O‘ZBEKISTON RESPUBLIKASI OLIY VA
O‘RTA MAXSUS TA’LIM VAZIRLIGI

TOSHKENT MOLIYA INSTITUTI

AUDIT

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

TOSHKENT
“IQTISOD-MOLIYA”
2019

UO'K 657.1(075)
KBK 65.053 66

Taqrizchilar: *i.f.n., dots.*, **Sh.Ilhomov;**
i.f.n., dots., **Sh.K.Shayakubov;**
R.M.Haydarov

A93 **Audit:** Darslik/ A.Tuychiyev, I.Qo'ziyev, O.Masharipov, A.Avlokulov, M.Yaqubov, I.Sherimbetov, I.Avazov; – T.: "Iqtisod-Moliya", 2019. – 408 b.

Ushbu darslik bakalavriatning «Buxgalteriya hisobi va audit» ta'lim yo'nalishi talabalari uchun mo'ljallangan bo'lib, unda «Audit» fanining nazariy va amaliy asoslari bayon qilingan. Ushbu darslikda auditorlik faoliyatining tashkiliy va huquqiy asoslari, audit standartlari, auditorlik faoliyatini rejalashtirish va audit amallari hamda boshqa shu kabi mavzular yoritib berilgan.

UO'K 657.1(075)
KBK 65.053 66

ISBN 978-9943-13-799-8

© A.Tuychiyev va boshqalar, 2019
© "IQTISOD-MOLIYA", 2019

KIRISH

Iqtisodiyotni liberallashtirish sharoitida iqtisodiyotning barcha sohalari samarali rivojlanishi uchun xo'jalik subyektlari hamkorlikda faoliyat yuritishlari zarur hisoblanadi. Ushbu holatda esa, xo'jalik subyektlarining moliyaviy holatini bilish uchun nazorat tizimining auditorlik faoliyatidan foydalanish zaruriyati yuzaga keladi. Bular natijasida «Audit» fanini bo'lajak iqtisodchi mutaxassislarga o'qitish dolzarbligi kelib chiqadi. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018-yil 19-sentyabrdagi "O'zbekiston respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida"gi PQ-3946-sonli qarori bilan mamlakatimizda auditning normativ-huquqiy va uslubiy bazasini shakllantirish, shuningdek, auditorlik faoliyatini litsenziyalashning soddalashtirilgan va muddatsiz tizimini joriy etish kabi vazifalar belgilab berilgan bo'lib, bu bilan auditorlik xizmatlari bozorining shakllanishiga va mahalliy auditorlik tashkilotlari auditorlik kompaniyalarining yirik xalqaro tarmoqlariga kirishini ta'minlashga erishish lozimligi ta'kidlab o'tilgan. Shuningdek, qarorda 2020-yil 1- yanvardan boshlab auditning xalqaro standartlari asosida auditorlik tekshiruvlarining tashkil etilishi belgilab berilishi bilan moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari mamlakatlar o'rtasidagi hamkorlikni, jumladan, iqtisodiy munosabatlarni rivojlantirish va mamlakatlarda investitsiya muhitini yaxshilashda muhim vosita sifatida xizmat qilishi nazarda tutilgan. Ushbulardan kelib chiqib, mazkur darslik Auditning xalqaro tajribalari va standartlari asosida yaratilgan yangi avlod darsligi hisoblanib talabalar, magistrantlar, shu sohada dars beruvchi pedagoglar va amaliyotda faoliyat yurituvchi auditorlar uchun dasturilamal bo'lib xizmat qilishi shubhasizdir.

«Audit» fanini o'qitishdan maqsad, talabalarga auditorlik tashkiloti tomonidan xo'jalik yurituvchi subyektlarning buxgalteriya hisobi, moliyaviy hisoboti va boshqa moliyaviy axborotlarining to'g'riligi va qonun hujjatlariga mosligi to'g'risida xolis va asosli fikr shakllantirish

uchun zarur bo'lgan auditorlik amallarini bajarish bo'yicha nazariy bilim berishdan iborat.

Ushbu fanni o'qitishning vazifalari: auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi me'yoriy-huquqiy hujjatlar bilan chuqur tanishtirish; xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati bilan tanishish, shartnoma tuzish, dastlabki kelishuvlarni amalga oshirish, auditni dastlabki rejasi va dasturini tuzish; auditorlik hujjatlari va dalillarini to'plash; moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning to'g'riligi va qonun hujjatlariga mosligini aniqlash maqsadida tekshirish usullarini o'rgatish; auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini tayyorlash, tuzish va h.k.

1-BOB. AUDITGA UMUMIY TAVSIF

1.1. Auditning mohiyati va rivojlanish tarixi

Audit xristian davridan oldin yuzaga kelgan. Antropologlar auditorlik faoliyati to'g'risida yozuvlarni qadimgi Bobil davrida (e.o. 3000 yillar) paydo bo'lganini aniqlashgan. Shuningdek, odamlar auditorlik faoliyati bilan Qadimgi Xitoyda ham shug'ullanganlari aniqlangan. "Auditor" so'zining lotin tilidagi ma'nosi "o'quvchi" yoki "tinglovchi" degan ma'nolar bilan bog'langan. Chunki Qadimgi Rimda auditorlar soliq to'lovchilarni tinglashgan, masalan, soliq to'lovchi bo'lib hisoblangan dehqonlar o'zlarining daromadi va soliq qarzlari to'g'risida gapirib berishi lozim bo'lgan.

Qadimgi zamondagi kitob yozuvchilar

Auditorlar qadimgi Xitoy va Misr davlatida ham o'z faoliyatlarini amalga oshirishgan. Ular Xitoy imperatori va Misr fir'avinlarining hisob-kitoblarini olib borishgan. Xitoydagi Chjao sulolasi hukumatining hisob-kitoblari murakkab byudjet jarayoni bo'lib, barcha hukumat tashkilotlari auditini qamrab olgan. Misr fir'avinlari hukmdorligi eng rivojlangan davrida (eramizdan oldingi 3000 yillar) auditor kasbi eng hurmatli bo'lib, auditorlar obro'li kishilar hisoblangan.

Misr fir'avinlari o'z auditorlari bilan jiddiy munosabatda bo'lgan. Fir'avinlarning har bir omborxonasi ikkita auditorlar tomonidan tekshirilib borilgan. Birinchisi tovar kirib kelganda uni hisobi bilan shug'ullangan, ikkinchisi uning saqlanishi uchun javobgar bo'lgan. Nazoratchi har ikki yozuvni tekshirgan. Agar ularning o'rtasida farq yuzaga kelsa, auditorlar qatl qilingan.

Foyda olish, yoki maksimal foyda olish uchun qaror qabul qilishda buxgalteriyadan yordamchi mexanizm sifatida foydalanganlik to'g'risida Mesopotamiya, Misr, Grek yoki Rim madaniyatlarida hech qanday ma'lumot mavjud emas.

Ingliz tilida so'zlashuvchi mamlakatlarda audit to'g'risidagi dastlabki ma'lumot 1130-yilga borib taqaladi. O'sha paytda rivojlangan iqtisodiy tizimdagi xo'jalik voqealiklarni qayd qilish bitimlari bir martali yozuv bilan cheklangan edi. Ularning asosiy maqsadi savdo dalillarini yozma qayd etib, xotirada saqlashdan iborat bo'lgan. Foyda keltirish mazkur madaniyat tizimida o'z o'rniga ega bo'lmagan. Farovon hayot ishbilarmonlik vazifasiga kirmagan. Bu faqat diniy, axloqiy tamoyillar va qoidalarga muvofiq hukumatga bildirilgan moyillik uchun ko'rsatilgan mukofot bo'lgan.

Foydani maksimallashtirish va ikkiyoqlama yozuv

Foydani maksimallashtirish o'rta asrning o'rtalarida Italiyada yirik savdo uylari paydo bo'lgan vaqtda yuzaga kelgan. Savdo shu vaqtdan boshlab faqat sayyoh savdogarlarga tegishli bo'lmay, balki Venetsiya, Florensiya va Pizadagi yirik savdo uylari ham bu ish bilan faol shug'ullana boshlashgan. Natijada savdo aloqalari juda muhim ahamiyatga ega bo'lgan. Birinchi marta ikkiyoqlama yozuv 20-noyabr 1494-yilda Italiyada Luka Pacholi tomonidan amalga oshirildi.

Hozirgi zamon auditining boshlanishi sanoat revolyutsiyasi davriga borib taqaladi. 1853-yilda Edinburgda Buxgalterlar jamiyatiga asos solindi. Buyuk Britaniyada bir nechta audit institutlari paydo bo'ldi. Ularning birlashishi natijasida 1880-yilda Angliya va Uels diplomli buxgalterlar Instituti yuzaga keldi. Mazkur institut o'n to'qqizinchi asrda G'arb mamlakatlarida yuzaga kelgan institutlarning dastlabkisi bo'lgan, masalan, ular 1886-yilda AQShda, 1895-yilda Niderlandiyada audit institutlari yuzaga kelgan. Kapitalni taqdim etish va uni boshqarish, shuningdek, bir necha moliyaviy mojoralar (masalan, Glazgo shahridagi bank bilan bog'liq 1883-yildagi yoki Afrikaanshe Handels-Vereeniging bilan bog'liq mojoralar) auditni tartiblashtirish ishlarini shakllantirishga olib keldi. Britaniya kompaniyalarining qonunlari (1845-1862 y.) Amerika auditi uchun asos bo'lgan. Birinchi Amerika auditi 1917-yilda qonunchilik asosida amalga oshirilgan edi.

Audit hisoboti uchun iqtisodiy sharoit

O'sha vaqtlari aksariyat kompaniyalar texnologiyalarning rivojlanishi, kommunikatsiya va transportning yaxshilanishi,

shuningdek, jahon bozorining kengayishi ularning faoliyatiga ta'sir qilayotganligini seza boshlashdi. Natijada korxona boshqaruvi, pul mablag'lariga bo'lgan talab oshib bordi. Sanoat uchun jamiyat mablag'larini kengroq jalb etish masalasi yuzaga keldi. Buning natijasida qimmatli qog'ozlar bozori, kredit tashkilotlarining ishlari murakkablashdi, chunki ular yirik milliy va xalqaro korporatsiyalarga xizmat ko'rsatar edi. Investorlarning korporatsiyalarga yo'naltirilgan mablag'lar oqimi va qimmatli qog'ozlar bozorlari orqali moliyaviy resurslarning taqsimlanishi kompaniya rahbariyati tomonidan amalga oshirilgan moliyaviy hisobotga bog'lanib qoldi. Mazkur kompaniyalarning asosiy belgilari shundan iboratki, ularning mulkka bo'lgan egalik huquqi korporatsiya boshqaruvidan to'liq ajratilgan. Kompaniya boshqaruvi buxgalteriya hisobi tizimi ustidan nazorat olib boradi. Boshqaruv nafaqat moliyaviy hisobot uchun javobgar, balki beriladigan ma'lumot yo'nalishini belgilab berish huquqiga ham ega.

Investorlar va kreditorlar boshqaruvga qaraganda boshqa maqsadlarga ega bo'lishi mumkin (masalan, boshqaruv kattaroq maosh olishni va imtiyozlarga ega bo'lishni xohlasa, investorlar yuqori foyda va dividend olishni maqsad qilib qo'yishadi). Investor va kreditorlar xolisona moliyaviy hisobot natijalari bilan ish olib borishi lozim. Auditor ularning moliyaviy hisobotlarini to'g'ri tuzilganligiga ishonch hosil qilish uchun ularga ekspert xulosasini taqdim etadi.

Auditor, korporatsiya va moliyaviy ma'lumot

Auditning asosiy vazifasi moliyaviy hisobotga ishonch hosil qilishdan iborat. Rahbariyat va auditorning mas'uliyati moliyaviy hisobotga ishonchni ta'minlashdan iborat. Auditorlik tekshiruvi natijasida auditor moliyaviy hisobotdagi ma'lumot qiymatini oshiradi va shu bilan birga auditor rahbariyat tomonidan taqdim etilgan boshqa ma'lumotga bo'lgan ishonchni ham oshiradi.

Auditorlarning ishonchi

Farovonlik oshishida (kompaniya) korxona va tashkilotlarda auditning muhimligi (oshib borayotganligi) tan olinmoqda. Shuning uchun (kompaniya) korxona va tashkilotlarning jamiyat va atrof-muhitga bo'lgan ta'siri yuqori bo'lib bormoqda. Bu esa investorlar uchun nafaqat

(kompaniya) korxona va tashkilotlarning moliyaviy hisoboti, balki uning faoliyati bilan bog'liq boshqa ma'lumot ham muhim ekanligini ko'rsatadi. Shu sababli jamiyat uchun kerak bo'lgan ma'lumot kengayib, quyidagilarni qamrab oladi:

- (Kompaniya) korxona va tashkilotlar haqiqatdan faoliyat olib borishmoqdami (borayotgan) (korxonami)?
- U firibgarlikdan xolimi?
- Ma'lumotlar bazasida yaxlitlik mavjudmi?
- (Direktor) Rahbarda yoki menejerda qaror qabul qilish uchun muqobil va kerak bo'lgan ma'lumot mavjudmi?
- Muqobil nazorat o'rnatilganmi?
- Kompaniya ishlab chiqarishining atrof-muhitga bo'lgan ta'siri qanaqa?
- Nojo'ya xato kompaniyani inqirozga olib kelishi mumkinmi?

Mazkur masalalar korporativ boshqaruv, hisobot va auditor ishi bilan bog'liqdir.

Malakali auditorlar mazkur kompaniyalar direktorlari uchun juda kerakli mutaxassislardir. Buni Adrian Kedberi quyidagicha ta'riflaydi:

Tashqi auditorlar kompaniya a'zolarining bir qismi emas. Ammo kompaniya raislari (korporativ kengashi a'zolari) auditor faoliyati kompaniyaga samara keltirishidan manfaatdordirlar. Xech bir rahbar moliyaviy faoliyat bilan bog'liq muammoni xush ko'rmaydi. Auditorlar va menejerlar o'rtasida aloqalar muhim ahamiyatga ega bo'lib, auditorlar bu aloqalarga e'tibor berib, xolisona va professional darajada yondashishlari lozim. Raislar kuchli auditorlarga muhtoj, chunki ular kerak bo'lganda Audit qo'mitasi bilan bog'liq masalalarni yecha oladi. Malakasiz auditorlar raislarni yuzaga kelishi mumkin bo'lgan xavflardan qutqara olmaydi.

Auditorlik ekspertizasi

Odatda ko'p tajriba audit vazifasini bajarish uchun kerakdir. Auditor moliyaviy hisobotda kuchli kompetentlikka ega bo'lishi lozim. Moliyaviy hisobotni tasdiqlash uchun qanday dalillar kerak ekanligi to'g'risida qaror qabul qilishda u ekspert bo'lishi lozim.

Auditor axborot texnologiyalarini ishlatilishi yuqori pallaga chiqqan bir paytda katta tarjibaga ega bo'lishi kerak. Shuningdek u mijozni moliyaviy hisobot xolisona va to'g'ri ekanligiga ishontirishda mazkur tajribaning roli kattadir. Audit sohasida yuzaga kelayotgan sharoitlar auditorlardan yangi malakaga ega bo'lishni talab qiladi. Auditorlar har bir ishga tanqidiy yondashib, dalillarni tahlil qilish qobiliyatiga ega bo'lishi lozim.

Auditning kelajagi

Kelajakda ham bugungidek yillik hisobot, moliyaviy hisobot, ularga izohlar, auditorlik hisoboti va xulosasi talab qilinadi. Bunga qo'shimcha ravishda boshqaruv hisoboti, direktorlarning korporativ boshqaruvi to'g'risidagi hisoboti (shu jumladan ichki nazorat tizimining samaradorligi, korxona faoliyati va ustavga rioya qilinishi hisoboti) talab qilinadi. Bundan tashqari, tevarak-atrof muhofazasiga qaratilgan chora-tadbirlar hisoboti ham kerak bo'ladi. Mazkur ma'lumotlar korporativ boshqaruvi bilan bog'liq muammolar, buxgalteriya ishlari bilan bog'liq mojarolar bilan bog'lanib ketmoqda.

Grant Thornton kompaniyasining hamkori, Aberdin Universiteti professori P.Persi auditor istiqbollari to'g'risida o'z fikrlarini bildirgan. Uning fikriga qaraganda, auditorlar nafaqat moliyaviy, balki nomoliyaviy ma'lumotlarni ham o'rganishadi. Bundan tashqari, hisobotda nafaqat o'tmishga oid ma'lumot, balki istiqbolga oid axborot ham o'z o'rnini kengaytirib boraveradi. Direktor kengashining e'tiborida ichki va tashqi auditorlar faoliyatini baholashda ijtimoiy fikr asosiy o'rin egallaydi.

Tashqi baholovchilar ma'lumotlar yaxlitligi va biznes jarayonini baholaydi. Ichki baholovchilar esa tizim samaradorligini, natijaviyligini va uning muqobilligiga baho beradi. Ular tomonidan berilgan ma'lumotlarga asosan Kengash doirasida aksiyadorlar nomidan ishlovchi mustaqil direktorlar va baholovchilar boshqaruv ishlarini ta'minlab beradi.

1.2. Buxgalteriya hisobi va audit o'rtasidagi farq

Kompaniyalarda yillik buxgalteriya hisobi jarayoni tugashi bilan, auditorlik tekshiruvi ishlari boshlanib hisob-kitoblarining haqiqiyligi va ularning amaldagi qonunchilikka muvofiq yuritilganligi sifatini aniqlash maqsadida o'tkaziladi. Buxgalteriya hisobi – xo'jalik operatsiyalarini buxgalteriya hujjatlarida aks ettirish, hisobotni saqlash, moliyaviy hisobotni tayyorlash va taqdim etishga mas'uldir. Buxgalterlik firmalari korxona tomonidan ularning pul muomalalarini yuritilishini olib boradi. Bu biznesni tushunadigan tildir, chunki u tadbirkorlik subyektining moliyaviy hisobotini taqdim etish vositasidir.

Aksincha, Audit - bu moliyaviy hisobotni tekshirish va baholash faoliyati. Korxonaning buxgalteriya xodimlari tomonidan tayyorlangan moliyaviy hisob-kitob operatsiyalarining haqiqiyligini tekshirish va tasdiqlashga qaratilgan. Shunday qilib, u buxgalteriya hisobi ma'lumotlarining haqiqiyligi va ishonchliligini belgilaydi.

Buxgalteriya hisobi va audit o'rtasidagi farqni tushunish uchun quyidagi jadvalni ko'rib chiqamiz.

Buxgalteriya tavsifi

Taqqoslash jadvali

Taqqoslash uchun asos	Buxgalteriya hisobi	Audit
Ma'nosi	Buxgalteriya hisobi - moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va moliyaviy hisobotlarni tayyorlashni muntazam ravishda hisobga olishni anglatadi	Audit - tashkilotning hisob-kitoblarini va moliyaviy hisobotlarni tekshirishni anglatadi
Tartibga soladigan asos	Buxgalteriya hisobi standartlari	Audit standartlari
Ishni bajaruvchi	Buxgalter	Auditor
Maqsad	Tashkilotning ishlashini, rentabelligini va moliyaviy holatini ko'rsatish	Tashkilotning moliyaviy ko'rsatkichlari qanchalik darajada to'g'ri va adolatli ko'rinishga ega ekanligini aniqlash
Boshlanishi	Buxgalteriya hisobi tugallangandan keyin keyingi yil buxgalteriya hisobi boshlanadi	Boshqarish buxgalteriya hisobi tugagandan so'ng boshlanadi
Davr	Buxgalteriya doimiy ishlaydi, ya'ni kunlik ro'yxatga olish jarayoni amalga oshiriladi	Audit - davriy jarayon

Buxgalteriya hisobi – bu biznesning o'ziga xos tilidir, ya'ni korxonaning iqtisodiy faoliyatini tushunishga yordam beradi. Bugungi kunning kunlik valyuta operatsiyalarini muntazam ravishda ushlab turish va ularni turli guruhlarga ajratish, bu operatsiyalarni tezkorlik davrida osongina murojaat qilishlari mumkin, keyin esa ularni tahlil qilish va tushunish yo'li bilan umumlashtiriladi. Moliyaviy hisobot natijalari va yakuniy natijalarni manfaatdor tomonlarga yetkazish buxgalteriyaning asosiy funksiyasidir, xususan, qarorlar qabul qilish uchun moddiy ma'lumotni taqdim etishdir.

Moliyaviy hisobot, Boshqaruv hisobi, Soliq hisobini yuritish, Moliyaviy hisob, Inson resurslarini hisobga olish, Ijtimoiy javobgarlik Buxgalteriya sohasi hisoblanadi. Buxgalteriya hisobining asosiy vazifalari quyidagilardan iborat:

- Jurnal, yordamchi kitoblar, kitob va sinov balansi orqali to'g'ri yozish;
- foyda va zarar hisobvaraqlari orqali saqlanadigan yozuvlardan natijalarni (daromadlilik holati) aniqlash;
- korxonaning moliyaviy holatini balans orqali ko'rsatish;
- manfaatdor tomonlarga to'lov qobiliyati va likvidligi holati to'g'risida zarur ma'lumotlarni taqdim etish;
- korxona va tashkilotlar xo'jalik operatsiyalarini hujatlarda aks ettirish va ularni qonunchilikka muvofiqligini ta`minlash;

Audit tavsifi

Audit – bu xolisona fikr berish maqsadida tashkilotning moliyaviy ma'lumotlarini mustaqil ravishda o'rganishning uslubiy usuli. Bu tashkiliy-huquqiy shaklidan qat'iy nazar, barcha tashkilotlarga taalluqlidir.

Auditorlik tekshiruvi - bu moliyaviy hisobotning haqiqiyligi va ishonchliligini aniqlash uchun bitimlarning har bir tomoni, ya'ni kvitansiyalar, tushumlar, hisob-kitoblari va tegishli hujjatlarning tanqidiy, xolis tekshiruvidir. Bundan tashqari, xatolar va firibgarliklar, hisoblarda qasddan manipulyatsiya qilish yoki egallash va hokazolarni batafsil tekshirish orqali aniqlash mumkin.

Auditor moliyaviy ma'lumotlarning aniqligi va oshkoraligini buxgalteriya standartlariga muvofiqligini hamda soliqlar to'g'ri to'langanligini yoki to'lanmaganligini tekshiradi. Buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotlarni to'liq tekshirgandan so'ng u hisobot shakliga fikr bildiradi. Auditorni tayinlagan shaxsga to'g'ri va adolatli nuqtayi nazar bo'yicha xulosa taqdim etiladi. Auditning ikkita xulosasi mavjud, ular quyidagilardir:

1. O'zgartirilmagan

2. O'zgartiriladigan:

Malakali

Salbiy

Ogohlantirishlar

Audit ichki va tashqi tartibda amalga oshirilishi mumkin. Ichki auditning vazifasi ichki audit tizimini takomillashtirish uchun tashkilot rahbariyati tomonidan tayinlangan ichki auditor tomonidan amalga oshiriladi. Tashqi auditorni audit o'tkazishga jalb qilish kompaniyaning aksiyadorlari yig'ilishida qaror qabul qilinadi.

Buxgalteriya va audit o'rtasidagi asosiy farqlar

Quyida keltirilgan fikrlar buxgalteriya hisobi va audit o'rtasidagi farqni batafsil aks ettiradi.

1. Buxgalteriya - bu pul-kredit bitimlarini hisobga olishni va kompaniyaning moliyaviy hisobotlarini tayyorlashni tartibga soluvchi faoliyat. Audit - moliyaviy axborotning haqiqiy va adolatli nuqtayi nazardan qarashini mustaqil baholashni o'z ichiga olgan analitik vazifa.

2. Buxgalteriya hisobi standartlari hisobni yuritish bo'yicha minimal talablarni, audit standartlari esa auditni sifatli o'tkazishni bo'yicha minimal talablarni o'z ichiga oladi.

3. Buxgalteriya - soddalashtirilgan vazifa bo'lib, u buxgalterlar tomonidan amalga oshiriladi, lekin Audit murakkab vazifadir, shuning uchun Auditorlar uni bajarish uchun talab qilinadi.

4. Buxgalteriyaning asosiy maqsadi tashkilotning rentabelligini, moliyaviy ahvolini va ish faoliyatini aniqlashdir. Aksincha, audit moliyaviy hisobotning to'g'ri tuzilganligini tekshirish hisoblanadi

5. Buxgalteriya - doimiy faoliyat. Audit esa farqli o'laroq, bu davriy faoliyatdir.

6. Buxgalteriya hisobi - bu boshqarishning boshlanishi.

Xulosa

Buxgalteriya hisobi va audit xizmati ixtisoslashgan sohalardir, biroq auditning ko'lami keng miqyosda buxgalteriya hisobidan kengroqdir, chunki turli xil aktlar, soliq qoidalari, har bir tarmoq bo'yicha qonunchilik me`yori talablari, buxgalteriya standartlari va audit standartlarini bilish bilan bir qatorda kommunikatsiya qobiliyatlari ham talab qilinadi.

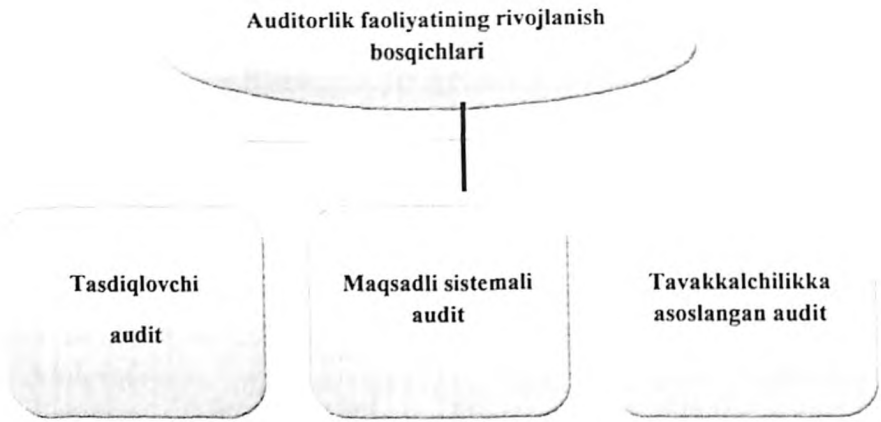
Bundan tashqari, konfidensiallik, yaxlitlik, halollik va mustaqillik, mustaqil tekshirish usuli bajarilayotganda saqlanishi kerak bo'lgan asosiy talablardir. Auditor tomonidan taqdim etilgan ma`ruzalar kreditorlar, aksiyadorlar, investorlar, yetkazib beruvchilar, qarzdorlar, mijozlar, hukumat va boshqalar kabi moliyaviy hisobot foydalanuvchilari uchun oqilona qaror qabul qilish uchun foydalidir.

Buxgalteriya hisob-kitoblari kam bo'lsa-da, u buxgalteriya standartlari, prinsiplari, konvensiyalari va taxminlarini, shuningdek korxona va tashkilotlar to'g'risidagi qonunlarhamda ularning faoliyatiga tegishli bo'lgan nizomlar qarorlar, farmonlar va soliq qonunchiligini to'liq bilishni talab etadi. Auditni o'tkazish jarayoni faqat buxgalteriya hisob-kitoblari to'g'ri amalga oshirilganda bajariladi uni e`tiborsiz qoldirib bo'lmaydi.

1.3. Auditning turlari va shakllari

Xorijda auditorlik faoliyati rivojlanish bosqichlariga ko'ra quyidagi turlarga bo'linadi:

Tasdiqlovchi audit tekshirish davomida auditor har bir xo'jalik muomalasini tekshiradi va tasdiqlaydi hamda parallel ravishda hisob registrlarini tuzadi. Hozirda esa bu hisob ishlarini qayta tiklash deyiladi.



1-chizma. **Auditorlik faoliyatining rivojlanish bosqichlari**

Tizimli-orientirlangan audit mijozning ichki nazorat tizimining qay darajada ishlayotganligini tekshirishga asoslanadi. Agarda ichki nazorat tizimi oqilona tashkil qilingan hamda yaxshi ishlayotgan bo'lsa, tashqi auditorlar o'z ishlarini tanlab tekshirish hamda alohida obyektlarni nazoratdan o'tkazish bilan cheklanadi. Bu esa, albatta, auditorning ish vaqtini hamda audit jarayoniga qilinadigan xarajatlarni kamaytiradi. Ammo, auditor bunday tekshiruv o'tkazishda mijozning xo'jalik faoliyati tizimi samaradorligini har jihatdan baholashi hamda korxonada yuz beradigan o'g'irlik, firibgarlik holatlarini ham inobatga olishi lozim.

Tavakkalchilikka asoslangan audit tavakkalchilik baland bo'lgan joyda tekshirish vaqtini ko'proq ajratish hamda past tavakkalchilik bo'lgan joyda tekshirishga kam vaqt ajratishga asoslanadi. Bu tekshirish xarajatlarini kamaytirish yuzasidan kelib chiqadi.

Auditorlik tekshiruvi iqtisodiy nuqtayi nazardan ikki turga bo'linadi:

1. Ichki audit;
2. Tashqi audit.

Ichki audit – bu xo'jalik ichida uning faoliyatining samaradorligini tekshirish va aniqlashda mustaqil baho berishdir. Ichki audit uchun korxonaning o'zi yoki uning bir bo'limi – korxona ichidagi nazorat bo'limi javob beradi. Ichki auditning maqsadi – korxona xizmatchilariga

o'zlarining majburiyatlarini a'lo darajada bajarishga yordam berishdir. Ichki audit korxonaga tekshirilayotgan obyektlar haqida aniq tahlil, baholash, tavsiya, maslahat va ma'lumotlarni beradi.

Ichki auditning vazifalari quyidagilardan iborat:

- korxonaning ishiga moliyaviy nazoratni olib borish;
- iqtisodiy ko'rsatkichlar bo'yicha ichki nazorat tizimi ixtisoslashganligini tekshirish;
- boshqaruv xodimlarining ishlab chiqarish va sotish bo'yicha tahlil qilish;
- korxonalarning likvidligi, rentabelligi va ish faoliyatini baholash;
- korxona ishini yaxshilash bo'yicha tavsiyalar ishlab chiqish.

Korxonada ichki auditorning bo'lishi shu korxona uchun foydalidir. Tekshirish o'tkazish usullari tashqi auditnikiga o'xshash bo'lib, tekshirish hajmi va obyekti jihatdan farq qiladi.

Ichki audit, avvalo, korxonada moddiy boyliklarning saqlanishi va foydalanilishi, hisob-kitobning to'g'riligi va boshqa obyektlarni tekshirishga qaratiladi. Ichki auditda, odatda, to'liq tekshirish o'tkaziladi.

Ichki audit faoliyatining eng keng tarqalgan turi operatsion auditdir. Operatsion audit – bu auditorning resurslardan samarali foydalanish, samarali yutuqlarga erishish maqsadida korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatini tekshirishdir. Uning maqsadi – xodimlarning o'z vazifalarini bajarish va korxona rentabelligini oshirishga yordam berishdir.

Ichki auditorlarga ham mustaqillik kerak. Ular axborot to'plashda korxona rahbari tazyiqidan xoli bo'lishi lozim. Ichki auditorlarning mustaqilligi yirik turdagi xo'jalik yurituvchi subyektlarda kuzatuv kengashiga bo'ysunishi bilan o'lchansa, kichik biznes subyektlarida esa ta'sischilarga bo'ysunish darajasi bilan belgilanadi.

Ichki audit quyidagi shakllarda tuzilishi mumkin:

- yillik hisobotni tasdiqlash uchun aksionerlarning umumiy yig'ilishida har yili saylanadigan, doimiy faoliyat ko'rsatadigan taftish komissiyasi shaklida. Uni tuzish zaruriyati korxona Nizomida ko'rsatiladi. Ko'p hollarda taftish komissiyasi tuzilmay qoladi.
- Korxona rahbari tomonidan bevosita tashkil etilgan maxsus ichki audit xizmati bo'limi shaklida;

- Auditorlik tashkiloti bilan shartnomaga muvofiq ichki auditni o'tkazish shaklida.

Agar korxonada ichki audit tashkil etilgan bo'lsa, tashqi auditor ichki audit hisobotlaridan foydalanishi mumkin, qachonki ichki auditor ishi samaradorli deb tashqi auditor tomonidan baholansa.Tashqi auditor ishining samaradorligi ichki auditor bilan hamkorlik qilsa, ancha ortadi. Chunki ichki auditor ishidan foydalanish tashqi auditorga hajm darajasida ancha yengillik yaratib beradi.

Shuni ham alohida aytib o'tish lozimki, tashqi auditorlik tashkilotini tanlashda ham ichki auditor maslahat olinadi, yoki ichki auditorning shaxsan o'zi tomonidan ham taklif berilishi mumkin.

Har yillik auditorlik tekshiruvi davomida ichki auditor tashqi auditor nazorati ostida alohida ishlarni bajarishi mumkin.

Tashqi audit – xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotining haqqoniyligini obyektiv baholash maqsadida shartnoma asosida auditorlik kompaniyalari tomonidan o'tkaziladi. Tashqi auditning asosiy xususiyatlaridan biri – bu mijoz korxonaga nisbatan hech qanday manfaati bo'lmagan, ya'ni uning mulkdori, ta'sischisi, rahbari yoki boshqa lavozimida ishlamaydigan, mustaqil, xolis auditor tomonidan o'tkazilishidadir. Agarda auditor tekshirayotgan korxonaning mulkdori, ta'sischisi, rahbari yoki boshqa lavozimida ishlaydigan shaxs bo'lsa, u holda auditorlik faoliyati uchun berilgan litsenziya bekor qilinishi ham mumkin.

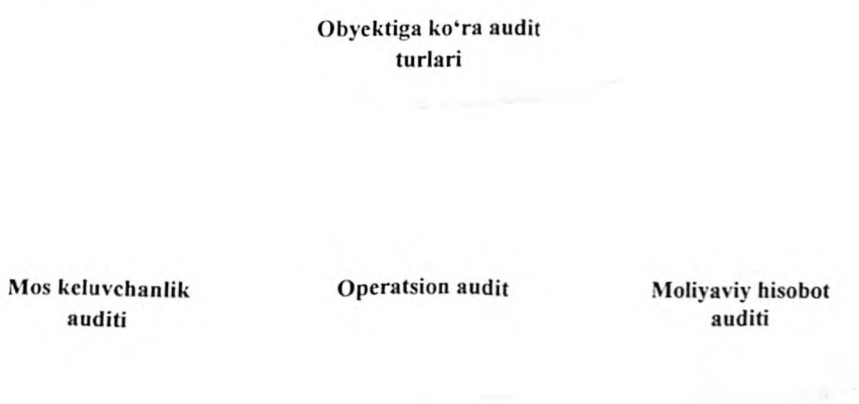
Tashqi audit korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatini baholash hamda uning moliyaviy hisobotini tasdiqlash uchun o'tkaziladi. Bundan tashqari tashqi audit xo'jalik yurituvchi subyektning xarajatlarini minimallashtirish va foydani maksimallashtirish maqsadida ularning faoliyatini yaxshilash, hisob ishlarini tashkil qilish va qayta tashkil qilish, hisob ishlarini yuritish, soliqqa tortish bo'yicha takliflar beradi.

Tashqi audit natijalari korxonaning buxgalteriya hisobi holati, ichki nazorat tizimi holati, yillik moliyaviy hisoboti ishonchliligini tasdiqlovchi xulosada bayon qilinadi. Bundan tashqari, tashqi audit natijalari loyihalar, sxemalar, biznes-rejalar, ma'lumotnomalar ko'rinishida taqdim etilishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazilishining majburiy yoki ixtiyoriyligiga ko'ra 2 ga bo'linadi:

1. Majburiy audit;
2. Tashabbuskorlik auditi.

Xalqaro amaliyotda audit obyektiga ko'ra uchta turi alohida ajratib ko'rsatiladi:



2-chizma. **Obyektiga ko'ra audit turlari**

Mos keluvchanlik auditi – bu turdagi tekshirishda auditning mamlakat miqyosidagi qonunlarga, shuningdek, barcha me'yoriy hujjatlarga mos kelishi yoki kelmaslik sabablari o'rganiladi. Masalan, korxona faoliyatini auditorlik tekshirishdan o'tkazishda uning korxona Nizomiga yoki mavjud yo'riqnomalarga mos bo'lishi aniqlanadi.

Operatsion auditda barcha xo'jalik muomalalari va jarayonlari, ularning ish samaradorligiga va unumdorligiga bo'lgan ta'siri o'rganiladi. Operatsion auditda unumdorlik va samaradorlik ko'rsatkichlari, qimmatli qog'ozlar hamda moliyaviy tizimga rioya qilishning buxgalteriya tamoyillariga mos kelishi nuqtayi nazaridan ham ko'rib chiqiladi.

Moliyaviy hisobot auditi – bunday tekshiruv moliyaviy va buxgalteriya xodimlari tomonidan o'tkazilib, asosan korxonaning to'lov qobiliyati, moliyaviy natijalar, sotish jarayonlarining hisobotlarda qanchalik darajada aks ettirilganligi tekshiriladi.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazilishining davriyligiga ko'ra ikkiga bo'linadi:

1. Dastlabki audit;

2. Davriy audit.

Dastlabki audit auditor yoki auditorlik tashkiloti tomonidan ushbu korxonani birinchi marta tekshirishni anglatadi.

Davriy audit takroriy shartnomalar orqali bir korxona bitta auditor yoki auditorlik tashkiloti tomonidan amalga oshiriladi. Bu esa, albatta, mijozning malakali auditor bilan uzoq muddatli hamkorlik qilishga bo'lgan qiziqishidan kelib chiqadi. Davriy audit dastlabki auditga nisbatan ancha ustundir.

1.4. Audit xizmatlari bozori

Hozirgi zamon auditorlarining paydo bo'lishi Buyuk Britaniyada 1780 yillarda boshlangan Sanoat inqilobi davrida sodir bo'ldi. Ushbu inqilob murakkab byurokratik tuzilmalari bo'lgan yirik sanoat korxonalarining paydo bo'lishiga va keyinchalik korxonalarni kengaytirishni moliyalashtirish uchun tashqi mablag'larni izlashga bo'lgan ehtiyojni asta-sekin oshirdi. Kapital bilan ta'minlash va boshqaruv o'rtasidagi o'zaro bog'liqlik yuzaga keldi. Ikkala o'zgarish ham buxgalteriya xizmati mutaxassislariga hamda korxonaning ichki va tashqi moliya bo'limlarini tekshirishga bo'lgan talabni keltirib chiqardi. Auditorlik kasbining institutlari yaratilishi usha vaqt davri oldida turgan masala edi.

Rahbariyat jarayonlar va aloqalarni nazorat qiladi

Rahbariyat auditorlar tekshiradigan korxonalarning buxgalteriya tizimini nazorat qiladi. Rahbariyat nafaqat investorlarga taqdim etiladigan moliyaviy hisobotlar uchun mas'uldir, balki ushbu hisobotlarga kiradigan ma'lumotlarning xususiyatlarini aniq bo'lishiga ham vakolatlidir. Shu bilan birga, rahbariyatdan bu jarayonga xolisona qarashini kutish ham qiyin masaladir.

Manfaatdor tomonlar bilan aloqa. Moliyaviy hisobotlar

Moliyaviy hisobot bu korxona faoliyatini bugungi darajasini belgilab beruvchi hisobot turi bo'lib, u nafaqat rahbariyatga balki undan foydalanuvchilarga ham u tuzilgan davri bo'yicha yyetarli, aniq, ishonchli, o'rinli hamda kerakli ma'lumotlarni bera olishi lozim. Shu bilan birga moliyaviy hisobotlar rahbariyatning o'z majburiyatlaridan kelib chiqadigan vazifalarni bajarish samaradorligini o'lchaydi. Ular korxonada mavjud ishchi va xodimlarning ish haqi, aksiyadorlarning aksiyalarini qiymatiga va hatto ular kompaniya bilan ishlashda davom etishlariga muhim ta'sir ko'rsatadi. Ushbu moliyaviy hisobotlarga investorlar va kreditorlar ishonchini oshirish uchun, ular hisobotlarning haqqoniyliligi bo'yicha mustaqil va ekspert xulosalari bilan ta'minlanishi lozim. Bunday fikrlarni esa malakali auditorlar bera oladi. Bundan ko'rinib turibdiki, auditor tomonidan tasdiqlanayotgan fikr qanchalik asosli va aniq dalillar bilan ta`minlangan bo'lsa, undan foydalanuvchilar uchun u shunchalik ishonchli bo'ladi. Buning uchun auditordan yuqori malaka hamda kompetentlik talab qilinadi.

Auditorlik xizmatlariga talab va takliflar haqidagi nazariyalar

Auditorlik xizmatlariga bo'lgan talab bir necha xil nazariyalar bilan izohlanishi mumkin. Ruhlantirilgan ishonch va Agentlik munosabatlari nazariyasi kabi ba'zi nazariyalar yaxshi o'rganilib, keng ommaga e'lon qilingan. Politsiyachi nazariyasi va Kreditlashning ishonchliligi nazariyasi kabi jamoatchilik fikrlariga asoslangan boshqa nazariyalar, tadqiq qilinadigan konsepsiyadan ko'ra yo'nalish beruvchi nazariyalar sifatida xizmat qiladi.

Politsiyachi nazariyasi

Auditor politsiyachi kabi firibgarliklarni aniqlash uchun mas'ulmi? Bu fikrni Politsiyachilar nazariyasi deb tasavvur qiling. 1940 yillarga qadar auditorlik ishi arifmetik aniqlikka, firibgarlikning oldini olish va uni aniqlashga qaratilgan edi. Biroq, 1940 yillardan boshlab, asrning boshigacha auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobotlarning haqqoniyligi va adolatliligini tekshirish degan ma'noni anglatib keldi. Aholol, Xerex, Enron, Tyco va boshqalardagi kabi moliyaviy hisobotlardagi oxirgi firibgarliklari bu nazariyani diqqat bilan qayta ko'rib chiqishga olib

keldi. Hozirgi kunda bizni ushbu nazariyaning asosi bo'lgan jamoatchilik fikriga olib keluvchi firibgarliklarni aniqlash va ochish uchun auditorning mas'uliyati haqida doimiy ravishda jamoatchilik muhokamasi davom etmoqda.

Kreditlashning ishonchliligi nazariyasi

Jamoatchilikning yana bir fikriga ko'ra, auditning asosiy funksiyasi moliyaviy hisobotga ishonchlilikni oshirish hisoblanadi. Buni kreditlashning ishonchliligi nazariyasi deb atashimiz mumkin. Rahbariyat auditor tomonidan tekshirilgan moliyaviy hisobotlardan boshqaruvga manfaatdor tomonlarning ishonchini oshirish uchun foydalanadi. Agar aksiyadorlar, hukumat yoki kreditorlar kabi manfaatdor tomonlar o'zlari olgan ma'lumotlarga asoslangan holda o'z qarorlarini qabul qilishlari kerak bo'lsa, ular bu kompaniya iqtisodiy qiymatining adolatli ekaniga ishonch hosil qilishlari lozim. Audit shartlariga ko'ra, bu "axborot asimmetriyasini" kamaytiradi. Biroq, tekshirilgan ma'lumotlar investorlar tomonidan qabul qilinadigan investitsion qarorlar uchun muhim asos bo'lib xizmat qilmaydi deb ta'kidlovchi samarali bozor nazariyasi mavjud.

Ruhlantiruvchi ishonch nazariyasi

Ushbu nazariya 1920-yillar oxirida gollandiyalik professor Teodor Limperg tomonidan ishlab chiqilgan. Ilgarigi nazariyadan farqli o'laroq, Limperg nazariyasi audit xizmatlariga ham talab, ham taklifni ko'rib chiqadi. Limperg fikriga ko'ra, audit xizmatlariga bo'lgan talab tashqi ishtirokchilarning (uchinchi shaxslarning) kompaniyada ishtirok etishining bevosita natijasi hisoblanadi. Ushbu manfaatdor tomonlar kompaniyaga o'zlarining hissalarini qo'shishi evaziga rahbariyatdan hisob berishni talab qiladi. Rahbariyat o'zi tomonidan taqdim etiladigan axborotdan manfaatdor bo'lishi mumkinligi sababli, rahbariyat va tashqi manfaatdor tomonlar o'rtasidagi manfaatlar to'qnashuvi tufayli bu axborotni tekshirish talab etiladi. Auditor (taklif etuvchi tomon) tomonidan taqdim etiladigan auditorning kafolati darajasiga kelsak, Limperg me'yoriy yondashuvni qabul qildi. Auditor "ratsional autsaydor"ning umidini puchga chiqarmaslik uchun harakat qilishi kerak, boshqa tomondan esa, tekshiruv natijalariga ko'ra taqdim qilgan

hisobotida haddan tashqari katta ishonchni uyg'otmasligi lozim. Shunday qilib, auditorlik texnologiyasi imkoniyatlarini hisobga olgan holda, auditor jamiyatning oqilona talablarini qondirish uchun barcha ishlarni amalga oshirishi kerak.

Agentlik munosabatlari nazariyasi

Uott Vassimmerman tomonidan taklif etilgan agentlik munosabatlari nazariyasida - nufuzli auditor (Hurmatga ega bo'lgan auditorlar) - kutilgan natijalarga olib keladigan auditor - nafaqat uchinchi tomon manfaatlari, balki rahbariyat manfaatlari uchun ham tayinlanadi. Kompaniya bir nechta firma ma'lum bir "narx" bilan kompaniya uchun o'z hissasini qo'shadigan kam sonli "shartnomalar" natijasi sifatida qaraladi. Kompaniyaning rahbariyati ushbu hissalarni boshqarish uchun optimal sharoitlarda quyidagilarni olishni istaydi: bankirlardan past foiz stavkalari, aksiyadorlar uchun yuqori baho narxlari, xodimlarga kam ish haqi. Ushbu munosabatlarda rahbariyat banklar, aksiyadorlar va xodimlar kabi tashqi manfaatdorlardan yordam olish uchun "agent" sifatida qaraladi. Agentlik xarajatlari – monitoring xarajatlari (agentni monitoring qilish xarajatlari), majburiy xarajatlar (agentlar rahbarlarga nisbatan nomaqbul xatti-harakatlar qilmasligi uchun agent qiladigan xarajatlar) va qoldiq zararlar (aloqa va monitoring uchun qilingan xarajatlarga qaramay natijalarga olib keladigan samarali zararlar).

Har bir nazariya o'z davrida to'liq bir ma'noga ega bo'lgan bo'lib, yillar o'tishi, iqtisodiyotning jadal sur'atlarda rivojlana borishi bilan ular ham taraqqiy etib boradi.

Rahbariyat ko'proq biladi – Axborot assimetriyasi

Axborot assimetriya kabi agent-manfaatdor tomon munosabatlarida bir nechta murakkabliklar paydo bo'ladi. Agent (rahbariyat) kompaniyaga oid ma'lumotlarda manfaatdor tomonlarga nisbatan katta ustunlikka ega. Asosan, rahbariyat kompaniyaning qarzlarni to'lash qobiliyatini bankirga qaraganda ko'proq biladi va aksiyadorlarga nisbatan kompaniya haqiqiy daromadi qanday ekanligini yoki oshirib ko'rsatishlar mavjud yoki yo'qligini biladi. Bundan tashqari, xodimlarga qaraganda kelgusi yil kompaniyadagi moliyaviy ahvol shunday bo'ladiki, ya'ni xodimlarning har biri ish bilan band bo'ladimi-yo'qmi

rahbariyat buni yaxshiroq biladi. Shunga qaramasdan, manfaatdor tomonlar rahbariyat tomonidan yaxshi o'rganilib chiqilishi kerak, chunki oxir-oqibatda rahbariyat tomonidan boshqariladigan biznesning moliyaviy tuzilmalari manfaatdor tomonlarga bog'liq. Rahbariyat tomonidan berilgan ma'lumotlarga ishonish uchun tashqi manfaatdorlar (kompaniyaning aksiyalarni sotib oluvchilar, kompaniyaga kredit beruvchilar yoki kompaniya bilan ishlovchilar) ular adolatli ekanligiga ishonch hosil qilishi kerak. Bu degani, rahbariyat va tashqi investorlar uchun nufuzli auditorlarni jalb qilish uchun rag'bat mavjud.

Agentlik nazariyasining taklif tomoni

Agentlik nazariyasi audit bozoridagi taklifni tushuntirish uchun ham ishlatilishi mumkin. Auditning uchinchi tomonlar oldidagi hissasi asosan auditorning moliyaviy hisobotda (yoki boshqalarda, masalan, firibgarlik yoki noqonuniy xatti-harakatlar) xatosini aniqlashi va auditorning ushbu xatolar haqida xabar berishga tayyorligi (masalan, auditorning hisoboti), hatto tekshirilayotgan tomonning (auditorlarning mustaqilligi) istagiga qarshi bo'lsa ham. Obro'siga ziyon yetkazish oqibatida ko'rilgan xarajatlar bir qancha empirik tadqiqotlarda namoyon bo'ldi, bu esa auditorlik firmalarining ommaviy ta'qiblarga uchraganligi sababli bozor ulushining kamayishiga duchor bo'lganligini ko'rsatdi.

Auditni tartibga solish

Oldingi bo'limda auditga bo'lgan talab tavsiflangan. Ko'pgina mamlakatlarda bu talab uzoq vaqtdan beri ixtiyoriy ravishda amalga oshirildi, ya'ni moliyaviy hisobotlarini tekshirish yoki tekshirilmasligini hal qilish kompaniyalarning o'zlari hal qilardi. Taklif tomoniga kelsak, auditorlik xizmatlarini taklif etish ba'zi davlatlarda erkin bozorda ochiq bo'lib, auditorlar uchun rasmiy qonuniy talablarsiz qoldirilgan. Garchi tartibga solish va qonunchilik bir-biridan farq qilsa-da, bugungi kunda ko'pgina mamlakatlarda audit xizmatiga talab va taklif bir darajaga qadar tartibga solinmoqda. Oxirgi buxgalteriya va moliya tadqiqotlariga ko'ra, milliy huquqiy muhit bu moliyaviy bozorni rivojlantirish, korporativ mulkchilik tuzilmalari, korporativ siyosat va butun dunyodagi buxgalteriya axboroti xususiyatlarining asosiy hal qiluvchi omillaridan biridir. Ko'pgina mamlakatlarda auditning ba'zi turlari kompaniyalar

uchun qonuniy ravishda talab etiladi. Misol uchun, AQSh va Yevropa Ittifoqida yirik va ayrim hollarda o'rta korxonalar qonun talabiga ko'ra auditorlik tekshiruvidan o'tgan moliyaviy hisobotlarni taqdim etishlari kerak. Yevropa Ittifoqining auditorlik qoidalari alohida a'zo davlatlar tomonidan tekshirilishi kerak bo'lgan barcha kompaniyalar uchun qo'llaniladi. Talablar davlatdan davlatga qarab farq qilishi mumkin. Misol uchun, Niderlandiyada 50 kishidan ortiq yoki aktivlari 3,1 million yevrodan ko'p yoki sof foydasi 6,2 million yevrodan ortiq bo'lgan kompaniyalarda audit o'tkazilishi mumkin. Eng yirik fond birjalari (jumladan, NYSE, NASDAQ, London fond birjasi, Tokio NIKKEI va Frankfurt DAX) barcha ro'yxatdagi kompaniyalarning yillik hisobotlarini tekshirishni talab qiluvchi listing qoidalariga ega. Ayni vaqtda ko'plab mamlakatlarda audit xizmatlarining taklifi ham tartibga solingan. Yevropa Ittifoqida majburiy audit, ya'ni qonun tomonidan talab qilinadigan audit faqat ma'lumotli va tajriba bo'yicha maxsus texnik talablarga javob beruvchi auditorlar tomonidan amalga oshirilishi mumkin.

Jamoatchilik nazorati kengashi

Buxgalteriya nazorati bo'yicha kengashlar – hukumat yoki kasbiy komissiyalar so'nggi yillarda auditorlarning ishini qayta ko'rib chiqish va standartlarni o'rnatish va joriy etishda faol ishtirok etishni boshladi. Uchta bunday kengash Amerika Qo'shma Shtatlarida (Buxgalteriya hisobi jamoatchilik nazorati kengashi), Avstraliyada (Moliyaviy hisobot kengashi) va Buyuk Britaniyada (Kuzatuv kengashi) joylashgan.

2002-yilda qabul qilingan Sarbaney-Oksli Qonuni AQSh qimmatli qog'ozlar va birja komissiyasidan (SEC) Jamoatchilik hisobotlarini nazorat qilish kengashi (PCAOB)ni tashkil etishni talab qildi. Kengash auditni va jamoat korxonalarining auditorlarini nazorat qiladi va tekshiradi, hamda qonunlar, qoidalarni buzganlik uchun firma va shaxslarga nisbatan jazo choralarini qo'llaydi. Kengash bu paytda Amerika Qo'shma Shtatlarining Sertifikatlash bo'yicha Davlat Auditorlar Instituti (AISPA) tomonidan belgilangan umum qabul qilingan audit standartlaridan (GAAS) faqat vaqtinchalik foydalanilishini ta'minlashga qaror qildi. PSAOB ro'yxatdan o'tgan buxgalteriya

kompaniyalari faoliyatini muntazam ravishda tekshirishga vakolatli bo'lib, qimmatli qog'ozlar to'g'risidagi qonunlar, standartlar, qoidalarning potensial buzilishlarini tergov qiladi. AQShdan tashqarida joylashgan buxgalteriya firmalari SEC da ro'yxatga olgan AQSh firmalari bilan ishlasa PSAOB talablariga binoan auditorlik hisobotini tayyorlaydi va taqdim qiladi.

2002-yilda Sarbanes-Oxley Qonuni Kongress tomonidan deyarli bir ovozdan qabul qilingan va prezident Jorj Bush tomonidan 2002-yil 30-iyulda imzolangan. Prezident tomonidan imzolangan qonun, Enron va WorldCom kompaniyalari inqirozi va boshqa keng tarqalgan korporativ va buxgalteriya janjallari tufayli paydo bo'ldi. Qonun Prezident tomonidan "Franklin Delano Ruzvelt davridan beri Amerika biznes amaliyotining eng keng ko'lamli islohotlari"dan biri sifatida qayd etilgan bo'lib, u korporativ axborotni oshkor qilish va moliyaviy hisobotni takomillashtirish, buxgalterlik firmalarining mustaqilligini mustahkamlash orqali investorlarning ishonchini mustahkamlash, moliyaviy hisobotlarda va korporativ axborotni oshkor qilishda korporativ xodimlar va boshqaruvchilarning roli va mas'uliyatini oshirishga xizmat qiladi.

Avstraliyada 1999-yilda qabul qilingan "Iqtisodiy islohotlar to'g'risida"gi qonunga ko'ra yangi xususiy, jamoat va notijorat tashkilotlar uchun buxgalteriya standartlarini joriy qilish uchun Moliyaviy hisobot berish kengashi (FPC) ta'sis etildi. FRF xalqaro moliyaviy markazlarda qo'llaniladigan xalqaro buxgalteriya standartlarini va buxgalteriya standartlarini ishlab chiqishni kuzatadi. U Avstraliya Buxgalteriya standartlari kengashi (AASB) uchun keng strategik yo'nalishni belgilaydi, uning istiqbolini va biznes rejasini tasdiqlaydi hamda kuzatib boradi, shuningdek, uning faoliyatini nazorat qiladi. Birlashgan Qirollikda Nazorat Kengashi Buxgalteriya Jamg'armasi tomonidan moliyalashtiriladi. Nazorat kengashining vazifasi tartibga solish tizimining ishlashini jamoatchilik manfaatlariga to'liq mos kelishini tasdiqlash maqsadida uni nazorat qilishdan iborat. Ushbu funksiyani amalga oshirishda Nazorat kengashi uchta organni – Axloq normalari kengashi, Audit amaliyoti kengashi hamda Tergov va

Intizom kengashining faoliyatini qamrab oladi. Bundan tashqari, kengash Buyuk Britaniyaning buxgalteriya kasbi mutaxassislari ustidan tergov va intizom, monitoring, treninglar o'tkazish, malakasini oshirish va ro'yxatdan o'tkazish bo'yicha cheklangan vakolatlarga ega.

Qonuniy javobgarlik

Auditorlik tekshiruvi o'tkaziladigan moliyaviy hisobotga nisbatan ko'plab manfaatdor tomonlar mavjud: mijoz (u bilan to'g'ridan-to'g'ri munosabat mavjud), haqiqatdagi va potensial aksiyadorlar, sotuvchilar, bankirlar va boshqa kreditorlar, xodimlar va hukumat. Auditorning har bir manfaatdor tomonning yuridik javobgarligi mamlakatdan mamlakatga, tumandan to tumanga qarab o'zgarib turadi. Ushbu majburiyat, odatda, quyidagilardan biriga yoki bir nechtasiga asoslangan: umumiy huquq, yuridik qonunchilik bo'yicha fuqarolik javobgarligi, qonunga muvofiq jinoiy javobgarlik va professional buxgalteriya tashkilotlari a'zosi sifatida javobgarlik.

Umumiy yuridik javobgarlik

Auditorlar uchun umumiy yuridik javobgarlik odatda ikkita toifaga bo'linadi: mijozlar oldidagi majburiyatlar va uchinchi shaxslar oldidagi javobgarlik.

Mijozlar oldidagi javobgarlik

Auditor tomonidan auditorlik tekshiruvida ehtiyotsizlik qilinganligi sababli, mijoz tomonidan taqdim etilgan odatiy fuqaroviy da'vo, auditor tomonidan moliyaviy hisobotdagi soxtalik yoki ishchilarning firibgarligi (yo'qotish)ni aniqlamaganligi to'g'risidagi da'voni o'z ichiga oladi. Qonuniy xatti-harakatlar shartnomaning buzilishi, yoki ko'pincha, ehtiyotsizlik tufayli sodir bo'lgan deb tan olinishi mumkin. Ehtiyotsizlik tufayli sodir bo'lgan operatsiyalar eng keng tarqalgan hisoblanadi, odatda ular shartnomaning buzilishiga qaraganda ko'proq miqdordagi jarimaga sabab bo'ladi.

Uchinchi shaxslar oldidagi majburiyatlari

Uchinchi shaxslar audit mijozidan tashqari auditdan barcha manfaatdor tomonlarni o'z ichiga oladi. Auditorlik firmasi uchinchi shaxslarga, masalan, soxta moliyaviy hisobotlarga tayanib, zarar ko'rgan banklarga nisbatan javobgar bo'lishi mumkin.

Ultramar

Auditning uchinchi shaxs oldidagi majburiyatlari bo'yicha AQShning eng mashhur audit hodisasi 1931-yilda Ultramares-Touche (Ultramares Corporation v Touche va boshq.) ishida sodir bo'ldi. Ushbu hodisada sud buxgalterlarning ehtiyotsizligi haqida qaror chiqardi, ular debitorlik qarzlari miqdorida soxtalashtirishga yo'l qo'yilmagan deb xulosa beradi. Tergov tekshiruv natijalari soxtalashtirilganligini ko'rsatganida, ular uchinchi tomon bankdan javobgar bo'lmadi, chunki kreditorlar auditorlik tekshiruvidan oldin auditorga ma'lum bo'lgan asosiy manfaatdor shaxs emas edi. Ushbu hodisa Ultramar doktrinasi deb ataladi, chunki uchinchi tomon va auditor o'rtasida shartnoma huquqi yo'qligi sababli oddiy ehtiyotsizlik uchinchi tomon oldidagi javobgarlik uchun yyetarli emas.

Caparo

Mashhur 1990-yilgi Caparo hodisasida (Caparo Industries, PLC v Dickman va boshqalar), Britaniyaning Lordlar Palatasi asosiy hal qiluvchi majburiyat mezoni auditorlik xizmatining maqsadi bo'lganligi haqida qaror qabul qilgan. Yillik hisobotlar uchun bu maqsad aksiyadorlarga kompaniyaning o'tmishdagi boshqaruvini tekshirish, ularning ovoz berish huquqlarini amalga oshirish hamda kelgusidagi siyosat va boshqaruvga ta'sir ko'rsatish uchun zarur bo'lgan ma'lumotlarni berishdan iborat edi.

Nemischa mas'uliyat

Germaniyada auditorlar qasddan majburiyatlarini bajarmaganda mijozga nisbatan cheklanmagan miqdorda javobgar bo'ladilar, lekin javobgarlik majburiyatlari cheklangan, vaziyatga qarab 1.000.000 dan 4.000.000 yevrogacha qonun bilan to'lanadi. Uchinchi shaxslar uchun javobgarlik Tort qonunida (§ 823-826 BGB) belgilangan maqsad va axloqiy normalarga rioya qilmaslik kabi muayyan shartlar bilan cheklangan. Shuningdek, Kontrakt qonuni bo'yicha uchinchi shaxslar oldida javobgarlik mavjud bo'lib, unda Tort qonuniga nisbatan kamroq cheklovli shartlar mavjud.

Qonunga muvofiq fuqarolik javobgarligi

Ko'pgina mamlakatlarda auditorlarning fuqarolik javobgarligiga ta'sir ko'rsatadigan qonunlar mavjud. Masalan, qimmatli qog'ozlar to'g'risidagi qonunlar professional buxgalterlarga nisbatan qat'iy talablar qo'yishi mumkin. AQShda 1933-yilgi qimmatli qog'ozlar to'g'risidagi qonun faqatgina Qimmatli qog'ozlar va birja komissiyasi (SEC)ni tashkil etibgina qolmay, auditorlarga nisbatan uchinchi shaxs oldidagi fuqarolik javobgarligini tiklash bo'yicha birinchi qonuniy me'yorlarni o'rnatgan.

Qimmatli qog'ozlarni sotib olish uchun yangi ro'yxatdan o'tgan firmaning asl xaridorlari, agar moliyaviy hisobot noto'g'ri yoki soxta bo'lsa, auditorga dastlabki sotib olish narxiga qadar murojaat qilishadi. Qimmatli qog'ozlarni sotib olgan har bir kishi moliyaviy hisobotdagi jiddiy xatoliklar yoki kamchiliklar uchun auditorni sudga berishi mumkin. Auditorda oqilona tergov o'tkazilganligi yoki qimmatli qog'ozlar oldi-sotdisi bilan shug'ullanuvchining (da'vogarning) zarari sabablari moliyaviy hisobotlardagi xatoliklardan boshqa omillar bilan bog'liqligini ko'rsatadigan dalillar bo'lishi kerak. Agar auditor buni isbotlay olmasa, da'vogar bu ishni yutib oladi.

Qonunga muvofiq jinoiy javobgarlik

Malakali buxgalter yuridik va jinoiy javobgarlikka tortilishi mumkin bo'lgan mamlakat yoki tuman qonunlariga binoan, boshqa shaxsni aldab, bila turib qasddan soxta moliyaviy hisobotlar bilan shug'ullanish orqali jinoyatni sodir etishda ayblanishi mumkin.

1934-yilgi AQSh qimmatli qog'ozlar va fond birjasi Qonuni

AQShda 1934-yilgi qimmatli qog'ozlar va fond birjasi Qonuni har bir milliy va mamlakatdan tashqari birjalarda almashinadigan qimmatli qog'ozlarga ega kompaniyadan har yili auditorlik tekshiruvi o'tkazilgan moliyaviy hisobotlarni (10-K) va har choraklik, noodatiy hodisalar (8-K) va boshqa hodisalar to'g'risidagi moliyaviy hisobotlarni (10-Q) taqdim etishni talab qiladi. Qonun shuningdek, jinoiy javobgarlik holatini belgilaydi (10b-5-qoida), agar jinoiy javobgarlik shartlari quyidagilar bo'lsa: uchinchi shaxs foydalanishi uchun ma'lumotlarni auditor biron bir modda, sxema yoki firibgarlik yo'lidan foydalanib noto'g'ri ko'rsatsa yoki umuman ko'rsatmasa, ya'ni auditor qasddan yoki o'ylamasdan

buzib ko'rsatsa. SEC shuningdek, SECda ro'yxatga olingan kompaniyalar uchun auditorlik tekshiruvlarini amalga oshirish uchun auditorni ta'qiqlash yoki to'xtatish vakolatlariga ega. Bir nechta sud ishlari Jinoiy javobgarlik to'g'risidagi qonunning qo'llanilishiga ta'sir ko'rsatadi. Amerika Qo'shma Shtatlarida v. NATELLI (1975), ikki nafar auditor Milliy talabalar marketing korporatsiyasining moliyaviy qarzlarini tasdiqlaganligi uchun jinoiy javobgarlikka tortildi. Amerika Qo'shma Shtatlarida v Weiner (1975) uch auditor Amerika Qo'shma Shtatlari kapital jamg'armasi auditi bilan bog'liq qimmatli qog'ozlardagi firibgarlikda ayblangan. Kompaniyaning amalga oshirgan firibgarligi juda katta bo'lib, auditorlik tekshiruvi shunchalik standartlarga mos kelmaganligi tufayli, sud auditorlar firibgarlik to'g'risida xabardor bo'lishi kerak degan xulosaga keldi. Rahbariyat auditorlarning oldingi yillarda moliyaviy hisobotlarni noto'g'ri talqin qilganliklari va hamkor ESM davlat qimmatli qog'ozlari v Aleksandr Grant & Co. (1986)ga hech narsa aytmaslikka rozilik berganligini aniqladi. Hamkor firibgarlikdagi sherikligi uchun aybdor deb topilgan va 12 yillik qamoq jazosiga hukm qilingan.

Professional buxgalteriya tashkilotlari a'zosi sifatida majburiyatlar

Deyarli barcha milliy auditorlik kasblarida bir xil intizomiy sud mavjud. Ko'pgina mamlakatlarda auditga aloqador bo'lishidan qat'i nazar, har qanday kishi auditorga qarshi shikoyat berishi mumkin. Intizomiy sud odatda auditorlik va yuridik kasb vakillari, ba'zan esa jamoatchilik vakillaridan iborat. Da'vogar va sudlanuvchining dalillarini eshitgan holda, sud o'z qarorini qabul qiladi va auditorga nisbatan (agar mavjud bo'lsa) sanksiyani belgilaydi. Bu sanksiya turli xil bo'lishi mumkin. Bu quyidagilar bo'lishi mumkin:

- jarima;
- xayfsan (og'zaki yoki yozma);
- cheklangan vaqt (masalan, olti oy) faoliyatingizni to'xtatib turish;

yoki

- kasbingizning umrbod taqiqlanishi.

Ayrim mamlakatlarda ushbu intizomiy sudlarning ishi ommaviydir. Ko'pgina mamlakatlarda sud hukmlari, xususan, sud qarori faoliyatni to'xtatib turish yoki umrbod taqiqlanish bo'lsa, ommaga e'lon qilinadi. Odatda intizomiy sud qarori ustidan shikoyat qilish mumkin. Auditor muvaffaqiyatsizligi uchun intizomiy sud tomonidan hukm qilingan deb hisoblang. Bu auditorga nisbatan fuqaroviy da'voga yyetarlimi? Yo'q. Auditor fuqaroviy da'vosi bilan yuridik javobgarlikka tortilishi uchun quyidagi shartlarni bajarish kerak:

- Auditorlik tekshiruvida auditorning ehtiyotsizligini isbotlash kerak (ehtiyotsizlik muammosi). Intizomiy sud tomonidan chiqarilgan hukm odatda ushbu shartni bajarish uchun asosdir.
- Auditorning da'vogarga nisbatan majburiyati bor (professional faoliyati tufayli).
- Da'vogar o'zining yo'qotishlari audit muvaffaqiyatsizligi sababli bo'lganligini isbotlashi kerak (sabab oqibat muammosi).
- Da'vogar o'zining yo'qotishlarini aniqlashtirishi kerak.

Audit bozoridagi ayrim o'zgarishlar

Audit nazariyalarini muhokama qilishda Politsiyachi nazariyasida tarixiy o'zgarishlar davrida (1940-yildan 2002-yilgacha), firibgarlikning oldini olish va aniqlashga, moliyaviy hisobotlar haqqoniyligi va adolatliligini tekshirishga izoh berishning imkoni bo'lmaganligi qayd etib o'tildi. Auditorlik bozorining o'zgarishi bilan bog'liq bo'lgan auditorlik vazifalarini rivojlantirish, odatda, auditorlik tekshiruvi oralig'idagi munozarali deb hisoblanadigan jamoat muhokamasining obyekti sanalanadi. Bu kamchilik auditorlik xizmatlaridan foydalanuvchilar auditorlardan hozirgi amaliyotga mos bo'lmagan vazifalar yuzasidan kutgan ortiqcha natijalaridan kelib chiqadi.

Auditorlik majburiyatlari va auditorlik xizmatlaridan foydalanuvchilarning kutayotgan natijalari

Auditorlik xizmatlaridan foydalanuvchilar keng miqyosda tekshiriluvchi tomon (kompaniya boshqaruv kengashi) va uchinchi shaxslar (aksiyadorlar, bankirlar, kreditorlar, xodimlar, mijozlar va boshqa guruhlar) deb tasniflanishi mumkin. Ushbu guruhlarning har biri

auditorlik majburiyatlari bo'yicha o'ziga xos natijalarni kutadi. Auditorlarning quyidagi majburiyatlari yuzasidan kutilayotgan natijalar:

- moliyaviy hisobotlarning adolatliligi to'g'risida fikr berish;
- kompaniyaning ish yuritishni davom ettirish, qobiliyati haqida fikr berish;
- kompaniyaning ichki nazorat tizimi to'g'risida fikr bildirish;
- firibgarlikning yuzaga kelganligi haqida fikr bildirish;
- noqonuniy xatti-harakatlar yuzaga kelganligi to'g'risida fikr bildirish.

Bu vazifalarning har biridagi hozirgi o'zgarishlar ushbu bobning qolgan qismida muhokama qilinadi.

Xalqaro audit bozoriga ta'sir ko'rsatadigan tadqiqotlar va qonunlarga misollar

Kutilayotgan natijalar bilan bog'liq ayrim muammolarga qisman javob beradigan ikkita muhim tadqiqot (COSO hisoboti hamda Birlashtirilgan kodeks va Turnbull hisobotiga olib keladigan Cadbury hisoboti) o'tkazildi va oxirgi qoidalar 2002-yilgi Sarbanes-Oxley buxgalterlik Qonuniga muvofiq qabul qilindi.

COSO hisoboti

COSO hisoboti Treadway komissiyasi homiylik tashkilotlari qo'mitasi tomonidan chop etilgan. COSO hisobotida quyidagilar belgilab o'tilgan:

- ichki nazorat va uning tarkibiy qismlariga tegishli tushunchalarni uyg'unlashtirish;
- ichki nazorat sifatini baholashga yordam berish;
- boshqaruvning ichki nazorat tizimini yaratish, rahbariyatga o'z kompaniyasidagi ichki nazoratni zamonaviy nazorat texnologiyalari bilan taqqoslash imkonini berish;
- ichki nazoratning muvofiqligi to'g'risida tashqi hisobot uchun asos yaratish.

Ushbu maqsadlarning barchasi audit xizmatiga ta'sir etishi mumkin bo'lsa-da, ikkinchidan, bu mavzu alohida ahamiyat kasb etadi, chunki u kompaniyaning ichki nazorat tizimining sifati to'g'risida ichki auditor

tomonidan tasdiqlanishi mumkin. COSO hisoboti Ichki nazorat komponentlari deb nomlangan 7-bob bo'yicha keng muhokama qilinadi.

"Turnbull hisoboti" Birlashtirilgan kodeks

Ichki Nazorat: "Turnbull hisoboti" Birlashtirilgan Kodeks bo'yicha Direktorlar uchun qo'llanma, hisobotni yozgan Qo'mita raisi Nayjel Turnbull nomiga shunday deb nomlangan. Bu hisobot Birlashtirilgan Kodeksdagi ichki nazorat talablari haqida Londondagi qimmatli qog'ozlar birjasi ro'yxatga olingan kompaniyalarga qo'llanma bo'lib xizmat qiladi. Hisobotda aytilishicha, Boshqaruv kengashi ichki nazorat bo'yicha tegishli siyosatni belgilashi va ichki nazorat tizimining risklarni boshqarish uchun kengash tomonidan ma'qullangan holda samarali faoliyat yuritishni muntazam kafolatlashi kerak.

2002-yilgi Sarbanes-Oxley Qonuni

Enron kompaniyasining inqirozga yuz tutishi bilan boshlangan va Worldcom, XEROX va TYCO kabi yirik kompaniyalarga qadar tarqalgan buxgalterlik janjallari AQShda ommaviy norozilikni keltirib chiqardi, natijada 2002-yil iyul oyida AQSh prezidenti Qonunni imzoladi. Sarbanes-Oxley Qonuni 1934-yilgi "Qimmatli qog'ozlar va birja amaliyoti to'g'risida"gi qonunni qabul qilgan paytdan e'tiboran AQSh tomonidan qabul qilingan birinchi buxgalteriya qonuni hisoblanadi.

Nazorat uchun savollar

1. Auditning paydo bo'lishi va rivojlanishi to'g'risida nima bilasiz?
2. Foydani maksimallashtirish va ikkiyoqlama yozuv to'g'risida nima bilasiz?
3. Auditor, korporatsiya va moliyaviy ma'lumot qanday ta'riflaysiz?
4. Audit oldiga qanday maqsad va vazifalar qo'yilgan?
5. Auditorlik faoliyatining rivojlanish bosqichlari to'g'risida nima bilasiz?
6. Audit va buxgalteriya hisobi o'rtasida qanday farqlar mavjud?

7. Audit va taftish, ularning qanday o‘xshashlik va farqli tomonlari mavjud?

8. Auditorlik xizmatlariga talab va takliflar haqidagi nazariyalar to‘g‘risida nima bilasiz?

2-BOB. AUDITORLIK FAOLIYATINING HUQUQIY ASOSLARI

2.1. "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonun va boshqa normativ-huquqiy hujjatlar sharhi

Buxgalter-auditor Buyuk Britaniyada 19-asrning o'rtalarida vujudga kelgan. 1862-yilda Angliyada "Majburiy audit to'g'risida"gi qonun qabul qilingan, Fransiyada 1867-yilda, AQShda 1937-yilda buyuk depressiyadan so'ng ushbu turdagi qonunlar qabul qilingan.

XX asrning birinchi yillarida moliyaviy hisobotlardan foydalangan korxonalar balansni kompaniyaning ishonchliligini belgilab beruvchi asosiy ko'rsatkich sifatida bilar edilar. Shu sababli, auditorlar o'z ishlarida ko'p hollarda asosiy e'tiborni balansga qaratar edilar. AQShda savdo bo'yicha Federal komissiya iltimosiga ko'ra Amerika buxgalter-ekspertlar instituti (bu institut bugungi kunda Amerika diplomga ega buxgalterlar instituti – AICPA deb yuritiladi) tomonidan tayyorlangan audit to'g'risidagi birinchi rasmiy qaror 1917-yilda chop etilgan bo'lib, "balans auditi"ga bag'ishlandi. Ushbu qarorning qayta ko'rib chiqilgan nashri 1929-yilda e'lon qilinib, "Moliyaviy hisobotlarni tekshirish" nomini oldi. Garchi, ushbu hujjatda asosiy e'tibor hali ham balans auditiga qaratilgan bo'lsa-da, unda foyda va zararlar hisoboti to'g'risida batafsil fikr yuritilgan edi. Bu esa, xo'jalik operatsiyalari natijalariga qiziqish ortayotganligidan dalolat berar edi. 1929-yildagi nashrda bitimlar tuzish amaliyoti, shuningdek, ichki nazoratning muhimligi to'g'risida so'z boradi.

1936-yilda "Mustaqil auditorlar tomonidan moliyaviy hisobotlarni tekshirish" deb nomlangan risola chop etildi. Bu risolaning mazmunida so'nggi yillarda yuz bergan ko'plab voqealar o'z ta'sirini ko'rsatdi. Bu voqealar orasida eng ahamiyatlisi bitimlar tuzish standartlarini takomillashtirishga yo'naltirilgan AICPAning Nyu-York fond birjasi bilan hamkorlik munosabatlarining yo'lga qo'yilishi, shuningdek, 1933-

yilda qabul qilingan "Qimmatli qog'ozlar to'g'risida"gi va 1934-yilda qabul qilingan "Birjalar to'g'risida"gi qonunlarning kuchga kiritilishi bo'ldi. Bu qonunlar ro'yxatdan o'tgan kompaniyalarga moliyaviy hisobotning tegishli shakllarini tuzishlarini talab qilar edi.

Auditni standartlashtirishning zamonaviy shakli 1939-yildan boshlanadi. Mazkur yilda AICPA auditorlik tekshirishlari bo'yicha Qo'mita ta'sis etdi va auditorlik jarayonlari to'g'risida Qoidalarni (SAF) chop etdi. 1972-yilga qadar 54 ta qoida e'lon qilindi. Qo'mita esa bu davrda yangi nomga ega bo'ldi: Auditorlik standartlari bo'yicha Ijroiya Qo'mitasi (keyinchalik bu qo'mita auditorlik standartlari bo'yicha Kengash deb yuritila boshlandi). Bu Qo'mita barcha Qoidalarni kodlashtirdi va ularni auditorlik jarayonlari bo'yicha qoida (SAF) №1ga birlashtirdi. Bu Qoida hozirgi kunda ham amal qilmoqda. XX asrning 70 va 80-yillari jamoatchilikning auditorlar ishlari va majburiyatlari doirasiga qiziqishining oshishi bilan tavsiflanadi.

Germaniyada auditorlik faoliyati 1961-yil 27-iyulda qabul qilingan "Auditorlarning professional Nizomi to'g'risida"gi qonunga muvofiq amalga oshiriladi. Ushbu qonunga muvofiq, auditor deganda, ushbu kasbni ochiq tarzda ijro etadigan va o'zining shaxsiy hamda kasbiy layoqatliligini tegishli imtihonni topshirish yo'li bilan tasdiqlagan shaxs tushuniladi.

Auditorning kasbiy faoliyati mazmuni iqtisodiy sohada auditorlik tekshirishlarini amalga oshirishda, soliq masalalari bo'yicha maslahat xizmatlarini ko'rsatishda, ishlab chiqarishni boshqarish sohasida ekspert sifatida ishlashida o'z aksini topadi.

"Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunga muvofiq, majburiy tekshirilishi lozim bo'lgan kompaniyalarning yillik buxgalteriya hisobotini tekshirish bilan keng tarqalgan. Bundan tashqari, majburiy tekshirish lozim bo'lmagan korxonalar ham o'zlarining tashabbuslari bilan yoki uchinchi shaxslarga (masalan, kreditorlarga) hisobot taqdim etish zaruriyati paydo bo'lganda, auditorlarni o'zlarining yillik balanslarini tekshirish uchun jalb etishlari mumkin. Korxonaning hisoboti va ish yozuvlari bilan tanishish yordamida, shuningdek, tekshirishning maxsus uslublarini qo'llash natijasida, auditor, moliyaviy

hisobot ham shakl nuqtayi nazaridan, ham mazmunan qonun talablariga to‘liq mos kelishiga va tasdiqlanishi mumkinligiga ishonch hosil qilishi lozim.

1867-yilda “Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi qonun Fransiyada ham qabul qilindi. Mazkur qonunda “Hisoblar bo‘yicha komissarlar” nomli maxsus taftishchilar tomonidan aksiyadorlik jamiyatlari balanslari majburiy tekshirilishi va ularga baho berilishi lozimligi ko‘rsatilgan. Mulkdor-kapitalistlar tobora kamroq bevosita ishlab chiqarish va moliyaviy ishlar bilan shug‘ullana boshladilar. Ular bu ishlarni yollangan xizmatchilarga topshirar edilar yoki qandaydir jamiyatning aksiyalari yoki obligatsiyalariga egalik qilganliklaridan oladigan daromadlari evaziga yashovchi mulkdorlarga aylanib bordilar. Qimmatli qog‘oz egalari uchun aksiyadorlik jamiyatlarida hisob va hisobotni taftish qiluvchi buxgalter-auditorlar korxonaning moliyaviy barqarorligi va uning faoliyatidan olinadigan daromadlar to‘g‘risida ishonchli ma’lumotlarning kafolati bo‘lib hisoblanar edilar.

1982-yilda Xalq vakillarining Umumxitoy yig‘ilishi (XVUY)da Xitoyning yangi Konstitutsiyasi e’lon qilindi. Bu konstitutsiya hukumatdan auditorlik ma’muriyatini tashkil etishni talab qilar edi. 1983-yilning sentyabr oyida 3000dan ko‘proq auditorlik tashkilotlari ro‘yxatga olindi, ularda 30 mingdan ortiq shtatli a’zolar ishlar edi. Shunday qilib, konstitutsiya auditorlik ma’muriyatining mustaqilligini kafolatlaydi. Auditorlik ma’muriyati o‘z funksiyalarini muvaffaqiyatli bajarishini ta’minlash uchun Konstitutsiyaning 91-moddasida shunday yozilgan: “Davlat kengashi boshlig‘ining ko‘rsatmasiga ko‘ra auditorlik tashkiloti qonunga muvofiq audit o‘tkazish yo‘li bilan maslahat berish huquqini mustaqil amalga oshiradi. Hech qanday ma’muriy organlar yoki jamoat tashkilotlari va shaxslar tomonidan ularning faoliyatiga aralashishga yo‘l qo‘yilmaydi”.

Xitoy iqtisodiyotining sog‘lomlashuvi va bozorlarining barqarorlashuvida auditorlik xizmatlari katta rol o‘ynadi. Faqat 1989-yilda tekshirishlar natijasida auditorlar tomonidan 24 mlrd yuan, yoki yalpi milliy daromadning 2 foizi miqdorida “muammoli pullar” aniqlandi. Bu pullar keraksiz obyektlarni qurishni moliyalashtirish,

ishlanmagan mukofotlarni to'lash, ulkan "vakillik" xarajatlariga sarflanishi ko'zda tutilgan edi. 1990-1992-yillarda Xitoy auditorlik tizimining rivojlanishida katta taraqqiyot yuz berdi. Xitoy iqtisodiyotining bozor munosabatlariga o'tish ko'lamining kengayishi bilan biznes sektorini ko'proq kuzatish va moliyaviy nazorat qilish talab etiladi. Jahon iqtisodiyoti, biznes va savdoda kuzatilayotgan baynalminallashuv tendensiyalari munosabati bilan xalqaro buxgalteriya hisobi va hisobotining ahamiyati va hajmi oshib bormoqda, buxgalterlarning xalqaro kasbiy tashkilotlari tuzila boshlandi, o'z vakolatlari doirasida hisob va auditorlik standartlarini muvofiqlashtirish jarayoniga jalb etilgan xalqaro va mintaqaviy tashkilotlar ana shular jumlasidandir.

Xitoyda "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonun 1994-yil 31-avgustda qabul qilingan bo'lib, u 55 ta moddadan iborat.

Auditorlik faoliyatining maqsad va vazifalari tavsifidan kelib chiqib, auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonundan va boshqa ilmiy manbalar asosida ularni turlicha guruhlashtirish mumkin. Yuqorida keltirilgan manbalar va chet el tajribasi asosida auditorlik faoliyatini, fikrimizcha, quyidagi pog'onalarga bo'lish mumkin.

1-jadval

O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini tartibga solishning pog'onalari

Pog'onaga bo'linishi	Asos	Tegishli me'yoriy hujjatlar
1-pog'ona	Qonunchilik asoslari	O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risida" (yangi tahriri, 26.05.2000 yil). "Buxgalteriya hisobi to'g'risida" (yangi tahriri 13.04.2016 yil) qonun va boshqalar
2-pog'ona	O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Farmonlari va Qarorlari	O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida" 2007-yil 4-apreldagi PQ-615-sonli Qarori, "Auditorlik tashkilotlarining moliyaviy barqarorligini oshirish yuzasidan qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida" 2008-yil 2-iyuldagi PQ-907 sonli Qarori, "Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida" 2015-yil 24-apreldagi PF-4720 sonli Farmoni, O'zbekiston Respublikasi Prezidentning 2017-yil 29-dekabrdagi PQ-3454-sonli "O'zbekiston

		Respublikasining 2018-yilgi asosiy makroiqtisodiy ko'rsatkichlari prognozi va davlat byudjeti parametrlari to'g'risida"gi Qaroridan kelib chiqib, O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksiga 2018-yil uchun kiritilgan qo'shimcha va o'zgartirishlar (145-modda 17-18-bandlar, 147-modda 7-band) va boshqalar
3-pog'ona	O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining Qarorlari	O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining "Auditorlik faoliyati takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida" 2000-yil 22-sentyabrdagi №365 sonli Qarori, "Xo'jalik yurituvchi subyektlarning xarajatlarini hisobga olish va moliyaviy natijalarini shakllantirish tartibini takomillashtirish to'g'risida" 2003-yil 15-oktyabrdagi №444 sonli Qarori, "Korporativ boshqaruv ilmiy-ta'lim markazining samarali faoliyatini ta'minlashga doir tashkiliy chora-tadbirlar to'g'risida" 2015-yil 27-oktyabrdagi №305 sonli Qarori va boshqalar
4-pog'ona	Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari va auditning xalqaro standartlari	Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari, moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari. Auditning xalqaro standartlari, auditor kasbiy etika kodeksi, ichki auditorlar instituti standartlari va boshqalar
5-pog'ona	O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyatining milliy standartlari (AFMS). Uslubiy ko'rsatmalar tushuntirishlar va auditorlik faoliyatiga doir boshqa me'yoriy hujjatlar	O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining milliy standartari (AFMS), O'zbekiston auditorlarining kasbiga oid axloq kodeksi, Moliya vazirligi tomonidan ishlab chiqilgan uslubiy ko'rsatmalar, tushuntirishlar va auditorlik faoliyatiga doir me'yoriy hujjatlar. Masalan, auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risida nizom, auditorlik faoliyati to'g'risidagi ma'lumot, ichki audit xizmati xodimlarini sertifikatlash tartibi to'g'risidagi nizom, Ustav kapitalida davlat aksiyalari paketi (ulushlari) 50 foizdan ortiq bo'lgan korxonalarda tashqi auditni o'tkazadigan auditorlik tashkilotlari ro'yxatiga auditorlik tashkilotlarini kiritish tartibi to'g'risidagi nizom va boshqalar
6-pog'ona	Auditorlik tashkilotlarining ichki ishchi standartlari	Auditorlik tashkilotlarining ichki standartlariga qo'yilgan talablar (AFMS №4), auditorlik tashkilotlarining ishchi standartlari, auditorlarning ishchi standartlari

Ushbu jadvalda auditorlik faoliyatini tartibga solish pog'onalariga bo'lishda yuqorida keltirilgan manbalar va chet el tajribasi asosida guruhlash tartibi ishlab chiqildi va bunda ularning huquqiy asosiga e'tibor qaratildi. Masalan, birinchi pog'onada auditorlik faoliyatini tashkil etish bilan bog'liq qonunchilik asosi keltirilgan bo'lib, bevosita auditga tegishli qonundan tashqari bank va bank faoliyati to'g'risida, tadbirkorlik subyektlari to'g'risida, aksiyadorlik jamiyatlari to'g'risidagi

qonunlarda ham ushbu masalaning ayrim tomonlari berilgan. "O'zbekiston Respublikasi Prezidenti Farmonlari va Qarorlari" nomli ikkinchi pog'onada ushbu masala bo'yicha tegishli qonunchilik asoslari beriladi. Masalan, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida"gi 2015-yil 24-apreldagi PF-4720-sonli Farmonida aksiyadorlik jamiyatlari faoliyatining me'yoriy-huquqiy bazasini yanada takomillashtirish, zamon talablari va xalqaro normalar hamda standartlarga muvofiq holda amaldagi qonun hujjatlariga o'zgartish va qo'shimchalar kiritish hamda yangi qonun hujjatlari va me'yoriy hujjatlar qabul qilish, shu jumladan, moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari va xalqaro audit standartlariga o'tish vazifasi qo'yilgan. Uchinchi pog'onada ushbu masalaga oid tegishli qarorlar o'zining aksini topishi kerak. 4-pog'ona odatda, tashqi audit jarayonida qo'llaniladigan standartlar va ularning xalqaro darajaga chiqishda katta ahamiyatga egaligi ko'rsatilgan va ular asosida amalga oshirilgan auditorlik tekshiruvlari moliyaviy faoliyat auditi va moliyaviy hisobotlar auditi chet ellik investorlar va foydalanuvchilar uchun asos bo'lib hisoblanadi. O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining milliy standartlari ana shu xalqaro audit standartlari asosida ishlab chiqilgan va ushbu ishlar davom etirilmoqda. 5-pog'onaga auditorlik faoliyatining milliy standartlari va Moliya vazirligi, boshqa tegishli vazirlik va qo'mitalar tomonidan ularni tartibga solish uchun ishlab chiqilgan tegishli me'yoriy va uslubiy ko'rsatmalarni kiritishimiz mumkin. Huquqiy nuqtayi nazardan ushbu bosqich hujjatlari asosan O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatdan o'tgan yoki tegishli vazirlik va qo'mitalar tomonidan tavsiya sifatida ishlab chiqilgan bo'lishi mumkin. 6-pog'onaga auditorlik tashkilotlarining ichki standartlariga qo'yilgan talablar asosida har bir auditorlik tashkiloti tomonidan o'zida ishlab chiqilgan ishchi standartlar va ayrim auditorlar tegishli bo'linmalarni tekshirish jarayonida qo'llaniladigan ishchi standartlar qo'shilgan.

Albatta, ushbu tadbirlar O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini rivojlanishiga katta hissa qo'shdi. Lekin jahon moliyaviy-

iqtisodiy inqirozidan keyingi davrda O'zbekiston Respublikasida inqirozdan chiqish va uning oldini olish sharoitida auditorlik faoliyatini rivojlanishi va unga qo'yilgan yangicha talablarni e'tiborga olish zaruriyati vujudga keldi. Jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozidan keyingi davrda mamlakatimizda anchagina ishlar amalga oshirildi. Jumladan, moliyaviy hisobot va xalqaro audit standartlariga o'tish bo'yicha O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "2011-2015-yillarda respublika moliya-bank tizimini yanada isloh qilish va barqarorligini oshirish hamda yuqori xalqaro reyting ko'rsatkichlariga erishishning ustuvor yo'nalishlari to'g'risida" 2010-yil 26-noyabrdagi PQ1438-sonli Qarori qabul qilindi. Ushbu Qarorda "Nobank moliya tashkilotlari, kredit uyushmalari, lizing, sug'urta va auditorlik kompaniyalarining rolini yanada oshirish hamda tarmog'ini rivojlantirish, xalqaro normalar va standartlarga muvofiq ularning barqarorligi va samaradorligini ta'minlash, ular tomonidan ko'rsatiladigan xizmatlar turi va ko'lamini kengaytirish, moliya bozori infratuzilmasi institutlarini mustahkamlash"[1] masalasi va moliyaviy hisobotlarga qo'yiladigan talablar jumlasiga eng avvalo moliyaviy hisobotning xalqaro standartlar asosida tuzilishi belgilandi. Bundan tashqari, xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy hisobotlarini auditorlik tekshiruvi va audit natijasi bo'yicha tuziladigan auditorlik hisobotlarini halqaro audit standartlari talabi darajasida tashkil qilish masalasi qo'yildi.

Bundan tashqari, keyingi yillarda qilingan muhim ishlardan biri O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Aksiyadorlik jamiyalarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida"gi 2015-yil 24-apreldagi №PF 4720-sonli farmoniga ko'ra "2015-2018-yillarda barcha aksiyadorlik jamiyatlari yillik moliyaviy hisobotni nashr etishi va Xalqaro audit standartlari hamda Xalqaro moliyaviy hisobot standartlariga muvofiq tashqi auditni o'tkazishi

[1]O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "2011-2015-yillarda respublika moliya-bank tizimini yanada isloh qilish va barqarorligini oshirish hamda yuqori xalqaro reyting ko'rsatkichlariga erishishning ustuvor yo'nalishlari to'g'risida" 2010-yil 26-noyabrdagi PQ-1438 sonli qarori. //O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami, 2010 y., 48-son, 442-modda.

ma'lumot uchun qabul qilinsin"[2] deb belgilangan, ushbu Farmonni bajarish uchun tashqi audit tomonidan moliyaviy hisobotlar auditi auditning xalqaro standartlari asosida amalga oshirilishi belgilab qo'yildi.

Ta'kidlash joizki, O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonuni alohida ahamiyat kasb etadi. Shu bois, undagi barcha moddalar, jumladan, qo'shimcha (2^1-,2^2-3^1-moddalar sharhiga alohida e'tibor qaratish maqsadga muvofiq). Ushbu moddalarda auditorlik faoliyatining asosiy prinsiplari, auditorlik faoliyati standartlari va auditorning malaka sertifikatiga izoh berilgan.

2-jadval

O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonun[3]i moddalari sharhi

Moddalari	Moddalari mazmuni
1-modda	Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlari
2-modda	Auditorlik faoliyati
2^1-modda	Auditorlik faoliyatining asosiy prinsiplari
2^2-modda	Auditorlik faoliyati standartlari
3-modda	Auditor
3^1-modda	Auditorning malaka sertifikati
4-modda	Auditorning yordamchisi
5-modda	Auditorlik tashkiloti
6-modda	Auditorlik tashkilotining huquqlari
7-modda	Auditorlik tashkilotining majburiyatlari
8-modda	Auditorlik tashkilotining javobgarligi
9-modda	Auditorlik tekshiruvi
10-modda	Majburiy auditorlik tekshiruvi
11-modda	Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvi
12-modda	Xo'jalik yurituvchi subyektning auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotgandagi huquq va majburiyatlari
13-modda	Auditor tekshiruvining buyurtmachisi
14-modda	Auditorlik faoliyatiga aralashishga yo'l qo'ymaslik

[2] O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Aksiyadorlik jamiyalarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida"gi 2015-yil 24-apreldagi №PF-4720-sonli farmoni.// Qonunlar to'plami, 17-son, 204-modda.

[3] O'zbekiston Respublikasining "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuni, 2017-yil 18-apreldagi O'RQ-429-sonli qonuni bilan qo'shimcha va o'zgartirishlar kiritilgan. http://www.lex.uz/pages/GetAct.aspx?lact_id=64290.

15-modda	Nazorat qiluvchi yoki huquqni muhofaza qilish organlarining tashabbusiga ko'ra auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish
16-modda	Auditorlik tekshiruvi o'tkazishdagi cheklovlar
17-modda	Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari
18-modda	Auditorlik hisoboti
19-modda	Auditorlik xulosasi
20-modda	Qasddan soxta tuzilgan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi
21-modda	Auditorlik faoliyatini litsenziyalash
22-modda	Litsenziyaning amal qilishini to'xtatib turish
23-modda	Litsenziyaning amal qilishini tugatish
24-modda	Litsenziyani bekor qilish
25-modda	Auditor malaka sertifikatining amal qilishini tugatish
26-modda	Auditor malaka sertifikatini bekor qilish
27-modda	Auditorlarning respublika jamoat birlashmasi
28-modda	Hizolarni hal etish
29-modda	Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlarini buzganlik uchun javobgarlik

Yuqoridagi jadvaldan kelib chiqib aytish mumkinki, mazkur qonunda jami 32ta moddaga tavsif berilgan.

2.2. Auditorlik tashkilotlari faoliyatini tashkil etish tartibi

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 2018-yil 1-yanvargacha amalda faoliyat ko'rsatayotgan auditorlik tashkilotlari va auditorlar soni haqidagi ochiq va shaffof bo'lgan ma'lumotlar veb sahifada yangilangan holda berib borilmoqda.

3-jadval

O'zbekiston Respublikasida faoliyat ko'rsatayotgan auditorlik tashkilotlari va auditorlar soni (2018-yil 1-yanvar holatiga)[4]

№	Barcha (3) turdagi litsenziyaga ega bo'lgan jami auditorlik tashkilotlari soni	Jami auditorlar soni	Izoh
1	102 ta	649 ta	

[4]O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligi veb sahifasi https://www.mf.uz/uz/component/k2/item/72auditorskaya-deyatelnost.html. 2018-yil 1-yanvar holatiga

Odatda auditorlik tashkilotlari ikkita farqlanuvchi guruh toifasiga bulinadi:

1. **Transmilliy auditorlik tashkilotlar (katta to'rtlik firmalari);**
2. **Mahalliy auditorlik tashkilotlari.**

Ushbu birinchi guruh auditorlik tashkilotlari 1980-yilning oxirida tashkil topgan va **Deloyt end Tush, Ernest end Yang, KPMJ va Praysvoterxaus Kupers**lardan iborat. Ushbu auditorlik tashkilotlarning global tarmoqlari mavjud.

Ushbu firmalarning ko'pchiligi xalqaro tekshiruvlarda ishtirok etadi va xalqaro global texnologiyalar, protseduralar va direktivalar ishlab chiqilgan asosiy ofisda ishtirok etadi.

O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi tomonidan auditorlik faoliyati bilan shug'ullanishga amaldagi tegishli normativ-huquqiy hujjatlarga asosan yuqori talablar o'rnatilgan.

Auditorlik kasbining mahorat darajasiga qo'yiladigan asosiy talablar O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentyabridagi 365-sonli «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarining ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi qarorida belgilangan.

Auditorlik malaka sertifikatiga ega bo'lish uchun da'vogarlar O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi tomonidan 2000-yil 28-avgustda 17-17/534-sonli buyruq bilan tasdiqlangan «Auditorlarni tayyorlash va sertifikatsiyalash dasturi» va 2000-yil 25-sentyabrda 68-sonli buyruq bilan tasdiqlangan "Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risida"gi nizomga muvofiq belgilangan bilim va tajribaga ega ekanliklarini ko'rsatuvchi hujjatlarni taqdim etishi va imtihon topshirishlari kerak.

Auditorlik faoliyatini litsenziyalash – bu audit sohasidagi qonunchilikka rioya qilinishi ustidan davlat nazorati o'rnatish uslubidir. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining nomi yuqorida qayd etilgan 365-sonli qaroriga muvofiq «Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun auditorlik tashkilotlariga litsenziya berish to'g'risi"da nizom tasdiqlangan.

O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 04.04.2007 yildagi № PF-615-sonli farmoniga asosan auditorlik tashkilotlariga qo‘shimcha quyidagi litsenzion talab va shartlar belgilandi:

- litsenziyani olishda qonunda belgilangan miqdorda ustav kapitalining shakllangan bo‘lishligi;
- auditor o‘z auditorlik faoliyatini faqat bir auditorlik tashkilotida amalga oshiradi;
- litsenziya turiga qarab auditorlik tashkilotida auditorlar (kamida 2, 4, 6 ta) bo‘lishi kerak;
- shtatdagi auditorlarda xalqaro buxgalterlik sertifikatlari (kamida 1-2) bo‘lishligi;
- O‘zbekiston Respublikasi Moliya vazirligidan auditorlik tashkilotlari rahbarlari har uch yilda attestatsiyadan o‘tishligi;
- auditorlik tashkilotlarida ichki ish sifati standartlarining mavjud bo‘lishligi
- har yarim yilda Moliya vazirligiga tegishli shaklda auditorlik faoliyati haqida ma’lumotlarning berilishi.

Ushbu Nizomga muvofiq O‘zbekiston Respublikasi hududida auditorlik faoliyati bilan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun maxsus ruxsatnoma (litsenziya) mavjud bo‘lgan taqdirdagina amalga oshiriladi. Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari esa bundan mustasno. Auditorlik faoliyatini litsenziyalash Moliya Vazirligi tomonidan amalga oshiriladi.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya berish, litsenziya berishni rad etish, litsenziyaning amal qilish muddatini to‘xtatish, bekor qilish, to‘xtatib turish yoki amal qilishini tiklash to‘g‘risidagi qaror Moliya Vazirligining buyrug‘i bilan rasmiylashtiriladi.

Auditorlik tashkilotlari litsenziya olish uchun Moliya Vazirligiga taqdim qiladigan arizaga quyidagi hujjatlarni ilova qiladilar:

1. Ta’sis hujjatlarining (ustav, ta’sis shartnomasi) notarial idora tomonidan tasdiqlangan nusxalari va O‘zbekiston Respublikasi Adliya Vazirligida davlat ro‘yxatidan o‘tkazilganligi to‘g‘risida guvohnoma;
2. Kamida ikki auditor malaka sertifikatlarining tasdiqlangan

nusxalari;

3. Soliq to‘lovchining identifikatsiya raqami (STIR-INN) berilganligi to‘g‘risida Soliq organi tomonidan berilgan ma’lumotnoma;

4. Arizani ko‘rib chiqish uchun yig‘im to‘langanligini tasdiqlovchi bankning to‘lov hujjati.

Ushbu hujjatlar bir nusxada taqdim etiladi va bulardan boshqa hujjatlarni talab etilishiga yo‘l qo‘yilmaydi.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirishda auditorlik tashkilotiga nisbatan quyidagi litsenziya talablari va shartlari qo‘yiladi:

-«Auditorlik faoliyati to‘g‘risida»gi O‘zbekiston Respublikasi qonuniga, auditorlik faoliyatining milliy standartlari, shuningdek, boshqa qonun hujjatlari talablariga rioya qilish;

-shtatida kamida ikki nafar auditor bo‘lishi;

-auditorlik tekshiruvi o‘tkazish chog‘ida olingan axborotning maxfiyligini ta’minlash;

-auditorlik tekshiruvlari o‘tkazish bo‘yicha shartnoma majburiyatlarini o‘z vaqtida va sifatli bajarish;

-auditorlik tashkiloti rahbari lavozimiga faqat auditorni tayinlash;

-auditorlik faoliyatini amalga oshirish chog‘ida mustaqillikni ta’minlash;

-ishonchli auditorlik hisoboti tuzish va auditorlik xulosasi berish;

-faqat auditorlik faoliyatini amalga oshirish;

-qonun hujjatlarida nazarda tutilgan ustav kapitaliga ega bo‘lish;

-fuqarolik mas’uliyatini sug‘urta qilish polisiga ega bo‘lish;

-o‘z pochta manzil o‘zgartirilganligi to‘g‘risida 10 kun muddatda litsenziyalovchi organga bildirish xati yuborish;

-auditorlik faoliyatini amalga oshirish bilan bog‘liq bo‘lgan boshqa axborotni litsenziyalovchi organ talabiga ko‘ra taqdim etish.

Litsenziyalovchi organ auditorlik tashkilotlari tomonidan litsenziya shartnomasida nazarda tutilgan litsenziya talablari va shartlariga rioya qilinishi ustidan nazoratni amalga oshiradi.

2.3. Auditorlik kasbiga qo‘yiladigan malakaviy talablar

Auditor malaka sertifikati 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 beradi.

Malaka sertifikatiga ega bo'lgan har bir auditor malaka sertifikatini olgan yildan keyingi yildan e'tiboran har bir yil mobaynida respublika auditorlar jamoat birlashmasi bilan kelishilgan holda O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan malaka oshirish dasturlari bo'yicha 60 soatdan kam bo'lmagan hajmda malaka oshirish kurslarini o'tishi shart.

Auditor malaka sertifikatini olishga da'vogar quyidagi talablarga javob berishi kerak:

1) O'zbekiston Respublikasi oliy ta'lim muassasalarida olingan oliy iqtisodiy ma'lumotga yoki xorijiy davlatlarning oliy ta'lim muassasalarida olingan hamda qonun hujjatlariga muvofiq O'zbekiston Respublikasidagi ta'limga ekvivalent deb tan olingan oliy iqtisodiy ma'lumotga ega bo'lish va oxirgi o'n yil ichida kamida uch yillik buxgalteriya hisobi, audit, moliyaviy yoki soliq nazorati sohasida yoxud shu sohalarda dars berish amaliy ish stajiga (shu jumladan o'rindoshlik bo'yicha) ega bo'lish;

yoki O'zbekiston Respublikasi oliy ta'lim muassasalarida olingan iqtisodiy bo'lmagan oliy ma'lumot yoxud xorijiy davlatlarning ta'lim muassasalarida olingan hamda qonun hujjatlariga muvofiq O'zbekiston Respublikasidagi ta'limga ekvivalent deb tan olingan iqtisodiy bo'lmagan oliy ma'lumot bilan oxirgi o'n yil ichida kamida 5 yil auditor, bosh buxgalter, taftishchi yoki soliq inspektori sifatida ish stajiga ega bo'lish, shu jumladan o'rindoshlik bo'yicha;

yoxud O'zbekiston Respublikasida yoki xorijiy davlatlarda (qonun hujjatlariga muvofiq nostrifikatsiyalash (ekvivalentligini qayd etish) o'tkazilganligi sharti bilan) olingan iqtisodiyot fanlari nomzodi (doktori) ilmiy darajaga ega bo'lish;

2) respublika auditorlar jamoat birlashmasi bilan kelishgan holda O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlanadigan ta'lim dasturi asosida auditorlarni tayyorlash markazlarida maxsus

tayyorgarlikdan o'tilishi Sertifikatlangan buxgalter-amaliyotchi yoki "Sertifikatlangan xalqaro professional buxgalter (CIPA)" sertifikatlash doirasida professional buxgalterlarni xalqaro sertifikatlash dasturi bo'yicha "Moliyaviy hisob" fanini muvaffaqiyatli topshirganligi to'g'risida hujjatning mavjud bo'lishi;

"Sertifikatlangan buxgalter-amaliyotchi" sertifikatiga yoki "Sertifikatlangan xalqaro professional buxgalter (CIPA)" sertifikatiga hamda O'zbekiston Respublikasi hududida iqtisodiy sohalarda 5 yildan kam bo'lmagan ish stajiga ega bo'lgan da'vogarlarga auditorlarni tayyorlash markazlarida maxsus tayyorgarlikdan o'tmasdan malaka imtihonini topshirishga ruxsat beriladi.

Auditor malaka sertifikatini olishga da'vogar O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligiga quyidagi hujjatlarni ilova qilgan holda malaka imtihonini topshirishga ruxsat berish to'g'risida ariza topshiradi:

1) to'ldirilgan anketa;

2) ma'lumot to'g'risidagi diplom yoki iqtisodiyot fanlari nomzodi (doktori) ilmiy darajasini olganlik to'g'risidagi diplomning hujjatni bergan muassasa tomonidan belgilangan tartibda tasdiqlangan yoki notarial tasdiqlangan ko'chirma nusxasi;

yoki ma'lumot yoki ilmiy daraja to'g'risidagi xorijiy hujjatning ekvivalentligini tan olish to'g'risidagi vakolatli davlat organi guvohnomasining hujjatni bergan muassasa tomonidan belgilangan tartibda tasdiqlangan yoki notarial tasdiqlangan ko'chirma nusxasi (xorijiy ta'lim muassasalarida olingan oliy ma'lumot yoki ilmiy daraja to'g'risidagi diplomga ega bo'linganda);

3) mehnat daftarchasidan notarial tasdiqlangan ko'chirma (o'rindoshlik bo'yicha mehnat staji mavjud bo'lgan taqdirda bu haqida mehnat daftarchasiga qayd qilingan holda);

4) ikkita fotosurat (3 x 4);

5) auditorlarni tayyorlash markazlarida maxsus ta'lim olinganligi to'g'risidagi hujjatning asl nusxasi (ushbu hujjat, agar o'qish tugatilgan sanadan boshlab hujjatlarni topshirish sanasigacha bir yildan ko'p bo'lmagan vaqt o'tgan bo'lsa, haqiqiy hisoblanadi) va "Sertifikatlangan xalqaro professional buxgalter (CIPA)", "Sertifikatlangan qasamyod

qilgan buxgalter (ASSA)" "Sertifikatlangan jamoat buxgalteri (SRA)", professional buxgalterning milliy sertifikati (Sertifikatlangan professional buxgalter) sertifikatlash doirasida professional buxgalterlarni xalqaro sertifikatlash dasturi bo'yicha "Moliyaviy hisob" fanini muvaffaqiyatli topshirganligi to'g'risida hujjatning ushbu hujjatni bergan muassasa tomonidan belgilangan tartibda tasdiqlangan yoki notarial tasdiqlangan ko'chirma nusxasi (ushbu hujjat, agarda u berilgan sanadan boshlab hujjatlarni topshirish sanasigacha besh yildan ko'p bo'lmagan vaqt o'tgan bo'lsa, haqiqiy hisoblanadi);

yoki "Sertifikatlangan xalqaro professional buxgalter (CIPA)" setrifikatlarning hujjatni bergan muassasa tomonidan belgilangan tartibda tasdiqlangan yoki notarial tasdiqlangan ko'chirma nusxasi (ushbu hujjat, agar o'qish tugatilgan sanadan boshlab hujjatlarni topshirish sanasigacha besh yildan ko'p bo'lmagan vaqt o'tgan bo'lsa, haqiqiy hisoblanadi);

6) malaka sertifikatini berish uchun eng kam oylik ish haqining 1,5 baravari miqdorida yig'im to'langanligi to'g'risida guvohlik beruvchi bank to'lov hujjati.

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi ariza kelib tushgan kundan boshlab 3 kunlik muddat ichida malaka imtihonini topshirishga ijozat berish yoki ijozat berishni rad etish to'g'risida qaror qabul qiladi. Rad etish to'g'risida qaror qabul qilinganda O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi o'sha kunning o'zida rad etish uchun asoslarni ko'rsatgan holda qabul qilingan qaror to'g'risida da'vogarni yozma ravishda xabordor qiladi. Malaka imtihonini topshirishga ijozat berish to'g'risida qaror qabul qilinganda malaka imtihonini topshirishga ijozat berilgan da'vogarlarning ro'yxatlarini imtihon komissiyasiga topshiradi. Bunda malaka imtihoni guruhlarning shakllanishiga qarab, biroq hujjatlar kelib tushgan kundan boshlab ikki oyda kamida bir marta o'tkaziladi.

Imtihon komissiyasi to'g'risidagi nizom, uning tarkibi va ishlash tartibi O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlanadi.

Imtihon komissiyasi tarkibiga O‘zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining xodimlari va manfaatdor tashkilotlar bilan kelishuvga binoan professional buxgalter va auditorlar, shuningdek zaruriyat tug‘ilganda soliq solish, xo‘jalik huquqi sohasidagi mutaxassislar kiritiladi.

O‘zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining vakolat berilgan vakili imtihon komissiyasining raisi hisoblanadi.

Malaka imtihonini topshirishga ijozat berilgan da’vogarlar malaka imtihonini o‘tkazish sanasi, vaqti va joyi to‘g‘risida u o‘tkazilgunga qadar 10 kundan kechiktirmay yozma ravishda xabardor qilinadi.

Da’vogarlar pasport yoki shaxsni tasdiqlaydigan boshqa hujjatni taqdim etgan taqdirda ularga malaka imtihonini topshirish uchun ijozat beriladi. Yonida pasport yoki shaxsni tasdiqlaydigan boshqa hujjat bo‘lmagan yoki malaka imtihoniga kechikkan da’vogarlar imtihonga kelmagan hisoblanadi va malaka imtihonini navbatdagi topshirishga ijozat berilgan shaxslar ro‘yxatiga kiritiladi.

Agar da’vogar O‘zbekiston Respublikasi Moliya vazirligiga hujjatlarni topshirgan sanadan boshlab olti oy mobaynida malaka imtihonini topshirish uchun kelmagan taqdirda topshirilgan hujjatlar da’vogarga qaytariladi.

Da’vogarlar guruhi (kamida 10 kishi va ko‘pi bilan 20 kishi) uchun malaka imtihoni ikki bosqichda o‘tkaziladi:

- test sinovi (yozma shaklda 4 akademik soat mobaynida, uning natijalariga ko‘ra da’vogarga yozma-og‘zaki imtihon topshirish uchun ijozat beriladi);
- imtihon biletlari bo‘yicha yozma-og‘zaki imtihon (masalalarni yechish va og‘zaki javobga tayyorlanish uchun 3 akademik soat beriladi).

Malaka imtihonining ikkala bosqichini bir kun davomida o‘tkazishga ijozat berilmaydi.

Testlar, imtihon biletlari savollari va to‘g‘ri javob variantlarini O‘zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi respublika auditorlar jamoat tashkiloti bilan birgalikda Auditorlarni o‘qitish dasturi asosida ishlab chiqadi.

Imtihon komissiyasi raisining imzosi qo'yilmagan test blanklari va imtihon biletlari haqiqiy emas deb hisoblanadi.

Testlar va imtihon biletlarining mazmuni qonunlar va me'yoriy hujjatlarga kiritiladigan o'zgartish va qo'shimchalarni hisobga olgan holda vaqti-vaqti bilan qayta ko'rib chiqiladi.

Testga dasturning barcha bo'limlarini aks ettiradigan kamida 75 savol kiritiladi.

Test natijalarini ijodiy deb e'tirof etish uchun asos bo'lib hisoblanadigan to'g'ri javoblar miqdori imtihon testlaridagi mavjud savollar miqdorining kamida 75 foizini tashkil etishi kerak.

Test natijalari salbiy deb e'tirof etilgan taqdirda da'vogar yozma-og'zaki imtihonni topshirishga qo'yilmaydi, unga taqdim etgan hujjatlari qaytarib beriladi.

Imtihon bileti to'rt qismdan iborat, ularning har birida nazariy qism va quyidagi fanlar bo'yicha amaliy vazifa mavjud bo'ladi:

1-qism. Moliyaviy hisob.

2-qism. Boshqaruv hisobi, moliyaviy menejment va moliyaviy tahlil.

3-qism. Audit.

4-qism. Soliqqa tortish va tadbirkorlik faoliyatini huquqiy tartibga solish.

Imtihon bileti to'rt qismining har biri bo'yicha javoblar (shu jumladan masalani yechish) besh balli tizim bo'yicha baholanadi.

Imtihon bileti bo'yicha kamida 15 ball olgan da'vogarlar imtihonni muvaffaqiyatli topshirgan hisoblanadi.

Auditor malaka sertifikatining amal qilishini tugatish uchun quyidagilar asos bo'lib hisoblanadi:

- auditorning arizasi;
- auditorlik tekshiruvi davomida auditor olingan ma'lumotlarni auditorlik tekshiruvi buyurtmachisining ruxsatisiz uchinchi shaxslarga berishi, qonun hujjatlarida nazarda tutilgan xollar bundan mustasno;
- auditorlik faoliyatini amalga oshirayotganda qonun hujjatlari talablarini muntazam yoki bir marta qo'pol ravishda buzganlik;

- auditorlik tekshiruvi o'tkazishda aniqlangan, xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriya hisobi yuritish, shuningdek moliyaviy hisobotni tuzish bo'yicha belgilab qo'yilgan talablarni buzish faktlarining auditor tomonidan yashirganlik;

- auditorlik faoliyatida uch yil davomida ishtirok etmaslik;

- auditorning malaka sertifikati boshqa shaxsga topshirilgan bo'lib, mazkur shaxs ushbu hujjatni auditorlik faoliyatida ishtirok etish uchun o'z nomidan foydalanish maqsadida ishlatganlik faktining aniqlanganligi;

- sudning muayyan lavozimlarni egallash yoki moliya-xo'jalik munosabatlari sohasida muayyan faoliyat bilan shug'ullanish huquqidan maxrum qilish tariqasidagi jazoni nazarda tutuvchi xukmining qonuniy kuchga kirganligi;

- fuqaroni belgilangan tartibda muomalaga layoqatsiz yoki muomala layoqati cheklangan deb topish to'g'risidagi sud qarori.

Bunda auditor malaka sertifikatining amal qilishini tugatish uchun asos bo'lib hisoblangan auditorlik faoliyatini amalga oshirayotganda qonun hujjatlari talablarini bir marta qo'pol ravishda buzish deb quyidagilar tan olinadi:

auditorlik faoliyatini amalga oshirayotganda mustaqillikni ta'minlamaslik;

ishonchli bo'lmagan yoki qasddan soxta auditorlik xulosasini tuzganlik;

auditorlik tekshiruvini o'tkazishda olingan maxfiy axborotlarni auditorlik tekshiruvi buyurtmachisining ruxsatisiz oshkor qilish, qonun hujjatlarida nazarda tutilgan hollar bundan mustasno.

Auditor malaka sertifikatining amal qilishi uni tugatish to'g'risida qaror qabul qilingan sanadan e'tiboran tugatiladi.

Maxsus vakolatli davlat organining auditor malaka sertifikatining amal qilishini tugatish to'g'risidagi qarori ustidan qonun hujjatlarida belgilangan tartibda sudga shikoyat qilinishi mumkin.

Auditor malaka sertifikati quyidagi xollarda bekor qilinadi:

maxsus vakolatli davlat organining auditorga malaka sertifikatini berish to'g'risidagi qarori noqonuniy ekanligi aniqlanganida;

sertifikat soxta hujjatlardan foydalangan holda olinganligi fakti aniqlanganida.

Malaka sertifikatini bekor qilish to'g'risidagi qaror auditor malaka ceptifikati berilgan sanadan e'tiboran amal qiladi.

2.4. Auditorlik faoliyatini tartibga solishda jamoat tashkilotlar roli

Ma'lumki, O'zbekistonda auditorlik faoliyatini tartibga solishda amaldagi 2ta jamoat tashkiloti, jumladan: **O'zbekiston Auditorlar Palatasi** va **O'zbekiston Buxgalterlar va Auditorlar Milliy Assotsiatsiyasi** muhim ahamiyat kasb etadi.

Demak, ular faoliyati to'g'risida biroz to'xtalib o'tsak.

O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'AP)

O'zbekiston Auditorlar Palatasi nodavlat notijorat tashkiloti hisoblanib, mustaqil sertifikatlangan auditorlar va auditorlik tashkilotlarini ixtiyoriylik asosida birlashtiradi. O'APning maqsadi auditorlarning professional darajasini rivojlantirish va qo'llab-quvvatlash, davlat va jamoat organlarida o'z a'zolarining qonuniy huquq va professional manfaatlarini himoya qilish, axborot aloqalarini ushlab turish, professional sohada sodir bo'layotgan barcha o'zgarishlar haqidagi barcha zaruriy axborotlar bilan ta'minlash bo'lib hisoblanadi.

Asosiy vazifalari:

- Palata a'zolarining nomoddiy manfaatlari va madaniy, ijtimoiy, iqtisodiy huquqlarini himoya qilish bo'yicha chora-tadbirlarni tashkil etish;

- auditorlik xizmatlari bozorini institutsional, me'yoriy-huquqiy asoslarini rivojlantirish va takomillashtirish masalalarida auditorlik tashkilotlarini muvofiqlashtirish va birlashtirish;

- audit sifati standartlarini ishlab chiqish va takomillashtirish, auditorlik xizmatlari bozorining shaffofligini oshirish bo'yicha chora-tadbirlarni tashkil etish, halol raqobatni rivojlantirish;

- Palata a'zolarini audit sifati standartlari va Ahloq Kodeksini so'zsiz bajarish bo'yicha ishlarni tashkil etish;

- auditor malaka sertifikatini olish uchun malaka imtihonlari topshirish, o'qitish va o'tkazish tartibi, dasturlari, uslubiy qo'llanmalarni ishlab chiqish;

- auditorlar va buxgalterlarni tayyorlash va qayta tayyorlash bo'yicha kurslar tarmog'ini yaratish, Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC) talablariga muvofiq auditor va buxgalter xodimlarini professional darajasini oshirishga ko'maklashish;

- buxgalter va auditor kasbining jozibadorligini oshirish, buxgalteriya hisobi va auditni rivojlantirish maqsadida hududiy, respublika va xalqaro konkurs, simpozium, konferentsiya va seminarlar tashkil etish;

Tashkiliy tuzilishi

O'zbekiston Auditorlar Palatasi 2000-yil avgustda tashkil etilgan. Bugungi kungacha O'AP Respublikaning 8 ta hududida o'z faoliyatini kengaytirdi. O'AP qoshida axloq, metodologiya, a'zolik, tashqi sifat nazorati qo'mitalari tashkil etildi va faoliyat ko'rsatmoqda.

O'AP Yevrosiyo sertifikatlangan buxgalterlar va auditorlar kengashi («ESBAK»)ning doimiy a'zosi hisoblanadi va Markaziy Osiyo respublikalarining boshqa jamoat tashkilotlari bilan doimiy hamkorlik qiladi.

Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC)ning 2013-yil 14-noyabrda Seul (Janubiy Koreya)da bo'lib o'tgan Kengashi yig'ilishida O'AP Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC)ning uyushgan a'zosi bo'ldi.

O'zbekiston Auditorlar Palatasi a'zoligi

O'AP a'zoligi 4 shaklga ko'ra farqlanadi:

Faxriy a'zolik – auditorlik faoliyati rivojiga yuqori hissa qo'shgan professional auditorlar hamda buxgalteriya hisobi va audit sohasida ilmiy darajaga ega bo'lgan oliy o'quv muassasalari o'qituvchilari.

Haqiqiy a'zolik – O'AP Ustavini tan olgan va Auditor Ahloq Kodeksiga amal qiluvchi, buxgalteriya hisobi va audit sohasida 5 yildan kam bo'lmagan amaliy tajribaga ega, barcha xalqaro buxgalter malaka imtihonlarini topshirgan professional auditorlar.

Uyushgan a'zolik – professional auditorlik tashkilotlari.

A'zolikka nomzodlar - O'AP Ustavini tan olgan va Auditor Ahloq Kodeksiga amal qiluvchi professional auditor va buxgalterlar.

O'zbekiston Buxgalterlar va Auditorlar Milliy Assotsiatsiyasi (O'zBAMA)

O'zBAMA sertifikatlangan buxgalter va auditorlarni ixtiyoriylik asosda birlashtirgan jamoat tashkiloti hisoblanadi. **O'zBAMAning maqsadi** professional buxgalter va auditorlarning manfaatlari va huquqlarini himoya qilishga ko'maklashish, ta'lim dasturlari va kurslarini o'tkazish yo'li bilan malakasini oshirish, assotsiatsiya a'zolari maqomini xalqaro darajaga etkazish maqsadida maslahat xizmatlarini ko'rsatish hisoblanadi.

Asosiy vazifalari

- O'zbekiston Respublikasida buxgalter va auditor kasbining rivojlanishi va ularning malakasini Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC)ning a'zoligi mezonlariga javob beradigan xalqaro standartlarga yaqinlashtirish;
- O'zbekistonda bozor islohotlarini o'tkazishda faol qatnashish;
- buxgalteriya hisobi va audit sohasida me'yoriy hujjatlarni ishlab chiqishda qatnashish va ularni takomillashtirish uchun takliflar taqdim etish;
- Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC) talablariga muvofiq sertifikat olish uchun malaka imtihonlarini o'tkazish, buxgalter va auditorlarga qo'yilgan malakaviy talablarni ishlab chiqish;
- Sertifikatlangan buxgalter va auditorlar Axloq Kodeksiga rioya qilinishi ustidan nazorat;
- Buxgalteriya hisobi va auditni rivojlantirish maqsadida hududiy, respublika va xalqaro simpozium, konferensiya va seminarlar tashkil etish;
- Buxgalter va auditorlarga professional huquqlarini himoya qilish maqsadida uslubiy, maslahat va axborot yordamini ko'rsatishga ko'maklashish;
- Xalqaro maqomga ega bo'lish maqsadida buxgalter va auditorlarning xalqaro professional tashkilotlari bilan o'zaro hamkorlik aloqalarini o'rnatish.

Nazorat uchun savollar

1. O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini tashkil etishning me'yoriy tizimi va uning elementlari haqida nimalar bilasiz?
2. O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunning mohiyati va uning ahamiyati qanday?
3. O'zbekiston buxgalterlar va auditorlarining milliy assotsiatsiyasi (O'BAMA) va uning faoliyat yo'nalishlari to'g'risida nimalar bilasiz?
4. O'zbekiston Auditorlar Palatasi (O'AP) va uning faoliyati to'g'risida nimalar bilasiz?
5. Qaysi xalqaro auditorlik tashkilotlarini bilasiz?
6. Auditorlik tashkilotining huquqlari nimalardan iborat?
7. Auditorlik tashkilotining majburiyatlari nimalardan iborat?
8. Auditorlik tashkilotining javobgarligi nimalardan iborat?

3-BOB. PROFESSIONAL AUDIT STANDARTLARI

3.1.Auditning professional standartlari

Amerika Qo'shma Shtatlarida auditorlar Amerika institutining diplomli buxgalterlar jamiyati (AICPA), Aksiyadorlik jamiyatlarida Buxgalteriya nazorat kengashi (PCAOB) va Xalqaro auditorlik va professional standartlar kengashi (IAASB) tomonidan chiqarilgan standartlar asosida faoliyat yuritadilar. Bu turli tashkilotlar tomonidan chop etilgan auditorlik standartlari umumiy maqsadga qaratilgan bo'lib, auditni sifatli tarzda amalga oshirishga xizmat qiladi. Auditorlik standartlari asosida auditorlar moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosasini tuzish va taqdim etishda dastur sifatida foydalanib hamda kompleks audit doirasida mijozning moliyaviy hisobotlari bo'yicha ichki nazoratini baholaydi.

Audiorlik standartlari nafaqat kompaniylarning audit tekshriuvlarida, balki (barchasida) tashkiliy huquqiy tuzilishi, mulkchilik shaklidan qat'i nazar barcha subyektlarga ham qo'llaniladi. Misol uchun, AQSh AJlari Qimmatli qog'ozlar va birja komissiyasi (SEC) tartibiga bo'ysunadi va PCAOB auditorlik standartlariga muvofiq audit amalga oshiriladi AJlari bo'lmagan tashkilotlar AICPA tomonidan tashkil etilgan umumiy qabul qilingan audit standartlari asosida audit o'tkazilishi lozim. Bundan tashqari, yuridik manzil bo'yicha eng muhimi qaysiki ochiq aksiyadorlik jamiyatlarida (mavjud bo'lsa) audit qilinganda auditor PCAOB yoki AICPA yoki IAASB tomonidan ishlab chiqilgan standartlar asosida olib borishini aniqlashtirib olishi shart.

2004-yilda AICPAning Auditorlik standartlar kengashi (ASB) standartlar tushunarli bo'lishi uchun qayta loyihani boshladi. AICPAning standartlarni yangilash loyihasi, standartlarni o'qishni yengillashtirish, tushunish va qo'llash uchun mo'ljallangan. Loyiha doirasida, ASB Auditning Xalqaro Standartlari (ISAs) bilan bir vaqtda ishladi. ASB uning standartlarini bir joyga jamlagan holda tushunarli formatda tayyorladi. Har bir standart bo'yicha quyidagi bo'limlar taqdim etiladi:

- Standartning *kirish* izohi maqsadi va ko'lamini tushuntiradi.
- Mavzuga doir talablardan *maqsad* belgilanadi.
- Standartlardagi aloqador o'ziga xos ma'noli jumlalarning *ta'riflari*
- Auditorning standartining maqsadiga yetishi uchun *talablarni* aniqlasitirish. Talablar "auditor qilishi kerak" yoki "auditor bajarishi shart" so'zlaridan foydalangan holda ifoda etiladi.
- *Ilova va boshqa izoh materiali*, standart talablarini qo'llash uchun talablarga mos manbalar va kelgusidagi yo'l-yo'riqni o'z ichiga oladi.

ASB 2012-yilda uning eng mukammal standartlari bo'yicha Auditorlik yagona Hisobotini (SAS sonli 122) nashr qildi. Bu mukammal standartlar 2012-yil 15-dekabrdan keyingi davrlaridagi moliyaviy hisobotlarga tadbiq etildi.

IAASBning maqsadi professional xizmatlar va boshqa shunga aloqador standartlar asosida, xalqaro va mahalliy audit va professional standartlarni birlashtirish orqali yuqori sifatli auditorlik xizmatini ko'rsatish, shu tariqa butun dunyo bo'ylab amalda audit sifatini mustahkamlash va kuchaytirish va shu orqali global auditorlik va professionallik kasbini ishonchini mustahkamlashdir.

IAASB standartlari tushunarli, aniq va izchil bo'lishi kerakligini talab etadi. Shunga ko'ra, 2004-yilda, IAASB uning xalqaro standartlar aniqligini oshirish uchun dastur boshladi. IAASBning standartlarni yangilash loyihasi 2009-yilda tugallandi, va 2013-yilning, IAASBning aniqlanishi standartlari 36 xalqaro standartlar va Sifat Nazorati Xalqaro Standarti 1 to'plamidan tashkil topdi. Xalqaro standartlar quyidagi alohida bo'limlarda keltirilgan axborotni o'z ichiga oladi, bu esa AICPA ning standartlari formatiga juda o'xshaydi:

- *Kirish* auditorlar majburiyatlaridan va boshqalardan tashqari maqsadi, ko'lami va Xalqaro standartlar mavzusi matnlari haqida ma'lumotlarni o'z ichiga oladi.
- *Maqsad* - auditorning maqsadli aniq bayonini o'z ichiga oladi.
- Amaldagi jumlalar *ta'riflari* kiritilgan.

• Har bir maqsad uchun *talablar* taqdim etilgan. Talablar "auditor bajarishi kerak" so'zlaridan foydalangan holda ifoda etiladi .

• *Ilova va boshqa izoh materiali*, standart talablarini qo'llash uchun talablarga mos manbalar va kelgusidagi yo'l-yo'riqni o'z ichiga oladi.

PCAOB 2002-yildan vujudga kelgan, u AQSh aksiyadorlik kompaniyalari amal qiladigan auditorlik standartlarini chop etadi. 2013-yilda , PCAOB o'n oltita audit standartlarini chop etdi. Bundan tashqari, PCAOB 2003-yil 16-aprelda AICPA o'rniga standartlar chiqardi (PCAOB muvaqqat standartlar deb ataladi). Shunday qilib, PCAOB aksiyadorlik kompaniyalari uchun PCAOB standartini AICPA standarltari o'rniga talab qildi. 2003-yil 16-apreldan so'ng AICPA tomonidan chiqarilgan standartlar, PCAOBning muvaqqat standartlari qismi emas.

4-jadval

AQSh va xalqaro Auditorlik standartlarini solishtirish

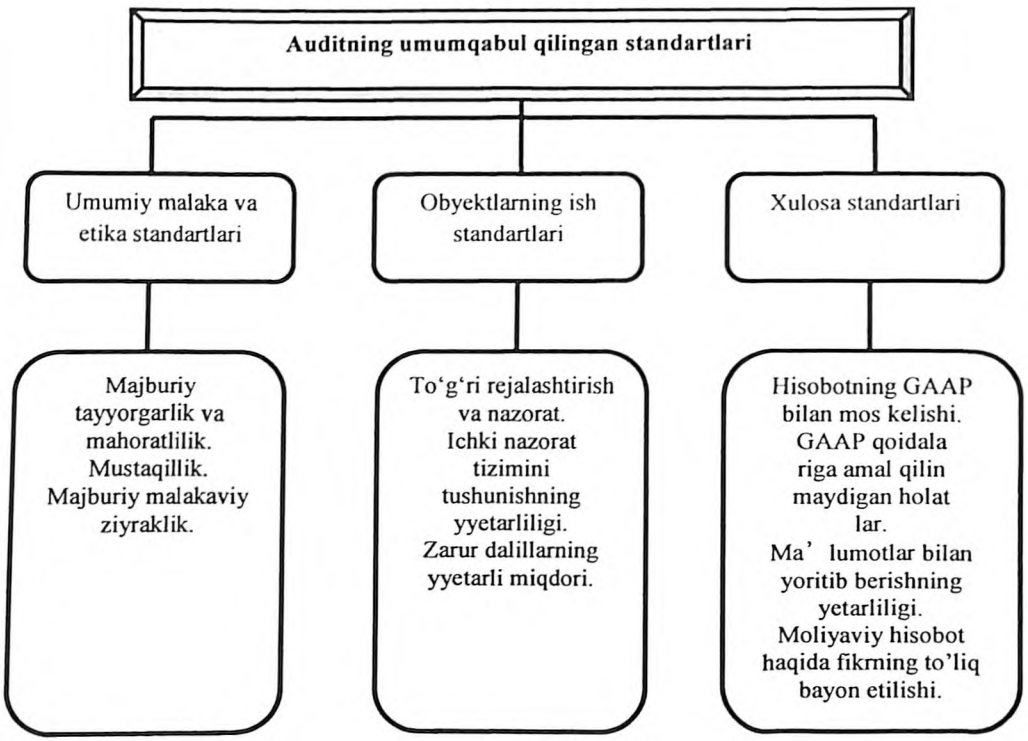
	IAASB	PCAOB	AICPA
Nufuzli manba	Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi va ushbu standartlar amal qiluvchi mamlakatlar tomonidan	AQSh Kongressining 2002-yil Sarbanes-Oxley qonuni	Tarixiy, o'z-o'zini tartibga soladigan kasb sifatida
Muhim atamalar	Auditning xalqaro standartlari (ISA)	Audit standartlari (AS) va muvaqqat standartlari (AU)	Audit standartlari bo'yicha hisobot (AU-C)
Standartlarning qo'llanilish doirasi	Auditning xalqaro standartlari talab qilinadigan mamlakatlarda va jumladan Yevropa va rivojlanayotgan mamlakatlarda	AQSh aksiyadorlik kompaniyalari auditida	AQSh aksiyonerlik bo'lmagan kompaniyalari auditida
Audit standartlarning uyg'unlashuvi	Xalqaro uyg'unlashuv talab etiladi	Joriy vaqtda xalqaro uyg'unlashuvga talab yo'q	Xalqaro uyg'unlashuv talab etiladi

Audit standartlari orasida katta o'xshashlik mavjud. Barcha standartlarda audit ishini rejalashtirish va qay tariqa amalga oshirish va

natijalari qanday bo'lishi kerak kabi yagona tamoyillar mavjud. Auditorlik standartlarini umumiy solishtirish ko'rsatilgan.

3.2. Auditorlik standartlarining asosini tashkil etuvchi tamoyillar

Amerika Qo'shma Shtatlarida audit standartlari tarixan o'nta umumiy qabul qilingan audit standartlari (odatda o'n standartlar deb ataladi) moliyaviy hisobotlar auditi uchun poydevor bo'lib xizmat qilgan. Ayni paytda, PCAOB standarti bu o'nta standartlarni birlashtiradigan standart tashkil etdi. AICPA yetti tamoyillari bilan o'n standartlari o'rnini almashdi. Tahriran audit standartlari farqi bo'lsa-da, asosiy maqsad audit sifatli tarzda amalga oshirilishi kerak.



3-chizma. **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.

2. Mustaqillik. Har qanday vazifani bajarishda auditor yoki auditorlar mustaqil bo'lishi shart.

3. Majburiy malakaviy ziyraklik. Tekshirishni o'tkazishda va xulosani tayyorlashda auditordan professional ziyraklik talab etiladi.

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.

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.

3. Zarur dalillarning yetarli miqdori. Auditorlik hisoboti haqida fikr tayyorlash uchun tekshirish, so'roq, kuzatish va tasdiq usullari orqali yetarli hajmda dalillar yig'ish.

Xulosa standartlari

1. Hisobotning GAAP bilan mos tushishi. Xulosada moliyaviy hisobotning buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan tamoyillarga mos kelishi haqida ma'lumot keltirib o'tiladi.

2. GAAP qoidalariga amal qilinmaydigan holatlar. Xulosada o'tgan yillar nuqtayi nazaridan hisobot yilida ko'zda tutilmagan holatlar mavjudligi aniqlanishi kerak.

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.

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.

AICPA o'n standartlari o'rniga, auditda yetakchi etti asosiy tamoyillarni ishlab chiqdi. Ularning o'ziga xos tamoyillari to'rt kategoriya bo'lib, ular quyidagilar:

Audit jarayonida auditning maqsadi

1. Auditning maqsadi foydalanuvchilar uchun moliyaviy hisobotning ishonch darajasini oshirishdan iborat. Auditor moliyaviy hisobot bo'yicha xulosa bildirganda bu maqsadga erishiladi.

2. Audit bu menejment tayyorlangan moliyaviy hisobotlar, moliyaviy hisobotlar ustidan ichki nazoratni ta'minlash, va auditor uchun tegishli axborot bilan ta'minlash va auditorga foydalanishga ruxsat bulishiga asoslangandir.

Majburiyatlar

3. Auditorlar tegishli vakolat va imkoniyatlarini saqlab qolish uchun audit davomida professional shubha va axloqiy talablarga rioya qilish kerak

Taqdim etish

4. Auditor moliyaviy hisobotlardagi muhim xato mavjud bo'lganda sabablarini bilishi lozim.

5. Asosli sabablarini olganda auditor rejalashtirish va kuzatishi, muhimlik darajasini aniqlashi, jiddiy xatolarni riskini aniqlashi, audit dasturini tuzish va amalga oshirish uchun risklarni baholashi.

6. Auditda auditor moliyaviy hisobotlarda mavjud jiddiy xatolar haqida mutlaq ishonch bilan ta'minlash imkoniyatiga ega bo'lmagan tabiiy cheklovlar mavjud.

Hisobot

7. Auditor to'liq izholay olmagan fikrini moliyaviy hisobotda jiddiy xatolik bo'yicha auditorlik xulosasida bildiradi

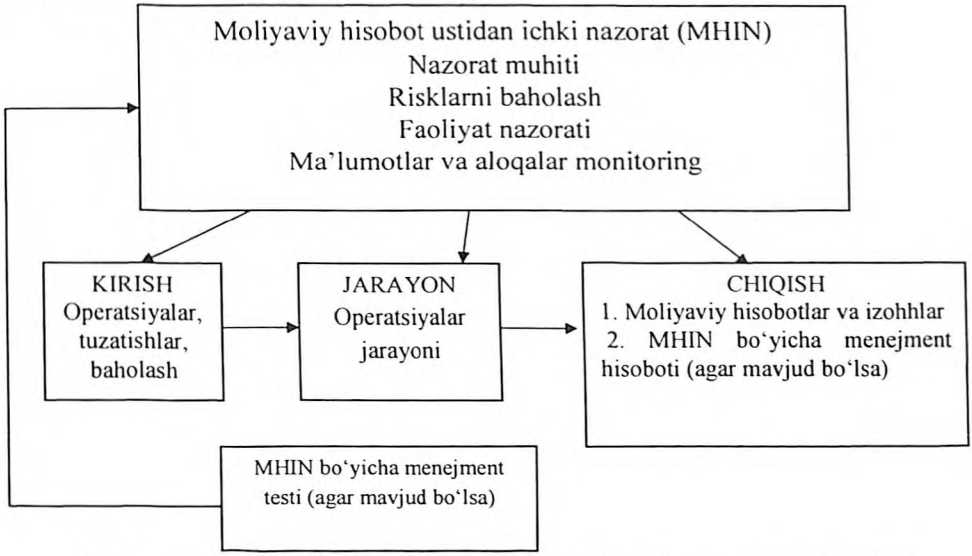
3.3. Auditorlik xulosasini shakllantirish jarayoni

Auditor sifatida faqat bir tashkilotning moliyaviy hisoboti auditni amalga oshirish mumkin, yoki tashkilot moliyaviy hisobotlari auditi va

moliyaviy hisobotlarni ustidan ichki nazorat integratsiyasini amalga oshirish mumkin. Kompleks audit AQShda yirik aksiyadorlik kompaniyalari uchun talab qilinib, uning asosiy tamoyillari har qanday moliyaviy hisobotlar auditi uchun amal qiladi. "Kompleks auditning ijobiy tomoni" amaliy auditda ko'rsatilishicha, moliyaviy hisobot auditi va ichki nazorat integratsiyasi auditda samaradorlikka olib keladi.

Audit xulosasini shakllantirish jarayoni asosan moliyaviy hisobot auditi va kompleks audit uchun bir xil bo'ladi. Biroq, kompleks auditda auditor moliyaviy hisobot ustidan ichki nazorat tizimining samaradorligi fikrini beradi va moliyaviy hisobotlar bo'yicha xulosa berishda qo'shimcha audit ishini amalga oshiradi. Xususan, mijozning balans sanasidagi ichki nazorat tizimida jiddiy xatolik mavjud bo'lganda auditorning amalga oshiradigan ishi ortadi.

Audit xulosasini shakllantirish jarayonining muhim jihati mijozning ichki nazorat tizimi va moliyaviy hisobotlar bilan bog'liq majburiyatlari hisoblanadi.



4-chizma. **Mijozning moliyaviy hisobotlar tayyorlash haqida ma'lumot va menejmentning ichki nazorat bo'yicha hisoboti**

4-chizmada mijozning moliyaviy hisobotlar tayyorlashi va menejmentning ichki nazorat bo'yicha hisoboti haqida umumiy

ma'lumot berilgan. 1-rasmdagi muhim tomoni mijozning moliyaviy hisobotlari ma'lumotlarining ishonchliligiga ichki nazorat sifati ta'siridir. Agar kirish, jarayon va chiqish faoliyati ustidan nazorati samarali bo'lsa, moliyaviy hisobotlar jiddiy xatolardan holi bo'lish yuqori ehtimoli bor.

Bu munosabatlar rejalashtirish va audit o'tkazish uchun muhim ahamiyatga ega. Auditorlik xulosasini shakllantirish jarayoni quyidagi bosqichlardan iborat:

I bosqich. Mijoz jalb qilish qilish va uzluksizlikni ta'minlash uchun qaror qabul qilish

II bosqich. Riskni baholashni amalga oshirish

III bosqich. Ichki nazoratning samarali ishlashi bo'yicha dalil to'plash

IV bosqich. Hisob yozuvlari bo'yicha mohiyatan dalillar to'plash, axborotni ochib berish va tasdiqlash

V bosqich. Auditni yakunlash va auditorlik xulosasini tuzish.

5-jadval

Auditorlik xulosasini shakllantirish jarayoni har bir bosqichning harakatlari

Auditorlik xulosasini shakllantirish jarayoni etapi	Etap doirasidagi harakatlar
I bosqich. Mijoz jalb qilish qilish va uzluksizlikni ta'minlash uchun qaror qabul qilish	• Audit uchun zamin hozirlash • Mijoz bilan umumiy audit tushunchasini rivojlantirish
II bosqich. Riskni baholashni amalga oshirish	• Muhimlikdarajasi va risklarni baholash • Aniqlangan risklarga javob berish
III bosqich. Ichki nazoratning samarali ishlashi bo'yicha dalil to'plash	• Agar mavjud bo'lsa nazorat testini tanlash • Agar mavjud bo'lsa nazorat testini bajarish • Agar mavjud bo'lsa nazorat testi natijlarini hisobga olish
IV bosqich. Hisob yozuvlari bo'yicha mohiyatan dalillar to'plash, axborotni ochib berish va tasdiqlash	• Mustaqil jarayonlarga tegishli amallarni bajarish
V bosqich. Auditni yakunlash va auditorlik xulosasini tuzish	• Auditorlik tekshiruvni yakunlash • Xulosa turini aniqlashtirish

Har bir bosqich doirasida auditor moliyaviy hisobot auditi yoki kompleks auditini amalga oshirishda turli amallarni bajaradi. 6-jadvalda

ushbu amallar ko'rsatilgan. Ushbu amallar auditorlik kasbi, qonunchilik va professional javobgarlikka ta'sir qiladi. Jadvaldagi har bir amalni bajarishda, auditor sifatli professional faoliyat va axloqiy qarorlar qabul qilishni xoxlaydi.

3.4. Auditorlik standartlari tarkibi

Auditorlik xalqaro standartlari ro'yxati quyidagilardan iborat:

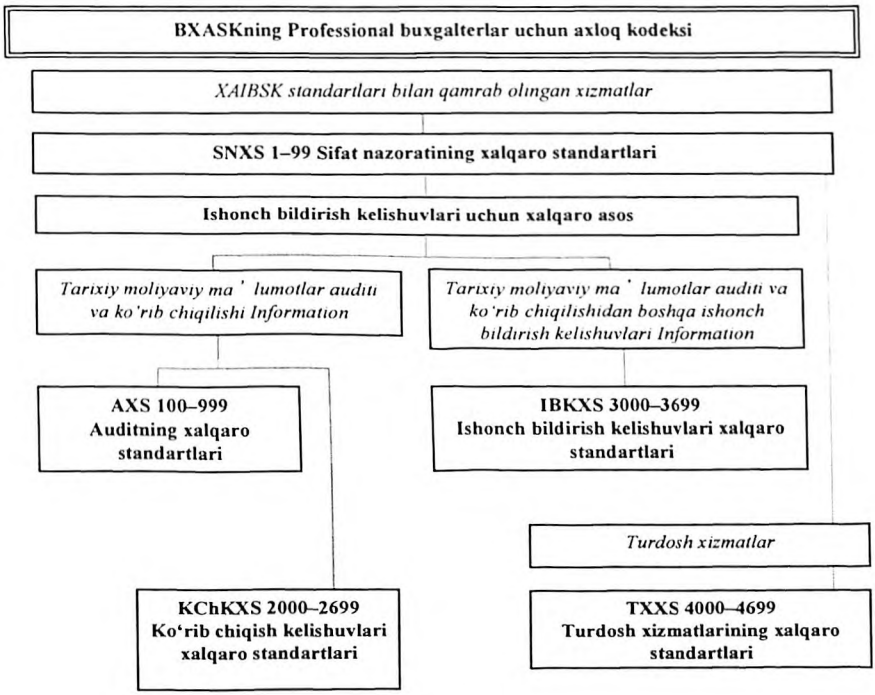
Kirish.

Sifat nazorati, audit, ko'rib chiqish, boshqa ishonch bildirish va turdosh xizmatlarning standartlariga muqqadima.

Atamalar glossariysi.

Sifat nazoratining xalqaro standartlari (SNXS).

Xalqaro audit va ishonch bildirish standartlari kengashi tomonidan chiqarilgan standartlar va qoidalar tuzilishi.



5-chizma

AUDITNING XALQARO STANDARTLARI

200–299 UMUMIY PRINSIPLAR VA MAJBURIYATLAR

AXS 200, «Mustaqil auditorning umumiy maqsadlari va auditni Auditning xalqaro standartlariga muvofiq o'tkazish»

AXS 210, «Audit kelishuvi shartlarini kelishish»

AXS 220, «Moliyaviy hisobotlar auditi sifatini nazorat qilish»

AXS 230, «Auditni hujjatlashtirish»

AXS 240, «Moliyaviy hisobotlar auditidagi firibgarlikka nisbatan auditor majburiyatlari»

AXS 250, «Moliyaviy hisobotlar auditida qonunlar va me'yoriy hujjatlarni e'tiborga olish»

AXS 260, «Boshqaruv yuklatilgan shaxslar bilan axborot almashinuvi»

AXS 265, «Ichki nazoratdagi kamchiliklar yuzasidan boshqaruv yuklatilgan shaxslar va rahbariyat bilan axborot almashinuvi»

300–499 RISKLARNI BAHOLASH VA BAHOLANGAN RISKLARGA JAVOB HARAKATLAR

AXS 300, «Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish»

AXS 315, «Muhim buzib ko'rsatishlar risklarini tadbirkorlik subyekt va uning muhitini bilish asosida aniqlash va baholash»

AXS 320, «Auditni rejalashtirish va bajarishda muhimlik»

AXS 330, «Baholangan risklarga javoban auditorning harakatlari»

AXS 402, «Xizmat ko'rsatuvchi tashkilot xizmatlaridan foydalanadigan tadbirkorlik subyektlari auditini o'tkazish jihatlari»

AXS 450, «Audit o'tkazish jarayonida aniqlangan buzib ko'rsatishlarni baholash»

500–599 AUDITORLIK DALILLAR

AXS 500, «Auditorlik dalillari»

AXS 501, «Auditorlik dalili – muayyan moddalarni maxsus ko'rib chiqish»

AXS 505, «Tashqi tasdiqnomalar»

AXS 510, «Dastlabki audit kelishuvlari – boshlang'ich qoldiqlar»

AXS 520, «Tahliliy tartib-taomillar»

AXS 530, «Auditorlik tanlash»

AXS 540, «Hisoblab chiqilgan baholar, shu jumladan haqqoniy qiymat bo'yicha hisoblab chiqilgan baholar, va ular bilan bog'liq ochib beriladigan ma'lumotlar»

AXS 550, «O'zaro bog'liq tomonlar»

AXS 560, «Keyingi hodisalar»

AXS 570, «Faoliyatning uzluksizligi to'g'risidagi faraz»

AXS 580, «Yozma bayonotlar»

600–699 BOSHQA SHAXSLAR ISHIDAN FOYDALANISH

AXS 600, «Maxsus ko'rib chiqishlar – guruh moliyaviy hisobotlarining auditlari (jumladan komponent auditorlari ishlari) »

AXS 610, «Ichki auditorlar ishidan foydalanish»

AXS 620, «Auditor tomonidan jalb qilingan ekspert ishidan foydalanish»

700–799 AUDITORNING XULOSALARI VA HISOBOTLARI

AXS 700, «Moliyaviy hisobotlar to'g'risida fikr hosil qilish va hisobot (xulosa) berish»

AXS 705, «Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da fikrni modifikatsiyalash»

AXS 706, «Mustaqil auditor hisoboti (xulosasi)da tushuntirish paragraflari va boshqa masala paragraflari»

AXS 710, «Qiyosiy axborot – qiyosiy ko'rsatkichlar va qiyosiy moliyaviy hisobotlar»

AXS 720, «Audit o'tkazish jarayonida tekshirilgan moliyaviy hisobotlar ifodalangan hujjatlardagi boshqa ma'lumotlarga nisbatan auditorning javobgarligi»

800–899 MAXSUS SOHALAR

AXS 800, «Maxsus masalalar – maxsus maqsadli asoslarga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar auditi»

AXS 805, «Maxsus masalalar – ayrim moliyaviy hisobotlar hamda moliyaviy hisobotdagi maxsus elementlar, schyotlar yoki moddalar auditi»

AXS 810, «Qisqartirilgan moliyaviy hisobotlar bo'yicha hisobot (xulosa) taqdim etish kelishuvlari»

Nazorat uchun savollar

1. Auditning professional standartlari to'g'risida nima bilasiz?
2. Audit standartlari orasida o'xshashlik to'g'risida nima bilasiz?
3. Auditorlik standartlarining asosini tashkil etuvchi tamoyillar qanday ta'riflaysiz?
4. Auditorlik xulosasini shakllantirish jarayoniga qanday maqsad va vazifalar qo'yilgan?
5. Auditorlik standartlari tarkibi to'g'risida nima bilasiz?
6. Sifat nazoratining xalqaro standartlari to'g'risida nima bilasiz?

4-BOB. AUDITORNING KASB ETIKASI

4.1. Etika haqida tushuncha

Etika tushunchasi insonlarning shaxsiy va kasbga oid odob-axloqlarini tartibga soluvchi normalar yig'indisi bilan bog'liqdir. Qoida tariqasida, ushbu normalar muayyan bir jamiyat uchun turli kategoriyadagi fuqarolarni, jamoalarni va guruhlarni himoya qilish maqsadida ishlab chiqiladi.

Etika (grek tilidan olingan bo'lib, "urf-odat, rasm-rusum") - odob va axloq qoidalarini falsafiy jihatdan o'rganadi.

Moral - ya'ni, odob-axloq (lotin tilidan olingan bo'lib, *moralitas* – umumtan olingan an'analar, kishi bilmas qoidalar ma'nosini anglatadi) - jamiyatda yaxshi va yomon, to'g'ri va noto'g'ri, yaxshilik hamda yomonlik haqidagi qarashlar, shuningdek, ushbu qarashlardan kelib chiquvchi yurish-turish qoidalari yig'indisidir. Etika, o'z navbatida, odob-axloq haqidagi ilmni aks ettiradi.

Odoblilik – bu shaxsning ichki holati, tuzilishi bo'lib, u o'zining mustaqil xohish irodasi va o'z vijdonidan kelib chiqib harakat qilishini bildiradi. Insonning qadr qimmatli yo'nalishlarini o'rganish nafaqat bilishga oid ma'no mazmunga ega, balki ulkan amaliy malakaga ham ega bo'lishga ko'mak beradi.

Qadriyatlar - bu:

- Ijtimoiy aloqalarning maqbul holatidir;
- Voqea va hodisalarni baholash mezonidir;
- Maqsadga yo'naltirilgan faoliyat mazmunidir;
- Jamoaviy o'zaro faoliyatning tartibga soluvchisidir.

Shu asnoda, mazkur qadriyatlar insonlarga xos bo'lgani kabi jamiyatga ham yuzaga keluvchi vaziyatlar haqida fikr yuritish, obyektiv holatlarni bir butunligini tan olish va baholash, keyinchalik esa, inson yurish-turishini tartibga solish maqsadida ushbu holatlar yuzasidan maqbul yechimni topishga imkon beradi.

Kasbga oid odoblilik – bu ma'lum bir kasb faoliyatida qo'llaniladigan umuminsoniy odob-axloq prinsiplari hisoblanadi.

Umuminsoniy qadriyatlar, qoida tariqasida, muayyan bir jamiyatga tegishlidir hamda oilada vujudga kelgan urf-odat va an'analar, maktabdagi tartib va qoidalar, ijtimoiylashuv jarayoni ta'siri natijasida insonda shakllana boshlaydi.

Kasbga oid odoblilikning mavjudligi inson mehnat faoliyatining o'ziga xos xususiyatlari bilan bog'liqdir (mehnatning xususiyatlari va mezonlari, korporativ yo'nalish va hokazo).

U yoki bu sohaning mutaxassislari tashkilotlarda bir xil vazifadagi majburiyatlarni amalga oshiradilar. Ushbu faoliyat natijasida ular tomonidan ma'lum bir odob-axloq qoidalari ishlab chiqiladi. Mazkur qoidalar kasbiy vazifalarni hal etishda foydali yordam bera oladi, ularning bilimi esa mutaxassislarning shaxsiy jihatlarini takomillashtirishga imkon yaratadi.

Kasbiy qadriyatlar – kasbiy ta'lim va amaliy faoliyat bilan yuzaga keladi hamda umuminsoniy, milliy va shaxsiy qadriyatlar kabi tashkilotlar va guruhlarning qadriyatlarini aks ettiradi.

Ular kasbiy uyushmaning eng muhim ehtiyojlaridan biri bo'lmish kasbiy vazifalarni hal qilishda konsolidatsiyaga bo'lgan ehtiyojni qoniqtiradilar. Ushbu ehtiyojni qondirishda ideallik o'ziga xos o'rinni egallaydi.

Ideal – bu faoliyatning eng yuqori cho'qqisini aks ettiruvchi, asosiy baholash mezonining namunasi hisoblanadi.

Kasbiy faoliyatda quyidagilar ajratib ko'rsatiladi:

- Kasbiy xarakteristika oldidagi yetik majburiyatning mavjudligi. Masalan, kasbiy manfaatlarni himoya qilish, uning bir butunligi va obro'sini asrash, etika qoidalarini bajarish, o'z kasbiga bo'lgan muhabbat, har bir qilayotgan ishiga vijdonan yondashish, kasbiy vazifalarni bajarish jarayonida ijodkorlikni namoyon qilish, simvollik, kasbiy tartib taomillari.

Shaxsni rivojlantirishga qaratilgan etik normalar, mutaxassisning o'z shaxsiy xislatlarini namoyon qilishi hamda o'z-o'zini kamolotga yetkazishi, kasbiy faoliyatda yuqori malakaga erishish.

Ma'lum bir faoliyat doirasidagi madaniyatning yuqori darajada rivojlanganligi kasbiy mahorat bo'lib hisoblanadi.

Muayyan bir sohada kasbiy qadriyatlar va qimmatliklarning mavjudligi hamda amalda ishlab turishi uning ishchilari uchun uning majburiyatlari bilan bog'liq ko'pgina kasbiy holatlarni anglab yetishga va ularni amaldagi qadriyatlar tizimi bilan o'zaro munosabatini aniqlashga imkon beradi.

Kasbiy etika tushunchasi

Insonlarning mehnat faoliyatidagi o'zaro odob-axloq munosabatlarini kasbiy etika tartibga soladi. Jamiyatning normal darajada ishlab turishi va uning rivojlanishi turli xil moddiy ne'matlar va moddiy qadriyatlarning uzluksiz jarayonda yaratilishi sharoitida amalga oshirilishi mumkin. Ammo uning mavjudligi va rivojlanishi faqatgina huquqiy hamda iqtisodiy qonunlarga bog'liq emas. Asosiy o'rinni u yoki bu kasbiy faoliyat asosida quriladigan odob-axloq tamoyillari egallaydi.

Kasbiy etika – bu insonning o'z kasbi oldidagi majburiyati aloqadorlini aniqlab beruvchi odob-axloq normalari yig'indisi hisoblanadi.

Kasb bilan bog'liq bo'lgan odob-axloq har doim insonning boshqa shaxslar oldidagi yurish-turishi, o'zini tutish erkinligini cheklanganligi bilan bog'liqdir. U insonlarni u yoki bu kasbga tegishliligiga qarab birlashtiradi. Kasb bilan bog'liq odob-axloqqa bo'lgan talab faqatgina muayyan bir kasb egalariga tegishli bo'lib, boshqa kasb egalariga daxl qilmaydi. Bundan tashqari, ushbu talablar u yoki bu kasb egalarining o'ziga xos o'zaro munosabati hamda o'zaro aloqasi sababli barchaga ma'lumdir.

Misol uchun

Yapon ish etikasining umumiy qoidalari: uchrashuvlarga faqatgina tashrif qog'ozi bilan kelish, har doim o'z kompaniyasi va o'z takliflari haqida manbalarga ega bo'lish, kiyinish madaniyatida va tashqi ko'rinishda maxsus qoidalarga rioya qilish.

Kasbiy etika shuningdek, axloqiy o'zini tutish bilan ham bevosita bog'liq, lekin u har bir kasbning axloqiy xarakteristikasini ko'rib chiqqan holda juda tor doirani o'zida qamrab oladi. Kasb faqatgina normativ

talablarga to‘g‘ri keluvchi saralash jarayoni kabi o‘rin egallaydi.

Kasbiy etikaning doirasiga quyidagilar kiradi:

- Kasbiy majburiyat va uni yanada yaxshi shakllantirishga qaratilgan, shuningdek, xodimning shaxsiy axloqiy sifatlarini o‘rnatish;
- Kasb bilan bog‘liq tarbiyaning o‘ziga xos xususiyatlari.

Kasbiy etika mehnat jamoalarida mutaxassislarning o‘zaro munosabatini o‘rganadi, bundan tashqari, kasbiy jamoalarning munosabatini va ushbu kasb bilan bog‘liq odob axloqlilikning xususiyatlarini ko‘rib chiqadi.

Kasbiy etika jamoa a’zolari o‘rtasidagi o‘zaro axloqiy munosabatlarni o‘rnatuvchi axloq kodekslari orqali ifodalanadi.

Shunday qilib, kasbiy etika - bu:

1) O‘zining amalga oshiruvchi kasbiy faoliyati jihatidan maqbul deb hisoblanuvchi shaxslar o‘rtasidagi o‘zaro axloqiy munosabatlarni aks ettiruvchi axloq kodekslari hisoblanadi;

2) U yoki bu kasbning ijtimoiy va madaniy gumanitar nuqtayi nazaridan mazkur kodekslarni tasdiqlash usullari hisoblanadi.

Kasbiy etika turlari

Kasbiy etika turlari – bu kasbiy faoliyatning shunday o‘ziga xos turlariki, ular insonning hayotida va jamiyatidagi faoliyatida u yoki bu usullarda bevosita insonga yo‘naltirilgandir.

Etika odob-axloq normalarining ko‘p tomonlamaligini aks ettiradi va kasbiy axloqiy munosabatlarning turli jihatlarini ochib beradi.

Kasb bilan bog‘liq axloqiy normalar – bu etik ideallar asosida shaxsiy jihatlarni ichki tartibga solish tartibi, namunasi, qoidalari hisoblanadi.

Kasbiy etikaning asosiy ko‘rinishlari quyidagilardir: shifokorlar etikasi, pedagogik etika, olimning, aktyorning, rassomning, tadbirkorning, jurnalistning, injenerning va hokazo kasblarning etikasi.

Bugungi kunga kelib etika kodekslarining bir qancha turlari mavjud. Ular tadbirkorlik sohasida, savdo sohasida ham ishlab chiqilgan. Bundan tashqari, xalqaro tashkilotlar xodimlari uchun (masalan, muzeylar), muassasalar, xalqaro kasaba uyushmalari xodimlari uchun ham axloqiy kodekslar mavjud. Ular xalqaro maqomga ega.

Iqtisodiy etika – bu tadbirkorlik faoliyati ishchilarning odob-axloqini aks ettiruvchi normalar majmuini namoyon etadi, tadbirkorning ish uslubida rivojlangan jamiyatning talablarini ko'rsatadi, tadbirkorlik faoliyati ishtirokchilari o'rtasida munosabat va ijtimoiy yondashuv qanday bo'lishi kerakligini aks ettiradi.

Iqtisodiy etika bozor munosabatlarining shakllanishi, tarixiy an'analar, ommaviy anglab yetishning keng namoyon bo'lishi, insonning mehnatga bo'lgan axloqiy munosabati mezoni natijasida yuzaga keladi.

Iqtisodiy etikaning bir turi ish muomalasi bo'lib hisoblanadi.

Ish etiketi – bu ishbilarmon kishining boshqa insonlar bilan muomala qilish jarayonidagi o'zaro yurish turishi, harakatlari qoidasi hisoblanadi.

U muayyan bir mamlakatning tarixiy shart-sharoitlari hamda urf-odat, an'analari bilan bevosita bog'liqdir.

Ish muomalasi etiketi tadbirkorlikning ko'rinishini, korxonani, shaxsni kashf etish, uni paydo qilish uchun yordam beradi. O'ziga xos ko'rinishga ega bo'lgan tashkilot, muassasa, korxonalar o'zlarining moliyaviy xo'jalik faoliyatlarida yuqori iqtisodiy natijalarni qo'lga kiritadilar. Ular bilan faoliyat olib borish juda qulay va yaxshi, chunki ish aloqalarini o'rnatish uchun qulay psixologik muhit yaratib qo'yilgan bo'ladi.

Ijtimoiy soha vakillarining etika kodeksi, Ijtimoiy xizmat vakillarining mintaqalararo assotsiatsiyasi tomonidan 1994-yilda qabul qilingan bo'lib, ijtimoiy xizmatda odob-axloq normalarini o'zida aks ettiradi. Ijtimoiy xizmat ishchilarining axloqiy etik normalarining o'ziga xos o'rni shundan iboratki, ishchilarning kasbiy faoliyati ma'lum bir shaxslarga, oilalarga hamda ijtimoiy guruhlarga yordam ko'rsatish bo'lib hisoblanadi.

Shu bilan birga etika kodeksi ijtimoiy xizmat ishchisida shakllanishi lozim bo'lgan quyida keltirilgan o'ziga xos sifatlarni ajratib ko'rsatadi: bular sabr bardoshlilik, muloyimlik, tartiblilik, emotsional turg'unlik, o'z-o'zini baholashning shaxsiy o'xshashliligi. Ijtimoiy sohadagi ishchi o'zining shaxsiy obro'siga bo'lgan his-tuyg'uga, kasbga bo'lgan majburiyatga, vijdonga ega bo'lishi va uni rivojlantirib borishi,

boshqa shaxslarning his-tuyg'ularini hurmat qilishi va samimiy bo'lishi lozim. Shuningdek, pedagogik malakaga ham ega bo'lishi maqsadga muvofiq bo'ladi. Ijtimoiy sohadagi ishchilarning ijtimoiy ish bo'yicha etika normalariga amal qilishlari ularni faoliyatlari davomida salbiy oqibatlardan himoya qiladi.

Ijtimoiy soha vakilining etika prinsipiga mijoz oldidagi javobgarlik, hamkasblar hamda kasbi oldidagi, shuningdek, jamiyat oldidagi mas'uliyat, javobgarlik, majburiyatlar kiradi.

Hozirgi kunga kelib kasbiy etikaning turlari alohida tashkilotlar standartlari bilan tanishtirsa bo'ladigan etika kodekslari (korporativ kodekslar) hamda butun bir soha ichidagi munosabatlarni tartibga soluvchi qoidalar (kasbiy kodekslar) bilan shakllantiriladi.

Kasbiy etika kodekslari

Kasbiy axloqning etika kodeksi jamiyat oldida alohida majburiyatga ega bo'lgan kasblar uchun o'ziga xos o'rin egallaydi: davlat xizmatchilarida, sudyalarda, shifokorlarda, buxgalterlarda va auditorlarda.

Turli yo'nalishdagi mutaxassislarning rivojlanib borayotgan kasbiy mahoratlari bilan borgan sari odob va axloq to'qnashuvlari duch keladigan muammolar ko'payib bormoqda. Ularni faqatgina kasbiy bilimlarga tayanib hal qilib bo'lmaydi.

Shuning uchun ham etika kodekslarini ishlab chiquvchilarning asosiy vazifasi bu axloqiy etik muammolarni va bahsli holatlarni hal etishga qaratilgan korporativ etika normalari va prinsiplarini kasbiy doiraga jalb qilish va shakllantirish, kasbiy faoliyatning turli doiralarida suiiste'mollikka yo'l qo'yishni oldini olish bo'lib hisoblanadi.

Misol uchun:

Kasbiy etika kodeksi hozirgi kunning kashfiyoti emas. Xususan, 300 yildan yil avval ishlab chiqilgan va shu kungacha samuray Kodeksi ("Busido Sosinyu") yetib kelgan (deyarli o'zgarmagan holatda). Mazkur Kodeks professional jangchining yurish turishini oddiy hayotda bo'lgani kabi jangda ham tartibga solib qo'yuvchi etik qoidalarni aks ettirgan.

Ushbu kodekslar o'z qoidalari bilan auditorlar, shifokorlar, jurnalistlar, huquqshunoslar va jamiyat uchun muhim bo'lgan boshqa

kasb egalarining faoliyatini tartibga soluvchi qonunchilik hujjatlarini to'ldiradilar.

Barcha ushbu kodekslar u yoki bu kasbiy faoliyatni tartibga soluvchi axloqiy etik normalardan iboratdir. Bundan tashqari, ularni quyidagicha nomlar bilan ham atashadi: "Kasbiy etika Kodeksi", "Etika kodeksi", "Sha'n kodeksi", "Etik normalar deklaratsiyasi", "Kasbiy prinsiplar partiyasi", " Deontologik kodeks" va boshqalar.

Etika Kodekslarini qabul qilinishining sabablari

Kasbiy faoliyatda juda ko'plab shunday nozik farqlar mavjudki, ularni hatto muayyan bir mutaxassislarning huquq va majburiyatlarini belgilab qo'ygan amaldagi qonunchilik ham bo'ysundira olmaydi.

Shu munosabat bilan kasbiy axloqni tartibga solishda qo'shimcha choralarga ehtiyoj tug'iladi. Ma'lum bo'lishicha, korporativ qoidalarni ishlab chiquvchi muayyan bir kasb egalari boshqalardan ko'ra ko'proq o'z muammolarini hal eta oladilar.

Bundan tashqari, kasbiy faoliyat haqidagi ko'pgina qonunchilik hujjatlarida korpopativ etika qoidalariga rioya etilishi lozimligi haqidagi bandlar o'z aksini topgan.

Huquqiy tartibga solish (butun bir jamiyat va alohida bir shaxsning hayotiga davlat aralashuvining bir ko'rinishi sifatida) an'anaviy tarzda diniy va axloqiy normalar, urf-odatlar va an'analar orqali bo'ysunuvchi jamiyatning axloqiy etik doirasiga aktiv aralashishga yo'l qo'ymaydigan muayyan cheklovlarga ega. Ular bilan bog'liq holda, qabul qilingan etika kodekslarini fuqarolik jamiyati ichidagi jamoaviy munosabatlarni jamiyatning o'z kuchi orqali tartibga solishning natijasi sifatida qarash kerak.

Kasbiy etika kodekslarining mavjudligi – bu davlatning yordamisiz ham mustaqil ravishda o'z a'zolarining axloqini tartibga soluvchi jamiyatning axloqiy yetukligidan darak beradi.

Ba'zi kasb vakillari (masalan, shifokorlar, sudyalar) o'zining huquqiy holatidan kelib chiqib shaxsiy qaror qabul qilishda keng imkoniyatlarga ega bo'ladilar. Ularning harakatlarini erkinligi (qaysiki nafaqat ijtimoiy foydali bo'ladi, balki jamoaviy xavfli bo'lishi mumkin) qisman ma'lum bir huquqiy qoidalar bilan, shuningdek, shaxsiy vijdoni

bilan chegaralangan.

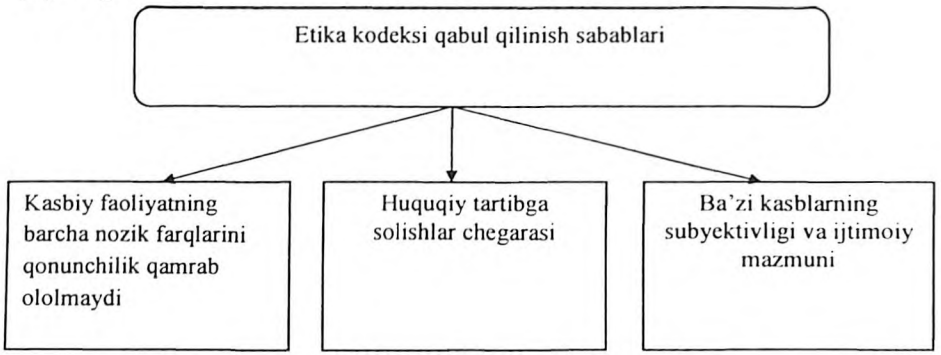
Shu munosabat bilan, etika kodekslarining vazifasi shundan iboratki, ular kasbiy uyushmalar a'zolarining yaxshi va yomon haqidagi qarama-qarshi qarashlarini umumiy bir xillikka keltiradilar.

Bunga u yoki bu kasbiy faoliyat asos bo'la oladigan, ijro etilishi majburiy bo'lgan korporativ prinsip va normalarga havola qilgan holda axloqiy ideallikni shakllantirish orqali erishish mumkin.

Jamiyat o'z a'zolarini rasmiy muayyan korporativ axloqqa rioya etishga majbur qilishi lozim, chunki hamma advokatlar, shifokorlar ham, sudyalar ham, jurnalistlar ham ko'ngilli ravishda, o'z xohishlari bilan o'z faoliyatlarida bu qoidalarni qo'llamaydilar.

Ko'pgina kasblar ushbu kasb egalariga jamiyat oldida yuqori majburiyat yuklaydilar. Shu munosabat bilan etika kodeksi turli xil kasbiy suiiste'molliklarning va buzilishlarning oldini olish uchun qo'shimcha vosita bo'lib hisoblanadi.

Shunday qilib, etika kodekslarini qabul qilinishi sabablari quyidagilar:



Etika kodekslarini qabul qilinish sabablari:

- Kasbiy axloqni qo'shimcha tartibga solishga bo'lgan ehtiyoj;
- Fuqarolik jamiyati ichidagi jamoaviy munosabatlarni shu jamiyatning o'z kuchi bilan tartibga solish.
- Ba'zi kasb egalarining xulosa chiqarishda haddan tashqari keng imkoniyatga egaligi.

Kasbiy etika kodeksining mohiyati

Ma'lum bir kasbiy etika kodeksini tasvirlashda shuni aytib o'tish kerakki, u kodifikatsiyalashgan normativ hujjat bo'lib, kasbiy faoliyatni tartibga soluvchi axloqiy etik qoidalarni ijro etish uchun tizimlashtirilgan ko'rinishdagi majburiy xarakterga ega bo'lib, ma'lum bir kasb egalari tomonidan qabul qilinadi.

Etika kodeksi muayyan rasmiy axloqiy qoidalarning majmui bo'lib, ular kasbiy uyushma vakillarining bajarmasa ham bo'ladigan ixtiyorlari majmui emas, balki ularni buzish ma'lum bir huquqiy oqibatlarga olib keladi.

O'zining huquqiy ahamiyatiga ko'ra etika kodekslari normativ hisoblanadi, lekin huquqiy akt emas, chunki davlat qonunchilik organlari tomonidan emas, balki kasbiy uyushma tashkilotlari tomonidan qabul qilinadi. Lekin ularning ijtimoiy mazmuni yuqori.

O'xshash qoidalar auditorlar etika kodeksida ham mavjud.

Xususan, belgilanishicha, auditor o'z faoliyati davomida quyidagi prinsiplarga amal qilishi lozimdir: bular rostgo'ylik, mustaqillik, obyektivlik, kompetentlik, maxfiylikdir. E'tiborlisi shuki, ushbu prinsiplar haqida kodeksning alohida moddalarida auditorlik ishi bilan bog'lagan holda batafsil yoritiladi.

Kasbiy etika kodeksi – bu kodifikatsiyalashgan normativ hujjat bo'lib, kasbiy faoliyatni tartibga soluvchi axloqiy etik qoidalarni ijro etish uchun tizimlashtirilgan ko'rinishdagi majburiy xarakterga ega bo'lib, ma'lum bir kasb egalari tomonidan qabul qilinadi.

Kasbiy etika kodekslarining xususiyatlaridan biri shuki, unda kasbiy faoliyat davomida axloqiy etik nuqtayi nazardan ko'p uchrab turuvchi savollarga aniq javoblar mavjud.

Shu bilan birga kodekslar hayotning har qanday holati uchun to'g'ri keladigan mukammal normativ akt bo'lib hisoblanmaydi.

Kodekslarda keltirilishicha, qonunchilik va etika kodekslari tartibga solmaydigan murakkab yoki nizoli vaziyatlarda shaxs o'z uyushmasining tegishli organiga murojaat qilishi mumkin.

Shunday qilib, etika kodeksi amaldagi qonunchilik bilan bir qatorda kasbiy faoliyatni tartibga soluvchi muhim normativ hujjat hisoblanadi.

Uni bilish va unga amal qilish – bu nafaqat kasbiy muvaffaqiyat va martabaning tez ko'tarilishi uchun imkon beradi, balki jamiyatda mavjud ijtimoiy kasbning barcha vakillari uchun qattiq talabi ham hisoblanadi.

4.2. Auditning axloq kodeksi va uning maqsadi

Axloq me'yorlariga rioya etish oliy sifat, professional majburiyat va ma'naviy axloqiylikni ta'minlaydi va 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'mita)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 auditorda 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 yyetarlicha ma'lumotlar to'plashi kerak.

3. Mijozlar oldidagi majburiyat. Auditor o'zining mijozlari bilan sofdil 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.

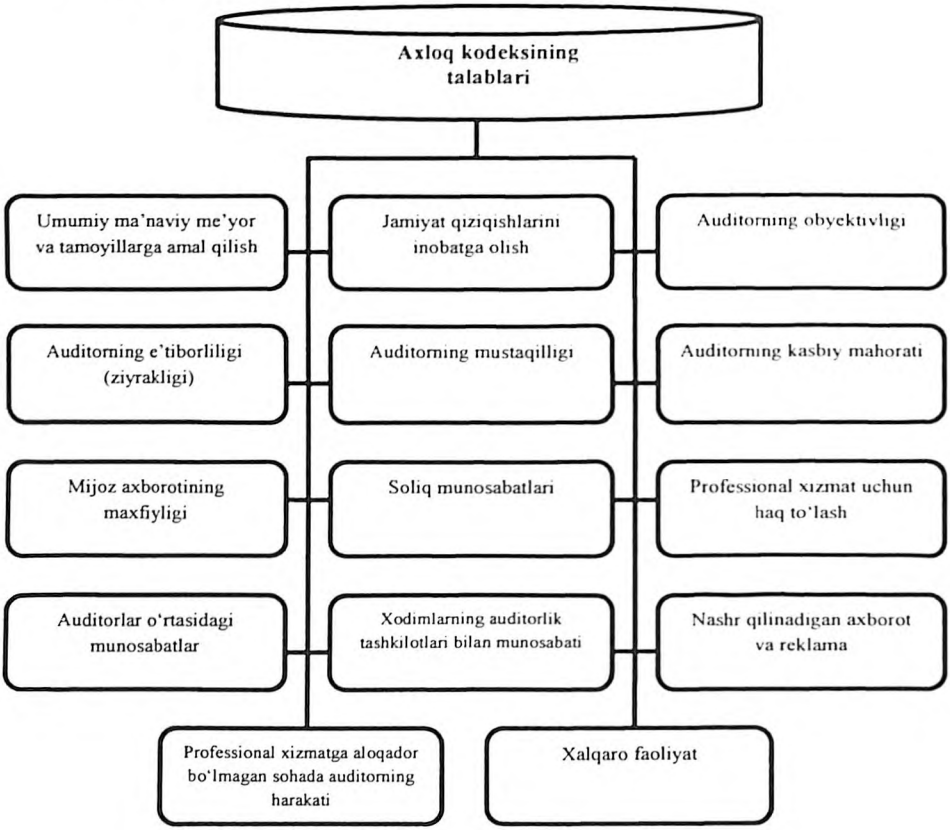
Kodeksga muvofiq auditor kasbining maqsadi, asosan jamiyat ehtiyojlarini qondirish uchun, eng yuqori samaradorlikka erishish uchun oliy darajadagi professionallik me'yorlariga mos ishlashdan iborat.

Auditorlar o'z mahoratidan foydalangan holda mijoz va ish beruvchi ko'rsatmalarini obyektiv va jamiyat amaliyotida bo'lganida mustaqillik talablariga mos ravishda puxta bajarishlari lozim. Bundan

tashqari, ular texnik va professional standartlarga mos bo'lishlari lozim.

4.3. Axloq kodeksining asosiy talablari

Axloq kodeksining talablari quyidagilardir:



6-chizma. **Axloq kodeksining asosiy talablari**

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 barchasini 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 yyetarli 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 standartlar bo'yicha bilimini 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.

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'yoridan 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. Hamkablari ustidan kasbiy mahorat bo'yicha tanqid qilishi mumkin emas.

Agar auditorlarning mijozi o'zaro almashsa, 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 bilimini 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 hisoblanish holati va 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 «V» davlatda qabul qilingan talablardan farqlansa, quyidagi qoidalar qo'llaniladi:

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

– xizmatlar taqdim etilayotgan «A» davlatning axloqiy talablari «V» 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 tashqarisidagi xizmatlarni bajarishda majburiy hisoblansa va yuqorida bayon etilganlardan ko'ra qattiqroq bo'lsa, bu holda milliy talablar qo'llanilishi lozim.

4.4. Auditning axloq kodeksi tamoyillari. Mustaqillik, vijdonlilik va maxfiylik. Umuminsoniy axloq qoidalari va ma'naviy me'yorlarga rioya qilish. Auditorning xolisligi va kasbiy vakolatliligi

Auditorlar axloq kodeksida har bir auditor rioya qilishi zarur bo'lgan tamoyillar keltirilgan, ya'ni: halollik, mustaqillik, obyektivlik (xolislik), malakaviy kompetentlik, maxfiylik va boshqalar.

Halollik deganda nafaqat haqiqatgo'ylik, shuningdek, beg'arazlik va ishonchlilik ham tushuniladi. Xolislik tamoyiliga mos holda hamma auditorlar adolatli, halol harakat qilishi va nizoga yo'l qo'ymasliklari lozim.

O'z funksiyalarini bajarishda auditorlar hamisha xolis bo'lishlari lozim. Xolislik oldindan xulosa chiqarmaslikni, tarafkashlik va professional masalalarni ko'rib chiqishda, xulosa chiqarishda qandaydir ta'sir doirasiga tushib qolmaslikni bildiradi. Xolislikning etika talablariga amal qilishda:

- Oldindan xulosa chiqarishga g'arazgo'ylik yoki boshqa shaxslarning xolislikka zarar keltiruvchi ta'siridan, munosabatlardan

qochish;

- Agar ular auditorning kasbiy muhokamasiga jiddiy va yo'l qo'yib bo'lmaydigan ta'sir o'tkazish mumkinligi haqida ongli ravishda faraz qilinsa, sovg'alar va boshqa mehmondo'stlik belgilarini qabul qilmasligi va o'zi ham taklif etmasligi zarur.

Xizmat ko'rsatishga rozilik bergan auditor ishni yuqori professional darajada bajara olishiga ishonishi lozim. Auditorlar auditorlik xizmatlarini yyetarlicha e'tibor va g'ayrat bilan bajarishlari zarur. Ularning majburiyatlari doimiy ravishda o'z bilimlari va tajribalarini shunday darajada oshirishi kerakki, rahbariyat ham, mijozlar ham uning doimiy ravishda yangilanib boradigan qonunchilik sohasidagi ma'lumotlar audit metodikasi va amaliyotiga asoslangan professional xizmatlarining yuqori sifatliligiga ishonsin.

Professional kompetentlik – auditorga professional xizmatlarni malakali va sifatli bajarish imkonini beruvchi bilimlar va ko'nikmalarning zarur hajmiga ega bo'lishdir. Auditorlar o'z bilim va tajribalarini bo'rttirib ko'rsatmasliklari kerak.

Maxfiylik - audit tamoyillaridan biri bo'lib, auditorlar (auditorlik tashkilotlari) auditorlik faoliyati davomida olgan yoki tuzgan hujjatlarining bus-butun (yaxshi) holda saqlashni ta'minlashga majburligi, kim bo'lishidan qat'i nazar, bu hujjatlarning yoki ularning nusxalarini uchinchi shaxslarga berish huquqiga ega emasligi (to'liq holda ham, qisman ham) yoki mulk egasi (rahbar)ning roziligisiz ulardagi ma'lumotlar mazmunini og'zaki ravishda ham boshqalarga oshkor qilmaslikni o'z ichiga oladi.

Maxfiylik tamoyiliga hatto tekshirilgan iqtisodiy subyekt haqidagi ma'lumotlar oshkor yoki e'lon qilinishidan unga moddiy yoki boshqa zarar yetmasa ham, majburiy tarzda amal qilinadi.

Maxfiylik axborotlarni sir saqlash majburiyatini yuklaydi va kasbiy xizmat ko'rsatish davomida axborotlarni olgan auditordan bu axborotlardan shaxsiy maqsadlarda yoki uchinchi tomon manfaatlari uchun foydalanmaslik talablarini qo'yadi.

Mustaqillik bu auditorning audit qilinayotgan tashkilot ishlarida yoki uchinchi shaxsga bog'liq holda o'z fikrlari shakllanishida

manfaatdorlikning (moliyaviy, mulkiy, qarindoshlik yoki boshqa har qanday) bo'lmasligini o'zida ifoda etadi.

Jamiyat manfaatlari yo'lida hamma auditorlar va auditorlik tashkilotlari audit qilinayotgan tashkilot va uchinchi shaxslardan mustaqil bo'lishi zarur.

Auditorlik tashkilotining obro'si. Auditorlar o'z faoliyatlarida auditorlik tashkiloti va uning xodimlari obro'sini oshiribgina qolmasdan, ushbu sohada muomalaning umumqabul qilingan etika me'yorlari hisoblanuvchi qator nuqtayi nazarlar va asosiy tamoyillarga ham rioya qilishlari lozim. Bunday tamoyillarga vijdonlilik va kasb muomalasi kiradi.

Vijdonlilik – auditorlarning zarur sinchkovlik, e'tiborlilik, tezkorlik va o'z qobiliyatidan tegishlicha foydalangan holda professional xizmat ko'rsatishini ko'zda tutadi. Bunda auditorning o'z ishiga qunt va mas'uliyatli munosabatda bo'lishi auditorlik faoliyatining benuqsonligi kafolati sifatida qabul qilinmasligi lozim.

Auditorning kasb etikasi muomalaning ana shu bir nechta qoidalari bilan tugamaydi. Kasb muomalasi tamomila auditor faoliyatining hamma sohasiga taalluqlidir. Etika va uning intizomiy ta'sir etishi ularning faoliyatini o'zini-o'zi boshqarish hisoblanadi. Auditorlar boshqa shaxslar manfaatlarini hamisha esda tutishlari zarur. Ularni hal qilish qanchalik murakkab bo'lmasin, texnik tafsilotlarni hisobga olib, muammo mohiyati haqida eslashi lozim.

Auditorlar uchun o'z kasblarining boshqa odamlarga ta'sir etish ruhini anglab etish va uni baholay olish muhimdir.

Nazorat uchun savollar

1. Auditorlarning etika haqidagi tushunchasi to'g'risida nima bilasiz?
2. Auditorlarning kasbiy faoliyati to'g'risida nima bilasiz?
3. Auditorlarning kasbiy etika turlari to'g'risida nima bilasiz?
4. Axloq kodeksining asosiy talablarini qanday ta'riflaysiz?

5. Xodimlarning auditorlik tashkilotlari bilan munosabatining qanday maqsad va vazifalari qo'yilgan?

6. Auditning axloq kodeksi tamoyillari to'g'risida nima bilasiz?

7. Auditning xalqaro standartlari kim tomonidan ishlab chiqiladi?

8. Auditorlik tashkilotining huquqlari nimalardan iborat?

9. Auditorlik tashkilotining majburiyatlari nimalardan iborat?

10. Auditorlik tashkilotining javobgarligi nimalardan iborat?

5-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVINI REJALASHTIRISH

5.1. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirishning tamoyillari va bosqichlari

Har qanday faoliyat, xususan auditorlik faoliyati ham samarali bo'lishi uchun dastavval, uning puxta va aniq rejasi yoki dasturini tuzish lozim. Ularning mazmuni qo'yilgan maqsad va uni bajarish uchun belgilangan aniq vazifalardan kelib chiqadi. Auditning maqsadlari xususan, quyidagilardan iborat: buxgalteriya hisobining holatini ekspertiza yo'li bilan baholash, yillik moliyaviy hisobot ma'lumotlarining haqqoniyligini tekshirish va tasdiqlash valyuta muomalalarini taftish qilish, aksiyalar va boshqa qimmatli qog'ozlar emissiyasi prospektining ma'lumotlarini tasdiqlash, korxonaning moliyaviy barqarorligini mustahkamlash bo'yicha tadbirlar ishlab chiqish, iqtisodiyot va moliyaviy huquq sohasidagi yangi qonunchilik hujjatlari bo'yicha aniq maslahat (konsultatsiya) o'tkazish va hokazo.

Mijoz – auditorlik firmasining munosabatlari bo'lib, auditorlik firmasi mijozni baholaydigan, keyin mijozni "maqbul" deb topsa, bitim (tuzilishi) yopilishi haqida kelishuv xati yuboriladigan "bir yoqlama harakatli bitta ko'cha" emas. Auditorlik xizmatlari bozori raqobatbardosh hisoblanadi va boshqa har qanday biznes kabi har qanday auditorlik firmasi auditda huquqiy munosabatda bo'lishini xohlovchi o'ta kerakli mijozlar ham bor. Garchi, hamisha shunday bo'lmasa ham, auditorlik firmalari ulardan ko'plab mijozlarni, ayniqsa, yirik mijozlarning takliflarini tayyorlaydi va taqdim etadi. Shuningdek, auditorlik tekshiruvi mijozga nisbatan munosabatlarini tushunish auditorlarning etika va kasbiy talablari (mustaqillik, vakolatlik va boshqa) belgilangan majburiyatlar uchun tipik bo'lsa, bajarish mumkinligini ko'rib chiqish imkonini beradi. Bu mijozni qabul qilishdagi ikkinchi bosqich hisoblanadi. Biz, bu yerda raqobatni muhokama qilamiz va bozorlar auditini o'tkazamiz: qiymatlar

tasavvurlari, auditorlik xizmatlari sifati. Auditorlik firmasi mijozga majburiyatlar bo'yicha takliflarni yozib, ko'rsatishi lozim (buni ayrim auditorlar mijoz obro'sining tanlovi deb ham hisoblashadi).

Auditor mijozning biznesini bilishi kerak, buning uchun unga moliyaviy hisobotlarda yoki auditorlik hisobotida sezilarli samaraga ega bo'lishi mumkin bo'lgan voqealarni, operatsiyalarni va metodlarni identifikatsiyalash va tushunishga imkon berish yyetarli.

Auditorlar ham yangi va mavjud mijozlarini ularning ofislariga borib, yillik hisobotlarini ko'rib, mijozning boshqaruvi va shtati bilan muhokama (muzokara)larga kirishib va odatda, internet orqali jamoatchilik yangiliklari va jamoatchilik axborotlari ma'lumotlariga kirib imkoniyatlarini olib, ular bilan oldindan tanishishi mumkin. Agar, mijoz mavjud bo'lsa, (eski) avvalgi yillarning ishga oid hujjatlari ko'rib chiqilishi kerak.

Agar, mijoz yangi bo'lsa, auditor avvalgi auditor bilan maslahatlashishi va oldindan axborot qidiruvini kengaytirishi lozim. Auditorlar nazoratdagi mijozlar haqidagi o'z axborotlarni 3 ta asosiy manbadan oladilar: ularning mijozlar bilan tajribalari umum olish mumkin bo'lgan axborotlar va mijozning o'zidan mustaqil ravishda axborotlarni baholash uchun foydalaniladigan metodlar jamoatchilik ma'lumotlari bazasini qidirishdan variatsiyalanadi. Mijozning shtatlari va boshqaruvini muhokama qilish boshqaruv nazoratining ichki vositalari va ehtimoliy risklarni baholashda muhim hisoblanadi. Bu muhokamalar quyidagilarni o'z ichiga olishi mumkin:

- mijozning boshqaruvda tashkiliy tuzilmalarida va operatsiyalaridagi o'zgarishlar;
- bazaning mijozga ta'sir qiluvchi ijtimoiy texnik va iqtisodiy omillarining joriy rivojlanishi;
- joriy yoki kelgusidagi moliyaviy qiyinchiliklar yoki hisob muomalalari;
- korxona moliyaviy hisobotlarini xato yoki firibgarlik oqibatidagi moddiy jihatdan noto'g'ri yozishma (ariza)larga ta'sirchanligi;
- bog'liq tomonlarning mavjudligi;

- yangi yoki yopiq ko'chmas mulk va ishlab chiqarish korxonalari vositalari;
- texnologiyadagi mahsulotlar yoki ishlab chiqarish xizmatlari yoki taqsimlash kabi yaqindagi yoki osilib qolgan o'zgarishlar;
- buxgalteriya tizimi va ichki boshqaruv tizimidagi o'zgarishlar;
- yangi mijozni tekshirish.

Yangi mijozni qabul qilishdan oldin auditorlik firmasi mijoz maqbulligini aniqlash uchun to'liq tekshirish ko'radi va agar auditor mustaqillikning etika talablarini, ma'lum vakolatligini qondira olsa (ishni qabul qiladi) va boshqa.

Axborotlarning boshqa manbalari mahalliy yuristlar boshqa manbalari, banklar va boshqa kompaniyalar bilan bog'liq bo'lsada, intervyu (suhbat)larni tashkil etadi. Ba'zida auditor boshqaruvining obro'si va asosiy a'zolari haqida axborotlar olish uchun professional auditorlarni yollashi yoki unda ish sud – buxgalteriya ekspertizasi bo'limidan foydalanishi mumkin. Agar, avvalgi auditor bo'lmasa, yanada kengroq tekshiruvlar o'tkazilishi mumkin.

Ko'pgina auditorlik firmalari mavjud mijozlarini har yili baholaydilar. Yuqorida muhokama qilingan tekshirishga qo'shimcha ravishda auditor, auditning hajmi, fikrlar va yig'imlar turlari auditorlik firmasi va mijoz hamda boshqaruv yaxlitligi orasidagi sudlarni ko'rib chiqishdagi og'irliklar kabi har qanday avvalgi nizolarni ko'rib chiqadi. Ushbu to'rt omil o'rtasidagi munosabatlar davom etish yoki etmasligiga kuchli ta'sir etadi. Majburiyatlarni davom ettirish uchun auditor oldingi yillar tekshiruv ishlari natijalariga doir hujjatlaridan yig'ilgan axborotlarni yangilagan va qayta baholagan bo'lar edi. Auditor shuningdek, oxirgi auditdan buyon yuz bergan jiddiy o'zgarishlarni identifikatsiyalashtirish bir xil o'xshashlik uchun ishlab chiqilgan protseduralarini ham bajarishi lozim.

Auditor, shuningdek, mijoz uchun auditni davom ettirmaslik haqida qaror qilishi ham mumkin, chunki u risk haddan tashqari ko'p (yuqori)ligini xis qiladi. Masalan, huquqni muhofaza qilish xodimi va mijoz orasida mijozni moliyaviy layoqatsizlikka olib keluvchi va oxir-

oqibat qarshi da'vo qo'zg'atuvchi tartibga soluvchi (boshqaruvchi) nizolar bo'lishi mumkin. Yana shunday ham bo'lishi mumkin: auditorlar moliyaviy (xizmatlar kabi) mavjud auditor uchun maqbul bo'lgandan ko'p risk taklif qilayotganligini xis qiladi.

Auditorlik faoliyatida rejaning to'g'ri tuzilishi uni samarali tashkil etilishi bilan izohlanadi. Shu singari, auditorlik tekshiruvlarini rejalashtirish jarayoni ham "Auditni rejalashtirish" deb nomlangan 300-sonli auditning xalqaro standarti asosida tartibga solinadi. Shuningdek, auditorlik tekshiruvlari kam vaqt talab qilishi va iqtisodiy tejamkor bo'lishida rejaning optimal tuzilishi talab etiladi. Buning uchun esa, auditni rejalashtirishning maqsadi, uning bosqichlarini to'liq o'rganish, undagi muammolarga xolisona baho berish, ularni bartaraf etish asosida rejalashtirish jarayonini takomillashtirish zarur. Bu borada uning huquqiy zaminini mustahkamlash talab etiladi. Biroq, ta'kidlash joizki, auditorlik xizmatining ish sifati uni to'g'ri rejalashtirishga bevosita bog'liqdir.

Ma'lumki, qonunchilikda auditorlik tekshiruvini rejalashtirishda auditorlik tashkiloti tomonidan qo'llaniladigan me'yorlar 300-sonli «Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish» nomli AXS asosida amalga oshirilishi majburiy etib belgilangan bo'lsada, biroq, amaliyotda esa, auditorlik tashkilotlari tomonidan mazkur standart talablari yoki unda belgilangan tartib-qoidalarga tekshiruvlar jarayonida to'liq amal qilinmayapti yoki har bir tekshiruvning umumiy rejasi va dasturi turlicha yondashuvlar asosidagi mazmun va shakllarda tayyorlanib kelinmoqda. Bu esa, tekshiruv muddatini uzayishiga, tekshiruvlar jarayonida qatnashuvchi har bir auditor yoki yordamchi auditorning o'z vazifasini aniq belgilab berilmaganligi sababli, ular tomonidan yo'l qo'yiladigan xato yoki kamchiliklarni ko'payishiga va tekshiruv jarayonini ma'lum ketma-ketliksiz yoki tartibsiz ravishda amalga oshirilishiga olib keladi.

Auditorlik nazoratining bosqichlari O'zbekiston Respublikasi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonuniga muvofiq majburiy talablarga asosan o'tkazilishi belgilangan. Jumladan, «Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish» nomli 300-AXSga muvofiq rejalashtirish auditorlik tekshiruvini o'tkazishning boshlang'ich bosqichi

hisoblanib, auditorlar reja tuzilgunga qadar bevosita tekshiruv jarayonini boshlamasliklari va auditorlik tekshiruvining barcha bosqichlarida umumiy reja hamda dasturda keltirilgan vazifalarni qat'iy tartibda amalga oshirishlari lozim.

«Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish» nomli 300-AXSga muvofiq rejalashtirish auditorlik tekshiruvini o'tkazishning boshlang'ich bosqichi hisoblanib, auditorlar reja tuzilgunga qadar bevosita tekshiruv jarayonini boshlamasliklari va auditorlik tekshiruvining barcha bosqichlarida umumiy reja hamda dasturda keltirilgan vazifalarni qat'iy tartibda amalga oshirishlari lozim.

Qonunchilikda belgilangan tartibga ko'ra, auditorlik tekshiruvini rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti tomonidan qo'llaniladigan me'yorlar 300-sonli «Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish» nomli AXS asosida amalga oshirilishi majburiy etib belgilangan bo'lsada, biroq, amaliyotda auditorlik tashkilotlari tomonidan mazkur standart talablari yoki unda belgilangan tartib-qoidalarga tekshiruvlar jarayonida to'liq amal qilinmayapti yoki har bir tekshiruvning umumiy rejasi va dasturi turlicha yondashuvlar asosida tayyorlanib kelinmoqda.

O'z navbatida, auditorlar tomonidan mazkur standartga muvofiq auditorlik tekshiruvining rejalashtirilishi natijasida, ular tomonidan tekshiruvlarni oldindan puxta belgilangan ketma-ketlik asosida o'tkazilishi(tartibli)ga, tekshiruvni auditorlik shartnomasida belgilangan muddatda yakunlanishi, auditorlar tomonidan yo'l qo'yiladigan xato yoki kamchiliklarni kamayishiga va tekshiruv jarayonini tartibli ravishda amalga oshirilishi ta'minlanadi. Zero, xalqimizning "Rejasiz ish – qolipsiz g'isht" maqoli bejizga emasligini auditorlik amaliyoti jarayonida ham kuzatishimiz mumkin bo'ladi.

Yuqorida ta'kidlanganidek, audit rejasini puxta tuzmasdan sifatli auditorlik tekshiruvi o'tkazish mumkin emas. Shu boisdan ushbu standartga batafsilroq to'xtalib o'tamiz. Amalda, auditni rejalashtirish jarayoni auditorlik tashkiloti bilan xo'jalik yurituvchi subyekt o'rtasida shartnoma tuzilgunga qadar boshlanadi. Bu holat ko'p hollarda, agar mijoz bilan shartnoma tuzilmasa, auditni rejalashtirish bilan bog'liq xarajatlar qaysi manbalar hisobidan mablag' bilan ta'minlanishi

to‘g‘risidagi savolni yuzaga keltiradi. Keyinchalik shartnoma tuzilgan holda auditni dastlabki rejalashtirishga doir ishlar qiymati o‘tkaziladigan auditorlik xizmatining umumiy qiymatiga qo‘shiladi, aks holda u auditorlik tashkilotining mablag‘lari hisobidan amalga oshirilishi lozim. Rejalashtirish auditorlik tekshiruvini boshlang‘ich bosqichi bo‘lib, auditorlar reja tuzulgunga qadar bevosita tekshiruv jarayonini boshlamasliklari lozim.

«Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish» nomli 300-AXS har qanday korxonani auditorlik tekshiruvidan o‘tkazishda ham audit rejasini, ham audit dasturini tuzishni talab etadi. Darhaqiqat, yirik xo‘jalik yurituvchi subyektning hisobotlarini tasdiqlash uchun katta auditorlik guruhi tomonidan tekshiruv o‘tkazilganida bunday ko‘p bosqichli rejalashtirish zarur. Biroq, bizning fikrimizcha, unchalik katta bo‘lmagan xo‘jalik muomalalari kam sodir bo‘ladigan, bir turdagi mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat bajarish) bilan shug‘ullanuvchi mikrofirmalarda audit o‘tkazganida, bunday keng qamrovli reja tuzish maqsadga muvofiq emas.

Agar, auditorlik tashkilotining ko‘pchilik mijozlari kichik biznes korxonalariga taallu`qli bo‘lsa, u holda unchalik katta bo‘lmagan tuzatishlar kiritilganida ko‘pchilik korxonalarni tekshirish uchun mos keladigan namunaviy audit rejasi ishlab chiqish va rejalashtirish chog‘ida audit dasturini batafsil tuzishga maxsus e’tibor qaratish zarur. Bunday namunaviy rejalar bir nechta bo‘lib, ular bir-birlaridan turli biznesga ega korxonalar uchun farq qilishlari mumkin. Masalan, savdo korxonalari, ishlab chiqarish va xizmat ko‘rsatish korxonalari va xokazo. Shuningdek, auditor qandaydir boshqa tamoyillar bo‘yicha umumiy namunaviy rejalar ham tuzishi mumkin. Agar, umumiy audit rejasi sifatida namunaviy reja tanlansa, u holda rejalashtirish chog‘ida asosiy e’tiborni audit dasturini tuzishga qaratish zarur. Rejalashtirish auditorlik guruhi rahbari tomonidan audit o‘tkazishning umumiy tamoyillari kabi, xususiy tamoyillariga ham muvofiq amalga oshirilishi lozim. Ular:

- uyg‘unlik (komplekslik);
- uzluksizlik;
- maqbullik.

Uyg'unlik tamoyili auditning dastlabki rejasini tuzishdan tortib, to umumiy rejasi va dasturini tuzgunga qadar bo'lgan barcha bosqichlarning o'zaro bog'liqligi va muvofiqligini ta'minlashni nazarda tutadi.

Rejalashtirishning ***uzluksizlik tamoyili*** tekshiruvda ishtirok etadigan auditorlarga kelishilgan topshiriqlar belgilanishi va rejalashtirish bosqichlarining muddatlar hamda tarkibiy bo'linmalar bo'yicha bog'liqligida ifodalanadi.

Auditni rejalashtirishning ***maqbullik tamoyili*** shundan iboratki, rejalashtirish chog'ida auditorlik tashkiloti o'zi belgilagan mezonlar asosida auditning umumiy rejasi va dasturidan maqbulini tanlash imkoniyatiga ega bo'lishi zarur. Auditorlik tekshiruvi uzoq vaqt davom etganida, auditor mijozning moliya - xo'jalik faoliyatidagi va qonunchilikdagi o'zgarishlarni hisobga olgan holda reja va dasturga zarur tuzatishlar kiritishi mumkin.

5.2. Auditni dastlabki rejalashtirishning mazmuni va uni amalga oshirish tartibi

Auditni dastlabki rejalashtirish bosqichida «Moliyaviy hisobotlar auditini rejalashtirish» nomli 300-AXSga muvofiq auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan auditni o'tkazish bilan bog'liq asosiy tashkiliy masalalarni kelishib olishi belgilangan bo'lib, buning uchun auditor, xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati bilan tanishishi va korxona faoliyati to'g'risida to'liq axborotga ega bo'lishi talab etilgan. Bu esa, auditordan korxona faoliyati to'g'risida to'liq axborotga ega bo'lishi uchun esa uning bir qancha asosiy hujjatlari, jumladan, xo'jalik yurituvchi subyektning hisob siyosati va unga o'zgartirishlar kiritishni tartibga soluvchi hujjatlar, xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatini rejalashtirish hujjatlari (rejalar, smetalar, loyihalar), xo'jalik yurituvchi subyektning shartnomalari, bitimlari, auditor maslahatchilarining ichki hisobotlari, soliq tekshiruvlari materiallari, sud da'volari materiallari, xo'jalik yurituvchi subyektning ishlab chiqarish va tashkiliy tuzilishlarini tartibga soladigan hujjatlar, xo'jalik yurituvchi

subyekt rahbariyati va ijrochi xodimlari bilan suhbatlardan olingan ma'lumotlar, xo'jalik yurituvchi subyektni uning asosiy uchastkalari, omborlarni ko'zdan kechirishdan olingan axborotlar bilan tanishib chiqishni talab etadi. Shundan so'ng, auditorlik tashkiloti dastlabki rejalashtirish bosqichida auditni o'tkazish imkoniyatini baholaydi. Agar, auditorlik tashkiloti auditni o'tkazishni mumkin, deb hisoblasa, u auditni o'tkazish uchun shtatni shakllantirishga o'tadi.

Yuqoridagilardan xulosa qilib aytganda, auditni dastlabki rejalashtirish bosqichi bu – xo'jalik yurituvchi subyekt va auditorlik tashkiloti tomonidan auditorlik shartnomasini tuzgungacha bo'lgan ishlarni o'z ichiga olib, bu bosqichda auditorlik tashkiloti tomonidan tekshiruv buyurtmachisi faoliyati bilan tanishish, buyurtmachiga auditorlik faoliyatini o'tkazish huquqini beruvchi tegishli litsenziyani va auditor (auditorlar)ning malaka sertifikatini taqdim etish, korxonaning ichki va tashqi faoliyat xususiyatlari to'g'risida ma'lumot to'plash va tekshiruv buyurtmachisini auditorlik tekshiruvidan o'tkaza olish salohiyatini baholash, auditorlik shartnomasi shartlarini korxona rahbariyati bilan kelishib olish va korxonani tekshirish uchun auditorlik ishchi guruhini shakllantirish hamda yakunda auditorlik shartnomasini rasmiylashtirish jarayonidir.

Auditor uchun dastlabki rejalashtirish jarayonida quyidagilar xo'jalik yurituvchi subyekt to'g'risida axborot olish manbalari bo'lib hisoblanadi:

- xo'jalik yurituvchi subyekt ustavi;
- xo'jalik yurituvchi subyektni ro'yxatga olish to'g'risidagi hujjatlar;
- xo'jalik yurituvchi subyektning hisob siyosatini va unga o'zgartirishlar kiritishni tartibga soluvchi hujjatlar;
- xo'jalik yurituvchi subyektni ro'yxatga olish to'g'risidagi hujjatlar;
- kuzatuv va (yoki) ijroiya organlari aksiyadorlar yig'ilishlarining yoxud xo'jalik yurituvchi subyektning boshqa shu singari boshqaruv organlari majlislari bayonnomalari;
- buxgalteriya hisobotlari;

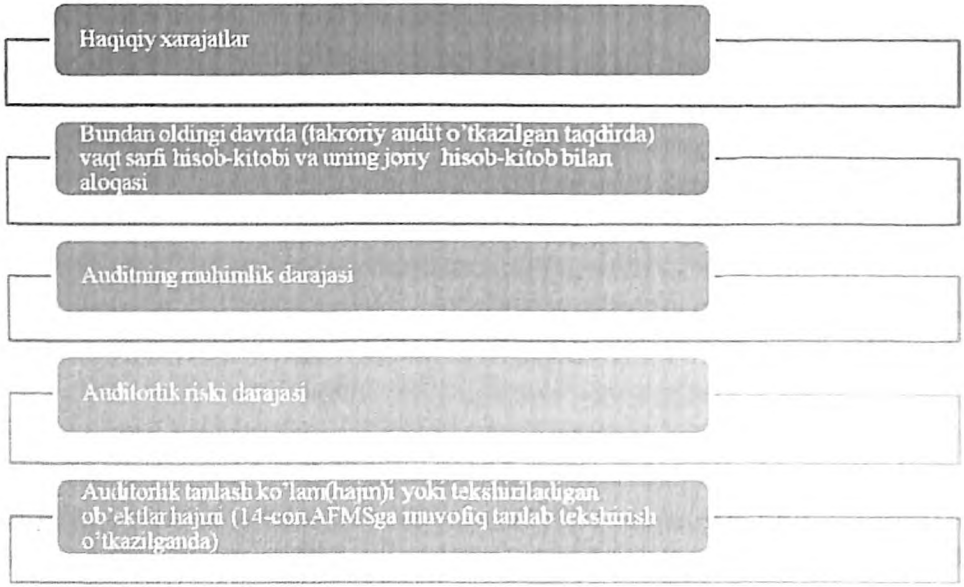
- statistika hisobotlari;
- xo'jalik yurituvchi subyektning shartnomalari va bitimlari;
- auditor maslahatchilarining ichki hisobotlari;
- korxonaning filiallari va shu'ba jamiyatlari ro'yxati;
- xo'jalik yurituvchi subyektning ishlab chiqarish va tashkiliy tuzilishlarini tartibga soladigan hujjatlar, uning filiallari va shu'ba jamiyatlari ro'yxati";
- auditorlik tashkiloti mutaxassislari malaka darajasi bo'yicha ma'lumotlar(Auditorlik tekshiruvi buyurtmachisi faoliyat sohasini tushunadigan mutaxassislar yetarliligini baholash va ekspert xizmatiga bo'lgan ehtiyojni aniqlash maqsadida).

Shuningdek, amaldagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunga muvofiq auditorlik tashkiloti auditorlik tekshiruvi o'tkazish to'g'risida qaror qabul qilish uchun xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlari va buxgalteriya hisobi hamda moliyaviy hisobot hujjatlari bilan oldindan tanishib chiqish huquqiga ega ekanligi aniq belgilab qo'yilgan. Biroq, auditorlik tashkiloti hali auditorlik shartnomasi tuzilmagan korxonadan yuqoridagi ma'lumotlarni taqdim etilishi oqibatida ushbu korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatiga oid sirlarini chetga chiqib ketish xavfini oshirishini hisobga olgan holda ish tutishi zarur.

Dastlabki rejalashtirish auditorlik tashkiloti uchun o'z tekshirish salohiyatini tekshiruv boshlanmansdan avval baholash imkoniyatini beradi va auditorlik shartnomasi shartlarini korxona rahbariyati bilan kelishib oladi. Agar, auditorlik tashkiloti auditni o'tkazishni mumkin deb qaror qabul qilsa, u auditorlik guruhini shakllantirishga o'tadi hamda korxona bilan auditorlik shartnomasini rasmiylashtiradi. Auditni dastlabki rejalashtirish jarayonini yuqorida tavsiya etilgan tartib-qoidalar asosida amalga oshirilishi auditorlik tashkilotlari tomonidan korxonalarni tekshirish salohiyatini baholash, tekshiruv buyurtmachisi faoliyati bilan tanishish, tekshiruv buyurtmachisi bilan auditorlik shartnomasi shartlarini kelishib olish jarayonini mukammallashtirish va optimallashtirish imkoniyatini yaratadi.

5.3. Auditning umumiy rejasini tayyorlash xususiyatlari

Auditorlik shartnomasi tuzilgandan so'ng tekshiruvning umumiy rejasi tayyorlanishi va u auditorlik guruhi rahbari tomonidan tuzilishi hamda tasdiqlanishi lozim.



1-rasm. **Auditorlik tekshiruvi uchun vaqt sarfini rejalashtirishga ta'sir etuvchi omillar**

Auditning umumiy rejasida tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyektning buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini o'rganish hamda ular ma'lumotlarining ishonchliligini baholash, auditorlik tanlash hajmini belgilash, audit dasturini tayyorlash, auditni bevosita o'tkazish jarayonining (dasturni bajarish) amallarini belgilash, bajarilgan ishlar natijalarini tahlil qilish, barcha oraliq va umumiy audit ish hujjatlarini tayyorlash, tekshiruv natijalarini xo'jalik yurituvchi subyekt va yuqori organlarga taqdim etish kabi vazifalarni o'z ichiga olgan holda audit o'tkazishning barcha umumiy bosqichlari aks ettiriladi. Auditor tekshiruvni auditorlik shartnomasida belgilangan muddatda yakunlashni

ta'minlashi uchun unga sarflanadigan vaqtni rejalashtirishga ta'sir etuvchi omillarni to'liq va aniq hisobga olishi talab etiladi.Tuzilgan umumiy reja audit dasturini amalga oshirishning asosiy manbasi yoki dasturning uslubiy hamda me'yoriy asosi bo'lib xizmat qilishi kerak. Auditorlik tekshiruvini o'tkazish jarayonida umumiy rejaning ayrim qoidalariga o'zgartirish va qo'shimchalar kiritish zaruriyati paydo bo'lishi mumkin, bunday vaqtda kiritiladigan o'zgartirishlar mazmuni va sabablari rejada batafsil bayon etilishi kerak.

Auditorlik tekshiruvining umumiy rejasi va dasturi har bir auditorlik tekshiruvi obyekti(asosiy vositalar auditi, pul mablag'lari auditi, TMZ auditi va shu kabilar)ning xususiyatlaridan kelib chiqqan holda alohida va maxsus shakl hamda mazmunda ishlab chiqilishi lozim. Biz quyida xo'jalik yurituvchi subyektlarda auditning umumiy rejasini quyidagi jadvaldagi shartli misolda keltirilgan shaklda tuzishni tavsiya etamiz (6-jadval).

6-jadval

Auditning namunaviy umumiy rejasi

Tekshiriladigan korxona	**"NEW BUSINESS" OAJ**
Audit davri kishi-soatlar	**2013-yil 14-20 mart kunlari (5 kun)**
Auditorlik guruhining rahbari	**Alimov M.**
Auditorlik guruhining tarkibi	**7 kishi**
Rejalashtirilayotgan muhimlilik darajasi	**5%**

№	Bajarilishi rejalashtirilgan ishlar	O'tkazish muddati va vaqti	Bajaruvchi-lar	Qo'llaniladigan auditorlik usullari	Qo'shimcha va izohlar
1	Auditning har bir obyekt (bo'lim)i bo'yicha dasturini tayyorlash;	14.03.2017	Alimov M.	Kuzatish, hujjatlashtirish,	Auditorlik riski va muhimlik darajasini aniq belgilash zarur
2	Korxona ichki nazorat tizimi va buxgalteriya ma'lumotlarining ishonchliligini baholash va unga asosan auditorlik tanlash hajmini belgilash	14.03.2017	Alimov M.	Hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, tahlil va savolnoma yoki testlashdan	Korxona mas'ul (moddiy-javobgar) shaxslari qatnashishlari

				o'tkazish	shart
3	Korxona mulk(asosiy vosita, nomoddiy aktiv, TMZ va moliyaviy qo'yilmalar)i va mablag'lar (Pul mablag'lar)ining mavjudligi va saqlash holatini o'rganish	15.03.2017	Alimov M., Aliev S, Ma'murov B, Axmedov K, Berdiev V, Ismoilov M	Hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, inventarizatsiya, savolnoma yoki testlashdan o'tkazish	Inventarizatsiya da barcha auditorlar qatnashishlari shart
4	Korxona mulk(asosiy vosita, nomoddiy aktiv, TMZ va moliyaviy qo'yilmalar)i va mablag'lari harakati bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini yoki davlat tomonidan ishlab chiqilgan me'yoriy-huquqiy hujjatlar talablariga mosligini tekshirish	16.03.2017	Alimov M., Aliev S, Ma'murov B.	Hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, kuzatish, tahlil, savolnoma yoki testlashdan o'tkazish	Korxona mas'ul (moddiy-javobgar) shaxslari qatnashishlari shart
5	Korxona asosiy vosita va nomoddiy aktivlariga amortizatsiya hisoblash jarayonining qonuniyligi va to'g'ri hisoblanganligini tekshirish	17.03.2017	Alimov M., Aliev S, Ma'murov B, Axmedov K.	Hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, tahlil, baholash, kalkulyatsiya	Korxona mas'ul (moddiy-javobgar) shaxslari qatnashishlari shart
6	Korxona mulk (asosiy vosita, nomoddiy aktiv, TMZ va moliyaviy qo'yilmalar)ini baholash jarayonining to'g'riligi va qonuniyligini tekshirish	18.03.2017	Alimov M., Aliev S, Ma'murov B, Axmedov K.	Hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, tahlil, baholash, kalkulyatsiya	Korxona mas'ul (moddiy-javobgar) shaxslari qatnashishlari shart
7	Korxona mulk (asosiy vosita, nomoddiy aktiv, TMZ va moliyaviy qo'yilmalar)i va mablag'lari harakati bo'yicha amalga oshirilgan xo'jalik muomalalarini buxgalteriya hujjatlari va schyotlarida to'g'ri, to'liq va o'z muddatida aks ettirilganligini tekshirish	19.03.2017	Ashurov A, Vasiev A.	Hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, inventarizatsiya, savolnoma yoki testlashdan o'tkazish, skanerlash	Korxona mas'ul (moddiy-javobgar) shaxslari qatnashishlari shart
8	Korxona xususiy kapitalini shakllanishi, foydalanilishi va taqsimlanishi jarayonini to'g'riligi va qonuniyligini tekshirish	20.03.2017	Alimov M., Aliev S, Ma'murov B, Axmedov K.	Hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, inventarizatsiya, savolnoma yoki testlashdan o'tkazish, skanerlash	
9	Korxona majburiyatlarini shakllanishi, baholanishi va hisobga olinishi jarayonining to'g'riligi va qonuniyligini tekshirish	21.03.2017	Ashurov A, Vasiev A.	Hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, inventarizatsiya, savolnoma	

				yoki testlashdan o'tkazish, skanerlash	
10	Korxona moliyaviy natijalarini shakllanishi, taqsimlanishi va baholash jarayonining to'g'riligi va qonuniyligini ta'minlash	22.03.2017	Berdiev V, Ismoilov M.	Skanerlash, hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, baholash, savolnoma yoki testlashdan o'tkazish	Korxona bosh hisobchisi qatnashishi shart
11	Korxona mulk(asosiy vosita, nomoddiy aktiv, TMZ va moliyaviy qo'yilmalar)i va mablag'lari bo'yicha moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligini yoki haqiqatga mosligini o'rganish va baholash	22.03.2017	Alimov M., Berdiev V.	Skanerlash, hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, baholash, savolnoma yoki testlashdan o'tkazish	Korxona bosh hisobchisi qatnashishi shart
12	Audit natijasida aniqlangan xato yoki qoidabuzarliklarni paydo bo'lish sabablarini tahlil qilish va ularni kelgusida takrorlanmasligi yuzasidan amaliy tavsiyalar ishlab chiqish	23.03.2017	Alimov M., Ashurov A, Vasiev A, Axmedov K, Berdiev V, Ismoilov M.	Baholash, tahlil, prognozlashtirish va gepoteza, hujjatlashtirish	Barcha auditorlar qatnashishlari shart
13	Auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ish hujjatlarida aks ettirish	23.03.2017	Alimov M., Aliev S, Ma'murov B, Axmedov K, Berdiev V.	Hujjatlashtirish, solishtirish-taqqoslash, baholash, tahlil	Barcha auditorlar qatnashishlari shart
14	Audit natijalarini mijoz-korxona rahbariyatiga taqdim etish va h.k.	24.03.2017	Ismoilov M., Alimov M.	Tahlil va sintez, baholash, hujjatlashtirish	Auditorlik tashkiloti rahbari qatnashishi shart

Auditorlik guruhining rahbari **Alimov M.**

Shu o'rinda ta'kidlash joizki, auditning umumiy rejasini auditorlik tekshiruvining har bir obyektiga alohida va maxsus shaklda tuzish jarayoni auditordan qo'shimcha vaqt, mehnat va qog'oz xarajatlarini talab etadi. Biroq, umumiy rejada faqatgina auditorlik tekshiruvini o'tkazishning umumiy jarayoni aks ettiriladi, u tekshiruvchilar uchun aniq vazifa, vaqt va tekshiruvni o'tkazishning aniq tartibi haqida ma'lumot olish imkonini bermaydi.

Shu sababli, fikrimizcha, auditning umumiy rejasini auditorlik tekshiruvining har bir obyekti uchun alohida tuzish shart emas, deb hisoblaymiz. Uni butun bir korxona faoliyatini tekshirish uchun №300 AXSga muvofiq yagona umumiy shakl va mazmunda bir marta tuzish yetarli, deb hisoblaymiz. Unda har bir auditorlik obyekti uchun alohida bo'lim ochilishi va umumiy rejaning qolgan ustunlari nomlari amaldagi shaklda belgilangan shakl va mazmunda tayyorlanishi maqsadga muvofiq, deb hisoblaymiz. Bizningcha, butun bir korxona faoliyati tekshiruvi uchun yagona shakldagi umumiy rejaning tayyorlanishi natijasida auditorlar ishi birmuncha osonlashadi, ularga korxona faoliyatini tekshirishda ortiqcha jismoniy mehnat kamayib, vaqt va mablag'ni tejashga erishiladi.

5.4. Audit dasturini tuzish va undan foydalanish tartibi

Audit dasturi – bu auditorlik umumiy rejasida belgilangan vazifalarni bajarish bosqichlari, bajarish muddati va vaqti, vazifalarni bajaruvchilarning to'liq tarkibi, tekshiruvda bajariladigan auditorlik amallari hamda auditorlik ish hujjatlari batafsil aks ettirilgan auditorlik ish hujjatidir.

Dastur audit umumiy rejasini rivojlantirish hisoblanadi va audit rejasini amalda qo'llash uchun zarur bo'lgan auditorlik amallari mazmunining batafsil ro'yxatini o'z ichiga oladi. Dastur auditor yordamchilari uchun batafsil yo'riqnoma bo'lib, bir vaqtning o'zida auditorlik tashkiloti va auditorlik guruhining rahbari uchun ish sifatini nazorat qilish vositasi hisoblanadi. Audit dasturi shunday tuzilishi kerakki, undan foydalanuvchi hech qanday xatoliklarga yo'l qo'ymasdan korxona faoliyatini belgilangan muddatda, to'liq va sifatli o'tkazish imkoniyatini ta'minlasin.

Auditor audit dasturini hujjat shaklida rasmiylashtirishi, har bir bajariladigan auditorlik amallarini o'zining ish hujjatlarida aniq bayon etish maqsadida ularni ketma-ketlik asosida raqam bilan tartiblashi lozim. Auditorlik dasturini nazorat vositalari testlari dasturi ko'rinishida va mohiyatiga ko'ra auditorlik rusum-qoidalari dasturi ko'rinishida

tuzish kerak. Bunda, nazorat vositalari testlari dasturi korxona buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini baholash bo'yicha test yoki savolnomalar majmui shaklida tuziladi. Buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi ishonchliligini baholash natijalariga asosan, auditorlik tashkiloti tomonidan tekshirishda bajariladigan ishlar hajmi, shuningdek, tekshiruv muddati va qiymati belgilanadi, bunda nazorat vositalari testlarini o'tkazish orqali xo'jalik yurituvchi subyekt nazorat vositalarining jiddiy kamchiliklari aniqlanadi.

Mohiyatiga ko'ra, auditorlik amallari dasturi buxgalteriya hisobida hisobvaraqlar bo'yicha oborotlar va saldo to'g'ri aks ettirilganligini batafsil tekshirishni o'zi ichiga qamrab olib, ular buxgalteriya hisobi obyektlari yoki umumiy rejada belgilangan vazifalarni bajarish bo'yicha auditorlik amallari ro'yxatidan iborat bo'ladi. Auditor bunday amallarni qo'llash orqali buxgalteriya hisobining aynan qandaydir bo'limlarini tekshirishni belgilaydi va bu esa auditordan buxgalteriya hisobining har bir bo'limini tekshirish bo'yicha auditorlik dasturini tuzishni talab etadi. Auditorlik tekshiruvini o'tkazish shartlari va auditorlik amallari natijalari bog'liq holda audit dasturi qayta ko'rib chiqilishi mumkin. O'zgarishlarning sabablari va natijalari o'zgartirilgan dasturda hujjatlashtirilishi lozim.

Audit dasturining har bir bo'limi bo'yicha auditorning ish hujjatlarida aks ettirilgan xulosalari auditorlik hisoboti (xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yozma axborot) va auditorlik xulosasini tuzish hamda moliyaviy hisobot to'g'risida auditorning fikrini shakllantirish uchun asos bo'lib hisoblanadi.

Xo'jalik yurituvchi subyektlarda asosiy vositalar auditining dasturini quyidagi 7-jadvalda keltirilgan shakl va mazmunda tuzishni tavsiya etamiz.

7-jadval

Asosiy vositalar auditinig dasturi

Tekshiriladigan korxona	**"NEW BUSINESS" OAJ**
Audit davri kishi-soatlar	**2017-yil 14-17 mart kunlari (4 kun)**
Audit guruhining rahbari	**Alimov M.**
Audit guruhining tarkibi	**Aliev S, Ma'murov B, Axmedov K, Berdiev V, Ismoilov M., Ashurov A.**
Rejalashtirilgan muhimlik darajasi	**5%**

№	Umumiy rejada belgilangan vazifalarni bajarish bosqichlari	O'tkazish muddati va vaqti	Bajaruvchilar	Tekshiruvda qo'llaniladigan auditorlik amallari	Auditorlik ish hujjatlari	Qo'shimcha va izohlar
1	Asosiy vositalar bo'yicha buxgalteriya hisobi tizimining ishonchliligini baholash va u asosida auditorlik tanlash hajm(ko'lami)ini belgilash	14.03.2017	Alimov M., Aliev S, Ismoilov M., Ashurov A.	Buxgalteriya hisobi tizimining ishonchliligini baholash bo'yicha testlash yoki savolnomadan o'tkazish, asosiy vositalar turkumiga kiritish mezoniga muvofiqligini tekshirish	Maxsus ishlab chiqilgan testlar, rahbar xodimlar va buxgalteriya xodimlarining fikrlarini aniqlash uchun namunaviy savollar ro'yxati, maxsus blankalar va tekshiruv varaqalari; blok-sxemalar va grafiklar, kamchiliklar ro'yxati, bayonnomalar yoki dalolatnomalar, hisob siyosati to'g'risidagi buyruq,	
2	Asosiy vositalar bo'yicha ichki nazorat tizimining ishonchliligini baholash va u asosida auditorlik tanlash hajmini belgilash	14.03.2017	Alimov M., Aliev S, Ma'murov B, Axmedov K.	Ichki nazorat tizimining ishonchliligini baholash bo'yicha testlash yoki savolnomadan o'tkazish	Maxsus ishlab chiqilgan testlar, rahbar xodimlar va buxgalteriya xodimlarining fikrlarini aniqlash uchun namunaviy savollar ro'yxati, maxsus blankalar va	

					tekshiruv varaqalari, blok-sxemalar va grafiklar, kamchiliklar ro'yxati, bayonnomalar yoki dalolatnomalar, hisob siyosati to'g'risidagi buyruq,	
3	Korxona asosiy vositalarini tekshirish bo'yicha auditorlik riski va muhimlik darajasini aniqlash	14.03.2017	Alimov M., Aliev S.	Risk va muhimlik darajasini aniqlash bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, auditorlik riski va muhimlik darajasini aniqlash jadvalini tuzish, yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	Auditning umumiy rejasi, auditorlik riski va muhimlik darajasini aniqlash jadvali, testlar yoki savolnoma	
4	Korxona asosiy vositalarini mavjudligi va saqlash holatini baholash maqsadida ularni inventarizatsiya qilish	14.03.2017	Alimov M, Ma'murov B, Axmedov K, Berdiev V, Ismoilov M., Ashurov A.. Aliev S.	Inventarizatsiya komissiyasini tuzish, 19-son BHMS asosida inventarizatsiya o'tkazish, solishtirish-taqqoslash qaydnomasi va auditorlik dalolatnomalarini rasmiylashtirish	Inventarizatsiya komissiyasi to'g'risida buyruq, solishtirish-taqqoslash qaydnomasi va inventarizatsiya dalolatnomasi, tilxat va tushuntirish xatlari, AV1-AV9 shakllar va oldi-sotdi shartnomalari	Inventarizatsiyada barcha auditorlar qatnashish lari shart
5	Asosiy vositalar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni dastlabki hujjatlashtirish hamda hisobda aks ettirilganligi, asosiy vositalar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni sintetik hisob registrlarida aks ettirilganligi, asosiy vositalar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni soliqqa tortishning to'g'riligi va qonuniyligini tekshirish	14.03.2017	Ma'murov B, Axmedov K.	Birlamchi hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, inventarizatsiya, AV harakatini hujjatlashtirishni tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	Hisob siyosati to'g'risidagi buyruq, test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi, AV1-AV9 shakllar, inventarizatsiya dalolatnomasi, solishtirish-taqqoslash qaydnomasi	
6	Asosiy vositalarga amortizatsiya hisoblash va	15.03.2017	Berdiev V,	Birlamchi hujjatlarni qarama-qarshi	Hisob siyosati to'g'risidagi	

	hisobda aks ettirish(asosiy vositalarning foydali xizmat qilish muddatini aniqlashning to'g'riligi), amortizatsiya hisoblash usullarini qo'llashning qonuniyligi va to'g'riligi, jadallashtirilgan amortizatsiya usulini qo'llashning qonuniyligi, amortizatsiya ajratmalari hisob-kitoblarining to'g'riligi, amortizatsiya ajratmalarini hisobda aks ettirishning to'g'riligi)ning to'g'riligini tekshirish		Ismoilov M.	usulda taqqoslash, AV amortizatsiyasini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	buyruq, amortizatsiya hisoblash qaydnomasi, №13-jurnal order, kalkulyatsiya hujjatlari, test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi, AV1-AV9 shakllar	
7	Asosiy vositalarni tiklash-ta'mirlash, modernizatsiyalash va qayta jihozlashni hisobda aks ettirish (muomalalarni hujjatlarda rasmiylashtirish, ta'mirlash usullari, ta'mirlash xarajatlarini tannarxga olib borishning to'g'riligi, asosiy vositalarni qayta jihozlash va zamonaviylashtirishga doir muomalalarni hisobga olish)ning to'g'riligi va qonuniyligini tekshirish	15.03.2017	Ismoilov M., Ashurov A.	Birlamchi hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AV baholanishini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	Hisob siyosati to'g'risidagi buyruq, amortizatsiya hisoblash qaydnomasi, №13-jurnal order, kalkulyatsiya hujjatlari, test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi, AV1-AV9 shakllar	
8	Asosiy vositalar korxona buxgalteriyasidagi sintetik va analitik hisobining holatini baholash, belgilangan qoidalarga muvofiq korxonaning o'ziga qarashli (0110-0199 schyotlar), joriy tartibda ijaraga olingan (001-schyot) va moliyaviy lizing asosida olingan asosiy vositalarni (0310-schyot) saqlash joylarida moddiy javobgar shaxslar bo'yicha hisobga olishning to'g'riligini baholash	15.03.2017	Alimov M., Aliev S,	Birlamchi hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AVni schyotlarda aks ettirilishini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	Hisob siyosati Hisob siyosati to'g'risidagi buyruq, test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi, AV1-AV9 shakllar, inventarizatsiya dalolatnomasi, solishtirish-taqqoslash qaydnomasi	
9	Asosiy vositalarning sotib olinishi va hisobdan chiqarilishi hamda ularni yuridik va jismoniy shaxslardan ijaraga olinishi bilan bog'liq muomalalar bo'yicha soliq qonunchiligiga	15.03.2017	Berdiev V, Ismoilov M.	Birlamchi hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AV harakatini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan	Test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi, AV1-AV9 shakllar, soliq hisobotlari,	

	rioya qilinganligini tekshirish			o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	jurnal orderlar	
10	Asosiy vositalarni baholash va qayta baholash natijalarini tekshirish	15.03.2017	Ma'murov B, Axmedov K.	Birlamchi hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AV baholanishini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	AV1-AV9 shakllar, hisob siyosati to'g'risidagi buyruq, ta'sischilar yig'ilishining bayonnoma va qarorlari, hisob siyosati to'g'risidagi buyruq, test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi	
11	Xo'jalik yurituvchi subyektda mavjud bo'lgan asosiy vositalardan foydalanilganlik darajasini, fond qaytimining yillar davomidagi darajasini, fond qaytimlarini orttirish bo'yicha ko'rilgan chora-tadbirlarning mavjudligini, asosiy vositalardan foydalanish doimiyligi ta'minlanganligini, asosiy vositalarning ishlatilmay to'xtab qolish hollarini qisqartirish imkoniyatlarini o'rganish	16.03.2017	Ashurov A. Axmedov K.	Birlamchi hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AV harakati va baholanishini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash, inventarizatsiya, tahlil qilish,	Test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi, moliyaviy hisobot shakllari, AV1-AV9 shakllar, jurnal orderlar, kalkulyatsiya hujjatlari	
12	Inventar ro'yxat (AV-7 shakl yoki daftar)dagi barcha obyektlar dastlabki qiymati summalarini balansning 012 satri bilan (yil boshiga va oxiriga) va hisoblangan eskirish summasini 011 satri bilan (yil boshi va oxiriga) solishtirish	16.03.2017	Ismoilov M., Ashurov A.	Birlamchi va yig'ma hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AV harakatini hujjatlar va schyotlarda aks ettirilishini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	Test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi, moliyaviy hisobot shakllari, AV1-AV9 shakllar	
13	0110-0199 schyotlar bo'yicha hisobot davri oxiriga chiqarilgan qoldiqlar to'g'riligini tekshirish. 0110-0199 schyotlar bo'yicha tegishli hisobot davri oxiriga	16.03.2017	Berdiev V, Ismoilov M.	Birlamchi va yig'ma hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AV harakatini hujjatlar va schyotlarda aks	Test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi, moliyaviy hisobot	

	chiqarilgan qoldiqlarning, oborot vedomostlardagi aynan shu hisobot davri oxiriga chiqarilgan qoldiqlarga mosligini tekshirish			ettirilishini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	shakllari, aylanma qaydnomalar AV1-AV9 shakllar, jurnal orderlar	
14	№13 Jurnal-order «jami» satridagi 0110-0199 schyotlarning kredit oborotlarini tegishli hisobot davri uchun oborot vedomostlaridagi aynan shu schyotlar bo'yicha kredit oborotlari bilan solishtirish	16.03.2017	Ismoilov M., Ashurov A	Birlamchi va yig'ma hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AV harakatini hujjatlar va schyotlarda aks ettirilishini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	Test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi, moliyaviy hisobot shakllari, AV1-AV9 shakllar, jurnal orderlar, aylanma qaydnomalar	
15	Tegishli hisobot davri bo'yicha bosh daftarning 18 grafasidagi summaning №13-Jurnal-orderdagi 0110-0199 schyotlar krediti bo'yicha «jami» satridagi yozuvga tengligini tekshirish	17.03.2017	Alimov M., Aliev S,	Birlamchi va yig'ma hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AV harakatini hujjatlar va schyotlarda aks ettirilishini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	Test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi, bosh daftar, jurnal-orderlar, asosiy vositalar harakati bo'yicha aylanma qaydnomalar	
16	Bosh daftarning: 19-grafasidagi 0110-0199 schyotlar bo'yicha debet qoldiqlarning Balans 012 satridagi summaga; 20-grafasidagi 0210-0299 schyotlar bo'yicha hisobot davri oxiriga kredit qoldiqlarning balans 011 satridagi summaga tengligini tekshirish	17.03.2017	Ma'murov B, Axmedov K.	Birlamchi va yig'ma hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AV harakatini hujjatlar va schyotlarda aks ettirilishini tekshirish bo'yicha testlar yoki savolnomadan o'tkazish, kamchiliklar to'g'risida ma'lumot tayyorlash	Test yoki savolnoma, oraliq auditorlik dalolatnomasi,, moliyaviy hisobot shakllari, bosh daftar, buxgalteriya balansi	
17	Asosiy vositalar auditi natijalarini oraliq va umumiy auditorlik ma'lumotnomalari(dalolatno	17.03.2017	Alimov M., Aliev S, Ma'muro	Birlamchi va yig'ma hujjatlarni qarama-qarshi usulda taqqoslash, AV	Asosiy vositalar auditi bo'yicha oraliq va umumiy	

	malari)da umumlashtirish, rasmiylashtirish va baholash		v B, Axmedov K, Berdiev V, Ismoilov M., Ashurov A.	auditi bo'yicha dalillarning yetarliligini baholash, oraliq auditorlik ma'lumotnoma(dalolatnoma)lari asosida umumiy auditorlik ma'lumotnoma(dalolatnoma)larini tuzish, tahlil qilish	auditorlik ma'lumotnomalari yoki dalolatnomalari, auditorlik hisoboti uchun ma'lumotnoma	
18	Asosiy vositalar auditi natijasida aniqlangan xato va qoidabuzarliklarni paydo bo'lish sabablarini tahlil qilish va ularni kelgusida takrorlanmasligi yuzasidan amaliy tavsiyalar ishlab chiqish	17.03.2017	Alimov M., Aliev S, Ma'murov B, Axmedov K, Berdiev V, Ismoilov M., Ashurov A.	Aniqlangan jami kamchiliklar ro'yxatini tuzish, tahlil qilish, baholash va prognozlashtirish	Asosiy vositalar auditi bo'yicha oraliq va umumiy auditorlik ma'lumotnomalari yoki dalolatnomalari, auditorlik hisoboti uchun ma'lumotnoma	
19	Asosiy vositalar auditi bo'yicha auditorlik hisoboti uchun ma'lumot tayyorlash va tekshiruv natijalarini mijoz-korxona rahbariyatiga taqdim etish	17.03.2017	Alimov M.	Tekshirish natijalari bo'yicha umumiy ma'lumotnoma tayyorlash, baholash va prognozlashtirish	Asosiy vositalar auditi bo'yicha auditorlik hisoboti uchun ma'lumotnoma (dalolatno-ma)	

Auditorlik guruhining rahbari **Alimov M.**

Yuqoridagi shakl va mazmundagi auditning umumiy rejasi va dasturi tuzilganidan so'ng, auditorlik tashkilotining rahbari yoki auditorlik guruhi rahbari mijoz-korxona faoliyatini tekshiruvida qatnashuvchi auditor va ekspertlar ishtirokida tekshiruvni boshlashdan avval kichik yig'ilish tashkil etishi hamda unda tuzilgan umumiy reja va dasturni muhokamadan o'tkazishi maqsadga muvofiqdir. Agarda yig'ilishda tuzilgan reja va dasturga qo'shimcha va o'zgartirishlar kiritish shart deb hisoblansa, unga qo'shimcha va o'zgartirishlar kiritish, shundan so'ng uni barcha tekshiruvda qatnashuvchi auditor va ekspert-mutaxassislar e'tiboriga kitob shaklda yetkazilishini ta'minlash talab etiladi.

Xulosa qilib aytganda, auditni rejalashtirish jarayonini yuqorida tavsiya etilgan tartib-qoidalar asosida amalga oshirilishi auditorlik tashkilotlari tomonidan tekshiruvlarni oldindan puxta va aniq belgilangan ketma-ketlik asosida o'z muddatida va sifatli tarzda o'tkazish imkoniyatini yaratadi.

Nazorat uchun savollar

1. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirishda qanday maqsad va vazifalar qo'yiladi?
2. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirishning tamoyillari va bosqichlari to'g'risida nima bilasiz?
3. Auditni rejalashtirishning qanday bosqichlari mavjud?
4. Auditning umumiy rejasini tayyorlash va tuzish qanday amalga oshiriladi?
5. Auditni dastlabki rejalashtirishning mazmuni va uni amalga oshirish tartibi qanday bo'ladi?
6. Audit dasturini tayyorlash va tuzish qanday amalga oshiriladi?
7. Korxonani auditorlik tekshiruvidan o'tkazish ishchi dasturi qanday tuziladi?

6-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA MUHIMLIK VA RISK

6.1. Moliyaviy hisobot xalqaro standartlarida hamda auditning xalqaro standartlarida "muhimlik" tushunchasi talqini

Xorijiy investorlarga MHXSlari asosida tayyorlangan moliyaviy hisobotlar mamlakatimizdagi subyektlarga investitsiyalar kiritish to'g'risida qaror qabul qilishida asosiy manba bo'lib xizmat qiladi. Shuning uchun hozirgi kunda moliyaviy hisobotlarni MHXSlariga muvofiq tayyorlash va undagi ko'rsatkichlarning ishonchliligini hamda shaffofligini ta'minlash davr talabidir.

Ba'zi holatlarda MHXSlari bo'yicha mutaxassislar, auditorlar tomonidan "bu axborot MHXS bo'yicha tayyorlanayotgan hisobot uchun muhim emas" yoki "bu axborot muhim bo'lib, uni hisobotda aks ettirish shart" degan mulohazalarni eshitamiz.

"Muhimlik" tushunchasiga ilmiy jihatdan ta'rif berishdan avval uning lug'aviy ma'nosiga to'xtalib o'tish maqsadga muvofiq, ya'ni "muhim" kerakli, ahamiyatli, jiddiy, alohida ahamiyatga ega bo'lgan, ahamiyat jihatdan birinchi darajali degan ma'nolarni anglatadi.

Axborot, agar uning tushirib qoldirilishi yoki buzib ko'rsatilishi ma'lum hisobot beruvchi tadbirkorlik subyekti to'g'risidagi moliyaviy axborot asosida foydalanuvchilar tomonidan qabul qilinadigan qarorlarga ta'sir qilishi mumkin bo'lsa, u muhim deb hisoblanadi. Boshqacha aytganda, muhimlik, alohida tadbirkorlik subyektining moliyaviy hisoboti doirasidagi axborotga tegishli bo'lgan moddalarning mohiyati va kattaligi yoki ikkalasiga ham asoslangan, tadbirkorlik subyektiga xos bo'lgan o'rinlilikning bitta jihatidir.

Muhimlik – bu hisobot ko'rsatkichlarining shunday kattaligiki (yoki sifati), ularni hisobotda aks ettirilmasligi yoki buzib ko'rsatilishi ana shu hisobotdan foydalanuvchi mutaxassislarni noto'g'ri qaror qabul qilishiga olib keladi.

Muhimlikning nazariy asoslariga to'xtaladigan bo'lsak, muhimlik – MHXS lari asosida tayyorlanadigan moliyaviy hisobot tuzishda unga zarur bo'ladigan axborotlarning sifat xususiyatini ifodalaydi. MHXS bo'yicha kontseptual asoslarida moliyaviy hisobotni tayyorlashda axborotlarning sifatini ta'minlashda quyidagi xususiyatlari ham e'tiborga olinishi lozim:

- tushunarlilik (understandability);
- ishonchlilik (reliability);
- taqqoslanuvchanlik (comparability).

"Muhimlik" tushunchasidan foydalanish va uni qo'llash sharti MHXSlar asosida tayyorlanadigan moliyaviy hisobotlarning shakllanishi talaygina xo'jalik jarayonlaridan (operatsiyalaridan) tashkil topishi bilan bog'liqdir.

"Muhimlik" tushunchasini tom ma'noda talqin etadigan bo'lsak, so'z birinchi navbatda moliyaviy hisobotning katta qiymatga ega bo'lgan elementlari haqida boradi. Masalan, debitorlik qarzlari balansning jami summasini 30%ini tashkil etsa, uni hisobotda noto'g'ri aks ettirilishi oqibatida undan foydalanuvchilarni qarorlar qabul qilishiga salbiy ta'sir ko'rsatadi.

Lekin shuni ham ta'kidlash lozimki, hisobot moddalarining muhimligi faqat ularning qiymatiga emas, balki iqtisodiy mohiyatiga ham bog'liqdir. Masalan, xo'jalik yurituvchi subyekt yangi faoliyat turini taqdim etishi natijasida yuzaga keladigan risklar va shart sharoitlar moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarning qarorlariga jiddiy ta'sir o'tkazishi mumkin.

Shunday qilib hisobot moddalarining muhimligini belgilashga quyidagi omillar ta'sir qilishini inobatga olinishi lozim deb o'ylaymiz:

1. Hisobot moddalarining qiymati;
2. Hisobot moddalarining iqtisodiy mohiyati;
3. Ikkita omil kombinatsiyasi.

Moliyaviy hisobot moddalarining muhimligini belgilashda ularning miqdor va sifat xususiyatlari ham muhim rol o'ynashi mumkin. Masalan, tovar moddiy zaxiralarni hajm jihatdan (puldagi ifodasi) va uning tarkibiga kiruvchi elementlari "xomashyo", "yarim tayyor mahsulotlar",

"tayyor mahsulotlar" (sifat xususiyati) to'g'risidagi axborotlar hisobotda aks etishi lozim.

Moliyaviy hisobotning muhim moddalariga nisbatan MHXSlari qo'llaniladi. Bizning bunday xulosaga kelishimizga sabab "Hisob siyosati, hisoblab chiqilgan baholardagi o'zgarishlar va xatolar" nomli Moliyaviy hisobot xalqaro standartida moliyaviy hisobotga ta'sir etish darajasi ahamiyatsiz bo'lgan ko'rsatkichlar hisob siyosatida aks etmaydi, deb e'tirof etilganligidadir.

Yuqoridagi fikrlardan kelib chiqqan holda muhimlik konsepsiyasini quyidagi yo'nalishlarda shakllantirish mumkin:

- moliyaviy hisobotda xususiyati jihatdan bir-biriga yaqin bo'lgan muhim moddalar (ko'rstakichlar) alohida-alohida aks etishi lozim;
- muhim bo'lmagan moddalarni uning xususiyati va funksiyalaridan kelib chiqqan holda umumlashtirish;
- moliyaviy hisobotda aks etmaydigan ayrim ko'rsatkichlar hisobotga ilova sifatida keltiriladigan hujjatlarda ochib berilish lozim.

Shuni yodda tutish lozimki, muhimlik mutloq va nisbiy miqdorlarda aniqlanishi mumkin. Muhimlikni nisbiy miqdorlarda aniqlash moliyaviy hisobot moddalarining sifat xususiyatlarini belgilashda muhim ahamiyat kasb etadi. Masalan, xarajatlarni hisobotda aks ettirish jarayonida yo'l qo'yilgan 1 mln so'mlik xato, foydasi 1 mlrd so'mni tashkil etuvchi subyekt uchun muhim emas, lekin foydasi 3 mln so'mni tashkil etuvchi subyekt uchun muhimdir. Xato haqida gap ketganda, subyekt xodimlari tomonidan u bilmasdan yoki qasddan sodir etilishi mumkin. Ikkinchi holat auditorlar tomonidan o'rganilganda hisobotdagi xatoliklar evaziga auditorlik riskini ortishi natijasida muhimlik darajasi kamaytiriladi (ya'ni o'rganilayotgan moddaning iqtisodiy mohiyatiga qaraladi).

Yana bir misol keltirsak, sodir etilgan kichkina xatolik zarar bilan chiqqan subyektni foyda bilan chiqishiga olib keldi. Subyekt yillik moliyaviy hisobotida quyidagi ma'lumotlar keltirlgan:

Subyekt buxgalteriyasidagi ma'lumot			
Xato aniqlangunga qadar holat		*Xato aniqlangandan keyingi holat*	
Hisobot moddasi	*summasi*	*Hisobot moddasi*	*summasi*
DAROMAD	*1000 so'm;*	*DAROMAD*	*1000 so'm;*
XARAJAT	*995 so'm;*	*XARAJAT*	*1005 so'm;*
FOYDA	*5 so'm;*	*ZARAR*	*5 so'm;*

Lekin keyin aniqlanishicha subyektning yillik moliyaviy hisobotida XARAJATLAR 10 so'mga kamaytirilib ko'rsatilgan. Bu holatda hammada bir savol tug'iladi, ya'ni daromadning 1%ni tashkil etgan 10 so'mlik xato moliyaviy hisobotni tayyorlashda muhimmi? Bu savolga "HA" deb javob beramiz. Chunki, aniqlangan xatolikning mutloq va nisbiy miqdori kichik bo'lsa ham, u zarar bilan chiqqan subyektni foyda bilan chiqishiga sabab bo'ldi, bu esa hisobotdan foydalanuvchi professional mutaxassislar zarar bilan chiqqan subyektga investitsiya kiritish to'g'risidagi qarorlar qabul qilishiga keskin ta'sir etadi.

Muhimlik moliyaviy hisobotning boshqa xususiyatlariga ham ta'sir o'tkazadi. Masalan, moliyaviy axborotlarning to'liqligi ularning muhimligini hisobga olgan holda shakllantirilishi lozim. MHXSlari asosida tayyorlanayotgan hisobot bo'yicha muhimlik uni fundamental, ya'ni shakldan mazmunning ustunligi tamoyili asosida o'rganiladi, tahlil qilinadi.

Amaliy jihatdan muhimlik moliyaviy hisobotning sifat xususiyatini ifodalab qolmasdan, uni tuzishda yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatolikning eng yuqori chegarasini belgilab, shu chegaradan oshgan xatoliklar, tushirib qoldirishlar hisobot berayotgan subyekt tomonidan to'g'rilanishi shartligini nazarda tutadi.

Amaliyotda moliyaviy hisobotning moddalari bo'yicha muhimlik darajasi chegaralarini belgilash tartibi yuzasidan MHXSlarida ham

Buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan tamoyillari (GAAP-Generally Accepted Accounting Principles (AQSh)) standartlarida ham aniq tavsiya yoki takliflar keltirilmagan. Moliyaviy hisobot bo'yicha muhimlik darajasi chegarasini belgilash mutaxassisning amaliy ko'nikmalari, bilim darajasi va subyekt moliyaviy-xo'jalik faoliyatining xususiyatlarini tushunish darajasiga bog'liqdir.

Muhimlik darajasini aniqlash tartibi MHXSlariga nisbatan Auditning Xalqaro Standartlarida (AXS) kengroq yoritilgan. Xususan, 315-sonli "Muhim buzib ko'rsatishlar risklarini tadbirkorlik subyektini va uning muhitini bilish asosida aniqlash va baholash", 320-sonli "Auditni rejalashtirish va bajarishda muhimlik", 450-sonli "Audit jarayonida aniqlangan buzib ko'rsatishlarni baholash", 600-sonli "Maxsus ko'rib chiqishlar – guruh moliyaviy hisobotlarining auditi (jumladan komponent auditorlari ishlari)" nomli Auditning Xalqaro Standartlarida yoritilgan.

Moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazishda auditorning umumiy maqsadlari moliyaviy hisobotda firibgarlik yoki xatoga yo'l qo'yilishi natijasida muhim buzib ko'rsatishlar bor-yo'qligi xususida auditorga moliyaviy hisobot barcha muhim jihatlarda moliyaviy hisobotni taqdim etishning qo'llaniladigan asosiga muvofiq tayyorlanganligi to'g'risida o'z fikrini bildirish; moliyaviy hisobot bo'yicha hisobot (xulosa) chiqarish va audit natijalariga muvofiq AXS talab etgan axborotni taqdim etish imkonini beradigan oqilona ishonch hosil qilishdan iborat.

320-sonli "Auditni rejalashtirish va bajarishda muhimlik" nomli AXSga muvofiq moliyaviy hisobotlarni taqdim etish asoslari muhimlikni turli nuqtayi nazardan muhokama qilishi mumkinligiga qaramay, umuman olganda ular quyidagilarni tushuntiradi:

- buzib ko'rsatishlar, shu jumladan tushirib qoldirishlar, agar ular o'z-o'zicha yoki boshqa buzib ko'rsatishlar bilan birga, oqilona mo'ljallarga ko'ra, foydalanuvchilarning moliyaviy hisobot asosida qabul qilingan iqtisodiy qarorlariga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lsa, muhim deb baholanadi;
- muhimlik to'g'risida mulohazalar yuzaga kelgan vaziyat nuqtayi nazaridan chiqariladi va buzib ko'rsatish summasi yoki

xususiyatiga yoinki buzib ko'rsatishning ham summasi, ham xususiyatiga bog'liq bo'ladi;

- moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar uchun muhim hisoblanadigan masalalar to'g'risida mulohazalar guruh sifatidagi foydalanuvchilarning moliyaviy axborotga bo'lgan umumiy ehtiyojlarini ko'rib chiqishga asoslanadi. Masalan, Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari bo'yicha qo'mita tomonidan qabul qilingan "Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va taqdim etish asosi"da ko'rsatib o'tilishicha, tijorat tashkilotlarida, investorlarning ehtiyojlarini qondiradigan moliyaviy hisobotni taqdim etish boshqa foydalanuvchilar aksariyat qismining talablarini ham qondirishi mumkin, chunki investorlar mazkur subyekt uchun riskli kapital yyetkazib beruvchilar hisoblanadi. [4]

Auditor tomonidan muhimlik darajasini belgilash professional mulohaza masalasi hisoblanadi va moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilarning moliyaviy axborotga bo'lgan ehtiyojlarini auditor qanday tushunishiga bog'liq bo'ladi. Ushbu kontekstda auditor foydalanuvchilar xususida quyidagilarni taxmin qilishi uchun asoslar mavjud:

(a) ular biznes, iqtisodiy faoliyat va buxgalteriya hisobi sohasida bilimga ega, shuningdek, moliyaviy hisobotda taqdim etilgan axborotni oqilona darajada qunt bilan o'rganishga tayyor;

(b) ular moliyaviy hisobot muhimlik darajasidan kelib chiqib tayyorlangani, taqdim etilgani va audit qilinayotganini tushunadi;

(v) ular hisoblab chiqilgan baholardan foydalanish, mulohaza yuritish va bo'lg'usi voqealarni ko'rib chiqishga asoslangan summalarning baholanishi noaniq ekanini tan oladi;

(g) moliyaviy hisobotda ifodalangan axborot asosida oqilona iqtisodiy qarorlar qabul qiladi.

Auditorlar tomonidan muhimlik darajasini belgilash professional mulohaza chiqarishni nazarda tutadi. Moliyaviy hisobotlar uchun muhimlik darajasini belgilashda sanoq boshi sifatida tanlangan mo'ljalga nisbatan ko'pincha foiz hisobi qo'llaniladi. Tegishli mo'ljalni belgilashga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan omillar orasida quyidagilarni ko'rsatib o'tish mumkin:

- moliyaviy hisobot elementlari (masalan, aktivlar, majburiyatlar, kapital, daromadlar, xarajatlar);
- muayyan tadbirkorlik subyekti moliyaviy hisobotlaridan foydalanuvchining asosiy e'tibori qaratilgan moddalar bormi (masalan, faoliyatning moliyaviy natijalarini baholash maqsadida foydalanuvchilar foyda, daromad, yoki sof aktivlarga alohida e'tiborni qaratishlari mumkin);
- agar tadbirkorlik subyektining faoliyat (hayot) sikli tugallanmagan bo'lsa, tadbirkorlik subyektining xususiyati, shuningdek u ishlayotgan soha va iqtisodiy muhit;
- tadbirkorlik subyekti mulkining tarkibiy tuzilishi va uni moliyalashtirish usuli (masalan, tadbirkorlik subyekti o'z kapitali hisobidan emas, balki faqat qarzga olingan kapital hisobidan moliyalashtirilsa, foydalanuvchilar asosiy e'tiborni tadbirkorlik subyektining daromadiga emas, balki aktivlari va ularga bo'lgan da'volarga qaratishlari mumkin).

Ideal holatda xo'jalik yurituvchi subyekt mutaxassislari va auditorlar tomonidan balans, daromad va xarajat moddalari bo'yicha "muhimlik nuqtasi" (chegarasi) bir xil qiymatni tashkil etishi kerak, lekin amaliyotda bunday emas. MHXSlari asosida tayyorlanayotgan hisobotga nisbatan subyektning o'zi muhimlik chegarasini qat'iyroq belgilash lozimligini auditorlar e'tirof etishadi. Masalan, auditorlik tekshiruvida moliyaviy hisobot uchun muhimlik darajasi 10 mln so'm etib belgilansa, tekshirilayotgan subyekt MHXS asosida shakllantirgan moliyaviy hisoboti uchun 1 mln so'm atrofida belgilagan bo'lishi lozim. Bu subyekt moliyaviy hisobotni tayyorlashda yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xato va kamchiliklarni kamaytirshga olib keladi.

6.2. Muhimlik darajasini aniqlashning amaliy jihatlari

Xalqaro audit standartlari bo'yicha Kengash (IASB) tomonidan muhimlik darajasini aniqlash bo'yicha qo'llanma ishlab chiqilgan. Masalan, 600-sonli "Guruhlar moliyaviy hisobotining auditi" nomli (ISA 600- Special Consideration Audits Group Financial Statements)

auditning xalqaro standartlarida "ko'p komponentli" tuzilmaga ega bo'lgan subyektlarda muhimlik darjasini aniqlashning quyidagi qoidalari keltirilgan:

1) bo'limlar, filiallar, sho'balar uchun muhimlik darajasi umumiy guruh uchun aniqlangan muhimlik darajasidan past bo'lishi lozim;

2) har bir komponent uchun alohida muhimlik darajasi belgilanadi;

3) komponent uchun belgilangan muhimlik darajasi "umumguruh" bo'yicha muhimlik darajasiga to'g'ridan-to'g'ri bog'lanmagan, boshqacha qilib aytganda barcha komponentlar bo'yicha muhimlik darajalarining yig'indisi guruh bo'yicha aniqlangan muhimlik darajasidan yuqori bo'lishi mumkin.

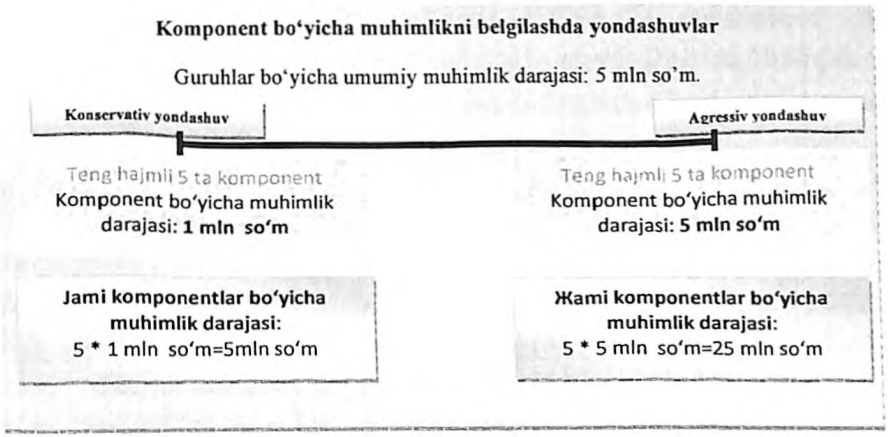
Auditning xalqaro standartlarida "komponent" atamasiga – guruh yoki komponentning rahbariyati tomonidan guruh moliyaviy hisobotlari tarkibiga kiritilishi lozim bo'lgan moliyaviy ma'lumotlar tayyorlanadigan tadbirkorlik subyekti yoki biznes faoliyatidir deb ta'rif keltirilgan. Komponent rahbariyati – Komponentning moliyaviy ma'lumotlarini tayyorlashga javobgar boshqaruvdir.

Yuqorida keltirilgan mulohazalarni misollarda ko'rib chiqamiz.

Hajmi jihatdan bir-biriga teng bo'lgan 5 ta sho'ba korxonalar guruhi MHXS bo'yicha hisobot tayyorlashadi. Guruhlar bo'yicha balans jami summasi 100 mln so'mni tashkil etgan. Umumiy guruh uchun muhimlik darajasi 5 mln so'm (balans jami summasining 5% i) qilib belgilangan. Bu yerda shuni e'tiborga olish lozimki, komponentlar miqyosida muhimlik darajasini belgilashda cheklovlar mavjud:

- komponent bo'yicha muhimlik darajasi 1 mln so'mdan kam belgilanmasligi shart, aks holda umumguruh uchun belgilangan muhimlik darajasiga yetmasligi mumkin. Masalan, komponent bo'yicha muhimlik darajasini 800 ming so'm miqdorida belgilasak, unda komponentlar bo'yicha jami muhimlik darajasi 4 mln so'mni tashkil etadi, bu esa biz yuqorida umumguruh uchun belgilangan muhimlik darajasidan (5 mln so'm) kamdir;
- komponent bo'yicha muhimlik darajasining maksimal chegarasi 5 mln so'mdan ortiq bo'lishi mumkin emas.

Birinchi holat konservativ yondashuv hisoblanib zarur bo'lmagan "kichik (ahamiyatsiz)" tuzatishlarni amalga oshirishni ko'zda tutadi. Ikkinchi holat agressiv yondashuv bunda hisobot tayyorlanishi jarayonida muhim yo'l qo'yilgan xatoliklar tuzatilmasdan qolishi mumkin.



2-rasm. **Komponent bo'yicha muhimlikni belgilashda yondashuvlar**

Konservativ yondashuv bo'yicha, guruhlar bo'yicha umumiy muhimlik darajasi 5 mln so'm 5 ta komponentga oddiy arifmetik taqsimlash yo'li bilan taqsimlanadi. Bizning misolimizga muvofiq sho'ba korxonalar hajm jihatdan teng bo'lganligi munosabati bilan ularning har biriga muhimlik darajasini 1 mln so'm qilib belgilaymiz. Agar biz o'rganayotgan komponentlar hajm jihatdan har xil bo'lganda ham guruh uchun umumiy muhimlik darajasi 5 mln so'mni tashkil etgan bo'lar edi, ammo uni komponentlarga taqsimlash har bir komponentning salmog'iga mutanosib ravishda taqsimlanar edi.

Komponentlar bo'yicha muhimlik darajasini 5 mln so'm miqdorida belgilanishi (ya'ni guruhlar uchun umumiy muhimlik darajasiga teng miqdorda, belgilanishi), xatoliklarni aniqlanmaslik riskini oshishiga olib keladi.

600-sonli AXS asosan filiallar bo'yicha muhimlik darajasi belgilangan ikkita qiymat oralig'ida belgilash tavsiya sifatida keltirilgan,

unda filiallar, sho'ba korxonalar va bo'linmalar uchun muhimlik darajasi qanday aniqlanishi bo'yicha aniq qo'llanma (yo'llanma) mavjud emas.

Bunday holatlarda ko'pgina kompaniyalar tomonidan "eng yaxshi amaliyot"dan foydalaniladi. "Eng yaxshi amaliyot (**Best practice**)" – mohiyati shundan iboratki, har qanday faoliyatda maqsadga erishishning optimal yo'llari mavjuddir. "Eng yaxshi amaliyot" g'oyasi Fredrik Teylor tomonidan 1914-yilda shakllantirilib: "har qanday holatlarda foydalaniladigan turli-tuman metodlar ichida bir metod qolganlaridan tez va samarali ishlaydi"-deb ta'kidlagan.

"Eng yaxshi amaliyot"ga muvofiq "komponentlar bo'yicha maksimal umumy muhimlik" (KMUM) (Maximum Aggregate Component Materiality) metodidan amaliyotda AQShdagi yirik tashkilotlar keng foydalaniladilar. MHXS, BHUS (Buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan standartlari (GAAP, AQSh)), AUS (Auditning umumqabul qilingan standartlari (GAAS, AQSh)), AXS, yoki AJHNK (Aksiyadorlik jamiyatlarining hisobotlari ustidan nazorat Kengashi(PCAOB, AQSh)) standartlarida bu metod haqida rasmiy ma'lumotlar aks etmagan. Yuqorida sanab o'tilgan standartlarning hech birida muhimlik darajasi chegarasini qanday aniqlanishi bo'yicha aniq metodika keltirilmagan. Masalan, AQSh audit standartlari auditorlik tekshiruvi maqsadi uchun muhimlik darajasini aniqlashda foydalaniladigan omillar keltirilgan.

Yuqorida keltirilgan metodni misol bilan ko'rib chiqsak.

Quyidagi jadvalda keltirilgan ma'lumotdan ko'rinib turibdiki, komponent bo'yicha umumiy muhimlik multiplikatori, guruh bo'yicha umumiy muhimlik darajasiga nisbatan 1 mln so'mdan 5 mln so'm oralig'ida belgilanishi mumkin. Boshqacha so'z bilan aytganda, har bir sho'ba korxona uchun optimal muhimlik darajasini aniqlash algaritmi multiplikatorini aniqlashdan boshlanadi, ya'ni barcha komponentlar bo'yicha muhimlik darajasini guruhlar bo'yicha umumiy muhimlik darajasiga nisbati yo'li bilan aniqlanadi.

Komponentlar bo'yicha muhimlik darajasini aniqlash jarayonida multiplikatorni "eng yaxshi amaliyot"da keltirilgan KMUM jadvalidan foydalanish tavsiya etiladi.

8-jadvalda

Komponentlar bo‘yicha muhimlik darajasini aniqlash jarayoni multiplikatori

Komponentlar soni	KMUMni aniqlash maqsadida umumguruh muhimlik darajasi multiplikatori
2	1,5
3-4	2,0
5-6	2,5
7-9	3,0
10-14	3,5
15-19	4,0
20-25	4,5
26-30	5,0
31-40	5,5
41-50	6,0
51-64	6,5
65-80	7,0
81-94	7,5
95-110	8,0
111-130	8,5
131+	9,0

Guruh komponentlari bo‘yicha muhimlik darajasini aniqlashda guruhlar bo‘yicha umumiy muhimlik darajasiga 8-jadvalda keltirilgan multiplikator ko‘paytirilib KMUM aniqlanadi. Keyin esa aniqlangan KMUM komponentlarga taqsimlanadi.

Yuqoridagi jadval ma’lumotlarini bizning misolimizga qo‘llasak, KMUMni 12,5 mln so‘m (guruhlar bo‘yicha umumiy muhimlik darajasi * 2,5 mln so‘m multiplikator) qilib belgilanishi shart. Shundan kelib chiqqan holda har bir komponent bo‘yicha muhimlik darajasi 2,5 mln

so‘mni tashkil etadi (1 mln so‘m yoki 5 mln so‘m emas). Ushbu ko‘rsatkich aniqlangan KMUMni 5 ta komponentga taqsimlash yo‘li bilan aniqlandi (barcha sho‘ba korxonalar hajm jihatdan tengligi inobatga olingan).

Endi biroz misolimizni murakkablashtirsak. Guruh 5 ta sho‘ba korxonadan tashkil topgan. Guruhlar bo‘yicha umumiy tushum – 200 mln so‘mni tashkil etsin. Guruhlar bo‘yicha umumiy muhimlik darajasi ularning daromad va xarajat moddalariga nisbatan 0,5% miqdorida ya’ni 1 mln so‘m qilib belgilandi.

Komponentlar soni					5
Multiplikator					2,5
Guruhlar bo‘yicha umumiy muhimlik darajasi					1000000 so‘m
Komponentlar bo‘yicha maksimal umumy muhimlik darajasi (KMUM)					2500000 so‘m
ShK №	Komponent tushumlari	Guruhlarning tushumdagi salmog‘i %	KMUMni proporsional taqsimlash	KMUMni o‘rtacha tortilgan usulda taqsimlash	Komponent bo‘yicha muhimlik darajasi
	1	2	3	4	5
1	60	30	750000	622869	700000
2	50	25	625000	568591	600000
3	40	20	500000	508524	500000
4	30	15	375000	440415	400000
5	20	10	250000	359601	300000
Jami	200	100	2500000	2500000	2500000

Avvalo multiplikatorni aniqlaymiz. 10-jadval ma’lumotidan foydalanib u 2,5 ga tengligini belgilab olamiz. KMUMni aniqlaymiz:

KMUM=Guruhlar bo‘yicha umumiy muhimlik darajasi* multiplikator.

KMUM= 1*2,5=2,5 mln so‘m.

Birinchi bo'lib 2 chi va 3 chi ustunni to'ldiramiz. Oddiy arifmetik proporsiya asosida har bir komponentning tushumini guruhlar bo'yicha jami tushumdagi salmog'ini aniqlaymiz. Jadvalga muvofiq yillik tushumi 20 mln so'mni tashkil etadigan 5-komponent bo'yicha muhimlik darajasi 250 ming so'mni (2500000*10%) tashkil etadi. Xuddi shu tartibda qolgan komponentlar uchun ham muhimlik darajasini aniqlaymiz.

Agar komponentlar bo'yicha tushum bir-biridan katta farq etsa yuqorida keltirilgan yondashuv ahamiyatsiz bo'lib qoladi. Bunday holda KMUMni o'rtacha tortilgan usulda komponentlarga taqsimlaymiz va quyidagi formuladan foydalanamiz:

$$i\text{komponentmuhimlikdarajasi} = \text{KMUM} * \frac{\sqrt{i\text{komponenttushumi}}}{\sum_{j=1}^{\text{komponentlarsoni}} \sqrt{j\text{komponenttushumi}}}$$

Ushbu formuladan foydalangan holda 5 komponent bo'yicha muhimlik darajasini hiblaymiz.

$$№5\ \text{komponentmuhimlikdarajasi} = 2.5 * \frac{\sqrt{20000000}}{\sqrt{80000000} + \sqrt{50000000} + \sqrt{40000000} + \sqrt{80000000} + \sqrt{20000000}} =$$

$$= \frac{4472}{7746 + 7071 + 6324 + 8477 + 4472} = 359601$$

Shu tariqa har bir komponent bo'yicha hisoblab topiladi (4 ustun). Aniqlangan natijalar asosida har bir komponent bo'yicha 3 va 4 ustunlarni solishtirish asosida auditor muhimlik darajasini belgilaydi (5 ustun). №5 komponentning muhimlik darajasi 300000 so'mni tashkil etadi.

6.3. Auditorlik riski va uni baholash modellari

Mustaqil moliyaviy nazorat yoki audit bozor iqtisodiyotining ajralmas elementi hamda mamlakat iqtisodiyotini xavfsizligini ta'minlovchi faoliyatdir. Auditorlik faoliyati iqtisodiyotda o'z funksiyalarini to'liq amalga oshirish uchun quyidagi obyektiv shartlar bajarilishi lozim:

- mamlakatda qulay investitsion muhitning yaratilganligi;
- sud-huquq tizimining rivojlanganligi;
- davlatning mustaqil moliyaviy nazorat konsepsiyasini amalga oshirish bo'yicha ehtiyoji.

Auditorlik faoliyati g'arb mamlakatlarida evolyutsion yo'l bilan rivojlangan bo'lsa, bizning mamlakatimizga bozor iqtisodiyotining elementlaridan biri sifatida kirib keldi. Natijada milliy auditorlik faoliyatining rivojlanish darajasi rivojlangan mamlakatlar auditorlik faoliyatining rivojlanish darajasiga muvofiq kelmay qoldi. Yuzaga kelgan muammoni bartaraf etishda mamlakatimizda bir qator ijobiy ishlar amalga oshirildi. Xususan:

- faoliyatni tartibga soluvchi normativ-huquqiy baza shakllantirildi;
- auditorlik faoliyatining milliy standartlari ishlab chiqildi va h.k.

Bu ijobiy ishlar bilan bir qatorda auditorlik faoliyatida haligacha o'z yechimini kutayotgan bir qancha muammolar o'z yechimini topmagan. Xususan shunday muammolardan biri bu auditorlik tekshiruvida auditorlik riskini aniqlash va baholash tartibi bo'yicha haligacha olimlar va amaliyotchilar tomonidan yagona fikrga kelinmagan..

Bizga ma'lumki iqtisodiyotning erkinlashuvi sharoitida faoliyat yurituvchi subyektlar o'zaro munosabatlarida audit muhim element hisoblanadi. Xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati, mulkdori va uni davlat bilan o'zaro munosabatida audit muhim ahamiyat kasb etishini inobatga olsak, axborotdan foydalanuvchilar oldida auditorlar to'liq javobgar ekanligini e'tirof etishimiz mumkin. Shunday ekan auditor taqdim etayotgan xulosasining ishonchliligiga to'liq javobgardir, buning e'tiborli jihati shundaki, auditor xo'jalik operatsiyalarini, tovar moddiy zaxiralari va boshqa aktivlar hamda o'z va qarz mablag'larini yoppasiga tekshiruv o'tkazmasligi bois xulosaning ishonchliligi yuzasidan risk yuzaga keladi. Bu riskni aniqlash va baholash, uning kritik va maqbul chegarasini aniqlash auditorlar oldidagi asosiy muammo hisoblanadi.

Auditorlik riskini baholash muammosi ko'p qirralidir. Risk-bu qarorlarni qabul qilish natijasida belgilangan maqsadga qisman yoki

to'liq erisha olmaslik ehtimolidir. Ya'ni risk belgilangan maqsadga erishish uchun qabul qilingan qarorlar samaradorligini baholovchi ko'rsatkichdir. Ushbu mulohazadagi ta'kidni auditorlik faoliyatiga qo'llasak, risk ko'rsatkichi auditorlik xulosasi turi bo'yicha noto'g'ri qaror qabul qilish xavfidir.

Xorij olimlaridan U.Messier Auditorlik riski – moliyaviy hisobotda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lgan holda auditor tomonidan unga muvofiq bo'lmagan auditorlik xulosasini taqdim etishdir deb ta'rif bergan.

E.Arens va J.Lobbeklar esa auditorlik riski –moliyaviy hisobotda haqiqatda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lganda, moliyaviy hisobot to'g'ri va obyektiv tuzilganligi to'g'risidagi auditorning ijobiy fikri (xulosasi) deb e'tirof etishgan.

Auditorlik riskini aniqlash va baholash "Muhim buzib ko'rsatishlar risklarini tadbirkorlik subyektini va uning muhitini bilish asosida aniqlash va baholash" nomli 315-sonli, "Baholangan risklarga javoban auditorning harakatlari" nomli 330-sonli auditning xalqaro standartlarida ko'rib chiqilgan, bizning mamlakatimiz auditorlik faoliyatida esa "Muhimlik va auditorlik riski" deb nomlangan 9-sonli standartdagina ko'rib chiqilgan.

Auditorlik tekshiruvida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan risklarni quyida keltirilgan jadvalda ko'rib chiqamiz.

Risk turlari

№	*Risk turlari*	*Tavsifi*
1	*Auditorlik riski*	*Auditor tomonidan bajarilgan amallar asosida noto'g'ri xulosa berish xavfi, ya'ni moliyaviy hisobot bo'yicha beriladigan xulosa turini noto'g'ri belgilashi.*
2	*Ichki xo'jalik riski*	*Ichki nazorat tizimi vositalari yordamida mijoz kompaniyaning xususiyati va uning faoliyat yuritish muhitiga taalluqli risklarni aniqlash imkoni yo'qligi.*
3	*Nazorat riski*	*Ichik nazorat tizimi tomonidan muhim xatoliklarni aniqlay va tasdiqlay olmaslik xavfi.*
4	*Aniqlanmaslik riski*	*Auditor tomonidan qo'llanilgan amallar va moliyaviy*

		hisobotning tahlili undagi muhim xatoliklarni aniqlanmaslik xavfi.
5	*Tanlash riski*	*Xo'jalik operatsiyalarini tanlash asosida o'tkazilgan tekshiruv, ulardagi muhim xatoliklarni aks ettirilmasligi riski*
6	*Tadbirkorlik riski*	*Mijoz-korxona va boshqa shaxslar tomonidan auditorlik tekshiruvi bo'yicha e'tirozlar natijasida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan moliyaviy yo'qotishlar xavfi*

Yuqoridagi mulohazalarni umumlashtirgan holda aytadigan bo'lsak, auditor xo'jalik faoliyatidagi xato va kamchiliklarni to'liq aniqlay olmaydi. Bu holatni, bizning fikrimizcha, auditorlik tekshiruvidan ajratib bo'lmaydigan cheklovlarning mavjudligi bilan izohlashimiz mumkin(9-chizma).



3-rasm. **Auditda riskni paydo bo'lish shartlari**

Ushbu cheklovlardan xalos bo'la olmaslik auditorlik teshiruvida auditor tomonidan moliyaviy hisobotdagi muhim xato va kamchiliklarni aniqlay olmasligi natijasida auditorlik riskini nol darajaga tushirish imkoni yo'qligi bilan ifodalanadi.

Birinchidan, auditor moliviy hisobotdagi muhim buzib ko'rsatishlar mavjud emasligini yyetarli ishonch bilan ta'kidlaydi, mutloq ishonch bilan emas. Ushbu cheklovning yuzaga kelishi asosiy sabablari:

- auditorlik tekshiruvida testlash va tanlash amallarini qo'llanilishi;

- mijoz-korxonaning buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi mukammal emasligi, ya'ni korxona faoliyatida xato va kamchiliklar yo'qligini kafolatlay olmaydi.

Ikkinchidan, mijoz-korxona faoliyat yuritish muhitidagi noaniqliklar (tashqi muhit). Bu noaniqliklar va ularni bartaraf eta olmaslikka quyidagi holatlar ta'sir o'tkazadi:

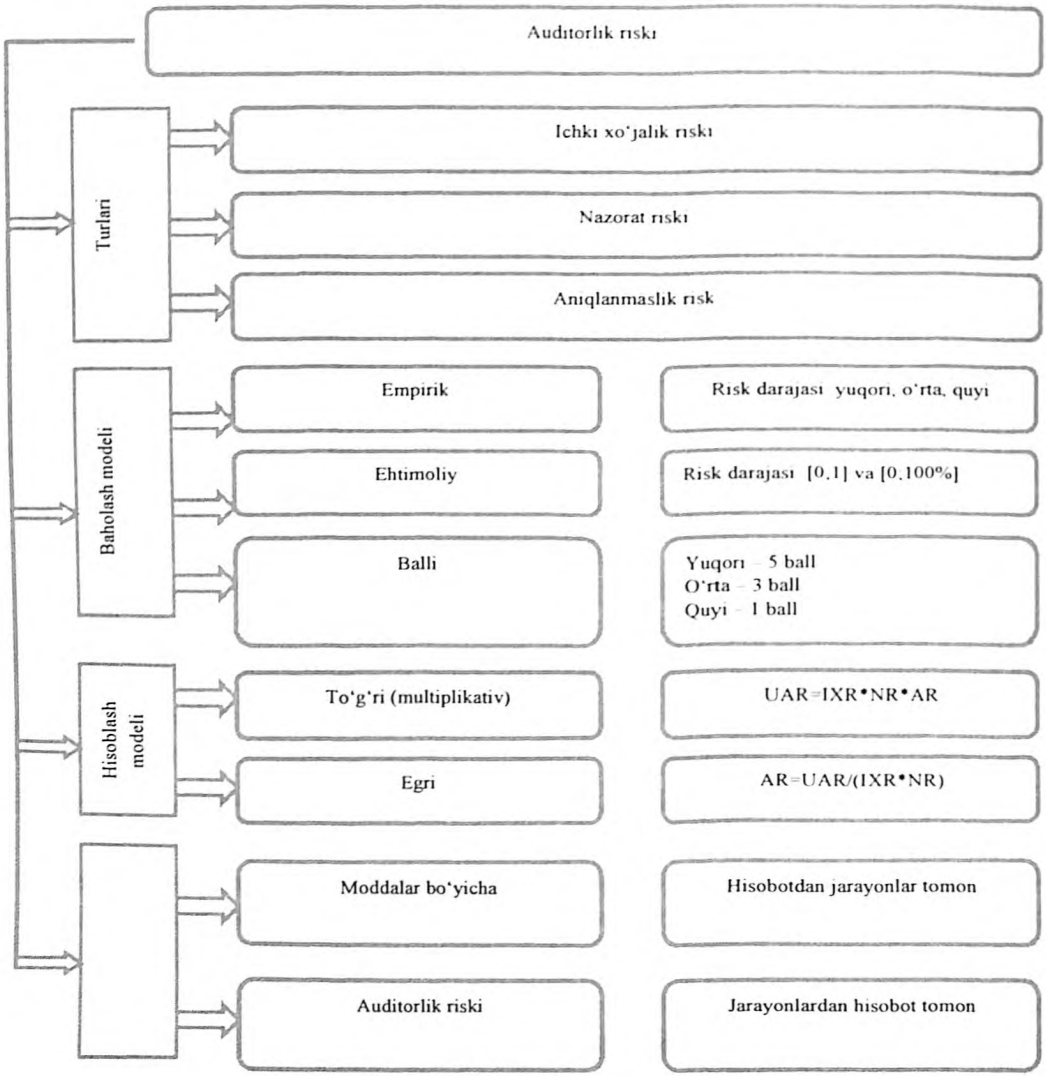
- tekshirilayotgan subyekt faoliyat yuritayotgan muhit bo'yicha to'liq va ishonchli ma'lumotlarni cheklanganligi;
- yyetkazib berilayotgan ma'lumotlarni auditor tomonidan qayta ishlash va baholash ko'nikmasining cheklanganligi;
- tekshirilayotgan subyekt tadbirkorlik faoliyatiga ta'sir etuvchi salbiy holatlarning tasodifiy paydo bo'lishi;
- mijoz-korxona ichidagi har xil toifadagi ziddiyatlar.

Uchinchidan, auditorlik riskini aniqlash va baholash auditorning bilim darajasi, malaka va ko'nikmasi asosida shakllanadigan professional mulohazasi natijasidir. Bunda asosiy muammo auditorlarning bilim saviyasi va malaka hamda ko'nikmalarining turli darajadaligi auditorlik riskini aniqlash va baholashda turli yondashuvlarga olib kelishidadir.

To'rtinchidan, auditorlik faoliyati tadbirkorlik faoliyatidir, ya'ni uning faoliyati foyda olishga qaratilganligidadir. Auditorlik tashkiloti mijoz-korxona munosabatlarida kelishmovchiliklarni yuzaga kelishi oqibatida uni yo'qotishi.

Yuqorida ta'kidlaganimizdek, auditorlik riski va uning komponentlarini baholash bo'yicha yagona metodika mavjud emas. Buning asosiy sababi auditorlarning xo'jalik faoliyati bo'yicha professional mulohazalarining turlichaligi, mijoz faoliyati xususiyatlarining takrorlanmasligi, hisob va ma'lumotlarni taqdim etish tartib qoidalarining o'ziga xos xususiyatlarining mavjudligidadir. Shular qatori auditorlik riski va uning komponentlarini aniqlash va baholash bo'yicha auditning xalqaro standartlarida aniq tavsiyalar keltirilmagan.

Auditorlik riskini miqdor va sifat ko'rsatkichlarida ifodalash mumkin. Auditorlik riskini baholashning empirik, ehtimoliy, balli to'g'ri(multiplikativ), egri modellari mavjud.



4-rasm. **Auditorlik riskini baholashdgai yondashuvlar**

Empirik modeldan foydalanilganda yuqori, o'rta, quyi darajada risklar baholanadi. Agar moliyaviy hisobot uchun umumiy buzib ko'rsatish ehtimoli mavjud bo'lsa aniqlangan risk yuqori deb baholanadi. Agar schyotlardagi qoldiqlar, ma'lumotlarni ochib berishda muhim buzib

ko‘rsatish ehtimoli mavjud bo‘lsa aniqlangan risk o‘rtacha deb baholanadi. Agar aniqlangan risk boshqa turdagi muhim buzib ko‘rsatishlarga olib kelsa, uni quyi darajada deb baholash mumkin.

Auditorlik riskini baholashning ehtimoliy modelida risk darajalarini koeffitsiyent yoki foiz ko‘rinishida ifodalanadi.

Riskni baholashning ball modelida sifat xususiyatlar miqdor ko‘rsatkichlar bilan ifodalanadi. Masalan, auditorlik riskining quyi darajasi – 1 ball, o‘rta darajasi – 3 ball, yuqori darajasi – 5 ball qilib belgilash mumkin.

To‘g‘ri (multiplikativ) modelda auditor professional mulohazasi asosida auditorlik riski komponentlarini baholab, umumiy auditorlik riskini aniqlaydi:

$$UAR=IXR*NR*AR. \quad (1)$$

UAR- umumiy auditorlik riski;

IXR-ichki xo‘jalik riski;

AR-aniqlanmaslik riski.

Olingan natija xalqaro amaliyotda qabul qilingan -5%lik ko‘rsatkich bilan taqqoslanadi. Masalan, auditor ichki xo‘jalik riskini - 60%, nazorat riskini-50% va aniqlanmaslik riski-20% qilib belgilasa, unda umumiy auditorlik riski 6% (0,6*0,5*0,2)ni tashkil etadi. Olingan natijani ijobiy deb baholab bo‘lmaydi, chunki 5%lik chegaradan yuqori. Demak, auditor auditorlik riskini maqbul chegaragacha kamaytirish chora-tadbirlarini ko‘rmog‘i lozim.

Egri model umumiy auditorlik riskining komponentlaridan biri aniqlanmaslik riskini baholashni ko‘zda tutadi. Bunda auditor ichki xo‘jalik riskini, nazorat riskini baholab, multiplikativ model asosida aniqlanmaslik riski hisoblab topiladi.

$$AR = UAR/(IXR*NR).$$

Aniqlanmaslik riskini mohiyati shundan iboratki, auditor tomonidan auditorlik tekshiruvini o‘tkazish jarayonida muhim xato va kamchiliklarni aniqlay olmaslik ehtimolidir. Aniqlanmaslik riski auditorlik tekshiruvida bajaradigan ishlar ko‘lami, tanlash ko‘lamiga, sarflanadigan mehnat sarfi umuman auditorlik xizmati haqi miqdoriga to‘g‘ridan-to‘g‘ri bog‘liqdir.

Risklarni baholashda ikki xil yondashuv mavjud: moddalar bo'yicha baholash va jarayonlar bo'yicha baholash.

Moddalar bo'yicha auditorlik riskini moliyaviy hisobot uchun umumiy yoki uning alohida moddalari bo'yicha aniqlanadi va baholanadi.

Auditorlik riskini baholashning jarayonli yondashuvi auditorlik tekshiruvidan o'tayotgan subyektning biznes-jarayonlarini o'rganish asosida amalga oshiriladi (tahlil yo'nalishi jarayonlardan-hisobotga qarab).

Yuqoridagi yondashuvlardan qay birini tanlashni auditorni o'zi mustaqil belgilaydi. Lekin bu ikkita yondashuv turli mehnat sarfini talab etadi, ya'ni jarayonli yondashuv ko'p mehnat sarfini talab etganligi bois moddalar bo'yicha yondashuvdan keng foydalaniladi.

Auditorlik tekshiruvida risklarni baholash orqali o'zining javobgarligini belgilab olar ekan.

Xulosa o'rnida shuni ta'kidlashimiz mumkinki, auditor butun faoliyatini moliyaviy hisobotning yyetarli ishonchliligini ta'minlash bilan bir qatorda auditorlik riskini maqbul chegaragacha pasaytirishga qaratadi.

Nazorat uchun savollar

1. Moliyaviy hisobot xalqaro standartlariga qanday maqsad va vazifalar qo'yiladi?
2. Auditning xalqaro standartlariga qanday maqsad va vazifalar qo'yiladi?
3. Auditda muhimlik tushunchasi to'g'risida nima bilasiz?
4. Muhimlik darajasini aniqlashning amaliy jihatlari qanday amalga oshiriladi?
5. Auditorlik riski va uni baholash modellari qanday bo'ladi?
6. Auditda riskni paydo bo'lish shartlari qanday amalga oshiriladi?
7. Auditorlik riskini baholashdgai yondashuvlar qanday tuziladi?

7-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA FIRIBGARLIKNI ANIQLASH

7.1. Auditorlik tekshiruvida firibgarlik tushunchasi

Firibgarlik bu qalloblikni qo'llash bilan bog'liq oldindan bilib amalga oshirilgan harakatdir. Firibgarlik moliyaviy hisobotni jiddiy o'zgartirib yuboradi. Noto'g'ri o'zgartirishning ikki turi auditorlik xulosada firibgarlik sifatida ko'rib chiqiladi:

a) aktivlarni noqonuniy o'zlashtirishni noto'g'ri ko'rsatish natijasida yuzaga kelgan firibgarlik;

b) moliyaviy hisobot tuzilayotganda firibgarlik natijasida yuzaga kelgan noto'g'ri ko'rsatishlar.

Firibgarlikni xatodan farqlalab turuvchi jihatlarini ataylab chalkashtrish. Auditorlar odatda o'z mijozlari kitoblarida moliyaviy xatolar topishadi, ammo bu xatolar ataylab qilingan xatolar qatoriga kirmaydi.

Aktivlarni noqonuniy o'zlashtirib olish natijasida yuzaga kelgan noto'g'ri ko'rsatishlar.

Tashkilot aktivlarini ayibdor tomonidan o'g'irlansa yoki noto'g'ri ishlatilsa aktivlarni noqonuniy o'zlashtirish yuzaga keladi. Aktivlarni noqonuniy o'zlashtirib olish firibgarlikning asosiy ko'rinishidir. Bunday firibgarlik kichik biznes korxonalariga nisbatan qo'llaniladi va odatda aybdorlar korxona xodimlari tarkibiga mansub bo'ladi. Aktivlarni noqonuniy o'zlashtirish turli usullar yordamida amalga oshirilishi mumkin. Bu firibgarlikka tushgan pullarni o'zlashtirib olish, aktivlarni o'g'irlash kiradi. Bundan tashqari olinmagan tovar va xizmatlar uchun kompaniyani to'lashga majbur qilish firibgarlikning bir ko'rinishidir. Odatda aktivlarni noqonuniy o'zlashtirish quyidagi holatlarda yuzaga kelishi mumkin.

- pul o'g'irliklarni qoplash uchun naqd pul olishga imkon bo'lishi va hisoblar bilan noto'g'ri ishlash imkoniga ega bo'lish;
- soxta kompaniyalar orqali naqd pullar to'lovini boshqarish;

- firibgarlikni yashirish maqsadida zaxiralar va boshqa aktivlarni o'g'irlash va moliyaviy hisobotlarni o'z manfaatida ishlatish. Noto'g'ri ko'rsatishlarning yuzaga kelishi, moliyaviy hisobotni ataylab noto'g'ri ko'rsatish

Moliyaviy natijalarni ataylab o'zgartirish, tashkilotning moliyaviy ahvolini soxtalashtirish moliyaviy hisobotni ataylab o'zgartirib ko'rsatishga kiradi. "The Great Salad Oil Swindle of 1963" ni auditorlik tekshirish moliyaviy aktivlarni ataylab noto'g'ri ko'rsatishga misol bo'la oladi. Mazkur firibgarlik ijrochisi aksiyalar kotirovkasining o'sishi orqali o'zining mutonasib ravishda boyligini ortirishga intilgan. Ba'zida jinoyatchi shaxsiy manfaatini ko'zlamay, korxonani inqirozdan qutqarish yoki boshqa salbiy moliyaviy natijalardan qutulish maqsadida moliyaviy hisobotni ataylab o'zgartiradi. Moliyaviy hisobotning ataylab o'zgartirishning uchta keng tarqalgan uch usuli quydagilarni o'z ichiga oladi:

1. hisob yozuvlari yoki hujjatlarni manipulyatsiya qilish, soxtalashtrish yoki o'zgartirish;

Berni Medoff Ponzi chizmasi

Oldingi investorlar depozitlaridan olingan daromadni to'lash uchun hozirgi investorlar depozitlari ishlatilganda Ponzi chizmasi yuzaga keladi. Bunda hech qanday real investitsiyalar qilinmaydi. Agar, oldingi investorlarga tegishli mablag'larni to'lash uchun yangi investorlar qo'shilmasa yoki ularning depozitlari juda oz bo'lsa Ponzi chizmasi buzilib ketadi. Ponzi chizmasi ikkita asosiy tamoyillarga asoslangan: ishonch va ochko'zlik. Potensial mijozlar bilan munosabatlarni o'rnatish ishonch asosini tashkil qiladi. Ponzi chizmalarida firibgarlikni amalga oshirgan kishi quyidagi holatlarda ishonchni qo'lga kiritadi:

a) boshqalarning bevosita harakatlari;

b) professional yoki boshqa qo'shilib kelishlar;

v) o'zining boshqalarga qilingan ishoralari.

Ochko'zlik investorlarga xos bo'lishi mumkin. Chunki, ular odatda oddiy foydadan ko'proq foyda olishga intilishadi. Shuning uchun ular o'z me'yoriy vazifalarini bajarmaganda ishonch yo'qoladi. Medoffning chizmasida ishonch va ochko'zlik keng o'rin olgan. 2009-yil mart oyida

Medoff 11-federal okrugida jinoyatda ayblandi. Aybi shundan iborat ediki, u farovonlik boshqaruv biznesini yirik Ponzi chizmasiga aylantirib, minglab investorlardan milliard dollarni o'marib oldi. Medoffninng gapicha, u Ponzi chizmasini 1990-yillarning boshida boshlagan. Biroq tergovchilarning fikricha, firibgarlik 1909-yillarning boshida rivojlana boshlangan. Uning investitsion operatsiyalari hech qachon haqoniy bo'lmagan. Mijozlarning hisobida mavjud bo'lmagan summa, shu jumladan olingan foyda deyarli 65 mlrd dollarni tashkil qilgan. 2009-yil 29-iyun kuni Medoff 150 yil qamoq jazosiga hukm qilindi.

Medoff qonuniy brokerlik firmani boshqarib, ishonchga kirib oldi. U o'tgan davrda NASDAKda raislik qilgan. U ko'p marta CNBCda chiqib, qimmatli qog'ozlar industriyasi to'g'risida gapirgan. Medoff investitsiyalarni rag'batlantirish maqsadida investitsion hamjamiyat bilan o'rnatgan aloqalaridan samarali foydalandi. U o'z kompaniyasiga investitsiya qilish g'oyasini eng qulay imtiyozlar sifatida sotgan.

Medoff o'zining kitobidagi bitimlar chizmasini keltirgan. U o'z kitobini tekshirtirish uchun CPA firmasini yollaydi. Biroq, bu firma faqat bir xodimdan iborat bo'lgan. CPA biror bir vaqtda Medoff ofisiga kelganligi va biror bir marta jiddiy audit o'tkazganligi haqida hech qanday dalillar mavjud emas. Biroq, investorlar hech qachon bunday auditorlik hisobotlarini talab qilmagan. Bu ularning ochko'zligi bilan ham izohlanishi mumkin. Investorlar o'zlarining omadli shaxs ekanligiga ishonch hosil qilib, investitsiyalardan ko'p daromad olishga o'rganib qolishgan edilar. Shuning uchun ular Medoffga ishonib, undan tashqi audit to'g'risida hech qanday hujjat talab qilmas edilar.

Bu narsa isbotlanmagan bo'lsa ham, Medoff taslim bo'lib, barcha ayblarini o'z bo'yiniga olmoqchi bo'lgan. Chunki, investorlardan biri rus mafiyasi bilan bog'liq bo'lgan. Medoff o'z farzandlari va o'zining hayotidan xavfsiragan edi. Medoff bugungi kunda federal kamoqxonada bir umrga jazoni o'tamoqda. Uning bir o'g'li firibgarlik fosh qilingandan so'ng o'z hayotiga qasd qildi. Firibgarlik jarayonida PCAOB Medoffning xedj-fondi PCAOBda ro'yxatdan o'tgan auditorlar firmalari tomonidan tekshirilishini talab qilmagan. Medoffning firibgarligidan

so‘ng Kongress PCAOBga ro‘yxatdan o‘tgan SEC- brokerlar va dilerlarni tekshirishga ruxsat bergan.

1. Ahamiyatli bo‘lgan voqelik, operatsiyalar va boshqa ahamiyatli bo‘lgan holatlarni noto‘g‘ri ko‘rsatish.

2. Buxgalterlar tomoyillarini ataylab noto‘g‘ri qo‘llash.

7.2. Auditorlar tomonidan aniqlangan firibgarlik uchburchagi

“Firibgarlik” termini bundan 30 yil oldin Don Kressi tomonidan kiritilgan edi. Don Kressi firibgarlik mohiyatini o‘rganib, barcha firibgarlikda mavjud bo‘lgan uchta omilni ajratib ko‘rsatdi. Keyingi yigirma yil ichida firibgarlik uchburchagi modeli mustahkamlandi.

Ilovada berilgan firibgarlikning uchta elementi quyidagilarni o‘z ichiga qamrab oladi:

- firibgarlikni amalga oshirish uchun rag‘bat;
- firibgarlikni amalga oshirish va uni yashirish imkoniyati;
- ratsionalizatsiya – o‘z firibgarligini oqlash uchun kerak bo‘lgan firibgarning fikrlash tarzi.

Amaldagi audit

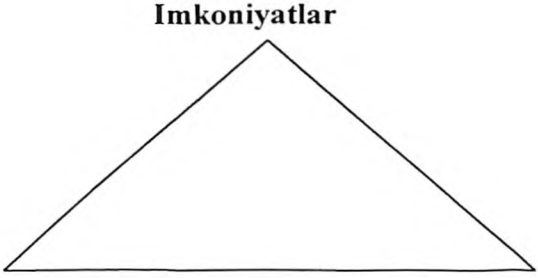
Moliyaviy hisobot bilan bog‘liq bo‘lgan katta ko‘lamli salat yog‘i firibgarligi bugungi kundagi firibgarlikka misol bo‘la oladi. Mazkur firibgarlik Nyu-Djersida xomashyo o‘simlik yog‘i Ittifoqi tomonidan amalga oshirilgan edi. Uning konsepsiyasi oddiy bo‘lgan: kompaniya o‘zining amalda mavjud bo‘lmagan zaxiralarini ko‘p deb ta’kidlab, o‘zining moliyaviy holatini yuqori ko‘rsatadi. Ortiqcha ko‘rsatilgan aktivlar kompaniyaga xarajatlarni kamaytirib, daromadlarni ortiqcha ko‘rsatishga imkon beradi. Umuman olganda firibgarlik kreditorlar va ta’minotchilarga tahminan 150 mln AQSh dollariga aylandi (jorriy kursda 1 mlrd dollar). Firibgarlik oddiy tusda sodir qilingan edi. Kompaniya katta sisternalarda salat yog‘ini saqlagan, u katta hajmda o‘simlik yog‘iga ko‘rib chiqqan.

Firibgarlik kompaniya tomonidan quyidagicha amalga oshirilgan:

- birinchidan, u sisternalarni katta hajmdagi suv bilan to‘ldirgan.

- ikkinchidan, oqibatda suvning sathi yog‘ bilan qoplanadi. Buning natijasida auditor sisternani tekshirganda uning yuqori, ya’ni yog‘li sathini ko‘rgan.
- uchinchidan, kompaniya auditorning tekshiruv marshrutini hisobga olib, bir sisternadan ikkinchi sisternaga suvni haydab turgan.

Mazkur firibgarlik bugungi kunda ham ayrim firibgarlar tomonidan amalga oshirilmoqda. Chunki, nopok shaxslar firibgarlikni amalga oshirish maqsadida inventirizatsiyadagi kamchiliklardan foydalanmoqda.



5-rasm. **Firibgarlik uchburchagi**

Mazkur elementlar bilan bog‘liq omillar firibgarlik yoki qizil bayroqlar riski omillari deb nomlanadi.

Oddiy misol sifatida qurilish kompaniyasida sodir bo‘lgan firibgarlik ko‘rsatiladi. Kompaniya yo‘l qoplamasi tagidan kanalizatsiya va suv oqish bilan bog‘liq ishlarni amalga oshirdi. Dastlab bu ishlar uncha katta bo‘lmagan summadan boshlanib, ish yakunida bir yilda undan olingan daromad 30 mln dollarni tashkil qildi. Qurilish ishlari Michigan va Kolorodo shtatlarining turli hududlarida amalga oshirilgan. Kompaniyalar ko‘p holatlarda qurilish materiallarini ish bajarilayotgan joydan sotib oladi. Bitimga qurilish vakillari imzo qo‘yadi va to‘lovni amalga oshirish uchun u buxgalteriyaga yuboriladi.

Firibgarlik uchburchagi mazkur holatda qanday ishlashini ko‘rib chiqamiz. Firibgarlikning mohiyati shundan iboratki, buxgalter soxta

ta'minot uchun qalbaki hujjat tayyorlaydi. To'lovni amalga oshirish maqsadida hisob yozuvini, kvitansiyani va xaridga buyurtma tayyorlaydi.

Birinchidan, firibgarlik amalga oshirilishi uchun qanday rag'batlar mavjud bo'lgan? Buxgalter ko'p sonli moliyaviy muammolar bilan duch kelgan. Bu muammolar qarib qolgan ota-onalarni boqish, ularning dori-dormonga ketgan xarajatlarini o'z zimmasiga olish kabilardan iborat bo'lgan.

Ikkinchidan, yangi prezident xarajat moddalarini hali belgilashga ulgurmagan. Chunki, buning uchun imkoniyat mavjud emas edi.

Uchinchidan, oqilona harakat qilish ancha murakkab bo'lgan. Firibgar bunday firibgarlikda bir marta qo'shimcha daromad olish va u hech qachon fosh etilmasligiga ishonch hosil qilgan. Bundan tashqari, bu firibgarlik keyinchalik yanada foyda keltirish mumkinligi to'g'risida o'ylagan. Bu ishning boshqa bir nozik tomoni shundan iborat ediki, yangi prezident barcha vitse-prezidentlarni taqdim qilgandan so'ng supervayzerlar yangi pikaplarga ega bo'lgan. Buxgalter esa bittasiga ham ega bo'lmadi. U xatto bonus ham olmadi.

Buxgalterning fikricha, u olgan pullar rahbariyat va vitse-prezidentlar olayotgan puldan uncha farq qilmagan. Boshqacha qilib aytganda u o'z xatti-harakatini oqilona bilib, to'lovlarni haqiqiy olayotganligiga o'zini ishontirdi. Agar, firibgarlikning mazkur uch elementlarining biri (tibbiy muhtojlik, nazorat ichki vositalarining yomon holatda bo'lganligi, ratsionalizatsiyalash) bo'lmaganda edi, uning sodir etilish ehtimoli mavjud bo'lmas edi.

Shunday qilib, auditor firibgarlik sodir etilishi ehtimolini ko'rib chiqayotganda – aktivlarni noqonuniy o'zlashtirilishi, moliyaviy hisobotni ataylab noto'g'ri ko'rsatilishi – firibgarlik uchburchagining elementlarini hisobga olib, ish boshlashi lozim.

Firibgarlik sodir etilishiga sababchi bo'lgan rag'bat yoki bosim

Auditorlik guruhi har bir tadbir bo'yicha firib sodir etilishiga bo'lgan rag'bat yoki bosimni, shu jumladan firibgarlik sodir etililishi mumkin bo'lgan ehtimoliy sohalarni ham ko'rib chiqishi lozim. Bu rag'batlar quyidagilarni qamrab oladi:

- kompensatsiyaning boshqaruv chizmasi;

- har qanday yaxshi foyda yoki yaxshilangan balans uchun boshqa moliyaviy bosimlar;
- qarz shartnomalari;
- aksiyalar opsioni qo'llashining oxirigacha yoki muddati tugaguncha;
- moliyaviy natijalar, kompaniya faoliyatining og'ir ahvoli yoki kompaniya faoliyatining davom etilishi bilan bog'liq bo'lgan shaxsiy farovonlik.

Aktivlarni noqonuniy o'zlashtirish rag'batlari quyidagilarni qamrab oladi:

- jiddiy moliyaviy ishlar kabi shaxsiy omillar;
- shaxsiy daromad imkon bermagan farovon hayot kechirish uchun oila, do'stlar tomonidan ko'rsatilgan bosim;
- qimor o'yinlariga va norkotiklarga moyillik.

Firibgarlikni sodir etish imkoniyati

Firibgarlikni sodir etish imkoniyati firibgarlik tadqiqotlarining asosiy va izchil jihatlari hisoblanadi. "Har bir kishi firibgarlikni sodir etishi mumkin" tushunchasi o'z oydinligiga qaramasdan u aslida ko'p ma'nolarni bildiradi.

Bu degani nafaqat firibgarlik sodir etish uchun imkoniyat borligini, balki nazorat yo'qligini yoki bitimlar bilan bog'liq murakkabliklar mavjudligini va bunday holatda jinoyatchi qo'lga tushish imkoniyati past ekanligini bildiradi.

Auditor ko'rib chiqishi kerak bo'lgan firibgarlikni amalga oshirish imkoniyatlari quyidagilarni qamrab oladi:

- ishtirokchilar bilan katta bitimlar tuzish;
- kompaniyaning tanlagan munosabati ta'minotchi va mijozlarga muddat va shartlarni qo'yish imkoniyatining mavjudligi yoki mavjud emasligini bildiradi. Bu holat shaxslarga firibgarlik operatsiyalarni amalga oshirish uchun imkon beradi yoki bermaydi;
- rahbariyatning aktivlar yoki buxgalteriya baholarida kelisha olmasligi.
- murakkab yoki nobarqaror tashkiliy tuzilma.
- nazoratning kuchsiz yoki mavjud bo'lmagan ichki vositalari.

Firibgarlikni ratsionalizatsiyalash

Katta firibgarlikda ratsionalizatsiyalash asosiy tarkibiy element hisoblanadi. Ratsionalizatsiya o'g'irlik kabi noqonuniy yoki etika me'yorlariga to'g'ri kelmaydigan xatti-harakatni tekshiruvchi shaxsni o'z tarkibiga oladi. Firibgarlik bilan bog'liq moliyaviy hisobot uchun ratsionalizatsiya "kompaniyani saqlab qolishdan" shaxsiy ochko'zlikkacha tebranib, quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- barcha moliyaviy hisobot bo'yicha oz-oz aldaydi;
- biz ham o'sha o'yinni o'ynaymiz.

XYZ kompaniyani sotib olish yoki xodimlarimizni aksiyalar opsioni orqali saqlab qolish uchun aksiyalarning yuqoriroq kursini talab qilamiz.

Quyidagilar aktivlarni noqonuniy o'zlashtirish uchun ba'zi bir umumiy ratsionalizatsiya bo'ladi:

- oila a'zosini yoki sevimli kishini moliyaviy inqirozdan qutqarib qolish maqsadida amalga oshirilgan firibgarlik o'zini oqlaydi;
- agar pulni qo'lga kiritmasak, unda biz barcha narsalardan (oila, avtomobil, uy va boshqalardan) mahrum bo'lamiz;
- tashqaridan hech qanday yordam kelmaydi;
- bularning barchasi qarz olish, ularni birinchi imkoniyat tug'ilganda qaytarash;
- biz o'z harakatimizning oqibati to'g'risida yoki qabul qilingan odob va ishonch to'g'risida o'ylamaymiz.

7.3. Moliyaviy hisobotdagi firibgarliklar

Moliyaviy hisobotni ataylab noto'g'ri ko'rsatilishi va COSOning firibgarlik to'g'risidagi ma'ruzasini auditorlarga ta'riflab bergan. Keyingi vaqtda sodir etilgan firibgarlikka misollar va ularning tashqi auditorlar uchun oqibati.

Sodir etilgan firibgarlikka misollar

Enron dastlab kommunal korxona bo'lgan. So'ng rahbariyat uni energiyani sotish kompaniyasiga aylantirdi. Bitimlar yomon bajarilganligi natijasida rahbariyat moliyaviy kamchiliklarni quyidagilar hisobidan yopib keldi:

- qarzlarni maxsus korxonalarning balansdan tashqari moddalariga o'tkazish;
- o'z nazorati ostida bo'lgan maxsus maqsadli kompaniyalarga sotish orqali qadrsizlanib qolgan aktivlar bo'yicha daromadlarni tan olish;
- sotish va daromadni dastlabki tan olishdan keyin Enronga qaytib kelgan aktivlar bilan bog'liq bitimlarda ishtirok etish;
- bir-biri bilan bog'liq bo'lgan boshqa ko'p sonli operatsiyalar.

WORLDCOM kattaligi bo'yicha ikkinchi o'rinda turuvchi (AT&Tdan keyingi) katta masofali Amerika telefon kompaniyasi edi. Kompaniya o'z rivojlanishida tajovuz strategiyasini qo'llab keldi. U boshqa telekommunikatsion kompaniyalarnii sotib ola boshlagan edi. Mazkur sotib olishlarning natijalari tebranganda rahbariyat xarajatlarni kamaytirib, daromadlarni quyidagilar orqali ko'paytirdi:

- xarajatlarni kamaytirish uchun sotib olish orqali belgilangan restrukturizatsiyalashning ishlatilayotgan zaxiralari, masalan, kompaniya sotib olingandan keyin hosil bo'lgan ortiqcha yig'ilgan zaxiralar va kelajakdagi xarajatlarni kamaytirish uchun zaxiralarni ishlatish;
- liniyani kapitallashgan xarajatlari.

Parmalat sut, meva sharbatlari va oziq-ovqatning boshqa turlari bilan shug'ullanuvchi Italiyaning transmilliy kompaniyasidir. XX asr 90-yillarining oxirida kompaniya turli xil sho'ba korxonalarini qarzga sotib olgan edi. Natijada firibgarlik Yevropa miqyosida katta inqirozga olib keldi. Kompaniya sho'ba korxonalaridan naqd pulni quyidagi murakkab chizma orqali tortib olgan edi:

- ko'paytrilib ko'rsatilgan naqd pul va naqd pulning qalbaki yozuvlar vaholanki yirik banklarida saqlangan;
- kamaytirilib ko'rsatilgan qarz offshor zonalarda, masalan, Karib dengizi mamlakatlarida joylashgan sho'ba korxonalari bilan murakkab munosabatlarda bo'lgan.

Health South AQShda tiklovchi statsionar kasalxonalarning eng ko'p sonli guruhini boshqaradi. Yuqori rahbariyat daromadni oshirish, aksiyadorlar va tahlilchilar kutushlarini qoniqtirish maqsadida kompaniya xodimlarini yuborishdi.

Keng ko'lamli chizma ishlatildi:

- psixiatrik sessiyalarni o'tkazganligi uchun to'lovlar hisobini taqdim qilish, masalan, o'tkazilgan bitta mashg'ulot uchun o'nta alohida mashg'ulotlar hisob to'lovini taqdim qilish;
- xarajatlarni kamaytirish va daromadlarni yaxshilash maqsadida jurnaldagi provodkalarni to'g'rilash.

DEL amerika kompyuterlar ishlab chiqarish kompaniyasi bo'lib, u oxir-oqibatda o'ziga nisbatan qo'yilgan firibgarlikdagi aybini olib tashlash uchun SECga 100 mln dollar to'lashga majbur bo'ldi. Firibgarlik sifatida ma'lumotlarni ochishdagi turli noaniqliklar ko'rsatilgan. Ular quyidagilardan iborat:

- Intelning raqiblari ishlab chiqargan protsessorlardan DEL foydalanmasligi uchun Intel tomonidan o'tkazilgan katta hajmdagi to'lovlar. Bu to'lovlar aslida katta pora bo'lgan.
- Intel to'lovlarini operatsiya sifatida noto'g'ri ko'rsatish kompaniyaga foyda orttirishidagi ko'rsatkichlarga erishishga yordam bergan.

Koss Corporation amerikadagi quloq tutqichlarni ishlab chiqaruvchi korxonasi hisoblanadi. Moliyaviy direktori o'zining shaxsiy xarajatlari uchun qisqa vaqt ichida 31 mln dollarni o'zlashtirib oldi. Buxgalteriya foydasi 26 mln dollar bo'lgan. Oxir-oqitbatda u 34 mln dollar kompensatsiya sifatida pul to'lab, 11 yillik qamoq jazosini oldi. U firibgarlikni quyidagilar yordamida amalga oshirgan edi:

- quyi halqada ishlovchilarni qo'rqitish;
- Amerika Ekspress orqali qilingan katta xarajatlarni tasdiqlash va boshqa korporativ kredit kartalar;
- nazoratning yo'qligi va bosh direktor tomonidan tasdiqlash;
- audit ustidan nazorat qilivchi qo'mitaning mavjud emasligi;
- ichki auditning samarali vazifasi yo'qligi.

Olimpous yirik transmilliy ishlab chiqaruvchi bo'lib, u meditsina, ijtimoiy, sanoat va boshqa sohalarda faoliyat olib boradi. Yashirin zararlar yigirma yildan oshiq vaqt davomida qimmatli qog'ozlar investitsiyalari bilan bog'liq bo'lgan.

- buxgalteriya hisobi bo'yicha masalalar ularning tashqi auditorlari bilan bog'liq bo'lgan;
- takomillashgan firibgarlik. Bu firibgarlik buxgalteriya xatolari bilan bog'liq bo'lib, kompaniya prezidenti ishdan bo'shatilgandan so'ng aniqlangan.

Longtop Xitoydagi dasturiy ta'minotni ishlab chiqaruvchi birinchi kompaniya bo'lib, NYSE listingiga kirgan edi. Kompaniya mamlakatdagi moliyaviy xizmatlar sanoatida qo'llanilgan dasturiy ta'minotni eng yirik yyetkazib beruvchisi bo'lgan. Mazkur firibgarlik korporativ boshqaruvi kuchsiz bo'lgan Xitoy kompaniyalarga investorlar o'z mablag'larini kiritish jarayonida duch kelgan risklar bilan bog'liq bo'lgan.

Personal xarajatlarini boshqa yuridik shaxs nomiga o'tkazish orqali foyda ko'rsatkichlari oshirib yozilgan. Dastlab tan olingan soxta daromadni qoplash uchun soxta naqd pullar. Firibgarlik auditorlar tomonidan fosh etilganda auditor firmasi hujjatlarini chiqarmaslik maqsadida auditorlik firma xodimlariga tazyiq o'tkazib qo'rqitgan. Firibgarlik bo'yicha misollar audit o'tkazish bo'yicha quyidagilarni nazarda tutadi:

- auditor oliy rahbariyatga bosim o'tkazadigan tahlil va daromad kutishlari to'g'risidagi ma'lumotga ega bo'lishi kerak;
- agar, potensial daromad bilan bog'liq muammolar bo'lsa audit tugatilmasligi lozim va yil oxiridagi asosiy operatsiyalarni tekshirish lozim;
- auditor iqtisodiy mohiyatni va iqtisodiy majburiyatlar mavjud bo'lgan tomonlarni aniqlash uchun murakkab operatsiyalar mohiyatini tushunishi lozim;
- auditor firibgarlik qayerda va qanday qilib sodir etilganligini aniqlash uchun tashkilot nazoratining ichki vositalaridagi bo'sh joylarini aniq tushunishi va tahlil qilib chiqishi lozim;
- firibgarlik sodir etilishini tushunish uchun auditorlik protseduralari mukammal ishlab chiqilishi lozim bo'ladi.
- firibgarlik imkoniyatini tahlil qilganda auditorlardan professional tanqidiy yondashuv talab qilinishini mazkur misollar ko'rsatadi.

Bu yerda ular ayniqsa kengaytirilgan auditorlik protseduralar o'tkazilishi boshqa kompaniyalarga nisbatan zid emas bo'lgan ishlab chiqarish va trendlariga va natijalarga alohida e'tibor berishlari lozim bo'ladi. Bunday protseduralar firibgarlik sodir etilishiga moyillik sharoiti tug'ilganda ko'proq firibgarlikni aniqlashga yo'naltirlgan bo'lish lozim.

Kasbiy tanqidiy yondashuv/ amaliyotdagi audit

Kasbiy tanqidiy yondashuv nima? Hech qachon firibgarlik sodir etilmagan muhitda, tekshirish faqat tarjibaga asoslangan holatda auditor kasbiy tanqidiy yondashuvga qanday amal qiladi? Bizning audit sohasidagi tarjibamizda noto'g'riliklar mavjud ekanliklarini tekshirishga ko'p vaqt sarf etganimizni bildirmaydi. Bu faqat audit vaqtining ko'payishiga olib kelib, qonunbuzarliklarni aniqlashga yordam bermaydi.

O'zining 2010-yildagi firibgarlik to'g'risidagi hisobotida Audit sifatining markazi (CAG) kasbiy tanqidiy yondashuvni quyidagicha ta'riflaydi. Masalalarni tadqiq qilish, isbotlarni tanqidiy baholash va nomuvofiqliklarga e'tibor berish orqali ma'lumotlarni tekshirish tanqidiy yondashuv mohiyatini tashkil qiladi. Tanqidiy yondashuv shaxsiy maqsadga erishish emas yoki yomon sharoit sabablarini ochib berishga mo'ljallanmagan.

Tanqidiy yondashuv – bu barcha moliyaviy hisobot beruvchilardan talab qilinadigan kasbiy xolisonaliknining muhim elementidir. Tanqidiy yondashuv nafaqat ta'minot zanjiridagi firibgarlikni aniqlash ehtimolini oshiradi, balki firibgarlik qo'llanishi mumkinlik holatini ham ochib berishga imkoniyat yaratadi. Bu esa, korxonaga firibgarlik tomonidan yetkazilishi mumkin bo'lgan risk zararlarini kamaytiradi.

Auditor auditni kasbiy tanqidiy yondashuv nuqtayi nazaridan kelib chiqib rejalashtrishi, moliyaviy hisobotning jiddiy xatolarga olib keluvchi sharoit mavjudligiga e'tibor berishi lozim. Firibgarlik mohiyatidan kelib chiqib, firibgarlik tufayli yuzaga kelgan jiddiy xatolar risklarini ko'rib chiqishda kasbiy tanqidiy yondashuvga rioya qilish muhim ahamiyatga ega. Kasbiy tanqidiy yondashuv auditorlik isbotlariga nisbatan taxminlar bildirib, uni tanqidiy baholaydi. Kasbiy tanqidiy yondashuv ma'lumot va auditorlik isbotlar firibgarlik tomonidan yuzaga

kelgan muhim xatolar mavjud ekanligini ko‘rsatishi mumkin yoki mumkin emasligini o‘rganishni nazarda tutadi.

Standart quyidagilarni ham nazarda tutadi:

Subyekt rahbariyati va rahbarlik vakolati berilgan shaxslarga nisbatan ularning to‘g‘ri ishlaganligi to‘g‘risidagi tarjibani auditor inkor qila olmaydi. Sharoitlar o‘zgarib ketishi mumkinligi sababli kasbiy tanqidiy yondashuv qoidariga rioya qilish muhim ahamiyat kasb etadi. So‘rov va auditorlik protseduralarni amalga oshirishda auditor kasbiy tanqidiy yondashuvga rioya qilishi shart. U rahbariyat va rahbarlik vakolati berilgan shaxslarning to‘g‘ri ishlashganligi haqidagi fikrlarga asoslangan auditorlik isbotlarning ishonchli bo‘lmaganlarini qabul qilmasligi lozim. Rahbarlik vakolati berilgan shaxslarga nisbatan kasbiy tanqidiy yondashuvni qo‘llash rahbarlik vakolati berilgan shaxslar to‘g‘risidagi so‘rab olingan ma’lumotlarni, boshqa isbotlar asosida olingan ma’lumotlarni va audit jarayonida olingan ma’lumotlarni sinchiklab ko‘rib chiqishni bildiradi.

Kasbiy tanqidiy yondashuvning muvaffaqiyatli amalga oshirishning asosiy unsurlari olingan ishonchli isbotlarni, ushbu isbotlarni tanqidiy tahlil qilishni, xatolarga e’tibor qaratishni, tadqiq masalalarini aniqlashni qamrab oladi. Auditning mohiyati kasbiy tanqidiy yondashuvdan iborat bo‘lib, auditorni aldanishiga olib kelish imkoniyatlarini oldini olishi lozim.

COSOning uchinchi ma’ruzasi

COSO moliyaviy hisobot bilan bog‘liq firibgarlik to‘g‘risida uchta tadqiqot o‘tkazdi. SEC tomonidan olib borilgan va 2010-yilda nashr etilgan eng so‘nggi tadqiqot 1998-2007-yillarda sodir etilgan moliyaviy hisobotga tegishli firibgarlik bilan bog‘liq edi. Shuningdek, tahlil firibgarlik dalillarini qiyoslash, mazkur qo‘llanmadagi kompaniyalar tomonidan va sanoatning shu sohadagi sodir etilayotgan firibgarliklarga qarshi kurashishga qaratilgan. Tahlil qaysi omillar yaxshi ekanligini, firibgarlik va ishlov berilmagan firibgarlik o‘rtasidagi farqlarni aniqlashga qaratilgan bo‘lgan.

Xulosalarning ba’zi birlari quyidagilardan iborat:

- firibgarliknig miqdori va sodir bo'lish tezligi yuqori darajada saqlanmoqda. 300 ta kompaniyalar o'rtasidagi firibgarlikning sochmasi 120 mlrd dollarni tashkil qildi;
- firibgarlik sodir qilgan kompaniyalar soni o'n marta oshib, uning hajmi 1998-2007-yillarda 100 mln dollarni tashkil qildi (oldingi o'n yillik bilan qiyoslaganda);
- ijro etuvchi direktor yoki moliyaviy direktorlar tomonidan sodir etilgan firibgarliklar o'ta katta bo'lgan. Ularning nomi 89 % holatda tilga olingan;
- daromad bilan bog'liq 60% firibgarlik eng keng tarqalgan firibgarlik turi deb qayd etilgan (o'tgan davrlarda u 50%ni tashkil qilgan).
- kompaniyalarning uchdan bir qismi firibgarlikni tekshirishning oxirgi qismida auditorlarni o'zgartirdi (mazkur holat haqida auditor qo'mitasi bilgan). Bu ko'rsatkich firibgarlik sodir etilmagan kompaniyalarga nisbatan qiyoslaganda kamdir.

COSOning oldingi tadqiqotlariga muvofiq firibgarlikning asosiy qismi Over-The-counter (OTC) listingida bo'lgan kompaniyalarda sodir etilgan. NYSE va NASDAK bozoridagi kompaniyalar bundan xoli bo'lgan. Umuman olganda, COSOning uchinchi ma'ruzasida qayd qilinganki, moliyaviy hisobotdagi firibgarlik bugungi kunda ham jiddiy muammo bo'lib qolmoqda. Daromad bilan bog'liq bo'lgan ichki va tashqi talablarni qondirish, aksiyalar narxini oshirish, moliyaviy ko'rsatkichlarni mustahkamlash, moliyaviy moliyalashtirishni amalga oshirish, moliyaviy natijalar asosida boshqarishga oid kompensatsiyalarni oshirish niyatlari firibgarlik sodir etilishida asosiy omil deb ko'rsatilgan.

ENRON firibgarligi: tartiblashtiruvchi holatlarni o'zgarishida asosiy omil hisoblanadi.

ENRON 2000-yillarda sodir etilgan eng mashhur firibgarliklardan biridir. Bu firibgarlik o'sha vaqtdagi korporativ boshqaruv, buxgalteriya hisobi, moliyaviy tahlil, bank va tashqi auditorlik mutaxassisligi bilan bog'lanib ketgan edi.

Firibgarlik qanday sodir etildi? - degan savol tug'iladi. Aslida ENRON yangi konsepsiya yaratgan kompaniya bo'lgan. Uning tarqalib ketishidan oldin aksiyalari qiymati oshib ketib, har bir aksiyasinig narxi 90 dollar edi. Shu bilan birga oxirida aksiyaning narxi tushib ketdi va ular o'z kerakliligini yo'qotdi.

ENRONning konsepsiyasiga ko'ra, u elektroenergiyani, tabiiy gaz va ular bilan bog'liq resurslar sotilishining jahon tizimini o'zgartirish orqali bozor samaradorligini oshiradi.

Bu energiya ishlab chiqarishini – kapital sig'imi katta bo'lgan jarayon – resurslarni sotish va ishlatishdan ajratar edi. Bu bozor samaradorligini oshirib, energiya ishlab chiqarish hajmini kengaytirardi va ularning mamlakat va jahon uchun foydaliligini ko'paytirardi. Buning natijasida energiya narxi baland bo'lgan bozorga qarab yo'naltirilgan bo'lardi. Bu iqtisodiyotni asosiy tushunchalaridan biridir. ENRON mazkur daromadni olish maqsadida MBA trayderlarini yolladi va ularga katta bonus belgiladi. Trayderlar orasidagi raqobat asosli edi. Risklar ham asosli bo'lgan. ENRONning ma'lumotiga ko'ra foyda o'zini oqladi. Biroq kompaniyaning aksariyat qismiga, uning yurgazilishiga mablag' kerak bo'lgan. Uning savdolashish darajasini biri me'yorda ushlab turish uchun katta naqd mablag' talab qilinar edi. Bu yuqori bo'lgan foyda fond bozorining bahosiga to'g'ri kelganligini bildirardi. Kompaniyaning aksariyat yuqori lavozimli shaxslar talablari avvalo aksiyalar orqali qoplandi.

Mavjud bo'lgan firibgarlik keng tarqalgan edi. Aksariyat firibgarliklar maxsus jalb etilgan sheriklar bilan bog'liq bo'lib, ular banklarning katta miqdordagi kreditlariga aloqasi bo'lgan. Bu kreditlar SPEga berilgan aktivlar uchun garov vazifasini o'tagan. Aslida noto'g'ri kompaniya SPEga devalvatsiyalangan aktivlarni uzatgan va foydani kitob asosida tan olgan. U kitobdan olingan o'zlashtirishlarni ushlab turib, SPE bankdan qarz olishga va ENRON aktivini sotib olishga imkoni bo'lgan. Shuningdek, u kutuladigan 100 mln dollar sotuvlarni tan oldi. Shuningdek, u bu foyda internet orqali filmlarni prokati bilan shug'ullanuvchi Blokbuster qo'shma korxonasi bilan ham amalga oshishiga ishonch bildiradi. SPEning nuqtayi nazaricha, ENRON

kompaniyasining balansi yyetarlicha bo'lgan. Chunki, bu balansdagi qarzdorlikni minimumga olib keladi. SPE barcha zararlarni yashirib, deklaratsiya qilingan daromadlarni oshirdi.

ENRON kompaniyasida firibgarliklar sodir etilishidagi xatolar nimadan iborat edi? Gap shundaki, kamchiliklar juda ko'p bo'lgan va ular quyidagilardan tashkil topgan:

Hisobot boshqaruvi. Kompaniya zaxiralar miqdori keskin oshgunga qadar hech kim oldida javobgar emas. Zaxiralarni oshishi daromadlarning o'sishi bilan izohlanadi. Kompaniya rahbariyati "obro'li tarixga" ega bo'lib, bundan kim shubha qilsa u ahmoqqa chiqarilar edi. Qoplama aksiyalar narxiga asoslangan edi. Ko'rinib turubdiki, aksiyalarning narxi yaxshi tarixga va soxta raqamlarga asoslangan.

Korporativ boshqaruv. Boshqaruv mustaqil faoliyat olib borishiga qaramay boshqaruv a'zolarining aksariyati kompaniya boshqaruvi bilan beg'araz yordam ko'rsatuvchilar orqali bog'liq bo'lgan. Kengashning ba'zi bir a'zolari majlisda umuman qatnashmagan, ba'zilari esa umuman savol berishmagan. Va, nihoyat, kengash "manfaatlar majorasi"dan voz kechgan. Bu esa kompaniyaning g'aznachisi Endi Fastouga tomonlar bilan operatsiya o'tkazganda katta foyda olishga imkon berdi.

Buxgalteriya hisobining qoidalari. Hisob maqsadga yo'nalishli va murakkab bo'ldi. Amaliyot olib boruvchilarga noaniq bo'lgan arizalarni qabul qilishga ruxsat berilgan. Bu arizalar maxsus yo'naltirilgan korxonalar bilan aloqasi bo'lib, lizing operatsiyalari uchun mo'ljallangan. Ular bunday hisob oldin hech qachon mo'ljallanmagan korxonalardan ariza olishadi. Hisob ularning nazarida instrument sifatida qo'llanilgan. Aslida u iqtisodiy voqelikni aks ettiruvchi mexanizm sifatida qo'llanilishi lozim edi.

Moliyaviy tahlilchi hamjamiyati. Iqtisodiyotini ko'pgina tahlil qiluvchilar kompaniyaning tiklanish davriga oid voqeliklarni talab darajada baholash uchun ularda instrument yo'qligini tan olishdi. Asosiy tamoyillarni tahlil qilish o'rniga tahlilchilar o'z e'tiborini rahbariyat daromadlariga qaratdi. Prognoz ko'rsatkichlarga erishgan menejerlar taqdirlandi, bu maqsadga erishmaganlar qattiq jazolandi. Tahlilchilar

"dastlabki buxgalteriya hisobi" tushunchasiga kelishdi. Bu tushuncha shu paytgacha hech qanday yomon holat bo'lmaganligini bildirardi.

Bank va investitsion bank xizmatlari. Juda ko'p yirik moliyaviy tashkilotlar jarayon ishtirokchilari bilan rozi edi. Chunki, ular ENRONning boshqa ishdagi anderrayting uchun katta mablag'lar bilan taqdirlangan edi. ENRON rahbariyati yig'imlar summasi evaziga investitsion bankirlar ham taqdirlanish kerakligini juda yaxshi tushungan.

Tashqi audit va Artur Andersen. ENRON davrida tashqi audit bo'yicha beshta yirik firmalar o'zlarini turli faoliyat yo'nalishiga ega tashqi audit bo'yicha beshta yirik firmalar deb nomlardi. Barcha firmalarda katta konsultatsion metodlar mavjud bo'lgan. Artur Anderson ENRON uchun ichki auditor vazifasini bajargan. Uning o'zini tashqi audit ishlari bor edi. Juda ko'p mijozlarning konsultatsion to'lovlari audit uchun yig'imlar hajmini oshirdi. Boshqaruv tomonidan yollangan auditorlar ishlari yomon kechardi. Chunki, rahbariyat ularga bosim o'tkazar edi. Rahbariyat bosimi asosida moliyaviy hisobotlarga o'zgartirishlar kiritilgan bo'lgan. Qisqacha qilib aytganda, mazkur vaqt oralig'ida audit sifati past bo'lganligi to'g'risida tushuncha mavjud. Federal hokimiyat ENRON bankrotligini o'rganishga kirishganda Xyuston ofis auditorlari ENRON bilan bog'liq bo'lgan auditorlik ma'lumotlarni tezkorlik bilan yo'q qilishga kirishganligi Artur Andersonga eng so'nggi zarba bo'ldi. Bu harakatlar federal hokimiyatga Artur Andersonni yo'q qilishda katta ahamiyat kasb etdi.

7.4. Auditor tomonidan aniqlangan firibgarlik holatlariga auditorning munosabati

Auditorlar mas'uliyati va iste'molchilar kutushlari bilan bog'liq firibgarliklarni muhokama qilish. Firibgarlik tarqalishini e'tiborga olib, auditor faoliyati firibgarlikni aniqlash bilan bog'liqligini hisobga olish lozim. 2010-yil oktyabr oyida Audit sifatining markazi (CAG) Moliyaviy firibgarlikni jilovlash va aniqlash – 2 harakat uchun platforma nomli hujjatni nashr qildi. CAG firibgarlik bilan bog'liq mas'ullikni tashqi

auditorni jamiyatga kiritgan hissasini yaxshilash va auditor kasbiga bo'lgan hurmatni oshirish uchun mazkur hujjatni yaratdi. Shu bilan birga CAG firibgarlikni oldini olish va aniqlash faqat tashqi auditorning ishi bo'lmasligini tan oldi. Firibgarlikni oldini olishda va aniqlashda auditorlik tekshiruvi hisobotini kutgan barcha tomonlar katta rol o'ynashi lozimligi qayd qilingan.

CAG ma'ruzasida moliyaviy hisobot jarayonida ishtirok etuvchi shaxslar (boshqaruv, audit bo'yicha qo'mita, ichki audit, tashqi audit, tartiblashtiruvchi organlar) uchun moliyaviy hisobot tayyorlashda moliyaviy riskni kamaytirish bo'yicha uchta yo'l ko'rsatilgan.

- mazkur shaxslar tashkilot tepasida kuchli etikaga oid tushuncha hukm surishi, bu ma'naviyat korporativ madaniyatga shu jumladan firibgarlik riskini boshqarish samarali dasturiga ham kirib borishi kerakligini tan olishi lozim.
- mazkur shaxslar moliyaviy hisobotni tayyorlash va baholashda xolislikni kuchaytiruvchi kasbiy tanqidiy yondashuvni amalga oshirishi lozim.
- mazkur shaxslar moliyaviy hisobotni tayyorlash jarayoniga jalb etilganlar o'rtasida kuchli muloqot nihoyatda muhim ekanligini esda tutishi lozim.

Audit standartlari auditorlardan mohirona amalga oshirilgan firibgarliklarni aniqlashni talab qilishi mumkin emasligi to'g'risidagi tushunchani aks ettirdi. Shu bilan birga jamoatchilik RSAOV ko'rsatmasida belgilanganidek auditorlar quyida ko'rsatilgan ahamiyatli firibgarliklarni aniqlab, ular to'g'risida ma'lumot berish kerakligini kutishdi.

Investorlar va jamiyatning mustaqil auditorlik kompaniyalariga ishonchini tiklash RSAOVning vazifasidir. Shubha yo'qki, buxgalteriya bilan bog'liq bo'lgan mojarolar va auditdagi nomuvofiqlar jamiyatning auditga bo'lgan ishonchini ancha susaytirib yubordi. Firibgarlikni aniqlash audit qilingan moliyaviy hisobot iste'molchilarining oqilona kutishini oqlashdir. Jamiyat firibgarlik natijasida moliyaviy ma'lumot

jiddiy ravishda o'zgarmaganligini kutadi va unga ishonch bilan qaraydi. Agar, mustaqil auditor hech qanday kafolat bermasa bunday hisobot jamiyat uchun o'z ahamiyatini yo'qotadi.

Auditorlarga iste'molchilar tomonidan yuborilgan xatning mazmuni tushunarli: auditorlar firibgarlikni aniqlash uchun mas'liyatni o'z zimmasiga olishi va moliyaviy hisobotda ahamiyatli firibgarlik unsurlari yo'q ekanligi to'g'risida ishonchga kafolat berishi kerak.

Auditning kasbiy standartlari firibgarlik natijasida yuzaga kelgan jiddiy xatolarni aniqlovchi auditni rejalashtirish va amalga oshirishni auditordan talab qiladi. Bu talabning bir qismi sifatida auditorlar auditni aqliy hujumdan boshlashi lozim. Bu harakat firibgarlik tashkilot faoliyatining qaysi jihatlari bilan bog'liq ekanligi to'g'risida ma'lumot berishi mumkin. Auditorlar shuningdek, audit bo'yicha qo'mita va firibgarlik riskini boshqarish bo'yicha boshqaruv bilan aloqa qilib turishi lozim. Auditor tashkilotning firibgarlikka moyilligiga munosabat bildiruvchi auditni rejalashtirishi lozim. Quyidagi boblarda auditning turli bosqichlarida sodir bo'lgan firibgarliklarga munosabat bildiruvchi aniq usullarga to'xtalamiz.

Nazorat uchun savollar

1. Auditorlik tekshiruvida firibgarlik tushunchasi to'g'risida nima bilasiz?
2. Auditorlar tomonidan aniqlangan firibgarlik uchburchagi to'g'risida nima bilasiz?
3. Moliyaviy hisobotdagi firibgarliklarni qanday ta'riflaysiz?
4. Firibgarlikni ratsionalizatsiyalash to'g'risida nima bilasiz?
5. Auditor tomonidan aniqlangan firibgarlik holatlariga auditorning munosabati to'g'risida nima bilasiz?

8-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVI VAQTIDA ICHKI NAZORAT TIZIMINI O'RGANISH HAMDA BAHOLASH

8.1. Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash hamda tashqi auditorlar uchun ichki nazoratning ahamiyati

Ichki nazorat yuzaga kelishi mumkin bo'lgan korxonaning o'z oldiga qo'ygan maqsadlariga rahna soluvchi risklarni ta'sirini kamaytirishga yordam beradi. Bunda korxonaning bosh maqsadlari bo'lgan yuqori foyda olishga erishish, amalga oshirilayotgan barcha operatsiyalarning samaradorligini ta'minlash, yuqori sifatli mahsulot ishlab chiqarish yoki yuqori sifatli xizmat ko'rsatish, barcha hukumat va belgilangan qonun-qoidalarga va talablarga bo'ysunish hamda barcha tashqi va ichki ma'lumot oluvchilarni ishonchli ma'lumotlar bilan ta'minlash, ish beruvchilar va ishchilar, qisqacha qilib aytganda faoliyatni ijtimoiy-huquqiy tartiblar asosida olib borish tushuniladi. Vaholangki, tashqi auditor odatda yuqorida qayd qilingan korxonaning o'z oldiga qo'ygan amalga oshirishi rejalashtirilgan va lozim bo'lgan maqsadlaridan tashqari moliyaviy hisobotga alohida e'tibor qaratadi. Chunki korxona ishonchli moliyaviy axborot olishda ham ba'zi xavf-xatarga duch kelishi mumkin. Masalan, sotuvchilar mukofotlarga sazovor bo'lish uchun sotish hajmini sun'iy ravishda oshirib ko'rsatishi mumkin yoki bo'lmasa inventarlar hisobini yurituvchi xodimlar ish jarayonida chalg'ishlar natijasida inventarlarning hisob-kitobini o'z vaqtida yuritmasdan xatoga yo'l qoyishlari mumkin. Buning oqibatida menejment bo'limi moddiy va nomoddiy aktivlar hisobini yuritishda noto'g'ri qarorlar qabul qilishi xatolikka yo'l qo'yishi mumkin. Shuning uchun ham menejerlar o'z korxonlarida ishonchsiz ma'lumotlarni olishga sababchi bo'luvchi omil belgilarini aniq va to'g'ri belgilay olishi va aniqlashi lozim. Agar berilayotgan har bir ma'lumot korxona ahamiyatiga molik bo'lsa bunda xatolar yuzaga kelmasligini oldini olgan holda korxona menejerlari topshirilayotgan har bir ma'lumot ustidan kuchli nazorat o'tkazishlari shart hisoblanadi.

Moliyaviy hisobotda ichki nazoratning ahamiyati shundaki, topshirilayotgan to'g'ri ma'lumotlar korxonaning o'ziga bo'lgan ishonchini oshirishga zamin yaratibgina qolmay, u bir vaqtning o'zida yuzaga kelishi mumkin bo'lgan barcha noqulay vaziyatlardan korxonani xolos etadi. Samarali ichki nazorat axborotning sifatliligini ta'minlash bilan birga, axborotning tashqi va ichki iste'molchilariga to'g'ri qarorlar qabul qilishda yordam beradi.

Ichki nazoratning tashqi auditdagi zaruriyati

Professional audit standartlari auditorlardan shuni talab qiladiki, har bir auditor audit rejasini tuzuvchi sifatida ish olib borilayotgan tashkilotning axborotlarni noto'g'ri ko'rsatishi, firibgarlik qilib yoki texnik xato tufayli, riskini baholay olishi zarur hisoblanadi. Shu sababli, tashqi auditorlik tekshiruvini o'tkazayotgan auditorlar birinchi navbatda mijoz korxonadagi ichki nazorat tizimini baholab oladi. Baholash davrida auditor turli usullardan foydalanishi mumkin. Bu baholash jarayoni albatta korxona haqida yyetarlicha ma'lumotga ega bo'lish yoki unining xususiyatlaridan kelib chiqadi, korxona moliyaviy hisobotlarni tayyorlayotgan paytda qay darajada ichki nazorat funksiyasi yaxshi ishlashini o'rganish fikrimizning isbotidir. Bundan tashqari auditor tashkilot ichki nazoratida yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan ishonchsiz axborotlar aynan nimalar bilan bog'liq bo'lishi, qaysi hujjatlarda kuzatilishi mumkinligini to'g'ri bashorat qilishi muhim hisoblanib, bu taxmin qilinayotgan xatolar moliyaviy hisobotda mavjud yoki mavjud emasligini tekshirishdan iboratdir. Agar korxona sifatsiz ichki nazoratini olib borsa, audit jarayoni olib borilayotgan vaqtida ushbu omil ahamiyatga ega hisoblandi. Misol uchun, auditor korxona mahsulotlar kirim-chiqimi o'z vaqtida, samarali amalga oshirilmaganligini o'z hisobotida aks ettirsa, bunday paytda auditor shunday muqobil audit qilish jarayonini o'tqazishi kerakki haqiqatdan ham material kirim-chiqimi ichki nazoratning yomon ishlagani uchun yaroqsiz, noto'g'ri axborot vujudga kelganligiga shak-shubha qolmasin. Deyarli barcha auditorlik kompaniyalari o'zlari xizmat ko'rsatayotgan yirik korxonalarning ichki nazorat olib borishiga alohida qiziqish bildirishadi. Auditorlik korxonalari auditorlik xulosasini taqdim etayotgan paytlarida

uni o'zaro chambarchas bog'liqlikdagi auditorlik tekshiruvi sifatida taqdim etadi va bunda o'sha tashkilotning moliyaviy hisobotlarni tayyorlayotganda ichki nazoratni qay darajada amalga oshirayotganligini alohida qilib moliyaviy hisobot to'g'risidagi tekshiruv natijalariga kiritadi.

8.2. Triduey Komissiyasi Homiylik Tashkilotlari Qo'mitasi tomonidan taqdim qilingan Ichki Nazorat Integratsiyaviy Dasturi va ichki nazoratning elementlarini aniqlash

Ichki nazoratni aniqlanish

Har bir Amerika korxonasi umumqabul qilingan buxgalteriya prinsiplari asosida o'z faoliyatlarini yuritishni afzal ko'rishadi va ichki nazoratda moliyaviy hisobotni samarali va ishonchliligini ta'minlash maqsadida ham o'sha prinsiplardan keng foydalanishadi. Eng keng qo'llaniladigan dasturilamal bo'lib Qo'shma Shtatlar ichki nazorat dasturi bo'lib, u Triduey Komission Homiylik Tashkilotlari Qo'mitasidir (TKHTQ). Bu xomiy tashkilotlar birinchi bo'lib 1980-yilda moliyaviy hisobotlarda qallobliklar avj olgan o'sha paytlarda majburiyat yuzasidan tashkil etildi. Bu dastur 2000-yilga kelib moliyaviy inqirozlar yuz berayotgan paytlarda ham ko'pchilik korxonalar tomonidan keng foydalanildi. 2013-yilda esa TKHTQ o'zining dasturini kengaytirdi va texnik ba'zasini yangiladi. Bugun esa, ichki nazorat integratsiyaviy dasturi (hali ham TKHTQ deb yuritiladi) ichki nazoratni tashkil etishda nafaqat AQSh korxonalari tomonidan balki boshqa davlatlarda ham keng qo'llanilib kelmoqda. Shunday qilib TKHTQ ichki nazorati quyidagicha talqin qilinadi:

Bu shunday jarayonki, bunda direktorlar kengashi, ishchilar, menejerlar xatti-harakati bilan uzviy bog'langan bo'lib, bu jarayonda ishonchli axborot bilan ta'minlashga asoslangan operatsiyalar, obyektivlik va ma'lumot berishning samarali ishlashi muhim ahamiyat kasb etadi.

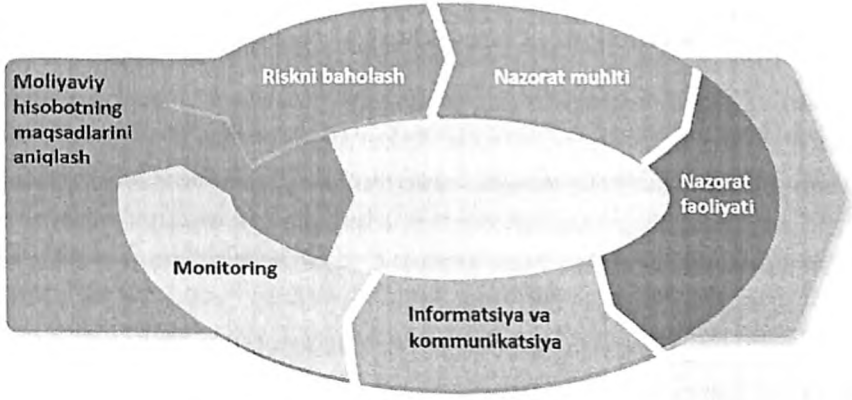
Ichki nazoratni amalga oshirishda quyidagi **elementlar** muhim hisoblanadi:

- **Jarayon** joriy operatsiyalarni ya'ni vaqt, joy, makonga muvofiq bo'lishi;

- Jarayonda barcha xodimlar birdek ta'sirga ega bo'ladi, ya'ni ularning qay darajada ichki qonun-qoidalarga rioya qilishi, intizomi yoki lavozimi muhim emas, balki ularning ichki nazoratni tadrijiy o'tkazishdagi ulushi, qo'shgan hissasi;

- Jarayonning ishonchli ekanligini kafolatlash, hech bir korxona to'laqonli kafolat bera olmaydi albatta, ammo har bir korxona o'z oldiga qo'ygan maqsadlari tomon og'ishmay harakatlanayotganini kafolatlashi lozim;

- Qo'yilgan maqsadlarga erishish uchun shaylik, tashabbuskorlik buning ma'nosi shuki, ichki nazorat 3 ta kategoriyaga bo'linuvchi maqsadlarni o'zida mujassam eta oladi. Shunday bo'lishiga qaramasdan tashqi auditor birinchi navbatda moliyaviy hisobotlarga qaratilgan maqsadlar qanday va qanaqa ekanligiga e'tibor beradi;



6-rasm. **Ichki nazorat tizimi elementlari**

TKHTQ ichki nazoratning 5 ta elementlarini aniqlagan bo'lib, bular o'z navabatida korxonaning o'z oldiga qo'ygan marralarga erishishda yordam beruvchi omil hisoblanadi. Bu elementlar TKHTQ ning yangilangan dasturida keltirilgan bo'lib, 6-rasmda ko'rishimiz mumkin. Ko'rinib turganimizdek, jarayonning moliyaviy nazoratni amalga

oshirishi korxonani moliyaviy hisobotga tegishli maqsadlari bilan boshlanadi, qaysiki barcha noto'g'ri hisobot va ma'lumotlardan holi bo'lgan axborotlar yig'indisi tushuniladi. Aytib o'tilgan 5 ta element quyidagilardir:

1. **Riskni baholash**. Bu shunday risklarki korxonaning istiqboliga rahna soladi. Riskni baholash birlamchi hisoblanib uni korxonaning boshqa nazorat turlarini amalga oshirishdan oldin bajarilishi kerak.

2. **Nazorat muhiti**. Bu bir qancha standartlar yig'indisi bo'lib, bunda ichki nazoratni amalga oshirishda talab etiladigan, zarur bo'lgan amallar va tuzilishlar tushiniladi. Shuni yodda tutish lozimki, nazorat muhiti ichki nazoratning barcha bosqichlarida to'g'ridan to'g'ri ta'sirga ega bo'ladi va mavjud bo'ladi.

3. **Nazorat amallari**. Bular amalga oshirilishi kerak bo'lgan operatsiyalar bo'lib, amallar va tuzilishda hamda korxonaning ichki siyosatida belgilab olingan bo'ladi. Bu amallar korxonaning barcha jabhalarida, nazorat bosqichlarida amal qiladi.

4. **Ma'lumot va aloqa**. Ikkisi ham ichki nazorat amallarini o'tkazishda muhim hisoblanadi. Ma'lumki ma'lumot tashqi va ichki manbalardan olinishi mumkin. Aloqa esa o'z navbatida o'sha kerakli axborotlarni olishda bo'g'lanish, axborotlarni qabul qilish yoki uzatish hisoblanadi. Ma'lumot va aloqa ishtirokchilarga ichki nazoratning mohiyati, bunda ularning majburiyati va u qay tarzda amalga oshirilishi kerakligini bunda uning korxona maqsadlariga erishishdagi roli kabi savollarga javob berishga yordam beradi.

5. **Monitoring**. Bu bosqichda, ichki nazoratni amalga oshirishda yuqorida keltirilgan elementlarning to'g'ri ishlayotganligi va muqobilligi tekshiriladi va o'rganiladi.

Samarali ichki nazorat xolis ishlashi uchun 5 ta element talab etiladi. Xususan, nazorat samarali tashkil etilgan va amalga oshirilgan bo'lishi shart uning to'g'ri ishlashi uchun; amal ichki nazorat tizimi bilan bilan uzliksiz va muvofiq bo'lishi ta'minlanishi kerak. Bu zaruriyatlar ichki nazoratning korxona faoliyati davomida qo'yilgan maqsadlarga erishishda muhim rol o'ynashini e'tibordan chetda qoldirmaslik lozim.

Terminologiya: korporativ miqiyosda boshqarish va tranzaksion nazoratdan iborat.

Ichki nazoratning ba'zi elementlari korxona miqiyosidagi nazorat deb yuritiladi. Korxona miqyosidagi nazorat turli xildagi jarayonlarga, tranzaksiyalrga, hisob-kitob schyotlariga va boshqalarga ta'sir ko'rsatadi. Quyidagilar korxona miqyosidagi nazorat sifatida talqin etiladi:

- nazorat muhitiga tegishli bo'lgan nazorat amallari;
- menejment boshqaruvi ustidan nazorat;
- tashkilotning risklarni baholash jarayoni;
- markazlashgan jarayonlar va nazorat, o'z ichiga taqsimlangan mehnat taqsimotini oladi;
- operatsiyalarning natijasini nazorat qilish;
- boshqa nazorat shakllarini nazorat qilish, masalan ichki auditning funksiyalari, o'zini o'zi baholash bo'limining faoliyati va audit bo'limi shular jumlasidandir;
- yil yakunlari bo'yicha hisobotlarni tayyorlash bo'limi ustidan nazorat;
- muhim biznes strategiyalarini belgilab beruvchi qonun-qoidalar va risklarni boshqarish tajribalari shular jumalasidandir.

Yuqoridagilarning nega korxona miqyosidagi nazorat deyilishini quyidagi misol orqali ifodalaymiz. Agar, korxona moliyaviy menejeri noqobil ish yuritishi tufayli noto'g'ri tranzaksiyalarni amalga oshirsa, bu o'z navbatida ko'plab hisob-kitob schyotlariga ta'sir ko'rsatmasdan qolmaydi. Shunung uchun ham menejerlar xatti-harakati ham bir vaqtning o'zida korxona miqyosida muhim ahamiyat kasb etadi.

Boshqa tarafdan esa nazoratni amalga oshirishda shunday nazorat turlari mavjudki, ular faqat ba'zi transaksiyalar, jarayonlar va holatlargagina ta'sir ko'rsata oladi xolos. Bu turdagi nazorat shakllari tranzaksion nazorat shakllari sifatida talqin etiladi va ular korxona faoliyatining ba'zi bir jabhalaridagina kuzatilishi mumkin. Misol uchun korxona hamkor korxonadan o'z ishchisi sarflagan mablag'lar hisobotini ichki siyosat normalari bilan muvofiq kelish kelmasligiga ishonch hosil qilish va xodimning qay darajada korxona qonun-qoidalariga bo'y-sunishini aniqlash maqsadida so'rashi mumkin. Beriladigan hisobot

xodim xarajatlarini tasdiqlovchi hujjat sifatida qabul qilinadi, lekin by axborot shakli tashkilotdagi boshqa tranzaksiya va hisob-kitob schyotlari haqida hech qanday ma'lumot bermaydi. Quyidagi misollar tranzaksion nazorat shakli sifatida yuritiladi:

- turli majburiyatlar o'rtasidagi tafovutlar naqd pul qabul qilinishi yoki ularni qayd qilish jarayoniga nisbatan;
- sotib olish huquqi bilan bog'liq faoliyat;
- mahsulot sotib olish uchun huquqiy tomondan to'g'ri yo'lga qo'yilgan tranzaksion;
- inventarlar kabi aktivlarni saqlashni jismoniy nasorati;
- bank hisob-kitobidaga tuzatishlar va o'zgarishlar.

8.3. Ichki nazoratning nazorat muhiti elementi tavsifi va uning prinsiplari

Ichki nazoratning elementlari va prinsiplari

2013-yilda TKHTQ tomonidan tavsiya etilgan yo'riqnomaga ko'ra 5 elementning har biri o'z ichiga shu elementning o'zi bilan fundamental tarzda bog'liq bo'lgan prinsipni oladi. Bundan tashqari TKHTQ o'zining yangi dasturida bir qator foydali maslahatlar va misollar bilan maydonga chiqqan, xususan menejerlar avvalo qulay va muqobil harakatlar strategiyasini aniqlashga e'tibor berishi lozimligi keltirib o'tilgan, qaysiki bular tashkilotning asosiy faoliyatiga, amalga oshiradigan operatsiyalariga va boshqaruv qonun-qoidalariga bog'liq bo'lishi kerak. 5 element va ularga bog'liq bo'lgan 17 ta muhim prinsiplar 1.2 jadvalda keltirib o'tilgan va izohlangan. Bunda eng muhim masala elementlar va prinsiplarning korxona maqsadlariga erishishda ishonarli moliyaviy hisobotni tayyorlash o'ta muhim ekanligi va bu tashqi auditor uchun ham birlamchi zaruriyat bo'lishi bilan tushintirilgandir.

TKHTQ elementi: nazorat muhiti

Nazorat muhitini yaratish boshqa elementlar uchun dasturilamal bo'lishi ichki nazoratning eng muhim shartidir. Bu jarayon albatta korxona boshqaruvi tuzilishi bilan boshlanadi, yani direktorlar kengashi, auditorlar qo'mitasi, menejerlardir. Direktorlar kengashi va menejerlar

ichki nazoratning muhimliligini va qo'yilgan barcha standart talabalarni belgilashadi. Qo'yilgan talablar va kutilayotgan natijalar butun korxona bo'ylab birdek amal qilishini ta'minlash o'ta muhim hisoblanadi. Kuchli nazorat muhitini yaratish ishonchli moliyaviy hisobotni tayyorlashda yuzaga kelishi mumkin bo'lgan risklarni oldini olishga yordam beradi.

Ichki nazorat elementlari va prinsiplari

Elementlar	Prinsiplar
Nazorat muhiti	1. Har bir korxona yakdillikda ishlab va ichki tartib qoidalarni ishlab chiqadi va joriy qiladi 2. Direktorlar kengashi menejerlardan holi ravishda ichki nazoratning kelajakda rivojlanishi va amalga oshirilishini ko'ra oladigan darajada ishlab chiqishi zarur 3. Menejerlar boshqa boshqaruv kursisidagi shaxslar bilan birgalikda korxona o'z oldiga qo'ygan marralarni zabt etishi uchun barcha faoliyatni to'g'ri yo'lga qo'yishi, korxona tuzulishi, muqobil boshqaruvchilar bilan ishlash, majburiyatlarni to'g'ri aniqlash va ularga bo'ysunish kabi masalalar bilan shug'ullanishlari kerak
Riskni baholash	4. Tashkilot shunday amal qo'lashi kerakki bu uning xodimlarini o'ziga bog'lab turadigan rishtalarni saqlab tura olishi va raqobatbardosh xodimlarni jalb qilishda davom etishi hamda korxona maqsadlari bilan xodimlar xohish istaklari o'rtasida uyg'unlik bo'lishini ta'minlashi kerak 5. Korxona ichki nazoratni amalga oshirishda uning korxona istiqbolidagi o'rnini chuqur tushungan holda o'z xodimlarining bu jarayondagi majburiyatlarini uqtirishi lozim
Nazorat amali	6. Korxona har bir maqsadini maxsuslashtirishi kerakki bu yuzaga kelishi mumkin bo'lgan risklarni aniqlashda va baholashda yordam bersin 7. Korxona faoliyati davomida duch kelishi mumkin bo'lgan risklarni aniqlashi va analiz qilishi lozimki ularni

	qanday qilib boshqarish yoki oldini olish mumkinligini ishlab chiqishning imkoni bo'lsin
Ma'lumot va aloqa	8. Korxona samarali faoliyat yuritishda yuzaga kelishi mukin bo'lgan risklarni baholashda yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatolarning potensialini aniqlashi kerak
	9. Korxona yuz beradigan turli xildagi o'zgarishlar ichki nazorat tizimiga ta'sirini aniqlashi va baholay olishi kerak
	10. Korxona shunday nazorat shakllaridan foydalanishi kerakki tanlangan strategiyalar risklarni ma'lum miqdorda, korxonaga katta ziyon yetqizmaydigan darajada kamaytirish imkonini bersin
	11. Korxona shunday umumiy texnologik jarayonni rivojlantirishi va tanlashi kerakki, bu uni rivojlanish sari
Monitoring	yetaklab borsin
	12. Korxona o'zi ishlab chiqqan qonun-qoidalarni yo'lga qoyishi lozim va ularni to'liq va barcha jarayonlarda birdek ishlashini ta'minlashi lozim
	13. Korxona shunday to'g'ri va muvofiq axborotlardan foydalanishi, ishlab chiqishi kerakki, ular boshqa elementlarni ham uyg'unlikda ishlashini ta'minlay olsin
	14. Korxona ichida turli xildagi axborotlar almashinadi, misol ichki nazorat uchun kelajakdagi maqsadlar va majburiyatlar, bu ma'lumotlar ichki nazoratning boshqa elementlarining ham yaxshi ishlashini ta'minlaydi va tezlashtiradi
	15. Korxona ichki nazoratga ta'sir etichi mumkin bo'lgan boshqa omillar xususida tashqi muhit bilan aloqalarni olib boradi
	16. Korxona ichki nazorat elementlarining o'rinli, muqobil va to'g'ri amal qilayotganligi to'g'risida joriy va alohida hisobotlarni tayyorlaydi, yaratadi va tanlaydi
	17. Korxona ichki nazoratning to'g'ri amal qilishini ta'minlovchi omillar xususida vaqti vaqti bilan baholash va hisobot berish ishlarini olib boradi, bunda hisobni ko'rib chiqadiganlar bo'lib direktorlar kengashi yoki yuqori menejerlar xizmat qiladi

Nazorat muhitining yaxshi yo'lga qo'yilmaganligi moliyaviy fribgarliklar oqibatida kelib chiqishi barchamizga kundek ravshan. Misol uchun, yirik moliyaviy institutlarning inqirozga yuz tutishi ichki nazorat

muhiti bilan chambarchas bog'lanadi. Bu korxonalarda "sifatsiz" direktorlar kengashi yuqori menejerlar tomonidan boshqarilgan bo'lib, menejerlarning vazifasi korxona qimmatli qog'ozlar bahosini oshirishga qaratilgan, bu vazifa korxonaning faoliyatini kengaytirish yoki ichki imkoniyatlar orqali erishish ko'zda tutilgan. Yana boshqa ichki nazoratda yo'lga qo'yilishi mumkin bo'lgan kamchiliklar ham bordirki, ular quyidagicha bo'lishi mumkin:

- ichki nazoratni o'tkazishda bilim va malakaning kamligi;
- auditorlik bo'limida mustaqil va dahlsiz shaxslarning yo'qligi;
- muassasada odob-axloq va tartib qoidalarga rioya etilmasligi yoki ularni samarali bajarilishi ustidan nazoratning past darajadaligi;
- audit qo'mitasining tashqi auditor mijozi sifatida ko'rilmasligi;
- menejment bo'limi nazorat amalini hisob-kitob schyotlarida ko'r-ko'rona yuritishi;
- xodimlarning o'zlariga yuklatilgan topshiriqlarga bafurja yondashmasligi va raqobotbardosh kadrlarning kamligi.

Yaxlitlik va axloqiy normalarga bo'ysunuvchanlik (TKHTQ 1 prinsipi)

Korxona yaxlitligi va axloqiy me'yoriy qoidalarga bo'ysunuvchanlik direktorlar kengashi hamda menejerlar tomonidan qabul qilingan qonun-qoidalar orqali amalga oshiriladi. Har bir korxona o'z hududida amal qiladigan joriy standartlar orqali ma'lum natijalarga erishishni maqsad qiladi. Bunda xodimlarning qay darajada boshqaruv qoidalariga rioya etishini, qo'yilgan standartlarni qay darajada bajarishini aniqlab, kuzatib borishi muhim ahamiyat kasb etadi. Eng muhimi, kutilgan natijalar va haqiqatdagi natijalar o'rtasidagi farq tadrijiylik va muvofiq tarzda, o'z vaqtida muqobil amallar qo'llash orqali bartaraf etib boriladi. Agar yuqorida ta'kidlab o'tilgan ishlar o'z vaqtida va muvofiq tarzda amalga oshirilib borilmasa bu ichki nazorat jarayonining buzilishiga olib kelishi ko'plab yirik korxonalar tajribasida kuzatilganligiga tarix guvohdir.

Direktorlar kengashi nazorat mas'ulyatini o'z zimmasiga olishi (TKHTQ 2 prinsipi)

Direktorlar kengashi a'zolari boshqa ta'sischilar tomonidan ta'yinlanadi. Hukumat tashkilotlari va boshqa yirik tashkilotlar direktorlar kengashi a'zolari ma'lum bir qo'mitalar tarkibini tashkil etuvchilar hisoblanadi. Misol uchun, auditorlik qo'mitasiga mansub a'zo menejment ustidan tekshiruv ishlarini amalga oshiradi, bunda moliyaviy hisobotning qay darajada ishonchlilik darajasini o'rganadi va tashqi auditor faoliyatini ham nazorat qiladi. Kompensatsiya qo'mitasi esa moliyaviy boshqaruvchilar va boshqa boshqaruvchi shaxslar faoliyatini yaqindan o'rganadi, korxonaning mahsuldor rejalarini ko'rib chiqadi (misol uchun mukofot kompensatsiya amallari) hamda kompensatsiya to'g'risidagi kerakli maslahatlarni beradi.

Direktorlar kengashi audit qo'mitasi orqali ichki boshqaruvni rivojlanishi va amalga oshirilishini qo'yilgan maqsadlarga muvofiq tarzda bajarilishini nazorat qiladi. Misol uchun direktorlar kengashi o'z mas'ulyatlarining ajralmas qismi sifatida korxonada yaxshi va samarali ishlamayotgan bo'limlar to'g'risida boshqaruv lavozimidagi boshqa xodimlar bilan joriy nazoratda kuzatilayotgan nuqsonlarni qanday qilib bartaraf etish mumkinligi haqida muhokamalarni olib boradi. Direktorlar kengashi o'z vazifalarini to'laqonli ado etish uchun yyetarlicha bilim va malakaga ega bo'lishi lozim. Talab etiladigan bilimlar bo'lib bozor, kompaniya xususiyati, qonun hujjatlari, boshqaruv talablari, texnika va texnologiya va muammolarni hal eta olish qobiliyati tushuniladi. Direktorlar kengashi va uning qo'mitalari a'zolari tadrijiy, xolis va dahlsiz ko'rsatma, xulosa va takliflarni bergandagina boshqaruv tizimi obyektiv tarzda amalga oshirilgan bo'ladi.

Menejment tuzilishi, huquqi va majburiyatlarini belgilash (TKHTQ 3 Prinsipi)

Samarali faoliyat olib boradigan har bir korxonada menejment huquq va yuklatilgan vazifalar to'laqonli amalga oshiriladi va ishlaydi. Tashkilotdagi har bir xodimning ichki nazoratni samarali amalga oshirishdagi o'ziga yuklatilgan topshiriq va ko'rsatmalari mavjud

bo'ladi. TKHTQ quyidagi ichki nazorat mas'uliyat va majburiyatlarini keltirib o'tgan:

- *direktorlar kengashi* muhim qarorlar qabul qilishda va menejerlar hisobotlarini ko'rib chiqishda o'z vakolatlarini saqlaydi;
- *katta menejerlar* har bir xodim ichki nazorat jarayonida o'zlarining vazifalari va majburiyatlarini yaxshi tushunishi uchun turli xil ko'rsatmalar va normalar ishlab chiqishadi;
- *ishchi xodimlar* ichki nazoratni amalga oshirishdagi talablarni o'zining korxonadagi pozitsiyasiga nisbatan tushinishi;
- *tashqi manbagalarga xizmat qiluvchi* ta'minotchilar menejment bo'limining ishchi xodimlarga nisbatan vakolatlari va majburiyatlarini qo'llab-quvvatlashi.

Tashkilotning raqobatbardoshligini oshirishdagi yakdillik chora-tadbirlari (TKHTQ 4 prinsipi)

Har bir tashkilot raqobatbardosh kadrlarni tarbiyalash, jalb qilish va shakllantirish chora-tadbirlarini amalga oshirishi lozim. Raqobat har bir xodimning unga topshirilgan ishlarni qay darajada yuqori malaka va bilim bilan yondashgan holda bajarilishiga aytiladi. Menejerlar kengashi ishning turi, xususiyati va muhimliligini hisobga olgan holda shu faoliyat turiga mos ravishda undan ma'lum darajadagi natijalarni belgilaydi va kutadi. Qo'yilgan talablar korxonada joriy etilgan qonun-qoidalar asosida amalga oshirilib xodimlarni topshiriqlarni bajarishda yuqori natijalarga erishishini ta'minlash maqsadida ularni tayyorlash, malakaviy darslar, mashg'ulotlarni o'tkazish orqali amalga oshiriladi.

Tashkilotda hisobdorlik tushunchasini kuchaytirish (TKHTQ 5 prinsipi)

Tashkilot ichki nazorat majburiyatlariga javobgar shaxslarni tayyorlashi kerak. Hisobdorlik mexanizmi o'z ichiga boshqaruv ko'rsatkichlarini belgilash va rivojlantirish, munosib rag'batlantirish va mukofotlar bilan ta'minlashni oladi. Boshqaruv va direktorlar kengashi bunga ta'sirchan bo'lishlari va munosib javob bildirishlari qonundan qochish yoki jinoiy faoliyatga sababchi bo'lishlarini oldini olish chorasini ko'rishi, bunda ortiqcha bosim o'z ichiga sig'maydigan darajadagi faoliyat maqsadlarni yoki qisqa muddatli va uzoq muddatli

faoliyat ko'rsatkichlaridagi nomutanosibliklarni oladi. Masalan, haddan ortiq darajadagi sotuv ko'rsatkichlarini talab qilish sotuvchilarning sotuv hajmini oshirib ko'rsatishga sababchi bo'lishi mumkin va bu o'z navbatida moliyaviy hisobotlarning ishonchsiz bo'lishiga sababchi bo'ladi.

8.4. Ichki nazoratning riskni baholash elementi tavsifi va uning prinsiplari

TKHTQ elementi: Risklarni baholash

Ko'pchilik tashkilotlar o'zlarini muhim xatolar riskiga yuz tutadi. Risk bu tashkilotning yutuqlari va maqsadlariga teskari ta'sir qilishi mumkin bo'lgan ehtimollikdir. Risk ichki va tashqi manbalardan paydo bo'ladi.

Ichki risklarga quyidagilar misol bo'ladi:

- Boshqaruv majburiyatidagi o'zgarishlar;
- Ichki axborot texnologiyalaridagi o'zgarishlar;
- Korxonaning foyda darajasini saqlab turishi qiyin bo'lgan, qiymati past tuzilgan biznes model.

Tashqi risklarga misol:

- Iqtisodiy tenglik holati bu tovar va xizmatlarga bo'lgan talabni kamaytiradi;
- Raqobatning kuchayishi yoki o'rin bosuvchi tovarlar va xizmatlarning paydo bo'lishi;
- Qonun hujjatlaridagi o'zgarishlar; buning natijasida korxona biznes modeli yaroqsiz bo'lib qolishi;
- Tovarlar manbaiga bo'lgan ishonchlilikni o'zgarishi natijasida foydalilikning kamayishi va taklif tizimining to'xtab qolishi.

Bu risklarga befarq bo'lgan tashkilotlar ham auditorlarning bankrotlik va da'volashishlariga obyekt bo'lishlari mumkin. Riskni baholash bu moliyaviy hisobotlarning ishonchliligini maqsadlar bilan riskini baholash va aniqlash jarayonidir. Bu jarayon shuningdek tashqi muhitdagi hamda tashkilotning biznes modelidagi o'zgarishlar nazorat

jarayonidagi kerakli risklarni yengillashishiga ta'siri xususida o'ylab chiqishlari talab etiladi

Tegishli maqsadlarni belgilash (TKHTQ 6 prinspi)

Korxonaning ko'plab sabablari bilan ishonchli moliyaviy hisobot yuritish uning ma'lum maqsadlaridan biridir. Korxonaning ishonchli moliyaviy hisobot yuritishi uning bir dam bir maqsadlaridandir va bunga ko'plab sabablar keltirish mumkin, kapital bozoriga kirish uchun; savdo shartnomalarni yutib chiqishda va sotuvchi, ta'minotchi va uchinchi shaxs munosabatda moliyaviy hisobot muhim ahamiyat kasb etadi. Maqsadni aniqlashda menejment qator choralar ko'rishi kerak. Shuning uchun mo'liyaviy hisobot tashkilotning natijalarida va asosiy tranzaksiyalarida o'z aksini topadi. Moliyaviy hisbot maqsadlarning buxgalteriya tamoyillari bilan mos kelishi tashkilot uchun muvofiqdir. Munosib bo'lgandek, kengaytirilgan hisobot obyekti turli xil biznes tarmoqlariga o'tkazib beriladi. Bundan tashqari menejment maqsadni aniqlashda jiddiylik darajasini hisobga olishi zarur. Misol qilib, menejmentning daromadlar aniq hisoboti yuritilishi bo'yicha maqsadlarni olishimiz mumkin. Menejment daromadni eng o'xshash summa bilan to'g'ri bo'lishini nazarda tutmaydi. Ko'pchilik menejmentning obyekti umimiy moliyaviy hisobotlar taqdimotiga daromadlardagi xatoliklar muhim yoki jiddiy bo'lmasligi ularning maqsadi hisoblanadi. Misol uchun, agar yirik kompaniyaning daromad hisobi noto'g'ri bo'lsa, daromadni ming dollarga ko'p ko'rsatiladi. Ko'plab moliyaviy hisobot foydalanuvchilarni xatolikning jiddiy yoki muhim ekanligini o'z xulosalarida hisobga olmaydilar. Jiddiylik atamasini biz keyingi bobda tushuntirib o'tamiz.

Riskni aniqlash va tahlil qilish (TKHTQ 7 prinsipi)

Bu tamoyil korxona risklarini aniqlab olishning muhimliligi, o'zining istiqbolida moliyaviy hisobot obyektiga riskni kamaytirish yoki oldini olish kerakligini aniqlashga erisha olmasligiga e'tibor qaratadi. Maqbul boshqaruv darajalarini aniqlanishida va riskning tahlilida o'z ichiga olishi shart. Riskni aniqlashda ichki va tashqi omillarni inobatga olish darkor. Misol uchun, iqtisodiy o'zgarishlar raqobatga kirishishdagi to'siqlarga ta'sir etishi mumkin yoki yangi moliyaviy hisobot standarti

boshqa turdagi yoki qo'shimcha hisobotlarni talab qilishi mumkin. Ichki faoliyatda boshqaruv javobgarligi o'zgarishi aniq faoliyatni nazorat yo'liga ta'sir etishi mumkin yoki mehnat shartnomalarining muddatlari malakali ishchilarning mavjudligiga ta'sir etadi. Aniqlangan risklar u ichki yoki tashqi bo'ladimi riskning sezilarli ehtimolini va har bir riskning qanday boshqarishi kerakligini o'z ichiga oluvchi tahlilni talab etadi.

Firibgarlik xavfini baholash (TKHTQ 8 prinsipi)

Risklarni baholashning bir qismi sifatida, korxona firibgarlik riski – aktivlarni qonunga xilof ravishda egalik qilish va noto'g'ri moliyaviy hisobotlarni shakllantirish bilan bog'liq risklarni hisobga oladi. Ushbu baholash insonning xatti-harakatlari kutilgan axloqiy me'yorlarga mos kelmasligi mumkinligini anglatadi. Firibgarlik risklarini baholash o'z ichiga moliyaviy hisobotga ta'sir qiladigan firibgarlik riski omillarini, moliyaviy natijalar hisobotida firibgarliklarga sabab bo'luvchi rag'batlantirishlar yoki bosimlarni, firibgarlik uchun imkoniyatlar va ishchilarning firibgarlik faoliyatlariga aralashishlari yoki ratsionalizatsiyalashini oladi, bu esa firibgarlik uchburchagi hisoblanadi.

Sezilarli o'zgarishlarni aniqlash va tahlil qilish (TKHTQ 9 prinsipi)

Ichki va tashqi holatlar o'zgarishi bilan, korxonaning ichki nazorati ham o'zgarishi mumkin. Bir holatda samarali hisoblangan ichki nazorat, holat o'zgarishi bilan samarali bo'lmay qolishi mumkin. Misol uchun, korxona biznes sohasi yoki biznes modelini o'zgartirsa, yangi nazorat yuritish zarur bo'lishi mumkin, chunki korxona yangi risklarni qabul qilgan bo'lishi mumkin. Nazoratga ta'sir qiladigan o'zgarishlarga yana bir misol, korxonada yangi ma'lumotlar tizimi texnologiyalarini joriy qilish bo'lishi mumkin. Tashkilot shuningdek, menejment va boshqa xodimlardagi o'zgarishlarni, ularning ichki nazorat tizimidagi munosabati va tushunchasini ham ko'rib chiqishi kerak. Umuman olganda, asosiy prinsip, tashkilot ishonchli moliyaviy hisobotlarni ishlab chiqarishga ta'sir etishi mumkin bo'lgan ichki va tashqi omillarning o'zgarishini aniqlash va baholash uchun zarur bo'lgan jarayondir.

8.5. Ichki nazoratning nazorat amallari elementi tavsifi va uning prinsiplari

TKHTQ elementi: Nazorat amallari

Nazorat amallari bu menejmentning yo'nalishiga tegishli nazoratlarni amalga oshirilishiga erishishga yordam beradigan siyosatlar va jarayonlarni o'rnatishdan iborat harakatlar majmuidir. Nazorat amallari jarayonlar orqali amalga oshiriladi, misol uchun, tranzaksiyalar jarayonida hamda texnologiya muhiti ustidan majburiyatlarni taqsimlash.

Nazorat amallarini tanlash va shakllantirish (TKHTQ 10 prinsipi)

Garchi ba'zi nazorat amallari: majburiyatlarni taqsimlash, mustaqil kelishuvlar, vakolat va tasdiqlashlar, tekshiruvlar; ko'pgina korxonalarda foydalanilsa ham nazorat amallarining jami tizimi barcha korxonalar uchun mos kelmaydi. Aksincha, korxonalar risklarni baholash vaqtida aniqlanadigan risklarga mos keladigan nazorat faoliyatlarini tanlaydilar hamda shakllantiradilar. Misol uchun, yuqori darajada nazorat qilinadigan korxonalarda, pas darajada nazorat qilinadigan korxonalarga nisbatan anchagina murakkab nazorat faoliayatlariga ega bo'ladilar. Boshqa misolga e'tibor qaratamiz, markazlashmagan faoliyatga hamda mahalliy avtonimiya va innovatsiyalarga urg'u beradigan korxonalar, faoliyati hududlar bo'ylab doimiy bo'lgan hamda yuqori markazlashgan korxonalarga qaraganda turlicha nazorat amallariga ega bo'ladilar.

Tranzaksiyalar nazoratlari

Tranzaksiyalar nazoratlari (dastur nazoratlari deb ham yuritiladi) nazorat amallarining muhim turini namoyish etadi. Ular tranzaksiyalar ishlov berishi xavf-xatarlarini yumshatish maqsadida amalga kiritilgan nazorat amallari va ularning ma'lum bir jarayonlar, ma'lumotlar almashinuvlari, hisob raqamlari va tasdiqlarga ta`sir ko'rsatadi. 13 – chizmada moliyaviy hisobot hisob raqamlari va oshkor qilishdagi ma'lumot sifatiga sezilarni ta'sir ko'rsatuvchi ma'lumot almashinuvlarining uch toifasi ko'rsatilgan. Ular:

- Biznes jarayonlari;
- Hisob raqami taxminlari;

• O‘zgartirish, tugatish va noodatiy kirishga aloqador ma’lumot almashinuvlarini o‘z ichiga oladi.

Ma’lumot almashinuviga ishlov berish jarayoni davomida tashkilot ma’lumotga ishlov berishi mukammal, aniq va yaroqli bo‘lishini xohlaydi. Tashkilot quyidagi nazorat maqsadlariga erishishni xohlaydi:

• Qayd etilgan ma’lumot almashinuvlari mavjud va sodir bo‘lgan;

• Barcha ma’lumot almashinuvlari qayd etilgan;

• Ma’lumot almashinuvlar chin ma`noda qadrlanadi;

• Ma’lumot almashinuvlar munosib namoyish qilingan va oshkor etilgan;

• Ma’lumot almashinuvlar tashkilotning huquq va majburiyatlariga aloqador.

Sotish va sotib olish kabi ma’lum biznes jarayonlari davomida namoyish etilgan turli xil ma’lumot almashinuvi nazoratlari mana shu ishlov berish maqsadlari erishilganligi to‘g‘risida asosli tasdiq taqdim etish uchun amalga kiritilgan. Biznes ma’lumot almashinuviga ishlov berish nazorati amallari kompyuter moslashuvi yoki asoslilik tekshiruvlari kabi tasdiqlar, tafsilotlarga boy ko‘makchi hisob raqamlari va nazorat hisob raqamlari o‘rtasida kelishuv tekshiruvi kabi kelishuvlar, va xarajatlar hisobotining nazoratchi tomonidan tasdiqlanishi kabi vakolatlar va ma’qullashlarni o‘z ichiga oladi.



7-rasm. **Tranzaksiya jarayoni**

Shubhali hisob raqamlari, pensiya majburiyatlari, atrof-muhitni asrash majburiyati, kafolat jamg‘armasi uchun ruxsatni rivojlantirishda ishlatilinishi mumkin bo‘lgan buxgalteriya baholashlari muhim menejment xulosalariga tegishli. Bu baholashlar yashirin jarayonlar va

o‘tmishda aniq baholashlar taqdim etishda muvaffaqiyatga erishgan ma’lumotlarga asoslangan bo‘lishi kerak. Nazoratlar ma’lumoti aniq, baholashlar ma’lumotiga munosib, yashirin baholash modeli hozirgi iqtisodiy vaziyatni aks ettirishi va o‘tmishdagi asosli baholashlarni ta`minlashni isbotlash jarayonlari atrofida qurilishi joiz.

O`zgartirish, tugatish, va boshqa noodatiy kiritishlar quyidagilarni o‘z ichiga oladi:

• Barcha kiritishlar uchun hujjatlashtirilgan qo‘llab-quvvatlash;

• Tranzaksiyaning kelib chiqishidan to uning so‘nggi noto‘g‘ri joylashuviga qadar, yoki qarama-qarshi tarzda, uning izidan borishda auditorga imkon beruvchi hujjatlar va qaydlarni o‘z ichiga oluvchi yaxshi rivojlantirilgan tranzaksiya izi bilan yashirin qo‘llab-quvvatlovchi ma’lumotlarga manba;

• Nazoratchi yoki moliyaviy ishlar bo‘yicha direktor tomonidan qayta ko‘rib chiqish.

Avtomatlashtirilgan va qo‘lda bajariladigan Tranzaksiyalar nazoratlari

Tranzaksiya nazoratlari qo‘lda bajariladigan nazorat amallari, avtomatik tarzda bajariladigan nazorat amallari va har ikkisining kombinatsiyasini o‘z ichiga oladi. Avtomatlashtirilgan moslashtirish va onlayn kiritilgan ma’lumotlarni tekshirish uchun nazoratni tahlil qilish avtomatlashtirilgan nazorat amalidan foydalanish namunasi bo‘la oladi. Agar ma’lumotlar mos kelmasa yoki noto‘gri formatda kiritilgan bo‘lsa, kerakli to‘g‘irlashlar amalga oshirilishi uchun javob ko‘rsatmalari beriladi. Ba’zi vaziyatlarda mana shu javob ko‘rsatmalari va to‘g‘irlanishlar avtomatik ravishda sodir bo‘ladi. Boshqa vaziyatlarda esa, qo‘lda bajariladigan va avtomatlashtirilgan nazoratlar kombinatsiyasi mavjud bo‘ladi, ya’ni tizim avtomatik ravishda ma’lumot almashinishdagi xatoni aniqlaydi, lekin ma’lumotni qayta uzatish uchun inson aqli kerak bo‘ladi. Tranzaksiya nazoratlari, avtomatlashtirilgan bo‘ladimi yoki qo‘lda bajariladiganmi, ma’lumotni kiritish, ishlov berish va qayta yetkazishga aloqador xavf-xatarlarni kamaytiradi.

Ma’lumot kiritish nazoratlari vakolat berilgan tranzaksiyalar to‘liq va mukammal ekanligini va faqatgina vakolat berilgan ma’lumotlar

kiritilganligini tasdiqlash uchun tuzilgan. Ma'lumot kiritish nazoratlarining keng tarqalgan ikki turi mavjud bo'lib, bular kiritilgan ma'lumotlarning yaroqlilik tekshiruvi va o'zini o'zi tekshiruvchi raqamlardir. Kiritilgan ma'lumotlarning yaroqlilik tekshiruvi odatda tahlil qilish tekshiruvlari deb yuritiladi, chunki ular kiritilgan ma'lumotlardagi aniq xatolarni tekshirish va tahlil qilish uchun tatbiq ichiga qurilgan nazorat tekshiruvlaridir. Kiritilgan ma'lumotlarning yaroqlilik tekshiruvi xuddi tajribali xodim oddiy ishchi biladigan, masalan o'tgan haftada hech kim 70 soatdan ko'p ishlamaganidek, qo'lda bajariladigan tizimda bajariladiganidek ma'lumot almashinuvlarni qayta ko'rib chiqish uchun tuzilgan. Agar onlayn kiritilgan masala talab qilingan mezonlarga mos kelmasa, foydalanuvchi ogohlantiriladi va to'g'irlanishlar amalga oshiriladi yoki Tranzaksiya ustida ishlov berilishi kerakligi yoki ishlov berish davom ettirilishidan oldin kengroq tarzda qayta ko'rib chiqilishi kerakligi to'g'risida bir to'xtamga kelib olinadi. O`zini o'zi tekshiruvchi raqamlar ma`lum sonlarga aloqador o'zaro almashinish xatolarini tekshirish uchun rivojlantirilgan ma'lumot kiritish yaroqlilik tekshiruvi turlaridan biri. O`zini o'zi tekshiruvchi raqamlar, raqamli aniqlovchiga kiritilgan hisoblovchi qo'shimcha bir yoki bir nechta raqamlar yordamida ishlaydi. Algoritmlar xatolarning ma`lum turlarini aniqlash uchun tuzilgan. Har safar aniqlovchi tizimga kiritilgan vaqti, dastur aniqlovchi to'g'ri ekanligini tekshirish uchun o'zini o'zi tekshiruvchi raqamlarni qayta hisoblaydi.

Nazorat jarayonlari ishlov berish uchun to'g'ri dasturdan foydalanilgani, barcha ma'lumot almashinuvlariga ishlov berilgani, va ma'lumot almashinuvlari munosib fayllarni yangilagani haqida asosli tasdiq taqdim etish uchun tuzilgan. Misol uchun, ishchilarga beriladigan oylikning umumiy miqdori avval qayd etilgan oylik to'lovi ma'lumotlarini yangilashi lozim.

Qayta yetkazish nazoratlari barcha ma'lumotlar to'laqonli ishlov berilganligi va kiritilgan ma'lumotlar faqatgina vakolat berilgan qabul qiluvchilarga tarqatilganligi haqida asosli tasdiq taqdim etish uchun tuzilgan. Odatiy nazoratlar jamg'armalar nazoratining murosasi, qayta yetkazish tarqatuvlari tartibi va jarayonlari va qayta tarqatish haqida

qayta ko'rib chiqishlarni o'z ichiga oladi. Tanqidiy ma'lumotlar uchun, foydalanuvchi muhim ishlov berish jarayonining to'liq ekanligini aniqlash maqsadida qayta tarqatilgan ma'lumot bilan kiritilgan ma'lumot muvofiqligi va tafsilotlarga boy qayta ko'rib chiqishni taqdim etishi mumkin. Bundan tashqari, tashkilot xolislikni va saqlangan qaydlarni himoya qiluvchi dastur rivojlantirishi kerak.

Boshqa Muhim Nazorat amallari. Boshqa Muhim Nazorat amallari o'z ichiga **vazifalarni taqsimlash va aktivlar ustidan nazorat. Vazifalarni ajratish** bu muhim nazorat amali bo'lib, biror shaxsning firibgarlikni amalga oshirish yoki firibgarlikdan qochish risklarini oldini olish maqsadida shakllantirilgan. **Vazifalarni ajratishni to'g'ri amalga oshirishda** eng kamida ikkita ishchi qatnashishini talab qilinadi, shunda bir ishchida (a) hokimiyat va o'tkazmalarni amalga oshirish imkoniyati bo'lmasa, ikkinchi ishchida esa (b) saqlash majburiyatlari bo'lmaydi. Bu kabi vazifalarni ajratish haqiqatda mavjud bo'lmagan yoki noqonuniy o'tkazmalarni ro'yhatdan o'tkazish va so'ngra buxgalteriya jarayonida ushbu o'tkazmalarni yopib yuborish holatlarini oldini olish imkonini beradi. Aktivlarni ro'yhatdan o'tkazish va jismoniy saqlash ya'ni qo'riqlashni bir biridan ajratish, saqlash majburiyatlariga ega bo'lgan shaxsning aktivlarni o'zlashtirishi va buxgalteriya kiritmalariga haqiqatda mavjud bo'lmagan kirimlarni amalga oshirish orqali qoplab yuborishini oldini olish maqsadida joriy qilingan.

Jismoniy nazorat aktivlarning tasodifiy yoki qasddan zarar yetkazilishi va o'g'irlanishidan himoya qilish va saqlash uchun muhim hisoblanadi. Jismoniy nazoratga misollar sifatida inventarlar saqlanuvchi omborlarga kirishni taqiqlovchi xavfsizlik qulflari va naqd pul yoki boshqa likvid aktivlarga kirish imkonini chegaralab qo'yuvchi kuchli himoyalangan xonalar, seyflar va shunga o'xshash vositalarni keltirishimiz mumkin. Qo'shimcha nazorat bu moddiy aktivlar jumladan inventarlarning davriy sanog'ini olib borish va ushbu miqdorlarni qayd etilgan ya'ni kirim qilingan miqdorlar bilan mos kelishini solishtirish.

Profilaktik va detektiv nazorat. Nazaorat amallarining muvofiq aralashmasi o'z ichiga har ikkala profilaktik va maxfiy nazoratlarni oladi. Profilaktik nazoratlar xatoliklarni oldini olish uchun mo'ljallangan.

Misol uchun, tahrirlash testlari bir qancha noto'g'ri o'tkazmalarni qayd etilishini oldini olishi mumkin. Odatda, profilaktik nazoratlar iqtisodiy jihatdan eng samarali hisoblanadi. Detektiv nazoratlar jarayonlar davomida yuzaga keladigan xatoliklatni oshkor etish uchun mo'ljallangan. Misol uchun, doimiy monitoring olib borish texnikalari qayta ishlanishi lozim bo'lmagan o'tkazmalarni aniqlaydi.

Texnologiya ustidan umumiy nazoratni tanlash va shakllantirish (TKHTQ 11prinsipi)

Deyarli barcha tashkilotlar ishonchli moliyaviy hisobotlarga ega bo'lish maqsadida informatsion texnologiyalarga suyanadilar. Nazorat amallarini tashlashning bir qismi sifatida menejment avtomatik nazorat amallari hamda umumiy kompyuter nazoratlarining; nazorat amallari aralashmasida qancha miqdordagi qismini tashkil etishini aniqlashlari lozim. Avtomatik dastur nazoratlarini to'g'ri ishlashi uchun tashkilot samarali umumiy kompyuter nazoratiga (ba'zan axborat texnologiyalari umumiy nazorati sifatida ta'riflanadi) ega bo'lishlari lozim. Umumiy kompyuter nazorati keng tarqalgan nazorat amali hisoblanib, biz kundalik hayotimizni rejalashtirishda foydalanadigan ko'plab turdagi axborot texnologiyalari tizimiga: bosh kompyuterlar, ishchi stoli kompyuterlari, noutbuklardan tortib telefon qurilmalarigacha; ta'sir qiladi. Umumiy kompyuter nazorati o'z ichiga texnologiyalar infrastrukturasi, xavfsizlik boshqaruvi hamda texnologiyani o'zlashtirish, rivojlantirish va qo'llab-quvvatlash ustidan qo'lda yoki avtomatik olib boriladigan nazorat turlarini oladi.

Texnologiyalar infrastrukturasi. Texnologiyalar infrastrukturasi axborot texnologiyalarining samarali ishlashi uchun yordam beradi. U dasturlarning faoliyat olib borishi uchun hisoblash manbaalari va hattoki texnologiyani qo'llab quvvatlash uchun kerak boladigan elektr energiyasi kabi texnologiyalarni bir biriga bog'laydigan aloqa tarmog'ini o'z ichiga oladi. Nazorat amallari texnologiya bilan bo'ladigan istagan muammoni aniqlash va to'gri yechim topishda muhim hisoblanadi. Infrastrukturaga tegishli bo'lgan ikkita muhim nazorat amallari ham mavjud bo'lib bular zaxiralash jarayonlari va falokatlardan qutqarish rejalari hisoblanadi.

Xavfsizlik Boshqaruvi

Xavfsizlik boshqaruvi o'z ichiga texnologiyalarga yetishish imkonini cheklab qo'yuvchi nazorat amallarini oladi. Ushbu nazorat amallari o'z ichiga ishchilarning o'zlarining ish majburiyatlari doirasida dasturlarga vakolatli foydalanuvchilarni cheklab qo'yuvchi siyosatlarni oladi, ishchilar ishlarini o'gartirganda yoki tashkilotni tark etganda dasturgarlaga kirish imkoniyatlarini yangilaydi va dasturlarga kirish huquqlarini agar ular o'zgarishsiz qolsa davriy ko'rib chiqishni talab qiladi. Texnologiya ustidan bo'ladigan xavfsizlik nazorati tashkilotni noo'rin va vakolatsiz kirishlardan himoyalaydi va shu orqali ma'lumot va dasturning to'g'riligini ta'minlaydi.

Foydalanuvchilar kirishiga tegishli bo'lgan xavfsizlik boshqaruvidagi muhim jihatlar quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- Istagan ma'lumotga ega bo'lish imkoniyati faqatgina bilishi lozim bo'lgan odamlargagina berilgan;
- Ma'lumotlarni o'zgartirish, moslashtirish yoki o'chirish faqatgina ushbu ishlarni amalga oshirish imkoniyatiga ega bo'lgan vakolatli shaxsga berilgan;
- Krish uchun ruxsat nazorat tizimi dalillar vositasiga va talab qilingan vazifaga vakolatli bo'lgan yoki bo'lmagan foydalanuvchilarni aniqlash va tasdiqlash imkoniyatiga ega;
- Xavfsizlik idorasi tizimga qarshi harakatlarni faol holda manitor qilib borishi va ma'lumotlar to'g'riligi va ularga kirish imkoniga mas'ul bo'lgan shaxslarga davriy hisobotlarni tayyorlashi lozim.

Foydalanuvchilar kirishini nazorat qilish usullari parollarni, magnetik chiziqlarga ega kartalarni (odatda parol bilan birga ishlatiladigan) va jismoniy jihatdan shaxsni tasdiqlovchi hujjatlarni (misol uchun, barmoq izi yoki ko'z skaneri) talab qilishni o'z ichiga oladi.

Texnologiyani o'zlashtirish, rivojlantirish va qo'llab-quvvatlash

Tashkilot texnologiyalarni o'zlashtirish, rivojlantirish va qo'llab-quvvatlash ustidan nazorat amallarini tanlashi va shakllantirishi lozim. Ba'zi tashkilotlar texnologiyalarini biror uyda shakllantirishlari mumkin,

boshqalari esa paketli dasturlar yoki kompaniyalarni jalb qilish orqali texnologiyalarni olishadi. Agar tashkilot dasturlar paketidan foydalanishni tanlasa, u ushbu paketlarni tanlash va joriy qilish siyosatlari bo'lishi lozim. Agar tashkilot o'zining texnologiyasani uyda shakllantirishsa va qo'llab quvvatlasa, tashkilot hujjatlashtirish talablari, maqullash talablari, o'zgartirish kiritish vakolatlari hamda munosib protokollar va o'zgarishlar to'g'ri bo'lgan bo'lmaganligini tekshirish siyosati bo'lishi lozim.

Siyosatlar va jarayonlar orqali shay holatga keltirish (TKHTQ 12 prinsipi)

Nazorat amallarining muhim prinsipi bu tashkilotning nima kutilishini ko'rsatuvchi siyosati bo'lishi va ushbu siyosatlarni harakatga keltiruvchi bajariladigan ish tartibi bo'lishi lozimligidir. Misol uchun, siyosat naqd pulga kirish imkoniyati bo'lmagan ishchi orqali barcha bank hisob-raqamlarining oylik bitimini talab qilishi mumkin. Ish tartibi bitimni o'zi bo'lishi mumkin. Siyosatlar og'zaki yoki yozma tarzda bo'lishi mumkin, lekin har ikkala holatda ham ular aniq majburiyat va javobgarlik yuklashi lozim. Shundan so'ng ish tartibi tegishli va malakali ishchi tomonidan o'z vaqtida va doimiy ravishda amalga oshirilishi lozim.

8.6. Ichki nazoratning ma'lumot va aloqa elementi tavsifi va uning prinsiplar

TKHTQ elementi: Ma'lumot va aloqa

Tashkilot o'zining ichki nazorat majburiyatlarini olib borishi uchun ikkala ham ichki ham tashqi manbaalardan keladigan ma'lumotlarga ehtiyoj sezadi. Axborot bu ma'lumotlarni qabul qilish, ta'minlash va bo'lishish jarayonidir. Ma'lumotlar tashkilot bo'ylab ichki tarzda xabar qilinadi. Va shuningdek, tegishli tashqi qismlar bilan ikki tomonlama aloqa bo'lishi lozim. Ichki nazoratning tarkibiy qismlari hisoblangan ma'lumotlar va axborotlar tashkilotning maqsadlariga erishilishi uchun ma'lumotlarni davriy oraliqda aniqlash, ushlash va almashishga xizmat qiladi. U o'z ichiga tashkilotning buxgalteriya tizimini va o'tkazmalarni

qayd etib borish va hisobot berish metodlarini, shuningdek, boshqa aloqalarni jumladan, muhim siyosatlarni, aloqa kodini va strategiyalarni oladi.

Tegishli ma'lumotlaradan foydalanish (TKHTQ 13 prinsipi)

Tashkilot ichki nazoratini qo'llab quvvatlashi va ishonchli moliyaviy hisobot shakllantirish maqsadiga erishishi uchun tegishli ichki va tashqi ma'lumotlarni aniqlashi hamda ularni to'plashi lozim. Misol uchun, tashkilot o'zining xodimlaridan ular tashkilotning hatti harakatlar standardlariga mos bo'lmagan tarzda ish olib borishlari so'ralganini, misol uchun, yyetarlicha qo'llab quvvatlovchi hujjatlarsiz kirish jurnaliga yozib qo'yish kabilarni aniqlash maqsadida davriy tadqiqotlar olib borishi mumkin. Ushbu tadqiqot nazorat muhitining faoliyati haiqda ma'lumot beradi va boshqa nazaoratlar kerak yoki kerak emasligini aniqlashga yordam beradi. Ichki ma'lumotlarning manbaalari o'z ichiga buxgalteriya tizimini, ichki xabarlar, yig'ilishlarning yozma bayonnomalari va davriy hisobot tizimlarini oladi. Ma'lumotlarning tashqi manbaalariga misollar sifatida quyidagilar keltiriladi: sanoat tadqiqotlari hisobotlari, zimdan gap tashuvchilar (chaqimchi) o'chog'i, hamda raqobatchilar daromadlari.

Ichki aloqalar (TKHTQ 14 prinsipi)

Ma'lumotlarning ichki aloqalari butun tashkilot bo'ylab sodir bo'ladi. Misol uchun, barcha ishchi xodimlar ichki nazorat mas'uliyatlariga jiddiy qaralishi lozimligi to'g'risida aniq xabar olishlari darkor. Bu turdagi muloqot davriy xabarnomalar, dam olish xonalaridagi posterlar yoki anchagina rasmiy hisoblangan yuqori menejmentdan hamda direktorlar orqali amalga oshirilishi mumkin. Ba'zi holatlarda ishonchli yoki anonim muloqotlashish uchun muloqotning maxsus yo'nalishi zarur bo'ladi, ayniqsa biror ishchi korxonaning faoliyati nimadir noto'g'riligini sezgan bo'lsa. Bu odatda "zimdan gap tashuvchilar faoliyati sifatida qaraladi" va hisobotlar anonim qolish jarayonini o'z ichiga oladi. Bundan tashqari, ish beruvchilar zimdan gap tarqatuvchi ishchilarga qarshi harakatlar olib borishga ijozat berilmasliklari lozim. Zimdan gap tashuvchilar jarayoni o'z ichiga audit

qo'mitasiga muhim axloqiy hamda moliyaviy masalalarni olib kelish jarayonini olishi lozim.

Tashqi aloqalar (TKHTQ 15 prinsipi)

Korxona o'zining tashqi sheriklari: aksiyadorlar, biznes sheriklar, mijozlar va nazoratchi bilan ikki tomonlama muloqoti bo'lishi lozim. Menejmentning tashqi muloqoti ichki nazorat va korxonaning qiymati hamda madaniyatining muhimligi to'g'risida aniq xabar jo'natishi lozim. Korxona shuningdek, tashqi sheriklar ham ma'lumot berishlari uchun tegishli mexanizmlarga ega bo'lishi kerak. Misol uchun, mizojlar mahsulot sifatida haqida fikr-mulohaza bildirishlari, sotuvchilar esa sotilgan tavarlarga to'lanadigan to'lovlar haqida savollar berishlari yoki nomunosib ehtimolli hatti-harakatlar to'g'risida shikoyat qilishlari mumkin. Yana bir misol sifatida yirik do'kondorlar odatda boshqa ko'plab sotuvchilar bilan aloqasi borligini keltirishimiz mumkin. Ushbu do'kondorlarning ko'pchiligi bevosita telefon aloqasi o'rnatishadi va shu orqali agar sotuvchilar kompaniyaning sotib olish agenti tomonidan noo'rin harakatlar misol uchun, agar boshqa buyurtmachi tominidan katta buyurtmalar qo'yilgan bo'lsa, va mazkur sotuvchi darhol qaytarish taklifi kabilarni aniqlasa, to'g'ridan to'g'ri kompaniyaning ichki audit departamenti bilan yoki boshqa shunga o'xshash partiyalar bilan aloqa o'rnatishlari mumkin.

8.7. Ichki nazoratning monitoring elementi tavsifi va uning prinsiplari

TKHTQ elementi: Monitoring

Monitoring ichki nazoratning beshta tarkibiy qismining har birining samarasini baholashga fikr-mulohazalar berish jarayoni sifatida shakllantirilgan. Menejment monitoringni amalga oshirish uchun doimiy baholashlar aralashmasini, alohida baholashlarni yoki ikkalasining bir qancha kombinatsiyasini tanlaydi. Monitoring ichki nazoratda aniqlangan kamchiliklar tegishli ishchi xodimga xabar berilishini va tegishli chora tadbirlar ko'rilishini talab qiladi. Monitoringning ikkita prinsipi muhokama qilinadi.

Doimiy va/yoki alohida baholashlarni olib borish (TKHTQ 16 prinsipi)

Doimiy baholashlar tashkilotning odatiy takrorlanuvchi amallariga aylanuvchi jarayonlar hisoblanadi. *Amaliy audit*dagi "**Fast-food franchayzinglarida** monitoring nazorati" maqolasi doimiy baholashlarning misoli sifatida keltirilgan. O'tkazmalarning kompyuterlashtirilgan monitoringi bu ko'pchilik korxonalar tomonidan katta hajmdagi o'tkazmalarni arzon narxda qayta ko'rib chiqish uchun tanlanadigan yondashuv hisoblanadi. Korxonalar barcha to'lov o'tkazmalarini ko'rib chiqishni avtomatlashtirish va kelgusida batafsil o'rganiladigan farqli jihatlarni(anomaliyalarni) aniqlash uchun dasturdan foydalanishi mumkin.

Alohida baholashlar odatda maqsadli boshqaruv xodimlari, ichki auditorlar, yoki tashqi maslahatchilar tomonidan davriy ravishda olib boriladi. Misol uchun, korxonaning ichki auditorlari barcha to'lovlarning tanlab olingan miqdorlarida yillik auditni amalga oshirishi mumkin. O'sha auditning bir qismi sifatida ichki auditorlar nazoratlar samarali faoliyat olib bormayotgan holatlarni aniqlaydi. Ma'lum dollar miqdori uchun qilingan to'lovlarni tegishli xodimdan tasdiqlashni talab qiluvchi siyosatga ega bo'lgan korxonani tasavvur qiling. Yillik audit davomida ichki auditor zarur tasdiqlovlarsiz amalga oshirilgan to'lovlarni ham aniqlshi mumkin. Alohida baholashlar vaqti-vaqti bilan amalga oshirilgani uchun ular nazorat kamchiliklarini aniqlashda doimiy baholashlardagidek bo'la olmaydilar. Ammo alohida baholar nazorat samaradorligiga yangi, obyektiv qarash bilan qarash imkonini beradi.

Amaliy audit

Fast-Food Franchayzinglarida Monitoring Nazorati	**Keyin kompaniya monitoring hisobotlarini mahalliy do'konlar bilan birga yurish va qo'shimcha tekshirishga ehtiyoji bor do'konlar mavjud bo'lsa, ularni aniqlash uchun ishlatadi.**
Vendi yoki Mcdonalds kabi minglab hududlar bo'ylab fast food tarqatuvchi kompaniya har bir hududdagi nazorat ishlarini monitor qila olishi shart. Kompaniyada mahsulotni qabul qilib olish(vakolatli sotuvchidan bo'lishi	**Misol uchun, kompaniya barchasi bir kishi tomonidan boshqariladigan, jamg'arilgan**

lozim),chiqindilarnni tashlash, savdoni qayd etish (naqd pul registiri ro'yhatini taqdim qilishi yoki ovqat tekin bo'lishi lozim) va ishchilarni boshqarish kabi qator muammolarni hal qilish bo'yicha yozma siyosatlari va belgilangan yo'nalishlari mavjud bo'ladi. Kompaniyalar naqd hisoblash, naqd pulni kassa bilan muvofiqlashtirish, kundalik pul mablag'larini depozit qilish va naqd pullarni korporativ bosh qarorgohga o'tkazish uchun standartlashtirilgan tartibga ega. Avvalgi statistika va sanoat o'rtacha qiymatlaridan, kompaniya oziq-ovqat narxlari taxminan 37% daromadga teng bo'lishi kerakligini biladi.

Kompaniya kunlik va haftalik hisobotlarda quyidagi natijalarga erishish uchun ishlash monitoringi jarayonini ishlab chiqadi:

- kutilgan dromad va o'tgan yilning daromadiga taqqoslagan holda bir xil hafta uchun daromadlarni jamg'arib boradi
- Amaldagi maxsus aksiyalar
- Yapli foyda

daromdi kutilgandan kam bo'lgan do'konlar guruhini tuzadi; lekin muhimi shundaki, yalpi foyda kutilgan sezilarli darajada past (63 % kutilgan, lekin 60 % erishilgan). Monitoring hisoboti ko'rsatadiki, quyidagi tushuntirishlardan biri do'konlarda bo'ladigan muammolarni izohlashi mumkin: (a) barcha daromadlar ham ro'yhatga olinmsligi; (b) mahsulotdan unumsiz foydalanilgan; (c) mahsulot boshqa joyga ko'chirilgan (yoki o'g'irlangan); (d) shu kabilarning ba'zi kombinatsiyasi. Dastlabki e'tibor faoliyat ma'umotlariga qaratilgan bo'lsada, ta'sirlar ichki nazoratning buzilishi ushbu maxsus joylarda ham mavjud bo'lishi mumkinligini ko'rsatadi. Ijroni monitor qilish nazoratlarni monitoring qilishga olib keladi. Hisobot menejmentni muammoni sababini aniqlashga hamda tegishli to'g'ri chora-tadbirlar ko'rishga chorlaydi.

Kamchiliklarni baholash va xabar berish (TKHTQ 17 prinsipi)

Monitoring olib borish yoki boshqa faoliyatlar orqali aniqlangan nazorat kamchiliklari tegishli xodimlarga: menejmentga yoki direktorlar kengashiga bildirilishi lozim chunki shu orqali tegishli choralar amalga oshiriladi. Avvalgi keltirib o'tgan misolimizga qaraydigan bo'lsak, ichki auditorlar alohida baholashlar o'tkazish orqali to'lovlar bilan bog'liq kamchiliklarni aniqlaganini eslaymiz. Ichki audit ushbu ma'lumotlarni tegishli tuzatuvchi chora tadbirlarni amalga oshirish mas'ulayitga ega bo'limlarga taqdim qilishi lozim. Tashkilot kamchiliklarning o'z vaqtida to'grilanayotganini kuzatish uchun tizim joriy qilishi lozim ekanligi ushbu prinsipda o'z aksini topgan.

8.8. Moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda menejmentning sust nazoratni baholashni hisobga olgan holda ichki nazorat bo'yicha javobragligini aniqlash

Menejmentning moliyaviy hisobot ustidan olib boradigan ichki nazoratidagi javobgarligi

Ishonchli moliyaviy hisobotga erishishda menejmentning birinchi himoya chizig'ini ta'minlaydi deb tushuniladi. Menejment moliyaviy hisobot ustidan samarali ichki nazoratni shakllantirishga, joriy qilishga hamda saqlab turishga majbur. Bundan tashqari menejment moliyaviy hisobot ustidan olib boriladigan ichki nazorat bo'yicha yyetarlicha hujjatlarni ham saqlashi lozim.

Ichki nazorat hujjatlari

Menejment yyetarlicha va tegishli ichki nazorat hujjatlarini saqlashi lozim. Ushbu hujjatlar ichki nazoratga oid kutilishlar va standardlarga mos kelishi hamda aniqlikni ta'minlashi kerak. Shuningdek, hujjatlar yangi xodimga ish o'rgatishda yoki barcha ishchilarga ma'lumotlar vositasi sifatida xizmat qilishda ham foydali bo'ladi. Bundan tashqari, hujjatlar nazoratlar olib borilayotgani haqida dalillarni taqdim etadi, to'g'ri monitoring faoliyatini olib borishga imkon beradi va ichki nazorat samaradorligi haqidagi hisobotlarni qo'llav quvvatlaydi. Tashqi auditor ushbu hujjatlardan mijozining ichki nazorat tizimini tushunib olishi uchun ham foydalanishi mumkin. Bundan tashqari, auditor mijozning nazoratlari samaradorligi haqida fikrlarini aytadigan Ford Motor kompaniyasiga o'xshagan kompaniyalarda, menejment auditorni menejmentning baholashlarini tasdiqlovchi hujjatlar bilan ta'minlashi lozim bo'ladi va ushbu hujjatlarni auditor audit dalilining qismi sifatida foydalanishi mumkin. Hujjatlarning tabiati va ko'lami korxonalar bo'ylab o'zgarib boradi, lekin ushbu hujjatlar nazorat amallarining samaradorligi hamda dizaynini qo'llab-quvvatlashi uchun yyetarli bo'lishi lozim.

Moliyaviy o'tkazmalarni qo'llab-quvvatlovchi hujjatlar sifatida tashkilot o'zi tomonidan shakllantirilgan o'tkazmalarni amalga oshirish uchun ruxsatnomalar dalillarini ta'minlovchi, o'tkazmalarning

mavjudligini ta'minlovchi, jurnal yozuvlarni tasdiqlovchi hamda moliyaviy majburiyatlarni aks ettiruvchi hujjatlarga ega bo'lishi lozim. Nazorat hujjatlari odatda qog'ozda aks etirilgan bo'lishi lozim deb qaraladi. Biroq, hujjatlar qog'ozlarda ham elektron tarzda ham bo'lishi mumkin. Informatsion axborot tizimida mol-mulkni olishning elektron nusxasi mavjud bo'lganda mol-mulk uchun to'lovni amalga oshiruvchi avtomatlashtirilgan dastur bo'ladi. Kompyuter dasturi qabul qilingan bilan buyurtma qilingan xaridlarni taqqoslaydi va to'lovni amalga oshirishdan oldin sotuvchi schyot-fakturasini talab qilishi yoki qilmasligi mumkin.

Ichki nazoratga taalluqli ishonchli hujjatlarni shakllantirish uchun yo'l-yo'riqlar quyida keltirilgan:

- *Qabul qilingan qog'oz yoki kompyuter tomonidan ishlab chiqilgan hujjatlar* bitimlarning nazorat qilinishiga va hisobdorligini ta'minlashga yordam beradi va to'liqlikni tasdiqlash uchun juda muhimdir.
- *O'z vaqtida tayyorlov* hujjatlarning ishonchliligi va hisobdorligini oshiradi va barcha hujjatlardagi xatolar darajasini pasaytiradi.
- O'tkazmalarning *avtorizatsiyasi* bayonnomalarda aniq ko'rinib turishi kerak.
- *O'tkazmalar iz*lari mavjud bo'lishi kerak, chunki shu orqali foydalanuvchi (auditor) o'tkazmani shakllanishidan tortib oxirgi yakuniy qaroriga qadar yoki aksincha, kuzatib borishi mumkin bo'ladi. O'tkazmalar izlari ko'p maqsadlarga xizmat qiladi, jumladan, mijoz sorovlariga javob berish uchun ma'lumotlarni ta'minlash va xatolarni aniqlash hamda to'g'irlash kabilar. Elektron o'tkazmalar izining muhim jihatlari quyida keltirib o'tilgan.

Moliyaviy hisobot bo'yicha ichki nazorat to'g'risida hisobot

2002-yilgi Sarbanes Oksley Akti hukumat kompaniyalari menejmentidan korxonaning nazorat loyihasi va faoliyat samaradorligi to'grisida yillik hisobotni talab qiladi. **AQSh Qimmatli Qog'ozlar va Birja Komissiyasi (QQBK-SEC)** menejmentga moliyaviy hisobotlar ustidan olib boriladigan ichki nazorat samaradorligini baholashlariga

ko'maklashish maqsadida yo'riqnomalar bilan ta'minlagan. QQBK yo'riqnomasi tegishli mezonlarga, masalan, TKHTQ, ichki nazorat samaradorligini baholashda benchmark sifatida foydalanishni talab qiladi. Ichki nazorat samaradorligini aniqlash beshta ichki nazorat elementlarining har biri, ularning prinsipi mavjud va samarali faoliyat olib borayotgan bormayotganini baholashni talab qiladi. Elementlar baholashlarni amalga oshirishda birlashgan tizimning qismi sifatida qaralishi lozim. Menejmentning ichki nazoratni samaradorligining yillik baholashlari ommaga hisobot tarzida taqdim qilinadi.

Elektron tranzaksiyalar izi

O'tkazmalarni tasdiqlashning yagonaligi – misollar o'z ichiga kompyuter orqali yagona raqam belgilashni oladi. Yagona tasdiqlovchi ketma ketlikda belgilanishi mumkin yoki joylashuvni aniqlovchi va hudud ichidagi yagona raqamdan tarkib topishgan bo'lishi mumkin. Misol uchun, sotuv hisob-raqamlari kompyuter dasturi orqali ketma-ket raqamlab boriladi.

Tranzaksiyalar vaqti va sanasi – bu kompyuter dasturi tomonidan avtomatik tarzda belgilanishi mumkin.

Tranzaksiyalarga mas'ul shaxs – tizimga kirish tranzaksiyalarni qabul qilish va ruhsat berish bo'limini aniqlaydi.

Tranzaksiya kelib chiqqan joy – tizimga kirish tranzaksiyalarningn manbaasini aniqlashga imkon beradi

Tranzaksiyalarni detallari – bular kirish tizimida qayd etilgan bo'lishi lozim. Ayniqsa, odatda oddiy hujjatlar, jumladan, buyurtma berilgan miqdorlar, ta'minot buyurtmalari kabilarda topiladigan barcha detallar elektron iz sifatida qayd etilishi hamda saqlanishi mumkin.

Boshqa tranzaksiyalar bilan o'zaro o'xshashlik – agar imkoni bo'lsa, barcha o'zaro o'xshash tranzaksiyalar qayd etilishi kerak. Misol uchun, agar o'zaro o'xshash to'lovlar maxsus hisob raqam bo'lsa, o'zaro o'xshashlikni to'ldiruvchi ma'lumotlar qayd etilishi lozim.

Transaksiyalarning ruhsati va tasdig'i – agar tranzaksiya shu tranzaksiyani kiritgan shaxsdan boshqa bo'limning ruhsatini talab qilsa, tegishli elektron ruhsat qayd etilishi lozim.

Menejment hisoboti Ford Motor kompaniyasi misolida ko'rsatilgan. Shuni ta'kidlash joizki, bosh rahbar va moliyaviy rahbarni o'z ichiga oluvchi menejment ichki nazoratni baholashda ham qatnashgan hamda rahbarlik qilgan. Bundan tashqari, ular 2011-yil 31-dekabr holatiga moliyaviy hisobot ustidan olib boriladigan ichki nazorat samarali bo'lganini xulosa qilishgan. Menejment hisobotining muhim jihatlari ko'rib chiqiladi. Menejmentning hisoboti:

- Boshqarish ichki nazorat uchun mas'ul ekanligi to'grisida bayonot beradi.
- Ichki nazoratga izohni o'z ichiga oladi.
- Ichki nazorat cheklovlarini muhokama qiladi.
- Ichki nazoratni baholashda foydalanilgan kriteriyalarni (TKHTQ) aniqlaydi.
- Ichki nazoratning samaradorligi haqida biror vaqt oralig'ida (yil yakuni) xulosa beradi.
- Kompaniyaning tashqi auditorlari tomonidan taqdim etilgan ichki nazorat bo'yicha hisobotni ta'kidlab o'tadi.

Shuni ham ta'kidlash joizki, Fordning tashqi auditorlari Fordning ichki nazoratini auditdan o'tkazganlar. Faqatgina yirik jamoatchilik firmalaridan o'zlarining ichki nazoratlari samaradorligi to'g'risida tashqi auditorlik xulosasi bo'lishini talab qiladi. Biroq, kichikroq jamoat kampaniyalaridagi menejment hali ham o'zlarining kompaniyalarining ichki nazorati samaradorligini baholashi va hisobot berishlari kerak.

Moliyaviy hisobot ustida ichki nazoratni baholash

Menejment yoki menejment nomidan ish yuritayotgan guruhlar ichki nazorat samaradorligi bo'yicha hisobot ta`minlay olishlari uchun nima qilishlari kerak? Menejment ichki nazoratning ko'rinishi va samaradorligini boshqarish haqida hisob berishi uchun, ichki nazoratni baholashga ma`sul. Lekin, menejment o'z javobgarligini a`do etish uchun tashqi maslahatchilar yoki ichki xodimlar, masalan ichki auditorlar, yordamidan foydalanishi mumkin. Bu shaxslar yyetarli darajada puxta bilimga ega va betaraf bo'lishlari kerak.

QQBKning menejmentni baholash haqidagi maslahati baholashga tavakkalona yondashishni ma'qullaydi. Menejmentning moliyaviy

hisobot ustida ichki nazoratni baholashga doir bosqichlari qisqacha ko'rsatilgan. Menejment ishonchli moliyaviy hisob berishga ahamiyatli xavf-xatarlarni aniqlash bilan boshlanadi. Misol uchun, kompyuter chip ishlab chiqaruvchisi inventar hisobotning material ko'rinishga egaligi tufayli uni muhim hisob raqami deb e'tiborga olishi ehtimoli yuqori. Bundan tashqari, buxgalteriya xodimi tomonidan talab qilinadigan inventarni baholashdagi ulkan miqdordagi mulohaza baholashni ayniqsa aloqador tasdiqlash deb taklif bildiradi. So'ngra menejment muhim hisobotlar va ularning o'rinli tasdig'i uchun ishonchli moliyaviy hisobotning xavf-xatarini kamaytirishga qaratilgan nazoratlarning dizayni va samaradorligini boshqarishga e'tibor qaratadi. Menejment nazoratlar samarali loyihalashtirilganligi va amalga oshirilganligini aniqlash uchun, ishning boshlanishidan to moliyaviy hisobotda aks etgungacha bo'lgan ketma-ketligi, olib borishi ehtimoli yuqori. Keyin menejment nazoratlar samarali ishlayotganini tekshirish uchun turli xil jarayonlar (masalan, tadqiqot, kuzatuv, hujjatlarni qayta ko'rib chiqish, qayta ijro etish)dan dalillar to'playdi. Masalan, sotib olish jarayoni davomida, tashkilot butun xarid uchun belgilangan dollar miqdorida ma'qullashni talab qilishi mumkin. Tekshiruvning bir qismi shaklida, menejment shu ma'qullashni ta`minlaydigan xodimni so'rashi va muvofiq xodim tomonidan talab qilingan ma'qullash belgisini topish uchun qayta ko'rib chiqishi mumkin. Turli xil nazoratlarning samaradorligini tekshirishda menejment foydalanishi mumkin bo'lgan boshqa choralarga misollar keltirilgan. Tekshiruv tugatilganidan so'ng, menejment aniqlash mumkin bo'lgan har qanday nazorat kamchiliklarini baholaydi va QQBK bilan birgalikda hujjatning bir qismi shaklida o'zining menejment hisobotini tayyorlaydi.

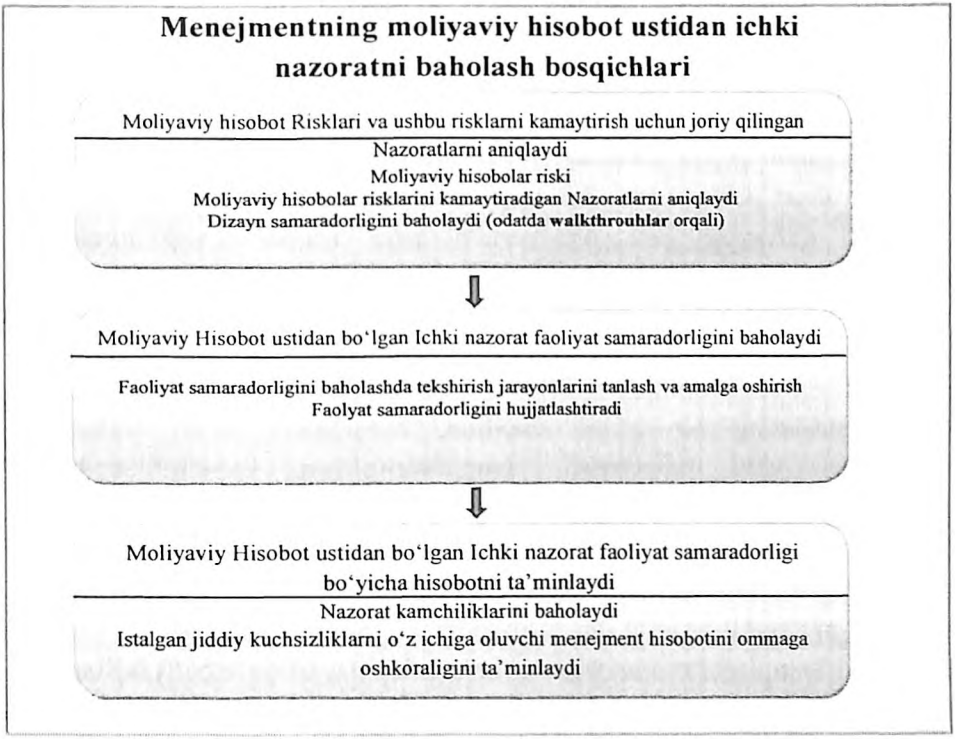
Ford Motor Kompaniyasining moliyaviy hisobot ustida ichki nazorat to'g'risidagi menejment hisoboti (2011).

Bizning menejment moliyaviy hisobot ustida, Komponiya qonuni 13a-15(f) da ta`riflangan atama kabi, talabga javob beradigan ichki nazorat o'rnatish va uni ayni holda saqlashga javobgar. Kompaniyaning moliyaviy hisoboti ustidagi ichki nazorati moliyaviy hisobotning ishonchliligini maqullaydigan asosli kafolat ta`minlash uchun va umumiy qabul qilingan buxgalteriya qoidalariga mos ravishda tashqi maqsadlar uchun moliyaviy bayonet tayyorlash uchun tuziladigan jarayon.

Meros qolgan cheklovlar sababli, moliyaviy hisobot ustida ichki nazorat noto'g'ri bayonotlarning oldini olmaydi yoki aniqlay olmaydi. Bundan tashqari, kelasi muddatlarga oid har qanday samaradorlikka oid baholash rejalari o'zgarishi mumkin negaki o'sha nazoratlar sharoitdagi o'zgarishlar tufayli yoki ko'rsatmaga rozilik darajasi sababli yoki protsedura yomonlashishi mumkinligi tufayli talabga javob bermaydigan bo'lib qolishi mumkin.

Menejmentimiz nazorati va hamkorligi ostida, shu jumladan Bosh Direktor va Moliyaviy ishlar buyicha direktor, biz 31 – dekabr 2011 – yilning moliyaviy hisoboti ustida ichki nazoratimizning samaradorligini tahlilini olib bordik. Trestey Komission Homiylik Tashkilotlari Qo'mitasi tomonidan tasdiqlangan tahlil Ichki Nazorat – Intergratsiyalashgan Dastur qolipida ko'rsatilgan mezonlarga asoslangan edi. Bu tahlilga tayangan holda, menejment xulosa qildiki bizning moliyaviy hisobot ustida o'rnatgan ichki nazoratimiz 2011 – yil 31 – dekabrda tasdiqlanganidek samarali ekan.

31-dekabr 2011-yilda ko'rsatilgan kompaniyaning moliyaviy hisoboti ustidagi ichki nazorati samaradorligi Pricewaterhouse Coopers MCHJ, mustaqil qayd etilgan jamoatchilik buxgalteriya firmasi, tomonidan o'z hisobotida bildirish maqsadida shu yerga ilova qilish uchun tasdiqlandi.



8-rasm. **Menejmentning moliyaviy hisobot ustidan ichki nazoratni baholash bosqichlari**

Nazoratning samaradorligini boshqarishini tekshirishning menejment uchun namunalari

Tekshirish uchun nazorat	*Mumkin bo'lgan menejment tekshiruv usullari*
Tashkilotning xavf-xatarni aniqlash jarayonining bir qismi shaklida, rasmiy bashoratlar tayyorlanadi va ayni yil davomida sharoitlar, taxminlar, yoki amalda bo'lgan bilimlardagi o'zgarishlarni aks ettirish uchun yangilanadi	Eng so'nggi korporativ xarajatlar rejasini, shu jumladan amaldagi bashoratlarni, olish va qayta ko'rib chiqish.
Tashkilot hujjatlashtirilgan va tasdiqlangan qayta tiklanish rejasiga ega, qaysiki o'z ichiga uchinchi guruh sotuvchisi tomonidan nazorat qilingan tashkilotdan tashqari saqlashni olgan.	Falokatdan qutilish rejasi va uchinchi taraf sotuvchisi bilan shartnomani qayta ko'rib chiqish.

Tashkilot qo'shma shartnomalardan kelgan daromadlar qayd etilishidan oldin, daromad buxgalteriyasi tomonidan taqdim etiladigan tanish qayta ko'rib chiqiladigan daromadni talab etuvchi ko'rsatmaga ega.	Ko'rsatmani qayta ko'rib chiqish. Tanlangan bitimlar uchun, qayta ko'rib chiqishni o'z ichiga oladigan hujjatlarni qaytadan ko'rib chiqish yoki qayta ko'rib chiqishni boshqatdan taqdim etish.
Hisob berishning ishonchliligi va vaqt davomida o'zgarmasligidan foydalanuvchilarning mazmunligi haqida ma'lumot olish maqsadida moliyaviy hisobotlarning ichki foydalanuvchilari so'rovnomasi o'tkazildi	Foydalanuvchilar so'rovnomasini olish va qayta ko'rib chiqish. Foydalanuvchilar bilan suhbat o'tkazish.

Ichki nazoratdagi kamchiliklarini baholash

Baholashning bir qismi shaklida, menejment ichki nazorat yaratishdagi yoki boshqarish samaradorligidagi kamchiliklardan xabardor bo'lishi mumkin. Nazoratdagi kamchilik ishonchli moliyaviy hisob berishdagi oldiga qo'yilgan maqsadlar amalga oshirila olmaganligi kabi ichki nazoratlardagi bir nechta kamchiliklardir. Rejalashdagi kamchiliklar kerakli nazorat maqsadiga mos kela olmagan vaqtida, yoki mavjud bo'lgan nazorat munosib loyihalashtirilmaganida paydo bo'ladi, natijada hattoki nazorat loyihalashtirilganidek amalga oshirilsa ham nazorat maqsadlari amalga oshmaydi. Boshqarishdagi kamchiliklar munosib loyihalashtirilgan nazoratni reja qilinganidek boshqarilmasa, yoki nazoratga mas'ul shaxs kerakli vakolatga va samarali nazorat qilish uchun kerakli bilimga ega bo'lmasa vujudga keladi. Menejment barcha aniqlangan nazorat kamchiliklarining qay darajada jiddiy ekanligini baholaydi. Kamchiliklarning ikki toifasi diqqatga sazovor: moddiy taqchillik va ahamiyatli kamchiliklar.

Ichki nazoratda moddiy kamchilik

Moddiy kamchilik bu moliyaviy hisob berish ustidagi ichki nazoratda kompaniyaning yillik yoki oraliq vaqt moliyaviy hisobotida jiddiy noto'g'ri bayonotning asosli ehtimolligi bor bo'lsa ham muddat tartibida oldi olinmaganligi va aniqlanmaganligi kabi kamchilik yoki kamchiliklar kombinatsiyasi. Bunday nuqsonlar sababli, sodir bo'lishi mumkin bo'lgan noto'g'ri bayonotning hajmi va ehtimolligiga ko'ra kompaniya o'zining moliyaviy hisob berishi ustidagi ichki nazoratni samarali deb xulosa qila olmaydi. Moddiy kamchilik moliayaviy

bayonotdagi noto'g'ri bayonotlar material, hattoki material bo'lmagan nazorat kamchiliklari tufayli kelib chiqqan ekanligini anglatmaydi. Aksincha, bu turdagi nazorat kamchiligi moddiy noto'g'ri bayonotga sabab bo'lishi mumkin ekanligi asosli ehtimol bo'la oladi. Ammo, qachonki menejment material noto'g'ri bayonot sababli nashr etilgan hisobotni qayta taqdim etsa, menejment ichki nazoratda material kuchsizlik mavjud bo'lganligini xulosa etsa bo'ladi.

Bir va undan ortiq moddiy kamchilikka ega bo'lgan tashkilot moliyaviy hisob berish ustidagi ichki nazoratning samarasiz ekanligini ko'rsatuvchi hisobot nashr etadi. Bu hisobot aniqlangan muhim kamchiliklarni bayon etadi.

Menejment hisobotlarida aniqlangan ichki nazoratdagi moddiy kamchiliklar namunalari jadvalda ko'rsatilgan. Esingizda bo'lsin moddiy kamchiliklar nazoratning loyihasi yoki boshqaruvida bo'lishi mumkin. 13 – jadval ma'lumot almashinish jarayoni ustida nazorat amallariga tegishli dastlabki muhim kamchiliklarga alohida e'tibor qaratadi. Lekin, bu bob davomida berilgan turli xil misollardan eslangki moddiy kamchiliklar ichki nazoratning boshqa elementlari bo'lgan nazorat muhiti, xavf-xatarni baholash, ma'lumot va muloqot, va muntazam tekshirib borish kamchiliklarini ham o'z ichiga oladi.

9-jadval

Moliyaviy hisobot ustida o'rnatilgan ichki nazoratdagi moddiy kamchiliklarga misollar.

Nazoratni tuzishdagi kamchiliklar

- Muhim jarayonlar ustida majburiyatlarning muvofiq taqsimlanishining mavjud emasligi
- Kelishuvlarning, hisob raqami qatnashuvchilarining, yoki tizimlarning ishlab chiqarish hajmi haqida muvofiq qayta ko'rib chiqishlar va tasdiqlarning mavjud emasligi
- Mol-mulk muhofazasida talabga javob bermaydigan nazoratlar
- To'plamdagi barcha element qayd etilganligini tasdiqlovchi nazoratlarning mavjud emasligi
- Moliyaviy hisobotlarga ta`sir ko'rsatuvchi muhim kutilmalarni, misol uchun pensiyalar, kafolatlar va boshqa jamg'armalar uchun

majburiyatlar, rivojlantirishda talabga javob bermaydigan jarayonlarning mavjud ekanligi

• Ma`lumot almashinish tizimini loyihalashtirishda haddan tashqari murakkablikning mavjud ekanligi, qaysiki muhim xodimni tizimni tushinish jarayonida ikkilantirib qo'ya oladigan.

• Kompyuter tizimi, bazasi va fayllaridan foydalanishga bo'lgan huquq ustidagi nazoratning talabga javob bera olmasligi

•Kompyuterda ma'lumot almashinish ustida o'rnatilgan nazoratning talabga javob bera olmasligi

• Kompyuterda ma'lumot almashinish ichida qurilgan nazoratning talabga javob bera olmasligi

Nazoratlarni boshqarishdagi kamchiliklar

• Taqsimlash darajasida nazoratlarning mustaqil tekshiruvlari shuni ko'rsatadiki, nazorat amallari o'rinli ishlamayapti, misol uchun xaridlar tasdiqlangan xarid vazifasidan tashqarida amalga oshirilishi

• Hisob raqami ma'lumotlarining muhim noto'g'ri bayonotlarini aniqlash va oldini olishda nazoratlarning muvaffaqiyatsizlikka uchrashi

• Hisob raqami tamoyillarining noto'g'ri tatbiq qilinishi

• Pul o'tkazish rasmiy vakolati jarayoni savdo-sotiq menejerlari tomonidan savdo namoyishi maqsadlariga erishish uchun e'tiborsiz qoldirilganligi

• a) vaqt muddati tartibida taqdim etilmagan yoki b) yashirin jarayonning mustaqil vakili tomonida taqdim etilgan sulhlar

• Tekshiruv hisob raqami qaydnomalari o'zlashtirilganligi yoki o'zgartirilganligi haqida dalilni fosh etilishi

• Buxgalteriya xodimi tomonidan noto'g'ri taqdim etish haqidagi dalil

• Ma'lumot almashinilmasligi uchun aniqlangan elementlarga eltuvchi kompyuterlashtirilgan nazoratlar ishchilar tomonidan bitimlarni almashinish maqsadida e'tibordan chetda qolishi

• To'plamning to'liq ekanligi, misol uchun oldindan raqamlangan hujjatlar yoki kompyuterga doimiy ravishda hisoblanmagan yashirin, ravishda kiritilgan ma'lumotlar

Ichki nazoratdagi muhim kamchiliklar

Muhim kamchiliklar bu moliyaviy hisob berish ustida o'rnatilgan ichki nazoratning muhim kamchilikka qaraganda uncha jiddiy bo'lmagan kamchilik yoki kamchiliklar kombinatsiyasi, biroq tashkilotning moliyaviy hisobotining e'tiborsizligiga javobgar bo'lgan shaxslarning e'tiboriga sazovor bo'lish uchun yyetarlicha muhim. Muhim kamchilik shu darajada ahamiyatliki u menejment va audit qo'mitasining e'tiboriga olib kelinishi kerak, lekin tashqi foydalanuvchilar uchun taqdim etilishi joiz emas. Muhim kamchiliklar menejmentning ichki nazorat samaradorligi bo'yicha hisobotiga kiritilmaydi.

Moddiy kamchilik va muhim kamchiliklar o'rtasidagi farqlar

Menejmentda aniqlangan nazorat kamchiliklari moddiy kamchilik yoki muhim kamchilik darajasiga ko'tarila oladimi yoki yo'qmi shuni baholashda mohirona hukmdan foydalanadi. Kamchilikning jiddiyligi kamchilik tufayli sodir bo'lishi mumkin bo'lgan noto'g'ri bayonotning hajmi va tashkilotning nazoratlari buni oldini ola olishi, yoki hisob raqami balansi noto'g'ri bayonoti yoki fosh etilishining oldini olishi va to'g'irlashi haqida asosli ehtimolning mavjud ekanligiga bog'liq. Menejment aniqlangan kamchiliklarni o'rab turgan muayyan fakt va vaziyatlarni e'tiborga olishi zarur. 14 – jadval ikki xil nazorat kamchiliklari – biri moddiy kamchilik va yana biri muhim kamchilik deb baholanishi ehtimoli katta bo'lgan kamchiliklarni tasvirlaydi.

10-jadval

Aniqlangan nazorat kamchiliklarini baholash

Bo'lishi mumkin bo'lgan moddiy kamchilik
Tashkilot umumiy yillik daromadi daromad hisob raqamidagi noto'g'ri bayonoti umumiy moliyaviy hisobotlariga moddiy bo'la oladigan darajada katta yangi mahsulot tarmog'iga ega. Bu mahsulot tarmog'idan keladigan foyda murakkab ko'p elementli kelishuvlarga ega bo'lgan shartnomalarga asoslangan. Tashkilot bu mahsulot tarmog'iga har hafta davomida ko'plab hududlar bo'ylab ahamiyatli sondagi yangi shartnomalarni a`zo qiladi. Bu yangi shartnomalarni tayyorlashda, standard shartnoma shaklidan foydalaniladi, va standard shartnomaga o'zgarishlar bitimning ma`lum jihatlariga asoslangan holda amalga oshiriladi.

Yangi shartnoma kompyuterlashtirilgan hisob tizimiga kiritilganda hududiy ofisdagi mijoz hisob raqami xodimi tanish daromad BXUQQSga mos kelishini tasdiqlashi zarur. Nazorat jarayonining bir qismi shaklida, tasdiqlashni amalga oshirgan mijoz hisob raqami xodimi daromad qog'ozini to'ldirishi va tugatilishi haqida imzo qo'yishi lozim. Bu nazorat samarali loyihalashtirilganligini bildiradi. Ammo, menejment nazoratni tekshirgan vaqtida aniqlandiki bu nazorat jarayonlari yangi mahsulot tarmog'i uchun barqaror ravishda hujjatlashtirilmagan yoki taqdim etilmagan. Nazorat samarali boshqarilib kelinmayotgan ekan. Faqat shu faktlarga asoslangan holda, menejment bu kamchilikning quyidagi sabablarga ko'ra material kuchsizlikni ifoda etishini aniqlash ehtimoli yuqori 1) bu kamchilikdan kelib chiqadigan moliyaviy noto'g'ri bayonatning hajmi har hafta sodir bo'ladigan ko'plab muhim yangi savdo bitimlari sababli material bo'lishini kutish asosli va 2) yil davomidagi umumiy savdo bitimlari ham moddiy. Menejment xulosa qila oladiki, material noto'g'ri bayonot sodir bo'lishi ehtimolliligi asosli. Shu bilan birgalikda, ichki nazorat kamchiligidan kelib chiqadigan moliyaviy bayonotlardagi sodir bo'lishi mumkin bo'lgan noto'g'ri bayonotlarning hajmi va ehtimolligi material kuchsizlikning tarifiga mos keladi.

Bo'lishi mumkin bo'lgan muhim kamchilik

Yuqorida tasvirlangan vaziyatni quyidagi qo'shimcha faktlar bilan ko'rib chiqing. Tashkilot kompaniyaning bo'limlaridagi daromad hisob raqami menejeri yangi shartnomalarning murakkab namunalarining tanish daromad ta`minotini har hafta tartibida tasdiqlaydigan qo'shimcha jarayonni amalga kiritdi. Menejer hududiy buxgalteriya xodimi tasdiqlagan tanish daromad ta`minotini ko'rsatuvchi hujjatlarni tekshiradi. Menejer yana tanish daromad ta`minoti hisob tizimiga muvofiq kiritilganini tasdiqlash maqsadida tasdiqlash jarayonini qayta namoyish etadi. Menejment tomonidan qilingan bu nazorat tekshiruvi nazorat samarali boshqarilayotganini ko'rsatadi. Faqatgina bu faktlarga asoslangan holda, endilikda menejment kamchilik muhim kamchilikni anglatishini ko'rsatishi ehtimoli bor ekanligini, chunki daromad hisob raqami menejerining haftalik tasdiqlari tanish daromaddagi material noto'g'ri bayonotlarini aniqlash va oldini olish ehtimoli bo'lmish badal to'lash nazoratini keltirib chiqarganini tasdiqlaydi. Shuning uchun, nazorat kamchiligi audit qo'mitasiga xabar qilinishi kerak, lekin material kuchsizlik darajasiga ko'tarilishi lozim emas.

Xulosa va kelgusi bosqichlar

Tashkilotning ichki nazorat tizimi uning korporativ boshqaruvidagi muhim qismlaridan biri. Barcha tashkilotlar material noto'g'ri bayonotlardan ozod bo'lgan, ishonchli moliyaviy bayonotlar ishlab chiqishi uchun moliyaviy hisob berish ustida samarali ichki nazorat o'rnatishi joiz. Auditorlar o'z mijozlaridan moliyaviy hisob berish ustida samarali ichki nazoratni loyihalashtirish, amalga oshirish va ayni holda saqlanishini, va jamoatchilik mijozlaridan esa moliyaviy hisob berish ustida o'rnatilgan ichki nazoratning samaradorligini baholash va u haqida oshkora hisob berishini kutishi lozim. Amerika Qo'shma Shtatlarida, ichki nazorat samaradorligini baholash bo'yicha dastlabki mezon bu TKHTQning yangilangan Ichki nazorat – Intergratsiyalashgan Dasturi.

Nazorat uchun savollar

1. Moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda qanday maqsad va vazifalar qo'yiladi?
2. Tashqi auditorlar uchun ichki nazoratning ahamiyati to'g'risida nima bilasiz?
3. Korxonaning ichki nazorati qanday tashkil etiladi?
4. Ichki nazorat tizimi elementlari qanday bo'ladi?
5. Ichki nazoratning elementlari va prinsiplari qanday amalga oshiriladi?
6. Korxona hisob siyosatini o'rganish qanday amalga oshiriladi?
7. Ichki nazorat tizimini o'rganish qanday amalga oshiriladi?
8. Nazorat muhiti deganda nimalarni tushunasiz?
9. Nazorat amallari deganda nimalarni tushunasiz?

9-BOB. AUDITORLIK DALILLARI

9.1. Auditorlik dalillariga nisbatan qarorlar

Ushbu bob auditorlik dalillariga nisbatan qabul qilish zarur bo'lgan to'rtta asosiy qaror tavsifidan, shuningdek, ishonchli dalillar yyetarliligi kabi tushunchalar tahlili bilan boshlanadi. So'ngra biz obyektda ishlash bo'yicha uchinchi standartga rioya etish uchun to'plash mumkin bo'lgan dalillarning yetti turini aniqlaymiz va tahlilga tortamiz. Bob oxirida auditor ishlatadigan ishchi hujjatlar ko'rib chiqilgan.

Har bir auditor qabul qilishi lozim bo'lgan eng muhim qaror mijoz moliyaviy hisobotining barcha elementlari va o'sha moliyaviy hisobot, umuman olganda, obyektiv taqdim etilganini tasdiqlash to'plashi kerak bo'lgan dalillarning tegishli miqdorini aniqlashga oid bo'ladi. Bu masalada bir qarorga kelib olish muhim ahamiyatga ega, chunki, barcha mavjud dalillarni baholash va tahlil qilish audit qiymatini aql bovar qilmas darajada oshirib yuborar edi. Masalan, xo'jalik tizimlarining katta qismiga oid moliyaviy hisobotlar auditida barcha bekor qilingan cheklar, yuk xatlari, tovarlarni qabul qilish hujjatlari, sotish bo'yicha schyot-fakturalar, transport hujjatlari, mijozlar buyurtmalari, hisob-kitob varaqlari, shuningdek, boshqa ko'plab hujjatlar va qaydlarni tekshirish mumkin emas.

Auditorga aynan qanday dalillar kerak bo'lishiga oid qaror qabul qilinishi jarayonini quyidagi to'rt savolga javob izlash sifatida tasavvur qilish mumkin:

1. Qanday auditorlik amallaridan foydalanish lozim?
2. Har bir aniq audit amali bo'yicha saralash qanday hajmda bo'lishi lozim?
3. Berilgan majmuadan qaysi aniq unsurni tanlash lozim?
4. U yoki bu aniq amallarni qachon amalga oshirish lozim?

AUDITORLIK AMALLARI.

Auditorlik amallari deganda auditning har bir bosqichida u yoki bu turdagi dalillarni to'plash xususiyatlari haqida aniq batafsil ko'rsatmalar guruhlari tushuniladi. Masalan, tovar-moddiy qimmatliklarni inventarizatsiya qilish, bekor qilingan cheklar soni bilan sotishdan daromadlar miqdori, tizimli buxgalteriya yozuvlari va transport hujjatlarini solishtirish bo'yicha dalillar muayyan audit amallari yordamida to'planadi.

Ularni ishlab chiqishda, odatda, maxsus atamalar qo'llanilib, bu mazkur amallardan audit amalga oshirish yo'riqnomalari sifatida foydalanish imkonini beradi.

SARALASh HAJMI. Audit amallari bo'yicha saralash hajmini tekshirilayotgan majmuaning bittadan to barcha elementlarigacha ko'rinishini o'zgartirish mumkin. Tasavvur qilaylik, sotish jurnalida 6600 ta hisobga to'lov amalga oshirilgani qayd etilgan. Auditor mazkur holatda 200 ta hisobni tanlashi va ularni kassa daftari bilan solishtirishi mumkin. Har bir aniq audit jarayonida qancha element tekshirilishi lozimligini har safar uning o'zi hal etishi kerak. Saralash hajmi turli tekshirishlar uchun turlicha bo'lishi mumkin.

NIMANI SARALASh KERAK BO'LADI. Auditor muayyan audit uchun saralash hajmini belgilab olgach, aynan qanday aniq elementlarni tekshirishini ham aniqlab olishi lozim. Agar auditor, masalan, sotish jurnalidagi yozuvlar bilan solishtirish maqsadida, 6600 ta hisobni o'z ichiga oluvchi majmuadan 200 ta to'langan hisobni tekshirishga qaror qilsa, u holda o'zi tekshiradigan aniq hisoblarni saralash orqali bir qancha usullardan foydalanishi mumkin. Auditor: a) qandaydir haftani tanlashi va dastlabki 200 ta hisobni tekshirishi; b) eng yirik miqdorli 200 ta hisob tanlashi; c) ixtiyoriy tekshirish uchun hisobni tanlashi yoki g) auditorning fikriga ko'ra xatolar mavjud bo'lishi ehtimol qilingan hisobni tanlashi mumkin. Bundan tashqari, ushbu yondashuvlarning uyg'un birikmasi hisoblanuvchi boshqa qandaydir usuldan foydalansa ham bo'ladi.

Moliyaviy hisobot auditi, odatda, qandaydir davrni, masalan, bir yilni o'z ichiga oladi. Audit mazkur davr tugaganidan so'ng bir necha hafta yoki oydan keyingina yakunlanadi. Shuning uchun auditga kiruvchi

operatsiyalarni amalga oshirish vaqti turlicha bo'lishi va ular hisobot davrining boshida yoki uzoq hisobot sanasidan uzoq vaqt o'tgandan keyin amalga oshirilishi mumkin. Moliyaviy hisobot auditida mijoz aksariyat hollarda audit yil yakunlangandan bir-uch oydan keyin tugashini xohlaydi.

AUDIT DASTURI. Dalillarni to'plash sohasida to'rtta qaror natijalarining batafsil bayoni audit dasturi ataladi. Audit dasturi har doim auditni amalga oshirishda foydalaniladigan amallar ro'yxatini o'z ichiga oladi. Unda saralash birligi, tekshirish uchun tanlanadigan muayyan elementlar, shuningdek, audit o'tkazish vaqti haqida ham so'z yuritiladi. Odatda, audit dasturi bo'limlardan iborat bo'lib, ularning har biri muayyan unsurga bag'ishlangan: debitorlik qarzi, sotishlar va hokazo. Debitorlar hisobi bo'yicha audit dasturi misollari (u audit amallari tavsifini ham o'z ichiga oladi), saralash hajmi, tanlangan elementlar, shuningdek, audit o'tkazish vaqti tavsifi. Audit dasturining o'ng tomoni har bir amal uchun audit maqsadlarini belgilashni ham o'z ichiga olib, bu haqda 5-bobda so'z yuritilgan.

9.2. Dalillar ishonchliligi

Obyektda ishlashning uchinchi standarti auditor o'z fikrini tasdiqlovchi yetarlicha ishonchli dalillar to'plashini talab qiladi. Auditorlik dalillari o'ziga xos tabiatga ega ekanligi tufayli, shuningdek, audit qiymatidan kelib chiqqan holda, auditor o'zi ifodalayotgan fikr mutlaqo to'g'ri deb to'liq ishonch hosil qilishi mumkin emas. Biroq u o'zining fikri yetarli darajada adolatli ekaniga ishonch hosil qilishi kerak. Auditor barcha dalillarni taqqoslab, auditorlik xulosasini tuzish uchun haqligiga yetarlicha ishonishi bo'yicha bir qarorga kelishi mumkin.

Dalillar ishonchliligini belgilab beruvchi uch omil – bu aniqlik, yetarlilik va o'z vaqtidalikdir. E'tibor bering, bu sohaga dastlabki ikki omil obyektda ishlashning uchinchi standartidan bevosita ko'chirib o'tkazilgan.

Ishonchlilik. Ishonchlilik – dalillar ishonchga qanchalik munosib ekanligi va haqqoniy deb hisoblash mumkinligining tavsifidir. Agar

dalillarni yuqori darajada haqoniy deb hisoblash mumkin bo'lsa, bu auditorni moliyaviy hisobot xolis taqdim etilganligiga yetarlicha darajada ishontira olishi mumkin. Masalan, agar auditor tovar-moddiy qimmatliklarni o'zi qayta hisoblagan bo'lsa, u holda buning natijasida olingan dalillar kompaniya ma'muriyati auditori ixtiyoriga taqdim etgan o'z raqamlariga qaraganda ko'proq ishonchli hisoblanadi. Aksariyat auditorlar, shu jumladan, ushbu kitobning mualliflari ham dalillar puxtaligi atamasidan ishonchlilik sinonimi sifatida foydalanadilar.

Dalillar ishonchliligi faqat saralangan auditorlik amallari bilan bog'liq. Saralash hajmini yanada ko'paytirish yoki umumiy to'plamdan boshqa elementlarni tanlash orqali ishonchlilikni oshirish mumkin emas. Uni dalillarning quyida keltirilgan olti tavsifidan bittasi yoki bir qanchasi nuqtayi nazaridan yuqoriroq sifatli bo'lgan audit amallarini tanlash orqaligina oshirish mumkin.

O'rinlilik. Dalillar o'rinli va audit predmetiga tegishli bo'lishi kerak. Faqat shu holatda dalilni ishonchli deb hisoblash mumkin. Faraz qilaylik, auditor uning mijozi yetkazib berishlar uchun o'z mijozlariga yukxat taqdim etmaydi, degan gumonda (to'liqlik darajasini tekshirish). Agar auditor bu vaziyatda yuklash bo'yicha yukxatlarni tanlasa va ularni tegishli transport hujjatlari bo'yicha tekshirsa, u holda bu dalillar auditning to'liqlik va tugallik darajasini tekshirish kabi maqsadlariga taalluqli bo'lmaydi. Mazkur holatda o'rinli amal saralama transport hujjatlarini yuklab jo'natish uchun mutanosib yukxatlar bilan taqqoslashdan iborat bo'ladi.

O'rinlilik darajasi faqat auditning aniq maqsadlari mezonlari bilan belgilanishi mumkin. Dalillar bir maqsadga nisbatan o'rinli va boshqasiga nisbatan noo'rin bo'lishi mumkin. Avvalgi misolda, ya'ni, auditor yuklab jo'natish uchun yukxatlarni transport hujjatlari bilan taqqoslaganda, dalillar moliyaviy hisobot ishonchliligini aniqlash uchun tamomila o'rinli bo'ladi. Aksariyat hollarda dalillar auditning bir necha maqsadlari uchun o'rinli bo'ladi, biroq barchasi uchun emas.

Manba mustaqilligi. Xo'jalik tizimidan tashqarida olingan dalillar ushbu tizim doirasida olingan dalillarga qaraganda ishonchliroq hisoblanadi. Masalan, tashqi dalillar (banklar, huquqshunoslar yoki

mijozlar ma'lumotlari) mijozning o'zidan olingan javoblardan, shuningdek, uning iqtisodiy tizimi doirasidan chiqmaydigan hujjatlarda keltirilgan ma'lumotlardan ishonchliroqdir.

Xo'jalik ichki nazorat tizimi samaradorligi. Agar mijozning xo'jalik ichki nazorat tizimi samarali bo'lsa, u holda mijozdan olingan dalillar ham mos ravishda ishonchliroq bo'ladi. Masalan, agar sotish va yukxatlarni rasmiylashtirish bo'yicha xo'jalik ichki nazorat tizimi samarali bo'lsa, u holda auditor yukxatlar va transport hujjatlaridan ular nomaqbul bo'lgan holatga qaraganda ancha ishonchliroq ma'lumotlar olish imkoniyatiga ega bo'ladi.

Auditorning bevosita bilimlari. Haqiqatda tekshirishlar, kuzatishlar, hisob-kitoblar va tadqiqotlar natijasida auditor tomonidan bevosita olingan ma'lumotlar ishonchliligi u bilvosita oladigan ma'lumotlarga nisbatan yuqoriroq sanaladi. Masalan, agar auditor yalpi foydani savdo hajmining muayyan foizi sifatida hisoblasa va uning dinamikasini oldingi davr ma'lumotlari bilan solishtirsa, u holda bunday dalillar auditor nazorat tizimiga tayangan holda qo'lga kiritgan ma'lumotlarga ko'ra ishonchliroq bo'lishi mumkin.

Ma'lumot etkazuvchi shaxslarni baholash. Axborot manbai hatto mustaqil bo'lgan taqdirda ham, dalillar maqomi ishonchli dalillar bilan ishlashga imkon beruvchi shaxslar tomonidan taqdim etilgan holatdagina ularni ishonchli deb hisoblash mumkin. Shu sababga ko'ra, advokatlar va banklar keltirgan dalillar, odatda, mijozning ishga oid operatsiyalari bilan yaxshi tanish bo'lmagan shaxslardan olingan ma'lumotlarga ko'ra ishonchliroq sanaladi. Bundan tashqari, bevosita auditor tomonidan to'plangan dalillar, agar u dalillarni to'g'ri baholash uchun yetarlicha malakali bo'lmagan holatda ham yetarli darajada ishonchli bo'lib chiqmasligi mumkin. Masalan, agar tekshiruvchi haqiqiy olmosdan shishani ajrata olishiga aniq imkon beruvchi tegishli bilimlarga ega bo'lmasa, brilliant buyumlardan iborat tovar-moddiy qimmatliklarni tekshirish ularning haqiqatda mavjudligiga oid ishonchli ma'lumotlar bermaydi.

Obyektivlik darajasi. Xolis dalillar ishonchliligini puxta baholash talab qilinadigan dalillarga qaraganda ishonchliroqdir. Debitor hisoblar

tasdig'i, bank ko'chirmalari, qimmatli qog'ozlar va naqd pul mablag'lari inventarizatsiyasi natijalari, shuningdek, hisoblar bo'yicha aylanmalar va yakunlarni balans va bosh daftar bilan solishtirishni xolis ma'lumotlar sirasiga kiritish mumkin. Sub'ektiv axborotlarga misollar tariqasida esa mijoz advokatining ushbu mijozga nisbatan davom etayotgan sud ishining ehtimoliy natijalari bo'yicha da'volari, tovar-moddiy qimmatliklarni inventarizatsiya qilish jarayonida ularning eskirishini baholash, shuningdek, kredit bo'limi boshlig'ining muddati o'tib ketgan debitorlik qarzini to'lash imkoniyati haqida xabarnomasi tilga olinadi. Sub'ektiv ma'lumotlarning haqqoniyligini baholashda uni taqdim etayotgan shaxsni baholash muhim ahamiyat kasb etadi.

To'plangan dalillar yetarliligi ularning soni bilan belgilanadi. Shuning uchun auditor o'ziga dalillar yetarli yoki yetarli emasligini belgilab olishida auditorlar tomonidan qo'llaniladigan saralash hajmi muhim ahamiyatga ega. Aniq amal bo'yicha u 200 yoki 100 ta elementli saralashdan dalillar olishi mumkin va ular, odatda, birinchi holatda yetarliroq bo'ladi.

Dalillar yetarliligiga saralash hajmidan tashqari aniq elementlar tabiati ham ta'sir ko'rsatadi. Agar dollarda ifodalangan yirik miqdorli majmua elementlari tanlab olingan bo'lsa, u holda bu xatolarni aniqlash ehtimolini unchalik oshirmaydi. Lekin majmuaning reprezentativ elementlaridan iborat saralash, odatda, yetarli hisoblanadi. Aksincha, aksariyat auditorlar dollarda ifodalanuvchi yirik miqdorlarga ega majmui elementlarinigina o'z ichiga oluvchi saralashlarni yetarli deb hisoblashmaydi.

Auditorlik dalillarining o'z vaqtidaligini ikki yoqlama ko'rib chiqish mumkin: yoki ushbu dalillar to'plangan vaqt bo'yicha, yoki umuman audit qilinayotgan davr bo'yicha. Agar dalillar balans sanasiga iloji boricha yaqinroq to'plangan bo'lsa, ular, odatda, ishonchliroq bo'ladi. Masalan, balans sanasi uchun qimmatli qog'ozlar likvidligining auditor baholash ularni ikki oy avval baholashdan ko'ra anchayin ishonchlidir. Foyda va zarar hisobotiga kelsak, davrning qandaydir bir qismini emas, balki to'lig'icha o'z ichiga qamrab olgan saralashga ega bo'lingan holatda dalillar yanada ishonchli hisoblanadi. Misol uchun,

butun yil uchun sotishlar bo'yicha xo'jalik operatsiyalarining ixtiyoriy saralashi ushbu yilning faqatgina dastlabki olti oyini o'z ichiga olgan saralashdan ishonarliroqdir.

Birlashgan samara. Dalillarning ishonarlilik darajasini ishonchliligi, yetarliligi va o'z vaqtidaligini umumiy baholashdan keyingina baholash mumkin. Yuqori darajali ishonchli ma'lumotlarni o'z ichiga olgan saralash agar o'sha axborot o'z vaqtida bo'lgan holatdagina ishonarli bo'ladi. Xuddi shuningdek, hajman katta, biroq ishonchsiz axborotlarni o'z ichiga olgan saralash ishonarli bo'lmaydi.

Dalillarga nisbatan to'rt qaror bilan ularning ishonarlilik darajasini belgilab beruvchi uch xususiyat o'rtasida to'g'ridan-to'g'ri aloqa mavjud.

Auditor moliyaviy hisobotning muhim pozitsiyasi hisoblanuvchi tovar- moddiy qimmatliklar bahosini tekshiryapti, deb tasavvur qilaylik. Umum qabul qilingan auditorlik standartlari auditor tovar-moddiy qimmatliklari bahosida haqiqiy ahvolni buzib ko'rsatuvchi holatlar yo'qligiga yetarli darajada ishonch hosil qilgan bo'lishini talab etadi. Shuning uchun, auditor ushbu tovar-moddiy qimmatliklari bahosi bo'yicha ishonchli va o'z vaqtida olingan dalillarni yetarli hajmda to'plashi kerak. Bundan kelib chiqsak, u tovar-moddiy qimmatliklari bahosini audit qilish uchun ishonarlilik talablarini qondiradigan amallarni, shuningdek, tarkibida yetarlilik talablarini qondirishi mumkin bo'lgan elementlar mavjud saralash hajmini tanlashi lozim. Nihoyat, auditor ushbu amallarni qachon bajarish lozimligini hal qilishi kerak bo'ladi. Dalillarga nisbatan ushbu to'rt qaror uyg'unligi natijasida esa auditorda tovar-moddiy qimmatliklarini baholashda jiddiy xatoliklar yo'qligiga ishonch paydo bo'lishi kerak. Tovar-moddiy qimmatliklari bahosi haqida so'z yuritiladigan audit dasturi bo'limi esa bu qarorlarni aks ettirishi lozim.

Ishonarlilik va qiymat. Auditorlik dalillari haqida qarorlar qabul qilishda, ularning nafaqat ishonchliligi va ishonarliligini, balki qiymatini ham hisobga olish zarur. Axborotni tekshirish uchun faqat allaqanday bir turdagi dalillar zarur bo'lgan holatlar juda kamdan-kam kuzatiladi. Bunday axborotning eng yaxshi turini (yoki eng yaxshi turlari

birikmasini) tanlashdan oldin, barcha muqobil variantlarning ishonarliligi va qiymati diqqat bilan tahlil qilinishi kerak. Auditorning maqsadi – ushbu ma'lumotlarni tekshirishda foydalanish mumkin bo'lgan ishonchli va o'z vaqtida olingan dalillarni yetarli hajmda qo'lga kiritishdan iborat. Shuningdek, bu maqsadga imkon qadar kamroq xarajatlar bilan erishilishi lozim.

9.3. Auditorlik dalillari turlari

Qaysi audit amalini tanlash borasida qaror qabul qilar ekan, auditor ixtiyorida dalillarning ettita keng ko'lamli toifasini tanlash imkoni bo'ladi. Ularni dalillar turlari deb nomlaymiz va quyida keltirib o'tamiz. Mazkur bo'limda ularga ta'rif beriladi va batafsil tahlil qilinadi.

- Haqiqatdagi nazorat.
- Tasdiq.
- Hujjatlashtirish.
- Kuzatish.
- Arifmetik aniqlik.
- Analitik amallar.

Haqiqatdagi nazorat. Haqiqatdagi nazorat – bu auditor tomonidan moddiy aktivlar tekshirilishi yoki sanab chiqilishidir. Bunda olinadigan dalillar turi ko'pincha tovar-moddiy qimmatliklari va naqd pullar bilan bog'liq. Lekin undan qimmatli qog'ozlarni, olingan veksellar va asosiy moddiy aktivlarni tekshirishda ham foydalanish mumkin. Audit maqsadlari uchun haqiqatdagi nazoratni (masalan, qimmatli qog'ozlar bozorida sotishga yaroqli qimmatli qog'ozlar va naqd pul mablag'lari) hujjatlarga asoslangan nazoratdan (masalan, to'langan cheklar va sotish bo'yicha hujjatlar ustidan) ajrata olish muhim ahamiyatga ega. Agar tekshirilayotgan hujjat (masalan, sotish uchun nakladnoy kabi) o'z-o'zicha hech qanday ahamiyatga ega bo'lmasa, bunday dalillar hujjatlashtirish deyiladi. Masalan, imzo qo'yilguncha chek hujjat hisoblanadi, imzo qo'yilgandan keyin u aktivga aylansa, to'langandan so'ng yana hujjatga aylanadi. Texnik nuqtayi nazardan, chekning

haqiqatdagi nazorati chek aktiv hisoblangan paytdagina o'rinli bo'lishi mumkin.

Haqiqatdagi nazorat (mazkur aktiv real mavjudligini tekshirishning bevosita usuli sifatida) ishonchli va foydali turdagi audit dalillari olish uchun imkon yaratadi. Odatda, haqiqatdagi nazorat – bu aktivning miqdoriy xususiyatlari va uning tavsifi to'g'riligini tekshirishga imkon beruvchi obyektiv usuldir. Ba'zi hollarda, u aktiv holatini yoki uning sifat xususiyatlarini baholash bo'yicha ham foydali usul hisoblanadi. Ammo haqiqatdagi nazorat mavjud aktivlar rostdan ham mijozga tegishli ekanini tasdiqlash uchun yetarli emas. Bundan tashqari, ko'p hollarda auditor ma'naviy eskirish va asliga muvofiqlik kabi sifat omillari haqida xulosa qilish uchun yetarli malakaga ega bo'lmaydi. Haqiqatdagi nazorat yordamida moliyaviy hisobot uchun baholash to'g'ri qilingan-qilinmaganini aniqlash ham, odatda, mumkin emas.

Tasdiq. Tasdiq – auditor so'roviga binoan mustaqil uchinchi tomondan yozma javob olish bo'lib, unda u yoki bu ma'lumotning to'g'riligi tasdiqlanadi. Tasdiq mijozga bog'liq bo'lmagan manbalardan kelib tushayotgani uchun, ular ayniqsa qimmatli va tez-tez qo'llaniladigan dalil turlari sanaladi. Biroq bunday tasdiqlar olish juda qimmatga tushadi. Shuningdek, bu so'rov yo'llangan shaxslar uchun ayrim noqulayliklar tug'dirishi mumkin. Shuning uchun bundan chetlab o'tish mumkin bo'lgan barcha hollarda shunday yo'l tutiladi.

Tasdiqdan foydalanish yoki foydalanmaslik alohida olingan vaziyat uchun ishonchliligi yuqori ma'lumotlar qanchalik zarurligi, shuningdek, muqobil dalillardan foydalanish imkoniyati qay darajada ekanligiga bog'liq. Tashkilotlar o'rtasidagi alohida xo'jalik operatsiyalarini, masalan, oldi-sotdi bo'yicha operatsiyalarni tekshirishda, odatda, tasdiqqa murojaat qilinmaydi, chunki auditor bu maqsad uchun hujjatlardan foydalanishi mumkin. Xuddi shuningdek, asosiy mablag' tushumlarini audit qilishda ham tasdiq kamdan-kam hollarda ishlatiladi, chunki bu aktivlarni hujjatlar va haqiqatdagi nazorat yordamida yetarlicha ishonchli darajada tekshirish mumkin.

Agar bu amaliy va o'rinli bo'lsa, har gal auditorlardan debitorlik hisoblaridan saralash bo'yicha tasdiq olish talab qilinadi. AICPA

tomonidan ilgari surilgan ushbu talabning amal qilishi boisi shundaki, debitorlik hisobi, odatda, moliyaviy hisobotga nisbatan ahamiyatli va tasdiq bunday hisoblar bo'yicha yuqori darajadagi ishonchli dalilni o'zida aks ettiradi.

Boshqa qandaydir hisoblar bo'yicha (debitorlik hisobidan tashqari) tasdiqlar talab qilinmasa-da, dalillarning bu turi ko'p turdagi ma'lumotlarni tekshirishda juda foydalidir. Tasdiq ishonchli dalilga aylanishi uchun, so'rov jo'natilgandan to javob olingunga qadar u auditor nazorati ostida bo'lishi kerak. Tasdiq haqida so'rovlarni tayyorlash, ularni jo'natish va javob olish bilan mijozning o'zi shug'ullanayotgan bo'lsa, bu auditor nazoratni qo'ldan boy berganini, shu bilan birga o'z mustaqilligini yo'qotib qo'yganini anglatadi. Bunday hollarda dalillar ishonchliligi pasayadi.

Hujjatlashtirish. Hujjatlashtirish ko'pincha yozma tasdiq ataladi. Auditor tomonidan moliyaviy hisobotga kiritilayotgan yoki kiritilishi lozim bo'lgan ma'lumotlar asoslanganligiga ishonch hosil qilish maqsadida o'z mijozining hujjatlari va yozuvlari o'rganilishini nazarda tutadi. Auditor o'rganib chiqayotgan hujjatlar – mijozning xo'jalik operatsiyalari bo'yicha ma'lumotlarning tizimli hisobga olish uchun mijoz tomonidan ishlatiladigan yozuvlardir. Har bir xo'jalik operatsiyasi, odatda, mijozga tegishli kamida bitta hujjatda qayd qilingani bois, katta miqdordagi shunday dalillar auditor ixtiyorida bo'ladi. Masalan, mijoz, odatda, o'z mijozining buyurtmalar blankasi, transport hujjati, har bir tovar chiqarish uchun yukxat nusxasi va boshqalarni o'zida saqlaydi. Ushbu hujjatlar – ancha foydali dalillar bo'lib, ularning yordamida auditor sotish hajmi va boshqa xo'jalik operatsiyalari bo'yicha mijozning hisob yuritishi aniqligini tekshirishi mumkin. Hujjatlashtirish – barcha auditorlik tekshiruvlarida keng qo'llaniladigan dalil shaklidir, chunki auditor ortiqcha sarf-xarajat qilmasdan ham bunday ma'lumotlarni oson qo'lga kiritishi mumkin. Ba'zan shunday bo'ladiki, hujjatlashtirish auditorning ixtiyorida mavjud dalillarning yagona foydali shakliga aylanadi.

Hujjatlarni ichki va tashqi turlarga ajratib olish qulay. Agar hujjat xo'jalik tizimi doirasida tayyorlangan bo'lsa, hech qachon uning

chegarasidan chiqmay, mijozlar yoki savdogarlar kabi begona shaxslar qo'liga tushmay o'sha erda saqlansa, u ichki hujjat hisoblanadi. Ichki hujjatlarga misollar sirasida sotish bo'yicha yukxatlar nusxalari, tovar chiqarish uchun hujjatlar, xodimlarning ish vaqti yoki tovar-moddiy qimmatliklarni inventarizatsiyalash natijalari qayd qilinadigan hujjatlar va boshqalarni eslatib o'tish mumkin. Mijozning xo'jalik tizimidan tashqarida kimningdir birovning qo'lida bo'lgan hujjatlar esa tashqi hujjatlar hisoblanadi. O'sha begona shaxs hisobga olingan xo'jalik operatsiyalarining qatnashchisi bo'lishi mumkin. Bunday hujjat istalgan vaqtda mijoz qo'lida bo'ladi yoki auditor undan bemalol foydalanishi mumkin.

Ayrim hollarda tashqi hujjatlar mijozning xo'jalik tizimidan tashqarida paydo bo'ladi va faqat pirovardida mijozning qo'liga kelib tushadi. Bunday tashqi hujjatlarga misol tariqasida yetkazib beruvchilar yukxatlari, to'langan veksellar va sug'urta polislarini keltirish mumkin. To'langan cheklar kabi boshqa hujjatlar mijoz tomonidan tuziladi, keyin esa begona shaxslarga yuboriladi va oxir-oqibat yana mijozga qaytadi.

Auditor birinchi navbatda hujjat ichki yoki tashqi ekanligiga e'tibor qilgan holda, uni ishonchli dalil sifatida qabul qiladi. Agar bu hujjat ichki bo'lsa, u holda uning ishonchliligining asosiy mezoni – uni xo'jalik ichki nazoratining samarali tizimi sharoitida yaratish hisoblanadi. Kuchsiz xo'jalik ichki nazorati sharoitida tuzilgan ichki hujjatlar ishonchli dalil bo'lishi mumkin emas.

Tashqi hujjatlar auditor mijozida ham, xo'jalik operatsiyasida qatnashuvchi boshqa tomonda ham bo'ladi. Bu esa xo'jalik operatsiyasining ikkala ishtirokchisi hujjatda mavjud ma'lumotlar va shartlarga bir xil darajada rozi ekanligini ko'rsatadi. Shuning uchun tashqi hujjatlar ichki hujjatlarga qaraganda ishonchliroq dalil hisoblanadi.

Kuzatishlar. Kuzatishlar deganda biz muayyan xatti-harakatlarni baholash uchun sezgi a'zolaridan foydalanishni nazarda tutamiz. Butun audit davomida turli-tuman obyektlar va xatti-harakatlarni baholashda ko'rish, eshitish, hidlash va paypaslash a'zolari kabilardan foydalanish uchun katta imkoniyatlar mavjud. Masalan, auditor o'z mijozida mavjud

vositalar haqida umumiy tasavvur hosil qilish uchun, butun zavodni aylanib chiqishi mumkin; u asbob-uskunalar zanglab ketmaganini ko'rishi, u qanchalik eskirganini baholashi, buxgalteriya hisobini yurituvchi shaxslarni kuzatishi va shu orqali uni aynan shu ish bilan shug'ullanishi lozim bo'lgan shaxslar amalga oshirayotganini aniqlashi mumkin. Kamdan-kam hollarda kuzatishlarning o'zigina yetarli bo'ladi. Dastlabki taassurotlarni turli dalillar bilan tasdiqlash ham talab etiladi. Shunday bo'lsa-da, kuzatish – auditning foydali qismidir.

Mijozlarni so'roqqa tutish. So'roqqa tutish natijasida mijoz auditor tomonidan berilgan savollarga yozma javob yoki og'zaki ma'lumot beradi. So'rov natijasida mijozdan sezilarli hajmda ma'lumot olish mumkin bo'lsa-da, bu ma'lumotlarni tugal deb bo'lmaydi, chunki u mustaqil manbadan olinmayapti va dalillar mijozning foydasiga buzib ko'rsatilgan bo'lishi ham hech ehtimoldan yiroq emas. Shuning uchun auditor so'rov natijasida ma'lumot to'plaganda, boshqa usullar vositasida uni yanada mustahkamlovchi dalillar bilan boyitishi zarur. Masalan, auditor tizimli buxgalteriya yozuvlarini yuritish, hisoblar bo'yicha aylanmalar va saldoni tekshirish uchun mijoz qo'llaydigan usullar haqida ma'lumot olish uchun, odatda, avvalo, uning o'zidan xo'jalik ichki nazorat tizimi qanday ishlashi haqida so'raydi. So'ngra auditor xo'jalik operatsiyalarini tekshiradi va ular rostdan ham aynan unga xabar qilinganidek yo'sinda hisobga olinayotgani va nazorat qilinayotganligini aniqlaydi.

Arifmetik aniqlik. Arifmetik aniqlikni tekshirish hisob-kitoblarni tanlanma tekshirish va audit qilinayotgan davr uchun mijoz ma'lumotlarini ko'chirib o'tkazishni nazarda tutadi. Hisob-kitoblarni qayta tekshirish mijoz tomonidan amalga oshirilgan arifmetik yakunlar va operatsiyalar to'g'riligini aniqlashdan iborat. U tovarlar va boshqa tovar-moddiy qimmatliklarini sotish bo'yicha yukxatlarni to'plash, jurnallar va qo'shimcha buxgalteriya daftarlari yakunlari, amortizatsiya va etkazilgan zararlar bo'nagi bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish kabi operatsiyalarni o'z ichiga oladi. Axborot uzatishni qayta tekshirish esa, masalan, yakka tartibda tarqatishdan iborat. Agar ayni bir summa bir necha joyda hisobga olingan bo'lsa, bunday holatda auditor u barcha

joyda bir xil ekanligiga ishonch hosil qilishi kerak. Masalan, auditor sotish hajmini debitorlik qarzi bilan taqqoslagan holda, sintetik va analitik hisobga olish to'g'riligiga ishonch hosil qilish uchun, Bosh kitob bilan uni qiyoslash uchun uncha katta bo'lmagan testlar o'tkazadi. Ko'pchilik auditorlar bunday tekshirishni "takroriy operatsiyalar" deb ataydilar.

Analitik amallar. Analitik amallarni bajarishda taqqoslashdan foydalaniladi va o'zaro bog'liqliklar belgilanib, ular balans bilan unga ilova qilingan hisobot qay darajada haqqoniy ekanligini baholashga imkon beradi. Bunday amalga misol sifatida o'tgan yil uchun yalpi foydaning foiz qiymati bilan joriy yil uchun yalpi foydaning foiz qiymatini solishtirishni zikr etib o'tish mumkin. Ayrim nomoddiy aktivlar va hisoblar bo'yicha analitik usullar yagona talab qilinuvchi dalil turi bo'lib chiqishi mumkin. Qolgan hisoblarga kelsak, analitik amallar balans va boshqa hisobotlar ishonarli ekanligini tasdiqlab turgan hollarda boshqa turdagi dalillar hajmini kamaytirish mumkin. Ba'zi hollarda analitik amallardan kelgusi tekshirish kerak yoki kerak emasligini belgilash uchun yanada kengroq tadqiq qilish zarur bo'lgan hisoblar yoki xo'jalik operatsiyalarini aniqlash uchun ham foydalaniladi. Joriy yil uchun umumiy ta'mirlash xarajatlari bilan o'tgan yilgi xuddi shunday xarajat ko'rsatkichini taqqoslash va farqni o'rganish bunga misol bo'la oladi. Agar farq sezilarli bo'lsa, u holda bunday xarajatlar ortishi yoki kamayishi sabablarini aniqlash zarur.

Analitik amallar uchun foydalaniladigan axborot – bu, odatda, auditorning o'zi tomonidan qilingan hisob-kitoblardir. Qaysi hisoblar kelgusi tekshirish talab qilmasligi, qaysi sohalarni yanada batafsil o'rganish lozimligini hal etishga ko'maklashishi uchun analitik amallarni audit boshida amalga oshirgan maqsadga muvofiq sanaladi.

9.4. Ishchi hujjatlar

SAS 41 (AU 338), audit standartlari to'g'risidagi Nizomga muvofiq ishchi hujjatlar – bu auditor qo'llanilgan amallar, testlar, olingan ma'lumotlar va audit jarayonida qilingan mutanosib xulosalarni qayd

qiladigan yozuvlardir. Ishchi hujjatlar auditor tekshirishni to'g'ri bajarish uchun muhim deb hisoblagan va u o'z auditorlik xulosasida keltiradigan xulosalarni qo'llab-quvvatlashi mumkin bo'lgan barcha ma'lumotlarni o'z ichiga olishi kerak.

Ishchi hujjatlar vazifalari. Ishchi hujjatlarning umumiy maqsadi auditorga yordam berishdan iborat: ular auditor auditni umum qabul qilingan standartlarga muvofiq o'tkazayotganiga yetarli darajada ishonch hosil qilishi uchun imkon yaratadi. Xususiy hollarda joriy yil auditi bilan bog'liq ishchi hujjatlar to'plangan dalillar, shuningdek tekshirish natijalari yozuvi sanalib, auditni rejalashtirish uchun asos bo'ladi. U muayyan holat uchun auditorlik xulosasining muvofiq turini aniqlash uchun ma'lumot va supervayzerlar (nazoratchilar) tomonidan amalga oshirilayotgan tekshiruvlar uchun asos sanaladi.

Auditni rejalashtirish asoslari. Agar auditor joriy yil uchun o'z auditini mutanosib tarzda rejalashtirishni xohlasa, uning ishchi hujjatlarida zaruriy ma'lumotlar bo'lishi kerak. gazetalarda Bunday hujjatlarda xo'jalik ichki nazorat tizimi va auditning alohida sohalari, audit dasturi va o'tgan yil uchun audit natijalari uchun ajratilgan vaqt haqida tavsifiy ma'lumotlar kabi rejalashtirish uchun turli-tuman ma'lumotlar mavjud.

To'plangan dalillar va test natijalari yozuvi. Ishchi hujjatlar – bu audit umum qabul qilingan standartlarga muvofiq amalga oshirilganidan dalolat beruvchi eng birinchi hujjatlardir. Agar shunday zarur yuzaga kelsa, auditor nazorat organlari va sudda o'z auditi yaxshi rejalashtirilgani hamda tegishli tartibda nazorat qilinganini, to'plangan dalillar ishonchli, yetarli va o'z vaqtida olinganligi, auditorlik xulosasi tekshirish natijalariga mos kelishini namoyish etishi kerak bo'ladi.

Auditorlik xulosasi turini aniqlash uchun ma'lumotlar. Ish hujjatlari – muhim axborot manbalari bo'lib, auditorlik xulosasining muayyan sharoitga mos turi haqida oqilona qaror qabul qilishga yordam berishi mumkin. Hujjatlarda mavjud dalillar audit sohasining muvofiqligini va moliyaviy hisobot taqdim etishning obyektivlik darajasini aniqlash uchun foydali.

Supervayzerlar va hamkorlar tomonidan tekshirish uchun asos. Agar supervayzerda auditor aynan shunday auditorlik xulosasi tuzish uchun rostdan ham yetarli dalillar to'plaganini baholashga qiziqish paydo bo'lsa, u birinchi navbatda ish hujjatlariga murojaat qilishi mumkin bo'ladi.

Auditorlik xulosasi tuzish bilan bevosita bog'liq maqsadlardan tashqari ishchi hujjatlar soliq deklaratsiyalari, qimmatli qog'ozlar birjalari uchun axborotlar va boshqa xabarnomalar tayyorlash uchun asos sifatida xizmat qilishi mumkin; auditorning fikriga ko'ra, mijoz faoliyatini yaxshilashga yordam berishi mumkin bo'lsa yoki bunday xabarnomalar umum qabul qilingan auditorlik standartlari bo'yicha talab etilsa, ular kompaniya auditorlik qo'mitasi va kompaniya rahbariyatiga turli masalalar bo'yicha rasmiy taqdimnomalar kiritish uchun axborot manbai bo'lishi mumkin; ular xodimlarni tayyorlash va kelgusi auditlarni rejalashtirish hamda ijrosini muvofiqlashtirishga yordamlashish uchun qo'shimcha ma'lumotlar sifatida ham xizmat qiladi.

Mazmun va tashkil etish. Har bir auditorlik firmasi ishchi hujjatlarni tayyorlash va tashkil etishga o'z yondashuvini ishlab chiqadi. Boshlovchi auditor esa o'z auditorlik firmasi tomonidan ishlab chiqilgan yondashuvga amal qilishi kerak. Ushbu kitobda biz asosiy e'tiborni barcha ish hujjatlari uchun umumiy bo'lgan bosh tamoyillarga qaratamiz.

Audit doirasida tayyorlangan ishchi hujjatlarning turi muayyan mantiqqa bog'liq bo'lib, u, shuningdek, ular fayllarga qanday joylashtirilishini ham belgilab beradi. Qisqa qilib aytganda, turli kompaniyalar bunday hollarda muayyan darajada turlicha yondashuvlardan foydalanishi ham mumkin. Rasmda keltirilgan misolda ishchi hujjatlar ro'yxati umumiy axborotdan, masalan, doimiy fayllarga joylashtirilgan korporatsiyalar haqida ma'lumotlar bilan boshlanadi.

Ishchi hujjatlar mazmuni va tashkil etilishi

Tepadan pastga:

Hisobot va auditorlik xulosasi

Ishchi namunaviy balans

Aylanma vedomostlarga tuzatish kiritish

Majburiyatlar bo'yicha e'tirozlar va xarajatlar

Operatsiyalar
Passivlar va kapital
Aktivlar
Analitik amallar
Xo'jalik operatsiyalari tekshiruvi
Xo'jalik ichki nazorat tizimi
Umumiy ma'lumotlar
Audit dasturlari
Doimiy fayllar

Ular moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasi bilan yakunlanadi. Ularning o'rtasida auditor tomonidan amalga oshirilgan tekshirishlar haqida bilib olish mumkin bo'lgan ishchi hujjatlar joylashtiriladi.

Doimiy fayl. Doimiy fayllar joriy tadqiqotlar uchun tegishli original yoki yangilangan ma'lumotlarni o'z ichiga olishi kerak. Bunday fayllar yillar o'tgan sari ham o'z qiymatini yo'qotmaydigan audit haqida qulay ma'lumot manbaidir. Odatda, doimiy fayllar quyidagi ma'lumotlarni o'z ichiga oladi:

• maqolalar, korporatsiyalar nizomlari, shartnomalar, obligatsiyalar ro'yxati kabi doimiy qiziqish uyg'otadigan kompaniya hujjatlaridan ko'chirmalar yoki nusxalar. Qayd qilingan shartnomalar pensiya bitimlari, lizing shartnomalari, ijara shartnomalari, qimmatli qog'ozlar variantlari va boshqalarni o'z ichiga oladi. Ushbu hujjatlarning har biri butun amal qilish muddati davomida auditor uchun muhim ahamiyatga ega bo'ladi.

• auditor uchun doimiy qiziqish uyg'otuvchi hisoblar bo'yicha o'tgan yillar uchun tahlil. Shu jumladan, uzoq muddatli debitorlik qarzi, muassislar bilan hisob-kitoblar, gudvill (huquqni kompaniyaga o'tkazish) va asosiy vositalar. Doimiy fayllarda shunday ma'lumotlarning mavjudligi auditorga ixtiyorida o'tgan yillarda olingan natijalar bo'lib, tekshirish jarayonida ulardan istalgan payt foydalanishi mumkin bo'lgan holda o'z diqqat-e'tiborini faqat joriy yil balansidagi o'zgarishlar tahliliga qaratishga imkon beradi.

•Xo'jalik ichki nazorat tizimi va nazorat riskini baholash bilan tanishish haqida ma'lumotlar. Bunga tashkiliy sxemalar, hujjat

aylanishining blok-sxemalari, so'rovnomalar, xo'jalik ichki nazorati bo'yicha boshqa ma'lumotlar kiradi.

• O'tgan yillarda auditorlik tekshiruvlarining bajarish bo'yicha amalga oshirilayotgan analitik usullar natijalari. Ular orasida – tanlangan hisob uchun munosabatlar va auditor tomonidan hisoblangan foizlar, shuningdek, umumiy yoki oylik aylanmalar balansi. Bu axborot foydali, chunki u auditorga ushbu hisob bo'yicha keng tekshirishlar o'tkazish zaruratini yuzaga keltiruvchi joriy yil uchun qandaydir g'ayrioddiy o'zgarishlar mavjudligini aniqlashga yordam beradi. Analitik amallar va xo'jalik ichki tizimining tavsifi hamda u bilan bog'liq nazorat riski doimiy fayllarga emas, balki joriy davr uchun ishchi hujjatlarga joylashtiriladi. Ko'plab auditorlik firmalari shunday yo'l tutadi.

Joriy fayllar. Joriy fayllar audit o'tkazilgan yil bilan bog'liq barcha ishchi hujjatlarni o'z ichiga oladi. Unda mijoz haqida ma'lumotlar keltirilgan doimiy fayllarning bitta to'plami va har yillik audit uchun bittadan joriy fayllar to'plami mavjud bo'ladi. Quyida biz joriy fayllarga qanday turdagi ma'lumotlar kiritilishini qisqacha ko'rib chiqamiz. Audit dasturi. Odatda, auditning barcha segmentlarini muvofiqlashtirish va integratsiyani yaxshilash maqsadida audit dasturi alohida faylga kiritiladi.

Lekin ayrim auditorlik firmalari bu erga dasturdagi auditning ushbu bo'limiga bag'ishlangan qismi nusxasini ham kiritadi. Audit o'tkazishda har bir auditor bajarilgan amallarni va ularni tugash sanasini dasturda qayd qiladi. Ishchi hujjatlarga yaxshi rejalashtirilgan va vijdonan bajarilgan audit dasturining kiritilishi audit yuqori sifatli amalga oshirilganidan dalolat beradi.

Umumiy ma'lumot. Ba'zi ishchi hujjatlar moliyaviy hisobotdan muayyan summani tasdiqlash uchun mo'ljallangan ma'lumotlarni emas, joriy davr uchun umumiy xarakterdagi ma'lumotlarni o'z ichiga oladi. Bunday axborotlar orasida – auditni rejalashtirish bo'yicha qaydlar, direktorlar kengashi majlislarining qisqacha mazmuni yoki bayonnomalari, doimiy fayllarga kiritilmaydigan shartnoma yoki bitimlarning qisqacha mazmuni, mijoz bilan nizolashuv sabablari, ishchi hujjatlar tekshiruvlari bo'yicha eslatmalar, shuningdek, umumiy

xulosalar bo'ladi. Bu erga nazorat riskini baholash bo'yicha hujjatlarni ham kiritish mumkin.

Ishchi namunaviy balans. Moliyaviy hisobotni tayyorlash uchun asos bosh kitob bo'lgani bois, tadqiq qilishda eng asosiy e'tibor unga kiritilmagan summalarga qaratiladi. Balans sanasidan keyin imkon qadar tez fursatda auditor yil oxiri uchun qoldiqlar va bosh kitobdan aylanmalar bo'yicha ma'lumotlarni oladi yoki tayyorlaydi. Qoldiqlarning tizimli ro'yxati ishchi namunaviy balansni o'zida aks ettiradi.

Ko'pchilik kompaniyalar, auditorning ishchi namunaviy balansi moliyaviy hisobot bilan bir xil shaklga ega bo'lishi kerak, deb hisoblaydi. Namunaviy balansdagi har bir band Bosh kitob hisoblarini detallashtiruvchi sintetik hisob ma'lumotlariga asoslanadi. Analitik hisobning har bir hisobi esa, o'z navbatida, sintetik hisobning tegishli ma'lumotlarini qo'llab-quvvatlaydi. Umuman olganda, bunday muvofiqlik bajarilgan auditorlik ishidan dalolat beradi va auditor tomonidan chiqarilgan xulosalar uchun asos bo'ladi.

Aylanma vedomostlarga tuzatishlar kiritish. Auditor buxgalteriya yozuvlarida jiddiy xatolarga duch kelganda, bunday moliyaviy hisobotlarga tuzatish kiritilishi taqozo etiladi. Masalan, agar mijoz eskirgan xomashyosi borligi tufayli o'z tovar-moddiy qimmatliklari bahosini kamaytirmagan bo'lsa, u holda auditor ularning haqiqiy qiymatini aks ettiruvchi tuzatish yozuvi zarurligini ko'rsatishi mumkin. Audit davomida aniqlangan xatolar haqida bunday tuzatish yozuvlarini, odatda, auditorning o'zini kiritsa-da, shunga qaramay, ular mijoz tomonidan ma'qullanishi lozim. Chunki moliyaviy hisobot obyektiv tarzda taqdim etilishi uchun javobgarlik birinchi navbatda kompaniya ma'muriyati zimmasiga yuklatiladi.

Buxgalterlik ma'lumoti taqdim etilishini tuzatish uchun ko'pincha hisobotga tuzatuvchi va xulosalovchi yozuvlar ham kiritiladi. Bu hatto bosh kitobda aylanma va saldo to'g'ri bo'lganda ham kuzatiladi. Materiallar uchun debitorlik qarzi summasini tushum hisobiga o'tkazish shunga oid keng tarqalgan misollardan biri sanaladi. Bosh kitobda debitorlik qarzi kompaniyaning kundalik faoliyati nuqtayi nazaridan aks

ettiriladi va bunday yozuv mijozning Bosh kitobiga kiritilmasligi mumkin.

Umuman, moliyaviy hisobot obyektiv taqdim qilinishiga sezilarli ta'sir ko'rsatuvchi tuzatish va xulosalovchi yozuvlargina kiritilishi lozim. Xatolarga qachon tuzatish kiritish lozimligi haqida qaror qabul qilish uning jiddiylik darajasiga asoslanadi. Auditor agar bir necha kichik xato tuzatilmagan bo'lsa, ularning umumiy ta'siri tufayli jiddiy xatolik yuzaga kelishi mumkinligini ham inobatga olishi darkor. Auditorlar hisobga olinmagan barcha yozuvlarning umumiy ta'sirini aniqlash uchun ko'pincha ularni alohida ishchi hujjatlarga kiritib boradi.

Yordamchi yozuvlar. Ishchi hujjatlarning eng muhim qismi moliyaviy hisobotning aniq summalarini tasdiqlash uchun auditor tomonidan tuzilgan yordamchi yozuvlarni o'z ichiga oladi. Mazkur yozuvlardagi turli ma'lumotlardan ancha keng foydalaniladi. Audit tegishli tarzda o'tkazilganini va ishchi hujjatlarning qolgan maqsadlariga erishilganini tasdiqlash uchun, auditning har bir elementi uchun mutanosib turdan foydalanish zarur. Biz quyida yordamchi yozuvlarning asosiy turlarini sanab o'tamiz.

Tahlil. Tahlil butun tadqiqot davri mobaynida u yoki bu balans hisob doirasida faoliyatni namoyish qilish uchun mo'ljallangan. U ma'lumotlarning davr boshi va oxiri uchun o'zaro bog'liqligini tasdiqlaydi. Odatda, likvid qimmatbaho qog'ozlar, berilgan veksellar, shubhali qarzlar bo'yicha to'lovlar, mol-mulk, binolar, asbob-uskunalar, uzoq muddatli qarz kabi hisoblar tahlili amalga oshiriladi. Bu hisoblar xo'jalik tizimi faoliyatining muhim jihatlarini aks ettiradi. Aksariyat hollarda tahlil bo'yicha ishchi hujjatlarda boshqa ishchi hujjatlarga ko'ndalang havolalar mavjud bo'ladi.

Namunaviy balans yoki yozuv. Bunday turdagi yozuvlar yil oxiri uchun yoki foyda va zararlar to'g'risida hisobotda keltirilgan saldo/ balans tarkibiy qismidan iborat. U analitik hisobdan unga faqat hisobot davri oxiri uchun balansni tashkil etuvchi bandlar kiritilishi bilan farq qiladi. Masalan, bu debitorlik qarzi bo'yicha analitik hisob ma'lumotlarini o'z ichiga oluvchi namunaviy balanslar, to'lov uchun

hisoblar, xizmat ko'rsatish va ta'mir xarajatlari, yuridik xizmat xarajatlari, shuningdek, boshqa daromad bandlari.

Natijalarni taqqoslash. Bunday turdagi taqqoslash u yoki bu aniq summani tasdiqlaydi. Odatda, mijoz tomonidan hisobga olingan yakuniy natijalar boshqa axborot manbalari bilan bog'liq bo'lishi kutiladi. Bunga misol tariqasida bank ko'chirmalarini ishlab chiqish, debitorlik qarzi bo'yicha analitik ma'lumotlarni taqqoslash (mijozlardan qarzdorlik tasdiqlari bilan) va yetkazib beruvchilar hisobotlari bilan kreditorlik qarzini taqqoslashni keltirish mumkin.

Haqqoniylikni tekshirish. Nomidan ham payqash mumkinki, haqqoniylikka tekshirish bo'yicha yozuvlar auditorga muayyan sharoitda mijozning balansida xatolar bor-yo'qligini baholashga imkon beruvchi ma'lumotlarni o'z ichiga olgan bo'ladi. Auditorlar aynan haqqoniylikka tekshirish yordamida ko'pincha amortizatsiya xarajatlari, foydadan soliq ajratmalari va shubhali qarzlar bo'yicha to'lovlarni tekshiradilar.

Amallarning umumlashma yozuvi. Yozuvlarning yana turi amalga oshirilgan aniq audit amallari natijalarini umumlashtiradi. Misol tariqasida debitorlik qarzini tasdiqlash natijalarini umumlashtirish va tovar-moddiy qimmatliklar bo'yicha kuzatishlarni umumlashtirishni tilga olish mumkin.

Qo'shimcha hujjatlarni tadqiq qilish. Xo'jalik operatsiyalarini yoki hisobot davri bo'yicha ularning qismlarini testdan o'tkazish jarayonida hujjatlar tekshirish tipida amalga oshirilgan analitik tekshirishlarni namoyish qilish uchun maxsus yozuvlarning butun boshli qatori tuziladi. Bunday yozuvlar yakuniy natijalarni o'z ichiga olmaydi va ular Bosh kitob bog'liq emas, chunki u shunchaki amalga oshirilgan testlarni tasdiqlaydi va aniqlangan natijalarni qayd qiladi. Ushbu yozuvlarda tekshirish maqsadiga nisbatan muayyan ijobiy yoki salbiy xulosalar bo'lishi kerak.

Ishchi hujjatlarga egalik. Buyurtmani bajarish davomida tayyorlangan ishchi hujjatlar, shu jumladan, auditor uchun mijoz tomonidan tayyorlangan hujjatlar auditorning mulki hisoblanadi. Bu hujjatlarni o'rganish uchun boshqa yana kimdir, shu jumladan, mijoz

yuridik huquqqa ega bo'ladigan yagona holat chaqiriq qog'ozi bilan ular ashyoviy dalil sifatida sudga yuborilgan holatdir. Audit yakunlangandan so'ng, ishchi hujjatlar auditorda qoladi, shuning uchun u zarurat tug'ilganda ulardan kelgusida foydalanishi mumkin. Aksariyat auditorlik firmalari o'zlarida saqlanayotgan hujjatlar hajmini, shuningdek, ularni saqlash xarajatlarini kamaytirish uchun, odatda, bir necha yildan so'ng ishchi hujjatlarni mikrofilmlarga ko'chirib qo'yishadi.

Ishchi hujjatlarning maxfiylik xarakteri. Mijoz bilan o'zaro munosabatlar maxfiylik xarakterida bo'lish zarurati "Kasb etikasi kodeksi"ning 301-qoidasida qayd qilingan. Unda shunday deyiladi:

• Agar AICPA a'zosida mijoz tomonidan berilgan ruxsatnoma yo'q bo'lsa, kasbiy buyurtmasini bajarish natijasida olingan har qanday maxfiy ma'lumotlarni oshkor qilmasligi shart. Tekshirishlar davomida auditor muayyan miqdorda maxfiy xarakterga ega ma'lumotlarni, shu jumladan, idora xizmatchilarining oylik maoshlari, mahsulotlar narxi va ushbu mahsulotlarning qiymati haqida ma'lumotlarni oladi. Agar auditor bu axborotlarni bilishga haqqi bo'lmagan begona shaxslarga yoki o'z mijozining xizmatchilariga shunday ma'lumotlarni oshkor qilsa, auditorning u audit qilayotgan kompaniyaning rahbariyati bilan o'zaro munosabatlariga keskin putur etishi mumkin. Bundan tashqari, agar mijoz kompaniyaning xodimlari auditorning ishchi hujjatlarini ko'zdan kechirish imkoniga ega bo'lsa, u holda ular undagi ma'lumotlarni o'zgartirish mumkin. Shu bois, ishchi hujjatlarni himoya qilish uchun hamisha barcha zaruriy choralarni qo'llash lozim.

Odatda, ishchi hujjatlar begona shaxslarga faqatgina mijozning bevosita roziligi bilan taqdim etilishi mumkin. Hatto auditor "o'z amaliyotini boshqa auditorlik firmasiga sotgan" holatda ham shunday bo'ladi. Biroq hujjatlar sud tomonidan talab qilingan bo'lsa yoki boshqa auditorlik firmalari ish sifatini ko'ngilli tekshirish dastur doirasida foydalanilsa, ruxsatnoma zarur emas.

Nazorat uchun savollar

1. Auditorlik dalillar nima?
2. Auditorlik dalillarning qanday turlari mavjud?
3. Auditorlik dalillarning qanday manbalari mavjud?
4. Auditorlik dalillarni olishning qanday usullari mavjud?
5. Auditda ishchi hujjatlar nima?
6. Auditorlik tashkilotining ish hujjatlari deganda nimalarni tushunasiz?

10-BOB. TAHLILIY AMALLAR

10.1. Tahliliy amallarning umumiy holatini tushunish

Tahliliy amallar boshqa tegishli ma'lumotlarga zid keluvchi yoki bashorat qilinayotgan miqdorga mos kelmaydigan, jumladan, chetga chiqishlar va turli munosabatlar natijasida yuzaga keluvchi muhim koeffitsiyentlar va tendentsiyalar tahlilidan iborat. Boshqa so'z bilan aytganda, tahliliy amallar schyot qoldiqlari yoki boshqa ma'lumotlarning to'g'riligini aniqlash uchun foydalaniladigan taqqoslash va munosabatlar tahlilini talab qiladi. Ushbu amallar auditorga predmetlarga kengroq nazar tashlash va savolga javob berish imkonini beradi: Raqamlari qandaydir ma'noga egami?

Tahliliy amallardan foydalanishning asosiy yetakchiligi ma'lumotlar orasida to'g'ri munosabatlar borligi va bu munosabatlar tahminga asoslanganligidir. Tahliliy amallar korxonaning moliyaviy hisobotini o'tgan davr ma'lumotlari bilan taqqoslashni, byudjetlar va shunga o'xshash soha ma'lumotlari kabi kutilgan natijalarni o'z ichiga oladi.

Tahliliy amallar moliyaviy axborotlar o'rtasidagi munosabatlarni aniqlash uchun qo'llaniladi. Bular xodimlar soni va mehnat xarajatlari o'rtasidagi munosabatlar, subyekt tajribasiga asoslangan yalpi foyda foizlari, shuningdek, moliyaviy va nomoliyaviy axborotlar o'rtasidagi munosabatlardir.

Tahliliy amallarni qo'llash auditorlik tekshiruvlari xarajatlari nuqtayi nazaridan eng samarali yondashuv hisoblnadi.

Tahliliy amallardan auditor quyidagi maqsadlarda foydalanadi:

- Xo'jalik faoliyatining ehtimolli tavakkalchilklar sohasini belgilovchi g'ayrioddiy yoki noto'g'ri aks ettirilgan faktlari va natijalarining mavjudligi yoki mavjud emasligini aniqlash;
- xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatini o'rganish;
- korxona moliya-xo'jalik faoliyati uzluksizligining istiqbolini baholash;

- mufassal auditorlik amallari sonini qisqartirish;
- mijoz hisobi va hisobotida ko'zda tutiladigan kamchiliklarning o'rnini aniqlash;
- yuzaga kelgan savollarga javob olish maqsadida testdan o'tkazishni ta'minlash.

Auditorga auditni o'tkazishda tahliliy amallarni qo'llash auditni rejalashtirishda mijozni yaxshiroq tushunish va buxgalteriya balanslarini tekshirish orqali auditdagi tavakkalchilik darajasinibelgilash imkoniyatini beradi. Shu bilan bir qatorda boshqa auditorlik amallari soni va hajmini qisqartirish, auditorga audit vaqtida uning asoslangan, e'tiborli fikrini shakllantirish, qo'shimcha auditorlik amallarini talab etuvchi tekshiruv sohalari aniqlab berishi mumkin bo'lgan moliyaviy muammolarning mavjudligini uzil-kesil tekshirish vazifalarini bajaradi.

10.2. To'rtta umumiy tahliliy amallarni tasvirlash

Umumiy tahliliy amallar trend tahlil qilish, nisbatlar tahlili, statistik va ma'lumotlarni intellektual tahlili va mulohazakor testlarni o'z ichiga oladi. Trend tahlil qilish bu- uzoq vaqt davomida hisob balansidagi o'zgarishlar tahlilidir. Nisbatlar tahlili bu- buxgalteriya hisobotidagi schyotlar o'rtasidagi munosabatlar taqqoslash, schyotlarni nomoliyaviy ma'lumotlar bilan taqqoslash yoki bir sanoat kompaniyalari o'rtasidagi munosabatlarni taqqoslashdir. Mulohazali testlar bu- schyot qoldiqlari bo'yicha tahlil yoki schyot qoldiqlarining "asosliligi" jihatidan, kutilayotgan schyotlar o'rtasidagi munosabatlar miqyosida buxgalteriya hisobining schyotlari bo'yicha qoldiqlar o'zgarishlaridir. Ma'lumotlarni intellektual tahlili katta hajmdagi yoki yashirin ma'lumotlarni kutilmagan ma'lumot yoki modelni aniqlash maqsadida o'rganishni,shuningdek, murakkab statistik tahlil qilishda foydalaniladigan kompyuter vositalari metodlari yig'indisidan iborat. Buning uchun auditorlar odatda auditning kompyuter-dasturiy ta'minotidan foydalanadilar.(CAAT)

Umumiy tahliliy amallar: trend tahlil qilish, nisbatlar tahlili, statistik ma'lumotlar va ma'lumotlarning intellektual tahlili,

mulohazakor testlar.Tahliliy amallarning turi professional fikrlashning predmeti orqali aniqlanadi. Audit amaliyotini shuni ko'rsatmoqdaki, oddiy qasddan yondashuvlar (masalan, taqqoslash va nisbatlar tahlili) murakkab statistik usullarga (masalan, vaqt qatorlarini modellashtirish yoki regression) qaraganda ko'proq tez-tez ishlatiladi.

Bu amallar odatda, qoidaga ko'ra, kompyuter- dasturiy ta'minot (masalan CAAT) yordamida amalga oshiriladi.

■ Trend tahlil qilish

Trend tahlil qilish- joriy davrdagi balans schyotlari yoki munosabatlarning o'zgarishini tahlilidir. Trend tahlili orqali o'tgan yilgi balans schyotlarini joriy tekshirilmagan balansga nisbatan yoki ko'plab boshqa davrdagi qoldiqlarga nisbatan solishtirish mumkin. Hisob yoki munosabatlar ancha aniqroq bo'lsa, trend tahlil har qachongidan ko'ra yaxshiroq ishlaydi (masalan, barqaror muhitda ijara xarajatlari). Audit qilinayotgan korxonada qandaydir sezilarli buxgalteriya yoki operatsion o'zgarishlar ro'y bergan paytda unchalik ham samarali bo'lmaydi. Trend tahlilini o'tkazish soni muomalalar barqarorligining bir funksiyasi hisoblanadi. Uzoq vaqt davomida barqaror muomalalar ko'proq bo'lsa, shunchalik nisbatlar qiymati aniqroq bo'lishi mumkin. Jamlanma darajadagi trend tahlili nisbatan noaniq hisoblanadi (masalan, konsolidatsiyalashgan asosda), chunki jamlanma schyotlarning balansiga mavjud xatolik odatda kamroq bo'ladi. Trend tahlilining aniq bo'lishi-ma'lumotlarni qismlarga bo'lib o'rganishdir (masalan, bozor segmentlari, mahsulot yoki joylashuv, shuningdek, oylik yoki choraklik va yillik asosda).

■Nisbatlar tahlili

Nisbatlar tahlili moliyaviy hisobotning schyotlari o'rtasidagi munosabatlarni taqqoslash, schyotlarni nomoliyaviy ma'lumotlar bilan taqqoslash, yoki bir sohadagi kompaniyalarni taqqoslash bo'lib hisoblanadi. Nisbatlar tahliliga yana bir misol (ba'zan umumiy hajm tahlili deb ataladi) bu- schyotlardagi barcha qoldiqlarni yoki jami summadan aktivlar yoki daromadlar ulushi o'rnatish. Schyotlar o'rtasidagi munosabatlar yyetarlicha aniq bo'lganda likvidlik darajasini tahlilini qo'llash o'rinli bo'ladi (masalan, savdo va debitorlik qarzlari

o'rtasidagi munosabatlar). Nisbatlar tahlili, trend tahlil qilishga nisbatan samaraliroq bo'lishi mumkin, buxgalteriya balansi va daromadlar to'g'risidagi moliyaviy hisobot taqqoslanganda, ko'pincha g'ayrioddiy o'zgarishlarni oshkor qilishi mumkin.

Tahliliy amallarda qo'llaniladigan nisbatlar tahlilining besh turi mavjud:

1.mijozlar va sanoat haqidagi ma'lumotlarni solishtirishtiruvchi koeffisiyentlar;

2.o'tgan davr ma'lumotlari bilan mijozning o'xshash ma'lumotlarini taqqoslovchi koeffisiyentlar;

3. mijoz ma'lumotlarini ma'lum natijalarni kutayotgam mijozlar ma'lumotlari bilan solishtirish koeffisiyentlar;

4.mijoz ma'lumotlarini ma'lum bir auditor kutayotgan natijalarni bilan taqqoslovchi koeffisiyentlar;

5.mijoz ma'lumotlarini nomoliyaviy ma'lumotlardan foydalangan holda kutilayotgan natijalar bilan taqqoslovchi koeffisiyentlar.

11-jadval

Nisbatlar tahlilining 5 ta turi

Amallar	Misollar
Mijozlar va sanoat haqidagi ma'lumotlarni solishtirishtiruvchi koeffisiyentlar	Odatda standart ko'rsatkichlar riskni boshqarish birlashmasi, Standard va Poors. Dun & Bradstreet va boshqalarda chop etilgan
O'tgan davr ma'lumotlari bilan mijozning o'xshash ma'lumotlarini taqqoslovchi koeffisiyentlar	Auditor joriy yilning schyot qoldiqlari bilan o'tgan yilgisini solishtiradi; o'tgan yilning o'xshash detallari bilan joriy sinovlarning qoldiqlarini; shuningdek, yillar orasidagi foizli munosabatlarni
Mijoz ma'lumotlarini ma'lum natijalarni kutayotgam mijozlar ma'lumotlari bilan solishtirish koeffisiyentlar	Mavjud xatolik ko'rsatkichlarini natijalari bilan mijoz byudjetini taqqoslash mumkin
Mijoz ma'lumotlarini ma'lum bir auditor kutayotgan natijalarni bilan taqqoslovchi koeffisiyentlar	Auditor ifodalangan qiziqish bilan kutilayotgan balans xarajatlariga bo'lgan qiziqishni qiyoslaydi
Mijoz ma'lumotlarini nomoliyaviy ma'lumotlardan foydalangan holda kutilayotgan natijalar bilan taqqoslovchi koeffisiyentlar	Kutilayotgan natijalar bilan taqqoslash uchun asos sifatida nomoliyaviy ma'lumotlar xizmat qilishi mumkin

Xatarlarni boshqarish uyushmasi (RMA), standart va Poors, Jaxon & Bradstreet va sanoat ishlab chiqarishi bo'yicha standart

koeffisiyentlarni chop etishadi. Auditorning auditorlik amallar hajmi va tabiati to'g'risidagi fikriga ta'sir qilishi mumkin bo'lgan tashkilotlar va sanoat bo'g'inlari bo'yicha o'xshash koeffisiyentlar farqlarni ko'rsatish uchun taqqoslanishi mumkin. Likvidlik koeffisiyentlari korxonaning to'lovga qobiliyat, rentabellik va aktivligini ko'rsatadi. Tez-tez qo'llaniladigan va taqqoslanadigan ba'zi standart koeffisiyentlarni ko'rish uchun quyidagi standart ko'rsatkichlarni o'rganib chiqing.

12-jadval

Mijoz va sanoatning standard ko'rsatkichlari

Mijoz va sanoatning standard ko'rsatkichlari	Hisoblash
Likvidlik: (1) joriy likvidlik koeffisiyenti (2) tezlashgan likvidlik koeffisiyenti	(1) Joriy aktivlar / Joriy majburiyatlar (2) (Kassa + Qisqa muddatli qimmatli qog'ozlar + Debitorlik qarzlar) / Joriy majburiyatlar
To'lovga qobililiyatlilik: (1) Xususiy kapitalga qarzdorlik (2) Bir martalik olingan foizlar (3) xizmat xarajatlari hajmi	(1) Uzoq muddatli qarz / Xususiy kapital (2) (Soliq solingunga qadar va foizlar to'langunga qadar sof foyda) / Foizli xarajatlar (3) (Foizlar va amortizatsiya hisoblangunga qadar sof foyda)/ Boshqa va foizli to'lovlari
Rentabellik: (1) sof foyda bo'yicha rentabellik (2) yalpi foyda (3) Investitsiyalar rentabelligi (4) Bir martalik olingan foizlar	(1) Sof foyda / daromad (2) (sotilgan tovarlar qiymatidan hisoblangan daromad) / daromad (3) Sof foyda / Xususiy kapital (4) (soliq oldi va foizlar hisoblangunga qadar sof foyda) / Foizli xarajatlar
Tadbirlar: (1) Debitolar aylanmasi (2) Zaxiralar aylanmasi (3) Aktivlar aylanmasi	(1) Daromad / O'rtacha debitorlik qarzi (2) Sotilgan tovarlar tannarxi / O'rtacha TMZ (3) daromad / aktivlar umumiy summasi

■Mulohazakor testlar

Mulohazakor testlar schyotlar o'rtasida kutilayotgan munosabatlar asosida o'z "asosliligi" nuqtayi nazaridan hisobot davridagi schyot qoldiqlaridagi o'zgarishlar yoki schyot qoldiqlarini tahlil qiladi. Bu moliyaviy ma'lumotlar, nomoliyaviy ma'lumotlarga asoslangan taxminlarini asosida rivojlantirishni o'z ichiga oladi. Misol uchun, ish haqi vaqtlarini o'zgarishi,shuningdek, ta'til va kasallik kunlarining ta'siridan foydalanib, dollar kursining yyetarlicha tor doiradagi diapazonida model o'tgan yilning ish haqi schyotini joriy yilgisiga nisbatan o'zgarishlarni oldindan ko'rsatishi mumkin.

Har ikkisidan farqli o'laroq: trend tahlil qilish va nisbatlar tahlili (bilvosita barqaror munosabatlarni taxmin qiladi), mulohazakor testlar ma'lumotlardan balansni aniq bashorat qilishni rivojlantirish uchun foydalanadi. Auditor (masalan, sanoat va iqtisodiy omillar kabi) asosiy omillardan har biri uchun taxminlarni, hisob balansini baholash uchun ishlab chiqadi. Turli narxlash tuzilmalarining sotilgan birliklar sonini hisobga olib, shuningdek, hisobot davridagi sanoatning yo'nalishlarini tushunib savdo uchun mulohazako testlarni shakllantirishi mumkin. Normal holat bo'lib hisoblanmagan, savdoga hech qanday ta'sir omillari ta'sir qilmasa, so'nggi kutilgan natija mos keladi.

■Trend tahlil qilish, nisbatlar tahlili va mulohazakor testlarni taqqoslash

Trend tahlil qilish, nisbatlar tahlili va mulohazakor testlar statistik aniqliklar va tashqi ma'lumotlarning qo'llanilishi bilan, mustaqil bashoratlanuvchi o'zgarishlar sonini ko'rib chiqish bilan farq qiladi. Trend tahlil birgina belgi, ya'ni, hisobot qaydlariga nisbatan o'tgan yilgi ma'lumotlar bilan cheklangan. Trend tahlil qilish birgina belgiga tayanib boshqa turdagi tahliliy amallar kabi, potentsial mos keladigan eksplutatsion ma'lumotlarni qo'llashga ruxsat bermaydi. Nisbatlar tahlili ikki yoki undan ortiq moliyaviy va nomoliyaviy tegishli ma'lumot manbalaridan foydalangani uchun natija yanada aniqroq hisoblanadi. Mulohazakor testlar va regression tahlil yanada taxminlar aniqligini yaxshilaydi. Mulohazakor testlar va regression tahlil taxminlarni shakllantirishda bevosita (masalan, umumiy iqtisodiy va sanoat ma'lumotlar) tashqi ma'lumotlardan foydalanishi mumkin. Statistik ma'lumotlar va ma'lumotlarning intellektual tahlilidan foydalanish orqali yanada aniq statistik taxminlar hosil qilinadi.

10.3. Tahliliy amallardan mohiyatan qay tartibda foydalanishni tushunish

"Auditor tahliliy amallarni rejalashtirish va umumiy sharh bosqichlarini amalga oshirayotda qo'llashi kerak."Tahliliy amallar, shuningdek, mustaqil sinov uchun qo'llanilishi mumkin. Rejalashtirish

bosqichida, tahliliy amallarni maqsadi xavf(risk) hududlarini ajratish va auditorning diqqat markazida auditorlik amallarning vaqti va ko'lamini aniqlash bo'lishidir. Umumiy sharh bosqichida, tahliliy amallarning maqsadi moliyaviy hisobotning umumiy ko'rinishini baholash va taqdim etilgan xulosalarning holisona bahosidan iborat. Ba'zi testlar sirtdan o'tkazib yuboradigan firibgarlik yoki xatolarni kamaytirib ko'rsatish kabi mavjud anglashilmovchiliklarni aniqlashda ham tahliliy amallarni qo'llash mumkin. Auditni testlashtirishning asosiy bosqichida tahliliy amallar risk darajasini pasaytirish maqsadida dalillarni olish uchun qo'llaniladi.

10.4. Tahliliy sharh jarayoni va uning bosqichlari

Rejalashtirish jarayoni, tahliliy amallarni bajarish va xulosa tahliliy sharh deyiladi. Tahliliy sharhda ishtirok etuvchi nazariy va amaliy, jarayon oldi fikr-mulohazalar mavjud.

Sharhning nazariy ko'rinishi to'rtta diagnostik jarayonlardan iborat:

1. Ongli tassavvur.
2. Farazlar negizi.
3. Axborotlar izlash.
4. Baholash farazlari.

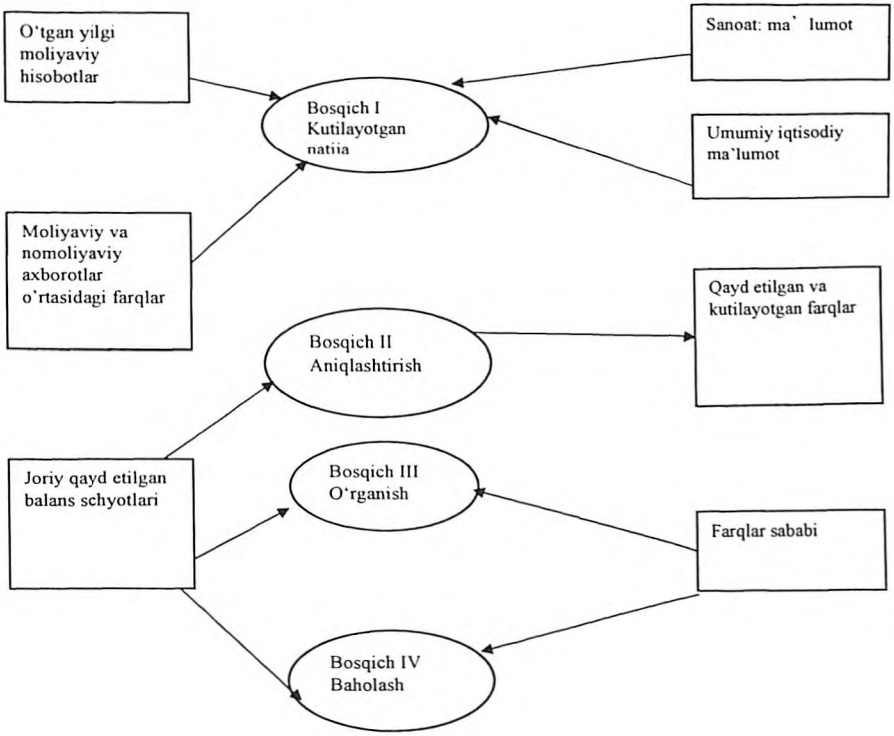
Xususan, auditorlar dalillarni va tekshiruv farazlarini to'plash uchun ehtimollik bilan bog'liq sabablar farazini ilgari surishadi va oxir-oqibat qaysi faraz o'zgarish sababi ekanligini aniqlaydi.

Bu yerda biz amaliy yondashuvni qo'llaymiz, ushbu to'rt bosqichdan iborat jarayon professional adabiyotlarda keng tarqalgan:

- birinchi bosqich- taxminlarni tartiblashtirish (taxminlar).
- ikkinchi bosqich- yozma taxminlar hajmini taqqoslash (identifikatsiya).
- uchinchi bosqich- tahminlar va qaydlar o'rtasidagi farqlarga izohlarni o'rganish (izlanish, tadqiqot).
- to'rtinchi bosqich- moliyaviy hisobot va tekshiruv natijalari bo'yicha qayd etilgan va taxmin qilingan summalar o'rtasidagi farqlar ta'sini baholash (baho).

Birinchi bosqich

Tahliliy sharh jarayonining birinchi bosqichida auditor o'tgan yilning moliyaviy hisobotlari, byudjetlari, nomoliyaviy va sanoat axborotlari asosida moliyaviy hisobotda summalarning paydo bo'lishiga taxminlar ishlab chiqadi. Kutilayotgan natijalar bu- qayd etilgan schyotlar va nisbatlarni baholash. Auditor o'zining taxminlarini shunday ishlab chiqadiki, ular o'rtasidagi sezilarli farq va qayd etilgan summa xatolik darajasini ko'rsatadi.



Tahliliy sharh jarayoni

Taxminlarni tartiblashtirish tahliliy amallar jarayonining muhim bosqichlaridan hisoblanadi.

Taxminlar turli xil manbalardan yuzaga keladi. Izlanish shuni ko'rsatmoqdaki, sanoat, iqtisodiy yoki ekologik axborotlarning qo'llanilishi tahliliy amallarning bashoratlash qobiliyatini yaxshilaydi.

Boshqa manbalar o'z ichiga auditor tajribasi, o'xshash korxonalar to'g'risidagi ma'lumotlar, soha ma'lumotlarini oladi.

Ikkinchi bosqich

Tahliliy sharh jarayonining ikkinchi bosqichi (identifikatsiya) bu-auditorning kutilayotgan natijalar bilan qayd etilgan summalarni taqqoslashi. Auditning natijaviyligi auditorning kompetentligi va moliyaviy ma'lumotlardagi xatolar ko'rinishini aniqlanishiga bog'liqdir. Ushbu modellarning sababini aniqlash keyingi davrdagi testlashning yo'nalishi bo'lib xizmat qiladi.

Auditor taxminlar va qayd etilgan summalar o'rtasidagi farq qanchalik kattaligini ko'rib chiqishi zarur. Boshqa so'z bilan aytganda, qaysi holda moddiy farq mavjud? (masalan, agar farq 20 foizni tashkil etsa) Ushbu holni muhimlikning chegarasi deb atash mumkin. Tekshiruv mobaynida auditor schyotlar kitobidagi ehtimolli xatolarni aniqlaydi. Agar farqlar ehtimolli xatolardan kamroq bo'lsa, auditor kitoblar tarkibini qayta ko'rib chiqmaydi. Agar farqlar ko'p bo'lsa, unda keying qadam farqni o'rganish bo'ladi.

Uchinchi bosqich

Tahliliy sharh jarayonining uchinchi bosqichida (izlanish, tadqiqot) auditor taxminlarning ehtimolli sababini o'rganishni o'z zimmasiga oladi. Auditorlik taxminlar va qayd etilgan balans qiymati o'rtasidagi farq tahliliy amallar ta'siri ostiga tushmaydi va taxminlarni rivojlantirishda qatnashadigan mavjud faktorlar, shuningdek, ma'lumotlarni ishonchliligi bilan bog'liq ta'sir omillari tekshirilayotgan schyotlarga ta'sir etadi.

Taxmin aniqligi qancha katta bo'lsa, qayd etilgan yozuvlar va auditorning taxminanlar o'rtasidagi farq shuncha ko'proq xatolik bilan bog'liq bo'ladi. Aksincha, taxminlar aniqligi qanchalik kam bo'lsa, shuningdek, ma'lumotlar ishonchliligi ham, matematik taxminlar rivojlantiriladi. Taxminlar va qayd etilgan miqdorlar o'rtasidagi farq topilganda,qoidaga ko'ra, birinchi qadam rahbariyatdan izoh va tushuntirishlar olinadi. Shunday bo'lsa-da, auditor o'zining professional skeptisizmini savollarga javob olayotganda inobatga oladi va ularni tasdiqlash uchun boshqa auditorlik amallarni qo'llaydi. Rejalashtirish

bosqichida tahliliy amallar qo'llanilganda, darhol tasdiqlar zarur emas, chunki rejalashtirish jarayonida tahliliy amallarning maqsadi amal qilish uchun ish jadvali mavjud.

To'rtinchi bosqich

Tahliliy sharhi jarayonining oxirgi bosqichi (to'rtinchi bosqich-baholash) auditorlik taxminlar va qayd etilgan qiymatlar orasidagi farq, moliyaviy hisobotga bo'lgan ta'sirni baholashni o'z ichiga oladi. Bu, odatda, o'rganilayotgan miqdorning aniq farqli qiymatini bayon qilish va omillarni aniqlash uchun yyetarli emas. Auditor tasdiqlanishi va yetarlicha izohi bo'lishi mumkin bo'lgan farqlarning bir qismiga miqdoriy baho berishga harakat qiladi. Agar mavjud qiymatga tegishli tushuntirishlar olinishi mumkin bo'lmagan holatlar bo'lsa, auditor hech qanday moddiy xato yo'q, deb xulosa qilishi mumkin.

10.5. Ma'lumotlar orqali taxminlarni shakllantirish

Taxminlar mijozning auditori va uning sanoati tushunchasida mavjud bo'lgan ishonarli munosabatlarning namoyon bo'lishidan shakllantiriladi. Bu munosabatlar, quyidagi manbalarni taqqoslash orqali aniqlanishi mumkin:

- oldingi davrlardagi qiyosiy ma'lumotlar;
- kutilayotgan natijalar (masalan, byudjetlar va bashoratlar yoki auditlik taxminlar);
- bir sohadagi o'xshash ma'lumotlar;
- nomoliyaviy ma'lumotlar.

Auditor oldingi davri ma'lumotlari bilan joriy mijoz ma'lumotlarni oddiy taqqoslash bilan sezilarli darajada o'zgargan, schyot qoldiqlarini aniqlashi mumkin. U yillar o'rtasidagi nisbatli munosabatlarni; o'tgan yilning bir xil detallar bilan o'rganilayotgan joriy balansni; o'tgan yildagi schyot qoldiqlari bilan joriy schyot qoldiqlarini taqqoslashi mumkin. U kutilayotgan natijalar bilan subyektning joriy qayd etilgan schyotlarini qiyoslaydi. Misol uchun, kompaniya byudjeti bilan mavjud xatolikni ko'rsatuvchi ishonarli natijalarni taqqoslaydi yoki auditor foizli balans xarajatlarini baholaydi va qayd etilgan foiz stavkalari bilan qiyoslaydi.

Taqqoslashning standart asoslaridan biri bu- bir sohadagi o'xshash kompaniyalarning qiyoslanishi. Misol uchun, auditor mijozning yalpi foydasi bilan sanoat yalpi foydasini qiyoslaydi.

Tahliliy amallar o'z ichiga xodimlarga mehnat xarajatlari kabi moliyaviy va nomoliyaviy axborotlar o'rtasidagi bog'liqlikni olishi mumkin.

Taxminlarga asoslangan ma'lumot manbalari orqali (masalan,o'tgan davr arizasi, bashoratlar, axborotlashgan sanoat) aniqlik bilan auditor balans schyotlarini bashoratlaydi, belgilaydi. Misol uchun, bir chakana savdo tarmoqlaridagi ma'lumotlar umumiy sanoat axborotlariga nisbatan aniqroq hisoblanadi. So'nggi yillardagi moliyaviy hisobotlar oldingi moliyaviy hisobotlarga qaraganda bu yilgi balans ko'rsatkichining aniqrog'i bo'ladi. Talab etilayotgan taxminlar tahliliy amallarning maqsadiga qarab o'zgaradi. Sinov testlari ko'rinishida foydalaniladigan tahliliy amallar uchun aniqlik rejalashtirish jarayonida qo'llaniladigan amallarga nisbatan muhimroqdir.

Tahliliy amallarning samaradorligi hisob tabiati va ma'lumotlar ishonchliligi va boshqa ma'lumotlarni xususiyatlarining bir funksiyasidir. Hisob tabiatini belgilashda, auditor balansning tarozuda hisobga olingan, bajarilgan bitimlar yoki baholar asosida tuzilgan yoki tuzilmaganligini hisobga oladi. Sub'ektiv ravishda aniqlangan qoldiqlarni boshqarish to'plangan bitimlarga ko'ra osonroq. Hisob xususiyati millionlab muomalalarni (masalan, chakana daromad) o'z ichiga olsa, u boshqa tarkibiy operatsiyalarga (masalan, eskirgan qimmatli qog'ozlar) qaraganda aniqroq bo'lishi kerak. Yo'naltirilgan xarajatlar (masalan, lizing) o'zgaruvchan xarajatlarga (masalan, yuk) qaraganda aniqroq.

Auditor o'zining taxminlarini va ma'lumotlar ishonchliligini asoslaydigan detallashtirish darajasi hisoblangan (umumlashtirish) boshqa ma'lumotlar xususiyatlari asosiy kalit xususiyatlari deyiladi. Umuman olganda, qanchalik ma'lumotlar bo'linib o'rganilsa, taxminlar yanada aniqroq bo'ladi. Misol uchun, yillik ma'lumotlar o'rniga oylik ma'lumotlar qo'llanilsa, taxminlar aniqligini oshiriiganligi kuzatiladi. Jamlanma ma'lumotlar asosidagi taxminlarga nisbatan bo'linib o'rganilgan taxminlar aniqroq hisoblanadi. Buxgalteriya tadqiqotchilari,

oylar, segment va mahsulotlar liniyasi bo'yicha balanslar taqsimlanishi tahliliy amallarga bo'lgan e'tiborni amalga oshiradi, degan xulosaga kelishgan.

Ma'lumotlar manbalari qanchalik ishonchli bo'lsa, taxminlar ham aniqroq bo'ladi. Ma'lumotlarning ishonchliligi kompaniyaning ichki nazorati mustahkamligi asosida aniqlanadi: ma'lumot manbalari ob'ektivmi yoki mustaqilmi, va ma'lumotlar tahliliy amallarning predmetimi yoki yo'qmi.Qanchalik ichki nazorat mustahkam bo'lsa, shunchalik moliyaviy hisobotning ma'lumotlari ishonchliroq bo'ladi.

10.6. Kompyuter yordamida audit usuli orqali amalga oshiriladigan ba'zi tahliliy amallarni tasvirlash

Hozirgi bozor iqtisodiyoti sharoitida auditorlik faoliyati rivojlanishining muhim bosqichi auditorlarning zamonaviy personal komyuterlarida buxgalteriya hisobini yuritish dasturlaridan xabardor bo'lishi va undan foydalanishi bilan bog'liq. Buning zamirida nafaqat komyuter ichidagi hisob ma'lumotlari, shuningdek, korxonada o'tkazilayotgan audit tekshiruvlari davomida ichki nazorat tizimi elementlari va hisob tizimi bilan chambarchas aloqada kompyuter tizimi doirasidagi auditorlik tekshiruvi zarurligi tushuniladi. Bu zaruriyat nafaqat ko'rsatilgan sharoitlarda komyuter tizimi texnik jihatlari va uning aniq eksplutatsion mijozi bilan bog'liq qo'shimcha tavakkalchilik darajasining yuzaga kelishiga sabab bo'ladi, balki, kompyuter sistemasidan foydalanishda xo'jalik yurituvchi subyekt hisobi va nazorati bilan bo'g'liq tavakkalchiliklarni ham yuzaga keltiradi.

Ushbu tavakkalchilik quyidagi tavakkalchilik darajalari bilan ham bog'liq bo'ladi:

- Hisob axborotida ataylab qilingan yoki favqulotda xatoliklarnig paydo bo'lishi tavakkalchiligi;
- Hisob ma'lumotlarini atayin yoki bexosdan o'chirib yoborilishi natijasida yo'qotish tavakkalchiligi (kompyuter xotirasidan);
- Korxona ichki nazorat tizimi xodimining komyuter tizimida ishlashga yyetarli darajada tayyor emasligi va mutaxassislar tomonidan

mos ravishdagi zarur nazoratning yo'qligi natijasida xato va noto'g'ri qayta ishlangan korxona ichki nazorat tizimi xodimining kompyuter tizimida ishlashga hisob ma'lumotlarining paydo bo'lish tavakkalchiligi.

Auditning kompyuter-dasturiy ta'minoti (CAAT) hisob fayllari va elektron operatsiyalarni kengroq testlashtirish imkonini beradi. CAATdan operatsiya namunalarini asosiy elektron fayllardan tanlash uchun, o'ziga xos xususiyatlarga ega operatsiyalarini tartiblashtirish uchun, yoki butun aholi to'g'risida ma'lumot yig'ish uchun foydalanish mumkin. CAAT odatda ma'lumotlar manipulyatsiyasini, hisoblash, ma'lumotlarni tanlash, ma'lumotlarni tahlil qilish, istisno va g'ayrioddiy bitimlarni aniqlash,regression tahlil va statistik tahlil qilishni o'z ichiga oladi. CAATdan foydalanish imkoni umumiy audit-dasturiy ta'minoti(GAZ) orqali mavjud, u auditorlarga manipulyatsiya, kirish imkoni, boshqarish, tahlil qilish va ma'lumotlarni turli shakllari to'g'risida tassavvur qilish imkonini beradi. Ma'lumotlarni intellektual tahlilining dasturiy ta'minoti, shuningdek, tahliliy amallar uchun ham qo'llaniladi.

Tahliliy amallar bashorat qilingan hajmdan farqlanadigan yoki boshqa mavjud bir-biriga zid ma'lumot va munosabatlarni ma'lumotlarga to'g'ri kelmasligini aniqlaganda, auditor vaziyatni o'rganib tegishli va yyetarli tushuntirishlar va dalillarni olishi kerak. G'ayrioddiy tebranishlar va ma'lumotlarni aniqlash korxona rahbarini so'roqlashdan boshlanadi va boshqa auditorlik amallar ham so'rov natijalariga asoslanadi.

■ **Algoritmlar – yechimlarni qabul qilish daraxti, apriorli, neyron tarmog'i**

Ma'lumotlarning intellektual tahlili ko'proq quyidagi uchta algoritm ko'rinishida qo'llaniladi.

■ **yechimlarni qabul qilish daraxti** ma'lumotlarni iyerarxik ko'rinishda guruhlaydigan, prognozlaydigan (bashoratlaydigan) model hisoblnadi. U o'zida guruhlovchi (klassifikator) savollarni, shuningdek, savollar natijalari bo'lgan sohalarni jam qilgan. (Masalan, faqat birgina o'sha-o'sha ko'rsatkich daromad sifatida ko'paymoqdami?- ha deb javob

berilsa, ushbu javob bir shoxga yo'naltiradi, yo'q deb javob berilsa boshqa shoxga.

■ **aprior algoritmi** - mavjud bo'lga va mavjud bo'lmagan elementlar o'rtasidagi bog'liqlikni topish uchun qonun-qoidalar yordamida elementlar yig'indisini a niqlashga harakat qiladi.(Mantiqiy bog'lanish qoidasi) Elementlar yig'indisining guruhlari odatda birgalikda aniqlanadi.

■ **neyron tarmog'i** miya arxitekturasi asosidagi kompyuter modeli ko'rinishida boladi. U birinchi navbatda, ma'lumotlar yig'indisidan namunalarni aniqlaydi, keyin ushbu modelning eng yaxshi klassifikatorlarini bashoratlaydi va oxirida xatolarni o'rganadi.

Nazorat uchun savollar

1. Tahliliy amallarnima?
2. Umumiy tahliliy amallarni tasvirlab bering?
3. Tahliliy amallarda qo'llaniladigan nisbatlar tahlilining nechta turi mavjud?
4. Tahliliy amallardan mohiyatan qay tartibda foydalanish mavjud?
5. Tahliliy sharh jarayoni va uning bosqichlari deganda nimalarni tushunasiz?
6. Ma'lumotlar orqali taxminlarni shakllantirish nima?
7. Kompyuter yordamida audit usuli orqali amalga oshiriladigan ba'zi tahliliy amallarni tasvirlash deganda nimalarni tushunasiz?

11-BOB. AUDITORLIK TANLASH

11.1. Auditorlik dalillarini to'plash vositasi sifatida tanlash va umumlashtirlgan dasturiy ta'minot sharhi

Auditda tanlash ichki nazoratni va schyotlar qoldiqlarini hamda ularning tasdiqlanganligini tekshirish uchun foydalaniladi va tekshirlayotgan hisobot davrida amalga oshirilgan operatsiyalarni barchasini to'liq tekshirish imkoni bo'lmaganda qo'llaniladi. Chunki moliyaviy hisoboti tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektlarning hajman kattaligi va ularda sodir bo'lgan muomalalarning murakkabligi hamda qo'pligidan, mazkur muomalalarni tekshirish iqtisodiy jihatdan imkonsiz hisoblanadi. Auditor hujjatlarni tekshirish, hisob – kitoblarni takror bajarish yoki tasdiqlarni jo'natish kabi amallarni bajarganda tanlash usullaridan foydalanish maqsadga muvofik bo'ladi. Shuningdek, shuni ta'kidlash lozimki boshqa auditorlik amallaridan, jumladan so'rov, ko'zatish va ko'pchilik tahliliy amallaridan foydalanishda tanlashdan foydalanish maqsadga muvofiq hisoblanmaydi.

To'liq auditorlik tekshiruvi tanlashni o'z ichiga oladi, chunki auditor hisobot davrida amalga oshirilgan barcha operatsiyalarni to'liq tekshirish imkoniyati mavjud emas. Lekin auditor schyotlar qoldiqini tashkil etadigan asosiy hajimning batartibligi (saramjonlik) haqida xulosalar qilishi lozim. Har bir auditorlik tekshiruvida ichki nazoratni testlash yoki schyotlar qoldig'ini bevosita tekshirish uchun tanlab olishning ayrim shakllari mavjud bo'ladi, chunki auditor doimiy ravishdan mumkin qadar yetarlicha ishonchli dalillar yig'ishga harakat qiladi. Auditor bosh to'plam to'g'risida ishonchli xulosa chiqarish uchun riskni pasaytirmoqchi bo'lsa tanlash bosh to'plam uchun reprezentativ bulmog'i kerak. Tanlashning reprezentativ bo'lish ehtimolini oshirish uchun u yetarlicha miqdorga ega bo'lgan va muvofiq keladigan bosh to'plamdan olinishi lozim.

Auditning umumlashtirilgan dasturiy ta'minoti (AUDT). Bu dasturiy ta'minotlar aynan auditorlar uchun ishlab chiqilgan. AUDTdan

100% muvofiq bosh to'plamnini testlashni soddalashtirish va avtomatlashtirish uchun foydalanish mumkin, u shuningdek, auditorni risk yuqori bo'lgan ma'lum soxalarga yoki operatsiyalar toifasiga e'tiborni qaratishga yordam beradi. AUDT dasturiy ta'minoti ma'lumotlarni o'qish, ishlov berish va yozish uchun yaratilgan. Auditorlar AUDTdan mijozning kompyuterlashtirilgan ma'lumotlarini yuklab olishda foydalanishlari mumkin: shundan keyin dasturiy ta'minot ma'lumotlarga nisbatan ko'p yo'llar orqali ulanishi mumkin. Masalan, ma'lumotlar ko'rib chiqilishi, ajratilishi, umumlatirilishi, stratifikatsiyalanishi, tahlil qilinishi va tanlab olish uchun foydalanilishi mumkin. Auditorlarni qiziqtiradigan AUDTning boshqa funksiyalari tarkibiga dublikat elementlarni, jumladan dublikat schyot –fakturalar, sanalar orasida uzilishlar va chek nushalari ma'lumotlaridagi uzilishlarni aniqlashni o'z ichiga oladi. Amaliyotda siz AUDTni hammaga ma'lum bo'lgan Excel elektron jadvaliga o'hshatishingiz mumkin, lekin auditorlar Excel jadvallaridan ham AUDTga qo'shimcha ravishda foydalanishadi. Bugungi kunda AUDT, Excel elektron jadvallari va ma'lumotlarni boshqarishning boshqa zamonaviy vositalaridan deyarli hamma auditorlik tekshiruvida foydalaniladi.

13-jadval

Tasdiqlar to'g'risida yig'iladigan auditorlik dalillarini to'plashda yondashuvlar

Moliyaviy hisobotni tasdiqlash	Dalillar yig'ish uchun tanlashdan foydalanish	Dalillar yig'ish uchun AUDTdan foydalanish
Mavjudlik yoki yuzaga kelish	Hisobga olingan operatsiyalardan tanlashni amalga oshiring va tanlangan elementlardan tegishli dalillarni tekshiring yoki tasdiqlashga jo'nating	Eng katta elementlarni, eng kichik elementlarni, yil davomidagi oxirgi operatsiyalar (o'z vaqtidalikni testlash uchun) yoki faylda tez tez foydalaniladigan elementlarni sortirovkalash; shuningdek noodatiy operatsiyalarni izlash uchun foydali
To'liqlik	Hisobga olinmagan majburiyatlarni izlash uchun	Eng qo'p foydalanilgan sotuvchilarni, yoki eng kam

	navbatdagi to'lovlar uchun tanlab olishni bajarish	foydalanilgan sotuvchilarni yoki o'tkan yilgi sotuvchilar ro'yhatini joriy yil sotuvchilar ro'yhati bilan solishtirish maqsadida sotuvchilarni sortirovka qilish
Xuquq va majburiyatlar	Boshlang'ich hujjatlarni hisobga olgan holda, mavjudligi bo'yicha testlashni amalga oshirish	Noodatiy bo'lgan operatsiyalarni ko'rib chiqish uchun fayllarni sortirovka qilish
Baholash yoki taqsimlash	Elementlani tanlab oling xarid haqida kelishuv yoki schyot fakturaga o'xshash hujjatlar manbalarigacha ko'zating	Fayllarni jamlang va hisoblashlarni tekshiring
Taqdim etish va ochish berish	Tegishli ochib ko'rish uchun baholarni yoki boshqa elmentlarni tekshiring	

13-jadval moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini tasdiqlash uchun auditorlik dalillarini to'plash bo'yicha alternativ yondashuvni aks ettiradi, shuningdek to'planadigan mahsus auditorlik dalillari na'munalarini o'z ichiga oladi.

11.2. Auditorlik tanlashning maqsadi va tanlash bilan bog'liq risklar

Ichki nazoratni testlashda tanlashdan foydalanishdan maqsad ichki nazorat tizmi samarali ishlash yoki ishlamasligini aniqlash hisoblanadi. Agar ular samarali ishlamasa, auditor mustaqil protseduralarni konstruktsiyalayotganda boshqaruvning ichki vositalari muhokamasi haqida qaror qabul qilishda ko'rib chiqishi lozim. Schetlar saldosini testlashda tanlashning maqsadi bu schyotlar saldosini buzib yozishlar sonini baholashdir. Agarda buzib ko'rsatishlar (xatolar) ko'p bo'lsa, auditor schyotlar saldosini tuzatish imkoniyati bo'lishi uchun ular haqida bilishni istaydi. Biroq tanlashda hamisha ma'lum risklar bo'ladi. Masalan, auditor yyetarlicha miqdordagi elementlarni ko'rib chiqa olmas edi yoki tanlash jami hajm uchun reprezentativ bo'la olmas edi. Shu tariqa, auditorlar ularni tekshirayotganlar haqidagi noto'g'ri xulosalar ehtimolini minimallashtiruvchi tanlab olishlarni ko'rib chiqishlari kerak.

Tanlash birliklariga tekshiriladigan alohida elementlar kiritiladi. Tanlash birliklari umumiy to'plamni tashkil etadi. Umumiy to'plam auditor nazorat protseduralari samaradorligi yoki schyotdagi buzib yozishlar kabi ayrim xususiyatlarni baholamoqchi bo'lganida, schyotlar saldosini tashkil etuvchi operatsiyalar yoki elementlar guruhidir. Tanlash birligiga daromadni tan olishga ta'lukli bo'lgan yil davomida sotilgan buyurtmalar bo'lishi mumkin edi. Auditor tanlashdan foydalanishda to'rtta kritik savolga javob berishi kerak.

1.Qanday umumiy to'plam va tanlash birligi tekshirilmog'i zarur va qanday xususiyatlari tekshirilishi lozim (umumiy bosh to'plam) ?

2.Auditorlik testlash uchun qancha element tanlab olinishi kerak(tanlab olish hajmi)?

3.Tanlab olishga qanday elementlar kiritilishi lozim (tanlash) ?

4. Tanlab olishga qarab umumiy to'plam haqida qanday xulosalar qilish mumkin (baholash)?

Tanlash bilan bog'liq va bog'liq bo'lmagan risklar

Tanlab olishdan umumiy to'plam haqida xulosalar qila turib, auditor umumiy to'plamning o'ziga xos xususiyatlari haqida xatolar qilishi mumkin, chunki yo a) auditor auditorlik protseduralarini tegishlicha bajarmagan yoki muammolarni noto'g'ri tahlil qilish yoki b) auditor umumiy to'plamga nisbatan reprezentativ bo'lmagan tanlashni noto'g'ri talqin qilganda. Biroq auditorlik firmalari bu risklardan ikkalasini ham nozorat qila oladi.

Tanlash bilan bog'liq bo'lmagan risk

Faraz qilinadiki auditorlar tanlashda hamma elementlarni sinchiklab tadqiq etadi va operatsiyalarning to'g'riligini baholash uchun dalil yig'ishda audit amallarini tanlaydi. Lekin auditor extiyotkor bo'lmagan holatlar ham bo'ladi. Auditor tanlash riski bilan bog'liq bo'lmagan risklarda barcha sabablarga ko'ra xato xulosa chiqargan bo'lsa, bu tanlash bilan bog'liq bo'lmagan risk sifatida qaraladi. Tanlash bilan bog'liq bo'lmagan risk, shuningdek auditorlik protseduralarni bajarayotgan auditorning malakasi yetishmasligi oqibati ham bo'lishi mumkin. Auditorlik firmasi bunday xatolar ehtimolini auditorlarning tegishli o'quv va mos keluvchi kuzatuvlari, tanlab olishni bajarish uchun

yaxshi ishlab chiqilgan kompyuter dasturlari va sinchkilab ishlab chiqilgan va bajarilgan audit dasturlari vositalari bilan boshqaradi.

Tanlash bilan bog'liq risk

Risk hamma vaqt bo'ladi, tanlab olishdan qilingan har qanday tanlovlar agar auditorlar 100% umumiy to'plamni tekshirmasalar to'g'ri bo'la olmaydi. Loyihalangan natijalar haqida noaniqliklar bo'ladi, chunki tanlab olish natijalari umumiy to'plamning uncha katta bo'lmagan qismiga asoslanadi. Tanlab olish miqdori qancha kam bo'lsa, noaniqlik shuncha katta; tanlab olish miqdori qancha katta bo'lsa, noaniqlik shuncha kam bo'ladi. **Tanlash bilan bog'liq risk** shunday riskki, tanlash asosida berilgan auditorlik xulosalari agarda auditorlik protseduralari jami umumiy to'plam uchun shu tarzda qilingan bo'lsa avval qilingan xulosalardan farqlanishi kerak. Statistik tanlashni qo'llash yordamida auditor agar tanlash umumiy to'plam uchun reprezentativ bo'lsa, u yerda riskning miqdori qancha bo'lishini baholaydi. Tanlash bilan bog'liq risk tanlashning nostatistik yondashuvlari uchun emas, balki statistik tanlash uchun o'lchanishi mumkin.

Ichki nazorat tizimini testlash bilan bog'liq tanlash risklari

Auditor ichki nazoratni integratsiyalangan auditning bir qismi sifatida samaradorligini baholash uchun dalillarni yig'ishda ko'pincha tanlashdan foydalanadi. Nazorat pasayishga uchrasa, auditor vaqt foizining aniq bahosini talab qiladi; masalan, agar nazorat vaqtning 4%da samarali yuritilmasa, auditor bu axborotdan nazorat samaradorligi haqidagi va bajarilishi kerak bo'lgan mustaqil nazorat amallar miqdori yoki ichki nazorat to'g'risida fikrga ega bo'lish uchun foydalaniladi. Chunki tanlab olish hamisha ayrim noaniqliklarga ega bo'ladi, shu bilan birga auditor yomon senariyni boshqarishga urinadi; masalan, auditor nazorat vaqtining 8% dan ortig'iga pand bermaydi deya 95% ishonishni xohlaydi. Auditor hamisha tanlab olishning uncha katta bo'lmagan miqdoridan noto'g'ri xulosalar chiqarish bo'yicha risklarni boshqarishga harakat qiladi.

Ichki nazoratni testlash bilan bog'liq tanlash risklari jadvalda keltirilgan. Ichki nazorat ishonchliligini noto'g'ri qabul qilish riski (shuningdek, nazorat riskining o'ta past yoki ishonchlilikdan ham yuqori

baholovchi risk deb ataluvchi risk) bunda auditor ichki nazorat tizimini samarali deb topganda haqiqatda esa ichki nazorat tizimi samarasiz bo'lganligi riski hisoblanadi. Ichki boshqaruv ishonchliligining noto'g'ri og'ishi riskga (shuningdek, nazorat riskini o'ta yuqoriligida yoki ishonilganidan past riskni baholash deb ham ataluvchi) auditor nazoratning ichki vositalari holati samarasiz deb hisoblanadi, aslida esa nazoratning ichki vositalari samaralidir.

14-jadval

Nazorat protseduralarini testlash bilan bog'liq tanlash risklari

Auditor tomonidan nazorat riskining bahosi	To'liq umumiy to'plamga nisbatan ichki nazorat tizimining hozirgi holati	
	Samarali	Samarasiz
Past	To'g'ri xulosa	Ichki nazorat ishonchliligini noto'g'ri qabul qilinganlik riski Umumiy to'plamda nazoratning pasayishi tanlashda ko'rsatilganligaga nisbatan yuqori (shuningdek, nazorat riskinin baholash riski deb nomlanuvchi o'ta past yoki o'ta yuqorilik riski). Auditni samarasizlikka olib keladi
Yuqori	Umumiy to'plamda nazoratning pasayishi tanlashda ko'rsatilganligaga nisbatan past (shuningdek, nazorat riskini baholash riski deb nomlanuvchi o'ta yuqori yoki o'ta past riski). Auditni samarasizlikga olib keladi.	To'g'ri xulosa

Schyotlar saldolari tafsilotlari testlash bilan bog'liq tanlash riski

Tanlashdan, shuningdek schyotlar saldosidagi buzib ko'rsatish (xato)lar miqdorini baholashda ham foydalanilishi mumkin. Auditor, masalan, moddiy zaxiralar elementlaridan tanlab olishni amalga oshirishi va narxlarga oid testni bajarishi mumkin. Agar tanlab olishda narxga oid xatolar bo'lsa, auditorlar bu xatoni moddiy zaxiralar noto'g'ri baholanganligi uchun jamlanganligini jiddiy buzilgan deb hisoblash mumkinligini aniqlash uchun jamlanganlikda amaliyotda qo'llab

ko‘radilar. Balans qiymatini noto‘g‘ri qabul qilish riski shunday risk hisoblanadiki, auditor schyotlar saldosi jiddiy xatoliklarga ega emas degan xulosaga keladi, aslida esa schyotlar saldosi jiddiy xatoliklarga ega bo‘ladi.

Auditorning asosiy muammosi detal (tafsilot)larning mustaqil testlari bilan bog‘liq tanlab olishlarni bajara borib, balans qiymatini noto‘g‘ri qabul qilish riskini nazorat qilishi hisoblanadi. Schyotlar saldosini noto‘g‘ri qabul qilishda jiddiy xatoliklar bo‘ladi, lekin tanlab olish natijalari auditorni schyotda jiddiy xatoliklar yo‘q deb hisoblashga majbur qiladi. Jiddiy xatoliklar bilan hech qanday qo‘shimcha auditorlik tekshiruvi o‘tkazilmaydi va moliyaviy hisobotlar jiddiy xatoliklar bilan tuziladi. Boshqa tomondan agar auditor jiddiy xatolari bo‘lmagan tanlanganlikni noto‘g‘ri og‘ishtirishi kerak bo‘lganda edi, mijoz e’tiroz bildirar va auditorni qo‘shimcha ish bajargani uchun taqdirlagan bo‘lar edi. Qo‘shimcha auditorlik tekshiruvi mos kelmaydigan xulosalarni to‘g‘rilashga olib kelishi kerak. Balans qiymatining noto‘g‘ri og‘ishi riski shu tarzda auditning samaradorligiga tegib o‘tadi, lekin bu auditorning moliyaviy hisobotlarning haqqoniyligi haqidagi to‘liq xulosasiga tegmasligi kerak.

11.3. Tanlashning statistik va nostatistik turlari

Auditorlar nostatistik va statistik tanlashdan foydalanadilar. Agar zarur tarzda foydalanilsa tanlash har qanday yondashuvi yyetarlicha tegishli auditorlik dalillarini taqdim etishda samarali bo‘lishi mumkin. Nostatistik tanlashlar auditorga tanlab olish haqidagi noto‘g‘ri talqin qilish riskini statistik jihatdan nazorat qilish yoki o‘zgartirishga ruxsat bermaydi. **Statistik tanlash** auditorga tanlab olishning mos keluvchi hajmini aniqlash va tanlab olishlar natijalarini baholashda yordam berish uchun mulohazalari va tajribalari bilan bir qatorda ehtimollar nazariyasini va statistik tanlab olishni ham qo‘llashni o‘z ichiga oladi. Aksincha, nostatistik tanlash ehtimollik nazariyasi va statistik xulosalarni qo‘llash ko‘zda tutilmaydi; buning o‘rniga auditorga tanlab olishning mos keluvchi hajmini aniqlash va tanlab olishlar natijalarini baholashda

yordam berish uchun auditorning mulohazalari va tanlab olishni qo'llashdagi tajribasida qo'llanilishi ko'zda tutadi. 15-jadval nostatistik va statistik tanlashni tegishli o'lchamlarda taqqoslaydi.

15-jadval

Nostatistik va statistik tanlab olishlarni taqqoslash

	Nostatistik tanlash	**Statistik tanlash**
1	**2**	**3**
Tanlab olish hajmi	Tanlab olish hajmi auditorning mulohazasi bilan aniqlanadi	Auditor mulohazalari miqdoriy jihatdan aniqlanadi va tanlab olish hajmi ehtimollar nazariyasi bilan aniqlanadi
Tanlab olishni saralash	Tanlab olish jamlanganlikka reprezentativligiga *yig'ilgan* hamma usullarni o'z ichiga oladi. Tanlab olishning muhokamasi ham jamlanganlikning bir qismiga, masalan yilning o'tgan besh kuni davomidagi hamma operatsiyalarga yo'naltirilgan bo'lishi mumkin	Tanlab olish jamlanganlikning har bir birligiga tanlab olishga tushishga teng imkoniyat berish uchun tartibsiz saralangan bo'lishi mumkin. Jamlanganlik bilan qiziquvchilarga yo'nalish berish mumkin masalan, yilning o'tgan 10 kunidagi operatsiyalar statistik jihatdan saralangan bo'lishi mumkin
Baholash	Baholash auditorning mulohazalariga asoslangan, bashoratlar esa tanlab olishlar natijalariga asoslangan	Baholash auditorlik mulohazalariga yordam berishi uchun foydalaniladigan statistik xulosalarga asoslangan
Xarajatlar	Saralash uchun Xarajatlar past chunki auditorlik mulohazalari faqat tanlab olishning mos keluvchi hajmini aniqlash va natijalarni baholashda talab qilinadi. Tanlab olishning bu turi, tanlab olish riskini nazorat qilish va o'lchashning obyektiv usullarini ta'minlamaydi	O'quv xarajatlari yuqori, chunki tanlab olishning statistik yo'llarini bilish va/yoki tanlashning maxsus kompyuter dasturiy ta'minoti talab qilinadi. Tanlab olishning bu turi auditor maqbul riskni avvalroq aniqlashini tanlab qiladi

Ustuvorlik	Bu usul auditorning schyotlardagi xatolar haqida avvalgi kutganlariga asoslangan bo'lishi mumkin. Bu usul tanlab olishni rejalashtirishi, saralashi va baholashga kam vaqt sarflashi mumkin	Bu usul auditorga tanlab olish riskining obyektiv choralarini ta'minlay borib, samarali tanlab olishni tuzish, dalillar yyetarliligini, hisoblash va natijalarni baholashga yordam beradi. Bu usul auditorga kompyuterlashtirilgan tanlov va statistik baholash orqali tanlab olish xulosalarini himoyalashda foydali maslahatlar olishga ko'maklashadi, chunki ular statistika nazariyasiga asoslangan

Statistik tanlab olishni qo'llaydigan auditor tanlov hajmini hisoblab chiqish uchun jadvallar va formulalardan foydalanadi, shu bilan birga statistik bo'lmagan tanlab olishni qo'llaydigan auditor esa faqat kasbiy mulohazalaridan foydalanadi. Odatda tanlab olishning nostatistik hajmi statistik tanlab olishning mohirona va samarali tuzilgan tanlov hajmidan kam bo'lishi mumkin emas. Statistik va nostatistik tanlovlarning ikkalasidan ham zarur holatda foydalanilganda, auditorning xulosasi uchun yyetarlicha dalillar taqdim etishi mumkin. Statistik tanlab olish auditorga jamlanganlik haqidagi noto'g'ri xulosa riskini aniq boshqarish va o'lchash imkonini beradi, statistik bo'lmagan tanlab olish esa bunday nozorat va o'lchovlar qilishga imkon bermaydi. Ikkala yondashuv uchun ham auditor nazoratga layoqatsizlik yoki tanlab olishda topilgan xatoliklarning mohiyatini hisoblab chiqishni va tanlab olish natijalarini jamlanmalarga spektrlashtirishi va butun jamlanganlikni yakunlamog'i zarur. Tanlab olishning miqdoriy baholanishiga qo'shimcha ravishda auditor nazorat va xatoliklar layoqatsizligi tomonlarini ko'rib chiqishi kerak. Tanlab olishlar natijalari xatolar tufayli kelib chiqqanligi yoki ular firibgarlik ehtimolini ko'rsatayaptimi va nazoratning layoqatsizligi auditning boshqa fazalariga qanday ta'sir etadi? Audit mulohazalari bilan kombinatsiyalangan statistik tanlab olishlar odatda faqat auditorlik bitta

mulohazasidan foydalanganlikga nisbatan ancha yuqori sifatli auditorlik xulosalarini yaratadi. Bundan tashqari, statistik tanlab olish regulyatorlar yoki hakamlar yig'ilishining ikkinchi nuqtayi nazari (farazi)dan qochishga imkon berishi mumkin, boshqa tomonlar tanlab olishning foydalanilayotgan usullariga nisbatan shubhani bartaraf etishi lozim.

11.4.Atribut tanlash va uning mohiyati

Auditor moliyaviy hisob ustidan boshqaruvning muhim vositalarini tekshira borib, mijozning ichki nazorat tizimi ishlarining samaradorligi haqida dalillar yig'adi. Auditor ishning samaradorligiga qaratilgan boshqaruv vositalariga testlarni auditorning konstruksiyalanishi schyotlar saldosidagi jiddiy xatoliklar extimoli kamaytirilgandagina samarali bo'lishi mumkinligi aniqlangandan keyingina bajaradi.

Nazorat samaradorligini baholash quyidagilarga asoslangan bo'lishi mumkin.

- Ichki nazorat samaradorligini amalda tekshirib ko'rish uchun tanlash.
- Auditorning boshqaruv vositalarini muhim biznes jarayonlar doirasida kuzatishi.
- Mijoz kompyuter tizimida mavjud ichki nazoratni testlash.
- So'rovnoma va monitoring hisobotlarini sharhlash.

Tanlash konsepsiyasi boshqaruv ichki nazoratni testlashning hammasiga ta'lluqli emas. Boshqaruvning samarali umumiy kompyuter vositalari eshtirok etganda, boshqaruvning avtomatlashtirilgan vositalariga testlarni qo'llash, odatda tanlab olishning bir yoki bir necha elementlari hajmi bilan bajariladi. Tanlab olish, odatda majburiyatlarni mos holda bo'lishini aniqlash uchun qo'llanilmaydi, hamda nazorat atrof muhiti samaradorligini boshqarish testlariga tegishli bo'lmasligi mumkin. Tanlab olish mos keluvchan bo'lsa, auditor tanlab olishdan jamlanganlik nazorati samarali ishlayotganligini ko'rish uchun foydalanishi mumkin. Odatda boshqaruv vositalariga testlar uchun foydalanadigan statistik yondashuv tanlab olish atributlari hisoblanadi. Tanlab olish atributlari tanlab olishning statistik usuli bo'lib, bir tanlab

olishda saralashga asoslangan nazorat protseduralari layoqatsizlik ko'rsatkichlarini baholash uchun foydalaniladi.

Atribut auditor qiziqayotgan jamlanganlikning xarakteristikasi hisoblanadi. Qoidagi ko'ra, audit tekshirib kurmokchi bo'lgan atribut nazoratni samarali boshqarish hisoblanadi, masalan, mijoz sotuvchining buyurtmaga schyotining detallariga rozi bo'ldi, buyurtma yyetkazib berilishi va savdo qo'llab-quvvatlanishidan oldin hisobot olishi va ular olingan tovarlarga to'lovlarga, avvalo mos kelishi dalillari.

Tanlab olish atributlarida qadamlar:

Tanlab olish atributlari boshqaruv vositalari samaradorligi ishlarini tekshirishda foydalaniladi. Bu «Kredit zarur tarzda ma'qullandimi?» yoki «Mijozning buyurtmasi yuk xati berilishidan oldin jo'natildimi?» yoki «Rahbar tomonidan tasdiqlangan Xarajatlar kompaniya siyosatiga mosmi?» kabi savollarga javob berish uchun dalillar yig'ishda foydalaniladi.

Tanlab olish atributlari rejalarini realizatsiya qilishi bo'yicha qadamlar quyidagilar hisoblanadi.

1. Qiziquvchi atributlarni va layoqatsizlik nimalarni bildirishini aniqlang.
2. Tanlab olinishi lozim bo'lgan jamlanganlikni aniqlang.
3. Tanlab olish hajmini aniqlang.
4. Tanlab olishni saralash usullarini aniqlang.
5. Tanlab olish elementlarini tanglang va nazorat uchun testlar to'ldiring.
6. Tanlab olish natijalarini baholang va rejalashtirilgan mustaqil protseduralar samaradorligini ko'rib chiqing.
7. Tanlab olish jarayonining hamma bosqichlarini hujjatlashtiring.

1-qadam. Qiziquvchi atributlarni va layoqatsizlik nimalarni bildirishini aniqlang.

Ko'plab atributlar tekshirib chiqilishi mumkin edi, ammo auditor faqat boshqaruvning muhim vositalarini tekshiradi. Nazoratning layoqatsizligi, auditor tanlab olishlarsiz bilan bog'lik risklar qanday tarzda pasayishini qidirayotganligini aniq tushunishga ishonishi uchun,

aniq aniqlangan bolmog'i zarur. Masalan, yangi schyot uchun kreditni ma'qullashni qidirish layoqatli emas, chunki bunday ma'qullashni kompaniya siyosati tanlab qiladi, bunda nazorat layoqatsiz hisoblanadi.

Nazoratning layoqatsizligi avtomatik tarzda xatoliklar yuz berganini bildirmaydi. Masalan, ko'pchilik kompaniyalar kreditini ma'qullash jarayonini kreditni berishdan oldin talab qiladi. Vaqt yetishmayotganligini boshdan kechirayotgan marketing bo'yicha menejer kreditga tegishli ma'qullashni olmay turib savdoni ma'qullashi mumkin. Kreditni ma'qullashni talab qiluvchi nazorat omadsizlikka uchradi, lekin bunda, a) agar jarayon tugagan bo'lsa, kredit berilarmidi yoki b) mijoz to'laydimi – ehtimoli kam. Va nihoyat, ushbu nazoratning layoqatsizligi boshlang'ich operatsiyalarining tegishli yozuviga emas, balki bu yil oxirida debitorlik qarzdorligini baholashga ta'sir etishi mumkin.

2-qadam. Tanlab olish imkoni bo'lgan jamlanmani aniqlang. Jamlanganlikni aniqlashda quyidagi omillar kurib chiqilishi lozim.

- Test bilan qamrab olinishi kerak bo'lgan davr, masalan, nazoratni baholashda yo'l.
- Tanlab olish birligi, masalan, nazorat operatsiyasini ko'rsatishi mumkin bo'lgan element.
- Jamlanganlikning to'liqligi.

Tekshiruv bilan qamrab olingan davr. Tekshiriladigan davr auditining maqsadiga bog'liq. Ko'pchilik hollarda davr – bu moliyaviy hisobotlarni aditorlik tekshiruvi bilan qamrab olingan davr. Amaliyotda boshqaruv vositalariga testlar balans tuziladigan sanagacha bajariladi va yilning dastlabki o'n yoki o'n birinchi oyida qoplanishi mumkin. Agar boshqaruv vositasi samarali deb hisoblansa, auditor boshqaruv vositalari yilning qolgan davri mobaynida ham samarali bo'lishida davom etishiga ishonch hosil qilishi uchun qo'shimcha qadam qo'yishi lozim bo'ladi. Qo'shimcha choralar va so'rovlarni yo'naltirish, boshqaruv vositalarining kelgusi testlashtirilishi yoki kengroq, tekshiruv davomida o'tkazilgan mustaqil protseduralardan nazorat samaradorligi dalillarini yig'ish kabilarni o'z ichiga olishi mumkin. Agar auditor moliyaviy hisobot tayyorlash uchun ichki nazoratga nisbatan fikrlar bersa, auditorda

boshqaruv vositasi mijozning hisobot sanasi bo'yicha samarali hisoblanishiga oqilona ishonch hosil bo'ladi.

Tanlab olish birliklari. Tanlab olish birliklari jamlanmada tekshiruv uchun asosiy sifatida belgilangan element hisoblanadi, bu hujjat, kompyuter tizimidagi yozuv yoki hujjatlardagi qator elementlar bo'lishi mumkin. Bir kompaniya bir necha schyot – fakturalarni initsiallar bilan to'lashni nazorat qilib, ma'qullashni talab qilishi mumkin, tanlab olish birligi schyot – fakturalaraga ruxsat beruvchi hujjat bo'lishi mumkin edi. Boshqa kompaniya har bir schyot – faktura uchun yozma ruxsatnoma so'rashi mumkin, tanlab olish birligi alohida to'lov uchun ishlov berilgan schyot faktura bo'lishi mumkin edi.

Bosh hajmning to'liqligi. Auditor tanlab olishda foydalaniladigan jamlanganlik bosh (asosiy) jamlanganlik ekaniga ishonch hosil qilish uchun qadamlarni qo'llashi zarur. Auditor, odatda fayllarni yig'ish va balansni bosh kitobga tartibga solish yoki jamlanganlikni to'liqligini kafolatlash uchun raqamlangan hujjatlar yoqligini ko'rib chiqish kabi ayrim protseduralarni bajaradi.

3-qadam. Tanlab olish hajmini aniqlang.

Tanlab olishning optimal hajmini tanlab olish riskini minimallashtiradi, auditning samaradorligiga yordam beradi. Navbatdagi auditorlik mulohazalari tanlab olish miqdorini aniqlashga ta'sir etadi.

1. Tanlab olish riski. 2. Og'ishning yo'l qo'yiladigan darajasi. 3. Jamlanganlik og'ishining kutilayotgan darajasi.

Tanlab olish riski – tanlab olish riski ko'pincha auditorlik riski singari aniqlanadi, (masalan 1% yoki 5%) chunki ichki nazorat auditorning bahosi boshqa testlashtirishning xarakteri va ko'lamini belgilaydi.

Og'ishning yo'l qo'yiladigan darajasi – auditorlik tanlab olinishni AICPA bo'yicha rahbariyat 2012-yilda og'ishning yo'l qo'yiladigan darajasini auditor tomonidan uni olishga urunuvchi ishonchlilikning mos keluvchi darajasi sifatida aniqlangan og'ish darajasi jamlanganlikdagi haqiqiy og'ish darajasidan ortiqcha emas. Bu atama ba'zida layoqatsizlikning yo'l qo'yiladigan ko'rsatkichi sifatida esga olinadi. Amaliyotga yanada yaqinroq ma'noda auditorning yo'l qo'yiladigan

og‘ish darajasi nazoratni boshqarish layoqatsizligi auditorning nazorat samarasiz va chamasi, auditor schyotlar saldosini testlashtirishni bajarishda nazorat riskining rejalashtirilgan bahosini o‘zgartirgandir, degan xulosaga kelishga majburlagan bo‘lar edi.

- Jamlanganlikdagi og‘ishning kutilayotgan darajasi – bu og‘ish darajasini bosh jamlanganlikdan kutish hisoblanadi. Bu atama ba’zan layoqatsizlikning kutilayotgan ko‘rsatkichi sifatida ham ishlatiladi. Ba’zan nazorat muvaffaqiyatsizlikga chidaydi yoki o‘tib ketadi. Xodimlar shoshqaloq yoki ehtiyotkor bo‘lmasa, vakolatsiz yoki zarur tarzda o‘qitilmagan bo‘lsa, layoqatsizlik kelib chiqadi. Auditorda, chamasi, asosiy nazorat avvalgi tajribaga asoslanib tizimdagi har qanday o‘zgarishlar va xodimlarga o‘xshab muvoffaqiyatsizlikga uchragani haqidagi darajaga dalillar bor.

Umuman, jamlanganlikdagi elementlar soni, agar jamlanganlik uncha katta bo‘lmasa, tanlab olish hajmiga nisbatan uncha katta bo‘lmagan samaraga ega. Auditorlar ba’zan tanlab olishning uncha katta bo‘lmagan miqdori bilan bog‘liq muammolarni yengib o‘tish uchun tanlab olishning minimal hajmidan foydalanadi.

Ko‘p marta takrorlanadigan atributlar:

Auditorlar dastlabki manbalarning o‘zidan foydalanib bir qancha boshqaruv vositalarini yoki atributlarini tez-tez tekshiradilar. Shunday qilib, auditor hamma testlar uchun tanlovning o‘sha riskini o‘zidan foydalanishi kerak. Biroq og‘ishning yo‘l qo‘yiladigan darajasi va bu atributlar uchun jamlanganlik og‘ishning kutilayotgan darajasi, chamasi tanlovning turli hajmlari natijasida farqlanadi. Masalan, sotish operatsiyalari toifasi to‘g‘ri tasniflanganligi, ular tartib bilan ro‘yxatdan o‘tkazilganligi va og‘ishning yo‘l qo‘yiladigan darajasi- 5%, 3 % va mos holda 3% foydalanib va kredit uchun tegishli tarzda va ma’qullanganligini tekshirib ko‘rishi va mos holda 2 %, 1 % va 0 % jamlanganlik uchun og‘ish darajasini kutishi mumkin. Agar auditor yuqori ishonchlilik riskini 10 % deb belgilasa, tanlov hajmlari yuqori daraja -176 - 2 atributlar uchun kichik darajasi 76 – 3 atributlar uchun tebranib turadi (o‘zgarib turadi)

№	Atributlar (o'ziga xos xususiyatlar)	Yo'l qo'yiladigan daraja	kutilayotgan daraja	Tanlov hajmi
1	Taqsimlanadigan schyotlar mustaqil sharxi dalillari	5%	2%	132
2	Mijoz buyurtmasi va savdo schyot-fakturasi orasidagi ta'riflar, miqdori va narxlarni taqqoslash uchun dalillar	3%	1%	176
3	Tegishli sharxlar dalillari va kreditni ma'qullash	3%	0%	76

Bu testlar uchun elementlarni saralashda uchta oqilona yondashuv bor:

- auditor savdo bo'yicha (sotish bo'yicha) 176 ta operatsiyani tanlab olishi (tanlovning eng katta hajmi) va ularning hammasini 2-atribut uchun to'rttasini 1-atribut uchun va xohlaganini 3-atribut uchun tekshirish mumkin. Biroq bu jarayon anchagina og'ir.

- auditor dastlabki 76 tartibsiz olingan hujjatlarni hamma 3 atribut va hujjatlarni, 77-132 tanlov elementlarini 1- va 2-atributlar uchun, qolganini faqat 2-atribut uchun tadqiq etishi mumkin edi. Bu jarayon ham og'ir.

- ko'pgina eng samarali yondashuv sifatida uchala atributga ham 176 elementda tekshirish lozim. 1- va 3-atributlar ayrim ma'nolarda tekshirilgandan ortiqcha (yuqori) bo'ladi, lekin yuqori darajada tekshirilganlar, tanlov elementlari qaysi atribut uchun tekshirilishi kerak bo'lsa, uni kuzatishdan ko'ra kamroq vaqtni band qilishi mumkin. 1-va 3-atributlarga testlashtirish auditor tanlov uchun hujjatlarni tanlab olganidan keyin uzoq vaqt egallamaydi. Nazorat bahosi auditor tomonidan ushbu 176 ta tatbiq etilgan elementlarga asoslangan va nazorat riski darajasi bahosi aniqligini yaxshilaydi.

4-qadam. Tanlab olinganlarni saralash usulini aniqlang:

Tanlab olish hajmi aniqlanishi bilanoq auditor tanlab olish elementlarini tanlashi zarur, shu tariqa tanlov jamlanganlik uchun reprezentativ bo'lishlikni kutishi mumkin va shu tarzda natijalar jamlanganlikka loyihalashtirilgan bo'lishi mumkin. Auditor oddiy

tasodifiy tanlov tizimli (muntazam) tanlovdan, tasodifiy yoki blokli tanlovlar foydalanishi mumkin.

Oddiy tasodifiy tanlov. Oddiy tasodifiy tanlov kompyuter tomonidan ishlab chiqilgan yoki jadvaldan tanlab olingan tasodifiy son kabi tasodifiy sonlarga mos tasodifiy tanlovni saralashni o‘z ichiga oladi. Masalan hujjatlar raqamlari, schyot fakturalar yoki yyetkazib berishga buyurtma raqami kabi. Ushbu usul bilan har bir tanlov birligida tanlovning boshqa har qanday birligini saralab olinish ehtimoli bor. Oddiy tasodifiy tanlab olish tanlovning statistik bo‘lmaganida ham, statistikani qo‘llashga to‘g‘ri keladi.

Tizimli (muntazam) tanlov. Ushbu tanlov bir xil intervalni aniqlash uchun tanlab olish hajmi yordamida sonlarni jamlanmalardagi fizik birliklarga bo‘lishni o‘z ichiga oladi; tasodifiy yuboriladigan nuqta birinchi intervalda tanlab (saralab) olingan va bir element yuboriladigan nuqtadan keyin bir xil intervallarning har birining jamlanmasi bo‘yicha hamma erdan tanlab (saralab) olingan. Tizimli (muntazam) tanlab olishdan foydalanish uchun auditor jamlanganlik to‘liqligini aniqlashi va jamlanganlikda tizimli (muntazam) na’muna yo‘qligiga ishonch hosil qilish kerak.

Masalan, faraz qiling, jamlanma to‘lov vedomostlari jurnalidagi xodimlar soni buyurtmalarda sanab o‘tilgan to‘lov operatsiyalaridan iborat. Bu sonlar xodimlar qo‘nimsizligi tufayli izchillikda emas. 1.300 to‘lov operatsiyalari mavjud va auditor tanlab olish hajmini 26 deb belgiladi. Har 50-operatsiya (1.300/26 ¼ 50) testlashtirish uchun tanlab olingan bo‘lishi kerak. Tanlovni tartibsiz jarayonga keltirish uchun 1 dan 50 gacha tasodifiy sonlardan tanlab olish elementlarini aniqlash uchun foydalanish kerak. Bu masalan, dollar banknotasining ro‘yxatga olinganlik raqamidagi oxirgi ikki raqam yordamida qilinishi mumkin edi. Agar o‘sha sifr (raqam)lar 87 ga teng bo‘lsa, 50 hisoblab chiqiladi, 37 esa dastlabki na’munali punkt sifatida chiqib ketadi. Shundan keyin har bir 50-operatsiya tanlab olishga qo‘shiladi. Birinchi element intervaldan tartibsiz ravishda olingandan keyin tanlovning ushbu usuli tizimli tasodifiy tanlab olish deb nomlangan.

Tizimli tanlab olish qonunchiligi jamlanmasidagi elementlar tartibsiz taqsimlangan, degan farazga asoslangan. Auditor jamlanmadagi hech qanday takrorlanishlar yoki mos keluvchi na'munalar tanlovni reprezentativ bo'lmaslikka majburlay olmasligiga qat'iy ishonch hosil qilish uchun jamlanma tabiatidan (mazmunidan) yaxshi xabardor bo'lmog'i lozim. Ko'pchilik auditorlar tanlab olishning tizimli (izchil) saralanishi ko'p martalik ishga tushirishlar yordamida jamlanma imkoniyatlarni kengaytirishga urinadilar.

Tasodifiy tanlab olish. Tasodifiy tanlab olish tanlovni saralashning statistik bo'lmagan metodi (usuli) hisoblanib, hech qanday ongli og'ishlarsiz va tanlovdan ma'lum elementlarni qo'shish yoki chiqarib tashlash sabablarisiz tanlov birligini tanlab olish bilan tasodifiy saralashni yaqinlashtirishga urinadi. Tasodifiy so'zi tanlangan elementlar e'tiborsizlik bilan tanlab olinganini bildirmaydi. U saralab olingan tanlov elementlari jamlanganligi uchun reprezantativ bo'lishini bildirishga mo'ljallangan. Bu texnika statistik tanlab olish uchun emas, chunki u auditorga tanlov birliklari kombinatsiyasini saralash ehtimolini o'lchash imkonini bermaydi.

Blokli tanlov. Ushbu tanlov jamlanganlikning bir kun yoki hafta uchun operatsiyalar toifasini saralab olish kabi aralash elementlardan iborat bo'ladi. Bunday yondashuvda ko'plab samaradorlik bor, lekin operatsiyalarga o'sha kun yoki haftada ishlov berilgan usul ular boshqa 364 kun yoki 52 hafta uchun qanday ishlov berilganligiga ko'ra reprezentativ bo'lmasligidan risk kelib chiqishi mumkin. Ushbu yechim ikkinchi farazga tegishli, chunki bunday tanlov reprezentativ bo'lishi mumkin emas. Blokli tanlov (tanlab olish) ko'proq yil oxiridagi qisqartirilgan testlarga to'g'ri keladi.

5-qadam. Tanlab olish elementlarini tanlang va nazorat uchun test to'ldiring.

Auditor tanlovni tanlab, to'g'ri kelmaydigan bekor qilingan yoki foydalanilmaydigan hujjatlar bilan qanday munosabatda bo'lishni hal qiladi. To'g'ri kelmaydigan hujjatlarga telefon schyoti misol bo'la oladi. Uni naqd pul bilan to'lov bitimi sifatida aniqlangan xatoda tekshirib, olinganlik haqidagi hisobot yo'qligicha (hisobotga tegishli emasligiga)

duch kelinadi. Agar to'g'ri kelmaydigan hujjat tekshiriladigan nazoratni ko'rsatmasa u boshqa tartibsiz tanlab olingani bilan almashtirilishi kerak.

Tanlangan elementni topib bo'lmasa, auditor nazorat protsedurasi o'tkazilmaganligini faraz qilishi va uni muvaffaqiyatsizlik sifatida baholashi lozim. Agar ushbu tanlovni auditorlik tekshiruvi tugatilishidan oldin bu turdagi ko'plab layoqatsizliklari aniqlangan bo'lsa auditor tekshirilgan nazorat protseduralariga hech qanday ishonch yo'qligi haqida xulosaga kelishi lozim. Bunday vaziyatda auditor vaqtni bekor ketkazmaslik uchun testni tugatishi va uni boshqaruv (boshqarma) va auditorlik qo'mitasi bilan muhokama qilishi lozim.

6-Qadam. Tanlovlar natijalarini baholang va rejalashtirilgan mustaqil protseduralarning samaradorligini ko'rib chiqing.

Tanlov natijalarini baholah auditor auditorlik xulosasini chiqarishdan oldin ushbu natijalarni jamlanganlikka loyihalab olishni talab qiladi.

Miqdoriy baholash. Auditor og'ishlarining yo'l qo'yiladigan darajasi ustidan og'ishining ehtimoliy darajasi yuqori chegarsini oshirib yubormayaptimi, aniqlashi zarur. Agar og'ishning ehtimoliy darajasi yuqori chegarsi yo'l qo'yiladigan og'ish darajasidan ortib ketsa , auditor 1) ushbu riskning pasaytirish uchun ishlab chiqilgan turlicha nazoratni tekshirib ko'rish va 2) mahiyatni tartibga solish vaqtni tanlash yoki nazoratga bog'liq schyotlarni mustaqil testlashtirish talab qilinadi.

Sifatli baholash. Nazorat og'ishlari topilganidan keyin ular sifat jihatdan ham, miqdoriy jihatdan ham tahlil qilinishi zarur. Auditor quyidagilarni aniqlashga urinishi lozim:

1) Ataylab yoki tasodifiy qilingan layoqatsizliklar bormi;
2) Tasodifiy bo'lganmi yoki muntazammi;
3) Schyotlar qoldiqlariga bevosita dollar samarasini berganmi;
4) Dollarning moddiy summalarida xatoliklar yuz berishi va aniqlanmay qolishi holatlari bolganmi?

Agar nazoratning layoqatsizligi ataylabdan qilingan bo'lsa belgilangan firibgarlikni ko'rsatishi mumkinligidan auditor anchagina manfaatdor. Agar layoqatsizlik muntazam bo'lsa, auditor muammoni ajratib qo'yishi va mustaqil testlashtirishni qisqartirishda ehtiyot bo'lishi

lozim. Masalan, agar hamma omadsizliklar narx belgilashdagi xatoliklarga va ularning savdo bo'yicha bittasi bilan bog'liq bo'lsa, auditor savdolar bo'yicha o'sha, bitta assotsiyalashgan bilan bog'liq hamma operatsiyalarni ko'rib chiqishi uchun nazorat testlashtirilishini kengaytrishi mumkin. Biroq auditor, qoidaga ko'ra boshqa sohalardagi mustaqil testlashtirishni kamaytirishi kerak emas, chunki aniqlangan xatolar savdo bo'yicha bitta assotsiyalanganga ajratilganga o'xshaydi. Tanlovning dalillari tanlovda aniqlanmagan boshqa ajratib qo'yilgan layoqatsizliklar ham borligini ma'lum qilishi mumkin.

Ko'pgina nazoratdagi layoqatsizlik bevosita buxgalteriya yozuvlaridagi xatoliklarga olib kelmaydi. Sotuvchi schyotiga to'lash uchun zarur ma'qullashning yo'qligi masalan, albatta, schyot – fakturalar to'lanmasligi kerakligini bildirmaydi shu bilan birga, bu tegishli schyot – faktura bo'lishi ham yoki soxta schyot – faktura bo'lishi ehtimoli ham mavjud.

Ichki nazorat haqidagi hisobot asosida boshqaruv vositalariga testlardan rejalashtirilayotgan mustaqil protseduralarning xarakteri, muddati yoki kengaytrilishini o'zgartirilishidan kerakli yo'qlamani aniqlash uchun ham foydalaniladi. Masalan, agar nazorat testlari mijoz yuklash schyotlari berilguncha va savdo ro'yxatdan o'tkazilguniga qadar berilganiga ishonib ehtiyotkor bo'lmasa, auditor kesib tashlangan savdoni testlashtirishni kengaytirishni talab qilishi yoki balans tuzilgan sanadan oldinroq ro'yxatdan o'tkazilgan sotish (savdo)ga e'tiborini qaratish lozim bo'ladi. Agar kreditni ma'qullash to'g'ri ishlamasa auditor shubhali qarzlar bo'yicha oqilona rezervlar bor-yo'qligini aniqlash uchun ko'proq vaqt sarflashi kerak bo'ladi. Navbatdagi kolleksiyalar va eski yig'ib olinmagan qoldiqlar bo'yicha navbatdagi faoliyatni testlashtirish zarur bo'lishi mumkun. Umuman agar boshqaruv vositasi samarali ishlamasa auditor ehtimol analitik protseduralarga kamroq suyanishi va nazoratning layoqatsizlikni aniqlash bilan bog'liq schyotlar uchun tafsilotlar (detallar) testlariga ko'proq suyanish haqida qaror qabul qiladi.

Auditor nazarda tanlov atributlariga asoslanib, samarali ishlamayapti, degan xulosaga kelsa u harakat (ta'sir)ning quyidagi muqobil yo'nalishlarini o'tkazish mumkun;

- Kompensatsiyalovchi nazorat protseduralari identifikatsiyalashi mumkun va testlashtiriladi. Kompensatsiyalanuvchi nazorat protseduralarini testlashtirish uchun qaror nazoratining faraz qilinadigan samaradorligiga va nazorat protseduralarini tekshirish uchun qo'shimcha xarajatlarga bog'liq bo'ladi.
- Katta tanlov qabul qilinishi mumkun, agar auditorda dastlabki tanlov reprezentativ bo'lmaganligi haqida faraz qilishga sabab bo'lmasa ehtimol iqtisodiy jihatdan foydali bo'lmaydi.

Nazorat riski bahosi dastlab rejalashtirilganidan yuqori qilib belgilanishi va tabiati, vaqtni tanlash va/yoki bog'liq mustaqil testlar darajasi o'zgarishi mimkun. Agar og'ishning ehtimoliy darajasining yuqori chegarasi layoqatsizlikning yo'l qo'yiladigan darajasidan o'ta kuchli ortib ketmasa, bu modifikatsiya o'ta ahamiyatsiz bo'lishi mumkun. Masalan, agar yuqori chegara 5.4%ni, chidash mumkun bo'lgan daraja 5% ni tashkil etsa, o'ta kichkina modifikatsiya talab qilinadi.

- Auditor nazorat og'ishi xarakterini tahlil qiladi va moliyaviy hisobotda yuz berishi mumkun bo'lgan xatoliklar va xatoliklarning sabablari kabi asoratlarini aniqlaydi va xarakter, vaqtni tanlash va rejalashtirilgan mustaqil testlashtirish darajasini moslashtiradi.

7-qadam. Tanlab olish jarayonining hamma bosqichlarini hujjatlashtirish.

Avvalgi hamma qadamlar va tanlab olish (tanlov) jarayoni bilan bog'liq qarorlar tegishli nazoratni va xulosalarni bir xilda saqlashni ta'minlash uchun hujjatlar bilan rasmiylashtirilishi zarur, (bilmasdan) qilingan xatolar bo'lib moliyaviy hisobotlar yoki xo'jalik operatsiyalari schyotlari qoldiqlarida mavjud bo'ladi .

11.5. Monetar tanlash (Monetar Unit Sampling)

Monetar tanlash (MUS) o'zida tanlov atributlarni baholash asosidagi tanlov metodini aks ettiradi, lekin unda nazorat layoqatsizligi darajalari emas, dollar bilan bog'lik xatoliklar ishtirok etadi. MUS tanlab olishning keng foydalaniladigan statistik metodi hisoblanadi. Chunki u

tanlovning samarali miqdoriga olib keladi va schyot qoldiqlarining dollar qiymatiga jamlanadi. U audit sohasida foydalanish uchun maxsus ishlab chiqilgan va dollarli birliklar tanlovi, PPS va o'zgaruvchan tanlovlarning birlikdagi atributlari kabi turli xil nomlariga ega bo'lgan. MUS xatolar kamligi yoki umuman, kutilmayotgan vaziyatlarda oshirib yuborishga testlashtirishda ayniqsa, samarali bo'lishi uchun ishlab chiqilgan.

Monetar tanlashning kuchli va zaif tomonlari

Auditor MUS dan o'xshash ma'lumotlarga mustaqil testlar uchun tanlovlar yondashuvi sifatida foydalanish, o'zining kuchli va kuchsiz tomonlarini tahlil qilishda foydali deb hisoblaydimi?

MUS ning kuchli tomonlari quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- MUS ni tanlov uchun boshqa statistik yondashuvlarga nisbatan qo'llash oson;
- MUS avtomatik tarzda element joylashgan joydan elementga summalarni dollarda, proporsiya tarzida tanlab oladi, shu tariqa tanlovning avtomatik stratifikatsiyasini ko'rsatadi;
- Agar auditor xatolarni topmasa, MUS odatda tanlovning o'ta samarali hajmida natijalar beradi.

MUS foydalanishi mumkin bo'lgan holatlar misollari quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- Debitorlik qarzdorliklarini tasdiqlash (kredit saldosi ahamiyatsiz bo'lganda);
- Berilgan qarz (zayom)larni tasdiqlash (masalan ko'chmas mulklarning ipoteka kreditlari, tijorat kreditlari va kechiktirib to'lanadigan kreditlar);
- Auditor xatolari nisbatan deb hisoblovchi, shuningdek, jamida yirik kamaytirib ko'rsatishlarning sezilarli miqdorda kutilmaganda TMZ lardagi narxlarni tekshiradi;
- Mavjudlikka mos keluvchi tasdiqlash hisoblanuvchi asosiy vosita (mablag')larni qo'shimcha tekshirib ko'rish.

Auditor, shuningdek, MUS dan foydalanishdagi qiyinchiliklarni ham bilishi zarur:

MUS jamlanganlikning pasayishini tekshirish uchun mo'ljallanmagan;

Agar auditor MUS tanlovida pasayishni identifikatsiyalasa, tanlovning bahosi maxsus ko'rib chiqishni talab qiladi;

- nolli yoki salbiy (manfiy) saldo maxsus konstruktiv fikrlashni talab qiladi;

MUS eng yaxshi yondashuv bo'la olmaydigan ayrim holatlar quyidagilar:

- kredit saldosi miqdori katta bo'lgan debitorlik qarzdorliklarini tasdiqlash;
- auditor xatoliklarning yyetarlicha sanab chiqilmagan va haddan ortiq bo'rttirib yuborilgan bo'lishi mumkin bo'lgan sezilarli, miqdorida zaxiraning miqdori va narxini tekshirish.

Nazorat uchun savollar

1. Auditorlik dalillarini to'plash vositasi sifatida tanlash va umumlashtirilgan dasturiy ta'minot sharhidan qay tartibda foydalanish mumkin?
2. Auditorlik tanlashning maqsad va vazifalari nimadan iborat?
3. Tanlash bilan bog'liq risklar nimalardan iborat?
4. Tanlashning qanday turlari mavjud?
5. Statistik tanlash nima?
6. Nostatistik tanlash nima?
7. Statistik va nostatistik tanlash o'rtasida qanday farq mavjud?
8. Monetar tanlash nima?

12-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVINING YAKUNIY BOSQICHI

12.1. Auditorlik xulosasi va moliyaviy hisobot yuzasidan javobgarlik

Auditorlik xulosasi qisqa, bir necha satrdan iborat bo'ladi xolos. U auditorlik faoliyatida maxsus bilimga ega bo'lmagan foydalanuvchilar uchun yuridik jihatdan rasmiylashtirilgan axborot bo'lishi mumkin. Ammo, shuni inobatga olish kerakki, tekshiruv yakunidagi xulosa bir necha qatordan iborat bo'lsada, u o'ta ehtiyotkorlikni talab qiladi va sinchiklab, uzoq vaqt o'tkazilgan audit jarayonining yakunlanganini bildiradi.

AQShda o'tkazilgan tadqiqotlar shuni ko'rsatadiki, aniq bir yilda transmilliy auditorlik firmasining o'zi kabi yirik beshta mijoziga ko'rsatgan ish hajmi 128000 soatga teng. Bajarilgan bu kabi yirik hajmdagi ishni auditorlar 175 ba'zan esa undan ham kam so'zdan iborat bo'lgan auditorlik xulosasida aks ettiradilar. Shuni ta'kidlash kerakki, xulosadan tashqi foydalanuvchi auditor bajargan ish bilan boshidan oxirigacha tanishishni istamaydi. Unga faqatgina qisqa satrlardagi xulosa ahamiyatli xolos. (tasavvur qiling 128000 soatlik ish natijalarini ko'rib chiqish qancha uzoq vaqt olishini).

Rahbariyatning auditorlik hisoboti uchun javobgarligi

2002-yilga qadar AQShdagi korxonalarning boshqaruv xodimlari moliyaviy hisobotlardagi buzib ko'rsatishlar, xatoliklar uchun tasdiqlangan firibgarlik holatlaridan tashqari, javobgarlikka tortilmas edilar (Boshqacha aytganda, xodimlar bu xatoliklar haqida bilar edilar va bu ularning qastdan qilgan xatolari bo'lishi ham mumkin edi) 2002-yilda Sarbeyke-Okeli (SOX) qonuni qabul qilingach bunga chek qo'yildi. Unga ko'ra, ijrochi yoki moliyaviy direktor va shunga o'xshash mansabdor shaxslar AQShning qimmatli qog'ozlar va birjalari (SEC) bo'yicha Komissiyaga taqdim etilgan yillik yoki choraklik hisobotlarda quyidagilarni tasdiqlashlari lozim:

- rahbar hisobotni ko'rib chiqadi;

- hisobot jiddiy faktlar haqida yolg'on ma'lumotni bayon qilmaydi yoki moddiy faktni bekitmaydi,
- moliyaviy hisobotlarda va boshqa moliyaviy axborotlardagi barcha muhim ko'rsatkichlar kompaniyaning moliyaviy ahvolini haqqoniy aks ettiradi;
- rahbariyatning imzolari:

– ichki nazorat tizimini tashkil etish va xizmatidan foydalanish uchun javobgarlik bor;

- imzo qo'yuvchi mansabdor shaxslar kompaniya ichki auditorlari va direktorlar kengashining audit bo'yicha qo'mitasi quyidagilarni ochib beradi:

– ichki nazoratni loyihalashtirishdagi yoki ichki nazorat faoliyatidagi kompaniyaga salbiy ta'sir qilishi mumkin bo'lgan hamma jiddiy kamchiliklar ro'yxatga olinadi, ishlab chiqiladi, umumlashtiriladi va kompaniya auditoriga bu haqda xabar qilinadi;

– boshqaruv yoki boshqa xodimlarni o'z ichiga oluvchi va kompaniya ichki nazorat tizimida muhim ahamiyatga ega har qanday firibgarliklar;

– ichki nazorat tizimidagi kamchiliklar va o'zgarishlar yoki ichki nazoratga jiddiy ta'sir ko'rsatuvchi omillar haqida hisobotga imzo qo'ygan mansabdor shaxslar ularni baholash sanasidan keyin jiddiy kamchiliklar va zaif tomonlariga nisbatan barcha tuzatuvchi xatti-harakatlarni ham inobatga olgan holda.

Bu shuningdek, shtab-kvartirasi AQShdan tashqarida bo'lgan, aksiyalari AQSh fond birjalarida sotiladigan korporotsiyalarning mansabdor shaxslariga ham tegishli bo'lib xalqaro muzokaralarga olib kelishi ham mumkin. Qator Yevropa mamlakatlarida talab ushbu qonun doirasida bo'lib, unda direktorlar kengashining hamma a'zolari (yoki ikki darajali boshqaruvda ijro etuvchi organ va kuzatuv kengashi) moliyaviy hisobotlarga imzo qo'yishlari bilan ularning javobgarligi yuzaga kelishini, mas'uliyat faqat bitta bosh direktor yoki moliyaviy direktorga taalluqli emasligini bildiradi. Biroq, moliyaviy hisobotlar va ichki nazorat uchun asosiy javobgarlik boshqaruv yuklatilgan shaxs zimmasida qoladi va bu Sarbeyke-Okeli qonunining asosiy tamoyilidir.

Shlyumberje korxonasining moliyaviy hisobotlarini korporativ boshqaruv xodimlari tomonidan tasdiqlanishi

Bosh ijrochi direktor tasdiqnomasi

Men, Endro Guld, quyidagilarni tasdiqlayman:

1. Men Shlumberger Limibedolon 10-k shakl bo'yicha ushbu yillik hisobotini ko'rib chiqdim;

2. Mening fikrimcha, bu hisobotda jiddiy faktlar haqida yolg'on yozuvlar yo'q va ushbu hisobot o'zi qamrab olgan davr uchun foydalanuvchilarni chalg'itmaydi.

3. O'z bilimlarimga tayanib shuni aytishim mumkinki, ushbu moliyaviy hisobotlar va undan boshqa moliyaviy axborotlar barcha tomondan korxona moliyaviy holatini, operatsiyalar natijalarini va o'tgan yil holati va ushbu hisobotda ko'rsatilgan davr uchun pul oqimlari haqidagi haqqoniy ma'lumotlarni o'zida aks ettiradi;

4. Tashkilot auditorlari va direktorlar kengashining audit bo'yicha qo'mitasi (yoki vazifa jihatdan shunga teng funksiyani bajaruvchi shaxslar) bizning ichki nazoratga bergan baholarimizni va moliyaviy hisobot tuzish jarayonida ko'zga tashlangan kamchiliklar haqidagi ma'lumotlarni oldilar;

5. (A) ichki nazoratdagi moliyaviy hisobotlarni tuzish jarayonida aniqlangan, ehtimoli ko'zda tutilgan, korxonaning moliyaviy axborotlariga ishlov berish, umumlashtirish va ochib berish jarayonlariga salbiy ta'sir qilishi mumkin bo'lgan ichki nazoratdagi hamma muhim kamchiliklar va ichki nazoratning zaif joylari.

6. (B) boshqaruvdagi va moliyaviy hisobotlarni tuzish jarayonida asosiy ahamiyatga ega bo'lgan xodimlar bilan bog'liq har qanday firibgarliklar.

Sanasi: 3 mart 2004 y Endro Guld ---------- imzo

Endro Guld

Rais va bosh ijrochi direktor

12.2. Auditorlik hisobot (xulosasi)ining elementlari

XAS-700 "Moliyaviy hisobotlar bo'yicha auditorlik xulosalari"da shunday deyiladi: "Auditor moliyaviy hisobotlar haqidagi fikrlarini bildirish uchun asos sifatida olingan auditorlik dalillarni tahlil qilishi va xulosalarni baholashi lozim". Auditorlik xulosasi umumiy moliyaviy hisobotlar haqida aniq bildirilgan yozma fikrni ifodalashi kerak.

Auditorlik xulosalari ushbu bo'limda batafsilroq muhokama qilinadigan quyidagi asosiy elementlarni o'z ichiga olishi kerak:

- nomi;
- oluvchi;
- kirish qismi;
- moliyaviy hisobotlarni aniqlash;
- subyekt rahbariyati va auditorning javobgarliklari haqida bayonnoma;
- qayd etish qismi (audit tabiatini ta'riflash);
- AXSga yoki amaliyotga havola;
- auditor tomonidan qilingan ishni ta'riflash;
- moliyaviy hisobot haqida bildirilgan fikrning mazmuni;
- hisobot sanasi;
- auditorning manzili;
- auditorning imzosi;
- nomi.

Auditorlik hisoboti (xulosasi) mazkur hisobot (xulosa) mustaqil auditorning hisoboti (xulosasi) hisoblanishini aniq ko'rsatadigan nomga ega bo'lishi lozim.

Adresat (oluvchi)

Auditorlik hisoboti (xulosasi) kelishuv shartlariga muvofiq tegishli adresat ko'rsatilgan holda tuzilishi lozim. Xulosa qoidaga ko'ra kompaniyaning yoki aksionerlarning yoxud kuzatuv kengashiga yoki direktorlar kengashiga yuboriladi. Niderlandiyaga o'xshash ayrim mamlakatlarda auditorlik hisobotlari umuman ko'rib chiqilmaydi, chunki hisobotlar (anonim holda) butunlay jamoatchilikka mo'ljallangan.

Kirish paragrafi

Auditorlik hisoboti (xulosasi)ning kirish paragrafida:

(a) Audit qaysi tadbirkorlik subyektining moliyaviy hisobotlari bo'yicha o'tkazilganligini qayd etish;

(b) Mazkur moliyaviy hisobotlar bo'yicha audit o'tkazilganini qayd etish;

(v) Moliyaviy hisobotlar tarkibiga kiruvchi har bir hisobot nomini qayd etish;

(g) Hisob siyosati asosiy qoidalarining qisqacha tavsifiga va boshqa sharhlovchi izohlarga havola etish; va

(d) Moliyaviy hisobotlarni hosil qiluvchi har bir moliyaviy hisobotda aks ettirilgan sana yoki davr aniq ko'rsatilishi lozim.

(e) Tadbirkorlik subyekti rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi.

Masalan, "Biz AVS kompaniyasining 31-dekabr 2013-yil holatiga ilova qilingan buxgalteriya balansi, shuningdek, tugayotgan yil uchun daromadlar va pul mablag'lari harakati haqidagi tegishli hisobotlar auditini o'tkazdik. Ushbu moliyaviy hisobotlar bo'yicha javobgarlik Kompaniya rahbariyati zimmasida. Bizning majburiyatlarimiz, o'tkazilgan auditimiz asosida ushbu moliyaviy hisobot ishonchliligi haqida o'z fikrlarimizni bildirish hisoblanadi".

Shuningdek, xulosada tadbirkorlik subyekti rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi ham aks etadi.

Auditorlik hisoboti (xulosasi)ning mazkur qismida tadbirkorlik subyektida moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgar bo'lgan shaxslarning majburiyatlari tavsiflanadi. Auditorlik hisoboti (xulosasi)da faqat "tadbirkorlik subyekti rahbariyati"ga havola etish kerak emas, muayyan yurisdiksiyaning me'yoriy-huquqiy bazasi kontekstiga mos keladigan atama ishlatilishi lozim. Ayrim yurisdiksiyalarda tegishli havola boshqaruv yuklatilgan shaxslarga qaratilishi mumkin. Auditorlik hisoboti (xulosasi) "Tadbirkorlik subyekti [yoki boshqa mos keladigan atama] rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi" degan sarlavhali qismni o'z ichiga olishi lozim.

Auditorlik hisoboti (xulosasi)da tadbirkorlik subyekti rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi

tavsiflanishi lozim. Tavsif tadbirkorlik subyekti rahbariyati moliyaviy hisobotlarni moliyaviy hisobotlar taqdim etish uchun qo'llaniladigan asosga muvofiq tayyorlash va tadbirkorlik subyekti rahbariyati firibgarlik yoki xato tufayli yuzaga kelgan muhim buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lmagan moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun zarur deb hisoblagan ichki nazorat tizimini ta'minlash uchun javobgar bo'lishi to'g'risida tushuntirishni o'z ichiga olishi lozim.

Agar, moliyaviy hisobotlar haqqoniy taqdim etish asosiga muvofiq tayyorlangan bo'lsa, auditorlik hisoboti (xulosasi)da tadbirkorlik subyekti rahbariyatining moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun javobgarligi tavsifi, vaziyatga qarab, "mazkur moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va haqqoniy taqdim etish" yoki "to'g'ri va haqqoniy tasavvur beradigan moliyaviy hisobotlarni tayyorlash"ga havola etishi lozim.

Auditorning javobgarligi. Auditorlik hisoboti (xulosasi) "Auditorning javobgarligi" degan sarlavhali qismni ham o'z ichiga olishi lozim. Auditorlik hisoboti (xulosasi)da auditorning javobgarligi u moliyaviy hisobotlar bo'yicha o'zi o'tkazgan audit asosida o'z fikrini bildirishidan iborat ekanligi ko'rsatib o'tilishi lozim.

Qayd etish qismi. Auditning ushbu holatda zarur deb hisoblanuvchi auditorlik protseduralarini bajarish qobilyatiga taalluqli. Qayd etish xatboshisi o'zida auditor tekshiruv davomida qilgan ishlarni haqiqiy tasdig'ini ko'rsatadi. Bu o'quvchiga audit o'rnatilgan standartlar yoki bunday majburiyatlar uchun amaliyotlarga mos o'tkazilganligiga ishonch tug'diradi.

Qayd etish xatboshisi, audit moliyaviy hisobotlarda jiddiy xatoliklar yo'qligiga yyetarlicha ishonch hosil qilish uchun o'tkazilgani va o'tkazilgan audit o'z fikrini bildirishi uchun yyetarlicha asos berishini isbotlash uchun rejalashtirilgan va o'tkazilganligi haqidagi bayonnomani o'z ichiga olishi zarur. Bunday iboralardan yoki shunga o'xshash rasmiyatchiliklardan foydalanish audit ishonchliligining yuqori darajasini ta'minlashini bildiradi, lekin bu kafolat hisoblanmaydi.

Hisobotda auditda mamlakatda o'rnatilgan auditning xalqaro standartlariga (MSA) suyangan holda o'tkazilganligi borasida foydalanilgan standartlar ko'rsatilishi kerak. Masalan, agar kompaniya

AQSh fond birjalarida savdo qilsa, audit bo'yicha auditning umum qabul qilingan standartlari, AQShda umum qabul qilingan standartlar yoki AICPA o'rnatilgan standartlarga nisbatan havolalar bo'lishini talab qiladi.

Fikrning mazmuni aks etgan xatboshi. Auditorlik hisoboti (xulosasi) "Fikr" degan sarlavhali qism bo'lib, unda haqqoniy taqdim etish asosiga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar bo'yicha modifikatsiyalanmagan fikr bildirishda auditorning fikrida (agar qonunchilik yoki me'yoriy hujjatlarda boshqacha qoida nazarda tutilmagan bo'lsa) teng (ekvivalent) deb baholanadigan quyidagi iboralardan biri qo'llanilishi lozim:

(a) Moliyaviy hisobotlar barcha muhim jihatlarda, ... [moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asos]ga muvofiq haqqoniy taqdim etadi; yoki

(b) Moliyaviy hisobotlar ... [moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asos]ga muvofiq to'g'ri va haqqoniy tasavvur beradi. Muvofiqlik asosi talablariga binoan tayyorlangan moliyaviy hisobotlar bo'yicha modifikatsiyalanmagan fikr bildirishda auditorning fikrida moliyaviy hisobotlar barcha muhim jihatlarda [moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asos]ga muvofiq tayyorlangani ko'rsatilishi lozim.

Xulosa sanasi. Xulosaga sana qo'yilishi lozim. Auditor xulosaga audit tugagan kun sanasini qo'yishi kerak (qoidaga ko'ra, topshiriqning oxirgi kuni). Bu o'quvchilarga hodisalarni moliyaviy hisobotga ta'sirlarini ko'rib chiqishda va hodisalar yoki bitimlar natijasi bo'yicha auditorga bu sanagacha nimalar ro'y berganligi haqida axborot beradi. Auditorlik xulosalari rahbariyat tomonidan tayyorlangan va taqdim etilgan moliyaviy hisobotni tekshirish natijasi hisoblanadi, auditor xulosasiga rahbariyat tomonidan moliyaviy hisobot imzolangan yoki tasdiqlangan sanadan avvalgi sanani qo'yishi kerak emas.

Auditorning manzili. Hisobotda auditorning ofisi joylashgan va u mijozlarga xizmat ko'rsatadigan aniq joy, shahar aytilishi kerak. Auditning umum qabul qilingan standartlari ham auditor auditorlik xulosasi berilgan shahar yoki shtatni (auditor AQShdan tashqarida

bo'lsa, shahar va mamlakatni) qo'shishni talab qiladi. Eslatma: ayrim mamlakatlarda tekshiruv haqidagi hisobotda auditorning aniq manzilini ko'rsatish shart emas.

Imzo. Hisobot auditorlik firmasi nomidan yoki auditorning shaxsan nomidan yoki vaziyatga ko'ra, ikkalasining nomidan imzolanishi lozim. Auditor hisoboti, odatda, firma nomidan imzolanadi, chunki firma audit uchun javobgarlikni o'z zimmasiga oladi. Eslatma: Ayrim mamlakatlarda (masalan AQSh, Buyuk Britaniya, Nederlandiya) hozirda auditorlarning shaxsiy imzosi talab qilinmaydi. Ularni havola sifatida qo'shib qo'yilishi yyetarli.

12.3. Auditorlik xulosasining turlari: modifikatsiyalanmagan xulosa

Avvalo modifikatsiyalanmagan auditorlik xulosasiga misol ko'raylik:

Biz taklif qilingan AVS kompaniyaning buxgalteriya balansini 31 dekabr 20x3 holatiga ko'ra, shuningdek, tugayotgan yil uchun foyda va zararlar, pul oqimlari haqidagi hisobot auditini o'tkazdik. Ushbu moliyaviy hisobotlar uchun javobgarlik kompaniya rahbariyati zimmasida. Bizning majburiyatimiz biz tomonimizdan o'tkazilgan audit asosida ushbu moliyaviy hisobotlarning ishonchliligi haqida fikr bildirishdir.

Biz auditni Auditning xalqaro standartlariga mos holda o'tkazdik. Ushbu standartlar biz auditni moliyaviy hisobotlarda jiddiy xatoliklar yo'qligiga ishonch hosil qiladigan darajada rejalashtirishni va o'tkazishimizni talab qiladi. Audit moliyaviy hisobotlardagi sonli ko'rsatkichlar va ochib berishlarni tasdiqlovchi dalillarni testlashtirish asosida o'rganishni o'z ichiga oladi. Audit, shuningdek, foydalaniladigan buxgalteriya hisobi prinsiplari va rahbariyat tomonidan qilingan muhim baholarni, shuningdek, moliyaviy hisobotning umumiy ko'rinishini (tasavvur)ni baholashni ham o'z ichiga oladi. Biz umid qilamizki, biz tomonimizdan o'tkazilgan tekshiruv fikrlarimizni bildirish uchun yyetarlicha asos beradi. Bizning fikrimizcha moliyaviy hisobot jamiyatning 31 dekabr 20x3 holati

*bo'yicha moliyaviy hisobot moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga (yoki yuz berayotgan mamlakatda qo'llaniladigan moliyaviy hisobot qoidalariga mos keladi))** mos holda ishonchli va xolis tasavvurlar beradi(yoki barcha muhim jihatlarda ishonli aks etadi). Auditor*

Sana

Manzil

Auditorlik xulosasi modifikatsiyalangan va modifikatsiyalanmagan turlarga bo'linadi. Amaliyotda modifikatsiyalanmagan xulosa keng tarqalgan bo'lib, deyarli 90 % xulosalar modifikatsiyalanmagan xulosalardir.

Auditor, agar u moliyaviy hisobotlar barcha muhim jihatlarda moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asosga muvofiq tayyorlangan, degan xulosaga kelgan bo'lsa, modifikatsiyalanmagan fikr bildiradi.

Agar auditor:

(a) olingan auditorlik dalillari asosida moliyaviy hisobotlar muhim buzib ko'rsatishlardan holi emas degan xulosaga kelgan bo'lsa; yoki

(b) unga moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud emas, degan xulosaga kelish imkonini beruvchi yyetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa,

auditor AXS 705 ga muvofiq auditorlik hisoboti (xulosasi)dagi fikrni modifikatsiyalashi lozim.

Modifikatsiyalangan fikr – salbiy fikr bildirilgan auditorlik xulosasi, izohlar bilan fikr bildirilgan auditorlik xulosasi, fikr bildirish rad etilgan auditorlik xulosasini o'z ichiga oladi.

Agar haqqoniy taqdim etish asosi talablariga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobotlar haqqoniy taqdim etishni ta'minlamasa, auditor bu masalani tadbirkorlik subyekti rahbariyati bilan muhokama qilishi va moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo'llaniladigan asosiy talablariga va masala qanday hal qilinganiga qarab, auditorlik hisoboti (xulosasi)dagi fikrni AXS 705 ga muvofiq modifikatsiyalash zarur yoki zarur emasligini aniqlashi lozim.

Agar moliyaviy hisobotlar muvofiqlik asosi talablariga binoan tayyorlangan bo'lsa, auditor moliyaviy hisobotlar haqqoniy taqdim

etishni qay darajada ta'minlashini baholashga majbur emas. Biroq, kamdan-kam uchraydigan vaziyatlarda, agar auditor mazkur moliyaviy hisobotlar yanglish tasavvur hosil qilish uchun imkoniyat yaratadi, degan xulosaga kelgan bo'lsa, auditor bu masalani tadbirkorlik subyekti rahbariyati bilan muhokama qilishi va mazkur masala qanday hal etilishiga qarab, buni auditorlik hisoboti (xulosasi)da ko'rsatish kerakmi, agar ko'rsatish kerak bo'lsa, buni qay tarzda amalga oshirish zarur, degan savollarga javob berishi lozim.

Xulosaning tarkibiy qismlarini biz yuqorida aytib o'tdik. Ammo ta'kidlash zarurki, modifikatsiyalangan fikr hosil qilinganda modifikatsiyalangan fikr bildirish uchun asos bo'lgan vaziyatni o'zida aks ettiruvchi maxsus qism kiritilishi lozim.

Auditorlik tashkiloti ifodalagan modifikatsiyalangan fikrdan kelib chiqib auditorlik xulosasida maxsus qism "Salbiy fikr bildirish uchun asos", "Izohlar bilan fikr bildirish uchun asos", "Fikr bildirishni rad etish uchun asos" deb nomlanadi. Ayrim mamlakatlar qonunchiligiga muvofiq bu band auditorning fikridan oldin joylashtiriladi.

Shuningdek, auditor yoki auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar diqqatini quyidagilarga jalb qilish uchun auditorlik xulosasiga tushuntirish qismini kiritishi mumkin:

auditorlik tashkilotining fikri bo'yicha moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarning moliyaviy hisobotni tushunishlari uchun muhim hisoblanadigan darajada ahamiyatga ega, moliyaviy hisobotda aks ettirilgan vaziyatlarga;

auditorlik tashkilotining javobgarligini yoki auditorlik xulosasining mazmunini moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar tushunishiga yordam berishi mumkin bo'lgan, moliyaviy hisobotda aks ettirilmagan vaziyatlarga.

Tushintirish qismi kiritilishi auditorni moliyaviy hisobot haqidagi fikriga ta'sir etmasdan shunchaki qo'shimcha izoh sifatida xulosadan joy olishi mumkin. Masalan, amaliyotdan quyidagi misolni ko'rsak.

Tushuntirish (izoh) paragrafida hisob metodikasini o'zgartirish masalasi kiritilgan Intelning 2002-yildagi moliyaviy hisobotlariga berilgan so'zsiz ijobiy xulosasi

ERNST & YOUNG LLP auditorlik tashkilotining Intel korparatsiyasini aksionerlari va Direktorlar kengashiga yo'llagan mustaqil auditor xulosasi

Biz Intel korparatsiyasining 28-dekabr 2002-yil va 29-dekabr 2001-yil holati balansini va 28-dekabr 2002-yilda tugovchi har bir uch yil uchun daromadlar, xususiy kapitali va pul oqimlari haqida tegishli konsolidatsiyalashgan hisobotlarining auditini o'tkazdik. Bizning auditimiz shuningdek, indeksdagi 15 (a) – bandda hisoblab chiqilgan moliyaviy hisobot grafigini ham o'z ichiga oldi. Ushbu moliyaviy hisobot uchun javobgarlik kompaniya rahbariyatining zimmasida. Bizning majburiyatimiz o'tkazilgan auditimiz asosida ushbu moliyaviy hisobot ishonchliligi haqida fikr bildirishdan iborat.

Biz auditni Qo'shma Shtatlarda umum qabul qilingan audit standartlariga mos ravishda o'tkazdik. Bu standartlar, auditni moliyaviy hisobotlarda jiddiy xatolar yo'qligiga yyetarlicha ishonch hosil qiladigan darajada rejalashtirishimizni va o'tkazishimizni talab qiladi. Audit sonli ko'rsatkichlarni tasdiqlash va moliyaviy hisobotlarni ochib berishni tasdiqlovchi dalillarni testlashtirish asosida o'rganishni o'z ichiga oladi. Audit, shuningdek, foydalanilayotgan buxgalteriya hisobi prinsiplari baholari va rahbariyat tomonidan yo'l qo'yilgan muhim xatoliklarni, hamda, moliyaviy hisobotni umumiy ko'rinishini baholashni ham o'z ichiga oladi.

Biz tomonimizdan o'tkazilgan audit fikrimizni bildirish uchun yyetarlicha asos beradi, deb o'ylaymiz. Bizning fikrimizcha, konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot Intel korporatsiyasining 28-dekabr 2002-yil va 29-dekabr 2001-yil bo'yicha hisoboti konsolidatsiyalangan moliyaviy holatiga nisbatan hamma mavjud (muhim) munosabatlar bo'yicha ishonchli aks ettiradi, shuningdek, 28 dekabr 2002-yil uchun Qo'shma shtatlarda umumqabul qilingan buxgalteriya hisobi prinsiplariga mos holda pul mablag'lari harakatini ham ishonchli aks ettirgan. Bundan tashqari, bizning fikrimizcha,

umuman olingan asosiy moliyaviy hisobotlarga nisbatan munosabatlar ko'rib chiqilganda, mos keluvchi grafik, unda bayon qilingan axborotlarning hamma muhim munosabatlari ishonchli ko'rsatilgan.

2 – eslatmadagi konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotda ko'rsatilgandek, 30-dekabr 2001-yildan kompaniya moliyaviy hisobot standartlariga muvofiq №142 – "Ishbilarmonik obro'si (gudvil) va boshqa nomoddiy aktivlar haqida" bayonnoma qabul qildi.

Ernest & Young

San – Xose, Koliforniya

Modifikatsiyalanmagan xulosaning oxirgi xatboshisi auditorlik xulosasi audit ekspertizasini o'tkazish natijalari bo'yicha tuzilganligini bildiradi. Bu band shunchalik muhimki, auditorlik xulosasi ko'pincha shu xatboshi nomi bilan "auditor fikri" deb ham ataladi. Fikrlar xatboshisi faqat tekshiruv natijasidagi faktni yoki kafolatning tasdig'i emas, balki xulosalar professional mulohazalarga asoslanganligini ko'rsatadi.

AQShdagi Wm.Wringley Jr.Company uchun modifikatsiyalanmagan auditorlik xulosasi va moliyaviy hisobotga javobgarlik bo'yicha rahbariyatning xati

Wm.Wringley Jr.Company aksiyadorlari va direktorlar kengashiga

Mustaqil auditorlar xulosasi

Biz Wm.Wringley Jr.Company va uning tarkibidagi kompaniyalarning (keyingi o'rinlarda "Kompaniyalar") 31-dekabr 2003-yil va 2002-yillar holati bo'yicha taqdim qilingan konsolidatsiyalashgan buxgalteriya balansi, xususiy kapital, pul oqimlari, foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotlarni yuqorida keltirilgan davr uchun ko'rib o'tdik. Moliyaviy hisobot tuzish bo'yicha javobgarlik kompaniya rahbariyatining zimmasida. Bizning majburiyatimiz biz tomonimizdan o'tkazilgan tekshiruv asosida berilgan moliyaviy hisobotlarning ishonchliligi haqida haqqoniy fikr bildirishdir.

Bizning fikrimizcha moliyaviy hisobot jamiyatning 31-dekabr 2003-yil va 2002-yillar moliyaviy holatining hamma muhim tomonlari bo'yicha, shuningdek, ularning 31-dekabr 2003-yilda tugaydigan davr

uchun faoliyatining natijasi va pul mablag'larining harakati hisobotlarda Amerika Qo'shma Shtatlarida umum qabul qilingan buxgalteriya hisobi tamoyillariga mos holda ishonchli aks ettirilgan. Ernst and Young LLP

Chikago, Illinoys

21-yanvar 2004

Moliyaviy hisobotlarga javobgarlik to'g'risida

RAHBARIYATNING XATI

Wm.Wringley Jr. Kompaniyasi boshqaruvi ushbu yillik hisobot tayyorlash, uning yaxlitligi va ular bilan bog'liq axborotlar uchun javobgarlikni o'z zimmasiga oladi. Ushbu javobgarlik ichki nazorat tizimi orqali aktivlar butunligini ta'minlash, bitimlar tegishli tarzda ruxsat olgan holda amalga oshirilishiga erishish va moliyaviy yozuvlar to'g'ri aks ettirilishini ham qamrab oladi.

Ushbu choralar ichki auditning kompleks dasturini, kompaniya siyosatini, jarayonlar uchun javobgarlik mos tarzda bo'lishini, shuningdek, xodimlarni ehtiyotkorlik bilan tanlash va o'qitishni o'z ichiga oladi. Korxona siyosati Ish yuritish kodeksini o'zida aks ettirib, unga muvofiq barcha ishchilar kasbiy etika qoidalariga amal qilishlari lozimdir.

LLP Ernst and Young moliyaviy hisobotlarning mustaqil auditini o'tkazdi, uning hsoboti(xulosasi) quyida keltiriladi.

Direktorlar kengashi boshqaruv uchun o'z javobgarligini mustaqil direktorlardan iborat, audit bo'yicha komitet orqali amalga oshiradi. Audit bo'yicha Komitet muntazam ravishda hisob tahlili va nazorat masalalar yuzasidan yig'ilishlar o'tkazadi. Ernst and Young LLP va ichki auditorlar audit bo'yicha Komitetga to'g'ridan-to'g'ri kirish imkoniga ega va ular bilan muntazam ravishda alohida uchrashish imkoniga ega. WM.WRIGIEV JR.KOMPANIYA

Chikago, Illinoys

21- yanvar 2004

AQShda (US) auditining umum qabul qilingan standartlari GAAS xalqaro standartlar kabi, xulosada uchta banddan foydalanishni talab

qiladi. Ikkinchi xatboshi xalqaro standartlarga muvofiq qayd etish qismiga, uchinchi xatboshi esa auditor fikrini ifodalaydigan bandga to'g'ri keladi. Yuqoridagi misolda Amerikaning Wm.Wrigiev Jr.Comnany kompaniyalari, saqich ishlab chiqaradigan "Juicy Fruit", "Doublemint" yalpizli, "Spearment" yapizli, "Big Red" va boshqa kompaniyalarining to'liq hisobotlari haqidagi auditor xulosasini va rahbariyatning moliyaviy hisobotlarga javobgarlik haqidagi xatini ko'rdik.

12.4. Auditorlik xulosasining turlari: modifikatsiyalangan xulosa

705 sonli AXSda modifikatsiyalangan fikrning uch shakli, xususan, qo'shimcha izohlar bilan fikr, salbiy fikr va fikr bildirishdan bosh tortish belgilanadi. Vaziyatga mos keladigan modifikatsiyalangan fikr shaklini aniqlash quyidagilarga bog'liq bo'ladi:

(a) Fikrni modifikatsiyalashni talab qilgan masalaning xususiyatiga, ya'ni moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar bor-yo'qligiga yoki, yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish mumkin bo'lmagan holda, moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar bo'lishi mumkinligi yoki mumkin emasligiga; va

(b) Mazkur masalaning moliyaviy hisobotlarga ta'siri keng qamrovliligi yoki uning ta'sir ko'rsatish ehtimoli to'g'risida auditorning mulohazasiga

Auditorning maqsadi quyidagi hollarda talab etiladigan moliyaviy hisobotlar bo'yicha modifikatsiyalangan fikrni tegishli ravishda aniq ifodalashdan iborat:

– olingan auditorlik dalillari asosida auditor moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud degan xulosaga kelgan bo'lsa;

– auditor unga moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud emas degan xulosaga kelish imkonini beradigan yyetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa.

Auditorlik fikrini modifikatsiyalash shaklini aniqlash

Qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish

Auditor quyidagi hollarda fikrni qo'shimcha izohlar bilan ifodalashi lozim:

– Yyetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olgach, auditor buzib ko'rsatishlar alohida-alohida yoki jamuljam holda moliyaviy hisobotlar uchun muhim hisoblanadi, lekin ular keng qamrovli emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa;

– Auditor o'ziga fikr hosil qilish imkonini beradigan yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa, biroq u topilmagan buzib ko'rsatishlar (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotlarga ko'rsatishi mumkin bo'lgan ta'siri muhim bo'lishi mumkin, lekin keng qamrovli bo'lishi mumkin emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa.

Salbiy fikr bildirish

Auditor, agar u yyetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olgach, buzib ko'rsatishlar alohida-alohida yoki jamuljam holda moliyaviy hisobotlar uchun ham muhim, ham keng qamrovli hisoblanadi, degan xulosaga kelgan bo'lsa, salbiy fikr bildirishi lozim.

Fikr bildirishdan bosh tortish

Auditor, agar u o'ziga fikr hosil qilish imkonini beradigan yyetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa va topilmagan buzib ko'rsatishlar (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotlarga ko'rsatishi mumkin bo'lgan ta'siri ham muhim, ham keng qamrovli bo'lishi mumkin, degan xulosaga kelgan bo'lsa, fikr bildirishdan bosh tortishi lozim. Shuningdek, agar auditor (ko'p sonli noaniqliklardan iborat bo'lgan kamdan-kam hollarda) noaniqlikning har bir jihati xususida yetarlicha tegishli dalillar olinganiga qaramay, noaniqlik jihatlarining potensial o'zaro aloqasi va ular jamuljam holda moliyaviy hisobotlarga ta'sir ko'rsatishi mumkinligi tufayli moliyaviy hisobotlar bo'yicha fikrni hosil qilish mumkin emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa ham, fikr bildirishdan bosh tortishi lozim.

Auditor kelishuvni qabul qilganidan keyin tadbirkorlik subyekti rahbariyati tomonidan cheklashlar belgilangani tufayli yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish mumkin emasligi oqibatlari

Agar auditor kelishuvni qabul qilganidan keyin tadbirkorlik subyekti rahbariyati audit ko'lamiga cheklashlar belgilaganidan xabar

topgan bo'lsa va ular auditor fikriga ko'ra, moliyaviy hisobotlar bo'yicha qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish yoki fikr bildirishdan bosh tortishni talab qilishi mumkin bo'lsa, auditor tadbirkorlik subyekti rahbariyatidan cheklashni olib tashlashni so'rashi lozim.

Bordiyu, tadbirkorlik subyekti rahbariyati ko'rsatilgan cheklashni olib tashlashdan bosh tortgan bo'lsa, auditor, boshqaruv yuklatilgan shaxslarning barchasi tadbirkorlik subyektining rahbariyati bo'lib ham ishlaydigan hollarni istisno qilganda, bu haqda boshqaruv yuklatilgan shaxslarni 260 sonli AXSga muvofiq xabardor qilishi[5] va yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish uchun muqobil tartib-taomillarni bajarish mumkinligi yoki mumkin emasligini hal etishi lozim.

Agar auditor yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lmasa, u buning oqibatlarini quyidagicha aniqlashi mumkin: **birinchidan**, auditor topilmagan buzib ko'rsatishlar (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotlarga ko'rsatishi mumkin bo'lgan ta'sir muhim bo'lishi mumkin, lekin keng qamrovli bo'lishi mumkin emas, degan xulosaga kelgan bo'lsa, auditor qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirishi lozim, **ikkinchidan**, topilmagan buzib ko'rsatishlar (agar ular mavjud bo'lsa) moliyaviy hisobotlarga ko'rsatishi mumkin bo'lgan ta'siri shu darajada ham muhim, ham keng qamrovli bo'lishi mumkinki, qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish vaziyatning jiddiyligini ko'rsatish uchun yetarli bo'lmasligi mumkin, degan xulosaga kelgan bo'lsa auditni o'tkazishdan bosh tortishi yoki moliyaviy hisobotlar bo'yicha fikr bildirishdan bosh tortishi kerak.

Agar auditor, yuqorida nazarda tutilgandek, auditni o'tkazishdan bosh tortayotgan bo'lsa, bunday qilishdan oldin auditor auditni o'tkazish jarayonida aniqlangan, fikrni modifikatsiyalash talab etilishiga sabab bo'lgan har qanday masalalar to'g'risida boshqaruv yuklatilgan shaxslarni xabardor qilishi maqsadga muvofiq.

Salbiy fikr bildirishga yoki fikr bildirishdan bosh tortishga taalluqli bo'lgan boshqa jihatlar

[5] AXS 260 "Boshqaruv yuklatilgan shaxslar bilan axborot almashinuvi". 13-band.

Auditor moliyaviy hisobotlar bo'yicha salbiy fikr bildirish yoki fikr bildirishdan bosh tortish zarur deb hisoblagan bo'lsa, auditorlik hisoboti (xulosasi)ga ham ayrim moliyaviy hisobot yoki moliyaviy hisobotning bir yoki bir nechta alohida elementlari, schyotlari yoki moddalari bo'yicha moliyaviy hisobotlarni taqdim etishning ayni o'sha asosi xususida modifikatsiyalanmagan fikr kiritilishi mumkin emas. Mazkur vaziyatda ayni o'sha hisobot (xulosa)ga bunday modifikatsiyalanmagan fikrning kiritilishi[6] moliyaviy hisobotlar bo'yicha bildirilgan salbiy auditorlik fikriga yoki auditorning fikr bildirishdan bosh tortishiga zid bo'lur edi.

Modifikatsiyalangan fikr ifodalangan auditorlik hisoboti (xulosasi)ning shakli va mazmuni quyidagicha.

Modifikatsiyani ifodalovchi paragrafni kiritish uchun asos

Tekshiruvni o'tkazgan auditor moliyaviy hisobotlar bo'yicha fikrni modifikatsiyalayotgan bo'lsa, u auditorlik hisoboti (xulosasi)ga AXS 700 ga muvofiq talab etiladigan alohida elementlarga qo'shimcha ravishda fikrni modifikatsiyalashni talab qilgan jihatni tavsiflovchi paragrafni kiritishi lozim. Auditor bu paragrafni auditorlik hisoboti (xulosasi)da fikr bildirilayotgan paragrafdan bevosita oldin joylashtirishi va vaziyatga qarab, "Qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish uchun asos", "Salbiy fikr bildirish uchun asos" yoki "Fikr bildirishdan bosh tortish" degan sarlavhani qo'llashi lozim.

Moliyaviy hisobotlarda aks ettirilgan muhim buzib ko'rsatish moliyaviy hisobotlardagi alohida summalar (shu jumladan miqdoriy ochib berilgan ma'lumotlar) bilan bog'liq bo'lsa, auditor modifikatsiyalash uchun asos ifodalanayotgan paragrafga mazkur buzib ko'rsatish moliyaviy ta'sirning tavsifi va summasini kiritishi lozim (agar buning imkoni bo'lsa). Agar moliyaviy ta'sir hajmini hisoblab chiqish mumkin bo'lmasa, auditor modifikatsiyalash uchun asos ifodalanayotgan paragrafda buni ko'rsatishi lozim. Bordiyu, moliyaviy hisobotlarda mavjud muhim buzib ko'rsatishlar ochib berilayotgan tavsifiy ma'lumotlar bilan bog'liq bo'lsa, auditor modifikatsiyalash uchun asos

[6] AXS 805 "Alohida masalalar – ayrim moliyaviy hisobot va moliyaviy hisobotning alohida elementlari, schyotlar yoki moddalar auditi".

ifodalanayotgan paragrafga ochib berilgan ma'lumotlar qanday buzib ko'rsatilgani xususida tushuntirishlarni kiritishi lozim.

Ayrim hollarda moliyaviy hisobotlarda mavjud muhim buzib ko'rsatishlar ochib berish talab etiladigan ma'lumotlarni ochib bermaslik bilan bog'liq bo'ladi. Bunday hollarda auditor ochib berilmagan ma'lumotlarni boshqaruv yuklatilgan shaxslar bilan muhokama qilishi, modifikatsiyalash uchun asos ifodalanayotgan paragrafda tushirib qoldirilgan ma'lumotlar xususiyatini ko'rsatishi va agar bu qonunchilik yoki me'yoriy hujjatlar bilan ta'qiqlangan bo'lmasa, u hisobot (xulosa)ga tushirib qoldirilgan ma'lumotlarni kiritishi lozim bo'ladi. (agar buning imkoni bo'lsa ya'ni u tushirib qoldirilgan ma'lumotlar xususida yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olgan bo'lsa).

Modifikatsiyalashga talabning paydo bo'lishi yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish mumkin emasligi bilan bog'liq bo'lsa, auditor buning sabablarini modifikatsiyalash uchun asos ifodalanayotgan paragrafda ko'rsatishi lozim. Hatto auditor moliyaviy hisobotlar bo'yicha salbiy fikr bildirgan yoki fikr bildirishdan bosh tortgan bo'lsa ham, modifikatsiyalash uchun asos ifodalanayotgan paragrafda auditor o'zi xabar topgan va fikrni modifikatsiyalashni talab qilishi mumkin bo'lgan boshqa har qanday sabablarni ko'rsatishi, shuningdek ularning ta'sirini tavsiflashi uning professional vazifasidir.

Fikr bildiriladigan paragraf

Agar auditor auditorlik fikrini modifikatsiyalayotgan bo'lsa, u fikr bildiriladigan paragraf uchun (vaziyatga qarab) "Qo'shimcha izohlar bilan fikr", "Salbiy fikr" yoki "Fikr bildirishdan bosh tortish" degan sarlavhalardan foydalanishi lozim.

Auditor moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjudligi tufayli qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirayotgan bo'lsa, fikr bildiriladigan paragrafda u, qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish uchun asos ifodalangan bandda tavsiflangan jihat (jihatlar) ta'sirini istisno qilganda, o'z fikriga qarab, quyidagilarni qayd qilishi lozim:

(a) Moliyaviy hisobotlar ularni haqqoniy taqdim etish asosiga muvofiq tayyorlangan bo'lganida, moliyaviy hisobotlar, barcha muhim jihatlarda, moliyaviy hisobotlarni taqdim etishning qo'llaniladigan

asosiga muvofiq haqqoniy taqdim etilganini (yoki to‘g‘ri va haqqoniy tasavvur hosil qilish imkonini berishini); yoki

(b) Moliyaviy hisobotlar ularni muvofiqlik asosi talablariga ko‘ra tayyorlantgan bo‘lganida, moliyaviy hisobotlar, barcha muhim jihatlarda, moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo‘llaniladigan asosga muvofiq tayyorlanganligini.

Agar fikrni modifikatsiyalashga talab yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyati yo‘qligi tufayli yuzaga kelgan bo‘lsa, auditor modifikatsiyalangan fikrni bildirishi uchun tegishli "...jihat (jihatlar) ko‘rsatishi mumkin bo‘lgan ta’sirni istisno qilganda" iborasini qo‘llashi lozim.

Tekshiruv oqibatida auditor salbiy fikr bildirayotgan bo‘lsa, u fikr ifodalanayotgan paragrafda o‘z fikriga ko‘ra, salbiy fikr bildirish uchun asos ifodalangan paragrafda tavsiflangan jihatning ahamiyatliligiga qarab, quyidagilarni qayd qilishi lozim:

(a) Moliyaviy hisobotlar ularni haqqoniy taqdim etish asosiga muvofiq tayyorlangan bo‘lganida, moliyaviy hisobotlar, barcha muhim jihatlarda, moliyaviy hisobotlarni taqdim etishning qo‘llaniladigan asosiga muvofiq haqqoniy taqdim etilmaganini (yoki to‘g‘ri va haqqoniy tasavvur hosil qilish imkonini bermasligini); yoki

(b) Moliyaviy hisobotlar ularni muvofiqlik asosi talablariga ko‘ra tayyorlantgan bo‘lganida, moliyaviy hisobotlar, barcha muhim jihatlarda, moliyaviy hisobotlarni taqdim etish uchun qo‘llaniladigan asosga muvofiq tayyorlanmaganligini.

Auditor yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyati yo‘qligi tufayli fikr bildirishdan bosh tortayotgan bo‘lsa, fikr bildiriladigan paragrafda quyidagilarni ko‘rsatishi lozim:

(a) Fikr bildirishdan bosh tortish uchun asos ifodalanayotgan paragrafda tavsiflangan jihat (jihatlar)ning ahamiyatliligi tufayli auditor auditorlik fikrini bildirish uchun asosni ta’minlaydigan yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo‘lmagan; va, tegishli ravishda,

(b) Auditor moliyaviy hisobotlar bo‘yicha fikr bildirmaydi.

Auditor qo'shimcha izohlar bilan yoki salbiy fikr bildirganda uning javobgarligi tavsifi

Qo'shimcha izohlar bilan yoki salbiy fikr bildirayotganda, auditorning javobgarligi tavsifiga auditor o'zi olgan auditorlik dalillari modifikatsiyalangan auditorlik fikrini bildirishga asosni ta'minlash uchun yetarlicha tegishli dalillardir, deb hisoblashini ko'rsatadigan o'zgartirish va qo'shimchalar kiritishi lozim.

Auditor fikr bildirishdan bosh tortganda uning javobgarligi tavsifi

Agar auditor yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyati yo'qligi tufayli fikr bildirishdan bosh tortgan bo'lsa, u auditorlik hisoboti (xulosasi)ning kirish paragrafiga moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazish uchun yollanganini ko'rsatuvchi o'zgartirish va qo'shimchalar kiritishi lozim. Shuningdek, auditor auditorning javobgarligi tavsifiga va auditning ko'lami tavsifiga faqat quyidagilarni ko'rsatuvchi o'zgartirish va qo'shimchalar kiritishi lozim:

"Bizning javobgarligimiz moliyaviy hisobotlar bo'yicha fikrni biz Auditning Xalqaro Standartlariga muvofiq o'tkazgan audit asosida bildirishdan iborat. Biroq, fikr bildirishdan bosh tortish uchun asos ifodalanayotgan paragrafda tavsiflangan jihat (jihatlar)ga ko'ra, biz auditorlik fikrini bildirish uchun asosni ta'minlovchi yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega bo'lganimiz yo'q".

Modifikatsiyalangan fikr ifodalangan auditorlik hisoboti (xulosasi)ga misollar:

1-misol: Moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjudligi tufayli qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirilgan auditorlik hisoboti (xulosasi).

2-misol: Moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjudligi tufayli salbiy fikr bildirilgan auditorlik hisoboti (xulosasi).

3-misol: Auditor yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega emasligi tufayli qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirilgan auditorlik hisoboti (xulosasi).

4-misol: Auditor moliyaviy hisobotlarning bir elementi xususida yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega emasligi

tufayli fikr bildirishdan bosh tortish ifodalangan auditorlik hisoboti (xulosasi).

5-misol: Auditor moliyaviy hisobotlarning ko'p sonli elementlari xususida yetarlicha tegishli auditorlik dalillarini olish imkoniyatiga ega emasligi tufayli fikr bildirishdan bosh tortish ifodalangan auditorlik hisoboti (xulosasi).

Masalan,

MUSTAQIL AUDITOR HISOBOTI (XULOSASI)

[Tegishli adresat]

Moliyaviy hisobotlar bo'yicha auditorlik hisoboti (xulosasi)

Biz AVS kompaniyasining 2013-yil 31-dekabrga holatiga bo'lgan moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotidan, ko'rsatilgan sanada tugagan yil mobaynida foyda va zararlar to'g'risida hisobotdan, xususiy kapitaldagi o'zgarishlar to'g'risida hisobotdan, pul oqimlari to'g'risida hisobotdan, shuningdek, hisob siyosati ahamiyatli qoidalarining qisqacha tavsifi va boshqa izohlovchi ma'lumotlardan iborat bo'lgan ilova qilinayotgan moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazdik.

Kompaniya rahbariyatining moliyaviy hisobotlar uchun javobgarligi

Kompaniya rahbariyati mazkur moliyaviy hisobotlarni Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga muvofiq tayyorlash va haqqoniy taqdim etish, shuningdek Kompaniya rahbariyati firibgarlik yoki xato tufayli yuzaga kelgan muhim buzib ko'rsatishlardan xoli moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun zarur deb hisoblaydigan ichki nazorat tizimini ta'minlash uchun javobgar bo'ladi.

Auditorning javobgarligi

Bizning javobgarligimiz mazkur moliyaviy hisobotlar bo'yicha o'zimiz o'tkazgan audit asosida fikr bildirishdan iborat. Biz auditni Auditning Xalqaro Standartlariga muvofiq o'tkazdik. Mazkur standartlar bizga axloqiy talablarni bajarish, shuningdek, auditni moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud emasligiga oqilona ishonch bildirishni ta'minlaydigan tarzda rejalashtirish va o'tkazish majburiyatini yuklaydi.

Audit moliyaviy hisobotlarda aks ettirilgan summalar va ochib beriladigan ma'lumotlar bo'yicha auditorlik dalillarini olish uchun tartib-taomillarni bajarishni o'z ichiga oladi. Tanlangan tartib-taomillar auditorning mulohazasiga, shu jumladan firibgarlik yoki xato tufayli moliyaviy hisobotlarda yuzaga kelishi mumkin bo'lgan muhim buzib ko'rsatishlar risklariga berilgan bahoga bog'liqdir. Bunday risklarni baholashda, tadbirkorlik subyekti ichki nazorat tizimining samaradorligi to'g'risida fikr bildirish maqsadida emas, balki vaziyatga mos keladigan auditorlik tartib-taomillarini ishlab chiqish maqsadida, auditor tadbirkorlik subyekti o'z moliyaviy hisobotlarini tayyorlashi va haqqoniy taqdim etishi bilan bog'liq bo'lgan ichki nazorat tizimini ko'rib chiqadi. Audit o'tkazish qo'llanilayotgan hisob siyosatining maqbulligini va tadbirkorlik subyekti rahbariyati tomonidan hisoblab chiqilgan baholarning asosliligini baholashni, shuningdek moliyaviy hisobotlarning umumiy ifodalanishini baholashni ham o'z ichiga oladi.

Biz o'zimiz olgan auditorlik dalillari o'z auditorlik fikrimizni qo'shimcha izohlar bilan bildirishda asos sifatida tayanish uchun yetarlicha tegishli dalillardir deb hisoblaymiz.

Qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish uchun asos

Kompaniya tovar-moddiy zaxiralari moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotida xxx miqdorida aks ettirilgan. Kompaniya rahbariyati tovar-moddiy zaxiralarni ularning tannarxi va sof sotish qiymati ikkalasidan eng kichigi bo'yicha aks ettirmagan, biroq ularni faqat tannarx bo'yicha aks ettirganki, bu Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlaridan chetga chiqish hisoblanadi. Kompaniya yozuvlariga ko'ra, agar rahbariyat tovar-moddiy zaxiralarni tannarx va sof sotish qiymati ikkalasidan eng kichigi bo'yicha aks ettirganda, tovar-moddiy zaxiralarning sof sotish qiymati bo'yicha aks ettirish uchun tovar-moddiy zaxiralar qiymatini xxx summaga pasaytirish talab etilgan bo'lar edi. Binobarin, sotuvlar tannarxi xxx ga ko'paygan, foyda solig'i, sof foyda va aksiyadorlik kapitali tegishli ravishda xxx, xxx va xxx ga kamaygan bo'lar edi.

Qo'shimcha izohlar bilan fikr

Bizning fikrimizcha, qo'shimcha izohlar bilan fikr bildirish uchun asos ifodalanayotgan paragrafda tavsiflangan jihatning ta'sirini istisno etganda, moliyaviy hisobotlar AVS kompaniyasining 20X3 yil 31

dekabrgacha bo'lgan moliyaviy holatini, ko'rsatilgan sanada tugagan yil mobaynida uning moliyaviy natijalarini va pul oqimlarini barcha muhim jihatlarda Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga muvofiq haqqoniy aks ettiradi (yoki *haqqoniy va to'g'ri tasavvur beradi*).

Auditorning imzosi

Auditorlik hisoboti (xulosasi) sanasi

Auditorning manzili

Boshqaruv yuklatilgan shaxslar bilan axborot almashinuvi

705 sonli AXSga muvofiq auditor auditorlik hisoboti (xulosasi)da fikrni modifikatsiyalamoqchi bo'lsa, u kutilayotgan modifikatsiyaga talab paydo bo'lishiga olib kelgan holatlar va modifikatsiyaning taklif qilinayotgan ta'rifi to'g'risida boshqaruv yuklatilgan shaxslarni xabardor qilishi lozim.

Salbiy xulosaga misol keltirsak.

MUSTAQIL AUDITOR HISOBOTI (XULOSASI)

[Tegishli adresat]

Jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlar bo'yicha auditorlik hisoboti (xulosa)

Biz AVS kompaniyasi va uning shu'ba kompaniyalarining 20X3 yil 31 dekabr holatiga bo'lgan jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotidan, ko'rsatilgan sanada tugagan yil mobaynida foyda va zararlar to'g'risida jamlangan (konsolidatsiyalangan) hisobotdan, xususiy kapitaldagi o'zgarishlar to'g'risida jamlangan (konsolidatsiyalangan) hisobotdan, pul oqimlari to'g'risida jamlangan (konsolidatsiyalangan) hisobotdan, shuningdek hisob siyosati ahamiyatli qoidalarining qisqacha tavsifi va boshqa izohlovchi ma'lumotlardan iborat bo'lgan ilova qilinayotgan jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlar auditini o'tkazdik.

Kompaniya rahbariyatining jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlar uchun javobgarligi

Kompaniya rahbariyati mazkur moliyaviy hisobotlarni Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga muvofiq tayyorlash va haqqoniy taqdim etish, shuningdek Kompaniya rahbariyati firibgarlik yoki xato tufayli yuzaga kelgan muhim buzib ko'rsatishlardan xoli bo'lgan jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlarni tayyorlash

uchun zarur deb hisoblaydigan ichki nazorat tizimini ta'minlash uchun javobgar bo'ladi.

Auditorning javobgarligi

Bizning javobgarligimiz mazkur jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlar bo'yicha o'zimiz o'tkazgan audit asosida fikr bildirishdan iborat. Biz auditni Auditning Xalqaro Standartlariga muvofiq o'tkazdik. Mazkur standartlar bizga axloqiy talablarni bajarish, shuningdek auditni jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlarda muhim buzib ko'rsatishlar mavjud emasligiga oqilona ishonch bildirishni ta'minlaydigan tarzda rejalashtirish va o'tkazish majburiyatini yuklaydi.

Audit jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlarda aks ettirilgan summalar va ochib beriladigan ma'lumotlar bo'yicha auditorlik dalillarini olish uchun tartib-taomillarni bajarishni o'z ichiga oladi. Tanlangan tartib-taomillar auditorning mulohazasiga, shu jumladan firibgarlik yoki xato tufayli jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlarda yuzaga kelishi mumkin bo'lgan muhim buzib ko'rsatishlar risklariga berilgan bahoga bog'liqdir. Bunday risklarni baholashda, tadbirkorlik subyekti ichki nazorat tizimining samaradorligi to'g'risida fikr bildirish maqsadida emas, balki vaziyatga mos keladigan auditorlik tartib-taomillarini ishlab chiqish maqsadida, auditor tadbirkorlik subyekti o'z moliyaviy hisobotlarini tayyorlashi va haqqoniy taqdim etishi bilan bog'liq bo'lgan ichki nazorat tizimini ko'rib chiqadi. Audit o'tkazish qo'llanilayotgan hisob siyosatining maqbulligini va tadbirkorlik subyekti rahbariyati tomonidan hisoblab chiqilgan baholarning asosliligini baholashni, shuningdek jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlarning umumiy ifodalanishini baholashni ham o'z ichiga oladi.

Biz o'zimiz olgan auditorlik dalillari o'z auditorlik fikrimizni bildirishda asos sifatida tayanish uchun yetarlicha tegishli dalillardir deb hisoblaymiz.

Salbiy fikr bildirish uchun asos

X ilovada bayon etilganidek, Kompaniya o'zi 2013 yilda sotib olgan XYZ shu'ba kompaniyasining moliyaviy hisobotlarini jamlamagan (konsolidatsiyalamagan), chunki u shu'ba kompaniyaning sotib olish sanasidagi muayyan muhim aktivlari va majburiyatlarining haqqoniy

qiymatini aniqlash imkoniyatiga ega bo'lmagan. Shu sababli, ushbu investitsiya tannarx bo'yicha hisobga olingan. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga muvofiq shu'ba kompaniyasi jamlanishi (konsolidatsiyalanishi) lozim, chunki u Kompaniya tomonidan nazorat qilinadi. Agar XYZ shu'ba kompaniyasi jamlangan (konsolidatsiyalangan) bo'lganida, ilova qilinayotgan moliyaviy hisobotlarning ko'pgina elementlariga muhim darajada ta'sir ko'rsatilgan bo'lar edi. Jamlanmagan (konsolidatsiyalanmagan) shu'ba kompaniyasining jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlarga ta'siri aniqlangani yo'q.

Salbiy fikr

Bizning fikrimizcha, salbiy fikr bildirish uchun asos ifodalanayotgan paragrafda tavsiflangan jihat ahamiyatga molik bo'lgani bois, jamlangan (konsolidatsiyalangan) moliyaviy hisobotlar AVS kompaniyasining 20X3 yil 31 dekabrga bo'lgan moliyaviy holatini, ko'rsatilgan sanada tugagan yil mobaynida uning moliyaviy natijalarini va pul oqimlarini barcha muhim jihatlarda Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga muvofiq haqqoniy aks ettirmaydi (yoki *haqqoniy va to'g'ri tasavvurni bermaydi*).

Auditorning imzosi

Auditorlik hisoboti (xulosasi) sanasi

Auditorning manzili

Nazorat uchun savollar

1. Auditorlik hisoboti qanday tuziladi?
2. Auditorlik hisobotining kirish qismida nimalar aks ettiriladi?
3. Auditorlik hisobotining tahliliy qismida nimalar aks ettiriladi?
4. Auditorlik hisobotining yakuniy qismida nimalar aks ettiriladi?
5. Auditorlik xulosasining tuzilish ketma-ketligi qanday?
6. Auditorlik xulosalarining qanday turlari mavjud?
7. Auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortish deganda nima tushuniladi?

13-BOB. TA'MINOT JARAYONI AUDITI

13.1. Ta'minot jarayoni auditini tashkil qilish

Auditorlik tekshiruvlarini yuqori sifatda o'tkazish maqsadida, auditor mol yyetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisoblashishlar auditining dasturini tayyorlash uchun ichki nazorat vositalari mavjudligini tekshirishi va ushbu vositalarni samaradorlik nuqtayi nazaridan baholashi lozim. Auditorlik tekshiruvida ta'minot jarayoniga xos bo'lgan ichki nazorat vositalarining samaradorligini baholash uch bosqichdan iborat: 1) ichki nazorat vositalarini dastlabki o'rganish; 2) ichki nazorat vositalarini testdan o'tkazishni amalga oshirish imkoniyatini aniqlash uchun ulardan har birining ishonchliligini dastlabki baholash; 3) testdan o'tkazish natijalari asosida ichki nazorat vositalarining ishonchliligini yakuniy baholash. Ushbu bosqichlardan ta'minot jarayonining ichki nazorat vositalarini dastlabki o'rganishning o'ziga xos xususiyatlarini alohida ko'rib chiqamiz. Ta'minot jarayonida auditning vazifasi ushbu jarayon ichki nazorat amallarini bajarishga jalb etilgan xodimlar tomonidan xatolarning oldini olish imkoniyatlarini baholashdan iborat.

Ta'minot jarayonida quyidagilar asosiy shartlar jumlasiga kiradi: xo'jalik subyektiga moddiy qiymatliklarning kelib tushishi, unga muvofiq rasmiylashtiriladigan shartnoma turi (yyetkazib berish, ayirboshlash, vositachilik va boshqalar); mol yetkazib beruvchi yoki pudratchilarning turi (mulkdor, kreditor, vositachi), yuridik maqomi (yuridik shaxs, jismoniy shaxs, xususiy tadbirkor va h.k.); yetkazib berish turi (xaridor transporti bilan, sotuvchi transporti bilan, avtotransport korxonalari xizmatidan foydalanish); hisob-kitoblar tartibi. Moddiy qiymatliklarni sotib olish uchun namunaviy shartnomalar bo'yicha asosiy shartlarga auditorlar tekshirilayotgan subyektning buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlari bilan umumiy tanishib chiqish vaqtida aniqlik kiritadi. Ta'minot jarayoni ichki nazorat vositalarini o'rganib chiqish va ularning ishonchliligini baholashning

ikkinchi va uchinchi bosqichlariga o'tish, ichki nazorat vositalarini testdan o'tkazish ehtimoli to'g'risida qaror qabul qilish shartlari quyidagilardan iborat: 1) moddiy qiymatliklarni sotib olishga taalluqli bitimlarning jami; 2) uchinchi tomon ishlab chiqqan va xizmat ko'rsatadigan dasturiy ta'minotdan foydalanuvchi buxgalteriya hisobining kompyuterlashgan tizimi; 3) moddiy qiymatliklar sotib olishga tender e'lon qilish, buyurtma berish, ularni qabul qilish, hisobini yuritish va yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblar uchun mas'ul bo'lgan shaxslar o'rtasida majburiyatlarni taqsimlash; 4) lavozim yo'riqnomalarida nazarda tutilgan xo'jalik operatsiyalarini bajarish tartibi buzilgan hollarda, xususan, ular uchun tasdiqlangan buyurtma mavjud bo'lmagan moddiy qiymatliklar kelib tushgan taqdirda mustaqil nazorat vositalarining mavjudligi. Bunday holat sabablarini aniqlash to'lovlarga ruxsat beruvchi shaxslar va yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblar hisobini yuritish schyotlarini solishtiruvchi shaxslardan qat'i nazar amalga oshirilishi lozim; 5) bitimlarga o'z vaqtida va to'g'ri ishlov berilishi va axborotning saqlanishini nazorat qilishning samarali usullari.

13.2. Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditi

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar, xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar korxonalar xo'jalik faoliyatida eng ko'p uchraydigan hisob-kitoblardir. Shuning uchun bunday hisob-kitoblarni tekshirish quyidagi asosiy ikki yo'nalish bo'yicha amalga oshirilishi zarur:

olingan moddiy qiymatliklar (ish, xizmatlar) uchun to'lovlar yoki jo'natilgan tovarlar (bajarilgan ish va xizmatlar) uchun tushgan summalarning to'g'riligini aniqlash;

moddiy qiymatliklarni kirimga olish va hisobdan chiqarishning to'liqligini tekshirish.

Mol yetkazib beruvchi va xaridor o'rtasidagi hisob-kitoblar qoidaga ko'ra naqd pulsiz amalga oshiriladi va ular ikki guruhga bo'linadi: 1) tovar muomalalar bo'yicha, 2) moliyaviy majburiyatlar bo'yicha. Naqd pulsiz hisob-kitoblarning quyidagi asosiy shakllari mavjud: to'lov

topshiriqlari, to'lov talabnomalari, akkreditivlar, inkassa topshiriqlari, cheklar va o'zaro talablarni uzishga asoslangan hisob shakli.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish ham yuqorida bayon qilingan, barcha hisob-kitob muomalalari uchun xos bo'lgan umumiy qoidalariga asosan o'tkaziladi.

Hisob-kitob ma'lumotlarining mosligini tekshirish balans va hisob registrlari ma'lumotlari tengligini aniqlashdan boshlanadi.

Agar hisob-kitob ma'lumotlarini solishtirish amallarini bajarish chog'ida nomuvofiqliklar aniqlansa, auditor ularning katta-kichikligini va vujudga kelish sabablarini aniqlaydi.

Misol

6010 «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi) va 7010 "Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar" (uzoq muddatli qismi) schyotlarining analitik hisob registrlaridagi qoldiqlari, ushbu schyotlar bo'yicha sintetik hisob registridagi va Bosh daftardagi qoldiqlariga nisbatan, balansdagi "Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar" moddasining 12 foiziga teng bo'lgan, n-summaga kam bo'lsa, farq miqdori ushbu balans moddasi uchun jiddiy hisoblanadi. Analitik hisob registrlari (oborot vedomostlari) ma'lumotlarini tahlil qilishda biron-bir mol yetkazib beruvchi bilan shartnoma tuzilib, lekin hisob registrlarida yozuv yozilmagan. Tekshiruv natijasida shu mol yetkazib beruvchi bilan hisob-kitoblarni hisobga oladigan kartochka ochilganligi, lekin adashib u boshqa schyotning kartotekasiga solib qo'yilganligi sababli oborot vedomostiga kiritilmagan. Shunday qilib, nomuvofiqlik sababi aniqlangan va bartaraf qilingan.

Hisob va hisobot ma'lumotlarining o'zaro tengligi aniqlanganidan so'ng, auditor mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar qoldig'ining haqqoniyligini baholashi kerak. Shu maqsadda u quyidagilarni tekshiradi:

– analitik hisob registrlarida dastlabki hujjatlar va shartnomalarning raqamlari hamda tuzilgan sanalari to'g'risidagi ma'lumotlar mavjudligi;

– analitik hisob registrlarida ko'rsatilgan shartnomalar va dastlabki

hujjatlarning haqiqatda mavjudligi (tanlab tekshiriladi);

– dastlabki hujjatlar va hisob registrlaridagi ma'lumotlarning mosligi (tanlab tekshiriladi).

Majburiyat summalarining hujjat bilan tasdiqlanmaganlari shubhali qarzdorliklar qatoriga qo'shiladi. Bunday qarzlarning haqqoniyligi hisob-kitoblarni inventarizatsiya qilish (solishtirish dalolatnomasi tuzish) yo'li bilan tasdiqlanadi.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarga doir qarzdorliklar haqqoniyligini baholashda ularning vujudga kelish muddatlari nazorat qilinadi:

hisob-kitoblar bo'yicha majburiyatlar bajarilishining belgilangan chegara muddati o'tib ketgan, talab qilib undirib olinmagan debitor qarzlar yo'qligi.

Hisob-kitoblarni inventarizatsiya qilish materiallarini tekshirish mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar qoldiqlarining haqqoniyligini baholashda muhim ahamiyatga egadir.

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblarga doir muomalalar quyidagi yo'nalishlar bo'yicha tekshiriladi:

-shartnomalar mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilishini tekshirish;

-olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat)lar to'liqligi va to'g'ri kirim qilinishini tekshirish;

-moddiy qiymatlik (ish. xizmat)lar uchun o'z vaqtida va to'liq haq to'lanishini tekshirish.

-auditor dastavval mahsulot yetkazib berish shartnomalari va ish bajarish va xizmat ko'rsatish uchun boshqa xo'jalik shartnomalarining mavjudligi, hamda shartnomalarning to'g'ri rasmiylashtirilganligini aniqlaydi. Shartnomalar amaldagi qonunchilik talablariga mos kelishi lozim.

O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi va shartnoma qonunchiligiga ataylab rioya qilinmasdan tuzilgan shartnomalar va ular asosida amalga oshirilgan muomalalar haqiqiy emas deb topiladi. Auditorlar tekshirilayotgan korxonada bunday holatlar yo'qligini aniqlashlari lozim.

Shundan so‘ng olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat)lar uchun mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarning to‘lig‘icha to‘g‘ri baholanganligi va hisob registrlarida aks ettirilganligi to‘g‘risida dalillarga ega bo‘lishi zarur.

Auditorlar dastlabki hujjatlar ma’lumotlarini shartnomalar, buyurtmalar, schyot-fakturalar va loyiha-smeta hujjatlarining ma’lumotlari bilan solishtirish natijasida olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat)larni kirim qilishning to‘liqligi, to‘g‘riligi va o‘z vaqtidaligi to‘g‘risida dalillarga ega bo‘ladi.

Dastlabki hujjatlarni tekshirishda barcha hisoblashuv-to‘lov hujjatlarida QQS summasining alohida satr bilan ajratib ko‘rsatilganligiga va QQS summasining hisob-kitob yo‘li bilan ajratib ko‘rsatilishiga yo‘l qo‘yilmasligiga (me’yoriy hujjatlarda belgilangan holatlardan tashqari) e’tibor qaratiladi. Auditor ushbu talablarga rioya qilinishini tekshirish natijasida olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat)lar bo‘yicha QQS ni hisobga olishning asoslanganligini tasdiqlovchi dalilga ega bo‘ladi. Uning qoplanishi to‘langan, kirim qilingan va ishlab chiqarish maqsadlarida ishlatilgan qiymatliklar bo‘yicha amalga oshiriladi.

Hisob-kitob hujjatlari hali etib kelmagan moddiy qiymatlik (ish, xizmat)larni tekshirishda ushbu olingan qiymatlik (ish, xizmat)larning puli to‘langan, lekin yo‘lda kelayotgan (debitor qarz) sifatida hisobda turmaganligi aniqlanadi.

Xorijdan olingan import mahsulot (ish, xizmat)lar uchun hisob-kitoblar bo‘yicha tekshiruv o‘tkazilganda, mulkchilik huquqi o‘tgan paytni, moddiy qiymatlik (ish, xizmat)larni kirim qilish sanasiga amalda bo‘lgan O‘zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining valyuta kursini va to‘lov hujjatlarining to‘lanishini, kurs farqlarini, qo‘shilgan qiymat solig‘i summasini va frankirovka (tovarni xaridorga yetkazib berishda transport xarajatlarini qoplash va hisob-kitob qilish) shartlarini aniqlashning to‘g‘riligi tekshiriladi.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar schyotlarining to‘lanishini tekshirishda auditor quyidagilarni aniqlaydi:

* qarzlarni qoplash bo‘yicha muomalalarning tegishli to‘lov hujjatlari (bank ko‘chirmalari va to‘lov topshirig‘i, o‘zaro talablarni hisobga olish dalolatnomalari, cheklar va shunga o‘xshash) bilan tasdiqlanganligi;

* to‘lov hujjatlarining haqiqiyligi va to‘g‘ri rasmiylashtirilganligi (barcha majburiy rekvizitlarining mavjudligi, QQS summasining alohida satr bilan ajratib ko‘rsatilganligi, bank shtampasi, chet tildagi hujjatlarning tasdiqlangan tarjimasi va shunga o‘xshash);

* to‘lov hujjatlari ma’lumotlarining 3110 - “Oldindan to‘langan ijara haqi”, 3120-“Oldindan to‘langan xizmat haqi”, 3190-“Boshqa oldindan to‘langan xarajatlar”, 4310-“Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga berilgan bo‘naklar”, 6010-“Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to‘lanadigan schyotlar” (joriy qismi), 7010-“Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to‘lanadigan schyotlar” (uzoq muddatli qismi) schyotlari bo‘yicha hisob registrlarining ma’lumotlariga mosligi; ushbu schyotlar bo‘yicha hisob registrlari ma’lumotlarining 5110, 5210, 5220, 4310, 4010, 4020, 6310, 4220, 4230, 6870, 4810-4890, 6810, 6820, 6830 va 6890 schyotlar bo‘yicha hisob registrlariga mosligi.

Qarzdorliklarning o‘zaro hisoblashish tartibida qoplanishini tekshirish natijasida, auditor o‘zaro hisob-kitoblar uchun asos (shartnoma, tomonlardan birortasining o‘zaro hisob-kitoblar tartibidagi to‘lovni amalga oshirish to‘g‘risidagi iltimosnomasi) mavjudligini, qarz summasi va qoplash sanasini, hamda hisob registrlarida aks ettirishning to‘g‘riligini aniqlaydi.

O‘zaro talablarni hisobga olish, hisob-kitoblarni solishtirish dalolatnomasi va har ikkala tomon ishtirokida tuzilgan, o‘zaro talablarni hisobga olish to‘g‘risidagi tomonlardan birortasining xati (arizasi). Dalolatnomalarda majburiy rekvizitlardan tashqari, qarzdorlikni vujudga keltirgan shartnomalar va dastlabki hujjatlar ma’lumotlari, QQS summasi alohida ajratilgan holda ko‘rsatilishi lozim. Da’vo muddati o‘tib ketgan qarzdorliklar bo‘yicha o‘zaro talablarni hisobga olishga yo‘l qo‘yilmaydi.

Amalga oshirilgan o‘zaro qarz surishishlarning qonuniyligini tekshirishda, qabul qilingan va puli to‘langan moddiy qiymatliklar

bo'yicha QQSni hisobga qabul qilishning asoslanganligi va sotilgan tovarlar (ish va xizmatlar) bo'yicha QQS hisoblanishining to'liqligini aniqlashga maxsus e'tibor qaratiladi.

Berilgan bo'naklar bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish 4310-"Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga berilgan bo'naklar" schyotining hisob registrlari, bank ko'chirmalari va shartnomalar ma'lumotlari bo'yicha amalga oshiriladi. Bunda mol yetkazib beruvchilarga bo'naklarning o'z vaqtida va to'g'ri berilganligi va olingan moddiy qiymatliklar uchun hisoblashilganda ularning hisobga olinganligi aniqlanadi.

Auditor 3110, 3120, 3190, 4310, 6010, 7010 schyotlarning qoldiqlarini analitik hisob registrlari bo'yicha tahlil qilish natijasida, moddiy qiymatliklar yetkazib berilgandan (ish, xizmatlar bajarilganidan) so'ng barcha berilgan bo'naklar bo'yicha yakuniy hisob-kitob qilinganini aniqlaydi.

Ushbu talabga rioya qilinayotganligini nazorat qilish nafaqat debitor va kreditor qarzlar aks ettirilishining haqqoniyligini, balki QQSni hisob-kitob qilishga taqdim etishning o'z vaqtidaligi, chet el valyutasida berilgan bo'naklar bo'yicha kurs va summa farqlarini to'g'ri aniqlash uchun zarur.

Mol yetkazib beruvchilar bilan shartli birliklardan foydalanib hisob-kitob qilinganida summa farqlarini aks ettirish to'g'riligi va quyidagi shartlarga rioya qilinishini tekshiradi:

* summaviy farqlar sarflarni buxgalteriya tan olish sanasiga aks ettiriladi, ya'ni qarzning shakllanishi va o'zgarishiga ta'sir ko'rsatadi (6010, 7010 schyotlar bo'yicha yozuvlar);

* tovar-moddiy zaxiralar va asosiy vositalar haqiqiy xarajatlar summasi bo'yicha tan olinadi, ya'ni kirim qilingan moddiy resurslar qiymati summaviy farqlarda tuzatiladi; ijobiy summa farqlari kirim qilingan moddiy resurslar qiymatini oshiradi (Dt 0820, 0830, 0840, 0890, 1010-1090, 2910 schyotlar va Kt 6010 yoki 7010 schyot va Dt 4410, Kt 6010 - QQS summasi); salbiy summa farqlari kirim qilingan moddiy resurslar qiymatini kamaytiradi. (Dt 0820, 0830, 0840, 0890, 1010-1090, 2910 schyotlar, KT 6010 yoki 7010 schyot qizil storno bilan

va Dt 4410, Kt 6010 yoki 7010 schyot - QQS summasiga qizil storno bilan); moddiy zaxiralar sotilganda yoki ishlab chiqarishga berilganda (Dt 2010, Kt 6010 (7010), Dt 4410, Kt 6010 (7010) - QQS).

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirish yakunida, auditor aniqlangan kamchiliklar va nomuvofiqliklarni umumlashtiradi hamda qoldiqlar haqqoniyligining dastlabki baholanishini aniqlashtiradi.

13.3. Asosiy vositalar kirimiga doir muomalalarni hujjatlashtirish, schyotlarda aks ettirishning to‘g‘riligini tekshirish

Asosiy vositalar kirimini hisobga olishning to‘g‘riligini tekshirishdan maqsad sotib olingan asosiy vositalar hisobda to‘g‘ri aks ettirilganligini va foydalanishga topshirilgan obyektlarning real qiymatini ifodalashini tasdiqlashdan iborat.

Tekshiruvning ushbu bosqichida quyidagi amallarni bajarish zarur:

* sotib olingan asosiy vositalar obyektlarining ro‘yxatini (miqdori va qiymati ko‘rsatilgan holda) olish, olingan ma’lumotlarni 0110-0190 schyotlarning debet oborotlari bilan taqqoslash;

* yangidan sotib olingan asosiy vositalar obyektlarining jismonan mavjudligi va dastlabki hujjatlarini tekshirish;

* foydalanishga topshirilgan asosiy vositalar obyektlarining qiymati buxgalteriya hisobi schyotlarida tegishli tarzda aks ettirilganligini aniqlash;

* soliq qonunchiligining tegishli qoidalariga rioya qilinganligini aniqlash;

* hisobot davri davomida asosiy vositalar katta miqdorda kirim qilingan hollarda eski qurilmalar qiymati hisobdan o‘chirilganligini.

Asosiy vositalar kirimini auditorlik tekshiruvidan o‘tkazishni boshlashda dastlabki hujjatlar, ularning belgilangan qoidalarga muvofiq rasmiylashtirilganligi nuqtayi nazaridan shaklan tekshiruvdan o‘tkazilishi zarur.

Asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish (korxona ichidagi harakati) dalolatnomalaridagi ma’lumotlarga asosan 0110-0190 schyotlar

debeti bo'yicha kirimiga olingan asosiy vositaning manbai aniqlanadi: Ustav kapitaliga hissa sifatida (4610 schyot krediti) kapital qo'yilmalar tartibida puli to'lanib sotib olingan yoki qurib bitkazilganda (0810, 0820 va 0890 schyotlarning krediti), asosiy podaga qabul qilingan mollar qiymati (0840 schyot krediti), tekinga olingan asosiy vositalar qo'shilgan kapital tarkibiga kirimga olinganda (8530 schyotning krediti) va h. k.

So'ngra ko'rsatilgan muomalalarni buxgalteriya hisobining schyotlarida aks ettirilish tartibi tekshiriladi.

Tekinga olingan asosiy vositalar obyektlarini hisobga olish bo'yicha muomalalarni aks ettirish tartibi O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va O'zbekiston Respublikasi Davlat soliq komitetining tegishli me'yoriy hujjatlarida belgilangan.

2003-yil 1-yanvardan iqtisodning nodavlat sektoridagi korxonalar uchun bepul (tekin) olingan asosiy vositalar qiymatiga korxona qo'shilgan kapitali (8530-schyot krediti) ko'paytirilib kirimga olinadi. (Dt 0110-0190, Kt 8530) va ular qiymati soliqqa tortiladigan bazaga qo'shiladi. Auditor soliqqa tortiladigan foydaning miqdorini aniqlash hisob-kitobi bilan tanishishi va bepul olingan mulklar qiymati soliqqa tortish maqsadida soliqqa tortiladigan foydaga qo'shilganligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Auditor yana shuni nazarda tutish kerakki, O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi va O'zbekiston Respublikasi Davlat soliq komitetining 1995-yil 5-sentyabrdagi 92/72 son xatiga muvofiq ustav kapitali 100 foiz davlat mulkidan iborat bo'lgan korxonalar va tashkilotlarning ichki tizimida o'zaro bir - biriga o'tkazishi natijasida tekinga olingan asosiy vositalar qo'shimcha daromad deb hisoblanmaydi va natijada ularning qiymati foyda (daromad) solig'i bazasiga qo'shilib, soliqqa tortilmaydi.

Bulardan tashqari, auditor inventarizatsiya o'tkazish natijasida asosiy vositalar tarkibida hisobda turgan inventar va xo'jalik ashyolari aniqlanib, ularni inventar va xo'jalik ashyolari (1080 schyot) qatoriga o'tkazilganining to'g'riligini ham tekshirishi zarur. Bundan dastlabki qiymatiga (Debet 1080 schyot va kredit 0110-0199 schyot), hisoblangan

eskirish summasiga provodkalar to‘g‘ri tuzilganligiga alohida e’tibor berish zarur.

Puli to‘lanib sotib olingan, zamonaviylashtirilgan va texnikaviy jihozlangan asosiy vositalar bo‘yicha korxona bir vaqtning o‘zida kengaytirilgan takror ishlab chiqarishni ta’minlash maqsadida ularning moliyalashtirish manbalarini sof foyda, o‘tgan yildagi taqsimlanmagan foyda, zaxira kapitalini aks ettirish lozim.

Auditor korxonada sotib olingan avtomobillarining to‘g‘ri rasmiylashtirilganligi, transport vositalarini sotib olganlik uchun to‘lanadigan soliqning aniq hisoblanganligi va o‘z vaqtida byudjetga o‘tkazib berilganligini, to‘langan soliq summasining sotib olingan avtomobil dastlabki qiymatiga qo‘shilganligini tekshirishi lozim. Agar dastlabki hujjat shubha uyg‘otsa, ushbu muomalani amalga oshirish uchun javobgar shaxslardan yozma ravishda tushuntirish xati olinadi va qarama - qarshi tekshiruv o‘tkaziladi.

Korxona tomonidan transport vositalari sotib olinganlik uchun to‘langan soliq to‘g‘risida soliq nazoratiga o‘z vaqtida ma’lumotnoma berilganligiga ishonch hosil qilish lozim.

Agar korxonada asosiy vositalarni jismoniy shaxslardan sotib olish hollari uchrasa, auditor bunga alohida e’tibor berishi lozim. Bunday muomalalar yozma ravishda tuzilgan, oldi-sotdi shartnomasi bilan sotuvchining pasport ma’lumotlari ko‘rsatilib rasmiylashtiriladi. Jismoniy shaxsdan, unga shaxsiy mulk huquqi bo‘yicha tegishli bo‘lgan vositalar (uy, dala hovli, avtomobil, garaj va boshqa mulklar) sotib olinganda, unga to‘lanadigan summadan belgilangan tartibda byudjetga daromad solig‘i ushlash kerak. Shu bilan birga ushbu jismoniy shaxsga to‘lanishi lozim bo‘lgan summani o‘z vaqtida to‘lash uchun bankdan xo‘jalik kassasiga pul olinganligi va kassadan o‘z vaqtida va to‘liq berilganligi ham tekshirilishi zarur.

Korxona sotuvchi jismoniy shaxsning familiyasi, ismi-sharifi va doimiy yashash joyini ko‘rsatib, oldi - sotdining summasi va ushlangan soliq summasi haqida soliq inspeksiyasiga xabar qilishi lozim. Agar jismoniy shaxs tadbirkor sifatida ro‘yxatga olingan bo‘lsa, (litsenziyasi bo‘lsa) undan asosiy vosita sotib olinganda daromad solig‘i ushlanmaydi.

Ishlab chiqarishga mo'ljallangan asosiy vositalarni sotib olish va ularning dastlabki qiymatini shakllantirishga oid xo'jalik muomalalarini buxgalterlik hisobining schyotlarida aks ettirishga doir misollar

№	Muomalalar	Summa so'm	Korrespondensiyalanuvchi schyotlar	
			Dt	Kt
1	Sotib olingan yig'ma mebel uchun schyot-faktura akseptlandi: Xarid qiymatiga to'langan: QQS summasiga	 120000 24000	 0820 4510	 6010 6010
2	Mebelni tashib keltirgan transport idorasining schyot fakturasi akseptlandi: Ta'rif bo'yicha ko'rsatilgan xizmat qiymati qo'shilgan qiymati solig'i (QQS) summasiga	 15000 3000	 0820 4510	 6010 6010
3	Mebelni yig'ish uchun ish haqi hisoblandi.	4000	0820	6710
4	Byudjetdan tashqari fondlarga ajratmalar hisoblandi: ijtimoiy sug'urta fondiga nafaqa fondiga bandlik xizmati fondiga	 1440 80 80	 0820 0820 0820	 6520 6520 6530
5	Obyekt hisobga qabul qilindi: Dastlabki qiymatiga (0820 schyotni yopish)	140600	0140	0820
6	To'langan qo'shilgan qiymat solig'i hisobga o'tkazildi	27000	6410	4510

Asosiy vositalarning kirimiga oid muomalalarni tekshirishda obyektlarning dastlabki qiymati to'g'ri shakllanganligiga e'tibor berish kerak. Chunki, u mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga qo'shiladigan, har oylik amortizatsiya (eskirish) summalarini aniqlashda asos bo'lib hisoblanadi. Bunda 0800- "Kapital qo'yilmalarni hisobga oladigan schyotlar"ning ma'lumotlari tekshiriladi. Bu schyotlarda sotib olinib yoki qurib bitkazilib, balansga qabul qilinishi lozim bo'lgan (0120 schyot debeti va 0810 schyotning krediti) obyektning dastlabki (inventar) qiymati aniqlanadi. Umumiy qoidalarga ko'ra u (QQS) asosiy vositaning dastlabki qiymatiga kiritilmaydi.

Lekin ushbu qoidadan amaldagi qonunchilik bilan o'rnatilgan ayrim mustasnoliklar mavjud. Xususan, qo'shilgan qiymat solig'i asosiy

vositalar qiymatiga quyidagi hollarda kiritiladi: agar asosiy vositalar imtiyoz berilgan (QQS to'lashdan ozod qilingan) mahsulot ishlab chiqarish, ish bajarish, xizmat ko'rsatish uchun sotib olingan bo'lsa, hisob va hisobot tizimining soddalashtirilgan rejimida ishlaydigan kichik tadbirkorlik subyektlari asosiy vositalarni sotib olganida asosiy vositalar byudjet ajratma (assignovaniya)lari hisobidan sotib olinganda;

• *korxonada yangi qurilish pudrat usulida amalga oshirilganda, qurilish bo'layotgan vaqtda pudratchiga to'langan QQS qurilayotgan obyektning inventar qiymatiga qo'shiladi.*

Qurilish xo'jalik usuli bilan amalga oshirilganda ham korxona har oyda 0810 "Tugallanmagan qurilish" schyoti debetida oy davomida aks ettirilgan xarajatlar summasiga nisbatan belgilangan miqdorda byudjetga QQS hisoblaydi (Debet 0810 schyot, Kredit 6410 schyot).

Auditor pul o'tkazish yo'li bilan sotib olingan, qurib bitkazilgan, tayyorlangan asosiy vositalar obyektlariga doir xarajatlar, mazkur obyektning dastlabki (inventar) qiymati shakllanadigan, 0810, 0820, 0840 va 0890 schyotlarda hisobga olinayotganligini tekshirishi lozim.

Bunda asosiy vositalarning dastlabki (inventar) qiymatiga qo'shiladigan xarajatlarning tarkibi, ularning mazkur obyektni yaratishga aloqadorligi tekshiriladi.

13.4. Nomoddiy aktivlar kirimi hisobi to'g'riligini tekshirish

Tekshiruv jarayonida nomoddiy aktivlarni sotib olish bilan bog'liq muomalalar buxgalteriya hisobiga doir me'yoriy hujjatlar va soliqqa tortishga doir qonunchilik talablariga muvofiq hisobga olinganligi aniqlanadi.

Nomoddiy aktivlar kirimiga doir muomalalarni hisobda aks ettirish uslubi ularning olinish manbalariga bog'liq.

Agar nomoddiy aktivlar pul o'tkazish yo'li bilan sotib olinsa yoki korxonaning o'zida yaratilsa, «Xo'jalik yurituvchi subyektlar moliya-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobining schyotlar rejasi va uni qo'llash bo'yicha yo'riqnoma» №21-Buxgalteriya hisobining milliy standartiga muvofiq 0830-«Nomoddiy aktivlarni sotib olish» schyoti qo'llaniladi.

Nomoddiy aktivlar inventar qiymatiga qo'shiladigan xarajatlar tarkibi, ularning mazkur obyektni yaratishga aloqadorligi tekshiriladi.

Nomoddiy aktivlar kirimiga doir muomalalarni hisobda aks ettirishning me'yoriy hujjatlarga muvofiqligini tekshiradigan jadval-test quyidagi jadval ko'rinishida bo'lishi mumkin.

Nomoddiy aktivlarni kirim qilishga doir muomalalar bo'yicha schyotlar bog'lanishi va asos bo'luvchi dastlabki hujjatlar rasmiylashtirilishining to'g'riligini tekshirish

Muomalalar mazmuni	№21-BHMS bo'yicha			Korxonada tuzilgani		
	Schyotlar bog'lanishi		yozuvlarni tasdiqlovchi hujjatlar	Schyotlar bog'lanishi		Yozuvlarni tasdiqlovchi hujjatlar
	Dt	Kt		Dt	Kt	
1. Nomoddiy aktivlar dastlabki qiymati bo'yicha (haqiqiy tannarxi bo'yicha) sotib olinganida	0410 - 0490	0830	Oldi-sotdi shartnomasi qabul qilish-berish dalolatnomasi	04	76	Nakladnoy, ish vaqtini hisobga olish tabeli
2. Korxonaning o'zida yaratilgan nomoddiy aktivlarni haqiqiy tannarxi bo'yicha kirimga olish	0410 - 0490	0830	Ilmiy-tadqiqot ishlanmalar dasturlari, loyiha-smeta hujjat. NA qabul qilish-topshirish dalolat.	04	23	Ishbay ish uchun naryad, tabel, dalolatnoma
3. Ustav kapitaliga ulush sifatida yoki obuna bo'lingan aksiya qiymatini to'lash hisobiga olingan nomoddiy aktivlarni kirim kilish	0410 - 0490	4610	Ta'sis shartnomasi, qabul qilish topshirish dalolatnomasi	04	85/3	Dalolatnoma, bux. ma'lumotnomasi
4. Ekspert bahosi bo'yicha tekinga yoki hukumat organining subsidiyasi sifatida olinganda	0410 - 0490	8530	Tekinga berish to'g'risida shartnoma, Q. Q-T dalolatnomasi, NA qayta baholash dalolatnomasi	04	85/3	Shartnoma, bux. ma'lumotnomasi

Nomoddiy aktivlarning hisobdan chiqarilishi bilan bog'liq muomalalarni hisobda aks ettirish uslubini tekshirish yoppasiga amalga oshirilishi maqsadga muvofiq.

№21 - BHMS talablariga muvofiq nomoddiy aktivlarni hisobdan chiqarish bilan bog'liq barcha muomalalar hisobdan chiqarilish sabablaridan qat'iy nazar (sotilishi, tekinga berilishi, yaroqsizligi va h. k). 9220 - «Boshqa aktivlarning chiqimi» schyotida aks ettiriladi.

Aniqlangan moliyaviy natija, agar zarar ko'rilsa - 9220 - schyot kreditidan 9430-«Boshqa operatsion xarajatlar» schyotining debetiga, agar foyda olinsa - 9220 - schyot debeti va 9320 - «Boshqa aktivlarning chiqimidan olingan foyda» schyotining kreditida aks ettiriladi.

Nomoddiy aktivlarning chiqimiga doir muomalalarni hisobda aks ettirish bo'yicha schyotlar bog'lanishining to'g'riligi quyidagi ko'rinishdagi jadval - test yordamida tekshiriladi.

Nomoddiy aktivlar kirimi va chiqimini soliqqa tortishning to'g'riligini tekshirish. O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksi va boshqa tegishli me'yoriy hujjatlarga muvofiq nomoddiy aktivlarning ayrim turlari qo'shimcha qiymat solig'i (QQS)dan ozod etilgan. Auditor bunga alohida e'tibor berishi zarur.

№ 21 BHMS ga muvofiq nomoddiy aktivlar oldindan pul o'tkazish yo'li bilan sotib olinganida QQS 4410-«Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyotida aks ettiriladi (hisob-kitob hujjatlarida alohida ajratib ko'rsatilganida).

Sotib olingan nomoddiy aktivlar bo'yicha QQS summasi quyidagi hollarda byudjetga o'tkaziladi.

* sotib olingan nomoddiy aktivlar qiymati mol yetkazib beruvchilarga to'langanida;
* nomoddiy aktivlar hisobga qabul qilinganida;
* nomoddiy aktivlar ishlab chiqarish maqsadlarida ishlatilganida.

Agar dastlabki hujjatlarda QQS summasi ajratib ko'rsatilgan bo'lmasa, u holda hisob-kitob hujjatlarida QQS ajratib ko'rsatilmaydi.

Nomoddiy aktivlar hisobdan chiqarilganda dastlabki qiymatiga 0410-0490 schyotlar kredit va 9220-«Boshqa aktivlarning chiqimi» schyoti debetlanadi. Hisoblangan eskirish summasiga esa 0510-0590 schyotlar debet va 9220 schyot kreditlanadi. Hisobdan chiqarish natijasi (foyda yoki zarar 9220 schyotdan 9900 - «Yakuniy moliyaviy natija (daromadlar va xarajatlarni jamlash)» schyotiga o'tkaziladi. Mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxi, foyda byudjet bilan hisob-kitoblar ko'rsatkichlari, shuningdek xususiylashtirilayotgan davlat korxonalari mulklarini baholashning asoslanganligi ko'p jihatdan nomoddiy

aktivlarning mavjudligi va baholanishi, ular eskirishlari to‘g‘risidagi ma’lumotlarning haqqoniyligiga bog‘liq.

Shunga ko‘ra, nomoddiy aktivlarni hisobda ro‘yxatga olishning texnik jihatlarini tekshirish juda muhim hisoblanadi. Nomoddiy aktivlar o‘z nomiga ko‘ra moddiy negizga ega bo‘lmaganliklari uchun korxonada u yoki bu obyektning haqiqiy kirimi va ishlatilishi ustidan buxgalterlik nazoratini tashkil etish muammosi tez-tez vujudga keladi.

Buxgalterlik hisobining umumiy prinsiplariga ko‘ra har qanday nomoddiy aktiv kirimi tegishli dastlabki hujjatlar asosida rasmiylashtiriladi. Bunday dastlabki hujjatlashtirish o‘zining mazmuni va tavsifiga ko‘ra, asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish dalolatnomasi (AV-1) kabi hujjatlarga o‘xshash bo‘lishi lozim. Hujjatlarda obyektlarning batafsil xususiyatlari, dastlabki qiymati, foydalanishga topshirilgan vaqti, eskirish normasi va xarajatga olib borish kodi, nomoddiy aktiv foydalanadigan bo‘linma va boshqa ma’lumotlar ko‘rsatilishi lozim.

Nomoddiy aktivlarni kirim qilishda dastlabki hujjatlar bilan birga ularni indentifikatsiyalovchi (aynan o‘xshatuvchi) hujjatlar ham bo‘lishi zarur. Bunday hujjatlarga nomoddiy aktivlarning o‘zlarini yoki ulardan foydalanishni tavsiflovchi hujjatlar, shuningdek, korxonaning u yoki bu mulkiy huquqini tasdiqlovchi hujjatlar kiradi. Boshqacha qilib aytganda, buxgalterlik hisobda aks ettiriladigan nomoddiy aktivlarning istalgan obyekti obyektiv shaklda mavjud bo‘lishi lozim.

Sanoat namunalari va kashfiyot huquqlarini sotib olish patentlar, guvohnomalar bilan tasdiqlanadi. Korxona tomonidan har qanday mualliflik huquqlarini sotib olish faqat ushbu mualliflik huquqlarini sotuvchilar jismoniy yoki yuridik shaxslar bilan tuzilib, yuridik jihatdan kuchga kirgan to‘laqonli shartnomaga asosan amalga oshirilishi mumkin.

Korxona «nou–xou» sotib olishni rasmiylashtirishi uchun uning og‘zaki (matnli) yoki tasviriy tavsifiga ega bo‘lishi lozim. Korxona raqobat sharoitida sanoat va intellektual mulklarni muhofaza qilish uchun chora-tadbirlarni ko‘rishi lozim. Bu nomoddiy aktivlar obyektlarning har biri uchun konkret xodimlarni javobgarlikka tortish va ko‘rilgan zararni to‘liq qoplash uchun imkon yaratadi.

Korxonalar nomoddiy aktivlarni har xil yo'llar bilan sotib oladilar va shunga ko'ra ularning kirimi ham hisobda turlicha aks ettiriladi.

Nomoddiy aktivlar korxona ustav kapitaliga ishtirokchilarining hissasi sifatida qo'shilishi mumkin. Bunda ular imkon qadar haqiqiy bozor bahosiga yaqinlashgan va korxona aksiyadorlar kengashi (boshqaruvi) va aksiyadorlar tomonidan belgilangan shartnoma bahosida kirimga olinadi.

«Mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga kiritiladigan mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat) va realizatsiya xarajatlarining tarkibi va moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqida Nizom»ga muvofiq texnologiyalarni takomillashtirish va yangilarini yaratish, shuningdek, ilmiy-tadqiqot va tajriba - konstruktorlik ishlarini o'tkazish bilan bog'liq mahsulotlar sifatini yaxshilash, xomashyo va materiallarning yangi turlarini yaratish, ishlab chiqarishni qayta jihozlash xarajatlari 9420-«Ma'muriy xarajatlar» schyotida aks ettiriladi. Agar korxona qandaydir ishlab chiqarish va intellektual mulk (patentlar, guvohnomalar) yaratsa, ushbu «Nizom» dan kelib chiqqan holda, ularni mulk sifatida hisobga olib bo'lmaydi, chunki ularni yaratish bilan bog'liq xarajatlar kapitallashmaydi.

Ushbu savol masalasida turli mamlakatlarda qarama - qarshi fikrlar mavjud. Masalan, ayrim mamlakatlarda nomoddiy aktivlar mablag' sifatida inobatga olinmaydi, ularni darhol ishlab chiqarish sarflari yoki foyda hisobiga hisobdan chiqarish ko'zda tutilgan. Ammo, bunday yondashuvga qarama-qarshi gumon patentlar olish va kashfiyotlar, tovar markalari, savdo belgilari, «Nou-xou» ishlanmalari va dastur ta'minotlarini yaratish bilan bog'liq ilmiy-tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlari (ITTKI) kabi aktivlarni darhol hisobdan o'chirish, davr oralig'ida oladigan daromadlarni buzib ko'rsatishga olib keladi va korxonalar tomonidan ushbu faoliyat sohasiga mablag'lar sarflashni to'xtatib turadigan omil bo'lib hisoblanishidan iborat. Agar nomoddiy aktivlarni yaratish bilan bog'liq xarajatlarni darhol hisobdan o'chirish fikriga qo'shiladigan bo'lsak, unda bizning korxonalarimizda bunday xarajatlarga eng oz miqdorda mablag' ajratilib, respublikamiz hududida ishlab chiqarish va intellektual mulkni (korxonaning o'z ishlab

chiqarishini) umuman pasayishiga olib keladi, korxonalar esa o'zlarining mulkiy huquqlari (nomoddiy aktivlari)ni yaratmasdan, xorijdan sotib olishga xarajat qiladilar.

13.5. Tovar-moddiy zaxiralar kirimi hisobini tekshirishning xususiyatlari

Tovar-moddiy zaxiralarining to'liq kirim qilinishini tekshirish chog'ida auditor mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarning shakllari va shartlarini, tanlangan baholash usulini, sotib olingan qiymatliklar bo'yicha QQSni qoplash tartibini hisobga olishi zarur.

Tovar-moddiy zaxiralarining tushumi va kirim qilinishi mol yetkazib beruvchilar bilan tuzilgan shartnomalar va kuzatib boruvchi hujjatlar (tovar-transport nakladnoylari, schyot-fakturalar, qadoqlash (upakovka) yorliqlari, sifat guvohnomasi, qabul kvitantsiyasi va boshqalar) asosida tekshiriladi.

Omborxona kirim hujjatlarini mol yetkazib beruvchilarning kuzatib boruvchi hujjatlari yoki materiallarni chakana savdoda naqd pulga sotib olish hujjatlari bilan solishtirish omborxonada sodir bo'lgan kirim muomalalarini tekshirishning umumiy usuli hisoblanadi.

Tezkor va xizmat yuzasidan uzatiladigan axborotlar ham auditorlik tekshiruvning obyekti hisoblanadi. Masalan, kelgan yuklarni hisobga olish jurnalidan moddiy qiymatliklarning assortimenti va yetkazib berish muddatlari to'g'risidagi ma'lumotlarni mol yetkazib beruvchilar bo'yicha olish mumkin. Auditor bunday hisobning mijoz-korxonada qanday tashkil etilganligini o'rganadi. Xususan, har bir mol yetkazib beruvchi bo'yicha shartnomada materiallarning yetkazib berilish muddatlari va assortimenti ko'rsatilayotganligi, hamda haqiqatda olingan materiallarning assortimenti, olinish sanasi ko'rsatilgan holda qabul qilinganligi tekshiriladi. Operativ hisobda keltirilgan axborotlarning ishonchliligini aniqlash uchun auditor ularni buxgalteriya hisobida aks ettirilgan ma'lumotlar bilan taqqoslaydi. Kelayotgan yuklarni hisobga olish jurnali va mol yetkazib berish shartnomalarini hisobga olish

kartochkalaridagi yozuvlar bo'yicha auditor tekshirilayotgan davr ichida qanday mol yetkazib berishlar amalga oshirilganligini aniqlashi mumkin.

Agar moddiy qiymatliklar jismoniy shaxslardan yoki yuridik shaxs huquqiga ega bo'lmagan tadbirkorlardan naqd pulga sotib olingan bo'lsa, auditor xarid dalolatnomalarining mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligiga e'tibor qaratadi. Xarid dalolatnomasida quyidagi majburiy rekvizitlar bo'lishi lozim: sotuvchining pasport ma'lumotlari, moddiy qiymatliklarning nomi, miqdori va qiymati.

Olingan moddiy boyliklarni rasmiylashtiradigan ichki hujjatlarga yukni qabul qilib oluvchi shtampasi bosilgan mol yetkazib beruvchilarning kuzatib boruvchi hujjatlari, kirim dalolatnomalari, kirim orderlari va yukni qabul qilish tartibiga ko'ra ayrim boshqa hujjatlar kiradi.

Sotib olingan moddiy boyliklarning to'g'ri baholanishi va to'liq kirim qilinishini tekshirishni boshlashda auditor moddiy boyliklarni hisobga oladigan vedomostlarda aks ettirilgan jami summalarning boshqa hisob registrlari ma'lumotlariga mosligini aniqlaydi.

6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi) va 7010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi) bo'yicha sintetik hisob registrlari ma'lumotlari, hamda omborxonalarning kirim hujjatlari bo'yicha auditor olingan materiallarning miqdorini va yuklarni qabul qilishning to'g'ri rasmiylashtirilishini aniqlaydi. Buning uchun mol yetkazib beruvchilarning puli to'langan schyotlari va boshqa to'lov hujjatlarini kirim orderlari, qabul qilish dalolatnomalari, hamda omborxona hisobi kartochkalaridagi yozuvlar bilan taqqoslaydi.

Moddiy boyliklarning to'liq kirim qilinganligini tekshirishda auditor mol yetkazib beruvchilarning hisobga olinmagan schyotlarini aniqlash maqsadida, mol yetkazib beruvchilardan kreditor qarzlarning haqqoniyligiga e'tibor qaratadi. Buning uchun u buxgalteriya hisobi registrlaridagi yozuvlarni taqdim qilingan schyotlar, shartnomalar va mol yetkazib beruvchilarga to'langanlik to'g'risidagi pul hujjatlari ma'lumotlari bilan solishtiradi.

Tovar-moddiy zaxiralarining kirimiga doir muomalalarni hujjatlar bo'yicha tekshirish chog'ida qabul qilishning miqdor va sifat qoidalariga rioya qilinishi; qabul qilish dalolatnomalari, tijorat dalolatnomalari, qabul qilishda aniqlangan tafovut dalolatnomalarining to'g'ri rasmiylashtirilishi; moddiy javobgar shaxslar hisobotlari va isbotlovchi hujjatlar reestrlarining buxgalteriyaga o'z vaqtida taqdim qilinishi aniqlanadi. Tafovutlar aniqlanganida hujjatlarni qarama-qarshi tekshiruvdan o'tkazish zarur.

Moddiy boyliklarning to'liq kirim qilinganligini tekshirishda ichki hujjatlar mol yetkazib beruvchilarning kuzatib boruvchi hujjatlari bilan solishtiriladi. Auditor olingan moddiy boyliklar sifati va miqdoridagi tafovutlarning dalolatnomalar bilan to'g'ri rasmiylashtirilganligi va mol yetkazib beruvchilarga yoki transport tashkilotlariga (masalan, avtobaza, temir yo'l kompaniyasi) o'z vaqtida da'vo qo'zg'atilganligini o'rganadi. Ayrim hollarda bunday tafovutlar moddiy boyliklarni o'zlashtirish va kamomadni yashirish maqsadida qalbaki dalolatnomalarni rasmiylashtirish oqibatida yuzaga kelishi mumkin.

Zarur hollarda auditor moddiy boyliklarni kirim qilish uchun asos bo'lgan hujjatlarni ularning mol yetkazib beruvchilarda saqlanayotgan nusxalari bilan solishtirib, qarama-qarshi tekshiruv ham o'tkazadi.

Korxonaga tegishli bo'lmagan, ammo uning ixtiyorida saqlanayotgan yoki ishlatilayotgan tovar-moddiy zaxiralar shartnomalar shartlariga muvofiq, shartnomada ko'rsatilgan bahoda balansdan tashqari schyotlarda aks ettiriladi.

Ma'sul saqlash uchun qabul qilingan moddiy boyliklar, hamda buyurtmachining xomashyosi sifatida qayta ishlashga qabul qilingan xomashyo va materiallar korxonaning o'ziga tegishli ishlab chiqarish zaxiralaridan alohida saqlanishi va hisobga olinishi lozim. Bunday moddiy boyliklar №21 BHMS ga muvofiq 002 - «Ma'sul saqlashga olingan tovar-moddiy boyliklar» va 003-«Qayta ishlashga qabul qilingan materiallar» degan balansdan tashqari schyotlarda hisobga olinishi lozim.

Hujjatsiz (schyot-fakturasiz) olingan materiallarni tekshirish ayrim xususiyatlarga ega. Ular 6010 - «Mol yetkazib beruvchilarga va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi) yoki 7010 - «Mol

yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi) schyoti bo'yicha yuritiladigan hisob registrida har bir olingan materiallar bo'yicha alohida so'ngi kirim qilingan partiya bahosi bo'yicha aks ettirilishi lozim. Bunda raqam o'rniga «N» harfi (fakturlanmagan) qo'yiladi. Auditor bunday moddiy boyliklarni kirim qilishga doir yozuv hisobda qanday aks ettirilganligini aniqlashi zarur. Chunki, keyingi oyda mol yetkazib beruvchilar hujjatlarining kelib tushishiga qarab, ushbu yozuvlar mol yetkazib beruvchilarning hisob-kitob hujjatlariga asosan materiallarni haqiqiy sotib olish bahosi bo'yicha kirim qilish bilan bir vaqtning o'zida tuzatilishi (storno qilinishi) kerak.

Hujjatsiz mol olingan holatlar mavjud bo'lganida auditor quyidagilarni tekshiradi:

* qabul qilish dalolatnomalarini tuzish tartibiga qanday rioya qilinayotganligi;
* hujjatlarsiz olingan moddiy boyliklarni kirim qilishning to'liqligi va to'g'riligi;
* baho belgilashning to'g'riligi;
* mol yetkazib beruvchilarning qarama-qarshi hujjatlari kelib tushganda qilingan tuzatish (korrektirovka) larning to'g'riligi (buning uchun auditor qabul qilish dalolatnomalaridagi yozuvlarni keyinchalik olingan mol yetkazib beruvchilar hujjatlarining ma'lumotlari bilan solishtirishi zarur).

Agar mijoz-korxona hisobida yo'lda kelayotgan ya'ni puli to'langan, lekin hali oy oxirigacha kelib tushmagan moddiy boyliklar mavjud bo'lsa, u holda auditor bunday moddiy boyliklar qiymatini buxgalteriya hisobi va balansda aks ettirishning ishonchliligini tasdiqlashi uchun ular keyinchalik olinganligi va puli to'langanligi yoki balans tuzilayotgan sanaga kreditor qarzlar tarkibiga kiritilganligiga ishonch hosil qilishi zarur.

Auditor korxonada bunday moddiy boyliklarni hisobga olishning mavjud ikkita variantidan qaysi birisi qo'llanilayotganligini aniqlashi kerak.

Birinchi variant qo'llanilganda ushbu materiallar qiymati har oy oxirida quyidagi buxgalteriya yozuvi bilan rasmiylashtiriladi:

Debet 1510 - «Materiallarni tayyorlash va sotib olish» schyoti Kredit 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi) yoki 7010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi).

Auditor bunday mol yetkazib berishlar bo'yicha kreditor qarzlar mavjudligini tekshiradi. Chunki keyingi oyning boshida ushbu yozuv tuzatilishi (storno qilinishi) lozim. Etib kelmagan yuklar uchun mol yetkazib beruvchilarga to'langan summalar yuk etib kelgunga qadar debitor qarz sifatida hisobda turishi davom etishi lozim.

Ikkinchi variantda bunday yozuvlar materiallarning haqiqatda kelib tushishidan qat'iy nazar, mol yetkazib beruvchilarning korxonaga kelib tushgan hisob-kitob hujjatlariga asosan bir oy davomida amalga oshiriladi. 1510 - «Materiallarni tayyorlash va sotib olish» schyotida ayrim sanalarga debet qoldig'i qolishi mumkin. Bunday debet qoldiqlar puli to'langan, ammo oy oxirida hali xo'jalikka etib kelmagan yuklarning qiymatini bildiradi. Ushbu yo'lda kelayotgan moddiy boyliklarning qoldiqlari buxgalteriya balansining «Ishlab chiqarish zaxiralari» moddasiga qo'shib aks ettirilishi lozim.

Ayrim paytlarda korxonalar balansning «Boshqa debitorlar» moddasida materiallarni qabul qilishda aniqlangan kamomadlarni, mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblar bo'yicha har xil da'vo summalarini, puli to'langan va uzoq vaqt davomida kirimga olinmagan (ayrim paytlarda o'g'irlangan bo'lishi ham mumkin) moddiy boyliklar uchun debitorlik qarzlarni aks ettiradi. Shuning uchun 6010 va 7010 schyotlar bo'yicha yuritiladigan registrdagi hisob yozuvlarining puli to'lanib, lekin hali yo'lda kelayotgan moddiy boyliklar uchun hisob-kitoblar qismi navbatdagi tekshiruv obyekti bo'lishi lozim. To'liq to'langan, lekin uzoq vaqt davomida xo'jalikka kelib tushmagan moddiy boyliklar aks ettirilgan har bir hisob-kitob (to'lov) hujjati bo'yicha tovar-transport nakladnoylari (kvitantsiyalari) va schyotlarni to'lovga taqdim qilish uchun asos bo'ladigan boshqa hujjatlar puxta tekshirilishi zarur. Zarur hollarda auditor ushbu yozuvlarni mol yetkazib beruvchilarning o'zaro bog'liq bo'lgan dastlabki hujjatlari va hisob registrlari bilan taqqoslaydi (qarama-qarshi tekshiruv o'tkazadi).

Tovar-moddiy zaxiralarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish chog'ida auditor olinayotgan moddiy boyliklar bo'yicha QQSning hisobda aks ettirilishini ham tekshiradi.

Mol yetkazib beruvchining hisob-kitob hujjatlarida alohida qator bilan ajratib ko'rsatilib, xaridor korxonaga to'lov uchun taqdim qilinadigan QQS summasi 4410 - «Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyotining debeti va 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» schyotining kreditida aks ettiriladi. To'langan QQS summalari ishlab chiqarish zaxiralarining sotib olish qiymatiga kiritilmaydi ya'ni 1010-1090 yoki 1510 schyotlar debetiga olib borilmaydi.

4410 - «Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyotining istalgan hisobot sanasiga debet qoldig'i sotib olingan, lekin hali puli to'lanmagan moddiy boyliklarga tegishli bo'lgan QQS summasini bildiradi. Ushbu summa balans aktivining II bo'limida tegishli modda bo'yicha ajratib ko'rsatiladi.

Auditor sotib olinadigan zaxiralarning maqsadli tayinlanishi yoki qanday maqsadlar uchun ishlatilishiga ko'ra QQS summasini hisobdan o'chirish tartibiga e'tibor qaratishi zarur. Chunki, moddiy resurslarni ishlab chiqarishga sarflash me'yoriga qarab, ularga tegishli bo'lgan QQS summasi 6410 - «Byudjetga to'lovlar bo'yicha qarzdorlik (turlari bo'yicha)» schyot debeti va 4410 -«Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyoti kreditida; moddiy boyliklarni boshqa korxonalarning ustav kapitaliga moliyaviy qo'yilma sifatida, hamda ularni tekinga berish chog'ida QQS summasi 9220-«Boshqa aktivlarning chiqimi» schyoti debeti va 4410-«Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyoti kreditida aks ettiriladi. Shuningdek, QQS bo'yicha yakuniy hisob-kitob 6410 schyot debeti va 4410 schyot krediti bo'yicha aks ettiriladi.

Sotib olingan moddiy boyliklarga doir QQS faqat quyidagi qonunchilik shart-sharoitlari bajarilgandagina byudjetdan qoplanadi:

* QQS dastlabki va hisob-kitob hujjatlarida alohida satr bilan ajratib ko'rsatilganida;
* moddiy boyliklar haqiqatda qabul qilinganida;

* moddiy boyliklar ishlab chiqarish ehtiyojlari uchun sotib olinganida.

Barcha hollarda QQS faqat moddiy boyliklar kirim qilinganida va mol yetkazib beruvchilarga puli to'langanidagina hisobdan o'chiriladi.

Amaliyotda korxonalar moddiy boyliklarni kirim qilmasdan turib, ya'ni tovar-moddiy zaxiralarni hisobda aks ettirish talablariga rioya qilmasdan hisobdan o'chirish hollari ko'p tarqalgan. Bu QQS bo'yicha soliq bilan bog'liq noxush oqibatlarga olib keladi. Masalan, auditor korxona tomonidan kabel sotib olinganligi va uning qiymati mol yetkazib beruvchi tomonidan taqdim qilingan schyotga muvofiq 120000 so'm, QQS esa 24000 so'mni tashkil etganligini aniqladi. Ushbu muomala mijoz-korxona buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettirilgan:

Debet 2010 - «Asosiy ishlab chiqarish» schyoti – kabel qiymati 120000 so'mga.

Kredit 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» schyoti – kabel qiymati - 120000 so'mga.

Debet 4410-«Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyoti- QQS summasi 24000 sumga.

Kredit 6010 - «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» - QQS summasi 24000 so'mga.

Debet 6410 - «Byudjetga to'lovlar bo'yicha qarzdorlik» schyoti - QQS summasi 24000 so'mga.

Kredit 4410 - «Soliqlar va yig'imlar bo'yicha bo'nak to'lovlar» schyoti - QQS summasi 24000 so'mga.

Ushbu vaziyatda auditor tomonidan tovar-moddiy zaxiralar qoldig'ining buzib ko'rsatilishi va ular tannarxining hisobot davrida oshirib ko'rsatilganligi to'g'risida xulosa qilingan. Chunki, haqiqatda barcha materiallar to'laligicha hisobdan o'chirilib ishlab chiqarish tannarxiga olib borilmagan. Bundan tashqari, barcha moddiy boyliklar o'z vaqtida qabul qilinmaganligi munosabati bilan, soliq organlari QQSni hisobga o'tkazishga taqdim qilishni asossiz deb topishlari mumkin.

Lekin, ma'lum sharoitlarda qabul qilingan moddiy boyliklarga tegishli QQS, ularning haqiqiy sotib olish tannarxiga kiritilishi kerak. Xususan quyidagi hollarda:

* Ishlab chiqarish zaxiralari QQS solinmaydigan mahsulotlar ishlab chiqarish, ishlar bajarish yoki xizmatlar ko'rsatish uchun ishlatilganida;
* ishlab chiqarish zaxiralari chakana savdo tashkilotlari va aholidan naqd pulga sotib olinganida;
* ko'p marta ishlatiladigan idishlar sotib olinganida;
* schyot-faktura va boshqa hisob-kitob hujjatlarida QQS ajratib ko'rsatilmaganda.

№4 –«Tovar-moddiy zaxiralar» nomli BHMSda tovar-moddiy zaxiralarini sotib olish xarajatlarining taxminiy tarkibi keltirilgan. Ularga, xususan, materiallarni tayyorlash va tashib keltirish, import bojxona to'lovlari va yig'imlari, mahsulotlarni sertifikatsiyalash xarajatlari, ta'minotchi va vositachi tashkilotlarga to'langan komission to'lovlar, soliqlar (korxona keyinchalik qaytarib oladigan soliqlardan tashqari, masalan, qo'shilgan qiymat solig'i kabi), hamda tayyorlov-transport, xizmat ko'rsatish va zaxiralarni sotib olish bilan bevosita bog'liq bo'lgan boshqa xarajatlar. Savdo diskontlari, chegirmalar va shunga o'xshash summalar tovar - moddiy zaxiralarni sotib olish xarajatlarini aniqlashda chegirib tashlanadi. 1610 - «Materiallar qiymatidagi farqlar» schyotida yoxud 1000 (1010-1090) – «Materiallarni hisobga oladigan schyotlar»da aniqlanib, hisobdan o'chirilgan transport-tayyorlov sarflari yoki hisob baholaridan chetga chiqishlarni tekshirishda transport tashkiloti yoki vositachi tashkilot to'lovga taqdim qiladigan schyot, tovar-moddiy zaxiralar kirim qilinganidan so'ng kechikib olingan holatlarga e'tibor qaratilishi kerak. Bunday holda transport sarflari materiallarni kirim qilishda ularning haqiqiy tannarxiga qo'shilishi mumkin emas.

Korxonaning omborxona-tayyorlov apparatini saqlash uchun qilingan sarflari, uning hisob siyosatida ko'rsatilgan qoidalarga muvofiq tayyorlangan materiallar tannarxiga qo'shilishi mumkin. Bunday sarflar, odatda, hisobot oyining oxirida taqsimlanadi.

13.6. Tovar-moddiy zaxiralarni kirim qilish va ishlab chiqarishga sarflash vaqtida baholashning to'g'riligini tekshirish

Amaldagi qoidalarga muvofiq moddiy boyliklar hisob va hisobotda haqiqiy tannarxi bo'yicha aks ettirilishi lozim. Haqiqiy tannarx ularni sotib olish uchun qilingan sarflar (transport - tayyorlov xarajatlari), ushbu resurslarni yetkazib beruvchi tomonidan taqdim qilingan qarz hisobiga sotib olganlik uchun to'lanadigan foizlarni ham qo'shgan holda aniqlanadi. Shuningdek, tashqi iqtisodiy va boshqa tashkilotlarga to'langan xizmat haqlari, ustama haqlari, bojxona to'lovlari, chet tashkilotlar tomonidan amalga oshirilgan saqlash, yuklash-tushirish va tashish xarajatlari (QQS siz) ham haqiqiy tannarxga qo'shiladi.

Moddiy boyliklarni baholashning to'g'riligi ko'p jihatdan ularning analitik va sintetik hisobini tashkil etish hamda yuritishga bog'liq. Shuning uchun auditor 1010-1090 schyotlar bo'yicha moddiy boyliklar hisobi, ularning har bir turi bo'yicha hamda iste'mol xossalariga ko'ra (navi, markasi, konditsiyasi va hokazo) yuritilishini; Moddiy boyliklarning iste'mol xossalariga qarab ularning har biriga nomenklatura raqamlari berilganligi va ularning dastlabki hujjatlarda hamda omborxona hisobida ko'rsatilishini tekshirishi lozim.

Agar ishlab chiqarish zaxiralari hisob baholari bo'yicha hisobga olinsa, ushbu baholar va sotib olingan materiallarning haqiqiy tannarxi o'rtasidagi farqlarni tovar-moddiy zaxiralarning turlari o'rtasida taqsimlash ishlari audit obyekti bo'lib hisoblanadi.

Korxona faoliyatining moliyaviy ko'rsatkichlari ishlab chiqarish zaxiralarini baholash usullaridan qaysinisi tanlanganiga ham bog'liq. Tovar-moddiy zaxiralar yil davomida har xil baholarda sotib olinganligi sababli, ularning to'g'ri baholanganligini aniqlash asosiy muammolardan biri hisoblanadi. Ishlab chiqarish zaxiralarining yakuniy qiymatini maxsus baholash usullari yordamida tartibga solish mumkin. Tekshiruv usuli korxonada tovar-moddiy zaxiralarni hisobdan o'chirishning qaysi uslubi (har xil moddiy boyliklar uchun ular xilma-xil bo'lishlari mumkin) qo'llanilishiga bog'liq.

№4 - «Tovar-moddiy zaxiralar» nomli BHMSga muvofiq, ishlab chiqarishga xarajat qilinadigan moddiy boyliklarning haqiqiy tannarxini aniqlash chog'ida ishlab chiqarish zaxiralarini baholashning quyidagi usullaridan foydalanish tavsiya qilinadi:

1. O'rtacha tannarxi bo'yicha (AVECO);
2. Birinchi xarid qilingan tannarx bo'yicha (FIFO).

Auditor zaxiralarning muayyan turiga nisbatan tanlangan usulning yil davomida o'zgartirilmasdan qo'llanilganligiga ishonch hosil qilishi, ularni qo'llashning to'g'riligi, hamda asoslanganligi va boshqaruv uchun foydaliligini tekshirishi lozim.

Agar korxonaning hisob siyosatida tovar-moddiy boyliklarni baholashning FIFO (FIFO) metodi belgilangan bo'lsa, u holda ular oy boshiga mavjud bo'lgan zaxiralar qoldig'ining tannarxini hisobga olgan holda, birinchi sotib olingan zaxiralar bahosida ishlab chiqarishga sarflanishi lozim. Balansda esa moddiy boyliklarning qoldiqlari so'ngi sotib olingan, ya'ni qimmatroq xarid baholari bo'yicha ko'rsatilishi lozim.

Agar zaxiralar o'rtacha tannarx (AVECO usuli) bo'yicha baholansa, auditor zaxiralarning qaysidir bir partiyasini baholashning to'g'riligini, ya'ni o'rtacha bahoning to'g'ri hisob-kitob qilinganligini aniqlashi uchun bir necha dastlabki kirim hujjatlarini tekshirishi zarur.

Moddiy boyliklar qiymati ishlab chiqarish sarflariga hisobdan o'chirilishining to'g'riligini auditor quyidagi tovar balansi formulasi bo'yicha tekshirishi mumkin:

S_{mq} q Y_b Q K_{mb} - Y_o,

S_{mq} - hisobot davrida sarflangan moddiy boyliklar qiymati;

Y_b, Y_o - ishlab chiqarish zaxiralari schyotlaridagi yil boshi va oxiriga bo'lgan moddiy boyliklar qoldig'ining qiymati (balans va bosh daftar ma'lumotlari asosida);

K_{mb} - hisobot davrida kirim qilingan moddiy boyliklar qiymati (1010-1090 schyotlarning debet oborotlari).

Materiallar haqiqiy tannarxi xatolashib yoki ataylab oshirilganda, tayyor mahsulotlar ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) xarajatlari sun'iy ravishda ko'payadi va mahsulot (ish, xizmat)larni

sotishdan olinadigan foyda (daromad) kamayadi. Shuningdek, foyda (daromad) solig'i bo'yicha soliqqa tortiladigan baza ham kamayadi ya'ni sun'iy ravishda soliq yashiriladi.

Agar korxonada hisobot davri davomida bahosi pasaytirilgan materiallar bo'lsa, yoki ular qisman o'z sifatini yo'qotgan yoki ma'naviy eskirgan bo'lsa, bunda ular yil oxirida haqiqiy tannarxi bo'yicha emas, balki sotish mumkin bo'lgan bahoda baholanishi va balansda aks ettirilishi lozim. Agar u dastlabki tayyorlash (sotib olish) qiymatidan past bo'lsa, bahodagi farqlar moliyaviy natijalarga olib boriladi.

Moddiy boyliklarning ishlab chiqarish va boshqa maqsadlarda ishlatilishini tekshirish uchun auditor texnologik jarayonlarning xususiyatlari, hamda moddiy boyliklarni ombordan ishlab chiqarishga berish tartibi bilan batafsil tanishishi lozim. Chunki, ushbu tartib buzilganida ko'plab kamchiliklar va hatto suyiste'mol qilishlar yuzaga keladi.

Moddiy boyliklarning ishlab chiqarishga berilishi, dastlabki va yig'ma chiqim hujjatlari asosida tuziladigan, materiallar sarflanishi hisobga olinadigan yig'ma vedomost bo'yicha tekshiriladi.

Nazorat uchun savollar

1. Ta'minot jarayoni auditi qanday tashkil qilinadi?
2. Mol yetkazib beruvchi bilan hisob-kitoblar auditida nimalar aks ettiriladi?
3. Pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditida nimalar aks ettiriladi?
4. Asosiy vosita auditi nima?
5. Asosiy vositalar auditini rejalashtirishda nimalar aks ettiriladi?.
6. Asosiy vositalarlarni tekshirish ketma-ketligi qanday?
7. Asosiy vositalar kirimiga doir muomalalarni hujjatlashtirish, schyotlarda aks ettirishning to'g'riligini tekshirish qanday tartibda tashkil qilinadi?
8. Nomoddiy aktivlar auditi deganda nima tushuniladi?
9. Nomoddiy aktivlarni tekshirish ketma-ketligi qanday?

10. Nomoddiy aktivlar kirimi va chiqimini soliqqa tortishning to‘g‘riligini tekshirish deganda nima tushuniladi?

11. Tovar-moddiy zaxiralar deganda nima tushuniladi?

12. Tovar-moddiy zaxiralar auditini o‘tkazish ketma-ketligi qanday?

14-BOB. ISHLAB CHIQARISH JARAYONI AUDITI

14.1. Ishlab chiqarish jarayonining mazmuni

Ishlab chiqarish jarayoni - bu kishilarni o'zlarining iste'moli uchun zarur bo'lgan moddiy va ma'naviy ne'matlarni yaratishga qaratilgan maqsadga muvofiq faoliyatidir. Moddiy va ma'naviy ne'matlar yaratish, turli xizmatlar ko'rsatish jarayoni kishilar iqtisodiy faoliyatining asosiy tomonidir. Ma'lumki, har qanday ishlab chiqarish, birinchi navbatda, mehnat jarayonidir yoki boshqacha qilib aytganda, tabiatdagi bor narsalarning ko'rinishini o'zining iste'moli uchun muvofiq holga keltirish uchun qilingan mehnat faoliyatidan iboratdir. Ana shu mehnat jarayonida kishilar, eng avvalo, tabiat bilan, uning kuchlari va ashyolari bilan hamda bir-birlari bilan o'zaro ma'lum munosabatda bo'ladilar. Ishlab chiqarish jarayonida bo'ladigan bu munosabatlarning shakllari va xususiyatlarini o'rganish hamda ularni bilgan holda ishlab chiqarishni ongli tashkil etish oliy maqsadga, ya'ni cheklangan iqtisodiy resurslardan unumli foydalanilgan holda kishilarning o'sib boruvchi ehtiyojlarini qondirish maqsadiga erishishning birdan-bir yo'lidir.

Moddiy ne'matlar ishlab chiqarish va xizmatlar ko'rsatishning ichki qonuniyatlari va uning rivojlanish xususiyatlari ko'pgina iqtisodchi olimlar tomonidan ko'rsatib berilgan. Ular mehnat kishilar yashashining umumiy asosidir deb ta'riflaydilar. Demak, mehnat iste'mol qiymatlarini yaratuvchi sifatida, foydali mehnat sifatida kishilarning yashashi uchun hech qanday ijtimoiy shakllarga bog'liq bo'lmagan holda abadiy tabiiy zaruriyatdir, mehnat bo'lmaganda kishi bilan tabiat o'rtasida modda almashinuvi ham mumkin bo'lmas edi. Kishilar o'zlarining ongli maqsadga muvofiq unumli mehnati bilan tabiat moddalarining shakllarini o'zgartiradilar va iste'moli uchun zarur bo'lgan mahsulotni vujudga keltiradilar. Mehnat jarayonida kishilar bilan tabiat o'rtasida moddalar almashinuvi bilan birga insonning o'zi ham har tomonlama kamol topib boradi, ya'ni kishilar o'zining mehnatga bo'lgan qobiliyatini, bilimini oshiradi va ularni amalda qo'llashni kengaytirib

boradi. Shunday qilib, ishlab chiqarish jarayoni iste'mol qiymatlarni vujudga keltirish uchun maqsadga muvofiq qilinadigan harakatdir, tabiat yaratgan narsalarni kishi iste'moli uchun o'zlashtirib olishdir, kishi bilan tabiat o'rtasidagi modda almashuvining umumiy shartidir, kishi hayotining abadiy tabiiy sharoitidir.

14.2. Korxona faoliyatida ishlab chiqarish xarajatlari auditining maqsadi, vazifalari va axborot manbalari

Ishlab chiqarish xarajatlari va mahsulotlar tannarxini hisoblashni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishdan maqsad:

- sodir bo'lgan xo'jalik muomalalarini hisobga olib, tannarxning to'g'ri shaklllanishini O'zbekiston Respublikasi me'yoriy hujjatlari talablariga muvofiqligini aniqlagan holda, ishlab chiqarish xarajatlarining yuzaga chiqishi va javobgarlik markazlari bo'yicha hisobga olish va soliq to'lanadigan bazaning aniq hisob-kitobini yuritish va bu orqali ishlab chiqarish xarajatlari hamda korxona sarflarini boshqarishni tashkil etishdan iborat

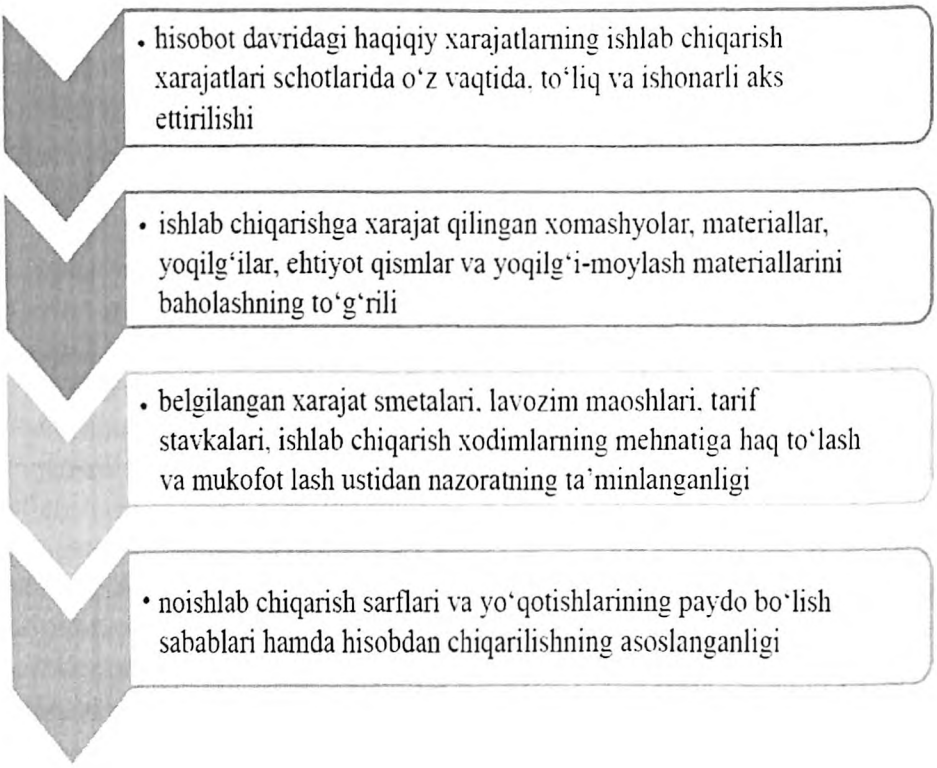
Ishlab chiqarish xarajatlari va mahsulotlar tannarxini hisoblashni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishda quyidagi vazifalar mavjud:

- ishlab chiqarish xarajatlarini o'rganish va ularning holatiga baho berish;
- mahsulot tannarxini pasaytirish bo'yicha belgilangan rejaning bajarilishi va dinamikasini nazorat qilish;
- ishlab chiqarish xarajatlarining iqtisodiy elementi va kalkulyatsion moddalari bo'yicha o'rganish va ularga baho berish;
- tannarxning o'zgarish sabablarini aniqlash va unga ta'sir etuvchi omillarni miqdor jihatidan hisoblash;
- ayrim turdagi mahsulot tannarxini xarajat moddalari bo'yicha tahlil etish;
- tannarxni pasaytirish bo'yicha mavjud imkoniyatlarni aniqlash va boshqalar.

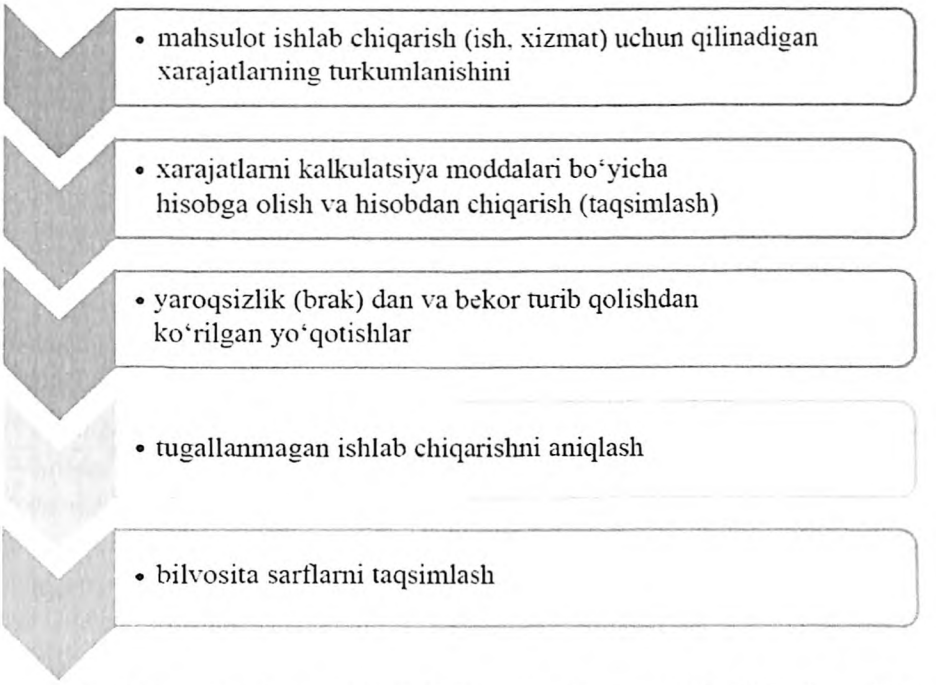
Korxonalarda ishlab chiqarish xarajatlari hisobini tartibga soluvchi asosiy hujjat – O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999

yil 5-fevraldagi 54-sonli qarori bilan tasdiqlangan «Mahsulot (ish, xizmat)larni ishlab chiqarish va realizatsiya xarajatlarining tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to'g'risidagi Nizom» bo'lib hisoblanadi.

Ishlab chiqarish xarajatlari hisobining to'g'riligini va mahsulot, ish hamda xizmatlar tannarxi to'g'risidagi hisobotni tuzishning to'g'riligini nazorat qilish uchun quyidagilarni tekshirish lozim: hisobot davridagi haqiqiy xarajatlarning ishlab chiqarish xarajatlari schyotlarida o'z vaqtida, to'liq va ishonarli aks ettirilishi; ishlab chiqarishga xarajat qilingan xomashyolar, materiallar, yoqilg'ilar, extiyot qismlar va yoqilg'i-moylash materiallarini baholashning tug'riligi; belgilangan xarajat smetalari, lavozim maoshlari, tarif stavkalari, ishlab chiqarish xodimlarining mehnatiga haq to'lash va mukofatlash haqidagi Nizomga rioya qilish ustidan nazoratning ta'minlanganligi; noishlab chiqarish sarflari va yo'qotishlarning paydo bo'lish sabablari hamda hisobdan o'chirilishning asoslanganligi; ularni kamaytirish bo'yicha qabul qilingan chora-tadbirlar; asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarga eskirish hisoblashning to'g'riligi; tovar-moddiy boyliklarning hisob bahosidan chetga chiqqan summalar (transport tayyorlov xarajatlari)ni hisobdan o'chirishning to'g'riligi; tovarlar, YoMM va boshka qiymatliklar tabiiy kamayishini hisobdan o'chirishning to'g'riligi; quyidagi xarajatlarni maxsulot (ish,xizmat)lar tannarxiga qo'shishning to'g'riligi va asoslanganligi; ta'sis hujjatlariga muvofiq qo'shma korxonada ishlab chiqarishda bevosita ishlaydigan chet el fuqarolariga berilgan turar joylar va kommunal xizmatlar uchun to'lovlar; xizmat safarida va yo'lda bo'lgan vaqt, turar joy ijarasi, xizmat safari joyiga borib qaytish yo'l xarajatlari uchun tasdiqlangan me'yorlar doirasida,ishlab chiqarish faoliyati bilan bog'liq chet el xizmat safari xarajatlari.



Asosiy xarajatlar, ishlab chiqarishni tashkil etish va boshqarish xarajatlarining to'g'ri va asoslangan hamda me'yorlarga muvofiqligini tekshiriladi. Mahsulot (ish,xizmat) larning rejadagi va hisobot kalkulyatsiyasining to'g'riligini xarajat moddalari bo'yicha tekshiriladi. Natijada reja va haqiqiy tannarx o'rtasidagi tafovutlarni moddalar bo'yicha tahlil qilinib, tafovutlar sababini aniqlanadi. Xom ashyo va materiallar sarflashning to'g'riligi, baholar to'g'riligini tekshirish metodlari, mahsulot (ish,xizmat) birligiga to'g'ri keladigan sarf me'yoriga rioya qilinishi tekshiriladi. Brak (yaroqsiz) dan ko'rilgan yo'kotishlar va ishlab chiqarish xarajatlari schyotlarini yopishning to'g'riligini tekshirish.



Auditor shuni yaxshi bilishi zarurki, mahsulot(ish,xizmat)lar tannarxi buxgalteriya hisobida oddiy faoliyat turlari bo'yicha hisobot davrida mahsulot ishlab chiqarish (ish bajarish,xizmat kursatish) va realizatsiya bilan bog'liq sarflar yig'indisi kabi aniqlanadi.

Tannarx soliqqa tortish maqsadlarida hisob elementi sifatida esa soliqqa tortiladigan bazani kamaytiradigan miqdor bo'lib hisoblanadi. Ushbu ta'rifdagi tafovut faqat shaklan ya'ni atamashunoslik nuqtayi nazaridan emas, balki miqdor jihatidan hamdir. Chunki, soliqqa tortish maqsadida hisoblanadigan tannarxga odatdagi faoliyat turlariga doir sarflar belgilangan me'yor(limit)lar va cheklashlarni hisobga olgan holda qo'shiladi. Mahsulot ishlab chiqarish (ish bajarish,xizmat ko'rsatish) xarajatlari to'langan vaqtidan qat'iy nazar (oldin yoki keyinchalik to'langan), qaysi hisobot davriga taalluqli bo'lsa, shu davr tannarxiga qo'shiladi. Xo'jalik faoliyatidagi faktlarning vaqtinchalik aniqlik tamoili tannarxni to'g'ri shakllantirish uchun tovar-moddiy zaxira (ish,xizmat)lar qiymatining to'langanlik fakti emas, balki ularni ishlatish(sarflash) fakti ahamiyatli ekanini bildiradi. Masalan, auditorga tekshiruv o'tkazish

uchun taqdim qilingan hujjatlar mazmunidan ma'lum bo'lishicha, tekshirilayotgan korxona tomonidan o'tgan yili dekabr oyida keyingi yil uchun ishlab chiqarish binolarining ijara haki to'langan. Ushbu sarf shu vaqtning o'zida ya'ni o'tgan yili dekabr oyida maxsulot(ish,xizmat)lar tannarxiga olib borilgan. Auditor ushbu xujalik muomalasini asossiz, ya'ni o'tgan yildagi mahsulot (ish,xizmat) lar tannarxini sun'iy ravishda oshirgan va moliyaviy natijani hamda foyda solig'ini pasaytirgan deb topdi va tuzatish kiritishni tavsiya qildi. Shu bilan birga to'langan ijara haqi keyinga yil davomida umumiy summaning 1/12 qismi miqdorida har oyda xarajatga hisobdan o'chirishi lozimligini tushuntirdi. Xarajatlarni hujjatlashtirish tamoyili auditorning xarajatlarni asoslash uchun isbotlovchi hujjatlarning mavjudligi, hamda ushbu muomalalarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to'g'riligini tasdiqlash vazifasini belgilab beradi.

Yuqorida nomi qayd qilingan, «Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom»ga muvofiq barcha xarajatlar quyidagicha guruhlanadi:

1.Mahsulotlarning ishlab chiqarish tannarxiga kiritiladigan xarajatlar:

a) bevosita va bilvosita moddiy xarajatlar;

b) bevosita va bilvosita mehnat xarajatlari;

v) boshqa bevosita va bilvosita xarajatlar,shu jumladan ishlab chiqarish xususiyatiga ega bo'lgan ustama xarajatlar.

2.Ishlab chiqarish tannarxiga kiritilmasdan, davr sarflari tarkibida hisobga olinib, asosiy faoliyatdan olingan foyda hisobidan qoplanadigan xarajatlar:

a) sotish xarajatlari;

b) boshqaruv xarajatlari(ma'muriy sarf-xarajatlar);

v) boshqa muomala xarajatlari va zararlar.

3.Xo'jalik yurituvchi subyektlarning umumxo'jalik faoliyatidan olingan foyda yoki ko'rilgan zararlarni hisoblab chiqarishda hisobga olinadigan, uning moliyaviy faoliyatiga doir xarajatlar:

a) foizlar bo'yicha sarflar;

b) xorijiy valyuta muomalalari bo'yicha salbiy kurs tafovutlari;

v) qimmatli kog'ozlarga qo'yilgan mablag'larni qayta baholash;

g)moliyaviy faoliyatga doir boshqa xarajatlar.

4.Foyda solig'ini to'lagunga qadar bo'lgan foyda yoki zararlarni hisoblab chiqarishda hisobga olinadigan favqulodda zararlar.

14.3. Korxonada ishlab chiqarish xarajatlari auditini o'tkazishni rejalashtirish

Har qanday faoliyat, xususan auditorlik faoliyati ham samarali bo'lishi uchun dastavval, uning puxta va aniq rejasi yoki dasturini tuzish lozim. Ularning mazmuni qo'yilgan maqsad va uni bajarish uchun belgilangan aniq vazifalardan kelib chiqadi. Tannarx auditining maqsadi xususan quyidagilardan iborat: buxgalteriya hisobida tannarx bilan bevosita bog'liq xarjatlarning holatini ekspertiza yo'li bilan baholash, yillik moliyaviy hisobot ma'lumotlarining xaqqoniyligini tekshirish.

Tannarx auditini rejalashtirish chog'ida auditorlik tashkiloti tomonidan qo'llaniladigan me'yorlar bilan belgilanadi. Yuqorida ta'kidlanganidek, audit rejasini puxta tuzmasdan sifatli auditorlik tekshiruvi o'tkazish mumkin emas. Amalda, auditni rejalashtirish jarayoni auditorlik tashkiloti bilan xo'jalik yurituvchi subyekt o'rtasida shartnoma tuzilgunga qadar boshlanadi. Bu holat ko'p hollarda, agar mijoz bilan shartnoma tuzilmasa, auditni rejalashtirish bilan bog'liq xarajatlar qaysi manbalar hisobidan mablag' bilan ta'minlanishi to'g'risidagi savolni yuzaga keltiradi. Keyinchalik shartnoma tuzilgan holda auditni dastlabki rejalashtirishga doir ishlar qiymati o'tkaziladigan auditorlik xizmatining umumiy qiymatiga qo'shiladi, aks holda u auditorlik tashkilotining mablag'lari hisobidan amalga oshirilishi lozim. Rejalashtirish auditorlik tekshiruvini boshlangich bosqichi bo'lib, auditorlar reja tuzulgunga qadar bevosita tekshiruv jarayonini boshlamasliklari lozim. Tannarx auditini rejalashtirish ham quyidagi bosqichlarga bo'linishi lozim:

a) mahsulot tannarx auditini dastlabki rejalashtirish;

b) mahsulot tannarx auditining umumiy rejasini tayyorlash va tuzish;

v) mahsulot tannarx auditi dasturini tayyorlash va tuzish.

Ushbu standart har qanday korxonada auditorlik tekshiruvini shuningdek tannarx auditini o'tkazish ham audit rejasini, ham audit dasturini tuzishni talab etadi.

Agar auditorlik tashkilotining ko'pchilik mijozlari kichik va o'rta biznes korxonalariga taaluqli bo'lsa, u holda unchalik katta bo'lmagan tuzatishlar kiritilganida ko'pchilik korxonalarni tekshirish uchun mos keladigan namunaviy audit rejasi ishlab chiqish va rejalashtirish chog'ida tannarx auditi dasturini batafsil tuzishga maxsus e'tibor qaratish zarur. Bunday namunaviy rejalar bir nechta bo'lib, ular bir-birlaridan turli biznesga ega korxonalar uchun farq kilishlari mumkin. Masalan, savdo korxonalari, ishlab chiqarish va xizmat ko'rsatish korxonalari va xokazo. Shuningdek auditor qandaydir boshqa tamoyillar bo'yicha umumiy namunaviy rejalar ham tuzishi mumkin.

Mahsulot tannarxi auditining umumiy rejasi: mijoz faoliyati bilan tanishish, mahsulot(ish, xizmat) bilan bog'liq dastlabki rejalashtirish, tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyektning ichki nazorat tizimini baholash, tanlash hajmi va ahamiyatlilik darajasini aniqlash, mahsulot tannarxini auditi bo'yicha dasturni tayyorlash, auditni bevosita o'tkazish jarayoni (dasturni bajarish), bajarilgan ishlar natijalarini tahlil qilish, barcha oraliq va umumiy hujjatlarni tayyorlash, tekshiruv natijalarini mijozga takdim etish va xokazolarni o'z ichiga olgan holda audit o'tkazishning barcha bosqichlarini aks ettirishi lozim.

Standartda ko'rsatilishicha, auditor umumiy rejada audit o'tkazish muddatlari va audit o'tkazish grafigini tuzishni, auditorlik hisoboti (xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yozma axborot) va auditorlik xulosasi tuzishni nazarda tutishi lozim. Shundan kelib chiqib, auditor tannarx auditini o'tkazish uchun uning muddati va grafigini tuzib olishi lozim. Rejalashtirish chog'ida auditor quyidagilarni hisobga olishi zarur:

- kelgusi davrdagi vaqt sarfi hisob-kitobi (takroriy audit o'tkazish hollarida) va haqiqiy mexnat xarajatlari;
- ahamiyatlilik darajasi;
- auditorlik guruhini tuzish, audit o'tkazishga jalb qilinadigan auditorlar soni va malakasi;

- auditorlarni, ularning malakaviy darajalari va lavozimlariga muvofiq audit o'tkaziladigan muayyan uchastkalarga taqsimlash;

- auditorlik guruxining barcha a'zolariga yo'l - yo'riq ko'rsatish, ularni mijozning moliya-xujalik faoliyati bilan tanishtirish ;

- auditorlik guruxi rahbarining reja bajarilishi va yordamchi auditorlar ishlari sifati ustidan nazorat o'rnatishi;

- auditorlik amallarini bajarish bilan bog'liq uslubiy masalalarni tushuntirish.

Auditorlik tekshiruvini amalga oshirish chog'ida ko'p hollarda mijoz faoliyatida mahsulot tannarxi bo'yicha 100% hujjatlar va jarayonlarni to'liq tekshirish mumkin bo'lmaydi. Shu boisdan rejada auditorlik tanlash qay tarzda amalga oshirilishini ko'rsatish zarur.

Tannarx auditi rejasi va dasturining ayrim bo'limlarini xujalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan kelishish ko'zda tutilgan bo'lib, bunda auditorlik tashkiloti audit uslublari va usullarini tanlashda mustaqil bo'lib qoladilar. Ko'p hollarda bunday kelishish, mijoz faoliyatining ayrim uchastkalarini batafsilrok tahlil etish bilan bog'liq masalalarni rejalashtirish bosqichida ko'zda tutish, auditorning tekshiruv chog'idagi xatti - harakatlari mijoz korxona rahbariyati uchun tushunarli bo'lishi, shuningdek auditorning ish jadvaliga muvofiq talab qilinadigan hujjatlar mijoz tomonidan tezkorlik bilan takdim kilinishi va tekshiruvning u yoki bu bosqichida zarur bo'ladigan moliyaviy xizmat xodimlarini ishdan ozod etish uchun maqsadga muvofiqdir.

Standartga muvofik tannarx auditining rejasi tuzilganidan so'ng audit dasturi tuzilib, unda mahsulot tannarxi hisobi to'g'ri olib borilayotganligi bo'yicha barcha auditorlik amallarining batafsil ro'yxati bayon qilinishi zarur. Dastur auditorlar uchun batafsil yo'riknoma bo'lib, unda tekshirilishi lozim bo'lgan buxgalterlik hisobining tannarxga oid bo'limlarini tekshirish, shuningdek ichki nazorat tizimini tahlil qilish bo'yicha ularning barcha xatti-harakatlari aks etirilgan bo'lishi lozim. Audit dasturini tuzish yuzaki bajarilmasligi lozim, chunki u auditorlar ishidagi ta'sirchan nazorat dastagi bo'lib xizmat qiladi, dasturni har bir

bo‘limi bo‘yicha auditor xulosalari esa auditorlik hisoboti va auditorlik xotimasini tuzish uchun asos bo‘lib xizmat qilishi lozim.

Auditor o‘z ishini shunday rejalashtirishi lozimki, buxgalteriyada tannarxning to‘g‘ri hisobga olinishini, xarajatlarning to‘g‘ri aks ettirilishini, moliya-xujalik muomalalarining ishonchliligini va qonuniyligini, hamda ular buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirilishining to‘g‘riligini o‘z vaqtida va sifatli auditorlik tekshiruvidan o‘tkaziladi.

Mahsulot tannarxi auditini rejalashtirish quyidagilarni ta’minlashi lozim:

a) buxgalteriyada mahsulot tannarxiga tegishli va davr xarajatlari hisobining holati hamda ichki nazorat tizimining samaradorligi to‘g‘risida zarur axborotlarni olish;

b) bajarilishi lozim bo‘lgan nazorat amallarining mazmunini, o‘tkazish vaqtini va hajmini aniqlash.

Auditni rejalashtirish kutilayotgan ishlar rejasini tuzish va auditorlik dasturini ishlab chiqishni o‘z ichiga oladi.

Kutilayotgan ishlar rejasida quyidagi ko‘rsatkichlar aks ettiriladi:

- tannarx auditini o‘tkazish muddati va ishlarning davomiyligi;
- bajariladigan ishlar hajmi;
- auditor qo‘llaydigan usullar va amallar.

Auditor rejani yaxshi va sifatli tuzish xamda ishlarning kutilayotgan hajmini aniq hisobga olish uchun eng avvalo:

- auditorlik tekshiruvi o‘tkazish shartnomasi shartlarini o‘rganishi;
- o‘tkaziladigan auditning eng muhim masalalarini ajratib olishi;
- maxsus e’tibor talab qiladigan shartlarni aniqlashi;
- tekshiriladigan korxona faoliyatida mahsulot tannarxini hisobga olgan holda yangi konunlar, nizomlar, yo‘riknomalar va boshka aloqador me’yoriy hujjatlarning auditga ta’sirini o‘rganishi;
- tekshiriladigan korxonaning xarajatlar hisobi tizimi va ichki audit tizimining ishonchlilik darajasini aniqlash;
- ichki auditorlarning ishlarini va ularni auditga jalb qilish mumkinligini tahlil qilishi;

- ekspertlarni jalb qilish zarurligini aniqlanishi lozim.

Ishchi hujjatlarning tafsiloti tasdiqlangan moliyaviy hisobotdagi ma'lumotlardan farq qilmasligi o'ta muhimdir. Auditorlik xulosalari yaqqol va ikki xil ma'no bildirmaydigan bo'lishi lozim.

Auditorlik tashkilotlarining ish faoliyatini umumiy rejalashtirish ikki bosqichga bo'linadi. Birinchi bosqichda tekshiriladigan korxona o'rganilib, bayon qilinadi va o'tkaziladigan tekshiruvning asosiy o'lchamlari aniqlanadi, ikkinchi bosqichda esa tekshiruv strategiyasi ishlab chiqiladi va barcha oldinda turgan ishlarning batafsil bayoni tuziladi.

Mahsulot tannarxi auditorlik tekshiruvini rejalashtirish tekshiriladigan korxona faoliyatini batafsil o'rganishdan boshlanadi. Auditor korxona faoliyatini o'rganishdan ikkita maqsadni ko'zlaydi: a) audit o'tkazishni osonlashtirish va sifatini oshirish; b) tekshiriladigan korxona iktisodini yaxshilashga qaratilgan amaliy maslahat yordami ko'rsatish.

Korxonalarga nisbatan qo'llaniladigan qonunlar nafaqat mulkchilik shakllariga, balki karorlar qabul qilish jarayonlarining tashkil etilishi va u yoki bu hujjatlarni imzolash uchun javobgar shaxslarning tarkibiga xam bog'lik. Bashkaruv jarayonini bilish nafakat auditorga zarur bo'lgan materiallarni to'plash uchun, balki uning hisobotidan asosiy foydalanuvchilarni aniqlab, uning ishlaridagi xatarli vaziyatlarni to'g'ri baholashda ham unga yordam beradi. Tekshiriladigan korxonaning maksadlarini tahlil qilish, uning muomalalarini yaxshi tushunishga imkon berib, tekshiriladigan hisobot haqida to'g'ri fikr shaklllantirilishi uchun zarurdir. Korxonaning maqsadlarini aniqlash uchun quyidagilarni bilish zarur: mahsulotlar va xizmatlarning asosiy turlari; boshqa korxonalar, guruxlar bilan birlashishga oid yoki korxonaning sotib olish, sotish bo'yicha rejalari; ilmiy tadkikot va tajriba konstruktorlik sohasidagi yirik korxonalar; rejalashtirilgan kapital qo'yilmalar; yangi bozorlarga chiqish rejalari; axborot texnologiyasidagi o'zgarishlar, soliqlarni rejalashtirish strategiyasi.

Mijozning muomalalari haqidagi ma'lumotlar auditorga o'zining xatarli holatlarini to'g'ri baholash, samarali tekshirish dasturi tuzish va uni o'tkazishga ketadigan vaqtni tejashda yordam beradi.

Tekshiriladigan korxonaning mahsulot tannarxini shakllantirish bo'yicha hisob yuritish siyosatini bilish auditorga har xil schyotlarni tekshirishning samarali metodlarini ishlab chiqish imkonini beradi.

Eng muhimi, auditor amaldagi buxgalterlik hisobi tizimi tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning xo'jalik faoliyatini ishonarli aks ettirishi hamda tekshirilayotgan korxonadagi mavjud nazorat vositalariga qay darajada tayana olishiga ishonch hosil qilishi lozim. Shuningdek, hisob tizimini, ya'ni hujjatlar aylanish reja-grafigining tuzilishini, buxgalteriya xodimlarining xizmat vazifalari qanday taqsimlanayotganligini ko'rsatishi, korxonaning asosiy muomalalarini aks ettirish uchun qanday schyotlar korrespondentsiyalari (o'zaro bog'lanishlari) qabul qilinganligi va qanday hisob registrlaridan foydalanilayotganligi kabi masalalarni bayon qilish lozim.

Ko'pchilik auditorlar hisobni tashkil etish va uni yuritish uslubiyoti standart, markazlashtirilgan holda tartibga solishga bo'ysundirilgan va shuning uchun uni bayon qilishga ehtiyoj sezilmaydi degan noto'g'ri fikrga ega. Ular bunday fikrga asoslanib auditni rejalashtirishning bu qismiga yetarli e'tibor bermaydilar. Bunday yondashuvga yo'l qo'yib bo'lmaydi, chunki markazlashtirilgan tizim shunga olib keladiki, unda turli korxonalar nafaqat o'z xususiyatlarini, balki namunaviy schyotlar va registrlar nomi ostida ham xatolarini yashiradilar. Masalan, 1010-1090 «Materiallar» schyotlari bo'yicha qoldiqlarni balansda hisob baholarida aks ettirish hollari ko'p uchraydi. Hisob yuritish siyosatidagi «ishlab chiqarish zaxiralarining hisobi ularning o'rtacha sotib olish bahosi bo'yicha yuritiladi» degan yozuv ostida nafaqat o'rtacha miqdorlarni hisob-kitob qilishning xilma xil usullari, balki ulardan to'g'ridan - to'g'ri voz kechish va materiallarni korxona uchun eng qulay bo'lgan baholarda hisobdan o'chirish va shunga o'xshashlar yashirinishi mumkin. Buxgalteriya xodimlari korxonada yuritiladigan oborot vedomostlari va

shunga o'xshashlarni jurnal-orderlar deb tushunib, hisob jurnal-order shaklida yuritilishini tasdiqlashlari ham mumkin.

Har bir auditor, garchi bitta mahsulot tannarxi auditorlik tekshiruvida to'lik ishtirok etgan bo'lsa ham, buxgalteriya hisobida xarajatlarni tartibga solish va soliqqa tortishning mavjud tizimida istalgan xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalterlik (moliyaviy) hisobotining u yoki bu darajadagi xatolarga yo'l qo'ymasligi o'ta murakkab ekanligini tushunib etadi.

Auditor bunday xatolarni aniqlaganida quyidagi vazifalarni xal etishi lozim:

- buxgalterlik hisobotidagi xarajatlar bilan bog'liq xatolarning buzib ko'rsatilishini bayonini yozish;

- buxgalterlik hisobida xarajatlar hisobining qonunchilik bilan belgilangan koidalari xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlari tomonidan bilmasdan yoki ataylab buzilgan hollar aniqlanganida auditorlik tashkiloti qanday ish tutishi xususiyatlarini aniqlash;

- buxgalteriya hisobotining ishonchliligiga ta'sir qiladigan xatolar auditor tomonidan aniqlanganligi munosabati bilan xo'jalik yurituvchi subyekt va auditorlik tashkiloti mas'uliyatlarini bir-biridan ajratib belgilash;

- buxgalterlik (moliyaviy) hisobotning buzib ko'rsatilish xavf-xatari omillarini aniqlash.

Ko'pincha auditor mahsulot tannarxi auditini o'tkazish chog'ida buxgalteriyada xarajatlarning tannarxga qanday maqsadlarda ataylab xatolar kiritilganligini aniqlashga urinib, unga xos bo'lmagan funksiyalarni zimmasiga olishga harakat qiladi (balki buxgalterlik hisoboti ma'lumotlaridan foydalanuvchilarni chalg'itish uchun g'arazli maqsadlar ko'zlangan bo'lishi mumkin).

Xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlarining buxgalterlik hisobotida xatolar paydo bo'lishiga olib keladigan, ataylab qilingan xatti-harakatlari (yoki loqaidliklari) to'g'risida xulosa qilish faqat vakolatli organ tomonidan amalga oshirilishi mumkinligini auditor hisobga olishi zarur.

Auditor uchun muhimi aniqlangan xatolarning axamiyatli yoki axamiyatsiz ekanligi.

Agar rahbariyatga taqdim qilingan axborotlar natijalari bo'yicha tegishli buxgalteriya hujjatlariga tegishli o'zgartishlar kiritilmagan bo'lsa, u holda auditor audit jarayonida aniqlangan buxgalterlik hisobotidagi buzib ko'rsatilgan faktlar to'g'risidagi ma'lumotlarni auditorlik xulosasiga kiritishi kerak.

Auditorlar ham, tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati ham shuni unutmasliklari zarurki, buxgalterlik hisobotlarini ataylab va bilmasdan buzishlarning yuzaga kelishi uchun; shunday xatolarning oldini olish bo'yicha choralar ko'rilmaganligi uchun; ularni bartaraf qilmaganligi yoki kechikib to'g'rilaganligi uchun xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlari javobgardir.

· korxonada mahsulotlarni yetkazib berish bo'yicha shartnoma majburiyatlarining bajarilishini ishonarli, tezkor hisobga olishning tashkil etilishi, tayyor mahsulotlar yetkazib berish majburiyatlarining bajarilishini hisobga olgan holda korxona xodimlari tomonidan belgilangan tartibga rioya qilinishi;

- mahsulotlarni to'lik va o'z vaqtida yetkazib bermaganlik natijasida ko'rilgan yo'qotishlar (jarimalar, peniyalar, neustoykalar va boshqalar);

- chiqarilayotgan mahsulotlarni yangilashga doir ko'zlangan tadbirlarning bajarilishi; mahsulot sifati ko'rsatkichlari, brak va sifatsiz mahsulot yetkazib berganlik uchun ko'rilgan zararlar;

- mahsulot chiqarish ritmi, ritmsiz ishlash sabablari, sutkalik grafiklar bajarilmasligi oqibatida ko'rilgan zararlar;

- xomashyolar, materiallar va ishlab chiqarish chiqitlaridan oqilona foydalanish;

- mahsulot ishlab chiqarish va sotish haqidagi hisobot ma'lumotlarining buxgalterlik hisobi va dastlabki hujjatlar ma'lumotlariga to'g'ri kelishi;

- mahsulotlar hisobotiga hisobot davrida tayyorlanib tugallanmagan mahsulotlarning kiritilmaganligi va hisobotlarda boshqa qo'shib yozish hamda chalkashliklarga yo'l qo'yilmaganligi.

Hisob siyosatida quyidagilar aks ettirilishi lozim:

Materiallarni sotib olish va tayyorlashni hisobga olish tartibi:

Ishlab chiqarishga berilgan materiallarni hisobdan o'chirish usullari:

- xar bir birligining tannarxi bo'yicha.
- o'rtacha tannarx bo'yicha (AVECO).
- moddiy ishlab chiqarish zaxiralarining birinchi sotib olingan tannarxi bo'yicha navbati bilan (FIFO)

Xarajatlarni va muomala sarflarini hisobga olish uslubi:

- mahsulotlar tannarxini shakllantiradigan xarajatlarni hisobga olish (2010, 2310, 2510) balans schyotlarida amalga oshiriladi.
- to'liq bo'lmagan ishlab chiqarish tannarxi.

Umumishlab chiqarish xarajatlarini taqsimlash va hisobdan o'chirish tartibi.

Kelgusi davr sarflarini hisobdan o'chirish tartibi:

- bir tekisda;
- mahsulot hajmiga mutanosib ravishda.

Boshqaruv va tijorat sarflarini tan olish tartibi:

- hisobot yilida ular to'lik tan olinadi.
- sotilgan va sotilmagan tovarlar (maxsulotlar) o'rtasida taqsimlanadi.

Auditor ichki nazorat tizimining ishonchliligini va tekshirish o'tkazishda unga tayanish mumkinligi haqida asosli qaror qabul qila olishi uchun bu tizimni o'rganadi. Nazorat tizimining ishonchliligi, uning hisob yuritishda muayyan shaxslar qasddan qilishi mumkin bo'lgan, shuningdek tasodifiy yo'l qo'yiladigan xatolarning oldini olish va aniqlash layoqatidan iborat. Agar auditorning fikricha, ichki nazorat tizimi ishonchli bo'lsa, bunda u tekshiruv obyektlaridan birortasi bo'yicha schyotlar yoki muomalalarni tekshirishni to'lik yoki qisman ichki nazorat tizimining ishlashini tekshirish natijasi bilan almashtirishi

mumkin. Agar, ichki nazorat tizimi ishonchli va sezilarli darajada izdan chiqmasdan ishlayotganligini aniqlansa, u bunday tizimdagi buxgalterlik ma'lumotlarida ham katta xatolar yo'q deb taxmin qilishga haqlidir. Agar mabodo ichki nazorat tizimi samarasiz bo'lsa, auditor uning kamchiliklaridan kelib chiqadigan xatarli vaziyatlarni bartaraf qilish uchun testlar soni va uni tanlash hajmini ko'paytirishi lozim. Ichki nazorat tizimini ko'rib chiqishda, auditor avvalo, korxona ma'muriyatining ichki nazoratga munosabatini, ya'ni korxona rahbarining fikrlash xususiyatlarini, ularning rahbarlik qilish uslubini, aniq moliyaviy hisobotga munosabatini o'rganadi. Auditor korxona atrofidagi ishchanlik muhitini ham inkor qilmasligi lozim. O'rganishning ushbu bosqichida auditor mijoz bilan tuzilgan shartnomadan kelib chiqadigan taxlikali vaziyatlarni baholashda to'plagan ma'lumotlaridan foydalanadi. Lekin, u agar butun auditning taxlikali vaziyatlarini qulay deb baholagan bo'lsa, shuningdek, korxonaning ichki nazorat tizimini ham ishonchli deb bilmasligi lozim.

Rejalashtirish paytida ichki nazorat tizimi faoliyatining barcha tomonlarini batafsil tahlil qilib chiqish lozim. Auditor olingan ma'lumotlarni yagona tizimga keltirish uchun qisqacha hisobot tayyorlab, unda quyidagilarni bayon qiladi: korxonaning faoliyat qilish sohasi va prinsiplari; rahbariyatning ishonchli hisob va nazorat tizimini yaratishga oid majburiyatlari; rahbariyatning korxona faoliyatini nazorat qila olish layoqati.

O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ichki nazoratga taaluqli kandaydir maxsus talablar yuk. Shuning uchun auditor ichki nazorat tizimini baxolashda ikkita omilga tayanadi:

- ichki nazoratning maqsadi korxona rahbariyati uchun ham, auditor uchun ham bir xil - buxgalteriya hisobotining ishonchliligi va obyektivligini ta'minlash;

- auditorlik hisobotining tahliliy qismida ichki nazorat holatini ekspertiza qilish natijalarini aks ettirish zarur.

Ichki nazorat tizimini baholashning asosiy maqsadi auditni rejalashtirish, shuningdek auditorlik amallarining turlarini, o'tkazish

vaqtini va hajmini aniqlash uchun puxta zamin yaratib, ularni auditorlik tekshiruvining dasturida aks ettirishdan iborat.

Nazorat muhitining ahvoli rahbarlarning ish uslubi, ularning dunyo qarashi, nazorat va xodimlar ustidan nazorat maqsadini tushuntirish tizimining samaradorligiga bog'liq.

Ishlab chiqarish xarajatlarining buxgalteriya hisobi bo'yicha ichki nazorat tizimi holatini tekshirish yuzasidan testlar

№	Test sinovlari bo'yicha yo'nalishlar va savollar	Javoblar			
		Javob yo'q	Ha	Yo'q	Izoh
1	2	3	4	5	6
1	**Shartlar** Yuk xatlari, cheklab-olish xaritalari, talabnomalar, naryadlar, tabellar, hisob varaqalari blankalaridan moddiy javobgar shaxslardan tashqari boshqalar foydalana oladimi?			x	
2	**Haqqoniylik** Usta (brigadir) tomonidan tayyorlangan materiallarni olish talabnomalari va ish vaqtini hisobga olish varaqalari tekshiriladimi?		x		
3	Har hafta yakuni bo'yicha usta (brigadir) tomonidan tayyorlangan mehnat va ishlatilgan materiallar to'g'risidagi hisobot tekshiriladimi?			x	Korxona-da nazorat past
4	**To'liqlik** Yuk xatlari, cheklab olish xaritalari, talabnomalar, naryadlar, tabellar, hisob varaqalari oldindan raqamlanadimi va undan mavjud bo'lmagan va soxta hujjatlarni aniqlash uchun foydalaniladimi?		x		
5	**Javobgarlik** Naryad-topshiriqnomalar, materiallar bo'yicha yuk xatlar va ishchi kuchiga bo'lgan ehtiyojlar maxsus mas'ul shaxslar tomonidan tayyorlanadimi?		x		

6	**Aniqlik** Materiallarni sarflash, mehnat hisobi va ishlab chiqarish hisobotlari bo'yicha dastlabki hujjatlar ma'lumotlari bo'yicha aniqlangan farqlar tekshiriladimi?		x		
7	Xarajatlar bo'yicha me'yorlar muntazam ravishda qaytadan ko'rib chiqiladimi?			x	Korxona da nazorat past
8	Tayyor mahsulot to'g'risidagi hisobot ma'lumotlari bilan omborga kirim qilingan mahsulotlar to'g'risidagi ma'lumotlar orasidagi farqlar hisobga olinadimi?		x		
9	**Tabaqalashtirish** Xarajatlar kalkulyatsiya elementlari va bandlari bo'yicha to'g'ri tabaqalashtiriladimi?		x		
10	**Hisob** Mahsulot tannarxi bo'yicha xarajatlar hisobi va kalkulyatsiya usuli tanlab olinganmi?		x		
11	Xarajatlar hisobi uchun mas'ul shaxslar tomonidan segmentlar bo'yicha va umumlashtirilgan hisob ma'lumotlari tekshiriladimi?		x		
12	**Davriylik** Xarajatlar hisobi "Voqealarni davr bo'yicha aniqligi" tamoyiliga javob beradimi?			x	

Nazorat muhiti quyidagi elementlardan iborat:

- siyosat va boshqaruv uslublari;
- korxonaning boshqaruv tuzulmasi;
- direktorlar kengashi, xususan uning auditorlik komiteti faoliyati;
- boshkaruv funksiyalari va mas'uliyatlarni taqsimlash uslublari;
- nazorat boshqaruv uslublari, shu jumladan ichki audit;
- kadrlar siyosati va amaliyot;
- tashqi ta'sirlar (banklar tekshiruvi, soliq nazorati).

Nazorat muhitidagi nazorat amallariga nazorat amallarining ayrim xususiyatlari xosdir.

Rahbarlar va menenjerlarning nazoratga munosabati nazorat muhitiga eng katta ta'sir ko'rsatadi. Boshkaruvning yuqori pog'onasi xizmatchilarning nazoratga munosabatini belgilaydi. Yaxshi boshqaruv

muhiti yuqori darajadagi ichki kommunikatsiya tizimini ta'minlaydigan, direktorlar Kengashi huzuridagi auditorlik inspektsiyasining samarali ishlashiga yordam beradigan, byudjetlar tizimi (biznes-reja yoki smeta) va ularning bajarilishi to'g'risidagi hisobotlardan foydalanadigan, ichki auditning samaradorligini ta'minlaydigan boshqaruv tizimi bilan tavsiflanadi. Keyinchalik, nazorat muhiti korxona xodimlarining kompetentliligi, xizmat vazifalarining taqsimlanishi, aktivlar, hujjatlarni olish imkoni va hisob yozuvlarini vaqti-vaqti bilan taqqoslab turish bilan aniqlanadi. Nazorat funksiyalarini amalga oshiruvchi xodimlar kompetentliligi korxona ichki nazorat tizimining asosiy belgisi hisoblanadi. Korxonaning kadrlar bilan bog'lik muammolari ichki nazorat tizimiga salbiy ta'sir ko'rsatadi. Agar buxgalterlar tez-tez almashtirib turilsa, bu hisob va nazorat funksiyalari yetarli tajribaga ega bo'lmagan va buning oqibatida ko'plab xatolarga yo'l qo'yadigan odamlar tomonidan bajarilishga olib keladi. Yangi rahbarlar va mansabdor shaxslar korxonadagi hisob tizimi bilan yetarli darajada tanish bo'lmasligi mumkin. Ayrim hollarda buxgalteriya xodimlari yuqori boshqaruv bo'g'ini tomonidan topshirilgan nojo'ya hisob amallarini bajarishni xohlamaganliklari uchun ham ishdan bo'shab ketadilar. Shuning uchun ham buxgalteriya xodimlarining tez-tez almashtirilib turishi noxush fakt bo'lishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvining dasturi

Audit bo'limi:		Ishlab chiqarish xarajatlari		
Tekshirilayotgan tashkilot		TEH-KOMPUTER PLUS korxonasi		
Audit davri		14.03.15 - 25.03.15		
Kishi-soatlar soni		16		
Auditorlik guruhi rahbari		Karimov X.		
Auditorlik guruhi tarkibi		Karimov X,.Salimov D.G.		
Rejalashtirilayotgan auditorlik riski		5 %		
Rejalashtirilayotgan muhimlik darajasi		5 %		
№	Audit bo'limlari bo'yicha auditorlik tadbirlari ro'yxati	O'tkazish davri	Bajaruvchi	Auditorning ish hujjatlari
1	Ishlab chiqarish harajatlari tarkibidagi ajratmalarni tekshirish	13.01. 2015y.	Karimov X.	Korxona sarf-xarajatlari haqida ma'lumot

2	Ishlab chiqarish xarajatlari tarkibidagi to'lovlarni tekshirish	13.01. 2015y.	Karimov X	Korxona sarf-xarajatlari haqida ma'lumot
3	Davr xarajatlari tarkibidagi soliqlarni tekshirish	14.01. 2015y.	Salimov D.G.	Korxona sarf-xarajatlari haqida ma'lumot
4	Ishlab chiqarish xarajatlari tarkibidagi ajratmalarni tekshirish	14.01. 2015y.	Karimov X.	Korxona sarf-xarajatlari haqida ma'lumot
5	Ishlab chiqarish xarajatlari tarkibidagi to'lovlarni tekshirish	14.01 2015y.	Salimov D.G.	Korxona sarf-xarajatlari haqida ma'lumot

Nazorat qilib turish nazorat muhitining muxim elementi hisoblanadi. Korxonada hisob funksiyalari va nazorat amallarini korxona xodimlari va kompyuter tizimi bajarishi mumkin. Menejerlar tomonidan bu funksiyalar bajarilishi ustidan nazorat o'rnatilishini ta'minlash e'tiborga molik. Kreditlash bo'yicha menejerlar ishi ustidan nazoratni amalga oshiruvchi nazoratchi, masalan, debitorlar schyotlaridagi saldolarni nazorat schyoti ma'lumotlariga vaqti-vaqti bilan taqqoslab turishi mumkin. Bo'linmalar rahbarlari yoki nazoratchilari xizmatchilar tomonidan topilgan xatolarni tuzatishlari, shuningdek, korxonadagi hisob tizimiga taalluqli qarorlar qabul qilishi va ruxsat etishi mumkin. Nazorat o'rnatish boshqaruv nazoratining muhim vositasi va butun ichki nazorat tizimi faoliyat ko'rsatishining sharti hisoblanadi.

Dastur auditor assistentlari uchun batafsil yo'riqnoma bo'lib xizmat qiladi va bir vaqtning o'zida auditorlik tashkiloti va auditorlik guruhining rahbarlari uchun ish sifatini nazorat qilish vositasi hisoblanadi.

Mahsulot tannarxini tekshirishda auditor audit dasturini hujjatli rasmiylashtirishi, har bir bajariladigan auditorlik rusum-qoidasini raqam yoki kod bilan belgilashi kerak, toki auditor ish jarayonida o'zining ish hujjatlarida ularga havola qilish imkoniyatiga ega bo'lsin.

Mohiyatiga ko'ra auditorlik rusum-qoidalari o'z ichiga buxgalteriya hisobida hisobvaraqlar bo'yicha oborotlar va saldo to'g'ri aks ettirilganligini batafsil tekshirishni oladi.

Shuningdek auditorlik rusum-qoidalari dasturi ana shunday aniq batafsil tekshirishlar uchun auditor harakatlari ro'yxatidan iborat bo'ladi.

Shu bilan mahsulot tannarxini audit qilish bo'yicha rejalashtirish ishlari nihoyasiga etadi.

14.4. Korxona faoliyatida ishlab chiqarish xarajatlari auditini o'tkazish tartibi

Ishlab chiqarish xarajatlari guruhi iqtisodiy mazmuniga ko'ra mahsulot (ish,xizmat)lar tannarxining tarkibini tashkil etuvchi quyidagi elementlarga bo'linadi:

1. Ishlab chiqarish moddiy xarajatlari (qaytariladigan chiqindilar qiymati chegirilib tashlangan holda);
2. Ishlab chiqarish xususiyatiga ega bo'lgan mehnat haqi xarajatlari;
3. Ishlab chiqarishga taalluqli ijtimoiy sug'urta ajratmalari;
4. Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar eskirishi;
5. Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan boshqa xarajatlar.

Shuning uchun auditor har bir xarajat elementi tarkibining «Nizom»ga muvofiqligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Ishlab chiqarish moddiy xarajatlari elementi tarkibiga ishlab chiqariladigan mahsulotning asosini tashkil etuvchi yoki mahsulotni tayyorlash (ishlarni bajarish va xizmatlarni ko'rsatish)da zarur tarkibiy qism hisoblangan, chetdan sotib olingan xom-ashyo va materiallar,butlovchi buyumlar va yarim tayyor mahsulotlar,ish va xizmatlar hamda Nizomda belgilangan boshqa xarajatlar kiradi.

Auditor qaytarib olinadigan chiqindilar qiymati va idish hamda o'rash materiallari qiymati ularni sotish,foydalanish yoki omborga kirim qilish mumkin bo'lgan narxda baholanib,mahsulot tannarxiga kiritiladigan moddiy resurslar xarajatlaridan chegirib tashlanganligini aniqlashi zarur.. Shuningdek,mazkur element bo'yicha aks ettiriladigan moddiy resurslar qiymati ularni sotib olish narxidan, shu jumladan qo'shimcha narx(ustama)dan,ta'minlovchi,tashqi iqtisodiy tashkilotlarga to'lanadigan vositachilik taqdirlashlaridan, tovar birjalari xizmatlari qiymatidan,shu jumladan brokerlik xizmatlari bilan birga,bojlar va

yig'imlardan, yuklash-tushirish hamda tashishga haq to'lashdan, tashqi yuridik shaxslar tomonidan amalga oshiriladigan saqlash va yetkazib berishga haq to'lashdan kelib chiqib shakllanishini ham nazarda tutishi zarur.

Bulardan tashqari auditor mahsulot(ish,xizmat)lar tannarxiga olib borilgan moddiy resurslarni baholashning to'g'riligini ham tekshirishi kerak. №4-«Tovar-moddiy zaxiralar»nomli BHMSga muvofiq har bir xo'jalik yurituvchi subyekt materiallarni baholash usullaridan (FIFO, AVECO)birini tanlaydi va hisob yuritish siyosatida aks ettiradi.

Auditor tomonidan hisob siyosatiga mos ravishda material xarajatlari tannarxga olib borilishini ham tekshirish lozim. Masalan, TEH-KOMPUTER PLUS korxonasi tomonidan kompyuter detallari bo'yicha quyidagicha ma'lumotlar keltirilgan (korxonada FIFO usulidan foydalaniladi):

Xom ashyoni sotib olish davri va qiymati

Detallar sotib olingan sana	dona	Har birining qiymati	Umumiy summa
7 mart	15	23500	352500
15 mart	18	27000	486000
28 mart	12	28300	339600
Jami	45		1178100
Oy oxiriga qoldiq, dona			13ta
Oy oxiriga qoldiq, so'mda			13*23500 = 305500
Oy davomida qabul qilingan detallar qiymati Minus: oy oxiridagi qoldiq Mahsulot tannarxiga olib borilgan detallar tannarxi			1178100 305500 872600

«ZIYONUR AUDIT» auditorlik tashkiloti auditori tekshirishda buxgalter qaysi usuldan foydalanib materiallarni tannarxga olib borayotganligiga e'tibor bergan. Yuqoridagi misolda korxonada hisob siyosatiga muvofiq FIFO usulidan foydalanish lozim bo'lsada, unga rioya qilinmagan. Bu erda oy oxiriga qoldiq 366600 so'm (12*28300+1*27000) bo'lishi lozim edi. Tabiiyki, mahsulot tannnarxida ham 61100 so'm tafovut vujudga keladi. Bu mahsulot tannarxini oshishini ta'minlab to'lanishi lozim bo'lgan soliqni kamaytiradi. Bu esa ancha salbiy vaziyatga olib kelishi mumkin.

Ishlab chiqarish xususiyatiga ega bo'lgan mehnat haqi xarajatlarining tarkibi «Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom»da batafsil berilgan. (1.2.1-1.2.3.(1.2.3.1-1.2.3.8)-1.2.5.(1.2.5.1-1.2.5.4)-1.2.7 bandlar).

Mahsulotlar tannarxining mazkur elementini tekshirishda aniqlanadigan asosiy xato-bu xarajatlarning ishlab chiqarish yo'nalishi tamoyiliga rioya qilmaslikdir. Auditor ish haqi hisoblashga doir dastlabki hujjatlar (ish vaqtini hisobga olish tabeli,ishbay ishlar uchun naryadlar,hisoblashuv-to'lov vedomostlari)ni tekshirish chog'ida boshqa faoliyat turlari (qurilish,madaniy-maishiy va sh.o')da band bo'lgan xodimlarning mehnatiga haq to'lash xarajatlarining asosiy faoliyatdagi mahsulotlar tannarxiga qo'shilish faktlarini aniqlashi kerak. Bunga 6710-«Mehnat haqi bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblar» va 6720-«Deponentlangan mehnat haqi» schyotlarining krediti bo'yicha ma'lumotlarning ishlab chiqarishga olib borilgan qismini, yig'ma mehnat haqi vedomostining uni hisoblash qismi bo'yicha jami ko'rsatkichlari bilan solishtirish orqali erishiladi. Qoidaga ko'ra, yig'ma vedomostning jami ma'lumotlari, ishlab chiqarish xarajatlarini hisobga oladigan schyotlarning debeti bo'yicha ma'lumotlarga qaraganda ko'p bo'lishi lozim.

Auditor xatoliklarni aniqlash bilan birga ish haqi hisoblashda maqbul yo'llar bo'yicha takliflar ham berishi lozim. Masalan, TEH-KOMPUTER PLUS korxonasida 15 ta ishchi band bo'lib, soatbay ish haqi stavkasi – 1500 so'm va bu normativ stavka bo'lib xizmat qiladi. Shu bilan birga korxonada premiyali (rag'batli) to'lov turi ham mavjud, unga ko'ra 100% dan oshgan samaradorlik darajasining yarmi miqdorida soatbay ish haqiga nisbatan to'lanadi, ya'ni agar samaradorlik darajasi 110% ni tashkil etsa, soatbay ish haqi 1575 (1500+1500*5%) so'mni tashkil etadi. Oy davomida korxonada 154 ta kompyuter 172 soatda yig'ildi. Normativ bo'yicha esa soatiga 0,7 ta kompyuter yig'ilishi lozim edi. Bunda norma bo'yicha korxonada 120ta kompyuter yig'ilishi lozim edi. Korxonada esa soatiga 0,9 (154:172) ta kompyuter yig'ilgan. Ya'ni samaradorlik 130% ni (0,9:0,7) tashkil etgan. Ishchilarga norma doirasida 258000 (172*1500) so'm to'lanadi, shu bilan birga 38700

(172*1500*15%) so'm rag'batlantirish summasi ham to'lanadi. Korxonalarda bunday usullarni qo'llash korxona samaradorligini oshirishda albatta sezilarli ta'sir ko'rsatadi.

Ishlab chiqarishga taalluqli ijtimoiy sug'urta ajratmalari elementiga byudjetdan tashqari majburiy fondlarga qonunchilik bilan belgilangan me'yorlarga muvofiq ajratiladigan to'lovlar kiradi. Masalan, mehnat haqi fondidan sug'urta fondiga majburiy ajratmalar, nodavlat pensiya jamg'armalariga, ixtiyoriy tibbiy sug'urta va sug'urtaning boshqa turlariga ajratmalar, bandlik xizmatiga ajratmalar shular jumlasidandir. Bunday ajratmalarning mahsulotlar tannarxiga olib borilishini tekshirishda byudjetdan tashqari fondlarga to'lanadigan badallarni hisoblab chiqarish manbalarining mehnat haqi fondining o'zini hisoblab chiqarish manbasiga bevosita bog'liq ekanligiga e'tibor berish zarur. Boshqacha qilib aytganda, to'lov manbasi qanday bo'lsa, badallarni to'lash manbasi ham shunday bo'ladi, bu esa yoxud tannarx,yoxud korxonaning o'z xususiy mablag'lari bo'lishi mumkin. Masalan, tekshiruv jarayonida auditor asosiy ishlab chiqarishda ishlaydigan ishlovchiga bergan 80000 so'mlik moddiy rag'batlantirish summasi hamda shu summaga nisbatan hisoblangan byudjetdan tashqari fondlarga to'lovlar summalari(ijtimoiy sug'urta fondiga 24%- 19200 so'm, bandlik xizmatiga 2,5% - 2000 so'm) ham mahsulot tannarxiga olib borilgan(Dt 2010 Kt 6710 - 80000 s ,Dt 2010 Kt 6520 - 19200 so'm,Dt 2010 Kt 6530 - 2000 so'm).Auditor ushbu xo'jalik muomalalari bo'yicha tuzilgan schyotlar korrespondentsiyasini noto'g'ri deb topib,jami 101200 so'mga mahsulot tannarxi asossiz oshirilgan va natijada soliqqa tortiladigan baza shu summaga kamaytirilganligini isbotladi.

Moddiy rag'batlantirish summasi (80000 so'm) va u bo'yicha hisoblangan barcha ajratmalar (19200 so'm) mahsulot tannarxiga qo'shilmasdan, korxonaning o'z mablag'lari ya'ni moddiy rag'batlantirish uchun ajratilgan fond hisobidan qoplanishi kerak.

Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar eskirishi elementi bo'yicha xarajatlar tarkibiga asosiy ishlab chiqarish vositalarining, shu jumladan moliyaviy lizing asosida olinganlarni ham qo'shgan holda dastlabki (tiklash) qiymatiga nisbatan

belgilangan tartibda tasdiqlangan me'yorlar, jadallashtirilgan amortizatsiyani ham qo'shib, hisoblangan amortizatsiya ajratmalari (hisoblangan eskirish) summalari kiradi.

Ta'kidlash joizki, №5 -«Asosiy vositalar»nomli BHMSga muvofiq asosiy vositalarga amortizatsiya hisoblashning quyidagi usullari tavsiya qilinadi:

Bir tekis (to'g'ri chiziqli) usul;

Bajarilgan ishlar hajmiga mutanosib usul (ishlab chiqarish usuli);

Asosiy vositalar foydali xizmat qilish muddati yillar sonining yig'indisi bo'yicha hisobdan o'chirish usuli (kumulyativ usul);

Kamayib boruvchi qoldiq usuli.

Auditor korxonada ushbu usullardan bittasi tanlab olinib, hisob yuritish siyosati to'g'risidagi buyruq bilan rasmiylashtirilganligini aniqlashi lozim. Shuningdek, tanlangan usulning hisobot yili davomida o'zgarmaganligiga, agar o'zgargan bo'lsa sababini va bu haqda hisob yuritish siyosati to'g'risidagi buyruqqa o'zgartish kiritilganligiga e'tibor berishi kerak. Asosiy vositalar obyektlarining foydali xizmat qilish muddatlari ularni balansga qabul qilish paytida aniqlanadi. Amortizatsiya hisoblash asosiy vositalar obyektlarining butun foydali xizmat qilish muddati davomida to'xtatilmaydi. Faqat korxona rahbarining qaroriga muvofiq qayta jihozlash (rekonstruktsiya) va zamonaviylashtirish (modernizatsiya) uchun o'tkazilgan, hamda konservatsiyaga qo'yilgan asosiy vositalar bundan mustasno. Amortizatsiya ajratmalari hisoblash yillik summasi quyidagicha aniqlanadi:

Bir tekis (to'g'ri chiziqli) usulda -muayyan asosiy vosita obyektining dastlabki qiymati, amortizatsiya me'yori va foydali xizmat qilish muddatidan kelib chiqib aniqlanadi.

Bajarilgan ishlar hajmiga mutanosib usul (ishlab chiqarish usuli) bo'yicha amortizatsiya hisoblash faqat asosiy vositadan foydalanish natijasiga asoslanib, uni hisoblash chog'ida vaqt oralig'i rol o'ynamaydi. Masalan, stanokning dastlabki qiymati 800000 so'm, qoldiq qiymati 50000 so'm va foydali xizmat qilish muddati davomida ishlab chiqarishi lozim bo'lgan mahsulot esa 60000 dona mahsulot. Bunda 1 dona

mahsulotga to‘g‘ri keladigan amortizatsiya xarajatlari quyidagicha aniqlanadi:

$$\frac{\text{Dastlabki qiymat - qoldiq qiymat}}{\text{ish birligi hajmi 60000}} = \frac{800000 - 50000}{} = 12{,}5 \text{ s.}$$

Bir yilda ishlab chiqarilgan mahsulot miqdori 12,5 so‘mga ko‘paytirilib, bir yillik amortizatsiya summasi aniqlanadi. Masalan, stanok birinchi yili 10000 ta mahsulot ishlab chiqarish rejalashtirilgan. Demak, birinchi yil uchun amortizatsiya summasi:

10000 ta x 12,5 = 125000 so‘m.

3. Asosiy vositalar foydali xizmat qilish muddati davomidagi yillar sonining yig‘indisi bo‘yicha hisobdan o‘chirish usuli (kumulyativ usul) muayyan asosiy vositaning foydali xizmat qilish muddati davomidagi yillar yig‘indisi asosida aniqlanib, ushbu yig‘indi hisob-kitob koeffitsiyenti uchun maxraj qilib olinadi. Foydali xizmat qilish muddati davomidagi yillar soni esa surat qilinib, kamayib borish tartibida teskari joylashtiriladi. Masalan, stanokning xizmat muddati 5 yil. Xizmat yillari yig‘indisi (kumulyativ son) 15 ga teng (1+2+3+4+5 q 15). Har yil uchun amortizatsiya hisoblash koeffitsiyenti esa quyidagicha bo‘ladi (2.4-jadval).

So‘ngra har bir koeffitsiyent (kasr) amortizatsiyalanadigan qiymatga ko‘paytirilib, tegishli yil uchun amortizatsiya summasi aniqlanadi.

Amortizatsiya hisoblash jadvali

Yillar	1 - y	2 - y	3 - y	4 - y	5 – y
Koeffitsenti	5/15	4/15	3/15	2/15	1/15

4. Kamayib boruvchi qoldiq usuli kumulyativ usuldagi tamoyilga asoslangan bo‘lib, istalgan qat’iy stavka (%) qo‘llanilishi mumkin. Bunday stavka (%) sifatida ko‘p hollarda bir tekis (to‘g‘ri chiziqli) usulda qo‘llaniladigan amortizatsiya me’yorining ikkiga ko‘paytirilgan

miqdori olinadi va har yil boshidagi qoldiq qiymatidan shu yil uchun eskirish summasi hisoblab chiqariladi.

Auditor korxonada qo'llanilayotgan amortizatsiya hisoblash usuli bo'yicha hisob-kitoblarning to'g'riligini ham tekshirishi zarur. Shuningdek, asosiy vositalar obyektlari bo'yicha amortizatsiya ajratmalari hisoblash usulidan qat'iy nazar, yil davomida har oyda yillik summaning 1/12 qismi hajmida hisoblab borilganligini aniqlash kerak. Asosiy vositalar bo'yicha amortizatsiya ajratmalari qaysi hisobot davridan hisoblangan bo'lsa, buxgalteriya hisobi va hisobotda shu davrda aks ettirilishi, hamda korxonaning hisobot davridagi moliyaviy natijasi qanday bo'lishidan qat'iy nazar (foyda yoki zarar) hisoblanishini ham nazarda tutish zarur.

Bulardan tashqari, xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan, ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan nomoddiy aktivlarning dastlabki qiymati va foydali xizmat qilish muddati (biroq xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyat qilish muddatidan oshmagan muddat)dan kelib chiqib hisoblangan, me'yorlar bo'yicha har oyda mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga olib boriladigan eskirish summalari ham ushbu elementga kiradi. Bunda auditor foydali xizmat qilish muddatini aniqlash imkoni bo'lmagan nomoddiy aktivlar bo'yicha eskirish me'yori besh yil muddat hisobidan kelib chiqib aniqlanishini, biroq bu muddat xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyat muddatidan oshib ketmasligini nazarda tutishi kerak.

Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan boshqa xarajatlar ro'yxati «Xarajatlar tarkibi.... to'g'risidagi Nizom»da batafsil keltirilgan. Jumladan, ishlab chiqarish jarayonlariga xizmat ko'rsatish xarajatlari; ishlab chiqarishni xomashyo, materiallar, yonilg'i, energiya, dastgohlar, moslamalar va boshqa mehnat vositalari hamda buyumlari bilan ta'minlash xarajatlari; asosiy ishlab chiqarish vositalarini ishchi holatida saqlash xarajatlari; asosiy ishlab chiqarish vositalarini xo'jalik usuli bilan barcha turdagi (joriy, o'rta, kapital) ta'mirlashlar ishlab chiqarish xarajatlarining tegishli moddalari bo'yicha mahsulot (ish,xizmat)lar tannarxiga kiritiladi.

Bundan tashqari, zarur hollarda ayrim tarmoqlar xo'jalik yurituvchi subyektlari O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligining ruxsati bilan kapital ta'mirlash ishlarini bajarish uchun zaxira (manba) yaratishlari mumkin. Ushbu zaxirani yaratish uchun qilingan ajratmalar ham mazkur element tarkibida aks ettiriladi va ko'zda tutilayotgan xarajatlar qiymati hamda har bir asosiy vosita obyektini kapital ta'mirlashning davriyligidan kelib chiqqan holda aniqlanadi. Zaxira uchun ajratmalar me'yori har hisobot yili oxirida qayta ko'rib chiqilib, zarurat bo'lganda yangi moliya yili uchun o'zgartirilishi (ko'paytirilishi yoki kamaytirilishi) mumkin. Agar kapital ta'mirlash uchun yaratilgan zaxira mablag'larining summasi mazkur obyektni ta'mirlash uchun qilingan haqiqiy xarajatlar summasidan ortiqcha bo'lsa, oshib ketgan summa bo'yicha tuzatish kiritilishi kerak; agarda haqiqiy xarajatlar zaxiradagidan oshib ketsa, u holda oshib ketgan summa «Ishlab chiqarish ahamiyatiga ega bo'lgan boshqa xarajatlar» elementi tarkibida aks ettiriladi.

Yong'indan saqlash va qo'riqlashni hamda xo'jalik yurituvchi subyektlarning texnikadan foydalanish qoidalarida ko'rsatilgan boshqa maxsus talablarni ta'minlash, ular faoliyatini nazorat qilish xarajatlari ham tekshiriladi.

Idoradan tashqari qo'riqlash xarajatlarini, bunday qo'riqlash talab qilinadigan mazkur ishlab chiqarishga maxsus talablar mavjud bo'lgandagina, mahsulotlar tannarxiga kiritish mumkin.

«Xarajatlar tarkibi..... to'g'risidagi Nizom»ga muvofiq ishlab chiqarish faoliyatiga taalluqli joriy ijaraga olish bilan bog'liq xarajatlar ham mahsulotlar tannarxiga kiritiladi. Ijara to'lovlarini mahsulotlar tannarxiga kiritish bo'yicha Nizomda hech qanday cheklashlar ko'zda tutilmagan. Xususan, joriy tartibda ijaraga olingan asosiy vositalarni ta'mirlash xarajatlarini hisobdan o'chirish ko'plab munozarali masalalarni yuzaga keltiradi.

O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksining 548-moddasida belgilangan, ijaraga olingan asosiy vositalarni saqlash bo'yicha umumiy qoidalarga muvofiq agarda qonun yoki shartnomada boshqacha tartib

belgilangan bo'lmasa, ijaraga oluvchi mol-mulkni yaxshi holda saqlashi, ijaraga olingan mulk-mulkni o'z hisobidan joriy ta'mirlashi va saqlash bo'yicha boshqa xarajatlarni qilishi lozim. O'z navbatida, agar qonun hujjatlari yoki shartnomada boshqa tartib nazarda tutilgan bo'lmasa, ijaraga beruvchi ijaraga topshirilgan mol-mulkni o'z hisobidan ta'mirlashi shart (547-modda). Shunday qilib, shartnomada ta'mirlash ishlari ko'rsatilmagan bo'lsa, O'zRFK 547 va 548 moddalariga muvofiq ish tutiladi.

Audit o'tkazish jarayonida tahliliy amallar o'tkaziladi, zarurat qarab ijara shartnomalari yuridik ekspertizadan o'tkaziladi. Masala auditor tekshiruv chog'ida ijaraga olingan binoni ta'mirla xarajatlarining tannarxga olib borilishi bilan bog'liq muomala aniqlagan. Ammo shartnomada barcha turdagi mol-mulklarni ijara beruvchi tomon ta'mirlashi ko'rsatilgan. Demak, ijaraga oluvchi bino ta'mirlashga doir xarajatlarni tannarxga asossiz kiritgan. Ag shartnomada bunday holat ko'rsatilmaganda edi, unda korxona O'zR F ning 610-moddasiga muvofiq ta'mirlash xarajatlarini o'z hisobid amalga oshirib, mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga kiritgani aso hisoblanar edi.

Ishlab chiqarish tarmog'ini, jumladan, xarajatlar, oling mahsulotlar va ularning tannarxini tekshirish korxona yillik hisobotini 5-S shakli («Korxona sarf-xarajatlari to'g'risidagi») ma'lumotlari o'rganishdan boshlash maqsadga muvofiq.

Auditorlik tekshiruv o'tkazilayotgan davrga ko'ra, barcha xarajat yoki ularning ayrim turlari tekshirilishi mumkin; mahsulotlar tannar har mahsulot sotilganda tayyor mahsulotning chiqib ketishi, ya'ni 281 schyot "Tayyor mahsulot" schyotidan chiqib ketadigan mahsu qiymatiga nisbatan olinadi.

Ishlab chiqarilgan mahsulot tannarxini tekshirish uchun korxo «ishlab chiqarilgan mahsulotlar tannarxi» shakli va moliyaviy natija to'g'risidagi hisobot ma'lumotlari taqqoslanadi. Tafovutlar aniqlang hollarda ularning sabablarini aniqlash, xususan, bular kelgusid xarajatlarni sun'iy ravishda oshirib ko'rsatish maqsadida oldindan bil

holda tannarxni hisobotda oshirib ko'rsatish natijasi yoki boshqa xatoliklarning oqibati ekanligini aniqlash zarur. Bulardan tashqari xarajatlarning tannarxga to'g'ri va o'z vaqtida olib borilishi ham tekshiriladi.

Tekshirishning muhim bosqichi sotilgan tayyor mahsulotning tannarxini to'liq va to'g'ri hisobdan chiqarilganligini aniqlashdan iborat. Mahsulotlarning tannarxiga bilvosita va yordamchi xarajatlarning to'g'ri taqsimlanganligini aniqlash audit o'tkazishdagi asosiy tekshirilishi zarur jarayon hisoblanadi.

Mahsulotga qilingan xarajatlarni tekshirishda va mahsulotlar tannarxini tahlil qilishda: mahsulotlarning haqiqiy tannarxi reja tannarxi bilan taqqoslanadi; ayrim mahsulot turlaridan zarar ko'rish sabablari; xarajatlarning ayrim mahsulotlar va tugallanmagan ishlab chiqarishlar turlariga to'g'ri olib borilganligi; buxgalteriya hisobi schyotlarini yopish tartibiga rioya qilinishining asoslanganligi kabilar aniqlanadi. Bulardan tashqari, umum ishlab chiqarish va ta'mirlash xarajatlarining tannarx obyektlariga to'g'ri taqsimlanganligi 2510- «Umum ishlab chiqarish xarajatlari» schyoti va ushbu xarajatlarni taqsimlash hisob-kitobi ma'lumotlariga muvofiq tekshiriladi.

Yoqilg'i-moylash materiallarining sarflanishi tasdiqlangan me'yorlar va bajarilgan ishlar hajmidan kelib chiqib, mashina va uskunalarning (yoqilg'i bilan ishlaydigan bo'lsa) hisob varaqalariga asosan aniqlanadi. Shuningdek, me'yoridan oshiqcha sarflangan yoqilg'i-moylash materiallarining qiymati aybdor shaxslar zimmasiga olib borilganligini ham aniqlash zarur.

Mahsulot tannarxining to'g'ri hisoblanishi, xususan, xarajatlar bir qismining asossiz ravishda yordamchi xo'jaliklar yoki tugallanmagan ishlab chiqarishga olib borilishi hisobiga tovar mahsulotlar tannarxining sun'iy tarzda pasaytirilish holatlari yo'qligi aniqlanadi.

Ishlab chiqarish jarayonida brakka hisobdan chiqarilishini tekshirishda yaroqsiz mahsulotlarni hisobdan chiqarish dalolatnomasining o'z vaqtida va to'g'ri rasmiylashtirilishi aniqlanadi.

Shuningdek, yaroqsiz holga kelgan mahsulotlar qiymatini aybdor shaxslardan undirish bo'yicha choralar ko'rilganligini hamda ularning korxona zarariga yozilib hisobdan o'chirilishi holatlarining yo'qligi aniqlanadi. Bulardan tashqari, mahsulotlar tannarxini pasaytirish imkoniyatlari va moddiy, moliyaviy va mehnat resurslari sarflanishida xo'jasizlik holatlarini bartaraf qilish maqsadida tahlil o'tkazish zarur. Bundan material va mehnat xarajatlari hamda tannarx tarkibi xarajat moddalari bo'yicha tahlil qilinadi.

Kalkulyatsiya - bu ayrim turdagi mahsulotlar birligining yoki butun tovar mahsulotlarning tannarxini aniqlash usulidir. Kalkulyatsiya muayyan turdagi mahsulotga nisbatan xarajatlarni guruhlash usuli sifatida, ishlab chiqarish jarayonining istalgan bosqichida mahsulotlar tannarxining har bir tarkibiy elementini kuzatib borish imkonini beradi. Shu boisdan, mahsulotlar birligining tannarxini hisoblashni tekshirish ishlab chiqarish xarajatlari auditining muhim bo'lagi hisoblanadi.

Auditor xarajatlarning sarf-xarajat moddalari bo'yicha ularning maqsadi va vujudga kelish joylariga qarab guruhlanishini hamda bevosita yoki bilvosita yo'l bilan mahsulotlarning har bir turiga olib borilishini bilishi zarur. Iqtisodiyot tarmoqlarida sarf-xarajatlar tarkibi turlicha va tegishli tarmoq (yoki tarmoqlararo) yo'riqnomalar va uslubiy tavsiyalar bilan belgilanadi.

Mahsulotlar tannarxini hisoblashni tekshirishda auditor quyidagilarning to'g'riligini aniqlaydi:

* mahsulot ishlab chiqarish (ish,xizmat) uchun qilinadigan xarajatlarning turkumlanishini;
* xarajatlarni kalkulyatsiya moddalari bo'yicha hisobga olish va hisobdan chiqarish (taqsimlash);
* yaroqsizlik (brak) dan va bekor turib qolishdan ko'rilgan yo'qotishlar;
* tugallanmagan ishlab chiqarishni aniqlash;
* bilvosita sarflarni taqsimlash;
* xarajatlarni hisobga olish va mahsulotlar tannarxini hisoblash usullarini qo'llash;

* ishlab chiqarish xarajatlarini hisobga olishga doir schyotlarning o‘zaro boglanishi (korrespondentsiyasi)ni tuzish;

* ishlab chiqarish xarajatlarining yig‘ma, analitik va sintetik hisobini yuritishni;

* xarajat schyotlari bo‘yicha analitik va sintetik hisob yozuvlarining bosh daftar hamda balansdagi yozuvlarga mos kelishi.

Mahsulotlar tannarxini hisoblashda har xil usullar qo‘llaniladi. Sanoat ishlab chiqarishida tannarx hisoblash quyidagi usullarda amalga oshiriladi: oddiy usul, normativ usul, buyurtmalar usuli, bosqichlar usuli.

Auditorlik tekshiruvining vazifalaridan biri - tanlangan kalkulyatsiyalash usulining asosliligini tasdiqlashdan iborat.

Xarajatlar mahsulotlar tannarxiga olib borilish xususiyatiga ko‘ra muayyan mahsulot tannarxiga to‘g‘ridan-to‘g‘ri olib boriladigan bevosita va bilvosita xarajatlarga bo‘linadi.

Bilvosita xarajatlar ko‘p elementli bo‘lib, hisob yuritish siyosati to‘g‘risidagi buyruqda belgilangan qaysidir ko‘rsatkichga mutanosib ravishda alohida mahsulot turlari o‘rtasida taqsimlanadi. Qanday ko‘rsatkichga mutanosib taqsimlash usulini har bir korxona tarmoq xususiyatidan kelib chiqib mustaqil aniqlaydi. Masalan, sanoatda mutanosib taqsimlash ko‘rsatkichi sifatida quyidagilar qo‘llaniladi:

* asosiy ish haqi;

* qurilmalarni saqlash va ishlatish uchun qilinadigan smeta (normativ) xarajatlar;

* mahsulot massasi va hajmi;

* ishchilar tomonidan ishlangan kishi-soatlar;

* qurilmalarning mashina-soatlar soni.

Auditorning vazifasi korxona hisob siyosatida qabul qilingan va amalda qo‘llanilayotgan bilvosita sarflarni taqsimlash usulining to‘g‘riligini tasdiqlashdan iborat.

Bir necha turdagi faoliyat bilan shug‘ullanuvchi (har xil mahsulot ishlab chiqaruvchi) korxonalar bilvosita xarajatlarini ular o‘rtasida taqsimlamaydigan holatlar auditorlik amaliyotida tez-tez uchrab turadi.

Bunday hollarda har xil mahsulotlar tannarxlarining buzib ko'rsatilish hollari sodir bo'ladi, haqiqiy moliyaviy natijalar yashiriladi.

14.5. Tekshiruv jarayonida olingan ma'lumotlar asosida ishlab chiqarish xarajatlari auditi natijalarini umumlashtirish

Mahsulot tannarxi auditi bo'yicha auditorlik hisobotini va xulosasini shakllantirish mahsulot tannarxi auditi rejasi va dasturining barcha bo'limlari bo'yicha o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash jarayonida vujudga keladi.

Audit natijalarini baholash ishlari asosan quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- mahsulot tannarxi auditi bo'yicha ishchi hujjatlarni sharhlash va yakuniy ishchi hujjatlarni tayyorlash;
- mahsulot tannarxini tekshirish jarayonida aniqlangan kamchiliklarning ahamiyatlilik darajasini baholash;
- mahsulot tannarxini tekshirish bo'yicha auditorlik dalil - isbotlarning yetarliligini baholash;
- amal qilayotgan korxona prinsipi bilan bog'lik omillarni baholash;
- tekshiruv natijalari bo'yicha auditorning mijoz korxona rahbariyatiga taqdim qiladigan yozma axborotini tuzish;
- auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish.

Mahsulot tannarxi auditorlik tekshiruvi o'tkazish chog'ida boshqa bo'limlar tekshiruvi kabi asosan tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning dastlabki hujjatlari, hisob registrlari va hisobotlarida aks ettirilgan haqiqiy axborotlar tahlil qilinadi va baholanadi. Faqat ayrim hollardagina auditorlar taxmin va hisob-kitoblarga asoslangan moliyaviy axborotlarni baholaydi.

Ta'kidlash joizki, tekshiruv natijalari va xo'jalik yurituvchi subyekt mutaxassislarining hisob-kitoblarini baholashda auditorlar ma'lum darajada professional ehtiyotkorlikka rioya qilishlari zarur.

Auditor quyidagi hollardagi kabi, katta nomuvofiqliklar mavjudligini ko'rsatuvchi holatlarni obyektiv baholashi zarur:

- xarajatlarni taqsimlash, tannarxni aniqlash vash u kabilar yuzasidan xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlariga ma'lum bo'lgan, ammo auditor tomonidan ochilmagan xatolarni aniqlash faktlari;
- tekshiruv uchun zarur bo'lgan, auditorga o'z vaqtida taqdim qilinmagan xarajatlar bilan bog'liq dastlabki hujjatlar yoki ma'lumotlarga doir xo'jalik muomalalari;
- mutaxassislarning hisob-kitoblaridagi nomuvofiqliklar;
- inventarizatsiya natijasida aniqlanib, dalolatnoma va taqqoslash vedomostlari bilan rasmiylashtirilgan, lekin yetarli darajada tahlil qilinmagan va tuzatilmagan katta tafovutlar;
- katta tafovutlarning tasdiqlanmaganligi va auditor so'rovlariga kutilgan javoblar olinmaganligi;
- tekshiruv uchun tanlab olingan, zarur dastlabki hujjatlar yoki tegishli ruxsat etuvchi ko'rsatmalar taqdim qilinmagan xo'jalik muomalalari.

Auditor mahsulot tannarxi bo'yicha to'plangan dalil - isbotlar yetarliligini baholashda ushbu holatlar aniqlangan bosqichni (rejalashtirish, audit o'tkazish) hisobga olishi kerak. Shuningdek, katta xatolar xatarini dastlabki baholash va batafsil tekshirish rejalari ham e'tiborga olinishi lozim.

Agar bunday holatlar rejalashtirish bosqichida aniqlangan va hisobga olingan bo'lsa, unda auditor to'plangan dalil-isbotlarning yetarliligiga va rejalashtirilgan hamda qo'shimcha auditorlik amallarini bajarishning maqsadga muvofiqligiga baho berishi zarur.

Auditorlik tekshiruvining asosiy bosqichlarini o'tkazish natijalari audit o'tkazishdan qo'yilgan maqsadga erishilganlik darajasini baholagan holda auditorning ishchi hujjatlarida qaid qilinishi lozim.

Yozma shaklda olingan dalil-isbotlarni eng ishonchli deb tan olish qabul qilingan. Yozma tasdiqlarning ishonchliligi ularning to'g'ri rasmiylashtirilishiga bog'liq. Tasdiqlar ishonchliligining tahlilidan kelib chiqib, tasdiqlangan va tasdiqlanmagan summalarning katta-kichikligi,

shuningdek majburiyatlarning ishonchliligi to‘g‘risida auditor fikrini shakllantirish uchun olingan dalil-isbotlar yetarliligi baholanadi;

Maxsulot tannarxi analitik hisobi ma’lumotlarining tengligini tekshirish. Dastlabki hujjatlarni tekshirib chiqish yoki bo‘limlar bo‘yicha xarajatlarning amalga oshirilgani tasdig‘ini olish munosabati bilan auditorlar xarajatlarni hisobga oladigan analitik hisob registrlarini tekshirib chiqishi, hamda ularni Bosh daftar ma’lumotlari bilan taqqoslashi lozim. Xarajatlar muomalalari hisobga olinadigan schyotlarni tahlil qilishda quyidagilar aniqlanishi mumkin:

- tugallanmagan ishlab chiqarish schyotlari buyicha debet koldiklar;
- xarajatlarning mahsulot tannarxiga olib borilishi bo‘yicha haddan tashqari katta tuzatishlar;
- yaroqsiz mahsulotlar qiymatini ishlab chiqarilagan mahsulotlar tannarxiga o‘tkazish bo‘yicha hujjatlar;
- yordamchi ishlab chiqarishga qilingan xarajatlarning ishlab chiqarilgan mahsulotlar tannarxiga olib borish bo‘yicha me’yorlar;
- bilvosita xarajatlarning mahsulot tannarxiga to‘g‘ri taqsimlanishi bo‘yicha me’yorlar.

Barcha belgi qo‘yilgan summalar yakuniy ishchi hujjatlarini tayyorlashda tahlil qilinishi va hisobga olinishi lozim. Ushbu ishlarning natijalarini boshqa olingan dalil-isbotlar bilan taqqoslash maqsadga muvofiq.

Shuningdek, auditor xarajatlar tarkibidagi dinamik o‘zgarishlarn ham aniqlab ular bo‘yicha aniqlangan kamchiliklarni o‘z hisobotida aks ettirishi lozim.

Auditor quyidagi jadvaldan qaysi xarajat moddalari bo‘yicha bu yilda o‘zgarishlar mavjudligini aniqlaydi va uning sababini o‘rganadi, unda aniqlangan g‘ayrioddiy o‘zgarishlarni o‘z hisobotida aks ettiradi. Masalan, yuqorida keltirilgan ma’lumotlardagi noto‘g‘ri olib borilgan ijtimoiy sug‘urta va badallarning summalari jadvaldagi o‘zgarishlarga o‘z ta’sirini o‘tkazgan bo‘lishi mumkin, ya’ni salmoqqa nisbatan kamayish ko‘rilsada, son jihatidan 1925m.s ga oshgan.

15-jadval

TEH-KOMPUTER PLUS korxonasida xarajatlarning iqtisodiy elementlari bo'yicha tarkibi va strukturasi taxlili

Xarajatlar guruxlari	O'tgan yil		Hisobot yili		O'zgarishi	
	Summa, m.s.	Salmog'i (%)	Summa, m.s.	Salmog'i (%)	Summa, m.s.	Salmog'i (%)
1. Moddiy xarajatlar	436322	82	577385	83	+141063	+1
2. Mehnat haqi xarajatlari	47700	9	57240	8,2	+9540	-0,8
3. Ijtimoiy sug'urta ajratmalari	10110	1,9	12035	1,7	+1925	-0,2
4. Amortizatsiya ajratmalari	3725	0,7	3916	0,6	+191	-0,1
5. Boshqa ishlab chiqarish xarajatlari	34243	6,4	45068	6,5	+10825	+0,1
Jami ishlab chiqarish xarajatlari	532100	100	695644	100	+163544	

Shu bilan birga moddiy xarajatlarda ham keskin oshish kuzatilgan, bunga sabab qilib mahsulot ishlab chiqarish hajmi yoki material xarajatlarda narxlar oshishi kuzatilgan bo'lishi mumkin. Umumiy ta'sir jami xarajatlarning 163544 m.s. ga oshishiga olib kelgan.

16-jadval

TEH-KOMPUTER PLUS korxonasida bir so'mlik mahsulot uchun qilingan xarajatlar taxlili

Ko'rsatkichlar	O'tgan yili	Hisobot yili		O'zgarishi	
		Biznes rejada	Haqiqatda	Biznes rejaga nisbatan	Haqiqatga nisbatan
1. Mahsultlarning ishlab chiqarish tannarxi, ming so'mda	532100	623453	695644	72191	163544
2. Mahsulotning solishtirma ulgurji bahosi, ming so'mda	653251	779315	800269	20981	147018
3. Bir so'mlik mahsulot uchun qilingan xarajatlar, tiyin hisobida	81,45	80,00	86,93	6,93	5,48

Yuqoridagi masaladan ko‘rinib turibdiki, «ZIYONUR AUDIT» auditorlik tashkiloti auditori haqiqatda bir so‘mlik mahsulotga to‘g‘ri keladigan xarajatlar oshganligini aniqladi va auditor buning sababini aniqlab o‘z hisobotida aks ettirgan. Mahsulotni mo‘ljallangandan yuqoriroq narxda sotish imkoniyati bo‘lgan, lekin mahsulot tannarxidagi kata o‘zgarish qimmatroq sotishdan ko‘rilishi mumkin bo‘lgan foydani yo‘q qilib tannarxni oshirib yuborgan va buning natijasida 1 so‘mlik mahsulotga to‘g‘ri keladigan xarajatlar biznes rejaga nisbatan +6,93 tiyinga, o‘tgan yilga nisbatan esa +5,48 tiyinga oshgan. Bu esa albatta, korxona foydasini kamaytirib yuborgan.

Analitik hisob registrlari ma’lumotlarini Bosh daftar bilan taqqoslash mijoz tomonidan vaqti-vaqti bilan o‘tkaziladigan nazorat tadbiri bo‘lib hisoblanadi. Qoidaga kura, auditorlar qilingan taqqoslashlarni, aniqlangan g‘ayrioddiy xarajat summalarini tahlil qiladi, jami xarajatlar summalarini qayta jamlab chiqadi.

Shu orqali mahsulot tannarxini ifodalovchi ko‘rsatkichlardan eng muhimi hisoblangan, bir so‘mlik mahsulot uchun qilingan xarajatni aniqlash va unda aniqlangan kamchiliklarni o‘z hisobotidan aks ettiradi. Bu ko‘rsatkich orqali qilingan xarajatlarning samaradorligini aniqlash mumkin. Mahsulot tannarxi auditi natijalarini umumlashtirishda bir so‘mlik mahsulot uchun qilingan xarajatlar dinamikasi, biznes rejaga nisbatan o‘zgarishi aniqlanadi.

Auditning maqsad va vazifalaridan kelib chikib, umumlashtirilgan va baxolangan tekshiruv natijalarini kamida ikkita hujjat bilan rasmiylashtirish maksadga muvofikdir:

1. Audit haqidagi shartnomada ko‘zda tutilgan davr ichidagi korxonaning ishlab chiqarilagan mahsulotlar tannarxini auditorlik tekshiruvidan o‘tkazish to‘g‘risida hisobot;

2. Moliyaviy hisobotda to‘g‘ri aks etishi bo‘yicha auditorlik hisobotiga tekshirish natijasi bo‘yicha ma’lumot kiritish.

Mahsulot tannarxining auditorlik hisoboti shu tekshiruvni o‘tkazgan auditor(lar) tomonidan boshqa auditorlik tekshiruvlari kabi betma-bet imzolanishi lozim. Auditorlik hisoboti auditorlik

tekshiruvining buyurtmachisiga, buyurtmachining barcha zarur rekvizitlari ko'rsatilgan holda jo'natiladi.

Auditorlik hisobotining kirish qismida auditorlik tashkilotining rekvizitlari, shu jumladan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning raqami va sanasi, auditorlar va auditorlik tekshiruvida qatnashgan boshqa shaxslar haqida ma'lumotlar, hamda auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatining umumiy tavsifi ko'rsatiladi.

Auditorlik hisobotining tahliliy qismi quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- xo'jalik yurituvchi subyektda ichki nazoratning ahvolini tekshirish natijalari (batafsil bayoni);
- xarajatlarni bo'limlar o'rtasida to'g'ri taqsimlanishini amalga oshirish chog'ida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari;
- xomashyo va tayyor mahsulotlarning saklanishini tekshirish natijalari.

Mahsulot tannarxining to'g'ri hisoblanganligi bo'yicha tuzilgan auditorlik hisobotining yakuniy qismida aniqlangan xato-kamchiliklar va qoidabuzarliklarni bartaraf qilish bo'yicha auditorlik tashkilotining tavsiyalari, hamda mahsulot tannarxini kamaytirish bo'yicha maslahatlar va takliflari aks ettiriladi.

Auditorlik tekshiruvining natijalari asosida tuzilgan hisobotda korxona moliya-xo'jalik faoliyati va uning natijalarining umumiy ahvoli, shuningdek, tahlil ishlarining darajasi hamda korxonadagi hisob-tahlil xodimlarining tavsifi aks ettiriladi: Auditor keltirilgan kamchiliklar bo'yicha ularni bartaraf qilishga qaratilgan o'z takliflarini ham ko'rsatib o'tishi lozim. Lekin tekshirilayotgin korxona xodimlariga «yaxshilik» qilish maqsadida auditor shaxsan o'zi dastlabki hujjatlar, hisob registrlari va buxgalteriya hisobotlaridagi xatolarni to'g'rilashi mutlako mumkin emas.

Auditor aniqlangan xato yoki kamchiliklar to'g'risida korxona rahbariyatiga bildiradi va ularni tuzatish bo'yicha aniq tavsiyalar beradi.

Auditorlik tashkiloti tomonidan ishlab chiqiladigan auditorlik xulosasini tayyorlash ishlarida auditorlik faoliyatining milliy standartlari

(AFMS) qoidalarining talablarini inobatga olish zarur. Shu bilan birga Auditning Xalqaro standatiga muvofiq audit o'tkazilganda auditorlik xulosasini tayyorlashda asosan № 700 - «Moliyaviy hisobotlar to'g'risida fikr hosil qilish va hisobot (xulosa) berish» nomli AXSdan foydalaniladi.

Audit natijalari korxonadagi mahsulot ishlab chiqarish xarajatlarning to'g'ri taqsimlanishi natijalarini xolisona aks ettirishi lozim. Shu bilan birga auditorlik xulosasining kirish qismida tekshiruvdan o'tkazilgan asosiy hujjatlar ro'yxati va sanasi ko'rsatilgan holda aks ettirilishi lozim.

Ijobiy auditorlik xulosasida buxgalterlik balansi va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligi auditor tomonidan tasdiqlanadi. Qoidaga ko'ra ijobiy auditorlik xulosasi auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holati va sodir etilgan moliya-xujalik muomalalarining O'zbekiston Respublikasi qonunchiligi talablariga muvofiqligini ishonarli aks ettiradi degan fikrga kelingan vaqtda tuzilishi lozim.

Auditorga barcha zarur ma'lumotlar o'z vaqtida taqdim etilmagan yoki buzib ko'rsatilgan holda taqdim etilganligini u bilmagan bo'lsa, bunga auditor javobgar hisoblanmaydi. Bu hollarda barcha javobgarlik zarur ma'lumotlarni auditorga taqdim etishi lozim bo'lgan, tekshirilayotgan korxona ma'muriyati va uning mas'ul xodimlariga yuklatiladi. Shu boisdan, korxona rahbari va moliya-hisob xizmati xodimlari oldindan, auditorlik xulosasini oxirgi tahrirda tuzgunga qadar tanishib chiqishlari, agarda ularda ayrim holatlarga nisbatan norozilik, mulohaza yoki qandaydir takliflari bo'lsa, ushbu bildirilgan fikrlar diqqat bilan eshitilib, korxona xodimlari ishtirokida muhokama qilinishi va asoslangan holda chiqarib tashlanishi yoki e'tiborga olinib, xulosaning oxirgi tahririda inobatga olinishi lozim. Shuningdek, agar tekshiruvda hech qanday kriminalga oid holat aniqlanmagan bo'lsada, xulosalarni ochiqdan-ochiq yoki niqoblangan ishoralar bilan shakllantirish mumkin emas. Auditorlik xulosasida hech qanday taxminlar, gumonlar, mish-mishlar va boshqa tasdiqlanmagan manbalardan olingan ma'lumotlarni

keltirish mumkin emas. Shuningdek, xulosada judayam ehtiroslarga berilgan so'zlar, keltirilgan faktlar bo'yicha sharhlar, bo'lmasligi kerak.

Auditorlik tekshiruvi yakunlanganidan so'ng barcha materiallar (ishchi va analitik jadvallar, hisob-kitoblar, auditorlik tekshiruvi va xulosalar hamda ekspertiza dalolatnomalarining birlamchi nushalari, hisob xodimlari, moddiy javobgar shaxslar va boshqalarning tushuntirish xatlari) har bir tekshirilgan korxona uchun maxsus ochilgan papkalarda saqlanishi lozim.

Navbatdagi tekshiruvdan oldin ushbu materiallar tekshiruv eng boshidan aniq maqsadga yo'naltirilgan va samarali bo'lishi, buning ustiga uni mazkur korxonani tekshirishda oldin ishtirok etmagan, yangi xodimlar o'tkazsa, ularga yaqindan yordam berishi mumkin.

Bulardan tashqari, oydinlashtirilishi lozim bo'lgan ayrim savollar yoki tekshirilayotgan korxona tomonidan da'volar paydo bo'lishi mumkin. Bunday hollarda haqiqatni qaror toptirish uchun auditorlik hisoboti va xulosasidagi ishchi materiallarga murojaat qilinadi.

Nazorat uchun savollar

1. Ishlab chiqarish jarayonining deganda nima tushuniladi?
2. Korxona faoliyatida ishlab chiqarish xarajatlari auditining maqsadi va vazifalari nimalardan iborat?
3. Korxona faoliyatida ishlab chiqarish xarajatlari auditining axborot manbalari nimalardan iborat?
4. Ishlab chiqarish xarajatlari auditi nima?
5. Korxonada ishlab chiqarish xarajatlari auditini o'tkazishni rejalashtirishda nimalar aks ettiriladi?.
6. Amortizatsiya hisoblash jadvali ketma-ketligi qanday?
7. Tekshiruv jarayonida olingan ma'lumotlar asosida ishlab chiqarish xarajatlari auditi natijalarini umumlashtirish qanday tartibda tashkil qilinadi?

15-BOB. SOTISH VA TUSHUM JARAYONI AUDITI

15.1. Xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy natijalarini ifodalovchi ko'rsatkichlar tizimi

O'zbekistonda bozor munosabatlariga o'tish korxonalar faoliyatini tubdan isloh qilish, ularni yuzaga kelgan yangi iqtisodiy munosabatlar sharoitida rivojlanishini ta'minlash korxonalarning moliyaviy barqarorligiga uzviy bog'liq. Korxonalarning moliyaviy jihatdan barqaror bo'lishi ularning faoliyati davomida olgan foydasining to'g'ri shakllantirilishi bilan aloqadordir. Chunki korxonalarda foyda shu erda ishlovchilarning moddiy ta'minlanishining, korxonalarda ishlab chiqarish faoliyatini kengaytirishning, ishlab chiqarishda fan-texnika yutuqlarini va yangi texnologiyalarni joriy qilish kabi ishlarning asosiy moddiy manbasi hisoblanadi. Bozor iqtisodiyotiga o'tish sharoitida foyda ko'rsatkichini to'g'ri aniqlash juda muhim ahamiyatga ega. Mazkur daromad hisobidan maxsus maqsadlarga mo'ljallangan fondlar, rezerv fondi tashkil etadi, kapital qo'yilmalar moliyalashtiriladi va ijtimoiy tadbirlar amalga oshiriladi.

Turli mulkchilikka asoslangan bozor iqtisodiyoti sharoitida korxona faoliyatining yakuni sifatida moliyaviy natijalar qaraladi.

O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobi milliy standartiga ko'ra, moliyaviy natijalar - xo'jalik yurituvchi subyektning foyda yoki zarar shaklida ifodalangan faoliyatining pirovard iqtisodiy yakunidir, yoki boshqacha qilib aytganda *moliyaviy natijalar* – bu xo'jalik yurituvchi subyektning ma'lum hisobot davrida tadbirkorlik faoliyati jarayonida o'ziga qarashli mablag'ning oshishi yoki kamayishidir. Bunday faoliyat natijasi hisobot davridagi barcha foydalar va zararlarni hisoblash yo'li bilan aniqlanadi.

Moliyaviy natijalarni shakllantirish jarayoni xalq xo'jaligining turli tarmoqlaridagi korxonalarda o'ziga xos xususiyatlarga ega. Shunday bo'lishiga qaramay, iqtisodiyotning barcha tarmoqlaridagi korxonalarda

faoliyat moliyaviy natijalarini aniqlashda yagona an'anaviy usuldan foydalaniladi: daromad – xarajatlar = foyda (yoki zarar).

Korxonalar faoliyatining moliyaviy natijasini ta'riflovchi sintetik ko'rsatkich bo'lib balans (yalpi) foyda va zarari hisoblanadi.

Qonunchiligimizda "Mahsulotlar (ishlar, xizmatlar) tannarxiga qo'shiladigan, mahsulot ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko'rsatish) xarajatlarining tarkibi va moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to'g'risida"gi Nizomning qabul qilinishi foydani shakllantirish tartibini o'zgartirdi.

Ushbu nizomning ahamiyati behad katta bo'lib u soliqqa tortiladigan foyda bilan buxgalteriya schyotida (balans foyda) hosil bo'ladigan foyda farqini aniqlash imkoniyatini beradi; foydalanuvchilar tomonidan qarorlar qabul qilish uchun moliyaviy hisobotning ahamiyatini oshiradi.

Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom bir tomonidan korxonalarga hisobot davri ichida sodir bo'ladigan xarajatlar va daromadlar to'g'risidagi aniq ma'lumotlarni olish imkoniyatini bersa, ikkinchi tomondan soliq qonunlariga binoan soliq organlariga hisobotlarni tuzib topshirish imkoniyatini yaratadi. Bunda davlat o'z vakolatli (soliq) organlari orqali soliq hisobotini to'g'riligini tekshirish huquqiga ega.

Agar soliq qonunchiligi korxona foydasi va rentabelligini aniqlashda tadbirkorlik – barcha daromadlardan barcha xarajatlarni chiqarib tashlash – qonuniga amal qilganda oson bo'lardi.

Lekin davlatning soliq siyosati faqat soliq hisoblash va uni byudjetga o'tkazib olishnigina inobatga olmaydi, balki soliq siyosati rag'batlantiruvchi xarakterga ega, xo'jalik yuritishning ratsional usulini rag'batlantiradi va resurslardan qonunsiz foydalanishni jazolaydi. Soliq siyosati ma'lum ijtimoiy maqsadni ham ko'zlaydi, yangi hududlarni o'zlashtirishga undaydi.

Demak, korxona o'z xo'jalik faoliyatini samaradorligini aniqlash va kelgusi davrga boshqaruv qarorlarini qabul qilish uchun hisobot davrida daromad va xarajatlarni hisoblab chiqish imkoniyatini beradigan axborotlarni yig'ish va ishlab chiqish tizimiga ega bo'lishi kerak. Korxona bu hisoblarni soliq faktorini inobatga olmasdan bajaradi.

Korxonalarlarda moliyaviy natijalarning muhim ko'rsatkichlaridan biri bu mahsulot (ish, xizmat) sotishdan ko'rilgan daromaddir.

Daromad xo'jalik jarayonlari natijasida korxonaga kelib tushgan tushumlar evaziga aktivlar miqdorining ko'payishi yoki majburiyatlarning kamayishini anglatadi. Eng oddiy ko'rinishda daromad ma'lum davrda sotilgan mahsulot (ish, xizmat) qiymatiga tengdir.

Xo'jalik faoliyatida sodir bo'ladigan xarajatlar tarkibi va ularni aniqlashning yagona uslubiy asoslari "Mahsulot (ish, xizmat)lar ishlab chiqarish xarajatlarining tarkibi va moliyaviy natijalarning shakllanish tartibi to'g'risida"gi Nizomda ko'rsatib berilgan. Ushbu hujjatga muvofiq ularni quyidagicha guruhlash mumkin:

- asosiy faoliyat xarajatlari;
- davr xarajatlari.

Korxonalar xo'jalik faoliyatida sodir bo'lgan barcha turdagi xarajatlar quyidagi shartlar bajarilganda hisobda tan olinadi:

– xarajatlar aniq shartnoma shartlari, qonunchilik va me'yoriy hujjatlarga asosan amalga oshirilganda;

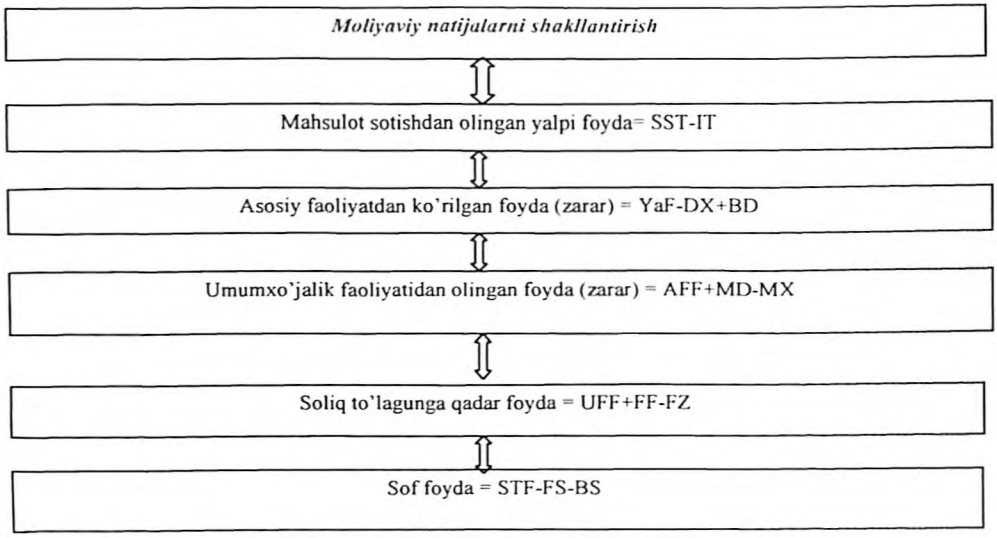
– xarajatlar summasi (miqdori)ni aniqlash mumkin bo'lganda;

– xo'jalik jarayonlari natijasida korxonada iqtisodiy manbaning kamayganligi aniq bo'lganda, ya'ni aktiv sarflanganda.

Korxona xarajatlari moliyaviy natijalarga teskari proportsional ravishda ta'sir ko'rsatadi. Ular, asosan, mulkiy va mehnat resurslarini sotib olishga sarflangan mablag'lar bo'lib, korxona uchun majburiy to'lov hisoblanadi.

Korxonalarda moliyaviy natijalar hisobining yana bir obyekti bu sof foydadir. U korxona xo'jalik faoliyatining asosiy manbai va samaradorligining muhim ko'rsatkichidir.

Ma'lumki, bozor munosabatlari sharoitida barcha turdagi tadbirkorlik faoliyatining asosiy maqsadi foyda olish. Bu boradagi buxgalteriya hisobining funksiyasi korxona faoliyatining yakuniy natijasini aniqlash va uni hisobotda aks ettirish orqali ma'lumot foydalanuvchilarga etkazish.



7-chizma. **Moliyaviy natijalarning shakllanishi**

Bu erda, **SST** – sotishdan olingan sof tushum;
IT – sotilgan mahsulotning ishlab chiqarish tannarxi;
YaF – yalpi foyda;
DX-davr xarajatlari;
BD-asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlar;
AFF-asosiy faoliyatdan olingan foyda;
MD - moliyaviy faoliyatdan olingan daromadlar;
MX - moliyaviy faoliyat xarajatlari;
UFF - umumxo'jalik faoliyatidan olingan foyda;
FF - favqulodda vaziyatlardan olingan foyda;
FZ - favqulodda vaziyatlardan ko'rilgan zarar;
STF - soliq to'langungacha olingan foyda;
FS - foydadan to'lanadigan soliq;
BS - boshqa soliqlar va to'lovlar.

15.2. Mahsulotlarni sotish va moliyaviy natijalarning o‘zaro bog‘liqligi

Iqtisodiyotni erkinlashtirish sharoitida mulkchilik tuzilmasi o‘zgaradi va endi davlat xo‘jalik yurituvchi subyekt faoliyatidan manfaatdor bo‘lgan foydalanuvchilar va mulk egalaridan biriga aylanadi, zero bu foydalanuvchi va mulkdor xo‘jalik yurituvchi subyektga o‘z mablag‘ini qo‘ygan. Xo‘jalik yurituvchi subyekt ham o‘zini raqobatbardosh korxonaga aylanishida yordam beradigan va zarur moliyaviy natijalarga erishishida qo‘l keladigan boshqaruv qarorlarini izlash va qabul qilishga majbur bo‘ladi. Shu maqsadda korxona bozor kon’yunkturasini o‘rganadi, o‘z faoliyatini mustaqil rejalashtiradi. Bu maqsadlarga erishish uchun ko‘pdan-ko‘p manfaatdor tomonlar bilan iqtisodiy aloqaga kirishadi. Bu jarayonda buxgalteriya hisobi manfaatdor tomonlar uchun axborot manbai bo‘lib hisoblanadi.

«Buxgalteriya hisobi to‘g‘risida»gi Qonun buxgalteriya hisobini yuritish standartlariga nisbatan yangi, bozor munosabatlariga to‘g‘ri keladigan talablarni qaror toptirishni ta’minlaydi hamda O‘zbekiston Respublikasidagi buxgalteriya hisobi tizimini tashkil etishda zamin bo‘ladigan asosiy tamoyillarni ko‘zda tutadi.

Buxgalteriya hisobining milliy standartlarini amalga kiritish zarurati asosan buxgalteriya hisobining bazaviy qoidalari va tamoyillarini tushuntirish va umumlashtirish, asosiy tushunchalarni bayon qilish, u yoki bu buxgalteriya usullarini hisobga olgan holda O‘zbekiston Respublikasida hisobning o‘ziga xos xususiyatlarini qo‘llashdan iboratdir. Tayyor mahsulot (ish, xizmat)lar, ularni sotish hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish hisobini yuritishda «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» nomli 1-son BHMC, «Asosiy xo‘jalik faoliyatidan olingan daromadlar» nomli 2-son BHMC, «Moliyaviy natijalar to‘g‘risida hisobot» nomli 3-son BHMC, «Tovar-moddiy zaxiralar» nomli 4-son BHMC, «Inventarizatsiyani tashkil etish va o‘tkazish» nomli 19-son BHMC, «Xo‘jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xo‘jalik faoliyatining buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va

uni qo'llash bo'yicha yo'riqnoma» nomli 21-son BHMClar uslubiy asos sifatida qo'llanilishi mumkin.

Korxona ishini sotish rejasining bajarilishiga qarab baholash korxona rahbarlarini mahsulot sotish va moliyaviy faoliyat masalalariga ko'proq e'tibor berishga chaqiradi hamda korxonaning bir maromda ishlashiga va yuqori sifatli mahsulot ishlab chiqarishiga ijobiy ta'sir ko'rsatadi. Bular esa, o'z navbatida, korxonadagi ishlab chiqarishning iqtisodiy samaradorligini oshirish imkonini beradi.

«Tovar-moddiy zaxiralar» nomli 4-son BHMCga muvofiq tayyor mahsulot xo'jalik yurituvchi subyektlarida bo'lgan aktivlar hisoblanadi va ular xo'jalik yurituvchi subyektning kundalik faoliyatida sotish uchun mo'ljallangan tayyor mahsulot, tovarlar sifatida korxonaning tovar-moddiy zaxiralari tarkibiga kiradi.

Bozor iqtisodiyoti sharoitida mulk shaklidan qat'iy nazar barcha korxonalarda mahsulot sotish hajmi asosiy ko'rsatkichlardan biridir. Bu ko'rsatkich korxonalarni xalq xo'jaligida shaxsiy iste'mol uchun sifatli mahsulot ishlab chiqarishga undaydi, o'z muddatida mahsulotning sotilishi (ish bajarilishi, xizmat ko'rsatilishi) ishlab chiqarishning uzluksiz davom etishini ta'minlaydi, mablag'lar aylanishini tezlashtiradi. Mahsulot sotish orqali qilingan xarajatlar qoplanadi va korxona foyda olishga erishadi.

Sotish hajmi korxona moliyaviy natijasini umumlashtiruvchi asosiy ko'rsatkichlardan biridir. Mahsulot sotishdan kelgan tushum orqali korxona birinchi galdagi to'lovlarni amalga oshiradi. Soliq bo'yicha to'lovlar mol yetkazib beruvchilar, ishchi xizmatchilar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitoblarni bajaradi. Demak, korxonaning moliyaviy holati, aylanma mablag'larning aylanish tezligi va uni holati, moliyaviy natijalar sotish hajmi bo'yicha rejaning bajarilishi va uning dinamikasiga ko'p jihatdan bog'liq.

Sotish jarayonining tezlashishi korxonaning ishlab chiqarish va ta'minot jaryonlarini ham tezlashishiga ta'sir etadi, debitorlik va kreditorlik qarzlarini qisqartiradi.

15.3. Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditi

Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishning umumiy qismi - qoldiqlar haqqoniyligini baholash va bajariladigan uslubiy amallar mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishga o'xshash.

№21-BHMSga muvofiq jo'natilgan mahsulot, material, bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlar uchun xaridor va buyurtmachilar bilan olib boriladigan hisob-kitoblar 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020- «Olingan veksellar», 6310- «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar», 9010 - «Mahsulotlar sotishdan olingan daromadlar», 9020 - «Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar», 9030 - «Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar», 9110 - «Sotilgan mahsulotlar tannarxi», 9120 - «Sotilgan tovarlar tannarxi», 9130 - «Sotilgan ishlar va xizmatlar tannarxi», schyotlarida hisobga olinadi. Auditor 4010-«Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020-«Olingan veksellar» va 6310-«Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotlari bo'yicha hisob yuritish va nazoratning holati hamda qoldiqlarning haqqoniyligini baholash natijasida xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar bo'yicha muomalalarning ishonchliligini tekshiradi. Bu schyot bo'yicha oborotlarni tekshirishning muhimligi korxona faoliyatini baholaydigan asosiy ko'rsatkich - tovarlar, mahsulotlar, ish va xizmatlarni sotishdan olinadigan daromad ko'rsatkichi bo'yicha axborotlarni shakllantirishi bilan izohlanadi.

Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarga doir muomalalarni tekshirishda 4010, 4020 va 6310 schyotlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarining Bosh daftar hamda o'zaro aloqador hisob registrlari ma'lumotlari bilan tengligi aniqlanadi. Bunda asosan 4010-schyot debeti bo'yicha yozuvlar 9010, 9020, 9030, 9210, 9220-schyotlarning krediti bo'yicha yozuvlar bilan solishtiriladi. Agar qonun yoki oldi-sotti shartnomasida tovarga mulkchilik huquqining maxsus tartibi ko'zda tutilmagan bo'lsa, uholda umumiy qoida bo'yicha mulkiy huquq mol yetkazib beruvchidan xaridorga tovarni jo'natish vaqtida

o‘tadi va debet 4010-«Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar» va kredit 9010-«Tayyor mahsulotlarni sotishdan olingan daromadlar»schyoti yozuvi bilan aks ettiriladi. Bunday yozuv soliqqa tortish maqsadi uchun qanday hisob tartibi - «to‘lov bo‘yicha» yoki «jo‘natish bo‘yicha» qabul qilinganidan qat’iy nazar amalga oshiriladi. Dastlabki hujjat va 4010-schyotning hisob registri bo‘yicha mahsulot jo‘natilgan sanani taqqoslash orqali muomalalarning o‘z vaqtida aks ettirilishi nazorat qilinadi.

Agar shartnomada tovarlarga mulkiy huquq o‘tishining maxsus tartibi ko‘zda tutilgan bo‘lsa, u holda jo‘natilgan qiymatliklarga mulkiy huquq ularni jo‘natish vaqtida emas, balki pul to‘lanish vaqtida o‘tishi mumkin. Bu holda jo‘natilgan va sotilgan tovarlar uchun xaridorlarning qarzlari ham shunday yozuv bilan, ammo pul to‘lanish vaqtiga aks ettirilishi muhimdir. Bu xaridorlar bilan chet el valyutasida hisoblashilganida va xaridorlar bilan shartli birliklarda hisoblashilganda o‘ta muhimdir. Chunki muomalalarni aks ettirish sanasiga bog‘liq holda valyuta kursi natijada esa umumiy qarzdorlik, kurs va summa tafovutlari aniqlanadi.

Muomalalarning hujjat bilan asoslanganligini tekshirish chog‘ida tovar (mahsulot, ish va xizmat)lar bahosi shakllanishining shartnoma shartlariga muvofiqligi, hamda QQS summasi va xaridorlarga taqdim qilingan schyotlar boshqa elementlarining to‘g‘riligi aniqlanadi. Xaridorlar tomonidan schyotlarni to‘lashning o‘z vaqtidaligi va to‘liqligi 5110, 5210, 5220, 6310, 7310 schyotlar bilan boglanadigan ma’lumotlarni taqqoslash va analitik hisob registrlaridagi yozuvlarni ko‘rib chiqish yo‘li bilan aniqlanadi.

Veksellar bilan hisob-kitob qilinganida №21 BHMS talablariga muvofiq 4020 -«Olingan veksellar» schyotini yuritish tartibiga rioya qilinishi va xaridorlarning veksellar bilan ta’minlangan qarzlari analitik hisobining tuzilishiga qat’iy e’tibor qaratilishi lozim. Bunda xususan, veksellarning to‘lov muddati, banklarda hisobga olinganligi (diskontlangani), o‘z vaqtida puli kelib tushmaganlari alohida tekshirilishi zarur.

Shuningdek, olingan veksellar bo‘yicha veksel foizlari va QQS aks

ettirilishi, veksel bo'yicha pul mablag'larining kelib tushish chog'ida (tovarlar, qarama-qarshi talablar) vujudga keladigan majburiyatlar to'g'riligi tekshiriladi.

Tekshiruv jarayonida xaridorlarning muddatlari o'tib ketgan debitor qarzlari talab qilinganligi va talab qilinmaganligini aniqlab tahlil qilinadi. Debitor qarzlarni hisobdan o'chirish faktlari bo'yicha auditor ushbu faktlarning asoslanganligi va to'g'ri aks ettirilganligini aniqlaydi.

Debitor qarzlarning ahvoli va ularni hisobdan o'chirishni tekshirish amallari shubhali qarzlar bo'yicha rezerv yaratish va undan foydalanishni tekshirish amallari bilan kesishadi. Shubhali qarzlar bo'yicha rezervlardan foydalanishning asosliligini tekshirish debitor qarzlarni hisobdan o'chirish chog'ida ko'rib chiqiladi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob - kitoblarni tekshirishni boshlashdan oldin saldo (qoldiq) reestrlarida ko'rsatilgan qoldiqlarning Bosh daftardagi 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020- «Olingan veksellar», 6310- «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotlari bo'yicha qoldiqlarga teng kelishini aniqlash zarur. Shuningdek, reestrlarning o'z vaqtida to'lg'azilishi, buxgalteriyaga topshirilishi va xo'jalikning kassasiga yoki hisob-kitob schyotiga tushgan to'lovlar haqida belgilar (yozuvlar) mavjudligi tekshiriladi. Mahsulot, material, ish va xizmatlar realizatsiyasi bo'yicha to'lov talabnomalarining o'z vaqtida to'lg'azilishi va inkassaga qo'yilishi tekshiriladi. Qarzlarning vujudga kelish sanalari va to'lov muddati o'tib ketgan summalarini saldo (qoldiq) reestrlari bo'yicha aniqlash zarur. Ushbu to'lov hujjatlari bo'yicha qarzlar nihoyatda puxta tekshiriladi. Chunki, amaliyotda xaridorlar va buyurtmachilarning qarzlari 4010 - «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar» va 4020- «Olingan veksellar», schyotlarining debetida, to'lovlarning kelib tushishi esa 6310- «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotining kreditida aks ettiriladi, shuningdek mahsulot va materiallar bir xo'jalik yoki tashkilotga jo'natilib, schyot esa adashib boshqasiga taqdim etilishi hollari ham uchraydi. Buning natijasida noxaq debitor va kreditor qarzlar vujudga keladi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda korxona rahbari va bosh buxgalteri tomonidan muddati o'tib ketgan debitor qarzlarni undirish choralari ko'rilayotganligi aniqlanadi, hisob-kitoblarni o'zaro taqqoslash va aniqlangan tafovutlarni taqqoslash dalolatnomasi tuzib to'g'rilash, shuningdek qarzlarni o'zaro surishishga doir ishlarning amalga oshirilayotganligi tekshiriladi.

15.4. Mahsulot sotishdan olingan yalpi foydani tekshirish

Asosiy faoliyatdan olinadigan daromadlarning shakllanishi 2-son «Asosiy xo'jalik faoliyatidan olinadigan daromadlar» nomli BHMS bilan tartibga solinadi.

Asosiy xo'jalik faoliyatidan olinadigan daromadlar - xo'jalik yurituvchi sub'ekning odatdagi faoliyati davomida vujudga keladigan davr ichida mulk egalarining o'z sarmoyalariga badali bilan bog'liq bo'lagan ko'payishlarni istisno etganda, o'z sarmoyasi ko'payishiga olib keladigan tushumlarga aytiladi. Tayyor maxsulotlar, tovarlar, bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlar, olingan daromadlar, shuningdek sotilgan tovarlarning qaytarilishi, sotish narxlaridan chegirmalar to'g'risidagi axborotlar quyidagi schyotlarda aks ettiriladi:

9010 "Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad"

9020 "Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar"

9030 "Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar"

9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi"

9050 "Xaridor va buyurtmachilarga berilgan chegirmalar"

Yuqorida keltirilgan 9010 "Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad", 9020" "Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar", 9030 "Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar" schyotlar tranzit schyotlar hisoblanib, ko'payishi kreditida kamayishi debetida aks ettiriladi. 9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi" va 9050 "Xaridor va buyurtmachilarga berilgan chegirmalar" schyotlari kontrpassiv schyot bo'lib 9010 "Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad", 9020 "Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar" va 9030

"Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar" schyotlar summasini korrektirovka qilib turadi.

Yuqorida keltirilgan schyotlarda quyidagilarni sotishdan tushgan sof tushum aks ettiriladi:

sanoat, qishloq xo'jaligi va boshqa korxonalarda ishlab chikarilgan tayyor mahsulot va o'zida ishlab chiqarilgan yarim tayyor mahsulot;

sanoat tusidagi ishlar va xizmatlar;

sanoat tusiga ega bo'lmagan ishlar va xizmatlar;

sotib olingan buyumlar;

qurilish-montaj, loyiha-qidiruv, ilmiy tadqiqot va boshqa shunga o'xshash ishlar;

savdo, ta'minot korxonalarining tovarlari;

transport tashkilotlarining yuk va odamlar tashish bo'yicha xizmatlari;

engil avtomashinalarni ijaraga berish va avtomashinalarni haydab olib-borib berish xizmatlari;

transport ekspeditsion va yuklash-tushirish operatsiyalari;

aloqa korxonalari xizmatlari va h.k.

Hisobot davriga tegishli bo'lgan oldingi davrda olingan daromadlar summasiga pul mablag'larini hisobga oladigan schyotlar debetlanib, 6210 «muddati uzaytirilgai daromad» yoki 6310 «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan avanslar» schyotlari kreditlanadi.

Sanoat va qishloq xo'jligi korxonalari, mol etkazib yuboruvchi va buyurtmachilarga yuklab yuborilgan mahsulot, bajarilgan ish va xizmatlar bo'yicha taqdim etilgan hisob hujjatlari summasiga 4010 «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar» schyoti debetlanib 9010 Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad", 9020 "Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar" va 9030 "Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar" schyotlari kreditlanadi.

Kelgusida yuklab jo'natilagn mahsulot, ko'rsatiladigan xizmat va bajariladigan ishlar uchun; oldindan olingan avanslar summasi ushlab qolinganda 6210 va 6310 schyotlari debetlanib 4010-schyot kreditlanadi. Yuborilgan mahsulot, bajarilgan ish va xizmatlar uchun pul mablag'lari tushganda pul mablag'larini hisobga oladigan schyotlar debetlanib 4010

«Xaridorlar va buyur-machilardan olinadigan schyotlar» schyoti kreditlanadi.

Korxonaning yakuniy balans foydasi (zarari) hisobot davrining oxirida 9900 «Yakuniy moliyaviy natija» schyotida aniqlanadi.

9010 "Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad", 9020 "Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar" va 9030 "Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar" schyotlarning kredit hisobot davri oxirida quyidagi provodkalar bilan 9900- schyotiga o'tkaziladi:

Dt 9010, 9020, 9030-schyotlar

Kt 9900 «yakuniy moliyaviy natija».

9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi" va 9050 "Xaridor va buyurtmachilarga berilgan-chegirmalar, schyotlarida sotilgan tovarlarning qaytarilishi, shartnoma shartlariga binoan sotishda" chegirma, shuningdek sotilgan mahsulotdan brak aniqlanishi natijasida narxidan chegirma ana shu kabilarni hisobga olish uchun belgilanadi. Bu schyot kontrpassiv bo'lib, uning debet oboroti moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotning yalpi sotilgan mahsulotdan tushgan tushum summasidan chiqarib tashlanadi.

9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi" schyotning debetida muomalalar quyidagi hollarda aks ettiriladi:

buyurtmachi va xaridorlarga ushbu tovarlar qiymati qaytarilganda: Dt 9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi"

Kt 5010, 5110, 5210 schyotlari.

Kreditga sotilgan tovarlar qaytarib olinganda:

Dt 9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi"

Kt 4010 «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar» yoki 4110 Alohida bo'linmalardan olinadigan schyotlar».

Qaytarib omborga qabul qilingan mahsulot va tovarlarning tannarxiga usulida quyidagicha provodka beriladi:

Dt9110, 9120, 9130 schyotlar Kt 2810, 2910, 2920 schyotlar

Qaytarib olingan mahsulot va tovarlar bo'yicha hisoblangan QQS summasiga quyidagicha provodka beriladi:

Dt 6410 «Byudjetga to'lovlar bo'yicha qarzdorlik» Kt 4010 yoki 4110 schyoti.

Hisobot davrining oxirida 9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi" schyotining debet saldosi quyidagi provodka bilan yakuniy moliyaviy natijaga o'tkaziladi:

Dt 9900 «Yakuniy moliyaviy natija»

Kt 9040 "Sotilgan tovarlarning kaytarilishi"

Asosiy faoliyatdan olingan daromadlarni hisobga oladigan (9010 "Tayyor mahsulotni sotishdan olingan daromad", 9020 "Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar", 9030 "Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar", 9040 "Sotilgan tovarlarning qaytarilishi", 9050 "Xaridor va buyurtmachilarga berilgan chegirmalar") schyotlar bo'yicha analitik hisob sotilgan mahsulot (tovar), bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlarni har bir turi bo'yicha yuritiladi. Bundan tashqari, bu schyotlar bo'yicha analitik hisob ishlab chiqariishi boshqarish maqsadida sotilish jo'g'rofiy segmentlari va boshqa segmentlari bo'yicha yuritilishi mumkin.

Tayyor mahsulotni xaridorga jo'natish xaridor bilan avvaldan tuzilgan shartnomalarga asosan amalga oshiriladi. Bu shartnomalarda jo'natiladigan mahsulotni muddati, miqdori, qiymati va hisob-kitob shartlari aks ettiriladi. Auditor shartnomalardagi shart-sharoitlarni to'liq aks ettirilishini tekshiradi. Undan tashqari mahsulot jo'natilishi hisob schyot-faktura, chiqim yukxati to'lov-talabnomasi va boshqa hujjatlarda to'g'ri rasmiylashtirilganligi aniqlanadi. Mahsulot jo'natilganda uning sotilishi narxi to'g'ri hisoblanishi, ya'ni unga qo'shilgan qiymat, aktsiz va boshqa soliqlar qiymati, mahsulotni xaridorga etkazish uchun sarflanadigan transport tayyorlov xarajatlari summasi qo'shilishi tekshiriladi. Auditor jo'natilgan mahsulotning haqiqiy tannarxi to'g'ri aniqlanishini tekshiradi. Buxgalteriya hisobini milliy standartlariga binoan mahsulot jo'natilgan vaqtidan boshlab sotilgan deb hisoblanadi. Tayyor mahsulot xaridorlarga jo'natilganda uning haqiqiy tannarxi noma'lum bo'ladi, chunki uning haqiqiy tannarxi oyning oxirida aniqlanadi. Shuning uchun joriy hisobda jo'natilgan tayyor mahsulotlar hisob narxlarida rasmiylashtiriladi.

Hisob narxlari sifatida rejadagi tannarx yoki shartnoma narxlari qo'llaniladi. Hisobot davrining oxirida jo'natilgan mahsulotning haqiqiy tannarxi va uning hisob narxlari bilan farqi aniqlanadi.

Jo'natilgan tovarlar va tayyor mahsulotni haqiqiy tannarxini aniqlash

(ming so'm)

Ko'rsatkichlar	Hisob narxi	haqiqiy tannarxi	Farq
Oy boshiga ombordagi tayyor mahsulot qoldig'i	245	210	35
Ishlab chiqarishdan hisobot oyida qabul qilingan tayyor mahsulot	2800	2900	100
Jami	3045	2810	235
Xaqiqiy tannarxini hisobdagi narxiga nisbati, %			2,28
Mahsulot qiymati	2700	2492	208
Oy oxiriga tayyor mahsulot qoldig'i	345	318	27

Bunday hisob-kitoblarga aniqlik kiritish maqsadida jadval tayyor mahsulotning guruhlari bo'yicha tuziladi.

9010 schyotning debetidagi oborotlarni to'g'ri hisoblanishini aniqlash uchun auditor sotilgan mahsulotni haqiqiy tannarxi hisob-kitobi tekshiradi.

Sotilgan maxsulotni haqiqiy tannarxini hisoblash

(ming so'm)

Ko'rsatkichlar	Hisob narxi	Haqiqiy tannarxi	Farqi (Q-)
Jo'natilgan mahsulotni oy boshida qoldig'i	4412	400	-12
Hisobot oyida jo'natilgan mahsulot	2700	2492	-208
Jami:	3112	2892	-220
Haqiqiy tannarxini hisobdagi na ishlab chiqarishga nisbat %			92,92
Hisobot oyida sotilgan mahsulot	2640	2453	-187
Jo'natilgan mahsulotning oy oxiriga qoldig'i	472	439	-33

Auditor jo'natilgan mahsulot bo'yicha xaridorlardan pul kelib tushishi tekshiriladi. Xaridorlarni korxona oldidagi qarzlar muddati bo'yicha ko'rib chiqiladi.

15.5. Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlarni tekshirish

Xo'jalik yurituvchi subyektlar asosiy faoliyatlari bo'yicha boshqa daromadlarni ham olishi mumkin. Bu daromadlarni moddalari va turlari «xarajatlar tarkibi to'g'risida»gi Nizomga muvofiq quyidagi elementlardan tashkil topgan.

-shartnoma talablarini bajarmaganligi uchun olingan jarima, penya va boshqa mablag'lar;

-hisobot yilida aniqlangan o'tgan yillarda olingan foyda summasi;

-mahsulotni ishlab chiqarish va sotish bilan bog'liq bo'lmagan boshqa muomalalar va faoliyatdan olingan daromadlar;

-idishlar bo'yicha amalga oshirilgan muomalalardan olingan daromadlar;

-moddiy vositalarni va boshqa mulklarni tugatish va sotishdan olingan daromadlar;

-da'vo muddati o'tgan kreditor qarzlar va deponent qarzlarni hisobdan chiqarish natijasida olingan daromadlar;

-tovar moddiy boyliklarni va tayyor mahsulotlarni qayta baholash natijasida olingan daromadlar;

Ushbu muomalalarni amalga oshirish natijasida tushgan daromad summalarining buxgalteriya hisobi quyidagi schyotlarda yuritidadi:

9310 "Asosiy vositalarning sotilishi va turli chiqimidan olingan foyda".

9320 "Boshqa aktivlarni sotish va turli chiqimidan olingan foyda".

9330 "Penya, jarimalar va boshqa to'lovlarni undirish".

9340 "O'tgan yillar foydalari".

9350 "Qisqa muddatli ijaradan olingan daromadlar".

9360 «Kreditorlik va deponentlik qarzlarni hisobdan chiqarishdan tushgan daromad».

9370 «Xizmat ko'rsatuvchi xo'jaliklarning daromadlari».

9380 «Beg'araz moliyaviy yordam».

9390 «boshqa operatsion daromadlar».

Bular tranzit schyotlar bo'lib, passiv schyotlarga mansub. Yuqoridagi schyotlarning kredit oboroti tegishli manbalar hisobidan

foydaning ko'payishi, debet oboroti esa ularning hisobdan chiqarilishini ko'rsatadi va hisobot davri boshiga qoldig'i qolmaydi.

9310 "Asosiy vositalarning sotilishi va turli chiqimidan olingan foyda" schyotida asosiy vositalarni sotish va boshqa ko'rinishdagi hisobdan chiqarishlardan olingan foyda hisobga olinadi. Bu vaqtda quyidagicha provodka beriladi:

Dt 9210 «Asosiy vositalarning sotilishi va turli chiqimi»

Kt 9310 "Asosiy vositalarning sotilishi va turli chiqimidan olingan foyda".

9320 "Boshqa aktivlarni sotish va turli chikimidan olingan foyda" schyotida nomoddiy aktivlar, immatli qog'ozlar va shunga o'xshagan boshqa aktivlarni sotishdan olingan foyda summas kuyidagi provodka bilan aks ettiriladi:

Dt 9220 «Boshqa aktivlarning sotilishi va turli chiqimi»

Kt 9320 "Boshqa aktivlarni sotish va turli chiqimidan olingan foyda".

9330 "Penya, jarimalar va boshqa to'lovlarni undirish" schyotida shartnoma shartlarini buzganligi uchun undirilgan yoki qarzdor tomonidan e'tirof etilgan jarimalar, boqimandalar, vaqtida to'lanmagan qarzlar va boshqa xil jazo jarimalari, shuningdek etkazilgan zararlarni undirish bo'yicha daromadlar aks ettiriladi.

Bunday jarima va boqimandalar undirib olinsa 5110 yoki pul mablag'larini hisobga oladigan boshqa schyotlar debetlanib, 9330 "Penya, jarimalar va boshqa to'lovlarni undirish" schyoti kreditlanadi. Lekin bunday jarima aybdor tomonidan tan olinib hali puli o'tkazib berilmagan bo'lsa, 4800 «Da'volar bo'yicha olinadigan schyotlar» schyoti debetlanib 9330 "Penya, jarimalar va boshqa to'lovlarni undirish" kreditlanadi.

9340 "O'tgan yillar foydalari" schyotida hisobot yilida aniqlangan oldingi yillarga tegishli foyda aks ettiriladi. Bunga xususan, oldingi yillarda olinib sarflab yuborilgan materiallar bo'yicha qaytadan hisoblash natijasida mol yuboruvchilardan olingan summa, xaridorlarga oldingi yillarda jo'natilgan maxsulot, ko'rsatilgan xizmatlar bo'yicha qaytadan hisoblash natijasida hisobot yilida olingan summa kiradi.

Bunday summa o'tkazib berilsa, pul mablag'larini hisobga oladigan schyotlar debetlanib 9340 "O'tgan yillar foydalari" schyoti kreditlanadi. Agar bunday foyda hali o'tkazib berilmagan bo'lsa, 4010 «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar» schyoti debetlanib 9340 "O'tgan yillar foydalari" schyoti kreditlanadi.

Ishlab chiqarish va mahsulot (ish, xizmat)larni sotish bilan bevosita bog'liq bo'lmagan operatsiyalardan renta daromadi, xo'jalik yurituvchi subyektlar huzuridagi oshxonalardan tushumlar, yordamchi xizmatlardan daromadlar va shunga o'xshash boshqa daromadlar 9390 schyotida hisobga olinadi.

Bunday tushumlar kirimga olinganda 9390 «Boshqa operatsion daromadlar» schyoti kreditlanib quyidagi schyotlar debetlanadi:

2010 «Asosiy ishlab chiqarish», 2310 «Yordamchi ishlab chiqarish»- tugallanmagan ishlab chiqarishdagi ortiqcha chiqqan materiallar qiymatiga; 2510 «Umumishlab chiqarish xarajatlari» - umumishlab chiqarish omborlarida ortiqcha chiqqan materiallar qiymatiga;

9450 «Yordamchi xo'jaliklar» schyoti — kommunal xo'jaligidan olingan foyda summasiga;

1060 «Idish va idishbop materiallari» schyoti — idish va idishbop materiallari bo'yicha olingan foyda summasiga.

1010-1090 schyotlar-inventarizatsiya natijasida ortiqcha chiqqan materiallar kirimga olinadi.

5010 «Milliy valyutadagi pul mablag'lari» schyoti inventarizatsiya natijasida kassada ortiqcha chiqqan pul mablag'lari kirimga olinsa.

9360 «Kreditorlik va deponentlik qarzlarni hisobdan chiqarishdan tushgan daromadlar» schyotida da'vo muddati o'tgan kreditorlik va deponent qarzlarni hisobdan chiqarishdan olingan daromadlar hisobga olinadi.

Bunday tushumlar kirimga olinganda 9360 «Kreditorlik va deponentlik qarzlarni hisobdan chiqarishdan tushgan daromadlar» schyoti kreditlanib quyidagi schyotlar debetlanadi:

6720 «Deponentlangan ish haqi» schyoti - da'vo bildirish muddati o'tgan deponentlik qarzlari hisobdan chiqarilsa;

6990 «Boshqa majburiyatlar» schyoti-da'vo bildirish muddati o'tgan aliment qarzlari hisobda chiqarilsa;

6960 «Da'volar bo'yicha to'lanadagan schyotlar» schyoti-undirib olish muddati o'tgan da'volar bo'yicha to'lanadigan qarzlar summasi hisobdan chiqarilsa;

5010 «Milliy valyutadagi pul mablag'lari» yoki 5110 «Hisob-kitob schyoti», 5210 «Mamlakat ichidagi valyuta schyotlari» schyotlari-zararga o'tkazilgan to'lashga qobiliyatsiz debitor qarzlar undirib olinsa. Shu bilan birga balansdan tashqari 007-«To'lashga qobiliyatsiz debitorlarning zararga o'tkazilgan qarzi» schyotidan chiqariladi.

9350 "Qisqa muddatli ijaradan olingan daromadlar" schyotida operativ ijaraga berilgan mulkdan olingan daromad hisobga olinadi.

9380 «Beg'araz moliyaviy yordam» schyotida pul mablag'lari va pul ekvivalentlari tarzida qaytarib bermaslik sharti bilan olingan daromadlar hisobga olinadi. Bunday pul mablag'lari kirimga olinganda 5110 «Hisob-kitob schyoti» va 5210 «Mamlakat ichidagi valyuta schyotlari» debetlanib 9380 «Beg'araz moliyaviy yordam» schyoti kreditlanadi.

Bu xil daromadlar hisobot davri oxiridagi quyidagi provodkalar bilan yakuniy moliyaviy natijaga o'tkaziladi:

Dt 9310 "Asosiy vositalarning sotilishi va turli chiqimidan olingan foyda".

Dt 9320 "Boshka aktivlarni sotish va turli chiqimidan olingan foyda".

Dt 9330 "Penya, jarimalar va boshqa to'lovlarii undirish".

Dt 9340 "O'tgan yillar foydalari".

Dt 9350 "Qisqa muddatli ijaradan olingan daromadlar".

Dt 9360 «Kreditorlik va deponentlik qarzlarni hisobdan chiqarishdan tushgan daromadlar».

Dt 9370 «Xizmat ko'rsatuvchi xo'jaliklarning daromadlari».

Dt 9380 «Beg'araz moliyaviy yordam».

Dt 9390 «Boshqa operatsion daromadlar».

Kt 9900 «Yakuniy moliyaviy natija».

Nazorat uchun savollar

1. Moliyaviy natijalarini ifodalovchi ko‘rsatkichlar tizimi deganda nima tushuniladi?
2. Mahsulotlarni sotish auditi nimalardan iborat?
3. Mahsulotlarni sotish va moliyaviy natijalarning o‘zaro bog‘liqligi nimalardan iborat?
4. Xaridorlar bilan hisob-kitoblar auditi deganda nimani tushunasiz?
5. Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditini rejalashtirishda nimalar aks ettiriladi?.
6. Mahsulot sotishdan olingan yalpi foydani tekshirish ketma-ketligi qanday?
7. Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlarni tekshirish qanday tartibda tashkil qilinadi?

16-BOB. MEHNAT HAQINI HISOBLASH VA TO'LASH JARAYONI AUDITI

16.1. Xodimlar bilan hisob-kitoblar auditining me'yoriy asoslari

Bozor munosabatlarini rivojlantirish sharoitida iqtisodiy va ijtimoiy rivojlanish yo'nalishiga tegishli muhim o'zgarishlar kiritilmoqda. Buning natijasida mehnatga haq to'lash, xodimlarni iqtisodiy qo'llab quvvatlash va himoya qilish tartibi va yo'nalishlari bo'yicha olib borilayotgan siyosat ham o'zgarmoqda.

Ushbu siyosatni joriy qilish natijasida davlatning ijtimoiy qo'llab quvvatlash va himoya qilish bo'yicha ko'pchilik tadbirlari xo'jalik yurituvchi subyektlarning zimmasiga o'tdi. Chunonchi, subyektlar bu davrda mehnatga haq to'lash shakli, tizimi, miqdori va moddiy rag'batlantirish tartiblarini qonunchilik asosida mustaqil ravishda belgilamoqdalar. Natijada (ish haqi tushunchasi o'zgardi, chunki uning tarkibiga ish haqidan tashqari quyidagi hisoblanadigan va olinadigan daromadlar qo'shildi:

-moliyalashtirish manbaidan qat'iy nazar har xil mukofotlar, qo'shimcha va ustama to'lovlar, ijtimoiy imtiyozlar;

-qonun hujjatlariga muvofiq xodimlarning ishlamagan kunlari (ta'til, bayram kunlari va sh.u.) uchun hisoblangan summalar va hokazolar. Bozor munosabatlari rivojlangan sharoitda xodimlar daromadining tarkibiga xo'jalik yurituvchi subyektning mulkiga qo'shilgan ulushlari va olgan aksiyalari uchun oladigan daromadlar (dividentlar, foizlar)i ham qo'shildi.

Natijada har bir ishchi xodimning mehnat daromadi uning subyekt faoliyatiga qo'shgan ulushi va subyekt faoliyatining yakuniy natijasiga bog'liq bo'ladi. Ushbu daromadning yuqori darajasi chegaralanmagan, lekin soliq miqdorining darajasi bilan tartibga solib turiladi. Mehnat haqining minimal darajasi tegishli qonun hujjatlariga asosan tartibga solib turiladi.

Xo‘jalik yurituvchi subyekt va xodimlar o‘rtasidagi ustav munosabatlarning yuridik asosi, shu jumladan mehnat haqiga taalluqli qismi ular o‘rtasida tuzilgan jamoa (jamiyat) yoki shaxsiy shartnoma bo‘lib, unda jamiyatning huquqi doirasidagi mehnatga haq to‘lash shartlari aniq va ravshan ko‘rsatib o‘tiladi.

Bu davrda xodimlarni ijtimoiy kafolatga olishning yangi yo‘nalishi inflyatsiya natijasidagi aholining ko‘rgan zararini va daromadini indeksatsiya qilishdir. Ushbu kafolatni amalga oshirishda davlat tomonidan tashkil qilingan byudjetdan tashqari jamg‘armalar (ijtimoiy muhofaza, pensiya jamg‘armalari, bandlik jamg‘armalari va hokazolar) muhim o‘rin tutadi. Ushbu jamg‘armalarni tashkil qilish va ulardan foydalanishning tartibi tegishli qonuniy hujjatlar bilan tartibga solinadi. Yuqorida keltirilgan jamg‘armalar maxsus maqsadli ajratmalar va manbalar hisobidan tashkil qilinadi va davlat byudjetidan ajralgan holda faoliyat ko‘rsatadilar, o‘zining mustaqilligiga ega va muhim ijtimoiy dasturlarni va tadbirlarni o‘tkazish uchun moliyalashtirish manbai hisoblanadi. Shuning uchun ham hozirgi kunda mehnat va unga haq to‘lashni hisobga olish subyektning hisob tizimida va auditida asosiy o‘rinlardan birini egallaydi. Chunki, asosiy vazifalar quyidagilardan tashkil topadi:

a) xodim bilan mehnat haqi bo‘yicha hisoblashishni (mehnat haqi va boshqa to‘lovlarni hisoblash, tegishli summalarni ushlash va qolgan summalarni berish) o‘z vaqtida amalga oshirish;

b) ishlab chiqarilgan mahsulotning tannarxiga hisoblangan mehnat haqi va tegishli ajratmalarni o‘z vaqtida va to‘g‘ri qo‘shish;

s) tezkor boshqarishni amalga oshirish va tegishli hisob ma’lumotlarini tayyorlash uchun mehnat va unga haq to‘lash bilan bog‘liq ko‘rsatkichlarni yig‘ish va guruhlashtirish;

d) ijtimoiy sug‘urta, pensiya va badallik jamg‘armalari bilan hisoblashishni o‘z vaqtida va to‘g‘ri amalga oshirish.

Mehnat va unga haq to‘lash hisobi sarflangan mehnatning miqdori va sifati, ushbu yo‘nalishdagi mablag‘lardan foydalanish, mehnat haqi jamg‘armasini shakllantirish ijtimoiy xususiyatiga ega bo‘lgan to‘lovlarni amalga oshirish ustidan tezkor nazorat o‘rnatishni ta’minlashi

lozim. Chunki, yuqorida keltirilgan vazifalarni o‘z vaqtida amalga oshirilishi xodimlarning turmush farovonligini yaxshilash va iqtisodiy silsilalardan himoya qilishning asosiy omillaridan biridir.

Xodimlar bilan mehnat haqi bo‘yicha hisob-kitoblarning auditi uchun asosiy manbalar bo‘lib quyidagi me’yoriy-huquqiy hujjatlar hisoblanadi:

-O‘zbekiston Respublikasi Mehnat kodeksi.

-O‘zbekiston Respublikasi Fuqarolik kodeksi.

-O‘zbekiston Respublikasi Soliq kodeksi.

-“Buxgalteriya hisobi to‘g‘risida”gi O‘zbekiston Respublikasi Qonuni.

-“Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi O‘zbekiston Respublikasi Qonuni.

-“Xo‘jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo‘jalik faoliyati buxgalteriya hisobi hisobvaraqlar rejasi va uni qo‘llash to‘g‘risida yo‘riqnoma” 21-sonli O‘zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS).

-O‘zbekiston Respublikasining boshqa BHMSlari.

-Mahsulot (ishlar, xizmatlarni) ishlab chiqarish va sotish bo‘yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi nizom. O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan 1999 yil 5 fevralda 54-son bilan tasdiqlangan (o‘zgartirishlar bilan).

16.2. Aktsiodorlik jamiyatlarida mehnat haqi bo‘yicha hisob-kitoblar auditining maqsadi, vazifalari va manbalari

O‘zbekiston istiqlolning dastlabki kunlaridan barcha jabhalarda ijtimoiy yo‘naltirilgan bozor iqtisodiyotiga ega demokratik huquqiy davlatni barpo ejtishga qaratilgan keng ko‘lamli kompleks islohotlarni amalga oshirish va rivojlantirish bo‘yicha o‘z yo‘lini tanladi.. Shu sababli, mehnatga haq to‘lash bo‘yicha xodimlarni ijtimoiy qo‘llab quvvatlash va himoya qilish bo‘yicha o‘tkazilayotgan auditorlik tekshiruvlarini o‘tkazishdan **maqsad** mehnat munosabatlariga tegishli

bo‘lgan qonunchilikka rioya qilinishi, ish haqi va turli xil qo‘shimcha to‘lovlar va mukofotlar, shuningdek, ish haqidan soliqlar va ijtimoiy ehtiyojlar uchun to‘lovlar to‘g‘ri hisoblanishi ustidan nazorat qilishdan iborat.

Mehnat haqi bo‘yicha hisob-kitoblar auditida hal etiladigan vazifalar

Vazifalar majmui	**Auditda hal etiladigan vazifalar**
1. Mehnat qonunchiligiga doir huquqiy-me’yoriy hujjatlarga rioya qilinishi va ichki nazorat samaradorligining holatini baholash	1.1. Mehnat haqi to‘lashni belgilovchi huquqiy-me’yoriy hujjatlarning mavjudligi va tahlili 1.2. Jamoa mehnat shartnomalari, xodimlarni mukofotlash va rag‘batlantirish to‘g‘risida nizom mavjudligi 1.3. Kadrlar, ish vaqti va ishlab chiqarilgan mahsulot (ish, xizmat) hisobini hujjatlashtirishning tashkil etilishi 1.4. Haq to‘lash va ish haqidan ushlanadigan summalar turlarining klassifikatori (turkumlagichi) mavjudligi 1.5. Ish haqi fondi ustidan nazorat tizimining mavjudligi va holati 1.6. Hisobot ko‘rsatkichlarning sintetik va analitik htisob registrlari ma’lumotlariga mosligi
2.Mehnat haqi bo‘yicha hisob-kitoblarga doir hisob va hisobot ma’lumotlarining ishonchliligini tekshirish.	2.1.Dastlabki hisob hujjatlarining to‘g‘ri rasmiylashtirilishi 2.2. Haq turlari (ishbay, vaqtbay va h.k.) bo‘yicha ish haqi hisoblashning to‘g‘riligi 2.3. Har xil maqsadlar (mehnat ta’tili va h.k.) uchun o‘rtacha ish haqini hisoblashni tekshirish 2.4. Ish haqidan ushlanadigan summalar to‘g‘riligi 2.5. Ish haqi xarajatlarini tannarx tarkibiga qo‘shish 2.6. Ish haqi hisoblash va undan ushlanadigan summalarni hisob-registrlarida aks ettirish

	2.7. Soliqqa tortishda imtiyozlarni qo'llash va jami daromadni hisoblashning to'g'riligi
3.Byudjetdan tashqari fondlar, yagona ijtimoiy to'lov bo'yicha hisob-kitoblarning to'g'riligi	3.1. Yagona ijtimoiy to'lov fondiga ajratmalarni hisoblash bazasi va hisob-kitoblar to'g'riligi 3.2. Yagona ijtimoiy to'lov fondi bilan hisob-kitoblarni hisob va hisobotda aks ettirishning to'g'riligi

Auditor tekshiruv chog'ida avvalo hisobot ko'rsatkichlarida jiddiy xatolar yo'qligiga yetarli darajada ishonch hosil qilishi lozim. Bunda dalil-isbotlarni to'plash uchun har xil manbalardan shakllanadigan axborot bazasidan foydalaniladi. Shuningdek, auditni boshlashdan oldin ichki hisob-kitoblarni tekshirish uchun zarur bo'lgan me'yoriy hujjat paketi, sintetik va analitik hisob registrlari va boshlang'ich hujjatlarni komplektlaydi.

Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitob muomilalarini buxgalteriya hisobida aks ettirish va soliqqa tortish bo'yicha belgilangan qoidalarni tartibga soluvchi me'yoriy-hujjatlar to'plamimijoz korxona faoliyatining xususiyatlarini hisobga olgan holda shakllantirilishi lozim.

Ta'kidlash joizki, mehnatga haq to'lash masalalari yetarli darajada murakkab. Unda mehnatning tavsifi, mehnat harajatlarini va uning natijalarini o'lchash hamda baholash, rastsenkalar, mukofotlar va hokazolarni belgilash bilan bog'liq ko'plab nozik va o'ziga xos tafsilotlari mavjud. Shuning uchun auditordan ushbu masalalar bo'yicha me'yoriy baza va hisob yuritishning ahvolini aniqlash, shtatlar jadvali, korxona rahbariyatining xodimlarni oylik maosh tayinlab ishga qabul qilish to'g'risidagi buyruqlarni (tanlab tekshiriladi), tuzilgan pudrat shartnomalari va mehnat bitimlari, mehnatga haq to'lash, mukofotlash va moddiy yordam berish to'g'risidagi nizomlarni o'rganish talab etiladi. So'ngra ish vaqtini hisobga olish tabellari, ishbay ishlar uchun naryadlar va hisoblashuv-to'lov va to'lov vedomostlari, mehnatga haq to'lash

hamda uni tartibga solish bilan bog'liq boshqa hujjatlarning rasmiylashtirilishi tekshiriladi. Auditor ushbu masalalar bilan tanishib chiqib, mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblarning asosiy bloklarini sinchiklab tekshirishi lozim. Xususan:

1.Korxona xodimlarining shtat jadvalida belgilangan oylik maoshlariga rioya qilinishi; shtat jadvalining boshqaruv kengashi yoki aksiyadorlar majlisida tasdiqlanganligi; o'rindoshlik asosida mehnatga haq to'lashning to'g'riligi; shtat intizomiga rioya qilinishi; mehnat bitimlari bo'yicha mehnatga haq to'lashning asosligi.

2.Ishchilarga ishbay naryadlar bo'yicha haq to'lashning to'g'riligi, xususan, bajarilmagan ishlar uchun qo'shib yozish hollari yo'qligi, mehnatga haq to'lashning akkord tizimi qo'llanilganligi. Akkord naryadlarining tegishli butun ish uchun qilingan kalkulyatsiya bilan asoslanishi, akkord topshiriqlarining belgilangan muddatda bajarilganligi va yuqori sifatliligi aniqlanadi.

3.Mukofotlash tartibi va asosliligi, mukofotlash sabablarini aniqlash va mehnat jamoasi tomonidan qabul qilinib, tasdiqlangan mukofotlash tizimini tahlil qilish bilan birgalikda aniqlanadi.

16.3. Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditini rejalashtirish bosqichi

Har qanday faoliyat, xususan auditorlik faoliyati ham samarali bo'lishi uchun dastavval, uning puxta va aniq rejasi yoki dasturini tuzish lozim. Ularning mazmuni qo'yilgan maqsad va uni bajarish uchun belgilangan aniq vazifalardan kelib chiqadi.

Tekshiruv o'tkazishni boshlashdan avval auditor korxonada mehnatga haq to'lashning qanday shakllari va tizimlari qo'llanishi, xodimlar jadvali, mehnatga haq to'lash va mukofotlash to'g'risida ichki nizomlar, jamoa shartnomasi mavjudligi, mehnatga haq to'lash hisobi qanday tashkil etilganligi, ushbu hislob bo'limi kompyuterlashtirilganligi va boshqa masalalarni aniqlashi lozim. Albatta, auditor test savollar ro'yxatini ishlab chiqishi lozim. Quyida mehnatga haq to'lash bo'yicha audit dasturini tuzishdan oldin tuzilgan test savollari jadvali keltiriladi.

Xodimlar bilan mehnat haqi yuzasidan hisob-kitoblar bo'yicha buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi holatini tekshirish yuzasidan testlar

№	Savol mazmuni yoki o'rganilayotgan obyekt	Javob mazmuni (tekshiruv natijasi)	Belgi	Auditorning xulosalari va qarorlari
1	2	3	4	5
A.Ichki nazorat				
1	Xodimlar jadvali tasdiqlanganmi va unga rioya etiladimi?	Xodimlar jadvali har yili bir marotaba qaytadan ko'rib chiqiladi	N2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
2	Har bir xodimga shaxsiy varaqalar yuritilganmi	Ha, yuritilgan	N4	Nazorat yetarli darajada
3	Ishga qabul qilish va ishdan bo'shatish to'g'risidagi buyruqlar o'z vaqtida qabul qilinadimi?	Buyruqlar o'z vaqtida va to'g'ri qabul qilinadi	N4	Nazorat yetarli darajada
4	Xodimlar bo'limi tomonidan tasdiqlangan ishbay haqlar va ta'rif stavkalari qo'llaniladimi?	Xodimlar bo'limi tomonidan bir yilda kamida bir marotaba tanlab olib nazorat amalga oshiriladi	N2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
5	Ish haqidan ushlab qolishlar tekshiriladimi?	Bir yilda kamida bir marotaba tanlab olib nazorat amalga oshiriladi	N2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
6	Soliqlar, ijtimoiy sug'urta bo'yicha hisob-kitoblar soliq idoralari tomonidan tekshirilganmi?	Hisobot yilida tekshiruv o'tkazilmagan	N2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin

7	Hisob-kitob to‘lov qaydnomalari to‘g‘ri raqamlanganmi ?	Ketma-ket raqamlash qo‘llaniladi	N4	Nazorat yetarli darajada
8	Mukofotlar, mehnat ta’tili, kasallik varaqalari va boshqalarni hisoblash tartibiga rioya qilinadimi?	Rioya qilinadi, lekin korxonada to‘lovlar tartibi to‘g‘risida ichki Nizom ishlab chiqilmagan va tasdiqlanmagan	N2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo‘lishi mumkin
9	Ish haqi va boshqa to‘lovlar o‘z vaqtida to‘lanmagan holatlar bo‘lganmi?	Ha, bo‘lgan	N2	Sabablarini aniqlash lozim
10	Ish haqini tayyor mahsulotlar bilan to‘lash holatlari bo‘lganmi?	Ha, bo‘lgan	N2	Soliqqa tortish to‘g‘ri hisoblanganligini tekshirish lozim
11	Ish haqi bo‘yicha schyotlarning o‘zaro bog‘lanish chizmasi ishlab chiqilganmi?	Yo‘q, ishlab chiqilmagan.	N2	Schyotlar korresponden-tsiyalanishida xatolar bo‘lishi mumkin
12	Ish haqini hisoblash bo‘yicha dastlabki hujjatlar, tahliliy va sintetik hisob ma’lumotlari solishtiriladimi?	Chorak oxirida tanlab olib tekshiriladi	N3	Tanlab olib tekshiruv o‘tkazish lozim

Izoh: N1-past daraja; N2-o‘rtachadan past; N3-o‘rtacha, N4-yuqori.

Ustav kapitalini shakllanishi va harakati va ulardan foydalanish bo‘yicha auditorlik tekshiruvining o‘tkazish rejasini tuzishi va audit dasturini tayyorlashi lozim.

Amalda, auditni rejalashtirish jarayoni auditorlik tashkiloti bilan xo‘jalik yurituvchi subyekt o‘rtasida shartnoma tuzulgunga qadar

boshlanadi. Bu holat ko'p hollarda, agar mijoz bilan shartnoma tuzulmasa, auditni rejalashtirish bilan bog'liq xarajatlar qaysi manbalar hisobidan mablag' bilan ta'minlanishi to'g'risidagi savolni yuzaga keltiradi. Keyinchalik shartnoma tuzulgan holda auditni dastlabki rejalashtirishga doir ishlar qiymati o'tkaziladigan auditning umumiy qiymatiga qo'shiladi, aks xolda u auditorlik tashkilotining mablag'lari hisobidan amalga oshirilishi lozim.Rejalashtirish auditning boshlang'ich bosqichi bo'lib,auditorlar reja tuzulgunga qadar bevosita tekshiruv ishlarini boshlamasliklari lozim.

Quyidagi jadvalda mehnat haqi yuzasidan xodimlar bilan hisob-kitoblarga doir auditorlik tekshiruvining rejasi keltirilgan.

Mehnat haqi yuzasidan xodimlar bilan hisob-kitoblarga doir auditorlik tekshiruvining rejasi

Tekshirilayotgan korxona__SP OAO "ALLIANCE LEASING"
Audit davri2012 yil yanvardan 2012 31 dekabr
Kishi-soat miqdori
Auditorlik guruhining rahbari Xamidov D.
Auditorlik guruhining tarkibi 2ta auditor
Rejalashtirilgan auditorlik tavakkalchiligi_____
Rejalishtirilgan muhimlik darajasi_____

T.	Rejalashtirilgan ishlar turi	O'tkazish	Ijrochi	Izoh
1	2	3	4	5
1	Shtat jadvalini tekshirish		Auditor	Iqtisodiy subyektning umumiy audit o'tkazish rejasiga muvofiq
2	Oylik maoshlarni tekshirish		Auditor	
3	Ishbay naryadlarni to'g'riligi		Auditor	
4	Akkord naryadlarni tekshirish.		Auditor	
5	Mukofotlash tartibini tekshirish.		Auditor	
6	Mehnat haqidash ushlangan daromad solig'i va boshqa		Auditor	
7	Soliq organlariga bo'lgan to'lovlarni tekshirish.		Auditor	

Xodimlar bilan mehnat haqi yuzasidan hisob-kitoblar auditining namunaviy dasturi quyidagicha bo'lishi mumkin.

Xodimlar bilan mehnat haqi yuzasidan hisob-kitoblarga doir auditorlik tekshiruvi dasturi

№	Amallar ro'yxati	Ma'lumotlar manbai
1	Ishbay ishlovchi xodimlar ish mahsuli hisobining tashkil etilishi va nazorati hamda ish haqi hisoblanishini tekshirish	Naryadlar, mashrut varaqalari, tabellar, ish mahsuli me'yorlari, ishbay haqlar
2	Vaqtbay va boshqa haq to'lash turlari bo'yicha hisoblarni tekshirish	Tasdiqlangan ta'rif stavkalari, lavozim maoshlari, tabellar
3	Ish haqidan ushlab qolishlar bo'yicha hisoblarni tekshirish	Hisob-kitob to'lov qaydnomalari, jurnal orderlar, buyruqlar va boshqalar
4	Xodimlar bo'yicha tahliliy hisob-kitob yuritilishini tekshirish	Shaxsiy schyotlar, qaydnomalar, mashinagrammalar
5	Mehnatga haq to'lash bo'yicha schyotlar to'g'ri korrespondentsiyalanganligi va yig'ma hisobni tekshirish	Qaydnomalar, jurnal-orderlar, mashinagrammalar
6	Ijtimoiy ehtiyojlar bo'yicha to'lovlar to'g'ri hisoblanganligini tekshirish	To'lov qaydnomalari, yoritib yozishlar, mashinagrammalar
7	Ish haqi bo'yicha deponentlangan summalarni tekshirish	Deponent varaqlari, deponentlangan ish haqini hisobga olish daftari

16.4. Xodimlar bilan mehnat haqi va boshqa muomalalar bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish

Korxonalar amaliyotida mehnatga haq to'lash bo'yicha quyidagi kamchiliklar ko'proq uchraydi: oylik maoshlari va stavkalar hajmining shtat jadvali va lavozim maoshlari sxemasida belgilanganidan oshib ketishi; ish haqiga har xil qo'shimcha va ustamalarning noqonuniy tayinlanishi; qo'shib yozishlar; ishbay rastsenkalarning oshirib ko'rsatilishi; ishchilar va muhandis-texnik xodimlar mehnatiga haq to'lash uchun belgilangan ish haqi fondi hisobidan kotibalar, shaxsiy haydovchilar va har xil boshqaruv xizmati xodimlariga xaq to'lash kabilar.

Noqonuniy qo'shimcha haq belgilash, ayrim hollarda hisoblangan mehnat haqini o'zlashtirish, o'zlashtirish maqsadida material qiymatliklarni sotib olish yoki smetada ko'zda tutilmagan xarajatlarni yopish uchun soxta xodimlarni ishga qabul qilish hollari ham uchraydi. Auditor dastlabki hujjatlar va hisobotlarni bevosita ish joylarida puxta tahlil qilish yo'li bilan quyidagilarni aniqlaydi: ish haqi to'lash uchun pul olishda bankka taqdim qilinadigan ma'lumotlar to'g'riligi va olingan pul mablag'larining belgilangan maqsadda ishlatilishi, ish haqi fondidan oshiqcha haq to'lashga ruxsat berish tartibiga rioya qilinishi, ish haqi fondi mablag'larining oshiqcha sarflanishiga yo'l qo'yilish sabablari ya'ni butunlay noto'g'ri, qalbakilashtirilgan, ko'pchilik hollarda reja topshiriqlarini bajarganlik va oshirib bajarganlik uchun deb noqonuniy mukofot olish maqsadida qilinadigan hisobot ma'lumotlarini oshirib ko'rsatish kabilar. Qo'shib yozish oqibatida haqiqatda bajarilmagan ishlarga ish haqi to'lash, xomashyo, materiallar, yoqilg'ilar va boshqa resurslarni hisobdan chiqarish, natijada talon-taroj qilish hollari ko'p uchraydi.

Xodimlar soni va ularning toifalari bo'yicha ish haqi fondining hajmi xo'jalikning biznes-rejasida belgilanadi. Ish haqi qishloq xo'jaligida mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxida salmoqli o'rin egallaganligi sababli auditor ish haqi fondini tekshirishga alohida e'tibor qaratishi lozim.

Tekshiruv boshlanishidan oldin auditor xo'jalikda tasdiqlangan ish haqi fondining hajmini va uning biznes-rejaga to'g'ri kelishini aniqlashi zarur.

Ish haqi fondining haqiqiy sarfi "Xodimlarning toifalari va hisoblangan ish haqining tarkibi bo'yicha ma'lumot" (19-shakl bo'yicha hisob-kitoblar bajariladigan jadval), "Xodimlar, yollangan va chetdan jalb qilingan shaxslar ish haqi fondini hisobga olish vedomosti" (20-shakl), hisob-kitob to'lov vedomostlari va ish haqi hisoblash uchun asos bo'lgan boshqa dastlabki hujjatlar ma'lumotlariga asosan tekshiriladi. Tekshirilayotgan davr (choraklik, yil) uchun belgilangan ish haqi fondinihaqiqatda hisoblangan ish haqi summalari bilan taqqoslash zarur. Buning natijasida ish haqi fondining umumiy tejalgani yoki oshiqcha sarflangani aniqlanadi. Agar yil davomida ishlab chiqarish xajmining o'zgarganligi sababli dastlabki ish haqi fondiga o'zgartirishlar kiritilgan bo'lsa, u holda ular umumiy tejash yoki oshiqcha sarflashni aniqlashda inobatga olinadi.

Tekshirish jarayonida hisoblashuv-to'lov vedomostlari ma'lumotlarining har oyda bankka taqdim qilinadigan ma'lumotnoma ko'rsatkichlariga mos kelishi ham aniqlanadi. Ma'lumotnomadagi hisoblangan ish haqining umumiy summasi shu oydagi 21-shakl "Xodimlar bilan hisob-kitoblar bo'yicha jamlama ma'lumot"ning summasiga mos kelishi kerak.

Ish haqi berish uchun bankdagi 5110-"Hisob-kitobschyoti"dan olingan summalar, shuningdek, undan ushlanib, o'tkazilgan summalar 21-shakldagi hisob-kitoblar bajariladigan jadvalning tegishli ma'lumotlari bilan mos kelishi kerak.

Ish haqi fondining oshiqcha sarflanishi ma'muriy boshqaruv, xo'jalik va xizmat ko'rsatuvchi xodimlar sonining shtat jadvalidagidan oshib ketganligi; lavozim maoshlari, stavkalar va rastsenkalarning oshirib yuborilganligi; mashina va mexanizmlarda bajarilishi ko'zda tutilgan ishlar (g'allani o'rish, donni yuklash va qo'shimcha ishlov berish, yaganalash, chekankalash va h.k) qo'lda bajarilganda ish hajmining qo'shibyozilishi va hokazolar. Ayrim hollarda oshiqcha sarflar obyektiv sabablar oqibatida sodir bo'ladi, masalan, qor yoki yomg'ir

ko‘p yoqqan paytlarda yo‘llarni tozalash, mollarga ozuqa yetkazib berish va boshqalar. Bularning barchasi puxta tekshirilishi zarur.

Auditor xo‘jalikka chetdan ishchilarni qancha, qachon va qaysi muddatda jalb qilinganligi, ulardan qanday foydalanilganligi va ularga qanday tartibda mehnat haqi to‘langanligini ham aniqlashi kerak.

Mehnatga haq to‘lash masalalari yetarli darajada murakkab. Unda mehnatning tavsifi, mehnat xarajatlarini va uning natijalarini o‘lchash hamda baholash, rastsenkalar, mukofotlar va hokazolarni belgilash bilan bog‘liq ko‘plabnozik va o‘ziga xos tafsilotlari mavjud. Shuning uchun auditordan ushbu masalalar bo‘yicha me’yoriy baza va hisob yuritishning ahvolini aniqlash, shtatlar jadvali, korxona rahbariyatining xodimlarni oylik maosh tayinlab ishga qabul qilish to‘g‘risidagi buyruqlari (tanlab tekshiriladi), tuzilgan pudrat shartnomalari va mehnat bitimlari; mehnatga haq to‘lash, mukofotlash va moddiy yordam berish to‘g‘risidagi nizomlarni o‘rganish talab etiladi. So‘ngra ish vaqtini hisobga olish tabellari va ishbay ishlar uchun naryadlar, hisoblashuv-to‘lov va to‘lov vedomostlari, mehnatga haq to‘lash hamda uni tartibga solish bilan bog‘liq boshqa hujjatlarning rasmiylashtirilishi tekshiriladi. Auditor ushbu masalalar bilan tanishib chiqib, mehnatga haq to‘lash bo‘yicha hisob-kitoblarning asosiy bloklarini sinchiklab tekshiradi. Xususan:

1. Korxona xodimlarining shtat jadvalida belgilangan oylik maoshlariga rioya qilinishi: shtat jadvalining boshqaruv kengashi yoki aksiyadorlar majlisida tasdiqlanganligi; o‘rindoshlik asosida mehnatga xaq to‘lashning to‘g‘riligi; shtat intizomiga rioya qilinishi; mehnat bitimlari bo‘yicha haq to‘lashning asosliligi.

2. Ishchilarga ishbay naryadlar bo‘yicha haq to‘lashning to‘g‘riligi, xususan, bajarilmagan ishlar uchun qo‘shib yozish hollari yo‘qligi, mehnatga haq to‘lashning akkord tizimi qo‘llanilganligi, akkord naryadlarining tegishli butun ish uchun qilingan kalkulyatsiya bilan asoslanishi, akkord topshiriqlarining belgilangan muddatda bajarilganligi va yuqori sifatliligi aniqlanadi.

3. Mukofotlash tartibi va asosliligi, mukofotlash sabablarini aniqlash va mehnat jamoasi tomonidan qabul qilinib, tasdiqlangan mukofotlash tizimini tahlil qilish bilan birgalikda aniqlanadi.

Ma'muriy boshqaruv xodimlari, mutaxassislar, xizmatchilar va kichik xizmatchi xodimlarga to'lanadigan haq ularning haqiqiy sonini shtat jadvali va belgilangan lavozim maoshlari bilan solishtirib tekshiriladi.

Shuningdek, hisoblashuv-to'lov vedomostlari va 19, 20, 21-shakldagi hisob-kitob bajariladigan jadvallarni puxta tekshirish zarur. Bosh daftardagi 4210 "Mehnat haqi bo'yicha berilgan bo'naklar" 6710-"Xodimlar bilan mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar" va 6720-"Deponentlangan mehnat haqi" schyotlarning qoldig'i 21-shakl hisob-kitob jadvalidagi qoldiq bilan teng bo'lishi kerak. 4210-schyot bo'yicha debet qoldiqning mavjudligi va qancha miqdordaligini aniqlash zarur. Xodimlar bilan mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblarda debitor qarz mavjudligi bosh buxgalter tomonidan hisob-kitoblar ahvoli ustidan tegishli nazorat o'rnatilmaganligidan dalolat beradi.

Mehnatga haq to'lash va boshqa muomalalar bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishda 4210-"Mehnat haqi bo'yicha berilgan bo'naklar", 4220-"Xizmat safari uchun berilgan bo'naklar". 4230-"Umumxo'jalik xarajatlari uchun berilgan bo'naklar", 4710-"Kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha xodimlarning qarzlari", 4720-"Berilgan qarzlar bo'yicha xodimlarning qarzlari", 4730-"Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzlari", 4790-"Xodimlarning boshqa qarzlari", 6710-"Mehnat haqi bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblar", 6720-"Deponentlangan mehnat haqi", 6970-"Hisobdor shaxslarga to'lanadigan qarzlar" schyotlari bo'yicha yuritiladigan hisobning to'g'riligi va ishonchliligini tekshirish salmoqli o'rin egallaydi.

Ish haqi bo'yicha hisob-kitoblar hisoblashuv-to'lov vedomostlari (73-shakl), oila (jamoa) pudratlari va boshqa ichki xo'jalik bo'linmalarining shaxsiy hisob varaqlari, ish vaqtini hisobga olish tabeli (64-shakl) va boshqa hujjatlar bo'yicha tekshiriladi.

Hisoblashuv-to'lov vedomostlarida jami summani ataylab oshirib ko'rsatish hollari ham uchraydi.

Ish haqidan ushlanadigan daromad soliqlari, nafaqa fondiga va kasaba uyushmasiga a'zolik badallari Soliq kodeksi va boshqa tegishli me'yoriy hujjatlarga muvofiq tekshiriladi. Ish haqidan qonunchilikda belgilanmagan summalarni ushlash man etiladi. Masalan, kommunal xizmat va kvartira haqlari, maxsus kiyim-bosh, oziq-ovqat, bolalar bog'chalarda va boshqa bolalar muassasalarida tarbiyalanganligi uchun va boshqalar.

Ish haqining belgilangan vaqtda berilmaslik hollari mavjudligi, agar shunday holatlar bo'lsa, uning sabablari (o'z vaqtida moliyalashtirilmaganlik, hujjatlarni bankka o'z vaqtida taqdim qilmaslik va boshqalar)ni aniqlash zarur.

Dastlabki, hujjatlar puxta tekshiriladi: hisoblashuv-to'lov vedomostlari, berilmagan ish haqlari reestri, ish vaqtini hisobga olish va ish haqini hisoblash tabeli va boshqa hujjatlar. Oxirigacha to'liq rasmiylashtirilmagan, o'chirib yozilgan va dog' tushirilgan dastlabki hujjatlarga alohida e'tibor qaratish kerak. Bunday hujjatlar bilan pul mablag'larini o'g'irlash va suiste'mol qilishlar yashirilishi mumkin.

Hisoblashuv-to'lov vedomostlari sanab chiqilishi shart. Ularni tekshirishda korxonada ishlamaydigan shaxslar vedomostga kiritilmaganligi, hisoblangan ish haqi tegishli dastlabki hujjatlarga mosligi tekshiriladi.

Ijtimoiy sug'urta fondi bo'yicha muomalalarni nazorat qilish xodimlarga ish haqi va boshqa to'lovlarni hisob-kitob qilishga doir buxgalteriya hujjatlarini tekshirish; ijtimoiy sug'urta to'lovlarini ijtimoiy sug'urta fondining joriy schyotiga o'tkazish haqidagito'lov topshiriqlarini tekshirish; sanatoriyalar va dam olish uylari yo'llanmalari uchun xodimlardan naqd pullarni qabul qilish bo'yicha kassa hujjatlari; ijtimoiy sug'urta mablag'lari hisobidan qilingan sarflarga doir hujjatlar; ishlab chiqarishdagi baxtsiz hodisalar to'g'risidagi dalolatnomalar, kasallik varaqalari, hisob-kitob vedomostlari (44-shakl), hisob-kitoblar bajariladigan "Xodimlar bilan hisob-kitoblarga doir ma'lumotlar jamlamasi" (21-shakl) ma'lumotlarini tekshirish orqali amalga oshiriladi.

Auditor ijtimoiy sug'urta fondi bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirishda kasaba uyushmasi qo'mitasi a'zolarini ham jalb qilishi maqsadga muvofiq.

Ijtimoiy sug'urta fondiga ajratmalar sarflangan ish haqi fondiga nisbatan foiz hisobida ajratilib 6510-"Sug'urta bo'yicha to'lovlar" schyotining krediti va xarajat schyotlari (2010, 2310, 2510 va boshqalar)ning debetiga, ya'ni xo'jalik bo'linmalari (oila (jamoa) pudratlari va boshqalar)ning shaxsiy hisob varaqlariga yozib qo'yiladi.

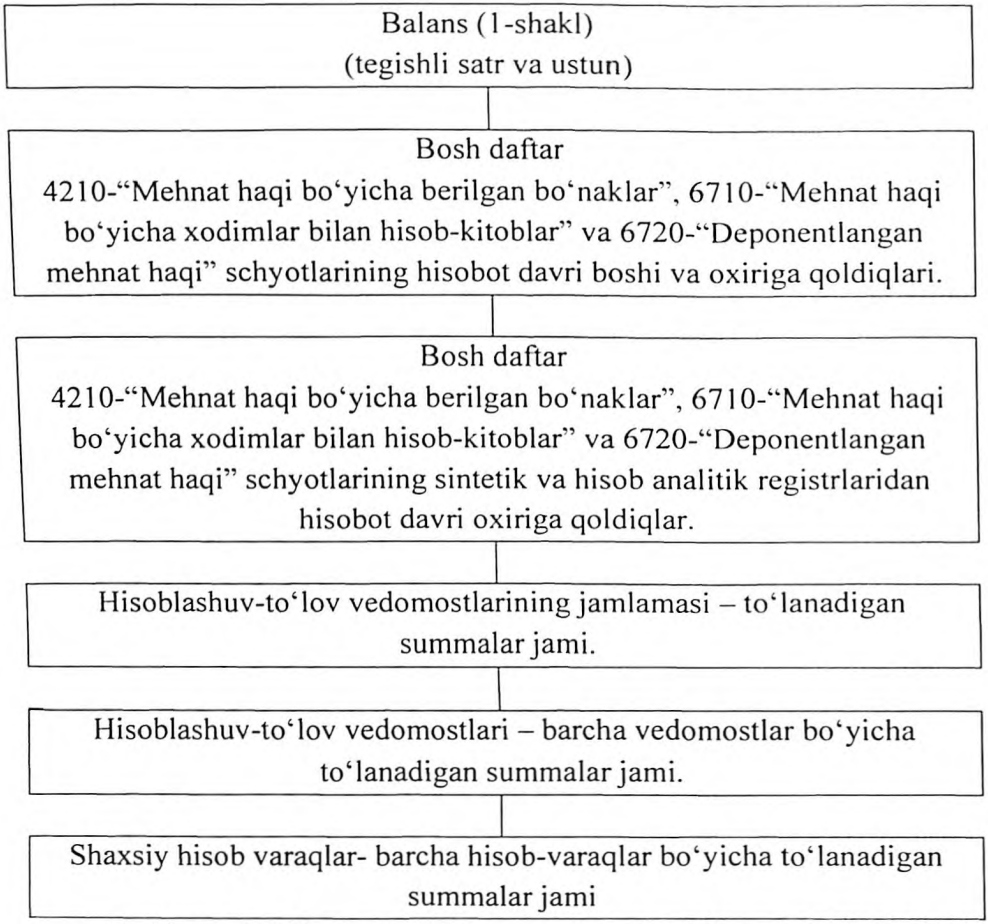
Xodimlarning ishlash va dam olish tartibi, ularni ijtimoiy sug'urta qilish respublika qonunchiligi me'yorlari bilan tartibga solib turiladi. Bu me'yorlar, agar halqaro va davlatlararo shartnomalarda boshqacha tartib belgilanmagan bo'lsa, qo'shma korxonalarda, xalqaro birlashmalar va tashkilotlarda ishlaydigan xorijlik fuqarolarga ham qo'llaniladi. Xorijlik fuqarolar mehnatiga haq to'lash tartibi har bir xorijlik fuqaro bilan tuzilgan shartnomada belgilanishi ta'sis hujjatlarida ko'zda tutilgan bo'lishi mumkin.

Mehnatga haq to'lash, moddiy rag'batlantirish shakllari va miqdorlari, shuningdek, O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'zda tutilgan fuqarolar huquqlariga rioya qilingan boshqa mehnat sharoitlari kabi masalalar qo'shma korxonalar, xalqaro birlashmalar va tashkilotlar tomonidan mustaqil hal etiladi.

Qo'shma korxonalarda ishlovchi xorijlik ishchilar oladigan ish haqlari ham O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida ko'zda tutilgan tartib va miqdorda soliqqa tortiladi.

Xodimlar va yollangan shaxslar bilan mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar ishonchliligini tekshirish hisob va hisobot ma'lumotlari tengligini aniqlashdan boshlanadi.

Nomuvofiqlar topilganida ularning sabablarini aniqlash zarur. Solishtirish amallarini ishchi hujjatlar bilan rasmiylashtirib, hisobot, sintetik va analitik hisob ma'lumotlarining tengligiga ishonch hosil qilgandan so'ng, auditor ish haqi hisoblashning to'g'riligini tekshirishni boshlaydi.



8-chizma. **Xodimlar va yollangan shaxslar bilan mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar ishonchliligini tekshirish**

Nomuvofiqliklar topilganda farq summalari va ularning vujudga kelish sabablarini ishchi hujjatlarda ko'rsatish zarur. Shundan so'ng dastlabki hujjatlarning mavjudliligi va ishonchliligi, to'g'ri to'ldirilganligi, me'yoriy hujjatlar talablariga mosligi o'rganiladi.

Ish vaqtini hisobga olish tabeli, buyruqlar, ishbay ishlar uchun naryadlar, bajarilgan ishlarni hisobga olish varaqalari, yo'l varaqalari, hisob-kitob va hisoblashuv-to'lov vedomostlari, ta'til uchun haq va

qo'shimcha haqlarning boshqa turlari va boshqalar tekshiriladi. Tekshiruv chog'ida quyidagilarga e'tibor berish zarur:

- barcha majburiy rekvizitlarning to'liqligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligi;
- bajarilgan ishlar va ish vaqtini hisobga olish uchun mas'ul shaxslar imzolarining mavjudligi;
- tushuntirish berilmagan tuzatishlar va to'g'rilashlar;
- ish vaqtini hisobga olish tabeliga "o'lik jonlar"ni qo'shish va bajarilmagan ishlarni qo'shib yozish holatlarini aniqlash zarur.

Hisoblashuv-to'lov va to'lov vedomostlaridagi summalarning jamlanishini arifmetik tekshiruv maqsadga muvofiq. Bu vedomostlarda har bir alohida olingan xodim bo'yicha summallar to'g'ri jamlanganida, jami summani ataylab oshirib yozish hollarini aniqlashga imkon beradi. Bundany xatolar nafaqat mehnat haqi xarajatlarining oshib ketishiga, balki pul mablag'larining o'zlashtirilishga ham olib keladi.

Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblarni mohiyatan tekshirish, yoppasiga (xodimlar soni unchalik ko'p bo'lmaganida) yoki tanlab amalga oshirilishi mumkin, auditor tanlov ko'lamini tekshiruv dasturi va muayyan shart-sharoitlardan kelib chiqqan holda aniqlaydi. Lekin barcha turdagi mehnat haqi va undan ushlanadigan summalarni qamrab olish maqsadida tanlov doirasiga barcha toifa, guruhlar va bo'linmalar xodimlari bilan hisob-kitoblardan olinishi maqsadga muvofiq.

Auditor bir necha xodimlarning shaxsiy jildlari va shaxsiy hisobvaraqlarini tanlab olishi va ishga yollanish hamda boshqa lavozimga o'tkazilish sanalari, mehnatga haq to'lash shartlari (stavka, oklad) va qo'shimcha to'lovlar to'g'risidagi axborotlarning muvofiqligini tekshirishi zarur. Bunda shtat intizomi va belgilangan lavozim maoshlari yoki kontrakt shartlariga rioya qilinishi, mehnat shartnomalari bo'yicha va o'rindoshlik asosida mehnat haqi to'lashning asoslanganligi tekshiriladi.

Ish vaqtini hisobga olish tabeli, hisoblashuv-to'lov vedomosti va shaxsiy hisob-varaqlarini solishtirish yo'li bilan ishlangan vaqt miqdori to'g'risidagi ma'lumotlarning bir xilligini, to'liq ishlanmagan oyda hisoblangan ish haqining arifmetik hisob-kitobi to'g'riligini tekshirish

zarur. Mehnatga ishbay haq to'lashda bajarilgan ishlar miqdori va sifat ko'rsatkichlarining muvofiqligi, hamda me'yorlar va baholarni qo'llashning to'g'riligi tekshiriladi. Avval haq to'langan dastlabki hujjatlar bo'yicha takroran ish haqi hisoblash holatlarining yo'qligini ham tekshirish zarur.

Mukofotlar hisoblashning to'g'riligi va asoslanganligini tekshirish chog'ida, auditor mukofotlash to'g'risidagi Nizom, buyruqlar, hisob-kitob vedomostlari va shaxsiy hisobvaraqalar ma'lumotlarini taqqoslaydi. Masalan, xodimga hisobot davrida faoliyati uchun mazkur davrda uning ish kunlari bo'lmagan holda mukofot hisloblangan. Mukofot hisoblash korxona rahbarining buyrug'i, direktorlar kengashining qarori va shunga o'xshash tegishli hujjatlar bilan rasmiylashtirilishi lozim. Ish me'yorlari pasaytirib qo'llanilganligi va boshqa shunga o'xshash murakkabliklar haqida shubha paydo bo'lganida auditor ekspert-mutaxassis xizmatidan foydalanishi mumkin. Ta'til vaqti uchun haq to'lashni tekshirish chog'ida buyruq va tabel bo'yicha ta'tild belgilangan sana, hisob-kitob davrini aniqlashning to'g'riligi va ta'til hisob-kitobi va shaxsiy hisobvaraqada hisob-kitob uchun olingan davrdagi oylar bo'yicha ish haqi summalarining mosligiga e'tibor beriladi. Ta'til uchun haq hisoblashning to'g'riligi haqida dalil-isbotlarga ega bo'lish uchun auditorlar bir qancha xodimlar bo'yicha muqobil ta'til hisob-kitobi tuzishi mumkin.

Normal ish sharoitidan chetga chiqish bilan bog'liq qo'shimcha haq (tunda ishlaganligi uchun, ish vaqtidan tashqari ish uchun, bayram kunlari ishlaganlik uchun, og'ir va zararli sharoitda ishlaganlik uchun va h.k) hisoblashning to'g'riligi hisob-kitob ma'lumotlari va ish vaqtini hisobga olish tabeli hamda qonunchilikda belgilangan qo'shimcha haq miqdorining muvofiqligini tekshirish yo'li bilan aniqlanadi.

Vaqtinchalik ishga yaroqsizlik uchun nafaqa hisoblashni nazorat qilish amallari quyidagilarning to'g'riligini tekshirishni o'z ichiga oladi:

- bir kunlik o'rtacha ish haqi;
- nafaqa miqdorini(%) ish stajiga qarab tekshirish;
- nafaqaning eng katta miqdorini belgilash;
- ishga yaroqsizlik kunlari

- hisoblangan nafaqa summalari.

Hisob-kitoblarni tekshirishda aniqlangan nomuvofiqliklar auditorning ishchi hujjatlarida qayd qilib boriladi. Ish haqi hisoblashning to'g'riligi va asoslanganligini tekshirish chog'ida auditor, odatda, mehnat haqi hisoblash tekshirilgan shaxsiy hisob varaqlar bo'yicha, ish haqidan ushlanadigan summalar to'g'riligini tanlab tekshiradi. Xodimlar ish haqidan ushlanadigan summalar hujjatlar bilan asoslanganligi, qonuniyligi va ularning to'g'ri ijro qilinganligini aniqlash zarur. Ish haqidan ushlanmalar ijro varaqalari (alimentlar, jarimalar, moddiy zararni qoplash) bo'yicha; kreditga sotib olingan tovarlar bo'yicha topshiriq-majburiyatlar bo'yicha; xodimning arizasi bo'yicha (kvartira haqini o'tkazish, bolasining maktabgacha bolalar muassasida tarbiyalangani uchun, o'qish uchun, kasaba uyushmasiga a'zolik badali va sh.o'); to'lov vedomostlari bo'yicha berilgan bo'naklarni ushlab qolish. Ish haqidan daromad solig'i va nafaqa fondiga to'lanadigan badallar ushlanishining to'g'riligini tekshirish maxsus e'tibor talab qiladi. Shuningdek, barcha ushlanmalar summasi xodimning bir oylik maoshi 50%idan oshib ketmaganligini ham aniqlash zarur.

Daromad solig'i bo'yicha berilgan imtiyozlarning qonuniyligini aniqlash uchun imtiyozlarni tasdiqlovchi hujjatlarning mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligiga ishonch hosil qilish kerak:

-xodimning jami daromadidan chegiriladigan imtiyoz summalarini tasdiqlovchi hujjatlarning nusxalari;

Shundan so'ng jismoniy shaxslar jami daromadini aniqlash, asosiy xodimlar, o'rindoshlar, fuqarolik-huquqiy shartnomalar asosida pul to'lanadigan shaxslar va boshqalar bo'yicha soliq imtiyozlari va daromad solig'i stavkalarini qo'llashning to'g'riligini tekshiriladi.

Jami daromadni tekshirishda korxonaning o'z mablag'lari hisobidan to'langan, ijtimoiy tavsifdagi to'lovlar (ovqat puli, yo'l haqi hujjatlari, oliy o'quv yurtlarida ta'lim olish, imtiyozli shartlar bilan qarz berish, bayram va yubiley sanalariga sovg'a berish, me'yordan oshiq xizmat safari xarajatlari va tegishli hujjat bilan tasdiqlanmagan sarflar va shunga o'xshashlar)ning soliqqa tortish maqsadida jismoniy shaxslar jami daromadiga qo'shilganligi aniqlanadi.

Ish haqidan ushlanadigan summalar bo'yicha aniqlangan tafovutlar ham auditorning ishchi hujjatlarida umumlashtirilishi va aks ettirilishi lozim.

Ish haqi hisob-kitobini tekshirgandan so'ng mehnat haqiga doir xarajatlarni schyotlar, mas'uliyat markazlari va tannarx hisoblash obyektlari bo'yicha guruhlash va umumlashtirishning to'g'riligini aniqlash zarur.

Mehnat haqini harajat schyotlariga (2010, 2310, 2510, 9400)olib borishining asosliligini tekshirishda ishlab chiqarish zaxiralarini tayyorlash (1510) va kapital ishlar (0810, 0820, 0830, 0840, 0850, 0860, 0890) bilan bog'liq mehnat haqi summalarining xarajat schyotlariga olib borilish hollari yo'qligini aniqlash zarur. Bu dastlabki hujjatlar (ish vaqtini hisobga olish tabeli, ishbay ishlar uchun naryadlar va boshqalar), hisoblashuv va hisoblashuv-to'lov vedomostlari, hamda 4210, 6710 va 6720 schyotlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini ko'rib chiqish uslubi bilan aniqlanadi. Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar aks ettirilishining to'g'riligini tekshirish natijalari auditorning ish hujjatlari bilan rasmiylashtiriladi. Umumlashtirilgan ma'lumotlar asosida mehnat haqi bo'yicha aniqlangan tafovutlarning hisobot moddalari ko'rsatkichlariga ta'sirining sezilarliligi (jiddiyligi) aniqlanadi.

Nazorat uchun savollar

1. Xodimlar bilan mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblarning auditi uchun asosiy manbalar bo'lib quyidagi me'yoriy-huquqiy hujjatlar hisoblanadi deganda nima tushuniladi?
2. Aktsiodorlik jamiyatlarida mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditining maqsadi, vazifalari nimalardan iborat?
3. Aktsiodorlik jamiyatlarida mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditining manbalari nimalardan iborat?
4. Xaridorlar bilan hisob-kitoblar auditi deganda nimani tushunasiz?
5. Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditini rejalashtirishda nimalar aks ettiriladi?

17-BOB. XUSUSIY KAPITALNI SHAKLLANTIRISH VA TA'SISCHILAR BILAN HISOBLASHISHLAR AUDITI

17.1. Ustav kapitalini tekshirishning maqsad va vazifalari

Korxona ustav kapitali uning ustavi va ta'sis shartnomasiga muvofiq qoidaga ko'ra, ta'sischilarning hissalari hisobiga barpo etiladi. U korxonaning xo'jalik faoliyatidan olinadigan foydasi hisobiga, zarur bo'lganda ta'sischilarning maqsadli badallari hisobiga ham to'ldirilishi mumkin.

Korxona ustav kapitaliga hissa sifatida binolar, inshootlar, qurilmalar va boshqa moddiy qiymatliklar: er, suv va boshqa tabiiy resurslardan foydalanish huquqlari, shuningdek, boshqa mulkiy huquqlar (shu jumladan, kashfiyotlardan foydalanish uchun, «NOU XAU» va boshqa nomoddiy aktivlar); qo'shma korxona ishtirokchi davlatlarining valyutalaridagi erkin ayirboshlanadigan valyutalarda pul mablag'lari qo'shilishlari mumkin.

Ustav kapitalini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishdan maqsad, ustav kapitalining holati aks ettiriladigan moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligi, hamda uni hisobga olish uslubiyotining me'yoriy hujjatlarga muvofiqligi to'g'risida fikr shakllantirishdan iborat.

Tekshiruvni korxona yuridik maqomini va ustavida belgilangan faoliyat turlarini, ta'sischilar va ular ulushlarining tarkibi hamda summasini, ustav kapitalining moliyaviy-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish uchun yetarliligini aniqlashdan boshlash maqsadga muvofiq.

Ta'sis hujjatlari, ustav kapitalini shakllantirishga doir dastlabki hujjatlar, hisob registrlari va hisobot ma'lumotlarini tekshirish quyidagi tartibda amalga oshiriladi:

- ta'sis hujjatlari (ustav, ta'sis shartnomasi) mavjudligi, shakllari va to'g'ri rasmiylashtirilganligi;
- ta'sis hujjatlari mazmunining amaldagi qonunchilak va me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiqligi;

- ta'sischilar ulushlarining ustav kapitaliga to'liq va o'z vaqtida qo'shilishi;
- ta'sischilar mulk shaklida qo'shadigan ulushlarining to'g'ri baholanishini tekshirish;
- ustavda ko'rsatilgan faoliyat turlarining qonuniyligini tekshirish;
- ustav kapitali hajmining ta'sis hujjatlari va O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga muvofiqligi;
- ustav kapitalining to'liq va to'g'ri shakllantirilganligi;
- ta'sischilarning ustav kapitaliga o'z ulushlarini qo'shish bo'yicha yakuniy hisob-kitoblar uchun qonunda belgilangan muddatlarga rioya qilinishi;
- ustav kapitalini shakllantirishga doir muomalalarning buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri aks ettirilganligini tekshirish;
- ustav kapitaliga ulushlarning haqiqatan ham qo'shilganligini aniqlash;
- ustav kapitali hajmi o'zgarishining asosliligi, ustav va ta'sis shartnomasining qayta ro'yxatdan o'tkazilganligini hamda bu haqda tegishli hisob registrlari va hisobotda aks ettirilganligi.

Ushbu vazifalarni bajarish uchun quyidagi ma'lumot manbalari tahlil qilinadi:

- korxonaning huquqiy maqomini, ustav kapitalini shakllantirish va hisobga olish masalalarini tartibga soladigan asosiy qonun hujjatlari va yo'riqnomalari;
- ta'sis hujjatlari (notarial idora tomonidan tasdiqlangan ustav va ta'sis shartnomasi);
- moliyaviy, statistik va boshqa tegishli hisobotlar;
- ustav kapitalini shakllantirish bo'yicha muomalalar hisobga olingan dastlabki hujjatlar, analitik va sintetik hisob registrlari;

Me'yoriy hujjatlarga muvofiqlik masalasini tekshirish uchun ustav kapitalini shakllantirish va hisobga olish qoidalarini o'zida mujassamlashtirgan **me'yoriy hujjatlar to'plami** zarur. Bunday to'plam tekshirilayotgan korxonaning o'ziga xos jihatlarini hisobga olgan holda shakllantiriladi.

17.2. Ta'sis hujjatlarini tekshirish

Auditor ta'sis hujjatlarini tekshirishda quyidagilarni aniqlaydi:

- ta'sis hujjatlarida qanday faoliyat turlari ko'zda tutilgan;
- haqiqatda amalga oshirayotgan faoliyat turlarining ta'sis hujjatlariga muvofiqligi;
- O'zbekiston Respublikasining «Ayrim faoliyat turlarini litsenziyalash to'g'risida»gi qonuniga muvofiq litsenziyalanishi lozim bo'lgan faoliyat turlari va litsenziyalarning mavjudligi.

Litsenziyalanishi lozim bo'lgan faoliyat turlari bo'yicha litsenziyalar mavjudligi va ularning amal qilish muddatlari tekshiriladi. Chunki, korxona bunday faoliyat turlari bilan shug'ullanish huquqiga litsenziya olingan yoki unda ko'rsatilgan vaqtdan boshlab ega bo'ladi va ushbu huquq litsenziya amal qilish muddati o'tishi bilan to'xtatiladi. Tegishli litsenziyalarga ega bo'lmasdan amalga oshirilgan faoliyat turlari noqonuniy hisoblanadi. Agar korxona bitta ta'sischi tomonidan tashkil etilgan bo'lsa, bunda u mazkur ta'sischi tomonidan tasdiqlangan, tegishli hoqimiyat organidan ro'yxatdan o'tgan va notarial idora tomonidan tasdiqlangan ustav asosida faoliyat ko'rsatadi. Ta'sis hujjatlari bilan tanishish auditorga mulk egasi kim ekanligini va kimning manfaati uchun tekshiruv o'tkazilayotganligini aniqlashga imkon beradi.

Agar korxona bir necha ta'sischilar tomonidan tashkil etilgan bo'lsa, u holda **ta'sis shartnomasi** tuzilishi lozim, **ustav** esa ta'sischilar tomonidan tasdiqlangan bo'lishi lozim. Masalan, mas'uliyati cheklangan jamiyatlar (MChJ) barcha ta'sischilar tomonidan imzolangan **ta'sis shartnomasi** va **ustav** asosida tashkil etiladi va faoliyat ko'rsatadi.

Auditor tegishli ta'sis hujjatlarining mavjudligini va ularni tasdiqlash hamda davlat ro'yxatidan o'tkazish qoidalariga rioya qilinishini aniqlaydi. Korxona ta'sischilar tomonidan uni tashkil etish to'g'risidagi qaror qabul qilingan vaqtdan boshlab emas, balki davlat ro'yxatidan o'tgan kundan boshlab yuridik shaxs maqomiga ega bo'lgan deb hisoblanadi. Shu boisdan, **davlat ro'yxatidan o'tganlik to'g'risidagi guvohnoma**ning mavjudligini, agar ta'sis hujjatlariga

o'zgartirishlar kiritilgan bo'lsa, qayta ro'yxatdan o'tkazilganligini tekshirish lozim.

Auditor **ta'sis shartnomasi** bilan tanishishda, unda qanday shartlar keltirilganligini aniqlaydi. Jumladan:

- mulklarni ulush sifatida qo'shish (topshirish)
- faoliyatda ishtirok etish;
- foyda va zararlarni ta'sischilar o'rtasida taqsimlash;
- korxona faoliyatini boshqarish va unda ta'sischilarning ishtiroki;
- ta'sischilarning korxonadan chiqishi.

Mas'uliyati cheklangan jamiyatlar (MChJ) ta'sis shartnomasida yuqorida sanab o'tilgan ma'lumotlardan tashqari quyidagi shartlar ham bo'lishi lozim:

- ustav kapitalining tarkibi va hajmi to'g'risida;
- har bir ta'sischi ulushining hajmi va uni o'zgartirish tartibi;
- ta'sischilar ulushlarining tarkibi, hajmi va topshirish muddatlari;
- ulushlarni qo'shishga doir majburiyatlarni buzganlik uchun javobgarlik;
- ta'sischilar tomonidan qo'shiladigan ulushlarning jami summasi.

Auditor korxona ustavi bilan tanishish chog'ida unda quyidagilar ko'rsatilganliini aniqlaydi:

- korxonaning o'ziga xos hususiyatlari va tashkiliy-huquqiy shaklini ifodalaydigan nomi;
- korxonaning davlat ro'yxatidan o'tkaziladigan, joylashgan o'rni;
- ustav kapitalining ko'lami va uning barcha ta'sischilar o'rtasida ulushlarga taqsimlanishi;
- korxonaning maqsadi va faoliyat turlari;
- ijro organlarini saylash yoki tayinlash tartibi;
- korxona boshqaruv organining tarkibi va vakolatlari hamda ular tomonidan qaror qabul qilish tartibi;
- dividendlar taqsimlash tartibi;

- amaldagi qonunchilikda ko‘zda tutilgani hamda ta’sischilar bilan kelishilgan, lekin qonunchilikka zid kelmaydigan boshqa zarur masalalar. Shuningdek, ta’sis hujjatlarini tekshirishda korxonaning tashkiliy-huquqiy shaklini e’tiborga olish zarur. Masalan, aksiyadorlik jamiyatining ta’sischilari tomonidan tasdiqlangan ustavida, ustav kapitalining ko‘lami to‘g‘risidagi ma’lumotlar bilan birga jamiyat tomonidan chiqariladigan aksiyalarning toifalari, ularning nominal qiymati va miqdori, aksiyadorlarning huquqlari to‘g‘risidagi shartlar har xil bo‘lishi lozim. Aksiyadorlik jamiyatining barcha aksiyalari bir aksiyador tomonidan sotib olinganda, aksiyadorlik jamiyatini bir kishi tashkil etgan hisoblanadi yoki bir aksiyadordan iborat bo‘ladi. Bu holdagi ma’lumotlar aksiyadorlik jamiyati ustavida qayd qilingan, ro‘yxatga olingan va hamma tanishishi uchun e’lon qilingan bo‘lishi kerak.

Ishtirokchilar tarkibini tahlil qilishda, aksiyadorlik jamiyati va mas’uliyati cheklangan jamiyat yagona ishtirokchisi sifatida, bitta shaxsdan iborat xo‘jalik yurituvchi subyekt bo‘la olmasligiga e’tibor berishi kerak.

Aksiyadorlik jamiyatlari va mas’uliyati cheklangan jamiyatlarda ham yuridik shaxslar, ham jismoniy shaxslar ta’sischi sifatida ishtirok etishlari mumkin.

Qo‘shma korxona ustav kapitaliga o‘zbekistonlik ishtirokchi tomonidan qo‘shiladigan hissa xorijiy ishtirokchilar bilan kelishuvga ko‘ra milliy valyutada qanday baholansa, kelishilgan baholar bo‘yicha chet el valyutasida ham jahon bozoridagi bahoni hisobga olgan holda shunday baholanadi.

Xorijiy ishtirokchining hissasi ham shu tartibda qo‘shma korxonani tashkil etish haqidagi shartnoma imzolangan kundagi yoki uning ishtirokchilari kelishgan boshqa sanaga amalda bo‘lgan O‘zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining rasmiy valyuta kursi bo‘yicha so‘mga hisoblab o‘tkazish yo‘li bilan baholanadi.

Jahon bozori bahosi bo‘lmaganda qo‘shilayotgan mulklar qiymati ishtirokchilarning kelishuviga muvofiq aniqlanadi.

Ta'sis hujjatlarini tekshirishda amaldagi qonun hujjatlariga muvofiq har bir tashkiliy-huquqiy shakldagi xo'jalik yurituvchi subyekt uchun turli mas'uliyatlar belgilanishini inobatga olish zarur.

Xo'jalik yurituvchi subyektlar uchun qonunchilikda belgilangan mas'uliyatlar

Xo'jalik yurituvchi subyekt tashkiliy-huquqiy shakli	Qonun va unda belgilangan mas'uliyatlar
Qishloq xo'jalik kooperativlari (shirkat xo'jaliklari)	O'zR. qonuni «Qishloq xo'jaligi kooperativi (shirkat xo'jaligi) to'g'risida» Q/x kooperativi (sh/x) faoliyatining asosiy turi qishloq xo'jalik mahsuloti etishtirishdir. Q/x kooperativi (sh/x) qishloq xo'jalik mahsulotlari etishtirish bilan bir qatorda kooperativning o'z hududida ham, shuningdek undan tashqari ham qishloq xo'jalik xomashyosini qayta ishlash, oziq-ovqat mahsulotlari, xalq iste'mol mollari, ishlab chiharish-texnika ahamiyatiga ega bo'lgan mahsulotlar ishlab chiqarish, savdo-sotiq, ta'mirlash va qurilish ishlari, yuridik va jismoniy shaxslarga xizmat ko'rsatish, shuningdek qonunlarda ta'qiqlanmagan boshqa faoliyat turlari baln shug'ullanishga haqli. (32-modda)
Fermer xo'jaliklari	O'zR. qonuni «Fermer xo'jaligi to'g'risida» Fermer xo'jaligining mol-mulkiga egalik qilish undan foydalanish va uni tasarruf etish xo'jalik a'zolari tomonidan o'zaro kelishuv asosida amalga oshiriladi. (20-modda)
Dehqon xo'jaliklari	O'zR. qonuni «Dehqon xo'jaligi to'g'risida» Dehqon xo'jaligining mol-mulkiga egalik qilish

	undan foydalanish va uni tasarruf etish xo'jalik a'zolari tomonidan o'zaro kelishuv asosida amalga oshiriladi. (16-modda)
Ma'suliyat cheklangan jamiyatlar (MChJ)	O'zR. qonuni «Xo'jalik jamiyatlari va shirkatlar to'g'risida» MChJ ta'sischilarning majburiyatlari bo'yicha javobgar hisoblanadi. Ta'sischilar MChJ ustav kapitalidagi ulushlariga mutanosib majburiyatlari bo'yicha javobgardir. (16-modda)
Aksiyadorlik jamiyatlari	O'zbekiston Respublikasi qonuni «Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlarning himoya qilish to'g'risida»

Korxona ta'sischilarining soni va ularning ustav kapitalidagi ulushini tekshirish chog'ida auditor ta'sischilarning eng ko'p soni va bir ta'sischining ustav kapitalidagi eng ko'p ulushi, hamda ustav kapitalining eng kam ko'lami tegishli yuridik shaxs uchun qo'llaniladigan Qonun bilan aniqlanadi. Masalan, «Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlarning huquqlarini himoya qilish to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonuniga muvofiq aksiyadorlik jamiyatlari ustav kapitalining eng kam miqdori jamiyat ro'yxatdan o'tkazilgan paytda qonun hujjatlarida belgilab qo'yilgan eng kam ish haqining ikki yuz baravar summasidan kam bo'lmasligi, yopiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlari (YoTAJ) ustav kapitali esa jamiyat ro'yxatdan o'tkazilgan paytda qonun hujjatlarida belgilab qo'yilgan eng kam ish haqining yuz baravar summasidan kam bo'lmasligi kerak. (20-modda)

Ushbu talablarga rioya qilinishi korxonaning faoliyat ko'rsatishi, hamda kreditorlarning manfaatlarini huquqiy va iqtisodiy himoyalash shartlaridan biri hisoblanadi. Korxona sof aktivlari maqdorining uning utav kapitalidan oshib ketishi (yoki teng bo'lishi) to'g'risidagi majburiy talablarga rioya qilinishi shu maqsadlardagina tekshiriladi.

Korxonaning xususiy kapitalini tekshirish uchun zarur ma'lumotlar moliyaviy hisobotning quyidagi shakllarida aks ettiriladi:

Buxgalteriya balansida (OKUD bo'yicha 1-shakl)

Ta'sislarning ustav kapitaliga qo'shadigan ulushlari bo'yicha qarzlari – aktivdagi II-«Aylanma aktivlar» bo'limining «Ta'sischilar bilan hisoblashishilar» moddasi (4610-schyot) (280-satr);

Passivdagi I»O'z mablag'lari manbalari» bo'limida ustav kapitali (320 satr), qo'shilgan kapitali (330 satr), zaxira kapitali (340 satr), taqsimlanmagan foyda (350 satr);

Xususiy kapital to'g'risidagi hisobot (5-shakl) da

Xususiy kapitalning tarkibi bo'yicha : yil boshiga qoldig'i (010 satr 3, 4, 5, 6, 7, 8, -ustunlar), yil davomidagi o'zgarishi (020-070 satrlar) va yil oxiriga qoldig'i (080-satr).

17.3. Dastlabki hujjatlarni tekshirish

Ta'sischilar ulushlarining ustav kapitaliga qo'shilganligini tasdiqlovchi hujjatlarga dalolatnomalar, nakladnoylar, bank ko'chirmalari, to'lov-topshiriqnomalari nusxalari, kassa kirim orderlarining kvitantsiyalari va boshqa dastlabki hujjatlar misol bo'la oladi. Ustav kapitaliga ulush sifatida qo'shiladigan mulklarga egalik qilish huquqini tasdiqlovchi hujjatlarga ko'chmas mulk, er uchastkalari, transport vositalari, intellektual mulk va shunga o'xshashlarga egalik qilish huquqini tasdiqlovchi guvohnomalar kiradi.

Tashkiliy hujjatlar:

- davlat ro'yxatiga olinganligi to'g'risida guvohnoma;
- buyruqlar va farmoyishlar;
- aksiyadorlar va ta'sischilar bilan yozishmalar;
- aksiyalarga obuna bo'lish natijalari to'g'risidagi, savdo natijalari to'g'risidagi, ta'sischilar yoki aksiyadorlar majlisining bayonnomalari;
- soliq inspektsiyada hisobga olinganligi to'g'risida ma'lumotnoma, davlat statistika organlari, tegishli sug'urta tashkilotlari

va boshqa byudjetdan tashqari tashkilotlarda ro'yxatga olinganligi to'g'risida guvohnoma;

- amaldagi qonunchilikka muvofiq litsenziyalanishi lozim bo'lgan faoliyat turlari uchun berilgan litsenziyalar;
- yuritilayotgan hisob shaklidan qat'iy nazar ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlari aksiyadorlar reestrini ham tekshiruvga taqdim qiladi.

Ustav kapitaliga ta'sischilar tomonidan ulushlarni qo'shish muddatlariga rioya qilinishini va to'liqligini tekshirishda quyidagilarga e'tibor berilishi lozim:

- ustav kapitalining to'liq shakllanganligi;
- ta'sischilar haqiqatda qo'shgan ulushlarining ta'sis hujjatlarida belgilangan shartlarga mosligi;
- ta'sischilar tomonidan ustav kapitaliga ulushlarni qo'shishda qonunchilik va ta'sis hujjatlarida belgilangan muddatlarga rioya qilinishi.

Ustav kapitalining shakllanishini tekshirish chog'ida tekshirilayotgan korxonaning tashkiliy-huquqiy shaklini ham e'tiborga olish zarur. Chunonchi, **aksiyadorlik jamiyatlari**da ustav kapitali aksiyadorlar tomonidan sotib olinadigan, jamiyat aksiyalarining nominal qiymatidan, mas'uliyati cheklangan jamiyatlarda esa uning ishtirokchilari tomonidan qo'shiladigan ulushlar qiymatidan tashkil topadi. **Qishoq xo'jalik kooperativlari (shirkat xo'jaliklari)**da pay jamg'armasi – shirkat xo'jaligi a'zolarining pay badallaridan, **fermer va dehqon xo'jaliklari**da esa o'ziga qarashli uy-joylar, xo'jalik imoratlari, qishloq xo'jalik ekinzorlari va daraxtzorlari, dov-daraxtlar, mahsuldor chorva mollari, parrandalar, qishloq xo'jalik texnikasi, asbob-uskuna va ashyo-anjomlari, transport vositalari, pul mablag'lari, intellektual mulk obyektlari, shuningdek boshqa mol-mulklardan tashkil topadi.

Davlat korxonalarida esa davlat mulki hisoblangan ustav fondi shakllantiriladi.

Auditor tekshiruv chog'ida barcha ta'sischilar qonunchilikka muvofiq o'z ulushlarini ustav kapitaliga o'z vaqtida va to'g'ri hamda to'liq qo'shganliklarini aniqlashi kerak.

Masalan, mas'uliyati cheklangan jamiyat (MChJ) ustav kapitaliga jamiyatni ro'yxatga olish paytida har bir ishtirokchi kamida 30 % ulushini qo'shgan bo'lishi kerak.

Korxona ustav kapitaliga ta'sischilar tomonidan ulushlar qo'shilmagan yoki to'liq qo'shilmagan holatlarning aniqlanishi, tegishli boshqaruv organlari uchun korxona ta'sis etilmagan va tugatilishi kerak deb topilishiga asos bo'ladi.

Ta'kidlash joizki, ta'sischilar tomonidan ustav kapitaliga ulush sifatida qo'shiladigan mablag'lar O'zbekiston Respublikasida amaldagi qonunchilikka muvofiq QQS ga tortilmaydi. Shuningdek, korxonalarni tugatish yoki qayta tashkil etish chog'ida pay (ulush) ko'rinishida natura yoki pul shaklida olingan mablag'lar ham, ularning ustav fondidan hamda yuridik shaxslar pay (ulushi)dan oshib ketmagan miqdorda, QQS ga tortilmaydi.

Ustav kapitaliga ulushlar pul, qimmatli qog'ozlar, boshqa buyumlar yoki mulkiy huquqlar hamda pulda baholanadigan boshqa huquqlar shaklida qo'shilishi mumkin. Shu boisdan auditor ta'sischilar ulushlarini pulda baholashning to'g'riligini tekshirishi muhimdir. Xo'jalik jamiyati ta'sischisining ulushini pulda baholash jamiyat ta'sischilar o'rtasidagi kelishuvga muvofiq amalga oshiriladi. Qonunda ko'zda tutilgan ayrim hollarda esa mustaqil ekspert tomonidan baholanishi kerak.

17.4. Sintetik va analitik hisob registrlarini tekshirish

Buxgalteriya hisobining jurnal-order shakli qo'llaniladigan korxonalarda amaldagi qoidalarga muvofiq 8310-8330 schyotlar bo'yicha №13- jurnal-order va analitik hisob vedomostlari qo'llaniladi. Buxgalteriya hisobi kompyuterlashtirilgan korxonalarda 8300-ustav kapitalini hisobga oladigan schyotlar (8310-8330), 4610-»Ustav kapitaliga ulushlar bo'yicha ta'sislarning qarzlari» va 6620- Chiqib ketayotgan ta'sislarning ulushlari bo'yicha qarzlar» schyotlari bo'yicha sintetik va analitik hisob yuritiladigan kompyuter dasturlari qo'llaniladi.

Shuningdek, Bosh daftar yoki oborot-saldo vedomostlari ham tekshiriladi.

Qoidaga ko‘ra, ta’sischilar tomonidan ustav kapitaliga qo‘shiladigan hissalar hisobda va balansda ularning haqiqatda kirim qilinish me’yoriga qarab aks ettiriladi: asosiy vositalar, nomoddiy aktivlar, tovar-moddiy qiymatliklar uchun qabul qilish-topshirish dalolatnomasining tuzilgan sanasi, pul mablag‘lari uchun mablag‘larining korxona schyotiga kelib tushgani (bank ko‘chirmasi va unga ilova qilingan tegishli hujjat). Bunda ushbu hissalarning analitik hisobi har bir ishtirokchi bo‘yicha yuritiladi.

Hissalarning belgilangan miqdori kirim qilinganidan so‘ng ustav kapitalining tashkil etilishi hisobda aks ettiriladi.

Ustav kapitalining miqdori ta’sis hujjatlarida belgilanganidan oshib ketmasligini ta’kidlab o‘tish zarur.

Korxona ta’sischilari ulushlarining yig‘indisi (ulushlar, aksiyalar, pay badallari) ta’sis hujjatlarida qayd qilingan ustav kapitalining miqdori va summalari tegishli dastlabki hujjatlarga (dalolatnomalar, bank ko‘chirmalari, bank kassasiga naqd pul topshirilganligi to‘g‘risida kvitantsiya va h. k) asosan schyotlar aloqasi tuzilib, dastlabki buxgalteriya balansida aks ettiriladi.

Ustav kapitali summasi ta’sis hujjatlari, hisob registrlari va hisobotdagi ma’lumotlarga teng bo‘lishi lozim.

№21 –BHMS ga muvofiq ustav kapitalini hisobga oladigan schyotlar (8310-«Oddiy aksiyalar», 8320-«Imtiyozli aksiyalar», 8330-«Pay va ulushlar») krediti va 4610 –«Ustav kapitaliga ulushlar bo‘yicha ta’sischilarning qarzlari» schyotining debeti bo‘yicha yozuvlar korxona davlat ro‘yxatidan o‘tganidan so‘ng amalga oshiriladi.

Ustav kapitali to‘liq va to‘g‘ri shakllanishi 4610–«Ustav kapitaliga ulushlar bo‘yicha ta’sischilarning qarzlari» schyoti ma’lumotlari bilan 8310–«Oddiy aksiyalar», 8320–«Imtiyozli aksiyalar» schyotlari yoki 8330–«Paylar va ulushlar» schyoti (xo‘jalik yurituvchi subyekt tashkiliy-huquqiy shakliga qarab tegishli schyot) ma’lumotlarini solishtirish asosida tekshiriladi.

Har bir ta’sischi tomonidan ustav kapitaliga ulushlarning haqiqatan qo‘shilganligi tasdiqlovchi buxgalteriya hujjatlarining mavjudligi va to‘g‘ri rasmiylashtirilganligini tekshirish orqali aniqlanadi. Natura

shaklidagi ulushlar (asosiy vositalar, materiallar va h. k) tegishli shakldagi dalolatnomalar, pul mablag'lari esa kassa va bank hujjatlari bilan tasdiqlanadi. Tasdiqlovchi hujjatlarda tegishli mablag'larning aynan ustav kapitaliga ulush sifatida ta'sis hujjatlariga muvofiq topshirilganligi haqida ma'lumotlar bo'lishi lozim. Bu nafaqat ustav kapitaliga qo'shiladigan ulushlarni buxgalteriya hisobida to'g'ri rasmiylashtirish uchun, balki soliqqa tortish masalalari uchun ham zarurdir.

Shuningdek, tekshiruv chog'ida ushbu hujjatlar shakl va mazmunlarining O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»ga qonun 9-moddasi talablariga muvofiqligi ham aniqlanadi.

Ustav kapitaliga chet el valyutasida qo'shiladigan ulushlarning to'g'ri aks ettirilganligini aniqlash «**Chet el valyutasida amalga oshiriladigan muomalalarni buxgalteriya hisobi, statistik va boshqa hisobotlarda aks ettirish TARTIBI**» (O'z. R. Adliya Vazirligida 3 iyun 2000 yilda 931-tartib raqami bilan ro'yxatga olingan) talablariga muvofiq amalga oshiriladi. Chet el valyutasidagi ustav kapitali va ta'sischilarning ustav kapitaliga ulushlar bo'yicha qarzlarini shakllantirish ta'sis hujjatlari imzolangan sanada amalda bo'lgan O'z. R. MB kursi bo'yicha so'mga hisoblab o'tkazish yo'li bilan amalga oshiriladi. Bunda auditor chet el valyutasi kursi va so'mga hisoblab o'tkazishning to'g'riligini hamda schyotlarda aks ettirilishini tekshirishi zarur.

Ustav kapitaliga ulushlarning ta'sischilar tomonidan haqiqatda qo'shilganligi tegishli dastlabki hujjatlar va 4610-«Ustav kapitaliga ulushlar bo'yicha ta'sischilarning qarzlari», 6620-«Chiqib ketayotgan ta'sischilarga ularning ulushlari bo'yicha to'lanadigan qarzlar» schyotlari bo'yicha hisob registrlaridagi yozuvlar asosida tekshiriladi. 4610-schyotning debet qoldig'i ta'sischilarning ustav kapitaliga qo'shadigan ulushlari bo'yicha qarzlarini, 6620- schyotning kredit qoldig'i korxonaning chiqib ketayotgan ta'sischilardan ustav kapitalidagi ulushlari bo'yicha qarzlarni bildiradi. Auditor ustav kapitaliga ulushlar bo'yicha qarzlarning o'z vaqtida to'lanishi va 4610 va 6620 schyotlar bo'yicha qoldiqlarning haqqoniyligini aniqlashi lozim.

Aksiyadorlik jamiyatlarida ustav kapitalining to‘g‘ri shakllantirilishini tekshirishda quyidagi talablarga rioya qilinganligi tekshiriladi:

- ustav kapitali aksiyadorlar tomonidan sotib olingan aksiyadorlik jamiyati aksiyalarining nominal qiymatidan tashkil topganligi;
- barcha aksiyalar egasi yozilgan aksiya ekanligi va ta’sis etishda ta’sischilar o‘rtasida joylashtirilgan bo‘lishi lozim;
- joylashtirilgan imtiyozli aksiyalarning nominal qiymati aksiyadorlik jamiyati ustav kapitalining 10% dan oshmasligi lozim;
- aksiyadorlik jamiyati aksiyalari uni ta’sis etish chog‘ida ustavda ko‘rsatilgan muddat davomida to‘liq to‘lanishi lozim. Ammo ustav kapitalining kamida 50% bir oy ichida, qolgan qismi esa jamiyat ro‘yxatdan o‘tgan paytdan boshlab bir yil ichida tulanishi lozim;
- to‘lov shakllari (pul mablag‘lari, qimmatli qog‘ozlar, pulda baholangan boshqa buyumlar yoki mulkiy huquqlar) aksiyadorlik jamiyatining ustavi va ta’sis shartnomasiga mos kelishi lozim;
- ochiq va yopiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlarining chiqarilgan aksiyalari reestrda ro‘yxatga olingan bo‘lishi shart;
- aksiyalarning analitik hisobi ta’sischilar, ustav kapitalining shakllanish bosqichlari va aksiyalarning turlari bo‘yicha batafsil ma’lumot olishni ta’minlashi lozim.

Auditor tekshiruv jarayonida oddiy aksiyalaardan iborat aksiyadorlik kapitali (8310-schyot), imtiyozli aksiyalar ko‘rinishidagi aksiyadorlik kapitali (8320-schyot), qaytarib sotib olingan oddiy xususiy aksiyalar(8610-schyot) va qaytarib sotib olingan imtiyozli xususiy aksiyalar(8620-schyot)ni alohida tekshiradi.

№21 BHMS ga muvofiq aksiyadorlik jamiyati davlat ro‘yxatidan o‘tgan paytdan boshlab oddiy va imtiyozli aksiyalarning obuna summasi mos ravishda 8310 va 8320-schyotlar kreditida aks ettirilishi lozim (Dt 4610-schyot, Kt 8310, 8320-schyotlar). Obuna bo‘lingan aksiyalar qiymati ta’sischilar tomonidapn pul, qimmatli qog‘ozlar, pulda baholangan boshqa buyumlar yoki mulkiy huquqlar bilan to‘lanishi mumkin.

Ustav kapitalining shakllanishini tekshirishda aksiyalar qiymatini to'lash uchun topshirilgan mulklarning to'g'ri baholanganligini aniqlash zarur. Bu mulklarni baholash ta'sischilarning kelishuviga muvofiq amalga oshirilishi, qonunda ko'zda tutilgan hollarda esa mustaqil ekspert baholashi lozim.

Ustav kapitaliga ulushlarning haqqoniy qo'shilganligini auditor ta'sischilar bilan hisob-kitoblarni tasdiqlovchi hujjatlarning mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligini tekshirish orqali aniqlaydi. Tasdiqlovchi hujjatlarda **ustav kapitalini shakllantirish** to'g'risida ko'rsatilgan bo'lishi lozim. Bu nafaqat muomalani buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri aks ettirish uchun, balki soliqlar bo'yicha imtiyozlarni qo'llashning to'g'riligini asoslash uchun ham muhimdir.

Dastlabki hujjatlar (asosiy vositalarni, nomoddiy aktivlarni qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, yuk xatlari, schyotlar, kassa hisobotlari, bank ko'chirmalari, to'lov topshiriqnomalari va b.) bo'yicha ustav kapitaliga qo'shilgan ulushlarning tegishli schyotlarda to'g'ri aks ettirilganligi tekshiriladi.

Ustav kapitaliga qo'shilgan ulushlarni tekshirishda auditor ishtirokida inventarizatsiya o'tkazish maqsadga muvofiq. Bunda ustav kapitaliga ulush sifatida ishlashga yaroqsiz asosiy vositalar, amaliy qiymatini yo'qotgan nomoddiy aktivlar qo'shilgan holatlar aniqlanishi mumkin.

Ustav kapitali o'zgarishining asosliligini tekshirish 8310-«Ustav kapitalini hisobga olinadigan schyotlar»(8310, 8320, 8330-schyotlar) bo'yicha hisob registrlarining yozuvlarini tekshirish yo'li bilan amalga oshiriladi. Bunday yozuvlar ustav kapitali beligilangan tartibda ko'paytirilgan yoki kamaytirilgan holatdagina, faqat aksiyadorlik jamiyatining ta'sis hujjatlariga tegishli tarzda o'zgartirishlar kiritilganidan so'ng amalga oshiriladi.

«Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlarning huquqlarini himoya qilish to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonunining 18-moddasiga muvofiq «jamiyatning ustav fondi aksiyalar nominal qiymatini oshirish yoki qo'shimcha aksiyalarni joylashtirish yo'li bilan ko'paytirilishi mumkin»

Tekshiruv chog'ida ustav kapitalini ko'paytirish manbalari aniqlanadi. Ular asosan quyidagilar hisobiga bo'lishi mumkin:

- emitent-aksiyadorlik jamiyatining o'z aksiyalarini ularning nominal qiymatidan yuqori bahoda sotishdan olingan mablag'lar ya'ni **emission daromad** (Kt 8320-schyot);
- jamg'arma, iste'mol va boshqa fondlar hamda ishlatilmagan zaxiralar mablag'lari;
- oldingi yil yakuni bo'yicha taqsimlanmagan foyda;
- grantlar, subsidiyalar va qaytarib berilmaydigan yordamlar hisobiga (Kt 8810, 8820, 8890-schyotlar);
- aktivlarni qayta baholashdan hosil bo'lgan manba hisobiga (Kt 8510-schyot);
- dividendlar hisobiga.

Auditor ustav kapitali kamaytirilishining asosliligini ham tekshiradi.

Yuqorida nomi qayd qilingan qonunning 18-moddasiga muvofiq «Jamiyatning ustav fondi aksiyalarning nominal qiymatini yoki ularning umumiy sonini qisqartirish yo'li bilan, shu jumladan aksiyalarning bir qismini jamiyatning o'zi keyinchalik muomaladan chiqarish sharti bilan sotib olishi yo'li bilan kamaytirilishi mumkin»

Auditor ustav kapitalining korxona xususiy manbalarini kapitallashtirish hisobiga ko'paytirilishi, yoki yuqoridagi holatda kamaytirilishi to'g'risida aksiyadorlar majlisining qarori mavjudligini ham aniqlaydi. Ustav kapitali ko'paytirilganda qo'shimcha aksiyalar qiymatini to'lash shakli ularni joylashtirish to'g'risidagi qaror bilan belgilanadi.

Keyinchalik auditor asosiy va qo'shimcha chiqarilgan aksiyalar qiymatining to'lanishini tekshiradi. «Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlarning huquqlarini himoya qilish to'g'risida»gi qonunning 37-moddasiga muvofiq «Jamiyat aksiyalariga haq to'lash bozor qiymatida amalga oshiriladi» (18).

Faqat quyidagi hollardagina aksiyalar ularning bozor qiymatidan arzonroq narxda joylashtirilishi mumkin:

- jamiyatning qo'shimcha oddiy aksiyalari oddiy aksiyalar egalari bo'lgan aksiyadorlarga joylashtirilib, ular oddiy aksiyalarni bozor qiymatining to'qson foizidan past bo'lmagan narxda sotib olishdan iborat o'z imtiyozli huquqlarini ro'yobga chiqargan hollarda;

- qo'shimcha aksiyalar vositachi ishtirokida joylashtirilib, ularning bahosi bozor bahosidan ko'pi bilan bunday aksiyalarni joylashtirish bahosiga nisbatan foizlarda belgilangan vositachilik haqi miqdorida arzon bo'lganida.

Ustav kapitalini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning yakunlovchi bosqichida uning eng kam miqdori to'g'risidagi qonunchilik talablariga rioya qilinishi ham aniqlanadi.

Ustav kapitalining sintetik va analitik hisobini yuritishning to'g'riligi mazkur korxonada qo'llanilayotgan hisob shaklining registrlari (memorial-orderlar, daftarlar, jurnal-orderlar, mashinagrammalar va h. k) ma'lumotlarini tekshirish bilan aniqlanadi.

Ustav kapitalining analitik hisobini tekshirishda nafaqat uning sintetik hisob ma'lumotlariga tengligi, balki aksiyalarning turlari, ularning egalari, aksiyalar uchun hisob-kitoblarning ahvoli va boshqalar bo'yicha axborot olish imkoniyatlari ham aniqlanadi.

Shuningdek, auditor «Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyalarning huquqlarini himoya qilish to'g'risida»gi qonunning 47-50 moddalariga muvofiq **aksiyadorlar reestri**ni yuritish qoidalariga rioya qilinishini ham tekshiradi.

Barcha bajarilgan tekshiruv amallari va aniqlangan nomuvofiqliklar auditorning ishchi hujjatlarida aks ettiriladi.

Tekshiruv yakunida auditor ustav kapitalini hisobga olish va hisobotda aks ettirish bo'yicha aniqlangan tafovutlarning qanchalik jiddiyligi(katta-kichikligi)ni me'yoriy hujjatlar talablariga nisbatan aniqlaydi. Agar auditor aniqlangan tafovut ustav kapitaliga doir hisobot ko'rsatkichlariga unchalik ta'sir qilmaydi deb hisoblasa, u ushbu ko'rsatkichlarning ishonchliligi to'g'risida **ijobiy auditorlik hulosasi** tuzishi mumkin. Agar ahvol bunga teskari bo'lsa, ya'ni aniqlangan tafovutlar ustav kapitaliga doir hisobot ko'rsatkichlarini sezilarli darajada

buzib ko'rsatilganligi aniqlansa, u holda auditor ushbu kamchiliklarni aks ettirib **salbiy auditorlik hulosasi** tuzadi.

17.5. Qo'shilgan kapitalni tekshirish

№21 BHMS ga muvofiq 8400-«Qo'shilgan kapitalni hisobga oladigan schyotlar»da oddiy va imtiyozli aksiyalarni nominal qiymatidan yuqori bahoda dastlabki sotishdan olingan **emission daromadlar** (8410) va ustav kapitalini shakllantirishda hosil bo'lgan **kurs tafovutlari (8420)** aks ettiriladi. Auditor ushbu kapital tarkibining to'g'ri shakllanishi va o'zgarishlarini tegishli asos bo'luvchi hujjatlarga muvofiq tekshirib, natijalarini o'zining ishchi hujjatlarida qayd qilib borishi zarur. Jumladan, aksiyalarni sotishdan olingan mablag'lar kirimi, nominal va birja (bozor) bahosi o'rtasidagi farqni aniqlash hamda hususiy kapital tarkibida qo'shilgan kapitalning shakllanishini to'g'ri aks ettirish va h. k. Bunda asosan quyidagi buxgalteriya yozuvlari amalga oshiriladi.

1) Korxona davlat ro'yxatidan o'tganidan so'ng ishtirokchilar (ta'sischilar) qo'shadigan ulushlar (obuna bo'lingan aksiyalar) summasi ustav kapitalida aks ettirilganda:

Debet 4610–«Ustav kapitaliga ulushlar bo'yicha ta'sischilarning qarzlari» (agar aksiyaga obuna bo'linsa-obunachilar bo'yicha ochilgan analitik schyotlar);

Kredit 8310-«Ustav kapitalini hisobga oladigan schyotlar»(8310, 8320, 8330-schyotlardan tegishlisi, agar aksiyaga obuna bo'linsa, uning nominal qiymatiga Kt-8310, 8320-schyotlar)

Kredit 85420-schyot – aksiya nominal qiymatidan birja bahosining oshgan qismiga (emission daromad)

2) Ta'sischilar (ishtirokchilar) tomonidan ta'sis shartnomasiga muvofiq ulushlar (moddiy, nomoddiy, pul mablag'lari va h.k ko'rinishida) tegishli dastlabki hujjatlar (qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, nakladnoylar, kassa kirim orderlari, bank ko'chirmalari)ga asosan topshirilganda:

Debet 0110-0199, 0440-0490, 0710, 0720, 0810, 1010-1090, 1110, 1120, 2810, 2820, 2910, 5010, 5110, 5210 –schyotlardan tegishlilari.

Kredit 4610-schyot (ta'sischilar bo'yicha ochilgan tegishli analitik schyotlar)

Auditor 8410-«Emission daromadlar» va 8420-«Ustav kapitalini shakllantirishda kursdagi farqlar» schyotlari bo'yicha analitik hisobning tashkil etilishi va yuritilishining to'g'riligini tekshirishi lozim. Bunda qo'shimcha to'langan kapitalning hisobi oddiy va imtiyozli aksiyalar bo'yicha alohida yuritilayotganligiga e'tibor berish zarur. Shuningdek, hisobdan chiqarilgan va sotilgan aksiyalarning turlari, ular egalarining schyotlari yoki ta'sischilar va hissadorlarning shaxsiy schyotlari bo'yicha axborotlarni yetkazib berish imkoniyatlariga ham jiddiy e'tibor berishi kerak.

17.6. Zaxira kapitalini tekshirish

№21 BHMS ga muvofiq korxonaning ta'sis hujjatlariga muvofiq foyda hisobidan yaratilgan zaxiralar, aktivlarni qayta baholashda hosil bo'lgan inflyatsion zaxiralar, qaytarib berilmaslik sharti bilan olingan mol-mulklar **zaxira kapitali**ni tashkil etadi. Zaxira kapitalining mavjudligi va harakati quyidagi schyotlarda hisobga olinadi.

8510-«Mulklarni qayta baholash bo'yicha tuzatishlar»;

8520-«Zaxira kapitali»

8530-«Qaytarib bermaslik sharti bilan olingan mol-mulklar»

Auditor zaxira kapitalini tekshirishda, dastavval, uni shakllantirish uchun asos bo'luvchi me'yoriy hujjatlar mavjudligi va ularga rioya qilinayotganligini aniqlaydi. Balansning «Zaxira kapitali» moddasi bo'yicha mavjud summaning tegishli sanaga tuzilgan sintetik va analitik hisob registrlaridagi (8510, 8520 va 8530 schyotlar bo'yicha kredit) qoldiqlariga tengligi tekshiriladi.

So'ngra har bir schyot bo'yicha qoldiq summalar, debet va kredit oborotlar mohiyatan tekshiriladi.

Masalan, 8510-«Mulklarni qayta baholash bo'yicha tuzatishlar» schyoti bo'yicha qoldiq summa qachon paydo bo'lganligi, mulklarni qayta baholash to'g'risida hukumat qarorlari, uslubiy ko'rsatmalar, korxona hisob siyosati va boshqa asoslar mavjudligi aniqlanadi.

Shuningdek, qayta baholash bo'yicha bajarilgan hisob-kitoblar to'g'riligi (har bir analitik hisob obyekti bo'yicha), qayta baholash natijalarining tegishli analitik hisob registrlarida aks ettirilishi va schyotlar bog'lanishi (provodkalar) to'g'ri belgilanganligi tekshiriladi.

Aksiyadorlik jamiyatlari, qo'shma korxonalar va boshqa xo'jalik yurituvchi subyektlarda yaratilgan zaxira kapitalining mavjudligi va o'zgarishi 8520-«Zaxira kapitali» schyoti ma'lumotlari bo'yicha tekshiriladi. Bunda auditor, zaxira kapitalini shakllantirishga doir O'zbekiston Respublikasining amaldagi qonunlari va ta'sis hujjatlarining tegishli qoidalariga rioya qilinishini aniqlaydi.

Zaxira kapitaliga foydadan ajratmalar, uning korxona ta'sis hujjatlarida ko'zda tutilgan korxona ustav kapitalining 10 % etmaguncha ajratilaveradi.

Auditor ushbu kapitalning to'g'ri tashkil etilishi va to'ldirilib borilishini tekshirishda ajratmalar hisobiga yaratilgan zaxira kapitali ustav kapitalining 10% dan oshmaganligi, mulklar (asosiy vositalar)ni qayta baholashda hosil bo'lgan inflyatsion zaxiralarning hammasi 8531-schyot kreditiga olib borilganligini aniqlaydi.

Nazorat uchun savollar

1. Ustav kapitalini tekshirishning maqsad va vazifalari deganda nima tushuniladi?
2. Ta'sis hujjatlarini tekshirish nimalardan iborat?
3. Dastlabki hujjatlarni tekshirish ketma-ketligi to'g'risida nima bilasiz?
4. Sintetik va analitik hisob registrlarini tekshirish deganda nimani tushunasiz?
5. Moliyaviy natijalarni audit qilishda foydalaniladigan asosiy me'yoriy hujjatlarni keltiring?
6. Operatsion daromadlar va xarajatlarni shakllantirishni to'g'ri tekshirish qanday amalga oshiriladi?
7. Realitsiyadan tashqari daromadlar va xarajatlarni tartibini tekshirish qanday amalga oshiriladi?

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR

1. O‘zbekiston Respublikasining “Buxgalteriya hisobi to‘g‘risida”gi qonuni. T., 2016. 13 aprel.
2. O‘zbekiston Respublikasining “Auditorlik faoliyati to‘g‘risida”gi qonuni (yangi tahriri) 2000. 26 may. (O‘zR 13.12.2002 y. 447-II-son qonuni. O‘zR 04.04.2006. O‘RQ-28-son qonuni. O‘zR 10.10.2006. O‘RQ-59-son qonuni. O‘zR 17.09.2007. O‘RQ-110-son qonuni. O‘zR 09.09.2009. O‘RQ-216-son qonuni asosidagi o‘zgartirishlar bilan).
3. O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 2018 yil 19 sentyabrdagi PQ-3946-sonli “O‘zbekiston respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to‘g‘risida”gi qarori.
4. O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007 yil 4 apreldagi PQ-615-son Qaroriga ilova «Auditorlik tashkilotlari to‘g‘risida» nizom.
5. Do‘smuratov R.D. Audit asoslari.T.: O‘zbekiston milliy ensiklopediyasi, 2003. 612 b.
6. Tuychiyev A.J., Fayziyev Sh.Sh., Qo‘shmatov O.Q. Audit.T.: Iqtisod-Moliya, 2018.139 b.
7. Tuychiyev A.J., Meliyev I., Avazov I., Moliyaviy hisobot auditi.T.: Iqtisod-Moliya, 2017.160 b.
8. Tuychiyev A.J., Astanakulov O.T, Xizmat ko‘rsatish sohasida auditning xususiyatlari.T.: Iqtisod-Moliya, 2017.135 b.
9. Tuychiyev A.J., Qo‘ziyev I.N, Masharipov O.A., Yakubov M.M., Amaliy audit.T.: Iqtisod-Moliya, 2018.170 b.
10. M.M.Tulaxodjaeva, Sh.I.Ilxomov, K.B.Axmadjonov va boshq. Audit: Darslik. 1-jild. T.: NORMA, 2008. 320 b.
11. M.M.Tulaxodjaeva, Sh.I.Ilxomov, K.B.Axmadjonov va boshq.Audit: Darslik 2-jild. T.: NORMA, 2008.320 b.
12. Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги томонидан тасдиқланган «Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари» 1998-2005 йиллар.

13. Андреев В.Д. Практический аудит. М.: Экономика, 1995.

14. Аренс А., Лоббек Д.Ж. Аудит./ Пер. с англ. Под. ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995.

15. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. М., 1998.

16. Белоцерковский В.И. Бухгалтерский учет и аудит в коммерческом банке: Учебное пособие. М.:Экономика, 2005. 294 с.

17. Грачева М.Е. Международные стандарты аудита (МСА): Учебное пособие. М.: ПРИОР, 2005. 100 с.

18. Жарыгласова Б.Т. Международные стандарты аудита: Учебное пособие. М.: НОРУС, 2005. 400 с.

19. Информационные технологии в бухгалтерском учете и аудите: Учебное пособие. М.: Проспект, 2005. 216 с.

20. Камышанов П.И. Современная бухгалтерия и аудит на предприятиях и в банках. М., 2000. 380 с.

21. Кармайкл Д.Р. Бенис М. Стандарты и нормы аудита. Пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 527 с.

22. Кирушева Г.А. Методы проведения аудиторской проверки для российского аудита. М.: ДИС, 1995. 260 с.

23. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит. Организация аудиторской деятельности. Методика проведения аудиторской проверки М.: ПРИОР, 1999. 272 с.

24. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие. М.: КНОРУС, 2005. 240 с.

25. Маматов З.Т. Аудит: муаммолар ва ривожлантириш истиқболлари.Т.: ТМИ, 2004.348 б.

26. Мусаев Ҳ.Н. Иқтисодий ислоҳотлар шароитида-аудит. //Бозор, пул ва кредит.1998. №5.

27. Николаева О. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: УРСС, 2001. 264 с.

28. Романова А.Н., Одинцов Б.Г. Компьютеризация аудиторской деятельности: Учебное пособие. М.: Аудит, 1996.

29. Санаев Н.С., Нарзиев Р. Аудит. Т.:Ўқитувчи, 2001.

30. Смекалов П.В. Терехов А.А. Теория и практика аудита. Санкт-Петербург: СПб госагроуниверситет и АОЗТ Балтийский аудит, 1995. 218 с.

31. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита: Практическое пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 144 стр.

32. Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник для вузов. М.: ИНФРА-М, 2005. 662 с.

33. Тўлаходжаева М.М. Корхона молиявий аҳволини аудити. 1996.

34. Чая В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. М.: НОРУС, 2005. 240 с.

35. Шеремет А.Д. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1996.

36. Шешукова Т.Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2005.

37. IFAC Handbook of Technical Pronouncement on ethics and auditing. New York, 2000.

38. IFAC Handbook of Technical Pronouncement on Education Guidelines . New York, 2000.

39. Chambers A.D. and Court J.M. Computer Auditing. Thierd Edition. – London: Pitman Publishing, 1998. 244 p

40. Hayward S. Audit guide. – London: Butterworth and Co (publishers) Ltd. 1999. 291 p.

41. McKinnon, J.L. Cultural constraints on audit independence in Japan // The International Journal of Accounting. 1984. Fall. P. 17-43.

42. Venables J., Impey K. Internal Audit. – London, Dublin and Edinbourgh: Butter- worths, 1995. 502 p.

43. www. gaap.ru (Халқаро бухгалтерия стандартлари).

44. www. cip.com (Халқаро Сертификатли Бухгалтер).

45. www.aicpa.org (American Institute of Certified Publik Accontants).

46. www.iaps.org (Халқаро аудит амалиёти стандартлари).

MUNDARIJA

Kirish 3

1-BOB. AUDITGA UMUMIY TAVSIF

1.1. Auditning mohiyati va rivojlanish tarixi 5

1.2. Buxgalteriya hisobi va audit o'rtasidagi farq 10

1.3. Auditning turlari va shakllari 13

1.4. Audit xizmatlari bozori 18

2-BOB. AUDITORLIK FAOLIYATINING HUQUQIY ASOSLARI

2.1. "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonun va boshqa normativ-huquqiy hujjatlar sharhi 33

2.2. Auditorlik tashkilotlari faoliyatini tashkil etish tartibi 41

2.3. Auditorlik kasbiga qo'yiladigan malakaviy talablar 44

2.4. Auditorlik faoliyatini tartibga solishda jamoat tashkilotlar roli 51

3-BOB. PROFESSIONAL AUDIT STANDARTLARI

3.1.Auditning professional standartlari 55

3.2. Auditorlik standartlarining asosini tashkil etuvchi tamoyillar 58

3.3. Auditorlik xulosasini shakllantirish jarayoni 60

3.4. Auditorlik standartlari tarkibi 63

4-BOB. AUDITORNING KASB ETIKASI

4.1. Etika haqida tushuncha 67

4.2. Auditning axloq kodeksi va uning maqsadi 76

4.3. Axloq kodeksining asosiy talablari 78

4.4. Auditning axloq kodeksi tamoyillari. Mustaqillik, vijdonlilik va maxfiylik. Umuminsoniy axloq qoidalari va ma'naviy me'yorlarga rioya qilish. Auditorning xolisligi va kasbiy vakolatliligi 83

5-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVINI REJALASHTIRISH

5.1. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirishning tamoyillari va bosqichlari 87

5.2. Auditni dastlabki rejalashtirishning mazmuni va uni amalga oshirish tartibi 93

5.3. Auditning umumiy rejasini tayyorlash xususiyatlari 96

5.4. Audit dasturini tuzish va undan foydalanish tartibi 100

6-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA MUHIMLIK VA RISK

6.1. Moliyaviy hisobot xalqaro standartlarida hamda auditning xalqaro standartlarida "muhimlik" tushunchasi talqini 109

6.2. Muhimlik darajasini aniqlashning amaliy jihatlari 115

6.3. Auditorlik riski va uni baholash modellari 121

7-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVIDA FIRIBGARLIKNI ANIQLASH

7.1. Auditorlik tekshiruvida firibgarlik tushunchasi 129

7.2. Auditorlar tomonidan aniqlangan firibgarlik uchburchagi 132

7.3. Moliyaviy hisobotdagi firibgarliklar 136

7.4. Auditor tomonidan aniqlangan firibgarlik holatlariga auditorning munosabati 145

8-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVI VAQTIDA ICHKI NAZORAT TIZIMINI O'RGANISH HAMDA BAHOLASH

8.1. Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash hamda tashqi auditorlar uchun ichki nazoratning ahamiyati 148

8.2. Triduey Komissiyasi Homiylik Tashkilotlari Qo'mitasi tomonidan taqdim qilingan Ichki Nazorat Integratsiyaviy Dasturi va ichki nazoratning elementlarini aniqlash 150

8.3. Ichki nazoratning nazorat muhiti elementi tavsifi va uning prinsiplari 154

8.4. Ichki nazoratning riskni baholash elementi tavsifi va uning prinsiplari 160
8.5. Ichki nazoratning nazorat amallari elementi tavsifi va uning prinsiplari 163
8.6. Ichki nazoratning ma'lumot va aloqa elementi tavsifi va uning prinsiplar 170
8.7. Ichki nazoratning monitoring elementi tavsifi va uning prinsiplari 172
8.8. Moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda menejmentning sust nazoratni baholashni hisobga olgan holda ichki nazorat bo'yicha javobragligini aniqlash 175

9-BOB. AUDITORLIK DALILLARI

9.1. Auditorlik dalillariga nisbatan qarorlar 188
9.2. Dalillar ishonchliligi 190
9.3. Auditorlik dalillari turlari 195
9.4. Ishchi hujjatlar 200

10-BOB. TAHLILIY AMALLAR

10.1. Tahliliy amallarning umumiy holatini tushunish 210
10.2. To'rtta umumiy tahliliy amallarni tasvirlash 211
10.3. Tahliliy amallardan mohiyatan qay tartibda foydalanishni tushunish 215
10.4. Tahliliy sharh jarayoni va uning bosqichlari 216
10.5. Ma'lumotlar orqali taxminlarni shakllantirish 219
10.6. Kompyuter yordamida audit usuli orqali amalga oshiriladigan ba'zi tahliliy amallarni tasvirlash 221

11-BOB. AUDITORLIK TANLASH

11.1. Auditorlik dalillarini to'plash vositasi sifatida tanlash va umumlashtirlgan dasturiy ta'minot sharhi 224
11.2. Auditorlik tanlashning maqsadi va tanlash bilan bog'liq risklar . 226
11.3. Tanlashning statistik va nostatistik turlari 230
11.4.Atribut tanlash va uning mohiyati 233
11.5. Monetar tanlash (Monetar Unit Sampling) 243

12-BOB. AUDITORLIK TEKSHIRUVINING YAKUNIY BOSQICHI

12.1. Auditorlik xulosasi va moliyaviy hisobot yuzasidan javobgarlik 246
12.2. Auditorlik hisobot (xulosasi)ining elementlari 249
12.3. Auditorlik xulosasining turlari: modifikatsiyalanmagan xulosa .. 253
12.4. Auditorlik xulosasining turlari: modifikatsiyalangan xulosa 259

13-BOB. TA'MINOT JARAYONI AUDITI

13.1. Ta'minot jarayoni auditini tashkil qilish 271
13.2. Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditi 272
13.3. Asosiy vositalar kirimiga doir muomalalarni hujjatlashtirish, schyotlarda aks ettirishning to'g'riligini tekshirish 278
13.4. Nomoddiy aktivlar kirimi hisobi to'g'riligini tekshirish 282
13.5. Tovar-moddiy zaxiralar kirimi hisobini tekshirishning xususiyatlari 287
13.6. Tovar-moddiy zaxiralarni kirim qilish va ishlab chiqarishga sarflash vaqtida baholashning to'g'riligini tekshirish 295

14-BOB. ISHLAB CHIQARISH JARAYONI AUDITI

14.1. Ishlab chiqarish jarayonining mazmuni 299

14.2. Korxona faoliyatida ishlab chiqarish xarajatlari auditining maqsadi, vazifalari va axborot manbalari 300

14.3. Korxonada ishlab chiqarish xarajatlari auditini o'tkazishni rejalashtirish 305

14.4. Korxona faoliyatida ishlab chiqarish xarajatlari auditini o'tkazish tartibi 319

14.5. Tekshiruv jarayonida olingan ma'lumotlar asosida ishlab chiqarish xarajatlari auditi natijalarini umumlashtirish 331

15-BOB. SOTISH VA TUSHUM JARAYONI AUDITI

15.1. Xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy natijalarini ifodalovchi ko'rsatkichlar tizimi 339

15.2. Mahsulotlarni sotish va moliyaviy natijalarning o'zaro bog'liqligi 343

15.3. Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditi 345

15.4. Mahsulot sotishdan olingan yalpi foydani tekshirish 348

15.5. Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlarni tekshirish 353

16-BOB. MEHNAT HAQINI HISOBLASH VA TO'LASH JARAYONI AUDITI

16.1. Xodimlar bilan hisob-kitoblar auditining me'yoriy asoslari 358

16.2. Aktsiodorlik jamiyatlarida mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditining maqsadi, vazifalari va manbalari 360

16.3. Mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditini rejalashtirish bosqichi 363

16.4. Xodimlar bilan mehnat haqi va boshqa muomalalar bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish 368

17-BOB. XUSUSIY KAPITALNI SHAKLLANTIRISH VA TA'SISCHILAR BILAN HISOBLASHISHLAR AUDITI

17.1. Ustav kapitalini tekshirishning maqsad va vazifalari 379
17.2. Ta'sis hujjatlarini tekshirish 381
17.3. Dastlabki hujjatlarni tekshirish 386
17.4. Sintetik va analitik hisob registrlarini tekshirish 388
17.5. Qo'shilgan kapitalni tekshirish 395
17.6. Zaxira kapitalini tekshirish 396
Foydalanilgan adabiyotlar **398**

A.TUYCHIYEV, I.QO‘ZIYEV, O.MASHARIPOV,
A.AVLOKULOV, M.YAQUBOV, I.SHERIMBETOV, I.AVAZOV

AUDIT

Darslik

Muharrir **Z. Bozorova**
Badiiy muharrir **K. Boyxo‘jayev**
Kompyuterda sahifalovchi **Z. Ulug‘bekova**

Nashr. lits. AI № 305.22.06.2017.
Bosishga ruxsat 13.05.2018-yilda berildi.
Bichimi 60x84 $^{1}/_{16}$. Ofset qog‘ozi № 2.
«Times New Roman» garniturasi.
Shartli b.t. 23,7. Nashr hisob t. 24,0.
Adadi 60 dona. 18-buyurtma.

“IQTISOD-MOLIYA” nashriyoti.
100000, Toshkent, Amir Temur ko‘chasi, 60^{A} uy.

“DAVR MATBUOT SAVDO” MChJ
bosmaxonasida chop etildi.
100198, Toshkent, Qo‘yliq, 4-mavze, 46.