardan iborat bo'lgan hujjat.

Auditorlik hisoboti uch qismdan iborat bo'ladi: (1) kirish qism; (2) Tahliliy qism; (3) yakuniy qism.

Auditor tomonidan audit tekshiruvini o'tkazishdan bosh maqsad – korxona moliyaviy hisobotlari moliyaviy ma'lumotlarni to'g'ri va to'liq aks ettirishi yuzasidan o'z professional fikrini bildirishdan iborat. Bu fikr auditorlik xulosasining asosini tashkil etadi. Auditorlik xulosasi barcha auditorlik firmalari tomonidan yagona, standart shaklda tayyorlanadi.

Auditorlik xulosasi uch asosiy qismdan iborat: (1) kirish qismi; (2) ta'kidlash qismi; (3) yakuniy qism.

Auditorlik xulosalarining quyidagi turlari mavjud:

- ijobiy auditorlik xulosasi;
- shartli ijobiy auditorlik xulosasi;
- salbiy auditorlik xulosasi;
- auditorlik xulosasini berishdan bosh tortish.

Ijobiy auditorlik xulosasi

“Men (biz), _____
 (auditorlik tashkiloti nomi, uning rekvizitlari)
 auditorlik tashkilotining auditori (auditorlari) _____

 (auditorlarning familiyasi, ismi, otasining ismi)

 tomonidan xo‘jalik yurituvchi subyekt _____ ning

(xo‘jalik yurituvchi subyekt nomi)

20__ yil 1-yanvardan 31-dekabrqa qadar bo‘lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshirildi.

Auditorlik tekshiruvidan o‘tkaziladigan moliyaviy hisobotning tayyorlanishi va haqqoniyligi uchun xo‘jalik yurituvchi subyektning rahbariyati javobgar hisoblanadi. Auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobot bo‘yicha o‘z xulosasi uchun javob beradi.

Biz auditorlik tekshiruvini XASga muvofiq o‘tkazdik. Ushbu standartlar biz foydalanuvchilarni moliyaviy hisobot jiddiy buzilishlarga ega emasligini yetarlicha ishonch bilan ta‘minlashimiz kerakligini taqozo etadi. Auditorlik tekshiruvi haqqoniyligni va moliyaviy hisobot hamda boshqa moliyaviy axborotning qonun hujjatlariga, shuningdek, moliya-xo‘jalik faoliyatining haqiqiy holatiga muvofiqligini baholashga asoslanadi. Biz tomonimizdan o‘tkazilgan auditorlik tekshiruvi fikrni ifodalash uchun yetarlicha asoslar beradi deb hisoblaymiz.

Bizning fikrimizcha, xo‘jalik yurituvchi subyekt
 “_____” ning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy
 (xo‘jalik yurituvchi subyekt nomi)

holatini haqqoniy aks ettiradi va mazkur xo‘jalik yurituvchi subyekt amalga oshirgan moliyaviy va xo‘jalik operatsiyalari O‘zbekiston Respublikasi qonun hujjatlarining talablariga muvofiq keladi.

Auditorlik tashkiloti rahbari

 (imzo)

Auditor (auditorlar)

 (imzo)

20__ yil “__”

M.O‘.

Salbiy auditorlik xulosasi

“Men (biz), _____
 (auditorlik tashkiloti nomi, uning rekvizitlari)

auditorlik tashkilotining auditori (auditorlari) _____

_____ (auditorlarning familiyasi, ismi, otasining ismi)

tomonidan xo‘jalik yurituvchi subyekt _____ ning

(xo‘jalik yurituvchi subyekt nomi)

20__ yil 1-yanvardan 31-dekabrga qadar bo‘lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshirildi.

Auditorlik tekshiruvidan o‘tkaziladigan moliyaviy hisobotning tayyorlanishi va haqqoniyligi uchun xo‘jalik yurituvchi subyektning rahbariyati javobgar hisoblanadi. Auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobot bo‘yicha o‘z xulosasi uchun javob beradi.

Biz auditorlik tekshiruvini XASga muvofiq o‘tkazdik. Ushbu standartlar biz foydalanuvchilarni moliyaviy hisobot jiddiy buzilishlarga ega emasligini yetarlicha ishonch bilan ta‘minlashimiz kerakligini taqozo etadi. Auditorlik tekshiruvi haqqoniylikni va moliyaviy hisobot hamda boshqa moliyaviy axborotning qonun hujjatlariga, shuningdek, moliya-xo‘jalik faoliyatining haqiqiy holatiga muvofiqligini baholashga asoslanadi. Biz tomonimizdan o‘tkazilgan auditorlik tekshiruvi fikrni ifodalash uchun yetarlicha asoslar beradi deb hisoblaymiz.

Tekshirishda aniqlanishicha, xo‘jalik yurituvchi subyekt _____ mln. so‘mni xarajatlarga noqonuniy ravishda kiritgan, bu esa amaldagi qonunchilikni buzish hisoblanadi va moliyaviy hisob ko‘rsatkichlarini buzadi.

Bizning fikrimizcha, xo‘jalik yurituvchi subyekt _____
 “_____” ning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy
 (xo‘jalik yurituvchi subyekt nomi)

xo‘jalik faoliyati natijalari to‘g‘risida haqqoniy axborot bermaydi.

Auditorlik tashkiloti rahbari _____

(imzo)

Auditor (auditorlar) _____

(imzo)

20__ yil “__” _____

M.O‘.

**Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasini tuzishdan
bosh tortishi to'g'risidagi
ariza**

“Men (biz), _____
(auditorlik tashkiloti nomi, uning
rekvizitlari)

auditorlik tashkilotining auditori (auditorlari) _____

(auditorlarning familiyasi, ismi, otasining ismi)

tomonidan xo'jalik yurituvchi subyekt _____
ning _____
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

20__ yil 1-yanvardan 31-dekabrga qadar bo'lgan davr uchun moliyaviy
hisoboti tekshirildi.

Xo'jalik yurituvchi subyekt “_____” xorijiy
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

yetakzib beruvchilar bilan hisob-kitoblarni to'liq taqdim etmadi, bu esa
boshlab yuborilgan auditorlik tekshiruvini biz auditorlik xulosasini tayyorlash
uchun zarur deb hisoblaydigan hajmda o'tkazish imkonini bermaydi.

Yuqorida bayon etilgan auditorlik tekshiruvi hajmini cheklash faktiga
asosan auditorlik tashkiloti “_____”

(auditorlik tashkiloti nomi va uning rekvizitlari)
xo'jalik yurituvchi subyekt “_____” ning moliyaviy
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

hisoboti to'g'risida fikr ifodalashdan bosh tortadi.

Auditorlik tashkiloti rahbari _____
(imzo)

Auditor (auditorlar) _____
(imzo)

20__ yil “__” _____ M.O'.

Glossariy

Auditorlik hisoboti (*Auditor's explanatory letter*) – korxona rahbari, mulkdori, ishtirokchilari (aksiyadorlari) umumiy yig'ilishiga taqdim etiladigan, auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartiblardan chetga chiqilgan hollari, moliyaviy hisobotlardagi qoidabuzarliklar to'g'risida batafsil ma'lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish natijasida olingan va auditorlik xulosasini tuzish uchun asos hisoblangan boshqa axborotlardan iborat bo'lgan hujjat.

Auditorlik hisobotining kirish qismi (*Introductory paragraph of explanatory letter*) – auditorlik tashkiloti rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasining raqami va sanasi, auditorlar va auditorlik tekshiruvida qatnashgan boshqa shaxslar to'g'risidagi ma'lumotlar, shuningdek, auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatining umumiy tavsifi keltirilgan bo'lim.

Auditorlik hisobotining Tahliliy qismida (*Scope paragraph of explanatory letter*) – korxona ichki nazoratning holatini tekshirish natijalari (batafsil bayoni), buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot holatini tekshirish natijalari, moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish paytida qonunchilik talablariga rioya etilishini tekshirish natijalari, soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari va aktivlarning butligini tekshirish natijalari keltirilgan bo'lim.

Auditorlik hisobotining yakuniy qismi (*Opinion paragraph of explanatory letter*) – auditorlik tashkilotining aniqlangan chetga chiqishlar va qoida buzilishlarini bartaraf etishga doir tavsiyalarini, shuningdek, xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirishga doir takliflari va maslahatlarini o'z ichiga olgan bo'lim.

Auditorlik xulosasi (*Standard audit report*) – moliyaviy hisobotlarning mustaqil auditor tomonidan BXMSga moslik nuqtayi

nazaridan o'rganish va baholash natijasida hosil qilgan fikrini ifodalovchi hujjat.

Auditorlik xulosasini berishdan bosh tortish (Disclaimer of opinion) – auditorlik tekshiruv hajmining cheklanganligi tufayli auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi fikrni ifodalash uchun yetarlicha auditorlik dalillariga ega bo'lmaganda mustaqil auditor tomonidan tuziladigan auditorlik xulosasi shakli.

Auditorlik xulosasining kirish qismi (Introductory paragraph of audit report) – audit tekshiruvini o'tkazgan auditor moliyaviy hisobotlarni tekshirganligi va ushbu moliyaviy hisobotlarni tayyorlash mijoz korxona rahbariyati zimmasidagi vazifa ekanligi bayoni keltirilgan bo'lim.

Auditorlik xulosasining ta'kidlash qismida (Scope paragraph of audit report) – auditorlik xulosasining auditor o'z tekshiruvini qanday olib borganligini ko'rsatuvchi bo'limi.

Auditorlik xulosasining yakuniy qismi (Opinion paragraph of audit report) – auditorlik tashkilotining tekshirilgan moliyaviy hisobot xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy holati to'g'risida haqqoniy tasavvur berish-bermasligi va moliyaviy hisobot qonun hujjatlariga muvofiqligi yoki muvofiq emasligi xususidagi fikrini bayon etuvchi bo'lim.

Ijoiy auditorlik xulosasi (Unqualified audit report) – mijoz moliyaviy hisobotlari to'lig'icha BXMSga mos ravishda tuzilganda, bu standartlardan hech qanday muhim chetga chiqishlar bo'lmaganda, aktivlar, majburiyatlar, daromad va xarajat ko'rsatkichlari to'g'ri ma'lumotlarni aks ettirganda mustaqil auditor tomonidan tuziladigan auditorlik xulosasi shakli.

Moliyaviy hisobotlarda atayin qilingan firibgarlik (Irregularities) – audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilib turib amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlari oqibatida yuzaga kelgan xatolik.

Moliyaviy hisobotlarda bilmagan holda qilingan xatolik (Error) – audit tekshiruvidan o'tayotgan korxona xodimlarining bilmagan holda amalga oshirgan yoki amalga oshirmagan xatti-harakatlarining natijasida yuzaga kelgan xatolik.

Salbiy auditorlik xulosasining (Adverse opinion) – mijoz moliyaviy hisobotlari korxona moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini BXMSga mos ravishda aks ettirmaganda, moliyaviy hisobotlarda muhim kamchiliklar mavjud bo'lganda mustaqil auditor tomonidan tuziladigan auditorlik xulosasi shakli. Auditor bu tur xulosani berganda, bu xulosaga kelishning sabablarini aniq va batafsil bayon etishi lozim.

Shartli ijobiy auditorlik xulosasi (Qualified audit report) – moliyaviy hisobotlar ba'zi kamchiliklarni hisobga olmaganda korxonaning moliyaviy holati va operatsiyalarining natijalarini BXMSga mos ravishda aks ettirganda mustaqil auditor tomonidan tuziladigan auditorlik xulosasi shakli.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. Moliyaviy hisobotlarda bilmagan holda va atayin qilingan xatolik (firibgarlik) farqini bayon eting.
2. Moliyaviy hisobotlarda xatolikning yuzaga kelishiga sabab bo'luvchi qanday ichki va tashqi omillar mavjud?
3. Auditorning xatolik va firibgarlik holati aniqlanganda qo'llashi lozim bo'lgan chora-tadbirlar nimadan iborat?
4. Auditorlik hisobotining mohiyatini yoriting.
5. Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot o'rtasidagi farq nimada? Bog'liqlikchi?
6. Auditorlik xulosasining mohiyati nimada va uning qanday turlari mavjud?
7. Auditorlik hisoboti va xulosasining tuzilishi qanday shaklga ega?
8. Auditorlik hisoboti va xulosasining farqli jihatlariga to'xtaling.

XVI BOB. AUDITORLIK FIRMALARINING PROFESSIONAL XIZMATLARI

16.1. Professional xizmatlarning mohiyati



Hozirgi kunda auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlarni asosiy ikki guruhga ajratish mumkin: (1) audit xizmati; (2) professional xizmatlar. Buxgalteriya hisobi, huquqshunoslik, soliqqa tortish, moliya kabi sohalarida yuqori malakali mutaxassislar aynan auditorlik firmalarida faoliyat yuritishlari sabab, xalqaro va milliy auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan professional xizmatlar soni, turi va hajmi yil sayin o'sib bormoqda.

Hozirda Respublikamizda professional xizmatlarning tashkiliy-huquqiy asoslarini belgilab beruvchi va tartibga soluvchi bir qator me'yoriy hujjatlar ham qabul qilingan. Xususan, O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun" (25.02.2021-y. №677-son yangi tahrirdagi qabul qilingan Qonun)ning 33-moddasiga asosan auditorlik tashkilotlari quyidagi professional xizmatlarni ko'rsatishlari mumkin:

- buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash, yuritish va moliyaviy hisobot tuzish, shu jumladan moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo'yicha moliyaviy hisobot tuzish;

- yuridik shaxsning taftish komissiyasi (taftishchisi), investitsiya aktivlarini ishonchli boshqaruvchi vazifalarini amalga oshirish;

- buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobot tuzish masalalari bo'yicha maslahat berish;

- auditorlik tashkilotining shtatida soliq maslahatchisi mavjud bo'lganda yoxud shartnoma shartlari asosida uni jalb etgan holda, soliqqa oid qonunchilikni qo'llash, soliqlar va yig'imglar bo'yicha hisob-kitoblarni, deklaratsiyalar tuzish yuzasidan maslahatlar berish;

– moliya-xo‘jalik faoliyatini tahlil qilish va moliyaviy rejalashtirish, shu jumladan biznes-rejalar tayyorlash, iqtisodiy, moliyaviy maslahat va boshqaruvga oid maslahat berish;

– buxgalteriya hisobi, audit va moliyaviy hisobot, soliq solish, moliya-xo‘jalik faoliyatini hamda moliyaviy rejalashtirishni tahlil qilishga doir seminarlar, konferensiyalar o‘tkazish;

– buxgalteriya hisobini yuritishni avtomatlashtirish va moliyaviy hisobot tuzish, moliyaviy axborotning axborot xavfsizligi bo‘yicha tavsiyalar ishlab chiqish.

Auditorlik tashkilotlari auditorlik faoliyati standartlarida nazarda tutilgan boshqa turdosh xizmatlarni ham ko‘rsatishi mumkin.

1. Buxgalteriya hisobini yo‘lga qo‘yish. O‘zbekiston Respublikasi “Buxgalteriya hisob to‘g‘risidagi qonun”ning 7-moddasida korxonada buxgalteriya hisobi va hisobotini tashkil etish korxona rahbariyatining zimmasidagi vazifa ekanligi va korxona rahbari buxgalteriya hisobini yuritishni shartnoma asosida jalb qilingan buxgalter yoki ixtisoslashtirilgan buxgalteriya markazlari zimmasiga yuklashi mumkinligi bayon etilgan. Ushbu qonunda keltirilgan “jalb etilgan buxgalter va ixtisoslashtirilgan buxgalteriya markazlari” vazifasini esa auditor va auditorlik tashkiloti o‘tashi mumkin.

Ushbu tur xizmatni ko‘rsatishning yagona cheklanishi shundaki, buxgalteriya hisobini yuritgan auditorlik tashkiloti shu korxona moliyaviy hisobotlari yuzasidan audit tekshiruvini o‘tkazishga va auditorlik xulosasini berishga haqli emas.

Mijoz korxonada buxgalteriya hisobini yuritish uchun auditorlik tashkiloti mijoz hisob siyosatini tuzadi, ishchi schyotlar rejasini shakllantiradi, operatsiyalarni hisobga olishda korxonaga mos keluvchi hisob uslublarini tanlaydi, korxonada ichki hujjatlarni tuzadi va hujjatlar aylanishini tashkil etadi.

Mijoz shartnoma tuzish jarayonida buxgalteriya ma’lumotlarini qayta ishlash uchun zaruriy texnik vositalar (kompyuter, dasturlar)ga ega bo‘lmasa, auditorlik firmasi xodimlari mijoz buxgalteriyasiga eng mos keluvchi texnik vositalarni va dasturiy ta’minotni tanlashga ko‘maklashishi, texnik vositalarni o‘rnatishi mumkin.

Agar mijoz barcha zaruriy shart-sharoitlarni yaratib bersa va auditorlik firmasi xodimi (xodimlari) mijoz korxonaning o‘zida

buxgalteriya hisobini yuritishlarini istasa, auditorlik firmasi xodimlari mijoz korxona ofisida ham ishlashlari mumkin.

Ushbu vaziyatda mijoz korxona majburiyati auditorlik firmasi xodimlariga zaruriy boshlang'ich hisob hujjatlarining o'z vaqtida yetkazilishini ta'minlashdan iborat. Qolgan barcha vazifalar, ya'ni hujjatlarining butligini ta'minlash, dasturiy ta'minot vositasida boshlang'ich hisob ma'lumotlarini qayta ishlash, hujjatlarining mijozga o'z vaqtida qaytarilishini ta'minlash, hujjatlar asosida moliyaviy hisobotlarni tuzish, mijozga tegishli bo'lgan dasturiy ta'minot, kompyuter vositalarining butligini ta'minlash kabi vazifalar to'lig'icha auditorlik firmasi zimmasiga yuklanadi.

Mijoz korxonada auditor tomonidan buxgalteriya hisobi mijoz korxonaning barcha tarmoqlarini qamrashi yoki alohida sohalar, misol uchun asosiy vositalar, TMZlar bo'yicha yuritilishi mumkin.

2. Buxgalteriya hisobini tiklash. Buxgalteriya hisobini yuritishdan farqli ravishda, buxgalteriya hisobini tiklash faqatgina ma'lum davr uchun amalga oshiriladi va bir marotabalik xususiyatiga ega. Buxgalteriya hisobining o'z vaqtida va sifatli tiklanishi uchun mijoz korxona rahbariyati barcha zaruriy dastlabki hujjatlarini va boshqa tur ma'lumotlarni o'z vaqtida yetkazishi zarur.

Buxgalteriya hisobini tiklash murakkab vazifa bo'lgani sababli, bu ishni bajarish uchun auditorlik firmasining eng malakali mutaxassislari jalb etiladi. Kompyuter ma'lumotlari va xotirasini tiklash uchun esa zaruriy hollarda kompyuter texnologiyalari sohasidagi tashqi ekspertlar ham jalb etilishi mumkin.

3. Moliyaviy hisobotni tuzish. Ushbu tur xizmat auditorlik firmasi tomonidan mijoz korxonada yuritilgan buxgalteriya hisobining natijasi sifatida yoki mijoz tomonidan auditorga taqdim etilgan boshlang'ich hisob hujjatlarining auditor tomonidan qayta ishlanishi natijasi sifatida ko'rsatiladi.

4. Joriy hisob tizimini takomillashtirish. Bu xizmat mijoz korxonada buxgalteriya hisobining tashkiliy tizimi bilan yaqindan tanishish va uni yanada takomillashtirish borasida amaliy takliflarni keltirishni nazarda tutadi.

Auditorlar bu tur xizmatni ko'rsatganda mijoz korxona hisob tizimi bilan yaqindan tanishgach hisobning qanday yangi turlariga o'tish mumkinligini, buxgalteriya ma'lumotlarining elektron qayta

ishlanishi uchun qanday tur vositalar zarurligini, xalqaro buxgalteriya hisobida qo'llaniladigan uslubiyatlarning korxona amaliyotida joriy etish borasidagi amaliy takliflar, tavsiyalarni keltirishi mumkin.

5. Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini Tahlil qilish. Oxirgi yillarda bu tur xizmatga talab ortmoqda. Bunga sabab, moliyaviy Tahlil korxonalarining haqiqiy moliyaviy holatini aniq bilish, mavjud yoki kelgusi moliyaviy muammolarni bartaraf etishning eng samarador yo'llarini izlash, qaysi tur mahsulotlarni ishlab chiqarish yoki xizmatlarni ko'rsatish korxona uchun eng yuqori daromadni keltirishini aniqlashda eng samarali vositalardan biri hisoblanadi.

6. Konsalting xizmati. Bu xizmat turi keng qamrovli bo'lib, soliqqa tortish, soliq qonunchiligini buzganlik uchun jarima to'lovlari to'g'ri hisoblanganligini aniqlash, korxonaning o'ziga xos xususiyatlarini inobatga olgan holda boshlang'ich hisob tizimini takomillashtirish, ishlab chiqarish va boshqaruvni takomillashtirish borasida tavsiyalar berish kabi vazifalarni o'z ichiga oladi.

Hozirgi kunda konsalting xizmatlari korxonalar tomonidan eng talab yuqori bo'lgan xizmat turiga aylanib bormoqda. Misol uchun, "Katta to'rtlik"ka kiruvchi Deloitte & Touche firmasi 2019-yilda dunyo bo'yicha o'z yillik daromadining 40% ini konsalting xizmatlarini ko'rsatish orqali olgan.

Konsalting xizmatlarining korxonalar faoliyati bilan bog'liq muammolarni o'z vaqtida aniqlash va bartaraf etish, faoliyatning mavjud qonunchilikka mos bo'lishini ta'minlash, samaradorlikning oshishiga zamin yaratishi bilan korxonalar uchun ahamiyatli hisoblanadi.

Konsalting xizmatlariga talab moliyaviy hisobotlar tayyorlanib, tegishli tashkilotlarga taqdim etilgandan keyingi davrda yanada ortadi. Sababi, yillik moliyaviy hisobotlarni tekshirish jarayonida auditor tomonidan mijoz moliyaviy hisobotlarida muhim kamchiliklar aniqlanishi mumkin. Bu kamchiliklarni bartaraf etish uchun mijozga konsalting xizmati esa yangi operatsion yil boshida ko'rsatiladi.

7. Mijoz korxona buxgalteriya xizmati xodimlarining malakasini oshirish xizmati. Auditorlik firmasi mutaxassislari mijoz xodimlari malakasini oshirish maqsadida turli seminarlar, ma'ruzalar, amaliy mashg'ulotlar o'tkazadilar. Bu tur xizmat odatda mijoz

xodimlari ma'ruza mavzusi bo'yicha ma'lum darajadagi malakaga, tajribaga ega bo'lishlarini talab etadi. Chunki bu ma'ruzalarda biror mavzu boshidan tushuntirilmay, balki shu mavzudagi so'nggi o'zgarishlar yoritiladi.

Ma'ruza jarayonida auditorlik firmasi ma'ruzachilari buxgalteriya hisobiga aloqador fuqarolik, soliq va boshqa qonunchilikdagi so'nggi o'zgarishlarga to'xtalib o'tadilar, buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotlarni tayyorlash jarayonida yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatoliklarni keltirib o'tadilar va ma'ruza ishtirokchilarining savollariga javob beradilar.

8. Mijoz buxgalteriya xodimlarini o'qitish. Yuqoridagi xizmat turidan farqli ravishda, bu tur xizmat mijoz xodimlarining buxgalteriya, soliq sohasida malaka va tajribaga ega bo'lishlarini talab etmaydi. Bu xizmat turiga mijoz korxonada buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish xizmatining davomi sifatida qarash mumkin.

Ma'lum muddat davomida auditorlik firmasi mijoz buxgalteriya bo'limi uchun xodimlarni jalb etadi va ularni buxgalteriya hisobining turli sohalar bo'yicha o'qitadi.

Xodimlarni o'qitish quyidagi sohalar bo'yicha ko'rsatilishi mumkin:

- buxgalterlarni tayyorlash va o'qitish (boshlang'ich kurs);
- ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimiga buxgalteriya ma'lumotlarini kiritishni o'rgatish;
- korxona xodimlarini auditor malaka sertifikatini olish uchun imtihonlarga tayyorlash.

9. Buxgalteriya hisobini kompyuterlashtirish. Hozirgi kunda bu xizmat turi auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan xizmat turlari ichida keng tarqalganlaridan hisoblanadi.

Buxgalteriyani avtomatlashtirish:

- amaliy dasturiy ta'minot bozorida mijoz faoliyati xususiyatlariga eng mos keluvchi buxgalteriya dasturlarni tanlash va mijoz buxgalteriyasida o'rnatish;
- buxgalteriya ma'lumotlarini qayta ishlash uchun dasturiy ta'minotni ishlab chiqish jarayonida qatnashish va amaliy tavsiyalar berishni nazarda tutadi.

Dasturiy ta'minotni tanlash, amaliyotga joriy etish, kamchiliklarni bartaraf etish kabi vazifalar buxgalteriya xodimlarini dasturlarda ishlashga o'rgatish, malakasini oshirish kabi vazifalarni ham amalga oshirishni talab etadi.

Biz ushbu bobda auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan professional xizmatlarning ba'zilar bilan tanishdik. Ammo bozor talablaridan kelib chiqqan holda xizmat turlari soni ko'payishi yoki qisqarishi ham mumkin.

Professional xizmatlar auditorlik tashkiloti va bu xizmatlar buyurtmachisi o'rtasida tuziladigan professional xizmatlar ko'rsatish shartnomasi asosida ko'rsatiladi. Shartnomani bajarayotganda auditor xo'jalik yurituvchi subyekt (buyurtmachi) va zarurat bo'lganda istalgan uchinchi tomonlar bilan kelishilgan amallarni bajaradi va ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari to'g'risida asoslangan xulosalar bilan hisobot taqdim etadi.

Auditor ko'rsatilgan professional xizmatlar uchun qonun hujjatlarda belgilangan tartibda javobgar bo'ladi. Xo'jalik yurituvchi subyekt (buyurtmachi) ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari to'g'risida hisobot ma'lumotlari bo'yicha o'z xulosalarini chiqarishga haqlidir.

Hisobot professional xizmatlar buyurtmachisiga professional xizmatlar ko'rsatish shartnomasining shartlariga muvofiq belgilangan hajm va muddatlarda taqdim etiladi. Ko'rsatilgan professional xizmat natijalari to'g'risidagi hisobot quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- hisobot nomi;
- xo'jalik yurituvchi subyekt nomi va manzil;
- auditorlik tashkiloti nomi va manzili;
- shartnoma raqami va sanasi;
- kelishilgan amallarni bajarishdan maqsad;
- aniq bajarilgan amallar ro'yxati;
- amallar natijalari bayoni;
- hisobot tuzilgan sana;
- hisobot faqat muayyan elementlarga, moliyaviy hisobotlar moddalariga taalluqli ekanligini va u xo'jalik yurituvchi subyektning umumiy moliyaviy hisobotlariga tatbiq etilmasligini ko'rsatish;

– professional xizmatlarni ko'rsatgan auditor familiyasi, ismi, otasining ismi, imzo (har bir betda).

Mijozga ko'rsatilgan xizmatlar natijalari to'g'risida axborot taqdim etilganda qabul qilish – topshirish dalolatnomasi tuziladi, uni auditorlik tashkiloti rahbari imzolaydi va muhrlaydi. Professional xizmatlarni ko'rsatishda auditor amaldagi qonun hujjatlarning talablariga qat'i amal qilishi kerak. Sifatsiz ko'rsatilgan professional xizmatlar uchun auditorlik tashkiloti qonun hujjatlarga muvofiq javobgar bo'ladi. Professional xizmatlar natijalari yuzasidan tuzilgan hisobot maxfiy hisoblanadi va buyurtmachining rozilgisiz bu ma'lumotlarni oshkor qilish qonun hujjatlarga muvofiq javobgarlikka tortilishga asos bo'ladi.

16.2. Professional xizmatlarni ko'rsatish uchun talablar

Professional xizmat ko'rsatishda qatnashayotgan auditorlar obektivlik, professional malaka, e'tiborlilik, etika va auditorlik standartlariga rioya etish, mijozga oid ma'lumotlarning sir saqlanishini ta'minlash kabi talablarni bajarishi lozim.

Professional xizmat ko'rsatish jarayonida auditor mavjud qonunchilikka amal qilinishi, ma'lumotlarning to'liq va yuridik jihatdan to'g'ri rasmiylashtirilishi, mijozga taqdim etilayotgan ma'lumotlarning aniq va ishonchliligi uchun to'liq javobgar hisoblanadi.

Auditorlik tashkiloti professional xizmatlarning sifatli bo'lishini ta'minlash va shartnoma shartlariga ko'ra o'z vaqtida yakunlash vazifasini o'z zimmasiga oladi. Auditorlik tashkiloti professional xizmatlarning sifatli bo'lishi va o'z vaqtida yakunlanishi uchun javobgarlikni faqatgina mijoz tomonidan zaruriy ma'lumotlar yetkazilmasa, noto'g'ri ma'lumotlar berilsa yoki kech yetkazilgan holdagina olishi mumkin.

Professional xizmatlarni ko'rsatish uchun auditorlik tashkilotidan quyidagilar talab etiladi:

– mijoz bilan shartnomada kelishilgan vazifalar, topshiriqlar doirasida ishlash. Shartnomada ko'rsatilayotgan professional xizmat turi, qayta ishlash uchun ma'lumotlar manbayi, professional xizmat

ko'rsatish va yakunlash jarayonida tayyorlanishi lozim bo'lgan hujjat to'g'risidagi ma'lumotlar aks ettirilishi lozim;

- professional xizmat ko'rsatish ketma-ketligi, tartibini rejalashtirish;

- xizmat ko'rsatish jarayonida qo'lga kiritilgan ma'lumotlar, ishlab chiqilgan tavsiyalarni hujjatlashtirish;

- auditorlik firmasi tarkibiga kirmaydigan ekspertlar xizmatidan foydalanganda auditorlik firmasi va ekspert zimmasidagi majburiyat va javobgarlikni aniq chegaralash;

- professional xizmat ko'rsatish jarayonida ish va xodimlar ustidan doimiy nazorat olib borish;

- bajarilgan ishlar yuzasidan kamchiliklar va amaliy tavsiyalar aks etgan hisobotni tayyorlash.

Umumiy hisobotga qo'shimcha tarzida auditorlik tashkiloti mijoz korxona rahbariyatiga qo'shimcha ma'lumotnoma-xat tayyorlashi ham mumkin.

Professional xizmat ko'rsatayotganda auditorlik tashkiloti xodimlari yetarli darajadagi tajriba va malakaga ega bo'lishlari lozim. Professional xizmat ko'rsatish jarayonida auditorlik tashkiloti mustaqil ekspertlarni ham jalb etishi mumkin. Bu qarorga auditorlik tashkiloti rahbariyati quyidagi holatlardan kelib chiqqan holda keladi:

- o'rganilishi lozim bo'lgan masalalarning murakkabligi;

- ko'rsatiladigan professional xizmatning sifatsiz o'tishi, noto'g'ri tavsiyalar ishlab chiqilishi riskining yuqori bo'lishi.

Professional xizmat ko'rsatish jarayonida ekspert xizmatidan foydalanish auditorlik firmasi zimmasidan ishni sifatli o'tkazish va o'z vaqtida yakunlash majburiyatini olmaydi.

Qisqacha xulosalar

Auditorlik tashkilotlari quyidagi professional xizmatlarini ko'rsatishlari mumkin: (1) buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish; (2) buxgalteriya hisobini tiklash; (3) moliyaviy hisobotni tuzish; (4) joriy hisob tizimini takomillashtirish; (5) Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliya-xo'jalik faoliyatini Tahlil qilish; (6) Konsalting xizmati; (7) Mijoz korxona buxgalteriya xizmati xodimlarining

malakasini oshirish xizmati. (8) Mijoz buxgalteriya xodimlarini o'qitish; (9) Buxgalteriya hisobini kompyuterlashtirish.

Professional xizmatlar auditorlik tashkiloti va bu xizmatlar buyurtmachisi o'rtasida tuziladigan professional xizmatlar ko'rsatish shartnomasi asosida ko'rsatiladi. Shartnomani bajarayotganda auditor xo'jalik yurituvchi subyekt (buyurtmachi) va zarurat bo'lganda istalgan uchinchi tomonlar bilan kelishilgan amallarni bajaradi va ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari to'g'risida asoslangan xulosalar bilan hisobot taqdim etadi.

Auditor ko'rsatilgan professional xizmatlar uchun qonun hujjatlarda belgilangan tartibda javobgar bo'ladi. Xo'jalik yurituvchi subyekt (buyurtmachi) ko'rsatilgan professional xizmatlar natijalari to'g'risida hisobot ma'lumotlari bo'yicha o'z xulosalarini chiqarishga haqlidir.

Hisobot professional xizmatlar buyurtmachisiga professional xizmatlar ko'rsatish shartnomasining shartlariga muvofiq belgilangan hajm va muddatlarda taqdim etiladi.

Professional xizmatlarni ko'rsatishda auditor amaldagi qonun hujjatlarning talablariga qat'i amal qilishi kerak. Sifatsiz ko'rsatilgan professional xizmatlar uchun auditorlik tashkiloti qonun hujjatlarga muvofiq javobgar bo'ladi. Professional xizmatlar natijalari yuzasidan tuzilgan hisobot maxfiy hisoblanadi va buyurtmachining roziligisiz bu ma'lumotlarni oshkor qilish qonun hujjatlarga muvofiq javobgarlikka tortilishga asos bo'ladi.

Professional xizmat ko'rsatish jarayonida auditor mavjud qonunchilikka amal qilinishi, ma'lumotlarning to'liq va yuridik jihatdan to'g'ri rasmiylashtirilishi, mijozga taqdim etilayotgan ma'lumotlarning aniq va ishonchliligi uchun to'liq javobgar hisoblanadi.

Auditorlik tashkiloti professional xizmatlarning sifatli bo'lishini ta'minlash va shartnoma shartlariga ko'ra o'z vaqtida yakunlash vazifasini o'z zimmasiga oladi. Auditorlik tashkiloti professional xizmatlarning sifatli bo'lishi va o'z vaqtida yakunlanishi uchun javobgarlikni faqatgina mijoz tomonidan zaruriy ma'lumotlar yetkazilmasa, noto'g'ri ma'lumotlar berilsa yoki kech yetkazilgan holdagina olishi mumkin.

Professional xizmat ko'rsatish jarayonida ekspert xizmatidan foydalanish auditorlik firmasi zimmasidan ishni sifatli o'tkazish va o'z vaqtida yakunlash majburiyatini olmaydi.

Glossariy

Buxgalteriya hisobini kompyuterlashtirish (Automation of accounting system) – mijoz buxgalteriya hisobi tizimiga moliyaviy ma'lumotlarni qayta ishlashga mo'ljallangan axborot texnologiyalarini joriy etish.

Buxgalteriya hisobini tiklash (Reconstruction of accounting system) – auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatiladigan professional xizmatlar qatoriga kirib, mijoz korxonaning tashqi va ichki omillar natijasida zarar yetgan buxgalteriya tizimi yoki uning alohida bo'limlarini qayta tuzish.

Joriy hisob tizimini takomillashtirish (Modernization of accounting system) – mijoz korxonada buxgalteriya hisobining tashkiliy tizimi bilan yaqindan tanishish va uni yanada takomillashtirish borasida amaliy takliflarni keltirishni nazarda tutuvchi xizmat turi.

Konsalting xizmati (Management consulting) – bu xizmat turi keng qamrovli bo'lib, soliqqa tortish, soliq qonunchiligini buzganlik uchun jarima to'lovlari to'g'ri hisoblanganligini aniqlash, korxonaning o'ziga xos xususiyatlarini inobatga olgan holda boshlang'ich hisob tizimini takomillashtirish, ishlab chiqarish va boshqaruvni takomillashtirish borasida tavsiyalar berish kabi vazifalarni o'z ichiga oladi.

Mijoz korxona buxgalteriya xizmati xodimlarining malakasini oshirish xizmati (Client staff training) – auditorlik firmasi mutaxassislari tomonidan mijoz xodimlari malakasini oshirish maqsadida tashkil etiladigan turli seminarlar, ma'ruzalar, amaliy mashg'ulotlar.

Moliyaviy hisobotni tuzish (Compilation) – auditorlik firmasi tomonidan mijoz korxonada yuritilgan buxgalteriya hisobining natijasi sifatida yoki mijoz tomonidan auditorga taqdim etilgan boshlang'ich hisob hujjatlarining auditor tomonidan qayta ishlanishi natijasi sifatida ko'rsatiladigan xizmat turi.

Takrorlash va nazorat savollari:

1. O'zbekiston Respublikasida professional xizmatlarni belgilab beruvchi va tartibga soluvchi qanday me'yoriy hujjatlarni bilasiz?
2. Auditorlik firmalari tomonidan qanday turdagi professional xizmatlar ko'rsatilishi mumkin?
3. Professional xizmatlarni ko'rsatish uchun auditorlik firmalariga nisbatan qanday talablar belgilangan?
4. Konsalting xizmatlarining mohiyatini yoriting.
5. Auditorlik firmalari tomonidan ko'rsatilishi mumkin bo'lgan qanday tur professional xizmatlar mavjud?
6. Auditor professional xizmat sifatida o'zi tuzgan moliyaviy hisobotlarni audit tekshiruvdan o'tkazishga haqlimi? Nima uchun?
7. Professional xizmatlar nechanchi son AFMS bilan tartibga solinadi?
8. Professional xizmatlar uchun auditor javobgarligi va ekspert xizmatidan foydalanish uslubi yotini bayon eting.

O'ZBEKISTON RESPUBLIKASI AUDITORLIK FAOLIYATI TO'G'RSIDAGI QONUNI

(yangi tahriri)

Qonunchilik palatasi tomonidan 2020-yil 10-noyabrda qabul
qilingan

Senat tomonidan 2021-yil 5-fevralda ma'qullangan

1-bob. Umumiy qoidalar

1-modda. Ushbu Qonunning maqsadi

Ushbu Qonunning maqsadi auditorlik faoliyati sohasidagi munosabatlarni tartibga solishdan iborat.

2-modda. Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunchilik

Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunchilik ushbu Qonun va boshqa qonunchilik hujjatlaridan iboratdir.

Agar O'zbekiston Respublikasining xalqaro shartnomasida O'zbekiston Respublikasining auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunchiligida nazarda tutilganidan boshqacha qoidalar belgilangan bo'lsa, xalqaro shartnoma qoidalari qo'llaniladi.

3-modda. Asosiy tushunchalar

Ushbu Qonunda quyidagi asosiy tushunchalar qo'llaniladi:

auditor — auditorning malaka sertifikatiga ega bo'lgan jismoniy shaxs;

Auditorlar reyestri — auditorning malaka sertifikatiga ega bo'lgan auditorlarning auditorlik faoliyati sohasidagi vakolatli davlat organi rasmiy veb-saytiga joylashtirilgan ro'yxati, bundan O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki tomonidan shakllantiriladigan reeysr mustasno;

auditorlik tashkiloti — auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish va turdosh xizmatlar ko'rsatish bo'yicha auditorlik faoliyatini amalga oshiruvchi tijorat tashkiloti;

Auditorlik tashkilotlarining reyestri — auditorlik tashkilotlarining auditorlik faoliyati sohasidagi vakolatli davlat organi rasmiy veb-saytiga joylashtirilgan ro'yxati;

auditorlik faoliyati — auditorlik tashkilotlarining auditorlik xizmatlarini ko'rsatish bo'yicha tadbirkorlik faoliyati;

audit qo'mitasi — xo'jalik yurituvchi subyektning kuzatuv kengashi a'zolaridan iborat bo'lgan, qoida tariqasida, kamida bir nafar mustaqil a'zoni o'z ichiga oladigan, moliyaviy hisobotni tuzishning to'g'riligi ustidan nazorat o'rnatilishi, mustaqil auditorlik tashkilotining tanlanishi, auditorlik tekshiruvi o'tkazilishi jarayonlarini kuzatish, shuningdek ichki va tashqi auditorlik tekshiruvlari natijalarini olish hamda o'rganish uchun mas'ul bo'lgan qo'mita;

renking — auditorlik tashkilotlarining faoliyatini tavsiflovchi muayyan ko'rsatkichlar bo'yicha guruhlariga ajratilgan auditorlik tashkilotlarining tartibga solingan ro'yxatlarini shakllantirish;

talabgor — malaka sertifikatini olishga yoki uning amal qilish muddatini uzaytirishga da'vogar bo'lgan jismoniy shaxs.

4-modda. Auditorlik faoliyati sohasidagi asosiy prinsiplar

Auditorlik faoliyati sohasidagi asosiy prinsiplar mustaqillik, xolislik va halollikdan, kasbiy bilimga egalik hamda axborotning maxfiyligidan iboratdir.

5-modda. Mustaqillik prinsipi

Auditor taxminlarga asoslanib fikr bildirishdan xoli bo'lishi va o'zining obro'sini tushiradigan faktlarga yo'l qo'ymasligi kerak.

Auditorlik tashkiloti mustaqilligiga monelik qiladigan holatlar mavjud bo'lgan taqdirda, auditorlik xizmatlari ko'rsatishni rad etishi kerak.

6-modda. Xolislik va halollik prinsipi

Auditor jamiyat manfaatlari ustuvorligiga rioya etishi, beg'araz bo'lishi va taxminlarga asoslanishi, manfaatlar to'qnashuvi yoki boshqa shaxslarning bosimlari sababli o'zining kasbga oid fikr-mulohazasida tavakkalchilik qilmasligi, auditorlik tashkilotining obro'siga salbiy ta'sir ko'rsatadigan holatlarga yo'l qo'ymasligi kerak.

7-modda. Chuqur kasbiy bilimga egalik prinsipi

Auditor ushbu Qonun talablariga rioya etishi, yetarli darajada chuqur kasbiy bilimga ega bo'lishi hamda kasbiy bilim va ko'nikmalarini auditorlik tashkiloti tarkibida sifatli auditorlik xizmatlari ko'rsatish uchun yetarli bo'lgan darajada saqlab turishi kerak.

8-modda. Axborotning maxfiyligi prinsipi

Auditorlar va auditorlik tashkiloti xodimlari auditorlik xizmatlari ko'rsatish jarayonida o'zlariga ma'lum bo'lib qolgan ma'lumotlarni o'ziga auditorlik xizmatlari ko'rsatilgan shaxslarning yozma roziligisiz oshkor qilishga hamda o'zgalarga berishga haqli emas, bundan korrupsiyaga qarshi kurashish to'g'risidagi qonunchilikda, jinoiy faoliyatdan olingan daromadlarni legallashtirishga, terrorizmni moliyalashtirishga va ommaviy qirg'in qurollarini tarqatishni moliyalashtirishga qarshi kurashish to'g'risidagi qonunchilikda nazarda tutilgan hollar mustasno.

9-modda. Auditorlik faoliyati standartlari

Xalqaro buxgalterlar federatsiyasining Audit va ishonchni ta'minlaydigan topshiriqlarning xalqaro standartlari bo'yicha kengashi tomonidan e'lon qilinadigan auditning xalqaro standartlari hamda sifat nazoratining xalqaro standartlari, tahliliy

tekshiruvlarning xalqaro standartlari, ishonchni ta'minlaydigan topshiriqlarning xalqaro standartlari, turdosh xizmatlarning xalqaro standartlari auditorlik faoliyati standartlaridir.

Auditorlik faoliyati O'zbekiston Respublikasining qonunchiligiga zid bo'lmagan, Xalqaro buxgalterlar federatsiyasining O'zbekiston Respublikasida e'lon qilish to'g'risidagi ruxsatnomasi asosida auditorlik faoliyati sohasidagi vakolatli davlat organining rasmiy veb-saytida joylashtirilgan auditorlik faoliyati standartlari asosida amalga oshiriladi.

Auditning xalqaro standartlarini O'zbekiston Respublikasi hududida qo'llash uchun ularni tan olish tartibi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan belgilanadi.

2-bob. Auditorlik faoliyati sohasini tartibga solish

10-modda. Auditorlik faoliyati sohasidagi davlat siyosatining asosiy yo'nalishlari

Auditorlik faoliyati sohasidagi davlat siyosatining asosiy yo'nalishlari quyidagilardan iborat:

auditorlik faoliyatini va auditorlik xizmatlari bozorida halol raqobatni ilg'or xalqaro amaliyot asosida rivojlantirish uchun shart-sharoitlar yaratish;

auditorlik tekshiruvlarining o'rnini, ahamiyatini va ko'rsatilayotgan auditorlik xizmatlarining sifati uchun auditorlik tashkilotlarining javobgarligini oshirish;

auditorlarni kasbga tayyorlash va ularning malakasini oshirish tizimini takomillashtirish;

auditorlik tashkilotlarining ishi sifatini tashqi nazorat qilish tizimini shakllantirish;

yoshlarni auditorlik kasbga jalb etish va kasbga oid auditorlarning respublika jamoat birlashmalarining tegishli oliy ta'lim tashkilotlari bilan faol hamkorlik qilishini ta'minlash.

11-modda. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining auditorlik faoliyati sohasidagi vakolatlari

O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi:
auditorlik faoliyati sohasidagi davlat siyosati amalga oshirilishini ta'minlaydi;
O'zbekiston Respublikasi hududida qo'llash uchun auditning xalqaro standartlarini tan olish tartibini belgilaydi;
auditorning malaka sertifikatini olish uchun malaka imtihoni o'tkazish tartibini belgilaydi;
auditorlik tashkilotining ishi sifatini tashqi nazoratdan o'tkazish tartibini belgilaydi.

12-modda. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining auditorlik faoliyati sohasidagi vakolatlari

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi auditorlik faoliyati sohasidagi vakolatli davlat organidir (bundan buyon matnda vakolatli davlat organi deb yuritiladi).

Vakolatli davlat organi:
auditorlik faoliyati sohasidagi davlat siyosatini amalga oshiradi;
auditorlik faoliyati sohasidagi xalqaro tashkilotlarda O'zbekiston Respublikasining manfaatlarini ifodalaydi;
o'z vakolatlari doirasida auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi normativ-huquqiy hujjatlarni ishlab chiqadi, tasdiqlaydi va amalga oshiradi;
malaka komissiyasining ish tartibi va reglamentini belgilaydi;
auditorlarning respublika jamoat birlashmalari ishtirokida malaka imtihonini o'tkazadi;
auditorning malaka sertifikatini beradi, qayta rasmiylashtiradi, uning amal qilish muddatini uzaytiradi va uning amal qilishini tugatadi, bundan O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki tomonidan beriladigan sertifikat mustasno;

auditorlarning respublika jamoat birlashmalari bilan birgalikda auditorlar malakasini oshirishning namunaviy dasturini tasdiqlaydi;

Auditorlik tashkilotlarining reestrini va Auditorlar reestrini yuritadi;

auditorlik tashkilotlari va auditorlarning respublika jamoat birlashmalari bilan elektron tarzda hamkorlik qilish uchun mo'ljallangan «Audit» dasturiy majmuining axborot tizimi takomillashtirilishini ta'minlaydi;

auditorlarning respublika jamoat birlashmalari bilan birgalikda auditorlik tashkilotlarining ishi sifatini tashqi nazoratdan o'tkazadi;

auditorlik xizmatlari rivojlanishini tahlil qilishni amalga oshiradi.

13-modda. Vakolatli davlat organi faoliyatining ochiqligi va shaffofligini ta'minlash

Vakolatli davlat organi o'z faoliyatini ochiq va shaffof, boshqa davlat organlari, tashkilotlar hamda fuqarolar, shuningdek ommaviy axborot vositalari bilan hamkorlikda amalga oshiradi.

Vakolatli davlat organining rasmiy veb-saytiga quyidagilar joylashtiriladi:

auditorlik faoliyatining standartlari;

Auditorlik tashkilotlarining reyestri hamda xalqaro auditorlik tashkilotining yoki xalqaro assotsiatsiyalarning a'zolari bo'lgan auditorlik tashkilotlari to'g'risidagi ma'lumotlar;

malaka imtihonini topshirishiga ruxsat berilgan, shuningdek xalqaro buxgalter sertifikatiga yoki kamida o'n yillik uzluksiz auditorlik ish stajiga ega bo'lgan talabgorlar ro'yxati;

auditorning sertifikatning amal qilishini tugatish to'g'risidagi ma'lumotlar;

ushbu Qonun 44-moddasining ikkinchi qismida ko'rsatilgan Auditorlar reyestridan ma'lumotlar;

malaka imtihonini topshirish, auditorning malaka sertifikatini qayta rasmiylashtirish hamda uning dublikatini berish uchun taqdim etiladigan hujjatlarning ro'yxati va arizalarning namunalari;
auditorning malaka sertifikati blankasining shakli;
auditorlar malakasini oshirishning namunaviy dasturi;
auditorlik tashkilotlarining ishi sifatini tashqi nazoratdan o'tkazish tartibi;

majburiy auditorlik tekshiruvini o'tkazgan auditorlik tashkilotlarining ishi sifatini tashqi nazoratdan o'tkazish natijalari;
auditorlik xizmatlarini rivojlantirish to'g'risidagi axborot.

Vakolatli davlat organining rasmiy veb-saytida qonunchilikka muvofiq boshqa axborot joylashtirilishi mumkin.

14-modda. O'zbekiston Respublikasi Markaziy banking auditorlik faoliyati sohasidagi vakolatlari

O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki o'z vakolatlari doirasida:

banklarni va boshqa kredit tashkilotlarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning o'ziga xos xususiyatlarini belgilaydi;

banklarning auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish huquqi uchun auditorning malaka sertifikatini berish tartibini belgilaydi va uni beradi;

banklarning auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish huquqi uchun auditorning malaka sertifikatiga ega bo'lgan Auditorlarning reyestrini yuritadi va uni o'z rasmiy veb-saytiga joylashtiradi.

15-modda. Auditorlarning respublika jamoat birlashmalari

Auditorlarni birlashtiradigan nodavlat notijorat tashkilotlari auditorlarning respublika jamoat birlashmalaridir.

Auditorlarning respublika jamoat birlashmalari auditorlarning kasbiy darajasini rivojlantirishga va saqlab turishga, ularning kasbiy manfaatlarini himoya qilishga ko'maklashishga da'vat etilgandir.

Auditorlarning respublika jamoat birlashmalari:

malaka imtihonlarini o'tkazishda va test savollarini ishlab chiqishda ishtirok etadi;

auditorlar va auditorlik tashkilotlari tomonidan Xalqaro buxgalterlar federatsiyasining Xalqaro odob-axloq standartlari bo'yicha kengashi tomonidan e'lon qilingan Professional buxgalterning odob-axloq kodeksiga (bundan buyon matnda Professional buxgalterning odob-axloq kodeksi deb yuritiladi) rioya etilishining tizimli monitoringi tashkil etilishini ta'minlaydi;

auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunchilikni takomillashtirishga doir takliflar tayyorlaydi;

renking o'tkazishning yagona tartibini belgilaydi;

renking o'tkazilishini tashkil etadi va har yili 1-mayga qadar uning natijalarini o'z rasmiy veb-saytlarida e'lon qiladi;

auditorlarning respublika jamoat birlashmalari a'zolarining reyestrlarini yuritadi va ularni o'z rasmiy veb-saytlariga joylashtiradi;

zarurat bo'lganda, buxgalteriya hisobi va audit bo'yicha xalqaro tashkilotlarning ishida ishtirok etadi;

har yili 10-yanvarga qadar auditorlarning malaka oshirish kurslaridan o'tganligi to'g'risidagi axborotni vakolatli davlat organiga taqdim etadi.

16-modda. Auditorlik faoliyatiga aralashishga yo'l qo'yilmasligi

Auditorlik tashkilotlarining faoliyatiga aralashishga va auditorlik tashkilotiga, shuningdek uning xodimlariga qanday shaklda bo'lmasin ta'sir ko'rsatishga yo'l qo'yilmaydi.

3-bob. Auditor va uning yordamchisi, auditorning malaka sertifikati

17-modda. Auditor. Auditorning yordamchisi

Auditor o'zi bilan auditorlik tashkiloti o'rtasida tuzilgan mehnat shartnomasi yoki fuqarolik-huquqiy xususiyatga ega

shartnoma asosida bir vaqtning o'zida faqat bitta auditorlik tashkiloti tarkibida ishlashi mumkin.

Auditor o'zi ishlaydigan faqat bitta auditorlik tashkilotining muassisi (ishtirokchisi) bo'lishi mumkin.

Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunchilikni buzganligi munosabati bilan Auditorlik tashkilotlarining reyestridan chiqarilgan auditorlik tashkilotini ilgari boshqargan auditor auditorlik tashkiloti Auditorlik tashkilotlarining reyestridan chiqarilgan sanadan e'tiboran uch yil ichida boshqa auditorlik tashkilotining rahbari bo'lishi mumkin emas.

Auditorning malaka sertifikatiga ega bo'lmagan, auditorlik tashkilotida ishlovchi hamda auditorning topshirig'iga ko'ra auditorlik xulosasiga va auditorlik tekshiruvini o'tkazish bilan bog'liq boshqa hujjatga imzo qo'yish huquqisiz auditorlik tekshiruvida ishtirok etadigan jismoniy shaxs auditorning yordamchisidir.

Auditorning yordamchisiga nisbatan uning auditorlik tekshiruvida ishtirok etishi chog'ida o'zi olgan ma'lumotlarni oshkor etmaslik majburiyati tatbiq etiladi.

18-modda. Auditorlarning malakasini oshirish

Auditorlarning malakasini oshirish buxgalteriya hisobi va audit sohasidagi xalqaro tashkilotda akkreditatsiyadan o'tgan o'quv markazlari tomonidan amalga oshiriladi.

Auditor auditorning malaka sertifikatini olgan yildan keyingi yildan e'tiboran har yili auditorlarning malaka oshirish kurslaridan o'tadi.

Auditorlarning malakasini oshirish kurslari vakolatli davlat organi tomonidan auditorlarning respublika jamoat birlashmalari bilan birgalikda tasdiqlanadigan namunaviy dastur bo'yicha o'tkaziladi.

19-modda. Auditorning malaka sertifikati

Auditorning malaka sertifikati (bundan buyon matnda sertifikat deb yuritiladi) auditorning malakasini tasdiqlaydigan va

unga auditorlik tashkiloti tarkibida auditorlik xizmatlarini ko'rsatish huquqini beradigan hujjatdir.

Sertifikat basharti talabgor malaka imtihonini muvaffaqiyatli topshirsa, vakolatli davlat organi tomonidan beriladigan, qat'i hisobotga oid hujjatdir.

Sertifikat dastlabki besh yillik muddatga beriladi, uning amal qilishi navbatdagi o'n yillik muddatga va keyinchalik muddatsiz davrga uzaytiriladi.

Talabgorda xalqaro buxgalter sertifikati mavjud bo'lgan hamda u ushbu Qonunning 21 va 22-moddalarida nazarda tutilgan talablarga rioya etgan taqdirda, sertifikat unga malaka imtihonini topshirmagan holda dastlabki besh yillik muddatga beriladi va belgilangan davriylik bilan uzaytiriladi.

20-modda. Malaka imtihoni

Sertifikat olish yoki uning amal qilish muddatini uzaytirish uchun talabgorlarning bilimlarini malaka komissiyasi tomonidan tekshirish tartib-taomili malaka imtihonidir.

Malaka imtihonini o'tkazish tartibi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan belgilanadi.

Auditorida kamida o'n yillik uzluksiz auditorlik ish staji mavjud bo'lgan va u ushbu Qonun 22-moddasining ikkinchi qismida belgilangan hujjatlarni taqdim etgan taqdirda, sertifikatning amal qilish muddati malaka imtihoni topshirilmagan holda uzaytiriladi.

Malaka imtihonidan o'ta olmagan talabgor, malaka imtihonini qayta topshirish uchun malaka imtihonida ishtirok etgan sanadan e'tiboran kamida bir oydan so'ng hujjatlarni taqdim etishga haqli.

21-modda. Sertifikat olish uchun talabgorga qo'yiladigan malaka talablari

Sertifikat olish uchun talabgor oliy ma'lumotga hamda oliy ta'lim tashkilotini tamomlaganidan keyin oxirgi o'n yildan kamida uch yil buxgalteriya hisobi va audit sohasida yoki oliy ta'lim tashkilotida «Buxgalteriya hisobi» yoxud «Audit» fanidan dars

berish sohasida ish stajiga (shu jumladan o'rindoshlik asosida) ega bo'lishi kerak.

«Buxgalteriya hisobi» va «audit» ixtisosliklari bo'yicha magistr diplomiga ega bo'lgan talabgor uchun auditorlik tashkilotida kamida bir yillik ish staji (shu jumladan o'rindoshlik asosida) talab qilinadi.

Talabgorning iqtisodiy ixtisosliklar bo'yicha ilmiy darajasi mavjud bo'lgan taqdirda, buxgalteriya hisobi va audit sohasidagi ish staji talab etilmaydi.

22-modda. Sertifikat olish yoki uning amal qilish muddatini uzaytirish uchun zarur bo'lgan hujjatlar

Talabgor dastlabki besh yillik muddatga sertifikat olish uchun vakolatli davlat organiga quyidagi hujjatlarni ilova qilgan holda ariza taqdim etadi:

pasportining ko'chirma nusxasini;

oliy ma'lumot to'g'risidagi diplomning yoki ilmiy daraja to'g'risidagi hujjatning yoxud chet davlatda olingan oliy ma'lumot yoki ilmiy daraja to'g'risidagi hujjatni tan olish haqidagi tegishli vakolatli davlat organi guvohnomasining ko'chirma nusxasini;

belgilangan davriylik bilan malaka oshirganligini tasdiqlovchi hujjatlar ilova qilingan holda, xalqaro buxgalter sertifikatining ko'chirma nusxasini (mavjud bo'lgan taqdirda);

mehnat daftarchasining ko'chirma nusxasini (o'rindoshlik asosida ish staji mavjud bo'lgan taqdirda bu haqda mehnat daftarchasiga yozuv kiritilgan holda, shuningdek xorijdagi ish stajini tasdiqlovchi hujjatni) yoki «Yagona milliy mehnat tizimi» idoralararo dasturiy-apparat kompleksidan ko'chirmani;

arizani ko'rib chiqish uchun yig'im to'langanligi to'g'risidagi to'lov hujjatining ko'chirma nusxasini.

Auditor sertifikatining amal qilish muddatini uzaytirish uchun uning dastlabki besh yillik muddati yoki navbatdagi o'n yillik muddati tugashidan uch oy oldin, biroq sertifikatning amal qilish muddati tugashidan ko'pi bilan olti oy oldin vakolatli davlat organiga quyidagi hujjatlarni ilova qilgan holda ariza taqdim etadi:

sertifikatning asl nusxasini;

belgilangan davriylik bilan malaka oshirganligini tasdiqlovchi hujjatlarni ilova qilgan holda, xalqaro buxgalter sertifikatining ko'chirma nusxasini (mavjud bo'lgan taqdirda);

mehnat daftarchasining ko'chirma nusxasini yoki «Yagona milliy mehnat tizimi» idoralararo dasturiy-apparat kompleksidan ko'chirmani;

arizani ko'rib chiqish uchun yig'im to'langanligi to'g'risidagi to'lov hujjatining ko'chirma nusxasini.

Ushbu moddaning birinchi va ikkinchi qismlarida belgilangan hujjatlar yozma yoki elektron shaklda taqdim etiladi.

Ushbu moddada nazarda tutilmagan hujjatlar taqdim etilishini talab qilishga yo'l qo'yilmaydi.

23-modda. Talabgorning hujjatlarini ko'rib chiqish tartibi va muddatlari

Vakolatli davlat organi sertifikat olish yoki uning amal qilish muddatini uzaytirish uchun ariza kelib tushgan kundan e'tiboran uch ish kuni ichida talabgorga malaka imtihonini topshirishga ruxsat berish haqida yoki ruxsat berishni rad etish to'g'risida qaror qabul qiladi.

Talabgorning malaka imtihonini topshirmagan holda sertifikat olish yoki uning amal qilish muddatini uzaytirish uchun arizasini ko'rib chiqish ushbu moddaning birinchi qismida ko'rsatilgan muddatda amalga oshiriladi. Talabgorlarga malaka imtihonini topshirmagan holda sertifikat berishni yoki sertifikatning amal qilish muddatini uzaytirishni rad etish mazkur Qonunning 24-moddasida nazarda tutilgan tartibda amalga oshiriladi.

Sertifikat olish yoki uning amal qilish muddatini uzaytirish to'g'risidagi arizani ko'rib chiqish uchun bazaviy hisoblash miqdorining 50 foizi miqdorida yig'im to'lanadi.

Malaka imtihonini topshirishga ruxsat berilgan, shuningdek xalqaro buxgalter sertifikatiga yoki kamida o'n yillik uzluksiz auditorlik ish stajiga ega bo'lgan talabgorlar ro'yxati vakolatli davlat

organi tomonidan tasdiqlanadi va uning rasmiy veb-saytida e'lon qilinadi.

Malaka imtihoni topshirishga ruxsat berilgan talabgorlar malaka imtihoni o'tkaziladigan sana, vaqt va joy haqida imtihon o'tkaziladigan kundan kamida o'n ish kuni oldin yozma yoki elektron shaklda xabardor qilinadi.

Xalqaro buxgalter sertifikatiga yoki kamida o'n yillik uzluksiz auditorlik ish stajiga ega bo'lgan talabgorlarga vakolatli davlat organining taqdim etilgan hujjatlarni ko'rib chiqishi natijalari to'g'risida xabarnomalar yuboriladi.

Sertifikatning amal qilish muddati uzaytirilganda ariza taqdim etilgan sanadan to sertifikatning amal qilish muddati tugaydigan sanagacha bo'lgan vaqt davri auditor sifatidagi uzluksiz ish stajiga qo'shiladi.

Auditor sifatidagi uzluksiz ish stajini aniqlash chog'ida auditor lavozimiga tayinlashlar oralig'idagi bir oydan ko'p bo'lmagan vaqt davri uzilish deb qaralmaydi.

Agar talabgor malaka imtihonini topshirishga ikki marta kelmagan bo'lsa, taqdim etilgan hujjatlar qaytariladi. Bunda sertifikat olish yoki uning amal qilish muddatini uzaytirish uchun arizani ko'rib chiqish uchun to'langan yig'im qaytarilmaydi.

24-modda. Malaka imtihonini topshirishga ruxsat berishni rad etish

Malaka imtihonini topshirishga ruxsat berish rad etilgan taqdirda, vakolatli davlat organi qabul qilingan qaror to'g'risida talabgorni rad etish asoslarini ko'rsatgan holda uch ish kuni ichida yozma yoki elektron shaklda xabardor qiladi.

Malaka imtihonini topshirishga ruxsat berishni rad etish uchun quyidagilar asos bo'ladi:

talabgorning ushbu Qonun 21-moddasida belgilangan malaka talablariga muvofiq emasligi;

ushbu Qonunning 22-moddasida nazarda tutilgan hujjatlar to'liq hajmda taqdim etilmaganligi.

Malaka imtihonini topshirishiga ruxsat berish rad etilgan talabgor kamchiliklar bartaraf etilganidan keyin ariza bilan takroran murojaat qilishga haqli. Kamchiliklar o'n besh ish kuni ichida bartaraf etilganda arizani ko'rib chiqqanlik uchun yig'im undirilmaydi.

25-modda. Sertifikatni rasmiylashtirish va qayta rasmiylashtirish, uning dublikatini berish

Sertifikat vakolatli davlat organi tomonidan malaka komissiyasining bayonnomalari olinganidan keyin o'n kunlik muddatda rasmiylashtiriladi va O'zbekiston Respublikasi hududida yuridik kuchga ega bo'ladi.

Auditorning familiyasi, ismi, otasining ismi o'zgargan taqdirda, u tegishli o'zgartishlarni tasdiqlovchi hujjatlar berilgan sanadan e'tiboran bir oylik muddatda vakolatli davlat organiga sertifikatni qayta rasmiylashtirish to'g'risida ariza berishi shart.

Sertifikatni qayta rasmiylashtirish auditor qayta rasmiylashtirilishi lozim bo'lgan sertifikatning asl nusxasini va tegishli o'zgartishlarni tasdiqlovchi hujjatlarning ko'chirma nusxalarini ilova qilgan holda sertifikatni qayta rasmiylashtirish to'g'risida ariza bergan kundan e'tiboran besh ish kuni ichida amalga oshiriladi. Qayta rasmiylashtirish chog'ida avval berilgan raqam va ilgari belgilangan amal qilish muddati ko'rsatilgan sertifikatning yangi blankasi beriladi. Ilgari berilgan sertifikat blankasi yo'q qilinadi.

Yo'qotilgan yoki yaroqsiz holga kelgan sertifikat o'rniga auditorning sertifikatning dublikatini berish to'g'risidagi arizasiga asosan uning dublikati beriladi. Sertifikat yo'qolganligi to'g'risidagi axborot vakolatli davlat organining rasmiy veb-saytida e'lon qilinadi. Sertifikatning dublikati aynan o'sha raqamda va ilgari belgilangan amal qilish muddatiga, sertifikatning yangi blankasida «Dublikat» degan yozuv albatta kiritilgan holda beriladi.

Yaroqsiz holga kelgan sertifikat vakolatli davlat organiga qaytarilishi va yo'q qilinishi lozim.

Sertifikatni qayta rasmiylashtirish yoki uning dublikatini berish to'g'risidagi ariza ko'rib chiqilganligi uchun bazaviy hisoblash miqdorining 25 foizi miqdorida yig'im undiriladi.

26-modda. Sertifikatning amal qilishini tugatish

Sertifikatning amal qilishi uning amal qilishini tugatish to'g'risida qaror qabul qilingan sanadan e'tiboran tugatiladi.

Sertifikatning amal qilishini tugatish uchun quyidagilar asos bo'ladi:

auditorning sertifikatning amal qilishini tugatish to'g'risidagi arizasi;

uch yil davomida auditorlik faoliyatida ishtirok etmaganlik;

sertifikat rasmiylashtirilgan sanadan e'tiboran olti oy davomida auditorning sertifikatni olish uchun kelmaganligi;

vakolatli davlat organining sertifikat berish to'g'risidagi qarori qonunga xilof ekanligi fakti aniqlanganligi;

sertifikat qalbaki hujjatlardan foydalangan holda olinganligi fakti aniqlanganligi;

sudning muayyan huquqdan mahrum qilish tarzidagi jazoni nazarda tutuvchi qonuniy kuchga kirgan hukmi;

sudning sertifikat egasini belgilangan tartibda muomalaga layoqatsiz yoki muomala layoqati cheklangan deb topish to'g'risidagi qarori;

auditorlik faoliyatini amalga oshirish chog'ida ushbu Qonun talablarini muntazam ravishda (ikki martadan ko'p) yoki bir marta qo'pol tarzda buzganlik.

Quyidagilar ushbu Qonun talablarini bir marta qo'pol tarzda buzish deb e'tirof etiladi:

auditorlik tekshiruvini o'tkazish chog'ida ushbu Qonunning 34-moddasida nazarda tutilgan cheklovlarni buzganlik;

bila turib soxta auditorlik xulosasini tuzganlik;

auditorlik tekshiruvini o'tkazish chog'ida olingan maxfiy axborotni auditorlik tekshiruv buyurtmachisining ruxsatisiz oshkor qilganlik, bundan qonun hujjatlarida nazarda tutilgan hollar mustasno;

auditorlik tekshiruvini o'tkazish chog'ida aniqlangan, buxgalteriya hisobini yuritish, shuningdek moliyaviy hisobot tuzish bo'yicha belgilangan talablarning xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan buzilishi faktlarining auditor tomonidan yashirilganligi;

sertifikatni boshqa shaxsga uning auditorlik faoliyatida o'z nomidan ishtirok etishi uchun ushbu hujjatdan foydalanishi maqsadida berganlik fakti aniqlanganligi;

auditorning nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlarning topshiriqlariga ko'ra har xil tekshiruvlarni o'tkazish uchun auditorlik tashkiloti va mazkur organlar o'rtasida shartnoma tuzilmagan holda mutaxassis sifatida ishtirok etganligi;

auditor bir vaqtning o'zida bittadan ortiq auditorlik tashkilotining xodimi yoki muassisi (ishtirokchisi) ekanligi fakti aniqlanganligi;

auditorning har yilgi malaka oshirish kurslaridan o'tmaganligi.

Ushbu modda ikkinchi qismining to'qqizinchi xatboshisida nazarda tutilgan asoslar bo'yicha o'z sertifikatining amal qilishi tugatilgan auditor sertifikatning amal qilishini tugatish to'g'risidagi qaror qabul qilingan kundan e'tiboran uch yil davomida sertifikat olish haqidagi ariza bilan takroran murojaat qilishga haqli emas.

Auditorlik tashkilotini Auditorlik tashkilotlarining reyestridan chiqarishga sabab bo'lgan qoidabuzarliklarga yo'l qo'yan auditorlik tashkiloti rahbari va auditor sertifikatlarining amal qilishi auditorlik tashkiloti to'g'risidagi ma'lumotlar Auditorlik tashkilotlarining reyestridan chiqarilgan sanadan e'tiboran tugatiladi.

Vakolatli davlat organining sertifikatning amal qilishini tugatish to'g'risidagi qarori ustidan qonunchilikda belgilangan tartibda sudga shikoyat qilinishi mumkin.

Sertifikatning amal qilishini tugatish to'g'risidagi qaror auditorga yoki ushbu auditor ishlayotgan auditorlik tashkilotiga besh kunlik muddatda yuboriladi.

Sertifikatning amal qilishi tugatilganligi to'g'risidagi ma'lumotlar vakolatli davlat organining rasmiy veb-saytida e'lon qilinishi lozim.

Sertifikatning amal qilishini tugatish to'g'risidagi qaror auditor tomonidan olingan kundan e'tiboran o'n ish kuni ichida sertifikat vakolatli davlat organiga yo'q qilish uchun qaytarilishi lozim.

4-bob. Auditorlik tashkiloti. Auditorlik tashkilotining huquqlari, majburiyatlari va javobgarligi

27-modda. Auditorlik tashkiloti

Auditorlik tashkiloti o'zi haqidagi ma'lumotlar Auditorlik tashkilotlarining reyestriga kiritilgan sanadan e'tiboran auditorlik faoliyatini amalga oshirishga haqlidir.

Auditorlik tashkiloti o'z faoliyatini amalga oshirishda mustaqildir.

Auditorlik tashkiloti vazirliklar, davlat qo'mitalari, idoralar hamda boshqa davlat va xo'jalik boshqaruvi organlari tomonidan tashkil etilishi mumkin emas.

Auditorlik tashkilotlariga tadbirkorlik faoliyatining ushbu Qonun 32 va 33-moddalarida nazarda tutilgan turlaridan tashqari boshqa faoliyat turlari bilan shug'ullanish taqiqlanadi.

Davlat hokimiyati va boshqaruvi organlarining mansabdor shaxslari, shuningdek qonunchilikka muvofiq tadbirkorlik faoliyati bilan shug'ullanishi taqiqlanadigan boshqa shaxslar auditorlik tashkilotining muassislari bo'lishi mumkin emas.

Auditorlik tashkiloti, basharti quyidagi majburiy shartlarga rioya etsa, qonunchilikda nazarda tutilgan istalgan tashkiliy-huquqiy shaklda, bundan aksiyadorlik jamiyati mustasno, tashkil etilishi va o'z faoliyatini amalga oshirishi mumkin:

auditorlik tashkiloti o'zi uchun asosiy ish joyi bo'lgan auditorlarning eng kam soni shtatdagi kamida to'rt nafar auditordan iborat bo'ladi;

auditorlik tashkilotining ustav fondi (ustav kapitali) auditorlik tashkiloti o'z faoliyatini amalga oshirishda bevosita foydalanadigan mol-mulkdan, shu jumladan pul mablag'laridan shakllantiriladi;

ustav fondidagi (ustav kapitalidagi) auditorlarga (auditorga) tegishli bo'lgan ulush kamida ellik bir foizni tashkil etishi kerak (bundan auditorlik tashkiloti — chet el auditorlik tashkilotining filiali yoki sho'ba xo'jalik jamiyati tashkil etilgan hollar mustasno);

auditorlik tashkilotiga faqat o'zi uchun mazkur auditorlik tashkiloti asosiy ish joyi bo'lgan auditor rahbar bo'lishi kerak.

Auditorlik tashkiloti boshqa auditorlik tashkilotining muassisi (ishtirokchisi) bo'lishi mumkin emas.

Ushbu moddaning oltinchi qismi talablariga muvofiq bo'lmagan taqdirda auditorlik tashkiloti nomuvofiqlik yuzaga kelgan kundan e'tiboran besh kun muddatda vakolatli davlat organini bu haqda yozma yoki elektron shaklda xabardor qiladi va yuzaga kelgan nomuvofiqlikni ko'rsatib o'tilgan sanadan e'tiboran uch oydan ko'p bo'lmagan muddatda bartaraf etishi yoxud auditorlik faoliyatini tugatish to'g'risida qaror qabul qilishi shart. Ushbu moddaning oltinchi qismi talablariga nomuvofiqlik bartaraf etilguniga qadar auditorlik tashkiloti tomonidan auditorlik tekshiruvlari o'tkazish taqiqlanadi.

Auditorlik tashkilotining filiali tashkil etilganda filial rahbari auditor bo'lishi kerak.

Auditorlik tashkilotining firma nomida «auditorlik tashkiloti» degan so'z birikmasi bo'lishi va bu nom boshqa auditorlik tashkilotlarining firma nomlari bilan adashtirib yuborish darajasida bir xil yoki ularga o'xshash bo'lgan belgilarni o'z ichiga olmasligi kerak.

O'zi haqidagi ma'lumotlar Tadbirkorlik subyektlarining yagona davlat reyestriga kiritilgan sanadan e'tiboran uch oy davomida u to'g'risidagi ma'lumotlar Auditorlik tashkilotlarining reyestriga kiritilmagan tijorat tashkiloti o'z nomida «auditorlik tashkiloti» degan so'z birikmasidan foydalanishga haqli emas.

Auditorlik tashkiloti Auditorlik tashkilotlarining reyestridan chiqarilgan taqdirda, auditorlik faoliyatini amalga oshirishga va firma nomida «auditorlik tashkiloti» degan so'z birikmasidan foydalanishga yo'l qo'yilmaydi.

28-modda. Auditorlik tashkilotining huquqlari

Auditorlik tashkiloti:

auditorlik tekshiruvini o'tkazish to'g'risida qaror qabul qilish uchun xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlari hamda buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobot hujjatlari bilan oldindan tanishib chiqishni amalga oshirishga;

auditorlik tekshiruvini o'tkazish shakllari va usullarini mustaqil tarzda belgilashga;

auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotganda xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy-xo'jalik faoliyatini amalga oshirishi bilan bog'liq hujjatlarini to'liq hajmda olishga, shuningdek ushbu hujjatlarda hisobga olingan har qanday mol-mulkning amalda mavjudligini hamda har qanday majburiyatlarning amaldagi holatini tekshirishga;

xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan e'lon qilingan auditorlik tashkiloti tanlovlarida ishtirok etishga, shuningdek tanlov shartlari bilan tanishib chiqish va o'z takliflarini taqdim etishga;

xo'jalik yurituvchi subyektning rahbarlik vazifalarini yoki buxgalteriya hisobi va moliyaviy boshqaruv vazifalarini amalga oshiruvchi shaxslaridan, boshqa moddiy javobgar xodimlaridan, audit qo'mitasidan auditorlik tekshiruvi jarayonida yuzaga kelgan masalalar yuzasidan og'zaki va yozma tushuntirishlar olish hamda auditorlik tekshiruvi uchun zarur bo'lgan qo'shimcha ma'lumotlar olishga;

uchinchi shaxslardan axborotning yozma tasdiqnomalarini olishga;

auditorlik xulosasini tuzish uchun zarur bo'lgan axborot xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan taqdim etilmagan taqdirda auditorlik tekshiruvi o'tkazishni rad etishga;

auditorlik tekshiruvini o'tkazishda ishtirok etish uchun boshqa mutaxassislarni ekspert sifatida jalb etishga;

auditorlik tekshiruvi bilan qamrab olinadigan davrda xo'jalik yurituvchi subyektga turdosh xizmatlar ko'rsatishga, bundan buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash, yuritish va moliyaviy hisobot tuzish, shu jumladan moliyaviy hisobotning

xalqaro standartlari bo'yicha moliyaviy hisobot tuzish, taftish komissiyasi (taftishchi) vazifalarini, investitsiya aktivlarini ishonchli boshqaruvchi vazifalarini amalga oshirish mustasno;

o'z manfaatlarini ifodalash va himoya qilish maqsadida uyushmalarga hamda boshqa nodavlat notijorat tashkilotlariga birlashishga haqli.

Auditorlik tashkiloti qonunchilikka va auditorlik xizmatlari ko'rsatish to'g'risidagi shartnomaga muvofiq boshqa huquqlarga ham ega bo'lishi mumkin.

29-modda. Auditorlik tashkilotining majburiyatlari

Auditorlik tashkiloti:

ushbu Qonun, auditorlik faoliyatining standartlari va Professional buxgalterning odob-axloqi kodeksi talablariga rioya etishi;

jinoiy faoliyatdan olingan daromadlarni legallashtirishga, terrorizmi moliyalashtirishga va ommaviy qirg'in qurolini tarqatishni moliyalashtirishga qarshi kurashish to'g'risidagi qonunchilik talablariga rioya etishi;

auditorlarga (auditorga) ustav fondidagi (ustav kapitalidagi) tegishli ulush kamida ellik bir foiz bo'lishini ta'minlashi (bundan auditorlik tashkilotini — chet el auditorlik tashkilotining filiali yoki sho'ba xo'jalik jamiyatini tashkil etish hollari mustasno);

shtatida asosiy ish joyi auditorlik tashkiloti bo'lgan kamida to'rt nafar auditor mavjud bo'lishini ta'minlashi;

auditorlarning yilda bir marta malaka oshirish kurslaridan o'tishini ta'minlashi;

auditorlik faoliyatini faqat auditorlik tashkiloti javobgarligining sug'urta polisi mavjud bo'lgan taqdirda amalga oshirishi;

auditorlik xizmatlarini ko'rsatish chog'ida mustaqillikni ta'minlashi;

auditorlik xizmatlari buyurtmachisining talabiga ko'ra auditor (auditorlar) sertifikatini, auditorlik tashkiloti javobgarligining sug'urta polisini ko'rsatishi;

auditorlik tekshiruvini o'tkazishga doir auditning xalqaro standartlari talablari to'g'risidagi, auditorning e'tirozlariga asos bo'lgan qonunchilik hujjatlari normalari haqidagi axborotni xo'jalik yurituvchi subyektning so'roviga binoan taqdim etishi;

auditorlik xizmatlarini ko'rsatish chog'ida olingan axborotning maxfiyligini ta'minlashi;

auditorlik tekshiruvi natijalarini auditorlik faoliyati standartlariga muvofiq rasmiylashtirishi va auditorlik xulosalarining nusxalarini auditorlik tashkilotida kamida besh yil saqlashi;

o'tkazilgan majburiy auditorlik tekshiruvlari to'g'risidagi axborotni xo'jalik yurituvchi subyektning identifikatsiya ma'lumotlarini va auditorlik xulosasini ko'rsatgan holda o'z rasmiy veb-saytlariga yoki auditorlar respublika jamoat birlashmalarining rasmiy veb-saytlariga joylashtirishi;

auditorlik tashkilotlari renkingini o'tkazish uchun axborot taqdim etishi;

buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonunchilikning aniqlangan buzilishlari to'g'risida yoki korrupsiyaga oid huquqbuzarliklarni aniq tasdiqlovchi faktlar haqida xo'jalik yurituvchi subyektning rahbariyatini va korporativ boshqaruv uchun mas'ul bo'lgan shaxslarni, audit qo'mitasini yozma shaklda xabardor qilishi;

auditorlar ishi sifatining ichki nazorat tizimini o'rnatishi va unga rioya etishi;

auditorlik tashkilotining ishi sifatini tashqi nazoratdan o'tkazishga monelik qilmasligi;

o'z pochta manzili va elektron manzili o'zgarganligi to'g'risida, auditorlik tashkilotining rahbari almashganligi va (yoki) auditorlar tarkibi o'zgarganligi haqida vakolatli davlat organini besh kunlik muddatda yozma yoki elektron shaklda xabardor qilishi;

har yili 20-yanvarga qadar auditorlik faoliyati to'g'risidagi ma'lumotlarni vakolatli davlat organiga yozma yoki elektron shaklda taqdim etishi shart.

Auditorlik tashkilotining zimmasida qonunchilikka va auditorlik xizmatlari ko'rsatish to'g'risidagi shartnomaga muvofiq boshqa majburiyatlar ham bo'lishi mumkin.

30-modda. Auditorlik tashkilotining javobgarligi

Auditorlik tashkiloti auditorlik tekshiruvi buyurtmachilari, xo'jalik yurituvchi subyekt va moliyaviy hisobotdan boshqa foydalanuvchilar oldida ularga moliyaviy hisobotlar hamda xo'jalik yurituvchi subyektning boshqa moliyaviy axboroti to'g'risidagi noto'g'ri yakunni o'z ichiga olgan auditorlik xulosasini tuzish oqibatida yetkazilgan zarar uchun javobgar bo'ladi.

Jinoiy faoliyatdan olingan daromadlarni legallashtirishga, terrorizmni moliyalashtirishga va ommaviy qirg'in qurolini tarqatishni moliyalashtirishga qarshi kurashish to'g'risidagi qonunchilik talablarini buzganlik uchun auditorlik tashkiloti rahbari qonunda belgilangan tartibda javobgarlikka tortiladi.

Ma'lumotlari Auditorlik tashkilotlarining reyestriga kiritilmagan tashkilot tomonidan auditorlik tekshiruvini o'tkazganlik qonunda belgilangan javobgarlikka sabab bo'ladi.

5-bob. Auditorlik tashkiloti tomonidan xizmatlar ko'rsatish

31-modda. Auditorlik xizmatlarining turlari

Auditorlik tashkilotlari auditorlik tekshiruvlari va turdosh xizmatlari turidagi auditorlik xizmatlarini ko'rsatadi.

Auditorlik xizmatlari auditorlik tashkiloti va auditorlik xizmatlari buyurtmachisi o'rtasida tuzilgan shartnoma asosida ko'rsatiladi.

32-modda. Auditorlik tekshiruvi

Xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotining va u bilan bog'liq moliyaviy axborotining auditorlik tekshiruvi tekshiriladigan moliyaviy hisobotning hamda u bilan bog'liq moliyaviy axborotning ishonchliligini va buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonunchilikka muvofiqligini aniqlash maqsadida auditorlik tashkiloti tomonidan o'tkaziladi.

Ishonchlilik deganda moliyaviy hisobot ma'lumotlarining aniqlik darajasi tushunilib, u ushbu hisobot asosida xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy ahvoli va moliyaviy-xo'jalik faoliyati natijalari to'g'risida xolis xulosalar chiqarish imkonini beradi.

Auditorlik tekshiruvi ushbu Qonunning 34-moddasida nazarda tutilgan cheklovlarga rioya etish sharti bilan majburiy tarzda va tashabbus shaklida o'tkaziladi.

Auditorlik tekshiruvini davlat sirlaridan va qonun bilan qo'riqlanadigan boshqa sirdan foydalangan holda o'tkazish faqat ularni himoya qilish choralari ko'rilganidan keyin qonunchilikka muvofiq amalga oshiriladi.

Ushbu Qonun talablaridan farq qiladigan tartibda amalga oshiriladigan tekshiruv auditorlik tekshiruvi bo'lmaydi.

33-modda. Auditorlik tashkilotlarining turdosh xizmatlari

Auditorlik tashkilotlari quyidagi turdosh xizmatlarni ko'rsatishi mumkin:

buxgalteriya hisobini yo'lga qo'yish, qayta tiklash, yuritish va moliyaviy hisobot tuzish, shu jumladan moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo'yicha moliyaviy hisobot tuzish;

yuridik shaxsning taftish komissiyasi (taftishchisi), investitsiya aktivlarini ishonchli boshqaruvchi vazifalarini amalga oshirish;

buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobot tuzish masalalari bo'yicha maslahat berish;

auditorlik tashkilotining shtatida soliq maslahatchisi mavjud bo'lganda yoxud shartnoma shartlari asosida uni jalb etgan holda, soliqqa oid qonunchilikni qo'llash, soliqlar va yig'imlar bo'yicha hisob-kitoblar, deklaratsiyalar tuzish yuzasidan maslahatlar berish;

moliya-xo'jalik faoliyatini tahlil qilish va moliyaviy rejalashtirish, shu jumladan biznes-rejalar tayyorlash, iqtisodiy, moliyaviy maslahat va boshqaruvga oid maslahat berish;

buxgalteriya hisobi, audit va moliyaviy hisobot, soliq solish, moliya-xo'jalik faoliyatini hamda moliyaviy rejalashtirishni tahlil qilishga doir seminarlar, konferensiyalar o'tkazish;

buxgalteriya hisobini yuritishni avtomatlashtirish va moliyaviy hisobot tuzish, moliyaviy axborotning axborot xavfsizligi bo'yicha tavsiyalar ishlab chiqish.

Auditorlik tashkilotlari auditorlik faoliyati standartlarida nazarda tutilgan boshqa turdosh xizmatlarni ham ko'rsatishi mumkin.

6-bob. Auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish

34-modda. Auditorlik tekshiruvini o'tkazishdagi cheklovlar

Auditorlik tashkilotlariga quyidagilarga nisbatan auditorlik tekshiruvini o'tkazish taqiqlanadi:

mazkur auditorlik tashkilotining kreditorlari, sug'urtalovchilari bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektlarga nisbatan, shuningdek ushbu auditorlik tashkilotlari va auditorlar o'zining muassislari, ishtirokchilari, aksiyadorlari bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektlarga nisbatan;

muassisi, ishtirokchisi, aksiyadori yoki rahbarlik vazifalarini yoxud buxgalteriya hisobi va moliyaviy boshqaruv vazifalarini amalga oshirayotgan shaxsi, audit qo'mitasi a'zosi bir vaqtning o'zida mazkur auditorlik tashkilotining xodimi bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektga nisbatan;

auditorlik tekshiruvi bilan qamrab olinadigan davrda mazkur xo'jalik yurituvchi subyektga ushbu Qonun 33-moddasi birinchi qismining ikkinchi va uchinchi xatboshilarida nazarda tutilgan turdosh xizmatlarni ko'rsatganlarga;

xodimlari muassising, ishtirokchining yaqin qarindoshlari yoki rahbarlik vazifalarini yoxud buxgalteriya hisobi va moliyaviy boshqaruv vazifalarini amalga oshiruvchi shaxsning tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt audit qo'mitasi a'zosining yaqin qarindoshlari bo'lgan;

auditorlik tashkilotining yoki auditorning manfaatdorligi moliyaviy hisobot va u bilan bog'liq moliyaviy axborot to'g'risida fikr bildirishga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan manfaatlar to'qnashuvi yuzaga kelgan taqdirda.

Auditorlik tashkiloti ketma-ket yetti yildan ko'proq ayni bir xo'jalik yurituvchi subyektning auditorlik tekshiruvini o'tkazishga haqli emas.

35-modda. Majburiy auditorlik tekshiruvi

Quyidagi tashkilotlar har yili majburiy auditorlik tekshiruvidan o'tishi lozim:

aksiyadorlik jamiyatlari;

banklar va boshqa kredit tashkilotlari;

sug'urta tashkilotlari;

investitsiya fondlari hamda yuridik va jismoniy shaxslarning mablag'larini jamlovchi boshqa fondlar hamda ularning investitsiya aktivlarini ishonchli boshqaruvchilari;

manbalari yuridik va jismoniy shaxslarning ajratmalaridan iborat bo'lgan xayriya, jamoat fondlari va boshqa fondlar;

ustav fondida (ustav kapitalida) davlatga tegishli ulushga ega bo'lgan xo'jalik yurituvchi subyektlar va davlat unitar korxonalari;

fond va tovar birjalari;

hisobot yili yakunlariga ko'ra quyidagi shartlardan bir vaqtning o'zida ikkitasiga javob bergan tijorat tashkilotlari: aktivlarining balans qiymati bazaviy hisoblash miqdorining yuz ming baravari miqdoridan ortiq, mahsulotlarni (ishlarni, xizmatlarni) realizatsiya qilishdan olingan tushumi bazaviy hisoblash miqdorining ikki yuz ming baravari miqdoridan ortiq, xodimlarining o'rtacha yillik soni yuz nafardan ortiq bo'lsa.

Quyidagi shartlarga muvofiq bo'lgan auditorlik tashkilotlarining ushbu moddaning birinchi qismida ko'rsatilgan tashkilotlarning majburiy auditorlik tekshiruvini o'tkazishga yo'l qo'yiladi:

shtatida kamida ketma-ket uch yillik uzluksiz ish stajiga yoki xalqaro buxgalter sertifikatiga ega bo'lgan kamida ikki nafar auditorning mavjudligi;

auditorlik tashkilotining ishi sifatini tashqi nazoratdan o'tkazish natijalariga ko'ra, auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunchilikning buzilishi hollari mavjud emasligi.

Banklarning auditorlik tekshiruvi shtatida banklarning auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish huquqi uchun auditorning malaka sertifikatiga ega bo'lgan kamida ikki nafar auditor mavjud bo'lgan auditorlik tashkilotlari tomonidan o'tkaziladi.

Ushbu moddaning birinchi qismida ko'rsatilgan xo'jalik yurituvchi subyektlar majburiy auditorlik tekshiruvi buyurtmachilari sifatida ish yuritadi.

Ushbu moddaning birinchi qismida ko'rsatilgan xo'jalik yurituvchi subyektlar majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilganidan keyin o'n besh kun ichida, biroq hisobot yilidan keyingi yilning 15-iyunidan kechiktirmay, soliq organlariga auditorlik xulosasining ko'chirma nusxasini taqdim etadi.

Majburiy auditorlik tekshiruvini qonunga muvofiq o'tkazishdan bo'yin tovlash xo'jalik yurituvchi subyektning mansabdor shaxsiga nisbatan ma'muriy jazo qo'llanilishiga sabab bo'ladi.

Yillik moliyaviy hisobotning auditorlik tekshiruvini hisobot yilidan keyingi yilning 15-iyunigacha o'tkazmaslik va auditorlik xulosasining yo'qligi xo'jalik yurituvchi subyektning majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishidan bo'yin tovlashi deb e'tirof etiladi.

Soliq organlari tomonidan ma'muriy jazo qo'llanilganidan keyin kalendar yil tugaguniga qadar majburiy auditorlik tekshiruvini o'tkazmaslik xo'jalik yurituvchi subyektdan bazaviy hisoblash miqdorining yuz baravari miqdoridagi summada jarima undirishga sabab bo'ladi. Xo'jalik yurituvchi subyekt jarimani ixtiyoriy ravishda to'lashdan bosh tortgan taqdirda, xo'jalik yurituvchi subyektga nisbatan huquqiy ta'sir choralarini qo'llash to'g'risidagi masala iqtisodiy sud tomonidan ko'rib chiqiladi.

Jarimani to'lash xo'jalik yurituvchi subyektini majburiy auditorlik tekshiruvini o'tkazishdan ozod qilmaydi.

36-modda. Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvi

Yuridik shaxs, uning mulkdori, ustav fondida (ustav kapitalida) kamida 10 foiz miqdoridagi ulushga ega bo'lgan ishtirokchilar va aksiyadorlar, shuningdek nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvining buyurtmachilari bo'lishi mumkin.

Nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlarning tashabbusiga ko'ra auditorlik tekshiruvi auditorlik tashkiloti va ushbu organlar o'rtasida tuzilgan shartnoma asosida o'tkaziladi hamda mazkur shartnoma asosida haq to'lanadi. Bunda nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qiluvchi organlar tomonidan ayni bir auditorlik tashkilotini ayni bir xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyatini ayni o'sha asoslarga ko'ra tekshirishga takroran jalb etishga yo'l qo'yilmaydi.

Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvini o'tkazishga doir ishlarga haq to'lash auditorlik tekshiruvini o'tkazish tashabbusi bilan chiqqan shaxs yoki organ hisobidan amalga oshiriladi.

Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvini o'tkazish predmeti, muddatlari hamda boshqa shartlari auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi va auditorlik tashkiloti o'rtasida tuziladigan auditorlik tekshiruvini o'tkazish to'g'risidagi shartnomada belgilanadi.

37-modda. Xo'jalik yurituvchi subyektning auditorlik tekshiruvini o'tkazish chog'idagi huquq va majburiyatlari

O'ziga nisbatan auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt auditorlik tashkilotidan:

auditorlik xulosasini;

auditorlik xulosasida ifodalangan fikr yuzasidan tushuntirishlarni va auditorlik tashkilotining fikriga asos bo'lgan normativ-huquqiy hujjatlar haqidagi axborotni;

buxgalteriya hisobini yuritish, moliyaviy hisobot tuzish hamda aniqlangan kamchiliklar va qoidabuzarliklarni to'g'rilash tartibi haqida maslahatlar olishga haqlidir.

O'ziga nisbatan auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt:

auditorlik tekshiruvi o'tkazish to'g'risidagi shartnomada belgilangan muddatlarda auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun auditorga shart-sharoitlarni yaratib berishi va unga zarur hujjatlarni taqdim etishi;

auditorlik xizmatlari ko'rsatish to'g'risidagi shartnomadan kelib chiqadigan majburiyatlarga rioya etishi;

auditorlik tekshiruvi davomida aniqlangan qoidabuzarliklar to'g'risidagi axborotni ko'rib chiqishi va mazkur axborot olingan sanadan e'tiboran o'ttiz kundan kechiktirmay auditorlik tashkilotini natijalar haqida yozma shaklda xabardor qilishi;

auditorlik tekshiruvi jarayonida aniqlangan buxgalteriya hisobini yuritishga, moliyaviy hisobot tuzishga hamda soliqlar va yig'implarni hisoblab chiqarish tartibiga doir qoidabuzarliklarni bartaraf etishi shart.

Xo'jalik yurituvchi subyekt ushbu Qonunga muvofiq amalga oshiriladigan auditorlik tekshiruvini o'tkazishdan bosh tortish yoki unga to'sqinlik qilish maqsadida biron-bir harakatni (harakatsizlikni) sodir etishga haqli emas.

Xo'jalik yurituvchi subyekt qonunchilikka hamda auditorlik tashkiloti bilan tuzilgan auditorlik tekshiruvi o'tkazish to'g'risidagi shartnomaga muvofiq boshqa huquqlarga ham ega bo'lishi va uning zimmasida boshqa majburiyatlar ham bo'lishi mumkin.

38-modda. Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvi buyurtmachisining huquq va majburiyatlari

Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi:
auditorlik tashkilotini mustaqil ravishda tanlashga;
tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvining yo'nalishi va hajmini belgilashga;

auditorning mulohazalari asoslanilgan normativ-huquqiy hujjatlar to'g'risidagi zarur axborotni auditorlik tashkilotidan olishga;

auditorlik xulosasini olishga haqli.

Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi:

auditorlik tekshiruvini auditorlik tekshiruvi o'tkazish to'g'risidagi shartnomada belgilangan muddatlarda o'tkazish uchun auditorga tegishli shart-sharoitlar yaratishi;

auditorga zarur hujjatlarni taqdim etishi;

auditorlik tekshiruvi o'tkazish to'g'risidagi shartnomaga muvofiq auditorlik tashkiloti xizmatlari haqini o'z vaqtida to'lashi shart.

Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvining buyurtmachisi qonunchilikka va auditorlik tekshiruvi o'tkazish to'g'risidagi shartnomaga muvofiq boshqa huquqlarga ega bo'lishi hamda uning zimmasida boshqa majburiyatlar bo'lishi mumkin.

39-modda. Auditorlik xulosasi

Moliyaviy hisobotning ishonchliligi va buxgalteriya hisobi to'g'risidagi qonunchilik talablariga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining yozma shaklda ifodalangan fikrini o'z ichiga olgan hujjat auditorlik xulosasidir.

Auditorlik xulosasi raqamlangan, har bir sahifasi auditorlik tekshiruvini amalga oshirgan auditor (auditorlar) va auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan hamda unga auditorlik tashkilotining fikri qaysi moliyaviy hisobotga nisbatan ifodalangan bo'lsa, o'sha moliyaviy hisobot ilova qilingan bo'lishi kerak.

Auditorlik xulosasining shakli va mazmuni auditorlik faoliyati standartlari bilan belgilanadi.

40-modda. Bila turib soxta tuzilgan auditorlik xulosasi

Auditorlik tekshiruvini o'tkazmasdan tuzilgan yoxud auditorlik tekshiruvi natijalariga ko'ra tuzilgan, biroq xo'jalik yurituvchi subyektning auditorlik tekshiruvi jarayonida auditor

(auditorlar) tomonidan olingan va o'rganilgan hujjatlari mazmuniga muvofiq bo'lmagan auditorlik xulosasi bila turib soxta tuzilgan deb hisoblanadi.

Auditorlik xulosasi sudning qonuniy kuchga kirgan qaroriga ko'ra, bila turib soxta tuzilgan deb topiladi.

Bila turib soxta auditorlik xulosasini tuzish auditorlik tashkilotini Auditorlik tashkilotlarining reyestridan chiqarishga, auditorlik tashkiloti rahbari sertifikatining va auditorlik tekshiruvda ishtirok etgan auditorlar sertifikatlarining amal qilishini tugatishga, shuningdek aybdor shaxslarni qonunda belgilangan tartibda javobgarlikka tortishga sabab bo'ladi.

7-bob. Auditorlik tashkilotlarining reyestrini va Auditorlar reyestrini yuritish

41-modda. Auditorlik tashkilotlarining reyestri

Vakolatli davlat organi Auditorlik tashkilotlarining reyestrini elektron shaklda yuritadi, unda quyidagilar ko'rsatiladi:

- auditorlik tashkilotining nomi va joylashgan yeri (pochta manzili);

- auditorlik tashkilotining telefon raqami;

- auditorlik tashkilotining elektron manzili va rasmiy veb-sayti (mavjud bo'lgan taqdirda);

- auditorlik tashkilotining soliq to'lovchining identifikatsiya raqami;

- auditorlik tashkiloti rahbarining va auditorlarining familiyasi, ismi, otasining ismi, ular sertifikatlarining raqami hamda olingan sanasi;

- auditorlik tashkiloti Auditorlik tashkilotlarining reyestriga kiritilgan sana;

Auditorlik tashkilotlarining reyestridan chiqarilish asoslari va sanasi.

Auditorlik tashkilotlarining reyestridagi mavjud axborot tanishib chiqish uchun ochiqdir.

42-modda. Auditorlik tashkilotini Auditorlik tashkilotlarining reyestriga kiritish

Belgilangan tartibda ro'yxatga olingan auditorlik tashkiloti ma'lumotlarni Auditorlik tashkilotlarining reyestriga kiritish uchun vakolatli davlat organiga ma'lumotnomani va auditorlar mehnat daftarchalarining ko'chirma nusxalarini («Yagona milliy mehnat tizimi» idoralararo dasturiy-apparat kompleksidan ko'chirmalarni) pochta orqali yoki elektron shaklda yuboradi. Ma'lumotnomada auditorlik tashkilotining nomi, pochta va elektron manzili, veb-sayti (mavjud bo'lgan taqdirda), telefon aloqa raqami, soliq to'lovchining identifikatsiya raqami ko'rsatiladi.

Vakolatli davlat organi auditorlik tashkiloti tomonidan taqdim etilgan ma'lumotlarni ko'rib chiqqanidan keyin besh ish kuni ichida auditorlik tashkilotini Auditorlik tashkilotlarining reyestriga kiritishni amalga oshiradi.

Vakolatli davlat organi auditorlik tashkiloti to'g'risidagi ma'lumotni quyidagi hollarda Auditorlik tashkilotlarining reyestriga kiritmaydi:

auditorlik tashkiloti tomonidan noto'g'ri ma'lumotlar taqdim etilganda;

auditorlik tashkiloti ushbu Qonunning 27-moddasi talablariga muvofiq bo'lmaganda.

43-modda. Auditorlik tashkilotini Auditorlik tashkilotlarining reyestridan chiqarish

Auditorlik tashkiloti quyidagi hollarda Auditorlik tashkilotlarining reyestridan chiqariladi:

auditorlik tashkiloti tugatilganda;

auditorlik faoliyati bilan bog'liq bo'lmagan boshqa faoliyat turlari amalga oshirilganda yoki faoliyat turi o'zgarganda;

ushbu Qonunning 34-moddasida nazarda tutilgan auditorlik tekshiruvini o'tkazishdagi cheklovlar buzilganda;

bila turib soxta auditorlik xulosasi tuzilganda;

auditorlik xizmatlari ko'rsatish chog'ida olingan maxfiy axborot oshkor qilinganda;

auditorlik faoliyatini amalga oshirishda auditorlik tashkiloti javobgarligining sug'urta polisi mavjud bo'lmaganda;

auditorlik tashkiloti ishi sifatining tashqi nazorati o'tkazilayotganda zarur hujjatlarni va axborotlarni vakolatli davlat organiga taqdim etmaganda.

Auditorlik tashkilotining Auditorlik tashkilotlari reyestridan chiqarilganligi to'g'risidagi ma'lumotlar ommaviy axborot vositalarida e'lon qilinishi, shuningdek vakolatli davlat organining rasmiy veb-saytida joylashtirilishi lozim.

44-modda. Auditorlar reyestri

Vakolatli davlat organi Auditorlar reyestrini yuritadi, unda quyidagilar ko'rsatiladi:

auditorning familiyasi, ismi, otasining ismi;

jismoniy shaxsning shaxsiy identifikatsiya raqami;

auditorning ish joyi;

sertifikatning raqami, berilgan sanasi;

sertifikat olgan shaxsning familiyasi, ismi va imzosi, shuningdek sertifikat olingan sana va uning amal qilish muddati;

auditorning har yilgi malaka oshirish kurslaridan o'tganligi to'g'risidagi ma'lumotlar;

xalqaro buxgalter sertifikatining (mavjud bo'lgan taqdirda) nomi va berilgan sanasi;

sertifikatning amal qilish muddatini uzaytirish, sertifikatning amal qilishini tugatish, uni qayta rasmiylashtirish va uning dublikatini berish to'g'risidagi ma'lumotlar.

Vakolatli davlat organining rasmiy veb-saytiga Auditorlar reyestridagi tanishish uchun ochiq bo'lgan ma'lumotlar joylashtiriladi, unda quyidagilar ko'rsatiladi:

auditorning familiyasi, ismi, otasining ismi;

sertifikatning raqami, berilgan sanasi;

sertifikatning amal qilish muddati;

auditorlarning malakasini oshirish to'g'risidagi ma'lumotlar (yil yakunlariga ko'ra);

sertifikatning amal qilishini tugatish va uning dublikatini berish to'g'risidagi ma'lumotlar.

8-bob. Auditorlar ishi sifatining ichki nazorati va auditorlik tashkilotlari ishi sifatining tashqi nazorati

45-modda. Auditorlar ishi sifatining ichki nazorati

Auditorlar ishi sifatining ichki nazorati auditorlik tashkiloti tomonidan amalga oshiriladigan, uning auditorlari va xodimlari tomonidan ushbu Qonun talablariga rioya etilishini ta'minlovchi tartib-taomillarga asoslangan tashkiliy chora-tadbirlar tizimidan iboratdir.

Auditorlar ishi sifatining ichki nazorati auditorlik tashkiloti tomonidan auditorlik faoliyati standartlariga binoan amalga oshiriladi va u auditorlik xizmatlari ko'rsatish chog'idagi majburiy shartdir.

46-modda. Auditorlik tashkiloti ishi sifatining tashqi nazorati

Auditorlik tashkiloti ishi sifatining tashqi nazorati vakolatli davlat organi auditorlarning respublika jamoat birlashmalari bilan birgalikda amalga oshiradigan, auditorlik tashkilotlari tomonidan ushbu Qonun talablarini va auditorlik faoliyati standartlarini buzishlarni aniqlashga hamda kelgusida ularning oldini olishga qaratilgan chora-tadbirlar tizimidan iboratdir.

Auditorlik tashkiloti auditorlarning respublika jamoat birlashmasi tomonidan tashqi sifat nazoratidan ixtiyoriy asosda o'tishi mumkin. Nazoratning mazkur turi ushbu Qonunga muvofiq vakolatli davlat organi tomonidan amalga oshiriladigan tashqi sifat nazoratini o'tkazishning o'rnini bosmaydi.

Auditorlik tashkiloti ishi sifatining tashqi nazorati natijalariga ko'ra qoidabuzarliklar aniqlangan taqdirda, vakolatli davlat organi

auditorlik tashkilotiga nisbatan quyidagi ta'sir choralari qo'llashga haqli:

aniqlangan qoidabuzarliklarni bartaraf etish majburiyatini auditorlik tashkilotining zimmasiga yuklaydigan va bunday qoidabuzarliklarni bartaraf etish muddatlarini belgilaydigan bildirishnoma chiqarish;

ushbu Qonun 43-moddasi birinchi qismining uchinchi, to'rtinchi va beshinchi xatboshilarida nazarda tutilgan asoslarga ko'ra sudga murojaat qilish;

ushbu Qonunning 29-moddasi talablarini muntazam ravishda (ikki martadan ortiq) buzganda auditorlik tashkilotini Auditorlik tashkilotlarining reyestrini chiqarish to'g'risida qaror qabul qilish.

Auditorlik tashkilotlari ishi sifatining tashqi nazorati natijalari aniqlangan qoidabuzarliklar yuzasidan ko'rilgan choralar ko'rsatilgan holda vakolatli davlat organining va auditorlar respublika jamoat birlashmalarining rasmiy veb-saytlarida e'lon qilinadi.

47-modda. Auditorlik tashkiloti ishi sifatining tashqi nazoratini o'tkazish muddati va asoslari

Auditorlik tashkiloti ishi sifatining tashqi nazoratini o'tkazish muddati o'n ish kunidan oshmasligi kerak.

Auditorlik tashkiloti ishi sifatining tashqi nazorati tavakkalchilik-tahlili natijasi va auditorlik tashkiloti tomonidan ushbu Qonun talablarining buzilishlarini sodir etish tavakkalchiligi darajasini (bundan buyon matnda tavakkalchilik darajasi deb yuritiladi) baholash yakunlari bo'yicha o'tkaziladi.

Tavakkalchilik darajasi uch toifaga ajratiladi:

qoidabuzarliklar sodir etilishi tavakkalchiligi yuqori bo'lgan auditorlik tashkilotlari;

qoidabuzarliklar sodir etilishi tavakkalchiligi o'rtacha bo'lgan auditorlik tashkilotlari;

qoidabuzarliklar sodir etilishi tavakkalchiligi past bo'lgan auditorlik tashkilotlari.

Tavakkalchilik darajasini tahlil qilish vakolatli davlat organi tomonidan har yili 1-fevralga qadar amalga oshiriladi, bundan auditorlik tashkiloti yoki auditorning harakatlari (harakatsizligi) ustidan jismoniy yoki yuridik shaxslarning murojaatlari kelib tushgan hollar mustasno.

Auditorlik tashkiloti ishi sifatining tashqi nazoratini o'tkazishda auditorlik tashkilotining moliyaviy-xo'jalik faoliyatiga aralashishga yo'l qo'yilmaydi.

Vakolatli davlat organida va auditorlarning respublika jamoat birlashmalarida mavjud bo'lgan ma'lumotlar, shuningdek auditorlik tashkilotining hamda auditorlarning ishchanlik obro'si to'g'risidagi axborot asosida quyidagi holatlar bo'yicha tavakkalchilik darajasining tahlili amalga oshiriladi:

auditorlik tashkiloti tomonidan ushbu Qonunning 27 va 29-moddalari talablariga rioya etilishi;

auditorlik tashkilotining ushbu Qonun talablarini buzadigan harakatlari (harakatsizligi) ustidan jismoniy yoki yuridik shaxslarning murojaatlari mavjudligi;

auditorlik tashkilotining muassislari (ishtirokchilari) tarkibida ilgari auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunchilikni buzganlik uchun faoliyati tugatilgan auditorlik tashkilotining muassisi (ishtirokchisi) bo'lgan jismoniy shaxslarning mavjudligi;

auditorlik tashkiloti ishi sifatining avvalgi tashqi nazorati yakunlari bo'yicha past baho olganligi.

48-modda. Auditorlik tashkiloti ishi sifatining asosiy ko'rsatkichlari va uni baholash

Auditorlik tashkiloti ishi sifatining asosiy ko'rsatkichlari quyidagilardan iborat:

ichki nazoratning tizimi mavjudligi;

auditning xalqaro standartlariga, sifat nazoratiga, tahliliy tekshiruvlarga, turdosh xizmatlar ko'rsatishga doir topshiriqlarga va Professional buxgalterning odoq-axloq kodeksiga rioya etilishi;

jinoiy faoliyatdan olingan daromadlarni legallashtirishga, terrorizmni moliyalashtirishga va ommaviy qirg'in qurolini

tarqatishni moliyalashtirishga qarshi kurashish to'g'risidagi qonunchilikka rioya etilishi;

xalqaro auditorlik tashkilotlariga yoki assotsiatsiyalariga a'zolik;

auditorlik tekshiruvini o'tkazish, turdosh xizmatlar ko'rsatish uslubiyotining mavjudligi;

ko'rsatilgan auditorlik xizmatlari natijalarining tegishli ravishda hujjatlashtirilishi;

auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish uchun yetarli miqdordagi mehnat va vaqt resurslari;

axborotga ishlov berish uchun dasturiy mahsulotlarni va axborot texnologiyalarini qo'llash;

auditorlarning har yilgi malaka oshirish kurslaridan o'tish;

ushbu Qonun talablari buzilishlarining mavjud emasligi;

jismoniy yoki yuridik shaxslarning shikoyatlari, shuningdek auditorlik tashkilotining faoliyati to'g'risida asoslangan salbiy fikrlar mavjud emasligi, shu jumladan ommaviy axborot vositalarida mavjud emasligi.

9-bob. Yakunlovchi qoidalar

49-modda. Xalqaro hamkorlik

Vakolatli davlat organi qonunchilikka va O'zbekiston Respublikasining xalqaro shartnomalariga muvofiq o'z vakolatlari jumlasiga kiritilgan masalalar yuzasidan xalqaro tashkilotlar bilan auditorlik faoliyati sohasidagi hamkorlikni qo'llab-quvvatlaydi hamda axborot almashishni amalga oshiradi.

50-modda. Nizolarni hal etish

Auditorlik faoliyatini amalga oshirishda yuzaga keladigan nizolar qonunchilikda belgilangan tartibda hal etiladi.

51-modda. Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunchilikni buzganlik uchun javobgarlik

Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunchilikni buzganlikda aybdor shaxslar belgilangan tartibda javobgar bo'ladi.

**52-modda. O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun
hujjatlariga o'zgartishlar kiritish, shuningdek ayrim qonun
hujjatlarini o'z kuchini yo'qotgan deb toppish**

1. O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining 2001-yil 12-mayda qabul qilingan «Amalga oshirilishi uchun litsenziyalar talab qilinadigan faoliyat turlarining ro'yxati to'g'risida»gi 222-II-sonli Qarorining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining Axborotnomasi, 2002-yil, № 6-7, 105-modda; 2003-yil, № 1, 8-modda; O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2006-yil, № 4, 154-modda; 2007-yil, № 7, 323-modda, № 9, 416-modda; 2009-yil, № 9, 330-modda; 2010-yil, № 9, 335, 341-moddalar, № 12, 470-modda; 2011-yil, № 12/2, 364-modda; 2012-yil, № 4, 105-modda, № 12, 336-modda; 2013-yil, № 4, 98-modda; 2014-yil, № 12, 343-modda; 2018-yil, № 1, 1, 4-moddalar, № 7, 431-modda, № 10, 670, 677-moddalar; 2019-yil, № 7, 389-modda, № 8, 471-modda, № 11, 792-modda; 2020-yil, № 1, 3, 4-moddalar, № 3, 203-modda) 1-ilovasiga quyidagi o'zgartishlar kiritilsin:

o'ttiz uchinchi xatboshilari chiqarib tashlansin;

o'ttiz to'rtinchi — oltmish ikkinchi xatboshilari tegishincha
o'ttiz uchinchi — oltmish birinchi xatboshilar deb hisoblansin.

2. Quyidagilar o'z kuchini yo'qotgan deb topilsin:

1) O'zbekiston Respublikasining 1992-yil 9-dekabrda qabul qilingan «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi 734-XII-sonli Qonuni (O'zbekiston Respublikasi Oliy Kengashining Axborotnomasi, 1993-yil, № 1, 15-modda);

2) O'zbekiston Respublikasi Oliy Kengashining 1992-yil 9-dekabrda qabul qilingan «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonunini amalga kiritish tartibi haqida»gi 735-XII-sonli Qarori (O'zbekiston Respublikasi Oliy Kengashining Axborotnomasi, 1993-yil, № 1, 16-modda);

3) O'zbekiston Respublikasining 1999-yil 15-aprelda qabul qilingan «O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartishlar va qo'shimchalar kiritish to'g'risida»gi 772-I-sonli

Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining Axborotnomasi, 1999-yil, № 5, 124-modda) VI бўлими;

4) O'zbekiston Respublikasining 2000-yil 26-mayda qabul qilingan «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonuniga o'zgartishlar va qo'shimchalar kiritish haqida»gi 78-II-sonli Qonuni (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining Axborotnomasi, 2000-yil, № 5-6, 149-modda);

5) O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining 2000-yil 26-mayda qabul qilingan «Yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonunini amalga kiritish haqida»gi 79-II-sonli Qarori (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining Axborotnomasi, 2000-yil, № 5-6, 150-modda);

6) O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining 2001-yil 12-mayda qabul qilingan «Amalga oshirilishi uchun litsenziyalar talab qilinadigan faoliyat turlarining ro'yxati to'g'risida»gi 222-II-sonli Qaroriga (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining Axborotnomasi, 2001-yil, № 11-12, 222-modda) 2-ilovaning 3-bandi;

7) O'zbekiston Respublikasining 2002-yil 13-dekabrda qabul qilingan «O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartishlar va qo'shimchalar kiritish to'g'risida»gi 447-II-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisining Axborotnomasi, 2003-yil, № 1, 8-modda) III bo'limi;

8) O'zbekiston Respublikasining 2006-yil 4-aprelda qabul qilingan «Tadbirkorlik faoliyatini amalga oshirish uchun ruxsat berish tartib-taomillari turlari qisqartirilganligi hamda soddalashtirilganligi munosabati bilan O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartish va qo'shimchalar kiritish to'g'risida»gi O'RQ-28-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2006-yil, № 4, 154-modda) 1-moddasi;

9) O'zbekiston Respublikasining 2006-yil 10-oktabrda qabul qilingan «Tadbirkorlik subyektlarini huquqiy himoya qilish tizimi takomillashtirilganligi hamda ularning moliyaviy javobgarligi erkinlashtirilganligi munosabati bilan O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartish va qo'shimchalar kiritish

to'g'risida»gi O'RQ-59-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2006-yil, № 10, 536-modda) 3-moddasi;

10) O'zbekiston Respublikasining 2007-yil 17-sentabr da qabul qilingan «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonuniga o'zgartish va qo'shimchalar kiritish haqida»gi O'RQ-110-sonli Qonuni (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2007-yil, № 9, 417-modda);

11) O'zbekiston Respublikasining 2009-yil 9-sentabrda qabul qilingan «Qimmatli qog'ozlar bozori to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonuni qabul qilinganligi munosabati bilan O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartishlar kiritish haqida»gi O'RQ-216-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2009-yil, № 9, 330-modda) 3-moddasi;

12) O'zbekiston Respublikasining 2013-yil 30-aprelda qabul qilingan «O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartish va qo'shimchalar kiritish to'g'risida»gi O'RQ-352-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2013 yil, № 4, 98-modda) 3-moddasi;

13) O'zbekiston Respublikasining 2014-yil 14-mayda qabul qilingan «O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartish va qo'shimchalar kiritish, shuningdek ayrim qonun hujjatlarini o'z kuchini yo'qotgan deb topish to'g'risida»gi O'RQ-372-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2014-yil, № 5, 130-modda) 2-moddasi;

14) O'zbekiston Respublikasining 2015-yil 20-avgustda qabul qilingan «O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga xususiy mulkni, tadbirkorlik subyektlarini ishonchli himoya qilishni yanada kuchaytirishga, ularni jadal rivojlantirish yo'lidagi to'siqlarni bartaraf etishga qaratilgan o'zgartish va qo'shimchalar kiritish to'g'risida»gi O'RQ-391-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2015-yil, № 8, 312-modda) 2-moddasi ;

15) O'zbekiston Respublikasining 2017-yil 18-aprelda qabul qilingan «O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartish va qo'shimchalar kiritish to'g'risida»gi O'RQ-429-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2017 yil, № 4, 137-modda) 2- moddasi;

16) O'zbekiston Respublikasining 2019-yil 15-yanvarda qabul qilingan «Iqtisodiy jinoyatlarga va ommaviy qirg'in qurolini tarqatishni moliyalashtirishga qarshi kurashish mexanizmlari takomillashtirilishi munosabati bilan O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartish va qo'shimchalar kiritish to'g'risida»gi O'RQ-516-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2019-yil, № 1, 5-modda) 2-moddasi;

17) O'zbekiston Respublikasining 2019-yil 3-dekabrda qabul qilingan «Mehnatga haq to'lash, pensiyalar va boshqa to'lovlar miqdorlarini aniqlash tartibi takomillashtirilganligi munosabati bilan O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartishlar kiritish to'g'risida»gi O'RQ-586-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2019-yil, № 12, 880-modda) 4- moddasi;

18) O'zbekiston Respublikasining 2020-yil 22-yanvarda qabul qilingan «O'zbekiston Respublikasining ayrim qonun hujjatlariga o'zgartish va qo'shimchalar kiritish to'g'risida»gi O'RQ-603-sonli Qonunining (O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi palatalarining Axborotnomasi, 2020-yil, № 1, 4-modda) 1-moddasi.

53-modda. Ushbu Qonunning ijrosini, yetkazilishini, mohiyati va ahamiyati tushuntirilishini ta'minlash

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va boshqa manfaatdor tashkilotlar ushbu Qonunning ijrosini, ijrochilarga yetkazilishini hamda mohiyati va ahamiyati aholi o'rtasida tushuntirilishini ta'minlasin.

54-modda. Qonun hujjatlarini ushbu Qonunga muvofiqlashtirish

O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi:
hukumat qarorlarini ushbu Qonunga muvofiqlashtirsin;
davlat boshqaruvi organlari ushbu Qonunga zid bo'lgan o'z
normativ-huquqiy hujjatlarini qayta ko'rib chiqishlari va bekor
qilishlarini ta'minlasin.

55-modda. Ushbu Qonunning kuchga kirishi

Ushbu Qonun rasmiy e'lon qilingan kundan e'tiboran uch oy
o'tgach kuchga kiradi.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR

I. O'zbekiston Respublikasi Qonunlari

1. O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi. – T., 2019.
2. O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuni. (yangi tahrir) – T., 2021-yil 25-fevral.
3. O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi Qonuni. – T., 2016-yil 13-aprel.
4. O'zbekiston Respublikasining «Hisob palatasi to'g'risida»gi 2019-yil 1-iyulda qabul qilingan Qonuni. www.lex.uz

II. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining farmonlari va qarorlari

5. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018-yil 19-sentabr dagi “O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida”gi PQ-3946-sonli Qarori. www.lex.uz
6. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 21-avgustdagi “Ta'lim va tibbiyot muassasalarini moliyalashtirish mexanizmini hamda davlat moliyaviy nazorati tizimini yanada takomillashtirish to'g'risida”gi PQ-3231-sonli qarori. www.lex.uz
7. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020-yil 24-fevraldagi “Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida”gi PQ-4611 sonli Qarori. www.lex.uz
8. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017-yil 7-fevraldagi «O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha Harakatlar strategiyasi to'g'risida»gi PF-4947-sonli Farmoni.

III. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi qarorlari va vazirliklarning me'yoriy-huquqiy hujjatlari

9. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan 2017-yil 12-maydagi “Auditorlik tashkilotlari faoliyatining huquqiy asoslarini yanada takomillashtirishni ta'minlash bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida”gi 274-sonli qarori. www.lex.uz

10.O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2019-yil 13-martdagi "Auditorlik faoliyatini litsenziyalash tartibini takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida"gi 218-sonli qarori. www.lex.uz

11.O'zbekiston Respublikasining Vazirlar Mahkamasining 2017-yil 24-oktabrdagi 870-sonli Qarori bilan "O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining Davlat moliyaviy nazorati bosh boshqarmasi to'g'risida nizom". www.lex.uz

12.O'zbekiston Respublikasining Vazirlar Mahkamasining 2006-yil 16-oktabrdagi 215-sonli "Korxonalardagi ichki audit xizmati to'g'risida nizom"i. www.lex.uz

13.«Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida» gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentabrdagi 3 65-sonli qarori.

14.O'zbekiston auditorlarining kasbga doir axloq Kodeksi. O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasining 2005-yil 26-avgustdagi 4-son va O'zbekiston auditorlar Palatasining 2005-yil 25-iyundagi 3-son qarorlari bilan tasdiqlangan.

15.O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2018-yil 14-noyabrdagi "Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risidagi nizom" to'g'risidagi 144-sonli buyrug'i. www.lex.uz

16.O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2018-yil 14-noyabrdagi 144-sonli buyrug'i asosida "Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risidagi nizom". www.lex.uz

17.O'zbekiston Respublikasi Davlat soliq qo'mitasining 2020-yil 30-iyundagi 3251-son "Soliq auditini o'tkazish to'g'risidagi nizom"i. www.lex.uz

IV. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining asarlari

18. Mirziyoyev Sh.M. Milliy taraqqiyot yo'limizni qat'iat bilan davom ettirib, yangi bosqichga ko'taramiz. – Toshkent: O'zbekiston, 2017. – B. 110.

19. Mirziyoyev Sh.M. Milliy taraqqiyot yo'limizni qat'iat bilan davom ettirib, yangi bosqichga ko'taramiz. 1-J. – T.: "O'zbekiston" NMIU, 2017. – 592 b.

20. Mirziyoyev Sh.M. Xalqimizning roziligi bizning faoliyatimizga berilgan eng oliy bahodir. 2-J. –T.:“O‘zbekiston” NMIU, 2018.–508 b.

21. Mirziyoyev Sh.M. Niyati ulug‘ xalqning ishi ham ulug‘, hayoti yorug‘ va kelajagi farovon bo‘ladi. 3-J. – T.: “O‘zbekiston” NMIU, 2019. – 400 b.

22. O‘zbekiston Respublikasi Prezidenti Sh.M.Mirziyoyevning “2021-yilda mamlakatimizni rivojlantirishning eng muhim ustuvor vazifalari to‘g‘risidagi O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining Parlamentga Murojaatnomasi”. 2020-yil 29-dekabr.

V. Darsliklar

23. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Уч. пособие. –М.: ИНФРА-М, 2017 – 717с.

24. Андреев В.Д. Внутренний аудит. Учеб. Пособие. –М.: Финансы и статистика, 2017.

25. Tulaxodjayeva M.M., Ilxomov Sh.I., Ahmadjonov K.B. va boshq. Audit. Darslik. –T.: TDIU, 2018.

26. Утяшев И.З. Мировой экономический кризис и современный аудит. И.З. Утяшев. Вестник БИСТ. 2018. С. 59.

27. Дьяконова О.С., Рогоуленко Т.М., Гузь В.А., Пономарёва С.В., Бодяко А.В.; под общ. ред. Т.М. Рогоуленко. Внутренний аудит. Учебник. – М.: КноРус, 2014. – 184 с.

28. Бардина И.В. Бухгалтерское дело. Учебник. –М., 2019. 250 с.

29. Ножкина Т.В. Международный аудит [текст]. учебное пособие. – Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2019. – 127 с.

30. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита. Учеб. пособие. 2-е изд., испр. – М.: КНОРУС, 2019. – 224 с.

31. Umarova M., Eshboyev O‘., Ahmadjonov K. Buxgalteriya hisobi. Darslik. –T., 2010. – 506 b.

32. Tulaxodjayeva M. M. va Sh. I. Ilxomovlarning umumiy tahriri ostida. Audit. Darslik. –T.: TDIU, 2010.

33. Abdullayev A., Abduvahobov O., Qayumov I. Audit asoslari. Darslik. – T., 2003.

34. Do'smurotov R.D. Audit asoslari. Darslik. – T., «O'zbekiston milliy ensiklopediyasi» nashriyoti, 2003. – 612 b.
35. Musayev H.N. Audit. Darslik. – T., «Moliya», 2003. – 220 b.
36. Мелник М.В. и др. Экономический анализ в аудите. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 543 с.
37. Подолский В.И. Аудит: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2006. – 420 с.
38. Мерзликина Е.М., Николская Ю. П. Аудит: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 368 с.
39. Шеремет А.Д., Суйс В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА – М, 2006. – 448 с. – (Высшее образование).
40. Подолский В.И. Задачник по аудиту: Учебное пособие. для студ.сред. проф. Учебник. заведение /В.И. Подолский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; Под ред.В.И. Подолского. – 2-е изд., стер. – М.: Издательский центр «Академия», 2005. – 240 с.
41. Рогуленко, Т.М. Аудит: учебник. – Изд. С изм. – М.: Экономист, 2005. – 383 с.
- Суйс В.П. и др. Аудит: Общий, банковский, страховой. Учебник для вузов. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 556 с.
42. Ножкина Т.В. Международный аудит [текст]. учебное пособие. – Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2007. – 127 с.
43. Подольский В.И. Аудит: Учебник. Под ред. В.И. Подольского. – М.: Экономист, 2004. – 494 с.
44. Arens A. Alvin, Elder J. Randal, and Beasley Mark «Auditing and Assurance Services» (12th Edition) (Hardcover - 2007)
45. Davis Chris, Schiller Mike, and Wheeler Kevin «IT Auditing: Using Controls to Protect Information Assets» (Paperback - 2006)
46. Hayes Rick, Dassen Roger, Schilder Arnold, and Wallage Philip «Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing» (Paperback - 2004)
47. Knapp C. Michael «Contemporary Auditing: Real Issues and Cases» (Paperback - 2006)
48. Lang Yvonne «Accounting and Auditing of Limited Liability Partnerships» (Paperback - 2007)

49. Louwers J. Timothy, Ramsay J. Robert, Sinason David, Strawser R. Jerry «Auditing and Assurance Services» (Paperback - 2007)

50. Porter Brenda, Simon Jon, and Hatherly David «Principles of External Auditing» (Paperback - 2003)

51. Ray O., CPA, PhD Whittington and Patrick R., CPA, PhD Wiley Delaney «CPA Exam Review 2007 Auditing and Attestation» (Wiley CPA Examination Review Auditing) (Paperback - 2006)

52. Rittenberg E. Larry, Schwieger J. Bradley, and Johnstone Karla «Auditing: A Business Risk Approach» (with CD-ROM) (Hardcover - 2007)

53. Sherer J. Michael and Turley W. Stuart «Current Issues in Auditing (Accounting and Finance series)» (Paperback - 1997)

54. Spencer Pickett K. H. «The Essential Handbook of Internal Auditing» (Paperback - 2005)

55. Whittington Ray and Pany Kurt «Principles of Auditing and Other Assurance Services» w/ACL CD (Hardcover - 2007)

56. Whittington Ray «Principles of Auditing and Other Assurance Services» (Paperback - 2007)

57. Whittington Ray and Pany Kurt «MP Principles of Auditing and Other Assurance Services» with Updated Chapters 5, 6 & 7 (Hardcover - 2006)

VI. O'quv-uslubiy qo'llanmalar, maqolalar

58. Axmedjanov K.B. Xo'jalik yurituvchi subyektlarda ichki audit metodologiyasini takomillashtirish. Monografiya // «Fan va texnologiya» nashriyoti // 2016-yil iyul.

59. Sattorov A. X. Auditorlik faoliyatining ko'p pog'onali tizimini takomillashtirish. Iqtisodiyot fanlari bo'yicha falsafa doktori (Doctor of Philosophy) ilmiy darajani olish uchun yozilgan dissertatsiya. –Toshkent / 2021. 150 bet.

60. Axmedjanov K.B. Ichki audit. O'quv qo'llanma. TDIU, «Iqtisodiyot-moliya», 2019.– 236 b.

61.Ibragimov A.K. Auditning xalqaro standartlari asosida tijorat banklari moliyaviy barqarorligi va likvidligini baholashni takomillashtirish. Monografiya. –T.: Moliya, 2015. 160-b.

62.Avlokulov A.Z. Moliyaviy natijalar hisobi va auditi: nazariya, metodologiya va amaliyot. Monografiya. –T.: “Iqtisod-moliya”, 2019. -192 b.

63.Qo‘ziev I.N., Fayziyev Sh.N., Avloqulov A.Z., Sherimbetov I.X./ Ichki audit. – O‘quv qo‘llanma. –T.: “Iqtisod-moliya”, 2015-y. – 220 b.

64.Axmedjanov K.B., Sattorov A. X. O‘zbekistonda auditorlik faoliyatini tashkil etishning me‘yoriy huquqiy asoslari. «Iqtisodiyot va ta’lim» ilmiy jurnali. 2019-yil № 1, yanvar-fevral.

65.Axmedjanov K.B. Transformation process for international financial standards. O‘zbekiston Respublikasi Bank–Moliya akademiyasi. «Moliya va bank ishi» elektron ilmiy jurnali. 2019-yil № 3, may-iyun

66.Axmedjanov K.B. Auditorlik faoliyatining milliy standartlari. – O‘quv qo‘llanma. Toshkent Davlat iqtisodiyot universiteti, 2019.

67.Axmedjanov K.B. Accountancy reform and prerequisites for the preparing of financial statements under IFRS in the Republic of Uzbekistan. International scientific journal «Theoretical & Applied Science». Philadelphia, USA. 2019-yil, iyul

68.Axmedjanov K.B. Зарубежный опыт и современные подходы применения международных стандартов финансовой отчетности. “Iqtisodiyot tarmoqlari va sohalariga innovatsiyalarni joriy etish mexanizmlarini takomillashtirish” Respublika ilmiy-amaliy konferensiya tezislari to‘plami. O‘zbekiston Respublikasi Bank–Moliya akademiyasi. 2020-yil 15-may.

69.Axmedjanov K.B. Financial performance management system as a factor of efficiency of a balanced financial management system. International Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems. ISSN: 1943-023X/ Scopus. 2020-yil, iyul

70.Kon Sik Kim. Transplanting Audit Committees to Korean Soil: A Window into the Evolution of Korean Corporate Governance. //Asian-Pacific Law and Policy Journal. №1 -2007. [Электронный ресурс]

URL:http://blog.hawaii.edu/aplpj/files/2011/11/APLPJ_09.1_kim.

71. Statements of Korea Financial Standards. // Korean Accounting Standards Board Library. 2015 [Электронный ресурс] URL: <http://eng.kasb.or.kr/>

72. IFRS Adoption and Implementation in Korea, and the Lessons Learned. // IFRS Country Report. 31.12.2012. [Электронный ресурс] URL: <http://www.iaasb.org/meetings/seoul-south-korea>

73. Sattorov A.X. Yevropa mamlakatlarida auditorlik faoliyatini o'rganish tajribasi. // "Iqtisodiyot va innovatsion texnologiyalar" ilmiy elektron jurnali. – Toshkent, 2020. №1.

74. Sattorov A.X. Amerika va Osiyo mamlakatlarida auditorlik faoliyatini o'rganish tajribasi. // "Moliya va Bank ishi" ilmiy jurnali. ISSN 2081-8495. – Toshkent, 2020. №3. 160-168 b.

75. Sattorov A.X. MDH davlatlarida auditorlik faoliyatini o'rganish tajribasi: Rossiya Federatsiyasi misolida // "O'zbekistonda raqamli iqtisodiyotni shakllantirishda menejment va korporativ boshqaruvning ahamiyati" xalqaro ilmiy-amaliy konferensiyasi ma'ruza tezislari to'plami. – T.: TDIU. 2020-y. 20-may. 280-283 b.

76. Жминько С.И. Этапы развития и современные виды аудита / С.И. Жминько, П.В. Бырдина. Аудитор. 2017. - № 6. С. 26.

77. Алексеева И.В. Теоретико-методологические аспекты компиляции финансовой информации, предусматривающей формирование стратегической отчетности. // "Бухгалтерская отчетность". № 1. 2015 год 8 с.

78. Белавин А.В. Адаптация Международных стандартов финансовой отчетности в деятельность малых и средних предприятий. // "Аудит", №9, 2015 г.

79. ACCA Paper P7. Advanced Audit and Assurance. 2019.

80. Principles of auditing & other assurance services. Twentieth edition. O. Ray Whittington and others. Published by McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza, New York, NY 10121. 2016

81. Auditing: A Risk Based-Approach. 11th Edition. Karla M. Johnstone-Zehms and others. Cengage Learning. 2018.

82. Forensic Accounting and Fraud Examination. 2nd Edition. William Hopwood and others. McGraw-Hill Education. 2011.

83. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. 13th Edition. Alvin A Arens and others. Prentice Hall. 2009.

84. The Essential Guide to Internal Auditing, 2nd Edition. K. H. Spencer Pickett. May 2011.

85. Fraud Auditing and Forensic Accounting (Hardback) - 2010 Edition Hardcover. Aaron J. Singleton, Tommie W. Singleton. 2010

86. Auditing Cases: An Interactive Learning Approach (6th Edition). Mark S. Beasley and others. Pearson, 2014.

87.4. Export/Import Procedures and Documentation Hardcover. Thomas E. Johnson. Amacom. Edition. 2010

88. Advanced Accounting. 12th Edition. Paul M. Fischer. Cengage Learning. 2015.

89. Ilxomov Sh.I. Audit. Masalalar to'plami. – T.: TDIU, 2007.

90. Tulayev M.S. «Audit» fani bo'yicha ta'lim texnologiyasi. Uslubiy qo'llanma. T.: TDIU, 2006. – 160 b.

91. Tulayev M.S. «Audit» Fani bo'yicha o'quv-uslubiy majmua. – T.: TDIU, 2006. – 189 b.

92. Auditorlar uchun qo'llanma. I.f.d., prof. M.M. Tulaxodjayevaning umumiy tahriri ostida. – T.: O'zBAMA, 2005. – 196 b.

93. O'quv jarayonida ilg'or pedagogik va axborot texnologiyalarini qo'llash yo'llari. Uslubiy qo'llanma (1-2 qism). – T., TDIU, 2005.

94. Audit. O'quv qo'llanma. 1-2 tom. M. Tulaxodjayeva va F. Gulomovalarning umumiy tahriri ostida. – T.: TDIU va O'zBAMA, 2004. – 318 b.

95. Tulaxodjayeva M.M., Ilxomov Sh.I. Audit: situasii, primeri, testi: Uchebnoe posobie. – T.: TGEU, 2004. – 48 s.

96. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита. Учебное пособие. КНОРУС, 2007. – 240 с.

97. Сонин А.М. Внутренний аудит: Современный подход. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.

98. Танков В.А. Основы аудита: вопросы и ответы. – М.: «Юриспруденция», 2006. – 520 с.

99. Макоев О.С. Контроль и ревизия. – М.: ЮНИТИ, 2006. – 460 с.

100. Гаврилова С.С. Аудит. – М.: Вектор, 2006. – 370 с.

101. Ларионова А.Д. Практикум по аудиту. Учебное пособие. – М.: Проспект, 2005. – 170 с.

102. Подолский В.И., Савин А.А. Задачник по аудиту. Учебное пособие. – М.: Академия, 2005. – 220 с.

103. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита: Практическое пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 144 стр.

104. Afyouni A. Hassan «Database Security and Auditing: Protecting Data Integrity and Accessibility» (Paperback - 2005)

105. Auditing: A Risk Analysis Approach by Konrath (Paperback - 2006)

106. Sawyer B. Lawrence, Dittenhofer A. Mortimer, Scheiner H. James, and Graham Anne «Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing» (Hardcover - 2003)

107. Singleton W. Tommie, Singleton J. Aaron, Bologna G. Jack, and Lindquist J. Robert «Fraud Auditing and Forensic Accounting» (Hardcover - 2006)

108. The Official IRS Tax Guide to Auditing Horse Activities by IRS (Paperback - 2002)

109. Audit tekshiruv mas'uliyat talab qiladi. Budjet va iqtisodiy islohotlar masalalari Qo'mitasi a'zosi S. O'roqov bilan Xalq so'zi gazetasi muxbirining suhbat. Soliq va bojxona xabarlar. 2007-yil 24-avgust.

110. Илхомов Ш.И. Правовые основы аудиторской деятельности в Республики Узбекистан. Вопросы гуманитарных наук. – М.: Спутник, 2007, № 4. стр. 142-144.

111. Суглобов А.Э. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок. // Ж.: Аудит. – М., 2006. № 1, стр. 9-12.

112. Утвержден новый порядок конкурсов на обязательный аудит. По материалам интерфакс. // Ж.: Аудит. – М., 2006. № 1, стр. 38-42.

113. 2007-yilning birinchi yarmida O'zbekiston Respublikasini ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirishning asosiy ko'rsatkichlari. Soliq va bojxona xabarlar. 2007-yil 27-iyul.

114. O'zbekiston ijtimoiy-iqtisodiy rivojlanishining 2006-yildagi asosiy ko'rsatkichlari. – T., 2007.

115. O'zbekiston ijtimoiy-iqtisodiy rivojlanishining 2005-yildagi asosiy ko'rsatkichlari. – T., 2006.

XIII. Internet saytlari

116. www.gaap.ru
117. www.auditinfo.ru
118. www.gov.uz
119. www.mf.uz
120. www.lex.uz
121. www.stat.uz
122. <http://www.gov.uz> – (novosti pravitelstva Uzbekistana).
123. <http://www.bpvak.com>. - («Bozor, pul va kredit» jurnali).
124. <http://www.jurnal-audit.ru>. - (Rossiyskiy jurnal «Audit»).
125. <http://www.aicpa.org> (American Institute of Certified Public Accountants)
126. <http://www.accaglobal.com> (Accociation of chartered certified accountants)
127. <http://www.iaa.org.uk>/ (Institute of Internal Auditors)
128. <http://www.theiaa.org/>
129. <http://www.icas.org.uk/site/cms/welcome.asp>
130. <http://www.icaa.ie/>
131. <http://www.icaew.co.uk>

MUNDARIJA

Kirish	3
--------------	---

I BOB. AUDITORLIK FAOLIYATINING ASOSLARI

1.1. Auditning mohiyati va ahamiyati	7
1.2. Auditorlik faoliyatining maqsadi va vazifalari	9
1.3. Audit predmeti va tekshiruv uslubiyati.....	11
1.4. Auditning nazariy asoslari	17
1.5. Audit sohasining rivojlanish tarixi	19
1.6. XXI asr audit sohasidagi muhim o'zgarishlar	25

II BOB. AUDITORLIK FAOLIYATINING HUQUQIY ASOSLARI, XALQARO VA MILLIY AUDIT STANDARTLARI

2.1. O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy hujjatlar	39
2.2. Auditorlik faoliyati standartlarning mohiyati	43
2.3. Auditorlik faoliyatining milliy va xalqaro standartlari	50

III BOB. AUDITNING XALQARO STANDARTLARINING MOHIYATI, OBYEKTI VA METODI

3.1. Xalqaro audit standartlarining mohiyati va ahamiyati.....	56
3.2. Xorijda auditorlik faoliyatini shakllanishi va xalqaro auditorlik tashkilotlar.....	63
3.3. Auditning xalqaro standartlarining konseptual asoslari va tarkibi.....	76
3.4. Auditning axloq kodeksi, uning maqsadi va asosiy talablari.....	90

IV BOB. AUDITORLIK FAOLIYATINI TASHKIL ETISHNING XORIJ TAJRIBASI

4.1. Yevropa mamlakatlarida auditorlik faoliyatini o'rganish tajribasi....	101
4.2. Amerika va Osiyo mamlakatlarida auditorlik faoliyatini o'rganish tajribasi.....	112
4.3. Mustaqil Davlatlar Hamdo'stligi mamlakatlarida auditorlik faoliyatini o'rganish tajribasi.....	125

V BOB. AUDITORLIK PROFESSIONAL ETIKASI VA AUDITORNING HUQUQIY JAVOBGARLIGI

5.1. Professional etikaning mohiyati va ahamiyati	144
5.2. Auditorlik Professional Etika Kodeksi	145
5.3. Auditorning mijoz oldidagi mas'uliyati	152
5.4. Auditda professional javobgarlik sug'urtasi	154

VI BOB. AUDIT TURLARI VA FUNKSIONAL TASNIFI

6.1. Auditning turiga ko'ra tasnifi	164
6.2. Auditning funksional tasnifi	168
6.3. Audit va taftish o'rtasidagi farqlanish	178

VII BOB. O'ZBEKISTON RESPUBLIKASIDA AUDITORLIK FAOLIYATINI SERTIFIKATLASH TIZIMI

7.1. Auditorlarning turlari	183
7.2. O'zbekiston Respublikasi korxonalar auditi sohasida auditorlarni sertifikatlash tizimi va xalqaro auditorlik malaka sertifikatlari	185
7.3. O'zbekiston Respublikasi bank auditi sohasida auditorlarni sertifikatlash tizimi.....	197
7.4. Auditorlik firmalarining tuzilishi, guruhlanishi va ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlar	208

VIII BOB. AUDIT TEKSHIRUVINING TASHKILIY ASOSLARI, AUDIT STRATEGIYASI VA TEXNOLOGIYASI

8.1. Auditni rejalashtirishning asoslari va audit tekshiruvi texnologiyasi	221
8.2. Auditorning mijoz oldidagi majburiyat xati va audit tekshiruvini o'tkazish bo'yicha shartnoma	244
8.3. Muhimlik, audit riski va audit strategiyasi	248
8.4. Audit rejasi, audit dasturi va vaqt budjeti	260
8.5. Audit tekshiruvi jarayoni	265

IX BOB. ICHKI NAZORAT TIZIMI VA UNING AUDITDAGI ROLI

9.1. Ichki nazorat tizimining mohiyati va zaruriyati	274
9.2. Ichki nazorat tizimining tasniflari va elementlari	277
9.3. Auditor tomonidan ichki nazorat tizimini o'rganish va baholash asoslari	288

X BOB. AUDIT DALILLARI

10.1. Audit dalillarining mohiyati, turlari va manbaalari	296
10.2. Ichki audit xizmati ma'lumotlaridan foydalanish	305
8.3. Audit tekshiruvi davomida ekspert xizmatidan foydalanish	307

XI BOB. O'ZARO BOG'LIQ TOMONLAR, KEYINGI VOQEALAR VA BOSHQA MUTAXASSISLAR ISHLARIDAN FOYDALANISH

11.1. O'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar mohiyati va tekshirish uslubiyati	313
11.2. O'zaro bog'liq shaxslar bilan tuzilgan bitimlarni audit tekshiruvidan o'tkazish uslubiyati	315
11.3. Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar mohiyati ...	316
11.4. Auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar auditorlik tashkilotining harakatlari	319
11.5. Auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar	320

XII BOB. AUDITDA TANLAB TEKSHIRISH USLUBI

12.1. Tanlab tekshirish uslubining mohiyati	325
12.2. Tanlab tekshirish uslubiyati	326
12.3. Tanlab tekshirish uslubini qo'llashda ichki nazorat tizimining ahamiyati	329

XIII BOB. MA'LUMOTLARNI ELEKTRON QAYTA ISHLASH TIZIMIDA AUDIT TEKSHIRUVI VA OPERATSION (MAXSUS SAVOLLAR BO'YICHA TAYINLANGAN) AUDIT

13.1. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash tizimi mohiyati	333
--	-----

13.2. Ma'lumotlarni elektron qayta ishlash muhitida audit tekshiruv uslubiyati	334
13.3. Operatsion (maxsus savollar bo'yicha tayinlangan) auditning mohiyati.....	337
13.4. Operatsion (maxsus savollar bo'yicha tayinlangan) auditning natijalari bo'yicha auditor hisoboti	340

XIV BOB. AUDITDA HUJJATLASHTIRISH VA AUDIT ISHCHI HUJJATLARI

14.1. Audit ishchi hujjatlarining mohiyati va ahamiyati	345
14.2. Audit ishchi hujjatlarining turlari	349
14.3. Audit ishchi hujjatlarining tuzilishi	353
14.4. Audit ishchi hujjatlarini tekshirish asoslari	355

XV BOB. AUDIT TEKSHIRUVINING YAKUNLOVCHI BOSQICI, AUDIT HISOBOTI VA XULOSASI

15.1. Moliyaviy hisobotlarda aniqlangan kamchilik va qonunbuzarliklar yuzasidan auditor xatti-harakati	359
15.2. Auditorlik hisobotining mohiyati	361
15.3. Auditorlik xulosasining mohiyati, turlari va tuzilishi	366

XVI BOB. AUDITORLIK FIRMALARINING PROFESSIONAL XIZMATLARI

16.1. Professional xizmatlarning mohiyati	382
16.2. Professional xizmatlarni ko'rsatish uchun talablar	388
O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonuni".....	393
Foydalanilgan adabiyotlar	431

**Karimjon Axmedjanov,
Alisher Sattorov**

AUDITGA KIRISH

**Toshkent – «INNOVATSION RIVOJLANISH
NASHRIYOT-MATBAA UYI» – 2021**

Muharrir:	X. Zakirova
Tex. muharrir:	A. Moydinov
Musavvir:	A. Shushunov
Musahhih:	L. Ibragimov
Kompyuterda sahifalovchi:	M. Zoyirova

**E-mail: nashr2019@inbox.ru Tel: +99899920-90-35
№ 3226-275f-3128-7d30-5c28-4094-7907, 10.08.2020.**

Bosishga ruxsat etildi 23.06.2021.

Bichimi 60x84 $\frac{1}{16}$. «Timez Uz» garniturası.

Ofset bosma usulida bosildi.

Shartli bosma tabog'i: 28,5. Nashriyot bosma tabog'i 28,0.

Tiraji: 50. Buyurtma № 71

«INNOVATSION RIVOJLANISH NASHRIYOT-MATBAA UYI»

bosmaxonasida chop etildi.

100174, Toshkent sh, Olmazor tumani,

Universitet ko'chasi, 7-uy.