

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

**AKROM ABBASOVICH KARIMOV,  
FARXOD RASHIDOVICH ISLOMOV,  
ANVAR ZIYADULLAEVICH AVLOQULOV**

**XALQARO AUDIT**

(Darslik)

Bilim sohasi: 200 000 - Ijtimoiy soha, iqtisod va huquq.  
Ta'lim sohasi: 230 000 - Iqtisod.  
Ta'lim mutaxassisligi: 5A230902 – Audit (tarmoqlar bo'yicha).

**TOSHKENT- 2017**

## **Karimov A.A., Islomov F.R., Avloqulov A.Z. Xalqaro audit. Darslik.**

Ushbu darslik 5A230902 - «Audit» magistratura mutaxassisligi talabalari uchun mo'ljallangan bo'lib, unda xorijiy davlatlarda auditorlik faoliyati, xalqaro auditorlik faoliyati standartlari mazmuni va ulardan foydalanish tartiblari, xalqaro standartlarning milliy standartlar bilan bog'liqligi va boshqa masalalar yoritib berilgan.

Данный учебник предназначено для студентов, обучающихся в магистратуре по специальности 5A230902-«Аудит», и содержит в себе сведения по аудиторской деятельности в зарубежных странах, содержание международных стандартов аудита и порядок их применения, взаимосвязка международных стандартов с национальными стандартами и освещены прочие вопросы.

This textbook is intended for students studying in the Master's degree in 5A230902- "Audit", and contains information on the audit activities in foreign countries, the content of international auditing standards and their application, harmonized and international standards to national standards and other matters covered.

Darslik Toshkent moliya instituti ilmiy-uslubiy Kengash majlisida muhokama qilingan va nashrga tavsiya etilgan. 2014 yil 28 maydagi 6-son majlis bayoni.

**Taqrizchilar:** Iqtisod fanlari doktori, professor A.K.Ibragimov,  
Iqtisod fanlari nomzodi S.X.Yuldasheva

## MUNDARIJA

<b>Kirish</b> .....	<b>16</b>
<b>I bob. «Xalqaro audit» fanining predmeti, ob’ekti va metodi</b> .....	<b>18</b>
<b>1.1.</b> «Xalqaro audit» fanining predmeti va ob’ektlari .....	<b>18</b>
<b>1.2.</b> «Xalqaro audit» fanining metodi .....	<b>19</b>
<b>1.3.</b> Auditning vujudga kelishi .....	<b>20</b>
<b>1.4.</b> Auditning turlari va shakllari .....	<b>23</b>
Takrorlash uchun savollar .....	<b>28</b>
Mavzu bo`yicha testlar.....	<b>28</b>
Tayanch tushunchalar .....	<b>30</b>
<b>II bob. Xalqaro audit va uning modellari</b> .....	<b>31</b>
<b>2.1.</b> Xorijda auditorlik faoliyatining hozirgi holati .....	<b>31</b>
<b>2.2.</b> Xalqaro audit va uning modellari .....	<b>33</b>
Takrorlash uchun savollar .....	<b>36</b>
Mavzu bo`yicha testlar.....	<b>36</b>
Tayanch tushunchalar .....	<b>40</b>
<b>III bob. Xalqaro auditorlik tashkilotlari va kompaniyalari, ularning rivojlanish tarixi</b> .....	<b>41</b>
<b>3.1.</b> Xalqaro auditorlik tashkilotlari va ularning faoliyat yo`nalishlari .	<b>41</b>
<b>3.2.</b> Mustaqil auditorlarning xalqaro tashkilotlari .....	<b>44</b>
<b>3.3.</b> Xalqaro auditorlik kompaniyalari va ularning faoliyat yo`nalishlari .....	<b>47</b>
<b>3.5.</b> Ichki auditorlarning professional tashkilotlari ....	<b>52</b>
Takrorlash uchun savollar .....	<b>54</b>
Mavzu bo`yicha testlar.....	<b>54</b>
Tayanch tushunchalar .....	<b>56</b>
<b>IV bob. AQSH va Evropa davlatlarida audit tizimi</b> .....	<b>57</b>

4.1.	AQShda auditorlik faoliyati .....	57
4.2.	Germaniyada auditorlik faoliyati .....	60
4.3.	Buyuk Britaniyada auditorlik faoliyati .....	64
4.4.	Frantsiyada auditorlik faoliyati .....	70
4.5.	Italiyada auditorlik faoliyati .....	73
4.6.	Ispaniyada auditorlik faoliyati .....	75
	Takrorlash uchun savollar .....	82
	Mavzu bo`yicha testlar.....	83
	Tayanch tushunchalar .....	85
<b>V bob.</b>	<b>Osiyo davlatlarida auditorlik faoliyati .....</b>	<b>86</b>
5.1.	Yaponiyada auditorlik faoliyati .....	86
5.2.	Xitoyda auditorlik faoliyati .....	95
5.3.	Koreya Respublikasida auditorlik faoliyati .....	100
	Takrorlash uchun savollar .....	101
	Mavzu bo`yicha testlar.....	101
	Tayanch tushunchalar .....	104
<b>VI bob.</b>	<b>MDH davlatlarida audit tizimi .....</b>	<b>105</b>
6.1.	Rossiya Federatsiyasida auditorlik faoliyati .....	105
6.2.	Ukrainada auditorlik faoliyati .....	109
6.3.	Belarus Respublikasida auditorlik faoliyati .....	111
6.4.	Ozarbajonda auditorlik faoliyati .....	115
6.5.	Qozog'iston Respublikasida auditorlik faoliyati .....	123
	Takrorlash uchun savollar .....	127
	Mavzu bo`yicha testlar.....	128
	Tayanch tushunchalar .....	131
<b>VII bob.</b>	<b>Xalqaro auditorlik standartlari .....</b>	<b>132</b>
7.1.	Xalqaro auditorlik standartlarning mohiyati .....	132

7.2.	Xalqaro audit standartlarining kontseptual asosi .....	138
7.3.	Xalqaro audit standartlari tarkibi .....	145
	Takrorlash uchun savollar .....	148
	Mavzu bo`yicha testlar.....	148
	Tayanch tushunchalar .....	152
<b>VIII bob.</b>	<b>Auditning Axloq kodeksi .....</b>	<b>153</b>
8.1.	Auditning axloq kodeksi va uning maqsadi .....	153
8.2.	Axloq kodeksining asosiy talablari .....	155
8.3.	Mustaqillik, vijdonlilik va maxfiylik. Umuminsoniy ahloq qoidalari va ma'naviy me'yorlarga rioya qilish. Auditorning xolisligi va kasbiy vakolatligi .....	160
8.4.	Soliq munosabatlari va professional xizmat uchun haq to'lash ...	162
8.5.	Auditor va mijozning o'zaro munosabatlari .....	164
	Takrorlash uchun savollar .....	165
	Mavzu bo`yicha testlar.....	166
	Tayanch tushunchalar .....	167
<b>IX bob.</b>	<b>Auditning umumiy standartlari .....</b>	<b>168</b>
9.1.	Moliyaviy hisobot auditining maqsadi .....	168
9.2.	Auditorning mijoz oldidagi xat-majburiyati .....	175
9.3.	Tekshirish o'tkazishda shartnoma .....	178
9.4.	Biznesni bilish .....	180
9.5.	Auditning ishchi hujjatlarini tuzish .....	187
9.6.	Auditorlik tekshiruvda aldash va xatoni aniqlash .....	199
9.7.	Auditor ishi sifatini tekshirish .....	206
9.8.	Moliyaviy hisobotning auditida qonunlar va me'yoriy hujjatlarni ko'rib chiqish .....	219
	Takrorlash uchun savollar .....	229
	Mavzu bo`yicha testlar.....	230
	Tayanch tushunchalar .....	234
<b>X bob.</b>	<b>Auditning ishchi standartlari .....</b>	<b>235</b>

10.1.	Auditorlik dalillar va ularni olish usullari . . . . .	235
10.2.	Auditorlik tanlash . . . . .	245
10.3.	Auditorlik tekshiruvini rejalashtirish . . . . .	251
10.4.	Auditda muhimlik va tavakkalchilik darajalarini aniqlash . . . . .	258
10.5.	Buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini baholash . . . . .	264
10.6.	Ma'lumotlarning kompyuter ishlovi sharoitida audit . . . . .	270
10.7.	Buxgalteriya baholarining auditi . . . . .	277
10.8.	Bog'liq tomonlar . . . . .	283
10.9.	Boshqa auditor va ichki audit ishidan foydalanish . . . . .	288
	Takrorlash uchun savollar . . . . .	297
	Mavzu bo'yicha testlar. . . . .	297
	Tayanch tushunchalar . . . . .	303
<b>XI bob.</b>	<b>Auditning hisobot va maxsus standartlari . . . . .</b>	<b>304</b>
11.1.	Moliyaviy hisobot tarkibidagi boshqa ma'lumot . . . . .	304
11.2.	Auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar . . . . .	307
11.3.	Mijoz korxonra rahbariyati uchun ma'lumotnoma . . . . .	311
11.4.	Maxsus o'tkaziladigan auditga oid kelishuvlar bo'yicha auditorlik hisoboti . . . . .	312
11.5.	Istiqbolli moliyaviy hisobotni tekshirish . . . . .	319
11.6.	Moliyaviy hisobotni sharhlash bo'yicha kelishuvlar . . . . .	327
11.7.	Moliyaviy ma'lumot yuzasidan kelishilgan muolajalarni bajarish bo'yicha kelishuvlar . . . . .	334
11.8.	Moliyaviy hisobotni kompilyatsiyalash bo'yicha kelishuvlar . . . . .	338
	Takrorlash uchun savollar . . . . .	342
	Mavzu bo'yicha testlar. . . . .	343
	Tayanch tushunchalar . . . . .	345
<b>XII bob.</b>	<b>Auditorlik xulosasi va hisobotini tuzish . . . . .</b>	<b>346</b>
12.1.	Auditorlik xulosasini tuzish . . . . .	346
12.2.	Auditorlik hisobotini tuzish . . . . .	350
	Takrorlash uchun savollar . . . . .	360

Mavzu bo`yicha testlar.....	360
Tayanch tushunchalar .....	364
<b>XIII bob. O'zbekiston Respublikasi audit tizimini xalqaro miqyosda integratsiyalash masalalari .....</b>	<b>365</b>
13.1. Auditorlik faoliyati milliy standartlarining turlari.....	365
13.2. Xalqaro auditorlik standartlarini O'zbekistonda qo'llash muammolari .....	366
13.3. O'zbekistonda auditorlik faoliyatini rivojlantirish istiqbollari ....	372
Takrorlash uchun savollar .....	380
Mavzu bo`yicha testlar.....	381
Tayanch tushunchalar .....	385
<b>Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati .....</b>	<b>386</b>
<b>Ilova .....</b>	<b>388</b>

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>Введение</b> .....	<b>16</b>
<b>Глава I. Предмет, объект и методы дисциплины «Международного аудита»</b> .....	<b>18</b>
1.1. Предмет и объекты дисциплины «Международного аудита» ...	18
1.2. Метод дисциплины «Международного аудита» .....	19
1.3. Возникновение аудита.....	20
1.4. Виды и формы аудита.....	23
Вопросы для повторения.....	28
Тесты по темам. ....	28
Ключевые понятия .....	30
<b>Глава II. Международный аудит и его модели</b> .....	<b>31</b>
2.1. Современное состояние аудиторской деятельности за рубежом .....	31
2.2. Международный аудит и его модели.....	33
Вопросы для повторения.....	36
Тесты по темам. ....	36
Ключевые понятия .....	40
<b>Глава III. Международные аудиторские организации и компании, и история их развития</b> .....	<b>41</b>
3.1. Международные аудиторские организации и направления их деятельности.....	41
3.2. Международные организации независимых аудиторов .....	44
3.3. Международные аудиторские компании и направления их деятельности .....	47
3.4. Профессиональные организации внутренних аудиторов .....	52
Вопросы для повторения.....	54
Тесты по темам. ....	54
Ключевые понятия .....	56
<b>Глава IV. Система аудита в США и странах Европы</b> .....	<b>57</b>
4.1. Аудиторская деятельность в США .....	57
4.2. Аудиторская деятельность в Германии .....	60
4.3. Аудиторская деятельность в Великобритании .....	64
4.4. Аудиторская деятельность в Франции .....	70
4.5. Аудиторская деятельность в Италии .....	73
4.6. Аудиторская деятельность в Испании.....	75
Вопросы для повторения.....	82
Тесты по темам. ....	83
Ключевые понятия .....	85
<b>Глава V. Аудиторская деятельность в странах Азии.</b> .....	<b>86</b>



5.1.	Аудиторская деятельность в Японии.....	86
5.2.	Аудиторская деятельность в Китае.....	95
5.3.	Аудиторская деятельность в Республике Корея .....	100
	Вопросы для повторения.....	101
	Тесты по темам. . . . .	101
	Ключевые понятия . . . . .	104
<b>Глава VI.</b>	<b>Система аудита в странах СНГ.....</b>	<b>105</b>
6.1.	Аудиторская деятельность в Российской Федерации.....	105
6.2.	Аудиторская деятельность в Украине .....	109
6.3.	Аудиторская деятельность в Республике Беларусь .....	111
6.4.	Аудиторская деятельность в Азербайджан.....	115
6.5.	Аудиторская деятельность в Республики Казахстан .....	123
	Вопросы для повторения.....	127
	Тесты по темам. . . . .	128
	Ключевые понятия . . . . .	131
<b>Глава VII.</b>	<b>Международные стандарты аудита .....</b>	<b>132</b>
7.1.	Сущность международных стандартов аудита.....	132
7.2.	Концептуальных основы международных стандартов аудита	138
7.3.	Состав международных стандартов аудита .....	145
	Вопросы для повторения.....	148
	Тесты по темам. . . . .	148
	Ключевые понятия . . . . .	152
<b>Глава VIII.</b>	<b>Кодекс этики аудита.....</b>	<b>153</b>
8.1.	Кодекс этики аудита и его цель.....	153
8.2.	Основные требования Кодекса этики .....	155
8.3.	Независимость, честность и конфиденциальность. Соблюдения гуманных норм этики и духовных норм. Объективность аудитора и профессиональной компетенция .....	160
8.4.	Налоговые отношения и оплата за профессиональных услуг	162
8.5.	Взаимоотношения аудитора и клиента.....	164
	Вопросы для повторения.....	165
	Тесты по темам. . . . .	166
	Ключевые понятия . . . . .	167
<b>Глава IX.</b>	<b>Общие стандарты аудита .....</b>	<b>168</b>
9.1.	Цели аудита финансового отчета .....	168
9.2.	Письменные обязательства аудитора перед клиентом .....	175
9.3.	Договор проведения проверки.....	178
9.4.	Ознакомление бизнеса.....	180
9.5.	Составление рабочих документов аудита .....	187
9.6.	Определение обмана и ошибки при аудиторской проверке.....	199
9.7.	Проверка качества работы аудитора.....	206

9.8.	Рассмотрение законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности .....	219
	Вопросы для повторения.....	229
	Тесты по темам. ....	230
	Ключевые понятия .....	234
<b>Глава X.</b>	<b>Рабочие стандарты аудита .....</b>	<b>235</b>
10.1.	Аудиторские доказательства и методы их получения .....	235
10.2.	Аудиторская выборка .....	245
10.3.	Планирование аудиторской проверки .....	251
10.4.	Определение степени существенности и риска аудита	258
10.5.	Оценка бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля .....	264
10.6.	Аудит в условиях компьютерной обработки данных .....	270
10.7.	Аудит бухгалтерских оценок .....	277
10.8.	Связанные стороны .....	283
10.9.	Использование работ другого аудитора и внутреннего аудита	288
	Вопросы для повторения.....	297
	Тесты по темам. ....	297
	Ключевые понятия .....	303
<b>Глава XI.</b>	<b>Стандарты отчетности аудита .....</b>	<b>304</b>
11.1.	Прочие информации в составе финансового отчета .....	304
11.2.	События, происшедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты объявления финансового отчета .....	307
11.3.	Справка для руководства предприятия клиента.....	311
11.4.	Аудиторский отчет по соглашениям на аудит специального назначения .....	312
11.5.	Проверка перспективной финансовой информации .....	319
11.6.	Соглашения по обзору финансовой отчетности .....	327
11.7.	Соглашения по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации .....	334
11.8.	Соглашения по компиляции финансовой информации .....	338
	Вопросы для повторения.....	342
	Тесты по темам. ....	343
	Ключевые понятия .....	345
<b>Глава XII.</b>	<b>Составление аудиторского заключения и отчета .....</b>	<b>346</b>
12.1.	Составление аудиторского заключения .....	346
12.2.	Составление аудиторского отчета.....	350
	Вопросы для повторения.....	360
	Тесты по темам. ....	360
	Ключевые понятия .....	364

<b>Глава XIII. Вопросы международной интеграции аудиторской системы Республики Узбекистан .....</b>	<b>365</b>
<b>13.1. Виды национальных аудиторских стандартов и их нормативно-правовые основы .....</b>	<b>365</b>
<b>13.2. Проблемы применения международных аудиторских стандартов в Узбекистане .....</b>	<b>366</b>
<b>13.3. Перспективы развития аудиторского деятельности в Узбекистан .....</b>	<b>372</b>
<b>Вопросы для повторения.....</b>	<b>380</b>
<b>Тесты по темам. ....</b>	<b>381</b>
<b>Ключевые понятия .....</b>	<b>385</b>
<b>Список использованной литературы.....</b>	<b>386</b>
<b>Приложения .....</b>	<b>388</b>

## THE CONTENTS

<b>Introduction .....</b>	<b>16</b>
<b>Chapter I. Subject, object and discipline methods "International audit" .....</b>	<b>18</b>
1.1. Subject and objects of discipline of "The international audit" .....	18
1.2. Methods of discipline "International audit" .....	19
1.3. Occurrence of auditing .....	20
1.4. Kinds and forms of auditing .....	23
Questions for repetition .....	28
Tests on the themes.....	28
Key Concepts.....	30
<b>Chapter II. System of the international auditing and their models .....</b>	<b>31</b>
2.1. Modern condition of auditing activity in abroad .....	31
2.2. System of the international auditing and their models .....	33
Questions for repetition .....	36
Tests on the themes.....	36
Key Concepts.....	40
<b>Chapter III. International audit organizations and companies, and history of their development. ....</b>	<b>41</b>
3.1. International auditing organizations and direction of their activity .....	41
3.2. The international organizations of independent auditors .....	44
3.3. International auditing companies and direction of their activity ..	47
3.4. Professional organizations of internal auditors .....	52
Questions for repetition .....	54
Tests on the themes.....	54
Key Concepts.....	56
<b>Chapter IV. Audit system in the USA and the countries of Europe .....</b>	<b>57</b>
4.1. Audit activity in the USA .....	57
4.2. Audit activity in Germany .....	60
4.3. Audit activity in Great Britain .....	64
4.4. Audit activity in France .....	70
4.5. Audit activity in Italy .....	73
4.6. Audit activity in Spain .....	75
Questions for repetition .....	82
Tests on the themes.....	83
Key Concepts.....	85
<b>Chapter V. Audit activity in the countries of Asia .....</b>	<b>86</b>

5.1.	Audit activity in Japan .....	86
5.2.	Audit activity in China.....	95
5.3.	Audit activity in Korean Republic.....	100
	Questions for repetition .....	101
	Tests on the themes.....	101
	Key Concepts.....	104
<b>Chapter VI.</b>	<b>Audit system in CIS countries .....</b>	<b>105</b>
6.1.	Audit activity in the Russian Federation .....	105
6.2.	Audit activity in Ukraine .....	109
6.3.	Audit activity in the Republic of Belarus .....	111
6.4.	Audit activity to Azerbaijan.....	115
6.5.	Audit activity in the Republic of Kazakhstan.....	123
	Questions for repetition .....	127
	Tests on the themes.....	128
	Key Concepts.....	131
<b>Chapter VII.</b>	<b>International standards of auditing .....</b>	<b>132</b>
7.1.	Essence of the international auditing standards.....	132
7.2.	Framework of international auditing standards.....	138
7.3.	The contents of the international auditing standards .....	145
	Questions for repetition .....	148
	Tests on the themes.....	148
	Key Concepts.....	152
<b>Chapter VIII.</b>	<b>The code of ethics of auditing .....</b>	<b>153</b>
8.1.	The code of ethics of auditing and its aim .....	153
8.2.	The basic requirements for the code of ethics .....	155
8.3.	Independence, honesty and confidentiality. Observance of humane standards of ethics and spiritual norms. Objectivity of the auditor and professional competence.....	160
8.4.	Tax the relation and payment for professional services .....	162
8.5.	Relationship of the auditor and client.....	164
	Questions for repetition .....	165
	Tests on the themes.....	166
	Key Concepts.....	167
<b>Chapter IX.</b>	<b>The general standards of auditing .....</b>	<b>168</b>
9.1.	Aim of auditing of the financial report .....	168
9.2.	The written obligations of auditor`s under the client .....	175
9.3.	The contract of realization of check .....	178
9.4.	Knowledge of the business .....	180
9.5.	Drawing up of briefs of auditing.....	187
9.6.	Definite Fraud and Error on auditing.....	199
9.7.	Quality Control For Audit Work.....	206

9.8.	Consideration of Laws and Regulation in an Audit of Financial Statements. ....	219
	Questions for repetition .....	229
	Tests on the themes.....	230
	Key Concepts.....	234
<b>Chapter X.</b>	<b>The working standards of auditing .....</b>	<b>235</b>
10.1.	Audit Evidence and methods of their reception .....	235
10.2.	Audit Sampling.....	245
10.3.	Planning of auditing of check .....	251
10.4.	Definition of a degree of the materiality and risk of audit .....	258
10.5.	Estimation of accounting and system of the internal control .....	264
10.6.	Auditing in Computer Information Systems Environment....	270
10.7.	Audit of Accounting Estimates .....	277
10.8.	Related Parties.....	283
10.9.	Using the Work of Another Auditor and Internal Audit.....	288
	Questions for repetition.....	297
	Tests on the themes.....	297
	Key Concepts.....	303
<b>Chapter XI.</b>	<b>The reporting standards of auditing .....</b>	<b>304</b>
11.1.	Other informations in structure of the financial report .....	304
11.2.	Events which were having place after date of signing of auditing conclusion, but before date of the announcement of the financial report .....	307
11.3.	The information for a management of the enterprise of the client .....	311
11.4.	The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements .....	312
11.5.	The Examination of Prospective Financial Information .....	319
11.6.	Engagements to Review Financial Statements .....	327
11.7.	Engagements to Perform Agreed Upon Procedures Regarding financial Information .....	334
11.8.	Engagements to Compile financial Information .....	338
	Questions for repetition .....	342
	Tests on the themes.....	343
	Key Concepts.....	345
<b>Chapter XII.</b>	<b>Drawing up of the auditing conclusion and report .....</b>	<b>346</b>
12.1.	Drawing up of the auditing conclusion .....	346
12.2.	Drawing up of the auditing report .....	350
	Questions for repetition .....	360
	Tests on the themes.....	360
	Key Concepts.....	364
<b>Chapter XIII.</b>	<b>Questions of the international integration of auditing .....</b>	<b>365</b>

	<b>system of Republic of Uzbekistan. ....</b>	
13.1.	Kinds of the national standards and their normative-legal bases	<b>365</b>
13.2.	Problems of application of the international auditing standards in Uzbekistan .....	<b>366</b>
13.3.	Prospects of development auditing activity in Uzbekistan .....	<b>372</b>
	Questions for repetition .....	<b>380</b>
	Tests on the themes .....	<b>381</b>
	Key Concepts .....	<b>385</b>
	<b>The list of the used literature .....</b>	<b>386</b>
	<b>Appendix .....</b>	<b>388</b>

## **Kirish**

Respublikamiz mustaqillikka erishganligi tufayli iqtisodiy islohotlarni bosqichma-bosqich amalga oshirish, bozor iqtisodiyotining huquqiy asoslari, demokratik davlat qurish va uni rivojlantirishning shart-sharoitlari yaratildi. Shu bilan birga bu jarayonda bozor iqtisodiyotining ob'ektiv qonun va kategoriyalari talablaridan kelib chiqqan holda jahon mamlakatlaridagi hisob, audit ishlarining integratsiyalashuviga erishish borasida huquqiy baza yaratilmoqda. Shuningdek, jamiyat hayotidagi ijobiy o'zgarishlarni hisobga olgan holda ulardan ijobiy foydalanilmoqda. Bu borada mamlakatimizda iqtisodiy rivojlanishning ustuvor yo'nalishlari aniq belgilanib, iqtisodiyotni va xo'jalik yurituvchi sub'ektlar faoliyatini erkinlashtirishda katta ishlar amalga oshirilmoqda.

Tub iqtisodiy islohotlarni amalga oshirish jarayonida buxgalteriya hisobi va auditning nazariy, tashkiliy va amaliy jihatlari bozor iqtisodiyoti munosabatlari talablaridan kelib chiqqan holda ko'rib chiqilishi lozim. Uning nazariy, amaliy, huquqiy jihatlari bilan birgalikda iqtisodiy nazoratni amalga oshiradigan auditorlarni tayyorlash va qayta tayyorlash ham tub iqtisodiy islohotlarning tarkibiy qismi ekanligi ko'zga tashlanmoqda. Iqtisodiy islohotlarni amalga oshirishning asosiy nuqtalaridan biri bozor iqtisodiyotining huquqiy negizini yaratishdan iboratdir.

Bozor infratuzilmasini barpo etish va uning faoliyatini jadallashtirish bevosita qonuniy-me'yoriy asoslarni ishlab chiqishga bog'liq. Bozor infratuzilmasining muhim tarkibiy qismlaridan biri hisoblangan auditorlik tashkilotlari faoliyatini tashkil qilish va rivojlantirishda qonuniy-me'yoriy asoslarga muhim e'tibor qaratish lozim.

Auditorlik tashkilotlari faoliyatining qonuniy-me'yoriy asoslari tarkibida auditorlik standartlari muhim o'rin tutib, u ushbu kasb bilan shug'ullanishning muayyan me'yorlarini belgilab beradi. Shu boisdan ham respublikamizda auditning milliy standartlarini ishlab chiqishga alohida e'tibor qaratilmoqda. Auditning milliy standartlarini ishlab chiqishda xalqaro standartlarga



tayanilmoqda. Respublikamizda ishlab chiqilayotgan auditning milliy standartlari, avvalo, O'zbekistonda shakllangan iqtisodiy madaniyat va xo'jalik yuritish uslubiga mos kelishi lozim.

Ushbu darslik 5A230902 - «Audit» magistratura mutaxassisligi talabalariga mo'ljallangan. Darslikda xorijiy davlatlarda xalqaro auditorlik faoliyati, xalqaro auditorlik standartlarining mazmuni va ulardan foydalanish tartiblari, xalqaro standartlarning milliy standartlar bilan bog'liqligi va boshqa masalalarga bag'ishlangan mavzular ko'rib o'tilgan.

## **I BOB. «XALQARO AUDIT» FANINING PREDMETI, OB’EKTI VA METODI**

### **1.1. «Xalqaro audit» fanining predmeti va ob’ektlari**

Respublikamizdagi bozor iqtisodiyotiga o'tish tamoyillari va uning keyingi bosqichlarida ustuvor yo'nalishlarning belgilanishi, ayniqsa ijtimoiy-siyosiy hayotni, jumladan, iqtisodiyotni erkinlashtirish mulkdorlar sinfini tashkil qilishdan kelib chiqqan holda bir qancha yangi malakali mutaxassislariga, nazariy va amaliy kurslarga, fanlarga ehtiyoj tug'iladi. Shulardan eng muhimi "Xalqaro audit" fanidir.

Auditor (lotincha «auditor» - «eshituvchi», «o'quvchi» degan ma'nolarni anglatadi) – ma'lum muddat davrida korxonada moliya-xo'jalik faoliyatini tekshiruvchi shaxsdir. Auditor so'zining lug'aviy ma'nosi ham uning iqtisodiy ma'nosiga ancha yaqin. O'rta asrlarda o'quv yurtlarida sinf, guruh ichida boshqa o'quvchilarga nisbatan bilimi kuchli, zukko o'quvchilarni auditor deb ham atashgan. Shu toifadagi o'quvchilarga boshqa o'quvchilarning darslarni qanday bajarayotganligini, bilimlarni qay darajada o'zlashtirayotganligi kabilarni tekshirish vazifalari yuklatilgan. Mana shu holatdan ko'rinib turibdiki, auditorni mijozning moliya-xo'jalik faoliyatini tekshirib, uning ishonchini qozonadigan shaxs desa ham bo'ladi.

Bozor infratuzilmasi unsurlari ichida auditorlik kompaniyalarining roli va tutgan o'rni alohida ahamiyatga ega. AQSh, Yaponiya, Germaniya, Frantsiya, Angliya va boshqa rivojlangan mamlakatlar tajribasidan ham ma'lumki, auditorlik kompaniyalari bozor infratuzilmasi unsurlarining zanjirli tizimida asosiy xalqalardan biri bo'lib hisoblanadi. Auditorlik kompaniyalari korporatsiyalar, firmalar va boshqa xo'jalik yurituvchi tuzilmalarning ishlab chiqarish, moliya-xo'jalik faoliyatida muomalalarning to'g'ri amalga oshirilganligini tasdiqlab, mijozlarning ularga bo'lgan ishonchini mustahkamlashga xizmat qiladi.

Auditorlik tashkilotlari bozor infratuzilmasining eng muhim unsurlaridan biri bo'lib, ular mulkdorlar va davlatning mulkiy manfaatlarini himoya qilish maqsadida mustaqil moliyaviy nazoratni amalga oshiradi.

Audit – xo'jalik yurituvchi sub'ektni mustaqil ekspertiza va moliyaviy hisobotini tahlil etuvchi tashkilotdir, buni shunga vakil qilingan shaxslar - auditorlar (auditorlik tashkilotlari) bajaradi.

Fanning predmeti auditorlik faoliyatining xalqaro tajribasi, xalqaro auditorlik standartlarini ishlab chiqish va auditorlik faoliyatini unifikatsiyalash masalalarini o'rganish hisoblanadi.

Fanning ob'ekti xalqaro audit modellari, jahon mamlakatlarida auditorlik faoliyatining rivojlanish tendentsiyalari, xalqaro auditorlik tashkilotlari va kompaniyalari faoliyati, xalqaro auditorlik standartlari bo'lib hisoblanadi.

“Xalqaro audit” fani “Amaliy audit”, “Ichki audit”, “Moliyaviy hisobot auditi” va “Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari” fanlari bilan bevosita bog'liq. “Xalqaro audit” fanida ichki audit va moliyaviy hisobot auditing xorijiy tajribalari o'rganilsa, amaliy auditda qo'llaniladigan auditing milliy standartlarini xalqaro standartlar bilan taqqoslash imkoniyati tug'iladi. Bundan tashqari “Xalqaro audit” fani moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari asosida tuzilgan moliyaviy hisobotlarni tekshirish uslubiyatini ham yoritib beradi.

## 1.2. «Xalqaro audit» fanining metodi

**Harqanday auditdashujumladanxalqaroauditdahamtadqiqotnin gmetodlariya'nikuzatishvaeksperimentideallashtirish, analizvasintez induktsiyavadeduktsiyagipotezavataqqoslasho'lchashvahisoblashso'rovvaqiyoslashvahokazousullarqo'llaniladiUmumiydialektikmetodd oirasidainduktivmetodhamqo'llaniladiInduktivmetodasosidaxususiy likdanumumiylikkaqarabtadqiqotlarolibboriladiShubilanbirgabund aumumiyholatlartalayfaktlargaasoslanadiDeduktivmetodqo'llanilga njarayondatadqiqotumumiyholatlardanxususiyholatlargaqarabolib boriladiMazkurmetodboshqaruvtiziminingyo'nalishivasamaradorli ginibaholashuchunkorxonaningxo'jalikfaoliyatini o'rganishdaqo'lla**

## **niladi Alohida olingan xo'jalik operatsiyalarini baholash turlari lokal va zifalarni echi shunchun asosan induktiv metod qo'llaniladi**

Auditning respublikamizda vujudga kelishi hamda keng tarqalishiga sabab, avvalo turli xil mulkchilikka asoslangan hamda tashkiliy-huquqiy shakllari turlicha bo'lgan korxonalarining paydo bo'lishidir. Ko'p ukladli iqtisodiyot sharoitida har bir mulkdor, har bir investor o'z mablag'larining qay holatda ekanligini va ulardan qanchalik daromad topayotganligini aniqlash maqsadida auditorning xizmatiga ehtiyoj sezadi. Shu boisdan auditorlik faoliyati bozor iqtisodiyotining eng muhim qismlaridan biridir.

### **1.3. Auditning vujudga kelishi**

Auditorlik kasbining rivojlanish tarixi uzoq davrlarga borib taqaladi. Qadimgi Misr hamda Qadimgi Rim davlatlarida soliqlarning qay darajada undirilayotganligini tekshiruvchi maxsus mutaxassislar bo'lgan. O'rta asrlarda, feodalizm davrida Evropada feodallar fermerlarning qancha miqdorda daromad olayotganligini tekshirish maqsadida mustaqil taftishchi (auditor)larni yollashgan.

Mustaqil auditorlik kasbi 19-asrda Evropaning aksioner jamiyatlarida yuzaga kelgan. Bu aksiyadorlik jamiyatlarning hisobotlarini ob'ektiv baholash va korxonaning moliya-xo'jalik faoliyati haqida ishonchli ma'lumot olish zaruriyatidan kelib chiqqan.

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

Rossiyada auditorlik kasbi Petr I davrida vujudga keldi. Bu davlatda auditorlik kasbi, eng avval armiya sohasida paydo bo'lgan. Auditor armiyada mulkiy masalalarni hal qilish uchun kerak bo'lgan. Ilk auditorlik firmalari Rossiyada 1987 yilda tuzilgan.

Turli mamlakatlarda auditorlik kasbi turlicha nomlangan. Masalan: AQShda audit bilan shug'ullanadigan professional-jamoatchi buxgalterlar (public

accountant), Frantsiyada buxgalter-ekspert (expert comptable) yoki schetlar bo'yicha komissarlar (commissaire aux comptes), Germaniyada esa xo'jalik nazoratchilari (Wirtschaftsprufer) deb nomlangan.

Auditorlik faoliyatining keyingi rivojiga 1929-1933 yillardagi iqtisodiy inqiroz kuchli turtki berdi. Aktsiyadorlik jamiyatlarining bankrotga uchrashi ular faoliyatini nazorat qilish, tuzgan hisobotlarining mustaqil professionallar tomonidan tekshirilishi va tasdiqlash tartibini qat'iyalashtirishni talab qildi. Masalan, Germaniyada 1931 yilda aktsiyadorlik jamiyatlarining hisobot va balanslarini majburiy auditorlik tekshiruvidan o'tkazish to'g'risida qaror qabul qilindi. AQShda 1934 yilda qimmatli qog'ozlar va birja muomalalari bo'yicha komissiya tuzildi va ushbu komissiya AQSh kompaniyalari buxgalteriya hisobi va hisobotlarini muvofiqlashtirishga doir chora-tadbirlarni amalga oshirdi. Shu vaqtdan boshlab birjada ro'yxatdan o'tgan barcha aktsiyadorlik jamiyatlari hisobot yili tugagach, 3 oy mobaynida o'z hisobotlarini auditor tasdiqlaganidan keyin nashr etishgan.

Auditorlik ishlarining rivojlanishi tufayli yirik transmilliy kompaniyalar va firmalar vujudga keldi. Ularning bir qancha davlatlarda o'z filiallari mavjud.

O'zbekistonda auditorlik amali xonliklar davridayoq mavjud bo'lgan. U paytda auditorlik vazifasi o'z ichiga maslahatchi, tanobchi va ish yurituvchi kabilarni olgan. Shuni ta'kidlash lozimki, u vaqtdagi audit tushunchasi hozirgi auditorlik faoliyati mohiyatidan tubdan farq qilgan.

O'zbekistonda zamonaviy auditorlik kasbi 1990 yildan keyin boshlandi. Bozor munosabatlari rivojlanishi bozor infratuzilmasining ajralmas qismi sifatida auditning vujudga kelishiga olib keldi. Auditorlik faoliyatining O'zbekistondagi hozirgi holati rivojlanish sari dadil odimlayotganidan dalolat bermoqda.

Germaniyada auditorlik faoliyati «Auditorlarning professional ustavi to'g'risida»gi qonunga (24.07.1961 y) muvofiq amalga oshiriladi. Ushbu qonunga muvofiq, auditor deb, mazkur kasbni jamoatchilik oldida oshkora bajara oladigan va tegishli imtihonni topshirish orqali o'zining shaxsiy va professional layoqatini tasdiqlagan shaxs tan olinadi.

Auditor professional faoliyatining mazmuni iqtisodiy sohada auditorlik tekshiruvlarini amalga oshirish; kafolat berish, soliq masalalari bo'yicha konsalting xizmati ko'rsatish; ishlab chiqarishni boshqarish sohasida ekspert sifatida ishlashi va vasiylik faoliyatidan iborat.

Germaniyada auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini olish bilan bog'liq savollar majmui puxta ishlab chiqilgan. Malaka imtihonlarini o'tkazish uchun Federal erlar oliy ma'muriyatining vakillaridan rais tayinlanadi. Barcha komissiya a'zolari e'tiroz bildirmasa, da'vogarlarini imtihonga qo'yish haqida rais qaror qabul qiladi.

Auditorlik faoliyatini professional boshqarish uchun Auditorlar Palatasi tashkil etilgan. Auditorlar faoliyatini nazorat qilish Palata va sud organlari tomonidan amalga oshiriladi.

Fransiyada auditorlik faoliyati 12 avgust 1969 yilda qabul qilingan dekret va 24 yanvar 1994 yildagi hukumat qaroriga muvofiq amalga oshiriladi. Bu yo'nalishdagi asosiy ishlar professional tashkilot – schetlar bo'yicha komissarlarning milliy kompaniyasi tomonidan bajariladi.

Kompaniyaning asosiy maqsadi – auditorlarning o'z professional faoliyatini amalga oshirishlari ustidan nazorat o'rnatish, a'zolarining obro'-e'tiborini va mustaqilligini himoya qilishdan iborat. Kompaniya auditorlarni ikki darajada birlashtiradi. Mintaqaviy darajada professionallik faoliyatini tashkil etish va tartibga solish bilan mintaqaviy kompaniyalar shug'ullanadilar. Ular auditorlarni ro'yxatga oladigan mintaqaviy komissiyalar va mintaqaviy sud-intizom Palatalari bilan hamkorlikda ish olib boradilar. Milliy darajada esa, Kompaniya ro'yxatga olish bo'yicha Milliy Komissiya va Milliy intizom Palatasi bilan hamkorlik qiladi.

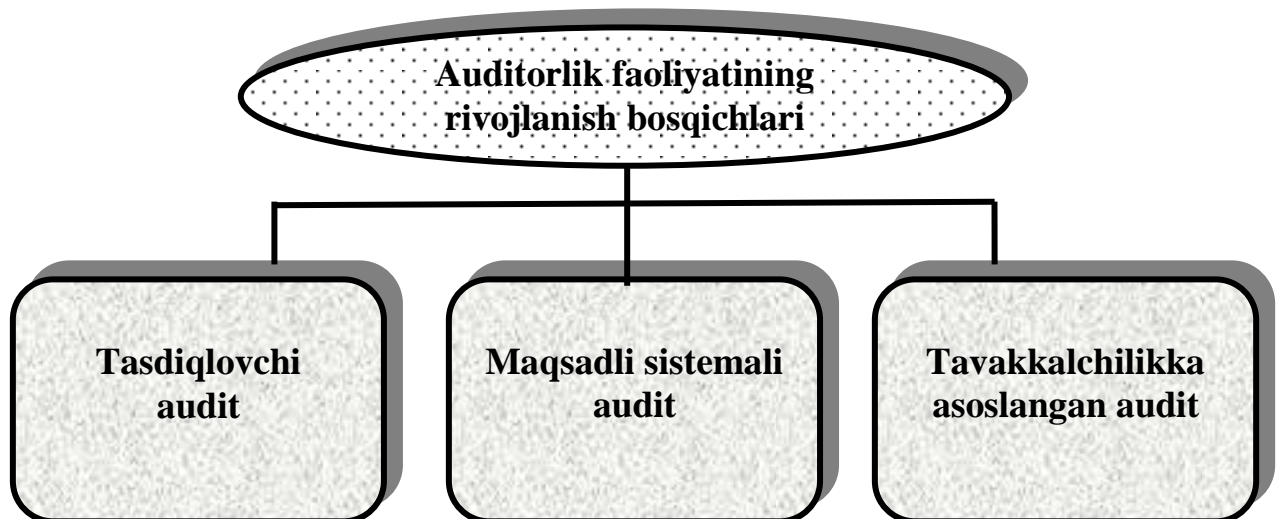
Xorijda mustaqil auditorlar yakka holda faoliyat ko'rsatishlari mumkin. Ammo ular ko'p hollarda firmalar va tashkilotlarga birlashib (bu samaraliroq bo'lganligi uchun), ular har xil nomlanadi. Masalan, xalqaro amaliyotda va zamonaviy iqtisodiy adabiyotlarda diplomli buxgalterlar firmalari (Angliyada CA firms) yoki diplomli jamoatchi buxgalterlarning firmalari (AQShda CPA firms) va boshqalar to'g'risida ma'lumotlar uchraydi.

G'arb mamlakatlarida o'n minglab auditorlik firmalari (faqat AQShning o'zida qirq besh mingdan ko'p) faoliyat ko'rsatadilar. Bular xilma-xil bo'lib, bir kishidan yoki bir necha qasamyod qilgan buxgalterlardan iborat (bunday firmalar 90-95%). Xususiy firmalardan tortib, to transmilliy korporatsiyalar hisoblangan va xalqaro audit amaliyotida hal qiluvchi rol o'ynaydigan, yirik auditorlik firmalari ham mavjud. G'arbdagi yirik korporatsiyalar tomonidan auditorlik xizmati bozorida hukmronlik o'rnatilishi va o'tgan XX asrda kapitalning baynalminallashishi ham auditorlik firmalarining rolini yanada oshirdi. Birinchi transmilliy auditorlik korporatsiyalari, monopolistlar vujudga keldi va kuchli mavqega ega bo'ldilar (asosan, ikkinchi jahon urushidan keyin). Bunga misol «katta sakkizlik» bo'lib, u keyinchalik tegishli o'zgarish (transformatsiya)lardan so'ng, avval «oltilik»ka aylangan va 2000 yildan boshlab esa «katta to'rtlik» deb atalmoqda. Ko'plab mamlakatlarning obro'li professional va ishchan nashrlari vaqti-vaqti bilan etakchi auditorlik-konsultatsion firmalarning (milliy hamda transmilliy) ro'yxatini e'lon qilib turadilar. Ushbu ro'yxatlarning ko'pchiligi ularning faoliyati to'g'risidagi har xil statistik ma'lumotlarni o'z ichiga oladi. Bu ma'lumotlar vaqti-vaqti bilan yangilanib turiladi.

Bunday nashrlar ko'p hollarda ularning mualliflariga auditorlik-konsultatsion firmalarni ma'lum ko'rsatkichlar bo'yicha tabaqalashtirishga imkon beradi. Ko'pincha auditorlik firmalarini bunday tabaqalashtirish yillik daromad hajmi yoki auditorlar soni va h.k. bo'yicha amalga oshiriladi. Hozirda etakchi auditorlik-konsultatsion firmalarga aylangan, transmilliy korporatsiyalar bo'yicha, bunday ro'yxatlarda, odatda, ular faoliyat ko'rsatayotgan mamlakatlar soni ham ko'rsatiladi. Albatta, ushbu ko'rsatkichlar ko'pincha na-faqat statikani, balki shunga o'xshash reyting ko'rsatkichlarida kel-tiriladigan dinamikani ham tavsiflaydi.

#### **1.4. 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 tekshirgan va tasdiqlagan hamda parallel ravishda hisob registrlarini tuzgan. Hozirda esa bu hisob ishlarini qayta tiklash deyiladi.

Maqsadli sistemali 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 ob'ektlarni 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 nuqtai 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 – korxonada ichidagi nazorat bo'limi javob beradi. Ichki auditning maqsadi – korxonada xizmatchilariga o'zlarining majburiyatlarini a'lo darajada bajarishga yordam berishdir. Ichki audit korxonaga tekshirilayotgan ob'ektlar 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;
- korxonalarining likvidligi, rentabelligi va ish faoliyatini baholash;
- korxonada ishini yaxshilash bo'yicha tavsiyalar ishlab chiqish.

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

Ichki audit, avvalo, korxonada moddiy boyliklarning saqlanishi va foydalanilishi, hisob-kitobning to'g'riligi va boshqa ob'ektlarni 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 korxonada rentabelligini oshirishga yordam berishdir.

Ichki auditorlarga ham mustaqillik kerak. Ular axborot to'plashda korxonada rahbari tazyiqidan xoli bo'lishi lozim.

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 korxonada Nizomida ko'rsatiladi. Ko'p hollarda taftish komissiyasi tuzilmay qoladi.

- Korxonada 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 uning yordamidan foydalanishi mumkin. Tashqi auditor ishining samaradorligi ichki auditor bilan hamkorlik qilsa, ancha ortadi.

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

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

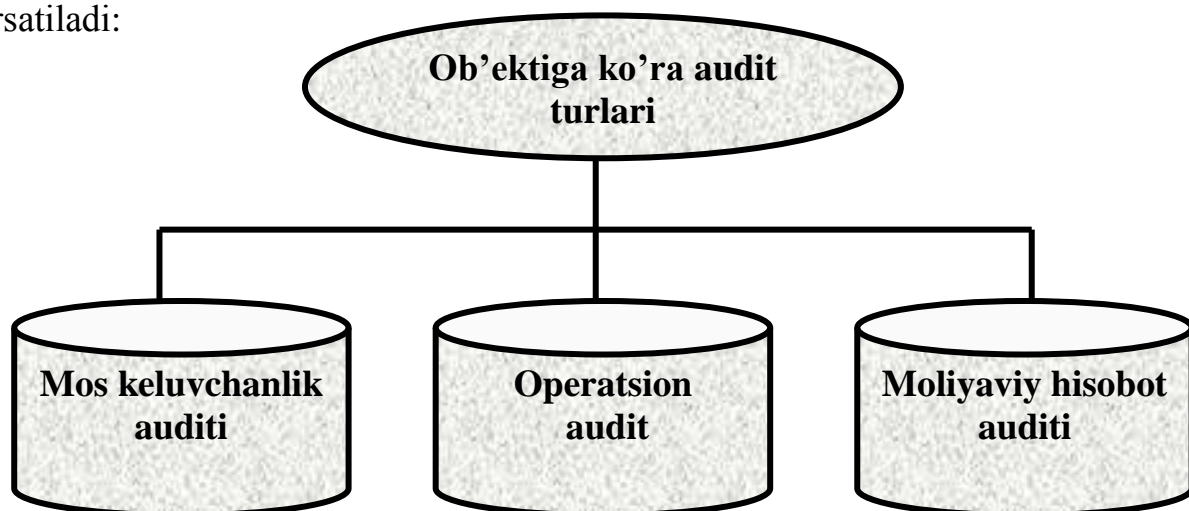
Tashqi audit korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatini baholash hamda uning moliyaviy hisobotini tasdiqlash uchun o'tkaziladi. Bundan tashqari tashqi audit xo'jalik yurituvchi sub'ektning xarajatlarini minimallashtirish va foydani maksimallashtirish maqsadida ularning faoliyatini yaxshilash, hisob ishlarini 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 majburiy emasligiga ko'ra 2 ga bo'linadi:

1. Majburiy audit;
2. Tashabbuskorlik auditi.

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



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

**Operatsion audit**da 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 nuqtai 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 korxonaga 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.

### **Takrorlash uchun savollar**

1. «Xalqaro audit» fani va uning ahamiyati nimada deb o'ylaysiz?
2. Fanning qanaqa ob'ektlarini bilasiz?
3. «Xalqaro audit» fanining qanday usullari mavjud?
4. «Xalqaro audit» fanida analiz, sintez, induksiya, deduksiya va boshqa usullar qay tartibda qo'llaniladi?
5. «Xalqaro audit» fanining «Amaliy audit», «Moliyaviy hisobot auditi», «Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari» fanlari bilan qanday aloqasi mavjud?
6. Auditorlik faoliyati ilk bora qachon yuzaga kelgan?
7. Auditning qanaqa turlarini bilasiz?
8. Tashqi auditning ichki auditdan qanday farqli xususiyatlari mavjud?

### **Mavzu bo'yicha testlar**

#### **1. Audit haqida tushuncha qanday lug'aviy ma'noni anglatadi?**

- A. Audit «eshitaman» degan ma'noni bildiradi
- B. Audit - bu iqtisodiy tahlil yakunidir
- C. Audit - bu moliyaviy tahlil yakunidir
- D. Audit bozor iqtisodiyoti sharoitida korxonaning barqarorligini bildiradigan foyda

#### **2. Auditorlik faoliyati deganda nima tushuniladi?**

- A. Auditorlik tashkilotlarining auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish va boshqa shu bilan bog'liq professional xizmatlar ko'rsatish borasidagi tadbirkorlik faoliyati
- B. Auditorlik tashkilotlarining auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish

C. Auditorlik tashkilotlarining auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish bilan bog'liq professional xizmatlar ko'rsatish borasidagi tadbirkorlik faoliyati

D. Auditorlik tashkilotlarining auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish va moliyaviy hisobotga xulosa berishi, natijalarni yuqori tashkilotga taqdim qilishiga doir faoliyati

**3. «Xalqaro audit» fanining predmeti -?**

A. Auditorlik faoliyatining xalqaro tajribasi, xalqaro auditorlik standartlarini ishlab chiqish va auditorlik faoliyatini unifikatsiyalash masalalarini o'rganish hisoblanadi.

B. Auditorlik baholash sohasidagi tizimning iqtisodiy, axborot va boshqa tomonlarining holatini o'rganishdan iborat

C. Xo'jalikning ta'minot ishlab chiqarish, taqsimot va moliya yakunlarini qonun va qoidalar asosida bo'lishini tekshirish

D. Xo'jalikning barcha jarayoni va boshqaruvi bo'yicha faoliyatini qonun va qaror asosida tekshirishdan iborat

**4. «Xalqaro audit» fanida qo'llaniladigan analogiya metodining mazmuni qaysi javobda to'g'riroq ifodalangan?**

A. Hisobot moddalarini taqqoslash

B. Avval hisobot moddalariga, keyin jami hisobotga nisbatan xatoni belgilash

C. Avval jami hisobotga, keyin hisobot moddalariga nisbatan xatoni belgilash

D. Hisobotning unchalik ahamiyatga molik bo'lmagan moddalarini o'qish

**5. Xalqaro auditda tekshiruvning mamlakat qonunlariga to'g'ri kelish-kelmasligi auditning qaysi turida ko'rib o'tiladi?**

A. Mos keluvchanlik auditi

B. Operatsion audit

C. Moliyaviy hisobotlar auditi

D. Majburiy audit

**6. Xalqaro auditning rivojlanishiga qarab auditning qanday turlari mavjud?**

A. Tasdiqlovchi, maqsadli tizimli, tavakkalchilikka asoslangan audit

B. Tasdiqlovchi, operatsion audit

- C. Mos kelmaslik yoki tavakkal auditi
- D. Operatsion yoki tizimga solingan audit

**7. Xalqaro auditda uning qanday shakllari mavjud?**

- A. Operatsion audit, mos keluvchanlik auditi, moliyaviy hisobot auditi
- B. Xo'jalik sub'ektlarini ish yuritish shakllariga qarab bo'linishi
- C. Nodavlat va davlat, aralash auditi
- D. Nodavlat, xususiy, jamoa, aralash

**8. Auditning dastlabki rivojlanish bosqichi?**

- A. Tasdiqlovchi audit
- B. Tizimli audit
- C. Tavakkalchilikka asoslangan audit
- D. Aralash audit

**9. Auditning so'nggi rivojlanish bosqichi?**

- A. Tavakkalchilikka asoslangan audit
- B. Tasdiqlovchi audit
- C. Tizimli audit
- D. Aralash audit

**10. Hisobotning unchalik ahamiyatga ega bo'lmagan moddalarini o'qish -?**

- A. Skanerlashdir
- B. Dalillashdir
- C. Ko'zdan kechirishdir
- D. Testlashdir

**Tayanch tushunchalar**

Audit, xalqaro audit, ichki audit, tashqi audit, auditning rivojlanish bosqichlari, tasdiqlovchi audit, tavakkalchilikka asoslangan audit, mos keluvchanlik auditi, operatsion audit, moliyaviy hisobot auditi, maqsadli sistemali audit.

## **II BOB. XALQARO AUDIT VA UNING MODELLARI**

### **2.1. Xorijda auditorlik faoliyatining hozirgi holati**

Bozor iqtisodiyoti taraqqiy etgan Evropa va Amerika mamlakatlarida auditorlik faoliyati ko'p asrlik tajribaga ega. Audit rivojlangan huquqiy iqtisodiyot va zamonaviy huquqiy jamiyat sifatida aynan Evropada shakllangan.

Auditning xalqaro nazariyasi va amaliyoti raqobatli kurash sharoitida yuzaga kelgan. Xalqaro amaliyotda bularning barchasi tegishli tadqiqotlar va keng ommaviy muhokamalar bilan birga olib borilgan. Natijada, hozirgi davrga kelib auditning mustahkam xalqaro huquqiy asosi yaratildi, uni tashkil etishning batafsil shakllari ishlab chiqildi, auditorlar uchun keng ko'lamdagi uslubiy materiallar nashr qilinmoqda va doimiy ravishda to'ldirib borilmoqda. Ularda auditorlik faoliyatining asosiy tushunchalari, terminlari va kategoriyalari ta'riflangan va turkumlangan.

Respublikamizdagi auditorlik tashkilotlarining to'plangan tajribalarini o'rganish shuni ko'rsatmoqdaki, u yaqqol ifodalangan milliy xususiyatlarga ega. Shu bilan birga, xorijiy manbalardagi qoidalar O'zbekistonda auditorlik faoliyatining barpo bo'lishi va rivojlantirilishi uchun foydali hamda qiziqarli ekanligini ta'kidlash joizdir. Chunonchi, bizning respublikamizda ham xalqaro tajribani hisobga olgan holda O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi tomonidan 1999-2013 yillarda 21 ta auditorlik faoliyati milliy standarti (AFMS) ishlab chiqildi va Adliya vazirligida ro'yxatdan o'tkazilib, auditorlik amaliyotida qo'llanilmoqda hamda ularni ishlab chiqish davom etmoqda.

Xorijiy olimlar auditning dastavval G'arbda ham faqat buxgalteriya hujjatlari va hisobotlarini tekshirish va tasdiqlashdan iborat faoliyat sifatida shakllanganligini tan oladilar. Auditorlar asosan dastlabki hujjatlarni, buxgalteriya hisobi registrilarini hamda ular asosida tuzilgan moliyaviy hisobotlarni tekshirgan va tasdiqlagan (yoki tasdiqlamagan). Masalan, Roy Dодj fikricha, auditorlik faoliyati so'nggi 25 yilda uch evolyutsion bosqichni bosib o'tgan: birinchi - tasdiqlovchi audit; ikkinchi - sistemali yo'naltirilgan audit; va nihoyat so'nggisi, uchinchi - riskka asoslangan audit.

Demak, keyinchalik auditorlik faoliyati ma'lum bir tizimga solingan (aniq maqsadga yo'naltirilgan). Bunda amaliyotdagi professional auditorlar buxgalteriya hujjatlari va yozuvlarini tuzuvchi hamda qo'llovchi kishilar orasidagi (o'z mijozlari biznesining tashkilotchilari va ijrochilari o'rtasidagi) munosabatlarni o'rgana boshlaganlar. Ular xatolarning oldini olish maqsadida har bir mijoz-korxonaga boshqaruv tizimining va birinchi navbatda ichki nazorat tizimi, xususan, ichki auditning samaradorligini oshirishga asosiy e'tiborni qarata boshladilar.

Agar mijoz korxonadagi ichki nazorat ma'lum darajada bo'sh bo'lsa, butun tekshiriladigan davr uchun hisobotdagi ko'plab xatolar va noaniqliklarni bartaraf etishga yordam bermasa, u holda amaliyotchi auditorlar tizimli yo'naltirilgan audit tamoyillariga rioya qilgan holda ko'rsatilgan kamchiliklarni tugatish bo'yicha mijozga keng ko'lamdagi tavsiyalar berib, unga konstruktiv yordam ko'rsatadi. Bu esa hisobning aniqligi va hisobot ma'lumotlarining ishonchliligiga ijobiy ta'sir ko'rsatadi. Shunday qilib, auditorlik faoliyatiga tizimli yondashuv audit sifatining kafolatiga aylangan.

Va nihoyat, xalqaro amaliyotda – risk (tavakkalchilik)ka asoslangan audit vujudga kelgan. Bu nafaqat tasdiqlovchi audit, balki maqsadli-tizimli audit ham, ammo ko'proq statistik yoki nostatistik tanlab tekshirishga asoslangan jarayondir. Bizning respublikamizda auditorlik faoliyatiga statistik usullarni tadbiq qilish, aniqrog'i, auditorlik statistikasini fan tarmog'i sifatida shakllantirishga ilmiy negiz mavjud va uni rivojlantirish istiqbolga ega.

G'arb mamlakatlarida, masalan, AQShda, buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan tamoyillari – BXUP – (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles) tizimiga rioya qilish barcha buxgalterlar va auditorlar uchun majburiy hisoblanadi. AQShning o'zida buxgalteriya hisobi standartlari uzoq vaqt ommaviy muhokama qilinganidan so'ng, mustaqil kengash – Financial Accounting Standards Board (FASB) tomonidan tasdiqlanadi.

Buxgalteriya hisobi standartlari bilan birga audit standartlari ham qo'llaniladi. AQShda ular auditning umumqabul qilingan standartlari – AUS (GAAS – Generally Accepted Auditing Standards) deb ataladi. Ular auditorlik tekshiruvlarini



tashkil etish va o'tkazishda hamda uchraydigan muammolarni hal etishda qo'llaniladi. Standartlar Amerika qasamyod qilgan buxgalterlar instituti – AQBI (AICPA – American Institute of certified Public Accountantsning maxsus bo'limi tomonidan ishlab chiqilgan. Ular mamlakatdagi barcha buxgalterlar uchun majburiy hisoblanadi. Standartlarga rioya qilinmagan hollarda sudlar va auditorlar ustidan nazorat qiluvchi boshqa organlar ular faoliyatini to'xtatishga haqlidir.

## **2.2. Xalqaro audit va uning modellari**

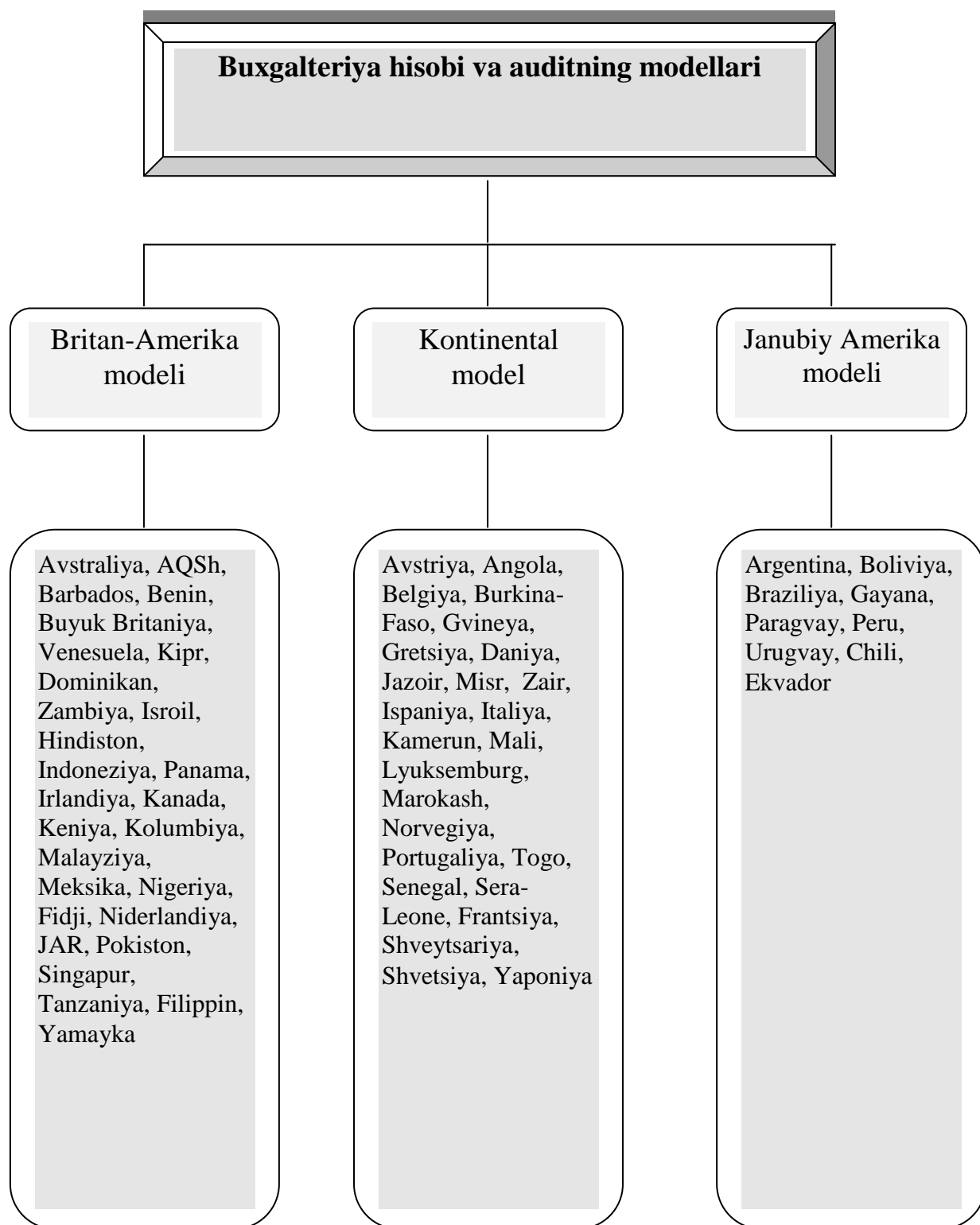
XX asrning ikkinchi yarmi hamda XXI asrning dastlabki yillari jahon mamlakatlari o'rtasida o'zaro hamkorlik va integratsiya jarayonlarining kuchayishi bilan izohlanadi. Xalqaro maydonda iqtisodiy munosabatlarning tobora chuqurlashib borishi jahonning turli mintaqalarida erkin iqtisodiy zonalarining vujudga kelishiga va transmilliy korporatsiyalar faoliyatining kuchayishiga turtki berdi.

Biznes va aloqalarning jahon mamlakatlari bo'ylab baynalmilallashuvi buxgalteriya hisobi va audit tizimining ham xalqaro ko'rinishga ega bo'lishiga olib keldi. Shunday bir sharoitda transmilliy korporatsiyalar va ularning jahonning boshqa mamlakatlaridagi bo'linmalari o'rtasida hisob va audit tizimini yuritishda yangicha tartib ishlab chiqilishini taqozo qildi. Turli mamlakatlarda auditorlik faoliyatiga turlicha yondoshilishiga qaramasdan, jahon xo'jaligi va moliya bozorlarining baynalmilallashuvi kuchayib borayotganligini aks ettiruvchi unifikatsiyalangan qoidalarni ishlab chiqish zarur.

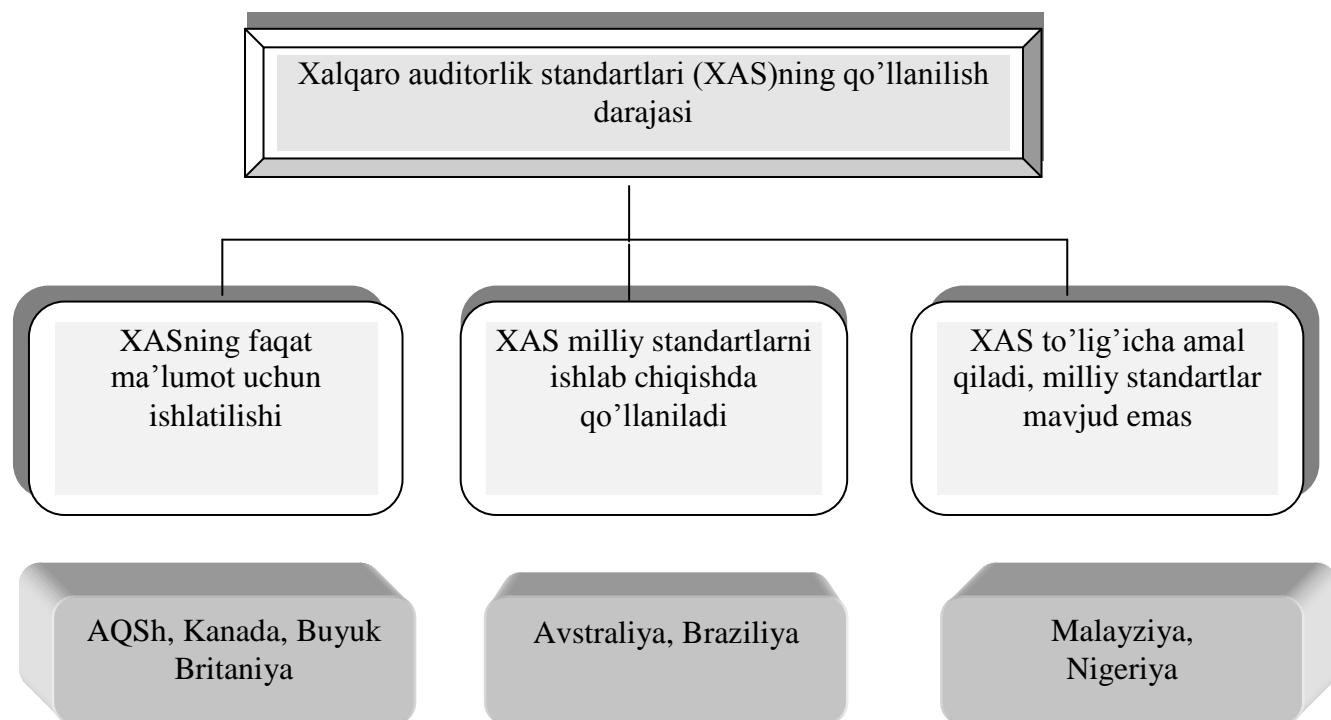
Ma'lumki, xalqaro audit standartlari jahon mamlakatlarida turlicha qo'llaniladi. Bunga asosiy sabab, ushbu mamlakatlarda buxgalteriya hisobi va auditning turlicha modellari amal qilishidadir.

Jahon mamlakatlarda buxgalteriya hisobi va audit tizimining turlicha yuritilishi hisob va audit sohasida standartlarni muvofiqlashtirish va tatbiq etishni taqozo etdi. Xususan, bu tadbir bilan IAPS shug'ullanadi. IFAC huzuridagi Xalqaro auditorlik amaliyoti qo'mitasi (IAPS) auditorlik faoliyati kam taraqqiy

etgan davlatlarda ushbu kasbning mavqeini ko'tarish maqsadida xalqaro auditorlik standartlarini qo'llashni muvofiqlashtirib turadi.



Bugungi kunga kelib xalqaro audit standartlarini jahon mamlakatlari bo'yicha qo'llanilish darajasiga ko'ra quyidagi ko'rinishi mavjud:



AQSh, Kanada va Buyuk Britaniyaning auditorlik faoliyatida milliy standartlar amal qilib, xalqaro auditorlik standartlaridan ma'lumot uchun foydalaniladi.

Avstraliya, Braziliya, Niderlandiya va boshqa davlatlarda xalqaro auditorlik standartlari milliy auditorlik standartlarini ishlab chiqishda asos bo'lib xizmat qiladi. O'zbekistonda ham xalqaro audit standartlari asosida auditning milliy standartlari ishlab chiqilmoqda va amaliyotga tatbiq etilmoqda.

Malayziya va Nigeriyada milliy standartlar ishlab chiqilmaydi, ularning auditorlik amaliyotida xalqaro standartlar to'lig'icha amal qiladi.

Har bir mamlakatda auditning standartlarini ishlab chiqishda maxsus tashkilotlar faoliyat yuritadi. Masalan, AQShda standartlarni ishlab chiqish bilan moliyaviy hisobot standartlarini ishlab chiquvchi kengash (FASB) shug'ullanadi. Ushbu standartlarning amalda qo'llanilishini nazorat qilish hukumatning Qimmatli qog'ozlar va birjalar bo'yicha komissiyasi (SEC) zimmasiga yuklatilgan.

FASB va SECning o'zaro hamkorligi tufayli AQShda audit standartlari qo'llanilishining samarali mexanizmi yaratilgan.

Auditning vatani hisoblangan Buyuk Britaniyada esa buxgalteriya hisobi va audit siyosati asosan nohukumat tashkilotlar tomonidan olib boriladi. Shu boisdan

AQSh va Buyuk Britaniyada qabul qilingan audit standartlari bir-biriga mos tushmaydi.

Frantsiyada auditning milliy standartlari Milliy kompaniya qo'mitasi tomonidan ishlab chiqiladi. Ushbu davlatda qabul qilinadigan auditning milliy standartlari xalqaro standartlarga to'lig'icha mos keladi, ayrim mutaxassislarning aytishicha, Frantsiyada qabul qilinadigan milliy standartlar «Xalqaro standartlarning frantsuzcha varianti» deb yuritiladi.

Umuman olganda, xalqaro auditorlik standartlari jahon miqyosida audit tizimini unifikatsiyalashga xizmat qiladi. Respublikamiz iqtisodiyotini yanada rivojlantirish yo'lida auditorlik faoliyatini xalqaro standartlar asosida tashkil qilish hamda milliy auditorlik standartlarini qabul qilish jarayonida yuqorida sanab o'tilgan mamlakatlar tajribasidan foydalanish maqsadga muvofiq hisoblanadi.

### **Takrorlash uchun savollar**

1. Auditning mohiyati nimada?
2. Xalqaro audit deganda nimani tushunasiz?
3. Xalqaro auditning qanday modellari mavjud?
4. Xalqaro audit standartlarini qaysi tashkilot ishlab chiqadi?
5. Xalqaro standartlar xorijiy davlatlarda qay tarzda qo'llaniladi?
6. Britan-Amerika modeliga qaysi davlatlar kiradi?
7. Kontinental modelning qanday xususiyatlari mavjud?
8. Janubiy Amerika modeliga qaysi davlatlar kiradi?

### **Mavzu bo'yicha testlar**

**1. Niderlandiya, Buyuk Britaniya va Irlandiyada buxgalteriya hisobi va audit ma'lumotlari asosan kimlarga mo'ljallanadi?**

- A. Investorga
- B. Bank muassasalariga
- C. Davlatga
- D. Soliq idoralarga

**2. Germaniya, Lyuksemburg va Belgiyada audit ma'lumotlari asosan kimlarga mo'ljallanadi?**

- A. Bank muassasalariga
- B. Investorlarga
- C. Davlatga
- D. Soliq idoralariga

**3. Frantsiyada audit ma'lumotlari asosan kimlarga mo'ljallanadi?**

- A. Davlatga
- B. Bank muassasalariga
- C. Investorlarga
- D. Soliq idoralariga

**4. Quyidagi davlatlardan qaysi biri Britan-Amerika modeliga kiradi?**

- A. Isroil
- B. Xitoy
- C. Italiya
- D. Frantsiya

**5. Quyidagi davlatlardan qaysi biri Janubiy Amerika modeliga kirmaydi?**

- A. Panama
- B. Urugvay
- C. Ekvador
- D. Chili

**6. Quyidagi davlatlardan qaysi biri Janubiy Amerika modeliga kirmaydi?**

- A. Kolumbiya
- B. Peru
- C. Boliviya
- D. Gayana

**7. Quyidagi davlatlardan qaysi birida xalqaro audit standartlari faqat ma'lumot uchun ishlatiladi?**

- A. Kanada
- B. Avstraliya

C. Braziliya

D. Niderlandiya

**8. Quyidagi davlatlardan qaysi birida xalqaro audit standartlari milliy standartlarni ishlab chiqishda qo'llaniladi?**

A. Braziliya

B. AQSh

C. Kanada

D. Buyuk Britaniya

**9. Quyidagi davlatlardan qaysi birida xalqaro audit standartlari milliy standartlarni ishlab chiqishda qo'llaniladi?**

A. Niderlandiya

B. Nigeriya

C. Malayziya

D. Buyuk Britaniya

**10. Quyidagi davlatlardan qaysi birida milliy audit standartlari mavjud emas?**

A. Nigeriya

B. Braziliya

C. Kanada

D. Buyuk Britaniya

**11. Zamonaviy auditorlik faoliyatining rivojlanishga asosiy turtki bo'lgan omilni ko'rsating?**

A. 1929-1933 yillardagi iqtisodiy inqiroz

B. Ikkinchi Jahon urushi

C. Jahon mamlakatlaridagi jadal iqtisodiy rivojlanish

D. Birinchi Jahon urushi

**12. Quyidagi davlatlardan qaysi biri Kontinental modelga kirmaydi?**

A. Filippin

B. Daniya

C. Gretsiya

D. Avstriya

**12. Lotin Amerikasidagi mamlakatlarning milliy hisob va audit tizimlarini standartlashtirish maqsadida tuzilgan Amerika mamlakatlari buxgalterlari assotsiatsiyasi tarkibiga nechta davlat kiradi?**

A. 21

B. 13

C. 10

D. 23

**13. Jahon mamlakatlarida buxgalteriya hisobi va audit tizimining qanday modellari mavjud?**

A. Britan-Amerika modeli, Kontinental model, Janubiy Amerika modeli

B. Britaniya modeli, Kontinental model, Janubiy Amerika modeli

C. Amerika modeli, Kontinental model, Janubiy Amerika modeli

D. Britaniya modeli, Kontinental model, Amerika modeli

**14. Quyidagi davlatlardan qaysi biri Britan-Amerika modeliga kirmaydi?**

A. Shveytsariya

B. Keniya

C. Dominikan Respublikasi

D. AQSh

**15. Quyidagi davlatlardan qaysi biri Britan-Amerika modeliga kirmaydi?**

A. Braziliya

B. Zambiya

C. Malayziya

D. Panama

**16. Quyidagi davlatlardan qaysi birida milliy audit standartlari mavjud emas?**

A. Malayziya

B. Avstraliya

C. AQSh

D. Niderlandiya

## **Tayanch tushunchalar**

Xorijda auditorlik faoliyati, xalqaro audit modellari, buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan tamoyillari, Britan-amerika modeli, kontinental model, Janubiy amerika modeli.



### **III BOB. XALQARO AUDITORLIK TASHKILOTLARI VA KOMPANIYALARI, ULARNING RIVOJLANISH TARIXI**

#### **3.1. Xalqaro auditorlik tashkilotlari va ularning faoliyat yo'nalishlari**

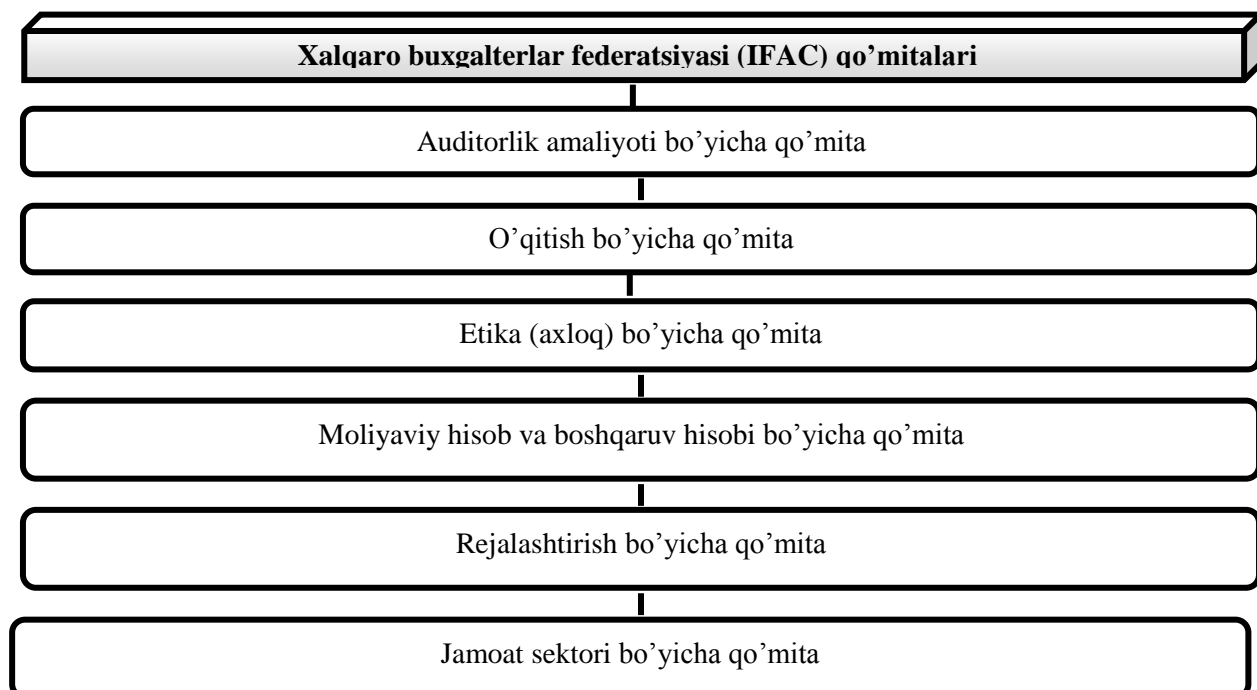
Xalqaro auditni unifikatsiyalangan holda tashkil qilish uchun, avvalo, buxgalteriya hisobining baynalmilallashuviga e'tibor qaratish lozim. Milliy hisob va audit tizimlarini xalqaro miqyosda uyg'unlashtirish maqsadida 1966 yilda Xalqaro tadqiqot guruhi tuzilgan edi. Ushbu tadqiqot guruhiga AQShning buxgalter-auditorlari, shuningdek Kanada, Angliya, Uels, Shotlandiya, Irlandiya davlatlarining maxsus mutaxassisleri kiritilgan. Mazkur tashkilot jahonning ko'pgina davlatlarida tadqiqot o'tkazib, milliy hisob va audit tizimlari o'rtasidagi tafovutlar xususida hisobot tayyorlagan. Hisobot ma'lumotlari natijalariga ko'ra buxgalteriya hisobi va audit standartlari bo'yicha maxsus xalqaro tashkilot tuzishga qaror qilingan. Natijada xalqaro hisob va audit standartlarini ishlab chiquvchi Buxgalteriya hisobi standartlari bo'yicha qo'mita (IASC) va Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi (IFAC) tuzilgan.

1973 yil 29 iyunda Avstraliya, Kanada, Frantsiya, Germaniya, Yaponiya, Meksika, Niderlandiya, Buyuk Britaniya va Irlandiya hamda AQSh buxgalterlar tashkilotlari o'rtasidagi kelishuv natijasi sifatida tuzilgan Buxgalteriya hisobi xalqaro standartlari qo'mitasi (International Accounting Standarts Committie - IASC) bugungi kunda xalqaro auditorlik faoliyatida ulkan nufuzga ega. Hozirgi vaqtda uning tarkibida jahonning 103 mamlakatidan 142 ta vakillar qatnashmoqda.

Hozir auditga bo'lgan talablarni uyg'unlashtirish borasida ishlar xalqaro darajada takomillashtirilmoqda. Turli tashkilotlar, shu jumladan, buxgalteriya hisobi standartlari bo'yicha maxsus qo'mita (IASC), xalqaro buxgalterlar federatsiyasi bu masala bo'yicha faol shug'ullanmoqda. Moliyaviy hisobotlarning yagona xalqaro tizimini xalqaro buxgalteriya hisobi standartlari asosida barpo qilish va uni takomillashtirish zaruriyatidan kelib chiqib, Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi tarkibida doimiy avtonom qo'mita huquqlariga ega bo'lgan auditorlik amaliyoti bo'yicha xalqaro qo'mita tuzilgan. U Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi kengashi nomidan audit standartlarini chop etadi, shuningdek, audit tekshirishlarini

o'tkazish bilan bir vaqtda qo'shimcha xizmat ko'rsatish bo'yicha xalqaro standartlarni ishlab chiqadi. Bular buxgalter-auditorlik kasbining rivojlanishi va imkoni boricha xalqaro miqyosda auditga yondashishning yagona tizimini yaratishga mo'ljallangan. Buxgalteriya hisobi standartlari bo'yicha qo'mita (IASB) buxgal-teriya hisobi va auditning standartlarini ishlab chiqish va uni butun dunyoga targ'ib qilish maqsadida tuzilgan. Boshqa xalqaro tashkilotlardan farqli o'laroq Buxgalteriya hisobi standartlari bo'yicha qo'mita tarkibiga faqat nohukumat tashkilotlar kiritiladi. Qo'mitaga rahbarlik qilish doimiy ishlovchi kotibiyat tomonidan amalga oshiriladi. Kotibiyat tarkibiga 13 ta davlat va 4 ta xalqaro tashkilotning vakillari kiritilgan.

Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi (IFAC) 1977 yilda buxgalteriya kasbini yuqori darajaga olib chiqish maqsadida tuzilgan bo'lib, uning bajaradigan vazifalari IASBning vazifalari bilan mos tushadi. Jahonning 75 mamlakatining professional hisob tashkilotlari IFACning a'zolari bo'lib hisoblanadi.



Shuningdek, buxgalteriya hisobi va audit tizimlarini standartlashtirish muammolari bilan BMTning hisob va hisobotlarning xalqaro standartlari bo'yicha ekspertlarning hukumatlararo ishchi guruhi (ISAR) shug'ullanadi.

Iqtisodiy hamkorlik va rivojlanish tashkiloti (OECD) auditning xalqaro standartlarini ishlab chiqishda bevosita qatnashmaydi, balki ushbu tashkilot

standartlarning loyihasini ko'rib chiqishda ishtirok etadi. Mazkur tashkilot 1976 yilda tuzilgan bo'lib, unga Avstraliya, Avstriya, Belgiya, Kanada, Daniya, Finlandiya, Frantsiya, Germaniya, Gretsiya, Islandiya, Irlandiya, Italiya, Yaponiya, Lyuksemburg, Niderlandiya, Yangi Zelandiya, Norvegiya, Portugaliya, Ispaniya, Shvetsiya, Shveysariya, Turkiya, Buyuk Britaniya va AQSh davlatlari a'zo hisoblanishadi.

Auditning xalqaro standartlarini ishlab chiqishda xalqaro tashkilotlardan tashqari mintaqaviy tashkilotlar ham ishtirok etishi mumkin. Buxgalteriya hisobi va auditning xalqaro standartlarini ishlab chiqishda eng faol ishtirok etadigan mintaqaviy tashkilot Evropa iqtisodiy hamjamiyati hisoblanadi. Ushbu tashkilot 1957 yilda tuzilgan bo'lib, uning tarkibiga Belgiya, Daniya, Frantsiya, Germaniya, Gretsiya, Irlandiya, Italiya, Lyuksemburg, Niderlandiya, Buyuk Britaniya, Ispaniya va Portugaliya kiradi.

Evropa iqtisodiy hamjamiyati unga a'zo mamlakatlarning hisob va audit tizimlarini standartlashtirish maqsadida 5 ta direktiva ishlab chiqqan. Bu direktivalardan ko'zlangan asosiy maqsad mazkur tashkilotga a'zo mamlakatlarning milliy hisob va audit tizimlarini bir-biriga yaqinlashtirishdan iborat. Chunki, Evropa iqtisodiy hamjamiyatiga a'zo mamlakatlarning milliy hisob va audit tizimlari bir-biridan farq qiladi. Masalan, Niderlandiya, Buyuk Britaniya va Irlandiyada buxgalteriya hisobi va audit ma'lumotlari asosan investorlar uchun mo'ljallanadi hamda hisob va audit ma'lumotlari boshqaruv qarorlarini qabul qilishda qo'llaniladi. Germaniya, Lyuksemburg va Belgiyada esa hisob va audit ma'lumotlari, asosan, bank muassasalariga yo'naltirilgan. Frantsiyada esa yagona unifikatsiyalangan hisob va audit tizimi mavjud bo'lib, u davlat rejalashtirish tashkilotlarini ma'lumot bilan ta'minlashga xizmat qiladi.

Mazkur muammolarni bartaraf etish maqsadida Evropa iqtisodiy hamjamiyatining direktivalari ishlab chiqilgan. Masalan, 1984 yil 10 aprelda qabul qilingan 8-direktivada Evropa iqtisodiy hamjamiyatiga a'zo mamlakatlar auditorlariga qo'yiladigan malakaviy talablar belgilangan bo'lib, barcha mamlakat auditorlariga qo'yiladigan talablar unifikatsiyalashtirilgan.

1979 yilda tuzilgan Buxgalteriya hisobi va audit bo'yicha Afrika Kengashi ushbu qit'a mamlakatlarida mavjud milliy hisob va audit tizimlarini bir xil asosga keltirishga xizmat qiladi. Ushbu tashkilotga Afrika qit'asidagi 27 mamlakat birlashtirilgan.

Lotin Amerikasidagi mamlakatlarning milliy hisob va audit tizimlarini standartlashtirish maqsadida Amerika mamlakatlari buxgalterlari assotsiatsiyasi tuzilgan bo'lib, uning tarkibiga 21 ta davlat kiradi. Ushbu tashkilot har 2-3 yilda yirik anjumanlar o'tkazadi hamda uning natijasiga ko'ra, ilmiy uslubiy qo'llanmalar chop etadi.

Janubiy-Sharqiy Osiyo mamlakatlari buxgalterlari assotsiatsiyasi Indoneziya, Malayziya, Filippin, Singapur va Tailand davlatlari a'zolaridan tashkil topgan. Ushbu tashkilot faqatgina buxgalterlarning malakasini oshirish bilan cheklanib qolmasdan, balki milliy hisob tizimlarini bir-biriga muvofiqlashtirish bo'yicha ham ishlar olib boradi.

Osiyo va Tinch okeani mamlakatlari buxgalterlari konfederatsiyasi tarkibiga 20 dan ortiq davlat kiradi. Ushbu tashkilotning maqsadi mintaqada buxgalteriya hisobi va auditorlik kasbini rivojlantirishni muvofiqlashtirishdan iboratdir. Tashkilot endilikda milliy hisob va audit tizimlarini uyg'unlashtirishga asosiy e'tiborini qaratmoqda.

### **3.2. Mustaqil auditorlarning xalqaro tashkilotlari**

Evropada buxgalterlar va auditorlarning ikkita professional tashkiloti salmoqli o'rin egallaydi. Bu buxgalteriya hisobi standartlari bo'yicha xalqaro komitet – BHSXK (International Accounting Standards Committee – IASC) va Evropa ekspert buxgalterlarining federatsiyasi EEBF (Federation des Experts Somptables Europeen - FEE). FEE 1987 yil 1 yanvarda tashkil topgan va shtab-kvartirasi Bryusselda joylashgan.

Milliy an'analar, shuningdek auditorlar jamoat tashkilotlari ham auditorlik faoliyatining barpo bo'lishi va rivojlanishida juda katta rol o'ynaydi. Masalan, Amerikadagi qasamyod qilgan buxgalterlar instituti – AQBI (American Institute of

Certified Public Accountants – AICPA) AQShda auditorlik faoliyatining rivojlanishiga ulkan ta'sir ko'rsatgan. Unga quyidagi majburiyatlar yuklangan:

- qasamyod qilgan buxgalterlar uchun professional talablarni belgilash;
- buxgalteriya hisobi va audit bilan bog'liq mavzularda tadqiqotlar o'tkazish va asarlar chop qilish;
- ma'muriyat uchun maslahat xizmatlari;
- soliqqa tortish sohasidagi maslahat xizmatlari va boshqalar.

Auditorlik faoliyatining rivojlanishiga ko'plab boshqa muassasalar, assotsiatsiyalar va institutlar ham ta'sir ko'rsatgan. Ulardan har biri ma'lum vazifalarni bajarish uchun yaratilgan bo'lib, ularda auditorlik faoliyatiga juda ham xilma-xil yondoshuvlar mavjud. Shubhasiz, eng muhimlaridan biri qimmatli qog'ozlar va birja operatsiyalari bo'yicha komissiya - QQBOK (Securities and Exchange Commission – SEC) bo'lib, u moliya bozorining rivojlanishi uchun mas'ul hisoblanadi.

Bulardan tashqari, AQShda markaziy hisob boshqarmasi (yoki umumiy buxgalteriya hisoboti boshqarmasi) – MHB (General Accounting Office - GAO) ham mavjud. Bu federal hukumat qonunchilik shohobchasining idoradan tashqari xizmati bo'lib hisoblanadi. O'zbekistonda bu borada Hisob Palatasi tashkil etilgan. GAO faqat AQSh Kongressi oldidagina mas'ul hisoblanadi. Unga bosh nazoratchi rahbarlik qiladi, u Kongress oldida hisobot beradi. GAO auditor xodimlarining asosiy majburiyati – aynan Kongress uchun auditor-larni tasdiqlash funksiyasini bajarishdir. AQShning har xil hukumat muassasalari Kongress uchun moliyaviy axborotlarning ayrim turlarini (shu jumladan, byudjet mablag'larining sarflanishi, davlat buyurtmalarining bajarilishi haqida ham) vaqti-vaqti bilan taqdim qilib turadi. Ular tomonidan tayyorlangan axborotlarning katta qismi Kongressga taqdim qilinishidan oldin GAO mutaxassislar tomonidan auditorlik tekshiruvdan o'tkaziladi. Hukumat muassasalarining xarajat va daromadlari qonun hujjatlari bilan belgilanganligi sababli, ushbu auditorlik tekshiruvlar mazmuni – buxgalteriya hisoboti bilan yakunlangan an'anaviy audit emas, balki muvofiqlik auditidir. GAO auditorlarining boshqa majburiyatlari ham, asosan, mustaqil auditorlik firmalari

mutaxassislariniki kabi bajariladi.

AQShdagi auditorlarni birlashtirib turgan, yuqorida sanab o'tilgan tashkilotlardan tashqari, quyidagilarni ham keltirish mumkin:

1. Buxgalterlarning Amerika Assotsiatsiyasi – BAA (American Accounting Association – AAA). Bu tashkilot asosan buxgalteriya hisobi, audit va moliyaviy tahlil o'qituvchilarini birlashtiradi.

2. AQSh buxgalterlarining milliy assotsiatsiyasi – ABMA (National Association of Accountants – NAA). Bu moddiy ishlab chiqarishning turli tarmoqlarida, notijorat tashkilotlarda, banklarda, sug'urta kompaniyalarida va boshqalarda ishlaydigan buxgalterlarning idoradan tashqari assotsiatsiyasidir.

3. Moliya xodimlari instituti – MXI (Financial Executives Institute – FEI). U asosan moliyaviy direktorlar va bosh buxgalterlarni birlashtiradi.

4. Davlat muassasalari buxgalterlarining assotsiatsiyasi – DMBA (Association of Government Accountants – AGA). Ushbu assotsiatsiyada davlat (federal, ayrim hollarda munitsipial) muassasalari, xizmatlar va agentliklarning buxgalterlari birlashadilar.

5. Kompyuterlashtirilgan audit bo'yicha mutaxassislar asso-tsiatsiyasi – KAMA(EDP Auditors Association) va boshqalar.

Angliyada qasamyod qilgan buxgalterlarni birlashtiruvchi, quyidagi asosiy tashkilotlar mavjud:

1. Angliya va Uels qasamyod qilgan buxgalterlarining instituti – AUQBI(The Institute Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, yoki ACA, yoki FCA);

2. Diplomli buxgalterlarning jamoat assotsiatsiyasi – DBJA (The Chartered Association of Certified Accountants – CACA yoki ACCA, FCCA);

3. Buxgalter-tahlilchilarning jamoat instituti – DBJA (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA, yoki ACMA, FCMA);

4. Milliy moliya va buxgalteriya hisobi jamoat instituti – MMBHJI (The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy- CIPFA, yoki IPFA);

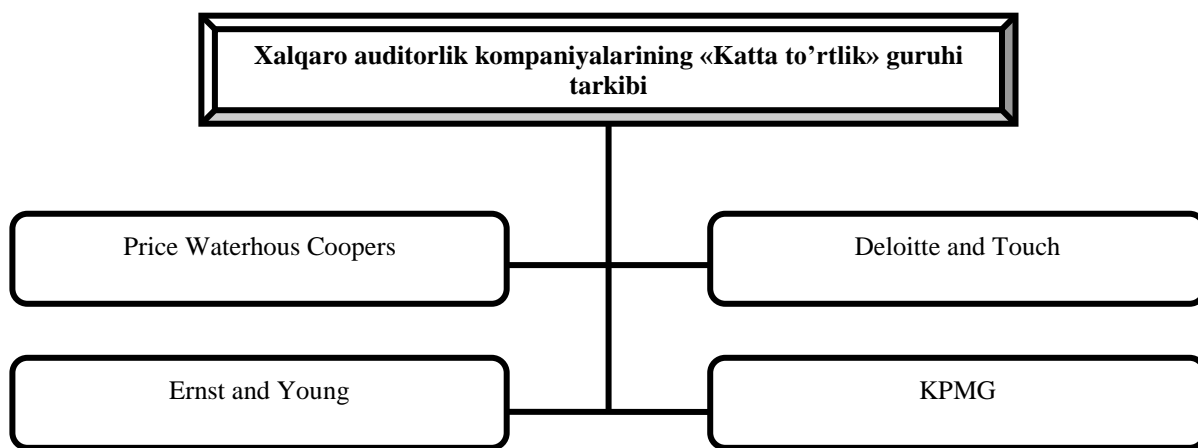
5. Shotlandiya qasamyod qilgan buxgalterlar instituti (The Institute of

Chartered Accountants of Scotland–ICAS, yoki CA);

6. Irlandiya qasamyod qilgan buxgalterlari institut (The Institute of Chartered Accountants of Ireland –ICAI, yoki FCA).

### 3.3. Xalqaro auditorlik kompaniyalari va ularning faoliyat yo'nalishlari

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



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

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

Ammo ular ham G'arb mamlakatlarida butun auditorlik bozorini qamrab

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

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

«Prays Uoterxaus Kupers» auditorlik kompaniyasining asosiy audit yo'nalishlari quyidagilar:

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

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

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

«Deloyt va Tush» auditorlik kompaniyasining asosiy audit yo'nalishlari quyidagilar:

- umumiy audit;



- bank auditi;
- konsalting va boshqalar.

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

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

«Ernst va Yang» auditorlik kompaniyasining asosiy audit yo'nalishlari quyidagilar:

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

KPMG – auditorlik kompaniyasi asoschilari familiyasining bosh harflari qisqartmasidan olingan.

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

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

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

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

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

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

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

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

«Katta to'rtlik» kompaniyalarining biznes mavqei o'n yillar davomida shakllangan bo'lib, ba'zilarining tarixi bir yarim asrga borib taqaladi.

Pricewaterhouse Coopers kompaniyasi o'zining asosiy mahsulotlaridan biri obro'-e'tibori ekanligini chuqur anglagan holda, «Oskar» mukofotiga nomzodlar hisobini yuritish bo'yicha buyurtmani qo'lga kiritdi va bu bilan audit metodikalarining yangi bozorini ochib berdi. Dunyodagi yuzlab auditorlik kompaniyalari ham «Katta to'rtlik» kompaniyalaridan yomonroq xulosa berishadi deb bo'lmaydi, lekin ko'pchilik mijozlar ularning mavqei uchun ko'proq haq to'lashga rozi bo'lishadi.

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

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

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

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

Ammo, uchinchi tomonlar kutadigan mustaqillik va ob'ektivlik printsiplaridan har qanday og'ishishlar oqibatida auditorlik kompaniyalari mavqeiga katta putur etishi ham hech gap emas. Buni tasdiqlash uchun «Katta to'rtlik» kompaniyalariga qarshi butun dunyo bo'yicha berilayotgan sud da'volarini keltirib o'tish kifoya.

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

### Xalqaro auditorlik tashkilotlarining faoliyati

№	Xalqaro auditorlik tashkilotining nomi	Yalpi tushum 2012 yil (mlrd. doll.)	2012 yilda mutaxassislar soni
1.	PricewaterhouseCoopers	31,5	180 500
2.	Deloitte	31,3	193000
3.	Ernst & Young	24,4	167 000
4.	KPMG	23	145 000

### 3.5. Ichki auditorlarning professional tashkilotlari

Tashqi (mustaqil) auditorlar o'z faoliyatida ko'p jihatdan ichki audit natijalariga tayanadi. Umuman olganda ichki auditorlar o'zlari ishlaydigan korxonalar faoliyatini tekshiradi. Ammo, ular qoidaga ko'ra, korxonalar ma'muriyati (direktorlar kengashi) tarkibiga kiradilar. Bunday nazorat (o'z-o'zini nazorat qilish) shakli AQShda o'tgan, XX asrning 30 yillarida yuzaga kelib, keyinchalik G'arbiy Evropa va Yaponiyada tarqalgan.

Hozirgi vaqtga kelib, ko'p hollarda ichki auditorlarning funk-tsiyalari, hatto o'z kompaniyasi tarkibiy bo'linmalari buxgalteriya hisobotlarini tekshirish doirasidan ham chetga chiqadi. Ichki auditorlar korxonaning iqtisodiy siyosati va boshqaruv masalalarida ko'proq ishtirok etmoqdalar. Ichki auditorlar yuqori malakali mutaxassislar bo'lib, o'z maqomiga ko'ra katta vakolatlarga ega. Ularning majburiyatlari doirasiga ko'proq quyidagilar kiradi:

*operation audit* – boshqaruv masalalari bo'yicha korxonaning turli tarkibiy bo'linmalariga maslahat berish kabi faoliyat (masalan, marketing ishlarini baholash, korxonalar tarkibiy tuzilmasini baholash va sh.k.);

*mos keluvchanlik auditi* – ushbu korxonada bo'linmalari faoliyati, uning ma'muriyati va zarur bo'lganda yuqori organlar tomonidan belgilangan yoki qonun hujjatlarida ko'rsatilgan qoidalarga muvofiqligini tekshirishdan iborat. Masalan, tuzilgan shartnomalarni yuridik talablar nuqtai nazaridan tekshirish va baholash, risklarni kamaytirish va h.k.

AQShda ichki auditorlarning professional tashkilotlari 1941 yilda tashkil topgan bo'lib, Ichki auditorlar instituti – IAI (IIA – Institute of Internal Auditors) deb nomlangan. U hech qancha vaqt o'tmasdan «*Taraqqiyotga hamkorlik orqali erishiladi*» degan shior bilan chiqqan. O'tgan asrning 70-yillarida institut o'zining xalqaro markazini Florida shtatiga ko'chirgan. Ushbu institut faoliyati quyidagilar negizida qurilgan:

- a) ichki auditorlarning umumkasbiy bilimlari;
- b) professionallikni uzluksiz rivojlantirish dasturi;
- v) iqtisodiy kodeks;
- g) professional me'yorlar;
- d) sertifikatsiyalash dasturi.

Ichki auditorlarning bunday birlashishi ularning tarqoq kuchlarini o'z manfaatlarini himoya qilish maqsadida birlashtirish hamda malaka mahoratini yanada rivojlantirish va faoliyat samaradorligini oshirish zarurligidan kelib chiqqan. Institut ichki auditorlar faoliyatini muvofiqlashtiradi va tartibga solib turadi, umumta'lim faoliyatini ta'minlaydi va mazkur professional amaliyot me'yorlarini ishlab chiqadi. U o'z funktsiyalarini va ichki auditorlar xizmatlarini doimiy ravishda kengaytirib kelmoqda.

Institut ichki auditorlarning professional olamida yuqori obro'ga ega. Uning dunyo bo'yicha 100 dan ortiq mamlakatlarda ishlaydigan a'zolari bor. Institutning AQShdagi bo'limlaridan tashqari Avstraliya, XXR, Hindiston, Isroil, Yaponiya, Malayziya, Yangi Zelandiya, Janubiy Afrika Respublikasi, Angliya va Shimoliy Irlandiya kabi mamlakatlarda milliy institutlari mavjud.

### **Takrorlash uchun savollar**

1. Xalqaro auditorlik tashkilotlari deganda nimani tushunasiz?
2. Buxgalteriya hisobi standartlari bo'yicha qo'mita (IASB), Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi (IFAC), Xalqaro auditorlik amaliyoti qo'mitasi (IAASB)ning faoliyat yo'nalishlari xususida nimalarni bilasiz?
3. Xalqaro auditorlik kompaniyalari tarkibiga qaysi kompaniyalar kiradi?
4. «Katta to'rtlik» tarkibiga kiruvchi auditorlik kompaniyalari deganda nimani tushunasiz?
5. Price Waterhouse, KPMG, Ernst and Young, Deloitte Touche Tohmatsu International auditorlik kompaniyalari va ularning faoliyat yo'nalishlari xususida nimalarni bilasiz?
6. Price Waterhouse qaysi turdagi auditorlik tekshiruvlarini o'tkazadi?
7. Ernst and Young kompaniyasi faoliyati qachon o'z ishini boshlagan?
8. Xalqaro auditorlik amaliyoti qo'mitasi faoliyati qachondan o'z ishini boshlagan?

### **Mavzu bo'yicha testlar**

- 1. «PricewaterhouseCoopers» auditorlik kompaniyasi qachon shu nomga ega bo'lgan?**
  - A. 1998
  - B. 1978
  - C. 1987
  - D. 1960
- 2. Milliy hisob va audit tizimlarini xalqaro miqyosda uyg'unlashtirish maqsadida Xalqaro tadqiqot guruhi qachon tuzilgan edi?**
  - A. 1966 yilda
  - B. 1968 yilda
  - C. 1978 yilda
  - D. 1988 yilda

**3. Milliy hisob va audit tizimlarini xalqaro miqyosda uyg'unlashtirish maqsadida tuzilgan Xalqaro tadqiqot guruhiga quyidagi davlatlardan qaysi biri kiritilgan?**

- A. Uels
- B. Norvegiya
- C. Islandiya
- D. Makedoniya

**4. Buxgalteriya hisobi va audit tizimlarini standartlashtirish muammolari bilan BMTning qaysi tashkiloti shug'ullanadi?**

- A. ISAR
- B. IAPC
- C. IFAC
- D. IASC

**5. Qaysi tashkilot Afrika qit'asi mamlakatlarida mavjud milliy hisob va audit tizimlarini bir xil asosga keltirishga xizmat qiladi?**

- A. Buxgalteriya hisobi va audit bo'yicha Afrika Kengashi
- B. Buxgalteriya hisobi va audit bo'yicha Afrika Komissiyasi
- C. Buxgalteriya hisobi va audit bo'yicha Afrika Konfederatsiyasi
- D. Buxgalteriya hisobi va audit bo'yicha Afrika Ittifoqi

**6. Qaysi tashkilot Osiyo va Tinch okeani mamlakatlarida mavjud milliy audit tizimlarini bir xil asosga keltirishga xizmat qiladi?**

- A. Osiyo va Tinch okeani mamlakatlari buxgalterlari Konfederatsiyasi
- B. Osiyo va Tinch okeani mamlakatlari buxgalterlari Ittifoqi
- C. Osiyo va Tinch okeani mamlakatlari buxgalterlari Komissiyasi
- D. Osiyo va Tinch okeani mamlakatlari buxgalterlari Kengashi

**7. Jahon mamlakatlarida hisob va audit sohasida standartlarni muvofiqlashtirish va tatbiq etish bilan qaysi tashkilot shug'ullanadi?**

- A. IAPS
- B. YuNESKO
- C. GAAP

D. OECD

**8. OECDning xalqaro auditorlik faoliyati bo'yicha asosiy vazifasi nima?**

- A. Xalqaro standartlarning loyihasini ko'rib chiqishda ishtirok etadi
- B. Xalqaro standartlarni ishlab chiqadi
- C. Xalqaro standartlarni ishlab chiqishda bilvosita qatnashadi
- D. Xalqaro standartlarni tartibga solib turadi

**9. AICPAning «Kasbiy etika asoslari» kodeksining 4 qismini ko'rsating?**

- A. Kontseptsiya, o'zini tutish qoidalari, tushuntirishlar va etik me'yorlar
- B. Asosiy qoidalar, o'zini tutish qoidalari, tushuntirishlar va etik me'yorlar
- C. Kontseptsiya, izohlar, tushuntirishlar va etik me'yorlar
- D. Kontseptsiya, o'zini tutish qoidalari, tushuntirishlar va izohlar

**10. «Katta to'rtlik» tarkibiga kiruvchi auditorlik kompaniyalarining yillik daromadining minimal miqdori qancha bo'lishi kerak?**

- A. 500 mln. AQSh dollari
- B. 300 mln. AQSh dollari
- C. 800 mln. AQSh dollari
- D. 750 mln. AQSh dollari

**11. Evropa iqtisodiy hamjamiyatiga a'zo mamlakatlar auditorlariga qo'yiladigan malakaviy talablar qaysi hujjatda belgilangan?**

- A. 8-direktivada
- B. 6-direktivada
- C. 3-direktivada
- D. 2-direktivada

**Tayanch tushunchalar**

Xalqaro auditorlik tashkilotlari, xalqaro auditorlik kompaniyalari, xalqaro buxgalterlar federatsiyasi, Buxgalteriya hisobi xalqaro standartlari qo'mitasi, Mustaqil auditorlarning xalqaro tashkilotlari, Xalqaro auditorlik tashkilotlarining «Katta to'rtlik» guruhi, "PriceWaterhousCoopers" auditorlik kompaniyasi, "Deloitte and Touch" auditorlik kompaniyasi, "Ernst and Young" auditorlik kompaniyasi, "KPMG" auditorlik kompaniyasi.



## **IV BOB. AQSH VA EVROPA DAVLATLARIDA AUDIT TIZIMI**

### **4.1. AQShda auditorlik faoliyati**

Auditning rivojlanish tarixini quyidagicha bosqichlarga ajratish mumkin: audit paydo bo'lishining ilk bosqichlari, auditning G'arbiy Evropada vujudga kelishi va rivojlanishi, AQShda auditning rivojlanish tarixi, Osiyo va Sharqiy Evropa mamlakatlarida auditning shakllanishi, MDH mamlakatlarida auditning holati va h.k.

1631 yilda Gollandiyadan AQShning Massachusetts shtati Plimut shahriga koloniya qarzlarning tobora o'sib borayotganligi sababini aniqlash uchun buxgalter yuborildi. Bu Amerikadagi birinchi auditorlik tekshiruvi hisoblanadi. Ammo auditning vatani Buyuk Britaniya hisoblanadi. Auditorlik faoliyati birinchi marta ushbu mamlakatda qonuniy kuchga ega bo'lgan. Bu erda 1844 yildan boshlab kompaniyalar to'g'risida qonunlar e'lon qilingan bo'lib, ushbu qonunlarga muvofiq kompaniyalar bir yilda kamida bir marta buxgalteriya hisobvaraqa va foyda to'g'risidagi hisobotni tekshirtirish uchun maxsus professional mutaxassisni taklif qilishga majbur edilar. Bu hisobot ma'lumotlari esa keyinchalik aksionerlar umumiy yig'ilishida o'qib eshittirilgan.

Ichki auditorlar xizmatini tashkil etgan Amerika Qo'shma Shtatlaridagi eng birinchi tarmoq - Temir yo'l transporti hisoblanadi. XIX asrning oxirida ingliz ko'chma auditorlari ma'muriyatning mulk va hisobot tizimi uchun mas'uliyat darajasiga baho berish vazifasini bajarish uchun butun mamlakat bo'ylab yoyilib ketgan transport agentliklariga tashrif buyurdilar. XX asr boshlariga qadar AQShda mustaqil audit ingliz modeli asosida faoliyat yuritdi. Bu model balansga tegishli ma'lumotlarni har tomonlama chuqur tadqiq etishni ko'zda tutar edi. Jahonda mashhur amerikalik olim Robert Xayster Montgomeri (1872-1953 yillar) o'zining "Audit" nomli kitobining birinchi nashrida bu ilk bosqichdagi Amerika auditini "hisob-kitob auditi" deb atadi. Olim fikricha, bu davrda auditor ish vaqtining to'rttdan uch qismi hisob-kitoblar va buxgalteriya kitoblarini tuzishga sarflangan.

Amerikada auditga qonun tomonidan o'rnatilgan talablarning bo'lmaganligi va tekshirishlarni ko'p hollarda ingliz investorlari tomonidan Qo'shma Shtatlar

firmalariga yuborilgan auditorlar amalga oshirganliklari tufayli dastlab bu kasb juda sekinlik bilan rivojlandi. AQShda auditorlik ishi Britaniya audit amaliyotining bevosita ta'sirida 1887 yilda auditorlar uyushmasining tashkil topishi bilan vujudga keldi.

1896 yilda esa Nyu-York shtatining qonunchilik organlari tomonidan buxgalterlarning auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi qonun loyihasi qabul qilindi. Shu munosabat bilan R.Montgomeri shunday degan edi: "Biz AQShda yangi kasb erasi bo'sag'asida turibmiz". 1900 yilga qadar AQShda audit masalalari bo'yicha juda kam ishlar nashr etildi. 1905 yilda va keyinchalik 1909 yilda Montgomeri AQShda Lorens R.Diksining Angliyada yozilgan "Audit: auditorlar uchun amaliy qo'llanma" kitobini chop etdi. 1912 yilga kelib esa Amerika amaliyotining Britaniya amaliyotidan farq qilishini ko'rgan Montgomeri auditorlik to'g'risidagi Amerikada birinchi kitobni ("Audit: nazariya va amaliyot". Keyinchalik bu kitob "Montgomeri auditi" nomini oldi) yozdi.

Asta-sekinlik bilan amerikanacha audit "test auditi"ga aylanib bordi. Bu audit yuqori sur'atlarda kengayib borayotgan amerikanacha biznesga tezda moslashish imkonini berdi. Ushbu audit tarafdorlari fikricha, hisob-kitoblarni Britaniya usulida tekshirish juda ko'p vaqt va mablag'larni talab qiladi. Auditorlik faoliyatida tobora katta o'rin egallay boshlagan test usulidan tashqari auditorlar operatsiyalarni tekshirish uchun biznes bo'yicha hamkorlaridan firmalar faoliyati to'g'risidagi ma'lumotlarni yig'ishni ham amaliyotda qo'llay boshladilar. Investorlar manfaatlarini hisobga olgan holda ular aktivlar va passivlarni baholashga katta e'tibor qarata boshladilar. Bu barcha yangiliklar audit vazifalarining kengayotganligini o'zida aks ettirar edi. Endilikda audit yuqori aniqlikda tekshirish bilan cheklanmay qoldi.

AQShda amalda bo'lgan qonunchilikka ko'ra ko'plab xususiy korxonalar va hukumat idoralari har yili auditorlik firmalari tomonidan o'tkaziladigan moliyaviy tekshirishlarni amalga oshirishlari lozim. Tekshirish to'g'risidagi hisobot firma egalari, korxonaning kreditorlariga taqdim etiladi. Bu hisobotda buxgalteriya hisobi jarayonlarining to'g'riligi va asoslanganligi, shuningdek, uni yuritish

shakllari va usullarini yaxshilash bo'yicha tavsiyalar o'z aksini topadi. Amerika Qo'shma Shtatlarida mustaqil audit zamonaviy ma'noda rivojlandi: uning rivojlanishi ko'p jihatdan kreditorlar, ayniqsa, banklarning ishonchli moliyaviy axborotga bo'lgan talablari tufayli yuz berdi. Banklar ushbu axborotlar asosida kredit taqdim etish to'g'risida qaror qabul qildilar.

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 qaratib 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, "balanslar auditiga" bag'ishlandi. Ushbu qarorning qayta ko'rib chiqilgan nashri 1929 yilda e'lon qilinib, "Moliyaviy hisobotlarni tekshirish" nomini oldi. Garchi ushbu risolada 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 bordi.

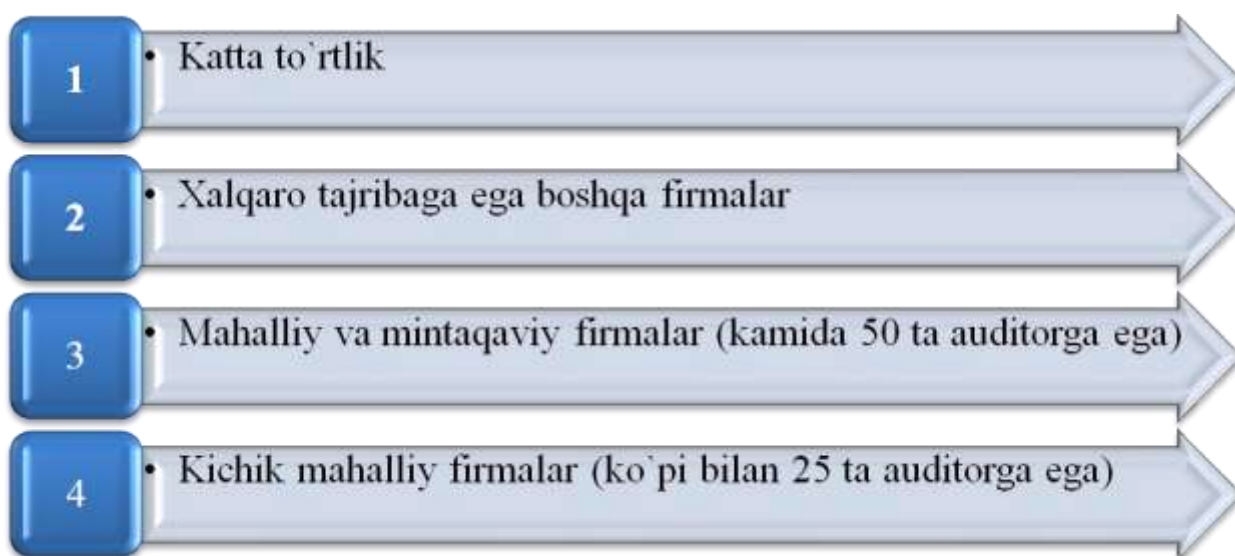
1936 yilda "Mustaqil auditorlar tomonidan moliyaviy hisobotlarni tekshirish" deb nomlangan risola chop etildi. Bu risolaning mazmuniga so'nggi yillarda yuz bergan ko'plab voqealar o'z ta'sirini ko'rsatdi. Bu voqealar orasida eng ahamiyatlisi bitimlar tuzish standartlarini takomillashtirishga yo'naltirilgan AICPAning Nyu-York fond birjasi bilan hamkorlik munosabatlarining yo'lga qo'yilishi, shuningdek, 1933 yilda qabul qilingan qimmatli qog'ozlar to'g'risidagi va 1934 yilda qabul qilingan birjalar to'g'risidagi 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 qoida e'lon qilindi. Qo'mita esa bu davrda yangi nomga ega bo'ldi: auditorlik standartlari bo'yicha Ijroiya qo'mita (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) №1 ga birlashtirdi. Bu Qoida hozirgi kunda ham amal qilmoqda. XX asrning 70 va 80-yillari jamoatchilikning auditorlar ishlari va majburiyatlari doirasiga qiziqishining oshishi bilan tavsiflanadi.

Bu davr ko'plab muvaffaqiyatsiz tekshirishlar bilan bog'liq. Buning natijasida Kongressda yig'ilish bo'lib o'tdi, auditorning roli va mas'uliyatini aniqlash uchun maxsus komissiya tuzildi, jamiyat tasavvuridagi audit bilan muayyan chegaralar bilan cheklangan auditning real jarayoni imkoniyatlari o'rtasidagi nomuvofiqlik mavjudligi to'g'risida xulosalar chiqarildi, ushbu nomutanosiblikni bartaraf etishga yo'naltirilgan auditorlik standartlari bo'yicha Kengashning faolligi oshdi.

AQShda auditorlik firmalari 4 ta guruhga bo'linadi:



Bugungi kunda AQShda 45000 dan ortiq auditorlik firmalari mavjud.

#### **4.2. Germaniyada auditorlik faoliyati**

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

Tekshirishning eng muhim natijalarini auditor o'z hisobotida keltiradi va unda tekshirilayotgan korxonani o'zining xulosalari bilan tanishtiradi.

Auditor iqtisodiyot va ishlab chiqarishni tashkil etishning barcha sohalarida malakali maslahatchi bo'lishi lozim. U korxonaga keng ma'noda maslahat beradi va shu bilan birga iqtisodiy, moliyaviy, tashkiliy va huquqiy xarakterdagi muammolarni ko'ra olishi va ularni hal etishning eng oqilona yo'llarini izlab topa olishi lozim.

Soliq masalalari bo'yicha mutaxassis sifatida faoliyat ko'rsatar ekan, auditor moliyaviy organlar va moliyaviy sud oldida soliq ishlari bo'yicha o'z mijozlarining manfaatlarini himoya qilish huquqiga ega. U advokat bilan birga soliq qonunbuzarliklari to'g'risidagi jinoiy ishlar bo'yicha sudda himoyachi sifatida qatnashishi mumkin.

Vasiylik faoliyati ham auditor faoliyatining sohasi hisoblanadi. Unga, xususan, ishonch bildirgan kishining topshirig'iga binoan begona mulkni boshqarish, kredit kafolatlariga xizmat ko'rsatish va xalqaro bitimlar topshiriqlari bo'yicha kompaniyalarda paylarni boshqarish kiradi. Bundan tashqari, u meroslar bo'yicha ijrochi, merosni boshqaruvchi va vasiy, shuningdek, ishlab chiqarish bo'yicha boshqaruvchi, qarzdor ishlari bo'yicha boshqaruvchi, likvidator (tugatuvchi) va meros vasiysi sifatida ham qatnashishi mumkin.

Auditor ko'p hollarda korxonaning xo'jalik faoliyati masalalari va soliq qonunchiligi, masalan, korxonaning qiymatiga va ulush asosida qatnashishga baho berish, sanatsiya va korxonaning to'lovga qobiliyatligini tekshirish, bir martalik kompensatsiya va zarar miqdorini aniqlash, shuningdek, ajralish yuz berayotgan holatda nikohda birgalikda yashagan davrda er va xotindan biri tomonidan to'plangan mulkni kompensatsiya qilish bo'yicha xulosa beruvchi ekspert sifatida faoliyat yuritadi.

Germaniyada auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini olish bilan bog'liq masalalar kompleksi batafsil ishlab chiqilgan. Federal erlarda malakaviy imtihonlarni o'tkazish uchun maxsus komissiyalar tuziladi (uch yil muddatga). Bu komissiyalarning raislari etib erlarning oliy ma'muriyati vakillari tayinlanadilar. Da'vogarlarni imtihonlarga kiritish to'g'risidagi qaror komissiyaning barcha a'zolari tomonidan qarshilik bo'lmagan sharoitda rais tomonidan qabul qilinadi.

Auditor malakasini olish uchun imtihon topshirishga ruxsatnoma da'vogarda tugallangan oliy iqtisodiy, yuridik yoki texnik ma'lumot bo'lgan, shuningdek, etarli darajada amaliy ish staji mavjud bo'lgan sharoitda beriladi. Da'vogar iqtisodiyot sohasida minimal amaliy ish staji (besh yillik) mavjudligini, shundan kamida to'rt yili audit sohasidagi staj ekanligini tasdiqlashi lozim. 15 yildan kam bo'lmagan muddat davomida soliq masalalari bo'yicha maslahatchi yoki taftishchi bo'lib ishlagan da'vogarlar uchun audit sohasida amaliy ish stajini hujjat bilan tasdiqlash talab etilmaydi. 10 yilgacha soliq inspektori bo'lib ishlash amaliy ish staji sifatida qabul qilinadi.

Sud qaroriga ko'ra ijtimoiy lavozimlarni egallash huquqiga ega bo'lmagan, ruhiy kasal, qiyin moliyaviy ahvolda bo'lgan shaxslar imtihonlarga qo'yilmaydilar.

Imtihonlar yozma va og'zaki shakllarda o'tkaziladi. Imtihonlarga qo'yilgan da'vogarlar oliy er idoralari qoshida faoliyat ko'rsatayotgan vakolatli imtihon komissiyalariga imtihonlarni topshiradilar. Imtihon ettita yozma ishdan iborat: ular bir kunda bitta topshiriqdan imtihon oluvchilar nazoratida bajariladi: ikkita ish audit sohasidan, ikkitasi – iqtisodiyot hamda ishlab chiqarish va iqtisodiyotni tashkil etishdan, bittasi – xo'jalik huquqidan, ikkitasi – soliq qonunchiligidan.

Imtihonlarni muvaffaqiyatli topshirgandan so'ng da'vogarga oliy federal er idorasi tomonidan berilgan auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish uchun litsenziya taqdim etiladi. Unga qadar da'vogar o'z auditorlik faoliyatini amalga oshirmoqchi bo'lgan federal er hududidagi oliy idora oldida qasamyod qabul qilishi lozim. Agar imtihon topshirilgandan so'ng besh yil davomida litsenziya olish uchun ariza topshirilmagan bo'lsa, u holda imtihonga ruxsat berish bo'yicha komissiya da'vogardan takror imtihon topshirishni talab qilishi mumkin.

Har yili Germaniyada auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish huquqini olish uchun taxminan 200-250 nafar kishi litsenziyaga ega bo'ladilar.

Auditorlar o'z faoliyatlarini alohida tartibda, ya'ni xususiy idorada ham, kompanonlar bilan, shu jumladan, taftishchilar, soliq masalalari bo'yicha maslahatchilar va advokatlar bilan ham amalga oshirishlari mumkin. Ular shuningdek, auditorning xususiy idorasida yoki auditorlik firmasida, taftishchilik faoliyati bilan shug'ullanuvchi kooperativ uyushmalarda, omonat kassalarining taftishchilik xizmatlarida yoki davlat korporatsiyalari va muassasalari uchun markaziy taftishchilik xizmatlarida qonun bo'yicha tayinlangan vakil sifatida ham ishlashlari mumkin. Bundan tashqari, auditorlik kasbi doirasidan tashqari boshqa har qanday faoliyat turi, shuningdek, yollanib ishlashga doir yondosh ish bilan shug'ullanishga yo'l qo'yilmaydi.

Germaniyada auditorlik firmalari aktsionerlik jamiyatlari, kommandit aktsionerlik jamiyatlari, mas'uliyati cheklangan jamiyatlar, ochiq savdo o'rtoqlik firmalari va kommandit o'rtoqlik firmalari shaklida tashkil etilishi mumkin.

Tashkilotning auditor jamiyat sifatida tan olinishi jarayoni uning markaziy idorasi joylashgan federal er hududidagi oliy ma'muriyat tomonidan amalga oshiriladi.

Auditorlarning kasbiy o'zini-o'zi boshqarish vazifalarini hal etish uchun Auditorlar Palatasi tashkil etilgan. Bu jamoat tashkiloti barcha auditorlar, taftishchilar, auditorlik firmalari va taftishlar bo'yicha jamiyatlarning kasbiy manfaatlarini himoya qiladi, shuningdek, ular tomonidan kasbiy majburiyatlarning bajarilishini nazorat qiladi. Auditorlar Palatasiga nafaqat uning a'zolari, balki buyurtmachilar, qonun chiqaruvchilar, idoralar va sud vakillari murojaat qilishlari mumkin. Auditorlar Palatasi mazkur kasbning barcha vakillarini auditorlik faoliyatini amalga oshirish bilan bog'liq turli masalalar bo'yicha maslahatlar va tavsiyalar bilan qo'llab-quvvatlaydi.

Auditorlar faoliyati ustidan nazorat funktsiyasi Palata va sud organlari tomonidan amalga oshiriladi. Palata rahbarlari qarorlariga ko'ra tushuntirish va hayfsan e'lon qilinishi mumkin. Sud qaroriga ko'ra ogohlantirish berilishi, hayfsan e'lon qilinishi, 100 ming evro miqdorigacha pul jarimasi joriy etilishi va kasbiy qatlamdan chiqarilib yuborilishi mumkin.

### **4.3. Buyuk Britaniyada auditorlik faoliyati**

Agar buxgalteriya hisobining vatani Italiya hisoblansa, auditorlik faoliyatining vatani Angliya hisoblanadi. 1773 yildayoq Shotlandiyaning poytaxti – Edinburg shahrining adres kitobida etti nafar auditorning nomi qayd etilgan edi. Keyinchalik 1854 yilda mazkur shaharda “Buxgalterlar jamiyati” tashkil etilgan bo'lib, u o'z ichiga buxgalter-auditorlarni qamrab olgan edi. Bu holat ayrim mualliflarga g'arb mamlakatlarida audit XIX asrda Shotlandiyada vujudga keldi, degan xulosaga kelishga asos yaratdi. Mulkdorlar va ular bilan ish munosabatlari orqali bog'liq shaxslar manfaatlari yo'lida hisob yozuvlarining qonuniy tartibi paydo bo'ldi. Eng salmoqli qonuniy hujjat Savarining tijorat kodeksi hisoblanadi (1673 yil). Bundan tashqari ham me'yoriy hujjatlar mavjud edi. Xususan, Kastiliyada XIII asrda qonuniy hujjat qabul qilingan bo'lib, uning to'ldirilgan tahriri 1549 yilda nashr etildi. Bu hujjatlar kreditorlarning huquqlarini aniq



belgilab bergan edi. XIX asrning o'rtalaridan boshlab aksionerlik jamiyatlarining keng tarqalishi va soliqqa tortishdagi o'zgarishlar soliq qonunchiligi mavqeining keskin o'sishiga olib keldi, auditorlarning roli oshib bordi (Angliyada auditorlar instituti 1299 yildayoq paydo bo'lgan edi, ammo uning zamonaviy shakllari 1854 yilda Edinburgda vujudga kelgan).

Audit ushbu so'zning hozirgi ma'nosida 200 yildan buyon mavjud. Uning paydo bo'lish ildizlari korxonani bevosita boshqarish bilan shug'ullanayotganlar va uning faoliyatiga pul kiritayotganlar o'rtasidagi manfaatlar bo'lingan vaqtlarga borib taqaladi. Aynan shu vaqtlarda aksionerlik jamiyatlari shakllana boshlagan va auditor (revizor) tashqi hisobotning jamoatchi nazoratchisi sifatida markaziy o'ringa ega bo'lgan.

XVIII asrning oxirlarida Shotlandiyada ayrim mansabdor shaxslarga "Shahar auditori sifatida xizmat ko'rsatishni ta'qiqlash to'g'risida"gi qonun qabul qilingan. Aynan shu bilan G'arb dunyosida auditor mustaqilligining zamonaviy tushunchasi kiritilgan. Auditning yanada rivojlanishiga 1862 yilda qabul qilingan Britaniya kompaniyalari to'g'risidagi qonun kuchli ta'sir ko'rsatdi. Ushbu qonunda kompaniyalar hisobvaraqaqlari va hisobotlarini majburiy tarzda bir yilda kamida bir marta tekshirishdan o'tkazish belgilab qo'yilgan edi. Temir yo'l transporti Buyuk Britaniyadagi ichki auditni yo'lga qo'ygan birinchi tarmoqlardan hisoblanadi. XIX asrning oxirlarida ingliz ko'chma auditorlari ma'muriyatning mulk va hisobot tizimi uchun mas'uliyat darajasiga baho berish vazifasini bajarish uchun butun mamlakat bo'ylab yoyilib ketgan transport agentliklariga tashrif buyurdilar. Bu, eng avvalo, korxonaning haqiqiy moliyaviy ahvoli va uning muayyan davrdagi xo'jalik faoliyati natijalari to'g'risidagi ishonchli ma'lumotlarni olish orqali aksionerlik jamiyatlari hisobotlarini ob'ektiv ravishda baholash zaruriyatidan kelib chiqqan edi. Korxonalarining o'zlariga to'liq ishonishi muayyan tavakkalchilikni keltirib chiqarar edi, chunki o'sha paytda korxonalarining bankrotlikka uchrashi tez-tez uchrab turar, buning natijasida esa aksionerlar, paychilar yoki kreditorlar o'z kapitallaridan mahrum bo'lar edilar. Natijada bir tomondan, aksionerlar va kreditorlar, ikkinchi tomondan soliqchilar tomonidan

buxgalteriya balanslarining haqiqiyligiga va daromadlar to'g'risidagi hisobotlarning to'g'riligiga bildirilgan ishonchsizlik auditorlarning paydo bo'lishiga olib keldi. Bu auditorlarning asosiy vazifasi aksionerlik jamiyatlarining hisobotlarini o'rganish va tahlil qilish hamda ularning ishonchliligi to'g'risida malakali xulosa berishdan iborat edi.

Aksionerlarning umumiy yig'ilishida jamiyatning yillik hisobotini muhokama qilishda eng avvalo, auditorlarning xulosasi tinglanar va faqat shundan keyin hisobot tasdiqlanar (tasdiqlanmas) va jamiyat boshqaruvi faoliyatiga baho berilar edi. Boshqacha qilib aytganda, auditor kasbi birinchi marta aksionerlik kompaniyalarida paydo bo'ldi. Bu vaqtda aksionerlar, kreditorlar va soliq xizmati korxonaning moliyaviy holati to'g'risida ob'ektiv baho beradigan mustaqil mutaxassisni izlashga majbur bo'lgan edilar.

Angliyalik mashhur olim Loursen Diksi audit va taftish texnikasi quyidagilarni aniqlashini ta'kidlagan edi:

- 1) almashtirishlar;
- 2) tasodifiy xatolar;
- 3) hisobni tashkil etishdagi kamchiliklar.

Taftish kassadan boshlanib, balans tahliliga turli manfaatdor shaxslar manfaatlari nuqtai nazaridan qaralar edi.

Audit nazariyasi va amaliyoti to'g'risida fikr yuritilganda A.T.Vatsonni alohida ajratib ko'rsatish zarur. U hisob yuritishdagi uchta soxtalashtirishni ajratib ko'rsatdi. Unda:

1. Vaziyat shuni ko'rsatadiki, moddiy javobgar shaxslar talon-tarojlikni amalga oshirganlar. U mulkdor ham, boshqa moddiy javobgar shaxs ham, begona shaxs ham bo'lishi mumkin. Bu holat yashirish deb ataladi;

2. Vaziyat haqiqiy holatni bo'rttirib ko'rsatish maqsadida yuzaga keladi (masalan, aktsiya kursini ko'tarish istagida). Bu holat xaspo'shlash deb ataladi.

3. Vaziyat shuni ko'rsatadiki, haqiqiy holat balansda aks ettirilganidan yaxshiroq (masalan, soliq to'lovlari miqdorini o'zgartirish istagi). Bu holat ham xaspo'shlash deb ataladi.

Har qanday soxtalashtirish kengroq tushuncha sifatida angliyalik auditorlar tomonidan ko'rib chiqilgan va tahlil qilingan. Soxtalashtirishni aniqlash uchun, Vatson fikricha, quyidagi shartlar zarur:

1) firma rahbarining ko'magi, u eng yaxshi holatda yashirishni ochishga tayyor, ammo hech qachon xaspo'shlashdan voz kechmaydi;

2) soxtalashtirishning u yoki bu hisob varaqasi qanday maqsadda ochilishi to'g'risida aniq tasavvurga ega bo'lish (taftishchi uchun hisob varaqalarining maxsus tasnifi lozim);

3) potentsial kamomadchining ruhiyatini, uning istagi va "atrofidagi holatni o'z foydasiga jalb etish" qobiliyatini bilish;

4) taftish qilinayotgan korxonada xodimlarining o'zaro munosabatlarini tahlil qilish;

5) ishning uzoqligi "jinoyatchini kamroq ehtiyotkor qiladi";

6) har bir kishining xarakterida mavjud bo'lgan u yoki bu darajadagi ambitsiya ruhiy jihatdan barqaror va ochko'z kishini uyaltirib qo'yishi mumkin;

7) yozuvlardagi ehtiyotsizlik;

8) qarovsizlik, xo'jalik hayotida yuz bergan dalillarning buxgalteriya yozuvidan orqada qolishi; hisob yuritishda qanchalik orqada qolinsa, suiste'mol vujudga kelish ehtimoli shunchalik ko'payadi;

9) o'zini himoyalash bo'yicha lavozimga tayinlanish – hisob yuritishning eng katta dushmanlaridan biri.

Yuqorida keltirilgan holat shunday xulosaga olib keladiki, audit va taftishning, pirovard natijada buxgalteriya hisobining predmeti xo'jalikda band bo'lgan shaxslarning ruhiyati, xodimlarning huquq va majburiyatlari, ularning harakat motivlari hisoblanadi. Xo'jalikni boshqarish - bu unda band bo'lgan kishilarning hohish-istaklarini boshqarishdir. Buxgalterlarning o'zi ham inson va ular o'zlari tekshirayotgan kishilardan ustun emaslar.

Goddard o'zining hamkasblari va zamondoshlarining bunday baholaridan kelib chiqqan holda talon-tarojlik va o'g'rilikning o'ntadan to'qqiztasi buxgalterlarning aybi bilan yuz berishini ta'kidlaydi. Vatson esa kishilar

ruhiyatining beqarorligini ta'kidlar ekan, ushbu kasb egalari tomonidan sodir etiladigan eng tipik jinoyat turlarini ajratib ko'rsatadi:

- boyliklar, ayniqsa, pullik boyliklar kirim qilinmaydi;
- hujjatlar boshqa kun bilan rasmiylashtiriladi;
- pul (kassa) va moddiy hisob varaqalari bo'yicha qoldiqlar sun'iy ravishda ko'paytirib ko'rsatiladi;
- to'lov qaydnomalarining natijalari oshiriladi;
- buxgalterlar "do'stlari"ning ish haqlari oshirilib ko'rsatiladi;
- pul soxta shaxslarga yoziladi ("o'lik jonlar");
- kassa hisob varaqasi qalbaki kreditlanadi yoki qalbaki kreditorlik qarzlari aks ettiriladi;
- oshirib ko'rsatilgan komission to'lovlar to'lanadi va uni oluvchilar bilan bo'lib olinadi;
- hujjatlar, odatda cheklar soxtalashtiriladi;
- bir hujjatga (yoki uning bir nechta nusxalariga) bir necha marta haq to'lanadi.

Albatta, o'sha zamonning tijorat amaliyoti boshqa jinoyat turlarini ham bilar edi. Soxtalashtirish vositasi sifatida operatsion hisob varaqalari (xarajatlar, kelgusi davr xarajatlari va h.k.), soxtalashtirilgan, to'g'rilangan, tozalangan va boshqa hujjatlar, shuningdek, bitta o'zi uchun va bitta tashqarida foydalanish uchun "ikkita kitob yuritish" (bittasi qora, ammo haqiqiy, ikkinchisi oq, ammo soxta) va boshqalar qatnashar edi. Soxtalashtirishga qarshi kurash vositasi sifatida quyidagilar tavsiya etilgan edi: 3 oydan 6 oygacha muddatda taftish o'tkazib turish; firmaning barcha omborxonalarini bir vaqtning o'zida bir yo'lakay inventarizatsiya qilish; moddiy javobgar shaxslarni bir omborxonadan ikkinchisiga tez-tez almashtirib turish; debitor va kreditor qarzlarni inventarizatsiya qilish (shartnoma tuzganlarga huquq va talablar ro'yxati bilan xat yuboriladi, xatni olganlar ularni tasdiqlashi lozim); hisob-kitob hujjatlarini, odatda, xodimlarning hisob-kitob daftarchalarini to'satdan tekshirish (buxgalter shaxsiy hisob varaqasida hisob-kitob daftarchasiga nisbatan ko'proq ko'rsatishi mumkin).

Taftish jarayonida barcha tekshirilgan hujjatlarga taftishchining shaxsiy muhri qo'yilgan. Shu narsa tan olingan ediki, nazoratchi, bir tomondan, barchaga shubha bilan qarashi, ikkinchi tomondan, juda xushmuomala bo'lgan holda buni birorta ham tekshirilayotgan shaxsga bildirmasligi lozim edi.

Taftish o'tkazish tartibi bo'yicha turli qarashlar mavjud edi. Masalan, Vatson va Chedvik eng avvalo kassani, keyinchalik, boshqalarni taftishchi tanlagan tartib bilan tekshirishni zarur deb hisoblagan bo'lsalar, Goddard eng avvalo Bosh kitobni tekshirishni zarur deb hisoblar edi. Tekshirish taftishchi tomonidan o'rnatilgan hisobvaraqa tartibida amalga oshirilishi lozim edi.

Buxgalteriya ekspertizasi bo'yicha yirik asarlar L.Diksi va F. Pikeley tomonidan yozilgan. Angliyalik taftishchilar texnikasi boshqa mamlakatlarda katta qiziqish uyg'otar edi. 1908 yilda A.I. Gulyaev Peterburgda ish olib borgan ikki angliyalik taftishchilar to'g'risida yozgan edi. Ular 150 ta savolni o'z ichiga olgan anketa-yo'riqnoma asosida ish olib borar edilar. Javoblar sifatida raqamlar qo'yilar edi va "kompaniyadagi ahvol to'g'risida aniq va to'liq manzara namoyon bo'lar edi".

Buyuk Britaniyada Angliya va Uels maslahatchi buxgalterlar Instituti (1880 yil), diplomga ega va korporativ buxgalterlar Uyushmasi tashkil etilgan bo'lib, bu Uyushmaga nafaqat Britaniya orolida yashovchilar, balki Britaniya koloniyasi va mandat bilan idora qilinadigan hududi vakillari ham a'zo bo'lishlari mumkin edi. Keyinchalik milliy-ozodlik harakatlarining rivojlanishi va ushbu mamlakatlar tomonidan mustaqillikning qo'lga kiritilishi bilan ularda auditorlik kasbi vakillarini o'zida birlashtirgan milliy tashkilotlar tuzila boshlandi. Angliyada auditning vujudga kelishi masalasini buxgalteriya hisobining tarixi, paydo bo'lishi va shakllanishidan ajratib qo'yish mumkin emas. Angliyalik olim V.T. Bakster buxgalteriya hisobi va audit rivojlanishini to'rtta bosqichga ajratadi:

- 1) qadimgi dunyo va o'rta asrlar bozorlari tarixini o'z ichiga olgan klassik bosqich;

2) 1200 yildan 1850 yilgacha bo'lgan davr. Sanoqning pozitsion tizimi vujudga keldi. Uning qo'llanilishi ikki yoqlama yozuvni barpo etish va hisob usullari bilan moliyaviy natijalarni hisoblashni ta'minlash imkoniyatini berdi.

3) 1850 yildan 1950 yilgacha bo'lgan davr. Bu davrda iqtisodiy hayotning keskin murakkablashuvi, xarajatlar hisobi va tannarxni hisoblashning keng tarqalishi, ommaviy hisobot va auditorlik faoliyatining vujudga kelishi kuzatiladi.

4) 1950 yildan boshlab hisob va audit tarixida mutlaqo yangi davr boshlandi. U elektron-hisoblash texnikasining keng tarqalishi, hisob jarayonlarini mutanosiblashtirish uchun inflyatsiya jarayonlarini hisobga olish zaruriyati bilan bog'liq bo'lib, hisob va auditorlik standartlarining ishlab chiqilganligida o'z aksini topadi.

#### **4.4. Frantsiyada auditorlik faoliyati**

Frantsiyada buxgalteriya hisobi va auditning iqtisodiy jihatlari shakllanishining tarixiy yo'li frantsuz maktabining to'rt nafar yirik olimlari - Jan Gustav Kursel-Senel, Leon Sey, Adolf Gilbo va Ejen Per Lestelarning ilmiy ishlari uchun ham xarakterlidir va uni ikki asosiy yo'nalishda ko'rib chiqish mumkin:

a) unsurlarning turlari bo'yicha: kapital, boyliklar, amortizatsiya, uchinchi shaxs, natijalar;

b) tarixiy davrlar bo'yicha: korxonaning tashkil topish davrida, korxonaning faoliyat ko'rsatishi jarayonida va moliyaviy natijalarni aniqlash davrida.

Taniqli frantsuz olimi Leon Sey fikricha, buxgalteriya hisobi kelajak uchun yo'l ochib bermaydi, ammo qaysi yo'ldan yurganligimizni va qaerda turganligimizni ko'rsatib beradi. Buxgalteriya hisobida eng asosiysi - bu nazorat. "Nazorat asosida, - deb yozadi L.Sey, - ishonchsizlik yotadi va bu ishonchsizlik ishonch bilan o'lchanmaydi"; nazoratda eng muhimi - "o'z narxi" - tannarx hisoblanadi. Qaerda raqobat bo'lsa, qaerda bozor narxlarning doimiy o'zgarishini bilsa, tannarx xo'jalik hayotining asosiy ko'rsatkichiga aylanadi. Qaerda sotiladigan mahsulotga preyskurant o'rnatilgan bo'lsa, kalkulyatsiya kerak emas. Shunday qilib, L. Sey o'sha vaqtlardayoq audit va bozorning "narxini tushungan".

Frantsuz ilmiy g'oyalarining haqiqiy gullab-yashnashi ikki muallif asarlari bilan bog'liq. E.Leste va A. Gilbo hisobning uch funktsiyasi doktrinasini ilgari surdilar:

- maxsus mantiqni ishlab chiqish, ob'ektlarni tasniflashtirish va hokazolar bilan bog'liq hisobchilik funktsiyasi;

- sinfiy manfaatlarni qiyoslovchi ijtimoiy funktsiyasi;

- hisob axborotlari yordamida xo'jalik jarayonlarini boshqarish imkoniyatini beradigan iqtisodiy funktsiyasi.

Bu funktsiyalar "boshlang'ich hisobchi" nomli maxsus konstruktsiya yordamida amalga oshiriladi. "Boshlang'ich hisobchi" deganda ular "o'ziga xos bo'lgan majburiyatlar natijasida o'zining mulki va xo'jalik operatsiyalari ta'sirida mulkning o'zgarishi to'g'risida hisobchilik ishlarini yurituvchi shaxs"ni tushunadilar.

1867 yilda Angliyada majburiy audit o'rnatilganidan besh yil keyin xuddi shunday qonun Frantsiyada ham qabul qilindi. Mazkur qonunda "hisoblar bo'yicha komissarlar" nomli maxsus taftishchilar tomonidan aksioner jamiyatlar 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 rantelarga aylanib bordilar. Qimmatli qog'oz egalari uchun aksioner jamiyatlarda 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.

Frantsiyada ko'zga ko'ringan buxgalter-taftishchilardan biri Eduard Minno edi. Barcha jihatlarni qat'iy belgilash istagi Frantsiyada buxgalteriya kodeksini va shundan kelib chiqqan holda buxgalteriya huquqining yangi tarmog'ini yaratishda o'z ifodasini topdi. Lui RASHU va J.Oktor fikricha, kodeksda kasbning yuridik ta'rifi va tomonlarning (buxgalter va yollovchi) majburiyatlari o'z aksini topishi, ya'ni bu AQShdagi buxgalterning etik kodeksidek bo'lishi lozim edi. Ikkinchi

jahon urushidan keyin qator Evropa mamlakatlarida (GFR, Frantsiya, Shvetsiya, Belgiya, Daniya Lyuksemburg) buxgalteriya hisobi, shu jumladan auditning qat'iy va batafsil tartibga solish tizimi kiritildi. Shu sababli yaqin kelajakda huquqning maxsus tarmog'i - buxgalteriya huquqining barpo etilishini kutish mumkin edi. Hisobning qat'iy tartibga solish tizimining joriy etilishidan ko'zda tutilgan asosiy maqsad - transmilliy korporatsiyalarning manfaatlarini ta'minlashdan iborat edi. 1942 yilda Frantsiyada buxgalter-ekspertlar va attestatsiyaga ega buxgalterlar Palatasi barpo etildi (ikkinchi toifa buxgalterlar buxgalter-ekspertlar ega bo'lgan barcha huquqlarga ega emas edilar). Uch yildan so'ng buxgalter-ekspertlar Palatasi faoliyati hukumat dekreti bilan tartibga solindi. Bu palata iqtisodiyot va moliya vazirligi himoyasi ostida faoliyat ko'rsatadi. Auditorlik faoliyatini takomillashtirish bo'yicha boshqa milliy buxgalter-auditorlar jamiyatlari ham katta ishlarni amalga oshirdilar. Xususan, 1945 yilda tashkil etilgan buxgalter-ekspertlar va attestatsiyadan o'tgan buxgalterlar frantsuz jamiyati o'z oldiga quyidagi vazifalarni qo'ydi: davlat oldida ijtimoiy manfaatlarini himoya qilish, majburiyatlarni vijdonan va malakali tarzda bajarish, kasbning manfaatlarini himoya qilish, hisob, taftish, nazorat va audit ixtisosliklari bo'yicha kadrlar tayyorlash.

Bu jamiyat muntazam ravishda se'zdlar chaqirdi va bu se'zdlarda mutaxassislar uchun katta qiziqish uyg'otadigan eng muhim muammolar muhokama qilindi, se'zd materiallari asosida hisob, huquqiy masalalar, auditorlik tekshirishlarini o'tkazish uslubiyati bo'yicha tavsiyalarni o'zida jamlagan hisobotlar nashr etildi. Se'zd materiallaridan buxgalter-taftishchilar o'zlarining amaliy faoliyatlarida foydalanar edilar. Buxgalter-ekspertlar va attestatsiyadan o'tgan buxgalterlar frantsuz jamiyati organlari tomonidan ikki darajada - milliy va mintaqaviy darajada boshqarilar edi. Frantsiyada auditorlik faoliyatini tartibga soluvchi va o'z tarkibiga mintaqalardagi auditorlar va auditorlik firmalarini birlashtirigan "Frantsiya hisob varaqalari bo'yicha komissarlar milliy Kompaniyasi" barpo etildi. Frantsiya auditorlari va auditorlik firmalari o'z a'zolik badallarini mintaqaviy bo'linmalarga, mintaqaviy bo'linmalar esa hisob varaqalari



bo'yicha Komissarlar Milliy Kompaniyasiga o'tkazib beradilar. Bu va boshqa barcha talablar Frantsiyada qonun bilan mustahkamlangan va ularni bajarish majburiy hisoblanadi.

O'z tarkibiga 24 kishi va 8 nafar o'rinbosarlarni jam qilgan Oliy Kengashni yashirin ovoz berish yo'li bilan bir yil muddatga Prezident saylaydi. Bundan tashqari milliy darajada auditorlik majburiyatlarini bajarishga ruxsat berilgan shaxslar ro'yxatini yuritish bilan shug'ullanuvchi qo'mita, Oliy Kengash faoliyati ustidan nazoratni amalga oshiruvchi intizom palatasi va nazorat organlari faoliyat ko'rsatadi. Mintaqaviy darajada departament Kengashlari, departament Kengashlari faoliyati ustidan nazorat yurituvchi departament intizom qo'mitalari va nazorat organlari tashkil etilgan. Shuni alohida ta'kidlash lozimki, nazorat organlari tarkibiga Iqtisodiyot va moliya vazirligi tomonidan tayinlangan hukumat komissiyalari ham kiradi.

#### **4.5. Italiyada auditorlik faoliyati**

Buxgalteriyaning birinchi nazariyotchilari Benedetto Kotruli (1458 yil) va mashhur matematik olim Luka Pacholi (1494), shuningdek, ularning izdoshlari hisoblanadilar. Buxgalteriya hisobi sohasidagi ushbu birinchi mualliflar ikki asosiy nazariy yo'nalishning asoschilaridir. Buxgalteriya hisobining tabiati to'g'risidagi masalani turli mualliflar qanday hal etganligidan qat'iy nazar ularning barchasi o'zlari oldida turgan amaliy va nazariy muammolarni hal etishga o'zlarining munosib hissalarini qo'shganlar. Ilmiy yo'nalishning rivojlanishi hisob oldida turgan maqsadlarning qayta baholanishiga olib keldi. Agar ilgari hisob oldida turgan yagona maqsad moddiy boyliklarning to'liq saqlanishini ta'minlashdan iborat bo'lgan bo'lsa, XIX asrning boshlariga kelib yangi maqsad - xo'jalik jarayonlarining samaradorligini aniqlash shakllandi, boshqacha qilib aytganda buxgalteriya hisobi nazorat va boshqarish quroli sifatida tushunila boshlandi.

Ma'lumki, buxgalteriya hisobi bo'yicha birinchi ilmiy kitob mashhur italiyalik matematik Luka Pacholi (1445-1515 yillar) tomonidan yozilgan. Uning "Hisob varaqlari va yozuvlari to'g'risidagi risola"si 1494 yilda chop etilgan.

Bizning fikrimizcha, kitobning bunday nomlanishi asosli, chunki buxgalteriya hisobini auditdan ajratish noto'g'ri bo'lgan bo'lur edi. Chunonchi, ushbu kitobning "O'zing yuritayotgan yoki birovga ishonib topshirgan magazin hisobini yuritish tartibi va usullari, bu hisob alohida xo'jayinning asosiy kitobi va magazin kitoblarida qanday yuritilishi haqida" nomli 23-bobida magazin deganda ichki firma hisob-kitoblari yuritiladigan savdo firmasining filiali tushunilishi ta'kidlanadi. Hisob varaqalari tizimi (rejasi) to'g'risida fikr yuritar ekan, muallif hisob varaqalari kuzatish maqsadidan kelib chiqishini va shu sababli maqsad o'zgarishi bilan hisob varaqalari ham o'zgarishini uqtiradi. 1494 yilda L.Pacholi o'z kitobida shunday deydi: "Hisob varaqalari – bu savdogarning o'zi tomonidan o'rnatilgan tartibga amal qilishni ko'zda tutuvchi mohiyatdan boshqa narsa emas. Undan muvaffaqiyatli foydalanish natijasida savdogar o'zining barcha ishlari to'g'risida va ishlarning muvaffaqiyatli yoki muvaffaqiyatsiz ketayotganligi to'g'risida ma'lumotga ega bo'ladi". U o'z fikrini davom ettirar ekan shunday ta'kidlaydi: "Zaruriyatga qarab ushbu vosita, ya'ni hisob varaqalari tuzishga murojaat qilgin va doimo esda tut: bu hisob varaqalarini ko'paytirish yoki kamaytirish mumkin". Shunday qilib, XV asrning oxirlariga keliboq, xo'jalik boyliklari dunyosida hisob varaqalari ustidan nazorat yuritish ayrim shartlarga amal qilishni taqozo etishi anglab etildi.

Italyan olimi D.Massa (1850-1978 yillar) fikricha, uning uchun buxgalteriya hisobi nafaqat boshqarish, balki odamlarni boshqarish to'g'risidagi fan hisoblanadi. "Xo'jalik faoliyati natijalarini aniqlash, ushbu xo'jalik faoliyatining boshqaruv organi topshiriqlariga muvofiq kelishini ta'minlash uchun bajarilayotgan xo'jalikning barcha ishini nazorat qilish hisobchilikning maqsadi va vazifalariga kiradi", - deb ta'kidlaydi Massa. Italyan olimi nazorat organi – buxgalteriyaning ma'muriyatdan to'liq mustaqil bo'lishi to'g'risida batafsil to'xtalib o'tgan. "... nazorat, - deb yozadi u, - bir tomondan, har bir hujjat to'g'risida ma'lumotga, ikkinchi tomondan, erkin harakat qilish uchun zaruriy mustaqillikka ega bo'lgan organga sodiq bo'lish uchun zarur. Agar nazorat ma'muriyat o'z bosimini o'tkaza oladigan yoki yanada yomonrog'i salbiy ta'sir

o'tkaza oladigan kishilarga sodiq bo'lsa, u holda nazoratning mo'tadil ishlashiga hech qanday kafolat yo'q". Mantiqan qaraganda, "mustaqil nazorat" deganda Massa auditorlikni nazarda tutayapti. 1874 yilda D.Massa Italiyada birinchi buxgalteriyaga oid jurnalni chop eta boshladi. Bu jurnal keyingi 30 yil davomida nashr etilib turdi.

Boshqa italiyalik olim Fabio Besa (1845-1923 yillar) fikricha, hisobning maqsadi – baho berish, uning predmeti - boyliklar, buxgalteriya hisobining o'zi esa nazorat to'g'risidagi fandır. Xo'jalik jamiyatning bir qismi va u xo'jalikda band bo'lgan kishilar manfaatlari asosida bo'lib olingan. Har bir xo'jalikda F.Besta uch turdagi vazifani ajratib ko'rsatadi. "Xo'jalik nazorati korxonada ishlayotgan har bir ishchini o'z ixtiyoriga qarshi bo'lsa-da, halol bo'lishga majbur qilishi lozim. Hisobchilik xo'jalik nazorati to'g'risidagi fan bo'lishi lozim". Buxgalteriya hisobi va xo'jalik nazoratini o'zaro tenglashtirar ekan, u uch xil nazoratni ajratib ko'rsatadi: dastlabki, joriy va keyingi.

Garchi italiyalik olimlar asosan buxgalteriya hisobini rivojlantirish bilan shug'ullangan bo'lsalar-da, ammo ularning mulohazalarida auditni rivojlantirish bo'yicha ham fikrlar mavjud. Shaharlar, fabrikalarning rivojlanishi, shuningdek, savdo munosabatlarning kengayishi bilan tavsiflanuvchi 1600-1800 yillardagi iqtisodiy o'zgarishlar hisobga nisbatan yangi talablarni yuzaga chiqardi. Bu o'zgarishlar mulkka bo'lgan egalik huquqi va iqtisodiy ma'noda foyda va zararlarni aniqlashni asosiy masalaga aylantirdi. Audit ham eshitish jarayonidan yozma hujjatlarning batafsil tahliliga va tasdiq etuvchi guvohnomalar tadqiqotiga aylanib bordi.

#### **4.6. Ispaniyada auditorlik faoliyati**

Ispaniyada auditorlik faoliyatini amalga oshirishda asosiy hujjat "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi 1988 yil 12 iyulda qabul qilingan qonun hisoblanadi. Bundan tashqari auditorlik faoliyati Evropa Ittifoqining me'yoriy hujjatlari qoidalaribilan ham tartibga solinadi.

Auditorlik faoliyatini tartibga solish Iqtisodiyot vazirligi zimmasiga kiradi.

Iqtisodiyot vazirligi qoshida Buxgalteriya hisobi va audit instituti ta'sis etilgan (keyingi o'rinlarda - institut). Mazkur institutga quyidagi vakolatlar berilgan:

- Auditorlar tomonidan auditorlik faoliyatni amalga oshirilishi ustidan nazorat olib borish. Nazorat Ispaniya qonunchiligida nazarda tutilgan holatlarda belgilangan tamoyillar va uslubiy ko'rsatmalar asosida auditorlarga va auditorlik tashkilotlariga nisbatan sanksiyalar ishlatishdan iborat;

- auditorlarning Davlat Reestrini (keyingi o'rinlarda – reestr) yaratish va olib borish, auditorlarni va auditorlik tashkilotlarini Reestrga kiritish va undan o'chirib tashlash tartibini o'rnatish, Institut byulletenini yaratish va nashr etish, auditorlar uchun malakaviy imtihonlarni o'tkazish qoidalarini belgilash;

- auditorlik faoliyatini amalga oshirishga tegishli ko'rsatmalar va uslubiy tavsiyanomalarni tasdiqlash va nashr etish;

- buxgalteriya hisobi va audit sohasidame'yoriy-huquqiy bazani takomillashtirish uchun kerak bo'lgan hujjatlarni ishlab chiqish, o'rganish va nashr etish bo'yicha faoliyatni amalga oshirish;

- Ispaniya milliy qonunchiligini Evropa Ittifoqida amal qilayotgan qonunchilikka muvofiqlashtirish maqsadida buxgalteriya hisobi va audit sohasidagi amaldagi qonunchilikni o'zgartirish bo'yicha kerak bo'lgan takliflarni va tavsiyalarni Iqtisodiyot vazirligiga taqdim etish;

- buxgalteriya hisobi va audit masalasi bo'yicha uslubiy ko'rsatmalarni ishlab chiqish sohasida xalqaro tashkilotlar va EI tashkilotlari, shuningdek uslubiy ishlanmalar bilan shug'ullanuvchi va ro'yxatdan o'tkazilgan milliy professional auditorlar birlashmalari bilan hamkorlik ishlarini olib borish.

Mazkur funktsiyalarnibajarish uchun Institut vakillari Ispaniyaning xalqaro konferentsiyalar va majlislarda ishtirok etadi. Tadbirlarni shu masalalar bilan shug'ullanuvchi xalqaro tashkilotlarning ishchi guruhlar va komissiyalari amalga oshiradi.

Institutning boshqaruv organi bo'lib prezident va maslahat qo'mitasihisoblanadi. Institutning prezidenti lavozimi bosh direktor lavozimiga to'g'ri keladi. U Iqtisodiyot vazirligining tavsiyasi asosida Ispaniya Vazirlar

Mahkamasi bilan kelishilgan holda Qirol farmoni bilan lavozimga tayinlanadi va lavozimdan bo'shatiladi.

Maslahat qo'mitasini Institut prezidenti boshqaradi. Qo'mita 11 a'zodan iborat (prezidentni qo'shgan holda). Qo'mita a'zolari iqtisodiyot vaziri tomonidan tayinlanadi. Shulardan 5 nafari iqtisodiyot vazirligining vakili bo'lib, Institut prezidentining tavsiyasi bilan tayinlanadi, qolganlari esa auditorlar va buxgalteriya hisobi bo'yicha ekspertlar manfaatini ifodalovchi auditorlarning kasbiy birlashmalari tavsiyasi bilan tayinlanadi.

Professional auditorlik birlashmalari o'ziga xos tashkilotlar bo'lib, uning a'zolari auditorlar va auditorlik tashkilotlari hisoblanadi. Ular Ispaniya qonunchiligi tomonidan belgilangan quyidagi talablarga javob berishi lozim:

- Birlashmaning ta'sis hujjatlarida uning a'zolari faqat auditorlik faoliyati bilan shug'ullanishi lozim;
- Davlat reestrda qayd etilgan auditorlarning kamida 10%i bevosita yoki bilvosita ravishda birlashmaning a'zo korxonalarida faoliyat ko'rsatadi;
- Davlat reestrda qayd etilgan auditorlar va amaliyot bilan shug'ullanuvchi auditorlarning kamida 15%i birlashmada bevosita ishlaydi yoki birlashmaning a'zo korxonalarida faoliyat ko'rsatadi.

Professional auditorlik birlashmalari quyidagi yo'nalishlarda o'z faoliyatini olib borishadi:

- o'z tashabbusi yoki Institut qarori bilan uslubiy ko'rsatmalar va tavsiyanomalarni ishlab chiqish, qabul qilish va qayta ko'rib chiqish;
- malakaviy imtihonlarni o'tkazish;
- tasdiqlangan dastur asosida nazariy fanlar bo'yicha kurslar tashkil qilish;
- majburiy ravishda o'tishi shart bo'lgan doimiy va vaqtinchalik malaka oshirish kurslarini tashkil qilish va dasturlarini yaratish;
- malakaviy imtihonlarni topshirishda talab qilinadigan amaliyotni tashkil etishda va uning o'tishini hamda yakunida tegishli hujjat berilishini nazorat qilishda ishtirok etgan birlashma a'zolarini taqdirlash;
- amaldagi qonunchilik tomonidan belgilangan talablarga o'z a'zolari

tomonidan rioya qilishi ustidan nazorat o'rnatish;

- Ispaniya qonunchiligida ko'zda tutilgan holatda va tartibda o'z a'zolariga nisbatan sanksiyalar qo'llash haqida Institutga takliflar kiritish.

O'z a'zolarining kasbiy faoliyati ustidan nazorat qilish tartibi professional auditorlik birlashmalarining ichki hujjatlarida nazarda tutilishi yoki ularning ta'sis hujjatlarida mavjud bo'lishi lozim. Bunday nazoratni o'tkazish uchun professional auditorlik birlashmalar auditorlik tekshiruviga oid har qanday hujjatlarni tekshirishga haqqi bor va ular auditorlik sirini saqlashi lozim. Professional auditorlik birlashmalari auditorlar olib borayotgan tekshiruvlarning sifati va bunday tekshiruvlarning natijasi haqida Institutni xabardor qilib turishi lozim. Shuningdek, nazarda tutilgan holatlarda ma'lum choralarni qo'llashni tavsiya qilishi kerak.

Auditorlik firmasini tashkil qilish uchun quyidagilar talab qilinadi:

- barcha ta'sischi shaxslar bo'lish lozim;
- ta'sischilarning aksariyat qismi auditor bo'lishi kerak va ustav kapitalining va ovoz berish huquqining ko'proq qismi ularga taalluqli bo'lishi lozim;
- boshqaruv va ma'muriy lavozimlarning yarmidan ko'prog'i ta'sischi - auditorlar egallashi lozim;
- barcha auditorlar Reestrda qayd etilishi lozim.

Reestrda qayd etilishi uchun auditor quyidagi talablarga javob berishi lozim:

- Ispaniya yoki EIning biror-bir mamlakati fuqarosi bo'lishi;
- Iqtisodiyot sohasida qilingan jinoyat uchun sudlangan bo'lmasligi;
- Institut tomonidan berilgan malakaviy attestatga ega bo'lishi lozim.

Institut tomonidan beriladigan malakaviy attestatni olmoqchi bo'lgan shaxslar oliy o'quv yurti diplomiga ega bo'lishi, nazariy kursni o'tgan bo'lishi, mazkur sohada ish stajiga ega bo'lishi, shuningdek, malakaviy imtihonni topshirgan bo'lishi lozim.

Moliya va buxgalteriya hisobi sohasida kerak bo'lgan eng kam ish staji 3 yil bo'lishi kerak.

Agar fuqaroning oliy ta'lim haqida diplomi bo'lmasa, lekin mazkur

talablarning barchasiga javob bersa, ya'nimoliya va buxgalteriya hisobi sohasida ish staji 8 yildan oshgan bo'lsa vaularningkamida 5 yil davomida u amaliyotchi auditor rahbarligi ostida ishlagan bo'lsa, imtihonlardan muvaffaqiyatli o'tib o'qishni tugatgan bo'lsa u auditorlik malakaviy attestatini olishi mumkin. Talab qilinadigan davr uchun ish joyidan berilgan ma'lumotnoma kerak bo'lgan staj borligini tasdiqlovchi hujjat bo'lib hisoblanadi.

Auditor auditorlik faoliyatni amalga oshirishda auditorlaraudito'tkaziladigan mijoz tashkilotlarga qaram bo'lmasligi lozim. Qaram bo'lmaslik deyilganda auditor tekshirilayotgan mijoz tashkilotdan manfaatdor bo'lmasligi lozim.

Shumunosabatibilanagar auditor quyidagi holatlar bilan bog'liq bo'lsa, ya'ni:

- Mazkur tashkilotda rahbar yoki ma'muriy lavozimda ishlasa;
- Tashkilot aksioneri yoki ishtirokchisi bo'lib, unda o'z ulushiga ega bo'lsa.

Bu ulushning nominal qiymati tashkilot ustav kapitalining 0,5 %dan oshiq bo'lsa yoki mazkur ulush aksionerta'sischi yoki ishtirokchining shaxsiy mulkining 10% dan ko'pini tashkil qilsa;

➤ Tashkilot egasi yoki unda rahbar yoki ma'muriy lavozimlarda ishlovchi shaxslar bilan qarindoshlik yoki er-xotin tomonidan ikkinchi avlodgacha aloqalari bo'lsa, tashkilotauditorlik tekshiruvini olib borishga haqqi bo'lmaydi.

Ko'rsatilgan holatlar bekor qilingandan so'ng uch yil davomida auditor audit o'tkazilgan tashkilotning rahbarlik yoki ma'muriy organlar tarkibiga kirishi mumkin emas, shuningdek, mazkur tashkilotda biror-bir lavozimda ishlashi ta'qiqlanadi.

Auditorlar auditorlik xizmatini ko'rsatishi uchun tekshiruv o'tkazish davrdan boshlab uch yildan to'qqiz yilgacha shartnoma tuzishi lozim. Shartnoma muddati tugagandan so'ng ular shartnomani yangidan qayta tuzishi mumkin. Agar auditorlik tekshiruvi majburiy bo'lmasa, unda shartnoma muddatini cheklash qo'llanilmaydi. Audit qilinayotgan tashkilotlar faoliyatiga ko'rsatilgan cheklovlar mazkur tashkilotlar bilan bevosita yoki bilvosita aloqada bo'lgan tashkilotlarga ham tegishlidir. Auditorga taalluqli cheklovlar ma'lum holatlarda ularning qarindoshlariga va ular bilan bevosita yoki bilvosita aloqada bo'lgan auditorlarga

hamda auditorlik tashkilotlariga ham taalluqlidir.

Institut har yili Reestrda quyidagi ma'lumotlarni nashr etadi:

- mazkur auditorlik tashkilotining manzilini;
- har bir ta'rischining ismi-sharifini va ularning qaysi rahbar yoki ma'muriy

lavozimni egallab turganligini;

- mazkur auditorlik tashkiloti orqali xizmat ko'rsatuvchi auditorlarning ismi-sharifini

Auditorlar shaxsan va birgalikda o'z vazifalarini bajarmasligi sababli auditqilinayotgan tashkilotga va uchinchi shaxslarga zarar etkazganligi uchun javobgardir. Agar auditorlik tashkilotida ishlovchi auditor mijoz tashkilotga zarar etkazgan bo'lsa, unda mazkur zarar uchun faqat auditor emas, balki auditorlik tashkiloti ham javobgar hisoblanadi. Boshqa ta'rischi - auditorlar agar ular auditorlik xulosasiga imzo chekmagan bo'lsalar, birgalikda etkazilgan zarar uchun javob beradi.

Reestrda kirish uchun ma'suliyat kafolatini takdim etish sharti ham mavjud. Ispaniya qonunchiligi tomonidan auditorlar ma'suliyatini kafolatlashning turli shakllari nazarda tutilgan: Iqtisodiyot vazirligi va Ispaniya Bankida qayd etilgan depozit, davlat qimmatli qog'ozlari, moliyaviy tashkilotlarning veksellari hamda fuqarolik ma'suliyatning sug'urta polisi.

Agar auditorlik tashkiloti yoki auditor o'z faoliyatini to'xtatsa, unda ular ma'suliyat kafolati sifatida taqdim etilgan o'z pul mablag'larini qaytarib olishlari mumkin. Sug'urta polisi yoki veksell Institut prezidenti nomiga yozilgan ariza asosida bekor qilinadi. Mazkur ariza bilan bog'liq ravishda Institut byulletenida auditorlik faoliyati tugatilgani va ma'suliyat kafolati tugagani haqida e'lon chiqadi.

Auditor o'zining auditorlik faoliyati davomida olingan ma'lumotlarni sir saqlashi lozim va ularni hech qanday maqsadda ishlatishi mumkin emas. U o'zi o'tkazgan auditorlik tekshiruviga oid auditorlik xulosani, har bir auditorlik tekshirishga oid hujjatlarni shu jumladan, auditorlik xulosada mavjud bo'lgan xulosalarni, takliflarni isbotlovchi va tasdiqlovchi ishchi hujjatlarni olgandanso'ngmazkursirniauditorlik tekshiruvi o'tkazilgan sanadan boshlab, besh



yil davomida sir saqlashi lozim.

Har qanday auditorlik tekshiruviga oid maxfiy hujjatlarni quyidagi shaxslar tanishib chiqishi mumkin:

- istisno tariqasida faqat uslubiy nazorat olib borish maqsadida Institut xodimlari;
- sud qarori bilan belgilangan shaxslar;
- qonunga muvofiq vakolati bor shaxslar.

Reestr ikki bo'limdan iborat bo'lib, birida jismoniy shaxslar, ikkinchisida yuridikshaxslar qayd etiladi. Auditorlar jismoniyshaxslaro'z ish faoliyatining o'ziga xos xususiyatiga muvofiq amaliyotchi auditorlar, ular bilan shartnoma asosida ishlayotgan xizmat ko'rsatuvchi amaliyotchi auditorlar va faoliyat yuritmayotgan auditorlarga bo'linadi.

Yuqorida ko'rib chiqilgan "auditorlik faoliyati" tushunchasiga muvofiq auditorlik faoliyatini olib borish huquqiga faqat amaliyotchi auditorlar sifatida qayd etilgan auditorlar egadirlar. Amaliyot o'tmayotgan auditorlarga bevosita auditorlik faoliyati bilan shug'ullanmayotgan auditorlar kiradi. Ammo ular dastlab Institut ruxsatini olib auditorlik tashkiloti bilan hamkorlik qilishi mumkin. Davlat Reestrda amaliyotchi auditorlar sifatida qayd etilgan auditorlar har yil yanvar oyida Institutga quyidagi:

- Manzili ko'rsatilgan barcha amaldagi ofislar;
- Auditorlarning professional birlashmaga taalluqligi (agar shunday holat bo'lganda);
- Bajarilgan ish hajmi (soatda), auditorlik faoliyatidan olingan daromadi;
- Auditorlarning professional birlashmasi mazkurauditorbilan hamkorlik qilgan davlat Reestrda qayd etilgan auditorlar ruyxatini, shuningdek ularning reestr raqami shartnoma asosida bajarilgan ishlar turlari;
- Auditorlar davlat reestrda qayd etilmagan, ammo auditorlik faoliyati sohasida xizmatlar ko'rsatgan mutaxassislar ro'yxatini, xizmat ko'rsatish muddatlari va shartnoma asosida ko'rsatilgan xizmatlar turi;
- Audit qilinadigan tashkilotlarning ro'yxati va bajarilgan ish turlari haqida

ma'lumotlarni taqdim etadi.

Auditorlik tashkilotlari sanab o'tilgan ma'lumotlardan tashqari yana quyidagilarni taqdim etadi:

- auditorlik tashkiloti va uning barcha ofislari haqida ma'lumotlarni;
- auditorlik tashkiloti ta'sischilari tarkibi haqida, shuningdek reestr raqami va auditorlarning professional birlashmasiga taalluqliligi haqidagi ma'lumotlarni;
- ustav kapitalining miqdori va uning ta'sischilar o'rtasida taqsimlanishi ko'rsatilgan holda va ovoz berish huquqiga ega bo'lmagan ustav kapitali qismini;
- auditorlik tashkilotlari rahbarlarining ismi-sharifini;
- ta'sis hujjatlaridagi o'zgarishlarni (agar shu holatlar mavjud bo'lsa).

Har yilgi ma'lumotni bergandan so'ng har qanday o'zgarishlar haqida mazkur o'zgarishlar sodir bo'lgandan so'ng 15 kun ichida institutga ma'lumot etkazilishi shart. Agar mazkur o'zgarishlar reestrda kirish uchun belgilangan talablarning nomuvofiqligiga olib kelsa, yuqorida ko'rsatilgan muddatga rioya qilgan holda ham davlat reestrda chiqariladi.

Auditorlar Davlat Reestrda quyidagi holatlarda chiqariladi:

- sanab o'tilgan talablarga rioya qilmaganda;
  - o'z hoxishi bilan;
  - auditorlik sirini saqlamaganda va auditorlik faoliyatiga qo'yilgan boshqa talablarga rioya qilmaganda;
- sanksiyalar qo'llanilganida.

**Yuqorida sanab o'tilgan Davlat reestrda chiqarilishiga sabab bo'ladigan holatlar nafaqat auditorlarga, balki auditorlik tashkilotlari va ularning ta'sischilariga ham taalluqlidir.**

#### **Takrorlash uchun savollar**

1. AQShda auditorlik faoliyati qachon vujudga kelgan?
2. AQShda auditorlik standartlarini qaysi tashkilot ishlab chiqadi?
3. Buyuk Britaniyada auditorlik faoliyati ustidan qaysi tashkilot nazorat olib boradi?
4. Germaniyada auditorlik kasbiga qanday malakaviy talablar qo'yilgan?

5. Germaniyada auditorlik faoliyati qaysi hujjatlar yordamida tartibga solinadi?
6. Frantsiyada audit standartlarini qaysi tashkilot ishlab chiqadi?
7. Italiyada qaysi tashkilot auditorlik faoliyatini boshqarib boradi?
8. Ispaniyada auditorlik faoliyatiga qanday litsenziya talablari qo'yilgan?

### **Mavzu bo'yicha testlar**

#### **1. AQShda ichki audit daslab qaysi tarmoqda shakllangan?**

- A. Temir yo'l
- B. Kimyo
- C. Energetika
- D. Aloqa

#### **2. AQShda "Audit" nomli kitob birinchi marta kim tomonidan yozilgan?**

- A. Robert Montgomeri
- B. David Rikardo
- C. Adam Smit
- D. Jeyms Lobbek

#### **3. AQShda auditorlar uyushmasi qachon tashkil topgan?**

- A. 1887
- B. 1862
- C. 1901
- D. 1918

#### **4. Germaniyada auditorlarning kasbiy o'zini-o'zi boshqarish vazifalari kim tomonidan hal etiladi?**

- A. Auditorlar Palatasi
- B. Auditorlar Federatsiyasi
- C. Auditorlar Kengashi
- D. Moliya vazirligi

#### **5. Angliyalik olim T. Bakster buxgalteriya hisobi va audit rivojlanishini necha bosqichga ajratadi?**

- A. 4
- B. 3
- C. 2
- D. 5

**6. Ispaniyada auditorlik faoliyatini amalga oshirishda asosiy hujjathisoblangan“Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi Qonun qachon qabul qilingan?**

- A. 1988 yil 12 iyul
- B. 1974 yil 5 may
- C. 1960 yil 20 avgust
- D. 1991 yil 8 avgust

**7. Italiyada majburiy auditorlik tekshiruvi bo’yicha qonun ilk marta qachon ishlab chiqilgan?**

- A. 1972
- B. 1978
- C. 1984
- D. 1994

**8. Frantsiyada auditning milliy standartlarini qaysi tashkilot ishlab chiqadi?**

- A. Milliy kompaniya qo’mitasi
- B. Milliy audit federatsiyasi
- C. Milliy qo’mita
- D. Frantsiya audit departamenti

**9. Buyuk Britaniyada audit siyosati qaysi tashkilotlar tomonidan olib boriladi?**

- A. Nohukumat tashkilotlar tomonidan
- B. Nodavlat tashkilotlar tomonidan
- C. Davlat tashkilotlari tomonidan
- D. Hukumat tashkilotlari tomonidan

**10. Angliyada majburiy audit to’g’risida qonun qachon qabul qilingan?**

- A. 1862 yilda

- B. 1864 yilda
- C. 1866 yilda
- D. 1874 yilda

**11. Frantsiyada majburiy audit to'g'risida qonun qachon qabul qilingan?**

- A. 1867 yilda
- B. 1864 yilda
- C. 1862 yilda
- D. 1874 yilda

**12. AQShda majburiy audit to'g'risida qonun qachon qabul qilingan?**

- A. 1937 yilda
- B. 1932 yilda
- C. 1938 yilda
- D. 1842 yilda

### **Tayanch tushunchalar**

Amerika buxgalter-ekspertlar instituti, balanslar auditi, auditorlarning professional Nizomi, malakaviy imtihon, Auditorlar Palatasi, buxgalterlar jamiyati, buxgalteriya ekspertizasi, hisoblar bo'yicha komissarlar, buxgalteriya hisobi va audit instituti, auditorlarning davlat reestri.

## **V BOB. OSIYO DAVLATLARIDA AUDITORLIK FAOLIYATI**

### **5.1. Yaponiyada auditorlik faoliyati**

Ikki yoqlama yozuvning evropacha usuli Yaponiyada XIX asrning o'rtalariga qadar mutlaqo ma'lum emas edi. Aynan shu davrga kelib bu orol davlat AQShning bosimi ostida XVII asrning boshlaridan boshlab o'tkazib kelinayotgan o'z-o'zini izolyatsiya qilish siyosatidan nihoyat voz kechdi. Ikki yoqlama yozuv birinchi marta Yaponiyada 1865 yilda Edo davrida taqdim etilgan deb hisoblanadi. Amaliyotda esa u Yaponiya Milliy bankining tegishli yo'riqnomalari ishlab chiqilgandan so'ng va Moliya vazirligining Ginko Boki Seico (Bankdagi buxgalteriya hisobi operatsiyalarining usuli) nomli me'yoriy hujjati e'lon qilingandan keyin qo'llanila boshlandi.

1878 yilda Tokio va Osakada fond birjalari ochildi, keyinchalik esa yomg'irdan keyingi qo'ziqorin singari ko'plab turli aksionerlik jamiyatlari paydo bo'la boshladi. 1890 yilda Tijorat kodeksi qabul qilindi. Unga muvofiq aksioner jamiyatlarda jamoatchilikka mavjud aktivlar va buxgalteriya balansi to'g'risidagi ma'lumotlarni taqdim etishlari shart etib qo'yildi. Aynan shu yildan boshlab Yaponiyada buxgalteriya hisobi rivojlanishida kuchli taraqqiyot boshlandi.

Yaponiyada buxgalterlik kasbining paydo bo'lishida shuningdek, soliq qonunchiligi ham sezilarli rol o'ynadi. Daromad solig'i 1896 yilda joriy etildi. Shundan so'ng oddiy buxgalterlardan tashqari kompaniyalarga soliq to'lash sohasida professional maslahat beruvchi soliq agentlari ham paydo bo'ldi. Shunday qilib, XIX asrning oxirlaridayoq Yaponiyada ikki toifadagi buxgalterlar faoliyat ko'rsatar edi: ularning birinchi toifasi kompaniyalarda hisob yuritar va moliyaviy hisobotni tayyorlar edilar, ikkinchi toifadagilar soliq hisobi va maslahatlar taqdim etishga ixtisoslashgan edilar.

1890 yildagi Tijorat kodeksi qoidalariga muvofiq shtatli auditorlar tomonidan majburiy auditorlik tekshiruvlari tashkil etilgan edi. Shtatli auditor roli, T.Kuk va M.Kikuyyalar ko'rsatib o'tganidek, g'arb mamlakatlaridagi ichki auditorlar roliga o'xshash bo'lib, ularda professional buxgalter sertifikatining

mavjud bo'lishi talab etilmas edi. Haqiqatda bu kishilar nominal ravishda auditorlar deb yuritilar va nazorat vazifasini bajarmas edilar.

Masalan, 1909 yilda Dai Nihon Seito Co. kompaniyasida firibgarlik faktlari aniqlandi (Keyinchalik bu holat "Nitto Inc ishi" nomi bilan mashhur bo'lgan). Firibgarlik hisobdagi noqonuniy operatsiyalarni yashirishga qaratilgan bo'lib, unda Nazorat kengashi a'zolariga "dividendlar" to'langan va shu sababli ular ushbu operatsiyalarga ko'z yumganlar. Natijada aktsiyalarga bo'lgan narxlarning kutilmaganda pasayib ketishi kompaniyaning bankrot bo'lishiga olib kelgan. Shundan so'ng o'sha davrda Britaniyaning Yaponiyadagi elchisi hisoblangan ser Klod Maksvell Makdonald keskin tarzda auditorlar faoliyatining zarurligini ko'rsatdi. Shunday qilib, Buyuk Britaniya amaliyotiga o'xshash yapon auditining shakllanishiga asos solindi. Ta'kidlash lozimki, XIX asrning boshlarida Buyuk Britaniyaning hisob va audit tizimi eng rivojlangan va ilg'or hisoblanar edi.

O'sha davrda ushbu masalada eng katta vakolatga ega bo'lgan Yaponiya qishloq xo'jaligi va savdo vazirligi zudlik bilan Buyuk Britaniya, AQSh va Evropada hisob tizimlarini tadqiq qildi. Ushbu tadqiqotning natijasi 1909 yilda "Diplomga ega jamoat buxgalterlari tizimi (tayyorlash) tadqiqoti to'g'risida Hisobot" nomi bilan nashr etildi. Shuni ta'kidlash lozimki, mazkur davrda yapon buxgalterlari orasida "Ro'yxatga olingan buxgalterlar to'g'risida"gi Qonun qabul qilishni yoqlab faol harakatlar boshlandi. Bunday qonunning birinchi loyihasi 1914 yilda tayyorlandi, ammo hal etilmagan bahsli jihatlar tufayli qabul qilinmadi. Hammasi bo'lib ushbu qonun loyihalari 8 marta muhokamaga qo'yildi va faqat 13 yildan so'ng (1927 yilda) "Ro'yxatga olingan buxgalterlar to'g'risida"gi Qonun nihoyat qabul qilindi. Bu qonun ilgarigi loyihalarining rad etilishiga olib kelgan sabab shunda ediki, Yaponiyada XX asrning boshlarida auditorlarni jamiyat tomonidan qabul qilinishiga olib keladigan muhit shakllanmagan edi. Ko'plar ushbu qonunchilikning zarurligiga shubha bilan qarayotgan edilar. Hatto 1927 yilda qabul qilingan "Ro'yxatga olingan buxgalterlar to'g'risida"gi Qonun ham talab darajasidan ancha yiroq bo'lib, avval boshdan namuna sifatida qabul qilingan hisobning britanacha usulidan ko'p jihatlari bilan farq qilar edi. Unda buxgalterlarni

himoya qiladigan bitta ham band kiritilmagan edi. Universitet (kollej)da buxgalteriyani o'rgangan yoki hech bo'lmaganda bir yillik amaliy tajribaga ega bo'lgan har qanday kishi professional buxgalter sifatida ro'yxatdan o'tishi mumkin edi.

XX asrning 20-30 yillarida buxgalterlar misoli bo'yicha o'z faoliyatini legallashtirishni istovchi soliq agentlari soni oshib bordi. Buning uchun zarur bo'lgan shart-sharoitlar soliqlar sezilarli darajada oshgan 2-jahon urushi davrida shakllandi. Soliq islohotlari bilan bog'liq siyosatni muvaffaqiyatli amalga oshirishni ta'minlash uchun Yaponiya milliy hukumati tomonidan 1942 yilda soliq agentlari to'g'risida Qonun qabul qilindi.

Yaponiyaning 2-jahon urushidagi mag'lubiyatidan so'ng keyingi barcha islohotlar okkupatsiya kuchlari Ittifoqi (GHQ)ning Bosh shtabi tomonidan amalga oshirilgan okkupatsion siyosatning tarkibiy qismi sifatida o'tkazildi. Ushbu siyosatning bosh yo'nalishlaridan biri dzaybatsu – yapon moliyaviy birlashmalarini tarqatib yuborish bilan bog'liq iqtisodiy siyosat bo'ldi. Okkupatsiya kuchlari qo'mondonligi qimmatli qog'ozlar bozorini demokratlashtirish va yapon iqtisodiyotiga xorijiy kapitalni jalb etish uchun zaruriy sharoitlarni (shu jumladan, huquqiy sharoitlarni) barpo etishni ta'minlashga harakat qildi.

1948 yilda qimmatli qog'ozlar va fond bozori to'g'risida Qonun qabul qilindi. Bu qonun investorlar manfaatlarini himoya qilish uchun moliyaviy hisobotda zaruriy ma'lumotlarning majburiy ochiqligini va uning mustaqil auditorlar tomonidan tasdiqlanishini talab qildi. Bu qonun deyarli AQSh qonunchiligining (1933 yilda AQShda qabul qilingan Qimmatli qog'ozlar bozori to'g'risidagi Qonun va 1934 yilda qabul qilingan fond birjasi to'risidagi Qonun) to'liq nusxasi bo'ldi.

Audit tizimini barpo etish bilan bog'liq muammolar paydo bo'ldi, chunki Yaponiyada professional auditorlar mavjud emas edi, ro'yxatga olingan buxgalterlarni esa okkupatsion kuchlar qo'mondonligi yangi qonunchilik sharoitida ishlash uchun tayyor emas deb hisoblar edi. Natijada 1948 yilda diplomga ega jamoat buxgalterlari (SRA) to'g'risida Qonun qabul qilindi.



Yangi qonun eng kamida uch yillik amaliy tajribaga ega bo'lgan ro'yxatga olingan buxgalterlar uchun maxsus imtihon o'tkazishni ko'zda tutar edi. Ilgari amal qilgan hisob tizimi bekor qilindi. Agar ilgari ko'plab buxgalterlar hech qachon auditorlik jarayonlarini o'tkazishni sinab ko'rmagan bo'lsalar, endilikda okkupatsion kuchlar qo'mondonligining sa'y-harakatlari bilan ular buni o'rganishga shuningdek, G'arbda qabul qilingan buxgalteriya hisobi tamoyillarini o'zlashtirishga majbur edilar.

Okkupatsiya kuchlari qo'mondonligi tomonidan o'tkazilayotgan iqtisodiy islohotlar yapon soliq tizimiga ham tegishli bo'ldi. 1949 yilda Yaponiyaga Kolumbiya Universiteti professori Karl S. Shoun boshchiligidagi ekspertlar guruhi tashrif buyurdi. Ushbu guruh soliq tizimini isloh qilish bo'yicha tavsiyalar ishlab chiqishi lozim edi. Shoun guruhi tomondan taklif qilingan bevosita soliqlarga qo'llaniladigan progressiv soliq tizimi Yaponiyada hozir ham amal qiladi. Bundan tashqari Shoun tavsiyalarida soliq agentlarining past malakasi ko'rsatib o'tilgan edi. Shu sababli urushdan keyingi soliq ma'muriyatida tez-tez anglashmovchiliklar uchrab turdi. O'tkazilgan kengash natijasida soliq agentlarining faoliyati bilan bog'liq eski tizim bekor qilindi. 1951 yilda esa "Diplomga ega jamoat soliq buxgalterlari to'g'risida"gi Qonun qabul qilindi. Bu qonun bugungi kunda ham faoliyat ko'rsatmoqda.

Shunday qilib, murakkab yo'lni bosib o'tar ekan, yapon buxgalterlarining ikki professional toifasi vujudga keldi. Ulardan birinchisi – diplomga ega jamoat buxgalterlari – buxgalterlik va auditorlik vazifalarini bajaradilar, soliq buxgalterlarini o'zida birlashtirgan ikkinchi toifa buxgalterlar soliq hisobi masalalariga ixtisoslashganlar. Har ikkala professional guruh diplomga ega buxgalter darajasini olishga da'vogar buxgalter uchun qattiq talablar qo'ygan va o'z tashkilotlarini tuzganlar.

Yuqorida ta'kidlaganimizdek, moliyaviy axborotni ommaviy oshkor qilish va Yaponiya iqtisodiyotining nodavlat sektorida mustaqil audit tizimi 2-jahon urushining oxirigacha deyarli mavjud emas edi. Amalda butun Yaponiya iqtisodiyoti dzaybatsular tomonidan nazorat qilinar edi va ular barham topgandan

keyin o'ziga xos vakuum hosil bo'ldiki, u qandaydir yo'l bilan to'ldirilishi lozim edi. Urushdan keyingi Yaponiyada kompaniyalar ilgari AQSh yoki Buyuk Britaniyadagiga nisbatan boshqacharoq asosda birlasha boshladilar. Dzeybatsular tarqatib yuborilgandan keyin ko'plab kompaniyalar uchun zaruriy mablag'larni olishning qulay yo'li fond bozori yordamida bevosita moliyalashtirish emas, balki bank tomonidan bilvosita moliyalashtirish bo'ldi. Shunga muvofiq ravishda urushdan keyingi Yaponiyada g'arb kompaniyalari (korporatsiyalari) uchun xarakterli bo'lgan hisobning konsolidatsiyalashgan tizimi yaratilmadi va ko'p sonli bo'limlarga ega bo'lgan aksariyat kompaniyalar o'z ishlarini eskichasiga davom ettirdilar. Bunday operatsiyalarni hisobga olish daromadlarni ko'plab yashirish, foydadan turli maqsadlarda foydalanish hamda firibgarlik holatlarini keltirib chiqarar edi.

Ayni vaqtda diplomga ega kam sonli yapon buxgalterlari audit o'tkazish bo'yicha qandaydir tajribaga ega edilar, xolos. Bunday holatning sababi yuqorida keltirib o'tildi. Auditni amalga oshirish malakali kadrlar etishmovchiligi tufayli, albatta cheklangan edi. Faqat fond birjasida ro'yxatga olingan korporatsiyalargina auditorlik tekshiruviga tortilar va shu sababli aynan shu korporatsiyalar 1948 yildagi "Qimmatli qog'ozlar va fond bozori to'g'risida"gi Qonun qoidalari asosida faoliyat ko'rsatar edi. Ayni vaqtda qator yirik korporatsiyalar mustaqil auditga jalb etilmas, amalda barcha o'rta va unchalik katta bo'lmagan kompaniyalar faqat Tijorat kodeksiga muvofiq faoliyat ko'rsatuvchi ichki audit bilan qamrab olingan edi. Ko'plab ichki auditorlar butun umr bitta kompaniyada ishlagan, buxgalteriya hisobi va nazorat uslubiyati sohasida etarli bilimga ega bo'lmagan hamda ular ob'ektiv bo'lish uchun etarli mustaqillikka ega emas edi.

Shunday qilib, auditning isloh qilinmagan tizimi oqibatida Yaponiyada korporativ nazorat XX asr 40 yillarining ikkinchi yarmiga qadar zaif va samarasiz bo'ldi. Ishonchsiz buxgalteriya hisobi sharoitida bunday nazorat Yaponiya uchun juda zarur bo'lgan xorijiy investitsiyalarning tezda paydo bo'lishini katta so'roq ostida qoldirar edi. Va nihoyat, urushdan keyingi dastlabki yillarda Yaponiyada

auditorlik firmalari mutlaqo mavjud emas, kamdan-kam auditorlik tekshirishlari esa alohida diplomga ega buxgalterlar tomonidan amalga oshiriladi edi.

Albatta, ba'zan audit bir necha birlashgan auditorlar tomonidan o'tkazilgan vaqtlar ham kuzatilar edi, ammo ko'plab kompaniyalar SRA sertifikatiga ega alohida ekspert-buxgalterlar bilan hamkorlik to'g'risida bitimlar tuzar edilar. Bir nafar auditor esa gap yirik korporatsiyalar haqida ketganda barcha zaruriy ishlarni jismonan bajara olmas edi. Biroq u korporatsiya taklif etadigan juda yuqori ish haqidan manfaatdor bo'lib, uni o'z hamkasabalari bilan bo'lishmas edi. Shunday qilib, mustaqillikni yo'qotib qo'yish uchun shart-sharoitlar vujudga kela boshladi, chunki alohida auditorlar o'zlarining korporativ mijozlarini juda qadrlar va har qanday sharoitda ham ularni yo'qotib qo'ymaslikni istar edilar. Bundan tashqari madaniy va mentalitet xarakteridagi muammolar tufayli yapon auditorlari uchun mustaqillik juda muammoli masala hisoblanar edi.

Yaponiyada keng miqyosli auditni kiritgunga qadar ko'p vaqt o'tib ketdi. Bu faqat 1957 yilga kelib amalga oshirildi. Unga qadar (1951-1957 yillar) yapon auditorlari sinov va tajribalar yo'li bilan kasbni egallashga harakat qildilar.

Majburiy audit joriy etilgandan so'ng (u alohida tushunmovchiliklarsiz amalga oshirildi. Unga olti yillik tajriba davri ijobiy ta'sir ko'rsatdi) audit yapon erida mustahkam o'rnashadigandek bo'lib ko'ringan edi, ammo amaliyotda ko'p yillar davomida hukm surgan yashirincha dividend olishning firibgarlik sxemalari tag tomiri bilan bartaraf etilmadi. Kompaniyalar tomonidan haqiqiy axborotni yashirish bo'yicha ko'plab dalillarga bo'lgan e'tibor vaqtincha zaiflashdi. Bunga XX asr 60 yillari boshlariga qadar davom etgan iqtisodiy o'sish sabab bo'ldi.

1963 yilda yapon iqtisodiyotida inqiroz boshlandi. Bu esa ayniqsa, 1964-1965 yillarda ko'plab korxonalarining bankrot bo'lishiga olib keldi. Aynan shu davrda haqiqiy foyda miqdorini yashirish va ikki yoqlama hisob yuritish bilan bog'liq kompaniya rahbarlarining noqonuniy harakatlari oshkor etildi. Alohida faoliyat yuritgan mustaqil auditorlarning ko'pchiligi inqiroz davrida o'zlarini yaxshi tomondan ko'rsatmadilar. Shu sababli kompaniyalarning bir kishi

tomonidan audit qilinishi ta'qiqlandi va 1967 yildan boshlab SRA larni o'zida birlashtiruvchi birinchi firmalar tashkil etila boshlandi.

Amaliy faoliyat yuritayotgan auditorlarning aksariyat qismini o'zida birlashtirgan JICPA qayta tashkil etildi. Bundan tashqari, ichki audit ham o'zini yaxshi tomondan ko'rsatmaganligi tufayli yapon korporatsiyalarida ichki audit tizimini mustahkamlash bo'yicha chora-tadbirlar amalga oshirildi. Afsuski, amalga oshirilgan chora-tadbirlarga qaramasdan yapon auditorlari yangi muammolarga duch keldilar.

Birinchiidan, JICPA maxsus korporatsiya maqomiga ega bo'ldi. Bu esa ko'p jihatdan bankrotlikka uchragan kompaniyalar (Ayniqsa, Sanyo Special Steel Co.ning bankrotlikka uchrashi ibratli bo'lib, u Yaponiya tarixidagi eng shov-shuvli janjal sifatida qayd etiladi) atrofidagi janjallarga nisbatan javob reaksiyasi edi. O'z ishini vijdonan bajarmagan auditorlarga nisbatan ro'yxatga olishni bekor qilishgacha bo'lgan ma'muriy sanksiyalar joriy qilindi.

Hukumat faqat shu sanksiyalar bilan cheklanib qolmadi. JICPAning o'z-o'zini tozalash va yangilanish qobiliyatiga unchalik ishonch bildirmagan Moliya vazirligi ushbu tashkilotga ta'sir o'tkazishning aniq dastaklariga ega bo'ldi. JICPAga maxsus korporatsiya maqomining taqdim etilishi ushbu tashkiliy tuzilma turining o'ziga xosligi bilan shartlangan qattiq hukumat nazoratini o'rnatishni ko'zda tutar edi (Yaponiyada maxsus korporatsiyalar hukumat tomonidan strategik maqsadlarni ko'zda tutgan holda tashkil etiladi va hukumat tomonidan qattiq nazorat qilinadi).

Ikkinchiidan, buxgalteriya hisobi tizimini isloh qilish sekin sur'atlarda kechayotgan edi. Faqat 1974 yilga kelib SRA tomonidan o'tkazilayotgan audit korporatsiyalarda ishonchli ichki nazoratni tashkil etishga bo'lgan ehtiyojlarning o'sib borishiga javob sifatida Tijorat kodeksi tomonidan tan olindi. Hisob tizimi va auditni isloh qilish yopiq eshiklar orqasida o'tkazilar va amaliy faoliyatda bo'lgan mutaxassislarning jarayonga ta'siri hukumat rahbarlariga nisbatan sezilarli darajada past edi.

Uchinchidan, har yili korporatsiyalar hisobida firibgarlikning yangidan-yangi turlari oshkor etila boshlandi. Ayni vaqtda bunga mas'ul bo'lgan buxgalterlar va auditorlar bunday operatsiyalardan osonlikcha qutulib qolar edilar, ya'ni odatda noqonuniy operatsiyalar oddiygina bekor qilinar edi, xolos. Hisob tizimida aks etgan firibgarlik sxemalari uchun mas'ul bo'lgan menejerlar ham hech qanday jazoga tortilmas edi.

Bunday sharoitda 90 yillarning boshlarida yapon iqtisodiyoti kuchli depressiyaga duch keldi. 1996 yilda uy-joy qurilishiga ssuda berishga ixtisoslashgan ko'plab korxonalar inqirozga yuz tutdi, 1997 yilda xuddi shunday holat qator qurilish kompaniyalari bilan ham yuz berdi. Keyinchalik 1998 yilda Hanwa bankining inqirozi va Yaponiya uzoq muddatli kreditlash bankining bankrotlikka uchrashi yuz berdi. Shunisi e'tiborga molikki, ushbu holatlarning barchasida auditorlarning xulosalari ijobiy xarakterga ega edi. Albatta, korporatsiyalarning birin-ketin moliyaviy inqirozga uchrashlari natijasida auditorlar mutlaqo asoslangan tanqidlarning kuchli alangasi ostida qoldilar. Shunday qilib, AQShning yirik energetika kompaniyasi hisoblangan Enronning bankrotlikka uchrashi Yaponiyada tushunish hissi bilan qabul qilindi. Negaki, Yaponiyaning o'zi 90-yillarning ikkinchi yarmida xuddi shunday, ammo yirik miqyosdagi bankrotliklarni o'z boshidan kechirgan edi.

Mustaqil auditorlik nazoratining zaiflashuvi ko'p jihatdan Yaponiya Moliya vazirligining siyosati bilan bog'liq bo'lib, u JICPA ni to'liq o'ziga bo'ysundirib olgan edi. JICPA rahbariyatining ko'plab a'zolari Moliya vazirligining sobiq mas'ul ishlovchilari bo'lib, ular formal mustaqil yapon auditorlari faoliyatiga sezilarli ta'sir ko'rsatar edilar. Auditorlar bankrotlikka uchragan kompaniyalar uchun ijobiy xulosalarni Moliya vazirligi tomonidan o'tkazilgan yuqori bosim natijasida berganliklari ma'lum bo'ldi. Aynan shuning uchun ham potentsial bankrot uchun ijobiy xulosalar bergan auditorlar hech qanday jazoga tortilmadilar, Boshqacha bo'lishi mumkin ham emas edi, chunki aks holat Yaponiya Moliya vazirligining o'zini o'zi ommaga oshkor qilishi bilan barobar edi.

Albatta Yaponiyada yuz bergan iqtisodiy inqiroz sabablarini faqat hisob va audit muammolari bilan izohlab bo'lmaydi. Ammo shunga qaramasdan bu omilni inqirozga olib kelgan asosiy omillardan biri sifatida e'tirof etish mumkin. Yapon korporatsiyalarida mustaqil audit va ichki nazorat tizimining iqtisodiy rivojlanish darajasiga, shuningdek, bozor talablariga muvofiq kelmasligi inqirozni sezilarli darajada chuqurlashtirdi. Mo'tadil hisob va audit tizimi sharoitida balki inqirozning oldini olib bo'lmas, ammo uni yumshatish mumkin edi.

Garchi 1999 yildan keyin Yaponiyada CPA tomonidan o'tkaziladigan audit sifatini oshirish bo'yicha qator chora-tadbirlar tizimi amalga oshirilgan bo'lsa-da (auditorlarni muntazam ravishda majburiy o'qitish tizimi va JICPA tomonidan doimiy tarzda auditor firmalar ishini tekshirishning joriy etilishi), ko'plab mutaxassislar yuzaga kelgan holatning tubdan yaxshilanishiga shubha bildirmoqdalar. Afsuski, Yaponiya Moliya vazirligining auditga ta'siri sezilarli darajada saqlanib qolmoqda. Bu esa auditorlar va audit firmalari mustaqilligiga ziyon etkazadi. Bundan tashqari, yapon korporativ madaniyati va menejmentining o'ziga xosligi to'laqonli ichki auditni, masalan, AQShdagi ko'rinishda joriy etishni muammoga aylantiradi.

Shuni ta'kidlash lozimki, Yaponiyada buxgalteriya hisobi va auditning g'arb modellarini joriy etishga qaratilgan urinishlar to'la amalga oshmadi. Xususan, hisob va audit amaliyotini rivojlantirish va takomillashtirish kafolati bo'lib xizmat qiladigan buxgalterlar va auditorlarning mustaqil professional tashkiloti tuzilmadi (Amalda to'liq Yaponiya Moliya vazirligiga bo'ysunadigan JICPAdan tashqari). Ichki audit yapon korporatsiyalarida yashovchan bo'lmadi, bu esa korporativ nazorat samaradorligini sezilarli darajada pasaytiradi. Ko'rinib turibdiki, bunday nomuvofiqlik noqulay holatlarga olib keladi.

### **Yaponiyada majburiy audit sohalari**

Audit turlari va qonunchilik hujjatlari	Audit ob'ektlari
Majburiy audit, tijorat kodeksi va u bilan bog'liq qonunchilik	- to'lanmagan oddiy aktsiyalari qiymati 500 mln ienadan kam bo'lmagan (Kabushiki kaisha) yoki umumiy qarz majburiyalari 20 mln ienadan kam bo'lmagan

hujjatlari	kompaniyalar; - tegishli qonun bilan belgilangan o'zaro sug'urta kompaniyalari, kredit banklari (shinyo kinko), kredit kooperativlari (shinko kuminko), mehnat banklari (rodo kinko).
Qimmatli qog'ozlar va fond birjalari to'g'risidagi qonunlar	- fond birjasi ro'yxatiga kiritilgan kompaniyalar; - Yapon qimmatli qog'ozlar dilerlari uyushmasida qayd etilgan kompaniyalar; - kamida 500 nafar aksionerga ega bo'lgan kompaniyalar.
Majburiy auditning boshqa turlari	- davlatdan yoki mahalliy boshqaruv organlaridan subsidiyalar oluvchi xususiy maktablar; - kasaba uyushmalari; - siyosiy partiyalarga yordam berish to'g'risidagi Qonunga muvofiq siyosiy partiyalarga taqdim etilgan subsidiyalar haqidagi hisobotlar; - mahalliy boshqaruv organlari.
Majburiy bo'lmagan (qonunda ko'zda tutilmagan) audit	- kichik, o'rta investitsiya va maslahat (konsultativ) firmalarining mablag'lari investitsiya qilingan kompaniyalar; - diniy va notijorat tashkilotlar, iste'mol kooperativlari va sog'liqni saqlash tashkilotlari; - kompaniyalarning qo'shilishi, biznesni boshqa kompaniyaga o'tkazish yoki sotib olish holatidagi audit; - yuqorida keltirilgan holatlardan tashqari holatlardagi audit.
Xalqaro audit	- boshqa mamlakatlarning birjalari ro'yxatida turgan yapon kompaniyalari; - Yaponiyada operatsiyalarni amalga oshirayotgan kompaniyalar.

## 5.2. Xitoyda auditorlik faoliyati

Xitoyda auditorlikning rivojlanishi o'ziga xos qiziqarli yo'lni bosib o'tgan. Ba'zi manbalarga ko'ra, Xitoy auditorlik tizimini barpo etgan dunyodagi birinchi mamlakat hisoblanadi. Chunonchi, U.Xanning "Chju Yuapchjanning hayot yo'li" kitobida ("Jizneopisanie Chju Yuapchjana". - M.: Progress, 1980. – str.140 ") shunday yoziladi: "...Yuan dinastiyasi davrida taftishni tsenzorat amalga oshirar edi. Xununing 15-yillarida (1382 yil) Chju Yuanchjan uni bosh taftishchi (auditor)

palatasiga aylantirdi. Unda katta boshliqlar chap va o'ng bosh tsenzorlar, bosh tsenzorning chap va o'ng yordamchilari, bosh tsenzorning chap va o'ng do'stlari hisoblanar edilar. Ulardan pastroqda 110 nafar tsenzor-taftishchilar turar edilar. Bu tsenzor-taftishchilar o'zlarining funktsiyalarini joylarda amalga oshirar edilar. Ular barcha muassasalarda suiste'mollarni bartaraf etishlari, adolatsiz ayblovlarni fosh qilishlari, adolatsiz, o'zboshimcha va boshqaruvda tartibsizliklarni keltirib chiqargan yirik mansabdorlarga yoki kattalarga hurmatsizlik qilgan, ochko'zlik qilgan, o'z lavozimlarini suiste'mol qilgan va avlodlar tomonidan o'rnatilgan tizimga zarar keltirgan rahbarlarga ayblovlar qo'yishlari mumkin edi.

Tsenzor-taftishchilar rang bo'yicha uezdlar boshliqlari bilan teng bo'lsalarda, katta hokimiyatga ega edilar. Imperator yiriklarni kichiklar, periferiyani poytaxt yordamida nazorat qilar ekan, ulardan yirik mansabdorlarni nazorat qilish uchun foydalanar edi. U tsenzor-taftishchilarga o'zlari muhim deb hisoblagan barcha narsalarni gapirish, har qanday takliflarni kiritish, barcha yirik mansabdorlar, hatto knyazlar to'g'risida ham ma'lumot berish huquqini taqdim etgan edi. Saroyda ular barcha byurokratik apparatni tekshirar, joylarga chiqqanda esa muassasalarni taftish qilar, armiyada tozalash ishlarini olib borar, maktablarni inspektsiya qilar, emakxonalar, choyxonalar va ot bozorlarini tekshirar, qo'shinlarni tekshirishdan o'tkazar va boshqa funktsiyalarni amalga oshirar edilar".

Chju Yuanchjan 1367 yildayoq tsenzorat va markaziy hukumatning mansabdorlariga oddiy va qattiq qonunlar belgilash to'g'risida farmon bergan edi. Ular tomonidan qonunchilikni ishlab chiqish uchun huquq sohasida yuqori bilimga ega bo'lgan olimlar tanlab olindi. Atroflicha tadqiqot va muhokamalar o'tkazish natijasida "Buyuk Min Qonunlari" tuzildi. Bu qonunlar o'ttiz yillik ish davomida to'rt-besh marta o'zgardi va qisqartirildi. Bu qonunlar Xitoy hukumati tarixida muhim ahamiyat kasb etdi. Qonunlar to'plamini tuzish bo'yicha ishlar tugagandan so'ng Chju Yuanchjan xalqning hayotiga taalluqli qismini oddiy tilga tarjima qilishni buyurdi. Tarjima "so'zma-so'z izoh" deb ataldi va barcha viloyatlar va uezdlarga tarqatildi. Bularning barchasi oddiy xalq qonunlarni tushunishi va ijro etishi uchun amalga oshirildi.



Qonunlar va farmonlar nihoyatda murakkab bo'lib, ba'zan ko'plab arxiv materiallari to'planib qolar edi. Mansabdorlar sun'iy ravishda ish yuritishni murakkablashtirar va ularni suiste'mol qilar edi va bu suiste'mollarni aniqlash nihoyatda qiyin edi. Buning ustiga devonxonada ishlash va xazina qog'ozlari yozuvlari maxsus bilimlarni talab etar edi, chunki rasmiy hujjatlarni tuzish ko'plab mayda-chuydalarni ko'zda tutar edi. Muhriga ega bo'lgan mansabdor (bosh mansabdor) har bir yamenda muayyan muddatga tayinlanar va u ish yuritishda endi biror bir narsani tushuna boshlagan paytda boshqa joyga o'tkazib yuborilar edi. Devonxona xodimlari esa odatda bir umr bitta joyda xizmat qilar edilar. Natijada davlat va xalqni amalda mansabdorlar emas, balki devonxona xodimlari boshqara boshladilar.

“Xununing 20-yillarida (1387 yil) Chju Yuanchjan “Xazina qog'ozlarida murakkabliklarni bartaraf etish qoidalari”ni e'lon qildi va ularni rasmiy hujjatlar tushunarli bo'lishi va ish yurituvchilar suiste'mollikka yo'l qo'ymasliklari uchun rasmiy hujjatlarni soddalashtirish maqsadida yamenlarga tarqatdi”.

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 3000 dan 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 funktsiyalarini muvaffaqiyatli bajarishini ta'minlash uchun Konstitutsiyaning 91 moddasida shunday yozilgan: “Davlat kengashi Premierining 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”.

Bosh auditorning ob'ektivligi va mustaqilligi Konstitutsiya tomonidan muhofaza qilinadi. Ushbu qonunga muvofiq Bosh auditor premerning tavsiyasiga binoan XVUK tomonidan tayinlanishi va bo'shatilishi mumkin. XVUK Xitoyning

oliy saylov boshqaruv organi hisoblanadi. Shu sababli bu holat hukumat ma'muriy organlarining bosh auditorning auditorlik ishiga aralashuviga samarali tarzda to'sqinlik qiladi. Shunday qilib, u o'z majburiyatlarini bajargan holda erkin qonunga muvofiq harakat qilishi mumkin. Garchi majburiyatlar va huquqlarning umumiy tamoyillari Konstitutsiyada keltirilgan bo'lsa-da, auditni o'tkazish vazifalarining ko'plab jihatlari ishlab chiqilmagan edi. Shu sababli hukumat qonun loyihasini ishlab chiqdi. Unda auditorlik ma'muriyatining majburiyatlari va huquqlari, shuningdek, qonunbuzarlik yuz berganda u tomonidan qanday chora-tadbirlar qo'llashi lozimligi batafsil yoritib berildi. 1985 yilda e'lon qilingan auditorlik ishining vaqtinchalik qoidalari auditorlik ma'muriyatining asosiy majburiyatlarini belgilab berdi. Auditorlik ma'muriyati ko'plab davlat korxonalarida juda zaif moliyaviy va buxgalterlik nazoratiga ega ekanligini aniqlashi oqibatida qonunga maxsus modda kiritildi. Ushbu modda barcha hukumat muassasalari, shuningdek, yirik va o'rta korxonalar o'z tashkilotlarida ichki audit tizimini rivojlantirishni majburiy qilib qo'ydi. 1986 yilning sentyabrida mamlakatda 21 mingdan ortiq ichki auditorlik tashkilotlari va 32 ming nafardan ziyodroq auditorlar faoliyat ko'rsata boshladi.

Xitoy hukumati buxgalterlar orasida SRA (Certified Public Accountants – diplomga ega jamoat buxgalterlari) sonining ko'payishini rag'batlantiradi. SRA firmalarining ko'pchiligi xorijiy investitsiyalarga asoslangan qo'shma korxonalariga xizmat ko'rsatadi. Ammo o'sishiga qarab SRA firmalarining ko'plari boshqa firmalarga ham xizmat ko'rsatadi. SRAning ba'zi firmalari jamoa va alohida mulkchilikka asoslangan korxonalariga ham xizmat ko'rsatadi. SRA firmalari shuningdek, ichki nazorat tizimini loyihalashtirishlari, xodimlar tayyorlashlari va korxonalar uchun buxgalter daftarlarini yuritishlari ham mumkin. Ularning xizmatlari auditorlik ma'muriyati tomonidan tekshirilmaydigan ko'plab korxonalarni nazorat qilishni kuchaytiradi. SRAlarning maqsadga muvofiq rivojlanishiga yordam ko'rsatish uchun hukumat 1987 yil 3 iyulda bunday firmalar bo'yicha yangi qoidalarni ishlab chiqdi. Unda "SRA" maqomini olish uchun zarur shart-sharoitlar belgilab berilgan. SRA uchun yangi imtihonlarni kiritish yo'lga

qo'yildi va bu qoida birinchi marta SRA firmalariga hukumat organlari va korxonalariga auditorlik xizmatini ko'rsatish imkonini berdi. Xitoyda kollejni tugatgandan keyin mutaxassisga bakalavr darajasi beriladi, magistr darajasini olish uchun esa ikki yillik o'qishni tugatish va uchinchi yilda ilmiy tadqiqot bajarish lozim.

1984 yildan 1986 yilgacha auditorlik ma'muriyati ma'muriy organlar va davlat korxonalarida ko'plab turdagi auditni o'tkazdi. Shtatlarning etarli emasligi va tayyorgarlik darajasining pastligiga qaramasdan, ma'muriyat ko'plab firibgarlik, xatolar, buromadlar va soliq to'lashdan qochish holatlarini aniqladi. Ularning umumiy miqdori 4,3 mlrd yuanni tashkil etdi. 1986 yilning o'rtalariga kelib auditorlik ma'muriyati 3000 ta bo'lim va 34000 nafar auditor shtatiga ega edi. 1986 yilda zavod boshqaruvchilarining buxgalterlik daftarlarini audit qilgunga qadar ketishlarini ogohlantirish maqsadida yangi qoida qabul qilindi: korxonalar boshqaruvchilari ma'muriyat tomonidan audit o'tkazilmasdan turib iste'foga chiqishlari yoki o'z ish joylarini tark etmasliklari lozim.

Shuni alohida ta'kidlash lozimki, 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 ob'ektlarni 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 baynalmilallashuv tendentsiyalari 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.

Хитойда “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонун 1994 йил 31 августда қабул қилинган бўлиб, у 55 та моддадан иборат.

### **5.3.Кореяа Республикасида аудиторлик фаолияти**

2009 йил сентябр ойи ма’лумотларига ко’ра Корея Республикасида 17 272 та акционерлик компаниялари, шундан 1756 тасида давлат улushi бо’лган компанияларда ташқи аудит текшируви о’тказилган.

Халқаро CRA сертификати бор mutaxassislar soni 2009 йил сентябр ойи holatiga 12 378 nafarni tashkil etgan. Shundan, auditorlik firmalari tomonidan yollangan CRA soni esa 7 069 nafarni tashkil etgan. 2009 йил сентябр ойи holatiga аудит firmalari soni 110 tani tashkil etgan.

Audit firmalarining xizmat ko’rsatishdan olgan daromadlari 1.531 mlrd Kорея voni yoki bo’lmasa \$1.3mlrd AQSh dollarini tashkil etgan.

#### **Корея Республикасида аудиторлик фаолияти бо’йича амалга оshirilgan ishlar**

1980 yil	“Акционерлик компанияларида ташқи аудит то’ғ’рисида” Қонун қабул қилинди.
1981 yil	Молијавий hisobotlar ko’rib chiqila boshlandi.
1989 yil	Auditorlik kasbi axloqiy qoidalari ishlab chiqildi.
1990 yil	Auditorlarning sifat nazorati tizimi tasdiqlandi.
1990-1995 yillar	6 yil davomida 140 ta auditor attestatsiyadan o’tkazildi.
2003 yil	Молијавий hisob ustidan ichki nazorat hamda auditorlarning auditorlik faoliyatiga taalluqli bo’lmagan sohalarda boshqa xizmatlar ko’rsatishi borasida ta’qiqlar o’rnatildi.

Bugungi kunda Kорея Республикаси auditorlik faoliyatida quyidagi muammolar mavjud:

- 110 та аудиторлик ташкilotining sifat nazoratini tekshirish uchun 20 dan ortiq nazoratchi kerak;
- yangi nazoratchilarni yollash va yoki mavjud guruhni yangi sifat nazorati guruhiga aylantirish kabi mammolar.

Bunguni kunda mavjud 110 ta auditorlik firmalaridan 23 tasi auditorlik tekshiruvlarining 81%ini o'tkazadi. Qolgan 77 ta firma esa 19 % tekshiruvni o'tkazadi.

Keyingi yillarda Koreya Respublikasi audit tizimiga xalqaro auditorlik kompaniyalarining kirib kelishi jadallik bilan rivojlanib bormoqda.

### **Takrorlash uchun savollar**

1. Yaponiyada auditorlik faoliyati qachon yuzaga kelgan?
2. Yaponiyada auditorlik faoliyati ustidan qaysi tashkilot nazorat olib boradi?
3. Yaponiyada auditorlarga qanday malakaviy talablar qo'yilgan?
4. Xitoyda auditorlik faoliyati qaysi me'yoriy-huquqiy hujjatlar bilan tartibga solinadi?
5. Xitoyda auditorlarga qanday malakaviy talablar qo'yilgan?
6. Xitoyda audit qachon vujudga kelgan?
7. Koreya Respublikasida auditorlik faoliyatining qanday xususiyatlari mavjud?
8. Koreya Respublikasida auditorlarga qanday malakaviy talablar qo'yilgan?

### **Mavzu bo'yicha testlar**

#### **1. Yaponiyada majburiy audit nechanchi yildan o'tkazila boshlangan?**

- A. 1957
- B. 1954
- C. 1944
- D. 1968

#### **2. Yaponiyada majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishi uchun aktsiyadorlik jamiyatida kamida nechta aktsiyadori bo'lishi kerak?**

- A. 500
- B. 300
- C. 750
- D. 1000

**3. Yaponiyada quyidagi sub'ektlardan qaysi biri majburiy auditorlik tekshiruvini o'tkazilishi shart?**

- A. Kasaba uyushmalari
- B. Diniy tashkilotlar
- C. Notijorat tashkilotlar
- D. Sog'liqni saqlash tashkilotlari

**4. Yaponiyada quyidagi sub'ektlardan qaysi biri majburiy auditorlik tekshiruvini o'tkazilishi shart emas?**

- A. Konsalting tashkilotlari
- B. Mahalliy boshqaruv organlari
- C. Davlatdan yoki mahalliy boshqaruv organlaridan subsidiyalar oluvchi xususiy maktablar
- D. Yapon qimmatli qog'ozlar dilerlari uyushmasida qayd etilgan kompaniyalar

**5. Koreya Respublikasida "AktSIONERLIK kompaniyalarida tashqi audit to'g'risida" Qonun qachon qabul qilingan?**

- A. 1980
- B. 1985
- C. 1991
- D. 1994

**6. Koreya Respublikasida 1989 yilda qaysi hujjat ishlab chiqilgan?**

- A. Auditorlik kasbi axloqiy qoidalari ishlab chiqilgan
- B. Auditorlarning sifat nazorati tizimi ishlab chiqilgan
- C. "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonun ishlab chiqilgan
- D. "Ichki audit to'g'risida"gi Qonun ishlab chiqilgan

**7. 2003 yilda qaysi davlatda moliyaviy hisob ustidan ichki nazorat hamda auditorlarning auditorlik faoliyatiga taalluqli bo'lmagan sohalarda boshqa xizmatlar ko'rsatishi borasida ta'qiqlar o'rnatildi?**

- A. Koreya Respublikasida
- B. Xitoyda
- C. Yaponiyada

D. Hindistonda

**8. Auditorlik ma'muriyati o'z funktsiyalarini muvaffaqiyatli bajarishini ta'minlash qoidalari Xitoy Konstitutsiyasining qaysi moddasida keltirilgan?**

A. 91-modda

B. 57-modda

C. 36-modda

D. 118-modda

**9. Xitoyda "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonun qachon ishlab chiqilgan?**

A. 1994

B. 1996

C. 1998

D. 2000

**10. Xitoyda "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonun necha moddadan iborat?**

A. 54

B. 36

C. 29

D. 72

**11. Yaponiyada audit standartlari nechanchi yildan boshlab ishlab chiqila boshlangan?**

A. 1950 yil

B. 1953 yil

C. 1960 yil

D. 1961 yil

**12. Xitoyda auditorlik ma'muriyati nechanchi yilda tashkil qilingan?**

A. 1983 yilda

B. 1980 yilda

C. 1988 yilda

D. 1989 yilda

## **Tayanch tushunchalar**

Diplomga ega jamoat buxgalterlari, majburiy audit, tijorat kodeksi, sug'urta kompaniyalari, mehnat banklari, fond birjasi ro'yxatiga kiritilgan kompaniyalar, auditorlik kasbining axloqiy qoidalari, auditorlarning sifat nazorati tizimi.



## **VI BOB. MDH DAVLATLARIDA AUDIT TIZIMI**

### **6.1. Rossiya Federatsiyasida auditorlik faoliyati**

Rossiya Federatsiyasida yildekabrda Auditorlik faoliyatitog'risidagi Prezident farmonie'lon qilindi. Keyinchalik bu sohada qonun qabul qilinishi borasida ko'pgina ishlar amalga oshirildi. Auditorlik faoliyatitog'risidagi Rossiya Federatsiyasi qonuni 2001 yil 14 dekabrda qabul qilindi.

Ushbu davrni tahlil qilar ekanmiz, shuni aytish kerakki, normativ boshqarish tizimi asosida amal qilib kelayotgan auditorlik faoliyati auditorlik kasbining Rossiyada va xalqaro miqyosda boshlang'ich rivojlanishini etarli darajada ta'minladi.

Shunga qaramasdan, Qonunga ayrim tuzatishlar va aniqliklar kiritish talab etiladi, bu esa Rossiyadagi mustaqil auditorlik institutlarining rivojlanishiga o'z ta'sirini ko'rsatishi aniq.

Qonunning kamchiliklariga to'xtab o'tadigan bo'lsak:

1) Qonunning qabul qilinishi cho'zilib ketishi auditorlik faoliyati tamoyillarining ma'naviy eskirishiga olib keldi. Bu vaqt mobaynida ko'pgina rejalar o'zgardi. Shuningdek, moliyaviy hisobotning Xalqaro Standartlariga o'tish dasturi qabul qilindi, Rossiya Butunjahon Savdo Tashkilotiga a'zo bo'lishini e'lon qildi. Shuning uchun, Qonunga kerakli kontseptual tuzatishlar kiritish zarur bo'lib qoldi;

2) Qonunda ikkita - "audit" va "auditorlik faoliyati" atamaları aralashtirib yuborilgan va uslubiy jihatdan noto'g'ri yondashilgan. Bular o'z boshqaruv mexanizmlariga ega va butunlay turli iqtisodiy tushunchalardir.

Audit – bu moliyaviy hisobotning to'g'riligini aniqlash maqsadida o'tkazilgan mustaqil tekshiruvdir.

Auditorlik faoliyati esa – bu audit tekshiruvini o'tkazishning tadbirkorlik faoliyatlaridan biri.

3) Qonunda Federal organ tomonidan tasdiqlangan auditorlik standartlari, qoidalarini qo'llash talab etilgan. Audit ishini rejalashtirish va hujjatlashtirishda,

auditorlik hisobotini tayyorlashda va auditorlik xulosasini taqdim etishda ham Federal organ tomonidan tasdiqlangan audit standartlarini qo'llash talab etilgan. Bu Qonunda audit faoliyatini olib borishda auditorlik ish usullarini mustaqil tanlash tamoyili mavjud emas. Shuningdek, Federal organ tomonidan tasdiqlangan qoidalarni qo'llash oqibatida, auditor yoki mijozga etkazilgan zarar Federal organ javobgarligiga o'tkazilishi keltirilmagan;

4) Federal organ tomonidan tasdiqlangan auditorlik faoliyati standartlari, qoidalari Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi tomonidan qabul qilingan va ko'pgina jahon mamlakatlarida qo'llash tavsiya qilingan Xalqaro Auditorlik Standartlari bilan bir qancha tafovutlar mavjud.

Federal organ tasdiqlagan standartlarni qo'llash majburligi, Rossiya auditorlarining chet el korxonalari, qo'shma korxonalarni audit tekshiruvini o'tkazishni cheklab qo'yadi. Oqibatda, chet el korxonalari va qo'shma korxonalar chet el auditorlik kompaniyalariga murojaat qilishga majbur bo'lib qolishadi. Sababi, ular xalqaro normalar doirasida ish olib borishadi.

5) Federal organ tomonidan ishlab chiqilgan auditorlik standartlarini qo'llash majburligiga ega Qonun normalari "Alohida faoliyat turlarini litsenziyalash haqida"gi Rossiya Federatsiyasining qonuni moddalariga zid keladi. Chunki unda qo'shimcha litsenziya olish talablari keltirilgan bo'lib, "Alohida faoliyat turlarini litsenziyalash haqida"gi Rossiya Federatsiyasining qonunining moddalarini inkor etadi.

6) Qonunda Rossiya auditorlik standartlari bilan Xalqaro Auditorlik Standartlari o'rtasida o'zaro tafovut muammosi hali ham javobsiz qolmoqda. Chunki Rossiya iqtisodiyoti chet el investitsiyasi oqimi bilan chambarchas bog'liq.

Yuqorida sanab o'tilgan kamchiliklarni bartaraf etish maqsadida 2008 yil 24 dekabrda ushbu qonunning yangi tahriri qabul qilindi. Hozirgi kunda ushbu qonun 26 ta moddadan iborat. 1992-1995 yillarda davlatda qonunchilik bazasining mavjud bo'lmasligiga qaramasdan, audit gurkirab rivojlandi: faqatgina Moskva va Sankt-Peterburgda emas, balki barcha yirik shaharlarda yangidan-yangi auditorlik tashkilotlari tashkil topti. Ularning soni 800ga yaqinlashib qoldi. Moskvada

qo'shma korxonalar ko'rinishi ostida "Deloyt end Tush", "Artur Andersen", "Ernst end Yang", "Kupers end Laybrand" yirik mintaqalararo auditorlik tashkilotlari o'zlarining filiallarini ochdi.

Auditorlar tayyorlash rivojlandi. Bu erda asosiy rolni yirik oliy ta'lim muassasalari o'z bo'yniga oldi (Xalq xo'jaligi Akademiyasi, M.V. Lomonosov nomidagi Moskva davlat universiteti). Ryazan, Vladivostok, Sankt-Peterburg, Qozon, Ufa, Krasnodarda auditorlik kurslari tashkil etildi.

Bugungi kunda Rossiyada to'rt mingdan ortiq auditorlik tashkilotlari tuzilgan va muvaffaqiyatli ishlab kelmoqda. Bularga "FBK", "Rufaudit", "Aktionaudit" va boshqalar kiradi.

Agar 90-yillar boshlarida Rossiyada professional auditorlik xizmati bozorida xorijiy tashkilotlar ustun bo'lgan bo'lsa, hozirgi vaqtda liderlik rus auditorlariga o'tgan. Etarli darajada to'liq amaliy auditorlik xizmati ko'rsatuvchi yirik rus auditor-konsultatsiya kompaniyalari paydo bo'ldi. Etakchi Rossiya tashkilotlari yirik xalqaro mijozlar bilan ish boshlashdi, ba'zi g'arb korporatsiyalari – Rossiya auditorlari bilan, konsultatsiya tashkilotlari bilan ish boshladi. Jahon Banki o'z loyihalari auditida rus mutaxassislariga ishona boshladi.

Mustaqil auditorlar, auditorlik tashkilotlari, xorijiy yuridik va jismoniy shaxslar bilan hamkorlikda tashkil etilgan auditorlik tashkilotlari Rossiya Federatsiyasida faqatgina litsenziya mavjud bo'lgan hollarda auditorlik faoliyatini amalga oshirishi mumkin.

Auditorlik faoliyatini litsenziyalash Rossiya Federatsiyasi qonunchiligi talablariga rioya qilgan holda davlat nazoratini ta'minlash uchun olib boriladi. Litsenziya alohida faoliyatlarga beriladi:

- bank auditi;
- sug'urta tashkilotlari va o'zaro sug'urta jamiyatlari auditi (sug'urta auditi);
- byudjetdan tashqari fondlar va investitsiya muassasalari, birja auditi;
- umumiy audit (alohida iqtisodiy sub'ektlar auditi).

Rossiya Auditorlar palatasi ta'sischi etakchi iqtisodiy oliy ta'lim muassasalari qatorida professional auditorlar uyushmasi hisoblanadi.

## Rossiya Federatsiyasida auditorlik tashkilotlarining turlari

№	Auditorlik tashkilotining turi	Auditorlar soni	Ko'rsatadigan xizmatlar turi
1	Transmilliy auditorlik tashkilotlari	100000 kishidan ortiq	Auditorlik tekshiruvlari va professional xizmatlarning barcha turlari
2	Milliy auditorlik tashkilotlari	100 kishidan ortiq	Auditorlik tekshiruvlari va professional xizmatlarning barcha turlari
3	Yirik va o'rta mintaqaviy auditorlik tashkilotlari	25 kishidan 100 kishigacha	Mintaqaviy bozorda xizmatlarning chegaralangan turlari
4	Kichik mahalliy auditorlik tashkilotlari	25 kishidan kam	Bitta yoki bir nechta xizmat turi

Etakchi iqtisodiy oliy ta'lim muassasalarining palata ta'sischi sifatida qatnashishiga ularning yuqori intellektual potentsialidan faqatgina auditorlarni tayyorlash va qayta tayyorlash tashkilotlarida emas, balki Rossiya auditi rivojlanishining strategik yo'nalishlarini ishlab chiqishda ishtirokiga ruxsat beradi.

Rossiyada tashkil etilgan Auditorlar palatasi auditorlik faoliyatidagi muammolarni kompleks hal etishni ta'minlaydi, har bir auditor va auditorlik tashkilotlarining to'liq mustaqilligini ta'minlaydi va ularning manfaatlarini o'zida aks ettiradi.

Rossiya auditorlar palatasi quyidagi komissiyalardan tashkil topgan:

1. Axborot bilan ta'minlash bo'yicha;
2. Soliqqa tortish bo'yicha;
3. Bank auditi bo'yicha;
4. Xalqaro aloqalar bo'yicha;
5. Sug'urta auditi bo'yicha;
6. Mustaqil iqtisodiy ekspertiza bo'yicha;
7. Mintaqaviy bo'linmalar bilan aloqalar bo'yicha;
8. OAV va jamoatchilik bilan aloqalar bo'yicha;

9. Kasbiy etika bo'yicha;
10. Buxgalteriya hisobi bo'yicha;
11. Professional me'yorlar va standartlarni ishlab chiqish bo'yicha;
12. Kasbiy tayyorgarlik bo'yicha;
13. Qonunchilik bo'yicha;
14. Xalq xo'jaligida audit bo'yicha (xalq xo'jaligi korxonalarini);
15. Kasbiy faoliyatni nazorat qilish bo'yicha;
16. Fan-ilmiy faoliyat va audit rivojlanishining muammolari bo'yicha.

Faoliyat yo'nalishlarining asosiy rejalarini qisqartirish va ishlab chiqilgan amalga oshirildi. Rossiya bozor munosabatlariga o'tishida yangi iqtisodiy institutlar tuzish, tadbirkorlik faoliyatining turli subektlari o'z-o'zini boshqarishi zaruriyati namoyon bo'lishida auditorlik instituti muhim o'rin egallaydi.

## **6.2. Ukrainada auditorlik faoliyati**

Ukrainada auditorlik faoliyati bozor munosabatlariga o'tish bilan rivojlana boshladi. Auditorlik xizmatiga asosan qo'shma korxonalar ehtiyoj sezgan, xorijiy investorlar auditorlar hisobotlarini (hujjatlarini) tasdiqlashni talab qilgan. Audit va auditorlik tashkilotlarining rivojlanishi jahon amaliyotiga ega bo'lish, tajribadan foydalanish bilan amalga oshiriladi.

Ukrainada auditorlik faoliyati quyidagi bosqichlarda yuzaga kela boshladi.

Birinchi bosqich – bu 1993 yilda “Auditorlik faoliyati to'g'risida”gi qonunining qabul qilinishi bilan bog'liq bo'lib, mahalliy audit sohasi huquqlarini aniqlashda judayam muhim bo'lgan.

Ikkinchi bosqich – Ukraina auditorlarining professional etikasini milliy me'yoriy hujjatlar va kodekslarda jamlagan audit boshqaruvi me'yoriy-huquqiy tizimini qayta ishlash.

Uchinchi bosqich - me'yorlarni amalga oshirish va ulardan foydalanishni talab qiluvchi hujjatlarni qayta ko'rib chiqish.

1993 yil 22 aprelda “Auditorlik faoliyati to'g'risida”gi Ukraina qonunining qabul qilinishi bilan auditning shakllanishi va rivojlanishi tez sur'atlarda amalga

oshirildi. Bunda gap avvalo faoliyatning mazkur turiga litsenziya (ruxsatnoma) berish, auditorlik tashkilotlarini tashkil qilish va auditorlarni sertifikatlashtirish haqida boradi. 1994-1995 yillarda auditor va auditorlik tashkilotlari ishlari yuqori sifat mezonlarida tashkil qilindi, auditorlik tekshiruvdan so'ng tashkilotlarning soliq va boshqa to'lovlarning o'z vaqtida va qoidalar bo'yicha, byudjet va byudjetdan tashqari fondlar bo'yicha amalga oshirilishi kafolatlangan.

1997 yilda auditda nisbatan pasayish kuzatildi, bu esa majburiy audit ob'ektlari o'rtasida qonun chiqarish tashabbusining qisqarishi bilan bog'liq. So'ngi yillarda shunday holat kuzatildiki, iqtisodda axborot aniqliligi va ishonchliligining o'sishini talab qiluvchi xo'jalik ishlari qiyinlashdi.

Shuning uchun aynan mustaqil auditga alohida korxonalarining moliyaviy hisobotlari haqidagi ishonchli fikrlarini bildirish va olish vazifalari topshirildi.

1992 yil fevralda Kievda auditorlar yig'ilishida auditorlik faoliyatini amalga oshiruvchi birlashgan jamiyati Ustavi – Ukraina auditorlar ittifoqi tuzildi (UAI). UAIning maqsadi auditorlik faoliyatini rivojlantirishga ko'maklashish, qonuniy huquq va manfaatlarini himoya qilish uchun auditorlar birlashishini kuchaytirish deb e'tirof etilgan.

Mamlakatda auditorlik ishini unifikatsiyalash, mukammallashtirish, rivojlanishiga yordam berish maqsadida alohida mustaqil organ – Ukraina auditorlar palatasi (UAP) tuzildi. UAP ning asosiy vazifasi davlatda audit rivojlanishiga ko'maklashish, Ukrainadagi auditorlik faoliyatiga tegishli muhim masalalarni yagona metodologik asosda hal etish bo'lgan.

1999 yil 1- yanvarda Ukrainada amaldagi doimiy Milliy audit me'yori (MAM) qabul qilinib, ungacha 1995-1996 yillarda vaqtinchalik audit me'yorlari qabul qilingan.

1997 yil martidan audit masalalariga bag'ishlangan “Ukraina buxgalter va auditi axborotnomasi” rasmiy jurnali chop etilmoqda. U Ukraina auditorlar ittifoqi va Ukraina professional buxgalterlari, auditorlari federatsiyasi tomonidan nashr qilinmoqda. Jurnal professional tayyorgarlikdan o'tgan mutaxassislar va professionallikka intilganlar uchun mo'ljallangan.

Auditorlar MHXSni joriy qilishda katta rol o'ynaydi. Ukraina auditorlar palatasi bu davr mobaynida MHXSni rivojlantirishga amaliy yordam qilib kelgan. MHXS bo'yicha har yillik sifatni oshirish bo'yicha auditorlar majburiy ta'limini olib borgan va olib bormoqda. Milliy sifatda Xalqaro audit standartlarini qabul qilish shubhasiz palataning tarixiy qarori bo'ldi. XAS ni ukrain tiliga tarjima qilish bo'yicha katta ishlar olib borildi. Shuningdek, Ukraina auditorlar palatasi standartlarni joriy qilish bo'yicha metodik takliflar, auditorlik xizmati sifatining nazoratini amalga oshirish, ish hujjatlarini joriy qilish va boshqalarni ko'rib chiqadi.

2006 yil oktyabrda "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Ukraina qonuniga o'zgartirish kiritildi. Bu Ukrainada mustaqil auditning rivojlanishi va auditorlik faoliyati ustidan jamoaviy nazorat va boshqaruvni shakllantirishda muhim davr bo'ldi.

Bug'alteriya hisobi va audit islohoti faqatgina adabiyotlar tarjimasini yaratishda turtki bo'lib qolmasdan, buxgalteriya hisobi va audit bo'yicha soddalashtirilgan milliy adabiyotlarni etarlicha miqdorda shakllantirdi.

### **6.3 Belarus Respublikasida auditorlik faoliyati**

Belarus Respublikasida auditorlik faoliyati 1994 yil 8 noyabrda Respublika Oliy Kengashida qabul qilingan "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Belarus Respublikasi qonuni (2007 yilda 25 oktyabrda tuzatish, o'zgartirish va qo'shimchalar kiritilgan), milliy audit standartlari, Belarus Respublikasi Moliya vazirligining auditorlik faoliyati qoidalarining qayta ishlangan shakllariga muvofiq zamonaviy sharoitlarda amalga oshirilmoqda.

Qonunga ko'ra, auditorlik faoliyati – buxgalteriya (moliyaviy) hisobotlari, buxgalteriya hisobi va tashkilotning boshqa hujjatlarini mustaqil tekshirish bo'yicha faoliyat bo'lib, qonunchilikning tegishli moliyaviy (xo'jalik) operatsiya va ishonchli buxgalteriya (moliyaviy) fikrlarini ifodalash maqsadida, xo'jalik guruhi, bank guruhi, bank xoldingi, oddiy sherikchilik (birgalikda faoliyat yuritish bo'yicha qatnashchilar kelishuvi), yakka tadbirkorlar kabi ularni alohida qismlarga

ajratish, zaruriyat yuzasidan va yoki faoliyat yuzasidan buxgalteriya (moliyaviy) hisobotlarida aks etishi kerak.

Auditorlik tashkilotlari va auditorlar Respublikada auditorlik faoliyati sub'ektlari sanaladi. Auditor mavjud qonunchilikka muvofiq oliy iqtisodiy yoki huquqiy ma'lumotga ega va uch yildan kam bo'lmagan mos keluvchi mutaxassislik bo'yicha ish staji, shu bilan birga malakani belgilovchi talablarga, auditorlar uchun o'rnatilgan qonunchilikka va auditorik sertifikatiga ega bo'lgan jismoniy shaxslar bo'lishi mumkin.

Ayni vaqtda banklar, moliya-kredit tashkilotlarida tashqi auditni amalga oshirish uchun Belarus Respublikasi Milliy Banki tomonidan berilgan va sug'urta tashkilotlarida tashqi auditini olib borish uchun esa Belarus Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan beriladigan sug'urta tashkilotlarida auditorlik faoliyatini olib borish uchun qo'shimcha litsenziya zarur bo'ladi. Auditorlik faoliyatini litsenziyalash, shu jumladan, auditorlik faoliyatida litsenziyalarni to'xtatish va bekor qilish "Litsenziyalash to'g'risida"gi qonunga muvofiq amalga oshiriladi. Auditor auditorlik tashkilotining xodimi (fuqarolik-huquqiy kelishuv asosi bo'yicha audit o'tkazishga jalb qilingan holda yoki tashkilot shtatida bo'lgan holatda), yakka tadbirkor sifatida ham faoliyat olib borish mumkin. So'nggi holatlarda, auditor, umumiy talablar bilan bir qatorda sertifikatdan tashqari auditorlik faoliyatini amalga oshirishda Belarus Respublikasi Moliya vazirligining litsenziyasini olishi lozim.

Auditorlik faoliyatini auditorlik tashkiloti ham amalga oshirishi mumkin. Auditorlik tashkiloti – tijorat tashkiloti ham bo'lib, auditorlik faoliyatini amalga oshirish bilan bir qatorda audit xizmatini ko'rsatishi mumkin. Amaldagi qonunchilikka muvofiq auditorlik tashkilotida shtatlar uchta auditordan kam bo'lmasligi kerak. Bundan tashqari auditorlik tashkilotining 50 % xodimlari tarkibi Belarus Respublikasida doimiy yashayotgan respublika fuqarolaridan tashkil topishi kerak, auditorlik tashkiloti boshqaruvchisi xorijiy fuqaro bo'lgan hollarda - 75% dan kam bo'lmasligi kerak. Auditorlik tashkilotlari boshqaruvchilari auditor sertifikatiga ega bo'lgan istalgan jismoniy shaxs bo'lishi mumkin.



Auditorlik tashkilotlari auditorlik faoliyatini amalga oshirishda, o'z faoliyatini amaldagi qonunchilikka muvofiq Belarus Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan berilgan litsenziya asosida amalga oshiradi.

Auditorlik tashkilotlari va auditor – yakka tadbirkorlarga auditorlik faoliyati, hamkorlikda audit xizmatini ko'rsatish, o'qituvchilik va ilmiy faoliyatdan tashqari boshqa tadbirkorlik ko'rinishidagi faoliyat bilan shug'ullanish ta'qiqlanadi.

Sudlangan, qonunlarda belgilangan tartiblarni buzgan shaxslar auditorlik faoliyatini olib borish huquqiga ega emas.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirishning asosiy sharti – litsenziya berish haqidagi moliya vazirligining qaror qabul qilishi uchun auditning barcha sub'ektlari davlat auditorlik tashkilotlari va auditorlar ro'yxatidan o'tishi kerak. Banklar va bank bo'lmagan moliya-kredit tashkilotlarida auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya oluvchi auditorlar va auditorlik tashkilotlari haqida ma'lumot Belarus Respublikasi Milliy bankidan olgan axborotlar asosida Moliya vazirligi tomonidan auditorlar va auditorlik tashkilotlari Davlat ro'yxatiga kiritiladi. Auditorlar va auditorlik tashkilotlari o'z vazifasini bajarish davomida idoraning buxgalteriya hisobi, hisobotning tuzilishiga, tashkilotdagi tartib-qoida, instruktiv materiallarga, me'yoriy hujjatlarga, qonunchilikning boshqa rasmiy hujjatlariga, ishlab chiqarish xo'jalik sub'ektlari va moliyaviy-iqtisodiy masalalarga tayanib ish ko'radi.

Belarus Respublikasi qonunchiligiga binoan auditorlik faoliyatiga davlat boshqaruvini Belarus Respublikasi prezidenti, Vazirlar Kengashi, Moliya Vazirligi, Milliy bank va vakolatga ega bo'lgan boshqa tashkilotlar amalga oshiradi.

Davlat boshqaruvi bilan auditorlik faoliyati topshiriqlarini bajarish uchun, auditor davlat boshqaruvi bo'yicha majburiyat Belarus Respublikasi Moliya vazirligiga yuklanadi. Vazirlik tizimida 1988 yil 8 oktyabrdan Bosh audit boshqarmasi tashkil etildi. Hozirgi kunda – Audit boshqarmasi deb nomlanadi.

Belarus Respublikasi Prezidenti auditorlik faoliyati davlat boshqaruvida umumiy tartib o'rnatadi. Belarus Respublikasi Prezidentining 28.07.1999 yilgi №

30 farmoni bilan Belarus Respublikasida auditorlik faoliyati davlat boshqaruvi tartibiga o'zgartirish kiritildi. Bu farmon auditorlik faoliyati davlat boshqaruvi vakolatini jamoat tashkilotlari (Auditorlik palatasi)dan Belarus Respublikasi Moliya vazirligiga o'tkazdi.

Bugungi kunda auditorlik faoliyati mavjud qonunlar asosida boshqariladi. Mazkur qonunlarda majburiy audit olib borishi lozim bo'lgan tashkilotlar belgilangan. 25.06.2007 yilgi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunning 22-moddasida auditorlik faoliyati davlat boshqaruvi sohasida Moliya vazirligining vakolati aniq ko'rsatilgan. Tegishli moddalarga muvofiq Moliya vazirligi:

- Audit metodologiyasini ishlab chiqadi;
- Auditorlik faoliyatini amalga oshirish sohasida me'yoriy-huquqiy hujjatlar qabul qiladi;
- Auditorlik faoliyatining davlat qoidalarini o'rnatadi (Bank va bank bo'lmagan moliya-kredit tashkilotlarida auditorlik faoliyatidan tashqari);
- Auditorlarni attestatsiyadan o'tkazadi;
- O'z vakolati doirasida auditorlik faoliyati qonunchiligi to'g'risida tushuntirish ishlarini amalga oshiradi;
- Auditorlik faoliyati, litsenziya bo'yicha talablar va shartlarni amalga oshirishni nazorat qiladi;
- O'rnatilgan tartibda auditorlik tashkilotlari va auditorlarni davlat ro'yxatiga kiritadi.

Qonunchilikda o'rnatilgan tartibda auditorlik faoliyati masalalari bo'yicha, xalqaro tashkilotlarda, Belarus Respublikasi manfaatlarini Moliya vazirligi himoya qiladi. Mazkur vazifani bajarish uchun Moliya vazirligi tarkibida Audit boshqarmasi shakllantirilgan. Moliya vazirligida vazifalarni sifatli bajarish uchun auditorlik faoliyati bo'yicha Metodologik kengash tashkil etilgan.

Xalqaro auditorlik tashkilotlari, xorijiy davlatlar auditorlari va auditorlik tashkilotlari bilan audit sohasida moliya vazirligi Belarus Respublikasi qonunchiligini takomillashtirish va unifikatsiyalash maqsadida hamkorlikni amalga oshiradi.

“Auditorlik faoliyati to’g’risida”gi qonunning 23-moddasida auditorlik faoliyati davlat boshqaruvi sohasida Milliy bank vakolatlari aniqlab berilgan.

Auditorlik faoliyatini amalga oshirishda litsenziya berish va faoliyatini uzaytirish auditorlik faoliyatini litsenziyalash to’g’risidagi qarorda ko’rsatib o’tilgan. 12.10.2003 da tasdiqlangan Vazirlar Kengashining 1346-sonli qarorida auditorlik faoliyatini jismoniy shaxslar va auditorlik tashkilotlari amalga oshirishi belgilangan. Litsenziya 5 yil muddatga beriladi.

Auditorlik faoliyati boshqaruvi bo’yicha Belarus Respublikasi qonunchiligida o’rnatilgan tartib shart va talablariga rioya qilish. Bank sohasida auditorlik faoliyatini amalga oshirishda litsenziya berish, uzaytirish, to’xtatish va bekor qilish to’g’risida 02.07.03 dagi Milliy bankning №123 qarorida belgilab qo’yilgan.

Moliya vazirligi malaka sertifikatini jismoniy shaxslarga imtihondan so’ng, yuridik shaxslarga esa suhbat o’tkazilganidan so’ng beradi.

Birinchi imtihonda quyidagi sohalar qamrab olinadi:

Buxgalteriya hisobi va hisobot, xo’jalik faoliyati tahlili, tashqi iqtisodiy faoliyat va valyuta operatsiyasi, qimmatli qog’ozlar va qimmatli qog’ozlar bozori, soliq va boshqa majburiy to’lovlar, davlatning maqsadli byudjet fondi.

Ikkinchi imtihonda quyidagi sohalar qamrab olinadi:

Belarus Respublikasida auditorlik faoliyatini tartibga solish, auditorlik faoliyati qoidalari, auditorlik tekshiruvi o’tkazish va auditorlik xizmati ko’rsatish metodikasi, mehnat va mulk munosabatlari boshqaruvining huquqiy asoslari, davlat mulkini xususiylashtirish, mulklarni baholash.

#### **6.4. Ozarbayjonda auditorlik faoliyati**

Ozarbayjon Respublikasida auditorlik faoliyati zaruriy me’yoriy-huquqiy hujjatlar bazasida shakllantirilgan. 1994 yil 16 sentyabrda “Auditorlik xizmati to’g’risida” gi Ozarbayjon Respublikasi qonuni qabul qilindi, shu bilan milliy audit vujudga kelish va shakllanish jarayoni faollashdi.

Bugungi kunda Ozarbayjonda audit o’tkazish va tashkil etish bo’yicha audit bazasining huquqiy tizimi Ozarbayjon Respublikasi Konstitutsiyasida, Ozarbayjon

Respublikasi qonunlarida, Ozarbayjon Respublikasi Prezidenti farmonlarida, Ozarbayjon Respublikasi Vazirlar Mahkamasi qarorlarida, Ozarbayjon Respublikasi Parlamenti qarorlarida, milliy audit standartlarida, shu bilan birga auditorlar professional etikasi va ichki hujjatlarda aks etadi.

Auditorlik xizmati faoliyati davlat boshqaruvini Ozarbayjonda qonunchilikka muvofiq 1996 yil 4 apreldan o'z faoliyatini boshlagan Auditorlar Palatasi amalga oshirmoqda. Shu vaqtgacha Auditorlar Palatasi davlatda auditorlik faoliyati boshqaruvini aniq belgilovchi 43 milliy audit standartlarini va 30 dan ortiq me'yoriy-huquqiy hujjatlarni tayyorladi va qabul qildi, mutaxassislarni doimiy o'qitishni olib boradi va auditor sertifikatini olish uchun imtihonlar o'tkazadi, auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun jismoniy shaxslar, mahalliy va xorijiy shaxslarga litsenziya berish bilan shug'ullanadi. Ozarbayjon Respublikasida mazkur faoliyatni rivojlantirish va takomillashtirish maqsadida ichki audit me'yorlari va standartlarini mukammallashtirish va qayta ko'rib chiqish, ichki auditorlar manfaatlarini himoya qilish va kasbiy mustaqilligini ta'minlash, ularning kasbiy mahoratini oshirish maqsadida 1999 yil 26 iyunda Ozarbayjon Auditorlar palatasining murojaati asosida xalqaro ichki auditorlar Instituti boshqaruv kengashi qarori bilan MDH mintaqasida birinchilardan bo'lib "Ozarbayjon-Audit" nomi ostida Institut bo'limi tashkil etildi.

2001 yil Ozarbayjon davlat auditida amaliy harakatlarning boshlanishi bilan belgilanadi. 7 dekabrda Milliy Majlis qarori bilan "Hisob palatasi to'g'risida"gi qonunda ko'zda tutilgan etti auditorlardan to'rttasi Hisob palatasi boshlig'i o'rinbosari etib tayinlandi. 2002 yil boshlanishidan vujudga kelgan huquqiy sharoit natijasida auditorlar Palatasi to'laqonli oliy davlat moliyaviy nazorat organi bo'ldi.

1996-2007 yillarda Auditorlar palatasining bevosita qatnashuvi bilan "Auditorlik xizmati to'g'risida"gi qonun va "Ozarbayjon Respublikasi auditorlar palatasi to'g'risida"gi qarorga, shu va boshqa qonunchilik hujjatlariga turli xil xarakterdagi o'zgartirish va qo'shimchalar kiritildi.

1994 yilda qabul qilingandan so'ng o'zining huquqiy asoslarini topgan, asosida milliy auditorlik qonunchiligi tamoyillari yotuvchi "Auditorlik xizmati

to'g'risida"gi qonun va 25 dan ortiq qonun va kodekslar shu bilan birga davlat prezidenti tomonidan imzolangan buyruq va qarorlarda (15 ga yaqin) iqtisodiyotda auditni tadbiq qilish zaruriyati va amal qilish sohasi kengayishi tufayli o'zgartirishlar kiritildi.

Auditorlar Palatasi mustaqil moliyaviy organ hisoblanadi, auditorlik xizmati rivojlanishi va davlat boshqaruvini tashkillashtirishni amalga oshiradi, mulkdorlarning mulkiy huquqini, davlat manfaatlarini, xo'jalik sub'ektlari va auditorlar huquqlarini himoya qiladi, respublika qonunchilik hujjatlarining ishlab chiqilishini, mustaqil auditorlar va auditorlik tashkilotlarining o'z faoliyat talablariga rioya qilishini nazorat qiladi.

Palata qonunchilik va ijro hukumatiga hisobot beruvchi tashkilot emas.

Bugungi kunda auditorlar Palatasining asosiy vazifasi respublikada auditorlik faoliyatini takomillashtirish va rivojlantirish bo'yicha tadbirlarni amalga oshiradi. Auditorlar Palatasi bajaradigan majburiyatlarga quyidagilar kiradi:

- Litsenziya berishda imtihonlar o'tkazish qoidalarini va belgilangan imtihon hay'ati tarkibini tasdiqlash va qayta ko'rib chiqish;

- Auditorlik tashkilotlari va mustaqil auditorlarga litsenziya berish va ularning ishlari ustidan nazoratni amalga oshirish;

- Audit o'tkazish bo'yicha standartlar, yo'riqnomalar, takliflar va metodik ko'rsatmalar tayyorlash;

- Takroriy auditorlik nazoratini o'tkazish;

- Xo'jalik sub'ektlari mulklari qoshida xususiylashtirish baholarining ishonchliligi to'g'risida auditorlik xulosasini berish;

- Auditorlik xizmatini takomillashtirish va rivojlantirish bo'yicha takliflar tayyorlash.

Auditorlar palatasi mustaqil auditorlar va auditorlik tashkilotlari o'tkazadigan audit sifatini tekshiradi. Mustaqil auditorlar va auditorlik tashkilotlari va ularning buyurtmachilari o'rtasidagi turli xarakterdagi bahslarni ko'rib chiqadi; Palata vakolatiga kiruvchi ba'zi auditorlik masalalarini hal qiladi; audit masalalari bo'yicha xorijiy davlatlarda Ozarbayjon Respublikasi manfaatlarini himoya qiladi.

Tashqi nazorat ikki yo'nalishda amalga oshiriladi: ichki sifat nazorati auditori tizimini baholash; auditorlar o'tkazadigan audit sifatini nazorat qilish. Tashqi auditni amalga oshiruvchi uslub va yo'nalishlarni Hisob Palatasi va Auditorlar palatasi tasdiqlagan dasturlar va qo'llanmalar bilan boshqariladi.

Takroriy auditni Hisob Palatasi va Ozarbayjon Respublikasi Auditorlar Palatasi yoki xo'jalik sub'ektlari talabi bo'yicha ularga vakillik qiluvchi auditorlar; Hisob Palatasi va Auditorlar Palatasi tashabbusi bilan amalga oshiriladi. Takroriy auditni oldin audit o'tkazgan auditor amalga oshirishi mumkin emas, lekin zaruriyat yuzasidan ular ham bu maqsadga jalb etilishi mumkin.

Yuqori sifatli audit o'tkazishni ta'minlovchi asosiy omillar quyidagilardan iborat: Malakali auditorlarni professional darajada tayyorlash; auditorlik tashkilotlarida samarali nazorat sifati tizimini tayyorlash va qabul qilish; tashqi nazorat tizimining mavjudligi. Auditor audit dasturi va rejasini tuzmagan, ishchi va yakuniy hujjatlar bo'lmagan hollarda audit o'tkazish sifatsiz bo'lishi mumkin. Ba'zi hollarda ikki yil ichida tashqi nazorat sifatini ketma-ket bitta auditorga o'tkazishiga yo'l qo'yilmaydi.

Munozaralarni hal etish maqsadida, qaror qabul qilish jarayonida yuzaga keluvchi xato va kamchiliklar, moliyaviy-xo'jalik faoliyatini tekshirishda namoyon bo'luvchi va auditorlik xizmatini ko'rsatish davomida audit sifatini o'zida mujassam qilgan, Auditorlar palatasida auditorlik kasbiy etikasi bo'yicha komissiya qarorlar qabul qilgan. Mazkur Komissiya baholash sifatida ob'ektivlikni ta'minlovchi auditorlik kasbi vakillaridan tashkil topadi.

Shu tarzda Hisob Palatasi va Auditorlar Palatasi auditorlar javobgarligi darajasi va sifatsiz ishlar bo'yicha da'volarga barham beradi va auditorlar javobgarligi doirasida bahsli masalalarni bartaraf qiladi; zaruriy hollarda intizomiy komissiyaga sanksiya qo'yiladi; Ozarbayjon Respublikasi qonunchilik hujjatlari va audit standartlariga muvofiq keluvchi nazorat qilinayotgan va nazorat qilinadigan talablarga rioya qilinishiga to'g'ri baho berish; sifat nazorati doirasida tekshiruvni ob'ektivligini ta'minlash.

Auditorlar palatasi o'z vazifalari va majburiyatlarini o'n etti xodimdan va turli

kasbdagi komissiyadan iborat apparat yordamida bajaradi. Uning tarkibini asosini esa asosan auditorlik faoliyati vakillari tashkil etadi. Bugungi kunda Palataga 50 mustaqil auditor, 36 mahalliy auditorlik tashkiloti, shu bilan birga besh xorijiy auditorlik tashkiloti vakili va filiallari kiradi.

Ozarbayjon Respublikasi auditorlar Palatasi beshta xalqaro va mintaqaviy auditorlik tashkiloti (“Evroosiyo” auditorlar va buxgalterlar mintaqaviy federatsiyasi, Ukraina; Ichki auditorlar Xalqaro Instituti (IIA), Kvebek, Kanada; Auditorlar va Bugalterlar Xalqaro Federatsiyasi (EFAA), Madrid, Ispaniya; Xalqaro auditorlar va buxgalterlar Federatsiyasi (IFAC); Auditorlar va bugalterlarni sertifikatlashtirish Evroosiyo Kengashi, Baku) a’zosi hisoblanadi va turli mamlakatlar auditorlik palatasi bilan o’zaro hamkorlik to’g’risida 15 memorandum, kelishuv va protokollar imzolandi.

Shunisi ahamiyatga molikki, Auditorlar palatasi etakchi vazirliklar va davlat muassasalari bilan bir qatorda quyidagi davlat dasturlarini bajarishga jalb qilingan:

- Korruptsiyaga qarshi kurash bo’yicha davlat dasturi (2004-2006 y.);
- Davlat mulkini boshqarishni takomillashtirish bo’yicha davlat dasturi;
- Korruptsiyaga qarshi kurash bo’yicha milliy strategiya (2007-2011 y.).

Auditorlar Palatasi 2007 yilda auditorlik faoliyatini takomillashtirish bilan bog’liq ikkita qonunni ishlab chiqdi va qabul qildi:

- “Ichki audit to’g’risida qonun”, mazkur qonunning asosiy mazmuni: ichki audit tashkilotlari; o’z-o’zini boshqaruvchi ichki audit; auditor huquqi va majburiyatlari; ichki audit bilan shug’ullanish; javobgarlik me’yori; davlat boshqaruvi va ichki auditorlik faoliyatini muvofiqlashtirish;

- “Auditorning fuqarolik javobgarligini majburiy sug’urta qilish to’g’risida Qonun”, ushbu qonunda quyidagilarga asosiy e’tibor qaratiladi: auditor fuqarolik javobgarligini sug’urta qilinish hollari; auditorning fuqarolik javobgarlikdan ozod qilinishi; sug’urta qiluvchi va sug’urta qilinuvchining huquq va majburiyatlari; sug’urta shartnomasi va guvohlik; sug’urta summasini aniqlash, sug’urta to’lovlari va badali; sug’urta summasini olish uchun murojaat qilish qoidalari; zararni qoplash; sug’urta to’lovini amalga oshirishda rad etish uchun asos; sug’urta

qilinuvchining imtiyozlari; sug'urta rezervi va qonunni buzganlik uchun javobgarlik.

Mazkur qonunchilik hujjatlari ilg'or jahon amaliyotini hisobga olgan holda davlatda ichki auditni tadbiq etishda muhim rol o'ynaydi. Ichki auditorlar vazifalariga quyidagilar kiradi: foydalanilgan mulk mablag'larini nazorat qilish; shaxsiy chiqimlarga yo'l qo'ymaslik; ma'lumotning ishonchliligini tasdiqlash; qaror qabul qilish uchun dasturdan foydalanish; xo'jalik operatsiyalarini to'g'ri bajarilishini nazorat qilish; moliyaviy faoliyat samaradorligini tahlil qilish va samaradorlikni oshirish bo'yicha takliflar berish; boshqaruv tizimi to'g'risida ma'lumotlar sifatini baholash.

Ichki auditorlar amalga oshiruvchi vazifalar ichida quyidagilar etakchilik qiladi:

- Buxgalteriya va operativ hisob tahlili bo'yicha takliflar tayyorlash;
- Tekshiruv ishonchliligi va moliyaviy sifat, ishlab chiqarish ma'lumotlari haqida korxonada boshqaruvidan (direktorlar kengashi) axborot olish;
- Hisobot tuzish va tashkilotlar operatsiyalarini amalga oshirish asosini tashkil etuvchi va ularga rioya qiluvchi qo'llanmalar, qonun, rejalar, qoidalar tizimini shakllantirishda ishtirok etish;
- Tashkilot aktivlarining metodlarga rioya qilinishini tekshirish va zarur hollarda ularning mavjudligini tasdiqlash;
- Resurslardan foydalanish samaradorligini baholash;
- Amalga oshirilayotgan operatsiyalar, dasturlar, maqsadlar va topshiriqlar natijasini tekshirish;
- Oldin olib borilgan korxonalarni tashqi va ichki auditorlik tekshiruvlari jarayonida yuzaga kelgan xato va kamchiliklarni bartaraf etish bo'yicha qabul qilinayotgan qarorlar bajarilishini nazorat qilish;
- Tashkilotlarda olib boriladigan ichki va tashqi auditorlik tekshiruv materiallari tahlili, tizimlashtirish va umumlashtirish, ularning natijasida boshqaruv uchun takliflar tayyorlash.

Ichki audit xizmati tashkilotini tuzishda ichki audit bo'limi haqida majburiy



nizom, ichki auditorlarni o'qitish, professional me'yor va standartlarni qabul qilishga e'tibor qaratiladi.

Ozərbayjon Respublikasında auditorlik faoliyatining muntazam rivojlanishi va Auditorlik Palatasi qarorlari, topshiriqlarining bajarilishi jiddiyligiga qaramasdan bir qancha muammolar kelib chiqmoqda:

- majburiy audit sub'ektlarida auditdan bosh torish uchun qonunchilikda ta'sir doiraning yo'qligi;

- audit sifatini oshirish va auditor kadrlarini tayyorlash sifatini oshirish zarurati;

- auditor imidjini oshirish, uning nufuzining jamoatchilik tomonidan tan olinishi;

- auditorlik xizmati bozorida g'irrom raqobatning mavjudligi.

Ozərbayjon Respublikasi auditorlik faoliyatining bugungi kunda ahamiyatli shundaki, ichki bozorni xorijiy auditorlik tashkilotlari ("Katta to'rtlik" filiallari va vakolatxonaları) egallab olgan.

Sanab o'tilgan muammolarni bartaraf etish uchun Auditorlar palatasi auditni isloh qilish kontsepsiyasini qayta ishlab chiqdi. Maqsad aniq yo'nalishlarni shakllantirishda, bozor iqtisodiyoti sharoitida tuzilgan audit tizimi va huquqiy-me'yoriy bazani mukammallashtirish va rivojlantirish hisoblanadi. Ushbu maqsadga erishish uchun quyidagilarni bajarish lozim:

- audit huquqiy-me'yoriy bazasini takomillashtirish;

- jahon tajribasiga mos keluvchi audit tizimini qayta tashkil etish;

- xalqaro shaklda audit kadrlarining tayyorlash va kadrlar bilan ta'minlash tizimini qayta tashkil etish;

- auditorlik xizmati sifatini ko'tarish va ularning ustidan nazoratni takomillashtirish;

- shu bilan birga davlat organiga vakillik qiladigan va xo'jalik sub'ektlari bilan bog'liq audit boshqaruv tizimini qayta tashkil etish.

Auditorlar Palatasi auditorlik faoliyatini rivojlantirish uchun "Auditorlik xizmati to'g'risidagi" Ozərbayjon Respublikasi qonuniga o'zgartirish rejasini

hukumat ko'rib chiqishi uchun kiritdi. Kiritilayotgan o'zgartirishlar quyidagicha bo'lib, auditorlik faoliyati boshqaruviga tegishlidir:

- auditorlik tashkiloti boshqaruvchisi faqatgina auditor bo'lishi mumkin;
- auditorlik tashkilotida uchta auditordan kam bo'lmagan shtatdan iborat bo'lishi kerak;
- auditorlik tashkiloti istalgan tashkiliy-huquqiy shaklda tuzilgan bo'lishi mumkin, ochiq aksionerlik jamiyati ko'rinishidagi tashkilot bundan mustasno;
- auditorlik tashkiloti davlat tizimi muassasasi bo'lishi mumkin emas.

Auditor litsenziyasini olish uchun quyidagilar talab qilinadi:

- oliy iqtisodiy, moliyaviy, huquqiy ma'lumot (yoki Ozarbayjon Respublikasida tan olinadigan xorijiy oliy ta'lim muassasasi diplomi);
- mutaxassisligi bo'yicha 5 yillik uzluksiz tajriba, shundan bir yili auditorlik xizmati bo'yicha;
- boshqa mutaxassislik bo'yicha oliy ma'lumot bilan buxgalteriya hisobi va audit sohasida 8 yillik uzluksiz tajriba.

Auditning to'laqonli rivojlanishini ta'minlashda asosiy omillardan biri, xalqaro talablar darajasida faoliyat olib borishga qodir bo'lgan malakali kadrlarni tayyorlash va ularning malakasini doimiy oshirib borish hisoblanadi. Bu auditorlar Palatasi oldida turgan topshiriqlar oldida ahamiyatsiz emas.

Mutaxassislar tayyorlash dasturida asosiy e'tibor uchta muhim yo'nalishga qaratilgan: Xalqaro tajribani hisobga olgan yangi dastur asosida oliy ta'lim muassasasi bazasida oliy ma'lumotli auditor va buxgalter mutaxassislarini tayyorlash; auditor bo'lishni xohlovchi oliy ma'lumotli shaxslarni xalqaro tajribani o'zida jamlagan maqsadli dastur bo'yicha qisqa muddatda qayta tayyorlash; professional auditorlar malakasini muntazam oshirib borish.

Auditorlar malakasini oshirish va tayyorlash ba'zi bir kechiktirib bo'lmaydigan vazifalarni bajarishni talab qiladi. Birinchi navbatda imtihonlarga tayyorlov kurslari dasturlari va auditor darajasini olish uchun imtihonlar o'tkazish zamonaviy talablarini xalqaro tajribani hisobga olgan holda muntazam takomillashtirish kerak.

## **6.5. Qozog'iston Respublikasida auditorlik faoliyati**

Qozog'iston Respublikasida auditorlik tashkilotlarining rivojlanishi 1988 yildan amalga osha boshladi. 1988 yil xo'jalik hisobidagi taftish guruhi tashkil qilindi. 1992 yilda "Qozog'istonaudit" katta auditorlik mustaqil aksionerlik kompaniyasida xo'jalik hisobi markazi qayta tashkil etildi. Hozirgi kunda "Qozog'istonaudit" aksionerlik kompaniyasi Auditorlar Palatasining Qozog'iston Respublikasida auditorlik ishini shakllantiradigan va rivojlantiradigan, auditorlar palatasi tuzilishini, uning maqsad va vazifalarini shakllantiradigan, yagona nufuzli hamkori hisoblanadi. "Qozog'istonaudit" aksionerlik kompaniyasi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi 1993 yil 18 oktyabrda qabul qilingan qonun loyihasining, shu bilan birga 1994 yil ro'yxatdan o'tgan Qozog'iston auditorlar palatasi nizomining asosiy ishlab chiquvchisi va vazirlikda parlament qo'mitasi va hukumat darajasida muhokama qilish bo'yicha bosh maslahatchi bo'ldi. Mazkur "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qozog'iston Respublikasi qonuni Qozog'iston Respublikasida auditorlik faoliyatini amalga oshirish bilan bog'liq munosabatlarni boshqaradi. Auditor bo'lishga talabgorlar, shu bilan birga Qozog'iston Respublikasida auditorlik faoliyatini olib borishni xoxlovchilar va chet el fuqarolarini attestatsiyadan o'tkazish maqsadida Moliya vazirligi qoshida 5 yil muddatga davlat ishchilari va auditorlar bilan bir xil sonda shakllanadigan malakali komissiya tashkil qilingan va malakali komissiya to'g'risida Nizom tayyorlangan. Nizomga muvofiq, auditorlik faoliyati bilan shug'ullanishni xoxlovchi shaxslar oliy yoki o'rta maxsus ma'lumotga ega bo'lsa, shu bilan birga iqtisodiy, moliyaviy, hisob-tahlil, nazorat-taftish yoki huquqiy ish tajribasiga ega bo'lsagina, imtihon topshirishga ruxsat beriladi.

Auditor va auditorlik tashkilotlari davlat organlari va o'zlarining buyurtmachilaridan mustaqil, shuning uchun auditorlar davlat organlari va jamoat tashkilotlari xizmatida bo'lmaydilar, ilmiy va ta'lim sohasida faoliyat olib borayotgan shaxslar bundan mustasno.

Auditorlar yordami bilan "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonun

moddalarini amalga oshirishni tartibga keltirish yo'lida "Auditorlar va buyurtmachilar o'rtasidagi munozaralarni hal etish to'g'risida" Nizom tayyorlandi. 1996 yil 29-31 oktyabr kunlarida uch kunlik auditorlar o'qishi bo'lib o'tdi va bunda ularning barchasi Qozog'iston Respublikasi auditor qasamyodini qabul qildilar. Maxsus mashg'ulotlar va qo'shimcha imtihon topshirish bo'yicha o'quv kursidan so'ng 15 ta auditor va 3 ta auditorlik tashkiloti, shu bilan birga "Qozog'istonaudit" AT Respublika Milliy Bankining bank auditi faoliyatini amalga oshirish huquqini beruvchi litsenziyasini oldilar.

Auditorlik xizmatidagi mavjud vaziyatida auditorlik faoliyatini amalga oshirishga litsenziya berish qarorini qabul qilish jarayoni va Moliya vazirligi auditi va buxgalteriya hisobi bo'yicha Milliy Komissiyaning shakllanishiga ta'sir ko'rsatdi. Hukumat audit bo'yicha litsenziya beruvchi tashkilot sifatida buxgalteriya hisobi bo'yicha milliy komissiyasini belgilab qo'ydi. Qabul qilingan birinchi 20 ta buxgalter standartlari auditorlar tayyorlash bo'yicha o'quv kursi rejasiga, universitet va institut "Buxgalteriya hisobi", "Audit" kafedralari o'quv dasturlariga tegishli o'zgartirishlar kiritdi. Buxgalteriya hisobi bo'yicha Qozog'iston Respublikasi Milliy Komissiyasi auditning asosiy tashkilotchisi bo'lib kelmoqda. Komissiya Qozog'iston Respublikasida auditorlik faoliyatining keyingi rivojlanish yo'lida hali mavjud bo'lmagan audit standartlari va me'yorlarini tasdiqlashi lozim.

Qozog'iston auditida dolzarbligicha qolib ketayotgan muammolar to'g'risida yuqori darajada xalqaro talablarga javob beradigan sifatli darsliklar tayyorlash, o'quv bazasini tuzishni o'z zimmasiga oladi.

1997 yildan boshlab Respublika auditorlar palatasining yilning har choragida axborot jurnali nashr qilinmoqda.

"Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi qonunning qabul qilinishi Qozog'istonda auditorlik ishi rivojlanishi istiqbolini belgilab berdi va yirik xalqaro auditorlik kompaniyalarning respublikaga jalb qilinishiga imkon yaratdi.

Qozog'iston Respublikasida eng yirik auditorlik tashkiloti audit o'tkazishda belgilangan tajribalarni jamlovchi 40 ga yaqin filialari va auditorlik tashkilotlari

bo'lgan "Qozog'iston audit" aksionerlik kompaniyasi hisoblanadi. Buyurtmachilar xizmati portfelida keng va doimiy mijozlar doirasiga ega. Kompaniya va uning tashkilotlari faqatgina auditorlik tekshiruvlarini muvaffaqiyatli o'tkazishga imkon beruvchi, moliyaviy-xo'jalik faoliyatini tahlil va taftish qilishga, to'lovga qodirlikni baholash, korxonalar va banklarni tugatishga asos bo'luvchi mustahkam me'yoriy bazaga ega bo'lib qolmasdan, huquqiy, auditorlik faoliyati, mulkni baholash, xususiylashtirish, soliqqa tortish, moliyaviy faoliyat tahlili, moliyaviy hisobot, buxgalteriya hisobi bo'yicha barcha masalalar va boshqa moliyaviy-huquqiy masalalar yuzasidan maslahat beradi.

Barcha auditorlik tashkilotlari yuridik shaxslar hisoblanadi, mahalliy ma'muriyatlarda xo'jalik yurituvchi sub'ekt sifatida davlat ro'yxatidan o'tadi, Qozog'iston Respublikasi auditorlar palatasiga kiradi. Auditorlar palatasi oliy organi – Palata Kengashi hisoblanib, umumiy a'zolarining 50 % ini tashkil qilgan kompaniya va uning auditorlik tashkilotlarining 14 vakillaridan tashkil topgan.

Amalga oshirilgan eng muhim ishlardan, auditorlar palatasining respublika barcha viloyatlarida hududiy filiallarining tashkil qilinishi, Milliy komissiya bilan qimmatli qog'ozlar bo'yicha o'zaro faoliyatni kengaytirish, Davlat Soliq qo'mitasi va Moliya vazirligi qoshida valyuta-moliya qo'mitasi nazorati tashkil qilinishi, Davlat boshqaruvining boshqa organlarining tashkil qilinishi bo'ldi. Auditorlik tekshiruv o'tkazish sifati ustidan nazoratni kuchaytirish va uslubiy yordam ko'rsatish uchun auditorlar Palatasi Kengashi qoshida uchta doimiy qo'mita shakllantirildi: a) auditorlik faoliyatini metodik ta'minlash bo'yicha; b) auditorlar etikasi va huquqiy masalalar bo'yicha; v) Qozog'iston audit standartlarini joriy qilish va qayta ishlash bo'yicha.

Auditorlar Palatasi auditorlik faoliyati bilan shug'ullanuvchilar malakasini oshirishga jiddiy e'tibor qaratishni rejalashtirmoqda. Auditor xo'jalik faoliyatining barcha yo'nalishlarida tezkor hal qilishni talab qiladigan masalalar bilan to'qnash kelmoqda. O'z vaqtida va tegishli talablarga muvofiq ularga javob berish uchun, xo'jalik ishlarini tushunish, moliyaviy qonunchilik va unda yuzaga kelishi mumkin bo'lgan ziddiyatlarini bilish o'z xulosalarini dalillar asosida isbotlab bera olish

kerak. Korxonada amaliyoti doirasida auditorga moliyaviy nazoratchi sifatida emas, balki korxonada moliyaviy boshqaruvi bo'yicha maslahatchi, konsultant deb qarash kerak. Faqatgina korxonaning barqaror moliyaviy holatida emas, balki, bankrotlik chegarasida keskin vaziyatda turganda ko'makchi sifatida qarash kerak. Shuning uchun auditorlar bilan ishlashda quyidagi yo'nalishlar ustunlik qilishi kerak:

- a) amaldagi qonunchilik va me'yoriy hujjatlarni izohlash;
- b) moliyaviy va huquqiy konsultatsiya berish;
- c) biznes reja va investitsiya dasturlari, moliya menejmenti, valyuta muomalalari va tashqi savdo hisobi bo'yicha uslubiy takliflarni qayta ishlash;
- g) auditorlik tekshiruviga kirishish jarayonida paydo bo'luvchi aniq xo'jalik vaziyatidagi ish yuzasidan munozaralar.

1995 yilda Qozog'iston audit standartlari va Qozog'iston Respublikasi auditorlar etikasi kodeksi qabul qilindi va 1996 yildan amalda qo'llana boshladi. Audit bo'yicha standartlar va auditorlar etikasi kodeksi "Auditorlik faoliyati to'g'risida" Qozog'iston Respublikasi qonuniga muvofiq Qozog'iston Respublikasi hududida barcha auditorlar va auditorlik tashkilotlari bajarishi uchun majburiy va me'yoriy hujjat sifatida kuchga ega.

Auditorlik tashkilotlarining qisqa vaqt davomida faoliyat olib borishiga qaramay auditorlik tashkilotlarining asosiy yo'nalishlarini va ularning turli xildagi tashkilotlar bilan faoliyat olib borishi ma'lum. Buyurtma tartibini tahlil qilishda auditorlik tekshiruvlarini olib borish shuni ko'rsatadiki, unda bir qancha ustunliklar mavjud:

- moliyaviy-xo'jalik hisoboti va xo'jalik yurituvchi sub'ektlarda soliq to'g'ri hisoblanganligi va to'langanligini tekshirish;
- ko'chmas mulkning baholanishi va intellektual faoliyat olib borish, aksioner jamiyatlarning va boshqa xo'jalik birlashmalarini hissasi ustav kapitaliga kiritilishi;
- balans tasdiqlanishi va soliq deklaratsiyalarini tuzish.

Auditorlik tashkilotlarida rivojlangan va keng tarqalgan faoliyat turi bu boshqaruv funksiyalarini bajarish hisoblanadi (buxgalteriya balansi tuzish, hisobot

olib borish va h.k.).

Auditorlik tashkilotlarining yana bir keng tarqalgan va hozirgi kunda dolzarb bo'lgan funksiyalaridan biri ekspert-analitik xizmatidir. Xo'jalik tashkilotlarining mustaqilligi sharoiti kengayishida va ularning moliyaviy ko'rsatkichlariga bo'lgan qiziqishning ortib borishi umumiy tahlil, rivojlanish yo'nalishi samaradorligiga e'tiborni oshirdi.

Yana bir muhim va keng tarqalgan auditorlik tashkilotlari yo'nalishlaridan biri bu boshqaruv kadrlariga boshqaruvning yangi uslublarini o'rgatish va qo'llashda yordam berish (masalan, kompyuterda hisobot olib borish, zamonaviy axborot tizimlari bilan ishlash va h.k.)

Tashkilotni rivojlanish yo'nalishini tanlashda auditorlardan shu tashkilot rivojlanish tahlilini diagnostika qilish va tashkilot o'sishidagi birinchi olib boriladigan tadbirlarni ishlab chiqish talab qilinadi. Agarda asosiy ishni shu tashkilot xodimlari bajaradigan bo'lsa, auditorlik firmasi bu erda ekspert sifatida ishtirok etadi, agar tashkilot bunday xodimlarga ega bo'lmasa, unda firma to'g'ridan-to'g'ri rivojlanish dasturini tuzishga kirishadi.

Bozor iqtisodiyotini rivojlanishi va takomillashishi sayin auditorlik faoliyati xizmatlariga talab o'sib boradi. Qozog'istonda audit ko'rsatkichi yuqori bo'lishi va jahon standartlariga javob berishi uchun XASni qo'llab, o'zlarining standartlarini ishlab chiqishmoqda.

### **Takrorlash uchun savollar**

1. Rossiya Federatsiyasida qaysi me'yoriy-huquqiy hujjatlar bilan auditorlik faoliyati tartibga solinadi?
2. Rossiya Federatsiyasida faoliyat yuritayotgan qaysi auditorlik tashkilotlarini bilasiz,
3. Ukrainada auditorlik faoliyatini tashkil qilishning qanday xususiyatlari mavjud?

4. Belarus Respublikasida auditorlik faoliyati qaysi tashkilot tomonidan nazorat qilinadi?
5. Ozarbayjon Auditorlar palatasining qanday funksiyalari mavjud?
6. Ozarbayjonda auditorlarga qanday malakaviy talablar qo'yilgan?
7. Qozog'istonda auditorlik faoliyatiga qanday litsenziya talablari qo'yilgan?
8. Qozog'istonda auditorlarga qanday malakaviy talablar qo'yilgan?

### **Mavzu bo'yicha testlar**

**1. Rossiyada amaldagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonun qachon ishlab chiqilgan?**

- A. 2001
- B. 1996
- C. 1998
- D. 1994

**2. Rossiyada amaldagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonun necha moddadan iborat?**

- A. 24
- B. 36
- C. 38
- D. 40

**3. Ukrainada amaldagi "Auditorlik faoliyati to'g'risida"gi Qonun qachon ishlab chiqilgan?**

- A. 1993
- B. 1992
- C. 1994
- D. 1995

**4. Belarus Respublikasida auditor malaka sertifikatini olishga da'vogarlarning amaliy ish staji necha yildan kam bo'lmasligi kerak?**

- A. 3
- B. 2



C. 4

D. 5

**5. Belarus Respublikasi qonunchiligiga ko'ra agarda auditorlik tashkiloti boshqaruvchisi xorijiy fuqaro bo'lgan hollarda auditorlik tashkilotining necha foiz xodimlari Belarus Respublikasida doimiy yashayotgan respublika fuqarolaridan tashkil topishi kerak?**

A. 75

B. 66

C. 50

D. 80

**6. Belarus Respublikasida auditorlik faoliyati ustidan nazoratni qaysi tashkilot amalga oshiradi?**

A. Moliya vazirligi

B. Adliya vazirligi

C. Iqtisodiyot vazirligi

D. Savdo vazirligi

**7. Ozarbayjonda amaldagi "Auditorlik xizmati to'g'risida"gi Qonun qachon ishlab chiqilgan?**

A. 1994

B. 1993

C. 1992

D. 1995

**8. Ozarbayjonda Auditorlik xizmati faoliyati bo'yicha davlat boshqaruvini qaysi tashkilot amalga oshiradi?**

A. Auditorlar Palatasi

B. Markaziy bank

C. Auditorlar Uyushmasi

D. Auditorlar Kengashi

**9. Ozarbayjonda "Ichki audit to'g'risida"gi Qonun qachon qabul chiqilgan?**

A. 2007

B. 2005

C. 2002

D. 2009

**10. Qozog'iston Respublikasi auditorlar etikasi kodeksi qachon qabul qilingan?**

A. 1995

B. 1994

C. 1993

D. 1996

**11. Ozarbayjonda audit standartlari qaysi tashkilot tomonidan ishlab chiqiladi?**

A. Auditorlar palatasi

B. Auditorlar federatsiyasi

C. Auditorlar kengashi

D. Parlament

**12. Qirg'izistonda «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonun qachon qabul qilingan?**

A. 1998 yil 3 iyun

B. 1994 yil 21 sentyabr

C. 1996 yil 8 avgust

D. 1993 yil 6 mart

**13. Qozog'istonda «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonun qachon qabul qilingan?**

A. 1993 yil 18 oktyabr

B. 1994 yil 3 may

C. 1996 yil 3 may

D. 1998 yil 24 yanvar

**14. Qozog'istonda auditorlarga malakaviy ma'lumotnoma necha yilga beriladi?**

A. 5 yilga

B. 3 yilga

C. 6 yilga

D. 8 yilga

**15. Belarusda «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonun qachon qabul qilingan?**

A. 1994 yil

B. 1995 yil

C. 1996 yil

D. 1997 yil

**16. MDH mamlakatlarida audit ishi sifatining tashqi nazorati kim tomonidan olib boriladi?**

A. Davlat tomonidan

B. Nodavlat tashkilotlar tomonidan

C. Auditorlik kompaniyasi tomonidan

D. Nazorat qilinmaydi

### **Tayanch tushunchalar**

Xalqaro Buxgalterlar Federatsiyasi, auditorlik faoliyati standartlari, Rossiya Auditorlar Palatasi, Ukraina Auditorlar Ittifoqi, Ukraina Auditorlar Palatasi, Ozarbayjon Auditorlar Palatasi, Qozog'iston Respublikasi Auditorlar Palatasi.

## **VII BOB. XALQARO AUDITORLIK STANDARTLARI**

### **7.1. Xalqaro auditorlik standartlarining mohiyati**

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

Auditorlik standartlariga rioya qilish audit sifati darajasini va audit natijalarining ishonchligini ta'minlaydi. Auditorlik standartlari sudda auditorlarning haqqoniy ishlaganligining asosi bo'lib xizmat qiladi. Agar auditor standartdan chekinish qilgan bo'lsa, buning sababini ko'rsatishi lozim.

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

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

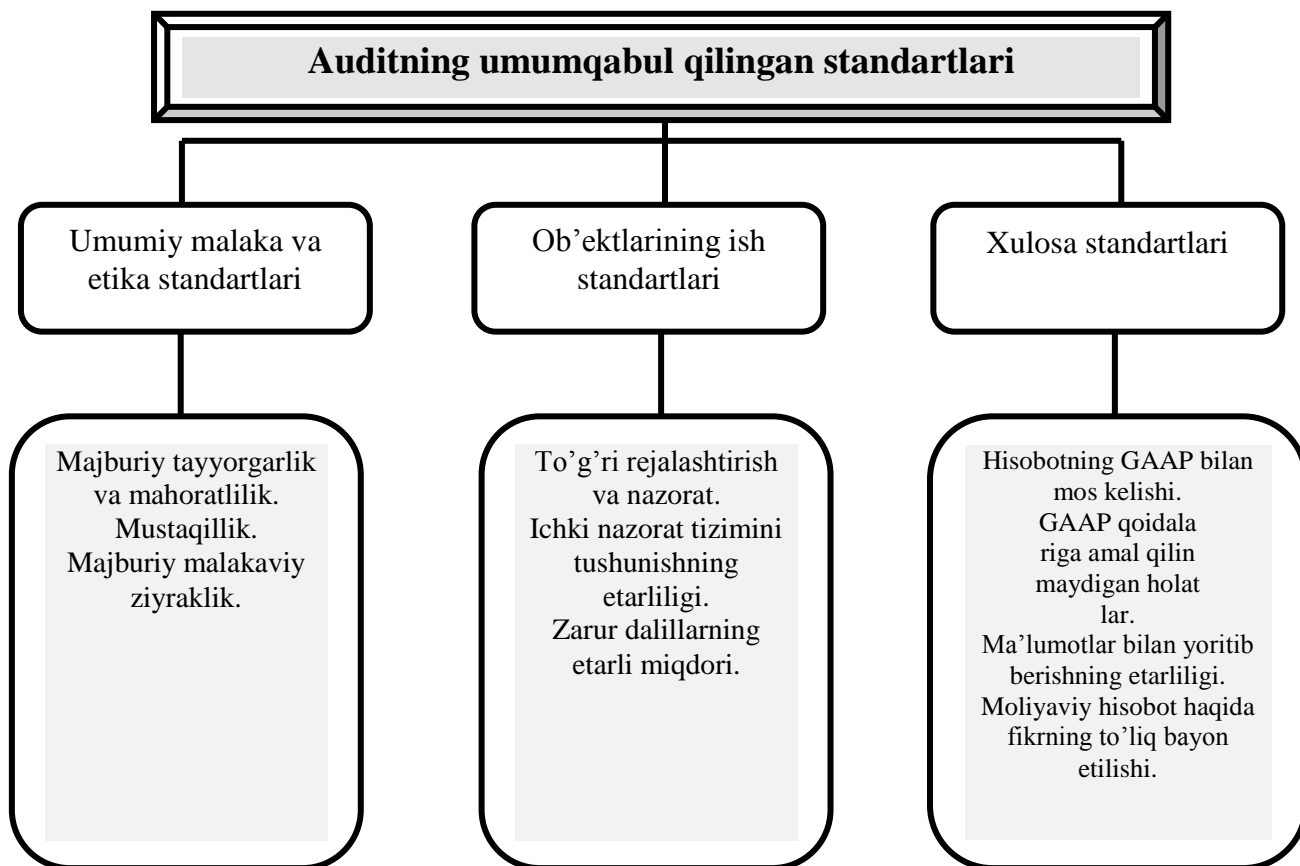
Auditorlik faoliyatida me'yoriy hujjatlar sifatida auditning xalqaro standartlarini ishlash borasida ham ma'lum darajada urinishlar bo'lgan.

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

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

Dunyoning ko'pchilik davlatlarida milliy kuzatuv auditor-konsultant firma vakolatxonalari mavjud bo'lib, ularning barchasi xalqaro auditorlik standartlari va ularga mos keladigan me'yorlardan keng foydalanadilar. Butun dunyoda auditorlar faoliyatida umumiy standartlar ishlanishiga Amerika qasamyod qilgan buxgalterlar instituti (AICPA) katta ta'sir va tashabbus ko'rsatib keladi. AICPA tomonidan auditorlik kasbi, umuman olganda, auditorlik faoliyatiga oid bir nechta standart

ishlab chiqildi. Mazkur tashkilot tomonidan ishlab chiqilgan standartlar 3 ga bo'linadi:



Auditning umumiy malaka va etika standartlari:

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

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

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

Ob'ektlarning ish standartlari:

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

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

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

Xulosa standartlari:

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

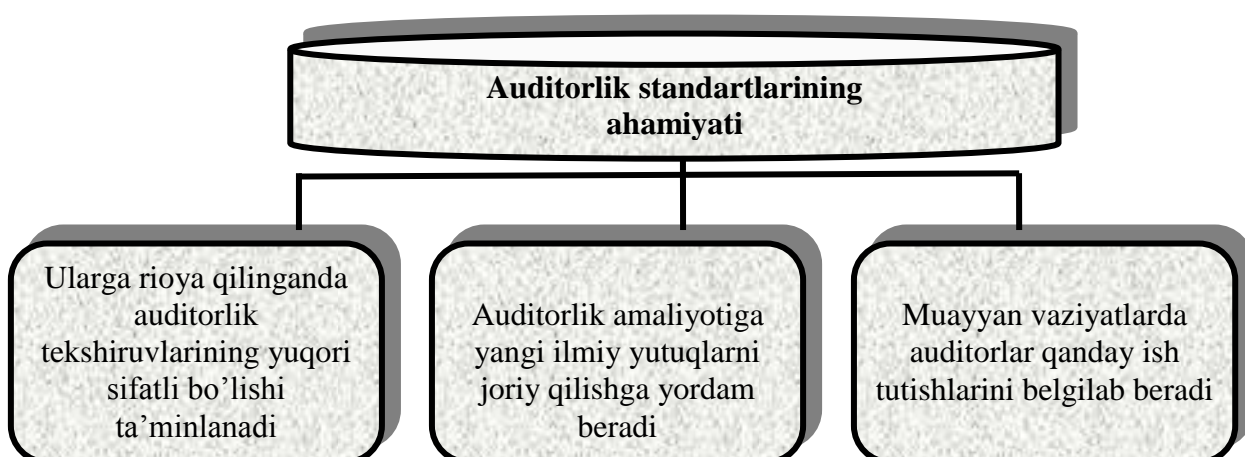
2. GAAP qoidalariga amal qilinmaydigan holatlar. Xulosada o'tgan yillar nuqtai nazaridan hisobot yilida ko'zda tutilmagan holatlar mavjudligi aniqlanishi kerak (The report shall identify those circumstances in the current period in relation to the preceding period).

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

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

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

Auditorlik standartlarining ahamiyati quyidagilardan iborat:



Auditning barcha standartlari quyidagi qismlardan tashkil topadi:

1. Umumiy qoidalar;
2. Standartda foydalaniladigan asosiy tushuncha va qoidalar;

3. Standartning mohiyati;
4. Amaliy ilova.

Umumiy qoidalarda quyidagilar aks ettiriladi:

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

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

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

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

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

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



v) jamoat sektori bo'yicha xalqaro me'yorlar.

IFAC hisob va auditga doir barcha faoliyatini o'zining qo'mitalari orqali tashkil etadi va amalga oshiradi. Hozirgi vaqtda bular jumlasiga: auditorlik amaliyoti bo'yicha qo'mita, o'qitish bo'yicha qo'mita, etika (axloq) bo'yicha qo'mita, moliyaviy hisob va boshqaruv hisobi bo'yicha qo'mita, rejalashtirish bo'yicha qo'mita, jamoat sektori bo'yicha qo'mita va boshqalar kiradi.

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

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

Auditorlik standartlari 4 xil bo'ladi:

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

Auditning umumiy standartlariga quyidagilar kiradi:

- Moliyaviy hisobot auditining maqsadi va uni tartibga soluvchi asosiy tamoyillar;

- Auditni o'tkazishga rozilik haqida auditorlik tashkilotining xat majburiyati.

Auditning ishchi standartlariga quyidagilar kiradi:

- Auditni rejalashtirish;
- Auditorlik dalillar;
- Auditni hujjatlashtirish;
- Tavakkalchilik va ichki nazoratni baholash;
- Buxgalteriya hisobotida o'zgarishlar bo'lganida auditorning hatti-harakati;
- Ekspert xizmatidan foydalanish;

- Auditorlik tanlash;

Hisobot standartlariga quyidagilar kiradi:

- Moliyaviy hisobotni tekshirganligi xususida auditorlik hisoboti;
- Buxgalteriya hisoboti to'g'risida auditorlik xulosasini tuzish tartibi;
- Auditorlik xulosasini imzolash sanasi va buxgalteriya hisoboti tuzilgan va taqdim qilingandan keyingi sanadan yuz beradigan voqealarni aks ettirish.

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

Maxsus standartlarga quyidagi standartlar kiradi:

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

## **7.2. Xalqaro audit standartlarining kontseptual asosi**

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

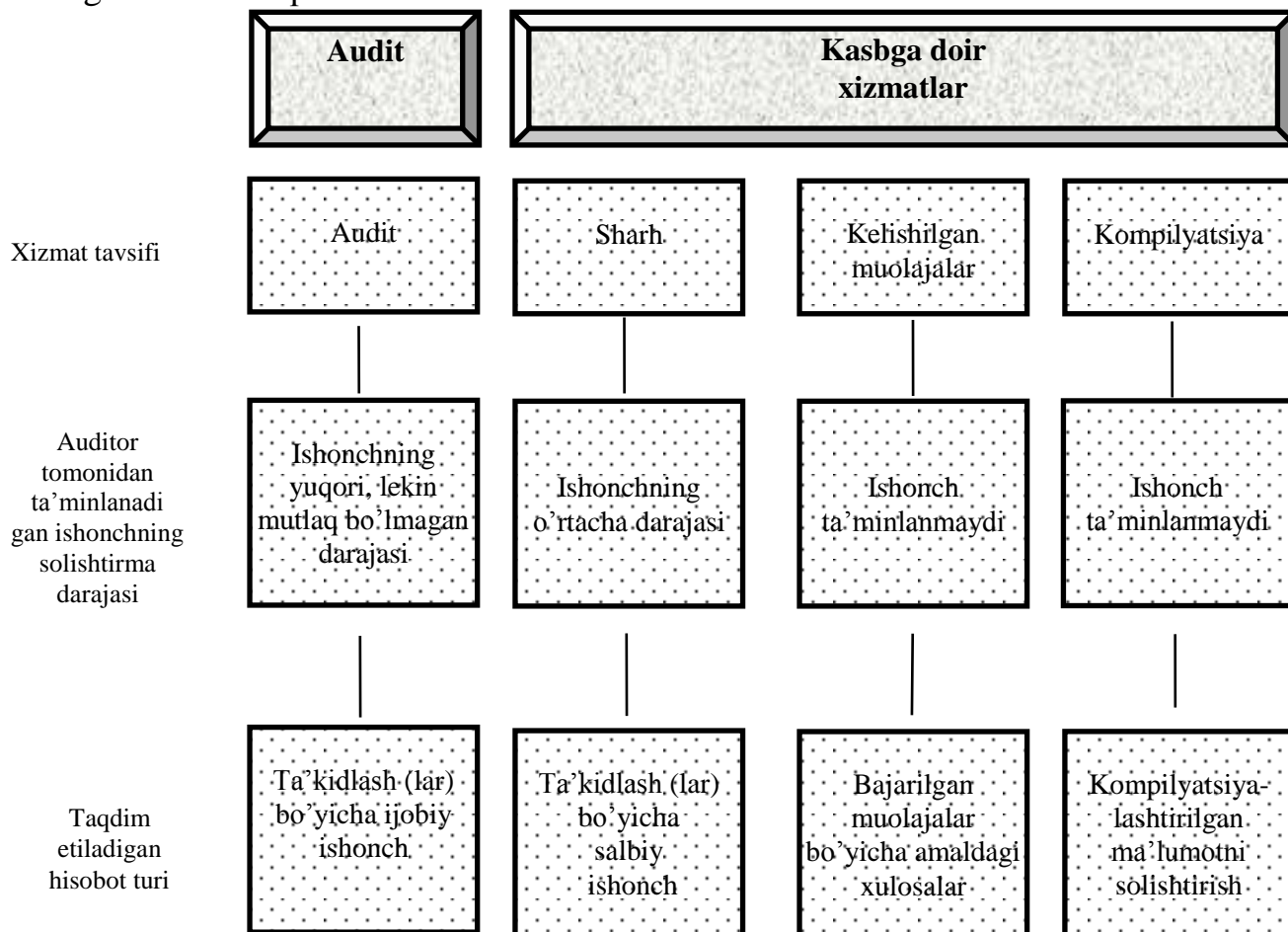
Soddalashtirish maqsadida, maxsus ko'rsatma mavjud bo'lgan holatlar bundan istisno, "auditor" atamasi Auditning xalqaro standartlari matni bo'yicha auditorlik xizmatlari bilan bir qatorda, kasbga doir xizmatlarni ko'rsatadigan shaxsga nisbatan qo'llaniladi. Bunda kasbga doir xizmatlarni ko'rsatayotgan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

Moliyaviy hisobot, odatda har yili tayyorlanadi va taqdim etiladi, keng doiradagi foydalanuvchilarning umumiy ma'lumotga bo'lgan ehtiyojlarini

qondirish uchun mo'ljallangan. Aksariyat foydalanuvchilar moliyaviy hisobotga ma'lumot olishning asosiy manbasi sifatida qaraydilar, zero ular aniq ma'lumot olish talablariga javob beradigan qo'shimcha ma'lumot olish vakolatiga ega emas. Moliyaviy hisobot quyida qayd etilgan bir yoki bir necha nizomlarga muvofiq tayyorlanishi lozim:

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

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



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

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

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

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

Sharh bo'yicha kelishuvda auditor sharh qilinayotgan ma'lumot ahamiyatli buzib ko'rsatilmaganligining o'rtacha ishonchlilik darajasini ta'minlaydi. Auditorlik hisobotida bu salbiy ishonchlilik bilan aks ettiriladi.

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

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

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

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

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

Moliyaviy hisobotni sharhlashdan maqsad auditorga audit o'tkazishda kerakli bo'lgan barcha dalillar olish uchun amalga oshirilgan muolajalar asosida auditorning diqqatini jalb qilgan qandaydir boshqa jabhalar mavjudligi va auditorda ular moliyaviy hisobot barcha ahamiyatli jabhalari bilan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha belgilangan kontseptual asosiga muvofiq tayyorlanmagan, deb hisoblashga asos berishdir. Tegishli mezonlarga muvofiq tayyorlangan moliyaviy va boshqa ma'lumotni sharhlashda ham xuddi shunday maqsad qo'yiladi.

Sharhlash bir tomondan taqdim etiladigan va ikkinchi tomondan foydalanish uchun mo'ljallangan ta'kidlashlar ishonchliligini sharhlash uchun so'rov va tahliliy amallarni amalga oshirishni ko'zda tutadi. Sharhlashni amalga oshirish auditorlik usullar va ko'nikmalardan foydalanish, shuningdek, dalillarni to'plash bilan

bog'liq bo'lganligiga qaramasdan, u buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlarini baholashni, audit o'tkazishda odatda amalga oshiriladigan muolajalar hisoblangan tekshiruv, kuzatuv, tasdiqlash va qayta hisoblashni o'tkazishda isbotlovchi dallilarni to'plash yo'li bilan hisob yozuvlarini test sinovdan o'tkazish va berilgan so'rovnomaga bo'yicha javoblarni olishni nazarda tutmaydi.

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

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

Kompilyatsiyani amalga oshirish bo'yicha kelishuvda buxgalter, auditga oid bilimlaridan qarama-qarshi holda, moliyaviy hisobotni to'plash, turkumlash va umumlashtirish uchun o'zining buxgalteriya hisobiga oid bilimlarini qo'llash maqsadida jalb qilinadi. Odatda kompilyatsiya mufassal ma'lumotlar hajmini kamaytirishga va ularni boshqariladigan hamda tushunarli shaklga aylantirishga yordam beradi, bunda ushbu ma'lumotlar asosida yotgan ta'kidlashlarni test sinovidan o'tkazish shart emas. Qo'llaniladigan muolajalar buxgalterga moliyaviy hisobot bo'yicha qandaydir ishonch bildirish imkonini bermaydi va buning uchun mo'ljallanmagan. Lekin kompilyatsiyalashtirilgan ma'lumotdan foydalanuvchilar kasbiy buxgalter ishidan muayyan foyda oladilar, zero xizmatlar tegishli ravishda kasbiy mohirlik va sinchkovlik bilan amalga oshiriladi.

Ma'lumotga auditorning hisoboti ilova qilinganda yoki kasbiy aloqalarda auditor nomini qo'llashga uning roziligi bo'lgan taqdirda, auditor moliyaviy ma'lumot bilan bog'liq deb hisoblanadi. Yuqorida qayd etilgan shartlar mavjud

bo'lmagan holatlarda, uchinchi tomonda auditor moliyaviy hisobot uchun mas'ul emas degan fikr paydo bo'lishi mumkin. Auditorga uning nomi moliyaviy hisobotga nisbatan sub'ekt tomonidan nomuvofiq qo'llanayotganlik holatlari ma'lum bo'lsa, auditor ushbu sub'ekt rahbariyatidan uning nomidan foydalanishga chek qo'yish va agar lozim bo'lsa, kelgusi harakatlarni ko'rib chiqishni talab qilishi kerak. Masalan, kayd etilgan ma'lumot yuzasidan uning nomidan nomuvofiqlik bilan foydalanilganligi to'g'risida har bir ma'lum bo'lgan uchinchi tomonga tegishli xabar etkazish mumkin.. Auditor, shuningdek, boshqa harakatlarni qo'llash to'g'risida qaror qabul qilishi, masalan, huquqiy maslahat olishi mumkin.

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

Hukumat, davlat tijorat va notijorat korxonalarida kelajakda qonunlarni ishlab chiqarish idoralarida, hukumat muassasalari, tashqi investorlar, xodimlar, qarzdorlar, jamoat va boshqa foydalanuvchilar tomonidan foydalanish maqsadida, o'z moliyaviy ahvolini (yoki uning muayyan jabhalarini), moliyaviy-xo'jalik faoliyati natijalarini va pul mablag'lari harakatini aks ettirish uchun, odatda, moliyaviy hisobotni tayyorlaydilar. Bunday hisobotni audit qilish mas'uliyati auditning oliy muassasasiga, amaldagi qonunchilikka muvofiq tayinlangan boshqa idoralarga yoki amaliyot bilan shug'ullanuvchi auditorlarga yuklanishi mumkin.

Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosa tayyorlanishini talab qiladigan har bir holatlarda, sub'ekt faoliyati turidan qat'i nazar, audit o'tkazishning bir xil tamoyillari qo'llanilishi lozim, zero audit qilingan moliyaviy hisobot foydalanuvchilari auditorlik ishining yagona sifatini talab qilish huquqiga

egadirlar. XAS amaliyot va muolajalar bilan bog'liq bo'lgan auditning umumiy tamoyillarini belgilashi munosabati bilan, ular hukumat muassasalari va davlat sektori boshqa sub'ektlarining moliyaviy hisobotini audit qilishda qo'llanilishi mumkin. Davlat sektori va alohida qonunchilik o'ziga xos tavsifga ega bo'lishi, xususan, hukumat muassasalari va davlat sektorining boshqa notijorat korxonalarini auditida muayyan XASlarni qo'llash ma'lum tushuntirishlar yoki qo'shimchalarni talab qilishi mumkin. Tushuntirishlar va (yoki) qo'shimchalarni talab qiluvchi o'ziga xos holatlar har bir standartning oxirida "Davlat sektorining auditi" bo'limida keltirilgan.

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

Bundan tashqari, davlat sektorining hukumat va notijorat sub'ektlaridan, shuningdek ayrim davlat tijorat korxonalaridan moliyaviy natijalarga erishish bilan bir qatorda xizmatlar ko'rsatish maqsadlariga ham erishish talab qilinadi. Bunday sub'ektlarning moliyaviy hisobotida sub'ekt faoliyatining barcha jabhalari mos ravishda aks ettirilishining ehtimoli kam. Shuning uchun davlat sektori sub'ektlaridan ular o'zlarining yillik hisobotlariga boshqa ko'rsatkichlar, masalan, unumdorlik darajasi, xizmatlarning sifati va hajmi, shuningdek, u yoki bu xizmatlarning maqsadiga qay darajada erishilganligi kiritilishi talab qilinishi mumkin. XASning "Davlat sektorining auditi" bo'limida keltirilgan tushuntirishlarni bunday ma'lumot auditi uchun qo'llab bo'lmaydi.

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



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

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

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

### **7.3. Xalqaro audit standartlari tarkibi**

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

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

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

Hozirgi kunda 30 dan ortiq auditorlik faoliyatining xalqaro standartlari ishlab chiqilgan. Respublikamizda esa 2014 yil 1 yanvar holatiga 21 ta auditorlik faoliyatining milliy standartlari ishlab chiqilgan. Bozor munosabatlarini yanada chuqurlashtirish, iqtisodiy integratsiyani rivojlanish sharoitida moliyaviy

axborotlarning jahon miqyosida amaliyotga keng joriy qilish zaruriy va to'xtovsiz jarayonlardan biri hisoblanadi.

Shu bilan birgalikda O'zbekiston suveren davlat sifatida audit bo'yicha hukumatlararo va xalqaro professional tashkilotlarga kirishi hamda auditning xalqaro standartlarini ishlab chiqishda faol ishtirok etishi lozim. Bu esa milliy auditorlik standartlarini xalqaro standartlar bilan muvofiqlashtirish imkonini beradi. Bu tadbirlar oxir-oqibatda respublikamizning jahon iqtisodiy integratsiyasiga tobora chuqurroq qo'shilishiga imkon beradi.

Hozirgi kunda auditning xalqaro standartlari ro'yxati quyidagilardan iborat:

«Xalqaro audit standartlari va turdosh xizmatlarga izoh» - 100-son XAS

«Terminlar glossariysi» - 110-son XAS

«Xalqaro audit standartlarining kontseptual asoslari» - 100-son XAS

«Moliyaviy hisobot auditining maqsadi va uni tartibga soluvchi asosiy tamoyillar» - 200-son XAS

«Audit o'tkazish to'g'risidagi kelishuv xati» - 210-son XAS

«Audit sifatini nazorat qilish» - 220-son XAS

«Hujjatlashtirish» - 230-son XAS

«Aldash va xato» - 240-son XAS

«Moliyaviy hisobot auditini bo'yicha qonunlar va me'yoriy hujjatlarni ko'rib chiqish» - 250-son XAS

«Auditni rejalashtirish» - 300-son XAS

«Biznesni bilish» - 310-son XAS

«Auditda muhimlik» - 320-son XAS

«Tavakkalchilikni va ichki nazorat tizimini baholash» - 400-son XAS

«Kompyuter axborot tizimi sharoitida audit» - 401-son XAS

«Xizmat ko'rsatuvchi tashkilotlar xizmatlaridan foydalanuvchi sub'ektlar auditiga doir savollar» - 402-son XAS

«Auditorlik dalillar» - 500-son XAS

«Auditorlik dalillar – aniq moddalarga taalluqli qo'shimcha savollar» - 501-son XAS

«Dastlabki moliyaviy hisobot auditida boshlang'ich qoldiqlar bo'yicha auditorning ma'suliyati» - 510-son XAS

«Tahliliy amallar» - 520-son XAS

«Auditorlik tanlash va testlashning boshqa tanlash amallari» - 530-son XAS

«Hisob baholashlarining auditi» - 540-son XAS

«Bog'liq tomonlar» - 550-son XAS

«Kelgusi davr moliyaviy ma'lumotlarini o'rganish» - 560-son XAS

«Uzluksiz faoliyat» - 570-son XAS

«Sub'ekt rahbariyatiga tushuntirish berish» - 580-son XAS

«Boshqa auditorlar ish natijalaridan foydalanish» - 600-son XAS

«Ichki audit xizmati ishini ko'rib chiqish» - 610-son XAS

«Ekspert xizmatidan foydalanish» - 620-son XAS

«Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosasi» - 700-son XAS

«Taqqoslanadigan ko'rsatkichlar» - 710-son XAS

«Tekshirilgan moliyaviy hisobotlardagi boshqa axborotlar» - 720-son XAS

«Maxsus maqsaddagi audit shartnomasi bo'yicha auditorlik hisoboti» - 800-son XAS

«Istiqbolli moliyaviy ma'lumotlarni tekshirish» - 810-son XAS

«Moliyaviy hisobotning sharhi bo'yicha kelishuv» - 910-son XAS

«Moliyaviy hisobotga taalluqli amallarni bajarish bo'yicha kelishuv» - 920-son XAS

«Moliyaviy ma'lumotlarning kompilyatsiyasi bo'yicha kelishuv» - 930-son XAS

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

## **Takrorlash uchun savollar**

1. Audit standartlari deganda nimani tushunasiz?
2. Xalqaro audit standartlarini ishlab chiqish va tadbiq etish jarayoni deganda nimani tushunasiz?
3. Audit standartlarining asosiy tarkibiy qismlari nimalardan iborat?
4. Audit standartlarining turlari: umumiy standartlar, ishchi standartlar, hisobot standartlari, maxsus standartlar xususida nimalarni bilasiz?
5. Xalqaro audit standartlari qaysi tashkilot tomonidan ishlab chiqiladi?
6. Xalqaro audit standartlarining kontseptual asosi deganda nimani tushunasiz?
7. Auditning umumiy standartlariga qaysi standartlar kiradi?
8. Auditning maxsus standartlarining qanday xususiyatlarini bilasiz?

## **Mavzu bo`yicha testlar**

### **1. Audit standartlari - ?**

- A. O'zining professional faoliyati davomida hamma auditorlar rioya qilishi lozim bo'lgan yagona asos tamoyillardir
- B. O'zining professional faoliyati davomida hamma auditorlar rioya qilishi lozim bo'lgan asos usullardir
- C. O'zining professional faoliyati davomida hamma auditorlar rioya qilishi lozim bo'lgan yagona asos usullardir
- D. O'zining professional faoliyati davomida hamma auditorlar rioya qilishi lozim bo'lgan asos qoidalardir

### **2. «Umumlashtirilgan audit standartlari» qachon ishlab chiqilgan?**

- A. 1948 yilda
- B. 1952 yilda
- C. 1960 yilda
- D. 1964 yilda

**3. «Umumlashtirilgan audit standartlari» qaysi tashkilot tomonidan ishlab chiqilgan?**

- A. AICPA
- B. IASC
- C. IAPS
- D. FASB

**4. «Axborot tizimi bo'yicha umumiy qabul qilingan audit standartlari» qachon ishlab chiqilgan?**

- A. 1987 yilda
- B. 1984 yilda
- C. 1980 yilda
- D. 1989 yilda

**5. Hozirgi kunda xalqaro audit standartlari qaysi tashkilot tomonidan ishlab chiqiladi?**

- A. Xalqaro auditorlik amaliyoti qo'mitasi
- B. Xalqaro buxgalterlar qo'mitasi
- C. Xalqaro auditorlar federatsiyasi
- D. Xalqaro auditorlar Kengashi

**6. Audit standartlarining kontseptual asosi o'zida nimani aks etadi?**

- A. Audit va kasbga doir xizmatlar o'rtasidagi farqlarni belgilab beradi
- B. Audit va taftish o'rtasidagi farqlarni belgilab beradi
- C. Taftish va kasbga doir xizmatlar o'rtasidagi farqlarni belgilab beradi
- D. Audit va soliq nazorati o'rtasidagi farqlarni belgilab beradi

**7. «Auditni hujjatlashirish» qaysi turkumdagi standartlarga kiradi?**

- A. Ishchi standartlar
- B. Umumiy standartlar
- C. Hisobot standartlari
- D. Maxsus standartlar

**8. «Auditni o'tkazishga rozilik haqida auditorlik tashkilotining xat majburiyati» qaysi turkumdagi standartlarga kiradi?**

- A. Umumiy standartlar
- B. Ishchi standartlar
- C. Hisobot standartlari
- D. Maxsus standartlar

**9. “Auditorlik xulosasini imzolash sanasi va buxgalteriya hisoboti tuzilgan va taqdim qilingandan keyingi sanadan yuz beradigan voqealarni aks ettirish” qaysi turkumdagi standartlarga kiradi?**

- A. Hisobot standartlari
- B. Ishchi standartlar
- C. Umumiy standartlar
- D. Maxsus standartlar

**10. “Moliyaviy ma’lumotlarning kompilyatsiyasi bo’yicha kelishuv” qaysi turkumdagi standartlarga kiradi?**

- A. Maxsus standartlar
- B. Ishchi standartlar
- C. Hisobot standartlari
- D. Umumiy standartlar

**11. Xalqaro audit standartlarining asosiy turlarini ko’rsating?**

- A. Umumiy standartlar, ishchi standartlar, hisobot standartlari, maxsus standartlar
- B. Umumiy qoidalar, ishchi standartlar, hisobot standartlari, maxsus standartlar
- C. Umumiy standartlar, ishchi standartlar, hisobot standartlari, axloq qoidalari
- D. Umumiy standartlar, ishchi standartlar, hisob standartlari, maxsus standartlar

**12. Auditning umumiy standartlariga quyidagilardan qaysi biri kiradi?**

- A. Moliyaviy hisobotlar auditining maqsadi va hajmi
- B. Ekspert xizmatidan foydalanish
- C. Auditni hujjatlashtirish
- D. Buxgalteriya hisoboti to’g’risida auditorlik xulosasini tuzish tartibi

**13. Auditning ishchi standartlariga quyidagilardan qaysi biri kiradi?**

- A. Auditni hujjatlashtirish
- B. Buxgalteriya hisoboti to’g’risida auditorlik xulosasini tuzish tartibi

- C. Bank auditi bo'yicha maxsus standartlar
- D. Bojxona auditi bo'yicha maxsus standartlar

**14. Auditning hisobot standartlariga quyidagilardan qaysi biri kirmaydi?**

- A. Moliyaviy hisobotlar auditining maqsadi va hajmi
- B. Buxgalteriya hisoboti to'g'risida auditorlik xulosasini tuzish tartibi
- C. Moliyaviy hisobotni tekshirganligi xususida auditorlik hisoboti
- D. Auditorlik xulosasini imzolash sanasi va buxgalteriya hisoboti tuzilgan hamda taqdim qilingandan keyingi sanadan yuz beradigan voqealarni aks ettirish.

**15. Auditning hisobot standartlariga quyidagilardan qaysi biri kiradi?**

- A. Auditorlik xulosasini imzolash sanasi va buxgalteriya hisoboti tuzilgan hamda taqdim qilingandan keyingi sanadan yuz beradigan voqealarni aks ettirish
- B. Auditorlik isbotlash
- C. Auditorlik tanlash
- D. Auditni rejalashtirish

**16. «Buxgalteriya hisobotida o'zgarishlar bo'lganida auditorning hatti-harakati» audit standartlarining qaysi turiga kiradi?**

- A. Ishchi standartlar
- B. Umumiy standartlar
- C. Hisobot standartlari
- D. Maxsus standartlar

**17. «Audit o'tkazish natijalari bo'yicha iqtisodiy sub'ekt rahbariga auditorning yozma axboroti» audit standartlarining qaysi turiga kiradi?**

- A. Ishchi standartlar
- B. Umumiy standartlar
- C. Hisobot standartlari
- D. Maxsus standartlar

**18. «Moliyaviy hisobotlar auditining maqsadi va hajmi» audit standartlarining qaysi turiga kiradi?**

- A. Umumiy standartlar
- B. Ishchi standartlar

C. Hisobot standartlari

D. Maxsus standartlar

**19. Audit standartlarining tarkibiy qismlarini ko'rsating?**

A. Umumiy qoidalar, asosiy tushuncha va qoidalar, standartning mohiyati, amaliy ilova

B. Umumiy qoidalar, asosiy tushuncha va qoidalar, standartning mohiyati

C. Umumiy qoidalar, asosiy tushuncha va qoidalar, standartning mohiyati, amaliy ilova, ochib berish

D. Asosiy tushuncha va qoidalar, standartning mohiyati, amaliy ilova

**20. Xalqaro audit standarti loyihasining muhokamasi qancha muddatda olib boriladi?**

A. 3 yil

B. 2 yil

C. 1 yil

D. 10 yil

**Tayanch tushunchalar**

Audit standartlari, umumiy malaka va etika standartlari, ob'ektlarining ish standartlari, xulosa standartlari, auditning umumiy standartlari, auditning ishchi standartlari, hisobot standartlari, maxsus standartlar, xalqaro audit standartlarining kontseptual asosi, kasbga doir xizmatlar.



## **VIII BOB. AUDITNING AXLOQ KODEKSI**

### **8.1. Auditning axloq kodeksi va uning maqsadi**

Etika – bu biror-bir kishining yoki biror-bir professional guruhning axloq me'yorlari tizimidir. Auditning axloq kodeksiga rioya qilish har bir auditorning, auditorlik firmasi xodimlari va rahbarlarining oliy burchidir.

Axloq me'yorlariga rioya etish oliy sifat, professional majburiyat va ma'naviy axloqlikni 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'mitasi)lari katta ta'sir ko'rsatib keladi.

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

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

1. Mustaqillik, halollik va ob'ektivlik. 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 ob'ektivlik 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 etarlicha 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 ob'ektivlik; 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.

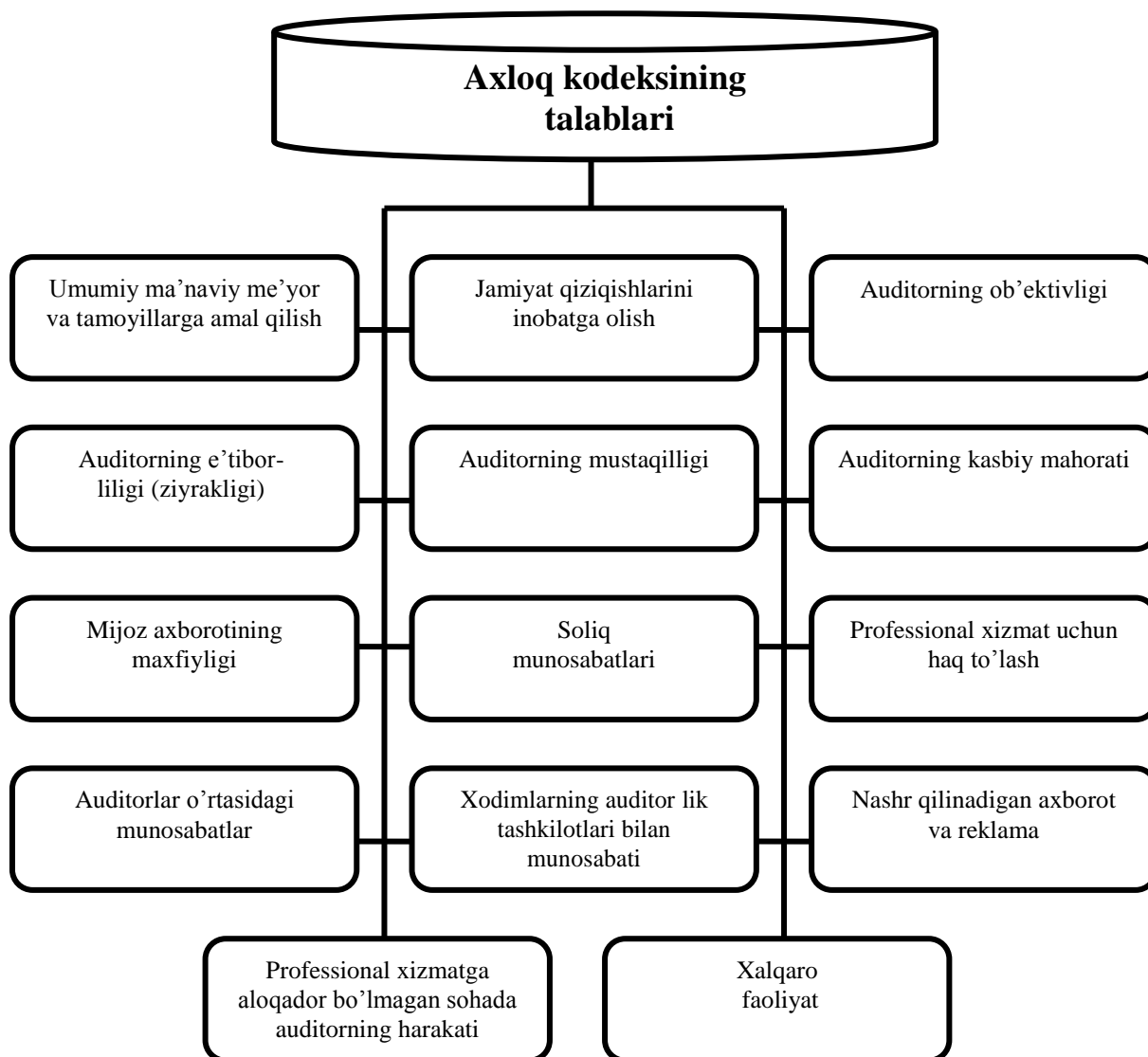
Axloq me'yorlariga rioya qilmaydigan auditorlar o'z jamoasiga hur-matsizlik, ma'naviy hamda moddiy zarar etkazadi.

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

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

## 8.2 Axloq kodeksining asosiy talablari

Axloq kodeksining talablari quyidagilardir:



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

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

**3. Auditorning ob'ektivligi.** Talab qilingan ma'lumotlarning aniq hajmigina auditorning qaror qabul qilish, tavsiyalar berish va xulosa yozishda ob'ektiv 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 ob'ektiv darajada ochib berishlari zarur.

**4. Auditorning e'tiborliligi (ziyrakligi).** Professional xizmat ko'rsatish davrida auditor maksimal darajada diqqatni tekshirilayotgan ob'ektga 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 etarli professional darajasini ta'minlashi lozim. Auditor ma'suliyatni o'z zimmasiga olishda ma'lum sohada o'zining mahorati borligiga ishonishi lozim. Auditor o'zining kasbiy mahoratiga to'g'ri kelmaydigan professional xizmatdan voz kechishi mumkin. Auditorlik tashkiloti muayyan vazifalarni hal qilishda mutaxassislarni jalb qilishi mumkin. Auditorning professional malakasi qonunchilikda belgilab qo'yilgan. Auditor buxgalteriya hisobi, soliqqa tortish, fuqarolik huquqi, auditni tashkil qilish, xalqaro va milliy standartlar bo'yicha bilimni oshirib borishi lozim.

Kasbiy mahorat ikkita bosqichga bo'linishi mumkin:

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

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

**7. Mijoz axborotining maxfiyligi.** Auditor mijozga xizmat ko'rsatish davrida u bilan aloqaning davom etayotganligi yoki to'xtatilganidan qat'iy 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 etkazish 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 hatti-harakatlariga qonunchilik nuqtai-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 mijozlari o'zaro almasha, 1-auditor 2-auditorga yozma ravishda uning axborotini berishi lozim. Agar bir auditor 2-auditorga mijoz haqida axborot bermasa, u holda 2-auditor ijobiy javob olishga haqqi bor. Auditorlar boshqa auditorni yordamga chaqirsa, ular o'rtasidagi munosabat ish yuzasidan bo'lishi lozim.

**11. Xodimlarning auditorlik tashkilotlari bilan munosabati.** Auditorlik tashkiloti xodimlari auditorlik tashkiloti obro'sini ko'tarish va rivojlantirish bo'yicha harakat qilishi, boshqa xodimlar va rahbarlar bilan samimiy munosabatni qo'llab-quvvatlashi lozim. Auditorlik tashkiloti professional faoliyat bo'yicha usullarni amalga joriy etish, o'zining xodimlari malakasi va 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 sohada biron-bir mutaxassisga asoslanmagan shikoyat.

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

**14. Xalqaro faoliyat.** Axloqiy talablarni qo'llashda xalqaro amaliyotda bir qator vaziyatlar yuzaga kelishi mumkin. Auditor faqat bir davlatning kasbiy tashkiloti vakili hisoblanishi yoki o'zi xizmat ko'rsatayotgan davlatda kasbiy

tashkilot vakili hisoblanishi holati har bir alohida vaziyatda ishni yuritish usuliga ta'sir etmasligi lozim.

Bir davlatda attestatsiyalangan auditor boshqa davlatda yashashi yoki xizmat ko'rsatishi maqsadida u erda 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 engilroq 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 tashqarisida xizmatlarni bajarishda majburiy hisoblansa va yuqorida bayon etilganlardan ko'ra qattiqroq bo'lsa, bu holda milliy talablar qo'llanilishi lozim.

### **8.3. Mustaqillik, vijdonlilik va maxfiylik. Umuminsoniy ahloq qoidalari va ma'naviy me'yorlarga rioya qilish. Auditorning xolisligi va kasbiy vakolatligi**

Auditorlar axloq kodeksida har bir auditor rioya qilishi zarur bo'lgan tamoyillar keltirilgan, ya'ni: halollik, mustaqillik, ob'ektivlik (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 etarlicha 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 sifatligiga 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'iy nazar, bu hujjatlarning yoki ularning nusxalarini uchinchi shaxslarga berish huquqiga ega emasligi (to'liq holda ham, qisman ham) yoki mulk egasi (rahbar)ning rozilgisiz ulardagi ma'lumotlar mazmunini og'zaki ravishda ham boshqalarga oshkor qilmaslikni o'z ichiga oladi.

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

Maxfiylik axborotlarni sir saqlash majburiyatini yuklaydi va kasbiy xizmat ko'rsatish davomida axborotlarni olgan auditoridan 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 ham hisoblanuvchi qator nuqtai 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 manfaatlari 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.

#### **8.4. Soliq munosabatlari va professional xizmat uchun haq to'lash**

Auditorlar soliqqa tortish to'g'risidagi qonunchilikka har tomonlama qat'iy rioya qilishga majburlar: ular o'z daromadlarini soliqqa tortilishdan ongli ravishda yashirmasliklari yoki boshqa tarzda o'z manfaatlari yo boshqa shaxslar manfaatlari

uchun soliq qonunchiliklarini buzishlari mumkin emas.

Soliqqa tortish bo'yicha professional xizmat ko'rsatishda auditor mijoz manfaatlariga tayanadi. Shu bilan birga u soliq qonunchiligiga amal qilishga majbur va mijozning soliq to'lashdan bosh tortish va soliq xizmatini aldash maqsadlaridagi soxtakorliklarga yordam berishi mumkin emas.

Majburiy audit o'tkazish davomida aniqlangan soliq qonunchiligining buzilishlari, hisoblashlardagi va soliq to'lovlardagi xatoliklar haqida auditorlar mijozning ma'muriyatiga va aksionerlik jamiyatiga yozma shaklda xabar qilishi, ularni ehtimoliy oqibatlar va qoida buzishlar hamda xatolarni tuzatish yo'llari haqida ogohlantirishi zarur.

Soliqqa tortish sohasidagi tavsiyalar va maslahatlarni auditor mijozga faqat yozma shaklda taqdim etishga majbur. Bunda u o'z tavsiyasi soliq idoralari bilan har qanday muammoni hal qilish borasida mijozni umidvor qilmasligi, shuningdek, mijozning soliq deklaratsiyasini va boshqa soliq hisobotlarini tuzish va ularning mazmuni uchun javobgarlik mijozning zimmasida bo'lishi haqida ogohlantirishi zarur.

Auditorning professional xizmati uchun to'lovlar, agar u bajarilgan xizmatning hajmi va sifatiga bog'liq holda to'lansa, kasb etikasi me'yorlariga javob beradi. U ko'rsatilayotgan xizmatning murakkabligiga, auditorning malakasiga, tajribasiga, kasbiy obro'siga va javobgarlik darajasiga ham bog'liq bo'lishi mumkin.

Auditorning professional xizmatiga to'lovlar miqdori qandaydir ma'lum bir natijaga erishishga yoki yuqorida ko'rsatilgan holatlardan boshqa vaziyatlarga bog'liq bo'lmasligi lozim.

Auditor mijoz bilan o'z xizmatiga haq to'lash shartlari va qoidalarini oldindan kelishib olishi va yozma ravishda mustahkamlab qo'yishi lozim.

Bitta mijozning to'lagan haqqa auditorning ko'rsatgan xizmatlari uchun yillik to'lovni yoki uning katta bir qismni tashkil etishi holati kasb etikasiga rioya qilinganligini shubha ostiga qo'yadi.

## **8.5. Auditor va mijozning o'zaro munosabatlari**

Auditorlar boshqa auditorlarga nisbatan do'stona munosabatda bo'lishlari, ularning faoliyatlarini tanqid qilishdan va boshqa hamkasblariga zarar keltiruvchi ongli hatti-harakatlardan tiyilishlari lozim.

Mijoz auditorni almashtirganda, auditor hamkasblariga nisbatan odob doirasidan chiqmasdan munosabatda bo'lishi, ya'ni tayinlangan auditorga mijoz va auditorni almashtirish haqida ma'lumotlar olishda yordamlashishi kerak. Yangi tayinlangan auditorga ma'lumotlar axloq me'yorlariga rioya qilingan holda yozma shaklda beriladi. Yangidan taklif qilingan auditor, agar bunday taklif mijoz tomonidan o'tkazilgan tanlovning natijasi bo'lmasa, taklifga rozi bo'lishdan oldin avvalgi auditorga yozma so'rov yuborish va undan voz kechilishiga professional sabab yo'qligiga ishonch hosil qilishi zarur.

Yangi taklif qilingan auditor, avvalgi auditordan belgilangan vaqt davomida o'z so'roviga javob olmasa va qo'llangan choralarga qaramay, uning ushbu mijoz bilan hamkorlik qilishiga to'siq bo'luvchi holatlar haqida boshqa ma'lumotlarga ega bo'lmasa, olgan taklifga ijobiy javob berishi mumkin.

Auditor mijozining manfaatlarini ko'zlab va uning roziligi bilan kasbiy xizmat ko'rsatish uchun boshqa auditorlarni va mutaxassislarni taklif etish huquqiga ega. Qo'shimcha ravishda jalb etilgan boshqa auditorlar (mutaxassislar) mijozning vakili bilan asosiy auditorlarning ishonchlilik va kasbiy sifatlarini muhokama qilishdan tiyilishi, uni taklif qilgan hamkasblariga nisbatan maksimal darajada do'stona munosabatda bo'lishi lozim.

Malaka sertifikatiga ega va auditorlik tashkiloti xodimi bo'lishga rozilik bildirgan auditorlar unga nisbatan xayrihox bo'lishi, butun faoliyat davomida firmaning obro'si va kelgusida yanada rivojlanishi uchun yordam berishi, tashkilot rahbariyati va boshqa xodimlar, mijozlarning rahbarlari va xodimlari bilan xolisona munosabatda bo'lishlari zarur.

Xodimlar va auditorlik firmasining o'zaro munosabatlari kasbiy majburiyatlarni bajarishda o'zaro mas'uliyatlilikka, sodiqlik va noto'g'ri tushunchalarga ega bo'lmaslikka, auditorlik xizmatini tashkil etish, ularning kasbiy

mazmunini doimiy rivojlantirib, mukammallashtirib borishga asoslanishi kerak.

Auditorlik tashkilotini tez-tez almashtirib (o'zgartirib) turuvchi yoki uni to'satdan tark etuvchi va bu bilan firmaga ma'lum zarar keltiruvchi sertifikatlangan auditor kasb etikasini buzgan hisoblanadi.

Auditorlik tashkilotining rahbarlari (hodimlari) uchinchi shaxs bilan o'zlarining sobiq xodimlari yoki kasbdoshlarining kasbiy yoki shaxsiy sifatlarini muhokama qilishdan tiyiladilar: ushbu sobiq xodimlar o'z xatti-harakatlari bilan kasbga va tashkilotning qonuniy manfaatlariga jiddiy zarar etkazgan holatlar bundan mustasno.

Auditor (boshqa) auditorlik tashkilotiga ishga kirayotgan bo'lsa, ushbu tashkilotning rahbarligining yozma so'rovi bo'yicha auditorning avval ishlagan auditorlik tashkiloti rahbari uning kasbiy va shaxsiy sifatlarini ko'rsatib, yozma ravishda tavsiyanoma berishi mumkin. Biror bir sabab bilan auditorlik firmasini tark etayotgan auditor o'z ixtiyori bilan va to'liq hajmda o'zidagi mavjud hujjatlar va boshqa kasbiy ma'lumotlarni tashkilotga topshirishga majbur.

### **Takrorlash uchun savollar**

1. Axloq me'yorlari deganda nimani tushunasiz?
2. Auditning axloq kodeksi mohiyati nimadan iborat?
3. Axloq kodeksini ishlab chiqish tarixi haqida nimalarni bilasiz?
4. Axloq kodeksining tamoyillari deganda nimani tushunasiz?
5. Mustaqillik, vijdonlilik, konfidentsiallik tamoyillari qanday xususiyatga ega?
6. Umuminsoniy me'yor va tamoyillarga amal qilish, jamiyat qiziqishlarini inobatga olish deganda nimani tushunasiz?
7. Auditorning ob'ektivligi va e'tiborlilik deganda nimani tushunasiz?
8. Auditorning kasbiy mahorati deganda nimani tushunasiz?
9. Soliq munosabatlari deganda nimani tushunasiz?
10. Professional xizmatga aloqador bo'lmagan sohada auditorning harakati deganda nimani tushunasiz?

## Mavzu bo'yicha testlar

### **1. Auditor kasbining maqsadi nimada namoyon bo'ladi?**

- A. Asosan jamiyat ehtiyojlarini qondirish uchun, eng yuqori samaradorlikka erishish uchun oliy darajadagi professionalizm me'yorlariga mos ishlashdan iborat
- B. Korxonaning moliyaviy-xo'jalik faoliyati to'g'risidagi ma'lumotlarni huquqni muhofaza qilish organlariga berish
- C. Korxonaning moliyaviy ma'lumotlari to'g'risida tegishli yuqori tashkilotlarga axborot berish
- D. Korxonaning moliyaviy faoliyati to'g'risidagi ma'lumotlarni huquqni muhofaza qilish organlariga berish

### **2. Auditorlar noto'g'ri axborotni fakt sifatida oshkor qilmasligi lozimligi Axloq kodeksining qaysi tamoyiliga mos keladi?**

- A. Ob'ektivlik
- B. Ziyraklik
- C. Mustaqillik
- D. Maxfiylik

### **3. Auditorlar qo'l ostidagi mutaxassislarni muntazam tekshirib borishi zarurligi Axloq kodeksining qaysi tamoyilida belgilangan?**

- A. Ziyraklik
- B. Mustaqillik
- C. Ob'ektivlik
- D. Maxfiylik

### **4. Auditorlar bilim darajasini doimiy ravishda mustahkamlab borishi zarurligi Axloq kodeksining qaysi tamoyilida belgilangan?**

- A. Professional kompetentlik
- B. Mustaqillik
- C. Ob'ektivlik
- D. Maxfiylik

### **5. Axloq kodeksiga ko'ra kasbiy mahoratga erishish necha bosqichdan iborat?**

- A. 2
- B. 3
- C. 4
- D. 5

**6. Axloq kodeksiga ko'ra quyidagilardan qaysi birida mijozning maxfiy axborotini oshkor qilish qonunga zid hisoblanadi?**

- A. Komission to'lovni olish orqali
- B. Sud organlari qarori yoki qonun chiqaruvchi organlar hujjatlariga binoan ko'rib chiqilsa
- C. Mijoz professional me'yorlariga qarama-qarshi ravishda auditorga nisbatan harakatda bo'lsa
- D. Mijozning ruxsati bilan

**7. Quyidagilardan qaysi biri Axloq kodeksining asosiy tamoyillari qatoriga kirmaydi?**

- A. Nashr qilinadigan axborot va reklama
- B. Professional kompetentlik
- C. Mustaqillik
- D. Maxfiylik

**8. Qaysi holatlarda mustaqillik tamoyili buziladi?**

- A. Mijoz tashkilot direktori do'sti bo'lsa
- B. Mijoz tashkilotda o'g'li ishlayotgan bo'lsa
- C. Mijoz tashkilotda qo'shnisi ish lavozimida ishlayotgan bo'lsa
- D. Mijoz tashkilot uyiga yaqin hududda bo'lsa

### **Tayanch tushunchalar**

Auditning axloq kodeksi, kasbiy etika kontsepsiyasi, ob'ektivlik, mustaqillik, professional kompetentlik, maxfiylik, soliq munosabatlari, nashr qilinadigan axborot va reklama, xalqaro faoliyat.

## IX BOB. AUDITNING UMUMIY STANDARTLARI

### 9.1. Moliyaviy hisobot auditining maqsadi

Moliyaviy hisobot auditining maqsadi bo'lib auditorga moliyaviy hisobot barcha ahamiyatli jabhalar bo'yicha moliyaviy hisobotni taqdim etishga oid belgilangan kontseptual asosga muvofiq tayyorlanganligi haqida o'z fikrini bildirish uchun imkoniyat yaratishdir. Auditorlik xulosasini tayyorlashda qo'yidagi iboralardan foydalaniladi: "To'g'ri va haqqoniy aks ettiradi" yoki "Barcha ahamiyatli jabhalar bo'yicha haqqoniy taqdim etilgan". Bu ikkala atama bir-biriga to'g'ri keladi. Auditorlik xulosa moliyaviy hisobotga nisbatan ishonchni oshirganligi bilan bir qatorda, foydalanuvchi ushbu xulosani sub'ekt kelajakda barqaror faoliyat ko'rsatish uchun ishonch, hamda sub'ekt rahbariyati tomonidan mukammal va samarali ish yuritish kafolati deb hisoblay olmaydi. Auditor Buxgalterlarni xalqaro federatsiyasi tomonidan chop etilgan "Axloq Kodeksi"ga rioya qilishi lozim. O'z kasbiy majburiyatlarini bajarishda auditor quyidagi axloqiy tamoyillarga rioya qilishi kerak:



Auditor auditni XASga muvofiq o'tkazishi lozim. Ular tushuntirish va boshqa materiallar shaklida taqdim etilgan tegishli qo'llanma va asosiy tamoyillar hamda kerakli muolajalardan iborat.

Auditor, moliyaviy hisobot ahamiyatli darajada buzib ko'rsatilishiga olib keladigan vaziyatlar mavjud bo'lishi mumkinligini tan olib, auditni ma'lum darajada rejalashtirishi va bajarishi lozim. Masalan, odatda auditor sub'ekt



rahbariyatining taqdimotlarini isbotlash uchun dalillar topishni nazarda tutadi va ushbu taqdimotlar so'zsiz to'g'ri deb hisoblamaydi.

“Auditning ko'lami” atamasi muayyan vaziyatlarda audit maqsadiga erishish uchun kerakli bo'lgan auditorlik muolajalarga taalluqli. Auditni XAS talablariga muvofiq amalga oshirish uchun kerakli bo'lgan auditorlik muolajalar auditor tomonidan XAS talablari, tegishli kasbiy idoralar, amaldagi qonunchilik, me'yoriy hujjatlar va, kerak bo'lsa, audit bo'yicha kelishuv shartlari va hisobotni taqdim etish talablarini hisobga olgan holda belgilanishi lozim.

XASga muvofiq audit umumiy holda ko'rilyotgan moliyaviy hisobot ahamiyatli yanglishlarga ega emas ekanligi to'g'risida kerakli ishonchlilikni ta'minlash maqsadida amalga oshiriladi. Kerakli ishonchlilik - bu auditor umumiy holda ko'rilyotgan moliyaviy hisobot ahamiyatli chetga chiqishlarga ega emas degan xulosaga kelishi uchun unga kerakli auditorlik dalillarini to'plash bilan bog'liq kontseptsiya. Oqilona ishonchlilik kontseptsiyasi audit o'tkazish jarayoniga umumiy holda aloqadordir. Biroq, auditor tomonidan ahamiyatli yanglishlarni aniqlash imkoniyatiga ta'sir etuvchi auditga xos cheklovlar mavjud. Bunday cheklovlar quyidagi omillardan kelib chiqadi:

- testlardan foydalanish;
- buxgalteriya hisobi va ichki nazoratning har bir tizimga xos bo'lgan cheklovlar (masalan, til biriktirish imkoniyati);
- aksariyat auditorlik dalillar o'zining mohiyatiga ko'ra yakuniy emas, balki isbotlovchi bo'lishi.

Bundan tashqari, auditor tomonidan fikr shakllantirish uchun bajariladigan ish kasbiy fikr yuritishni, xususan quyidagilar bo'yicha fikr yuritishni takozo etadi:

(a) auditorlik dalillarni to'plash, masalan auditorlik muolajalar tavsifi, muddati va hajmini belgilashda;

(b) to'plangan auditorlik dalillar asosida qilingan xulosalar, masalan moliyaviy hisobotni tayyorlashda sub'ekt rahbariyati tomonidan berilgan baholarni oqilonaligini aniqlash.

Bundan tashqari, moliyaviy hisobotning alohida ta'kidlari bo'yicha xulosa chiqarish imkonini beruvchi mavjud dalillar ishonarliligiga ta'sir etishi mumkin bo'lgan cheklovlar mavjudligi (masalan, o'zaro bog'liq tomonlar orasidagi operatsiyalarga nisbatan.). Bunday holatlarda ayrim auditning xalqaro standartlari alohida tasdiqlashlarning tavsifiga binoan quyidagilar mavjud bo'lmaganda etarli darajada tegishli auditorlik dalillar ta'minlash uchun aniq muolajalarni belgilaydi;

(a) odatda nazarda tutiladigan tavakkalchilik darajasidan yuqoriroq ahamiyatli yanglishlar tavakkalchiligini oshiruvchi g'ayri odatiy vaziyatlar; yoki

(b) ahamiyatli yanglishish vujudga kelayotganligi to'g'risida har qanday belgi.

Auditor moliyaviy hisobot bo'yicha fikr shakllantirish va bildirish uchun mas'ul bo'lganligiga qaramasdan, moliyaviy hisobotni tayyorlash va taqdim etish bo'yicha mas'uliyat sub'ekt rahbariyati zimmasida qoladi. Moliyaviy hisobot bo'yicha audit taqdim etiladigan moliyaviy hisobot yuzasidan sub'ekt rahbariyatini mas'uliyatdan ozod etmaydi.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazish shakllari uslubiy xarakterga ega bo'lganligi tufayli ko'pincha uni auditni o'tkazish texnikasi ham deb atashadi. Auditorlik tekshiruvini o'tkazish muddati, tekshiruvda foydalaniladigan manbalarning hajmi va turi, uni amalga oshi-rishning usullariga bog'liq ravishda auditorlik tekshiruvini o'tkazishning turli xil shakllari farqlanadi.

Audit o'tkazishning muddatiga bog'liq ravishda auditorlik tekshiruvi quyidagi turlarga bo'linadi:

1. Dastlabki auditorlik tekshiruvi;
2. Joriy auditorlik tekshiruvi;
3. Yakuniy auditorlik tekshiruvi.

Dastlabki auditorlik tekshiruvi hali boshlanmagan ishlarni nazorat qilishni ko'zda tutadi. Bunday auditorlik tekshiruvini o'tkazishdan maqsad keyinchalik har xil xatoliklar va qonunbuzarlik holatlarini oldini olishdan iborat. Korxonalar va tashkilotlarda dastlabki auditorlik tekshiruvi asosan mehnat munosabatlari, moddiy va moliyaviy resurslar bo'yicha o'tkaziladi. Dastlabki auditorlik tekshiruvi

xodimlarning malaka darajasini oshirish, qonunchilikka rioya qilish, xo'jalik resurslarining maqsadli va samarali ishlatilishini ta'minlaydi.

Dastlabki auditorlik tekshiruvi odatda ichki auditorlar hamda korxonada mutaxassislar tomonidan o'tkaziladi. Keyingi vaqtlarda auditorlik tekshiruvining ushbu shakli tashqi auditorlar tomonidan ham o'tkazilmoqda.

Dastlabki auditorlik tekshiruvi eng ko'p qo'llaniladigan ob'ekt bu investitsiya loyihalari samaradorligini baholashdir. Aynan investitsiya loyihalarining samaradorligi baholanganda ichki auditorlar hali loyiha amalga oshirilmasdan oldin unga yo'naltiriladigan xarajatlarning maqsadli ekanligini hamda ularning oqlanuvchanlik darajasini aniqlaydilar.

Joriy auditorlik tekshiruvi xo'jalik muomalasi sodir bo'layotgan vaziyatda o'tkaziladi. Auditorlik tekshiruvining bu shakli xatolar va kamchilik yuz bergan vaqtda ularni tezkor ravishda to'g'rilash hamda bu vaziyatda ilg'or tajribalarni qo'llashni tatbiq etishni ta'minlaydi.

Bu shaklning afzalligi shundaki, xatolar yuz bergan vaqtda ularni o'z vaqtida to'g'rilash imkoniyatini beradi. Shuningdek, joriy auditorlik tekshiruvi korxonada «doimiy» xatolarni aniqlash imkoniyatini ham beradi.

Joriy auditorlik tekshiruvi ichki auditorlar tomonidan ham, tashqi auditorlar tomonidan ham o'tkaziladi. Shuni ta'kidlash lozimki, tashabbuskorlik hamda majburiy tarzda o'tkaziladi. Majburiy auditda joriy auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobotlardagi ma'lumotlarning ishonchli ekanligini tasdiqlash uchun qo'llaniladi.

Yakuniy auditorlik tekshiruvi xo'jalik muomalalari sodir bo'lganidan, ish bajarib, tugallanganidan keyin o'tkaziladi. Bu shakldagi auditorlik tekshiruvi ancha kech, ya'ni muomalalar sodir bo'lgandan keyin o'tkazilsada, uning o'rni muhimdir. Yakuniy auditorlik tekshiruvining muhim vazifalaridan biri – bu korxonada yo'l qo'yilgan kamchilik va xatolar xususidagi ma'lumotlarni rahbariyatga berishdir. Bu ma'lumotlar asosida korxonada kerakli xulosalar chiqarishi hamda keyingi rejalarda, loyihalarda audit natijalaridan foydalanishi mumkin.

Majburiy audit, odatda, yakuniy auditorlik tekshiruvi shaklida bo'ladi. Chunki barcha xo'jalik muomalalari o'tgan hisobot davrida sodir bo'lgan hamda auditor xulosa yozayotganda bevosita o'tgan davr uchun yozadi. Yakuniy auditorlik tekshiruvining eng muhim ustunligi shundaki, u audit qilish jarayonida barcha ob'ektlarni qamrab oladi. Chunki auditorlik firmasi yoki auditor xulosa yozishda korxonaning butun faoliyatini o'rganib chiqishi lozim bo'ladi.

Auditorlik tekshiruvlari manbalari nuqtai nazaridan ikkiga bo'linadi:

1. Hujjatli tekshirish;
2. Haqiqiy tekshirish.

Hujjatli tekshirish xo'jalik muomalalarining to'g'ri bajarilganligini aniqlash maqsadida hujjatlar bo'yicha tekshirishning amalga oshirilishini anglatadi. Hujjatli tekshirishning manbalari bo'lib birlamchi va yig'ma hujjatlar, hisob registrlari, tashkilotning biznes-reja hamda hisobotlari va boshqalar hisoblanadi.

Haqiqiy nazorat tekshiriladigan ob'ektning real, amaldagi holatini aniqlash maqsadida inventarizatsiya, laboratoriya analizi va boshqa usullar yordamida o'tkaziladi. Bunday nazorat turi auditorlik amaliyotida korxonadagi mavjud mulkning naqdligini aniqlash maqsadida o'tkaziladi. Bundan tashqari hujjatli tekshiruv pul mablag'lari, qimmatli qog'ozlar, tovar-moddiy zahiralarning haqiqiy holati, asosiy vositalardan foydalanish darajasini aniqlash maqsadida o'tkaziladi.

Tekshiruvni amalga oshirish usuli nuqtai nazaridan auditorlik tekshiruvlari quyidagi turlarga bo'linadi:

- kamomad va xatolarning aybdorlarini qidirish;
- xo'jalik tortishuvi;
- iqtisodiy tahlil.

Kamomad va xatoliklarning aybdorlarini qidirish korxonaga moddiy zarar etkazgan shaxslarni va ularning etkazgan zarar summalarini aniqlashdan iborat. Bunday tekshiruv usulining muhim xususiyati shundaki, u nafaqat moddiy zarar summasini qoplashdan iborat bo'lib qolmasdan, balki zarar summalari bo'yicha aybdorlar jinoiy javobgarlikka ham tortilishi mumkin.

Xo'jalik tortishuvi – bu korxonaning boshqa korxonalar va tashkilotlar bilan bo'layotgan o'zaro hisob-kitoblarining qonuniyligini aniqlash usulidir. Xo'jalik tortishuvi korxonalar bilan mahsulot etkazib berish munosabatlarida ham, soliq organlari bilan munosabatlarda ham yuzaga kelishi mumkin.

Ko'pincha xo'jalik tortishuvlari «tinchlik yo'li» bilan hal etiladi, agarda u kengroq ko'lamda bo'lsa, sud organlari orqali hal etiladi.

Agar ikki tomon o'rtasida o'zaro bahsli vaziyat vujudga kelsa, bir tomonning tashabbusi bilan auditor xo'jalik tortishuvi usulini qo'llaydi. Bunday tekshiruv natijalari ma'lumotnomalar, tavsiyalar va boshqa hujjatlarda rasmiylashtiriladi.

Iqtisodiy tahlil korxonalar moliya-xo'jalik faoliyatining samara-dorligiga baho berishda keng qo'llaniladi. Iqtisodiy tahlil natijasida ishlab chiqarishning samaradorligi, mulkning likvidligi va boshqa moliyaviy koeffitsientlar aniqlanadi. Iqtisodiy tahlil natijalari jadvallar, grafiklar, formulalar, matnli yozuvlar ko'rinishida rasmiylashtiriladi.

Auditorlik tekshiruvidan oldin audit guruhi boshlig'i tomonidan dastur ishlab chiqiladi va unda quyidagilar ko'rsatiladi:

- auditning maqsadi;
- tekshirishga qo'yilgan korxonaning asosiy uchastkalari va hisob bo'limlari;
- guruh a'zolari o'rtasida vazifalarning birlashtirilishi;
- tekshirish boshlanishi va tugatilishining muddati va davom etish muddati.

Auditning maqsadi auditor korxonaga nima maqsadda kelganligi va tekshirish korxonalar uchun qanday ahamiyatga ega bo'lishi bilan belgilanadi. Auditor korxonalar hisob ishlarida mavjud kamchiliklarni bartaraf etish uchun keladi.

Audit davomida ish olib boriladigan uchastkalar dasturda ko'rsatiladi. Eng avvalo, korxonalar moliya-xo'jalik faoliyatida va uning moliyaviy natijalarining shakllanishida eng muhim ahamiyatga ega bo'lgan uchastkalar tanlab olinadi.

Agar tekshiriladigan uchastkalar noto'g'ri tanlansa, bunga auditor javobgar hisoblanadi. Har bir tekshiriladigan uchastkada tekshirish turi – to'liq yoki tanlov yo'li bilan belgilanadi.

To'liq tanlash kassa muomalalarida, bank hujjatlari, bo'nak hujjatlari, ta'sischilar bilan hisoblashish haqi, ishlab chiqarish zahiralari, hisoblashishlar bo'yicha olib boriladi. Agar u alohida olib borilsa, tanlab tekshirish bo'ladi. Materiallar hujjatlarning etishmasligi tufayli, odatda, to'liq tekshirish qiyinlashadi. Yangi auditorlarga kassa va bo'nak hujjatlarini, malakali audi-torlarga bosh daftar va hisobotni tekshirish yuklatiladi.

Auditorlik tekshiruvining davomiyligi har xil bo'ladi, 2 haftalik tekshirish aniqroq va to'liqroq ma'lumotni berishi mumkin. Har xil sabablar tufayli tekshirish cho'zilishi mumkin.

Tekshirish dasturini tuzish, mutaxassislarni guruhlariga bo'lish, auditorlik xulosasini yozish uchun mijoz korxonaga haqida ma'lumot bo'lishi kerak. Unda quyidagilar bayon etiladi:

- korxonaning tarmoq xususiyati;
- korxonaning tashkiliy tuzilishi;
- ishlab chiqarish aloqalari (mol etkazib beruvchilar, pudratchilar bilan);
- moliyaviy aloqalari;
- yuridik majburiyati (soliq organi, davlat maqsadli fondlari oldida majburiyat).

Korxonaga haqidagi ma'lumot bo'lib, quyidagilar hisoblanadi:

- hisob ishlariga aloqador bo'lmagan xodimlar, o'rta zveno ishchilari, oliy boshqaruv xodimlarining berilgan savollarga fikrlari;
- asosiy ishlab chiqarish uchastkalari, tsexlar, omborlarni borib ko'rish va ko'zdan kechirish;
- ichki va tashqi hisobotlar va nashrlar. Tashqi hisobotlarga – ish bilan bog'liq nashrlar, tarmoq bo'yicha analitik hisobotlar tahlili, asosiy raqobatchi va tarmoqdagi o'rtacha ko'rsatkichlar bilan taqqoslash va hokazolar. Ichki hisobotlar – Ta'sischilar umumiy yig'ilishining bayonnomasi, loyiha-smeta hisobotlari, ichki auditor hisoboti va boshqalar.

Auditor mijozning tadbirkorlik faoliyatiga ta'sir etuvchi ichki va tashqi omillarni bilishi shart.

Har bir iqtisodiy sub'ektning individual xususiyatidan kelib chiqib, audit strategiyasi tanlab olinadi. Tekshirish strategiyasida quyidagilar belgilab olinadi:

- tekshirish dasturini tuzishda axborotlar yig'ish;
- yig'ilgan axborotlarni o'qish;
- auditorlik tavakkalchiligini qayta baholash;
- tekshirishning mohiyatini, davomiyligini, chegaralarini belgilash.

Tekshirish strategiyasi audit rejasi ko'rinishida rasmiylashtiriladi.

Audit qaerda o'tkazilishidan qat'i nazar - xususiy yoki davlat sektoridami - auditning asosiy tamoyillari o'zgarmasdan qolaveradi. Davlat setorining auditi maqsadi va ko'lami bo'yicha farqlanishi mumkin. Bu ko'p holatlarda auditorlik vakolatlardagi farqlar, huquqiy talablar yoki hisobotni taqdim etish shaklidagi farqlar bilan bog'liq (masalan, davlat sektori sub'ektidan qo'shimcha moliyaviy hisobotlar tayyorlashni talab qilinishi mumkin).

Davlat sektori sub'ektlarini audit qilishda auditor har qanday boshqa tegishli me'yoriy hujjatlarning aniq talablarini, audit o'tkazishda vakolatga ta'sir etuvchi tegishli vazirliklarning qarorlari va tavsiyalari, shuningdek, auditga nisbatan qo'yiladigan har qanday maxsus talablar, shu jumladan milliy xavfsizlik masalalarini hisobga olish zaruriyatini nazarda tutishi lozim. Audit o'tkazishda vakolatlar, xususiy sektor auditidan farqli ravishda o'ziga xos tavsifga ega bo'lishi mumkin, ko'p holatlarda muammolarning kengroq doirasini qamraydi va keng ko'lamli tavsifga ega bo'ladi. Vakolatlar va talablar, shuningdek, auditorning erkin harakat qilish darajasiga, masalan ahamiyatlilikni aniqlashda tovlamachilik va xatolar holatlari haqida auditorlik hisobotini tayyorlashda, shuningdek auditorlik hisoboti shaklini tanlab olishda ta'sir etishi mumkin. Auditga yondoshish va uslubiyotda ham farqlanishlar bo'lishi mumkin. Shunga qaramasdan mazkur farqlanishlar auditning asosiy tamoyillari va kerakli muolajalariga taalluqli emas.

## **9.2.Auditorning mijoz oldidagi xat-majburiyati**

Majburiy auditorlik tekshiruvi o'tkazilishi lozim bo'lgan xo'jalik yurituvchi sub'ekt yoki tashabbuskorlik bilan audit o'tkazadigan xo'jalik yurituvchi

sub'ektlar auditorlik firmalariga uning xizmatidan foydalanish maqsadida xat shaklida o'z hohishini bildiradi. Bunday paytda auditorlik firmasini tanlashdek ma'suliyatli ish xo'jalik yurituvchi sub'ekt oldida turadi. Xo'jalik yuri-tuvchi sub'ektlar auditorlik firmasini tanlashda iqtisodiy gazeta va jurnallardagi reklama, e'lonlardan audit xizmatini ko'rsatish bo'yicha ma'lumotlarni yig'adi.

Mijoz biror-bir auditorlik firmasini tanlaganidan so'ng, o'sha mijoz auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun auditorlik firmasiga xat-taklifnoma jo'natadi. Xatda korxonaning to'liq nomi va uning asosiy tavsiflari ko'rsatilishi kerak:

- davlat ro'yxatidan o'tkazish sanasi va nomeri;
- ta'sischilar tarkibi;
- yuridik manzili;
- ustav kapitali miqdori;
- faoliyat turi va boshqalar.

Rasmiy taklif oferta deb ataladi. Oferta biror-bir yoki bir nechta shaxslarga jo'natiladigan taklif bo'lib, unga ko'ra ushbu taklif qabul qilinadigan holda jo'natiladi. Oferta shartnoma ko'rinishiga ega bo'ladi va unda shartnoma shartlari keltirib o'tiladi. Auditorlik firmasi ofertani qabul qilib olgach, unga javob beradi. Ushbu javob xalqaro auditorlar amaliyotida «Auditorning mijoz oldidagi xat-majburiyati» deb nomlanadi.

Xat-majburiyat auditorning shartlariga rozilik berilganini tasdiqlovchi hujjat bo'lib, unga binoan auditorning uning oldiga qo'yilgan vazifalarini tushunganligini bildiradi.

Auditorlik firmasi yuzaga kelishi mumkin bo'lgan ba'zi-bir holatlarni oldindan ko'ra bilishi va ularni tekshirish boshlanishidan oldin, hatto shartnoma imzolanishidan avval mijozga tushuntirishi lozim. Auditorlik firmasining mijozga yuborgan xat-majburiyati auditorlik tekshiruvining yakuniy bosqichida – mijozning moliyaviy hisobotlari to'g'riligi borasida yakuniy fikr aytishda ba'zi-bir kelishmovchiliklarni hal qilishda yordam beradi.

Xat-majburiyatning mundarijasi quyidagilardan iborat bo'ladi:



– audit ob'ektlarini yozish (buxgalteriya hisobi, ichki nazorat tizimi, moliyaviy hisobot);

– audit chegaralarini belgilash, ya'ni amaldagi qonuniy hujjatlar bo'yicha ish ko'rishi, auditorlik firmasining qoidalariga bo'ysunish;

– Auditorlik xulosasi turlarini sanash, auditorlik xulosasi tarkibiy qismlarini bayon qilish;

– hisobda mavjud bo'lishi mumkin bo'lgan xatolarni hisobga olgan holda tavakkalchilik darajasini belgilash;

– auditga ma'no kasb etadigan hisob hujjatlari va axborotlar bilan ta'minlash;

– iqtisodiy sub'ekt xodimlari tomonidan yordam berishni ta'minlash;

– tijorat sirini saqlash bo'yicha auditorning majburiyati.

Quyidagilar xat-majburiyatda albatta ko'rilishi kerak:

– xo'jalik yurituvchi sub'ektning buxgalteriya hisobi, ichki nazorat tizimi, moliyaviy hisoboti holatini tekshirishning maqsadi;

– iqtisodiy sub'ektning tekshiruvga taqdim etilgan hujjatlarining ishonchliligini ta'minlashdagi majburiyati;

– tekshiruv davomida auditorning foydalaniladigan qonuniy va normativ hujjatlari;

– qilingan ish natijasi bo'yicha auditorlik hisobotining shakli.

Odatda xat-majburiyat mijozga birlamchi auditdan oldin jo'natiladi. Qayta audit o'tkazilganda quyidagi hollardagina xat-majburiyat mijozga jo'natiladi:

– mijoz audit ob'ektlarini, audit ko'lamini, auditorlik faoliyatining chegarasini, taqdim qilingan hujjat bo'yicha o'zining javobgarlik darajasini noto'g'ri tushunganida;

– audit o'tkazish muddati, haq to'lash hajmi va boshqa shartlar o'z-garganida;

– mijoz korxonada rahbariyatida yoki hisobot tuzishda ma'sul bo'lgan xodimlar tarkibida o'zgarish bo'lganida;

– tekshirilayotgan iqtisodiy sub'ekt faoliyatining turi va ko'lami sezilarli darajada o'zgarganda.

### 9.3. Tekshirish o'tkazishda shartnoma

Auditorlik xizmatini ko'rsatish bo'yicha 2 tomon o'rtasidagi shartnoma boshqa fuqarolik-huquqiy shartnomalardan farq qiladi. Mijoz bilan auditor o'rtasidagi o'zaro munosabat shartnoma asosida tartibga solinadi.

Shartnomada quyidagilar ko'rsatiladi:

- xizmat ko'rsatish haqida tushuncha;
- shartnomani bajarish tartibi;
- xizmat haqi;
- tekshiruv natijasining muvaffaqiyatli bo'lmasligi;
- shartnomani bajarishda bir tomonning bosh tortishi paytida tomonlarning majburiyati.

**Xizmat ko'rsatish haqida tushuncha.** Ko'pgina hollarda auditorlik tekshiruvidan maqsad auditorlik xulosasini olish bo'lib hisoblanadi. Masalan, majburiy auditorlik tekshiruvida soliq inspeksiyasiga hisobot taqdim etish uchun, ochiq turdagi hissadorlik jamiyatining aktsiyalari emissiya prospektini tasdiqlash uchun auditorlik xulosasi kerak bo'ladi;

**Shartnomani bajarish tartibi.** Bunda tomonlarning shartnoma bo'yicha majburiyatlarni o'z zimmasiga olishi va unga amal qilishi tushuniladi. 3-shaxsni shartnomani bajarishga chaqirish buyurtmachining roziligi bilan amalga oshiriladi.

**Xizmat haqi.** Agar auditor salbiy auditorlik xulosasini bersa ham, unga shartnomada ko'zda tutilgan haq berilishi lozim.

**Tekshiruv natijasining muvaffaqiyatli bo'lmasligi.** Agar ikkala tomon ham tekshiruv muvaffaqiyatsiz chiqishida sababchi bo'lmasa, u holda buyurtmachi auditorning xarajatlarini qoplashi lozim.

**Shartnomani bajarishda bir tomonning bosh tortishi paytida tomonlarning majburiyati.** Agar buyurtma buyurtmachi tomonidan bajarilmasa, u holda auditor xizmatiga to'liq haq to'lanadi, agarda auditor tomonidan buyurtma bajarilmasa, buyurtmachi faqat auditorning haqiqiy xarajatlarini qoplaydi.

Auditorlik shartnomasida quyidagilar muhim hisoblanadi:

1. Shartnoma bo'yicha ish bajarilishining o'z vaqtidaligi. Shartnomada odatda ish bajarishning boshlang'ich va oxirgi muddatlari ko'rsatiladi. Tomonlarning kelishuviga binoan ish bajarishning alohida bosqichlari muddatlari ham ko'rsatilishi mumkin. Shartnomani bajarishning boshlang'ich va oxirgi muddatlariga javobgarlik auditorlik firmasi tomonida bo'ladi. Agarda mijozning hisobotlari tayyor bo'lmasa va boshqa hollar yuz bersa, shartnomada «suzib yuruvchi» muddatlar ko'zda tutiladi.

2. Hujjatlarning saqlanuvchanligi. Hujjatlarning saqlanishiga odatda mijoz javobgar bo'ladi. Agar tekshirish auditorlik firmasining yordamchi manzilgohlaridan o'tsa, u holda auditorlik firmasi hujjatlarning saqlanishiga javobgar bo'ladi. Auditorlik tekshiruvda foydalanilgan hujjatlarning mijozga qaytarilishiga auditor javobgar bo'ladi.

3. Shartnomani bajarish vaqtida buyurtmachining huquqlari. Auditorlik tekshiruv davomida mijoz korxonaning bosh buxgalteri va rahbari auditorning ishiga aralashmasligi kerak. Agar auditor tekshiruvga o'z vaqtida kelmasa va tekshiruv muddatini uzaytirsas, u holda mijoz shartnomani bajarishni rad qilishi mumkin.

4. Buyurtmachining hamkorligi. Mijoz korxonaning ma'muriyati auditorga tekshirish o'tkazishning o'z vaqtidaligi va to'liqligini ta'minlashda sharoit yaratib berishi zarur. Auditor inventarizatsiya o'tkazishda, hujjatlarni yig'ish va to'plashda va boshqa hollarda mijoz tashkilotdan yordam so'rashi mumkin.

5. Tomonlar ma'lumotlarining maxfiyiligi. Bunday axborotdan foydalanish tartibi va shartlari shartnomada belgilangan bo'ladi.

6. Tekshiruv sifati past bo'lganda auditorning majburiyati. Agarda auditor tomonidan kamchilikka yo'l qo'yilsa, u holda mijoz auditorning xizmat haqini pasaytirishi mumkin. Agarda auditor sifatsiz tekshiruv o'tkazsa va mijozga, davlatga zarar etkazsa, u holda sud yoki arbitraj orqali:

- xarajatlarni to'liq qoplashi;
- qayta tekshiruvni auditorlik firmasi hisobidan amalga oshirish;
- jarima solish kabi hukmlar chiqariladi.

7. Auditor tomonidan bajarilgan ishning buyurtmachi tomonidan qabul qilinishi. Buyurtmachi auditor bilan birgalikda bajarilgan ish natijasini muhokama qilish va qabul qilishga majbur. Agar tekshiruv natijasiga ko'ra kamchiliklar aniqlangan bo'lsa, u holda mijoz ularni qisqa muddat ichida to'g'rilashi lozim.

8. Ishning sifati. Auditor tomonidan bajarilgan ishning sifati shartnomaga muvofiq bo'lishi lozim. Bunda auditor ma'suliyatni o'z zimmasiga oladi.

9. Ish sifati past bo'lganda uni to'g'rilash muddatlari. Agarda ish sifati past bo'lsa, uni to'g'rilash muddatlari ish natijasi topshirilgan kundan boshlab 2 yil ichida qilinadi. Agar yuqori organlar tomonidan talab qilinsa, to'g'rilash muddati 1 yildan iborat bo'ladi.

10. Ish natijalarini qo'llashning shartlari va chegaralari. Shartnomada boshqacha tartib ko'zda tutilmagan bo'lmasa, u holda buyurtmachi va buyurtmani bajaruvchi ish natijalaridan o'z maqsadlari uchun foydalanishlari mumkin.

Intellectual ijod natijalari bo'yicha haq. Tomonlardan biri intellektual ma'lumotlarni saqlashi lozim. Ko'p hollarda ushbu ma'suliyat mijozga tushadi.

#### **9.4. Biznesni bilish**

Moliyaviy hisobot auditini o'tkazishda auditor, auditorning fikri bo'yicha moliyaviy hisobotga, tekshiruvga yoki auditorlik hisobotga ahamiyatli ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan hodisalar, operatsiyalar va qabul qilingan amaliyotni aniqlash va tushunish uchun etarli hajmda biznesni bilishi yoki unga oid bilim olishi lozim. Masalan, auditor bunday bilimlarni ajralmas tavakkalchilik va nazorat tavakkalchiligiga baho berishda hamda auditorlik muolajalarining tavsifi, muddati va hajmini aniqlashda qo'llaydi.

Auditorning xizmat ko'rsatish uchun kerakli bo'lgan bilimlar darajasi iqtisod va sub'ekt o'z faoliyatini amalga oshirayotgan doirasida tarmoq bo'yicha umumiy bilimdan hamda sub'ekt o'z vazifasini qanday bajarayotganligi to'g'risida mufassal bilimdan iborat. Biroq, auditorga kerakli bo'lgan bilimlar darajasi, odatda, har doim sub'ekt rahbariyati ega bo'lgan bilimlar darajasidan pastroq.

Kelishuv qabul qilingunga qadar auditor audit qilinadigan sub'ektning tarmog'i, mulkchilik huquqi, rahbariyati va faoliyatiga oid dastlabki bilimlarni olishi lozim va audit o'tkazish uchun kerakli bo'lgan bilim darajasiga erishish imkonini ko'rib chiqishi kerak.

Kelishuv qabul qilingandan so'ng qo'shimcha va batafsilroq ma'lumotlar to'planadi. Imkoni boricha kerakli bo'lgan bilimlar hajmini auditor kelishuv bajarilishining boshida olishi lozim. Auditni o'tkazish vaqtida oldin olingan ma'lumot baholanadi, yangilanadi va to'ldiriladi.

Mijoz biznesi to'g'risida bilimlar olish ma'lumotni yig'ish va baho berishning uzluksiz va kumulyativ jarayoni va auditning barcha bosqichlarida olingan bilimlarni auditorlik dalillar va ma'lumot bilan bog'lanishini aniqlash hisoblanadi. Masalan, ma'lumot rejalashtirish bosqichida yig'ilishiga qaramasdan, auditor va uning yordamchilari biznes to'g'risida yanada ham to'liqroq tasavvur olishlariga qarab, keyingi bosqichlarda unga aniqlik kiritiladi va to'ldiriladi.

Keyingi kelishuvlarda auditor oldin yig'ilgan ma'lumotni, jumladan oldingi yil bo'yicha ishchi hujjatlaridagi ko'rsatkichlarni yangilaydi va baho beradi. Auditor, shunigdek, oxirgi audit o'tkazilgandan so'ng sodir etilgan ahamiyatli o'zgartishlarni solishtirishga qaratilgan muolajalarni bajaradi.

Auditor tarmoq va sub'ekt to'g'risida bilimlarni bir necha manbalarda olishi mumkin. Masalan:

- Ushbu sub'ekt va u qaraydigan tarmoq bilan oldingi ish tajribasidan.
- Sub'ekt xodimlari bilan suxbatlar o'tkazishdan (masalan, direktor va etakchi mutaxassislar bilan).
- Ichki audit xodimlari bilan suxbatlar o'tkazish va ichki audit hisobotlarini sharhlashdan.
- Ushbu sub'ektga yoki ushbu tarmoqning boshqa korxonalariga xizmat ko'rsatgan auditorlar, huquqshunoslar va boshqa maslahatchilar bilan suxbat o'tkazishdan.
- Ushbu tarmoqda ishlamaydigan kasbiy xabardor bo'lgan boshqa shaxslar bilan suxbat o'tkazishdan (masalan, ushbu tarmoqda ixtisoslashgan iqtisodchilar,

ushbu tarmoqni tartibga soluvchi idoralar vakillari hamda buyurtmachi, mol etkazib beruvchi va raqobatchilar bilan).

Tarmoqqa taalluqli bo'lgan nashrlardan (masalan, davlat statistikasi, sharhlovchi materiallar, maqolalar, tijorat jurnallar, banklar va qimmatli qog'ozlarga oid operatsiyalar bo'yicha vositachilar tomonidan tayyorlangan hisobotlar, moliyaviy gazetalar)..

- Sub'ekt faoliyatiga ahamiyatli darajada ta'sir etuvchi qonunchilika oid va me'yoriy hujjatlardan.

- Sub'ektning ishlab chiqarishga va ma'muriy xonalari joylashgan joylarga borishdan.

- Sub'ekt tomonidan tayyorlangan hujjatlardan (masalan, majlislar bayonnomalari, aktsiyadorlarga yuboriladigan yoki tartibga soluvchi idoralarga taqdim etiladigan materiallar, reklamaga oid materiallar, oldingi yillar bo'yicha yillik va moliyaviy hisobotlar, byudjetlar, sub'ekt rahbariyatining ichki hisobotlari, oraliq moliyaviy hisobotlar, boshqaruv siyosati bo'yicha rahbariyat, buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlarini yuritish bo'yicha qo'llanmalar).

Biznesni bilish auditorga malakaviy fikr-mulohaza bildirish uchun asos bo'lib xizmat qiladi. Mijoz biznesini bilish va ma'lumotni tegishli ravishda qo'llash auditorga quyidagilarni bajarishga yordam beradi:

- Tavakkalchiliklarga baho berish va muammolarni aniqlashga.
- Auditni yanada ham samaradorlik va oqilona rejalashtirish va bajarishga.
- Auditorlik dalillarga baho berishga.
- Mijozga yanada ham yaxshiroq xizmat ko'rsatishga.

Auditning barcha bosqichlarida auditor mijoz biznesini bilish muhim kasb etadigan ko'p javhalar bo'yicha fikr-mulohaza shakllantiradi. Masalan:

- Ajralmas tavakkalchilik va nazorat tavakkalchiligiga baho berish.
- Ishga oid tavakkalchiliklar sub'ekt rahbariyatining ushbu tavakkalchiliklar yuzasidan harakatlarini ko'rib chiqish.

- Auditning umumiy rejasi va audit dasturini ishlab chiqish.

- Ahamiyatlilik darajasi va aniqlash hamda tanlangan ahamiyatlilik darajasi tegishli bo'lib qolishligiga baho berish.

- Muvofiqligini aniqlash uchun auditorlik dalillarga baho berish hamda moliyaviy hisobotning tegishli tasdiqlar amalda to'g'riligiga baho berish.

- Buxgalteriyalik baholashlar va sub'ekt rahbariyatining taqdimotlariga baho berish.

- Audit paytida alohida ko'rib chiqishni va maxsus ko'nikmalar qo'llashni talab qiladigan sohalarni aniqlash.

- O'zaro bog'liq tomonlar va o'zaro bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalarni solishtirish.

- Qarama-qarshi ma'lumotni tan olish (masalan, sub'ekt rahbariyatining taqdimotlaridagi ziddiyatlar).

- G'ayriodatiy vaziyatlarni tan olish (masalan, tovlamachilik va faoliyat qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emaslik holatlari, sub'ektning statistik tezkor ko'rsatkichlari bilan va hisobotda aks ettirilganlari o'rtasidagi kutilmagan o'zaro bog'liqliklar).

- So'rovnomalarni o'tkazish va javoblar asoslanganligiga baho berish.

- Hisob siyosati va moliyaviy hisobotda ma'lumot yoritilishi mosligini ko'rib chiqish.

Auditor, audit uchun tayinlangan auditor yordamchilari mijoz biznesi to'g'risida topshirilgan ishni bajarishga imkon beradigan etarli hajmda bilim olganliklariga ishonch hosil qilishi lozim. Auditor, shuningdek, auditor yordamchilar qo'shimcha ma'lumotni hisobga olish va ushbu ma'lumotni auditor va boshqa auditor yordamchilariga etkazish lozimligini tushunayotganliklariga ishonch hosil qilishi kerak.

Mijoz biznesini bilishlikdan samaradorlik bilan foydalanish maqsadida auditor ushbu bilim umuman moliyaviy hisobotga qanday ta'sir ko'rsatayotganini va moliyaviy hisobotdagi tasdiqlar auditor tomonidan mijoz biznesi to'g'risida olgan bilimlariga muvofiqligini ko'rib chiqishi lozim.

Biznesni bilish - ko'rib chiqilishi lozim bo'lgan masalalar:

*A. Umumiy iqtisodiy omillar*

- Iqtisodiy faoliyatning umumiy darajasi (masalan, pasayish, o'sish).
- Foizli stavkalar va moliyalashtirishning mavjudligi.
- Valyuta qadrsizlanishi, revalvatsiyasi.
- Hukumat siyosati:
  - pul- kredit;
  - fiskal;
  - korporativ-soliqqa tortish va boshqalar;
  - moliyaviy rag'batlantiruvchi omil;
  - tariflar, savdo cheklovlari.
- Xorijiy valyuta kursi va valyuta nazorati.

*B Tarmoq - mijoz biznesiga ta'sir etuvchi muhim shartlar*

- Bozor va raqobat.
- Tsikli yoki mavsumiy faoliyat.
- Ishlab chiqarish texnologiyasidagi o'zgarishlar.
- Ishga doir tavakkalchilik (masalan, yuqori texnologiya, yuqori moda, raqobatchilar uchun oson kirib borish imkoniyati).
  - Faoliyat qisqarishi yoki kengayishi.
  - Nomuvofiq sharoitlar (masalan, talab pasayishi, haddan tashqari ko'p ishlab chiqarish quvvatlari, narx yuzasidan jiddiy raqobat).
  - Tayanch ko'rsatkichlar va tezkor statistika.
  - Buxgalteriya hisobining o'ziga xos xususitlari va u bilan bog'liq muammolar.
    - Ekologik talablari va u bilan bog'liq muammolar.
    - Qonunchilikka oid-huquqiy asos.
    - Elektr quvvatini etkazib berish va uning tannarxi.
    - O'ziga xos yoki noyob amaliyot (masalan, mehnat shartnomalari yuzasidan, moliyalashtirish usullari, buxgalteriya hisobini yuritish usullari).

*V Sub'ekt*



## **Mulkchilik menejmenti va tizimi - muhim tavsiflar:**

- Korporativ tizim - xususiy, jamoat, davlat (jumladan, har qanday oxirgi yoki rejalashtirilgan o'zgarishlar).
- Mulkdorlar - benefitsiarlar va bog'liq tomonlar (mahalliy, xorijiy, ularning ishga oid obro'si va tajribasi).
  - Kapital tarkibi (jumladan, har qanday yaqindagi yoki rejalashtirilgan o'zgarishlar).
  - Tashkiliy tizim.
  - Masalalar, falsafa, sub'ekt rahbariyatining strategik rejalari.
  - Kompaniyalarni sotib olish, ularning qo'shilishi yoki faoliyat alohida turlarining tugatilishi (rejalashtirilganlari yoki yaqinda sodir etilganlari).
  - Moliyalashtirishning manbalari va usullari (joriylari, dastlabkilari).
  - Direktorlar kengashi:
    - tarkibi;
    - alohida shaxslarning ishga doir obro'si va malakaviy tajribasi;
    - sub'ekt ijroiya rahbariyatidan mustaqillik va uning faoliyati yuzasidan nazorat;
    - majlislar o'tkazilishining davriyligi;
    - auditorlik qo'mitasi mavjudligi va faoliyatining qo'lami;
    - kompaniyada yurish-turish me'yorlarining mavjudligi;
    - kasbiy maslahatchilar tarkibidagi o'zgarishlar (masalan, huquqshunoslar tarkibida)
  - Sub'ektning ijroiya rahbariyati:
    - tajriba va obro'si;
    - xodimlar almashish darajasi;
    - moliyaviy tayanch xodimlar va uning tashkilotdagi maqomi;
    - buxgalteriya hisobi xizmati xodimlar bilan ta'minlanganligi;
    - taqdirlashning qismi bo'lgan rag'batlantirish yoki mukofotlash rejalari (masalan, foyda asosida);
    - istiqbollash va byudjetlardan foydalanish;

- sub'ekt rahbariyatiga tazyiq o'tkazish (masalan, rahbariyat haddan tashqari bandligi, bir shaxs ustun turishligi, aktsiya kurslarini qo'llab-quvvatlash, natijalar chop etilishi uchun asoslanmagan muddatlar);

- boshqaruv-axborot tizimlari.

- Ichki audit vazifalari.
- Ichki nazorat muhitiga munosabat.

**Sub'ekt faoliyati - mahsulot, bozorlar, mol etkazib beruvchilar, xarajatlar, ishlab chiqarish faoliyati:**

• Faoliyat tavsifi (masalan, ishlab chiqarish, ulgurji savdo, moliyaviy xizmatlar, import/eksport);

• Ishlab chiqarish binolar, omborlar, ofislarning joylashgan joyi.

• Bandlik (masalan, joylashgan joyi, odam resurslari bilan ta'minlanishi, kasaba uyushmalari bilan kelishuvlar, nafaqa majburiyatlari, davlat tomonidan tartibga solish).

• Mahsulot yoki bozor xizmatlari (masalan, asosiy buyurtmachilar va shartnomalar, to'lov shartlari, foyda miqdori, bozor ulushi, raqobatchilar, eksport, narx-navo shakllanishga oid siyosat, mahsulot obro'si, kafolatlar, buyurtmalar to'plami, umumiy yo'nalishlar, bozor strategiyasi va vazifalari, ishlab chiqarish jarayonlari).

• Muhim tovarlar va xizmatlar etkazib beruvchilar (masalan, uzoq muddatli shartnomalar, barqaror mol etkazib berilishi; to'lov shartlari, etkazib berish usullari, masalan, "aniq muddatda").

• Tovar-moddiy zahiralari (masalan, joylashgan joyi, miqdori).

• Franshiza, litsenziyalar, patentlar.

• Xarajatlarning muhim turkumlari.

• Tadqiqotlar va ishlanmalar.

• Aktivlar, majburiyatlar va xorijiy valyutadagi operatsiyalar - valyuta turi bo'yicha, xedjirlash.

- Sub'ekt faoliyatiga muhim darajada ta'sir etuvchi qonunchilik va tartibga solish.

- Axboriy tizimlar - harakatdagilari, o'zgarishlar kiritish bo'yicha rejalar.
- Qarz tarkibi, jumladan, majburiyatlar va cheklovlar.

**Moliyaviy faoliyat natijalari - sub'ektning moliyaviy holati va rentabeligiga taalluqli omillar:**

- Tayanch koeffitsientlar va tezkor statistika.
- Yo'nalishlar.

**Hisobot tayyorlanadigan sharoitlar - moliyaviy hisobotni tayyorlashda rahbariyatga ta'sir ko'rsatuvchi tashqi omillar.**

Qonunchilik:

Tartibga solish muhiti va me'yoriy talablar.

- Soliqqa tortish.
- Muayyan faoliyat turiga xos bo'lgan o'lchovlar va yoritishlar.
- Auditorlik hisobotini tayyorlash oid talablar.
- Moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar

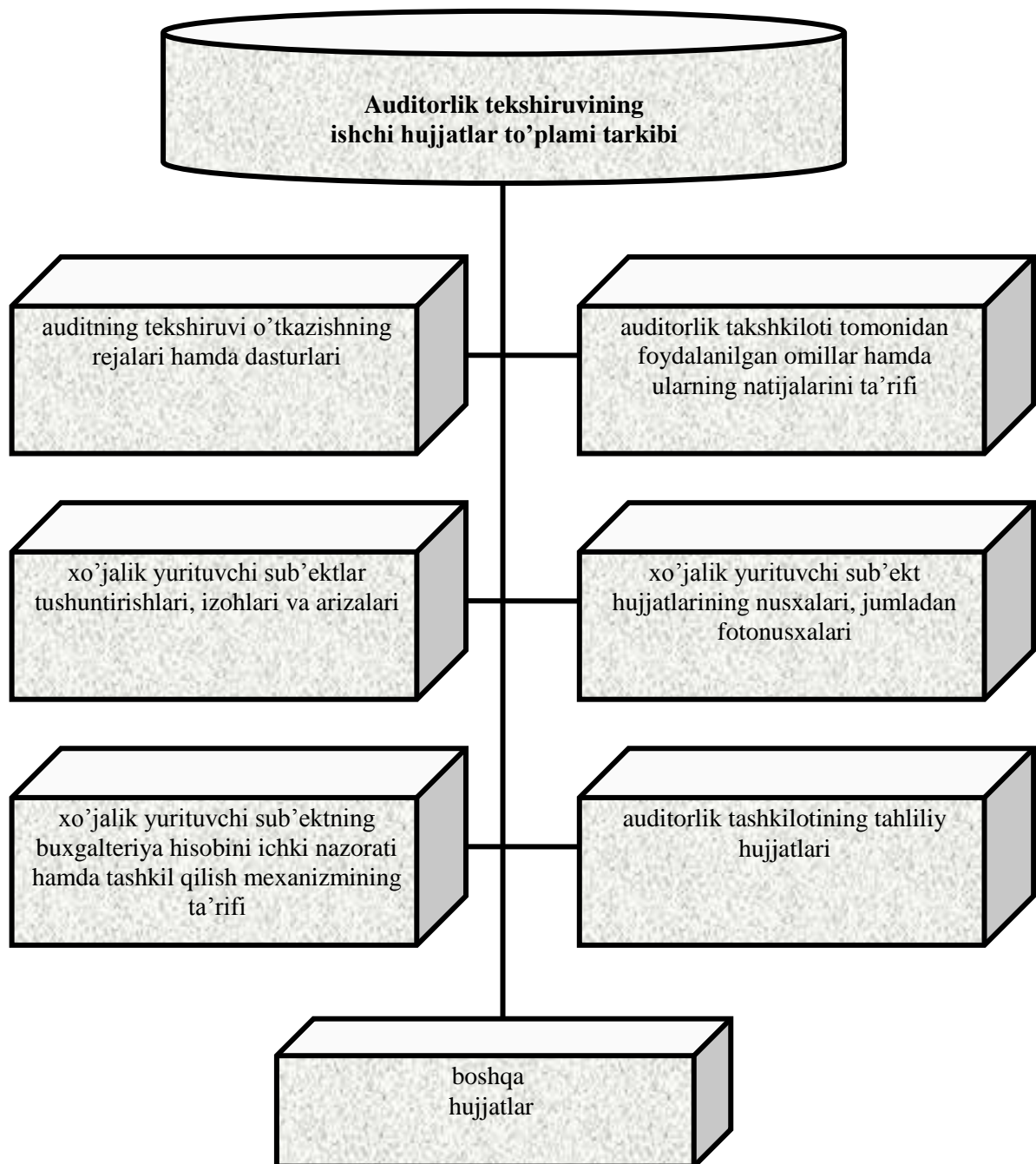
### **9.5. Auditning ishchi hujjatlarini tuzish**

Auditorlik faoliyatining barcha jabhalarida bo'lgani kabi ishchi hujjatlarni tuzish va uni yuritish bo'yicha maxsus standart ishlab chiqilgan.

Auditorlik tashkiloti tomonidan o'tkaziladigan auditning tekshiruv majburiy ravishda hujjatlashtirish bilan bog'lanishi, ya'ni qabul qilingan ma'lumotni auditorlik tekshiruvining mazkur standartiga muvofiq ravishda rasmiylashtirilgan auditorlik tekshiruvining ishchi hujjatlari to'plamida aks ettirilishi lozim.

Ishchi hujjatlar to'plamini yanada aniqroq tasniflash uchun ularni quyidagi turlarga ajratish maqsadga muvofiqdir:

1. Mijoz hujjatlaridan nusxa;
2. Tekshiruv jarayonida auditor tomonidan tuzilgan hujjatlar;
3. Tekshiruv davomida mijozning yozma tasdiqlari.
4. Auditorlik tekshiruvining ishchi hujjatlar to'plamiga quyidagilar kiradi:



Mijoz hujjatlaridan nusxa. Mijoz hujjatlaridan olingan nusxalarni auditor o'zining ishchi hujjatlari bilan birga saqlashi lozim. Mijoz hujjatlariga quyidagilar kiradi:

- korxonaning Nizomi;
- ta'sis shartnomasi;
- ro'yxatdan o'tkazilganlik to'g'risidagi guvohnoma;
- aksionerlar yig'ilishining bayonnomalari va boshqa yuridik hujjatlar;
- mijozning hisob siyosati;
- auditor tasdiqlashi lozim bo'lgan moliyaviy hisobot.

Bundan tashqari auditor mijoz haqida quyidagi ma'lumotlarni bilishi shart:

- aktsionerlar, ta'sischi to'g'risida ma'lumot;
- asosiy faoliyat turi;
- sho'ba korxonalar tarkibi va joylashishi;
- mijoz rahbariyati, boshqaruvi haqida ma'lumot;
- korxonani boshqarish sxemasi;
- korxonaning kredit muassasalaridagi schetlari.

Auditorlik tekshiruv jarayonida auditor tomonidan tuzilgan hujjatlar, auditning ishchi hujjatlari tarkibida katta hajmni egallaydi. Har bir auditorlik tashkilotida o'rnatilgan ichki standartlar bo'yicha bo'ladi. Bunday hujjatlarga quyidagilar kiradi:

- auditorlik tekshiruv dasturi;
- buxgalteriya hisobi tizimini baholash va o'rganish natijalari: buxgalterlari mansablari bo'yicha taqsimlanishini sxemalari;
- ichki nazorat tizimini o'rganish va baholash natijalari;
- mijozning soliq tlash bo'yicha xususiyatlari (to'laydigan soliq turlari, stavkalari, imtiyozlar);
- hisobvaraqlardagi qoldiqlar tahlili;
- korxonaning moliyaviy holati tahlili;
- tekshirish davomida har bir auditorning bajaradigan ishlari grafigi;
- auditorlarning ekspert, konsultantlar bilan muloqotining nusxasi.

Tekshirish davomida mijoz bilan yozma hujjatlariga quyidagilar kiradi:

- auditni o'tkazish bo'yicha xat-taklifnoma;
- shartnoma;
- auditorning xat-majburiyatidan nusxa;
- auditorning mijoz rahbarlaridan olgan xatlari;
- mijozning auditorga yozgan xatlari;
- ekspert xulosalaridan nusxa;
- ma'muriyat axborotlari;
- auditorlik firma hisoboti;

– buxgalteriya hujjatlari va hisobotidagi xatolarni to'g'rilash to'g'risidagi bayonnoma;

– auditorlik tashkilotining xulosasi.

Auditorlik tekshiruv tugagandan so'ng, bu hujjatlarni auditorlik tashkiloti arxiviga saqlashga beradi.

Auditorning hujjatlari maxfiy axborotlarni ifodalaydi. Bunday hisobotlarni saqlash muddati, tartibi auditorlik tashkilotining ichki qoidalarida belgilanadi.

Ishchi hujjatlar to'plami tarkibiga auditning tekshiruvini o'tkazayotgan auditorlik tashkiloti tomonidan tuzilishi yoki auditorlik tekshiruvini o'tkazilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektdan yoki boshqa shaxslardan qabul qilinishi mumkin.

Ishchi hujjatlar to'plamining shakli hamda mazmuni quyidagi omillarga bog'liq:

– amalga oshirilayotgan faoliyatning xarakteri;

– auditor xulosasining shakli;

– xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyati (biznesi)ning xarakteri hamda murakkabligi;

– xo'jalik yurituvchi sub'ektning buxgalteriya hisobi hamda ichki nazoratining ahvoli;

– alohida taomillarni bajarish vaqtida auditorlik tashkiloti xodimlarining mehnati ustidan nazorat hamda boshqarishning zarur bo'lgan darajasi;

– auditning tekshiruvini o'tkazish jarayonida o'ziga xos auditning metodikasi hamda texnologiyasi.

Ishchi hujjatlar to'plamining shakllari auditorlik tashkiloti tomonidan mustaqil ravishda ishlab chiqiladi. Ishchi hujjatlar to'plami auditorlik tekshiruvini o'tkazgan auditorlik tashkilotining egaligida bo'ladi. Xo'jalik yurituvchi sub'ektning hujjatlarining nusxalari, jumladan fotonusxalari, mazkur xo'jalik yurituvchi sub'ektning roziligi bilan auditorlik tashkilotining ishchi hujjatlari to'plamiga kiritiladi.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazilgan xo'jalik yurituvchi sub'ekt hamda boshqa shaxslar, jumladan soliq va boshqa davlat organlari, auditorlik tashkilotidan ishchi

hujjatlar to'plami yoki uning nusxalarini to'liq miqdorda yoki biror-bir qismini taqdim qilishni talab qilishga haqli emaslar.

Ishchi hujjatlar to'plamida bor bo'lgan ma'lumotlar maxfiy hi-soblanadi hamda auditorlik tashkiloti tomonidan oshkor qilinishi mumkin emas.

Ishchi hujjatlar to'plami quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

– auditning tekshiruvini rejalashtirish haqida yozuv;

– bajarilgan audit xizmatlarining xarakteri, o'tkazish vaqti hamda hajmi haqida yozuv;

– auditorlik tekshiruvi davomida olingan ma'lumotlar asosida qilingan xulosalar.

Auditorning professional mulohazalarini talab qiladigan barcha jiddiy masalalar, ushbu masalalar yuzasidan qilingan xulosalar bilan birga, ishchi hujjatlar to'plamida aks ettirilishi lozim.

Ishchi hujjatlar to'plami u bilan tanishgan tajribali auditor (auditor tashkiloti) tomonidan o'tkazilgan auditning tekshiruvi haqida umumiy tushunchaga ega bo'lishi mumkinligi maqsadida etarli darajada to'liq hamda mukammal bo'lishi lozim.

Ishchi hujjatlar to'plamiga kiritilgan ma'lumotlar aniq bayon qilinishi hamda ularning mazmuni va shakllari shubhasiz bo'lishi hamda ularni har xil sharhlash mumkin bo'lmasligi lozim.

Ishchi hujjatlar to'plamining hajmi va mazmuni quyidagi omillarga bog'liq:

– mazkur xo'jalik yurituvchi sub'ekt yangi buyurtmachi bo'lib hi-soblanadimi yoki yo'qmi;

– xo'jalik yurituvchi sub'ekt nodavlat tashkiloti bo'lib hisoblanadimi yoki yo'qmi;

– audit tekshiruvi uchinchi tomonning talabiga ko'ra o'tkazilyaptimi yoki yo'qmi;

– maxsus hisobot talab qilinadimi yoki yo'qmi.

Ishchi hujjatlar to'plami o'z vaqtida tayyorlanishi lozim: auditning tekshiruidan oldin, uning davomida hamda tugatilganidan keyin. Xo'jalik

yurituvchi sub'ektga auditor xulosasini taqdim etish paytida butun ishchi hujjatlar to'plami tuzilgan hamda rasmiylashtirilgan bo'lishi lozim.

Ishchi hujjatlar to'plami tarkibiga kiradigan hujjatlar quyi-dagi rekvizitlarga ega bo'lishi lozim:

- hujjatning nomi;
- auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotgan xo'jalik yurituvchi su-b'ektning nomi;
- auditorlik tekshiruvi o'tkazilayotgan davr;
- auditning taomilini bajarish yoki hujjatni tayyorlash sanasi;
- hujjatning mazmuni;
- hujjatni tayyorlagan shaxsning shaxsiy imzosi hamda uning tu-shuntirilishi.

Auditorlik tekshiruvining ishchi hujjatlari to'plamiga kiritilgan hujjatlar ulardagi ma'lumotlarning manbasiga suyanishi lozim. Ishchi hujjatlar to'plamida shartli belgilar (ramzlar)dan foydalanilgan bo'lsa, bunday belgilar (ramzlar) tushuntirilishi lo-zim. Har bir ishchi hujjati o'z raqamli indeksiga ega bo'lishi lozim. Raqamli indekslarni tuzilish tizimi hamda berilish tartibi auditorlik tashkiloti tomonidan belgilanadi.

Auditorlik tekshiruvi tugagandan so'ng ishchi hujjatlar to'plami auditorlik tashkilotining arxivida majburiy saqlash uchun topshirilishi lozim. Ishchi hujjatlar to'plamining saqlanishi, rasmiylashtirilishi hamda arxivga topshirilishini auditorlik tashkiloti rahbari yoki uning vakolatli shaxsi amalga oshiradi. O'tkazilayotgan auditorlik tekshiruvi ishchi hujjatlar to'plamining mazkur xo'jalik yurituvchi sub'ektning auditorlik tekshiruvida qatnashmayotgan auditorlik tashkilotining xodimlariga berilishiga yo'l qo'yilmasligi lozim.

Auditorlik tashkiloti ishchi hujjatlarni ishonchli saqlanishini ta'minlashi lozim. Saqlash muddati qonunchilikda belgilanadi. Ishchi hujjatlar yo'qolgan yoki ularga zarar etgan taqdirda auditorlik tashkiloti xizmat tekshiruvini o'tkazishni ta'minlashi lozim, bu tekshiruvning natijalari tegishli dalolatnoma bilan rasmiylashtiriladi.

Auditorlik firmasi o'zining biznes rejasini tuzayotganida bo'lajak mijozlarini aniqlab olishi lozim. Bular qonunga ko'ra o'z moliyaviy hisobotlarining



to'g'riligini tasdiqlovchi auditorlik xulosasini olishi shart mijozlar, shuningdek, bunday xulosaning mavjudligi shart bo'lmagan, lekin har xil soliqlarni to'lashda tavakkalchilikni va ko'rilishi mumkin bo'lmagan zararlarni kamaytirish hamda o'z ishlab chiqarish-tijorat faoliyatlarini takomillashtirish maqsadida auditorlar bilan hamkorlik qilishga intilgan mijozlar bo'lishi mumkin.

Qonunga ko'ra auditorlik xulosasini olish shart bo'lgan korxonalar auditorlik firmalarining doimiy mijozlari hisoblanadi. Auditorlik xizmatini ko'rsatish korxonaning ishlab chiqarish-tijorat faoliyati yuzasidan buxgalteriya hisobi va hisobotning ahvolini ekspertiza qilish, moliyaviy hisobotning to'g'riligi haqida auditorlik xulosaksi olish maqsadida muayyan davr uchun korxonaning ishlab chiqarish-tijorat faoliyatini tekshirish (audit), abonementlik xizmati shaklida auditorlik xizmati ko'rsatish to'g'-risida auditorlik firmasi bilan mijoz o'rtasidagi bitimni imzolashdan boshlanadi.

Hozirgi vaqtda har qaysi auditorlik firmasi auditor va mijozlarning ma'suliyati, auditorlik tavakkalchiligi haqidagi o'z tushunchalaridan kelib chiqib, auditni o'tkazish va auditorlik xizmati ko'rsatishga doir bitimlarning turli shakllaridan foydalaniladi.

Barcha auditorlik firmalari o'zlari bajargan ishning hajmi va sifatini tasdiqlovchi asosiy hujjatlar hisoblanadigan ishchi hujjatlar tuziladi. Bularning shakli ixtiyoriy bo'lib, unda firma bajargan ishlarning qisqacha bayoni beriladi, xususan: qanday bir-lamchi hujjatlar va hisobga olish registrlari tekshirilganligi; tekshiruvning qaysi usuli – yalpi usulimi yoki tanlov usuli qo'llanilganligi yoziladi. Tanlab tekshirishda tanlash darajasi yoki tekshirilgan hujjatlar hajmi yoxud tanlashning boshqa mezonlari ko'r-satiladi.

Ish hujjatlarida quyidagi axborotlar ham ko'rsatiladi:

tekshirish natijalari bo'yicha mulohazalar, masalan, korxonada buxgalteriya hisobini yuritishning tekshiruv o'tkazilayotgan davrda amalda bo'lgan qonun hujjatlariga muvofiq kelmaslik faktlari (sezilgan faktlar buxgalteriya hisoboti ko'rsatkichlariga ta'sir qilsa); tekshiruvga etilmagan birlamchi hujjatlar, hisobga

olish ma'lumotlari kabi hujjatlar, qonun hujjatlariga muvofiq kelmaydigan va buxgalteriya hisobotining to'g'riligiga ta'sir etadigan boshqa aniqlangan faktlar;

aniqlangan kamchiliklarni bartaraf qilish usullari haqida auditor fikri; korxonaning ishlab chiqarish-tijorat faoliyatini takomillashtirish yuzasidan auditor fikriga asoslangan boshqa tavsiyalar.

Afsuski, rivojlangan mamlakatlarda keng ma'lum bo'lgan shakli ayrim texnik jihatlari ham bizning auditda hali boshlang'ich bosqichda auditorning ish hujjatlari, ya'ni mijoz buyurtmasini bajarishda auditor olib borgan barcha qaydlar ham shular jumlasiga kiradi.

Ishchi hujjatlarni tayyorlash, shuningdek ularning ro'yxati, shakli va mazmunini konkretlashtirish auditning muhim qismidir. Ishchi hujjatlari o'ziga xos xususiyatlari, chunonchi, hujjatning raqami, mijozning nomi, auditor ko'rib chiqadigan davr, mazmunning bayoni, hujjatni tayyorlagan shaxsning ismi-sharifi, hujjat tayyorlangan sana kabilarning aniqligi bilan ajralib turishi kerak. Tayyor ishchi hujjatlar majmui audit doirasida bajarilgan ishlar haqida aniq va ravshan tasavvur berishi lozim. Ishchi hujjatlarga qilinadigan qaydlar muayyan belgilar tarzida ifodalanadi.

AQSh, Buyuk Britaniya va ingliz tilida so'zlashadigan boshqa mamlakatlarning barcha etakchi auditorlik firmalari ishchi hujjatlarni asosan tasdiqlangan andozalarga muvofiq yuritadi. Ishchi hujjatlar tarkibida uzluksiz yuritiladigan hujjatlar, auditorlik ma'muriyati hujjatlari va joriy auditorlik axborotlari farq-lanadi. Bularning ichida auditni rejalashtirish materiallari va dasturlari, mijoz har xil hujjatlarining nusxalari, foydalanilgan yumushlar va testlar ro'yxati audit jarayonida olingan dalillar va guvohnomalar, shuningdek auditning turli bosqichlarida chiqarilgan tegishli xulosalar, shu jumladan yakunlovchi bosqich xulosalari va keyingi voqealar sharhi bo'ladi.

Ishchi hujjatlarining umumiy maqsadi – rejalashtirish, auditni o'tkazish, axborotlarni to'plash va xulasani tayyorlash jarayonlarida auditorga yordam berish. Audit jarayonini rejalashtirish va hujjatlashtirishni adekvat (aynan bir xil)

boshqarishga doir vazifalar avvalo auditorlik firmasining zimmasiga tushadi. Bu vazifalarni bajarish firmaning muvaffaqiyatli ishlashiga yordam beradi.

Rejalashtirish bosqichidayoq auditor mijozning ahvolini tahlil qilishi, ekspertizadan o'tkazishi va uning biznesi xususiyatlarini hujjatlar bilan qayd qilib qo'yishi lozim. Eng avvalo, mijozning katta tavakkalchilik bilan o'tkazilishi mumkin bo'lgan iqtisodiy operatsiyalarini belgilab oladi. Ana shuning asosida suiiste'mollar va moliyaviy hisobotlardagi buzib ko'rsatish faktlarini aniqlash uchun qanday auditorlik yumushlari zarur bo'lishi haqida bir fikrga keladi.

Bundan tashqari, rejalashtirish bosqichida auditor yana mijozning tashqi muhiti (munosabatlari) xususiyatlarini ham aniqlashi lozim. Auditni rejalashtirish va bu jarayonni boshqarish bir-biriga mos kelishi uchun mijozga xizmat ko'rsatishda boshidan oxirigacha faqat auditning borishini nazorat qilibgina qolmasdan, balki to'plangan dalillar va ular asosida chiqarilgan xulosalarni bajariladigan audit yumushlarining muayyan ishchi hujjatlarida puxta qayd qilib borish lozim.

Shunday qilib, ishchi hujjatlar audit qanday rejalashtirilganligini, uning bajarilishi qanday nazorat qilinganligini, to'plangan dalillar qanchalik to'g'ri, etarli va dolzarb ekanligini amalda tasdiqlashi mumkin. Shularning asosida firma auditorlik xulosasi amalga oshirilgan tekshiruv natijalariga mosligini ko'rsatishi mumkin: bu natijalar va aniq vaziyatlarga bog'liq holda ishchi hujjatlarda auditorlik xulosasining aynan qaysi turi bu erda o'rinli ekanligini aniqlash uchun etarli asos bo'ladi.

Hujjatlardagi ma'lumotlarga qarab, ishning ko'zini biladigan mutaxassislar audit sohasining mosligini aniqlashi, shuningdek, moliyaviy hisobotning xolislik darajasi haqida ma'lum tasavvur hosil qilishi mumkin. Shuning uchun ish hujjatining har qaysi bo'limida u tuzilayotganida ko'zda tutilgan maqsadga erishish uchun etarli axborotlar bo'lishi lozim. Shu narsa muhimki, hujjatdagi batafsil ma'lumotlar hisobga olish hujjatlari va tasdiqlangan moliyaviy hisobotdagi ma'lumotdan farq qilmasligi kerak.

Auditorlik firmasi uchun ishchi hujjatlar mijozga auditorlik xulosasini taqdim qilishdan oldin auditorlik firmasining o'z nazoratchilari va sheriklari amalga oshiradigan mijoz uchun bajarilgan ishlarning sifatini nazorat qilishga asos ham bo'ladi. Agar hohlashsa, ular auditor haqiqatan ham aynan shunday auditorlik xulosasini tuzish uchun etarli dalillar to'plagan-to'plamaganligini baholashi mumkin.

Ishchi hujjatlar boshqa ko'p yo'nalishlari uchun ham asos bo'lishi mumkin. Chunonchi, ular: audit mobaynida aniqlangan turli muammolar bo'yicha auditorlik qo'mitasiga va kompaniya rahbariyatiga rasmiy taqdimnomalar uchun axborotlar manbai; auditorlik firmasi ichida xodimlar tayyorlash uchun ma'lumot tarzidagi material (mijoz kompaniyasi nomini ko'rsatmay) bo'lishi, shuningdek navbatdagi auditorlik tekshiruvlarini rejalashtirish va bajarilishini muvofiqlashtirib turishiga yordam berishi mumkin.

Agar keyinchalik shunday ehtiyoj paydo bo'lsa, auditor tashqi nazorat tashkilotlariga taqdim qilimsh, shuningdek sudda dalil sifatida keltirish uchun ishchi hujjatlardan foydalanishi mumkin.

Auditorning ishchi hujjatlari maxfiy tarzda ekanligiga e'tibor berishi lozim. Hatto, auditni o'tkazishda ham uning mazmuni bilan boshqa shaxslarni tanishtirish maqbul emas. Audit tugaganidan keyin ham ishchi hujjatlarni muhofaza qilishning barcha ko'rishlarini ko'rish kerak. G'arb amaliyotida ishchi hujjatlar faqat mijozning bevosita ruxsati bilangina boshqa shaxslar tasarrufiga berilishi mumkin. Agar ishchi hujjatlar sudga talab qilingan bo'lsa, shuningdek auditorlar ish sifatini tekshirish boshqa auditorlik firmalarining ixtiyoriy dasturi tarkibiga kiritilgan bo'lsa, bun-day ruxsat talab qilinmaydi.

Mijozning maxfiy axboroti bo'lgan ishchi hujjatlarning qimmatli ekanligi tufayli ularni saqlash joyi va kimda turishi muam-mosi paydo bo'ldi. Auditorni mijoz yollagani va xizmatlariga haq to'lagani uchun ham mutlaqo shubhasiz, auditorning mehnati natija-lari mijozning mulki bo'ladi. Bundan tashqari, mabodo sudli ish paydo bo'lsa, unda auditorning mavqei ancha engillashadi, chunki bu holda sud dalillarining barcha og'irligi mijoz zimmasiga tushadi.

Bozor iqtisodi rivojlangan mamlakatlarda auditorlik firmalari odatda bir necha yildan keyin ishchi hujjatlarni mikrofilm yoki mikrofishlarga ko'chirib qo'yishadi. Bu firmada saqlanayotgan hujjatlarning hajmini ancha ixchamlashtiradi, shuningdek saqlashga ketadigan chiqimlarini kamaytiradi.

Yuqorida aytilganlardan shunday xulosaga kelish mumkinki, ishchi hujjatlar mijoz kompaniya moliyaviy hisobotlarining to'g'riligini tasdiqlaydigan auditorlik xulosasidir.

Ishchi hujjatlarning muhimligi ulardagi ma'lumotlarning ham muhimligini nazarda tutadi, agar auditor o'z ishchi hujjatlarida zarur hajmdagi ma'lumotlar va dalillarni keltirmasa yoki buxgalteriya hisobi, ichki nazoratning ahvoli va hokazo haqida ahamiyatli ma'lumotlar bermasa, oqibat natijada auditorlik xulosasi ham asoslanmagan yoki noto'g'ri bo'lishi mumkin. Demak, ancha asoslangan va to'g'ri auditorlik xulosasini olish maqsadida shu talablarga javob beradigan mazmundagi ishchi hujjatlarni ishlab chiqish lozim.

Xorijiy davlatlarda odatda har qaysi firma ishchi hujjatlarni tashkil qilish va tayyorlashga o'z yondashuvini ishlab chiqish huquqiga ega. Ularning ko'pchiligi bu huquqdan foydalanadi, bunda ular chegaralangan vaqt va mablag'lar doirasida o'z xizmatlarining yuqori sifatini saqlash ehtiyojidan kelib chiqadi. Lekin hamma ishchi hujjatlar uchun umumiy asosiy tamoyillar ham mavjud. Odatda ishchi hujjatlar eng umumiy axborotlar, ya'ni mijoz kompaniya haqidagi ma'lumotlardan boshlanadi, so'ngra auditor bajargan aniq tekshiruvlar haqida muayyan hujjatlar tuziladi hamda moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasi bilan yakunlanadi.

Mijoz bilan imzolangan birinchi shartnomadagi tarixiy yoki asosiy yangilanadigan hamda joriy va kelgusi auditorlik ekspertizasi va tekshiruvlarga aloqador bo'lgan axborotlar odatda doimiy fayllarda saqlanadi. Tajribadan ma'lumki, bunday fayllar mijoz haqidagi qulay manba rolini o'taydi va odatda ularning ma'lumotlari uzoq vaqt o'z qiymatini yo'qotmaydi. Doimiy fayllarga kiritiladigan axborotlarning ko'pincha qat'iy belgilangan chegaralari mavjud: mijozning qisqacha tarixi, faoliyat turi, kompaniyaning ta'sis hujjatlari,

shartnomalari va bitimlaridan ko'chirmalar yoki ularning nusxalari, direktor va menejment; hisob yuritish siyosati; aktsiyalar obligatsiyalar, va boshqa qimmatli qog'ozlar bayoni, oldingi tekshiruvlar, tahlil ma'lumotlari va hokazolar.

Tekshirilayotgan davrga taalluqli ishchi hujjatlar fayllarda saqlanadi. Odatda, joriy fayllar to'plamiga auditni tashkil qilish mexanizmi va dasturi, direktorlar kengashi majlislari bayonnomalarining qisqacha mazmuni; tovar etkazib beruvchilar va mijozlar bilan bo'lgan munozaralar haqidagi mulohazalar; tekshirilishi lozim bo'lgan va audit dasturidan kelib chiqadigan bevosita masalalar; har qaysi masala bo'yicha tekshiruvlar uslublari, usullari va natijalarining muxtasar bayoni.

Har gal mijoz bilan shartnoma imzolanayotganda auditorlik firmasi ishlarni tashkil qilish mexanizmini ishlab chiqadi; buning uchun buxgalteriya hisobi va moliyaviy menejmentning hajmi hamda ahvoli, mijozning ichki nazorat tizimi; jiddiy e'tibor talab qiladigan eng tang sohalar baholanadi; hisobot davrida yuz bergan muhim o'zgarishlar ko'rib chiqiladi; audit yoki boshqa xizmatlar dasturi tuziladi; auditorlik firmasining xarajatlari baholanadi va uning asosida xazmatlar uchun haq miqdori aniqlanadi; shartnoma bo'yicha bevosita ishlarni bajaradigan auditorlar tayinlanadi.

Yirik auditorlik firmalarida mijozlarning moliyaviy ahvolini tekshirishni tashkil qilish masalalari bilan tarmoqlar va faoliyat turiga qarab shu tarmoqlarning birortasiga ixtisoslashgan alohida menejerlar shug'ullanadi. O'tgan yilgi doimiy va ishchi fayllari bor doimiy mijozlar bilan shartnoma tuziladigan bo'lsa, shartnoma tuzish uchun mijozdan hisobot davrida yuz bergan o'zgarishlar haqida ma'lumotlar so'raladi. Agar mijoz yangi bo'lsa, menejer bo'lajak mijozning ishxonasiga borib, buxgalteriya hisobi hajmi va ahvolini ichki nazoratning samaradorligini, moliyaviy hisobotning buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga mosligini ekspertiza qiladi. Ekspertiza natijalariga ko'ra mijozning ishlab chiqarish-tijorat faoliyatiga audit tayinlanadi yoki unga hisobga olish ma'lumotlariga o'zgartishlar kiritish va buxgalteriya hisobi ahvolini talab qilinadigan darajaga etkazish tavsiya etiladi.

Birinchi holda mijoz bilan moliyaviy hisobotning to'g'riligini tekshirish (audit) uchun shartnoma tuziladi, unga o'tkazilgan ekspertiza xarajatlari ham qo'shiladi.

Ikkinchi holda agar mijoz auditorlik firmasi menejerining barcha takliflariga rozi bo'lsa, u bilan ham auditni o'tkazish uchun shartnoma tuziladi, lekin menejerning takliflarini bajarish uchun muayyan vaqt beriladi. Agar mijoz menejerning takliflariga qo'shilmasa, u o'tkazilgan ekspertiza qiymatini maxsus shartnoma bo'yicha to'laydi.

### **9.6. Auditorlik tekshiruvda aldash va xatoni aniqlash**

Tashkilot va korxonalar ko'proq foyda olish maqsadida o'z daromadlarini yashirishga yoki kamaytirib ko'rsatishga harakat qiladi. Buning oqibatida noto'g'ri berilgan, ko'rsatilgan ma'lumotlar moliyaviy hisobotni noto'g'ri tuzilishiga olib keladi.

Operatsiyalarni bajarishda hisobchilar ayrim holatlarda xatolarga yo'l qo'yishlari ham mumkin. Buning oqibatida ham moliyaviy hisobot noto'g'ri tuziladi.

Xalqaro audit standartlarining 240-standarti shu masalaga bag'ishlangan bo'lib, bu standart «Aldash va xato» deb nomlangan.

Bu standartda audit qilishda nimalarga e'tibor berish kerakligi, aldash va xatolar moliyaviy hisobotga qanchalik darajada ta'sir etganlik, aldash va xatolarning oldini olish bo'yicha bir qator protseduralar ishlab chiqilgan.

Bundan tashqari xalqaro audit standartlarining 240-standartida aldash va xatolarni topishda auditor qanday ishlarni olib borishi, tashkil etishi, ishni nimadan boshlashi, qanday vaziyatda qanday harakat qilishi, ularni topish uchun nimalarga e'tibor qilishi kabi bir qator tavsiyalar berilgan va yo'l-yo'riqlar ko'rsatilgan. Xalqaro auditorlar audit qilishda aldash va xatolarni topishda 240-standartga asoslangan holda ish olib borishi samarali natija beradi.

Xalqaro audit standartlari jahon miqyosidagi barcha tashkilot, korxonalar, kompaniya, firma va qo'shma korxonalarining moliyaviy hisobotini audit qilishda qo'llaniladi.

Ma'lumki, buxgalteriya hisobi auditning ma'lumotlar bazasi bo'lib hisoblanadi. Auditorlar tekshirish jarayonida tekshirishning maxsus uslublaridan foydalanib, auditorlik dalillarini yig'adi, moliyaviy hisobotning haqqoniyligi va to'g'riligini auditorlik xulosalari bilan tasdiqlaydi va hisob ma'lumotlarini to'g'rilash uchun o'zlarining takliflarini beradi.

Xalqaro audit standartlari boshqa xizmatlar auditida ham qo'llaniladi. Xalqaro audit standartlari asosiy va kerakli protseduralardan iborat.

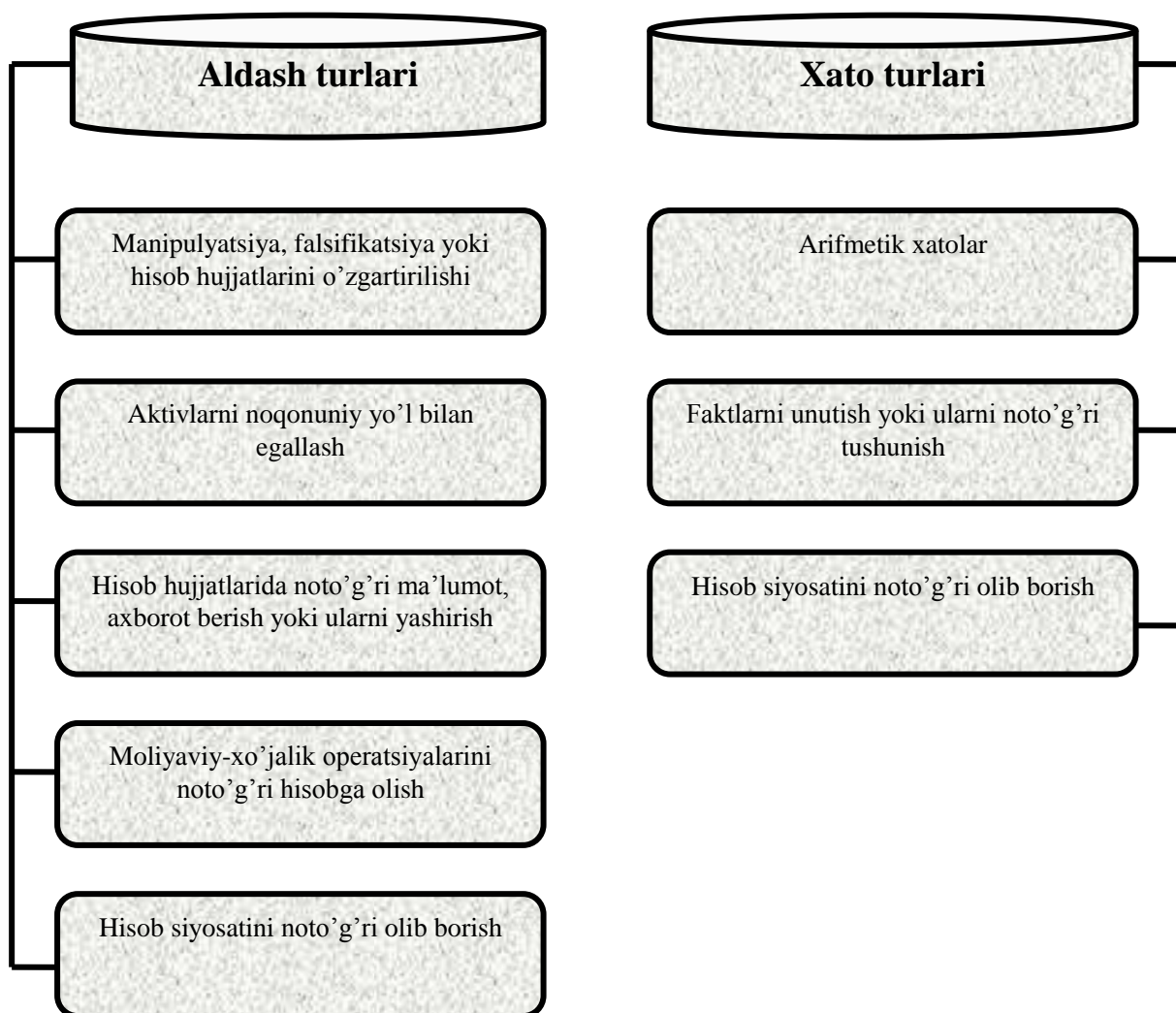
Aldash oldindan bilib qilinadigan harakat hisoblanib, bir yoki bir necha kishi, rahbariyat tomonidan, ishchilar yoki uchinchi shaxs tomonidan amalga oshirilgan bo'lishi mumkin. Aldash moliyaviy hisobotni noto'g'ri tuzilishiga olib keladi.

Aldash va xatoning farqlariga yana to'xtaladigan bo'lsak: aldash xo'jalik operatsiyalari jarayonida mahsulot va xizmatlar chiqimi operatsiyalari, kirimi operatsiyalari amalga oshirilib, ularni hisobga olishda buxgalteriyada aks ettirishda bilib turib o'zgartirish, noto'g'ri provodkalar berish, ko'paytirib yoki kamaytirib ko'rsatish, asosiy vositalarni hisobga olishda: ularni kirim qilishda, chiqim qilishda, ularga amortizatsiya hisoblashlarda bila turib noto'g'ri rasmiylashtirish, ular moliyaviy hisobotlarda noto'g'ri ko'rsatilib, oxirida moliyaviy hisobot noto'g'ri tuzilishiga olib keladi.

Xato esa xo'jalik operatsiyalari jarayonida hisob yozuvlarida arifmetik yoki mantiqiy xatoliklar, hisob ma'lumotlariga e'tiborsizlik yoki xo'jalik faoliyati faktlarini, mulkning holati va mavjudligini, majburiyatlar va hisoblash ishlarini noto'g'ri tasavvur etish orqali hisob va hisobot ma'lumotlarining ko'zda tutilmagan holatdagi buzilishi, asosiy vositalarni olib kelish, kirim qilish, chiqim qilish va provodkalar berishda bilmasdan noto'g'ri provodkalar berish, ularni bilmasdan, hisobchining e'tiborsizligi tufayli noto'g'ri rasmiylashtirish va hujjatlarda aks ettirish oqibatida moliyaviy hisobotlarni noto'g'ri tuzilishiga olib kelishdir.



Aldash va xatoga quyidagilar misol bo'ladi:



Buxgalteriya hisobini ish jarayonida uzluksiz olib borilishi aldash va xatoning oldini olish sub'ektning rahbariyati javobgarligidadir. Bu narsalar xato va aldashlarni yo'qotmaydi, faqat oldini oladi. 240-«Aldash va xato» xalqaro audit standartidagi, audit qilishdagi auditorning javobgarligiga to'xtaladigan bo'lsak, auditor aldash va xatolarni oldini olishi majburiyatini olmaydi.

Har bir korxonada, tashkilot, kompaniya, firmalar har yili auditor nazoratidan o'tkazilishi ma'lum bir miqdorda aldash va xatolarni oldini olishi mumkin.

Auditor audit qilishdan oldin moliyaviy hisobotni o'zgartirishga olib keladigan aldash va xatolarning tavakkalchilik darajasini baholab, xato va aldashlar oldin bo'lgan yoki bo'lmaganligi haqidagi ma'lumotlarga ega bo'lishi kerak.

Ichki nazorat va buxgalteriya hisobida bo'ladigan kamchiliklardan tashqari aldash va xatolarning ko'payishiga yoki kamayishiga quyidagi omillar ta'sir etadi:

- Rahbariyatning rostgo'yligi va haqqoniyligi;
- Ichki va tashqi tazyiqlar ta'siri;
- Noma'lum operatsiyalar;
- Auditorlik isbotlarini yig'ish paytida paydo bo'ladigan muammolar.

Tavakkalchilikni baholash natijasidan kelib chiqqan holda auditor auditorlik protseduralarini ishlab chiqib, aldash va xatolarni oldini olinganligini aniq bilishi kerak.

Keyinchalik auditor aldash va xatolarning oldi olinganligi haqidagi aniq isbotga ega bo'lishi shart. Xatoni topish ehtimoli yuqoriroq, chunki xato bilmasdan, anglashilmovchilik yoki e'tiborsizlik natijasida yuzaga keladi. Unda xatoni yashirishga harakat ham qilin-maydi.

Aldash esa aksincha bo'lib, u bilib turib kamomadlarni yashirilishidir va oqibatda moliyaviy hisobotni noto'g'ri tuzilishiga olib keladi.

Noto'g'ri tuzilgan moliyaviy hisobotdagi aldashlar yashirilib ko'rsatilgani tufayli ularni topish ehtimoli biroz kamroq.

Agar tavakkalchilikni (riskni) baholash asosida ishlab chiqilgan auditorlik protseduralar aldash va xato borligini aniqlasa, auditor bu aldash va xatoning moliyaviy hisobotga potentsial ta'sirini aniqlashi shart.

Agar aniqlangan xato va aldash moliyaviy hisobotga katta ta'sir ko'rsatsa, auditor qo'shimcha protseduralarni amalga oshirishi shart.

Qo'shimcha protseduralarni hajmi auditorni o'ziga bog'liq bo'lib, xato va aldashlarni turi, ularning kelib chiqish ehtimoli, moliyaviy hisobotga qanchalik darajada ta'sir darajasidan kelib chiqadi.

Odatda qo'shimcha protseduralar xato va aldashlar aniq bor yoki yo'qligini aniqlab beradi. Agar xato yoki aldash aniqlansa, auditor tezda rahbariyatni ogohlantirib, aldash va xato bartaraf etilishini nazorat qilishi kerak. Bu xato yoki aldashlarning o'zining auditorlik hisobotiga ta'siri darajasini ham o'rganishi kerak.

Auditor tezda rahbariyatga murojaat qilishi shart, agar:

- Aldash bo'lishi mumkinligini sezib qolsa, moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatmasa ham;

- Aldash yoki katta xato ma'lum bo'lsa.

Agar aldashda rahbariyatni qo'li bo'lsa, auditor yurist maslahatchilardan foydalanishi shart.

Agar auditor talab qilinadigan ma'lumotlarga ega bo'lmasa, aldash va xato bo'lganligi yoki bo'lishi mumkinligini aniqlay olmasa, u auditorlik xulosasini berishdan bosh tortishi lozim.

Auditor ma'lumotlarni sir tutishi kerak, lekin aldash aniqlangan ma'lum bir hollarda u qonuniy ravishda yurist maslahatidan foydalanishi shart. Aldash va xatolarni ko'paytiradigan omillarga misollar:

1. Rahbariyatning rostgo'yiligiga va haqqoniyligiga tegishli misollar:

- Rahbariyat vazifalari bir kishi tomonidan amalga oshirilib, uning ustidan tegishli, samarali nazorat o'tkazilmaslik;

- Ko'pturkumli korporativ tizim majudligi, ammo keraksiz;

- Yuristlarni va auditorlarni tez-tez almashinishi.

- Kerakli joylarda ichki nazoratni kuchaytirmaslik;

- Bosh buxgalter, buxgalterlar va iqtisodchilarni tez-tez o'zgarib, almashinib turishi.

- iqtisodchi va buxgalterlarning bo'sh o'rinlarini to'ldirmaslik.

2. Ichki va tashqi tazyiq ko'rsatishga tegishli misollar:

- Sanoat tarmog'ining iqtisodiy ko'rsatkichlari pasayib, bankrotlik hollari ko'payishi;

- Foydaning kamayishi yoki ishlab chiqarishni keskin ko'paytirish sababli aylanma mablag'ning miqdori pasayib, etishmovchilik vujudga kelishi.

- Foydaning sifat tarkibini kamayishi: masalan, naqd pulsiz sotuv hisob-kitoblari bilan bog'liq tavakkalchilikning oshib ketishi, moliyaviy xo'jalik faoliyatda amaliy o'zgarishlar, noto'g'ri muqobil hisob siyosatini tanlash.

- Aktsiyalarni bozordagi narxini ko'tarish uchun sof foydani yuqori qilib ko'rsatish.

- Korxonaning investitsiyalari keskin o'sishi yoki ishlab chiqariladigan mahsulotlarning turlarini keskin ko'payishi.

- Sub'ektning bosh rahbarlariga moliyaviy tazyiq ko'rsatilishi.

- Korxonada bir xil mahsulot ishlab chiqarishga majburligi.

- Buxgalteriya ishchilariga juda kam vaqt ichida moliyaviy hisobotni to'ldirib berish to'g'risida buyruq berish.

3. Noma'lum operatsiyalarga misollar:

- Yilning oxirida foydaga ta'sir etuvchi noma'lum operatsiyalar.

- Buxgalteriya schetlarida noma'lum va chigal operatsiyalar.

- Aloqador tomonlar bilan operatsiyalar.

- Yurist, maslahatchi yoki agentlarni xizmatlariga yarasha oylik bermasdan, balki juda yuqori oylik berish.

4. Auditorlik isbotlarini to'plash vaqtida paydo bo'ladigan muammolarga misollar:

- Hisob yozuvlarini noto'g'ri olib borilishi, masalan, buxgalteriya kitoblari va schetlarda o'zgarishlarni ko'pligi, standartlar asosida operatsiyalarni aks ettirmaslik.

- Operatsiyalar va buyruqlarni hujjatlashtirmaslik.

- Buxgalteriya yozuvlari va uchinchi tomonlar ma'lumotlari o'rtasida katta farq mavjudligi va ularning auditorlik isbotlariga qarama-qarshiligi.

- Auditorning savollariga noaniq yoki umuman javob bermaslik.

Moliyaviy xo'jalik faoliyati avtomatik ravishda amalga oshirilayotgan korxonalarda aldash va xatolarga ta'sir etuvchi omillar misoli:

- Dasturlar eskirishi yoki vaqtida ma'lumotlarni kompyuterga kiritmaslik sababli fayllardan ma'lumot ololmaslik.

- Qo'lga kiritilgan ma'lumotlarni tasdiqlanmaganligi, tekshi-rilmaganligi va tegishli hujjatlarda aks ettirilmaganligi.

- Moliyaviy hisobot va ma'lumotlar bazasi o'rtasidagi balans yo'qligi.

To'g'ri rejalashtirish va xalqaro audit standartlariga asoslanib, auditni amalga oshirishga qaramasdan, moliyaviy hisobotni xatolarini topa olmaslik tavakkalchiligi juda katta.

Aldash natijasida pafdo bo'lgan xatolarni aniqlay olmaslik tavakkalchiligi (riski) xato asosida paydo bo'lgan buzilishlarni aniqlay olmaslik tavakkalchiligi (riski) ga qaraganda nihoyatda katta. Chunki aldash bu – bilib turib qilingan harakat bo'lib, u albatta yashiriladi, masalan, maxfiy kelishuv, hujjat almashtirish, atayin operatsiyalarni aks ettirmaslik va auditorga bilib turib noto'g'ri axborot berish.

Agar auditor shu kabi aldashlarni isbotini aniqlamasa, u ma'lumotni aniq, hisob yozuvlarini va hujjatlarni haqqoniy deb tan olishi mumkin.

Shunga qaramasdan auditor xalqaro audit standartlari 200-«Moliyaviy hisobot auditini maqsadi va umumiy tamoyillari» standartiga asoslanadi va har bir korxonani audit qilish vaqtida aldash va xato bo'lishi mumkin deb taxmin qilib, fikr bilan sinchkovlik bilan tekshirishi zarur.

Bizga ma'lumki, buxgalteriya hisobini samarali sistemalari va ichki nazoratni kuchaytirilishi aldash va xatolarni kamayishiga olib keladi. Lekin korxonalar rahbarlari moliyaviy kelishuvlariga qarshi hech qanaqa ichki nazorat va hokazalar yordam bermaydi. Rahbariyat xodimlari ichki nazorat qonunlariga buysunmasligi mumkin. Shuning uchun yurist maslahatlaridan foydalanishi zarur.

Agar korxonalar rahbariyati aldash faktlarini bartaraf etish uchun hech narsa qilmasalar, auditor korxonani audit qilishdan bosh tortishi mumkin (moliyaviy hisobotga aldashni ta'siri bo'lmagan holda, lekin auditor o'zgartirishi shart deb lozim topsa). Bu faktlarga korxonalar rahbariyati aralashganini auditor aniqlasa, u yurist maslahatlaridan foydalanishi shart.

Xalqaro buxgalterlar federatsiyasi nashr etgan Axloq kodeksiga asosan korxonani audit qilishdan bosh tortgan auditor, bosh tortish sabablarini aniq dalil, isbotlar asosida korxonalar, tashkilot rahbariga tushuntirish orqali ma'lum qilishi shart.

Xalqaro audit standartlarining aldash va xatoga bag'ishlangan 240-standartida audit o'tkazish chog'ida nimalarga ko'proq e'tibor bermoqlik, aldash va xatolarning o'rtasidagi farqlar, ularning moliyaviy hisobotga qanchalik ta'sir etgan yoki etmaganligi, ularni aniqlash chog'ida aldash va xatoni to'liq ajratib, moliyaviy natija noto'g'ri tuzilishiga xato, ya'ni bilmasdan turib qilingan xatolarni ta'sirini aniqlab, ularni to'g'rilash bo'yicha o'z fikr-mulohazalarini bildirish kabilarni o'z ichiga oladi.

Shu bilan birgalikda audit jarayonida auditor moliyaviy hisobotni noto'g'ri tuzilishiga aldashlar sabab bo'lganini aniqlasa, tezlik bilan uni rahbarlarga bildirishi va ularni oldini olishga yo'l-yo'riqlar ko'rsatishi lozim. Agar aldash rahbariyat tomonidan amalga oshirilgan bo'lsa, u holda yurist maslahatlaridan foydalanishi mumkin.

### **9.7. Auditor ishi sifatini tekshirish**

Bugungi kunda auditorlik faoliyati dunyodagi ko'pgina mamlakatlarda yuqori saviyaga ko'tarilgan. Auditorlik faoliyatini rivojlantirish uchun bir qancha qonunlar va standartlar ishlab chiqilgan. Auditor ish sifatini nazorat qilish tekshiruvning birinchi bosqichidir.

Auditorlik faoliyatini muhim tomonlaridan yana biri shundaki, u yillik buxgalteriya hisobotini haqqoniyligini tasdiqlab turib, o'z xulosasi bilan xo'jalik yurituvchi sub'ektning faoliyatiga mos sifat "belgisini" qo'yadi. Shu bilan birga foydalanuvchilar investitsion siyosatni aniqlash va kelajakda dividendlar olish ehtimolini baholash imkoniyatini beruvchi tadbirkorlik ekspertizasi amalga oshiriladi. Ayniqsa, auditorlar mijoz faoliyati rivojlanishini qisqa va uzoq muddatli prognozlash hisob-kitob-larini malakali baholashni o'rnini kamaytirmasliklari lozim. Auditorlik tashkilotlari, shu jumladan konsalting firmalari tarkibiga kiruvchi tashkilotlar ilmiy-texnika rivojlanish va boshqaruv darajasini oshirishni joriy etishga moslashgan. Shuning uchun auditorlik faoliyatining sifati muhim ahamiyat kasb etadi.

Sifat darajasining huquqiy asosi «Audit sifatini nazorat qilish» nomli 220-son XAS hisoblanadi.

Auditor ish sifatini nazorat qilish auditning o'tkazilishi va auditga turdosh xizmatlarning ko'rsatilishi chog'ida uning andozalari va auditorlik faoliyatini tartibga solib turuvchi boshqa xil me'yoriy hujjatlar talablariga rioya etilishini tekshirish uchun foydalaniladigan tashkiliy choralar, uslublar va jarayonlar tizimini o'z ichiga oladi.

Har bir auditorlik tashkiloti shi sifati ustidan nazorat qilish tamoyillari va qoidalarini, shuningdek, ulardan foydalanish jarayonlarini ishlab chiqishi va qabul qilishi lozim. Bu esa auditning o'tkazilishi jarayonida tekshirishning umum belgilangan andozalari bilan ziddiyatlarning yuzaga kelmasligi uchun zarurdir.

Audit ish sifatini nazorat qilish bir necha shakllarda amalga oshiriladi:

- asosiy auditor tomonidan o'z assistentlari ishini nazorat qilish;
- auditorlik tashkiloti tomonidan auditor ishini nazorat qilish;
- tashqi nazorat.

Asosiy auditorning o'z assistentlari ishini nazorat qilishi uning ish sifatini tekshirishda juda muhimdir. Asosiy auditor auditning o'tkazilishi jarayonida assistentlar tomonidan bajarilayotgan ishlarni doimiy ravishda nazorat qilishi va yo'naltirib borishi kerak. Assistent deganda asosiy auditoridan kasbiy darajasi jihatdan farq qiluvchi xodimlar tushuniladi. Assistentlardan farqli o'laroq, asosiy auditor auditning bajarilishi uchun to'liq javobgar hisoblanadi. Ishlar topshiriladigan assistentlar ma'lum bir ma'noda ularning javobgarligi va bajarilishi lozim bo'lgan jarayonlarning maq-sadlari haqida, xo'jalik yurituvchi sub'ektning faoliyati va bo'lishi mumkin bo'lgan auditorlik jarayonlarining mohiyati, o'tkazilish vaqti va miqyoslariga ta'sir qilishi mumkin bo'lgan hisobga oid auditorlik muammolari to'g'risida tegishli ravishda xabardor qilingan bo'lishlari lozim.

Auditor ishining auditorlik tashkiloti tomonidan nazorat qilinishi quyidagilar vositasida amalga oshiriladi:

– mijoz oldida auditorlik rejasining va audit o'tkazish das-turining asoslanganligini muhokama qilish va tekshirish;

– tashkiliy-etik auditorlik tamoyillariga qat'iy rioya etish (xususan, mijozga maslahatlar beruvchi yoki uning buxgalteriya hisobini tiklab beradigan auditor uning o'zini tekshirish uchun va shu kabilarga bormaydi);

– asosiy auditor tomonidan auditorlik xulosasi berib bo'linganidan keyin auditorlik tashkilotining boshqa auditori tomonidan hisobotlarning ishonchliligini mijoz uchun bepul bo'lgan takroriy qayta tekshirishlarni o'tkazish;

– tashqi nazorat amaldagi qonunchilikda va me'yoriy hujjatlarda ko'zda tutilganidek, davlat organlari tomonidan amalga oshiriladi

Auditor ishi sifatini nazorat qilish ikki asosiy yo'nalishga ega.

1. Ma'lum bir auditorlik tekshiruvlarni nazorat qilinish;

2. Sifatni umumiy nazorat qilish.

Ma'lum bir auditorlik tekshiruvlarining nazorat qilinishi quyidagi tushunchalarni o'z ichiga oladi:

**A) Vakolatlarni berish:**

– auditorlarning mustaqilligi, kasb mahorati va kompetentligini ta'minlashi;

– auditorlar uchun zarur harakat erkinligini ta'minlash;

– auditning yozma dasturidan foydalanish.

**B) Kuzatuv:**

– auditorlar ishini joriy nazorat qilishni ta'minlash;

– monand harakatlarning qilinishi uchun xo'jalik yurituvchi sub'ektning buxgalteriya hisobiga oid muammoli masalalarni bilish.

**V) Tekshirish:**

– uning andozalariga muvofiq bajarilishi, hujjatlarning etarliligi, auditorlik tekshirish maqsadlariga erishilishini ta'minlash uchun auditorlar tomonidan amalga oshirilgan jami ishlarning tekshirilishi.

Audit sifatini umumiy nazorat qilish quyidagi unsurlar mavjudligi asosida amalga oshiriladi:



### **1) Mustaqillik.**

Qoida va jarayonlar barcha darajalardagi xizmat ko'rsatuvchilar o'z mustaqilliklarini saqlab qolishlariga asosli ishonchni ta'minlashi lozim. Ushbu talabning bajarilishi uchun auditorlik tashkilotlari bir yilda bir marotaba o'z mijozlari ro'yxatini tarqatishi va o'z xizmatchilaridan mustaqillik to'g'risidagi arizani imzolashlarini talab qilish mumkin.

### **2) Xizmatchilarga topshiriqlar.**

Qoida va jarayonlar ish maxsus tayyorgarlik va tajribaga ega shaxslar tomonidan bajarilishiga asosli ishonchni ta'minlab berishi kerak. Mazkur talabning bajarilishi uchun auditorlik tashkiloti ishni o'z xizmatchilari uchun zarur topshiriqlarning oldindan aniqlab olishi mumkin bo'lgan holda rejalashtirib olishi kerak bo'ladi.

### **3) Maslahatlar.**

Qoida va jarayonlar auditorlik tashkilotining xizmatchilari texnikaga oid masalalar bo'yicha yaxshi xabardor bo'lgan va obro'li shaxslardan yordam olishga intilishlari mumkinligiga asosli ish-onchni ta'minlab borishi lozim. Ushbu talabning bajarilishi yo'-lida auditorlik tashkilotlar audit, buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotlarni yuritish, soliqqa tortish, maslaxat hizmatlari kabi sohalar bo'yicha auditorlik tashkilotini ekspertlar sifatida ma'lum bir shaxslarni tayinlashi mumkin.

### **4) Kuzatuv.**

Qoida va jarayonlar auditorlik tashkilotlarning joriy faoliyati unda belgilangan sifat andozalariga javob berishligiga asoslangan ishonchni ta'minlab berishi lozim. Auditorlik tashkilotni kuzatuv jarayonlarini belgilanish uchun javobgarligi aniq majburiyatlarning shartnoma asosida rejalashtirilish va bajarilishi uchun auditni o'tkazayotgan xizmatchilarning javobgarligidan farq qiladi. Ushbu kuzatish talablarning qondirilishi uchun auditorlik tashkiloti barcha ish hujjatlarini hisobotlarini talab qilishi va ularni tegishli nazorat qiluvchi va texnik xodimlarga tekshirish uchun taqdim etishi mumkin.

### **5) Ishga yollash.**

Qoida va jarayonlar ishga yollanayotgan xizmatchilarning malakali mutaxassislar ekanliklariga asosli ishonchni ta'minlab berishi kerak. Ushbu talabning bajarilishi uchun auditorlik tashkiloti eng kichik hajmlardagi malaka talablarini belgilab berishlari mumkin (misol uchun buxalteriya yozuvlarining olib borilishini kollejning, u erda buxgalteriya hisobi bo'yicha tahsil olgan va bilim jihatdan o'rtacha yoki yaxshi bo'lgan bitiruvchisi bajarishi mumkin).

### **6) Kasbiy darajaning oshirilishi.**

Qoida va jarayonlar auditorlik tashkiloti xizmatchilarining ular tomonidan o'z vazifalarining bajarilishi uchun zarur bilimlarga ega ekanliklari to'g'risida asosli ishonchni ta'minlab berishi kerak. Ushbu talabning bajarilishi uchun auditorlik tashkiloti o'z malakasini oshirish istagidagi xizmatchilariga kasbga oid o'qishni davom ettirishlari uchun shart-sharoitlarini yaratib berishi va yordam ko'rsatishi mumkin.

### **7) Xizmatda ko'tarilish.**

Qoida va jarayonlar xizmatda ko'tarilayotgan xizmatchilarning yangi lavozimni egallashlari mumkin ekanligiga asosli ishonchni ta'minlashi kerak. Ushbu talabning bajarilishi uchun xizmatchi-larni ular tomonidan har bir majburiyatlaridan baholash va ular-ning ko'tarilishiga oid, kamida bir yilda bir marotaba maslahat berib borishi zarur.

### **8) Mijozlar maqbulliligi va ular bilan munosabatlarning davomiyligi.**

Qoida va jarayonlar auditorlik tashkiloti rahbariyati insofsizlik dardiga yo'liqqan xo'jalik yurituvchi sub'ekt bilan bog'lanib qolmasligiga asosli ishonchni ta'minlab berishi kerak. Ushbu talabni bajarilishi uchun auditorlik tashkiloti bo'lajak yangi mijoz bilan hamkorlik qilib kelayotgan taftishchidan, bank xodimlaridan, yuristlar va boshqa shaxslardan ma'lumotlar olishi kerak bo'ladi.

### **9) Nazorat qilish.**

Qoida va jarayonlar auditor ish sifatini nazorat qilish samarali olib borilayotganligi to'g'risidagi asosli ishonchni ta'minlab berishi kerak. Mazkur talabning bajarilishi uchun har bir xizmatchi vazifalarining bajarilishi bilan bevosita

bog'liq bo'lgan boshqa sherik yoki xizmatchi tomonidan amalga oshirilishi kerak bo'ladi. Ma'muriy ishlar va xizmatchilar tomonidan yuritiladigan ishlarni ham nazorat asosida tekshirib chiqilishi lozim. Auditorlik tashkiloti tomonidan hujjatlar asosida nazorat qilish natijalarini tasdiqlovchi tavsiyanoma beradi. Hujjatlar shakli va xajmi auditorlik tashkiloti hajmiga, funktsional bo'limlar soni, faoliyat tusi va boshqa omillarga bog'liq.

#### **10) Hamkor yoki hamkorlar.**

Hamkor yoki hamkorlar xo'jalik yurituvchi sub'ekt hajmidan kelib chiqqan holda mazkur auditorlik tashkilotida amal qilib kelayotgan sifat ustidan nazorat qilish tizimi samaradorligi uchun javobgar bo'lishlari kerak. Maqsad bunday nazorat qilish qoida va jarayonlari, vazifalarning taqsimlanishi va xizmatchilarga belgilangan qoida va jarayonlarning ma'lum qilinishi xuddi avvalgidek o'z maqsadiga qanchalik javob berishini amaliyotining o'z vaqtida aniqlab olinishidan iborat.

Auditor ishi sifatini nazorat qilishining qoida va jarayonlari tusi va miqiyoslari quyidagi shartlarga bog'liq.

Auditorlik tashkilotning hajmiga;

Auditorlik tashkilotlari va funktsional bo'linmalari xizmat-chilarining mustaqillik darajasiga;

Ochiq aktsiyadorlik jamiyatlari auditi, yopiq aktsiyadorlik jamiyatlari auditi kabi uning komponentlarining e'tiborga olgan holdagi amaliy faoliyat mohiyatiga;

– buxgalteriya hisobi va xo'jalik faoliyatini tahlil qilish sohasidagi xizmatlar;

– foyda solig'i hajmlarini aniqlash bo'yicha xizmatlar;

– o'zaro auditning o'tkazilishi bo'yicha majburiyatlariga.

– olingan foydaga oid auditor ishi sifatini nazorat qilish qoida va jarayonlarini ishlab chiqish va qo'llanishi bilan bog'liq chiqimlar darajasiga.

Auditorlik tashkiloti tomonidan auditor ishi sifatini nazorat qilish qoida va jarayonlarning belgilanishi chog'ida u quyidagi choralarni ko'rishi lozim:

– auditor ishini nazorat qilish qoida va jarayonlarining amalga oshirilishi bo'yicha malakali xizmatchilar o'rtasida vazifalarni taqsimlashi;

– auditor ishi sifatini nazorat qilish qoida va jarayonlarini xizmatchilarga etkazish;

– auditor ishi sifatini nazorat qilish tizimi samaradorligini qoida va jarayonlarining avvalgidagidek ularning qo'llanish usullari va xizmatchilarga etkazilishi amaliyotiga javob berish-bermasligini aniqlash maqsadida tekshirib ko'rish.

Auditor ishi sifatini nazorat qilish qoida va jarayonlari yozma shaklda bayon qilinishi shart emas. Ular xizmatchilarning ishga qobul qilinishi chog'ida og'zaki ravishda ma'lum qilinishi va auditorlik tashkiloti umumiy yig'ilishida, bir yilda bir marotaba takrorlanishi mumkin.

Shu bilan birgalikda auditor tashkilotlari o'z qoida va jarayonlarini hujjatlar asosida mustahkamlab borishlari tavsiya etiladi. Hujjatlarning turi va hajmi, eng avvalo, auditorlik tashkiloti hajmiga va uning faoliyat tusiga bevosita bog'liq hisoblanadi.

Audit sifatini nazorat qilish bir necha darajada bo'ladi:

1. Davlat tomonidan auditorlik faoliyatini nazorat qilish (litsenziya berish, bekor qilish);

2. Auditorlik kompaniyasining etakchi auditorlari ustidan nazorat:

– muayyan mijozlarni tekshirishda dasturga asoslanganligini tekshirish va muhokama qilish;

– auditorning Axloq kodeksiga qattiq rioya qilishini ta'minlash;

– auditorlik kompaniyasining doimiy mijozlarini tekshirishda etakchi auditorlar smenasiga e'tibor berish.

3. Auditorlik kompaniyasining assistentlari ustidan nazorati.

220-standart barcha auditorlik tashkilotlarida mavjud bo'lishi lozim bo'lgan audit sifati nazorati tizimini funktsiyalashtiruvchi va tashkil etuvchi birdan bir talablarini joriy etish maqsadida ishlab chiqilgan.

Bunday tizimning tarkibi va xususiyatlari bir qancha omillardan iborat:

– auditorlik tashkilotining hajmi (xodimlar soni),

– auditorlik tashkilotining ixtisosligi,

- auditorlik tashkilotining tashkiliy strukturasi,
- auditorlik tashkilotining tarkibiy tashkilotlarining mavjudligi va uning territorial ajratilishi,
- sifat nazorati tizimining iqtisodiy samaradorligi.

Sifat nazorati ta'minlash borasidagi tashkiliy ishlar auditorlik tekshiruvidan oldin amalga oshirilishi kerak. Auditorlik tashkiloti xodimlarining, ya'ni auditorlar, ekspertlar, mutaxassislar malakasining yuqori darajada bo'lishini ta'minlashi zarur. Buning uchun birinchi navbatda kadrlarning maxsus protsedurasi ko'zda tutilishi lozim. Ayniqsa, ishga qabul qilish jarayonida malaka imtihonlarini o'tkazish maqsadga muvofiqdir. Imtihonlar (mi-sol uchun, buxgalteriya hisobi, soliq, audit savollari bo'yicha testlar) bir qancha bosqichlarda amalga oshirilishi lozim.

1-bosqichda ishga kiruvchilarning bilim darajasini aniqlash hamda unga mos ravishda lavozimni egallashi uchun test o'tkaziladi.

2-bosqichda aniq lavozim uchun bilim darajasini aniqlashtirish maqsadida mukammallashtirilgan testni o'tkazish mumkin. Imtihonlarni test shakli bilan birgalikda suhbat tarzida o'tkazish ham muhim ahamiyatga ega. Bunda quyidagilar muhimdir:

- ishga kiruvchi auditorlik faoliyatining mohiyati, auditorlik tashkilotlari mijozlarning huquq va majburiyatlari deganda nimani tushunadi;
- nostandart vaziyatlarda ishga kiruvchining harakatlari;
- ishga kiruvchining nazariy va amaliy malakasi;
- yangi ish joyi bilan bog'liq kelajakdagi rejalari;
- xizmat safariga tayyorligi;
- xizmat majburiyatlarini bajarishga ta'sir etishi mumkin bo'lgan oilaviy sharoitlari qandayligi.

Hozirgi kunda suhbatga malakali psixologlarni taklif qilish ham maqsadlidir. Har bir mutaxassis uchun oldingi ish malakasidan qat'iy nazar sinov muddatini berishi lozim. Chunki ushbu tashkilot uchun uning malakasi muhim ahamiyat kasb etmasligi mumkin. Bulardan tashqari tashkilotda xodimlarni malakasini oshirish

maqsadida qayta attestatsiyalashning doimiy ravishda amal qiluvchi tizimi bo'lishi lozim. Tashkilotda ichki seminarlarni tematikasi va uni o'tkazish grafigi tasdiqlangan bo'lishi lozim. Xodimlarni malakasini oshirish bo'yicha ishlar puxta rejalashtirilgan va yaxshi tash-killashtirilgan bo'lishi darkor. Kichikroq tashkilotlarda bunday ishlar bir xodimga, katta tashkilotlarda esa maxsus bo'linmaga yuklatilgan bo'ladi. Amaliyotni ko'rsatishicha g'arb auditorlik tashkilotlarda ichki firma seminarlarini o'tkazish va unga tayyorgarlik ko'rish tashkilot xodimlarining majburiyatlari hisoblanadi. Bunday ishlarni mukammalligi va sifati xizmat zinapoyalari bo'yicha ko'tarilishda e'tiborga olinadi. Shuning uchun barcha xodimlar bunga puxta tayyorlanadilar. Avval mutaxassis tematikasini va qaysi guruh tinglovchilari uchun mo'ljallangan ekanligini e'lon qiladi. Tematika firma raxbariyati tomonidan tasdiqlanganidan so'ng mutaxassis o'qituvchi va tinglovchilar uchun materiallar tanlaydi va ularni kerakli bo'linga taqdim etadi. Ana shu jarayonlarni barchasi amalga oshirilgandan so'ng seminar o'tkaziladi.

Har bir auditorlik tashkiloti mijozlarni tanlash yoki ulardan voz kechishdek doimiy tadbirlar qo'llashi zarur. Ushbu tadbirlarni ishlab chiqishda quyidagi omillarga e'tibor berish lozim:

- auditorlik tashkilotining to'la mustaqillikka amal qilishini zaruriyati;
- auditorlik tashkilotiga tekshiruv o'tkazish va buxgalteriya hi-sobotining haqqoniyliги haqida fikrlarni shakllantirish jarayonida 3-shaxslar tomonidan bo'ladigan bosimni neytrallashtiradi;
- malakali auditni o'tkazish uchun auditorlik tashkilotlarida zarur resurslarning mavjudligi;
- auditorlik tashkilotining mutaxassislari avvalambor, mustaqillik, haqqoniylik, ob'ektivlik, professionallik tamoyillariga asoslanishi lozim.

Audit jarayonida bajariladigan ishlarning sifati tekshiruv ishiga yo'naltirilgan nazorat orqali amalga oshiriladi.

Bosh auditor va tekshiruv ishtirokchilariga yo'naltirilgan farmoyishlar tarkibi quyidagi ma'lumotlardan iborat:

- ushbu mutaxassislarning majburiyatlari to'g'risida;
- mutaxassislar tomonidan bajariladigan protseduralarning maqsadi to'g'risida;
- auditorlik jarayoniga ta'sir etuvchi buhgalteriya hisobi va audit bo'yicha muammoli savollarning mavjudligi to'g'risida.

Joriy auditorlik tekshiruvini o'tkazish jarayoni auditorlik guruhi ishtirokchilari har bir mutaxassisga yuklatilgan ishlarning sifati va ular qanchalik farmoyishlarni tushunib etganligiga e'tibor berishlari zarur.

Auditorlik tashkilotlarida nostandart hodisalar aniqlangan sharoitda mutaxassislarning harakati tizimi ishlab chiqilgan bo'lishi lozim; misol uchun xodimlarning tezkor konsultatsiyasi.

Har bir ijrochining ish natijasini yuksak professional darajadagi xodimlar tomonidan tekshiriladi.

Tekshiruvchi asosiy e'tiborni quyidagi jarayonlarni aniqlashga qaratadi:

- audit umumiy reja va dastur asosida amalga oshirilganligi;
- audit jarayonida barcha maqsadlarga erishilganligi;
- audit o'tkazish paytida aniqlangan farqlanishlar auditorlik xulosasida izohlanganligi;
- auditorlik xulosasining asoslanganligi;
- bajarilgan ishlar va ularning natijalari ish hujjatlarida kerakli tarzda aks ettirilganligi.

Auditorlik tashkilotlarida ish natijalari turli xil sxemalar tarzida ko'zda tutilgan bo'lishi mumkin. Albatta, ish natijalari bo'yicha hujjatlashtirish «Hujjatlashtirish» nomli 230-son XAS asosida amalga oshirilishi lozim.

Auditorlik tekshiruv natijalarini sifat nazorati usullaridan biri mijozning taqriz va murojaatlarini o'rganish hisoblanadi.

Aytib o'tish lozimki, audit natijalarining sifatli nazoratini faqat ish tugagandan so'ng emas, balki ish jarayonida ham o'tkazib turish kerak.

Audit o'tkazish jarayonida ishning sifat nazorati uchun javobgar xodimlar doimiy ravishda quyidagi harakatlarni bajarishi lozim:

- umumiy reja va audit dasturini bajarilishi jarayonini kuzatish;
- ichki xo'jalik xatari, nazorat vositalari xatari va aniqlamaslik xatari darajasini baholash;

- audit jarayonida olingan auditorlik isbotini hujjatlashtirilishini kuzatish;
- tekshiruvlar jarayonida shakllangan xulosalarning to'g'ri-rili-gini tekshirish;
- audit paytida topilgan farqlanishlarni topish va baholash.

Auditorlik tashkilotining professional hodimlarining audit jarayonida bajaradigan vazifalari quyidagi kategoriyalarga bo'linadi:

- A) Auditorlik tashkilotining rahbarlari;
- B) Auditorlik tekshiruvining rahbarlari;
- V) Bosh auditorlar;
- G) Auditorlik tekshiruvining ishtirokchilari.

**Auditorlik tashkilotining rahbari deganda**, auditorlik tashkilotining ma'muriyati tarkibiga kiruvchi va shu tashkilot nomidan auditorlik xulosasiga imzo chekish huquqiga ega shaxs tushuniladi.

Auditorlik tashkilotining rahbari:

- ho'jalik yurituvchi sub'ekt bilan o'zaro aloqani olib boradi;
- auditorlik tekshiruvi rahbarini tayinlaydi va auditga yo'naltirilgan mutaxassislar guruhini tuzadi;
- tekshirilayotgan sub'ektning auditorlik xulosasida aks etgan buxgalteriya hisobining haqqoniyligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikrini aks ettiradi.

Auditorlik tashkilotining rahbari o'z tashkiloti nomidan berilgan auditorlik xulosasining tarkibidan to'liq xabardor bo'lishi lozim. Auditorlik tashkilotining rahbari auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqi uchun attestatsiyadan o'tgan bo'lishi kerak. Auditorlik tekshiruvining rahbari auditorlik tekshiruvining xo-dimi hamda xo'jalik yurituvchi sub'ektni auditorlik tekshiruidan o'tkazayotgan xodimlar guruhiga rahbarlik qilayotgan shaxs hisoblanadi.

Auditorlik tekshiruvining rahbari quyidagilar uchun ma'suldir:

- xo'jalik yurituvchi sub'ekt bilan joriy nazorat ishlarini tashkil etish va olib borish;



- ishlarni rejalashtirish (umumiy reja va audit dasturini tasdiqlaydi);
- o'tkazilayotgan audit va uning natijalari bo'yicha tayyorlanayotgan ish hujjatlarini auditorlik milliy standartlariga va ichki firma talablariga muvofiqligi;
- auditorlik xulosasi tarkibiga ta'sir etishi mumkin bo'lgan audit natijalari to'g'risida auditorlik tashkiloti rahbarini xabardor qilish;
- auditorlik tekshirish rahbari auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqi uchun attestatsiyadan o'tgan bo'lish kerak.

Bosh auditor auditorlik tashkilotining hodimi bo'lib, unga audit tekshiruvi ishtirokchilariga rahbarlik qilish yuklatilgan bo'lishi mumkin.

Bosh auditor quyidagilar uchun ma'suldir:

- Auditorlik jarayoni natijalariga tayyorgarlik, ularni amalga oshirish va hujjatlashtirish;
- Unga birlashtirilgan audit tekshiruvi ishtirokchilari ishlarini tashkil etish va nazorat qilish.

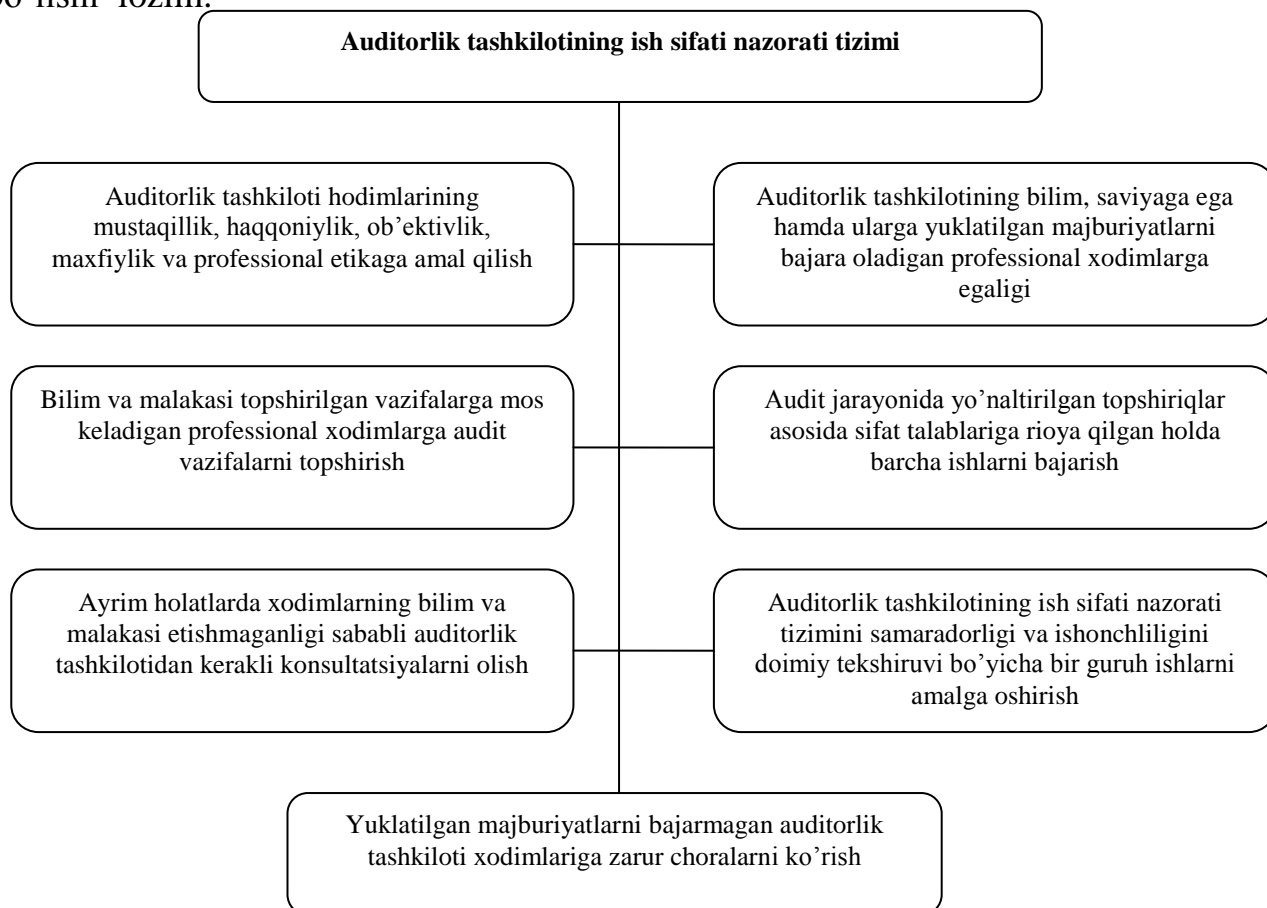
Bosh auditor auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqi uchun attestatsiyadan o'tgan bo'lishi lozim.

**Auditorlik tekshiruvi ishtirokchisi**, auditorlik tashkilotining xodimi hisoblanib, bosh auditorlik yoki tekshiruv rahbariga bo'ysunadi. U auditor kichik auditor, assistent bo'lishi mumkin. Audit ishtirokchilari audit jarayonida ularga yuklatilgan ishlar uchun javobgardir.

Auditorlik tashkiloti rahbari olib borilishi aniq bo'lgan tekshiruv uchun hamda auditning umumiy rejasida aks ettirilishi lozim bo'lgan rahbarini va bosh auditorni oldindan tasdiqlangan bo'lishi kerak. Tekshiruv rahbari va bosh auditor tekshiruv ishtirokchilarining professional mahoratini tahlil qilishi va har bir ishtirokchining bilim va malakasidan kelib chiqqan holda ishlarini taqsimlashi zarur. Tekshiruv rahbari audit jarayonida auditorlik tashkiloti tomonidan belgilangan ish sifati nazorati vositalarini qo'llashga majbur. Bosh auditor va tekshiruv ishtirokchilariga topshirilgan har qanday ishlar shunday tarzda amalga oshirilishi kerakki, uni buyurgan rahbar ijrochilarning ana shu ishlarga bilim va malakalarini etarli ekanligiga ishonchi bo'lsin. Shuningdek, boshqaruv

topshiriqlarini tayyorlashda umumiy reja va audit o'tkazishga sarflanadigan vaqtni e'tiborga olish zarur. Ijrochilarga yo'naltirilgan topshiriqlarni etkazishning asosiy vazifasi audit dasturi hisoblanadi. Ijrochilar ishining joriy nazorati boshqaruv topshiriqlari va bajarilgan ishlar tekshiruvi kabi elementlardan iborat.

Auditorlik tashkilotining **ish sifati nazorati** tizimi quyidagilardan iborat bo'lishi lozim:



Joriy nazoratni olib boruvchi professional xodimlar quyidagi funktsiyalarni bajaradi:

- yuklatilgan topshiriqlarga ijrochilarning bilim va malakasi etarililagini tekshiradi;
- yuklatilgan topshiriqlarni ijrochilarga tushunarli ekanligini tekshiradi;
- bajarilayotgan ishlar auditning umumiy rejasi va dasturiga muvofiqligini aniqlaydi;
- audit jarayonida aniqlangan, buxgalteriya hisobi va audit yuzasidan kelib chiqqan muammolarni aniqlash.

Bajarilgan ishlar natijalarini tekshirish har bir ijrochi va xodimlar tomonidan amalga oshiriladi. Ish natijalari tekshiruvini amalga oshiruvchi xodimlar tekshirilgan ish hujjatlariga o'zlarining imzolari yoki shartli belgilarini qo'yishlari lozim. Zarur hollarda esa tekshiruvchilar tekshiriluvchi harakatlariga baho, tavsiya yoki izohlar berishi mumkin. Auditorlik tashkiloti rahbari bajarilgan ish natijalari tekshiruvini faqatgina audit o'tkazgan guruh xodimlariga emas, balki boshqa zarur malakaga ega bo'lgan mutaxassislariga ham topshirishi mumkin. Auditorlik tashkilo-tidagi bunday mustaqil va parallel tekshiruv, yirik va murakkab xo'jalik yurituvchi sub'ekt auditi sharoitida tavsiya etiladi.

### **9.8. Moliyaviy hisobotning auditida qonunlar va me'yoriy hujjatlarni ko'rib chiqish**

Auditorlik muolajalarini rejalashtirishda va amalga oshirishda hamda ular natijalariga baho berishda va hisobot taqdim etishda auditor sub'ekt faoliyati qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emasligi moliyaviy hisobotga ahamiyatli ta'sir ko'rsatishi mumkinligini his etishi lozim. Biroq, audit faoliyatning barcha qonunlarga va me'yoriy hujjatlarga muvofiq bo'lmagan holatlarini aniqlab beradi deb bo'lmaydi. Faoliyat muvofiq emasligini aniqlash, ahamiyatligidan qati nazar, sub'ekt rahbariyati yoki xodimlarning halolligiga oid masalalarni va ular auditning boshqa jabhalariga ta'sir ko'rsatishligi ehtimolini ko'rib chiqishni talab qiladi.

250-XAS qo'llaniladigan "muvofiq emaslik" atamasi audit qilinayotgan sub'ektning amaldagi qonunlarga va me'yoriy hujjatlarga zid bo'lgan, ataylab va bilmasdan turib qilgan harakatlari va u tomondan yo'l qo'yilgan xato va kamchiliklardir. Bunday harakatlar sub'ektning o'zi tomonidan yoki uning nomidan, rahbariyat yoki uning nomidan xodim tomonidan amalga oshirilgan operatsiyalardan iborat. XASning maqsadi uchun "muvofiq emaslik" atamasi sub'ekt rahbariyat yoki xodimlar tarkibidagi shaxsning qonunga to'g'ri kelmaydigan axloqini o'z tarkibiga kiritmaydi.

Xarakatlar "muvofiq emas" deb aniqlash huquqiy doiraga taalluqli va, odatda, auditorning kasbiy xabardorligidan tashqarida bo'ladi. Auditorning kasbiy

tayyorgarligi, tajribasi, sub'ekt va uning tarmog'ini tushunishligi, auditorning diqqatini jalb qilgan ayrim harakatlar qonunlarga va amaldagi me'yoriy hujjatlarga muvofiq emas deb tan olishga asos bo'lishi mumkin. Odatda, alohida bir harakat "muvofiq emas"ligi yoki bunday bo'lishligi mumkinligi tegishli ma'lumotga ega bo'lgan va malakali, huquq doirasida amaliyot bilan shug'ullanadigan mutaxassis maslahatiga asosan aniqlanadi, lekin yakuniy baho faqat sud qarori bilan berilishi mumkin.

Qonunlar va me'yoriy hujjatlar moliyaviy hisobotga taalluqligi bo'yicha ahamiyatli farqlanadi. Ayrim qonunlar va me'yoriy hujjatlar sub'ekt moliyaviy hisobotining shakli va mazmuni, hisobga olinadigan summalar yoki moliyaviy hisobotda yoritiladigan ma'lumotni belgilaydi. Boshqa qonunlar va me'yoriy hujjatlarga sub'ekt rahbariyati rioya qilishi lozim yoki ular sub'ekt o'z faoliyatini amalga oshirish huquqiga ega bo'lgan sharoitlarni belgilaydi. Ayrim sub'ektlar qattiq tartibga solinadigan tarmoqlarda harakat qiladilar (masalan, banklar yoki kimyo sanoati korxonalarini). Boshqalar faoliyati faqat biznesning xo'jalik jabhalariga umumiy taalluqli bo'lgan qonunlar va me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi (masalan, xavfsizlik texnikasiga, xodimlar sog'lig'ini saqlashga va ishga qabul qilishda teng huquqlik tamoyillariga rioya qilishda). Faoliyat qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emasligi sub'ekt uchun moliyaviy oqibatlarga, masalan jarimalarga, sudda ko'rishlikka va hokazolarga olib keladi. Odatda, muvofiq emaslik qanchalik moliyaviy hisobotda aks ettiriladigan hodisalar va operatsiyalardan uzoqroq bo'lsa, shunchalik u auditor tomonidan aniqlanishi yoki taxmin qilinayotgan muvofiq emaslikni tan olish ehtimoli kam

Qonunlar va me'yoriy hujjatlar turli mamlakatlarda turlichadir. Buxgalteriya hisobi va auditning milliy standartlari, ehtimol, audit uchun qonunlar va me'yoriy hujjatlarning ahamiyatiga oid yanada ham aniqroq qoidalaridan iborat bo'lishi mumkin.

250-xalqaro standart moliyaviy hisobot auditori uchun qo'llanishi mumkin, lekin auditor sub'ekt faoliyati aniq qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiqligini

tekshirish va hisobot tayyorlash uchun alohida ataylab jalb qilingan boshqa kelishuvlar uchun qo'llab bo'lmaydi.

Moliyaviy hisobotni audit qilishda auditorning tovlamachilik va yanglishlarni ko'rib chiqish uchun mas'uliyatiga oid qo'llanma 240-XAS "Aldash va xato"da taqdim etilgan.

Faoliyatni qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq amalga oshirish uchun sub'ekt rahbariyatining mas'uliyati

Faoliyatni qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq amalga oshirish uchun mas'uliyat sub'ekt rahbariyatining zimmasiga yuklatilgan. Muvofiq emaslik holatlarini oldini olish va aniqlash yuzasidan sub'ekt rahbariyati mas'uldir.

Quyidagi muolajalar va siyosat, boshqalar qatorida, sub'ekt rahbariyatiga muvofiq emaslik holatlarini oldini olish va aniqlash yuzasidan o'z majburiyatlarini bajarishda yordam beradi:

- Huquqiy talablar monitoringi va operatsion muolajalar ushbu talablarga muvofiq ishlab chiqilganligini ta'minlash.
- Tegishli ichki nazorat tizimlarini barpo etish va ijrosini ta'minlash.
- Kasbiy axloq kodeksini ishlab chiqish, ma'lumot uchun etkazish va unga rioya qilish.
- Kasbiy axloq kodeksi xodimlar tomonidan tegishli ravishda o'rganilishi va tushunishligini ta'minlash.
- Kasbiy ahloq kodeksiga rioya qilinishi yuzasidan monitoring o'tkazish va tegishli ravishda unga rioya qilmagan xodimlarga nisbatan intizomiy choralarni qo'llash.
- Huquqiy talablar yuzasidan monitoring o'tkazishda yordam berish uchun huquqiy maslahatchilarni jalb qilish.
- Sub'ekt o'zining tarmog'i doirasida rioya qilinishi lozim bo'lgan ahamiyatli qonunlar ro'yxatini yuritish va rasmiy da'volarni hisobga olish.

Yirik sub'ektlarda ushbu muolajalar va siyosat tegishli majburiyatlar quyidagilar zimmasiga yuklatish yo'li bilan qo'shimcha ravishda to'ldirilishi mumkin:

- Ichki audit xizmatiga.
- Auditorlik qo'mitasiga.

Auditor sub'ekt faoliyati muvofiq emasligi holatini oldini olish uchun mas'ul emas va mas'ul bo'la olmaydi. Biroq har yili audit o'tkazilishini to'xtatib turuvchi omil sifatida ta'sir ko'rsatishi mumkin.

Audit o'tkazishda, garchi audit XASga muvofiq tegishli ravishda rejalashtirilgan va o'tkazilgan bo'lsa ham, moliyaviy hisobotdagi ayrim ahamiyatli noto'g'ri aks ettirilishlar aniqlanmay qolishning ajralmas tavakkalchiligi mavjud. Quyidagi omillar sababli ahamiyatli noto'g'ri aks ettirishlar sub'ekt faoliyati qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emasligi natijasida vujudga kelgan bo'lsa, ushbu tavakkalchilik oshadi:

- Asosan sub'ekt faoliyati jabhalari bilan bog'liq bo'lgan, odatda moliyaviy hisobotga ahamiyatli ta'sir etmaydigan va buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlari bilan qamrab olinmagan ko'p sonli qonunlar va me'yoriy hujjatlar mavjudligi.

- Buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlariga xos bo'lgan cheklovlar hamda test sinovlarini o'tkazish auditorlik muolajalar samaradorligiga ta'sir ko'rsatadi.

- Auditor tomonidan olingan aksariyat dallilar o'zining tavsifi bo'yicha yakuniy emas, ko'proq tasdiqlovchi bo'lib hisoblanadi.

- Muvofiq emaslik ostida uni yashirishga qaratilgan harakat, masalan kelishuv, hujjatlarni soxtalashtirish, operatsiyalar hisobini ataylab yuritmaslik, sub'ektning yuqori rahbariyati tomonidan nazoratni inkor etish yoki auditorga taqdim etilayotgan ma'lumotni ataylab noto'g'ri tayyorlash kabilar yotishi mumkin.

200-XAS "Moliyaviy faoliyat auditioning maqsadi va uni tartibga soluvchi umumiy tamoyillar"ga muvofiq auditor, audit sub'ekt faoliyatini qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiqligiga shubha tug'diradigan vaziyatlar va hodisalarni aniqlab berishi mumkinligini tan olgan holda, auditni kasbiy ishonchsizlik nuqtai-nazaridan rejalashtirishi va o'tkazishi lozim.

Aniq qonunchilikka oid talablarga muvofiq auditoridan, moliyaviy hisobotning biror-bir tarkibiy qismi sifatida, sub'ekt qonunlar va me'yoriy hujjatlarning muayyan qoidalariga rioya qilayotganligi to'g'risida alohida hisobot tuzish talab qilinishi mumkin.

Rejalashtirish maqsadida auditor, sub'ekt va tarmoq uchun qo'llaniladigan huquqiy va qonunchilikka oid asos va sub'ekt qay darajada ushbu asosga rioya qilayotganligi to'g'risida umumiy tushuncha olishi lozim.

Umumiy tushunchani olish uchun auditor, xususan, ayrim qonunlar va me'yoriy hujjatlar sub'ekt faoliyatiga jiddiy ta'sir ko'rsatishi mumkinligini tan olishi lozim. Shunday qilib, faoliyat muayyan qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emasligi sub'ekt faoliyati to'xtashiga yoki u o'z faoliyatini uzluksiz olib borish qobiliyatini shubha ostiga qo'yishga olib kelishi mumkin. Masalan, bunday ta'sir faoliyat sub'ekt litsenziyasi yoki faoliyatni amalga oshirish bo'yicha boshqa ruxsatnoma tarkibidagi talablarga (masalan, bank uchun - kapital va investitsiyalar bo'yicha talablar) muvofiq emaslikdan kelib chiqishi mumkin.

Qonunlar va me'yoriy hujjatlar to'g'risida umumiy tushuncha olish uchun, odatda, auditoridan quyidagilar talab qilinadi:

- Sub'ekt biznesi va tarmoq to'g'risida ega bo'lgan bilimlaridan foydalanish.
- Faoliyat qonunlarga va me'yoriy hujjatlarga muvofiqligiga oid sub'ektning siyosati va muolajalari to'g'risida rahbariyat bilan so'rovnoma o'tkazish.
- Sub'ekt faoliyatiga jiddiy ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan qonunlar va me'yoriy hujjatlar to'g'risida rahbariyat bilan so'rovnoma o'tkazish.
- Sud da'volari va choralari aniqlash, baho berish va hisobga olish bo'yicha qabul qilingan siyosat va muolajalar to'g'risida rahbariyat bilan suxbat o'tkazish.
- Boshqa mamlakatdagi sho'ba korxonalarining auditorlari bilan huquqiy va qonunchilikka oid asoslarni muhokama qilish (masalan, sho'ba korxonalar bosh

kompaniya uchun qimmatli qog'ozlarga oid me'yoriy hujjatlar talablariga rioya qilishi lozim bo'lgan taqdirda).

Umumiy tushuncha olingandan keyin auditor, moliyaviy hisobotni tayyorlashda ko'rib chiqilishi lozim bo'lgan qonunlarga va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emaslik holatlarini aniqlashga yordam beruvchi muolajalarni bajarishi lozim, ayniqsa:

- Sub'ekt faoliyati ushbu qonunlar va me'riy hujjatlarga muvofiqligi to'g'risida sub'ekt rahbariyati bilan so'rovnoma o'tkazish.
- Tegishli tartibga soluvchi idoralar yoki litsenziya bergan idoralar bilan o'zaro xat yozishuvni tekshirish.

Auditor faoliyat moliyaviy hisobotdagi ahamiyatli summalar va yoritishlarni aniqlashga ta'sir etadigan, auditor tomonidan umuman tan olinadigan qonunlarga va me'yoriy hujjatlarga muvofiq to'g'risida etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarni olishi lozim. Hisobga olinadigan summalar va ma'lumotlarni aniqlashga taalluqli tasdiqlarni audit paytida ko'rib chiqish uchun auditor ushbu qonunlar va me'yoriy hujjatlarni etarli darajada tushunishi lozim.

Bunday qonunlar va me'yoriy hujjatlar tegishli ravishda belgilanishi va sub'ekt hamda umuman tarmoqqa etkazilgan bo'lishi kerak; ular moliyaviy hisobot chop etilishi chog'ida muntazam ravishda ko'rib chiqilishi lozim. Ushbu qonunlar va me'yoriy hujjatlar, masalan, moliyaviy hisobotning shakli va mazmuniga, jumladan, o'ziga xos tarmoq talablariga; davlat shartnomalari bo'yicha operatsiyalarni hisobga olishga; daromad solig'ini hisoblash uchun xarajatlarni hisoblash yoki tan olishga yoki nafaqa bilan ta'minlash bo'yicha xarajatlarga taalluqli bo'lishi mumkin.

Auditor sub'ekt faoliyati qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiqligiga oid test sinovlari yoki boshqa muolajalarni amalga oshirmaydi, zero bu moliyaviy hisobot bo'yicha audit qo'lamiga kirmaydi.

Auditor, moliyaviy hisobot bo'yicha fikr shakllantirish maqsadida qo'llaniladigan muolajalar, ehtimol ayrim holatlarda qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emas deb auditorning diqqatini jalb qilishi mumkinligini



nazarda tutishi lozim. Masalan, bunday muolajalar majlislar bayonnomalari bilan tanishishdan; sudda ko'rishlar, da'volar va jazo choralari to'g'risida sub'ekt rahbariyati va huquqshunos bilan so'rovnoma o'tkazishdan iborat; hamda muolajalarni mohiyati bo'yicha amalga oshirish - operatsiyalar yoki hisobvaraqlar qoldiqlari bo'yicha mufassal test so'rovnomalari.

Auditor, moliyaviy hisobotni tayyorlashda ta'siri ko'rilishi lozim bo'lgan faoliyat qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emas holatlarining barcha ma'lum bo'lganlari va sodir etilish ehtimoli borlari to'g'risida auditorga ma'lumot berganligi haqida sub'ekt rahbariyatidan yozma ravishda tasdiqnoma olishi lozim. Teskarisining isbotlari mavjud bo'lmagan holda, auditor sub'ekt ushbu qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq faoliyat ko'rsatmoqda deb taxmin qilishga haqli.

Auditorga muvofiq emas degan holat ehtimoliga taalluqli ma'lumot ma'lum bo'lsa, auditor ushbu harakat tavsifi va qanday vaziyatlarda vujudga kelganligini tushunishi hamda moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatish ehtimoliga baho berish uchun etarli bo'lgan boshqa ma'lumotni olishi lozim.

Moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatish ehtimoliga baho berishda auditor quyidagilarni ko'rib chiqadi:

- Bo'lg'usi moliyaviy oqibatlarni, masalan jarimalarni, penyalarni, zararlarni, aktivlarni musodara qilish xavfini, faoliyatni majburiy to'xtatishni va sudda ko'rishlarni.

- Bo'lg'usi moliyaviy oqibatlar yoritilishi zarurligini.

- Moliyaviy hisobotda taqdim etilgan to'g'ri va haqqoniy aks ettirilgan (haqqoniy taqdim etilgan) taqdimotni shubha ostiga qo'yish uchun bo'lg'usi moliyaviy oqibatlar shunchalik jiddiyligini.

Auditor muvofiq emas ehtimoli mavjud deb hisoblagan taqdirda, u olingan ko'rsatkichlarni hujjatli rasmiylashtirishi va ularni sub'ekt rahbariyati bilan muhokama qilishi lozim. Olingan ko'r-satkichlar bo'yicha hujjatlar va yozuvlar yoki hujjatlar nusxasidan hamda, lozim bo'lsa, suxbatlar bayonnomasidan iborat bo'ladi.

Sub'ekt rahbariyati amalda muvofiq ekanligi to'g'risida qoniqarli ma'lumot taqdim etmagan taqdirda, auditor ushbu vaziyatlarda qonunlar va me'yoriy hujjatlarni qo'llash va ularning moliyaviy hisobotga ta'sir etish ehtimoli to'g'risida sub'ekt huquqshunosi bilan maslahatlashishi lozim. Agar auditor sub'ekt huquqshunosi bilan maslahatlashish maqsadga muvofiq emas deb hisoblasa yoki auditor uning fikri bilan qoniqmasa, auditor qonunlar va me'yoriy hujjatlar buzilganlik holatlari mavjudligi, kelib chiqadigan huquqiy oqibatlar ehtimoli va, kerak bo'lsa, auditor kelajakda qanday harakatlar qilishi lozimligi yuzasidan o'z huquqshunosi bilan maslahatlashish imkonini ko'rib chiqishi kerak.

Taxmin qilinayotgan muvofiq emaslik to'g'risida tegishli ma'lumot olib bo'lmaydigan taqdirda, auditor auditorlik hisobotiga auditorlik dalillar mavjud emasligining ta'sirini ko'rib chiqishi lozim.

Auditor muvofiq emaslik auditning boshqa jabhalariga, xususan sub'ekt rahbariyati taqdimotlarining ishonchligiga ta'sirini ko'rib chiqishi kerak. Shuning uchun, muvofiq emaslik sub'ektning ichki nazorati tomonidan aniqlanmagan yoki uning taqdimotlariga kiritilmagan taqdirda, auditor tavakkalchilikka berilgan baho va sub'ekt rahbariyati taqdimotlarining haqqoniyligini qo'rib chiqadi. Auditor tomonidan aniqlangan muvofiq emaslikka oid aniq holatlarining ta'siri harakat sodir etilishi va yashirilishi bilan, garchi bu holat mavjud bo'lsa, nazoratning muayyan muolajalari hamda sub'ektning jalb qilingan rahbariyat va xodimlar mavqei o'rtasidagi o'zaro aloqalarga bog'liq.

Auditor qisqa muddatlarda sub'ektning auditorlik qo'mitasi, direktorlar kengashi va yuqori rahbariyatini auditorning diqqatini jalb qilgan muvofiq emaslik to'g'risida xabar berishi yoki tegishli axborot olganligi haqida dalillar olishi lozim. Lekin, auditor, shubhasiz oqibatlarga olib kelmaydigan yoki ahamiyatsiz bo'lgan masalalar yuzasidan bunday harakatlarni qilishi shart emas va u xabar berilishi lozim bo'lgan masalalar tavsifini oldindan kelishib olishi mumkin. Agar, auditorning fikricha, muvofiq kelmaslik ataylab qilingan va ahamiyatli bo'lsa, auditor amalda aniqlangan xulosalar haqida xabar berishi lozim. Agar auditor sub'ektning yuqori rahbariyati, jumladan direktorlar kengashi, bevosita muvofiq

emaslik bilan bog'liq deb hisoblasa, auditor ushbu masala bo'yicha sub'ektning keyingi bosqichdagi yuqori idorasiga, bunday idora mavjud bo'lgan holda, masalan, auditorlik qo'mitasi yoki kuzatuv kengashiga xabar berishi lozim. Agar yuqori idora mavjud bo'lmasa yoki auditor hisobot harakat uchun qabul qilinmasligi mumkin deb hisoblasa yoki hisobotni kimga taqdim etish uchun ikkilansa, auditor huquqiy maslahat olish imkonini ko'rib chiqishi lozim.

Agar auditor muvofiq emaslik moliyaviy hisobotga ahamiyatli ta'sir ko'rsatadi va u moliyaviy hisobotda tegishli ravishda aks ettirilmagan degan xulosaga kelsa, auditor o'z fikrini sharhlar bilan yoki salbiy fikr bildirishi lozim.

Agar sub'ekt moliyaviy hisobotga ahamiyatli bo'lishi mumkin bo'lgan hodisa yoki muvofiq emaslik ehtimoliga baho berish maqsadida tegishli dallilar olish uchun auditorga to'sqinlik qilsa, auditor audit qo'lami cheklanganligi asosida moliyaviy hisobot bo'yicha o'z fikrini sharhlar bilan bildirishi yoki fikr bildirishdan voz kechishi lozim. Agar auditor muvofiq emaslik sub'ekt harakatidan emas, balki vaziyatlardan kelib chiqqan cheklovlar natijasida vujudga kelganligini aniqlay olmasa, auditor ushbu holatning auditorlik hisobotiga ta'sirini ko'rib chiqishi lozim.

Auditorning sir saqlashlikka rioya qilishga oid majburiyati, odatda, muvofiq emaslik to'g'risida uchinchi tomonlarga xabar bermaslikni ko'zda tutadi. Lekin, muayyan vaziyatlarda qonunlar, me'yoriy-huquqiy hujjatlar yoki sud idoralarining qarorlari auditorning sir saqlashiga oid majburiyatlariga nisbatan ustivor kuchga ega (masalan, ayrim mamlakatlarda auditordan moliyaviy idoralar faoliyati qonunlar va me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq emaslik holatlari haqida nazorat idoralariga xabar berish talab qilinadi). Bunday vaziyatlarda auditorga, auditorning jamiyat oldidagi mas'uliyatini etarli darajada hisobga olgan holda, huquqiy maslahatlar olish kerakli bo'lishi mumkin.

Muvofiq emaslik moliyaviy hisobotga ahamiyatli ta'sir ko'rsatmaganda ham, auditor ushbu vaziyatlarda sodir etilgan muvofiq emaslik holatlarini bartaraf etish lozim deb hisoblasa, lekin sub'ekt rahbariyati bu holatlarni bartaraf etish uchun hech qanday chora-tadbirlarni qo'llamagan taqdirda, auditor xizmat

ko'rsatishni to'xtatish lozim degan xulosaga kelishi mumkin. Auditor qaroriga ta'sir etadigan omillar qatoriga sub'ekt rahbariyati taqdimotlari ishonchligiga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan, sub'ekt yuqori rahbariyatining bunga aloqadorligi hamda auditor kelgusida sub'ekt bilan hamkorlik qilgan taqdirda, uning oqibatlari kiradi. Bunday xulosaga kelgan taqdirda, odatda, auditor huquqiy maslahat olish uchun murojat qiladi.

Buxgalterlarning xalqaro federatsiyasi tomonidan chop etilgan "Buxgalterlarni kasbga oid ahloqiy kodeksi"ga muvofiq audit olishga taklif etilgan auditoridan tegishli so'rovnoma xati olingan taqdirda, amaliyot ko'rsatayotgan auditor unga nima sababdan audit o'tkazishga taklif olgan auditor, uni auditor sifatida tayinlashdan voz kechishini tushuntirib beruvchi kasbiy sabablar mavjudligi to'g'risida xabar berish lozim. Amaliyot ko'rsatayotgan auditor mijoz ishlari holati to'g'risida audit o'tkazishga taklif etilgan auditor bilan muhokama qilish hajmining chegarasi, mijozning tegishli ruxsati mavjudligiga va/yoki mazkur aniq mamlakatda ma'lumotni yoritish yuzasidan amaldagi qonunchilik va ahloqga oid talablarga bog'liq. Qandaydir bunga o'xshash asoslar yoki yoritilishi lozim bo'lgan masalalar mavjud bo'lgan taqdirda, amaliyot ko'rsatayotgan auditor, qonunchilikka va ahloqga oid cheklolarni, jumladan, lozim bo'lganda, mijoz ruxsati mavjudligini hisobga olgan holda, audit o'tkazishga taklif qilingan auditorga batafsil ma'lumotni taqdim etadi va u auditor etib tayinlashiga taalluqli bo'lgan barcha masalalarni erkin muhokama qiladi. Mijoz amaliyot ko'rsatayotgan auditorga o'z ishlari holatini audit qilishga taklif etilgan auditor bilan muhokama qilishga ruxsat bermagan taqdirda, bu to'g'risida taklif qilingan auditorga xabar berilishi lozim.

Quyida auditorning diqqatini jalb qilishi mumkin bo'lgan va faoliyat qonunlar va me'yoriy hujjatlarga muvofiq emas holati mavjud bo'lishi mumkinligiga ko'rsatma bo'lib xizmat qiladigan namunalar keltirilgan:

- Davlat muassasalari tomonidan o'tkaziladigan tekshiruvlar, jarimalar yoki penyalari to'lanishi.

- Maslahatchilarga, bog'liq tomonlarga, xodimlarga yoki davlat xizmatchilariga ko'rsatilmagan xizmatlar uchun to'lovlar yoki qarzlar berilishi.
- Odatda sub'ekt tomonidan yoki ushbu tarmoqda yoki mazkur xizmat turi bo'yicha to'lanadigan summalardan haddan tashqari ko'proq deb tuyulgan sotuv uchun komission mukofotlar yoki vositachilarga gonorarlar.
- Bozor narxlaridan haddan tashqari yuqori yoki past narxlardagi xaridlar.
- Naqd pul bilan g'ayri odatiy to'lovlar, chek egalariga to'lagan holda kassa cheklari shaklidagi xaridlar yoki raqamlangan bank hisobvaraqlariga o'tkazmalar.
- Imtiyozli xududlarda ro'yxatga olingan kompaniyalar bilan g'ayri odatiy operatsiyalar.
- Olingan tovarlarni ishlab chiqargan va xizmatlar ko'rsatgan mamlakatlardan farqli boshqa mamlakatlarga to'lovlarni o'tkazish.
- Valyuta operatsiyalari bo'yicha hujjatlar yuzasidan tegishli nazoratsiz to'lovlar.
- Ataylab yoki tasodifan tegishli auditorlik iz yoki etarli bo'lgan dallilar bilan ta'minlanmagan buxgalteriya hisobining mavjudligi.
- Ruxsat etilmagan yoki tegishli ravishda rasmiylashtirilmagan operatsiyalar.
- Ommaviy axborot vositalaridagi sharhlar.

### **Takrorlash uchun savollar**

1. Auditning asosiy tamoyillarini aytib bering?
2. Vijdonlilik, ob'ektivlilik, mustaqillik, konfidentsiallik deganda nimani tushunasiz?
3. Moliyaviy hisobotlar auditining maqsadi va hajmi nimadan iborat?
4. Auditni o'tkazishga rozilik haqida auditorlik tashkilotining xat-majburiyati deganda nimani tushunasiz?
5. Aldash va xato tushunchalari auditda qanday ahamiyatga ega?
6. Audit ishi sifatini nazorat qilish deganda nimani tushunasiz?
7. Audit ishi sifatini baholashning qanday mezonlari mavjud?

8. Moliyaviy hisobot auditida qaysi me'yoriy hujjatlarga asoslandi?

### **Mavzu bo'yicha testlar**

**1. "Moliyaviy hisobotni tekshirishning ko'lami" deganda nima tushuniladi?**

- A. Auditorlik tekshiruvda qo'llaniladigan amallar soni
- B. Balansdagi xatoliklar soni
- C. Moliyaviy hisobot shakllari soni
- D. Foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotdagi satrlar soni

**2. Auditorlik kompaniyasi tomonidan mijoz korxonaga jo'natiladigan rasmiy taklif nima deyiladi?**

- A. Oferta
- B. Shartnoma
- C. Rezolyutsiya
- D. Bitim

**3. Quyidagilardan qaysi biri xat-majburiyatda albatta ko'rsatilishi kerak?**

- A. Tekshiruv davomida auditorning foydalaniladigan qonuniy va me'yoriy hujjatlari
- B. Kassani tekshirish hujjatlari
- C. Buxgalteriya balansi
- D. Bitim

**4. Quyidagilardan qaysi biri xat-majburiyatning mundarijasida keltiriladi?**

- A. Auditorlik xulosasi turlarini sanash, auditorlik xulosasi tarkibiy qismlarini bayon qilish
- B. Tekshiruv davomida auditorning foydalaniladigan qonuniy va me'yoriy hujjatlari
- C. Iqtisodiy sub'ektning tekshiruvga taqdim etilgan hujjatlarining ishonchliligini ta'minlashdagi majburiyati
- D. Ichki nazorat tizimi holati

**5. Mijoz korxonasi biznesiga ta'sir qiladigan umumiy iqtisodiy omillarga quyidagilardan qaysi biri kiradi?**

- A. Tariflar, savdo cheklovlari
- B. Elektr quvvatini etkazib berish va uning tannarxi
- C. Ishlab chiqarish texnologiyasidagi o'zgarishlar
- D. Tayanch ko'rsatkichlar va tezkor statistika

**6. Mijoz korxonasi biznesiga ta'sir qiladigan tarmoq omillariga quyidagilardan qaysi biri kiradi?**

- A. Tsikli yoki mavsumiy faoliyat
- B. Korporativ-soliqqa tortish va boshqalar
- C. Tariflar, savdo cheklovlari
- D. Valyuta qadrsizlanishi, revalvatsiyasi

**7. Auditorlik tekshiruvda aldash va xatoni aniqlash qaysi XAS bilan tartibga solinadi?**

- A. 240-XAS
- B. 310-XAS
- C. 420-XAS
- D. 630-XAS

**8. Quyidagilardan qaysi biri aldash toifasiga kiradi?**

- A. Aktivlarni noqonuniy yo'l bilan egallash
- B. Matematik xatolar
- C. Faktlarni unutish yoki ularni noto'g'ri tushunish
- D. Hisob siyosatini noto'g'ri olib borish

**9. Quyidagilardan qaysi biri xato toifasiga kiradi?**

- A. Faktlarni unutish yoki ularni noto'g'ri tushunish
- B. Moliyaviy-xo'jalik operatsiyalarini noto'g'ri hisobga olish
- C. Manipulyatsiya, falsifikatsiya yoki hisob hujjatlarini o'zgartirilishi
- D. Hisob hujjatlarida noto'g'ri ma'lumot, axborot berish yoki ularni yashirish

**10. Rahbariyatning rostgo'yligiga va haqqoniyligiga tegishli tarzda aldash va xatolarni ko'paytiradigan omillarga quyidagilardan qaysi biri kiradi?**

- A. Yuristlarni va auditorlarni tez-tez almashinishi
- B. Buxgalteriya schetlarida noma'lum va chigal operatsiyalar

- C. Korxonada bir xil mahsulot ishlab chiqarishga majburligi
- D. Korxonaning investitsiyalari keskin o'sishi yoki ishlab chiqariladigan mahsulotlarning turlarini keskin ko'payishi

**11. Ichki va tashqi tazyiq ko'rsatishga tegishli tarzda aldash va xatolarni ko'paytiradigan omillarga quyidagilardan qaysi biri kiradi?**

- A. Sanoat tarmog'ining iqtisodiy ko'rsatkichlari pasayib, bankrotlik hollari ko'payishi
- B. Ko'pturkumli korporativ tizim mavjudligi
- C. Rahbariyat vazifalari bir kishi tomonidan amalga oshirilib, uning ustidan tegishli, samarali nazorat o'tkazilmaslik
- D. Bosh buxgalter, buxgalterlar va iqtisodchilarni tez-tez o'zgarib, almashinib turishi

**12. Auditorlik isbotlarini to'plash vaqtida paydo bo'ladigan vaziyatda aldash va xatolarni ko'paytiradigan omillarga quyidagilardan qaysi biri kiradi?**

- A. Buxgalteriya yozuvlari va uchinchi tomonlar ma'lumotlari o'rtasida katta farq mavjudligi va ularning auditorlik isbotlariga qarama-qarshiligi
- B. Ko'pturkumli korporativ tizim mavjudligi
- C. Yuristlarni va auditorlarni tez-tez almashinishi
- D. Bosh buxgalter, buxgalterlar va iqtisodchilarni tez-tez o'zgarib, almashinib turishi

**13. Audit sifatini nazorat qilish qaysi XAS bilan tartibga solinadi?**

- A. 220-XAS
- B. 310-XAS
- C. 410-XAS
- D. 630-XAS

**14. Auditorlik tashkilotining professional xodimlarining audit jarayonida bajaradigan vazifalari nechta kategoriyaga bo'linadi?**

- A. 4
- B. 3
- C. 2



D. 5

**15. Auditorlik tekshiruvining rahbari quyidagilardan qaysi biri uchun ma'suldir?**

- A. Auditorlik xulosasi tarkibiga ta'sir etishi mumkin bo'lgan audit natijalari to'g'risida auditorlik tashkiloti rahbarini xabardor qilish
- B. Audit tekshiruvi ishtirokchilari ishlarini tashkil etish
- C. Audit tekshiruvi ishtirokchilari ishlarini nazorat qilish
- D. Auditorlik jarayoni natijalariga tayyorgarlik, ularni amalga oshirish va hujjatlashtirish

**16. Bosh auditor quyidagilardan qaysi biri uchun ma'suldir?**

- A. Auditorlik jarayoni natijalariga tayyorgarlik, ularni amalga oshirish va hujjatlashtirish
- B. Auditorlik xulosasi tarkibiga ta'sir etishi mumkin bo'lgan audit natijalari to'g'risida auditorlik tashkiloti rahbarini xabardor qilish
- C. Xo'jalik yurituvchi sub'ekt bilan joriy nazorat ishlarini tashkil etish va olib borish
- D. Auditorlik tekshiruvi rahbarini tayinlaydi va auditga yo'naltirilgan mutaxassislar guruhini tuzadi

**17. Moliyaviy hisobotning auditida qonunlar va me'yoriy hujjatlarni ko'rib chiqish qaysi XAS bilan tartibga solinadi?**

- A. 250-XAS
- B. 220-XAS
- C. 530-XAS
- D. 630-XAS

**18. Qonunlar va me'yoriy hujjatlar to'g'risida umumiy tushuncha olish uchun, odatda, auditorlardan quyidagilar talab qilinmaydi?**

- A. Kassani tekshirish
- B. Sub'ekt faoliyatiga jiddiy ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan qonunlar va me'yoriy hujjatlar to'g'risida rahbariyat bilan so'rovnoma o'tkazish

C. Sud da'volari va choralarini aniqlash, baho berish va hisobga olish bo'yicha qabul qilingan siyosat va muolajalar to'g'risida rahbariyat bilan suxbat o'tkazish

D. Faoliyat qonunlarga va me'yoriy hujjatlarga muvofiqligiga oid sub'ektning siyosati va muolajalari to'g'risida rahbariyat bilan so'rovnoma o'tkazish

### **Tayanch tushunchalar**

Moliyaviy hisobot auditining maqsadi, auditorning mijoz oldidagi xat-majburiyati, oferta, tekshirish o'tkazishda shartnoma, biznesni bilish, auditning ishchi hujjatlari, aldash va xato, auditor ishi sifati.

## **X BOB. AUDITNING ISHCHI STANDARTLARI**

### **10.1. Auditorlik dalillar va ularni olish usullari**

Auditorlik tekshiruvi davomida auditor chiqaradigan qarorlarining asoslanganligini ko'rsatish uchun dalil yig'adi. Tekshirish davomida yig'ilgan va tahlil qilingan ma'lumotlar auditorning qaror qabul qilishi uchun asos bo'lib xizmat qiladi va auditorlik dalillari deyiladi.

Auditorlik dalillari nafaqat auditorlarga, balki ushbu dalillardan asosiy foydalanuvchilar qatoriga kiradigan korxonalar rahbariyati uchun ham juda zarur hisoblanadi.

Korxonalar rahbariyati uchun axborotlar tarkibi mansabdor shaxslarning bajaradigan funksiyalariga qarab aniqlanadi. Masalan, korxonalar mulkdorlari, ta'sisчилari hamda rahbari uchun avvalo mablag'larning miqdori hamda likvidligi, soliqqa oid munosabatlar, foydaning taqsimlanishi, dividendlarning hisoblanishi kabi ma'lumotlar zarur bo'ladi.

Menejerlar uchun esa asosan foydaning miqdori va me'yori, tannarx hamda rentabellik, korxonaning to'lovga qobiliyatlilik darajasi kabi ma'lumotlar zarur.

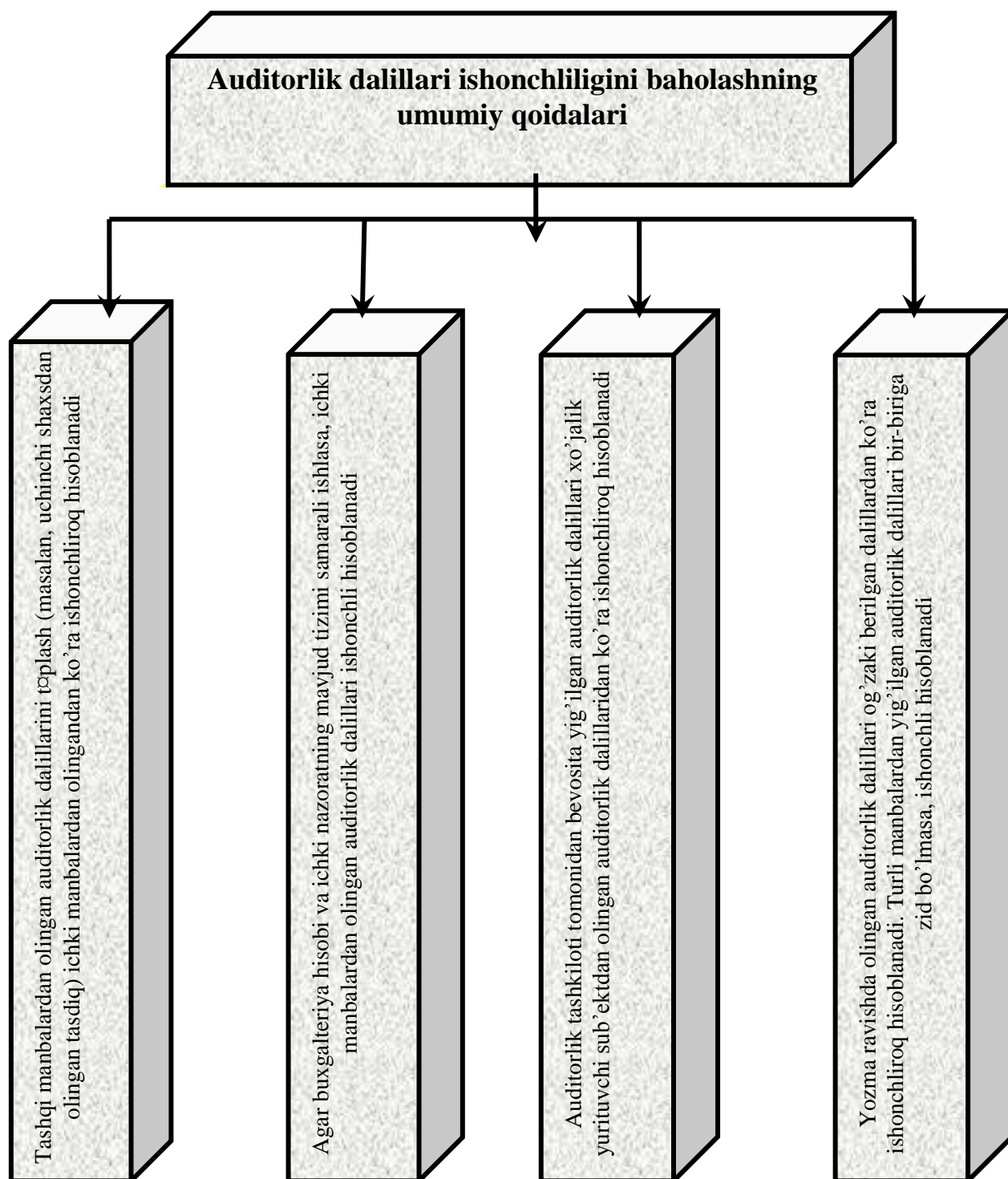
Bevosita korxonadan moliyaviy manfaat mavjud tomonlarga auditorlik xulosasi bilan tasdiqlangan tashkilotning moliyaviy hisoboti ishonchli ma'lumotlari taqdim etiladi.

Boshqa tashqi foydalanuvchilarga soliq to'lovlari, byudjetdan tashqari fondlarga ajratmalar xususidagi ma'lumotlar taqdim qilinishi mumkin.

Barcha tomonlarning axborotga bo'lgan talabini qondirish maqsadida auditor korxonalar moliya-xo'jalik faoliyatini, uning moliyaviy hisobotini tekshiradi. Bunday vaziyatda auditorlardan auditorlik dalillari va isbotlarini olish talab etiladi.

Auditorlik tekshiruvi davomida yig'iladigan hujjatlarning miqdori cheklanmagan. Auditor o'zining malaka talablaridan kelib, buxgalteriya hisobotining ishonchliligini tasdiqlovchi isbot va dalillarning miqdorini mustaqil holda belgilaydi.

Auditorlik dalillari, agarda hujjatlar va aktivlar, xususiy kapital va majburiyatlarning haqiqiy holati bilan tasdiqlanganda, ishonchli hisoblanadi.



Auditorlik dalillarini yig'ishda moliyaviy axbo-rotlarning rad etilishi mumkinligini inobatga olgan holda isbot yig'ish usullarini tanlashi mumkin.

Auditorlik isbotlari, avvalo, relevant hamda to'liq bo'lishi lozim. Isbotlarning relevantligi biror-bir muammoni hal qilishda uning o'rnini aniqlashni bildirsa, to'liqlik esa har bir aniq vaziyatda ichki nazorat tizimini baholash va auditorlik xulosasining to'g'riligi ehtimolligi asosida aniqlanadi. Har qanday holatda auditor

yig'ilgan dalillar auditorlik xulosasini yozish uchun foydali bo'lishini nazarda tutishi lozim.

Auditorlik isbotlari ichki, tashqi hamda aralash bo'lishi mumkin.

Ichki dalillar mijozdan og'zaki so'rov yoki yozma tasdiq asosida olinishi mumkin. Tashqi dalillar 3-shaxsdan yozma tasdiq asosida olinishi mumkin. Aralash dalillar mijozdan og'zaki yoki yozma tasdiq asosida hamda 3-shaxsdan tasdiqlangan holda olinishi mumkin.

Auditor uchun eng qimmatli dalil tashqi dalillardir, so'ngra aralash hamda ichki dalillar zarur bo'ladi.

Yozma shaklda yoki hujjat shaklida olingan dalillar og'zaki dalillarga nisbatan ishonchli hisoblanadi. Yig'ilgan dalillar auditorning ishchi hujjatlarida aks ettiriladi.

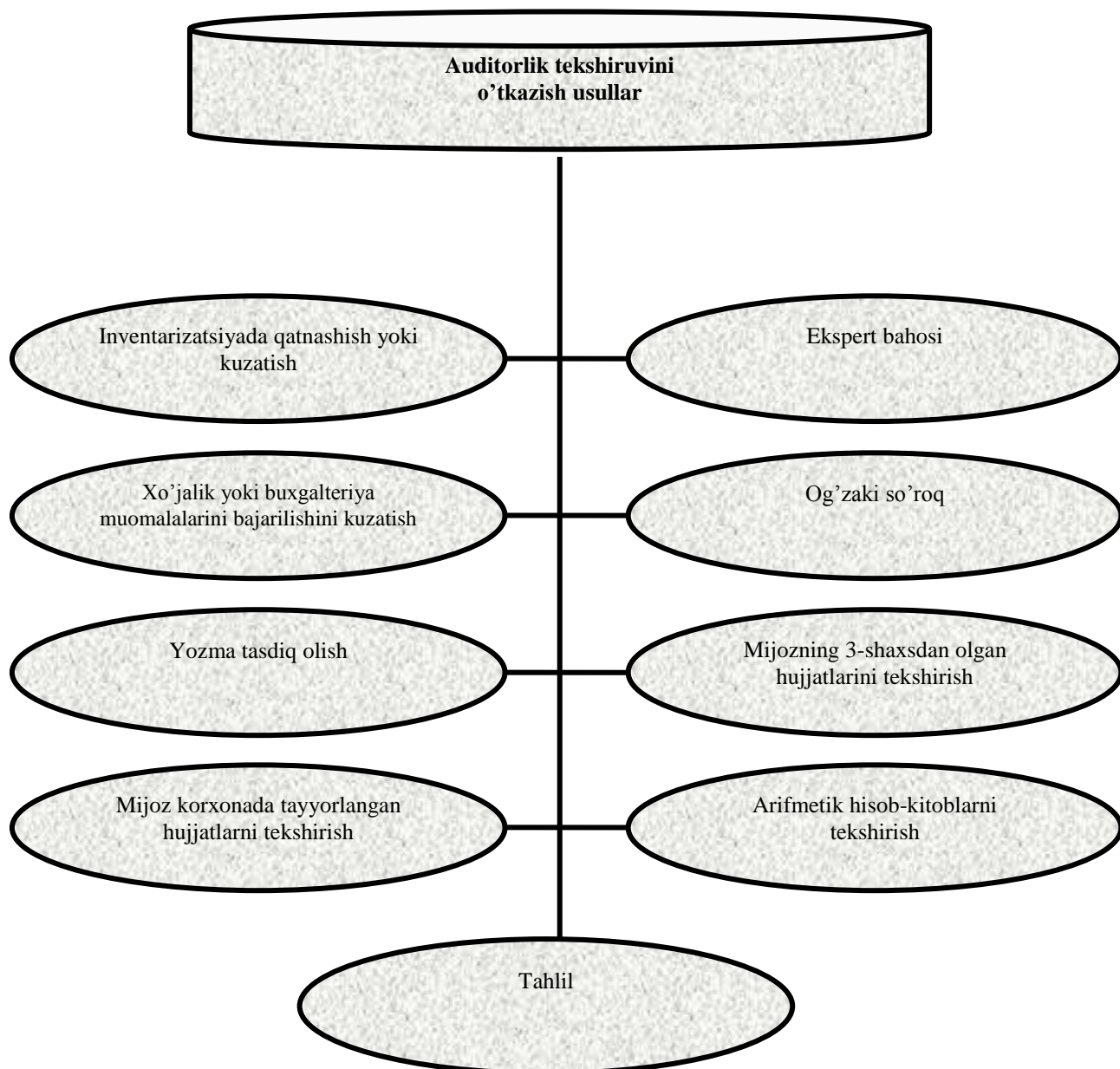
Quyidagilar auditorlik dalillarini yig'ish manbalari bo'lib hisoblanadi:

- iqtisodiy sub'ekt hamda 3-shaxslarning birlamchi hujjatlari;
- iqtisodiy sub'ektning buxgalteriya hisobi registrlari;
- iqtisodiy sub'ekt xodimlari va 3-shaxslarning og'zaki tushun-tirishlari;
- inventarizatsiya natijalari;
- buxgalteriya hisoboti.

Xo'jalik muomalalarini kuzatish mobaynida yig'ilgan dalillar auditor uchun muhim hisoblanadi.

Auditorlik isbotlari va dalillarining ishonchliligini aniqlashga bir qancha omillar ta'sir qiladi: auditorlik tavakkalchiligi darajasi, turli xil manbalardan olingan dalillarning turli-tumanligi va boshqalar.

Agarda auditor dalillarni turli xil manbalardan olsa, auditorlik tavakkalchiligi kamayadi. Auditorlik dalillarini yig'ish nafaqat buxgalteriya hisoboti-ning ishochliligini isbotlashga, balki mijozga turli xil tavsiyalar berishda ham qo'l keladi. Auditning maqsadi, tekshiriladigan ob'ektlarni qamrab olish darajasi hamda hujjatlarni qay darajada olishga bog'liq holda auditor tomonidan tekshiruv davomida turli xil usullar ishlatilishi mumkin. Auditor tomonidan auditorlik tekshiruvi davomida o'tkaziladigan usullarga quyidagilar kiradi:



Inventarizatsiya. Inventarizatsiya – bu ma’lum bir vaqtga korxonada mablag’lari va ularning manbalarini haqiqiy mavjudligini, inventarizatsiya qilinayotgan ob’ektni natura shaklida sanash, ya’ni qoldiqlarini hisoblash yoki hisob yozuvlarini tekshirish yo’li bilan haqiqiy qilingan xarajatlarni belgilash.

Inventarizatsiya tekshiruv davomida eng keng qo’llaniladigan usullardan biri bo’lib, uning yordamida joriy hisob ma’lumotlarining to’g’riligi tekshiriladi, hisobda yo’l qo’yilgan xatolar aniqlanadi, hisobga olinmagan xo’jalik muomalalari hisobga olinadi, moddiy javobgar shaxslar javobgarligi ostida bo’lgan mablag’larning butligi nazorat qilinadi.

Auditor inventarizatsiya jarayonini kuzatishi yoki unda bevosita ishtirok etishi

ham mumkin. Inventarizatsiya yordamida auditor korxonaning buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini to'g'ri baholashi mumkin.

Laboratoriya tekshiruvi. Bu usul korxonadagi moddiy boyliklarning fizik, kimyoviy hamda biologik holatining qay darajada ekanligini aniqlashda qo'llaniladi. Masalan, laboratoriya usuli yordamida bug'doyning namligi, sutning yog'lilik darajasini, tayyorlangan ozuqaning sifatini tekshirish mumkin. Bu usul sud-buxgalteriya ekspertizasini o'tkazishda ham qo'llaniladi.

Ekspert bahosi. Bu usul audit o'tkazish jarayonida auditorning mutaxassisligidan tashqari bo'lgan savollar bo'lganida o'tkaziladi. Masalan, ishlab chiqarish texnologiyasi, qimmatli qog'ozlar muomalasi va hokazo. Mana shu vaziyatda auditor ekspertning xizmatidan foydalanishi lozim bo'ladi.

Ekspert quyidagi maqsadlarda chaqiriladi:

- asosiy vositalarni baholashda;
- uzoq muddatli shartnoma bo'yicha bajarilgan ishlarni baholashda;
- moddiy qiymatliklarni sifat va miqdor ko'rsatkichlarni hisobga olgan holda baholash uchun;
- shartnomalarning bajarilishi, tuzilishi bo'yicha yuridik maslahatlar olish uchun;
- axborot texnologiyalarni baholash uchun.

Og'zaki so'roq. Bu usul moddiy javobgar shaxslardan tekshiriladigan ob'ekt xususidagi savollar bo'yicha og'zaki so'roq o'tkazilishini bildiradi. Og'zaki so'roq usuli korxonada xodimlari, rahbari va 3-shaxslarni «savol-javob-natija» tamoyili qo'llash bilan xodimlarni og'zaki testdan o'tkazishni anglatadi. Bu usul, odatda, auditorlik tekshiruvi boshlanishidan oldin o'tkaziladi va so'rov natijasida auditor auditorlik tekshiruvini o'tkazishni rejalashtiradi. Og'zaki so'roq o'tkazilishi uchun auditor tomonidan turli xil masalalar bo'yicha savolnomalar oldindan tuzilishi ham mumkin. Og'zaki so'roq natijalari auditorlik tekshiruvining keyingi bosqichlarida ham qo'llanilishi mumkin.

Mijozning 3-shaxsdan olgan hujjatlarini tekshirish. 3-shaxsdan olingan hujjatlarga quyidagilar kiradi:

- boshqa korxonalar bilan hisob-kitob hujjatlari (to'lov-talabnoma, to'lov-topshiriq noma, akkreditivlar va hokazo);

- boshqa korxonalarining birlamchi hisob hujjatlari (schet-faktura, nakladnoy va hokazo);

- hisobotdagi moliya, soliq, bank organlari bilan hisob-kitoblarning to'g'riligini tasdiqlovchi hujjat bilan (bank ko'chirmasi, kredit shartnomasi va hokazo);

- debitorlik va kreditorlik qarzlarning to'g'riligini tasdiqlovchi yuridik hujjatlar (tovarlarni jo'natish to'g'risida shartnoma, sud qarori va hokazo);

- korxonada huquqlarini ifodalovchi yuridik hujjatlar (aktsionerlar ro'yxatidan ko'chirma, sug'urta shartnomasi, ijara shartnomasi va hokazo).

Auditor bu hujjatlarning to'g'riligini, aniqligini tekshiradi.

Mijoz korxonada tayyorlangan hujjatlarni tekshirish. Mijoz korxonada tayyorlangan hujjatlar bo'yicha ma'suliyat ichki bo'lib, uning to'g'riligi ichki nazorat tizimiga bog'liq. Ularga quyidagilar kiradi: birlamchi hujjatlar, jurnal-orderlar, kartochkalar, qaydnomalar, registrlar, Bosh Daftar, moliyaviy hisobot va boshqalar.

Arifmetik hisob-kitoblarni tekshirish. Isbot yig'ishning bu usulini o'tkazish ichki nazorat tizimi ishiga bog'liq. Agar auditor ichki nazorat tizimi ishini qoniqarli deb topsa, arifmetik hisob-kitoblarni tekshirish tanlov asosida o'tkaziladi. Agarda auditor ichki nazorat tizimi ishini yomon deb topsa, bu usul to'liq o'tkaziladi. Arifmetik hisob-kitoblarni tekshirish tartibi auditor tomonidan mustaqil tanlanadi.

Tahlil. Tekshirish davomida iqtisodiy tahlilning ko'pgina usullari qo'llaniladi. Tahlil quyidagilarni aniqlashi lozim:

- mijozning faollik darajasini;
- moliyaviy xo'jalik faoliyati bo'yicha istiqbolni baholash;
- mijoz hisobotida ko'zda tutilgan xatolarning chegarasini;
- auditning asosiy bosqichida tekshirishni qisqartirish.



Tahlil uchun asosiy ma'lumot manbai buxgalteriya hisobotidir. Tahlilda quyidagilar o'rganiladi:

- hisobvaraqlardagi qoldiqlarni turli davrlar bo'yicha taqqoslash;
- reja va haqiqatdagi moliyaviy ko'rsatkichlarni taqqoslash;
- korxonalar ma'lumotlarini o'tgan yillarga, tarmoqdagi o'rtacha korxonalar bilan taqqoslash.

Moliyaviy koeffitsientlar korxonaning moliyaviy holatini ifodalaydi.

Moliyaviy koeffitsientlar:

- balansni o'rganishda;
- korxonalar moliyaviy holatini o'tgan yilga nisbatan o'zgarishini baholashda;
- me'yoriy holatdan chetga chiqish mezonlarini belgilashda.

Quyidagilar asosiy hisoblanadi:

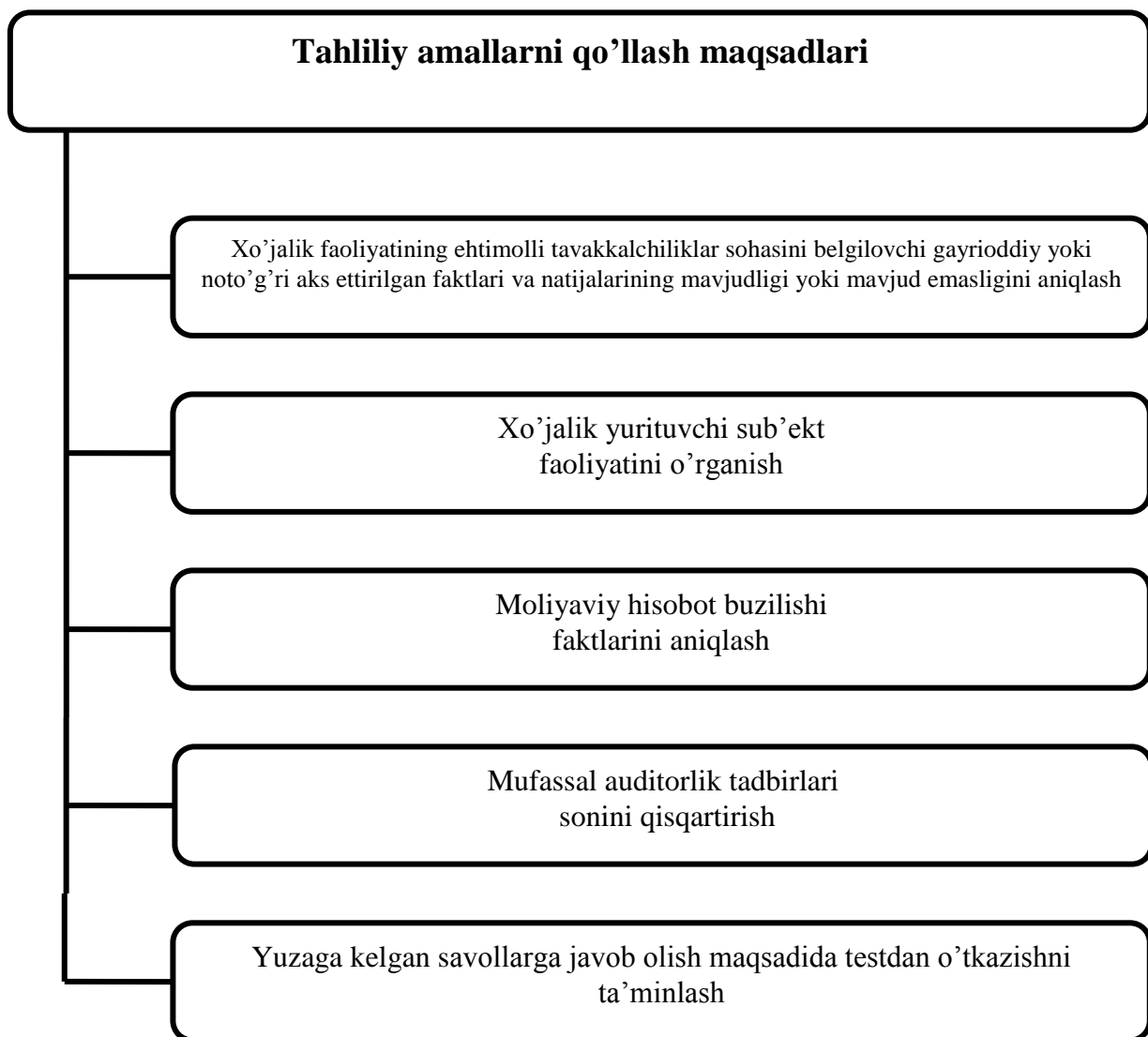
- joriy likvidlik koeffitsienti;
- o'z mablag'larining etarliligi;
- to'lov qobiliyati koeffitsienti.

Bu orqali korxonalar to'lovga layoqatli yoki layoqatsiz ekanligiga baho beriladi.

Yuqoridagi usullardan tashqari auditorlik isbotlarini yig'ishda quyidagi usullardan ham foydalanishi mumkin: mijozning arifmetik hisob-kitoblarini tekshirish, alohida xo'jalik muomalalari bo'yicha hisob qoidalarini kuzatish, jarayonni kuzatib borish, muqobil balans tuzishga tayyorgarlik ko'rish. Bu usullar muayyan vaziyatlarda auditor tomonidan qo'llaniladi.

Yuqorida qayd etilgan amallarni amalga oshirish uchun turli usullardan foydalanish mumkin. Ular oddiy solishtirishdan tortib to ilg'or statistik usullar qo'llaniladigan murakkab tahlillargacha farqlanadi. Tahliliy amallar umumlashtirilgan moliyaviy hisobot, tarkibiy qismlar bo'yicha moliyaviy hisobot (masalan, sho'ba korxonalar, bo'linmalar yoki segmentlar) va moliyaviy hisobotning alohida elementlariga nisbatan qo'llanishi mumkin. Auditor tomonidan amallarni, usullarni va qo'llash darajasini tanlash uning kasbiy mulohazasiga bog'liq.

Tahliliy amallar quyidagi maqsadlarda qo'llaniladi:



Auditor biznesni tushunishga erishish va tavakkalchilikning bo'lg'usi bo'limlarini aniqlash uchun tahliliy amallarni rejalashtirish bosqichida qo'llashi lozim. Tahliliy amallarning qo'llanishi auditor xabardor bo'lmagan biznesning jabhalariga ko'rsatishi va boshqa auditorlik amallarning tavsifi, muddati va hajmini belgilashda yordam berishi mumkin.

Auditni rejalashtirishda tahliliy amallarda moliyaviy ma'lumot bilan bir qatorda moliyaviy bo'lmagan ma'lumot ham ishga tushiriladi, masalan sotuv ko'rsatkichlari bilan sotuv maydonlari yoki sotilgan mahsulot hajmi o'rtasida o'zaro bog'liqlik.

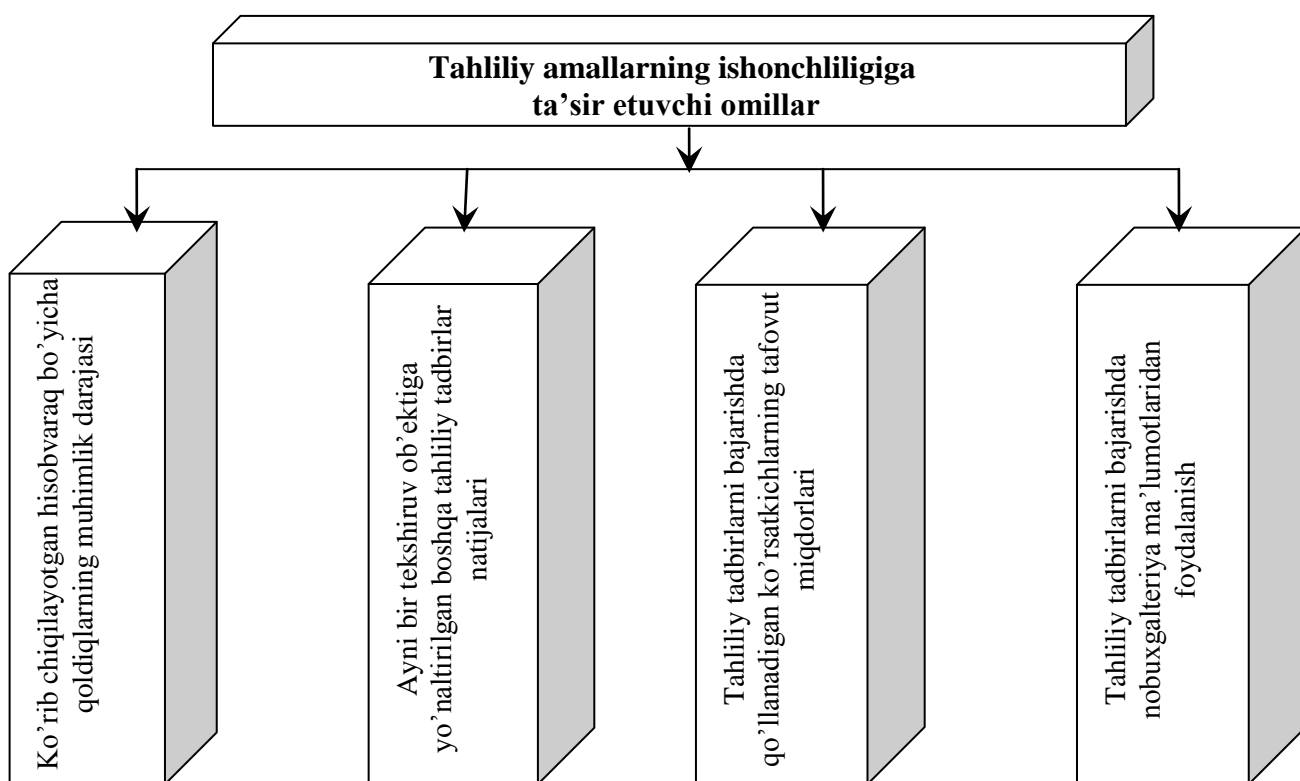
Moliyaviy hisobotning aniq belgilangan tasdiqlari yuzasidan aniqlab bo'lmaslik tavakkalchiligini pasaytirish uchun auditorning mohiyati bo'yicha amallarga ishonchi mufassal testlar, tahliliy amallar yoki ularning birligiga

asoslanishi mumkin. Auditning muayyan maqsadiga erishish uchun qanday amallardan foydalanish lozimligi, moliyaviy hisobotning aniq belgilangan tasdiqlari yuzasidan aniqlab bo'lmalik tavakkalchiligini pasaytirishga oid mavjud bo'lgan amallarning samaradorligi va oqilonaligi to'g'risida auditorning mulohazasiga asoslanadi.

Tahliliy amallarni qo'llash uchun kerakli bo'lgan mavjud ma'lumot va uning ishonchligi va sub'ekt tomonidan bajarilgan har qanday amallar natijasi to'g'risida, odatda, auditor sub'ekt rahbariyatiga so'rovnomalar bilan murojat qiladi. Balki, sub'ekt tomonidan tayyorlangan tahliliy ko'rsatkichlardan foydalanish, agar auditor ular tegishli ravishda tayyorlanganligiga ishonch hosil qilsa, oqilona bo'lishi mumkin.

Auditor tahliliy amallarni audit yakunlanishida yoki yakunlanishiga yaqin qolganda, moliyaviy hisobot auditor tomonidan biznesni bilishga muvofiq ekanligi yuzasidan umumiy xulosalar shakllantirish jarayonida qo'llashi lozim. Bunday amallar natijalariga ko'ra qilingan xulosalar moliyaviy hisobotning alohida tarkibiy qismlari yoki elementlarini audit qilish paytida shakllantirilgan xulosalarni tasdiqlash uchun mo'ljallangan va moliyaviy hisobot oqilona ekanligi yuzasidan umumiy xulosa chiqarishda yordam beradi. Shunga qaramasdan ular yordamida, shuningdek, qo'shimcha amallar talab qiladigan sohalarni aniqlash mumkin.

Tahliliy amallarning qo'llanilishi ko'rsatkichlar o'rtasida o'zaro bog'liqliklar mavjud va ma'lum qarama-qarshi shartlar bo'lmagan taqdirda mavjud bo'lib qolaveradi degan mulohazaga asoslanadi. Bunday o'zaro bog'liqliklar mavjudligi buxgalteriya hisobi tizimi bilan yaratilgan ko'rsatkichlarning to'liqligi, aniqligi va ishonchligi yuzasidan auditorlik dalillar bilan ta'minlaydi. Biroq, tahliliy amallar natijalarining ishonchligi, tahliliy amallar kutilayotgan o'zaro bog'liqliklarni solishtirishi mumkinligi tavakkalchiligiga auditor tomonidan berilgan bahoga qaram, amalda esa muhim noto'g'riliklar mavjud. Tahliliy amallar natijalariga auditorning ishonch darajasi bo'lgan quyidagi omillardan kelib chiqadi:



Auditor tahliliy amallarni qo'llashda foydalaniladigan ma'lumotni tayyorlashda nazorat test sinovlaridan, agar bu mavjud bo'lsa, o'tkazish to'g'risidagi masalani ko'rib chiqishi lozim. Agar bunday nazorat samarali bo'lsa, auditor ma'lumot ishonchligiga va, binobarin, tahliliy amallar natijalariga ko'proq ishonch hosil qiladi. Moliyaviy bo'lmagan ma'lumot bo'yicha nazorat ko'pchilik holatlarda buxgalteriya hisobiga taalluqli bo'lgan nazorat bilan birgalikda test sinovlaridan o'tkazilishi mumkin. Masalan, sub'ekt tomonidan sotilgan tovarlar bo'yicha hisobvaraq-fakturalarga ishlov berish yuzasidan belgilangan nazorat sotilgan mahsulot birligini hisobga olishni yuritish yuzasidan nazoratni ham qamrab olishi mumkin. Bunday vaziyatlarda, auditor sotilgan birliklar hisobi yuzasidan nazorat testlarini sotilgan tovarga oid hisobvaraq-fakturalarni qayta ishlash yuzasidan nazorat testlari bilan birga o'tkazishi mumkin.

## 10.2. Auditorlik tanlash

Auditorlik tanlash deganda o'rganilishi lozim bo'lgan to'plamdan zaruriy miqdordagi birliklarning maxsus usullar bilan tanlab olinishi va ularning butun to'plamga tarqatilishi tushuniladi. Auditorlik tanlash auditorlik ishi texnologiyasi, auditorlik isbotlarini to'plash usullari, buxgalteriya hisobi tizimi va ichki nazorat tizimi bilan bog'liq.

Auditorlik tanlash quyidagi maqsadlarda qo'llaniladi:

- vaqt va moddiy-moliyaviy mablag'larni tejashda;
- umumiy to'plam haddan tashqari ulkan bo'lib, yoppasiga tekshirish imkoniyati bo'lmaganda;
- tekshirish ob'ektini to'laroq, chuqurroq o'rganishda.

Tanlab tekshirish 2 guruhga bo'linadi:

- muvofiqligiga ko'ra;
- moddiylikiga ko'ra.

Tanlab tekshirishning muvofiqligiga ko'ra vazifasi qarorda keltiriladi. Tekshiriladigan hisobot davrida ichki nazorat me'yorlarining buzilganligi tekshiriladi. U atributiv tekshirish ham deyiladi. Bunday tekshirishga misol qilib boshqa tomonning xizmatiga haq to'lash va hokazolarni kiritishimiz mumkin.

Moddiylik bo'yicha tanlab tekshirishning vazifasi ichki nazorat buzilishi natijasida qiymat ifodasidagi o'zgarishni tekshiradi. U miqdoriy tekshirish ham deyiladi. Unga quyidagilar kiradi: buxgalteriya hisobi hisobvaraqlaridagi qoldiqni tasdiqlash, birlamchi hujjatlardagi yozuvlar, 3-shaxslardan tasdiq olish va hokazo.

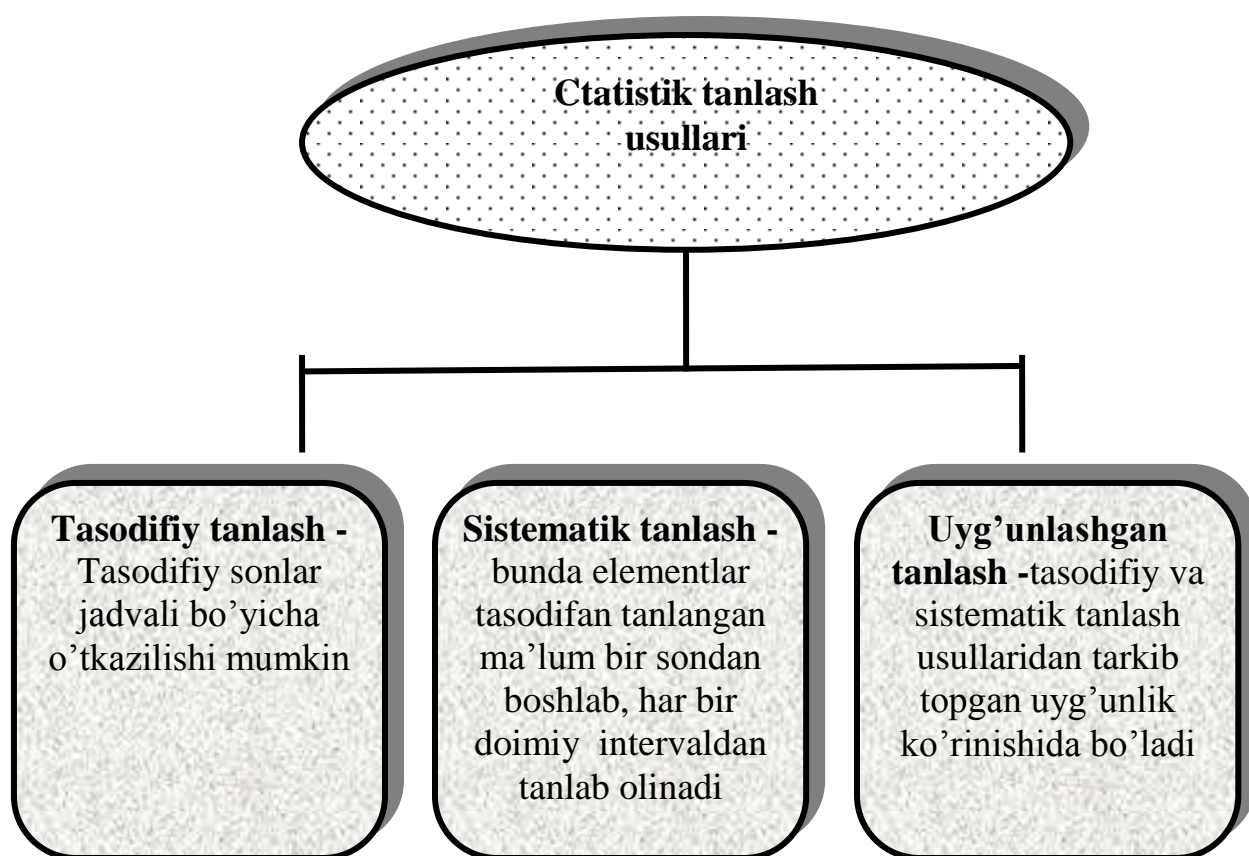
Tanlab tekshirish quyidagilarni aniqlaydi:

- tanlash populyatsiyasi;
- kuzatish birligi;
- yig'ish birligi;
- yig'ish usullari;
- tanlash hajmi;
- reprezentativlikni tekshirish;
- populyatsiyadagi tanlangan ma'lumotlarni joylashtirish tartibi.

Populyatsiya – aniqlanadigan elementlarning guruhidir (to'plamidir). Auditda aniqlanadigan elementlarga provodkalar, satrlar, yozuvlar kiradi.

Kuzatish (rioya qilish)birligi – bu mijoz korxonada tayyorlangan yoki 3-shaxsdan olingan hujjatlardir.

Tanlash representativ, ya'ni ishonchli bo'lishi lozim. Bu talab o'rganilayotgan jamlanmaning barcha elementlari tanlash uchun saylanish teng asosdagi ehtimollikka ega bo'lishini ko'zda tutadi. Representativlikni ta'minlash uchun auditorlik tashkiloti quyidagi statistik usullarning biridan foydalanishi mumkin:



Auditorlik tashkiloti, tanlashning o'tkazilishi natijalari bo'yicha auditorlarning professional mulohazasi butun jamlanmaga daxldor bo'lmagan vaqtda norepresentativ, ya'ni ishonchli bo'lmagan jamlanmani ishga solishga haqli. Auditor alohida olingan operatsiyalar guruhini alohida topshirganda yoki tegishli ravishda ehtimolli xatolar belgilangan operatsiyalar toifasini tekshirganda norepresentativ tanlash qo'llanishi mumkin.

Auditorlik tashkiloti hisobvaraqlar bo'yicha saldo va operatsiyalarning aks ettirilishi to'g'riligini tekshirish yoki tekshirilayotgan jamlanmaning elementlari soni juda ham kamligidan statistik usullarning qo'llanishi to'la huquqli bo'lmaganligi sababli nazorat tizimi vositalarini yaxlit tarzda tekshirishi yoki agar auditorlik tanlashining qo'llanishi yaxlit tekshiruv o'tkazishdan ko'ra samarasizroq bo'lsa, tekshirishi mumkin.

Yuqoridagi tartib, shuningdek, statistik usulda tuzilgan tanlashlarga nisbatan ham qo'llanadi. U auditorlik dalillarini to'plash uchun ishonchli imkoniyatlarni ifoda etishi lozim.

Auditorlik tanlash tekshirilayotgan jamlanmaning 100 foizdan kam bo'lgan ob'ektlariga nisbatan auditorlik rusum-qoidalarini qo'llash maqsadida amalga oshiriladi. Bunday ob'ektlar deganda hisobvaraqlar saldosi tashkil etuvchi elementlar yoki butun tekshirilayotgan jamlanma haqida bir fikrga kelishga imkon beruvchi auditorlik dalillarini yig'ish uchun hisobvaraqlar bo'yicha aylanma (oborot)larni tashkil etuvchi operatsiyalar tushuniladi. Tanlashni tuzish uchun auditorlik tashkilotiga oid buxgalteriya hisobotining aniq, muayyan bo'limini tekshirish tartibini, tanlash o'tkazish amalga oshiriladigan, tekshirilayotgan jamlanmani va tanlash hajmini belgilab olishi kerak.

Buxgalteriya hisobotining aniq, muayyan bo'limi tekshiruvini o'tkazishni ishlab chiqishda auditorlik tashkiloti tekshirish maqsadini va bu maqsadlarga erishishga yordam beruvchi auditorlik rusum-qoidalarini belgilab olishi kerak. Shundan so'ng auditor yuz berishi mumkin bo'lgan xatolarni aniqlashi, unga dalillar to'plashi va bu zarur dalillarni baholashi va shuning asosida ko'rilyotgan ma'lumotlar jamlanmasini belgilashi kerak.

Auditorlik tashkiloti o'rgatilayotgan jamlanmani shu tarzda aniqlashi kerakki, u auditning maqsadiga muvofiq kelsin. Jamlanma muayyan tarzda identifikatsiya qilinadigan birliklar to'plamidan tashkil topishi kerak. Auditorlik tashkiloti jamlanma elementlar tanlashini unga o'z oldiga qo'yilgan maqsadlarga erishishga imkon beruvchi samarali va tejamkorlik tarzida o'tkazadi.

Tanlashni o'tkazishda auditorlik tashkiloti o'rganilayotgan jamlanmani har birining elementlari o'xshash xususiyatlarga ega bo'lgan alohida guruhlariga ("jamlanmaga tegishli") ajratishi mumkin. Jamlanmalarni ajratish mezonlari shunday bo'lishi kerakki, har qanday element bo'yicha, u qanday jamlanmaga tegishli guruhga oid ekanligini aniq ko'rsatish mumkin. Stratifikatsiya deb nomlanuvchi mazkur rusum-qoida, ma'lumotlar tarqoqligini (variatsiyani) kamaytirib, auditorlik tashkilotining ishini engillashtirishga imkon beradi.

Jamlanmaning hajmi (o'lchamini) belgilashda auditorlik tashkiloti tanlash tavakkalchiligini, yo'l qo'yilgan va kutilayotgan xatolarni aniqlashi kerak.

Tanlash shundan iborat bo'ladiki, auditorning tanlash ma'lumotlari asosida yuzaga kelgan, muayyan masalalar bo'yicha fikri, xuddi shu masalalar bo'yicha butun jamlanmani o'rganish asosida yuzaga kelgan fikrlardan farq qilishi mumkin. Tanlash tavakkalchiligi nazorat tizimi vositalarini testdan o'tkazishda ham, buxgalteriya hisobida hisobvaraqlar bo'yicha oborotlarni va saldolarning to'g'ri aks ettirilganligini tekshirishda ham mavjud bo'lishi mumkin. Auditorlik amaliyotida nazorat tizimi testlari va hisobvaraqlar bo'yicha oborotlar hamda saldo to'g'riligini tekshirish uchun birinchi va ikkinchi tur tavakkalchiliklar farqlanadi.

Nazorat vositalarini testdan o'tkazishda quyidagi tanlash tavakkalchiliklari farqlanadi:

– birinchi tur tavakkalchiligi - tanlash natijasi nazorat tizimining ishonchsizligini ko'rsatganda, aslida esa tizim haqiqatan ham ishonchli bo'lgani holda to'g'ri farazni rad etish tavakkalchiligi.

– ikkinchi tur tavakkalchiligi - tanlash natijasi tizimning ishonchsizligidan dalolat berib, aslida esa nazorat tizimi zaruriy ishonchlilikka ega bo'lmagan holda, noto'g'ri farazni qabul qilish tavakkalchiligi.

Hisobvaraqlar bo'yicha oborotlar va saldoning buxgalteriya hisobida to'g'ri aks etganligini sinchiklab tekshirishda quyidagi tanlash tavakkalchiliklari farqlanadi:



– birinchi tur tavakkalchiligi - tanlash natijasi tekshirilayotgan jamlanma jiddiy xatolarga ega ekanligidan dalolat berib, aslida esa jamlanma bunday xatolardan xoli bo'lgani holda to'g'ri farazni rad etish;

– ikkinchi tur tavakkalchiligi - tanlash natijasi tekshirilayotgan jamlanma jiddiy xatolarga ega emasligidan dalolat bersa, aslida esa jamlanma jiddiy xatoga ega bo'lgan holda noto'g'ri farazni qabul qilish tavakkalchiligi.

To'g'ri farazni rad etish tavakkalchiligi auditorlik tashkiloti tomonidan yoki tanlash o'tkazish natijasida uning hisob-kitobida xato borligi aniqlangan xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan qo'shimcha ishlarni bajarishni talab etadi. Noto'g'ri farazni qabul qilish tavakkalchiligi auditorlik tashkiloti ishi natijalarini shubha ostiga oladi.

Tanlashning o'lchami auditor tomonidan ijozatli deb hisoblanadigan xato miqdori bilan aniqlanadi. Uning miqdori qanchalik kichik bo'lsa, tanlashning zaruriy o'lchami shunchalik katta bo'ladi.

Yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xatolar auditor tomonidan tanlangan muhimlik darajasiga muvofiq ravishda auditni rejalashtirish bosqichida aniqlanadi. Yo'l qo'yiladigan xatoning hajmi qancha kam bo'lsa, auditorlik tanlashning hajmi shuncha katta bo'lishi kerak. Nazorat tizimi vositalarini testdan o'tkazishda xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan belgilangan va auditorlik tashkiloti rejalashtirish bosqichida aniqlangan nazorat rusum-qoidalaridan yuqori darajada ochish xato hisoblanadi. Hisobvaraqlar bo'yicha oborotlar va saldo to'g'riligini tekshirishda saldoda yoki provodkalarining muayyan toifasidagi eng katta xato, yo'l qo'yiladigan xato hisoblanadi. Bunday xatolarning butun audit jarayoniga jamlanma ta'siri, buxgalgeriya hisobotlari jiddiy xatolardan xoli ekanligini ishonchlilikning etarli darajasida tasdiqlashga imkon berishi uchun auditorlik tashkiloti bunga yo'l qo'yishi mumkin.

Agar auditor tekshirilayotgan jamlanmada xato mavjud deb hisoblasa, bunday xatolarning umumiy miqdori yo'l qo'yiladigan xato o'lchamidan oshmasligini tekshirish uchun katta miqdordagi tanlashni amalga oshirishi kerak. Agar auditor tanlash xatolardan xoli deb hisoblasa, kichik o'lchamdagi tanlashdan foydalanadi.

Har qanday tanlash uchun auditorlik tashkilotining majburiyatlari quyidagilardan iborat:

- tanlashga kirib qolgan har qanday xatoni tahlil etish;
- tanlashni amalga oshirishda olingan natijalarni butun tek-shirilayotgan jamlanmaga ekstrapolyatsiyalash, ya'ni tatbiq etish;
- tanlash tavakkalchiliklarini baholash.

Tanlashga kirib qolgan xatolarni tahlil qilishda auditorlik tashkiloti birinchi navbatda tanlashga kirib qolgan xatolarning tabiatini aniqlashi lozim.

Tanlashni shakllantirishda u qanday aniq maqsadlarni ko'zlab o'tkazilayotganini ta'riflash va tanlashda aniqlangan xatolarni shu maqsadlarga muvofiq ravishda baholash lozim. Agar ko'zlangan tekshiruv maqsadlariga tanlash tekshiruvlari yordamida erishilmagan bo'lsa, unda auditorlik tashkiloti muqobil auditorlik rusum-qoidalarini o'tkazishi mumkin.

Auditorlik tashkiloti xatolarning sifat jihatini, ya'ni ularning mohiyati va ularni yuzaga keltirgan sabablarni baholashi, shuningdek, ularning auditning boshqa uchastkalariga ta'sirini aniqlashi mumkin.

Aniqlangan xatolarni tahlil qilib, auditorlik tashkiloti ularning operatsiya turlari, ishlab chiqarish birliklari, xatolar aynan o'shalar uchun topilgan bo'linmalar, xatolarning kelib chiqish vaqti va hokazolar bilan bog'liq bo'lgan umumiy belgilarga egaligi to'g'risida xulosaga kelishi mumkin. Bu holda auditorlik tashkiloti tekshirilayotgan jamlanmani, muvofiq belgilariga ko'ra unga tegishli guruhlarga bo'lishi va aniqroq natijalarga erishishiga imkon berishini hisobga olgan holda ularning har birini alohida tek-shirishi mumkin.

Auditorlik tashkiloti tanlashlar bo'yicha olingan natijalarni butun tekshiriladigan jamlanmalarga tatbiq etishi shart. Tanlash natijalarini butun jamlanmalarga tatbiq etish usullari turlicha bo'lishi mumkin, lekin ular doimo tanlashni tuzish usullariga muvofiq kelishi lozim. Agar jamlanma jamlanmaga tegishli guruhlarga ajratilgan bo'lsa, uni tatbiq etish ham ularning har biriga nisbatan amalga oshirilishi kerak.

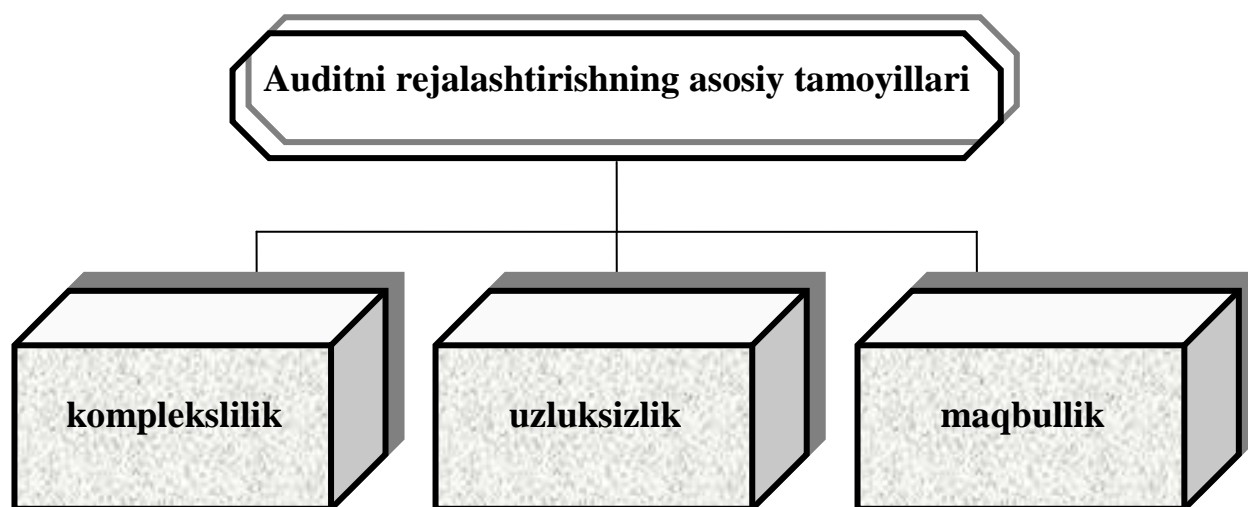
Auditor tekshiriladigan jamlanmadagi xato yo'l qo'yiladigan miqdordan ortiq emasligiga ishonch hosil qilishi kerak. Buning uchun auditor tatbiq etish vositasida olingan jamlanma xatolarini yo'l qo'yiladigan xato bilan solishtiradi. Agar birinchi xato yo'l qo'yilganidan ortiq bo'lsa, auditorlik tashkiloti tanlash xatolarini takroran baholashi lozim. Agar ularni nomaqbul deb topsa, u holda auditorlik rusum-qoidalarini doirasini kengaytirishi yoki o'tkazilganlariga muqobil bo'lgan auditorlik rusumlarini qo'lla-gani ma'qul.

Auditorlik tashkiloti auditorlik tanlashning barcha bosqichlarini va uning natijasi tahlilini majburiy tartibda ish hujjatlarida aks ettirishi shart.

### **10.3. Auditorlik tekshiruvini rejalashtirish**

Rejalashtirish audit o'tkazishning boshlang'ich bosqichi hisoblanib, audit o'tkazishning kutilayotgan hajmi, jadvallari va muddatlarini ko'rsatgan holda auditorlik tashkiloti tomonidan auditning umumiy rejasini ishlab chiqishdan, shuningdek, auditorlik tashkiloti tomonidan xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti to'g'risida xolis va asosli fikr shakllantirilishi uchun zarur bo'lgan auditorlik rusum-qoidalarini amalga oshirish hajmi, turlari va izchilligini belgilaydigan auditorlik dasturini ishlab chiqishdan iborat bo'ladi.

Auditni rejalashtirishni auditorlik tashkiloti auditni o'tkazishning umumiy qoidalariga, shuningdek quyidagi xususiy qoidalarga muvofiq o'tkazishi kerak, ya'ni:



Auditni rejalashtirishning kompleksliligi qoidasi birlamchi rejalashtirishdan boshlab auditning umumiy rejasi va dasturini tuzishga qadar rejalashtirish barcha bosqichlarining o'zaro bog'langan va uyg'un bo'lishi ta'minlanishini taqozo etadi.

Auditni rejalashtirishning uzluksizligi qoidasi auditorlar guruhiga o'zaro bog'langan topshiriqlarni belgilash va rejalashtirish bosqichlarini muddatlar hamda xo'jalik yurituvchi turdosh sub'ektlar (alohida balansga ajratilgan tarkibiy bo'linmalar, filiallar, vakolatxonalar, shu'ba jamiyatlar) bo'yicha balansda o'z ifodasini topadi. Audit uzoq vaqt davriga rejalashtirilganda xo'jalik yurituvchi sub'ektning auditorlik kuzatuv bir yil davomida amalga oshirilsa, auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliya-xo'jalik faoliyatidagi o'zgarishlarni va oraliq auditorlik tekshiruvlar natijalarini hisobga olgan holda auditni o'tkazish reja dasturlariga o'z vaqtida tuzatishlarni kiritishi kerak bo'ladi.

Auditni rejalashtirishning maqbulligi qoidasi shundan iboratki, rejalashtirish jarayonida auditorlik tashkiloti auditorlik tashkilotining o'zi belgilagan mezonlar asosida audit umumiy rejasi va dasturining maqbul variantini tanlash imkoniyati uchun rejalashtirishning variantliligini ta'minlashi kerak.

Auditni rejalashtirish paytida auditorlik tashkiloti quyidagi asosiy bosqichlarni ajratishi kerak:

1. Dastlabki rejalashtirish.
2. Auditning umumiy rejasini tayyorlash va tuzish.
3. Audit dasturini tayyorlash va tuzish.

Auditni samarali rejalashtirish uchun auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati bilan auditni o'tkazish bo'yicha asosiy tashkiliy masalalarni kelishib olishi kerak.

Dastlabki rejalashtirish bosqichida auditor xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliya-xo'jalik faoliyati bilan tanishishi va quyidagilar to'g'risida axborotga ega bo'lishi shart:

– xo'jalik yurituvchi sub'ektning xo'jalik faoliyatiga ta'sir ko'rsatadigan, umuman, mamlakat (mintaqa)dagi va iqtisodiy vaziyatni va uning tarmoq xususiyatlarini aks ettiradigan tashqi omillar haqidagi;

– xo'jalik yurituvchi sub'ektning xo'jalik faoliyatiga ta'sir ko'rsa-tadigan, uning individual xususiyatlari bilan bog'langan ichki omillar haqidagi.

Shu bilan birgalikda, auditor quyidagilar bilan ham tanishishi kerak:

– xo'jalik yurituvchi sub'ektning tashkiliy-boshqaruv tuzilishi;  
– ishlab chiqarish faoliyatining turlari va ishlab chiqarilayotgan mahsulotlarning ro'yxati;

– kapital tuzilmasi va aktsiyalar kursi;

– mahsulot ishlab chiqarish texnologiyasining o'ziga xosligi;

– rentabellik darajasi;

– xo'jalik yurituvchi sub'ektning asosiy xaridorlari va mahsulot etkazib beruvchilar;

– tashkilot ixtiyorida qoladigan foydani taqsimlash tartibi;

– mavjud sho'ba va tobe korxonalar;

– xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan tashkil etilgan nazorat tizimi;

– xodimlarga ish haqi to'lashni shakllantirishning tamoyillari.

Auditor xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy-xo'jalik faoliyatini audit qilishda muayyan axborotlarni olishi kerak. Xo'jalik yurituvchi sub'ekt to'g'risida axborot olish manbalari quyidagilardir:

– korxonaning Nizomi;

– korxonalar ro'yxatidan o'tkazilganligi to'g'risida hujjatlar;

– korxonaning kuzatuv va ijro organlari majlislari, aktsiyadorlar yoki shunga o'xshash boshqa boshqaruv organlari yig'ilishlarining bayonlari;

– korxonaning hisob yuritish siyosatini tartibga soluvchi hujjatlar va unga kiritilgan o'zgartirishlar;

– buxgalteriya hisoboti;

– statistika hisobotlari;

– korxonalar faoliyatini rejalashtirish hujjatlari (rejalar, smetalar, loyihalar);

– korxonaning kontraktlari, shartnomalari, bitimlari;

– auditor maslahatchilarining ichki hisobotlari;

– ichki firma yo'riqnomalari;

- soliq tekshiruvlari materiallari;
- sud da'volari materiallari;
- xo'jalik yurituvchi sub'ektning ishlab chiqarish va tashkiliy tuzilishlarini tartibga soladigan hujjatlar, uning filiallari va shu'ba jamiyatlari ro'yxati;
- xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati va ijrochi xodimlari bilan suhbatlardan olingan ma'lumotlar;
- xo'jalik yurituvchi sub'ektni, uning asosiy uchastkalari, omborlarini ko'zdan kechirishda olingan axborot.

Dastlabki rejalashtirish bosqichida auditorlik tashkiloti auditni o'tkazish imkoniyatini baholaydi. Agar auditorlik tashkiloti auditni o'tkazishni mumkin deb hisoblasa, u auditni o'tkazish uchun shtatni shakllantirishga o'tadi.

Auditorlar guruhiga kiradigan mutaxassislar tarkibini reja-lashtirish paytida auditorlik tashkiloti quyidagilarni hisobga olishi shart:

- auditning har bir bosqichi: tayyorgarlik, asosiy va yakunlash bosqichi ish vaqti byudjetini;
- guruh ishining taxmin qilinayotgan muddatlarini;
- guruhning miqdoriy tarkibini;
- guruh a'zolarining mansab darajasini;
- guruh xodimlarining vorisligini;
- guruh a'zolarining malaka darajasini.

Audit umumiy rejasi va dasturini ishlab chiqishga kirisharkan, auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi sub'ekt to'g'risidagi dastlabki bilimlarga, shuningdek, o'tkazilgan tahliliy rusum-qoidalarning natijalariga asoslanishi kerak.

Tahliliy rusum-qoidalarni o'tkazish yordamida auditorlik tashkiloti audit uchun ahamiyatli bo'lgan sohalarni aniqlashi kerak.

Tahliliy rusum-qoidalarning murakkabligi, hajmi va o'tkazish muddatlarini auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliya hisoboti ma'lumotlarining hajmi va murakkabligiga qarab o'zgartirishi kerak bo'ladi.

Audit umumiy rejasi va dasturini tayyorlash jarayonida auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi sub'ektda amal qilayotgan ichki nazorat tizimining

samaradorligini baholaydi va ichki nazorat tizimi xatarini (nazorat xatarini) baholashni amalga oshiradi. Agar ichki nazorat tizimi noto'g'ri axborot paydo bo'lgani to'g'risida o'z vaqtida ogohlantirsa, shuningdek, noto'g'ri axborotni aniqlasa, uni samarador deb hisoblash mumkin. Ichki nazorat tizimining samaradorligini baholarkan, auditorlik tashkiloti auditorlik isbot dalillarining etarli miqdorini to'plashi shart. Agar auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotning ishonchliligi xususida etarli darajada ishonch hosil qilish uchun ichki nazorat tizimiga va buxgalteriya hisobi tizimiga asoslanishga qaror qilsa, u bo'lg'usi audit hajmini tegishli tarzda tuzatishi kerak bo'ladi.

Audit umumiy rejasi va dasturini tayyorlash paytida auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni ishonchli deb hisoblash imkonini beradigan jiddiylik va auditorlik xatarining uning uchun maqbul darajasini belgilashi kerak.

Auditorlik xatarini rejalashtirarkan, auditorlik tashkiloti, xo'jalik yurituvchi sub'ekt auditidan qat'i nazar, ushbu hisobotga xos bo'lgan moliyaviy hisobotning ajralmas xatari va nazorat xatarini belgilaydi. Belgilangan xatarlar va jiddiylik darajasi yordamida auditorlik tashkiloti audit uchun ahamiyatli cohalarni aniqlaydi va zarur auditorlik rusum-qoidalarini rejalashtiradi. Audit jarayonida rejalashtirish paytida belgilangan auditorlik xatari va jiddiylik darajasining o'zgarishiga ta'sir ko'rsatadigan holatlar yuzaga kelishi mumkin.

Auditning umumiy rejasi va dasturini tuzarkan, auditorlik tashkiloti hisob axborotiga ishlov berish darajasini inobatga olishi kerak, bu ham auditorlik tashkilotiga auditorlik rusum-qoidalarining hajmi va tusini aniqroq belgilash imkonini beradi.

Audit jarayonida auditorlik tashkilotida umumiy rejaning ayrim qoidalarini qayta ko'rish uchun asoslar paydo bo'lishi mumkin. Rejaga kiritilayotgan o'zgartishlarni, shuningdek, o'zgartishlar sabablarini auditor batafsil hujjatlashtirishi kerak.

Umumiy rejada auditorlik tashkiloti auditni o'tkazish muddatlarini nazarda tutishi va auditni o'tkazish muddatlarini, hisobot (xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatiga yozma axborot) va auditorlik xulosasini tuzishni nazarda tutishi

shart. Vaqt sarfini rejalashtirish jarayonida auditor quyidagilarni hisobga olishi kerak:

- haqiqiy xarajatlar;
- bundan oldingi davrda (takroriy audit o'tkazilgan taqdirda) vaqt sarfi hisob-kitobi va uning joriy hisob-kitob bilan aloqasi;
- jiddiqlik darajasi;
- auditorlik xatarlarining amalga oshirilgan baholari.

Umumiy rejada auditorlik tashkiloti dastlabki tahlil natijalari asosida auditni o'tkazish usulini belgilaydi, ichki nazorat tizimining ishonchliligini, audit xatarlarini baholaydi. Tanlab audit o'tkazishga qaror qilingan taqdirda auditor auditorlik tanlamasini "Auditorlik tanlash" audit andozasiga muvofiq shakllantiradi.

Boshqaruvni va bajarilayotgan audit sifatini nazorat qilishni rejalashtirishga doir qoidalar umumiy rejaning tarkibiy qismi hisoblanadi. Umumiy rejada quyidagilarni nazarda tutish tavsiya qilinadi:

- rahbarning reja bajarilishi va auditor assistentlari ishining sifati, ular tomonidan ish hujjatlari yuritilishi va audit natijalari tegishli rasmilashtirilishini nazorat qilishi;

- auditorlik guruhi rahbarining auditorlik rusum-qoidalarini amalda ro'yobga chiqarish bilan bog'liq uslubiy masalalarini tushuntirishi;

- muayyan faktni baholashda auditorlik guruhi rahbari bilan uning oddiy a'zosi o'rtasida ixtiloflar paydo bo'lganda auditorlik guruhi a'zosi (ijrochi)ning alohida fikrini hujjatli rasmilashtirish.

Auditorlik tashkiloti umumiy rejada ichki audit rolini, shuningdek audit o'tkazish jarayoniga eksportlarni jalb etish zaruratini belgilaydi.

Audit dasturi audit umumiy rejasini rivojlantirish hisoblanadi va audit rejasini amalda ro'yobga chiqarish uchun zarur bo'lgan auditorlik rusum-qoidalari mazmunining batafsil ro'yxatini o'z ichiga oladi. Dastur auditor assistentlari uchun batafsil yo'riqnomaga bo'lib xizmat qiladi va bir vaqtning o'zida auditorlik tashkiloti



va auditorlik guruhining rahbarlari uchun ish sifatini nazorat qilish vositasi hisoblanadi.

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.

Auditorlik dasturini nazorat vositalari testlari dasturi ko'rinishida va mohiyatiga ko'ra auditorlik rusum-qoidalari dasturi ko'rinishida tuzish kerak.

Nazorat vositalari testlari dasturi ichki nazorat va hisob tizimining faoliyati to'g'risidagi axborotni yig'ish uchun mo'ljallangan harakatlar majmuining ro'yxatidan iborat. Nazorat vositalari testlarining maqsadi shundan iboratki, ular xo'jalik yurituvchi sub'ekt nazorat vositalarining jiddiy kamchiliklarini aniqlashda yordam beradi.

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. Mohiyatiga ko'ra auditorlik rusum-qoidalari dasturi ana shunday aniq batafsil tekshirishlar uchun auditor harakatlari ro'yxatidan iborat bo'ladi. Mohiyatiga ko'ra rusum-qoidalar uchun auditor buxgalteriya hisobining ayni qanday bo'limlarini tekshirishini belgilashi va buxgalteriya hisobining har bir bo'limi bo'yicha audit dasturini tuzishi kerak bo'ladi.

Auditni o'tkazish shartlari va auditorlik rusum-qoidalari na-tijalarining o'zgarishiga bog'liq holda audit dasturi qayta ko'rib chiqilishi mumkin. O'zgarishlarning sabablari va natijalari hujjatlashtirilishi kerak. Auditorlik dasturining har bir bo'limi bo'yicha auditorning ish hujjatlarida rasman aks ettirilgan xulosalari auditorlik hisoboti (xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatiga yozma axborot) va auditorlik xulosasini tuzish uchun fakt materiali, shuningdek, xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti to'g'risida auditorning xolis fikrini shakllantirish uchun asos bo'lib hisoblanadi.

Auditni rejalashtirish jarayoni tugaganidan so'ng audit umumiy rejasi va dasturi hujjatni rasmiylashtirilishi va ularga belgilangan tartibda viza qo'yilishi kerak.

#### **10.4. Auditda muhimlik va tavakkalchilik darajalarini aniqlash**

Muhimlik - hisobotda keltirilgan va unchalik ham ahamiyatli deb hisobga olinmagan, yuz berishi mumkin bo'lgan xato summaning maksimal chegarasidir. Hisobotdagi ayrim ko'rsatkichlar va ilovalardagi ba'zi bir axborotlar unchalik ham to'g'ri bo'lmaydi. Ammo bu bilan hisobot to'lig'icha noto'g'ri va real holatni ifodalamaydi degan fikrga bormaslik kerak.

Auditda muhim deb xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotining haqiqiylikiga sezilarli darajada ta'sir ko'rsatadigan vaziyat tan olinadi.

Moliyaviy hisobotning barcha muhim tomonlaridan haqiqiylik deb mazkur hisobotning malakali foydalanuvchisi uning asosida to'g'ri xulosalar chiqarishi hamda to'g'ri qarorlar qabul qilishi mumkin bo'lgan moliyaviy hisobot ko'rsatkichlari aniqligining darajasi tushuniladi. Ma'lumotning muhimligi – bu uni mazkur ma'lumotdan foydalanuvchining qarorlariga ta'sir ko'rsata oladigan bo'lish xususiyatidir.

Muhimlikning darajasi deganda moliyaviy hisobotni buzib ko'rsatishni eng yuqori darajasi tushuniladi. Ushbu darajadan boshlab hisobotning malakali foydalanuvchisi uning asosida to'g'ri xulosalar chiqarishi hamda to'g'ri qarorlar qabul qilishi lozim.

Muhimlik darajasining mutlaq ko'rsatkichini aniqlash vaqtida auditor audit o'tkazilishi lozim bo'lgan xo'jalik yurituvchi sub'ektning hisoboti haqiqiylikini ta'riflaydigan eng muhim ko'rsatkichlarni (moliyaviy hisobotning bazaviy ko'rsatkichlari) asos qilib olishi lozim. Xatolar quyidagicha bo'lishi mumkin:

– hisob-kitoblardagi xatolar (amortizatsiya summasini hisoblashdagi arifmetik xatolar);

– alohida ko'rsatkichlar baholanadi. Masalan, nomoddiy aktivlarning foydali ishlatilish muddati va hokazo.

Auditor bu xatolarni topsa, mijoz hisobotda bu xatolarni to'g'rilashi lozim. Auditor quyidagi hollarda xatolarni hisobga olmaydi:

– mijoz hisobotiga ta'sir qilmaydigan kichik xatolar;

– buxgalteriya hisobotini e’lon qilish muddatini uzaytirish mumkin bo’lgan kichik xatolarni to’g’rilashga ketadigan vaqt va boshqalar.

Shunday hollarda auditor hisob ko’rsatkichlaridagi xatolarni inobatga olmaydi va hisobotni to’g’ri va ishonarli deb e’lon qiladi.

Ko’pgina auditorlar ko’rsatkichlardan chetga chiqish 5% gacha bo’lsa, sezilarli emas, 10%dan ko’p bo’lsa, moddiylik deb hisobga oladi.

Auditor quyidagi hollarda muhimlikni ko’rib chiqishi lozim:

- auditning taomillarining tabiati, vaqtini belgilash vaqtida;
- buzib ko’rsatishlarning ta’sirini baholash vaqtida.

Moddiylikni baholashda hisobda quyidagi omillar qabul qilinadi:

- xatolarning absolyut chegarasi;
- xatolarning muayyan chegarasi;
- hisobot moddalarining mundarijasi;
- aniq sharoitlar;
- noaniqliklar;
- summalaridagi xatolar.

Xatolarning absolyut chegarasi. Xatolarning miqdor qiymatida ifodalanadigan ko’rsatkichdir. Bu moddiylikni baholashning asosiy mezon sifatida qaralmasligi lozim.

Muayyan chegara. Bu baho foizlarda o’rnatiladi. Hisobot satrlarining mundarijasi. Bu sifat omili bo’lib, moddiylikni aniqlashda muhim ahamiyatga egadir.

Aniq sharoit. Auditor moddiylikni baholashda, hisobot kimga taqdim qilinishini inobatga olishi kerak. Agarda hisobot foydalanuvchilarga taqdim qilinadigan bo’lsa (aksionerlarga, banklarga, korxonah rahbariga), moddiy mezonlarni ziyaraklik bilan o’rganish lozim.

Noaniqlik. Agar mijoz faoliyatini qisqa davom etishi ehtimoli bo’lishini baholasa yoki korxonani to’lovga noqobil deb topsa, u holda auditor moddiylik darajasini baholashga keng e’tibor berishi lozim.

Summadagi xatolar. Auditordan mumkin bo'lgan va ahamiyatli xatolarning umumiy miqdorini baholash talab etiladi.

Moddiylikni baholashda 2 ta usuldan foydalaniladi:

1. Induktiv usul. Bunda, eng avvalo, hisobotdagi har bir satr bo'yicha moddiylik alohida satrlar bo'yicha yig'iladi.

2. Deduktiv usul. Bu usulda, eng avvalo, xato qo'yilgan summaning umumiy hajmi aniqlanadi va u hisobot satrlari bo'yicha taqsimlanadi va unga ko'ra har bir hisobvaraqa bo'yicha qilinadigan ish hajmi aniqlanadi.

Auditorlik tavakkalchiligi – bu auditor tomonidan bir tarafdin aniqlanadigan, auditning tekshiruvi natijalariga ko'ra moliyaviy hisobot uning haqiqiyliqi tasdiqlanganidan keyin aniqlanmagan muhim buzib ko'rsatishlarga ega bo'lishi mumkinligi ehtimolini tan olish, yoki haqiqatda moliyaviy hisobotda bunday buzib ko'rsatishlar yo'q bo'lishiga qaramasdan mazkur hisobotda muhim buzib ko'rsatishlar mavjudligini tan olishdir.

Moliyaviy hisobot auditini bevosita quyidagi omillarga bog'liq: tadbirkorlik tavakkalchiligi va auditorlik tavakkalchiligi.

Tadbirkorlik tavakkalchiligi auditorlik xulosasi ijobiy bo'lgan holatda ham mavjud bo'ladi. U quyidagi omillarga bog'liq:

- auditorlik raqobatbardoshlilik;
- auditorlik faoliyatini yaxshi reklama qilmaslik;
- auditorga bo'lgan munosabat bo'yicha sud ishlari bo'lish ehtimoli;
- mijozning moliyaviy holati;
- mijoz operatsiyalarining xarakteri;
- mijoz korxonada rahbariyati va hisob xodimlarining malakaliligi;
- auditni o'tkazish muddati.

Auditorlik tavakkalchiligi quyidagilar bilan izohlanadi: auditor mijozning moliyaviy hisobotini to'g'ri tuzilgan deb o'z xulosasida yozadi. Ammo u ba'zi-bir moddiy xatolardan iborat bo'ladi.

Auditni o'tkazish davrida auditor auditorlik tavakkalchiligining eng past darajagacha kamaytirish uchun zarur bo'lgan tadbirlarni o'tkazishi lozim.

Auditorlik tavakkalchiligi o'z ichiga quyidagi komponentlarni oladi:

1. Ajratib bo'lmaydigan tavakkalchilik;
2. Nazorat tavakkalchilik;
3. Moliyaviy hisobotda xatolar hamda buzib ko'rsatishlarni aniqlamaslik tavakkalchiligi.

**Ajratib bo'lmaydigan tavakkalchilik** balansning yoxud operatsiyalar kategoriyasini moddiy xarakterga ega bo'lishi mumkin bo'lgan buzib ko'rsatishga moyilligidadir. Ajratib bo'lmaydigan tavakkalchilikni baholash auditor tomonidan mijoz faoliyatining xususiyatlarini bilishi, uning tashkiliy tuzilishi hamda ushbu tavakkalchilik korxonani boshqarishning ta'riflarida asoslanadi. Auditning umumiy rejasini tuzish vaqtida auditor balansning moddalari hamda moliyaviy hisobotning ko'rsatkichlariga nisbatan mavjud bo'lgan ajratilmas tavakkalchilikni o'zining professional xususiyatlaridan foydalanib baholashi lozim. Ajratib bo'lmaydigan tavakkalchilikni baholash vaqtida auditor oldingi yillarning ma'lumotlaridan foydalanishi mumkin, bunda u mazkur tavakkalchilikning baholari tekshirilayotgan yil uchun ham haqqoniylikiga ishonch hosil qilishi lozim. Ajratib bo'lmaydigan tavakkalchilikka quyidagi omillar ta'sir ko'rsatishi mumkin:

- murakkab hisoblashlarning oddiylariga qaraganda buzib ko'rsatilish ehtimoli ko'proq;
- smetadagi taxminlardan kelib chiqadigan summalardan iborat bo'lgan schetlar nisbatan o'rnashgan haqiqatdagi ma'lumotlardan kattaroq bo'lgan darajasini tashkil qiladi;
- texnologik yutuqlar har qanday aniq mahsulotni eskirganga chiqarishi hamda zahiralarni sezilarli darajada o'sib borishining sababi bo'lishi mumkin;
- inqirozga uchragan, biznesda muvaffaqiyatsizlikka duch kelgan hamda etarli darajada aylanma kapitaliga ega bo'lmagan kompaniyaning rahbariyati moliyaviy hisobotni buzib ko'rsatilishiga yo'l qo'yadi.

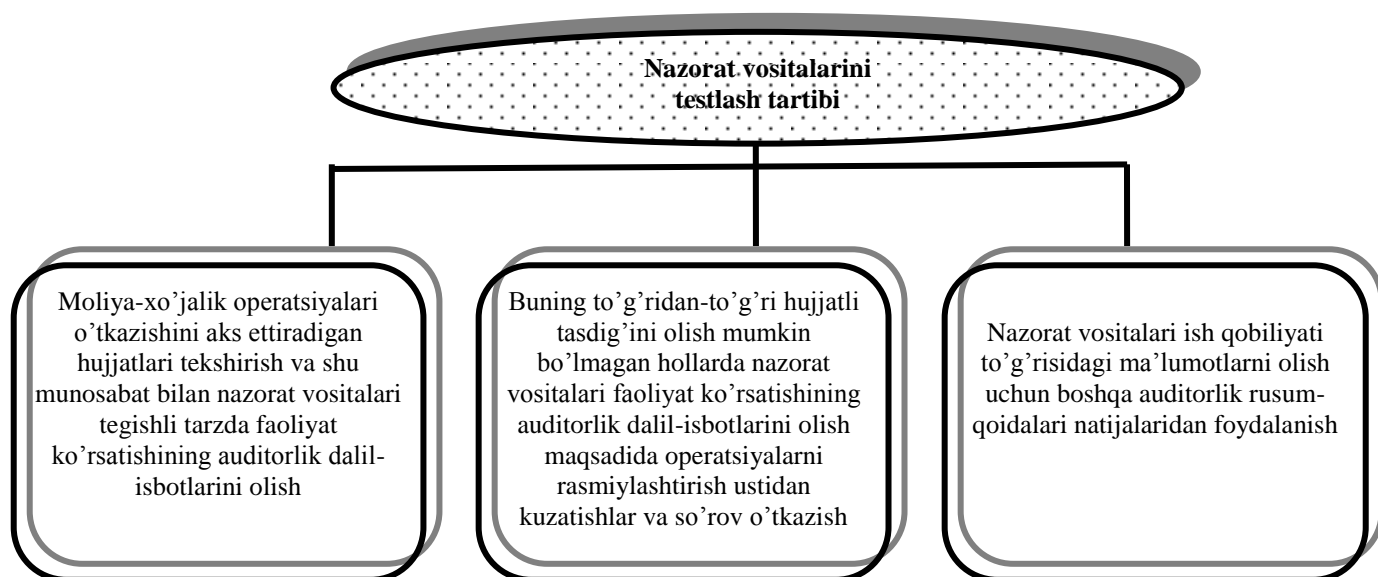
**Nazorat tavakkalchilik** – bu xo'jalik yurituvchi sub'ektda mavjud bo'lgan hamda doimiy ravishda qo'llaniladigan buxgalteriya hisobotining tizimlari hamda ichki nazorat tizimlari alohida yoki birgalikda olinganida muhim bo'lgan buzib

ko'rsatishlarni o'z vaqtida aniqlash hamda to'g'rilashni amalga oshirmasligi va bunday buzilishlar paydo bo'lishiga to'sqinlik qilishining ehtimolidir.

Nazorat tavakkalchilik buxgalteriya hisobi tizimining hamda xo'jalik yurituvchi sub'ektning ichki nazorat tizimining ishonch-liligi darajasini ta'riflaydi. Auditor o'zining professional xususiyatlaridan foydalanib, audit jarayonida xo'jalik yurituvchi sub'ektning nazorat tizimining nazorat muhitini hamda nazoratni alohida vositalarini baholashi lozim.

Nazorat vositalari tavakkalchiligini baholash maqsadida auditor nazorat vositalarini testdan o'tkazishi lozim.

Nazorat vositalarini testdan o'tkazish tartibi quyidagicha bo'ladi:



**Aniqlanmaslik tavakkalchiliklari** auditor tomonidan bir tomonlama aniqlanadigan u qo'llayotgan auditning taomillari buxgalteriya hisobi hamda moliyaviy hisobotda haqiqiy, alohida yoki birgalikda muhim xarakterga ega bo'lgan xatolar va buzib ko'rsatishlarni aniqlashga ruxsat bermasligining ehtimolini bildiradi.

Aniqlanmaslik tavakkalchiligi auditor faoliyati sifatining ko'rsatkichi bo'lib hisoblanadi hamda auditorning malakasi va aniq auditning tekshiruvini o'tkazishning xususiyatlariga bog'liq. Auditor ajratib bo'lmaydigan va nazorat tavakkalchiliklarni baholash asosida o'zining faoliyatida yo'l qo'yiladigan aniqlanmaslik tavakkalchiligini belgilashi hamda aniqlanmaslik tavakkalchiligini kamaytirish maqsadida tegishli auditning taomillarini rejalashtirishi lozim.

Aniqlanmaslik tavakkalchiligi hamda ajratib bo'lmaydigan va nazorat tavakkalchiliklarining birlashtirilgan darajasi o'rtasida teskari bog'lanish mavjud.

Ajratib bo'lmaydigan va nazorat tavakkalchiliklari yuqori bo'lgan holda, aniqlanmaslik tavakkalchiligi auditorlik tavakkalchiligini maqbul past darajasigacha kamaytirishi mumkin..

Aniqlanmaslik tavakkalchiligini pasaytirish maqsadida auditor quyidagilarni bajarishi lozim:

- qo'llaniladigan auditning taomillarini takomillashtirish va bunda ularning sonining ko'payishi hamda mohiyati o'zgarishini ko'zda tutish;
- tekshiruvga sarflanadigan vaqtni kamaytirish;
- auditning tanlab olish hajmlarini o'stirish.

Auditni rejalashtirish vaqtida auditor moliyaviy hisobotni sezilarli buzib ko'rsatishlarga qanday harakat va hatti-harakatlar olib kelishini ko'rib chiqadi. Alohida schetlar hamda bitimlar turlari bo'yicha qoldiqlarning muhimligini auditning baholanishi auditorga qaysi masalalar hamda moddalarni o'rganish, qaysi tanlab olishdan foydalanish va qanday tahlil usullarini o'tkazish kerakligini hal qilishga yordam beradi. Bu auditorga umumiy audit tavakkalchiligini maqbul past darajagacha kamaytirishga xizmat qiladi.

Muhimlik hamda auditorlik tavakkalchiligining darajasi o'rtasida teskari bog'lanish mavjud: muhimlikning darajasi qanchalik yuqori bo'lsa, auditorlik tavakkalchiligi shunchalik past bo'ladi va teskarisi.

Audit tekshiruvini rejalashtirishdan keyin auditor muhimlikning maqbul darajasi pastroq deb qaror qabul qilgan holda auditorlik tavakkalchiligi o'sadi. Auditor buni quyidagi yo'llar bilan aniqlashi lozim:

- mumkin bo'lgan joyda baholanayotgan nazorat tavakkalchilik darajasining pasayishi hamda pasaytirilgan darajani nazoratning chuqurlashtirilgan yoki qo'shimcha testlarini bajarish yo'li bilan saqlanib turish;
- aniqlanish tavakkalchiligini xolis (asosiy) taomillarning xarakteri, vaqti hamda darajasini takomillashtirish yo'li bilan pasaytirish.

Korxonada shuni ko'zda tutish lozimki, ajratib bo'lmaydigan tavakkalchilik ko'rsatkichlari doimiy bo'lib qoladi hamda tekshiruvning umumiy rejasini tayyorlash jarayonida hisobga olinmagan mavjud bo'lgan dalillar aniqlangan holdagina o'zgarishi mumkinligini ko'zda tutish lozim.

Buxgalteriya hisobi va ichki nazorat ahvolini ekspertiza qilish bosqichida, so'ngra tekshiruvni o'tkazishda auditor har gal bir, ya'ni auditorlik tavakkalchiligini qanday chamalash va uni qanday qilib eng kam darajaga keltirish muammosiga duch keladi.

Auditorlik tavakkalchiligi quyidagi formula yordamida aniqlanadi:

$$AT=ABT*NT*AnT$$

Bu erda:

AT – auditorlik tavakkalchiligi;

ABT – ajratib bo'lmaydigan tavakkalchilik;

NT – nazorat tavakkalchiligi;

AnT – aniqlanmaslik tavakkalchiligi.

Ushbu formula auditorlik tavakkalchiligi darajasini aniqlashga xizmat qiladi.

Misol. Auditor auditni rejalashtirish davrida ajratib bo'lmaydigan tavakkalchiligini 70%, ichki nazorat tavakkalchiligini 40%, aniqlanmaslik tavakkalchiligini 12% qilib belgiladi. Shunda auditorlik tavakkalchiligi 3,36% ga ( $0,7*0,4*0,12$ ) teng ekanligi aniqlandi.

Ko'pgina xorijiy mamlakatlar tajribasidan ma'lumki, agarda tavakkalchilik 5%dan oshmasa, uni qabul qilsa bo'ladigan tavakkalchilik deb e'tirof etadilar. Ammo auditor tavakkalchilik darajasining me'yorini ko'pgina omillarni inobatga olgan holda mustaqil o'rnatadi.

### **10.5. Buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini baholash**

Auditor ishi sifatining yaxshi bo'lishi, tekshiruv muddati va audit xarajatlarining kamayishi, avvalo, mijoz korxonaning buxgalteriya hisobi hamda ichki nazorat tizimining samarali ishlashiga bog'liq. Auditorlik tekshiruvi o'tkazilishida, odatda, mijoz korxonaning buxgalteriya hisobi va ichki nazorat



tizimiga baho beriladi. Korxonaning hisob tizimining samaradorligi unda buxgalteriya hisobi tamoyillarining qay darajada amal qilishiga bog'liqdir.

Buxgalteriya hisobi tizimi – dastlabki kuzatuvdan boshlanib, buxgalteriya hisobotlarini tayyorlash va tuzishgacha bo'lgan jarayonlar bog'liqligidir.

Auditor buxgalteriya hisobi tizimini baholashda yuqorida ko'rsatilgan tamoyillarga korxonaga qanchalik darajada amal qilayotganligini sinchiklab tekshirishi lozim. Bevosita ana shu tamoyillarga qay darajada amal qilinayotganligini aniqlash orqali auditor korxonaning buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimiga baho beradi. Bu orqali moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchli-giga shubha tug'diruvchi xatolarning vujudga kelish ehtimolini aniqlashga yordam beradi. Bunday baholash orqali auditorlik tek-shiruvining muddati, hajmi va ko'lami aniqlanadi.

Ma'lumki, muayyan korxonaning buxgalteriya bo'limining tuzilishi va ish hajmi ana shu korxonaning faoliyat turi, undagi alohida bo'linmalarning faoliyati hamda hisob ishlarining avtomatlashtirilganlik darajasiga bog'liq. Bunga bog'liq ravishda buxgalteriya xodimlari tarkibi va miqdori, buxgalteriya hisobining markazlashishi yoki markazlashmasligi belgilanadi. Har bir buxgalteriya xodimiga muayyan turdagi vazifalar yuklanadi. Buxgalteriya xodimlari o'rtasida mansablarning belgilab berilishi korxonaga mablag'larining o'g'irlanishi va boshqa har xil suiiste'mollik holatlari bo'lishini ham mumkin.

Auditor bunda, avvalo, buxgalteriya hisobining qay darajada tashkil etilganligini, buxgalteriya xizmatlarining qanday taqsimlanganligini hamda hisob tizimining korxonaga boshqaruvida qanday ahamiyat kasb etishini sinchiklab tekshirishi lozim.

Auditor buxgalteriya hisobi tizimi samaradorligini baholayotganda hujjatlarning to'g'ri rasmiylashtirilayotganligi hamda ularning boshqaruv markazlariga o'z vaqtida taqdim qilinayotganligiga e'tibor qaratishi lozim. Bu jarayonda auditor buxgalteriya xodimlari hamda hujjatlarga imzo chekuvchi boshqa shaxslar (ombor mudiri, kassir va hokazo)ning hujjatlarni o'z vaqtida va to'g'ri rasmiylashtirayotganligini tekshiradi.

Korxonada va tashkilotlarda buxgalteriya hisobining samaradorligi, avvalo, ularda boshlang'ich hisobning to'g'ri tashkil etilganligiga bog'liq. Boshlang'ich hisob korxonada sodir bo'layotgan muomalalarni hujjatlarda rasmiylashtirishni hamda yig'ishni o'z ichiga oladi. Shu boisdan ham auditor korxonada birlamchi hujjatlar to'ldirilishida belgilangan talablarga rioya qilinayotganligini, tegishli rekvizitlar to'liq to'ldirilayotganligini tekshiradi. Ko'pincha korxonalarda hujjatlarni to'ldirishda belgilangan rekvizitlar to'lig'icha to'ldirilmaslik holatlari uchray turadi. Shuningdek, hujjatlarni to'ldirishda xatoliklarga yo'l qo'yiladi. Shu boisdan har bir korxonada hujjatlarning nusxalari hamda ularni to'ldirish tartibi, shuningdek, buxgalterlar uchun me'yoriy va boshqa materiallar bo'lishi lozim.

Buxgalteriya hisobi tizimining samaradorligi hamda ma'lumotlarning o'z vaqtida olinishi hujjatlarning aylanish grafigiga ham bog'liq. Auditor bunday paytda hujjatlar aylanish grafigiga rioya qilinayotganligini tekshirish lozim. Hujjatlar aylanishi grafigi ish o'rinlariga a'lo darajada xizmat ko'rsatishni hamda buxgalteriya hisobi xodimlari ishi sifatini oshirishni ta'minlaydi.

Auditor korxonaning hisob tizimiga baho berayotganida nafaqat uning boshlang'ich hujjatlarining tuzilishiga, balki buxgalteriya hisobi registrlari hamda Bosh daftar yuritilishiga ham e'tibor qaratadi. Auditor buxgalteriya hisobi va Bosh daftarning yuriti-shiga baho bera turib, korxonada buxgalteriya hisobining qaysi shakli amal qilayotganligini aniqlaydi.

Korxonaning hisob tizimiga baho berishda ushbu korxonada hi-sobvaraqlar rejasining qay darajada amal qilayotganligiga baho beradi.

Mijozning buxgalteriya hisobi tizimini baholashda auditor korxonada hisob siyosatining to'g'ri tanlanganligiga hamda unga to'g'ri amal qilayotganligiga alohida ahamiyat qaratadi.

**Hisob yuritish siyosati deganda** xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbarining buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotni tamoyil va asoslariga mos ravishda yuritish va tuzish uchun qo'llaniladigan usullar majmui tushuniladi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning hisob yuritish siyosati sub'ekt tomonidan moliyaviy hisobotni tayyorlash va tuzishda qo'llanila-digan o'ziga xos qoidalar va amaliy yondashuvlarni ifodalaydi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning hisob siyosati sub'ekt rahbari tomonidan taqdim etiladigan moliyaviy hisobotning yilma-yil qiyoslanishi uchun tuziladi.

Auditor korxonada hisob yuritish siyosatining to'g'ri tanlanganligi hamda unga to'g'ri rioya qilinayotganligiga ahamiyat bera turib, quyidagilarga alohida e'tiborni qaratadi:

- dastlabki hujjatlarni rasmiylashtirish talablari;
- asosiy vositalar va ular bo'yicha amortizatsiya hisoblash tartibi;
- tovar-moddiy boyliklarni baholash tartibi;
- nomoddiy aktivlarning baholanishi va eskirishi hisobi;
- bilvosita xarajatlarning xarajat ob'ektlari, mahsulot turlari bo'yicha taqsimlash variantlari;
- kelgusi davr xarajatlarning hisobi hamda ularning xarajatlarga taqsimlanish tartibi;
- sotish muomalalarini hisobga olish tartibi;
- kelgusi davr xarajatlarini tashkil etish tartibi;
- foydaning shakllanishi va taqsimlanishi tartibi;
- kelgusi davr daromadlarining hisobda to'g'ri aks ettirish tartibi;
- bank kreditlari va qarzlarni baholash va hisobga olish tartibi;
- inventarizatsiyani tashkil qilish va o'tkazish tartibi;
- ichki hisobotlarni tuzish hamda taqdim qilish tartibi va boshqalar.

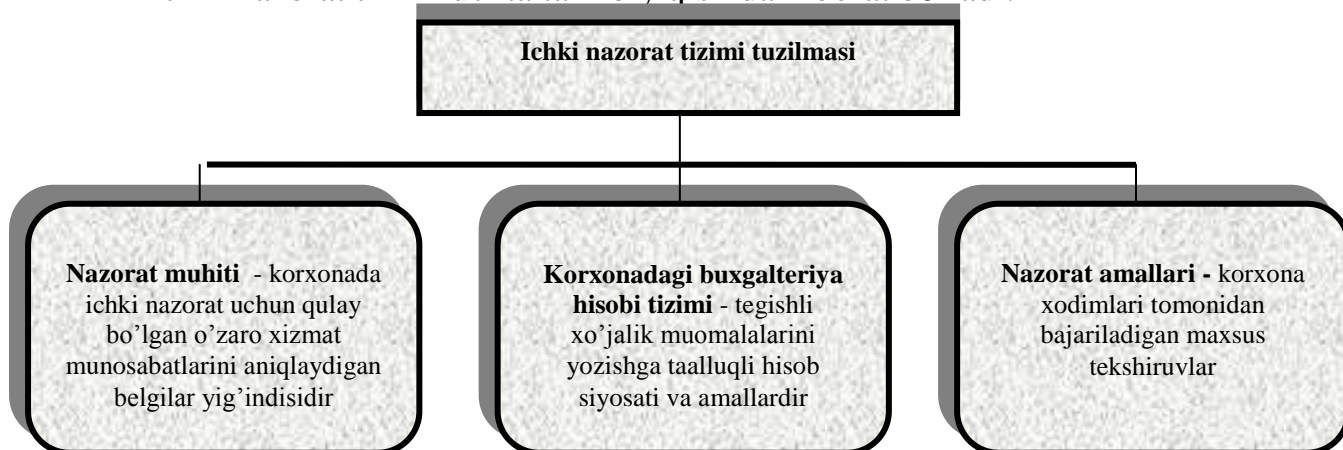
Yuqorida sanab o'tilgan qoidalar korxonaning hisob siyosatida albatta belgilanishi va unga qat'iy rioya qilinishi lozim. Ularga rioya qilmaslik muayyan darajadagi xatolarning borligi ehtimolini kuchaytiradi hamda buxgalteriya hisobi ma'lumotlarini noto'g'ri aks ettirishga olib keladi.

Auditor korxonada buxgalteriya hisobi holatini to'liq o'rganib chiqib, o'zi uchun kerakli xulosalarga keladi. Buxgalteriya hisobi tizimining samaradorligini

baholash natijalari ma'lumotnomalar, tavsiyalar hamda loyihalar ko'rinishida rasmiylashtiriladi.

Ichki nazorat tizimiga baho berishda auditorning ichki nazorat bo'limining qanday shaklda tashkil qilinganligi hamda uning korxonada boshqaruvidagi roliga alohida ahamiyat beriladi. Agarda korxonada ichki nazorat bo'limi taftish komissiyasi shaklida tashkil qilingan bo'lsa, u erdagi nazorat ishlari unchalik ham yaxshi darajada emasligini bildiradi. Ma'lumki, taftish ko'rinishida tashkil qilingan ichki nazorat tuzilishi ancha eski usul hisoblanadi hamda bu usul korxonada rahbariyatiga har jiyohatdan bog'liq bo'lganligi tufayli ko'pincha ma'lumotlar real vaziyatni ifoda etmasligi mumkin. Ichki nazorat bo'limining ichki audit shaklida tuzilishi birmuncha ijobiydir. Chunki ichki audit boshqaruv apparatining maxsus bo'li-mi bo'lib, aynan mulkdorlarning manfaatlari nuqtai nazaridan korxonada faroliyati samaradorligini oshirish maqsadida tuziladi.

Ichki nazorat tizimi uchta tarkibiy qismdan iborat bo'ladi:



Ushbu uchchala tarkibiy qism o'zaro bog'liqlikda axborotlardagi jiddiy xatolarning oldini olish, aniqlash va tuzatishni ta'minlaydi.

Auditor ichki nazorat tizimi faoliyatini baholashda taftish komissiyasi yoki ichki audit bo'limi tomonidan rejalarning to'g'ri belgilanganligini hamda uni o'z vaqtida va to'g'ri bajarilayotganligini, tekshirish jarayonida qanday taomillar qo'llanilganligi hamda ulardan qaysilari samaraliroq ekanligini, ichki nazorat bo'limining ma'lumotlariga qay darajada ishonish mumkinligini aniqlaydi.

Auditor ichki nazorat bo'limi faoliyatini o'rganishda ularga yaratilgan barcha shart-sharoitlar: alohida xona berilganligi, ichki nazorat bo'limi xodimlarining ish

haqi bilan o'z vaqtida ta'minlanishi, xodimlarning malakasi oshirilayotganligi, buxgalteriya hisobida amalga oshirilayotgan muomalalarni tekshirishga huquqi borligini, ta'xischilar umumiy yig'ilishining qarorlari, buyruqlari bilan tanishayotganligi va boshqa sharoitlar mavjudligini tekshiradi.

Agarda yuqorida sanab o'tilgan shart-sharoitlar ichki nazorat tizimiga to'liq yaratib berilgan hamda ushbu bo'lim xodimlari o'z vazifalarini sidqidildan bajarayotgan bo'lsa, u holda auditor ichki nazorat tizimining faoliyatini ishonchli deb topadi hamda tekshirish muddati va unga ketadigan xarajatlarni qisqartiradi.

Auditor ichki nazorat tizimi faoliyatiga baho berishda muayyan usullarni qo'llaydi. Bu usullar auditorlik tashkiloti tomonidan ishlab chiqiladi. Eng ko'p uchraydigan tekshirish usuli test hisoblanadi. Odatda, test usuli tanlab tekshirish asosida amalga oshiriladi.

Mijoz korxonaning buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini ishonchli deb topish uchun uning faoliyati quyidagi talablarga javob berishi lozim:

1. Haqqoniylik. Bu talab korxonada amalga oshirilgan muomalalar haqiqatda bo'lgan hamda ular o'z vaqtida hujjatlarda rasmiy-lashtirilganligini anglatadi.

2. To'liqlik. Bu talab korxonada amalga oshirilgan muomalalar buxgalteriya hisobida bekamu ko'st, to'lig'icha aks ettirilganligini ifodalaydi.

3. Ruxsat.

4. Aniqlik. Bu talab hujjatlardagi hamda buxgalteriya hisobi registrlaridagi summalarning aniq hisoblanganligini anglatadi.

5. Tasniflash. Bu talab barcha muomalarning hisobvaraqlarda to'g'ri, mos ravishda aks ettirilganligini anglatadi.

6. Hisob. Bu talab muomalalarga mos keluvchi barcha hisob jarayoni tugallanganligini hamda u umumqabul qilingan standartlarga mos kelishini ifodalaydi.

7. Davriylik. Bu talab muomalalar qaysi davrda sodir bo'lgan bo'lsa, o'sha davrda rasmiylashtirilishini anglatadi.

Yuqorida sanab o'tilgan talablarga javob berish auditorlarning mijoz korxonaning buxgalteriya hisobi hamda ichki nazorat tizimining to'g'ri baholashiga yordam beradi.

### **10.6. Ma'lumotlarning kompyuter ishlovi sharoitida audit**

Auditorlik tashkilotlarida audit ishlarining samaradorligini oshirish hamda vaqtni tejash maqsadida axborot texnologiyalardan keng foydalanilmoqda. Ushbu shaklning bir qancha afzalliklari mavjud:

- buxgalteriya hisobi hujjatlari va auditning ishchi hujjatlaridagi ma'lumotlarni qayta ishlashni tezlashtiradi;
- iqtisodiy ma'lumotlarni qayta ishlashda band bo'lgan xodimlar sonini qisqartiradi hamda mehnat unumdorligini oshiradi;
- audit ishlarida aniqlik va izchillikni ta'minlaydi;
- audit ishlarini yuritish bilan bog'liq xarajatlarni kamaytiradi.

Elektron hisoblash mashinalari hozirgi vaqtda hisob-kitob ishlarini amalga oshirishda qo'llanilishi bilan birga hisob ma'lumotlarini yig'ish, ularni qayta ishlash, jamlama va tahliliy hisob registrlarini tuzish, hisobot shakllarini to'ldirish, auditorlik ishchi hujjatlarini yuritish, auditorlik xulosalari va hisobotlarini to'lg'azish va boshqa bir qancha ishlarni bajarishda keng qo'llanilmoqda. Amaliyotda kompyuterlardan keng foydalanish buxgalteriya hisobi va auditni tashkil qilishning yangi usullarini vujudga keltirdi.

Hozirgi bosqichda audit vazifalarini axborot texnologiyasi asosida markazlashtirilgan holda tashkil qilish quyidagilarni ta'minlaydi:

- foydalanuvchining ish joyida o'rnatilgan kompyuterlarni qo'llash, bu erda vazifalarni echish auditor tomonidan bevosita uning ish joyida bajariladi;
- auditorlik tashkilotining iqtisodiy vazifalarini integratsiyalangan holda ishlab chiqilishini ta'minlovchi mahalliy va ko'p bosqichli hisoblash tarmoqlarini shakllantirish;
- hisoblash texnikasida bajariladigan auditorlik hisoblashlar tarkibini ko'paytirish;

- auditorlik kompaniyasi uchun korxonaning yagona taqsimlangan ma'lumotlar bazasini yaratish;
- qog'ozsiz texnologiyalarga o'tish hujjatlarni yig'ish hamda ro'yxatga olish bo'yicha operatsiyalar mehnattalabligi darajasini kamaytiradi;
- audit vazifalari majmualarini echishni integratsiyalash;
- dialogli usulda amalga oshirish yo'li bilan axborot xizmat ko'rsatishni tashkil etish imkoniyati.

Ma'lumotlarning kompyuter ishlovi sharoitida auditni yuritish tartibi «Kompyuter axborot tizimi sharoitida audit» nomli 401-son XASda belgilab qo'yilgan.

Auditor rejalashtirish, tahlil qilish, nazorat qilish va natijada iqtisodiy axborot avtomatlashtirilgan tizimdan foydalanuvchi xo'jalik yurituvchi sub'ektda bajarilgan ishlar bo'yicha ma'lumot va xulosalar tayyorlashi uchun ma'lumotlarning kompyuter ishlovi tizimi bo'yicha etarli ma'lumotga ega bo'lishi lozim.

Bunda auditor quyidagilarni bilishi kerak:

- ma'lumotlarning kompyuter ishlovi vositalari ta'sir etadigan barcha muhim jarayonlarda hisob-kitob tizimi va ichki nazoratni etarli darajada tushunish;
- tavakkalchilikni baholashga ma'lumotlarning kompyuter ishlovi vositalarining ta'siri samarasini aniqlash;
- boshqaruv testlari va xolis jarayonlari loyihalarini tayyorlash va bajarish;

Auditorlik tashkiloti ma'lumotlarning kompyuter ishlovining eng ko'p tarqalgan tizimlari kutubxonasiga ega bo'lishi va ularni amalda qo'llash xususiyatlarini o'rganishga harakat qilishi kerak.

Auditorlik tashkiloti kompyuter vositalaridan foydalanganda mijozlarning doimiy ma'lumotlarini saqlash uchun fayllar ochadi. Fayllarga asosan auditorning ishchi hujjatlari ma'lumotlari kiritiladi. Ishchi hujjatlarning muhimligi ulardagi ma'lumotlarning ham muhimligini nazarda tutadi. Agar auditor o'z ishchi hujjatlarida zarur hajmdagi ma'lumotlar va dalillarni keltirmasa yoki buxgalteriya hisobi, ichki nazoratning ahvoli va hokazo haqida ahamiyatli ma'lumotlar bermasa,

natijada auditorlik xulosasi ham asoslanmagan yoki noto'g'ri bo'lishi mumkin. Demak, asoslangan va to'g'ri auditorlik xulosasini olish uchun talabga javob beradigan mazmundagi ishchi hujjatlarni ishlab chiqish lozim.

Mijoz bilan imzolangan birinchi shartnomadagi tarixiy yoki asosiy yangilanadigan hamda joriy va kelgusi auditorlik ekspertizasi va tekshiruvlarga aloqador bo'lgan axborotlar doimiy fayllarda saqlanadi. Tajribadan ma'lumki, bunday fayllar mijoz haqidagi qulay manba rolini o'taydi va ularning ma'lumotlari uzoq vaqt o'z qiymatini yo'qotmaydi. Doimiy fayllarga kiritiladigan axborotlarning ko'pincha qat'iy belgilangan chegaralari mavjud: mijozning qisqacha tarixi, faoliyat turi, kompaniyaning ta'sis hujjatlari, shartnomalari va bitimlaridan ko'chirmalar yoki ularning nus-xalari, direktor va menejment; hisob yuritish siyosati; aktsiyalar, obligatsiyalar va boshqa qimmatli qog'ozlar bayoni, oldingi tekshiruv-lar, tahlil ma'lumotlari va hokazolar.

Tekshirilayotgan davrga taalluqli ishchi hujjatlar fayllarda saqlanadi. Odatda, joriy fayllar to'plamiga auditni tashkil qilish mexanizmi va dasturi, direktorlar kengashi majlislari bayonnomalarining qisqacha mazmuni; tovar etkazib beruvchilar va mijozlar bilan bo'lgan munozaralar haqidagi mulohazalar; tekshirilishi lozim bo'lgan va audit dasturidan kelib chiqadigan bevosita masalalar; har qaysi masala bo'yicha tekshiruvlar uslublari, usullari va natijalarining muxtasar bayoni kiritiladi.

Har gal mijoz bilan shartnoma imzolanayotganda auditorlik firmasi ishlarni tashkil qilish mexanizmini ishlab chiqadi; buning uchun buxgalteriya hisobi va moliyaviy menejmentning hajmi hamda ahvoli, mijozning ichki nazorat tizimi; jiddiy e'tibor talab qilinadigan sohalar baholanadi; hisobot davrida yuz bergan muhim o'zgarishlar ko'rib chiqiladi; audit yoki boshqa xizmatlar dasturi tuziladi; auditorlik firmasining xarajatlari baholanadi va uning asosida xizmatlar uchun haq miqdori aniqlanadi; shartnoma bo'yicha bevosita ishlarni bajaradigan auditorlar tayinlanadi.

Yirik auditorlik firmalarida mijozlarning moliyaviy ahvolini tekshirishni tashkil qilish masalalari bilan tarmoqlar va faoliyat turiga qarab, shu tarmoqlarning



birortasiga ixtisoslashgan alohida menejerlar shug'ullanadi. O'tgan yilgi doimiy va ishchi fayllari bor doimiy mijozlar bilan shartnoma tuziladigan bo'lsa, shartnoma tuzish uchun mijozdan hisobot davrida yuz bergan o'z-garishlar haqida ma'lumotlar so'raladi. Agar mijoz yangi bo'lsa, menejer bo'lajak mijozning ishxonasiga borib, buxgalteriya hisobi hajmi va ahvolini? ichki nazoratning samaradorligini, moliyaviy hisobotning buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga mosligini ekspertiza qiladi. Ekspertiza natijalariga ko'ra mijozning ishlab chiqarish-tijorat faoliyatiga audit tayinlanadi yoki unga hisobga olish ma'lumotlariga o'zgartishlar kiritish va buxgalteriya hisobi ahvolini talab qilinadigan darajaga etkazish tavsiya etiladi.

Ko'rsatilgan bilimlar auditorida bo'lmagan holda axborot texnologiyasi sohasida ekspert xizmatidan foydalanishi lozim. Qo'llanilayotganda ma'lumotlarning kompyuter ishlovi tizimini baholash uchun ekspert xizmatidan foydalanilganda, ekspertni tayinlash va ekspert xizmatidan foydalanish bilan bog'liq bo'lgan boshqa jarayonlar «Ekspertning xizmatidan foydalanish» nomli auditning milliy andozasi shartlariga to'liq mos kelishi kerak.

Tekshirish o'tkazishda ekspert auditorga quyidagilarda yordam beradi:

- ma'lumotlarning kompyuter ishlovi tizimining ishonchlili-gini umumiy baholashda;
- tekshiriladigan xo'jalik sub'ektida ma'lumotlarning kom-pyuter ishlovi tizimida mavjud bo'lgan buxgalteriya dasturiy ta'minotni sotib olinishi va ruxsat olinganligi qonuniyligini baholashda;
- hisoblar algoritmini tekshirishda;
- kompyuterda auditorga zarur bo'lgan analitik, sintetik hisob va hisobot registrlarini shakllantirishda.

«Auditni rejalashtirish» nomli 300-son auditning xalqaro standartiga muvofiq. audit umumiy rejasini tuzishda rejalashtirishning har bir bosqichi, axborot texnologiyalari va ma'lumotlarning kompyuter ishlovi tizimini xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan qo'llaniladigan audit jarayoniga ta'sirini hisobga olgan holda

aniqlashi kerak. Hisob-kitob axboroti ishlovini avtomatlashtirish darajasi audit ishlarining hajmi va xarakterini aniqlashda hisobga olinishi zarur.

Auditni rejalashtirish bo'yicha hujjatlarda quyidagi muomalalar aks ettiriladi:

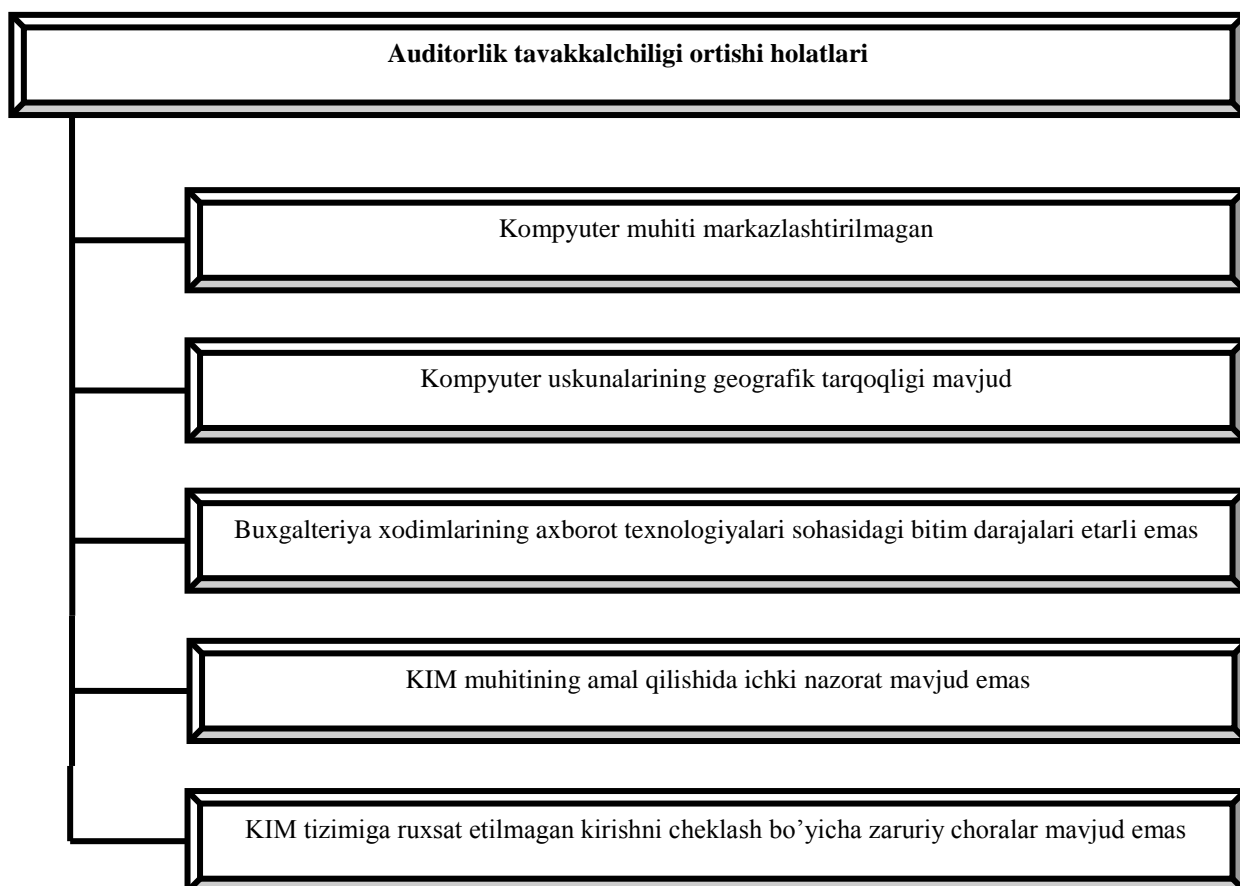
– audit jarayonini ma'lumotlarning kompyuter ishlovidan foydalanib bajarish xarakteri (ma'lumotlarning kompyuter ishlovida bosishga tayyorlangan hujjatlarni chiqarish, xo'jalik yurituvchi sub'ekt ma'lumotlarning kompyuter ishlovi muhitida ishlash);

– xo'jalik yurituvchi sub'ektning kompyuter tizimini o'rganish, baholash uchun qo'yilgan masalalarni bayon qilish uchun mustaqil ekspert jalb qilish;

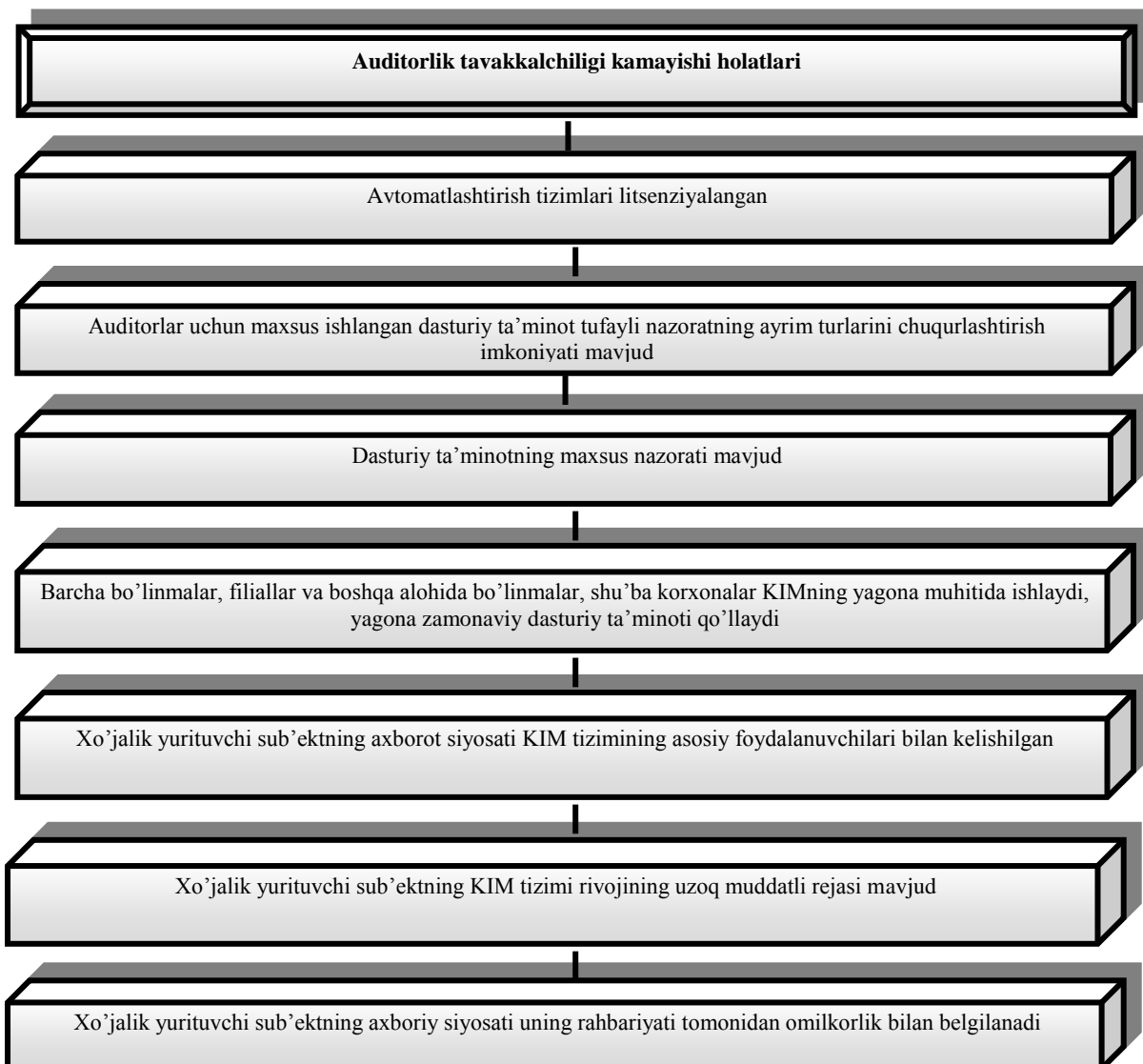
– audit tekshiruvi boshlanish sanasi auditorga xo'jalik sub'ekti bilan audit o'tkazishga tuzilgan shartnomada kelishilgan ko'rinishda axborot taqdim etilgan sanaga mos kelishi kerak.

Xo'jalik yurituvchi sub'ektning buxgalteriya hisobini ma'lumotlarning kompyuter ishlovi muhitida tashkil etish auditorning kasbiy tavakkalchiligiga ta'sir qiladi.

Auditorning tavakkalchiligi quyidagi hollarda ortadi:



Auditorning tavakkalchiligi quyidagi hollarda pasayadi:



Ma'lumotlarning kompyuter ishlovida boshqarishning ichki vositalari ichki nazorat maqsadlariga erishishga yordam beradi. U qo'l ishlarini, shuningdek mutaxassislar tomonidan ishlab chiqilgan dasturlarni o'z ichiga oladi. Qo'l va kompyuter vositalari ma'lumotlarning kompyuter ishlovi muhitiga ta'sir etuvchi boshqaruvning umumiy vositalari va amaliy dasturlarni boshqarishning maxsus vositalarini, jumladan buxgalteriya hisobi dasturlarini boshqarishdan iborat bo'ladi.

Ma'lumotlarning kompyuter ishlovida boshqarish umumiy vositalarining maqsadi ma'lumotlarning kompyuter ishlovi tizimini nazorat qilish chegaralarini aniqlash va ichki nazoratga erishilganda ishonchning qulay darajasini ta'minlashdan iborat.

Boshqaruvning umumiy vositalari quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- boshqaruv xizmatiga oid kafolatlar va tadbirlar;
- amaliy dasturlar tizimini ishlab chiqish va uni to'g'ri holatda bo'lishini ta'minlash;
- yangi yoki qayta qurilgan tizimlarni testdan o'tkazish, o'zgartirish, sotish va hujjatlashtirish;
- ma'lumotlarning kompyuter ishlovi tizimi tomonidan faqat shu maqsadlar uchun mo'ljallangan harakatlarni bajarishning kafolati, shuningdek ulardagi xatolarni aniqlash va tuzatish;
- operatsiyalarga faqat vakolatli xodimlarning kirishini ta'minlash.

Ma'lumotlarning kompyuter ishlovida boshqarish ichki vositalarining maqsadi faqat vakolat berilgan qismlar bo'yicha amaliy dasturlarni boshqarishning o'ziga xos xususiyatli tadbirlarni va keyingisini ro'yxatga olish, shuningdek ularning o'z vaqtidaligini va to'liqligini o'rnatishdan iboratdir.

Ma'lumotlarga kompyuterda ishlov berishni boshqarishning ichki vositalari quyidagilardan iborat:

1. Ishga solishni nazorat qilish:

- operatsiyalarni kompyuter bajarishidan oldin tekshirilgani;
- operatsiyalar mashina o'qish shakliga o'tkazilgani va kompyuter fayllari ma'lumotlariga yozilgani;
- yo'qotilmagan, qo'shilmagan, nusxa ko'chirilmagan va o'zgartirilmagan operatsiyalarni;
- noto'g'ri operatsiyalar bartaraf etilganini qayta tasdiqlanish vaqtida tuzatilgani.

2. Ma'lumotlarning kompyuter fayllari va kompyuterning ishlashini nazorat qilish:

- operatsiyalar kompyuter tomonidan to'g'ri bajarilayotgani;
- operatsiyalarning yo'qotilmagani, qo'shilmaganligi, nusxa ko'chirilmagani va o'zgartirilmagani;
- xatolar o'z vaqtida tuzatilgani va bartaraf etilgani.

### 3. Axborotni kiritishni nazorat qilish:

- bajarilish natijalarining aniqligini;
- axborotga begona shaxslarning kirishi cheklanganligi;
- axborotni uni olishda ruxsati bilan tegishli shaxsga o'z vaqtida berilgani.

Kompyuterni asosiy suiste'mol qilish quyidagi shartlar bo'lgandagina bo'lishi mumkin:

- kompyuterga yoki terminalga bevosita kirilganda;
- ma'lumotlar fayllariga kirilganida;
- vositalarni shaxsiy manfaatlar maqsadida ishlatish imkoniyatining borligida;
- tizimli axborotining tushunarligida;
- kompyuter dasturlariga kirilganida.

## 10.7. Buxgalteriya baholarining auditi

**Buxgalteriya bahosi** - aniq o'lchov usullari bo'lmagan modda summasining yaqinlashtirilgan ko'rsatkichidir.

Auditor buxgalteriya baholari yuzasidan etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarni olishi lozim.

“Buxgalteriya bahosi” atamasi deganda o'lchashning aniq usullari bo'lmaganda moddaning yaqinlashtirilgan qiymati tushuniladi, masalan:

- tovar-moddiy zahiralari va debitorlik qarzi qiymatini ular sotilishining taxmin qilinayotgan qiymatigacha pasaytirish;
- asosiy vositalar qiymatini ularning foydali ishlatish muddati mobaynida taqsimlash shartlari;
- hisoblangan daromad;
- muddati kechiktirilgan daromad;
- sud da'vosi natijasida vujudga kelgan xarajatlarni qoplash bo'yicha zahira;
- yakunlanmagan pudrat shartnomalari bilan bog'liq xarajatlar;
- kafolatli reklamatsiyalar bo'yicha zahira.

Sub'ekt rahbariyati moliyaviy hisobotga kiritilgan buxgalteriya baholari bo'yicha mas'uliyatga ega. Ushbu baholar, ko'pchilik holatlarda, mulohaza chiqarilishi talab etiladigan, sodir etilgan yoki sodir etilishi ehtimoli bor hodisalar oqibati yuzasidan noaniqliklar sharoitlarida tayyorlanadi. Natijada buxgalteriya baholaridan foydalanishda muhim noto'g'riliklar tavakkalchiligi oshadi.

Buxgalteriya hisobi baholarini aniqlash jarayoni modda tavsifiga qarab sodda yoki murakkab bo'lishi mumkin. Masalan, ijara haqini hisoblash oddiy hisob-kitob qilishdan iborat bo'lsa, talabgargir bo'lmagan va ortiqcha tovar-moddiy zahiralari bo'yicha dastlabki zahirani baholash joriy ko'rsatkichlar va bo'lg'usi sotuv hajmlari yuzasidan ancha-muncha tahlilni amalga oshirishni talab qilishi mumkin. Murakkab buxgalteriya baholarini chiqarishda maxsus bilimlar va mulohazalarning yuqori darajasi talab qilinishi mumkin.

Buxgalteriya baholashlarni doimiy asosda vazifasini bajarayotgan buxgalteriya hisobi qotib qolgan tizimining bir qismi yoki faqat davr oxrida vazifasini bajarayotgan qotib qolmagan tizimning bir qismi tariqasida aniqlash mumkin. Ko'pchilik holatlarda buxgalteriya baholari tajribaga asoslangan formula, masalan, asosiy vositalarning har bir turkumi bo'yicha eskirishni standartlashgan me'yorlar bo'yicha hisoblash yoki kafolatli reklamatsiyalar bilan bog'liq xarajatlarni qoplash uchun zahirani hisoblashda sotishdan tushumning standartlashgan foizidan foydalanish bo'yicha chiqariladi. Ushbu holatlarda sub'ekt rahbariyati muntazam ravishda formulani, masalan, aktivlarni foydali ishlatish qoldiq muddatini qayta baholash yoki lozim bo'lganda amaldagi natijalarni formulaning buxgalteriya bahosi va tuzatishlari bilan solishtirish yo'li bilan qaytadan ko'rib chiqishi lozim.

Modda yoki xolis ko'rsatkichlar etishmasligi bilan bog'liq noaniqlik natijasida oqilona dastlabki bahoni ololmaslik mumkin; ushbu holatda auditor 700-XAS "Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik hisobot"ga muvofiq auditorlik hisobotni modifikatsiyalashtirish kerakligini ko'rib chiqishi lozim.

Auditor ushbu vaziyatlarda buxgalteriya bahosi oqilona ekanligi va, kerak bo'lganda, tegishli ravishda yoritilishi yuzasidan etarli bo'lgan tegishli auditorlik

dalillarini olishi lozim. Buxgalteriya bahosini tasdiqlovchi dalillarni aksariyat holatlarda olish qiyinroq va ular moliyaviy hisobotning boshqa moddalarini tasdiqlovchi dalillarga qaraganda kamroq yakuniy hisoblanadi.

Muolaja va usullarni, jumladan buxgalteriya baholarini tayyorlash jarayonida sub'ekt rahbariyati tomonidan buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlaridan foydalanishni tushunish, ko'pchilik holatlarda, auditorlik muolajalarining tavsifi, muddati va hajmini rejalashtirishda auditor uchun muhim hisoblanadi.

Buxgalteriya baholarini auditida auditor quyidagi yondoshishlarning bir yoki birligini qabul qilishi lozim:

(a) sub'ekt rahbariyati tomonidan foydalaniladigan buxgalteriya bahosini tayyorlash jarayonini sharhlash va test sinovlaridan o'tkazish;

(b) sub'ekt rahbariyati tomonidan tayyorlangan baho bilan solishtirish uchun mustaqil bahodan foydalanish; yoki

(v) berilgan buxgalteriya baholarini tasdiqlovchi kelgusi hodisalarni sharhlash.

Sub'ekt rahbariyati tomonidan buxgalteriya bahosini tayyorlash jarayonidan foydalanishini odatda sharhlash va test sinovlaridan o'tkazishda quyidagi qadamlar amalga oshiriladi:

(a) buxgalteriya bahosi asoslanadigan ko'rsatkichlarga baho berish va taxminlarni ko'rib chiqish;

(b) buxgalteriya bahosini tayyorlashda bajariladigan hisob-kitoblarni test sinovidan o'tkazish;

(v) oldingi davrlar uchun berilgan baholarni, mumkin bo'lgan taqdirda, ushbu davrlarning amaldagi natijalari bilan solishtirish;

(g) sub'ekt rahbariyati tomonidan tasdiqlash muolajalarini ko'rib chiqish.

Auditor buxgalteriya bahosi asoslanadigan ko'rsatkichlar qanchalik aniqligi, to'liqligi va o'rinliligiga baho berishni amalga oshiradi. Buxgalteriya ko'rsatkichlaridan foydalanilgan taqdirda, ular buxgalteriya hisobi tizimi orqali ishlov beriladigan ko'rsatkichlar bilan izchil bo'lishi lozim. Masalan, kafolatli

reklamatsiyalar bo'yicha zahiralarni tasdiqlashda, auditor davr oxiriga kafolatli xizmat ko'rsatish muddati hali o'tmagan mahsulot bilan bog'liq ma'lumot buxgalteriya hisobi tizimida tovarlar sotilganligi to'g'risidagi ma'lumotga muvofiq ekanligi to'g'risida auditorlik dalillarni oladi.

Auditor dalillarni sub'ekt tashqarisidagi manbaalardan izlashi mumkin. Masalan, oziq-ovqatlarni taxmin qilingan kelgusi sotuv hajmi izohi asosida hisoblanadigan tovar-moddiy zahiralarni eskirishi yuzasidan tekshirganda, oldingi sotuvlar hamining darajasi, amalda mavjud bo'lgan buyurtmalar va bozor yo'nalishlari kabi ichki ko'rsatkichlarni o'rganishdan tashqari, auditor tarmoq bo'yicha bashorat qilinadigan sotuvlar hajmi va bozor tahliliga asoslangan dalillarni izlashi mumkin. Sud qarorlari va da'volarning moliyaviy oqibatlari yuzasidan sub'ekt rahbariyatining bergan baholarini tekshirishda auditor xuddi shunday sub'ekt huquqshunosi bilan bevosita bog'lanishga intiladi.

Auditor buxgalteriya bahosini aniqlash uchun oqilona asosni shakllantiruvchi to'plangan ko'rsatkichlar tegishli ravishda tahlil va bashoratlar qilinganligiga baho berishni amalga oshiradi. Misol tariqasida debitorlik qarzinining qoplash muddatini tahlil qilishni hamda oldingi tajriba va bashoratdan foydalanishga asoslanib tovar-moddiy zahiralarning qandaydir moddasi mavjud bo'ladigan oylar miqdorini bashorat qilishni keltirish mumkin.

Auditor buxgalteriya bahosida foydalanadigan asosiy taxminlarga sub'ekt tegishli asosga ega ekanligiga baho berishni amalga oshiradi. Ayrim holatlarda, taxminlar tarmoq bo'yicha statistik ko'rsatkichlarga yoki davlat statistika idoralarining inflyatsiyaning bo'lajak darajasi, foiz stavkalari, aholining bandlik darajasi va bozorning kutilayotgan o'sishi kabi ko'rsatkichlariga asoslanadi. Boshqa holatlarda esa, taxminlar faqat ushbu sub'ekt uchun xos bo'ladi va sub'ekt ichida olingan ko'rsatkichlarga asoslanadi.

Buxgalteriya bahosi asoslangan taxminlarga baho berishda, auditor boshqalardan tashqari quyidagilarni ko'rib chiqishi lozim:

- oldingi davrlar bo'yicha moliyaviy natijalar bilan taqqoslaganda ularning oqilonaligi;



- boshqa buxgalteriya baholari yuzasidan foydalaniladigan taxminlar bilan ularning muvofiqligi;

- sub'ektning mos bo'lgan rejalari bilan ularning muvofiqligi.

Auditor o'zgarishlarga sezgir va muhim noto'g'riliklarga moil yoki ta'sirchan bo'lgan taxminlarga alohida e'tiborini qaratishi lozim.

Maxsus usullarni qo'llagan holda baho berishning majmuiviy jarayonida auditorga ekspertlar ishidan, masalan, mineral qazilmalar zahirasini baholash uchun muhandislardan foydalanish talab qilinishi mumkin. Ekspert ishidan foydalanish yuzasidan qo'llanma 620-XAS "Ekspert ishidan foydalanish"da taqdim etilgan.

Auditor sub'ekt rahbariyati tomonidan buxgalteriya baholarini tayyorlashda foydalanadigan doimiy mos formulani sharhlaydi. Bunday sharh sub'ektning oldingi davrlar bo'yicha moliyaviy hisobot natijalarini hamda ushbu tarmoqdagi boshqa sub'ektlar amaliyotdan foydalanishini va auditorga yoritilgan sub'ekt rahbariyatining kelajak rejalari auditor tomonidan bilishligini aks etadi.

Auditor sub'ekt rahbariyati tomonidan foydalanadigan hisob- kitoblar muolajalarini test sinovidan o'tkazadi. Auditorlik test sinovlarining tavsifi, muddati va hajmi buxgalteriya bahosi hisob-kitobining murakkabligi, buxgalteriya bahosini tayyorlashda sub'ekt rahbariyati foydalanadigan muolaja va usullarga berilgan auditorlik baho hamda moliyaviy hisobot kontekstida ushbu bahoning muhimligidan kelib chiqadi.

Auditor iloji boricha oldingi davrlar bo'yicha buxgalteriya baholarini ushbu davrlar bo'yicha amaldagi natijalar bilan solishtiradi. Bu quyidagilarga yordam beradi:

- (a) sub'ekt tomonidan foydalaniladigan baho berish muolajalarining umumiy ishonchliligi yuzasidan dalillarni olishga;

- (b) buxgalteriya baho berish formulasiga tuzatishlar kiritish talab qilinishini ko'rib chiqishda;

(g) amaldagi natijalar bilan dastlabki baholar o'rtasidagi farqlanishlar hisoblanganligi va, lozim bo'lgan joylarda, tegishli tuzatishlar kiritilganligi va yoritilganligini aniqlashda.

Sub'ekt rahbariyati, odatda, buxgalteriya hisobining muhim baholari sharhlaydi va tasdiqlaydi. Auditor tegishli darajadagi rahbariyat tomonidan bunday sharh va tasdiqlash o'tkazilganligini hamda buxgalteriya baholarini belgilanganligini tasdiqlovchi hujjatli dalillar mavjudligini ko'rib chiqadi.

Auditor sub'ekt rahbariyati tomonidan berilgan buxgalteriya baho bilan solishtirish uchun mustaqil baho berishni amalga oshirishi yoki olishi mumkin. Mustaqil baho berishdan foydalanganda auditor, odatda, ko'rsatkichlarga baho beradi, taxminlarni ko'rib chiqadi va tayyorlashda foydalanilgan hisob-kitoblar muolajalarini tekshirib chiqadi. Shuningdek, oldingi davr bo'yicha buxgalteriya baholarini ushbu davr bo'yicha amaldagi natijalar bilan solishtirish o'rinli bo'lishi mumkin.

Davr yakunlangandan keyin, lekin audit tugagunga qadar sodir etilgan operatsiyalar va hodisalar sub'ekt tomonidan tayyorlangan buxgalteriya baholari yuzasidan auditorlik dalillarni taqdim etishi mumkin. Auditor tomonidan bunday sharhlarni amalga oshirish sub'ekt rahbariyati buxgalteriya bahosini tayyorlashda foydalanidigan jarayonni sharhlash yoki buxgalteriya bahosi oqilonaligini aniqlashda mustaqil baho berishdan foydalanish kerakligini kamaytirishi yoki bekor qilishi mumkin.

Auditor auditor tomonidan mijoz biznesini bilishlikka, shuningdek, buxgalteriya bahosi audit o'tkazish paytida olingan auditorlik dalillar bilan muvofiqligiga asoslanib buxgalteriya bahosi oqilonaligiga yakuniy baho berishni amalga oshirishi lozim.

Auditor ma'lumotga ta'sir ko'rsatuvchi qandaydir ahamiyatli kelgusi operatsiyalar yoki hodisalar va buxgalteriya baholarini belgilashda foydalanilgan taxminlar mavjudligini ko'rib chiqadi.

Buxgalteriya baholariga xos bo'lgan noaniqliklar sababli, farqlanishga berilgan baho auditning boshqa bo'limlariga qaraganda murakkabroq bo'lishi

mumkin. Mavjud auditorlik dalillar bilan tasdiqlangan auditor tomonidan baho berilgan summa bilan moliyaviy hisobotga kiritilgan summa o'rtasida farqlar mavjud bo'lgan taqdirda, auditor ushbu farqlarni tuzatishga ehtiyoj borligini aniqlaydi. Agar farq oqilona, masalan, moliyaviy hisobotdagi summa maqbul bo'lgan natijalar doirasidan chiqmasa, tuzatishlarga ehtiyoj qolmasligi mumkin. Shunga qaramasdan, agar auditor mavjud farq oqilona chegarasida emas deb hisoblasa, sub'ekt rahbariyatiga buxgalteriya bahosini qaytadan ko'rib chiqish kerak degan iltimos bilan murojat qilish lozim. Sub'ekt rahbariyati bahoni qaytadan ko'rib chiqishni rad etgan taqdirda, farq noto'g'rilik deb hisoblanadi va uning moliyaviy hisobotga ta'siri muhimligiga baho berishda boshqa noto'g'riliklar bilan birga qo'rib chiqiladi.

Auditor, shuningdek, asoslangan deb qabul qilingan alohida farqlar bir yo'nalishga shunday joylashtirilganki, ular majmui holda moliyaviy hisobotga muhim ta'sir ko'rsatishi mumkinligini ko'rib chiqadi. Bunday vaziyatlarda auditor buxgalteriya baholarini umumiy majmui shaklida ko'rib chiqishi lozim.

### **10.8. Bog'liq tomonlar**

550-sonli xalqaro audit standartida bog'liq tomonlar va bog'liklik tomonlar orasidagi operatsiyalari quyidagicha ifodalangan:

**Bog'liq tomon** - moliyaviy va tezkor qarorlarni qabul qilish jarayonida bir tomon boshqa tomon ishini nazorat qilgan yoki ahamiyatli darajada ta'sir ko'rsatish qobiliyatiga ega bo'lgan taqdirda tomonlar bog'liq deb hisoblanadi.

**Bog'liq tomonlar orasidagi operatsiyalar** - narxi belgilanganligidan qat'i nazar, bog'liq tomonlar o'rtasida bir-biriga zahiralar yoki majburiyatlarni o'tkazish.

Auditor bog'liq tomonlar sub'ekti rahbariyatining solishtirish, ular to'g'risida ma'lumotni yoritish va bog'liq tomonlar o'rtasidagi muhim hisoblangan operatsiyalarning moliyaviy hisobotga ta'siri yuzasidan etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarni olish uchun mo'ljallangan auditorlik muolajalarini amalga

o'shinishi lozim. Shunga qaramasdan, audit bog'liq tomonlar o'rtasidagi barcha operatsiyalarni aniqlab berishini kutish mumkin emas.

200-XAS "Moliyaviy hisobot auditini tartibga soluvchi umumiy tamoyillar va uning maqsadi"da qayd etilganidek, muayyan vaziyatlarda moliyaviy hisobotning alohida tasdiqlari bo'yicha xulosa chiqariladigan engil dalillarning ishonchliligiga ta'sir ko'rsatishi ehtimoli bor cheklovlar mavjud. Bog'lik tomonlar to'g'risida ma'lumot to'liq yoritilganligi haqida moliyaviy hisobotning tasdiqlari yuzasidan noaniqlik darajasini hisobga olgan holda, xalqaro standartda bayon etilgan muolajalar, har qanday solishtirilgan auditorlik vaziyatlar mavjud bo'lmagan holda, bunday tasdiqlar yuzasidan quyidagi etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarini taqdim etadi:

(a) noto'g'rilik tavakkalchiligini odatda kutilayotgandan yuqoriga oshiradigan;

(b) bog'liq tomonlar yuzasidan muhim noto'g'rilik vujudga kelganligiga qo'rsatadigan.

Qaerdadir bunday vaziyatlar mavjudligi to'g'risida qandaydir belgilar bo'lsa, auditor ushbu vaziyatlarda o'rinli bo'lgan modifikatsiyalashtirilgan, kengaytirilgan yoki qo'shimcha muolajalarni amalga oshirishi lozim.

Rahbariyat bog'liq tomonlar solishtirilishi va ular to'g'risida ma'lumot yoritilishi va bunday tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar yuzasidan mas'uliyatga ega. Bunday mas'uliyat rahbariyatdan hisob yozuvlarida bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar tegishli solishtirilganligi va moliyaviy hisobotda yoritilganligini ta'minlovchi buxgalteriya hisobi va ichki nazoratning mos tizimlari tadbiiq etilishini talab qiladi.

Auditor sub'ekt va tarmoq faoliyati to'g'risida moliyaviy hisobotga muhim ta'sir ko'rsatadigan hodisalar, operatsiyalar va amaliyotni solishtirish imkoniyatini beradigan bilimlar darajasiga ega bo'lishi lozim. Bog'liq tomonlar va bunday tomonlar o'rtasida operatsiyalar mavjudligi, odatda, biznesning o'ziga xos tavsifi kabi qaralsa ham, auditor ularga alohida e'tiborini qaratishi lozim, chunki:

(a) moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asoslar, moliyaviy hisobotda bog'liq tomonlar va operatsiyalar bo'yicha muayyan o'zaro bog'liqliklar yoritilishini talab qilishi mumkin;

(b) bog'liq tomonlar yoki bog'liq tomonlar o'rtasida operatsiyalar mavjudligi moliyaviy hisobotga ta'sir etishi mumkin. Masalan, sub'ektning soliqlar to'lash bo'yicha majburiyatlari va xarajatlariga, bog'liq tomonlar mavjud bo'lganligida alohida ko'rib chiqishni talab qiluvchi turli yurisdiksiyalar bo'yicha soliqqa oid qonunchilik ta'sir ko'rsatishi mumkin;

(v) auditorlik dalilining manbai unga auditor tomonidan beriladigan bahoga ta'sir ko'rsatadi. Bog'liq bo'lmagan uchinchi tomonlardan olingan yoki ular tomonidan tayyorlangan auditorlik dalillar ishonchlilikning katta darajasiga ega bo'lishi mumkin;

(g) bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar nafaqat oddiy ishga oid mulohazalar bilan, balki, masalan, foydani taqsimlash yoki tovlamachilik bilan ham asoslanishi mumkin.

Auditor direktorlar va rahbariyat tomonidan taqdim etilgan barcha ma'lum bog'liq tomonlar nomini aniqlab beruvchi ma'lumotlarni sharhlashi va ushbu ma'lumot to'liqligi yuzasidan quyidagi muolajalarni bajarishi lozim:

(a) ma'lum bo'lgan bog'liq tomonlarning nomini aniqlash uchun oldingi yil bo'yicha ishchi hujjatlarni sharhlash;

(b) bog'liq tomonlarni solishtirish bo'yicha sub'ekt muolajalarini sharhlash;

(v) direktor va mansabdor shaxslarning boshqa sub'ektlar bilan aloqasi to'g'risida so'rovnoma o'tkazish;

(g) asosiy aktsiyadorlar nomlarini olish uchun aktsiyadorlar bo'yicha yozuvlarni sharhlash yoki, lozim bo'lsa, qimmatli qog'ozlar ushlab turuvchilari reestridan asosiy aktsiyadorlar ro'yxatini olish;

(d) aktsiyadorlar va direktorlar kengashi majlislarining bayonnomalari hamda direktorlarga tegishli bo'lgan ishtirok etish ulushi reestrlari kabi boshqa tegishli belgilangan yozuvlarni sharhlash;

(e) joriy paytda auditda band bo'lgan boshqa auditorlar yoki oldingi auditorlar bilan qo'shimcha bog'liq tomonlar to'g'risida ma'lum bo'lgan ma'lumot haqida so'rovnoma o'tkazish;

(j) sub'ektning daromad solig'iga oid deklaratsiyasi va nazorat idoralariga taqdim etiladigan boshqa ma'lumoti bo'yicha sharhlashni amalga oshirish.

Agar, auditor mulohazasi bo'yicha, ahamiyatli bog'liq tomonlar bo'yicha aniqlab bo'lmaslik tavakkalchiligi past bo'lsa, ushbu muolajalar tegishli ravishda modifikatsiyalashtirilishi mumkin.

Moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asoslar bog'liq tomonlar o'rtasidagi o'zaro bog'liqliklarni yoritishni talab qilgan joylarda, auditor bunday yoritish mos ekanligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Auditor direktorlar va rahbariyat tomonidan bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar to'g'risida taqdim etgan ma'lumotni sharhlashi va bog'liq tomonlar o'rtasida amalga oshirilgan boshqa muhim operatsiyalar yuzasidan sezgir bo'lishi lozim.

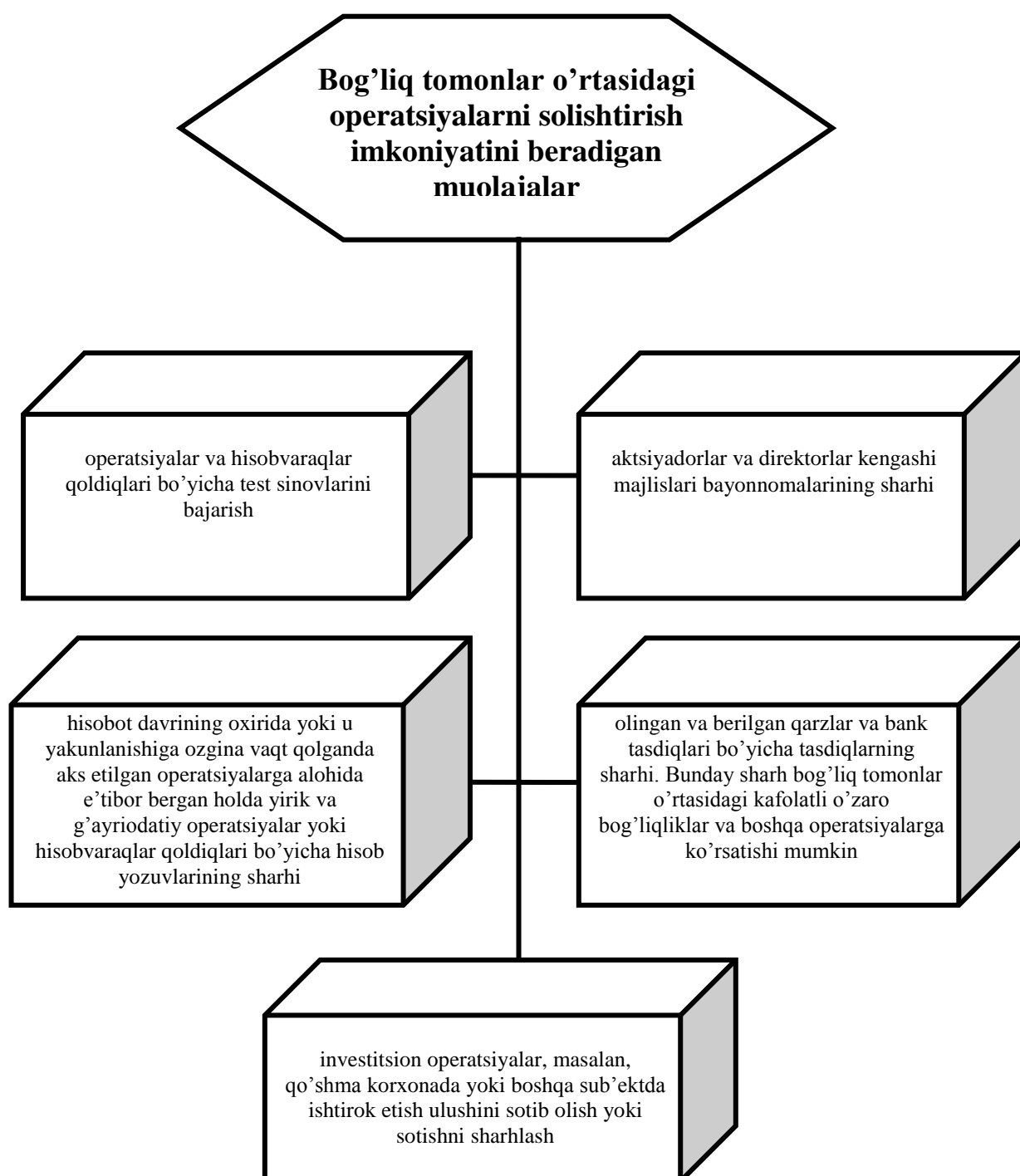
Buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlari to'g'risida tushunish olgandan va nazorat tavakkalchiligiga dastlabki baho bergandan keyin, auditor bog'liq tomonlar o'rtasida operatsiyalarga ruxsat berish va ularni hisobga olish bo'yicha nazorat muolajalari mosligini ko'rib chiqishi lozim.

Audit paytida auditor mazkur vaziyatlarda g'ayriodatiy ko'ringan va oldin solishtirilmagan bog'liq tomonlar mavjudligiga ko'rsatadigan operatsiyalarga alohida e'tibor berishi lozim. Quyida bunday operatsiyalar misol tariqasida keltirilgan:

- nostandart tijorat shartlari bilan, maslan, g'ayriodatiy narxlar, foiz stavkalari, kafolat va qoplash shartlari bilan operatsiyalar;
- ko'rinishi mantiqiy asoslanmagan operatsiyalar;
- mohiyati shaklidan farqli operatsiyalar;
- g'ayriodatiy usul bilan ishlov berilgan operatsiyalar;

- muayyan buyurtmachilar yoki mol etkazib beruvchilar bilan amalga oshirilgan operatsiyalarga nisbatan yirik yoki muhim operatsiyalar;
- beminnat boshqaruv xizmatlarini olish yoki taqdim etish kabi hisobga olinmagan operatsiyalar.

Audit paytida auditor bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalarni solishtirish imkoniyatini beradigan muolajalarni bajaradi. Ushbu muolajalarga misol tariqasida quyidagilarni keltirish mumkin:



Bog'liq tomonlar o'rtasida solishtirilgan operatsiyalarni tekshirishda auditor ushbu operatsiyalar tegishli ravishda hisobga olinganligi va yoritilganligi yuzasidan etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarini olishi lozim.

Bog'liq tomonlar o'rtasidagi o'zaro bog'liqlik tavsifini hisobga olgan holda bog'liq tomonlar o'rtasidagi operatsiyalar yuzasidan dalillarcheklovlarga ega bo'lishi mumkin, masalan, bog'liq tomonda konsignatsiyada bo'lgan tovar-moddiy zahiralarning mavjudligi, yoki bosh kompaniyaning sho''ba korxonasiga royalti bo'yicha xarajatlarni aks etish yuzasidan bergan yo'riqnomasi. Bunday operatsiyalar bo'yicha tegishli dalillarga erishish cheklovlarga ega bo'lganligi sababli, auditor quyidagi muolajalar bajarilishini ko'zda tutishi lozim:

- bog'liq tomon bilan amalga oshirilgan operatsiyalar shartlari va summasini tasdiqlash;
- bog'liq tomonda mavjud bo'lgan dalillarni tekshirish;
- ushbu operatsiyaga aloqador bo'lgan shaxslar, masalan, banklar, huquqshunoslar, kafolatchilar va agentlar bilan ma'lumotni tasdiqlash yoki muhokama qilish.

Auditor quyidagilar yuzasidan sub'ekt rahbariyatining yozma taqdimotlarini olishi lozim:

- (a) bog'liq tomonlar solishtirilishiga tegishli taqdim etilgan ma'lumotning to'liqligi to'g'risida;
- (b) moliyaviy hisobotda bog'liq tomonlar mos yoritilganligi to'g'risida.

Agar auditor bog'liq tomonlar va bunday tomonlar o'rtasidagi amalga oshirilgan operatsiyalar yuzasidan etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarini ololmasa yoki moliyaviy hisobotda ular mos yoritilmagan degan xulosaga kelsa, auditor auditorlik hisobotini tegishli ravishda modifikatsiyalashtirishi lozim.

### **10.9. Boshqa auditor va ichki audit ishidan foydalanish**

**Boshqa auditor** - asosiy auditor dan farqlanadigan va asosiy auditor tomonidan audit o'tkazilgan moliyaviy hisobotga kiritilgan sub'ektning tarkibiy qismi bo'lgan moliyaviy ma'lumot bo'yicha hisobot tayyorlashga mas'ul bo'lgan



auditor. “Boshqa auditorlar” tushunchasiga xuddi shu yoki boshqa nom bilan ataladigan affiliilangan firmalar, korrespondent firmalar, shuningdek ushbu kompaniya bilan bog’liq bo’lmagan auditorlar kiradi.

Asosiy auditor boshqa auditor ishidan foydalanilgan taqdirda, asosiy auditor boshqa auditorning ishi auditga qanday ta’sir ko’rsatishini aniqlashi lozim.

“Asosiy auditor” - auditi boshqa auditor tomonidan o’tkazilgan, moliyaviy hisobot sub’ektning bir yoki undan ko’proq tarkibiy qismlari bo’yicha moliyaviy ma’lumotdan iborat bo’lgan taqdirda, sub’ektning moliyaviy hisoboti bo’yicha auditorlik hisobotini tayyorlash uchun mas’uliyatga ega bo’lgan auditor.

“Boshqa auditor” - asosiy auditoridan farqli va asosiy auditor tomonidan audit o’tkazilgan moliyaviy hisobotiga kiritilgan sub’ekt tarkibiy qismining moliyaviy hisoboti bo’yicha hisobot tayyorlash uchun mas’uliyatga ega bo’lgan auditor. “Boshqa auditorlar” tushunchasiga huddi shu yoki boshqa nom bilan atalgan affiliirlangan firmalar, ushbu kompaniya bilan bog’liq bo’lmagan firma-korrespondentlar kiritiladi.

“Tarkibiy qism” - moliyaviy ma’lumoti asosiy auditor tomonidan o’tkazilgan bo’linma, filial, sho’ba korxonasi, qo’shma korxonasi, uyushmalashtirilgan kompaniya yoki boshqa sub’ekt.

Auditor o’zining shaxsiy ishtiroki asosiy auditor sifatida harakat qilish uchun etarli ekanligini ko’rib chiqishi lozim. Shu maqsadda asosiy auditor quyidagilarni ko’rib chiqishi lozim:

(a) auditi asosiy auditor tomonidan o’tkazilgan moliyaviy hisobot qismining muhimligi;

(b) asosiy auditor tomonidan sub’ekt tarkibiy qismining biznesini bilish darajasi;

(v) auditi boshqa auditor tomonidan o’tkazilgan sub’ekt tarkibiy qismining moliyaviy hisobotidagi muhim noto’g’riliklar mavjudligi;

(g) asosiy auditor auditda ahamiyatli ishtirok etishga olib keluvchi boshqa auditor tomonidan sub’ektning tarkibiy qismi auditi yuzasidan xalqaro standartda bayon etilgan qo’shimcha muolajalarni bajarish.

Boshqa auditor ishidan foydalanishni rejalashtirganda, asosiy auditor aniq belgilangan topshiriq kontekstida boshqa auditorning kasbiy xabardorligini ko'rib chiqishi lozim. Bunday ko'rib chiqish uchun ma'lumotning ayrim manbai bo'lib kasbiy tashkilotda umum qabul qilingan a'zolik, boshqa firmada umum qabul qilingan a'zolik yoki qandaydir boshqacha aloqadorlik yoki boshqa auditor ishlaydigan kasbiy tashkilotning tavsiyanomasi hisoblanadi. Tegishli holatlarda bunday manbaalarni boshqa auditorlar, bankirlar va hokazolar bilan so'rovnomalar o'tkazish yoki boshqa auditor bilan muhokama o'tkazish bilan kengaytirish mumkin.

Asosiy auditor aniq belgilangan topshiriq kontekstida boshqa auditorning ishi asosiy auditorning maqsadlariga muvofiq ekanligi yuzasidan etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarini olish uchun muolajalarni bajarishi lozim.

Asosiy auditor boshqa auditorga quyidagilar bo'yicha tavsiyalar berishi lozim:

(a) sub'ekt bilan bir qatorda, uning tarkibiy qismiga nisbatan mustaqil bo'lish to'g'risida talablar va bu bilan rozi bo'lganligi to'g'risida yozma ravishda tasdiq olish;

(b) auditor tomonidan bajariladigan ish va uning hisoboti foydaliligi va auditning dastlabki rejalashtirish bosqichida ular harakatlarini muvofiqlashtirish uchun etarli kelishib olish. Asosiy auditor boshqa auditorni alohida ko'rib chiqishni talab etadigan bo'limlar, yoritishni talab etishi mumkin bo'lgan firma ichidagi operatsiyalarni solishtirish va auditni yakunlash uchun ish jadvali kabi jabhalar bilan tanishtirishi lozim;

(v) buxgalteriya hisobi, audit va hisobot talablari va ular bilan rozi ekanligini tasdiqlash uchun yozma tasdiqnoma olish.

Asosiy auditor shuningdek, masalan, boshqa auditor bilan qo'llaniladigan auditorlik muolajalarini muhokama qilishi, boshqa auditor yozma muolajalar rezyumesining sharhlashi (savolnoma yoki nazorat ro'yxati ko'rinishida bo'lishi mumkin) yoki boshqa auditorning ishchi hujjatlarini sharhlashi mumkin. Asosiy auditor xohishi bo'yicha boshqa auditorga tashrif buyurganda ushbu muolajalarni

bajarishi mumkin. Muolajalarning tavsifi, muddati va hajmi kelishuvning aniq belgilangan vaziyatlaridan va asosiy auditor boshqa auditorning kasbiy xabardorligini bilishligiga bog'liq. Bu bilimlar boshqa auditorning oldingi auditorlik ishini sharhlash natijasida kengayishi mumkin.

Asosiy auditor muolajalarni qo'llash zaruriyati yo'q degan xulosaga kelishi mumkin, chunki oldin boshqa auditor o'z amaliyotida qabul qilingan sifat nazoratining siyosati va muolajalariga rioya qilganligi to'g'risida etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillari olingan. Masalan, ular affiliirlangan firmalarga taalluqli bo'lsa, asosiy auditor va boshqa auditor ichki firma sharhi, amaldagi siyosat va muolajalar bo'yicha testlar, tanlab olish auditi bo'yicha ishchi hujjatlarni sharhlash kabi auditorlik dalillarini taqdim etuvchi muolajalarni nazarda tutgan uzoq muddatli rasmiy aloqalarda bo'lishi mumkin.

Asosiy auditor boshqa auditorning ahamiyatli amaldagi xulosalarini ko'rib chiqishi lozim.

Asosiy auditor boshqa auditor va tarkibiy qism rahbariyati bilan auditorlik amaldagi xulosalarni yoki tarkibiy qismning molyaviy hisobotiga ta'sir etuvchi boshqa jabhalarni muhokama qilish o'rinli deb hisoblashi mumkin hamda yozuvlar bo'yicha yoki tarkibiy qismning moliyaviy ma'lumoti bo'yicha qo'shimcha test sinovlarini o'tkazish lozimligi to'g'risida qaror qabul qilishi mumkin.

Asosiy auditor tarkibiy qism auditi bo'yicha ishchi hujjatlarida boshqa auditor tomonidan kimning moliyaviy ma'lumoti audit qilinganligini, umuman sub'ekt moliyaviy hisoboti uchun ularning ahamiyatliligini, boshqa auditorlarning nomlarini va sub'ekt alohida tarkibiy qismlarining moliyaviy hisoboti muhim emasligi to'g'risida qilingan qandaydir xulosalarni hujjatli rasmiylashtirishi lozim. Asosiy auditor, shuningdek, bajarilgan muolajalar va chiqarilgan xulosalarni hujjatlashtirishi lozim. Masalan, boshqa auditorning sharhlangan ishchi hujjatlarini solishtirish va boshqa auditor bilan qilingan muhokama natijalarini yozib borish lozim.

Asosiy auditor boshqa auditorning ishidan foydalanish kontekstidan xabardor bo'lgan boshqa auditor, asosiy auditor bilan hamkorlik qilishi lozim.

Masalan, boshqa auditor qo'yilgan talablarga muvofiq bajara olmaydigan boshqa auditorning har qanday ish jabhalariga asosiy auditorning diqqatini jalb qilishi lozim. Huddi shunga o'xshash, huquqiy va kasbiy mulohazalarga muvofiq, boshqa auditor asosiy auditorning e'tibori uchun etib borgan va boshqa auditorning ishiga muhim ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan har qanday jabhalar bo'yicha maslahatga muhtoj bo'ladi.

Asosiy auditor boshqa auditorning ishidan foydalanib bo'lmaydi degan xulosaga kelganda va asosiy auditor boshqa auditor tomonidan sub'ektning tarkibiy qismi audit qilinganligi yuzasidan etarli bo'lgan qo'shimcha muolajalarni bajara olmagan taqdirda, audit qo'lami cheklanganligi sababli, asosiy auditor o'z fikrini sharhlar bilan bildirishi yoki fikr bildirishni rad etishi lozim.

Agar boshqa auditor modifikatsiyalashtirilgan auditorlik hisoboti taqdim etsa yoki taqdim etishni mo'ljallasa, asosiy auditor hisobot beradigan sub'ektning moliyaviy hisoboti yuzasidan bunday tavsif va ahamiyatga ega bo'lgan modifikatsiya jabhasi ishonchliligi shunchalikki, asosiy auditorning hisoboti modifikatsiyalashtirishni talab qilishgacha olib kelishini ko'rib chiqishi lozim.

Ayrim mamlakatlarning me'yoriy hujjatlari asosiy auditorga umuman moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosani boshqa auditorning sub'ektning bir yoki ko'proq tarkibiy qismlari auditi bo'yicha hisobotiga asosan shakllantirishga imkoniyat beradi. Asosiy auditor bunday qilgan taqdirda, asosiy auditorning hisobotida ushbu holat aniq belgilanishi va boshqa auditor moliyaviy hisobotning bir qismi yuzasidan amalga oshirgan auditining muhimligi aks etilishi lozim.

**Ichki audit** - sub'ekt tarkibida uning xizmat bo'linmasi sifatida tashkil etilgan ishni baholash bo'yicha faoliyat. Boshqa masalalar bilan bir qatorda, uning vazifasi buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlari mosligi va samaradorligini tekshirish, baholash va monitoringdan iborat.

Tashqi auditor ichki audit xizmati faoliyatini va uning tashqi auditorlik muolajalarga ta'sirini, agar bunday holat bo'lsa, ko'rib chiqishi lozim.

“Ichki audit” sub'ekt ichida uning bir xizmat bo'linmasi sifatida tashkil etilgan ishga baho berish faoliyatini ifodalaydi. Boshqa masalalar bilan bir qatorda,

uning vazifasiga buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlarini tekshirish, baho berish va uning mosligi va samaradorligi yuzasidan muntazam ravishda nazoratni amalga oshirish kiradi.

Tashqi auditor bildirilgan auditorlik fikr va tashqi auditorlik muolajalarning tavsifi, muddati va hajmini aniqlash yuzasidan yakka tartibda mas'uliyatga ega bo'lganligi bilan, ichki auditorlik xizmatining muayyan elementlari tashqi auditor uchun foydali bo'lishi mumkin.

Ichki audit xizmatining qo'lam va vazifalari o'zgaruvchan va sub'ektning kattaligi va tizimi hamda rahbariyatining talablariga qaram bo'ladi. Odatda ichki auditorlik faoliyati quyidagi masalalarning bir yoki bir nechasini qamrab oladi:

- buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlarini sharhlash. Buxgalteriya hisobi va ichki nazoratning tegishli tizimlarini tashkil etish sub'ekt rahbariyatining mas'uliyatida bo'ladi va har doim nazoratni talab qiladi. Odatda sub'ekt rahbariyati ichki auditga ushbu tizimlarni sharhlash, vazifasini bajarish yuzasidan muntazam nazoratni amalga oshirish hamda ularni takomillashtirish bo'yicha takliflar kiritish yuzasidan muayyan mas'uliyat yuklaydi;

- moliyaviy va operatsion ma'lumotni tekshirish. Ushbu ish solishtirish, o'lchash, turkumlash va aks etish uchun foydalaniladigan vositalarni sharhlashdan hamda alohida moddalar bo'yicha aniq so'rovnomalarni o'tkazish, jumladan, operatsiyalar, hisobvaraqlar saldolari va muolajalarni mufassal test sinovidan o'tkazishdan iborat bo'lishi mumkin;

- faoliyat tejamkorligi, oqilonaligi va samaradorligini, jumladan, sub'ekt ishi yuzasidan moliyaviy bo'lmagan nazorat vositalarini sharhlash;

- qonunchilikka, me'yoriy hujjatlarga va boshqa tashqi talablarga hamda sub'ekt rahbariyatining siyosati, ko'rsatmalari va boshqa ichki talablarga muvofiqligini sharhlash.

Ichki audit xizmatining o'rnini sub'ekt rahbariyati tomonidan belgilanadi va uning vazifalari moliyaviy hisobot bo'yicha mustqil auditorlik hisobotini taqdim etish uchun tayinlangan tashqi auditorning vazifalaridan farqlanadi. Ichki auditning vazifasiga oid masalalari sub'ekt rahbariyatining talablariga qarab o'zgaradi.

Tashqi auditor, avvalambor, moliyaviy hisobotda muhim noto'g'riliklar mavjudligini aniqlashga manfaatdor.

Shunga qaramasdan, ichki va tashqi auditning maqsadlariga erishishning ayrim vositalari ko'pchilik holatlarda bir-biriga o'xshash, shuning uchun ichki auditning muayyan jabhalari tashqi auditorlik muolajalarining tavsifi, muddati va hajmini belgilashda foydali bo'lishi mumkin.

Ichki audit xizmati sub'ektning bir qismi hisoblanadi. Ichki audit xizmatining muxtorlik va xolislik darajasidan qat'i nazar, u moliyaviy hisobot bo'yicha fikr bildirishda tashqi auditoridan talab qilinadigan mustaqillik darajasiga erisha olmaydi. Tashqi auditor bildirilgan auditorlik fikr bo'yicha yakka tartibda mas'uliyatga ega va ushbu mas'uliyat ichki audit xizmatining qandaydir ishidan foydalanilganligi hisobiga pasaytirilishi mumkin emas. Moliyaviy hisobotning auditi doirasida barcha baho berish bo'yicha mulohazalar tashqi auditorning mas'uliyat doirasi hisoblanadi.

Tashqi auditor auditni rejalashtirishda va samarali auditorlik yondoshishni ishlab chiqishda yordam beradigan ichki auditorlik faoliyat to'g'risida etarli tushunish olishi lozim.

Samarali ichki audit ko'pchilik holatlarda tashqi auditor tomonidan bajarilayotgan muolajalarning tavsifi va muddatini modifikatsiya-lashtirish hamda hajmini kamaytirish imkonini beradi, lekin ularni batamom yo'q qila olmaydi. Shunga qaramasdan ayrim holatlarda, ichki audit faoliyatini ko'rib chiqish natijalariga ko'ra, tashqi auditor tashqi auditorlik muolajalarga ichki auditning qandaydir ta'siri mavjud emasligi to'g'risida qaror qabul qilishi mumkin.

Auditni rejalashtirishda tashqi auditor, uning fikricha, ichki auditning ishi, auditning aniq belgilangan jabhalarda moliyaviy hisobotning tashqi auditi uchun ahamiyatli bo'lganda, ichki audit xizmatining vazifalariga dastlabki baho berishi lozim.

Tashqi auditor tomonidan ichki auditning vazifalariga berilgan dastlabki baho tashqi auditorlik muolajalarning tavsifi, muddati va hajmini

modifikatsiyalashtirishda ichki audit xizmati ishidan foydalanish yuzasidan tashqi auditorning mulohazasiga ta'sir ko'rsatadi.

Tushunish olishda va ichki audit xizmati vazifasiga dastlabki baho berishni bajarishda quyidagilar muhim omil hisoblanadi:

(a) Tashkiliy maqom: sub'ektda ichki audit xizmatining aniq belgilangan maqomi va u xolis bo'lishlik qobiliyatiga ushbu maqomning ta'siri. Mukammal holatda ichki audit xizmati sub'ektning yuqori darajadagi rahbariyatiga hisobdor va boshqa qandaydir operatsion mas'uliyatdan ozod etilgan. Sub'ekt rahbariyati tomonidan ichki audit xizmatiga qo'yiladigan har qanday majburiyatlar yoki cheklovlarni sinchkovlik bilan ko'rib chiqish lozim. Xususan, ichki auditorlar tashqi auditor bilan erkin aloqada bo'lishi lozim.

(b) Vazifalar doirasi: ichki auditor tomonidan bajarilgan topshiriqlarning tavsifi va hajmi. Tashqi auditoridan, shuningdek, sub'ekt rahbariyati tomonidan ichki audit xizmatining tavsiyalari hisobga olinishi va bunga qandaydir dalillar mavjudligini ko'rib chiqish talab etiladi.

(v) Texnikaviy kasbiy xabardorlik: ichki audit ichki auditor sifatida ishlash uchun tegishli texnikaviy tayyorgarlikka va malakaga ega bo'lgan shaxslar tomonidan bajarilishi. Masalan, tashqi auditor ichki audit xizmati xodimlarining ishga qabul qilish va o'qitish bo'yicha siyosatni, ular tajribasi va malakasining sharhini bajarishi mumkin.

(g) Tegishli kasbiy sinchkovlik: ichki audit xizmatining ishi tegishli ravishda rejalashtirilishi, unga rahbarlik qilish, sharhlanishi va hujjatlashtirilishi. Audit bo'yicha yo'riqnomalar ishchi dasturlar va ishchi hujjatlar etarli miqdorda mavjudligini ko'rib chiqish lozim.

Ichki audit xizmatining ishidan foydalanishni rejalashtirishda tashqi auditor ushbu davr bo'yicha ichki audit xizmatining dastlabki ish rejasini ko'rib chiqishi va, imkoniyati boricha, uni eng oldingiroq bosqichda muhokama qilishi lozim. Ichki audit xizmatining ishi tashqi auditor muolajalarining tavsifi, muddati va hajmini belgilashda hisobga olingan taqdirda, ushbu ish muddati, audit bilan qamrab olish darajasi, test sinovlarining darajasi va tanlab olishning taklif

etilayotgan usullari, bajarilgan ishning hujjatli rasmiylashtirilishi hamda sharhlarni bajarish va hisobotni taqdim etish muolajalari yuzasidan oldindan kelishib olish maqsadga muvofiqdir.

Davr mobaynida uchrashuvlar tegishli vaqt oralig'ida muntazam ravishda amalga oshirilgan taqdirda, ichki audit xizmati bilan o'zaro ta'sir ko'proq samara beradi. Tashqi auditor tegishli ichki auditorlik hisobotlardan hamda tashqi auditorning ishiga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan ichki auditorning diqqatini jalb qilgan har qanday ahamiyatli masalalar to'g'risida xabardor bo'lishi va ulardan erkin foydalanish imkoniyatiga ega bo'lishi lozim. Shu tarzda, odatda, tashqi auditor ichki audit xizmatining ishiga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan qandaydir ahamiyatli masalalar bo'yicha ichki auditorga xabar beradi.

Agar tashqi auditor ichki audit xizmatining aniq belgilangan ishidan foydalanishni ko'zlagan bo'lsa, u uning tashqi audit maqsadlariga mosligini tasdiqlash uchun, ushbu ishga baho berishi va test sinovidan o'tkazishi lozim.

Ichki audit xizmati ishining aniq belgilangan natijalariga baho berish ishlar va kasbga doir dasturlar qo'lami mosligiga baho berishdan iborat hamda ichki audit xizmatining ishiga berilgan dastlabki baho tegishlicha qolganligiga bog'liq. Ushbu baho berish quyidagi jabhalarni ko'rib chiqishdan iborat bo'lishi mumkin:

(a) ishlar ichki auditor sifatida ishlash uchun tegishli texnikaviy va kasbiy tayyorgarlikka ega shaxslar tomonidan bajarilayotganligi hamda auditor yordamchilari tomonidan bajarilayotgan ishlarga rahbarlik qilish, sharhlash va hujjatlashtirish to'g'ri amalga oshirilayotganligi;

(b) xulosalarni shakllantirish uchun oqilona asos bo'lib xizmat qiladigan etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillari olinganligi;

(v) mazkur vaziyatlarni hisobga olgan holda shakllantirilgan xulosalar muvofiqligi va har qanday hisobotlar bajarilgan ishlar natijalariga izchilligi;

(g) ichki audit xizmati tomonidan aniqlangan har qanday istisnolar yoki g'ayriodatiy masalalar bo'yicha tegishli ishlar amalga oshirilishi.

Ichki audit xizmati aniq belgilangan ishi bo'yicha test sinovining tavsifi, muddati va hajmi, aniq ko'rilyotgan masalaga qo'llash uchun tashqi auditor



tomonidan tavakkalchilik va muhimlikka bergan bahosiga, ichki audit xizmatining ishiga berilgan dastlabki bahoga hamda ishining aniq belgilangan natijalariga berilgan bahoga bog'liq. Bunday test sinovlari ichki audit xizmati tomonidan tekshirib bo'lingan moddalarni qaytadan tekshirishdan, shunga o'xshash moddalarni tekshirishdan va ichki audit xizmati tomonidan muolajalarni bajarish yuzasidan kuzatishni amalga oshirishdan iborat bo'lishi mumkin.

Tashqi auditor o'zi tomonidan baho berilgan va test sinovidan o'tkazilgan ichki audit xizmati ishining aniq belgilangan natijalariga tegishli o'zining xulosalarini hujjatli ravishda qayd etadi.

### **Takrorlash uchun savollar**

1. Auditni rejalashtirish qanday bosqichlardan iborat?
2. Auditorlik isbotlash deganda nimani tushunasiz?
3. Auditni hujjatlashtirish qanday amalga oshiriladi?
4. Audit davomida buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi o'rganish va baholash nimani o'z ichiga oladi?
5. Buxgalteriya hisobotida o'zgarishlar bo'lganida auditorning hatti-harakati deganda nimani tushunasiz?
6. Qaysi hollarda ekspert xizmatidan foydalaniladi?
7. Auditorlik tanlash qanday amalga oshiriladi?
8. Asosiy auditorning boshqa auditorlardan qanday farqli jihatlari mavjud?

### **Mavzu bo'yicha testlar**

**1. Auditni rejalashtirish nechanchi «Auditorlik faoliyatining xalqaro standarti» bilan belgilangan.**

A. № 300

B. № 200

C. № 100

D. № 400

**2. Rejalashtirish auditorlik guruhi rahbari tomonidan audit o'tkazishning umumiy tamoyillari kabi, xususiy tamoyillariga ham muvofiq amalga oshiriladi, ular...**

A. Uyg'unlik, uzluksiz, maqbullik

B. Mustaqillik, rejalilik, halollik

C. Izchillik, aniqlik, haqiqiylik

D. Muvofiqlik, tushunarlilik, tizimlilik

**3. Ichki nazorat tizimi quydagi qaysi tarkibiy qismga bo'linadi.**

A. Nazorat muhiti, korxonadagi buxgalterlik hisobi tizimi, nazorat amallari

B. Siyosat va boshqaruv uslublari va tuzilmasi

C. Kadrlar masalasi va amaliyoti boshqaruv funktsiyalari, ma'suliyatni taqsimlash uslublari

D. Barcha javoblar to'g'ri

**4. 300-son XASga muvofiq auditni rejalashtirish necha bosqichga bo'linadi?**

A. 3

B. 2

C. 4

D. 5

**5. 300-son XASga binoan auditor qaysi hujjatda audit o'tkazish muddatlari va audit o'tkazish grafigini tuzishni, auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi tuzishni nazarda tutishi lozim?**

A. Umumiy rejada

B. Audit dasturida

C. Auditning umumiy dasturida

D. Shartnomada

**6. Ichki nazorat tizimi nima?**

- A. Buxgalteriya hisobi va hisobotining to'g'riligini ta'minlashga qaratilgan hamda korxonada resurslaridan maqsadga muvofiq oqilona foydalanishga imkon yaratadigan doimiy, kundalik ishlar majmuidir
- B. Buxgalteriya hisobotining to'g'riligini ta'minlashga qaratilgan hamda korxonada resurslaridan maqsadga muvofiq oqilona foydalanishga imkon yaratadigan doimiy, kundalik ishlar majmuidir
- C. Buxgalteriya hisobi va hisobotining to'g'riligini ta'minlashga qaratilgan hamda korxonada resurslaridan maqsadga muvofiq oqilona foydalanishga imkon yaratadigan vaqtincha, kundalik ishlar majmuidir
- D. Buxgalteriya hisobining to'g'riligini ta'minlashga qaratilgan hamda korxonada resurslaridan maqsadga muvofiq oqilona foydalanishga imkon yaratadigan doimiy, kundalik ishlar majmuidir

**7. Ichki nazorat tizimi nechta tarkibiy qismdan iborat?**

- A. 3
- B. 2
- C. 4
- D. 5

**8. Korxonada ichki nazorat uchun qulay bo'lgan o'zaro xizmat munosabatlarini aniqlaydigan belgilar yig'indisi nima deb ataladi?**

- A. Nazorat muhiti
- B. Korxonadagi buxgalterlik hisobi tizimi
- C. Nazorat amallari
- D. Ichki nazorat tizimi

**9. Quyidagilardan qaysi biri auditning xalkaro standartlarida standartlash ob'eti sifatida V–«Auditorlik dalillar» nomli maxsus bo'limiga taalluqli emas?**

- A. «Auditni rejalashtirish»
- B. «Bog'liq tomonlar»
- C. «Auditorlik dalillar»
- D. «Uzluksiz faoliyat»

**10. Quyidagilardan qaysi biri auditorlik dalillar ishonchliroq?**

- A. Yozma dalillar
- B. Hujjatli dalillar
- C. Rasmiy dalillar
- D. Og'zaki dalillar

**11. Quyidagilardan qaysinisi auditorlik dalillarning eng ishonchli hisoblanadi?**

- A. Auditorning bevosita kuzatish va moliya xo'jalik muomalalarini o'rganishi natijasida olingan dalillar
- B. Uchinchi shaxsning dastlabki hujjatlari
- C. Uchinchi shaxsning og'zaki bildirishlari
- D. Mijoz korxonani inventarizatsiya qilishdan olingan ma'lumotlar

**12. Tahliliy amallar nima?**

- A. Bu auditor tomonidan olingan ma'lumotlarni baholash, g'ayrioddiy va buxgalteriya hisobida noto'g'ri aks ettirilgan xo'jalik faoliyati faktlarini aniqlash
- B. Bu sintetik va analitik hisob registrlarida dastlabki hujjatlar ma'lumotlarni aks ettirish
- C. Bu mijoz korxonani inventarizatsiya qilish
- D. Bu mijoz korxonaning arifmetir hisob-kitoblarini tekshirish

**13. Auditning Xalqaro Standartlarida V-«Auditorlik dalillari» nomli maxsus bo'lim nechta standartdan iborat?**

- A. 9
- B. 8
- C. 7
- D. 10

**14. Ekspert ishlaridan foydalanish qaysi auditorlik faoliyati xalqaro standarti asosida tartibga solinadi?**

- A. 620-XAS
- B. 540-XAS
- C. 680-XAS
- D. 710-XAS

**15. Qaysi javobda ekspertga to'g'ri ta'rif berilgan?**

- A. Auditor tashkilotining shtatida turmaydigan, buxgalteriya hisobi va auditdan boshqa ma'lum sohalarda etarli darajadagi bilim va tajribaga ega, taalluqli masalalar bo'yicha xulosa bera oladigan shaxs
- B. Auditor tashkilotining shtatida turmaydigan, faqat buxgalteriya hisobi sohalarda etarli darajadagi bilim va tajribaga ega shaxs
- C. Auditor tashkilotining shtatida turadigan, buxgalteriya hisobi va auditdan boshqa ma'lum sohalarda etarli darajadagi bilim va tajribaga ega, taalluqli masalalar bo'yicha xulosa bera oladigan shaxs
- D. Auditor tashkilotining shtatida turadigan, audit sohasi bo'yicha etarli darajadagi bilim va tajribaga ega shaxs

**16. Ekspert xulosasi qanday qismlardan tarkib topadi?**

- A. Kirish, tekshirish, xotima
- B. Kirish, tekshirish, tushuntirish, xotima
- C. Kirish, xotima
- D. Tekshirish, tushuntirish, dalillar tarkibi, xotima

**17. Ekspert xulosasi kamida necha nusxada tuziladi?**

- A. 3
- B. 2
- C. 4
- D. 1

**18. Auditorlik tanlash qaysi auditorlik faoliyati xalqaro standarti asosida tartibga solinadi?**

- A. 630-XAS
- B. 540-XAS
- C. 680-XAS
- D. 710-XAS

**19. Mohiyatan tanlab tekshirishning vazifasi nimadan iborat?**

- A. Ichki nazoratning buzilishini qiymat ifodasida o'lchashdan
- B. Hisob siyosatini tekshirishdan

C. Buxgalteriya hisobi tizimini tekshirishdan

D. Ichki nazorat me'yorlarining tez-tez buzilib turishini aniqlashdan

**20. Auditorlik tanlash - ?**

A. Bu alohida hujjatlar, yozuvlar va hokazolar ko'rinishidagi tekshiriladigan to'plamni shakllantirish uchun ma'lum qoidalar asosida tanlab olingan elementlardir

B. Bu alohida yozuvlar ko'rinishidagi tekshiriladigan to'plamni shakllantirish uchun ma'lum qoidalar asosida tanlab olingan elementlardir

C. Bu alohida hujjatlar, yozuvlar va hokazolar ko'rinishidagi tekshiriladigan to'plamni shakllantirish uchun ma'lum qoidalar asosida tanlab olingan moddalardir

D. Bu alohida hujjatlar, yozuvlar va hokazolar ko'rinishidagi tekshiriladigan to'plamni shakllantirish uchun tanlab olingan elementlardir

**21. Tanlov o'tkazishda auditorlik tashkiloti o'rganiladigan butun to'plamni alohida guruhlar (quyi to'plamlar)ga bo'lish nima deb ataladi?**

A. Stratifikatsiyalash

B. Dispersiyalash

C. Ekstrapolyatsiyalash

D. Determinlash

**22. Auditorlik tashkiloti auditorlik tanlashning barcha bosqichlarini va uning natijalari tahlilini qaysi hujjatda aks ettiradi?**

A. Auditorning ishchi hujjatlarida

B. Auditorlik hisobotida

C. Auditorlik xulosasida

D. Auditorlik shartnomada

**23. Tekshiriladigan to'plamning barcha elementlaridan teng miqdorda tanlanish ehtimolining ta'minlanishi nima deb ataladi?**

A. Reprezentativlik

B. Ekstrapolyatsiya

C. Dispersiya

D. Stratifikatsiya

**24. «Auditni rejalashtirish» nomli XASga binoan auditni rejalashtirish nechta bosqichdan tashkil topadi?**

- A. 3 ta bosqichdan
- B. 2 ta bosqichdan
- C. 4 ta bosqichdan
- D. 5 ta bosqichdan

**Tayanch tushunchalar**

Auditorlik dalillar, auditorlik tanlash, statistik tanlash, auditorlik tekshiruvini rejalashtirish, auditda muhimlik darajasi, auditda tavakkalchilik darajasi, buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini baholash, ma'lumotlarning kompyuter ishlovi sharoitida audit, buxgalteriya baholarining auditi, bog'liq tomonlar, asosiy auditor, boshqa auditor, ichki audit.

## **XI BOB. AUDITNING HISOBOT VA MAXSUS STANDARTLARI**

### **11.1. Moliyaviy hisobot tarkibidagi boshqa ma'lumot**

Moliyaviy hisobot tarkibidagi boshqa ma'lumotga quyidagilar kirishi mumkin:

Ijroiya organi raisi yoki ish boshqaruvchisining xati;

Moliya hisobotlari va ichki nazorat uchun uning mas'ulligi xususida ma'muriyatning bayonoti;

Asosiy moliyaviy ko'rsatkichlar;

Quyidagilarning moliyaviy sharhi:

a) kapital qo'yilmalar;

b) texnik qarash va kapital ta'mirlash, reklamaga, shuningdek, tadqiqot va ishlanmalarga doir foydalanish xarajatlari;

Tushuntirish yozuvlari;

Moliyaviy ma'lumotlarni ochib beradigan chizmalar, jadval va grafiklar.

Boshqa ma'lumot va tekshirilgan moliyaviy hisobotlarini o'z ichiga olgan hujjatni auditor o'qishi kerak. Hujjatni o'qiyotgan auditor xo'jalik yurituvchi sub'ektning faoliyati va moliyaviy ahvolini yaxshi bilishi, audit paytida aniqlangan muammolardan xabardor bo'lishi shart.

Auditor boshqa ma'lumotni tekshirilgan moliya hisobotlari bilan taqqoslashdan tashqari raqamli ma'lumotlarni qayta sanaydi, ularni ish qog'ozlaridagi raqamlar bilan solishtiradi. Agar boshqa ma'lumot moliya hisobotlariga kiritilgan ma'lumotlarni o'z ichiga olsa, bunday ma'lumotlar tekshirilgan moliya hisobotlaridagi ma'lumotlar bilan taqqoslanishi kerak.

Boshqa ma'lumotda tilga olingan barcha ko'rsatkichlar tekshirilgan moliya hisobotlari asosida qaytadan sanab chiqiladi. Yangidan sanab chiqilgan ma'lumotlar boshqa ma'lumotdan olingan ko'rsatkichlar bilan taqqoslanishi kerak.

Boshqa ma'lumot moliya hisobotlarining, masalan, sotilgan mahsulot tannarxi, savdo chiqimlari va umumiy boshqaruv xarajatlari to'g'risidagi ma'lumotlarini tasdiqlaydigan tushuntirish yozuvlarini o'z ichiga olishi mumkin.



Ana shu tushuntirish yozuvlarining ayrim qismlari auditor ish qogozlaridagi kengaytirilgan qoralama balans ma'lumotlari bilan taqqoslanadi.

Agar boshqa ma'lumotni o'rganayotganda auditor ana shu ma'lumot bilan tekshirilayotgan moliya hisoboti o'rtasida jiddiy zid kelishni aniqlasa, auditor moliya hisoboti yoki boshqa ma'lumot tuzatilishi kerakmi yoki yo'qligini belgilashi kerak.

Agar tekshirilayotgan hisobotga tuzatish kiritish zarur bo'lsayu, xo'jalik yurituvchi sub'ekt tuzatishlarni o'z moliya hisobotiga kiritishdan bosh tortsa, auditor shak-shubhasiz ijobiy xulosadan farq qiluvchi xulosa tuzishi kerak.

Agar boshqa ma'lumot tuzatishga muhtoj bo'lsayu, xo'jalik yurituvchi sub'ekt unga tuzatishlar kiritishdan bosh tortsa, auditor auditorlik xulosasiga aniqlangan jiddiy zid kelish bayon etilgan xatboshini kiritish masalasini ko'rib chiqishi yoki boshqa choralar ko'rishi shart. Ko'rilgan choralar, masalan, dastlabki auditorlik xulosasidan farqlanadigan yangi xulosa tuzish yoki fikrini ifodalashdan bosh tortish, alohida holatlarga, zid kelish tabiati va muhimligiga bog'liq bo'ladi. Auditor yuzaga kelgan vaziyatda bundan keyin nima qilish xususida tavsiyalar olish uchun yuristga murojaat qilishi kerak.

Jiddiy zid kelishlarni aniqlash maqsadida boshqa ma'lumotlarni o'rganayotgan auditor faktlarni jiddiy buzishlarga duch kelishi mumkin.

Mazkur standart nuqtai nazaridan olganda "faktlarni jiddiy buzishlar", agar tekshirilayotgan moliya hisobotida taqdim qilingan masalalarga taalluqli bo'lmagan bunday ma'lumot noto'g'ri taqdim etilgan bo'lsa, mavjud deb hisoblanadi.

Agar auditor boshqa ma'lumotda faktlarni jiddiy buzishlar borligini aniqlasa, u ana shu masalani xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati bilan birga muhokama qilishi kerak. Masalani rahbariyat bilan muhokama qilayotganida auditor har doim ham boshqa ma'lumotning va auditor so'rovlariga rahbariyat javoblarining asosligini baholashi mumkin emas va mulohazalar hamda fikrlar o'rtasida haqiqatan ham farq bor-yo'qligini ko'rib chiqishi kerak.

Auditor shubhasiz faktlar jiddiy buzilgan deb hisoblagan taqdirda u rahbariyatdan xo'jalik yurituvchi sub'ekt yuristi singari malakali uchinchi tomon bilan maslahatlashishni iltimos qilishi va olingan javobni tahlil qilishi shart.

Agar auditor boshqa ma'lumotda xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati tuzatishdan bosh tortayotgan faktlar buzilishi mavjud degan xulosa chiqarsa, auditor o'zining nuqtai nazarini yozma shaklda ijroiya kengashiga ma'lum qilishi va keyingi tadbirlari xususida o'z yuristi bilan maslahatlashib olishi kerak.

Hech qanday boshqa ma'lumotdan auditorlik xulosasi tuzilgunga qadar auditor foydalana olmagan taqdirda u boshqa ma'lumot bilan moliya hisoboti muvofiq kelmasligining muhimlik darajasini belgilash uchun boshqa ma'lumotni iloji bo'lgan eng qisqa muddatlarda o'rganishi kerak bo'ladi.

Agar boshqa ma'lumotni o'rganarkan, auditor jiddiy zid kelishlarni belgilasa yoki faktlarni ochiqdan-ochiq jiddiy buzishlarni aniqlasa, u moliya hisoboti va boshqa ma'lumotni qaytadan ko'rish kerakligi yoki kerak emasligini belgilashi kerak.

Tekshirilayotgan moliya hisobotini qayta ko'rib chiqish taqozo etiladigan taqdirda "Balans tuzilgan sanadan keyingi voqealar" standarti qoidalariga amal qilish lozim.

Boshqa ma'lumotni qayta ko'rib chiqish zarur bo'lgan va xo'jalik yurituvchi sub'ekt uni amalga oshirishga rozi bo'lgan hollarda auditor holatlar bo'yicha rusum-qoidalarni bajarishi shart. Rusum-qoidalarga ilgari chiqarilgan moliya hisoboti, auditorlik hisoboti va boshqa ma'lumot foydalanuvchilariga o'zgarishlar to'g'risida ma'lum qilinganiga ishonch hosil qilish uchun rahbariyat amalga oshirgan tadbirlar sharhi kiritilishi mumkin.

Boshqa ma'lumotni qayta ko'rib chiqish zarur bo'lgan, lekin rahbariyat qayta ko'rishni amalga oshirishdan bosh tortadigan hollarda auditor tegishli harakatlar amalga oshirilishi mumkinligini ko'rib chiqishi shart. Bunday harakatlarga auditorda shubha uyg'otadigan boshqa ma'lumotga doir masalalarda xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatini yozma shaklda xabardor qilish, shuningdek, yuridik maslahat olish kabi tadbirlar kiritilishi mumkin.

## **11.2. Auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar**

Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyin, biroq auditorlik xulosasi imzolangunga qadar yoxud auditorlik xulosasi imzolangandan keyin, biroq tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti e'lon qilinadigan sanagacha yuz bergan hodisa va dalillar, shuningdek moliyaviy hisobot e'lon qilingandan so'ng yuz bergan hodisalar uning mazmuni va to'g'riligiga ta'sir ko'rsatgan taqdirda auditorlik tashkilotining harakatlarini aniqlash muhim hisoblanadi.

«Kelgusi davr moliyaviy ma'lumotlarini o'rganish» nomli 560-son XASda quyidagi asosiy tushunchalardan foydalaniladi:

a) **moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyingi hodisalar (keyingi hodisalar)** - hisobot davri tugagan paytdan boshlab audi-torlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar yuz bergan, shuningdek auditorlik xulosasi imzolangandan keyin aniqlangan, tekshirilayotgan hisobot davriga taalluqli bo'lgan va moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritishni yoki unda axborotni oshkor etishni talab etadigan hodisalar;

b) **moliyaviy hisobot tuziladigan sana** - hisobot davridagi oxirgi kalendar kuni;

v) **auditorlik xulosasi imzolanadigan sana** - auditorlik xulosasida uni imzolash chog'ida qo'yilgan sana, undan keyin, odatda, auditorlik tekshiruvi bilan bog'liq axboriy materiallarga oid barcha tekshiruvlar to'xtatiladi, bu muddat tugagach, auditorlik xulosasiga birorta ham tuzatish kiritilmaydi.

Auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasini moliyaviy hisobot tuziladigan sanadan ilgari imzolay olmaydi;

g) **moliyaviy hisobot taqdim etiladigan sana** - xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotini amalda undan foydalanuvchilarga beriladigan yoki bu hisobot qonun hujjatlarida belgi-langani tartibda e'lon qilinadigan sana.

Auditorlik xulosasini imzolash chog'ida auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga qadar moliyaviy hisobotda aks ettirilishi lozim bo'lgan, moliyaviy hisobotga tuzatish yoki qo'shimchalar kiritishni talab etadigan barcha hodisalar u tomonidan lozim ravishda aniqlangani, baholangani va tekshirilganiga amin bo'lishi kerak.

Auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolanadigan sanaga yaqin qolganda moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritishni yoki unda axborotni oshkor etishni talab etadigan hodisalarni aniqlash uchun mo'ljallangan taomillarni bajaradi. Bunday taomillar, odatda, quyidagilarni o'z ichiga oladi:

a) xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati tomonidan belgilangan, keyingi hodisalarni aniqlash imkoniyatini yaratuvchi taomillar sharhi;

b) hisobot davri tugaganidan keyin o'tkaziladigan aktsiyadorlar yig'ilishi, direktorlar kengashi majlislari va ijroiya organining bayonnomalari bilan tanishib chiqish hamda bayonnomalari hali tayyorlanmagan yig'ilishlarda muhokama qilingan masalalarni oydinlashtirish;

v) pul mablag'lari smetalari, harakat prognozlar va rahbariyatning boshqa tegishli hisobotlari bilan tanishib chiqish;

g) tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ekt yuridik xizmatining sud muhokamalariga (agar ular o'rinli bo'lsa) taalluqli bo'lgan faoliyati bilan tanishib chiqish;

d) tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatiga moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan keyingi hodisalarga taalluqli savollar. Bunday savollar quyidagilarni o'z ichiga oladi:

`yo) dastlabki yoki tugallanmagan ma'lumotlar asosida hisobga olingan moddalarning joriy holati;

j) yangi majburiyatlar qabul qilinganmi, yangi zayomlar olingan yoki ajratilganmi, kafillik shartnomalari tuzilganmi;

z) aktivlarni sotish amalga oshirilganmi yoki rejalashtirilmoqdami;

i) yangi aktsiyalar yoki qarz majburiyatlari chiqarilganmi, sub'-ektni qo'shib yuborish yoki tugatish to'g'risidagi bitimlar tuzilganmi yoki rejalashtirilmoqdami;

k) aktivlarni davlat daromadiga qaratish yoki ularning, masalan, yong'in yoki toshqin natijasida nobud bo'lishi holatlari yuz berganmi;

l) mavjud xatarlar yoki shartli hodisalar bilan bog'liq qandaydir o'zgarishlar yuz berganmi;

m) onda-sonda qo'llaniladigan qandaydir buxgalteriya tuzatishlari kiritilganmi yoki ko'rib chiqilyaptimi;

o) moliyaviy hisobotni tayyorlash uchun foydalaniladigan hisob siyosatining o'rinlilikiga shubha tug'diradigan biror-bir hodisalar yuz berganmi yoki yuz berishi mumkinmi.

Agar bo'linmani boshqa auditor auditorlik tekshiruvidan o'tkazayotgan bo'lsa, asosiy auditor boshqa auditor tomonidan bajariladigan keyingi hodisalarga taalluqli bo'lgan taomillarni baholashi, shuningdek boshqa auditorni rejalashtirilayotgan auditorlik xulosasini imzolash sanasi haqida xabardor qilishi lozim.

Agar auditor moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatuvchi hodisalar to'g'risida xabar topsa, u mazkur hodisalarning moliyaviy hisobotda to'g'ri aks ettirilishini tekshirishi lozim.

Auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi auditorlik xulosalari imzolangan sanadan keyin yuz bergan hodisalar uchun javobgar bo'lmaydi. Bunda xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatuvchi hodisalar haqida auditorlik tashkilotiga xabar berilishi uchun javobgar bo'ladi.

Agar auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyingi davrda, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar haqida xabar topsa, u moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasiga tuzatish kiritish kerakligini aniqlashi, yuzaga kelgan muammolarni xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati bilan muhokama qilishi hamda bunday hodisalar moliyaviy hisobotga jiddiy ta'sir ko'rsatadigan holatlarda mazkur hisobotga tegishli o'zgartirishlar kiritishni talab qilishi lozim.

Agar xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati moliyaviy hisobotga o'zgartirish kiritgan bo'lsa, ilgari tayyorlangan auditorlik xulosasiga havolani o'z ichiga olgan yangi auditorlik xulosasini tayyorlash lozim. Bunda yangi xulosaga o'zgartirilgan moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan oldingi sana qo'yilmasligi kerak.

Agar xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati auditorlik tashkiloti talab qilayotgan va jiddiy tuzatishlar kiritilishini zarur deb topmasa, auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi sub'ektni mazkur dalil haqida yozma ravishda xabardor qilishi, o'zgartirishlar kiritilmagan taqdirdagi oqibatlar uchun javobgarlikni xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatiga yuklashi hamda salbiy auditorlik xulosasi tuzishi kerak.

Agar auditorlik xulosasi xo'jalik yurituvchi sub'ekt (buyurtmachi)ga berilgan bo'lsa, auditorlik tashkiloti buyurtmachini va (yoki) xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatini sub'ekt moliyaviy hisobotni va unga doir auditorlik xulosasini uchinchi shaxslarga taqdim etmasligi haqida yozma ravishda xabardor qilishi lozim.

Agar moliyaviy hisobot uchinchi shaxslarga berilgan bo'lsa, auditor mazkur uchinchi shaxslar auditorlik xulosasiga tayanmasligi uchun chora ko'rishi kerak.

Moliyaviy hisobot e'lon qilinganidan keyin auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobotga tegishli so'rovlar yo'nalishiga taalluqli hech qanday majburiyatga ega bo'lmaydi.

Agar moliyaviy hisobot e'lon qilinganidan keyin auditorlik tashkiloti tekshirilayotgan hisobot davriga tegishli bo'lgan hamda moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritishni va unda axborotlarni oshkor qilishni talab etadigan hodisalar haqida xabar topsa, auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqish zarurligi masalasini ko'rib chiqishi, uni xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati bilan muhokama qilishi va mazkur holatlarda maqsadga muvofiq bo'lgan chora-tadbirlar ko'rishi lozim.

Agar xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqayotgan bo'lsa, auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati bilan birgalikda ilgari taqdim etilgan moliyaviy hisobot bilan auditorlik xulosasini

olgan barcha kishilarni yuzaga kelgan vaziyat haqida xabardor qilishga doir tadbirlarni bajarishi hamda qayta ko'rib chiqilgan moliyaviy hisobot bo'yicha yangi auditorlik xulosasini taqdim etishi kerak.

Bunda yangi auditorlik xulosasi ilgari tayyorlangan auditorlik xulosasiga havolani o'z ichiga olishi va qayta ko'rib chiqilgan moliya-viy hisobot tuzilgan sanadan oldingi sana qo'yilmasligi lozim.

Agar xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyati ilgari taqdim etilgan moliyaviy hisobot va auditorlik xulosasini olgan barcha kishilarni yuzaga kelgan vaziyat haqida xabardor qilish uchun zarur chora-tadbirlarni ko'rmayotgan va moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqmayotgan bo'lsa, auditor uni qayta ko'rib chiqishni zarur deb hisoblagan holda xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatini uchinchi shaxslar auditorlik xulosasiga tayanmasliklari uchun auditor chora-tadbirlar ko'rishi to'g'risida xabardor qilishi lozim.

Kelgusi davr uchun moliyaviy hisobotni e'lon qilish sanasi yaqin-lashayotgan bo'lsa, yangi hisobotda tegishli axborot oshkor qilinishi sharti bilan, moliyaviy hisobotni qayta ko'rib chiqish va yangi auditorlik xulosasi berishga zarurat tug'ilmasligi mumkin.

Moliyaviy hisobot tuzilgan sanadan keyin yuz bergan hodisa va dalillarga doir auditorlik tashkilotining barcha harakat va qarorlari majburiy tartibda auditorning ish hujjatlarida aks ettirilishi kerak.

### **11.3. Mijoz korxonada rahbariyati uchun ma'lumotnoma**

Tekshirilayotgan korxonada rahbariyati uchun ma'lumotnoma – bu auditorning mijoz korxonada rahbariyatiga xat ko'rinishida tuzilgan hisoboti bo'lib, unda hisob yozuvlarida, buxgalteriya hisobi hamda ichki nazorat tizimida yo'l qo'yilgan kamchiliklar haqidagi ma'lumotlar, bunday kamchiliklar mavjud bo'lganda auditor tomonidan qo'llaniladigan chora hamda bunday kamchiliklarni bartaraf etish bo'yicha tavsiyalar bayon etiladi.

Mijoz korxonada rahbariyatiga beriladigan ma'lumotnomada barcha kamchiliklar keltirilmasligi mumkin. Bu hujjatda asosane auditorlik tekshiruvi

davomida mavjud bo'lgan kamchiliklar keltirib o'tiladi. Ma'lumotnomani korxonahabariyatiga berish majburiy emas, ammo bu hujjatni taqdim qilish orqali auditor korxonahabariyatiga buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi, moliyaviy hisobotlarda yuz beradigan o'zgarishlarni o'z vaqtida tuzatish imkoniyatini beradi. Ma'lumotnomada keltirib o'tilgan kamchilik mamlakatning amaldagi qonunchiligiga to'g'ri kelmasligi hamda ushbu kamchiliklarni bartaraf etish yo'llari qayd etiladi. Tavsialarning berilishi auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasining mundarijasini o'zgartirmaydi.

Rahbariyat uchun beriladigan ma'lumotnoma qisqa, aniq hamda tushunarli bo'lishi lozim.

Agarda ma'lumotlar alohida bo'limlar yoki hisob ob'ektlari bo'yicha ekspert hisoboti ko'rinishida bo'lsa, unda auditorning imzosi qo'yilmaydi. Agarda aniqlangan ba'zi-bir kamchilik va nuqsonlar moliyaviy hisobot bo'yicha ijobiy xulosa berishda ikkilanish holati yuzaga kelsa, bunday vaziyatda auditor ma'lumotnomaga imzo chekadi. Bu axborot maxfiy hisoblanib, faqatgina korxonahabariyatining muayyan guruhiga taqdim etiladi.

#### **11.4. Maxsus o'tkaziladigan auditga oid kelishuvlar bo'yicha auditorlik hisoboti**

Maxsus audit o'tkazish bo'yicha kelishuvlar quyidagilar quyidagi hisobotlarga qo'llaniladi:

- buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari yoki milliy standartlardan farqli buxgalteriya hisobining keng qamrovchi asosiga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobot;

- o'ziga xos bo'lgan hisobvaraqlar, hisobvaraqlar elementlari yoki moliyaviy hisobotdagi moddalar;

- sharnomaviy majburiyatlarga muvofiqligi;

- umumlashtirilgan moliyaviy hisobot.

Maxsus o'tkaziladigan audit ishining tavsifi, muddati va hajmi vaziyatlarga qarab o'zgarib boradi. Maxsus o'tkaziladigan audit bo'yicha kelishuvni qabul



qilishdan oldin, auditor kelishuvning aniq tavsifi hamda chop etiladigan hisobotning shakli va mazmuni yuzasidan mijoz bilan kelishuv mavjudligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Auditorlik ishini rejalashtirishda auditor hisobot tayyorlanadigan ma'lumotdan foydalanishning maqsadi va uning taxminiy foydalanuvchilarini aniq tushunishi lozim. Auditorlik hisobotidan boshqa maqsadlarda foydalanish ehtimollarini bartaraf etish uchun, auditor auditorlik hisobotida uni tayyorlash maqsadi va uni tarqatish va foydalanish bo'yicha har qanday cheklovlarni belgilashi mumkin.

Maxsus o'tkaziladigan audit yuzasidan kelishuv bo'yicha auditorlik hisoboti, umumlashtirilgan moliyaviy hisobot bo'yicha hisobot bundan istisno, odatda quyidagi tartibda joylashgan asosiy elementlardan tashkil topgan bo'lishi lozim:

- (a) sarlavha;
- (b) oluvchi;
- (v) kirish bandi:
  - audit qilingan moliyaviy hisobotni solishtirish;
  - sub'ekt rahbariyati mas'uliyati va auditor mas'uliyati to'g'risida ariza.
- (g) band - audit qo'lami (audit tavsifini bayon qilish);
  - XAS yoki tegishli milliy standartlar yoki amaliyotga izohlanish;
  - auditor tomonidan bajarilgan ishni bayon qilish.
- (d) band - fikr, moliyaviy hisobot bo'yicha fikr bildirishdan iborat;
- (e) hisobot sanasi;
- (j) auditor manzili;
- (z) auditor imzosi.

Auditorlik hisobotining shakli va mazmuni bir xil bo'lishligiga rioya qilish lozim, chunki bu ushbu hisobotni foydalanuvchilar tomonidan tushunish uchun yordam beradi.

Sub'ekt tomonidan moliyaviy hisobot hukumatning davlat idoralariga, ishonchli shaxslarga, sug'urtachilar va boshqa sub'ektlarga taqdim etish holatlarida, auditorlik hisobotining tavsiya etilgan shakllari mavjud bo'lishi

mumkin. Bunday tavsiya qilingan hisobotlar xalqaro standart talablariga muvofiq bo'lmisligi mumkin. Masalan, tavsiya etilgan shakl bildirilgan fikr mos bo'lganda holatni tasdiqlashni, audit qo'lamidan tashqaridagi masalalar bo'yicha fikr bildirishni talab qilishi yoki muhim ta'riflashni tashlab ketishi mumkin. Tavsiya etilgan shaklga rioya qilish talab qilinganda, auditor tavsiya etilgan hisobot bayon etilishining mazmuni va shaklini ko'rib chiqishi va bayon etish shaklini o'zgartirib yoki alohida hisobot ilova qilib xalqaro standart talablariga muvofiq bo'lishi uchun tegishli o'zgartirishlarni kiritishi lozim.

Agar auditoridan hisobot taqdim etishni so'ralgan ma'lumot qandaydir kelishuv shartlariga asoslangan taqdirda, ma'lumot tayyorlashda sub'ekt rahbariyati tomonidan muhim talqin qilishlar amalga oshirilganligini ko'rib chiqishi lozim. Boshqa oqilona talqin qilish amalga oshirilgan taqdirda moliyaviy hisobotda muhim o'zgarishlar sodir etilishi mumkin bo'lganda, talqin qilish muhim hisoblanadi.

Auditor moliyaviy ma'lumot asoslanadigan kelishuvning qandaydir muhim talqin qilinishlari moliyaviy hisobotda ravshan yoritilganligini ko'rib chiqishi lozim. Maxsus o'tkaziladigan audit bo'yicha auditorlik hisobotida auditor ushbu talqin qilinishlarni bayon etadigan moliyaviy ma'lumotning ilovasiga izohlanishi mumkin.

Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari yoki milliy standartlardan farqli buxgalteriya hisobining keng qamrovchi asosiga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik hisobotlar

Buxgalteriya hisobining keng qamrovchi asosi o'zining ostida mustahkam negizga ega bo'lgan, barcha ahamiyatli moddalar yuzasidan qo'llaniladigan, moliyaviy hisobotni tayyorlashda foydalaniladigan bir qator mezonlardan iborat. Maxsus foydalanish uchun moliyaviy hisobot Buxgalteriya hisobining halqaro standartlari yoki tegishli milliy standartlardan farqli buxgalteriya hisobining keng qamrovchi asosiga muvofiq tayyorlanishi mumkin (keyinchalik "buxgalteriya hisobining boshqa keng qamrovchi asosi" deb ataladi). Alohida talablarni qondirish uchun mo'ljallangan umum qabul qilingan buxgalteriya qoidalarining

majuai buxgaleriya hisobining keng qamrovchi asosi bo'lib hisoblanmaydi. Boshqa moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha keng qamrovchi asoslar quyidagilardan iborat bo'lishi mumkin:

- o'z daromad solig'ini deklaratsiyalashda sub'ekt tomonidan foydalaniladigan asoslar;
- pul mablag'lari kelib tushishi va to'lanishi asosidagi hisob;
- davlatning tartibga soluvchi idorasi tomonidan ishlab chiqilgan moliyaviy hisobot to'g'risida nizomlar.

Boshqa buxgalteriya hisobining keng qamrovchi asosiga muvofiq moliyaviy hisobot bo'yicha tayyorlangan auditorlik hisobotida foydalanilgan buxgalteriya hisobining asosini ko'rsatuvchi ta'kidlash mavjud bo'lishi yoki ushbu ma'lumotni taqdim etayotgan moliyaviy hisobot ilovasiga izohlanishi lozim. Xulosa moliyaviy hisobot barcha muhim jabhalar bo'yicha belgilangan buxgalteriya hisobining asosiga muvofiq tayyorlanganligini ko'rsatish lozim. Auditor fikrini ifodalsh uchun quyidagi ma'nosi bir-biriga teng bo'lgan atamalardan foydalaniladi: "haqiqiy va to'g'ri aks etadi" yoki "barcha muhim jabhalar bo'yicha haqiqiy taqdim etilgan".

Auditor sarlavha yoki moliyaviy hisobotning izohidan ushbu hisobot buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari yoki milliy standartlarga muvofiq tayyorlanmaganligi foydalanuvchi uchun ravshanligini ko'rib chiqishi lozim. Masalan, soliqqa tortish asosidagi moliyaviy hisobotga "Daromadlar va xarajatlar to'g'risida hisobot - daromad solig'ini hisoblash uchun asos" degan sarlavha berish mumkin. Agar boshqa keng qamrovchi asosga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobot tegishli sarlavhaga ega bo'lmasa yoki buxgaleriya hisobining asosi mos yoritilmagan taqdirda. Auditor tegishli modifikatsiyalashtirilgan hisobot tayyorlashi lozim.

Auditoridan moliyaviy hisobotning bir yoki undan ko'proq tarkibiy qismlari, masalan, debitorlik qarzi, tovar-moddiy zahiralar, xodimlarga hisoblangan mukofotlarni hisoblash yoki daromad solig'ini to'lash yuzasidan zahira bo'yicha fikr bildirish to'g'risida iltimos qilishlari mumkin. Kelishuvning ushbu turi alohida

kelishuv yoki sub'ekt moliyaviy hisoboti auditining bir qismi kabi amalga oshirilishi mumkin. Shunga qaramasdan, umuman moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik hisoboti ushbu kelishuvning natijasi bo'lib hisoblanmaydi va, tegishli ravishda, auditor faqat audit qilingan tarkibiy qism barcha muhim jabhalari bo'yicha belgilangan buxgalteriya hisobining asosiga muvofiq tayyorlanganligi yuzasidan fikr bildiradi.

Moliyaviy hisobotning ko'pchilik moddolari, masalan, sotuvlar va debitorlik qarzi, tovar-moddiy zahiralar va kreditorlik qarzi o'zaro bog'liqdir. Tegishli ravishda, agar moliyaviy hisobotning tarkibiy qismi bo'yicha hisobot taqdim etilsa, auditor ayrim holatlarda, audit ashyosini ajratilgan holda ko'rib chiqish imkoniyatiga ega bo'lmaydi va undan boshqa muayyan moliyaviy hisobotni ko'rib chiqish talab qilinadi. Kelishuv ko'lamini belgilashda, auditor auditorlik xulosasini shakllantirishga tegishli ma'lumotga muhim ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan moliyaviy hisobotning o'zaro bog'liq moddalarini ko'rib chiqishi lozim.

Auditor hisobot taqdim etiladigan moliyaviy hisobotning tarkibiy qismi yuzasidan muhimlik qarashlar tizimini ko'rib chiqishi lozim. Masalan, muhimlikni aniqlashda alohida hisobvaraqlarning qoldig'i umuman moliyaviy hisobotga nisbatan kamroq asos taqdim etadi. Binobarin, agar xuddi o'sha tarkibiy qismning auditi barcha moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik hisoboti munosabati bilan o'tkazilgan taqdirda, odatda, auditor tomonidan o'tkazilgan tekshirish kengroq tavsifga ega bo'lar edi.

Foydalanuvchilarda hisobot barcha moliyaviy hisobotga taalluqli degan ta'surot paydo bo'lmasligi uchun, auditor moliyaviy hisobotning tarkibiy qismi bo'yicha hisobot sub'ektning moliyaviy hisobotiga ilova qilinmasligi to'g'risida mijozga xabar beradi.

Moliyaviy hisobotning tarkibiy qismi bo'yicha auditorlik hisobotida tarkibiy qism taqdim etilishiga oid buxgalteriya hisobining asosiga ko'rsatuvchi yoki bunday asosni belgilovchi kelishuvga izohlanadigan ta'kidlash bo'lishi lozim. Xulosa tarkibiy qism barcha muhim jabhalari bo'yicha belgilangan buxgalteriya hisobi asosiga muvofiq tayyorlanganligini aks etishi lozim.

Auditoridan sub'ekt faoliyati shartnomalarning muayyan jabhalariga, masalan, obligatsiyalarning emissiyasi to'g'risidagi kelishuv yoki kredit kelishuviga muvofiqligi yuzasidan hisobot taqdim etish to'g'risida iltimos qilishlari mumkin. Bunga o'xshash kelishuvlar, odatda, sub'ektdan turli shartlarga, masalan, foizlarni to'lash, oldindan belgilangan moliyaviy koeffitsientlarni ushlab turish, dividendlar to'lanishini cheklash va mulkni sotishdan olingan daromaddan foydalanish kabi masalalarga rioya qilishni talab etadi. Agar auditorning kasbiy xabardorligi doirasida muvofiqlikning umumiy jabhalari moliyaviy masalalar va buxgalteriya hisobi masalalariga taalluqli bo'lgan taqdirda, sub'ekt faoliyati shartnomaviy majburiyatlarga muvofiqligi yuzasidan fikr bildirish to'g'risidagi kelishuvlar qabul qilinishi lozim. Biroq, auditorning xabardorlik doirasidan tashqarida bo'lgan, kelishuvning bir qismini shakllantiradigan alohida masalalar mavjud bo'lgan taqdirda, auditor ekspert ishidan foydalanishni ko'rib chiqishi lozim.

Auditorning fikri bo'yicha, sub'ekt shartnomaning muayyan qoidalariga rioya qilayotganligi to'g'risidagi ma'lumot, auditorlik hisobotida qayd etilishi lozim. Sub'ekt faqat u moliyaviy holatining asosiy ko'rsatkichlari va moliyaviy-xo'jalik faoliyatining natijalariga manfaatdor bo'lgan foydalanuvchilar guruhiga ma'lumot berish maqsadida, o'zining yillik audit o'tkaziladigan moliyaviy hisobotini umumlashtiruvchi moliyaviy hisobotni tayyorlashi mumkin. Auditor umumlashtirilgan moliyaviy hisobot tayyorlanashiga asos bo'luvchi moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik fikrini bildirgunga qadar, u umumlashtirilgan moliyaviy hisobot bo'yicha hisobot taqdim etmasligi lozim.

Har yili audit o'tkaziladigan moliyaviy hisobotga qaraganda, umumlashtirilgan moliyaviy hisobot kamroq mufassallashtirilgan holda taqdim etiladi. Binobarin, bunday moliyaviy hisobotda ma'lumotning umumlashtirilgan tavsifiga aniq ko'rsatish va o'quvchi (foydalanuvchi)ni sub'ektning moliyaviy holati va uning moliyaviy-xo'jalik natijalarini yaxshiroq tushunish uchun umumlashtirilgan moliyaviy hisobotni, tegishli moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asos talab qiladigan barcha yoritishlar kiritilgan eng yaqin

audit tekshiruvidan o'tkazilgan moliyaviy hisobot bilan birlikda o'rganib chiqish lozim.

Audit o'tkazilgan moliyaviy hisobot asosida tayyorlangan umumlashtirilgan moliyaviy hisobotga tegishli ravishda, masalan, "2004 yil 31 dekabrda yakunlangan yil bo'yicha audit o'tkazilgan moliyaviy hisobot asosida tayyorlangan umumlashtirilgan moliyaviy ma'lumot" degan sarlavha berish lozim.

Umumlashtirilgan moliyaviy hisobotda, yillik audit o'tkaziladigan moliyaviy hisobot uchun foydalaniladigan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asos talab qiladigan barcha ma'lumot mavjud emas. Binobarin, umumlashtirilgan moliyaviy hisobot bo'yicha fikr bildirishda auditor "haqiqiy va to'g'ri" yoki "barcha muhim jabhalar bo'yicha haqqoniy taqdim etilgan" degan jummalardan foydalanmaydi.

Umumlashtirilgan moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik hisobotida quyidagi asosiy elementlar bo'lishi va ular, odatda, quyidagi tartibda joylashtirilishi lozim:

- (a) sarlavha;
- (b) oluvchi;
- (v) umumlashtirilgan moliyaviy hisobot tayyorlanishiga asos bo'lgan audit o'tkaziladigan moliyaviy hisobotni aniqlash;
- (g) qisqartirilmagan moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik hisoboti sanasiga izohlanish va ushbu hisobotda taqdim etilgan fikrning turi;
- (d) umumlashtirilgan moliyaviy hisobotdagi ma'lumot uni tayyorlanishiga asos bo'lgan audit o'tkaziladigan moliyaviy hisobotga izchilligi yuzasidan fikr. Agar auditor qisqartirilmagan moliyaviy hisobot bo'yicha modifikatsiyalashtirilgan xulosa chop etgan taqdirda, auditorlik hisoboti, umumlashtirilgan moliyaviy hisobot qisqartirilmagan moliyaviy hisobotga izchil bo'lganligiga qaramasdan, u modifikatsiyalashtirilgan auditorlik hisoboti chop etilishiga asos bo'lgan moliyaviy hisobot asosida tayyorlanganligini ta'kidlashi lozim;
- (e) umumlashtirilgan moliyaviy hisobotda moliyaviy faoliyat va holatni hamda o'tkazilgan audit ko'lamini yaxshiroq tushunish uchun umumlashtirilgan

moliyaviy hisobot qisqartirilmagan moliyaviy hisobot va u bo'yicha auditorlik hisoboti bilan birlikda o'rganilishi lozim degan ta'kidlash yoki izohga izohlanish;

(j) auditorlik hisobotining sanasi;

(z) auditorning manzili;

(i) auditorning imzosi.

### **11.5. Istiqbolli moliyaviy hisobotni tekshirish**

Istiqbolli moliyaviy hisobotni tekshirish bo'yicha kelishuvda auditor quyidagilar yuzasidan etarli bo'lgan tegishli moliyaviy dalillarni olishi lozim:

- istiqbolli moliyaviy ma'lumot tayyorlanishi uchun asos bo'lgan sub'ekt rahbariyatining eng aniq taxminlari oqilona emasligi, faraziy taxminlar holatida esa

- bunday taxminlar ushbu ma'lumotga izchilligi;

- istiqbolli moliyaviy ma'lumot taxminlar asosida tegishli ravishda tayyorlanganligi;

- istiqbolli moliyaviy ma'lumot tegishli ravishda taqdim etilganligi va barcha muhim taxminlar, jumladan ular eng aniq va faraziy taxminlar deb hisoblanganligi mos yoritilganligi;

- istiqbolli moliyaviy ma'lumot, buxgalteriya hisobining tegishli tamoyillarini qo'llagan holda, o'tgan yillarning moliyaviy hisoboti bilan ketma-ketlik asosida tayyorlanganligi.

“Istiqbolli moliyaviy ma'lumot” deganda sub'ektning ehtimoliy harakatlari natijasida kelajakda sodir etilishi mumkin bo'lgan hodisalar yuzasidan taxminga asoslangan moliyaviy ma'lumot tushuniladi. Ushbu ma'lumot favqulotda noxolis tavsifga ega va uni tayyorlashda mulohazalar chiqarish uchun ko'p ish talab qilinadi. Istiqbolli moliyaviy ma'lumot bashorat qilish, istiqbolga baho berish yoki ularning birlik shaklida bo'lishi mumkin, masalan bir yilga bashorat qilish bilan besh yillik istiqbolga baho berish.

“Bashorat” deganda sub'ekt rahbariyati kutishi bo'yicha sodir etilishi mumkin bo'lgan hodisalar hamda ma'lumot tayyorlanishi sanasiga sub'ekt

rahbariyatining taxmin qilingan harakatlari yuzasidan taxminlar asosida tayyorlangan istiqbolli moliyaviy ma'lumot tushuniladi (eng aniq taxminlar).

“Istiqbolli baholash” istiqbolli moliyaviy ma'lumot quyidagilar asosida tayyorlanganligini ifodalaydi:

(a) kelajakda albatta mavjud bo'lmasligi taxmin qilinayotgan kelgusi hodisalar va sub'ekt rahbariyatining harakatlari yuzasidan faraziy taxminlar, masalan, ayrim sub'ektlar tashkil etilish bosqichidaligida yoki faoliyat tavsifiga muhim o'zgartirishlar kiritish ehtimolini ko'rib chiqayotganligida; yoki

eng aniq va faraziy taxminlarning birligi.

(b) Shunga o'xshash ma'lumot, agar hodisalar va harakatlar sodir etilishi mumkin bo'lganda, ma'lumotni tayyorlash sanasiga ehtimoliy oqibatlarni tasvirlaydi (agar..... nima bo'ladi degan stsenariy).

Istiqbolli moliyaviy ma'lumot moliyaviy hisobot yoki moliyaviy hisobotning bir yoki undan ko'proq elementlaridan iborat bo'lishi va quyidagi maqsadlar uchun tayyorlanishi mumkin:

(a) ichki boshqaruv quroli sifatida, masalan kapitalning taxmin qilinayotgan investitsiyalariga baho berishda yordam berish; yoki

(b) uchinchi tomonlarga tarqatish, masalan quyidagi shaklda:

- bo'lg'usi ivestorlarga ma'lumot taqdim etish uchun bo'lg'usi kutishlar to'g'risida prospekt;

- aktsiyadorlar, tartibga soluvchi idoralar va boshqa manfaatdor tomonlarga taqdim etish uchun yillik hisobot;

- pul oqimlari siljishi to'g'risida bashoratlardan iborat kreditorlarga taqdim etish uchun ma'lumotga ega hujjat.

Sub'ekt rahbariyati istiqbolli moliyaviy ma'lumotni tayyorlash va taqdim etish, jumladan solishtirish va u asoslanadigan taxminlarni yoritish bo'yicha mas'uliyatga ega. Istiqbolli moliyaviy ma'lumot uchinchi tomonlar foydalanishi yoki ichki maqsadlar uchun mo'ljallanganidan qat'i nazar, unga nisbatan ishonchni oshirish uchun istiqbolli moliyaviy hisobotni tekshirish va u bo'yicha auditorlik hisobotini tayyorlash haqidagi iltimos bilan auditorga murojat qilishlari mumkin.



Istiqbolli moliyaviy ma'lumot hali sodir etilmagan va sodir etilmasligi mumkin bo'lgan hodisalar va harakatlarga taalluqli. Istiqbolli moliyaviy ma'lumot asoslanadigan taxminlarni tasdiqlovchi dalillardan foydalanish imkoniyati bo'lgan bir vaqtda, bunday dalillar, asosan, kelajakka yo'naltirilgan va, binobarin, o'tgan davrlar bo'yicha moliyaviy ma'lumotni audit o'tkazish paytida odatda olinadigan dalillardan farqli, taxminiy tavsifga ega. Shuning uchun, auditor istiqbolli moliyaviy ma'lumotda aks etilgan natijalarga erishish yuzasidan fikr bildira olmaydi.

Keyinchalik, istiqbolli moliyaviy ma'lumot asoslanadigan taxminlarga baho berishda foydalaniladigan dalillar turi mavjud bo'lgan taqdirda, auditor tomonidan taxminlar muhim noto'g'riliklarga ega emasligi yuzasidan ijobiy fikr bildirish uchun etarli bo'lgan ishonchlilik darajasiga erishish qiyin bo'lishi mumkin. Binobarin, xalqaro standartga muvofiq, sub'ekt rahbariyatining taxminlari oqilona ekanligi to'g'risida hisobot taqdim etishda, auditor faqat ishonchlilikning o'rtacha darajasini taqdim etadi. Biroq, agar auditor o'z mulohazalarida ishonchlilikning tegishli darajasini olgan taqdirda, taxminlar yuzasidan ijobiy ishonchlilik bildirish uchun unga hech narsa halaqit bera olmaydi.

Istiqbolli moliyaviy ma'lumotni tekshirish bo'yicha kelishuvni qabul qilishdan oldin, auditor boshqalardan tashqari quyidagilarni ko'rib chiqadi:

- ma'lumotdan foydalanish taxmini;
- ma'lumot keng yoki chegaralangan tarqatish uchun mo'ljallanganligi;
- taxminlar tavsifi, ya'ni ular eng aniq yoki faraziy taxminlar ekanligi;
- ma'lumotga kiritilishi lozim bo'lgan elementlar;
- ma'lumot qamrab oladigan davr.

Taxminlar haqqoniy emasligi ayon bo'lganda yoki auditor istiqbolli moliyaviy ma'lumot undan ehtimoliy foydalanish maqsadlarida o'rinli emas degan xulosaga kelgan taqdirda, auditor kelishuvni qabul qilmasligi yoki kelishuv bajarilishini to'xtatishi lozim.

Auditor va mijoz kelishuv shartlari bo'yicha kelishib olishlari lozim. Sub'ektning manfaatlari bilan bir qatorda, o'zining shaxsiy manfaatlarini ham

ko'zlab, kelishuv yuzasidan kelishmovchiliklarning oldini olish maqsadida, auditor xat-kelishuv yo'llashi lozim.

Auditor istiqbolli moliyaviy ma'lumotni tayyorlash uchun kerakli bo'lgan barcha ahamiyatli taxminlar solishtirilganligiga baho berishga imkoniyat yaratuvchi etarli darajadagi biznesni bilishlikni olishi lozim. Shuningdek, auditor, masalan quyidagilarni ko'rib chiqish yo'li bilan, sub'ektning istiqbolli moliyaviy ma'lumotini tayyorlash jarayoni bilan tanishishi lozim:

- istiqbolli moliyaviy ma'lumotni tayyorlash tizimi bo'yicha ichki nazoratni hamda istiqbolli moliyaviy ma'lumotni tayyorlaydigan shaxslarning malakasi va tajribasini;

- rahbariyat taxminlarini tasdiqlovchi sub'ekt tomonidan tayyorlangan hujjatlar tavsifini;

- statistik, matematik va kompyuterlashtirilgan usullardan foydalanishning darajasini;

- taxminlar shakllanishida va foydalanishida qo'llaniladigan usullarni;

- o'tgan davrlarda tayyorlangan istiqbolli moliyaviy ma'lumotning aniqligi hamda ahamiyatli farqlanishlar sabablarini.

Auditor sub'ektning o'tgan davrlar bo'yicha moliyaviy ma'lumot ishonchlilik darajasi qanchalik asoslanganligini ko'rib chiqishi lozim. Auditor istiqbolli moliyaviy ma'lumot o'tgan davrlar bo'yicha moliyaviy ma'lumot bilan muvofiq tayyorlanganligiga baho berish uchun sub'ektning o'tgan davrlari bo'yicha ma'lumotini bilishi hamda sub'ekt rahbariyatining taxminlarini ko'rib chiqish uchun tarixiy mezon belgilashi lozim. Masalan, auditordan o'tgan yillar bo'yicha relevant ma'lumotning auditi yoki sharhi o'tkazilganligini va uni tayyorlashda buxgalteriya hisobining maqbul bo'lgan tamoyillari qo'llanilganligini aniqlash talab qilinadi.

Agar o'tgan davrlar bo'yicha moliyaviy ma'lumotning auditi yoki sharhi modifikatsiyalashtirilmagandan farqli bo'lgan yoki sub'ekt tashkil etilish bosqichida bo'lgan taqdirda, auditor doir holatlarga va ularning istiqbolli moliyaviy ma'lumotni tekshirishga ta'sirini o'z e'tiboriga oladi.

Auditor istiqbolli moliyaviy ma'lumot bilan qamrab olinadigan vaqt davrini o'z e'tiboriga olishi lozim. Masalan, qamrab olinadigan davr muddati uzayib borishi bilan farazlar yanada ham taxminiy bo'laveradi, chunki ushbu davrning muddati uzayib borishi bilan sub'ekt rahbariyatining aniq farazlar qilish qobiliyati pasayib boradi. Davr sub'ekt rahbariyati tomonidan taxminlar uchun oqilona asosga ega bo'lishga imkoniyat beradigan vaqt doirasidan chiqmasligi lozim. Quyida auditor istiqbolli moliyaviy ma'lumot qamrab oladigan vaqt davrini ko'rib chiqishda o'z e'tiboriga oladigan ayrim omillar namunalari keltirilgan:

- operatsion tsikl. Masalan, yirik qurilish loyihasi holatida loyihani yakunlash uchun kerakli bo'lgan vaqt qamrab olinadigan vaqtni belgilashi mumkin;

- taxminlar ishonchligining darajasi. Masalan, agar sub'ekt yangi mahsulot ishlab chiqarilishini tadbiq qilsa, faraz qilinadigan qamrab olinadigan davrlarga, haftalar yoki oylar kabi qisqa va kichik segmentlarga ajratilgan bo'lishi mumkin. Boshqa holatda, uzoq muddatli ijara sharti bilan mulkka egalik qilish sub'ektning yagona faoliyati hisoblangan taqdirda, faraz qilinadigan qamrab olinadigan davr nisbatan uzoq bo'lishini taxmin qilish oqilona bo'ladi.

- foydalanuvchilar ehtiyoji. Masalan, istiqbolli moliyaviy ma'lumot olingan qarzni qoplash uchun etarli bo'lgan mablag'larni topish uchun kerakli davrga qarz olishga talabnoma berish munosabati bilan tayyorlanishi mumkin.

Boshqa holatda, ma'lumot kelgusi davrlarda pul mablag'laridan maqsadli foydalanishni namoyon etish uchun qarz majburiyatlarini sotish munosabati bilan investorlar uchun tayyorlanishi mumkin.

Tekshirishning tavsifi, muddati va hajmini belgilashda auditor quyidagilarni o'z e'tiboriga oladi:

- muhim noto'g'rilik ehtimolini;
- har qanday oldingi kelishuvlar bajarilishida olingan bilimlarni;
- istiqbolli moliyaviy ma'lumotni tayyorlash yuzasidan sub'ekt rahbariyatining kasbiy xabardorligini;

- sub'ekt rahbariyati mulorhazasining istiqbolli moliyaviy ma'lumotga ta'sir etish darajasini;

- eng muhim ko'rsatkichlarning etarliligi va ishonchliligini.

Auditor sub'ekt rahbariyatining eng aniqroq taxminlarini tasdiqlovchi dalillarni manbai va ishonchligiga baho beradi. Bunday taxminlarni tasdiqlovchi etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillar ichki va tashqi manbaalardan olinadi, taxminlarni oldingi yillar bo'yicha ma'lumotlarga asolanib qarab chiqish hamda ular sub'ektning imkoniyatlar doirasiga kiruvchi rejalarga asoslanganligiga baho berish shular jumlasidan.

Auditor faraziy taxminlar qachon foydalanishi, bunday taxminlarning barcha muhim oqibatlari e'tiborga olinganligini ko'rib chiqadi. Masalan, agar sotish hajmi sub'ektning hozirgi paytdagi ishlab chiqarish quvvatlaridan ko'proq oshirish taxmin qilingan taqdirda, istiqbolli moliyaviy ma'lumot qo'shimcha ishlab chiqarish quvvatlariga sub'ektning kerakli investitsiyalarini yoki ishlab chiqarish/ishlarni asosiy pudratchidan pudratga olish yo'li bilan ishlarni bajarish kabi sotish hajmiga erishishga oid muqobil usullar bo'yicha xarajatlarni hisobga olish lozim.

Faraziy taxminlarni tasdiqlash uchun dalillar talab qilinmagani bilan, auditor ular istiqbolli moliyaviy ma'lumot maqsadlariga izchilligi va ular, so'zsiz haqqoniy emas deb hisoblashga sabablar yo'ligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Auditor istiqbolli moliyaviy ma'lumot sub'ekt rahbariyatining taxminlari asosida tegishli ravishda tayyorlanganligiga, masalan, qaytadan hisoblash va ichki izchillikni tekshirish tekshirish yo'li bilan, ya'ni, sub'ekt rahbariyati amalga oshirishni mo'ljallagan harakatlari bir-biriga mosligiga, va umumiy o'zgaruvchan ko'rsatkichlarga, masalan, foiz stavkalariga asoslangan summalarni aniqlashda noizchillik mavjud emasligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Auditor o'zgarishlarga eng sezgir bo'lgan bo'limlarning istiqbolli moliyaviy ma'lumotda aks etilgan natijalarga muhim ta'sir ko'rsatayotgan darajasiga o'z e'tiborini qaratadi. Bu auditor qanday darajada tegishli dalillarni izlashiga ta'sir

ko'rsatadi. Bundan tashqari, auditor tomonidan yoritishlarning muvofiqligi va mosligiga baho berishiga ta'sir ko'rsatadi.

Isiqbolli moliyaviy hisobotning bir yoki undan ko'proq, masalan alohida moliyaviy hisobot kabi elementlarini tekshirish uchun kelishuv tuzilganda, auditor moliyaviy hisobotdagi boshqa tarkibiy qismlarning o'zaro bog'liqligini ko'rib chiqishi muhimdir.

Agar istiqbolli moliyaviy hisobotga joriy davrning o'tgan vaqt mobaynida qandaydir ko'rsatkichlar kiritilgan taqdirda, auditor ushbu vaqt mobayni bo'yicha ma'lumot yuzasidan muolajalarni qo'llash darajasini ko'rib chiqadi. Muolajalar vaziyatlarga, masalan istiqbolli davrning qanday vaqt mobayni tugaganiga qarab o'zgarib boradi.

Auditor istiqbolli moliyaviy ma'lumotdan foydalanish taxmini, sub'ekt rahbariyatining muhim taxminlarining to'liqligi va istiqbolli moliyaviy ma'lumot bo'yicha sub'ekt rahbariyati mas'uliyatini o'z zimmasiga olganligi yuzasidan sub'ekt rahbariyatining yozma taqdimotlarini olishi lozim.

Istiqbolli moliyaviy hisobotning taqdim etilishi va yoritilishiga baho berishda, har qanday tegishli qonunchilikka oid hujjatlar, me'yoriy hujjatlar va kasbiy standartlardan tashqari, auditor quyidagilarni ko'rib chiqishi lozim:

- istiqbolli moliyaviy ma'lumotning taqdim etilishi axboriy tavsifga egaligi va u chalg'itishga olib kelishligi;

- istiqbolli moliyaviy ma'lumotning izohlarida hisob siyosati ravshan yoritilganligi;

- istiqbolli moliyaviy ma'lumotning izohlarida taxminlar mos yoritilganligi. Sub'ekt rahbariyatining taxminlari eng aniq yoki faraziy ekanligi oydin aniqlanishi lozim, agar ular noaniqlikning yuqori darajasiga moil bo'lgan taqdirda, ushbu noaniqlik va buning natijasida vujudga kelgan natijalarga sezgirlikni mos ravishda yoritish lozim.

- istiqbolli moliyaviy ma'lumotni tayyorlash sanasi yoritilganligi. Asos bo'lgan ma'lumotning jamlanishi vaqtning qandaydir davri mobaynida amalga

oshirilganiga qaramasdan, ushbu sanaga taxminlar muvofiqligi sub'ekt rahbariyati tomonidan tasdiqlanishi lozim;

- agar istiqbolli moliyaviy ma'lumotda aks etilgan natijalar doira shartlarida ifodalangan taqdirda, doirada quyi bandlarni aniqlash asosi aniq belgilanganligi va doirani tanlab olish adolatsiz yoki chalg'itadigan emasligi;

- oldingi davr bo'yicha eng oxirgi moliyaviy hisobot tayyorlangan sanadan keyin hisob siyosatida sodir etilgan har qanday o'zgarishlar ushbu o'zgarishlar sababalari bilan yoritilganligi hamda ular istiqbolli moliyaviy ma'lumotga ko'rsatgan ta'siri.

Istiqbolli moliyaviy hisobotni tekshirish bo'yicha auditorning hisoboti quyidagilardan iborat bo'lishi lozim:

(a) sarlavha;

(b) oluvchi;

(v) istiqbolli moliyaviy hisobotni solishtirish;

(g) istiqbolli moliyaviy hisobotni tekshirishga qo'llaniladigan Auditning xalqaro standartlari yoki tegishli milliy standartlar yoki amaliyotga izohlanish;

(d) istiqbolli moliyaviy ma'lumot, ushbu ma'lumot asoslanadigan taxminlar shuning jumlasidan, bo'yicha sub'ekt rahbariyati mas'ul ekanligi to'g'risida ta'kidlanishi;

(e) istiqbolli moliyaviy hisobotdan foydalanish maqsadiga va/yoki uni tarqatishni cheklashga, agar bu maqbul bo'lsa, izohlanish;

(j) taxminlar istiqbolli moliyaviy hisobot uchun oqilona asos ta'minlashi yuzasidan salbiy ishonchning ta'kidlanishi;

(z) taxminlar asosida istiqbolli moliyaviy ma'lumot tegishli ravishda tayyorlanganligi va u moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha relevant asosga muvofiq taqdim etilganligi yuzasidan fikr;

(i) istiqbolli moliyaviy ma'lumotda qayd etilgan natijalarga erishish yuzasidan tegishli ogohlantirishlar;

(k) muolajalarning yakunlash sanasi bo'ladigan hisobotning sanasi;  
(l) auditorning manzili;

(m) imzo.

Auditor istiqbolli moliyaviy hisobotning taqdim etilishi va yoritilishi mos emas deb hisoblagan taqdirda, auditor istiqbolli moliyaviy hisobotni tekshirish bo'yicha hisobotda sharhlar bilan fikr bildirish yoki salbiy fikr bildirishi yoki, o'rinli bo'lsa, kelishuv bajarilishini to'xtatishi lozim. Bunga misol tariqasida moliyaviy hisobot juda sezgir bo'lishi mumkin har qanday taxminlar oqibatlarini mos ravishda yoritmaganligi keltirish mumkin.

Auditor bir yoki bir necha ahamiyatli taxminlar eng aniq taxminlar asosida tayyorlangan istiqbolli moliyaviy hisobotni tayyorlash uchun oqilona asos bermaydi yoki bir yoki bir necha ahamiyatli taxminlar aynan ushbu faraziy taxminlarning istiqbolli moliyaviy ma'lumoti uchun oqilona asos bermaydi deb hisoblaganda, auditor istiqbolli moliyaviy hisobotni tekshirish bo'yicha hisobotda salbiy fikr bildirish yoki kelishuv bajarilishini to'xtatishi lozim.

Ushbu vaziyatlarda kerakli deb hisoblangan bir yoki undan ko'proq muolajalarni qo'llashga to'sqinlik qiladigan vaziyatlar tekshirishga ta'sir ko'rsatgan taqdirda, auditor kelishuv bajarilishi to'xtatishi yoki fikr bildirishni rad etishi va istiqbolli moliyaviy hisobotni tekshirish bo'yicha auditorlik hisobotida audit ko'lami cheklanganligi bayon etishi lozim.

### **11.6. Moliyaviy hisobotni sharhlash bo'yicha kelishuvlar**

Moliyaviy hisobotni sharhlashdan maqsad, auditorga moliyaviy hisobot barcha muhim jabhalari bo'yicha belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosga muvofiq tayyorlanmagan deb hisoblashga asoslar taqdim etuvchi auditda talab qilinadigan barcha dalillarni taqdim etmagan qandaydir jabhalar, muolajalarni o'tkazish paytida auditorni e'tiborini jalb qilganligini ta'kidlash imkonini berish hisoblanadi (salbiy ishonchlilik).

Auditor, moliyaviy hisobotda muhim noto'g'riliklarni vujudga keltirishi mumkin bo'lgan vaziyatlar mavjudligini tan olgan holda, sharhlashni kasbiy ishonmaslik nuqtai-nazaridan rejalashtirishi va o'tkazishi lozim.

Sharhlash bo'yicha hisobotda salbiy ishonchlilikni bildirish maqsadida xulosalarni shakllantirishga imkoniyat yaratish uchun, auditor asosan so'rovnoma o'tkazish va tahliliy muolajalar yo'li bilan etarli bo'lgan tegishli dalillarni olishi lozim.

“Sharhlash ko'lami” atamasi sharhlash maqsadiga erishish uchun mazkur vaziyatlarda bajarilishi lozim bo'lgan sharhlash muolajalariga taalluqli. Moliyaviy hisobotni sharhlashni o'tkazish paytida lozim bo'lgan muolajalar, auditor tomonidan xalqaro standart talablari, tegishli kasbiy idoralar, qonunchilik va tartibga soluvchi idoralar va, kerakli joylarda, sharhlash bo'yicha kelishuv shartlari va hisobot bo'yicha talablarni hisobga olgan holda belgilanishi lozim.

Sharhlashni o'tkazish bo'yicha kelishuv sharhlanadigan ma'lumot muhim noto'g'riliklarga ega emasligi to'g'risida ishonchlilikning o'rtacha darajasini taqdim etadi. Bu salbiy ishonchlilik shaklida ifodalanadi.

Auditor va mijoz kelishuv shartlari bo'yicha kelishib olishlari lozim. Kelishilgan shartlar xat-kelishuvda yoki boshqa maqbul bo'lgan, masalan shartnoma shaklida aks etiladi. Xat-kelishuv sharhlashni o'tkazish bo'yicha ishni rejalashtirishda yordam beradi.

Auditor, o'zining manfaati bilan bir qatorda, mijoz manfaatlarini hisobga olgan holda, tayinlanishning tayanch shartlarini hujjatlashtiradigan xat-kelishuvni yo'llashi maqsadga muvofiqdir. Xat-kelishuv auditor o'zining tayinlanganligini qabul qilganligini tasdiqlaydi va kelishuv vazifalari va ko'lami, auditor mas'uliyatining darajasi va chop etiladigan hisobotlar shakli kabi masalalar yuzasidan tushunmovchiliklarni oldini olishga yordam beradi.

Xat-kelishuvga quyidagilar kiritiladi:

- taqdim etilayotgan xizmatning maqsadi;
- moliyaviy hisobot bo'yicha sub'ekt rahbariyatining mas'uliyati;
- sharhlash ko'lami, jumladan auditning xalqaro standartlariga izohlanish (yoki tegishli milliy standartlarga yoki amaliyotga izohlanishlar);
- sharh o'tkazish munosabati bilan so'rab olinadigan barcha hisob yozuvlari, hujjatlar va boshqa ma'lumotdan cheklanmagan holda foydalanish;



- sharhlash natijalari bo'yicha xatolar, g'ayriqonuniy harakatlar yoki boshqa kamchiliklar, masalan sodir etilgan tovlamachilik yoki o'zlashtirishlar holatlarini aniqlanishiga umid qilmaslik holati;

- audit o'tkazilmasligi va auditorlik xulosasi shakllantirilmasligi haqida ta'kidlash. Ushbu jabhaga urg'u berish va kelishmovchiliklarni oldini olish uchun, auditor, shuningdek, sharhlash bo'yicha kelishuv qandaydir qonunchilik bilan belgilangan talablarga yoki uchinchi tomondan audit yuzasidan belgilangan talablariga muvofiq bo'lmasligini ta'kidlashi mumkin.

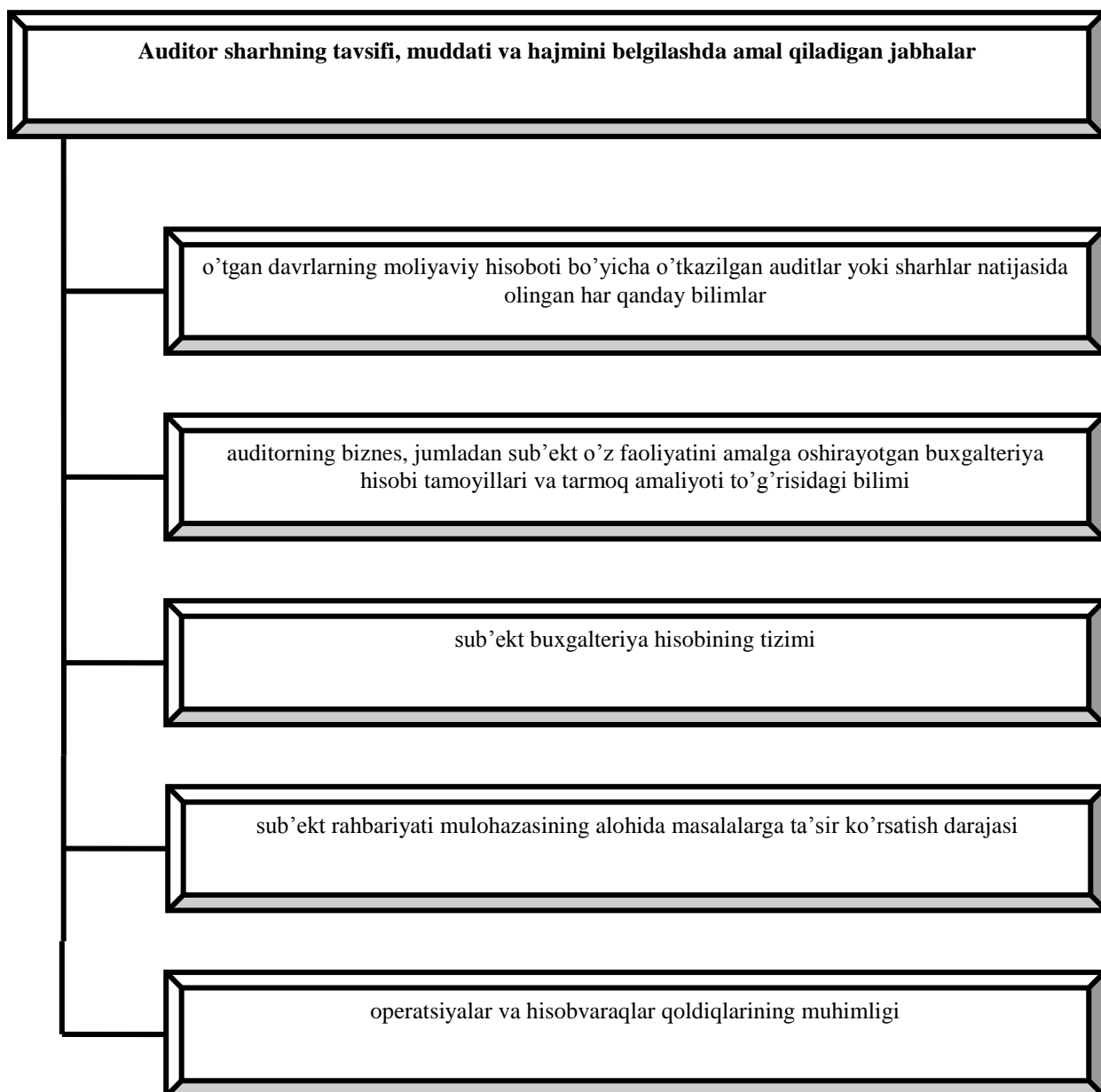
Auditor ishni kelishuv samaradorlik bilan bajariladigan qilib rejalashtirishi lozim. Moliyaviy hisobot sharhlashini rejalashtirishda, auditor oxirgi bilimlarni olishi yoki biznes to'g'risidagi bilimlarini oxirgi, jumladan sub'ekt tashkil etilishi, buxgalteriya hisobining tizimi, asosiy faoliyat tavsiflari va uning aktivlar, majburiyatlar, daromadlar va xarajatlar turi to'g'risidagi ma'lumot bilan to'ldirishi lozim.

Auditor moliyaviy hisobotga taalluqli bo'lgan, masalan sub'ektning ishlab chiqarish usullari va mahsulotni sotishi, uning navlari, ishlab chiqarish ob'ektlari va o'zaro bog'liq tomonlarning joylashgan joylarini bilish kabi masalalar va boshqa masalalar bo'yicha tushunishlar olishi lozim. Auditorga bunday tushunish, u o'rinli so'rovnomalarni o'tkazishi va tegishli muolajalarni ishlab chiqishi hamda olingan javoblarga va boshqa ma'lumotga baho berishi uchun talab qilinadi.

Boshqa auditor yoki ekspert tomonidan bajarilgan ishdan foydalanishda, auditor bunday ish sharh o'tkazish maqsadlariga mos ravishda ekanligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Auditor sharhlash bo'yicha hisobotni tasdiqlovchi dalillarni taqdim etishda muhim bo'lgan jabhalarni va sharh xalqaro standartga muvofiq o'tkazilganligini tasdiqlovchi dalillarni hujjatlashtirishi lozim.

Auditor sharhning aniq tavsifi, muddati va hajmini belgilashda mulohazani qo'llashi lozim. Auditor quyidagi jabhalarga rioya qiladi va foydalanadi:



Auditor muhimlikni huddi moliyaviy hisobotining auditi bo'yicha fikr bildirilganidek kabi ko'rib chiqishi lozim. Sharh o'tkazishda auditga nisbatan aniqlab bo'lmaslik tavakalchiligining darajasi katta bo'lishiga qaramasdan, nima muhim degan mulohaza taqdim etilgan ishonchlilik darajasiga mutanosib holda emas, balki auditor taqdim etadigan hisobotga asos bo'lgan ma'lumotga va ushbu ma'lumotga asoslanadigan shaxslar ehtiyojlariga mutanosib holda chiqariladi.

Moliyaviy hisobotni sharhlash bo'yicha muolajalar odatda quyidagilardan iborat bo'ladi:

- sub'ekt biznesi va u faoliyatni amalga oshirayotgan tarmoq to'g'risida tushunishlarni olish;

- sub'ektning amaliyoti va buxgalteriya hisobi tamoyillari to'g'risida so'rovnoma o'tkazish;

- operatsiyalarni aks etish, turkumlash va umumlashtirish, moliyaviy hisobotda aks etish va moliyaviy hisobotni tayyorlash uchun ma'lumotni to'plash bo'yicha sub'ektning muolajalariga taalluqli so'rovnomalarni o'tkazish;

- moliyaviy hisobotdagi barcha muhim tasdiqlar bo'yicha so'rovnomalarni o'tkazish;

- g'ayriodatiy tuyulgan o'zaro munosabatlar va alohida moddalarni aniqlash uchun ishlab chiqilgan tahliliy muolajalar. Bunday muolajalar quyidagilardan iborat bo'ladi:

a) moliyaviy hisobotni o'tgan davrlar bo'yicha moliyaviy hisobot bilan solishtirish;

b) moliyaviy hisobotni kutilayotgan natijalar va moliyaviy holat bilan solishtirish;

v) sub'ekt tajribasi yoki tarmoq me'yorlariga asoslangan bashorat qilingan namunaga muvofiq kutilayotgan moliyaviy hisobot elementlarining o'zaro bog'liqligini o'rganish.

Ushbu muolajalardan foydalanishda, auditor o'tgan davrlarda buxgalteriya tuzatishlarini talab qilgan jabhalar turini ko'rib chiqishi lozim.:

aktsiyadorlar, direktorlar kengashi, direktorlar kengashi qo'mitalarining majlislarida va moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan boshqa majlislarda qabul qilingan choralar yuzasidan so'rovnomalarni o'tkazish;

auditorning e'tiborini jalb etgan ma'lumot asosida moliyaviy hisobot qayd etilgan buxgalteriya hisobining asosiga muvofiqligini ko'rib chiqish uchun moliyaviy hisobot bilan tanishish;

sub'ekt tarkibiy qismlari moliyaviy hisobotining auditi yoki sharhi uchun jalb qilingan boshqa auditorlardan, agar bundaylar mavjud bo'lsa, lozim bo'lgan taqdirda hisobotlarni olish;

moliyaviy masalalar va buxgalteriya hisobi masalalari bo'yicha mas'uliyatga ega bo'lgan shaxslardan quyidagilar yuzasidan so'rovnoma o'tkazish, masalan:

- barcha operatsiyalar aks etilganligi;
- moliyaviy hisobot qayd etilgan buxgalteriya hisobining asosida tayyorlanganligi;
- sub'ekt biznesida, buxgalteriya hisobining amaliyoti va tamoyillaridagi o'zgarishlar;
- yuqorida qayd etilgan muolajalarni qo'llash paytida savollar vujudga kelishiga sabab bo'lgan jabhalar;

sub'ekt rahbariyatidan, lozim bo'lgan taqdirda, yozma ravishda taqdimotlar olish.

Sharh bo'yicha har bir kelishuvda taklif etilgan muolajalarning barchasi qo'llanilmaganidek, ushbu ro'yxatni to'liq deb hisoblab bo'lmaydi.

Auditor moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritish yoki yoritishlarni talab qilishi mumkin bo'lgan, moliyaviy hisobot tayyorlangan sanadan keyingi hodisalar to'g'risida so'rovnoma o'tkazishi lozim. Auditor sharh bo'yicha hisobot tayyorlangan sanadan keyin sodir etiladigan hodisalarni aniqlash yuzasidan muolajalar bajarilishiga hech qanday mas'ulitga ega bo'lmaydi. Agar auditorda sharhlangan ma'lumot muhim buzilib ko'rsatilishi mokin degan hisoblashga sabab bo'lsa, auditor salbiy ishonch bildirish yoki modifikatsiyalashtirilgan hisobot talab qilinishini tasdiqlashga imkoniyat yaratadigan qo'shimcha yoki kengroq muolajalarni bajarishi lozim.

Sharh bo'yicha hisobot salbiy ishonchning aniq yozma ravishda ifodasiga ega bo'lishi lozim. Auditor salbiy ishonch bildirish uchun asos bo'ladigan olingan dalillar bo'yicha xulosalarni sharhlashi va ularga baho berishi lozim. Bajarilgan ish asosida, auditor sharh paytida olingan qandaydir ma'lumot moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosga muvofiq moliyaviy hisobot haqiqiy va to'g'ri aks etayotganligini (yoki "barcha muhim jabhalar bo'yicha haqiqiy taqdim etilgan") ko'rsatayotganligiga baho berishi lozim.

Moliyaviy hisobotning sharhi bo'yicha hisobot, o'quvchida (foydalanuvchida) bajarilgan ish tavsifini tushunish uchun imkoniyat yaratish va

audit o'tkazilmaganligini va, shu sababli, audit bo'yicha fikr bildirimaganligini aniq tushuntirish maqsadida, kelishuv ko'lamini yoritadi.

Moliyaviy hisobotning sharhi bo'yicha hisobot odatda quyidagi tartibda joylashtirilgan quyidagi asosiy elementlardan iborat bo'lishi lozim:

(a) sarlavha;

(b) oluvchi;

(v) quyidagilardan iborat kirish bandi:

(i) sharhi o'tkazilgan moliyaviy hisobotni solishtirish;

(ii) sub'ekt rahbariyatining va auditorning mas'uliyatini ta'kidlash.

(g) quyidagilardan iborat sharh tavsifini yorituvchi band-qo'lam:

(i) sharhlar bo'yicha kelishuvga qo'llaniladigan auditning xalqaro standartiga yoki tegishli milliy standartlarga yoki amaliyotga sharhlanish;

(ii) sharh asosan so'rovnomalar o'tkazish va tahliliy muolajalar bilan cheklanishini ta'kidlash;

(iii) audit o'tkazilmaganligi, bajarilgan muolajalar auditga nisbatan ishonchning kam darajasini taqdim etishini va audit bo'yicha fikr bildirilmasligini ta'kidlash.

(d) salbiy ishonch to'g'risida ta'kidlash;

(e) hisobot sanasi;

(j) auditorning manzili;

(z) auditorning imzosi.

Sharh bo'yicha hisobot quyidagilarni bajarishi lozim:

(a) sharhga asoslanib, belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosga muvofiq, moliyaviy hisobot to'g'ri va ishonchli aks etmaydi (yoki "barcha asosiy jabhalar bo'yicha to'g'ri haqqoniy etilmagan") deb hisoblash uchun hech narsa auditorning e'tiborini jalb qilmaganligini tasdiqlash (salbiy ishonch); yoki

(b) agar masalalar auditorning e'tiborini jalb qilsa, belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosga muvofiq, moliyaviy hisobot to'g'ri va ishonchli aks etishini (yoki "barcha asosiy jabhalar bo'yicha haqqoniy

taqdim etilgan”) yomonlashtiradigan masalalarni jumladan, agar amaliyotda buni amalga oshirib bo’lsa, moliyaviy hisobotga taxminiy ta’sirining miqdori aniqlanishini yoritish va:

(i) yoki taqdim etilgan salbiy ishonch bo’yicha izohni shakllantirish; yoki

(ii) bunday holatning moliyaviy hisobotga ta’siri shunchalik muhim va chuqurki, auditor izoh moliyaviy hisobotning noto’g’ri ko’rsatilgan yoki to’liq bo’lmagan tavsifini yoritish uchun mos emas degan xulosa chiqaradi va moliyaviy hisobot belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo’yicha kontseptual asosga muvofiq, moliyaviy hisobot to’g’ri va ishonchli aks etmagan (yoki “barcha asosiy jabhalar bo’yicha haqqoniy taqdim etilmagan”) deb ta’kidlaydi; yoki

(v) ko’lam muhim cheklanganda ushbu cheklovlarni yoritish va:

(i) agar ushbu cheklov bo’lmagan taqdirda zarur deb aniqlanishi mumkin bo’lgan moliyaviy hisobotning ehtimoliy tuzatishlari yuzasidan taqdim etilgan salbiy ishonch bo’yicha izoh bildirish; yoki

cheklovlarning taxmin qilinayotgan ta’siri shunchalik ahamiyatli va chuqurki, auditor ishonchning qandaydir dara-jasini taqdim etish mumkin emasligi to’g’risida xulosa chiqargan taqdirda, hech qanday ishonch bildirmaslik.

(ii) Auditor sharh bo’yicha hisobotga, hisobot sanasigacha sodir etilgan hodisalarga taalluqli muolajalardan iborat sharh yakunlangan kundagi sanani qo’yishi lozim. Shunga qaramasdan, auditor sub’ekt rahbariyati tomonidan tayyorlangan va taqdim etilgan moliyaviy hisobot bo’yicha hisobot taqdim etish yuzasidan mas’uliyatga ega bo’lganligi munosabati bilan, auditor sharh bo’yicha hisobotga sub’ekt rahbariyati tomonidan moliyaviy hisobot tasdiqlangan sanadan oldingi sana qo’yishi mumkin emas.

## **11.7. Moliyaviy ma’lumot yuzasidan kelishilgan muolajalarni bajarish bo’yicha kelishuvlar**

Kelishilgan muolajalarni bajarish bo’yicha kelishuv auditor tomonidan moliyaviy ma’lumotning alohida moddalari (masalan, kreditorlik qarzi, debitorlik qarzi, bog’liq tomonlardan xaridlar hamda sub’ekt segmentining sotishi va

foydasi), moliyaviy hisobot (masalan, buxgalteriya balansi) yoki moliyaviy hisobotning to'liq to'plami yuzasidan muayyan muolajalarni bajarishdan iborat bo'lishi mumkin.

Kelishilgan muolajalar bo'yicha kelishuvning maqsadi auditor tomonidan auditor, sub'ekt va har qanday uchinchi tomonlar bilan kelishilgan auditorlik muolajalarini bajarish va amaldagi natijalar bo'yicha hisobot taqdim etishdan iborat.

Auditor faqat kelishilgan muolajalar bo'yicha amaldagi xulosalar yuzasidan hisobot taqdim etishi munosabati bilan hech qanday ishonchlik bildirilmaydi. Buning o'rniga foydalanuvchilarning o'zi auditorning hisoboti bo'yicha muolajalarga va amaldagi xulosalarga baho beradi va auditorning ishidan kelib chiqib o'zining xulosalarini chiqaradi. Ushbu hisobot faqat bajariladigan muolajalar kelishuvida ishtirok etadigan tomonlarga taqdim etiladi, chunki muolajalarni o'tkazish sabablari bilan tanish bo'lmagan tomonlar ularning natijalarini noto'g'ri talqin etishi mumkin.

Kelishilgan muolajalar bo'yicha kelishuvlar uchun mustaqillik talab qilinmaydi; biroq kelishuv shartlari yoki vazifalari auditoridan mustaqillik yuzasidan Malakaviy buxgalterlarning ahloqiy kodeksi talablariga rioya qilishni talab etishi mumkin. Agar auditor mustaqil bo'lmasa, amaldagi xulosalar bo'yicha hisobotda bu haqida ta'kidlab o'tish lozim.

Auditor amaldagi xulosalar bo'yicha hisobot nusxalarini oladigan sub'ekt vakillari va odatda boshqa muayyan tomonlar kelishilgan muolajalar va kelishuv shartlari yuzasidan aniq tushunishga egaligiga ishonch hosil qilishi lozim. Kelishishni talab qiladigan masalalar quyidagilardan iborat:

- bajariladigan muolajalar audit yoki sharh emaslik holati va, tegishli ravishda, hech qanday ishonchlik bildirilmasligini ta'kidlovchi sharhning tavsifi;
- kelishuvning belgilangan maqsadi;
- kelishilgan muolajalar qo'llaniladigan moliyaviy hisobotni solishtirish;
- aniq belgilangan bajariladigan muolajalarning tavsifi, muddati va hajmi;
- amaldagi xulosalar bo'yicha hisobotning kutilayotgan shakli;

- amaldagi xulosalar bo'yicha hisobotni tarqatish yuzasidan cheklovlar. Agar bunday cheklovlar huquqiy talablarga zid bo'lgan taqdirda, auditor ushbu kelishuvni qabul qilmasligi lozim.

Muayyan vaziyatlarda, masalan, muolajalar tartibga soluvchi idoralar, tarmoq vakillari va buxgalteriya kasbiy vakillari o'rtasida kelishilgan taqdirda, auditor javob oladigan barcha tomonlar bilan muolajalarni muhokama qila olmaydi. Bunday holatlarda, auditor, masalan, jalb etilgan tomonlarning tegishli vakillari bilan bajariladigan muolajalar muhokamasini, bunday tomonlar bilan tegishli xat yozishuvlarni sharhlash yoki ularga chop etiladigan namunaviy hulosa loyihasini taqdim etishni ko'rib chiqishi mumkin.

Auditor o'zining manfaatini ko'zash bilan bir qatorda, mijoz manfaatlarini ko'zlagan holda, tayinlashning tayanch shartlarini hujjatlashtiradigan xat-kelishuv yo'llashi maqsadga muvofiqdir. Xat-kelishuv auditor tomonidan tayinlanganligini qabul qilganligini tasdiqlaydi va kelishuvning maqsadi va ko'lami, auditorning mas'uliyat darajasi va chop etiladigan hisobotlarning shakli kabi masalalar yuzasidan to'g'ri tushunmovchiliklarni oldini olishga yordam beradi.

Xat-kelishuvga quyidagi masalalar kiritiladi:

- bajarilishi lozim bo'lgan tomonlar o'rtasida kelishilgan muolajalarning ro'yxati;

- amaldagi xulosalar bo'yicha hisobot tarqatilishining bajarilishi lozim bo'lgan muolajalar yuzasidan kelishib olgan muayyan tomonlar tomonidan cheklanishi to'g'risida ta'kidlash.

Bundan tashqari, auditor xat-kelishuvga ilova qilingan chop etiladigan amaldagi xulosalar bo'yicha namunaviy hisobot loyihasini ko'rib chiqishi mumkin. Auditor kelishuvni samaradorlik bilan bajarishni ta'minlaydigan ishni rejalashtirishi lozim. Auditor amaldagi xulosalar bo'yicha hisobotni tasdiqlaydigan dalillarni va kelishuv xalqaro standart va ushbu kelishuv shartlariga muvofiq bajarilganligi yuzasidan dalillarni taqdim etish uchun muhim bo'lgan jabhalarni hujjatlashtirishi lozim. Auditor kelishilgan muolajalarni bajarishi va olingan



dalillardan amaldagi xulosalar bo'yicha hisobot taqdim etish uchun asos sifatida foydalanishi lozim.

Kelishilgan muolajalarni bajarish bo'yicha kelishuvda qo'llaniladigan muolajalar quyidagilardan iborat bo'lishi mumkin:

- so'rovnoma va tahlil;
- qaytadan hisoblash, solishtirish va aniqlik yuzasidan boshqa tekshirishlar;
- kuzatish;
- tekshirish; tasdiqlarni olish.

Kelishilgan muolajalar bo'yicha kelishuv yuzasidan hisobot foydalanuvchi bajarilgan ishning tavsifi va hajmini tushunishi uchun, auditor maqsad va muolajalarni etarli darajada batafsil yoritishi lozim.

Amaldagi xulosalar bo'yicha hisobot quyidagilardan iborat bo'lishi lozim:

- (a) sarlavha;
- (b) oluvchi (odatda, kelishilgan muolajalarni bajarish uchun auditorni taklif etgan mijoz);
- (v) kelishilgan muolajalar qo'llanilgan aniq belgilangan moliyaviy va moliyaviy bo'lmagan ma'lumotni solishtirish;
- (g) bajarilgan muolajalar oluvchi bilan kelishilganligini ta'kidlash;
- (d) kelishuv kelishilgan muolajalar bo'yicha kelishuvlar yuzasidan qo'llaniladigan Auditning xalqaro standartlariga yoki tegishli milliy standartlar yoki amaliyotga muvofiq bajarilganligini ta'kidlash;
- (e) agar lozim bo'lsa, auditor sub'ektdan mustaqil emasligini ta'kidlash;
- (j) bajarilgan kelishilgan muolajalarning maqsadini solishtirish;
- (z) bajarilgan aniq belgilangan muolajalarning ro'yxati;
- (i) auditorlik amaldagi xulosalarni, jumladan aniqlangan xatolar va istisnolarning etarli tafsilotlari bilan bayon etish;
- (k) bajarilgan muolajalar audit yoki sharh emasligi va shuning uchun hech qanday ishonch bildirilmasligini ta'kidlash;
- (l) agar auditor qo'shimcha muolajalarni, auditni yoki sharhni bajarganda hisobotda yoritish uchun boshqa masalalar aniqlanishi mumkinligini ta'kidlash;

(m) hisobot bajarilishi lozim bo'lgan muolajalar bo'yicha kelishilgan tomonlar tomonidan cheklanganligini ta'kidlash;

(n) hisobot faqat elementlar, hisobvaraqlar, moddalar yoki muayyan moliyaviy va moliyaviy bo'lmagan ma'lumotga tegishlikligini va u sub'ektning umuman moliyaviy hisobotiga taalluqli emasligini ta'kidlash (mumkin bo'lgan joyda);

(o) hisobot sanasi;

(p) auditorning manzili;

(r) auditorning imzosi.

### **11.8. Moliyaviy hisobotni kompilyatsiyalash bo'yicha kelishuvlar**

Kompilyatsiya kelishuvning maqsadi buxgalter moliyaviy hisobotni to'plash, turkumlash va umumlashtirish uchun, audit bo'yicha bilimlarga qarama-qarshi holda, buxgalteriya hisobi bo'yicha bilimlaridan foydalanishdan iborat. Odatda, bu ushbu ma'lumotning asosida yotgan tasdiqlarni test sinovlarini o'tkazmagan holda mufassallashtirilgan ko'rsatkichlarni boshqariladigan va tushunarli shaklga kishqartirishga olib keladi. Biroq, kompilyatsiyalashtirilgan ma'lumotdan foydalanuvchilar ushbu ishga buxgalter jalb qilinganligi sababli bir qancha naf oladilar, chunki xizmatlar kasbiy xabardorlik va tegishli sinchkovlik bilan bajariladi.

Kompilyatsiyaviy kelishuv odatda moliyaviy hisobotni tayyorlashdan iborat bo'lishi bilan bir qatorda (moliyaviy hisobotning to'liq to'plami bo'lishi mumkin bo'lmasligi ham mumkin), u boshqa moliyaviy hisobotni to'plash, turkumlash va umumlashtirishdan iborat bo'lishi mumkin.

Kompilyatsiya kelishuvni bajarish uchun mustaqillik talab qilinmaydi. Biroq, agar buxgalter mustaqil bo'lmagan taqdirda, buxgalterning hisobotiga buning yuzasidan ta'kidlash kiritish lozim. Ushbu buxgalter tomonidan kompilyatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobot bilan buxgalterning ismi bog'liq bo'lgan barcha vaziyatlarda, u hisobotni chop etishi lozim.

Kelishuv shartlari yuzasidan buxgalter va mijoz o'rtasida ravshan tushunish mavjud ekanligiga buxgalter ishonch hosil qilishi lozim. Ko'riladigan masalalar quyidagilardan iborat:



Kompilyatsiya bo'yicha ishni rejalashtirishda xat-kelishuv foyda beradi. Buxgalter tomonidan ushbu tasdiqlashning tayanch shartlarini hujjatlashtiradigan xat-kelishuvni yo'llash buxgalter manfaatlari uchun ham, sub'ekt manfaatlari uchun ham kerakli. Xat-kelishuv buxgalter o'z tasdig'ini qabul qilganligini tasdiqlaydi va kelishuv vazifalari va hajmi, buxgalterning mas'uliyat darajasi hamda chop etilishi lozim bo'lgan hisoblar shakli kabi masalalar yuzasidan noto'g'ri tushunishlarni oldini olishga yordam beradi.

Buxgalter kelishuvni samaradorlik bilan bajarish uchun ishni rejalashtirishi lozim. Buxgalter kelishuv xalqaro standart va ushbu kelishuv shartlariga muvofiq

bajarilganligi yuzasidan dalillar taqdim etish uchun muhim hisoblangan jabhalarni hujjatlashtirishi lozim.

Buxgalter sub'ektning biznesi va faoliyati to'g'risida umumiy bilim olishi va sub'ekt faoliyat ko'rsatayotgan tarmoqning buxgalteriya hisobi va amaliyoti hamda ushbu vaziyatlarda muvofiq bo'lgan moliyaviy ma'lumotning shakli va mazmuni bilan tanishishi lozim.

Moliyaviy ma'lumotni kompilyatsiyalashtirish uchun buxgalterdan sub'ekt faoliyatining tavsifi, hisob yozuvlarining shakli va moliyaviy hisobot taqdim etiladigan buxgalteriya hisobining asosi to'g'risida umumiy tushunish olish talab qilinadi. Odatda buxgalter ushbu masalalar bo'yicha bilimlarni ushbu sub'ekt bilan ish tajribasi asosida yoki uning xodimlari bilan so'rovnoma o'tkazish yo'li bilan oladi.

Bundan tashqari, xalqaro standart ta'kidlanganidek, buxgalterdan odatda quyidagilar talab qilinmaydi:

(a) taqdim etilgan ma'lumotning ishonchliligi va to'liqligiga baho berish maqsadida sub'ekt rahbariyati

(b) bilan so'rovnoma o'tkazish;

(v) ichki nazoratga baho berish;

(g) qandaydir masalalarni verifikatsiyalash; yoki qandaydir tushuntirishlarni verifikatsiyalash.

Agar buxgalterga sub'ekt rahbariyati tomonidan taqdim etilgan ma'lumot noto'g'ri ekanligi yoki to'liqsiz hajmda taqdim etilganligi yoki boshqacha ko'rinishda qoniqarsiz ekanligi to'g'risida ma'lum bo'lsa, buxgalter yuqorida qayd etilgan muolajalarni bajarish masalasini ko'rib chiqishi va qo'shimcha ma'lumot taqdim etish to'g'risida sub'ekt rahbariyatiga murojat qilishi lozim. Agar sub'ekt rahbariyati qo'shimcha ma'lumotni taqdim etishdan bosh torgan taqdirda, buxgalter xizmat ko'rsatishni to'xtatish sabablari yuzasidan sub'ektga axborot berib, kelishuv bajarilishini to'xtatishi lozim.

Buxgalter kompilirlangan ma'lumotni o'qib chiqishi va u shakli bo'yicha muvofiqligi va qandaydir ochiqdan-ochiq muhim noto'g'riliklarga ega emasligini

ko'rib chiqishi lozim. Buning yuzasidan noto'g'riliklar quyidagilardan iborat:

- belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosni qo'llashda xatolar;

- moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosning va undan har qanday ma'lum bo'lgan chetga chiqishlarning yoritilmasligi;

- buxgalterga ma'lum bo'lgan har qanday muhim jabhalarning yoritilmasligi.

Belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asos va ma'lum bo'lgan undan chetga chiqishlar, ushbu chetga chiqishlarning miqdoriy ta'sirini aniqlash ehtiyoji bo'lmasa ham, moliyaviy ma'lumotda yoritilishi lozim.

Agar buxgalterga muhim noto'g'riliklar haqida ma'lum bo'lgan taqdirda, u tegishli tuzatishlar yuzasidan sub'ekt rahbariyatining roziligini olishga harakat qilishi lozim. Agar bunday tuzatishlar kiritilmasa va moliyaviy hisobot chalg'itishga olib kelsa, buxgalter kelishuv bajarilishini to'xtatishi lozim.

Buxgalter moliyaviy hisobot tegishli ravishda taqdim etilganligi va ushbu moliyaviy hisobotni tasdiqlaganligi to'g'risida sub'ekt mas'uliyatga ega ekanligi to'g'risida tasdiq olishi lozim. Bunday tasdiq buxgalteriya hisobining eng asosiy va ahamiyatli ma'lumotlarining aniqlik va to'liqlik masalarini qamrovchi hamda barcha muhim va relevant ma'lumotni buxgalterga to'liq yoritadigan sub'ekt rahbariyatining taqdimotlari shaklida taqdim etilishi mumkin.

Kompilyatsiya kelishuvi bo'yicha hisobotlar quyidagilardan iborat bo'lishi lozim:

- (a) sarlavha;

- (b) oluvchi;

- (v) kelishuv kompilyatsiya kelishuvlarida qo'llaniladigan XAS yoki milliy standartlar yoki amaliyotga muvofiq bajarilganligi to'g'risida ta'kidlash;

- (g) o'rinli bo'lgan joyda, buxgalter sub'ektga nisbatan mustaqil emasligi to'g'risida ta'kidlash;

- (d) moliyaviy hisobot sub'ekt rahbariyati tomonidan taqdim etilgan ma'lumotga asoslanganligini ko'rsatgan holda, moliyaviy hisobotni solishtirish;

(e) buxgalter tomonidan kompilyatsiyalashtirilgan moliyaviy hisobot uchun mas'uliyat sub'ekt rahbariyatining zimmasiga yuklatilganligi to'g'risida ta'kidlash;

(j) audit ham sharh ham o'tkazilmaganligi hamda shu munosabati bilan moliyaviy hisobot bo'yicha hech qanday ishonchlilik bildirilmaganligi to'g'risida ta'kidlash;

(z) agar lozim bo'lgan taqdirda, belgilangan moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosdan muhim chetga chiqishlar yoritilganligiga e'tibor qaratadigan band kiritish;

(i) hisobot sanasi;

(k) buxgalterning manzili;

(l) buxgalterning imzosi.

Buxgalter tomonidan kompilyatsiyalashtirilgan moliyaviy ma'lumot bo'yicha moliyaviy hisobot to'liq to'plamining har bir varag'ida yoki birinchi varag'ida "Audit o'tkazilmagan", "Audit yoki sharh o'tkazilmasdan turib kompilyatsiyalashtirilgan" yoki "Kompilyatsiya hisobotiga taalluqli" degan izohlar bo'lishi lozim.

### **Takrorlash uchun savollar:**

1. Moliyaviy hisobotdagi boshqa axborotlar o'z ichiga nimalarni oladi?
2. Auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar deganda nimani tushunasiz?
3. Mijoz korxonasi rahbariyati uchun tuzilgan ma'lumotnomada nimalar aks ettiriladi?
4. Moliyaviy hisobotni kompilyatsiyalashtirish deganda nimani tushunasiz?
5. Maxsus maqsaddagi auditorlik tekshiruvi qaysi maqsadlarda o'tkaziladi?
6. Istiqbolli moliyaviy hisobotning auditorlik tekshiruvi qaysi axborotlarni o'z ichiga oladi?
7. Moliyaviy hisobotni sharhlash bo'yicha kelishuvlar deganda nimani tushunasiz?
8. Moliyaviy hisobotga beriladigan sharhlarning qanday turlari mavjud?

## Mavzu bo'yicha testlar

**1. Kelgusi davr moliyaviy ma'lumotlarini o'rganish qaysi XAS bilan tartibga solinadi?**

- A. 560-XAS
- B. 580-XAS
- C. 610-XAS
- D. 620-XAS

**2. Moliyaviy hisobot tuziladigan sana deganda qaysi sana tushuniladi?**

- A. Hisobot davridagi oxirgi kalendar kuni
- B. Auditorlik xulosasida uni imzolash chog'ida qo'yilgan sana
- C. Moliyaviy hisobotni soliq organiga topshiradigan sana
- D. Moliyaviy hisobotni statistika organiga topshiradigan sana

**3. Moliyaviy hisobot taqdim etiladigan sana deganda qaysi sana tushuniladi?**

- A. Xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotini amalda undan foydalanuvchilarga beriladigan yoki bu hisobot qonun hujjatlarida belgi-langani tartibda e'lon qilinadigan sana
- B. Hisobot davridagi oxirgi kalendar kuni
- C. Moliyaviy hisobotni soliq organiga topshiradigan sana
- D. Moliyaviy hisobotni statistika organiga topshiradigan sana

**4. Kompilyatsiya kelishuvning maqsadi nimadan iborat?**

- A. Buxgalter moliyaviy hisobotni to'plash, turkumlash va umumlashtirish uchun, audit bo'yicha bilimlarga qarama-qarshi holda, buxgalteriya hisobi bo'yicha bilimlaridan foydalanishdan iborat
- B. Buxgalter moliyaviy hisobotni umumlashtirish uchun, audit bo'yicha bilimlarga qarama-qarshi holda, buxgalteriya hisobi bo'yicha bilimlaridan foydalanishdan iborat
- C. Buxgalter moliyaviy hisobotni to'plash uchun, audit bo'yicha bilimlarga qarama-qarshi holda, buxgalteriya hisobi bo'yicha bilimlaridan foydalanishdan iborat

D. Buxgalter moliyaviy hisobotni turkumlash uchun, audit bo'yicha bilimlarga qarama-qarshi holda, buxgalteriya hisobi bo'yicha bilimlaridan foydalanishdan iborat

**5. Quyidagilardan qaysi biri kompilyatsiya kelishuvlari uchun buxgalterning kasbiy mas'uliyatini belgilovchi ahloqiy tamoyillar toifasiga kirmaydi?**

- A. Ehtiyotkorlik
- B. Xolislik
- C. Halollik
- D. Sir saqlashlik

**6. Quyidagilardan qaysi biri moliyaviy ma'lumot yuzasidan kelishilgan muolajalarni bajarish bo'yicha kelishuvlar uchun buxgalterning kasbiy mas'uliyatini belgilovchi ahloqiy tamoyillar toifasiga kirmaydi?**

- A. Mustaqillik
- B. Xolislik
- C. Halollik
- D. Sir saqlashlik

**7. Quyidagilardan qaysi biri moliyaviy hisobotni sharhlash bo'yicha kelishuvlar uchun buxgalterning kasbiy mas'uliyatini belgilovchi ahloqiy tamoyillar toifasiga kirmaydi?**

- A. Ehtiyotkorlik
- B. Xolislik
- C. Halollik
- D. Sir saqlashlik

**8. Maxsus maqsaddagi audit shartnomasi bo'yicha auditorlik hisobotini tuzish qaysi XAS bilan tartibga solinadi?**

- A. 800-XAS
- B. 810-XAS
- C. 820-XAS
- D. 830-XAS

**9. Istiqbolli moliyaviy ma'lumotlarni tekshirish qaysi XAS bilan tartibga**



**solinadi?**

- A. 810-XAS
- B. 800-XAS
- C. 820-XAS
- D. 830-XAS

**10. Moliyaviy hisobotning sharhi bo'yicha kelishuv qaysi XAS bilan tartibga solinadi?**

- A. 910-XAS
- B. 900-XAS
- C. 920-XAS
- D. 930-XAS

**11. Moliyaviy ma'lumotlarning kompilyatsiyasi bo'yicha kelishuv qaysi XAS bilan tartibga solinadi?**

- A. 930-XAS
- B. 910-XAS
- C. 920-XAS
- D. 900-XAS

### **Tayanch tushunchalar**

Moliyaviy hisobot tarkibidagi boshqa ma'lumot, auditorlik xulosasi imzolangan sanadan keyin, biroq moliyaviy hisobot e'lon qilinadigan sanaga qadar yuz bergan hodisalar, mijoz korxonah rahbariyati uchun ma'lumotnoma, maxsus o'tkaziladigan auditga oid kelishuvlar bo'yicha auditorlik hisoboti, istiqbolli moliyaviy hisobotni tekshirish, moliyaviy hisobotni sharhlash bo'yicha kelishuvlar, moliyaviy ma'lumot yuzasidan kelishilgan muolajalarni bajarish bo'yicha kelishuvlar, moliyaviy hisobotni kompilyatsiyalash bo'yicha kelishuvlar.

## **XII BOB. AUDITORLIK XULOSASI VA HISOBOTINI TUZISH**

### **12.1. Auditorlik xulosasini tuzish**

Iqtisodiy sub'ektning buxgalteriya hisobi haqidagi auditorlik xulosasi auditorlik tashkilotining bu hisobotning ishonchliligi to'g'risidagi fikrini ifodalaydi.

Auditorlik xulosasi - moliyaviy hisobotning haqqoniyligi (to'g'riligi) va buxgalteriya hisobini yuritish tartibining qonun hujjatlari bilan belgilangan talablarga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan va xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat.

Auditorlik xulosasi quyidagi elementlarni o'z ichiga oladi:

- a) nom («Auditorlik xulosasi» yoki «Auditorlik tashkilotining xulosasi»: ikkala nom teng huquqli);
- b) adresatning nomi;
- v) kirish qismi;
- g) qayd etish qismi;
- d) yakuniy qism;
- e) auditorlik xulosasini berish sanasi;
- j) auditorlik tashkiloti manzili;
- z) auditorlar va auditorlik tashkiloti rahbarining imzosi.

Auditorlik xulosasi auditorlik tashkilotining muhri bilan tasdiqlanishi kerak.

Auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasi shaklining bir xilligiga rioya qilishi kerak.

Auditorlik xulosasi auditorlik tekshiruvining buyurtmachisiga yo'llanib, buyurtmachining barcha zaruriy rekvizitlari ko'rsatilishi kerak.

Auditorlik xulosasining kirish qismi auditorlik tashkilotining quyidagi rekvizitlarini o'z ichiga olishi kerak:

- auditorlik tashkilotining yuridik manzili va telefonlari;
- auditorlik faoliyatini amalga oshirish huquqiga litsenziya raqami, berilgan sana va litsenziya bergan organning nomi;

– auditorlik tashkiloti davlat ro'yxatiga olingani to'g'risidagi guvohnoma raqami;

– auditorlik tashkiloti hisob-kitob varag'ining raqami;

– auditorlik tekshiruvda ishtirok etgan auditor (auditorlar) ning, shuningdek, auditorlik tashkiloti rahbarining familiyasi, ismi va otasining ismi.

Kirish qismida sana va hisobot davri ko'rsatilgan holda tekshirilgan moliyaviy hisobotlar ro'yxati keltirilishi kerak.

Kirish qismida quyidagilar ko'rsatilishi kerak:

– xo'jalik yurituvchi sub'ekt auditorlik tekshiruvdan o'tkaziladigan moliyaviy hisobotni tayyorlash va uning haqqoniy bo'lishi uchun javobgar;

– auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasining xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy-xo'jalik faoliyati natijalariga muvofiq bo'lishi uchun javobgar.

Auditorlik xulosasining qayd etuvchi qismida auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborot qonun hujjatlariga, shuningdek moliyaviy-xo'jalik faoliyatining haqiqiy holatiga muvofiqligi va haqqoniyligini baholashga asoslanishi ko'rsatilishi kerak.

Qayd etuvchi qismda auditorlik tekshiruvi fikrni ifodalash uchun etarlicha asoslar berishi xususida auditorlik tashkilotining tasdig'i berilishi kerak.

Auditorlik xulosasining yakuniy qismida auditorlik tashkilotining tekshirilgan moliyaviy-hisobot xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy-xo'jalik faoliyatining haqiqiy holati to'g'risida haqqoniy tasavvur berish-bermasligi va moliyaviy hisobot qonun hujjatlariga muvofiqligi yoki muvofiq emasligi xususidagi fikri ravshan bayon etilishi kerak.

Auditor auditorlik xulosasini auditorlik tekshiruvi yakunlangan kun bilan belgilashi kerak.

Auditor auditorlik xulosasini xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy hisobotga imzo chekkan yoki uni tasdiqlagan sanadan oldin keluvchi kun bilan belgilashi kerak emas.

Auditorlik xulosasining har bir beti auditor tomonidan imzolanishi kerak va u auditorlik tashkilotining muhri bilan tasdiqlanishi kerak. Qiziquvchi tomonega auditorlik xulosasining yakuniy qismini ko'rsatish kerak.

Xalqaro standartlarga binoan auditorlik xulosalarining quyidagi turlari mavjud:

- a) ijobiy auditorlik xulosasi;
- b) shartli ijobiy auditorlik xulosasi;
- v) salbiy auditorlik xulosasi;
- g) xulosa berishdan bosh tortish.

**Ijobiy auditorlik xulosasi.** Auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy ahvolini haqqoniy yoritadi va xo'jalik yurituvchi sub'ekt amalga oshirgan moliyaviy va xo'jalik operatsiyalari mamlakat qonunchiligi talablariga muvofiq degan fikrga kelganda ijobiy auditorlik xulosasi tuzilishi kerak.

**Shartli ijobiy auditorlik xulosasi.** Xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotida ayrim xatolar mavjud bo'lganida, ammo mazkur xatolar unchalik muhim bo'lmaganida tuzilishi kerak.

**Salbiy auditorlik xulosasi.** Auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi sub'ektning moliyaviy hisobotida, agar xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan bartaraf etilmasa, moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarni chalg'itishi mumkin bo'lgan buzilishlar mavjud degan fikrga kelsa, salbiy auditorlik xulosasi tuzilishi kerak.

Xo'jalik yurituvchi sub'ekt amalga oshirgan moliyaviy va xo'jalik operatsiyalari moliyaviy hisobotda haqqoniy aks ettirilgan, lekin qonunchilik talablariga muvofiq kelmaydigan hollarda ham salbiy auditorlik xulosasi tuziladi.

Odatda xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariyatining auditorlik tashkilotining aniqlangan buzilishlarni bartaraf etish maqsadida moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritish to'g'risidagi fikriga qo'shilmasligi salbiy auditorlik xulosasini tuzishga sabab bo'ladi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ekt auditorlik tekshiruv davomida aniqlangan buzilishlarni bartaraf etgan holda salbiy auditorlik xulosasi tuzilmaydi.

**Auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortish.** Auditorlik tekshiruv hajmining cheklanganligi tufayli auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobot to'g'risidagi fikrni ifodalash uchun etarlicha auditorlik dalillarini olishi mumkin bo'lmasa, auditorlik tashkiloti auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortishi mumkin.

Auditorlik tekshiruv hajmini cheklash - xo'jalik yurituvchi sub'ekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning boshlab yuborilgan auditorlik tekshiruvini auditorlik xulosasini tayyorlash uchun zarur deb hisoblagan hajmda o'tkazishga to'sqinlik qilishga yo'naltirilgan ochiqdan-ochiq harakatlari yoki harakatsizliklaridir.

Auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortish ariza shaklida bo'lishi va "Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortishi to'g'risidagi ariza" deb nomlanishi kerak.

Auditorlik xulosasi kamida uch nusxada tuziladi, shundan ikki nusxa auditorlik tekshiruv buyurtmachisiga taqdim etiladi.

Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarga tushunarli bo'lishi, auditorning ishonchi komil emasligi va (yoki) rozi emasligi yuzaga keltirgan cheklashlarga doir ko'rsatmalarni o'z ichiga olishi kerak.

Auditorlik xulosasi ochiq axborot hisoblanadi, undan moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarning hammasi foydalana olsin.

Auditorlik xulosasi tegishli moliyaviy hisobotlar bilan birgalikda xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan e'lon qilinishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvini o'tkazmasdan tuzilgan yoki auditorlik tekshiruv natijalari bo'yicha tuzilgan, lekin auditorlik tekshiruv davomida auditor (auditorlar) olgan xo'jalik yurituvchi sub'ektning hujjatlari mazmuniga muvofiq kelmaydigan auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi qasddan yolg'on hisobot va xulosa deb hisoblanadi.

Qasddan yolg'on auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasini tuzish qonun hujjatlarida belgilangan javobgarlikni keltirib chiqaradi.

Xo'jalik yurituvchi sub'ekt bilan auditorlik tashkiloti o'rtasida yuzaga kelgan nizolar qonun hujjatlarida belgilangan tartibda hal etiladi.

Noto'g'ri auditorlik xulosasini tuzganlikda aybdor bo'lgan auditorlik tashkiloti va shaxslarning javobgarlikka tortilganligi xo'jalik yurituvchi sub'ektni soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni to'lashning belgilangan tartibini buzganlik uchun qonun hujjatlarida nazarda tutilgan jarimalardan ozod etmaydi.

## **12.2. Auditorlik hisobotini tuzish**

Ushbu 700-«Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik hisoboti» nomli XASning maqsadi mustaqil auditor tomonidan bajarilgan sub'ekt moliyaviy hisobotining auditi natijasi kabi chop etiladigan auditorlik hisobotining shakli va mazmuni yuzasidan standartlarni belgilash va qo'llanma taqdim etishdan iborat.

Auditor moliyaviy hisobot bo'yicha fikr bildirish uchun asos bo'luvchi olingan auditorlik dalillar bo'yicha chiqarilgan xulosalarni sharhlashi va baho berishi va auditorlik hisoboti umuman moliyaviy hisobot bo'yicha aniq yozma fikr bildirishdan iborat bo'lishi lozim.

Auditorlik hisobot odatda quyidagi tartibda joylashgan asosiy elementlardan iborat bo'ladi:

- (a) sarlavha;
- (b) oluvchi;
- (v) *kirish bandi*:
  - audit qilingan moliyaviy hisobotni solishtirish;
  - sub'ekt rahbariyati mas'uliyati va auditor mas'uliyati to'g'risida ariza.
- (g) *band - audit qo'lami* (audit tavsifini bayon qilish);
  - XAS yoki tegishli milliy standartlar yoki amaliyotga izohlanish;
  - auditor tomonidan bajarilgan ishni bayon qilish.
- (d) *band-fikr, moliyaviy hisobot bo'yicha fikr bildirishdan iborat*;
- (e) hisobot sanasi;

- (j) auditor manzili;
- (z) auditor imzosi.

Auditorlik hisobotining shakli va mazmuni bir xillik bo'lishiga rioya qilish lozim, chunki bu ushbu hisobot o'quvchilar (foydalanuvchilar)ning tushunishiga va g'ayriodatiy vaziyatlar vujudga kelganda ularni solishtirishga yordam beradi.

Auditorlik hisobot tegishli sarlavhaga ega bo'lishi lozim. Sarlavhada auditorlik hisobotini boshqa shaxslar, masalan, sub'ektning mansabdor shaxslari yoki direktorlar kengashi tomonidan chop etilgan yoki mustaqil auditorlardan farqli huddi shu ahloq talablariga rioya qilmasligi mumkin bo'lgan boshqa auditorlarning hisobotlardan ajratish uchun "Mustaqil auditor" atamasini qo'llash o'rinli bo'lishi mumkin.

Auditorlik hisoboti kelishuv shartlari va mahalliy me'yoriy hujjatlar talablariga ko'ra tegishli ravishda oluvchiga yo'llanishi lozim. Hisobot, odatda, moliyaviy hisoboti audit qilingan sub'ektning aktsiyadorlariga yoki direktorlar kengashiga yo'llanadi.

Auditorlik hisobot audit o'tkazilgan, jumladan, moliyaviy hisobotda aks etilgan sana va davr bilan birgalikda sub'ektning moliyaviy hisobotini ko'rsatishi lozim.

Hisobotda moliyaviy hisobot uchun mas'uliyat sub'ekt rahbariyati zimmasida ekanligi hamda audit o'tkazilishi asosida moliyaviy hisobot bo'yicha fikr bildirilganligi uchun mas'uliyat auditor zimmasida ekanligi to'g'risida ariza bayon etilishi lozim

Moliyaviy hisobot sub'ekt rahbariyatining taqdimoti hisoblanadi. Bunday hisobotni tayyorlash sub'ekt rahbariyatidan ahamiyatli buxgalteriya baholari va mulohazalar chiqarilishini hamda moliyaviy hisobotni tayyorlashda qo'llaniladigan buxgalteriya hisobining tegishli tamoyillari va usullarini aniqlashni talab qiladi. Bundan farqli holda, auditorning mas'uliyati moliyaviy hisobot bo'yicha o'z fikrini bildirish maqsadida ushbu moliyaviy hisobotning auditini o'tkazishdan iborat bo'ladi.

Quyida kirish bandida yuqorida qayd etilgan jabhalarning yoritilishining namunasi keltirilgan:

“Biz 2012 yil 31 dekabr holatiga ko’ra AVS kompaniyasi ilova qilingan buxgalteriya balansi va uning bilan bog’liq bo’lgan daromadlar va xarajatlar to’g’risidagi hisoboti hamda qayd etilgan sanada yakunlangan yil bo’yicha pul oqimlari to’g’risidagi hisobotining auditini o’tkazdik. Ushbu moliyaviy hisobot bo’yicha mas’uliyat Kompaniya zimmasiga yuklatilgan. Bizning mas’uliyat o’tkazilgan audit asosida ushbu moliyaviy hisobot bo’yicha fikr bildirishdan iborat”.

Auditorlik hisoboti audit XASga yoki tegishli milliy standartlarga yoki amaliyotga muvofiq o’tkazilganligini ko’rsatish yo’li bilan auditning qo’lamini yoritish lozim. “Ko’lam” atamasi auditorga ushbu vaziyatlarda kerakli bo’lgan auditorlik muolajalarini bajarish uchun imkoniyatlarni taqdim etishga taalluqli. Bunday tasdiq o’quvchi (foydalanuvchi)da audit belgilangan standartlar yoki qabul qilingan amaliyotga muvofiq o’tkazilganligiga ishonch hosil qilish uchun kerak. Agar boshqa narsa ko’rsatilmagan bo’lsa, auditor auditorning manzilida ko’rsatilgan auditorlik standartlarga yoki mamlakat amaliyotiga rioya qilishi taxmin qilinadi.

Auditorlik hisobotiga audit moliyaviy hisobotda muhim noto’g’riliklar mavjud emasligiga oqilona ishonch olish maqsadida rejalashtirilgan va o’tkazilgan degan jumla kiritilishi lozim.

Auditorlik hisoboti auditni, jumladan, quyidagilarni yoritishi lozim:

(a) moliyaviy hisobotdagi summalar va yoritishlarni tasdiqlovchi dalillarni test sinovidan o’tkazish asosida tekshirish;

(b) moliyaviy hisobotni tayyorlashda foydalanilgan buxgalteriya hisobi tamoyillarini baholash;

(v) moliyaviy hisobotni tayyorlashda sub’ekt rahbariyati tomonidan berilgan ahamiyatli baholarni baholash;

(g) moliyaviy hisobot umumiy taqdim etilishiga baho berish.



Hisobotga audit fikr bildirish uchun oqilona asos beradi degan auditorning bayonnomasi kiritilishi lozim.

Quyida yuqorida qayd etilgan jabhalarning band - auditning qo'lamida yoritilishining misoli keltirilgan:

“Biz tomondan audit Auditning xalqaro standartlariga (yoki tegishli milliy standartlar yoki amaliyotga izohlanish) muvofiq o'tkazilgan. Ushbu standartlar moliyaviy hisobotda muhim noto'g'riliklar mavjud emasligi to'g'risida oqilona ishonch olish maqsadida biz auditni rejalatirishimizni va o'tkazishimizni talab qiladi.

Audit moliyaviy hisobotdagi summalar va yoritishlarni tasdiqlovchi dalillarni test sinovidan o'tkazish asosida tekshirishdan iborat. Audit, shuningdek, sub'ekt rahbariyati tomonidan berilgan ahamiyatli baholarni va qo'llanilayotgan buxgalteriya hisobi tamoyllarini baholashdan hamda moliyaviy hisobot umumiy taqdim etilishiga baho berishdan iborat. Biz tomondan o'tkazilgan audit bizning fikrimizni bildirish uchun oqilona asos taqdim etadi deb hisoblaymiz”.

Auditorlik hisoboti moliyaviy hisobot Moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosga muvofiq haqiqiy va ishonchli aks etilganligi (yoki barcha muhim jabhalar bo'yicha ishonchli taqdim etilgan) hamda, o'rinli bo'lgan joyda, moliyaviy hisobot qonunchilik talablariga muvofiqligi to'g'risida auditorning fikrini aniq bayon etishi lozim.

Auditorning fikrini ifodalash uchun bir-biriga ma'nosi teng bo'lgan “haqiqiy va ishonchli aks etadi” yoki “barcha muhim jabhalar bo'yicha ishonchli taqdim etilgan” degan atamalardan foydalaniladi. Ikkala atamalar ham, boshqalarning ichida, auditor faqat moliyaviy hisobot uchun muhim hisoblangan masalalarni ko'rib chiqishligini ko'rsatadi.

Moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asos BHXS, kasbiy idoralar tomonidan chop etiladigan qoidalar hamda mamlakatda umumiy amaliyot rivojlanishi bilan bir qatorda, mahalliy qonunchilik ishonchliligini tegishli ravishda ko'rib chiqish va tegishli ravishda qabul qilish bilan belgilanadi. O'quvchiga (foydalanuvchiga) “ishonchlilik” ifodalanadigan kontekst to'g'risida xabar berish

maqsadida, auditorlik xulosasi “(BHXS yoki tegishli milliy standartlar ko’rsatilsin)”ga muvofiq iborani qo’llash yo’li bilan moliyaviy hisobotni tayyorlash uchun asos bo’lib xizmat qiladigan kontseptual asosni ko’rsatadi.

Auditorlik hisobotida haqiqiy va ishonchli fikr bildirish (yoki barcha muhim jabhalari bo’yicha ishonchli taqdim etish) bilan bir qatorda, unga qo’shimcha ravishda moliyaviy hisobot tegishli qonunlar yoki me’yoriy hujjatlar bilan belgilangan talablarga muvofiq ekanligi to’g’risida bildirigan fikrni kiritish lozim bo’lishi mumkin.

Quyida yuqorida qayd etilgan jabhalarni band-fikrda yoritish misoli keltirilgan:

“Bizning fikrimizcha, 2012 yil 31 dekabr holatiga ko’ra, moliyaviy hisobot Kompaniyaning moliyaviy holati bo’yicha hamda ..... muvofiq (va muvofiqdir) uning moliyaviy-xo’jalik faoliyati natijalari va qayd etilgan sanada yakunlangan yil bo’yicha pul mablag’lari siljishi to’g’risida haqiqiy va ishonchli aks etilishini beradi (“barcha muhim jabhalari bo’yicha ishonchli taqdim etilgan”)

**Qaysi mamlakatning buxgalteriya hisobi tamoyillaridan foydalanganligi aniq bo’lmagan har qanday vaziyatda, mamlakat albatta ko’rsatilgan bo’lishi lozim.** Moliyaviy hisobot paydo bo’lgan mamlakatdan tashqariga keng tarqaladigan moliyaviy hisobot bo’yicha auditorlik hisobotini tuzishda, auditorlik hisobotida moliyaviy hisobot paydo bo’lgan mamlakat standartlariga izohlanishi lozim, masalan:

“..... A mamlakatining buxgalteriya hisobi umum qabul qilingan tamoyillariga muvofiq .....”

Bunday ta’kidlash moliyaviy hisobotni tayyorlashda buxgalteriya hisobining qanday tamoyillari qo’llanilganligini foydalanuvchi yaxshiroq tushunishi uchun yordam beradi. Aniq boshqa mamlakatda foydalanish uchun tayyorlangan moliyaviy hisobot bo’yicha (masalan, xalqaro moliyalashtirishda hisobot boshqa mamlakatning tiliga tarjima qilingan va valyutasiga o’tkazilgan taqdirda) auditorlik hisobotini tayyorlashda auditor tayyorlangan moliyaviy hisobot paydo bo’lgan

mamlakat buxgalteriya hisobi tamoyillariga asoslanish kerakligini va moliyaviy hisobotda tegishli yoritishlar amalga oshirilganligini ko'rib chiqadi.

**Auditor hisobotga audit yakunlangan paytdagi sanani qo'yishi lozim.**

Bu o'quvchi (foydalanuvchi)ga auditor unga ma'lum bo'lgan va ushbu sanagacha qadar sodir etilgan va moliyaviy hisobotga hamda auditorlik hisobotga ta'sir ko'rsatadigan hodisalar va operatsiyalarni ko'rib chiqqanligi haqida xabar beradi.

Auditorning mas'uliyati sub'ekt rahbariyati tomonidan tayyorlangan va taqdim etilgan moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik hisobotini tayyorlash hisoblanganligi munosabati bilan, u hisobotga sub'ekt rahbariyati moliyaviy hisobotga imzo chekkan yoki tasdiqlagan sanadan oldin bo'lgan sana qo'yishga haqli emas.

Auditorlik hisobotida albatta joylashgan joyi ko'rsatilishi lozim, odatda bu audit o'tkazilishi uchun mas'ul bo'lgan auditorning ofisi joylashgan shahar ko'rsatiladi.

Auditorlik hisoboti auditorlik firma nomidan, auditor nomidan yoki kerak bo'lganda, auditor nomi bilan bir qatorda, firma nomidan ham imzolanishi lozim. Auditorlik hisoboti, odatda, firma nomidan imzolanadi, chunki audit uchun mas'uliyatni firma o'z zimmasiga oladi.

*Sharhlarsiz fikr.* Auditor belgilangan Moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha kontseptual asosga muvofiq moliyaviy hisobot haqiqiy va ishonchli aks etishni beradi (yoki barcha muhim jabhalar bo'yicha ishonchli taqdim etilgan) degan xulosaga kelsa sharhlarsiz fikr bildiriladi. Sharhlarsiz fikr, shuningdek, buxgalteriya hisobi tamoyllaridagi yoki ularni qo'llash usullaridagi har qanday o'zgarishlar hamda ushbu o'zgarishlarning ta'siri moliyaviy hisobotda tegishli ravishda aniqlanganligiga va yoritilganligiga bilvosita ko'rsatadi.

Quyidagi vaziyatlarda auditorlik hisoboti modifikatsiyalashtirilgan sifatida ko'riladi:

*Auditor fikriga ta'sir ko'rsatmaydigan masalalar:*

(a) tushuntirish bandi.

*Auditor fikriga ta'sir ko'rsatadigan masalalar:*

- (a) sharhlar bilan fikr;
- (b) fikr bildirishni rad etish;
- (g) salbiy fikr.

Modifikatsiyalashtirilgan hisobot har bir turi, shakli va mazmunining bir xilligi foydalanuvchilar tomonidan bunday hisobotni tushunish uchun yordam beradi. Binobarin, xalqaro standartga fikrni sharhlarsiz bildirishning taklif etilgan shakli hamda modifikatsiyalashtirilgan hisobotlarni chop etishda modifikatsiya uchun qo'llaniladigan jumlar namunasi kiritilgan.

Muayyan vaziyatlarda, moliyaviy hisobotning ilovasiga kiritilib keng muhokama qilingan va moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatadigan masalani alohida ajratish uchun qo'shimcha band kiritish yo'li bilan auditorlik hisoboti modifikatsiyalashtirilishi mumkin. Bunday tushuntirish bandini qo'shish auditor fikriga ta'sir ko'rsatmaydi. Ushbu band band-fikrdan keyin bo'lganligi maqsadga muvofiqdir, chunki bunda auditor fikri ushbu jabha bo'yicha sharhlarga ega emasligi nomoyon bo'ladi.

Auditor faoliyat uzluksizligi muommosi yuzasidan muhim jabhani ajratib ko'rsatish uchun band qo'shish yo'li bilan auditorlik hisobotini modifikatsiyalashtirishi lozim.

Hal qilishi kelgusi hodisalarga bog'liq va moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lgan muhim noaniqlik (faoliyat uzluksizligi muammosidan farqli) mavjud bo'lganda, auditor auditorlik hisobotini modifikatsiyalashtirish ehtimolini ko'rib chiqishi lozim. Noaniqlik bu shunday vaziyatki, uning hal etilish kelgusi harakatlar yoki hodisalarga bog'liq. Ushbu vaziyat sub'ektning bevosita nazorati ostida bo'lmaydi, lekin u moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatishi mumkin.

Faoliyat uzluksizligi yoki muhim noaniqlik muammosiga e'tiborni qaratadigan bandni qo'shish, odatda, ushbu masalalar bo'yicha auditorlik hisobotini taqdim etishda auditorning mas'uliyatiga nisbatan mos bo'ladi. Bunga qaramasdan, alohida, masalan, moliyaviy hisobot uchun ahamiyatli bo'lgan ko'p sonli noaniqliklar mavjud bo'lgan vaziyatlarda, auditor tushuntirish bandini ko'shmaslikni o'rinli hisoblab fikr bildirishni rad etishi mumkin.

Moliyaviy hisobotga ta'sir etuvchi masalalar yuzasidan tushuntirish bandini qo'llashdan tashqari, auditor, shuningdek, moliyaviy hisobotga ta'sir etuvchi masalalardan farqli masalalar yuzasidan tushuntirish bandidan foydalanish, band-fikdan keyin joylashtirish afzalroq hisoblanadi, yo'li bilan auditorlik hisobotini modifikatsiyalashtirishi mumkin. Masalan, tarkibida audit qilingan moliyaviy hisobot bo'lgan hujjatlardagi boshqa ma'lumotga tuzatishlar kiritish kerak bo'lsa, sub'ekt esa ushbu tuzatishlar kiritishdan bosh tortgan taqdirda, auditor auditorlik hisobotiga muhim noizchiliklar to'g'risida ma'lumot yoritilgan tushuntirish bandni kiritishni ko'rib chiqishi lozim. Auditorlik hisobotini taqdim etish yuzasidan qonunchilik bilan belgilangan qo'shimcha mas'uliyat mavjud bo'lgan taqdirda, shuningdek, tushuntirish banddan foydalanish mumkin.

*Auditor fikriga ta'sir ko'rsatuvchi masalalar.*

Quyidagi vaziyatlardan biri mavjud bo'lgan taqdirda va, auditorning mulohazasiga ko'ra uning oqibatlari moliyaviy hisobotga ta'sir ko'rsatsa yoki ko'rsatishi mumkin bo'lgan taqdirda, ahtimol, auditor o'z fikrini sharhlarsiz bildira olmasligi mumkin:

(a) auditor ishi ko'lami cheklanganda; yoki

(b) tanlab olingan hisob siyosati, uning qo'llash usuli yoki moliyaviy hisobotda yoritishlar mosligining maqbulligi yuzasidan sub'ekt rahbariyati bilan kelishilmaganda.

*Sharhlar bilan fikr.* Agar auditor fikr sharhlarsiz bildirilishi mumkin emas, lekin sub'ekt rahbariyati bilan har qanday kelishmovchiliklar oqibati yoki audit qo'lamining cheklovlari salbiy fikr bildirish yoki fikr bildirishni rad etish yuzasidan shunchalik muhim va chuqur emas degan xulosaga kelsa, sharhlar bilan fikr bildirilishi lozim. Sharhlar bilan fikr quyidagicha bildirilishi lozim - sharhlar taalluqli bo'lgan omil ta'siri bundan "istisno".

*Fikr bildirishni rad etish.* Audit ko'lami cheklovlarining ehtimoliy ta'siri shunchalik muhim va chuqurki, auditor etarli bo'lgan tegishli auditorlik dalillarini olishga imkoniyati bo'lmaydi va, binobarin, moliyaviy hisobot bo'yicha fikr bildira olmasligi sababli auditor fikr bildirishni rad etishi lozim.

*Salbiy fikr.* Moliyaviy hisobot uchun kelishmovchiliklar shunchalik muhim va chuqurki, auditor hisobotda sharhlar bilan fikr bildirish chalg'itishga olib keladigan yoki moliyaviy hisobotni to'liq tasvirlab bermaydigan ma'lumotni yoritish uchun mos emas degan xulosaga kelgan taqdirda, salbiy fikr bildirilishi lozim.

Auditor sharhlarsiz fikr bildirishidan farqli fikr bildirgan taqdirda, har gal buning haqiqiy sabablari aniq bayon etilganligi va, agar mumkin bo'lsa, moliyaviy hisobotga ehtimoliy ta'sir(lar)ining miqdoriy yoritilishi auditorlik hisobotiga kiritilishi lozim. Odatda ushbu ma'lumot fikr bildirilgan yoki fikr bildirishni rad etilgan banddan oldingi alohida bandda bayon etiladi va moliyaviy hisobotning ilovasidagi yanada ham kengroq muhokamaga, agar bu mavjud bo'lsa, izohlanadi.

*Sharhlarsiz fikrdan farqli fikr bildirishga olib keluvchi vaziyatlar.*

Ayrim holatlarda auditor ishining ko'lami sub'ekt tomonidan cheklanishi mumkin (masalan, auditor kerakli deb hisoblagan auditorlik muolajani kelishuv shartlariga muvofiq bajarilishi ko'zda tutilmagan holatda). Shunga qaramasdan, agar taklif etilayotgan kelishuv shartlarida ko'zda tutilgan cheklov shundayki, bunda auditor fikr bildirishni rad etish lozim deb hisoblaganda, u, odatda, agar bu qonunchilikka oid hujjatlar bilan ko'zda tutilmagan bo'lsa, audit bo'yicha bunday cheklovlar bilan kelishuvni qabul qilmaydi. Bundan tashqari, cheklov auditorning qonun bilan belgilangan majburiyatlarini buzgan taqdirda, qonunchilikka asosan tayinlangan auditor audit bo'yicha bunday kelishuvni qabul qilmaydi.

Ko'lamni cheklash vaziyatlardan kelib chiqishi mumkin (masalan, auditorning ishlash muddati auditorga tovar-moddiy zahiralarni inventarlash yuzasidan kuzatish imkonini bermagan taqdirda). Auditorning fikri bo'yicha, sub'ektning hisob yozuvlari mos bo'lmagan yoki auditor tavsiya qilingan auditorlik muolajalarini bajara olmagan taqdirda, audit ko'lamini cheklash vujudga kelishi mumkin. Bunday vaziyatlarda, sharhlarsiz fikrni tasdiqlovchi etarli bo'lgan tegishli auditorlik muolajalarini olish uchun auditor oqilona muqobil auditorlik muolajalarini bajarishga harakat qilishi lozim.

Auditor ishi ko'lamining cheklovi shundayki, bunda fikrni sharhlar bilan bildirish yoki fikr bildirishni rad etish lozim bo'lsa, auditorlik hisobotida bunday cheklov yoritilishi va moliyaviy hisobotga taxmin qilingan tuzatishlar, agar cheklov mavjud bo'lmagan holatda ular kerakli deb belgilansa, kiritilishi lozim.

Quyida shunga o'xshash masalalarning namunalari keltirilgan:

*Ko'lamni cheklash - sharhlar bilan fikr.*

“Biz ..... (kirish bandi misolida keltirilgan matn kiritiladi,..... auditni o'tkazdik.

Quyidagi badda keltirilgandan tashqari, biz tomondan audit .....,..... muvofiq o'tkazilgan.

*Biz 2012 yil 31 dekabr holatiga ko'ra tovar-moddiy zahiralarini inventarlashdan o'tkazish yuzasidan kuzatishni amalga oshirmadik, chunki ushbu sana biz kompaniyaga auditor sifatida jalb qilingan dastlabki sanadan oldin bo'lgan. Kompaniyaning amalga oshirgan yozuvlari tavsifiga binoan, biz boshqa auditorlik muolajalarini bajarish yo'li bilan tovar-moddiy zahiralar miqdoriga ishonch hosil qilish imkoniyati bo'lmadi.*

*Bizning fikrimizcha, agar biz tovar-moddiy zahiralar miqdoriga ishonch hosil qilganda kerakli deb hisoblagan tuzatishlar ta'siridan tashqari, moliyaviy hisobot haqiqiy va .....*

*Ko'lamni cheklash - fikr bildirishni rad etish.*

*Biz AVS Kompaniyasining 2012 yil 31 dekabr holatiga ko'ra ilova qilingan buxgalteriya balansi va u bilan bog'liq daromad va xarajatlar to'g'risidagi hisobotni hamda qayd etilgan sanada yakunlangan yil bo'yicha pul oqimlari siljishi bo'yicha hisobotni audit qilish uchun jalb qilinganmiz. Ushbu moliyaviy hisobot bo'yicha mas'uliyat Kompaniya rahbariyati zimmasida.*

*Sub'ekt rahbariyati bilan kelishmaslik.*

Auditor sub'ekt rahbariyati tomonidan tanlab olingan hisob siyosati, uni qo'llash usuli yoki moliyaviy hisobotdagi yoritishlar mosligi yuzasidan sub'ekt rahbariyati bilan kelishmasligi mumkin. Agar bunday kelishmovchilik moliyaviy

hisobot uchun muhim hisoblansa, auditor o'z fikrini sharhlar bilan bildirishi yoki salbiy fikr bildirishi lozim.

### **Takrorlash uchun savollar**

1. Auditorlik xulosasi va hisoboti qanday rasmiylashtiriladi?
2. Auditorlik hisobotining tuzilishi qanday ko'rinishga ega bo'ladi?
3. Auditorlik hisoboti uchun javobgarlik deganda nimani tushunasiz?
4. Auditorlik xulosasining tuzilishi qanday ko'rinishga ega bo'ladi?
5. Auditorlik xulosalarining qanday turlari mavjud?
6. Auditorlik xulosasini tuzishdan bosh tortish deganda nimani tushunasiz?
7. Auditorlik xulosasi uchun javobgarlik deganda nimani tushunasiz?
8. Sharhlarsiz fikrdan farqli fikr bildirishga olib keluvchi qanday vaziyatlarni bilasiz?

### **Mavzu bo'yicha testlar**

#### **1. Auditorlik hisobotini va xulosasini shakllantirish qaysi jarayonida vujudga keladi?**

- A. Audit rejasi va dasturining barcha bo'limlari bo'yicha o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash jarayonida
- B. Audit dasturining barcha bo'limlari bo'yicha o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash jarayonida
- C. Audit rejasi va dasturining barcha bo'limlari bo'yicha o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish jarayonida
- D. Audit rejasining barcha bo'limlari bo'yicha o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash jarayonida

#### **2. Auditor qaysi hollarda katta nomuvofiqliklar mavjudligini ko'rsatuvchi holatlarni ob'ektiv baholashi shart emas?**

- A. Katta tafovutlarning tasdiqlanmaganligi va auditor so'rovlariga kutilgan javoblar olinmaganida
- B. Mutaxassislar hisob-kitoblarida nomuvofiqliklar bo'lganda



C. Inventarizatsiya natijasida aniqlanib, dalolatnoma va taqqoslash vedomostlari bilan rasmiylashtirilgan, lekin etarli darajada tahlil qilinmagan va tuzatilmagan katta tafovutlar bo'lganda

D. Tekshiruv uchun zarur bo'lgan, auditorga o'z vaqtida taqdim qilinmagan dastlabki hujjatlar yoki ma'lumotlarga doir xo'jalik muomalalari mavjud bo'lganda

**3. Xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyatining umumiy tavsifi auditorlik hisobotining qaysi qismida ko'rsatiladi?**

A. Kirish

B. Adresat

C. Tahlil

D. Yakuniy

**4. Auditorlik hisobotiga qaysi javobda to'laroq ta'rif berilgan?**

A. Auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartibidan aniqlangan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoidabuzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek auditorlik tekshiruvi o'tkazish natijasida olingan boshqa axborotdan iborat bo'lgan va xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariga, mulkdorga, katnashchilari (aktsiyadorlari)ning umumiy yig'ilishiga yo'llangan hujjat

B. Auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartibidan aniqlangan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoidabuzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek auditorlik tekshiruvi o'tkazish natijasida olingan boshqa axborotdan iborat bo'lgan va xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariga, mulkdorga, katnashchilari (aktsiyadorlari)ning umumiy yig'ilishiga yo'llangan shartnoma

C. Auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartibidan aniqlangan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoidabuzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek auditorlik tekshiruvi o'tkazish natijasida olingan boshqa axborotdan iborat bo'lgan va xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariga, mulkdorga, qatnashchilari (aktsiyadorlari)ning umumiy yig'ilishiga yo'llangan moliyaviy hisobot

D. Auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartibidan aniqlangan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoidabuzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek auditorlik tekshiruvi o'tkazish natijasida olingan boshqa axborotdan iborat bo'lgan va xo'jalik yurituvchi sub'ekt rahbariga taqdim etilgan hisobot

**5. Auditorlik xulosasi nechta qismdan iborat?**

- A. 3
- B. 2
- C. 4
- D. 5

**6. Auditorlik xulosasiga qaysi qatorda to'liqroq va aniqroq javob berilgan?**

A. Moliyaviy hisobotning to'g'riligi va buxgalteriya hisobi yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xo'jalik yurituvchi sub'ektga taqdim etilgan hujjat

B. Buxgalteriya hisobi yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat

C. Moliyaviy hisobotning to'g'riligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat

D. Moliyaviy hisobotning to'g'riligi va buxgalteriya hisobi yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining maxfiy fikri yozma shaklda ifodalangan, xo'jalik yurituvchi sub'ekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat

**7. Xo'jalik yurituvchi sub'ekt tomonidan moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish chog'ida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar auditorlik hisobotining qaysi qismida ko'rsatiladi?**

- A. Tahlil

- B. Kirish
- C. Adresat
- D. Yakuniy

**8. Mijoz korxonaga rahbari tijorat siri hisoblab auditorga ba'zi ko'rsatkichlarni tekshirishga ruxsat bermadi. Bu holat auditorlik xulosasida qanday aks etadi?**

- A. Auditorlik xulosasi berishdan bosh tortadi.
- B. Ko'rsatkichlar moddiylikiga bog'liq ravishda yoki ijobiy xulosa berish mumkin yoki xulosa berishdan bosh tortishi mumkin.
- C. Salbiy auditorlik xulosasi berishi mumkin.
- D. Auditorlik firma direktoriga yozma xat bilan rasmiylashtirib berilganligi uchun auditor ijobiy xulosa berishi mumkin.

**9. Auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi deb nimaga aytiladi?**

- A. Bu xo'jalik yurituvchi sub'ekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning, boshlab qo'yilgan auditorlik tekshiruvini, auditor auditorlik xulosasi tayyorlash uchun etarli deb hisoblaydigan hajmda o'tkazishga to'sqinlik qilishga qaratilgan ochiqdan-ochiq ko'rsatadigan hatti-harakatlari yoki harakatsizligidir
- B. Auditorlik tekshiruvida inventarizatsiyani o'tkazilmasligidir
- C. Bu xo'jalik yurituvchi sub'ekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning, boshlab qo'yilgan auditorlik tekshiruvini, auditor auditorlik xulosasi tayyorlash uchun sifatli o'tkazishga to'sqinlik qilishga qaratilgan ochiqdan-ochiq ko'rsatadigan hatti-harakatlari yoki harakatsizligidir
- D. Bu xo'jalik yurituvchi sub'ekt vakillarining, boshlab qo'yilgan auditorlik tekshiruvini, auditor auditorlik xulosasi tayyorlash uchun sifatli o'tkazishga to'sqinlik qilishga qaratilgan ochiqdan-ochiq ko'rsatadigan hatti-harakatlari yoki harakatsizligidir

**10. Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosasini tuzish qaysi XAS bilan tartibga solinadi?**

- A. 700-XAS
- B. 710-XAS
- C. 720-XAS

**Tayanch tushunchalar**

Auditorlik xulosasi, ijobiy auditorlik xulosasi, shartli ijobiy auditorlik xulosasi, salbiy auditorlik xulosasi, auditorlik hisoboti, auditorlik hisoboti, auditorlik xulosasi uchun javobgarlik.

## **XIII BOB. O'ZBEKISTON RESPUBLIKASI AUDIT TIZIMINI XALQARO MIQYOSDA INTEGRATSIYALASH MASALALARI**

### **13.1. Auditorlik faoliyati milliy standartlarining turlari**

O'zbekiston Respublikasi iqtisodiyotining jahon iqtisodiy in-tegratsiyasiga asta-sekin qo'shila borishi barcha sohada bo'lgani kabi auditorlik faoliyatida ham tub o'zgarishlarni amalga oshirishni taqozo etmoqda. Shu boisdan, auditni xalqaro talablarga muvofiq o'zgartirish keyingi vaqtlarda O'zbekiston uchun tobora dolzarb ishga aylanmoqda. Bozor munosabatlarini jadallashtirishda respublikamizning jahon bozoriga yanada chuqurroq kirib borishi iqtisodiy islohotlarni rivojlantirishni, iqtisodiy munosabatlarni yanada kengroq amalga oshirish uchun auditorlik faoliyatini xalqaro standartlarga moslashtirishni taqozo qilmoqda. Bu borada auditorlik faoliyatining milliy standartlari ishlab chiqilmoqda.

O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining 3, 4, 5, 6, 9, 10, 11, 13, 14, 16-son milliy standartlari «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Qonuni, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999 yil 10 iyundagi «Oliy Majlisning XIV sessiyasida O'zbekiston Respublikasi Prezidentining ma'ruzasida keltirilgan asosiy qoidalarni amalga oshirilishi chora-tadbirlari to'g'risida»gi 296-son qarori asosida ishlab chiqilgan va ular O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini me'yoriy jihatdan tartibga solish unsuri bo'lib hisoblanadi.

O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining 25, 31, 50, 55, 56, 60, 70, 80, 90-son milliy standartlari «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000 yil 22 sentyabrdagi «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshiruvlari rolini oshirish to'g'risida» 365-son qaroriga asosan ishlab chiqilgan va ular O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini me'yoriy tartibga solish elementi hisoblanadi.

Hozirgi kunga kelib quyidagi auditning milliy standartlari tasdiqlangan:

## O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyatining milliy standartlarining umumiy tavsifi

№	Standartning № va nomi	O'z. R. MV tasdiqlangan sana va №	O'z. R AV da ro'yxatga olingan sana va №	Kuchga kirgan sanasi
1.	№3- AFMS «Auditni rejalashtirish»	14. 10. 1999 №54	10. 11. 1999 №837	01. 01. 2000
2.	№4- AFMS «Auditorlik tashkilotlarining ichki standartlariga qo'yiladigan talablar»	21. 09. 2006 №76	25. 09. 2006 №1624	05. 10. 2006
3.	№5- AFMS «Auditor ishining sifatini nazorat qilish»	04. 08. 1999 №62	03. 09. 1999 №811	01. 01. 2000
4.	№6- AFMS «Auditni hujjatlashtirish»	04. 08. 1999 №61	03. 09. 1999 №812	01. 01. 2000
5.	№9- AFMS «Muhimlik va auditorlik riski»	04. 08. 1999 №63	03. 09. 1999 №813	01. 01. 2000
6.	№10- AFMS «Moliyaviy hisobot tarkibidagi boshqa axborotlar»	09. 09. 1999 №75	23. 09. 1999 №822	01. 01. 2000
7.	№11- AFMS «Ma'lumotlarni kompyuterda ishlash (MKI) sharoitida audit o'tkazish»	09. 09. 1999 №76	23. 09. 1999 №823	01. 01. 2000
8.	№12- AFMS «Auditorlik tekshiruvlari jarayonida buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini baholash»	29. 12. 2006 №108	12. 04. 2007 №1673	22. 04. 2007
9.	№13- AFMS «Tahliliy amallar»	04. 08. 1999 №64	03. 09. 1999 №814	01. 01. 2000
10.	№14- AFMS «Auditorlik tanlash»	27. 07. 1999 №59	03. 09. 1999 №815	01. 01. 2000
11.	№16- AFMS «Ekspert ishidan foydalanish»	27. 07. 1999 №60	03. 09. 1999 №816	01. 01. 2000
12.	№24- AFMS «Moliyaviy hisobotning buzib ko'rsatilganligi aniqlanganida auditorlik tashkilotining ish tutishi»	31. 05. 2001 №49	30. 06. 2001 №1045	10. 07. 2001
13.	№25- AFMS-«Auditorlik tekshiruvini o'tkazilishda normativ huquqiy hujjatlarga rioya etilishini tekshirish»	27.01.2003 №14	28.02.2003 №1223	10.03.2003
14.	№31- AFMS «Xo'jalik yurituvchi sub'ekt faoliyati (biznesi) bilan tanishish»	30. 05. 2001 №48	21. 06. 2001 №1043	01. 07. 2001
15.	№50- «Auditorlik dalillar»	03. 04. 2002 №48	18. 04. 2002 №1128	29. 04. 2002
16.	№55 AFMS – «O'zaro bog'liq shaxslar o'rtasidagi bitimlar bo'yicha auditorlik dalillarini olish bosqichlari»	27.01.2003. №15	3.03.2003. №1224	10.03.2003
17.	№56 AFMS—«Moliyaviy hisobot tuzilganidan keyingi hodisalar»	9.04.2003. №54	23.04.2003. №12	23.04.2003.
18.	№60 AFMS-«Boshqa auditor ishi natijalaridan foydalanish»	27.01.2003. №16	20.02.2003. №1221	2.03.2003
19.	№70- AFMS» Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot haqidagi auditorlik xulosasi»	14. 02. 2001 №20	10. 03. 2001y №1016	20. 03. 2001
20.	№80 AFMS –«Maxsus masalani tekshirish natijalari bo'yicha auditor hisoboti»	27.01.2003. №13	19.02.2003. №1220	1.03.2003
21.	№90- AFMS «Auditorlik tashkilotlarining professional xizmatlari»	14 fevral 2001 №19	10. 03. 2001 №1017	21. 03. 2001

### 13.2. Xalqaro auditorlik standartlarini O'zbekistonda qo'llash muammolari

Respublikamizda milliy auditorlik standartlarini tatbiq etishda xalqaro standartlarning qo'llanilish tartibi, rivojlangan mamlakatlardagi audit tizimining tashkil qilinish darajasiga muhim e'tibor qaratishni taqozo qiladi.

AQShda sertifikatli buxgalterlar ishlab chiqarish sohasida, moliyaviy direktor, bosh buxgalter va ichki auditor lavozimlarida ishlashi mumkin. Mustaqil

buxgalterlarning ko'pchiligi transmilliy auditorlik firmalarida, milliy auditorlik firmalari va individual faoliyat bilan shug'ullanadi.

Dunyo bo'yicha eng rivojlangan 4 ta yirik auditorlik firmalari mavjud bo'lib, uni «katta to'rtlik» deb atashadi. Bu firmalar ko'plab mamlakatlarga xizmat ko'rsatadi.

AQShda buxgalter va auditorlik xizmati yo'nalishlari bo'yicha, kasb malakasi va tasdiqlovchi sertifikatini bo'yicha farqlanadi. Ular oliy buxgalteriya malakasini olgandan so'ng mustaqil o'quv-tajriba asosida kasbiy sertifikat olishlari kerak. Bu uchta yo'nalish bo'yicha beriladi.

1. Moliyaviy buxgalter – Certified Public Accounting, CPA.
2. Boshqaruv hisobi - Certified Management Accounting, CMA.
3. Ichki audit - Certified Internal Auditor, CIA.

Respublikamizda audit ishlarini tashkil etishda asosan tashqi audit tomonidan o'tkaziladigan auditorlik tekshiruvlari ko'zda tutiladi. O'zbekistonda ham buxgalter va auditorlarni tayyorlash, kasbi, ish staji, kasbiy malaka sertifikatiga bo'lgan talabni oshirish zarur. Auditorlik firmalari tomonidan bajariladigan ish, xizmatlarni tuzilishi bo'yicha quyidagicha taqqoslash mumkin.

AQShdagi xalqaro va milliy auditorlik firmalarining asosiy faoliyati 55% audit qilish, 20% boshqaruv xarakteridagi maslahatlar xizmati, 20% soliq va soliqqa tortish bo'yicha maslahatlar berishdan asosiy daromad manbai hosil bo'ladi. O'zbekistonda esa xorijiy firmalar auditorlik faoliyatidan kelib tushadigan jami daromadning atigi 7%ini tashkil etib, uning asosiy qismi «Audit qilish», «Boshqaruv xarakteridagi maslahat xizmatlari»dan kelib tushadi. Shu sababli O'zbekiston Respublikasida yirik auditorlik firmalari «katta to'rtlik» xizmatidan foydalanish sohasini yanada kengaytirish kerak. Bu ma'lumotlardan ko'rinib turibdiki, O'zbekistonda auditorlik firmalari faoliyatini takomillashtirish va ularni xalqaro auditorlik standartlari talablari asosida tashkil etish zaruriyati kelib chiqdi.

Chunki O'zbekistonda ham auditorlik firmalarini faoliyat turi, ustav kapitali, xodimlari soni, xizmat ko'rsatish sohasi yo'nalishlari bo'yicha guruhlarga ajratish mumkin. Bu bo'yicha O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000 yil

22 sentyabrdagi №365-sonli qarori asosida tashkil qilish zarurdir. Hozirgi kunda O'zbekiston Respublikasida Audit sohasida qabul qilinayotgan me'yoriy hujjatlarga, auditning milliy standartlari va auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonun hujjatlariga asosan auditorlik firmalarini tashkiliy ro'yxatdan o'tkazish, litsenziyalash va auditorlarning malaka sertifikatlarini berish tartibini takomillashtirish zarurdir.

Oxirgi 20-30 yilda auditorlar bozor iqtisodi rivojlangan mamlakatlarda katta mavqega erishganini, AQSh va Buyuk Britaniya kabi mamlakatlarda o'z sohasida nufuzli erkin professionallar toifasiga kiradigan buxgalteriya hisobi hamda tahlil bo'yicha mutaxassislarning nisbatan kichik va keng ommaga uncha ma'lum bo'lmagan guruhi shu yillarda ancha e'tiborli professional birlashmalarga aylandi. Turli sabablarga ko'ra bu birlashmalar iqtisodiy axborotni tartibga solish va nazorat qilish tizimida markaziy o'rinni egalladi. Bu ham, o'z navbatida, auditorlarni eng yuqori darajadagi birja, bozor va siyosiy sohalarga yaqinlashtiradi.

Ushbu masalada O'zbekiston Respublikasida ham ko'pgina ishlar amalga oshirilmoqda, lekin bu ishlar etarli darajada emas. Auditorlik munosabatlarini o'rganishda rivojlangan davlatlardagi tajribalar asos bo'lishi mumkin:

- audit o'tkazish ob'ektlarini ajratib olish, ya'ni davlat tashkilotlari va xususiy korxonalaridagi auditorlik xizmatlari;
- auditning vazifalarini ajratib olish byudjet tushumlari va xarajatlari, hisobotlardagi moliyaviy natijalar ustidan nazorat qilish, zarur hollarda mulkning saqlanishini nazorati va hokazolar.
- hududlarda xizmat qilayotgan auditorlik firmalarining ta'sir doirasini kuchaytirish.

Umuman, bu fikrlar mulk munosabatlariga va shu hisob muno-sabatlarining o'zgarishidan kelib chiqayotgan bozor iqtisodiyoti talablariga to'liq javob beradi, deb o'ylaymiz.

Auditorlik tekshiruv natijalari bo'yicha qaror ichki audit xizmati bilan auditorlik xizmati ko'rsatishga shartnoma tuzgan tegishli bo'linma rahbari tomonidan qabul qilinadi.



Shuningdek, har bir auditorlik xizmati vaqtida:

1. Auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunga muvofiq kelishligi.
2. Ishlab chiqilgan va amaliyotda qo'llanilayotgan auditning umumiy standartlariga asoslanishi.
3. Auditning milliy standartlariga muvofiq amalga oshirilishi kerak.

Shuni qayd etish kerakki, auditorlik firmalarining ish faoliyatini yaxshilash va sifat nazorati standartlariga to'la amal qilishni ta'minlash uchun ularni toifalarga ajratish maqsadga muvofiq bo'ladi. Buning uchun ikkita sektsiya tashkil qilish tavsiya etiladi:

1. Qimmatli qog'ozlar va birja muomalalari bo'yicha audit sektsiyasi.
2. Kompaniyalarning audit sektsiyasi.

Bunday sektsiyalar o'z-o'zini boshqarishda va nazorat qilishda katta rol o'ynaydi. Sektsiyalarga a'zo bo'lish uchun auditorlik firmalariga, albatta, ma'lum talablar qo'yiladi va bunday sektsiyaga a'zo auditorlik firmalarining mavqei ham oshib boradi. Auditorlik firmalari sektsiyalar ichida bir-birini tekshirish huquqiga ega bo'ladi va faqat tekshiruvdan muvaffaqiyatli chiqqan firma sektsiya a'zolidagi qolishi mumkin. Bunday tekshiruvlar firmaga ham, auditorlarga ham foydali bo'lib, ularga ishonchni oshirib boradi.

### Audit standartlarini o'zaro taqqoslash

Standart	Asosiy talablar	Namunaviy muolaja
1	2	3
Mustaqillik	Auditda qatnashayotgan har bir xodim kasbiy etika kodeksida keltirilgan mustaqillik talablariga rioya qilish kerak.	Har bir auditor firmasi ishga olinayotgan audit xodimi har yili «mustaqillik anketasi» ning savollariga javob berishi kerak
Xodimlarni muayyan ishga belgilash	Auditda ishtirok etayotgan har bir xodim etarli texnik tayyorgarlik va tajribaga ega bo'lishi kerak.	Har bir xodim bosh auditor tomonidan belgilanadi va bu ish 2 oy oldin amalga oshiriladi.
Maslahat berish	Bosh auditor va auditda qatnashayotgan xodimlar	Auditorlik firmasining direktori bilan maslahat.

Yuqorida keltirilgan muammolar bozor iqtisodiyoti sharoitida mulkchilikning turli xil shakllari mavjud bo'lgan holatda nazoratni to'g'ri tashkil qilish uchun o'z echimini topishi, keltirilgan takliflarga amal qilinishi esa bu echimni hal qilishda muhim omil bo'ladi.

Auditorlik standartlari auditorlik tekshiruvlarining barcha jihatlarini belgilab beradi. Jumladan, auditorlik tekshiruvi vaqtida dallillarni to'plash, ularni xulosa tuzish vaqtida isbot sifatida ko'rsatish jarayonida auditorlik standartlari muhim rol o'ynaydi. Shuningdek, auditorlik standartlari tekshiruvda mavjud haqiqiy axborot va audit protsedurasini belgilashga xizmat qiladi. Auditorlik standartlari nafaqat dalillar yig'ish, balki, o'sha dalillarni yig'ish paytida auditordan talab qilinadigan malaka va axloq qoidalarini, tekshiruv paytida qo'llanilishi mumkin bo'lgan auditorlik protseduralarini (taomillarini), shuningdek ushbu dalillarni to'plashda qo'llaniladigan usullarni ham belgilab beradi. Demak, auditorlik standartlari mijoz korxonada auditorlik tekshiruvi o'tkazilish vaqtida butun bir jarayonni boshqarib turishga samarali xizmat ko'rsatadi.

Keyingi vaqtlarda auditorlik faoliyatining xalqaro ko'lamda rang-barang bo'la borishi jarayoni kuzatilmoqda. Rivojlangan mamlakatlarda 20-asrning so'ng o'n yilligida auditorlik xizmatining yangi turi – guvohlik beruvchi audit turi shakllandi. Auditorlik xizmatining ushbu turi, ayniqsa, bank sohasida keng ko'lamda tarqalmoqda. Bank muassasalari mijozga kredit berishda auditorlik kompaniyalarini guvohlik beruvi shaxs tomon sifatida qaramoqda. Bunda auditorlik kompaniyasi bankdan kredit olgan mijozning kredit shartnomasini bajarish holatini kuzatib boradi.

Hozircha xalqaro standartlar auditorlik tadbirlarini batafsil bayon qilishi va misollar keltirilishi bilan auditorlik faoliyatining milliy standartlaridan farq qiladi. Shu sababli xalqaro standartlarni o'rganish sifatli o'tkazilgan auditlarning ko'payishiga va jamoatchilik orasida auditor kasbi nufuzining ortishiga ko'maklashadi.

Keyingi vaqtlarda auditorlik faoliyatining xalqaro ko'lamda rang-barang bo'la borishi jarayoni kuzatilmoqda. Rivojlangan mamlakatlar, xususan, AQShda 20-asrning so'ng o'n yilligida auditorlik xizmatining yangi turi – guvohlik beruvchi audit turi shakllandi. Auditorlik xizmatining ushbu turi, ayniqsa, bank sohasida keng ko'lamda tarqalmoqda. Bank muassasalari mijozga kredit berishda auditorlik kompaniyalarini guvohlik beruvi shaxs tomon sifatida qaramoqda. Bunda

auditorlik kompaniyasi bankdan kredit olgan mi-jozning kredit shartnomasini bajarish holatini kuzatib boradi.

Auditorlik xizmatining ushbu turini tartibga solish uchun AQShda maxsus standartlar ishlab chiqildi. AICPA tomonidan ishlab chiqilgan ushbu standartlar auditning umumqabul qilingan standartlariga mos kelishi lozim.

Quyidagi jadvallarda guvohlik beruvchi auditorlik standartlari bilan auditning umumqabul qilingan standartlarining o'zaro taqqoslanishi keltirilgan.

### **Umumiy standartlar bo'yicha guvohlik beruvchi va auditning umumqabul qilingan standartlarini taqqoslash**

Guvohlik beruvchi standartlar	Auditning umumqabul qilingan standartlari
<b>Umumiy standartlar</b>	
1. Shartnoma majburiyatlari guvohlik berish bo'yicha maxsus texnik tayyorgarlikka ega bo'lgan mutaxassislar tomonidan amalga oshirilishi kerak.	1 Auditor tekshirishni o'tkazishda maxsus texnik tayyorgarlikka va auditorlarning professional xulq sifatlariga ega bo'lishi kerak
2. Shartnoma majburiyatlari tasdiqlash uchun qo'yilgan masalalar bo'yicha maxsus bilimga ega bo'lgan mutaxassislar tomonidan bajarilishi kerak.	
3. Shartnoma majburiyatlarini bajaruvchi mutaxassis quyidagi talablar bo'lgan vaqtda shartnoma majburiyatlarini bajarishi kerak: - tasdiq kerakli mezonlarga muvofiq ravishda baholashni ta'minlasa; - tasdiqlash to'g'ri baho yoki mezonlar yordamida o'lchashni ta'minlasa.	
4. Shartnoma majburiyatlari bilan bog'liq barcha masalalarni bajaruvchi mustaqil hal qilishi kerak.	2. Har qanday vazifani bajarishda auditor yoki auditorlar mustaqil bo'lishi shart.
5. Shartnomani bajarish vaqtida malakaviy sinchkovlik bo'lishi shart.	3. Tekshirishni o'tkazishda va xulosani tayyorlashda auditorlardan profesional ziyaraklik talab etiladi.

### **Ob'ektda ishlash standartlari bo'yicha guvohlik beruvchi va auditning umumqabul qilingan standartlarini taqqoslash**

Guvohlik beruvchi standartlar	Auditning umumqabul qilingan standartlari
<b>Ob'ektda ishlash standartlari</b>	
1. Ishni auditorlik tekshiruvini muvofiq holda rejalashtirilishi lozim, agarda auditorning yordam-chilari mavjud bo'lsa, ularning faoliyatini nazorat qilib borish lozim.	1. Ishni auditorlik tekshiruvini muvofiq holda rejalashtirilishi lozim, agarda auditorning yordam-chilari mavjud bo'lsa, ularning faoliyatini nazorat qilib borish lozim.
2. Xulosada fikr bildirish uchun etarli miqdorda dalillarni to'plash lozim.	2. Auditor auditorlik tekshiruvining ko'lami va unga sarflanadigan vaqtni to'g'ri belgilash maqsadida ichki nazorat tizimiga etarlicha baho berishi shart. 3. Auditorlik hisoboti haqida fikr tayyorlash uchun tekshirish, so'roq kuzatish va tasdiq usullari orqali etarli hajmda dalillar yig'ish.

## **Xulosa standartlari bo'yicha guvohlik beruvchi va auditning umumqabul qilingan standartlarini taqqoslash**

<b>Guvohlik beruvchi standartlar</b>	<b>Auditning umumqabul qilingan standartlari</b>
<b>Xulosa standartlari</b>	
<p>1. Xulosa shartnomani tasdiqlash va unga guvohlik berish xarak-teriga ega bo'lishi kerak.</p> <p>2. Xulosada keltirilgan fikr qabul qilingan mezonlar asosida tasdiqlangan bo'lishi lozim.</p> <p>3. Shartnoma va tasdiqlash uchun keltirilgan xulosada bajaruv-chining barcha moddiy qiziqishlari bayon qilinishi kerak.</p> <p>4. Shartnomada qatnashayotgan manfaatdor tomonlarning keltirgan mezonlar va protseduralari asosida xulosa tayyorlanishi kerak.</p>	<p>1. Xulosada moliyaviy hisobotning buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan tamoyillarga mos kelishi haqida ma'lumot keltirib o'tiladi.</p> <p>1. Xulosada o'tgan yillar nuqtai nazaridan hisobot yilida ko'zda tutilmagan holatlar mavjudligi aniqlanishi kerak.</p> <p>2. Moliyaviy hisobotdagi axborot adekvat holda yoritilishi lozim, agarda xulosada boshqa holatlar ko'zda tutilmagan bo'lsa</p> <p>4. Xulosa moliyaviy hisobotning to'liqligi haqida fikrni o'z ichiga olishi 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.</p>

Hozircha xalqaro standartlar auditorlik tadbirlarini batafsil bayon qilishi va misollar keltirilishi bilan auditorlik faoliyatining milliy standartlaridan farq qiladi. Shu sababli xalqaro standartlarni o'rganish sifatli o'tkazilgan auditlarning ko'payishiga va jamoatchilik orasida auditor kasbi nufuzining ortishiga ko'maklashadi.

### **13.3. O'zbekistonda auditorlik faoliyatini rivojlantirish istiqbollari**

Respublikamizda iqtisodiy islohotlarni chuqurlashtirish va iqtisodiyotni modernizatsiyalashtirish sharoitida auditorlik faoliyatini rivojlantirish istiqbollariidan biri O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007 yil 4 apreldagi PQ-615-sonli «Auditorlik tashkilotlarining faoliyatini yanada takomillashtirish va ko'rsatilayotgan xizmatlar sifati uchun ularning javobgarligini oshirish to'g'risida»gi Qarori va «Auditorlik tashkilotlari to'g'risida»gi Nizom tashkil etadi.

Auditorlik faoliyati quyidagi tamoyillar asosida amalga oshiriladi:

- ▶ auditorlik tekshiruvi o'tkaziladigan shaxslardan, shuningdek barcha uchinchi shaxslardan mustaqillik;
- ▶ auditorlik tekshiruvlarini o'tkazishda xaqqoniylik;
- ▶ auditorlik tekshiruvini o'tkazayotgan auditorlik tashkilotlari mustaqil ravishda ishlash usullari va metodlarini tanlashi;
- ▶ auditorlik tekshiruvini amalga oshirayotgan shaxslarning professional kompetentligi;
- ▶ auditorlik tekshiruvini amalga oshirishda olingan axborotlarning maxfiyligi.

Yuqoridagi tamoyillar asosida «Auditorlik tashkilotlari to'g'risida»gi Nizomga muvofiq auditorlik tashkilotlari ustav fondini shakllantirish va tashkil etish bo'yicha quyidagilar belgilangan, jumladan:

- ▶ faqat tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvini amalga oshirsa eng kam oylik ish hakining 1500 baravari miqdoridan kam bo'lmagan ustav kapitali va shtatida kamida 2 nafar auditorlariga ega bo'lishi;
- ▶ ochiq aktsiyadorlik jamiyatlari, banklar va sug'urta tashkilotlaridan tashqari xo'jalik yurituvchi sub'ektlarda tashabbuskorlik asosida va majburiy auditorlik tekshiruvlarini amalga oshiruvchi auditorlik tashkilotlari eng kam oylik ish haqining 3000 barobari miqdoridan kam bo'lmagan ustav kapitaliga va shtatida kamida 4 nafar auditorga, ularning bittasi xalqaro buxgalter sertifikatiga (CAP/CIPA) ega bo'lishi;
- ▶ barcha xo'jalik yurituvchi sub'ektlarning auditorlik tekshiruvini amalga oshirsa eng kam oylik ish haqining 5000 baravari miqdoridan kam bo'lmagan ustav kapitali va shtatida kamida 6 nafar auditorlariga, ularning ikkitasi xalqaro buxgalter sertifikatiga (CAP/CIPA) ega bo'lishi shartligi belgilandi.

Yuqoridagilardan kelib chiqib, auditorlik tashkiloti Moliya vazirligi tomonidan auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun litsenziya (ruxsatnoma)ni tegishli turini olish maqsadida yuqorida keltirilgan Nizom talablariga muvofiq ravishda hujjatlarni taqdim etishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvlarini nazorat qilish va auditorlik faoliyati yurituvchi sub'ektlarga litsenziya berish Moliya vazirligining «Buxgalteriya hisobi va audit metodologiyasi Bosh boshqarmasi» tomonidan amalga oshirilmoqda.

Hayot rivojlanishdan to'xtab qolmaganidek, auditorlik faoliyatining rivojlanishi ham davom etmoqda. Bu o'z-o'zidan bo'lavermaydi, albatta. Buning uchun ma'lum bir qonunlarga, qarorlarga o'zgartirish kiritilishi lozimki, ular kichik va o'rta biznes asosida faoliyat yuritayotgan tadbirkorlar, xo'jalik yurituvchi sub'ektlarga o'z kapitalini ko'paytirishda ijobiy samarasini bersin. Bu o'z navbatida aholini moddiy farovonligini yanada oshirishga ham xizmat qilsin.

O'zbekiston Respublikasi Hukumati va Vazirlar Mahkamasi tomonidan Moliya vazirligiga quyidagi vazifalarni qo'shimcha qilib yuklatish ushbu faoliyatni yanada takomillashtirilishiga sabab bo'ladi:

- Mamlakatda faoliyat yuritayotgan barcha auditorlik tashkilotlari va undagi auditorlar, auditor assistentlari, bundan tashqari, yakka tartibda yollanib ishlayotgan va buxgalteriya xizmati ko'rsatayotgan professional buxgalter va auditorlar ustidan nazorat qilish maqsadida yilda bir marta ulardan axborot olib turishni ta'minlash (besh yilda bir marta litsenziya berish uchun chaqiruvdan tashqari) dagi nazoratni amalga oshirish;

- Mamlakatda faoliyat yuritayotgan barcha auditorlik tashkilotlari va undagi auditorlar, auditor assistentlari, bundan tashqari, yakka tartibda yollanib ishlayotgan va buxgalteriya xizmati ko'rsatayotgan professional buxgalter va auditorlarning doimiy ravishda malakasini oshirib borishi hamda o'tkazilayotgan auditorlik tekshiruvlari sifatining yuqoriligini ta'minlash maqsadida o'quv-metodik markazlar (oliy o'quv yurtlari va akademiyalarda maxsus fan bo'yicha)da bevosita qatnashuvchi (xoh tinglovchi, xoh ta'lim beruvchi sifatida) bo'lishini majburiy qilib qo'yish;

- Mamlakatda faoliyat yuritayotgan barcha auditorlik tashkilotlari va undagi auditorlar, auditor assistentlari, bundan tashqari, yakka tartibda yollanib ishlayotgan va buxgalteriya xizmati ko'rsatayotgan professional buxgalter va auditorlarning o'tkazayotgan auditorlik tekshiruvlari sifatining yuqoriligini

ta'minlashda doimo xalqaro internet tarmog'idan foydalanish orqali kundalik maxsus iqtisodiy bilimlardan xabardor bo'lishi, maxsus iqtisodiy jurnallardagi yangiliklardan voqif bo'lishi lozimligini majburiy qilib qo'yish;

- Mamlakatda faoliyat yuritayotgan barcha auditorlik tashkilotlari va undagi auditorlar, auditor assistentlari, bundan tashqari, yakka tartibda yollanib ishlayotgan va buxgalteriya xizmati ko'rsatayotgan professional buxgalter va auditorlarning doimo xalqaro va mamlakat ichida o'tkazilayotgan konferentsiyalarda amaliyotda uchrayotgan muammolar yuzasidan o'z tezis va maqolalari bilan qatnashishini majburiy qilib qo'yish va h.k.lar.

Bizningcha, auditorlik faoliyati amaliyotida uchrayotgan ayrim muammolarni hal qilish maqsadida O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi qoshida maxsus guruh tashkil qilish lozimki, uning ish faoliyati qonun va qarorlarga ushbu muammolarni hal qilish yo'llarini ishlab chiqishdan iborat bo'lgan takliflarini Qonun chiqaruvchi organlarga ma'lum qilishdan iborat bo'lsin.

Albatta, yuqorida bayon etilgan fikrlar auditorlik faoliyatini takomillashtirish strategiyasining ma'lum bir ko'rinishlari edi, xolos. Lekin, auditorlik faoliyatini rivojlantirishning taktikasi shundan iboratki, bunda alohida faoliyat yurituvchi professional xizmat ko'rsatuvchi auditor va buxgalterlarni ham nazoratdan chiqarmasligimiz lozim, chunki bunda ularning ham o'z o'rnini bor.

Auditorlik faoliyatini amalga oshiruvchi ushbu shaxslarga ham bizningcha quyidagi talablar qo'yilishi lozim:

- ✓ O'zbekiston Respublikasi auditorlik faoliyati to'g'risidagi qonunchilikka amal qilishi lozimligi;
- ✓ alohida tadbirkor sifatida davlat ro'yxatidan o'tishi majburiyligi;
- ✓ ma'lum bir professional auditorlik xizmati ko'rsatuvchi tashkilotning majburiy a'zosi bo'lishi;
- ✓ malaka sertifikatiga ega bo'lishi;
- ✓ auditorlik tekshiruvini o'tkazish bo'yicha fuqarolik (shaxsiy) ma'suliyati (javobgarlik) to'g'risida sug'urta polisiga ega bo'lishi va h.k.lar.

Auditorlik tashkilotlariga to'xtaladigan bo'lsak, ular auditorlik faoliyatini amalga oshirishlari uchun yangi qonunchilik talablari asosida quyidagi talablarga javob berishlari lozim:

- ✓ O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga amal qilishi;
- ✓ mamlakatda ma'lum bir auditorlik faoliyatini nazorat qiluvchi va tartibga soluvchi davlat ro'yxatidan o'tgan birlashma yoki tashkilotning majburiy a'zosi bo'lishi lozimligi;
- ✓ auditorlik tashkiloti ustav kapitalining 51% i auditorlarga yoki auditorlik tashkilotiga tegishli bo'lishi lozimligi;
- ✓ auditorlik tashkiloti rahbari faqat auditor bo'la olishligi va h.k.lar.

Ta'kidlash joizki, xo'jalik yurituvchi sub'ektlar moliyaviy hisoboti O'zbekiston Respublikasi qonunchilik hujjatlari asosida tuzilganligi, har yilda bir marta majburiy auditorlik tekshiruvdan o'tkazilishi lozimligi auditorlik faoliyatining xalqaro standartlarida ham nazarda tutilgan.

Shunisi etiborliki, ko'pchilik xo'jalik yurituvchi sub'ektlar, bank muassasalari tashqi auditorlik tekshiruvdan o'tish maqsadida auditorlik tashkilotlarini chaqirganda, auditorlik faoliyati tavakkalchilik xavf-xatari va auditor fuqarolik mas'uliyati sug'urta qilinganmi-yo'qmi, agar mavjud bo'lsa, sug'urta polisini talab qilishmaydi. Chunki, auditorlar tekshirib, o'z xulosa va hisobotlarini taqdim etib ketgandan so'ng, ma'lum bir sabablar bilan vakolatli organlar ular tomonidan xatoliklarga yo'l qo'yilganligini aniqlab, kamchiliklarini topsa, tekshiruvdan o'tgan mijoz keltirilgan moddiy va ma'naviy zararni qoplash, undirish maqsadida xo'jalik sudiga murojaat qilishga haqli bo'ladi va mijoz talabi sud tomonidan sug'urta tashkiloti hisobidan qondiriladi.

Auditorlik faoliyatini takomillashtirishning yana muhim jihatlaridan biri auditorlik tashkilotlari va auditorlar haqidagi ma'lumotlarning operativ axborot ta'minot bazasiga kiritilmaganligi achinarlidir. Ushbu muammoni hal qilish uchun O'zbekistonda faoliyat yuritayotgan auditorlik tashkilotlari va auditorlarga bag'ishlangan, xalqaro internet tarmog'ida vebsayt ochishni maqsadga muvofiq deb o'ylaymiz. Bu ishni tashkil qilishda O'zbekiston Buxgalterlar va Auditorlar



Milliy Assotsiatsiyasi yoki O'zbekiston Auditorlar Palatasi albatta, etakchi tashkilot bo'lishi (xarajatlarni qoplash tashkilotlarning ularga a'zolik badallari hisobidan bo'lishi) lozim.

Bundan tashqari, barcha rivojlangan davlatlarda auditorlik faoliyati, ularga oid muammolar va ularni hal qilish yo'llari, faoliyat yuritayotgan auditorlik tashkilotlarining reytingi bayon qilingan maxsus jurnallar mavjud (masalan, RFda «Auditor», «Auditorskie vedomosti», «Buxgalterskiy uchet»; «Accounting cost» va h.k.lar). Lekin, mamlakatimizda bironta ham yo'q. To'g'ri, hozirgi kunda ushbu faoliyat to'la-to'kis rivojlangan deb ayta olmaymiz. Ammo, qachon to'liq rivojlanishini kutib turish ham maqsadga muvofiq emas. Bu kabi ommaviy axborot vositalarida, auditor va auditorlik tashkilotlari haqida, ularning xizmat ko'rsatish darajasi reytingi, tashkilotdagi auditorlarning malakasi, ish staji, muammoni hal qilishda ilmiy yondoshuvi va albatta, xizmat haqi to'g'risidagi ma'lumotlar mujassam bo'lsagina, mijozlar o'z biznesini qaysi auditorni yollab yoki auditorlik tashkilotini tekshiruvga jalb qilishida raqobat paydo bo'ladi hamda adolat qaror topadi. Bu o'z navbatida auditorlik faoliyatini rivojlanishida qo'yilgan muhim qadamlardan biri bo'ladi. Ta'kidlash joizki, hozirgi kunda auditorlik faoliyatini yurituvchi auditorlik tashkilotlari va auditorlar haqidagi ma'lumotlarni faqat O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligidan olish mumkin. Bu har doim ham amalga oshavermaydi ya'ni, keng omma uchun mo'ljallanmagan.

Hozirgi kunda O'BAMA va O'zR Moliya vazirligi hamkorligida auditorlarni tayyorlash va qayta tayyorlash borasida SAR va CIPA dasturlari talabi doirasida malaka sertifikatlarini olish bo'yicha «Moliyaviy hisob-1» fanini muvaffaqiyatli topshirish talab etiladi. Bu o'z navbatida mahalliy auditorlarning xalqaro integratsiyalashuvi jarayoniga olib keladi.

Nomi	Soni
CIPA sertifikatini qo'lga kiritganlar (2014 yil 1 yanvar oyi holatiga)	51
CAP sertifikatini qo'lga kiritganlar (2014 yil 1 yanvar oyi holatiga)	1681

O'zbekiston Respublikasida faoliyat yuritayotgan xo'jalik yurituvchi sub'ektlarda ichki audit qonun va me'yoriy hujjatlarga asosan tashkil qilinadi.

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «Qimmatli qog'ozlar bozorini yanada rivojlantirish chora-tadbirlari to'g'risida»gi 2006 yil 27 sentyabrdagi PQ-475-son qaroriga, hamda O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining «Ustav fondida davlat ulushi bo'lgan korxonalarining samarali boshqarilishini va davlat mulkining zarur darajada hisobga olinishini ta'minlash chora-tadbirlari to'g'risida»gi 2006 yil 16 oktyabrdagi 215-son qaroriga muvofiq aktivlarining balans qiymati 1 mlrd. so'mdan ortiq bo'lgan korxonalarda ichki auditni tashkil etishga qo'yiladigan yagona talablarni hamda uning ishini tashkil etishning metodologik asoslarini belgilash maqsadida «Korxonalaridagi ichki audit xizmati to'g'risida Nizom» qabul qilindi. Hozirgi kunda ushbu Nizom xo'jalik yurituvchi sub'ektlarda ichki auditni tashkil qilish tartibi ko'rsatilgan me'yoriy hujjat hisoblanadi.

Bizga ma'lumki, ichki audit korxonaning Kuzatuvchi kengashining qarori bilan korxonaning ichki auditi bo'limi tomonidan amalga oshiriladi. Ichki audit xizmati- mazkur Nizom talablari hisobga olingan holda korxonada Kuzatuvchi kengashining qarori bilan tashkil etiladigan korxonaning ichki auditni amalga oshiradigan tarkibiy bo'linmasi. Demak, ichki audit xo'jalik yurituvchi sub'ektning Kuzatuvchi kengashi tomonidan tashkil qilingan tarkibiy bo'linma tomonidan amalga oshiriladi.

Ichki auditni amalga oshirishda ichki audit xizmati quyidagi huquqlarga ega:

- ichki auditni amalga oshirish davomida paydo bo'ladigan masalalar bo'yicha xo'jalik yurituvchi sub'ektning (rahbarning buyruqlari, farmoyishlari, boshqaruv organlari qarorlari, hisob-kitoblar, zarur hujjatlarning tasdiqlangan nusxalari va boshqa hujjatlarni), xo'jalik yurituvchi sub'ekt mansabdor va ma'sul shaxslaridan og'zaki va yozma tushuntirishlar olish;
- ichki auditni o'tkazishga ko'maklashish uchun xo'jalik yurituvchi sub'ektning tegishli mutaxassislarini jalb etish.

Ichki auditni amalga oshirishda ichki audit xizmati quyidagilarga majbur:

- ichki auditni amalga oshirishda qonun va boshqa me'yoriy hujjatlarga rioya qilish;
- belgilangan talablarda hisobotlar tuzish;
- moliya va statistika ko'rsatkichlarining ishochliligini tekshirish;
- ichki auditni amalga oshirishda olingan axborotlarning maxfiyligiga rioya qilish;
- xo'jalik yurituvchi sub'ektga uning mansabdor shaxslari va boshqa xodimlari tomonidan zarar etkazilganidan dalolat beruvchi holatlar aniqlangan taqdirda bu haqda darhol xo'jalik yurituvchi sub'ektning kuzatuvchi kengashiga xabar berish va auditorlik hisobotida tegishli yozuvni qayd etish;
- aktivlarni xatlovdan o'tkazishda va qonunda belgilangan tartibda uning o'z vaqtida amalga oshirilishini nazorat qilishda ishtirok etish.

Ichki audit xizmati qonun hujjatlariga va xo'jalik yurituvchi sub'ektning ta'sis hujjatlariga muvofiq boshqa majburiyatlarga ham ega bo'lishi mumkin.

Xo'jalik yurituvchi subektlarda ichki auditni tashkil qilishda ichki audit xizmati xodimlari quyidagi talablardan biriga javob berishi kerak:

- auditorning malaka sertifikatiga;
- O'zbekiston Respublikasi Oliy ta'lim muassasalarida, yoxud O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlariga muvofiq O'zbekiston Respublikasidagi ta'limga tengligi e'tirof etilgan xorijiy davlat muassasasida olingan oliy ma'lumotga, oxirgi o'n yilning kamida ikki yilida buxgalteriya hisobi, audit, moliya yoki soliq nazorati sohasida amaliy ish stajiga (shu jumladan, o'rindoshlik bo'yicha) ega bo'lish.

«Korxonalaridagi ichki audit xizmati to'g'risida Nizom»ga muvofiq ichki audit xizmati xodimlari soni ichki audit maqsadlariga samarali erishish va uning vazifalarini hal etish uchun etarli bo'lishi kerak.

Ichki audit xizmatiga tegishli auditor sertifikatiga ega bo'lgan uning rahbari boshchilik qiladi.

Har yili ichki audit xizmati rahbari ichki audit xizmati xarajatlarining yillik smetasini tuzadi va uni tasdiqlash uchun xo'jalik yurituvchi sub'ektning kuzatuvchi kengashiga taqdim etadi.

Ichki audit xizmati xodimlarining kasb darajasi tegishli litsenziyaga ega bo'lgan ta'lim muassasalarida muntazamlilik asosida ularning malakasini oshirish vositasida saqlanishi kerak.

Ichki audit xizmati xodimlari xo'jalik yurituvchi sub'ekt kuzatuvchi kengashi tomonidan har yili attestatsiyadan o'tkazilishi kerak.

O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini xalqaro darajada rivojlantirish maqsadida ko'pgina me'yoriy-huquqiy hujjatlar qabul qilindi. Bular jumlasiga O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007 yil 4 apreldagi "Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida"gi PQ-615-sonli Qarori, "Auditorlik tashkilotlarining moliyaviy barqarorligini oshirish yuzasidan qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi PQ-907-sonli Qarori, "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"gi Qarori. 26.11.2010., PQ-1438-son, shuningdek O'zbekiston Respublikasi moliya vazirining 2012 yil 2 apreldagi 90-sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan «Ichki audit xizmati xodimlarini sertifikatlash tartibi to'g'risidagi nizom» (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2012 yil 12 mayda ro'yxatdan o'tkazildi, ro'yxat raqami 2361) va boshqalar. Ushbu hujjatlarning qabul qilinishi O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatini yanada rivojlantirishga xizmat qilmoqda.

### **Takrorlash uchun savollar**

1. O'zbekiston Respublikasida auditorlik faoliyatining rivojlanishining qanday bosqichlari mavjud?

2. Milliy audit tizimining me'yoriy-huquqiy bazasi deganda nimani tushunasiz?

3. Milliy auditorlik standartlari va uni ishlab chiqishning qanday tartibi mavjud?

4. Milliy audit standartlarini xalqaro standartlarga unifikatsiyalash deganda nimani tushunasiz?

5. O'zbekistonda auditorlik kompaniyalar faoliyati xususida qanday ma'lumotga egasiz?

6. Milliy auditorlik kompaniyalarini xalqaro auditorlik kompaniyalari faoliyatini muvofiqlashtirishda qanday muammolar mavjud?

7. O'zbekistonda qaysi xorijiy auditorlik kompaniyalari faoliyat yuritmoqda?

8. Auditorlarni xalqaro darajada sertifikatlashda qanday muammolar mavjud?

### **Mavzu bo'yicha testlar**

**1. O'zbekistonda malaka sertifikatiga ega mustaqil auditorlarni ixtiyoriy tarzda birlashtiruvchi, mustaqil, notijorat jamoat tashkiloti?**

A. Auditorlar palatasi

B. Buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi

C. Auditorlar kongressi

D. Buxgalterlar palatasi

**2. Auditning xalqaro standartlari qaysi tashkilot tomonidan ishlab chiqilgan?**

A. Auditorlik amaliyoti bo'yicha xalqaro Komitet

B. AQSh auditorlar kengashi

C. Evropa ittifoqi auditorlar uyushmasi

D. Xalqaro buxgalterlar uyushmasi

**3. «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zR Qonuni qachon qabul qilindi?**

A. 2000, 26 may

B. 1999, 25 may

C. 2001, 13 aprel

D. 2002, 17 may

**4. O'zbekistonda Auditorlik faoliyatining milliy standartlari qaysi organ tomonidan ishlab chiqiladi?**

- A. Moliya vazirligi
- B. Buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi
- C. Iqtisodiyot vazirligi
- D. Auditorlar palatasi

**5. Quyidagilardan qaysi biri har yili majburiy auditorlik tekshiruvini o'tkazishi shart emas?**

- A. Ma'suliyati cheklangan jamiyatlar
- B. Banklar va boshqa kredit tashkilotlari
- C. Sug'urta tashkilotlari
- D. Aktsionerlik jamiyatlari

**6. Majburiy auditorlik tekshiruvining o'tkazish muddati qanday?**

- A. Hisobot yilidan keyingi yilning 1 mayigacha
- B. Hisobot yilidan keyingi yilning 1 fevraligacha
- C. Hisobot yilidan keyingi yilning 1 apreiligacha
- D. Hisobot yilidan keyingi yilning 1 martigacha

**7. Majburiy auditorlik tekshiruidan buyin tovlaganligi uchun undiriladigan jarimalar miqdori qanday?**

- A. Minimal ish haqi 50 baravaridan 100 baravarigacha
- B. Minimal ish haqi 100 baravaridan 400 baravarigacha
- C. Minimal ish haqi 200 baravaridan 400 baravarigacha
- D. Minimal ish haqi 100 baravaridan 300 baravarigacha

**8. Tashabbus tarzidagi auditorlik tekshiruvi kimlar tomonidan tayinlanishi mumkin emas?**

- A. Mol etkazib beruvchilar
- B. AJ aktsionerlari yig'ilishi
- C. Nazorat qiluvchi organlar
- D. Huquqni muxofaza qiluvchi organlar

**9. Nazorat qiluvchi va xuquqni muhofaza qiluvchi organlar tashabbusiga ko'ra o'tkazilgan auditorlik xizmatining haqi kim tomonidan to'lanadi?**

- A. Auditorlik tekshiruvini belgilagan organ
- B. Tekshiriluvchi sub'ekt
- C. Mahalliy xokimiyat
- D. Davlat byudjeti

**10. Auditor qanday shaxs?**

- A. Malaka sertifikatiga ega bo'lgan jismoniy shaxs
- B. Jismoniy shaxs
- C. Moliya Vazirligidan ro'yxatdan o'tgan yuridik shaxs
- D. Kooperativ xo'jalik sub'ekti

**11. Qonunning nechinchi moddasida yordamchi auditor haqida gapirib o'tilgan?**

- A. 4-modda
- B. 5-modda
- C. 22-modda
- D. 10-modda

**12. Auditorlik faoliyatini litsenziyalash nima?**

- A. Bu audit sohasidagi qonunchilikka rioya qilinishi ustidan davlat nazorati o'rnatish uslubidir.
- B. Bu «Auditorlar palatasi» tomonidan audit o'tkazishga ruxsat berish
- C. Bu Moliya Vazirligining auditorga audit qilishga ruxsat berishi
- D. Bu malaka sertifikatini berishni nazorat qilish

**13. Auditorlik firmasiga huquqni qaysi hujjat beradi?**

- A. Litsenziya
- B. Sertifikat
- C. Guvohnoma
- D. Order

**14. «O'zbekiston auditorlarining kasb etikasi kodeksi» qachon qabul qilingan?**

- A. 2005 yil 26 iyun
- B. 2004 yil 5 aprel
- C. 1999 yil 15 yanvar
- D. 2002 yil 13 may

**15. «O'zbekiston auditorlarining kasb etikasi kodeksi» loyihasi nechta moddadan iborat?**

- A. 18 modda
- B. 22 modda
- C. 15 modda
- D. 25 modda

**16. Qonunga muvofiq auditorlik tashkiloti kapitalining qancha qismi bir yoki bir necha auditorlarga tegishli bo'lishi lozim?**

- A. 51 % dan ko'p qismi
- B. 50 % dan ko'p qismi
- C. 25 % dan ko'p qismi
- D. 67 % dan ko'p qismi

**17. Auditor mijozga boshqa shaxslarning mahsulotlari yoki xizmatlarini berganligi uchun qanday haq oladi?**

- A. Hech qanday komission mukofot olmaydi
- B. Eng kam ish haqining 5 barobari miqdorida komission haq oladi
- C. Eng kam ish haqining 10 barobari miqdorida komission haq oladi
- D. Komission mukofot oladi

**18. Auditorlik faoliyatini litsenziyalash uchun qancha miqdorda davlat boji undiriladi?**

- A. Litsenziya berilganlik uchun eng kam ish haqining to'rt baravari miqdorida davlat boji undiriladi
- B. Litsenziya berilganlik uchun eng kam ish haqining sakkiz baravari miqdorida davlat boji undiriladi
- C. Litsenziya berilganlik uchun eng kam ish haqining olti baravari miqdorida davlat boji undiriladi



D. Litsenziya berilganlik uchun eng kam ish haqining o'n baravari miqdorida davlat boji undiriladi

**19. Auditorlik faoliyatini litsenziyalash qaysi tashkilot orqali amalga oshiriladi?**

A. Moliya Vazirligi

B. Auditorlar palatasi

C. Iqtisodiyot vazirligi

D. O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi

**20. Auditorlik faoliyatini litsenziyalash muddati necha yil qilib belgilangan?**

A. Cheklanmagan

B. 10 yil

C. 8 yil

D. 5 yil

**21. Auditni rejalashtirish nechanchi «Auditorlik faoliyatining milliy standarti» bilan belgilangan.**

A. № 3

B. № 2

C. № 1

D. № 4

### **Tayanch tushunchalar**

Auditorlik faoliyatining milliy standartlari, auditorlik faoliyatini litsenziyalash, o'zbekiston auditorlarining kasb etikasi kodeksi, guvohlik beruvchi standartlar, auditning umumqabul qilingan standartlari, moliyaviy buxgalter, boshqaruv hisobi, ichki audit, O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi, O'zbekiston Auditorlar Palatasi.

## Foydalanilgan adabiyotlar ro'yxati

1. O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuni (yangi tahriri) 2000 y. 26 may. //Soliqlar va bojxona xabarlari, 2000 yil 13 iyun.
2. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007 yil 4 apreldagi "Auditorlik tashkilotlari faoliyatini yanada takomillashtirish hamda ular ko'rsatayotgan xizmatlar sifati uchun javobgarlikni oshirish to'g'risida"gi PQ-615-sonli Qarori;
3. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2008 yil 2 iyuldagi "Auditorlik tashkilotlarining moliyaviy barqarorligini oshirish yuzasidan qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi PQ-907-sonli Qarori.
4. 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"gi Qarori. 26.11.2010., PQ-1438-son.
5. Karimov I. 2012-yil Vatanimiz taraqqiyotini yangi bosqichga ko'taradigan yil bo'ladi. –T. O'zbekiston. 2012.
6. Karimov I.A. Bosh maqsadimiz – keng ko'lamli islohotlar va modernizatsiya yo'lini qat'iyat bilan davom ettirish. –T.: O'zbekiston, 2013.
7. Karimov I. 2014 yil yuqori o'sish sur'atlari bilan rivojlanish, barcha mavjud imkoniyatlarni safarbar etish, o'zini oqlagan islohotlar strategiyasini izchil davom ettirish yili bo'ladi. –T. O'zbekiston. 2014.
8. O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi tomonidan tasdiqlangan «Auditorlik faoliyatining milliy standartlari» 1998-2013 yillar.
9. Булыга Р.П. Аудит: учебник для бакалавров. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 431 с.
10. Грачева М.Е. Международные стандарты аудита (МСА): Учебное пособие. - М.: Издательство ПРИОР, 2005. - 100 стр.
11. Do'smurotov R.D. Audit asoslari.-T.: O'zbekiston milliy entsiklopediyasi. 2003.-612 b.

12. Жарыгласова Б.Т. Международные стандарты аудита. Учебное пособие. - М.: НОРУС, 2005. - 400 стр.
13. Karimov A., Islomov F., Avloqulov A. Xalqaro audit tizimi. O'quv qo'llanma. –Т.: «Iqtisod-moliya», 2007. 160 b.
14. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит. Учебное пособие. - М.: КНОРУС, 2005. - 240 стр.
15. Ножкина Т.В. Международный аудит. Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2007. - 127 с.
16. Рогоуленко Т.М. Аудит. –М.: Юрайт, 2012. 540 стр.
17. Суйц В.П. Аудит: Общий, банковский, страховой. Учебник для вузов. - М.: ИНФРА-М, 2005. - 662 стр.
18. Черных М.Н., Юдина Г.А. Основы аудита: учебное пособие. – 4-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2011. – 352 с.
19. [www. gaap.ru](http://www.gaap.ru) (Xalqaro buxgalteriya standartlari).
20. [www. cip.com](http://www.cip.com) (Xalqaro Sertifikatli Buxgalter).
21. [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) (American Institute of Certified Publik Accountants).
22. [www.iaps.org](http://www.iaps.org) (Xalqaro audit amaliyoti standartlari).

## XALQARO AUDIT STANDARTLARIDAGI ATAMALAR

**Audit (Audit)** - moliyaviy hisobot auditining maqsadi auditorga moliyaviy hisobot barcha muhim jabhalari bo'yicha moliyaviy hisobotni taqdim etishga oid belgilangan kontseptual asosga muvofiq tayyorlanganligi yuzasidan xulosa (fikir bildirish) berish imkoniyatini taqdim etishdan iborat. Auditorlik xulosasini tayyorlashda quyidagi ma'nosi bir-biriga teng bo'lgan "to'g'ri va haqqoniy aks ettiradi" yoki "barcha muhim jabhalari bo'yicha haqqoniy taqdim etilgan" degan jumalardan foydalaniladi. Tegishli mezonlarga muvofiq tayyorlangan moliyaviy yoki boshqa ma'lumotlarni audit qilishda ham xuddi shunday maqsad ko'zda tutiladi.

**Audit dasturi (Audit program)** - auditning umumiy rejasini amalga oshirish uchun rejalashtirilgan auditorlik muolajalari tavsifi, muddati va hajmini belgilovchi audit dasturi. Audit dasturi auditda ishtirok etayotgan auditorning yordamchisi uchun yo'riqnomalar to'plami hamda ishni tegishli ravishda bajarish va uni aks ettirish yuzasidan nazorat qilish usuli sifatida xizmat qiladi.

**Audit ko'lami (Scope of an audit)** - ushbu atama aniq vaziyatlarda audit maqsadiga erishish uchun amalga oshirilishi lozim bo'lgan auditorlik muolajalariga taalluqli.

**Auditor (Auditor)** - audit uchun yakuniy mas'uliyatga ega bo'lgan shaxs. Ushbu atama, shuningdek, auditorlik firmasi uchun ham qo'llaniladi. (Soddalashtirilish maqsadida Auditning xalqaro standartlarida "auditor" atamasi auditorlik xizmatlari bilan bir qatorda, amalga oshirilishi mumkin bo'lgan kasbga doir xizmatlarni yoritishda ham qo'llaniladi. Ushbu ta'rif kasbga doir xizmatlarni bajaruvchi shaxs albatta sub'ekt moliyaviy hisobotining auditori bo'lishi lozim degani emas).

**Asosiy auditor (Principal auditor)** - sub'ektning bir yoki undan ko'proq tarkibiy qismlari bo'yicha moliyaviy ma'lumotdan iborat bo'lgan moliyaviy hisobot bo'yicha boshqa auditor tomonidan audit o'tkazilgan holatlarda sub'ektning ushbu moliyaviy hisoboti bo'yicha auditorlik hisoboti tayyorlash uchun mas'ul bo'lgan auditor.

**Boshqa auditor (Other auditor)** - asosiy auditordan farqlanadigan va asosiy auditor tomonidan audit o'tkazilgan moliyaviy hisobotga kiritilgan sub'ektning tarkibiy qismi bo'lgan moliyaviy ma'lumot bo'yicha hisobot tayyorlashga mas'ul bo'lgan auditor. "Boshqa auditorlar" tushunchasiga xuddi shu yoki boshqa nom bilan ataladigan affililangan firmalar, korrespondent firmalar, shuningdek ushbu kompaniya bilan bog'liq bo'lmagan auditorlar kiradi.

**Oldingi auditor (Predecessor auditor)** - oldin sub'ektning auditori bo'lgan va keyinchalik boshqa auditorga almashtirilgan auditor.

**Tashqi auditor (External auditor)** - lozim bo'lganda "tashqi auditor" va "tashqi audit" atamaları "tashqi auditor"ni "ichki auditor"dan, tashqi audit jarayonida amalga oshiriladigan faoliyatni ichki auditda amalga oshiriladigan faoliyatidan ajratish uchun qo'llaniladi.

**Xodimlar (Personnel)** - o'z tarkibiga firmaning auditorlik faoliyatiga jalb qilingan barcha hamkorlar va xodimlar jadvalidagi kasbiy xodimlarni kiritadi.

**Auditorlik dalil (Audit evidence)** - auditorlik xulosasi asoslanadigan xulosalarni shakllantirish jarayonida auditor tomonidan olinadigan ma'lumotdir. Auditorlik dalillar moliyaviy hisobot asosida yotadigan dastlabki hujjatlar va hisob yozuvlaridan hamda boshqa manbalardan olingan tasdiqlovchi ma'lumotlardan iborat bo'ladi.

**Auditorlik firmasi (Audit firm)** - auditorlik xizmatlarini ko'rsatadigan sub'ekt yoki firma, jumladan, tegishli ravishda uning hamkorlari yoki amaliyot bilan shug'ullanadigan alohida auditorlar.

**Auditorning yordamchilari (Assistants)** - alohida auditni o'tkazish uchun jalb qilingan, ammo auditor bo'lmagan xodimlar.

**Auditorlik tavakkalchiligi (Audit risk)** - moliyaviy hisobot ahamiyatli darajada yanglish bo'lganda auditor nomuvofiq auditorlik xulosasini berish tavakkalchiligi. Auditorlik tavakkalchiligi quyidagi uch tarkibiy qismdan: ajratib bo'lmaydigan tavakkalchilik, nazorat tavakkalchiligi va aniqlanmaslik tavakkalchiligidan iborat bo'ladi.

**Ajratib bo'lmaydigan tavakkalchilik (Inherent risk)** - tegishli ichki nazorat mavjud emas deb taxmin qilinganda, hisobvaraqlar qoldig'i yoki operatsiyalar turkumlarining alohida-alohida yoki boshqa hisobvaraqlar qoldig'i yoki operatsiyalar turkumlari bo'yicha bir-galikda muhim bo'lishi mumkin bo'lgan chalkashliklarga moilligidir.

**Aniqlanmaslik tavakkalchiligi (Detection risk)** - hisobvaraqlar qoldig'i yoki operatsiyalar turkumi alohida-alohida yoki boshqa hisobvaraqlar qoldig'i yoki operatsiyalar turkumi bilan birgalikda ahamiyatli bo'lishi mumkin yanglishlar auditorlik muolajalar amalga oshirilganda aniqlanmaslik tavakkalchiligi.

**Nazorat tavakkalchiligi (Control risk)** - hisobvaraqlar qoldig'i yoki operatsiyalar turkumida mumkin bo'lgan chalkashliklar (ular alohida yoki boshqa hisobvaraqlar qoldig'i yoki operatsiyalar turkumi bilan birgalikda ahamiyatli bo'lishi mumkin) buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlari tomonidan o'z vaqtida oldi olinmaslik yoki aniqlanmaslik va tuzatilmaslik tavakkalchiligi.

**Auditorlik tanlab olish (Audit sampling)** - auditorga tanlab olish yig'indisi bo'yicha xulosa shakllantirish yoki shakllantirishga yordam berish maqsadida tanlab olingan moddalarning ayrim tavsiflariga nisbatan auditorlik dalillarini olish va baholash uchun 100%dan kam bo'lgan hisobvaraqlar saldosini yoki operatsiyalar turkumi doirasiga auditorlik muolajalarini qo'llashdan iborat.

**Stratifikatsiya (Stratification)** - har biri majmuining bir-biriga o'xshash tavsiflarga (ko'proq pul qiymatida) ega tanlab olish quyi majmuini birlik guruhiga bo'lish jarayoni.

**Tanlab olish birliklari (Sampling units)** - majmuini tashkil etadigan alohida moddalar.

**Auditning kompyuterlashtirilgan usullari (AKU) (Computer-assisted techniques (CAAT))** - auditni o'tkazish quroli sifatida kompyuterni qo'llaydigan auditorlik muolajalarining amaliy dasturlari.

**Auditorning ma'lumot bilan bog'liqligi (Auditor's association)** - ma'lumot auditorning hisobotiga ilova qilingan yoki kasbiy aloqalarda auditor nomini foydalanishga ruxsat berilgan taqdirda auditor moliyaviy hisobot bilan bog'liq deb hisoblanadi.

**Balans sanasidan keyingi hodisalar (Post-balance sheet events)** - ("Kelgusi xodisalar"ga qarang).

**Biznes to'g'risida bilimga ega bo'lish (Knowledge of the business)** - sub'ekt o'z faoliyatini amalga oshirayotgan doirada iqtisod va tarmoqni, shuningdek sub'ekt qanday faoliyat ko'rsatayotganligi to'g'risida aniqroq bilimga ega bo'lish.

**Boshlang'ich qoldiq (Opening balances)** - davr boshiga hisobvaraqlar bo'yicha mavjud bo'lgan qoldiqlar. Boshlang'ich qoldiq o'tgan davr bo'yicha yakuniy qoldiqqa asoslanadi va o'tgan davrlar bo'yicha operatsiyalar va ushbu davrlarda qo'llanilgan hisob siyosati ta'sirini aks ettiradi.

**Bog'liq tomonlar (Related parties)** - 24-sonli Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlarida bog'liq tomonlar va bog'liklik tomonlar orasidagi operatsiyalari quyidagicha ifodalangan:

**Bog'liq tomon (Related party)** - moliyaviy va tezkor qarorlarni qabul qilish jarayonida bir tomon boshqa tomon ishini nazorat qilgan yoki ahamiyatli darajada ta'sir ko'rsatish qobiliyatiga ega bo'lgan taqdirda tomonlar bog'liq deb hisoblanadi.

**Bog'liq tomonlar orasidagi operatsiyalar (Related party transaction)** - narxi belgilanganligidan qat'i nazar, bog'liq tomonlar o'rtasida bir-biriga zahiralar yoki majburiyatlarni o'tkazish.

**Buxgalteriya baholash (Accounting estimate)** - aniq o'lchov usullari bo'lmagan modda summasining yaqinlashtirilgan ko'rsatkichi.

**Buxgalteriya hisobining keng-qamrovlik asosi (Comprehensive basis of accounting)** - moliyaviy hisobotni tayyorlashda barcha ahamiyatli moddalarga nisbatan qo'llaniladigan va mustahkam negizga ega bo'lgan bir qator mezonlardan iborat.

**Buxgalteriya hisobi tizimi (Accounting system)** - operatsiyalar moliyaviy yozuvlar usulida qayta ishlanadigan sub'ektning masalalar va hisob yozuvlarining turkumi. Bunday tizimlar operatsiyalar va boshqa xodisalar bo'yicha hisobotlarni solishtirish, to'plash, hisoblash, turkumlash, ro'yxatga olish, umumlashtirish va taqdim etish uchun qo'llaniladi.

**Davlat sektori (Public sector)** - "davlat sektori" atamasi milliy, hududiy (masalan, ma'muriy-hududiy birlik), mahalliy (masalan, shahar, tuman) boshqaruv idoralari va boshqa davlat sub'ektlariga (masalan, agentlik, qo'mita, boshqarma va korxonalar) taalluqli.

**Davlat tijorat korxonalari (Government business enterprises)** - odatda siyosiy yoki jamoat maqsadlarni amalga oshiruvchi davlat sektorida faoliyat ko'rsatadigan korxonalar. Odatda, ulardan tijorat, ya'ni operatsion xarajat-larning asosiy qismini foydalanuvchilar hisobiga qoplash yo'li bilan foyda olish yoki o'z-o'zini qoplash asosida faoliyatni amalga oshirish talab qilinadi.

**Etarlilik (Sufficiency)** - auditorlik dalillarining miqdoriy o'lchami.

**Istiqbolli baholash (Projection)** -

(a) kelajakda albatta sodir etilishi mumkin bo'lmagan xodisalar va ob'ekt rahbariyatining harakatlari yuzasidan gipotetik taxminlar, masalan, qaysidir ob'ektlar tashkil etish bosqichida yoki faoliyat tavsifiga ahamiyatli o'zgartirishlar kiritish imkoniyatini ko'rib chiqayotganda;

(b) eng aniq va gipotetik taxminlar birligi asosida tayyorlangan istiqbolliiy moliyaviy ma'lumot.

***Istiqbolliiy moliyaviy ma'lumot (Prospective financial information)*** - kelajakda sodir etilishi mumkin bo'lgan xodisalar va sub'ekt harakatlari taxmini asosida tayyorlangan moliyaviy ma'lumot. Istiqbolliiy moliyaviy ma'lumot istiqbolni belgilash, baholash yoki ular birligida tayyorlanishi mumkin ("Istiqbolni belgilash" va "Istiqbolni baholash"ga qarang).

***Istiqbolni belgilash (Forecast)*** - sub'ekt rahbariyati tomonidan kutilayotgan sodir etilishi mumkin bo'lgan kelgusi xodisalar, shuningdek sub'ekt rahbariyati ma'lumot tayyorlash sanasiga amalga oshirishni ko'zda tutgan harakatlarini nazarda tutgan holda tayyorlangan istiqbolliiy moliyaviy ma'lumot (eng aniq ma'lumot).

***Ichki audit (Internal auditing)*** - sub'ekt tarkibida uning xizmat bo'linmasi sifatida tashkil etilgan ishni baholash bo'yicha faoliyat. Boshqa masalalar bilan bir qatorda, uning vazifasi buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlari mosligi va samaradorligini tekshirish, baholash va monitoringdan iborat.

***Ichki nazorat tizimi (Internal control system)*** - ob'ekt rahbariyati tomonidan, amalda bajarilishi mumkin bo'lgan darajada, ob'ekt rahbariyatining batartib va samaradorlik bilan faoliyat ko'rsatishi, jumladan, sub'ekt siyosatiga amal qilinishi, aktivlar butligini ta'minlanishi, tovlamachilik va xatolarni oldini olish va aniqlanishi, buxgalteriya yozuvlarining aniqligi va to'liqligi, shuningdek ishonchli moliyaviy ma'lumot tayyorlanishini ta'minlanishiga qaratilgan barcha muolajalar va siyosat (ichki nazorat). Ichki nazorat tizimi bevosita buxgalteriya hisobi tizimi vazifalariga taalluqli bo'lgan masalalar doirasidan chetga chiqadi.

***Ishonchlilik (Assurance)*** - bir tomondan taqdim etilgan va ikkinchi tomondan foydalanish uchun qo'llaniladigan tasdiqlashlarning ishonchliligiga nisbatan auditorning qoniqqanligini ifodalash tariqasida qaraladi. Bunday ishonchlilikni ta'minlash uchun auditor amalga oshirilgan muolajalar natijasida to'plangan dalillarni baholaydi va xulosa chiqaradi. Auditorning ishonchlilik darajasi va, binobarin, ta'minlanadigan ishonchlilik darajasi amalga oshirilgan muolajalar va ularning natijalari bilan belgilanadi.

***Ishchi hujjatlar (Working papers)*** - auditorning ishlarni bajarish, rejalashtirish, tavsifi, muddati, hajmi, auditorlik muolajalarini amalga oshirish va olingan auditorlik dalillari asosidagi xulosalarga oid hujjatlari. Ular qog'ozlarda, fotoplenkalarda, disketalarda, elektron shakllarda yoki boshqacha yuritish va saqlash shakllarida saqlanishi mumkin.

***Yillik hisobot (Annual report)*** - odatda sub'ekt har yili auditorlik tekshiruvidan o'tkazilgan moliyaviy hisobot va ushbu hisobot yuzasidan auditorlik hisobotidan iborat hujjatni chop etadi. Ushbu hujjat odatda "yillik hisobot" deb ataladi.

***Yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan xato (Tolerable error)*** - tanlab olish majmuida auditor tomonidan qabul qilinishi mumkin bo'lgan eng ko'p xato va, shunga

qaramasdan, bunday tanlab olish natijasi audit maqsadiga erishishni ta'minlaydi degan xulosa.

**Kasbga doir xizmatlar (Related services)** - sharhlar, kelishilgan muolajalar va kompilyatsiyalardan iborat.

**Kelishilgan muolajalarni bajarish bo'yicha kelishuv (Agreed-upon procedures engagement)** - kelishilgan muolajalarni o'tkazishga oid kelishuv bo'yicha auditor, sub'ekt va boshqa har bir uchinchi tomonlar bilan kelishilgan auditorlik muolajalarini amalga oshirish uchun jalb etiladi va amaldagi xulosalar bo'yicha hisobot taqdim etadi. Ushbu hisobotdan oydan-oychil auditor hisobotiga asosan o'zlarining xulosalarini chiqarishlari lozim. Ushbu hisobot faqat kelishilgan muolajalarni bajarish bo'yicha ishtirok etayotgan tomonlarga taqdim etiladi, chunki muolajalar o'tkazish sabablari bilan tanishtirilmagan boshqa tomonlar ular natijalarini noto'g'ri talqin qilishlari mumkin.

**Kelishuv xati (Engagement letter)** - auditor tayinlanganligi, auditning maqsadi va ko'lami, auditorning mijoz oldida javobgarlik darajasi va har qanday hisobotlarni taqdim etish shaklini hujjatlashtiradi va tasdiqlaydi.

**Kompilyatsiyaviy kelishuv (Compilation engagement)** - kompilyatsiyaviy kelishuvda buxgalter o'zining buxgalteriya hisobi bo'yicha bilimlarini, auditga oid bilimlariga qarama-qarshi holda, moliyaviy hisobotni to'plash, turkumlash va umumlashtirish uchun qo'llash maqsadida jalb qiladi.

**Kompyuter axboriy tizimlari (KAT) (Computer information systems (CIS))** - sub'ekt audit uchun ahamiyatli bo'lgan moliyaviy ma'lumotni qayta ishlash uchun har qanday turdagi yoki o'lchamli kompyuterdan foydalanganda, bu kompyuter ushbu sub'ekt yoki uchinchi tomondan foydalanishidan kat'i nazar, kompyuter axboriy tizimlari muhiti vujudga keladi.

**Kompyuter axborot tizimlarida nazoratning umumiy muolajalari (General controls in computer information systems)** - barcha ichki nazorat masalalari hal etilgan degan ishonch darajasini ta'minlash maqsadida kompyuter axborot tizimlari ishi yuzasidan umumiy nazorat asosini barpo etish.

**Kompyuter ma'lumotlar tizimlaridagi amaliy dasturlar yuzasidan nazorat muolajalari (Application controls in computer information systems)** - kompyuterlashtirilgan usul yordamida yuritiladigan buxgalteriya hisobining amaliy dasturlari yuzasidan alohida muolajalar. Ushbu vositalar barcha operatsiyalarni bajarishga ruxsat olinganligi va ular tegishli aniqlik, o'z vaqtida va to'liq hajmda aks ettirilganligi va ishlov berilganligi to'g'risida oqilona ishonchni ta'minlash uchun buxgalteriya hisobining amaliy dasturlari yuzasidan alohida muolajalarni belgilash maqsadida qo'llaniladi.

**Kuzatish (Observation)** - boshqa shaxslar tomonidan amalga oshirilayotgan jarayon yoki muolajalar yuzasidan kuzatish o'tkazishdan iborat; masalan, auditor sub'ekt xodimlari tomonidan auditorlik natijalariga ega bo'lmagan tovar-moddiy zahiralarni qayta sanash yoki ichki nazorat muolajalarini bajarish paytida kuzatish o'tkazishi mumkin.

**Kutilayotgan xato (Expected error)** - tanlab olish yig'indisida auditor tomonidan kutilayotgan xato.



**Ko'lamni cheklash** (*Limitation on scope, Scope limitation*) - ayrim paytlarda auditorning ish ko'lami sub'ekt tomonidan cheklanishi mumkin (masalan, kelishuv shartlarida auditor lozim bo'lgan auditorlik muolajalarini bajarmasligi ko'zda tutilgan bo'lsa). Kulamni cheklash ma'lum shart-sharoitlardan kelib chiqishi mumkin (masalan, auditorning ishlash muddati auditorga tovar-moddiy zahiralarni inventarlash yuzasidan nazorat qilish imkonini bermaydi). Ko'lamni cheklash, shuningdek, auditorning fikri bo'yicha sub'ektning hisob yozuvlari mos emas deb hisoblanganda yoki auditor tavsiya qilingan muolajani bajarish uchun imkon bo'lmaganda vujudga kelishi mumkin.

**Maxsus ahamiyatga ega bo'lgan auditorlik hisoboti** (*Special purpose auditor's report*) - moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik hisobotdan farqli, moliyaviy ma'lumotning mustaqil auditi munosabati bilan tayyorlangan hisobot va u quyidagilardan iborat:

- (a) Buxgalteriya hisobi xalqaro standartlari yoki milliy standartlaridan farqli ravishda tayyorlangan buxgalteriya hisobining keng-qamrovli asoslariga muvofiq tayyorlangan moliyaviy hisobot;
- (b) moliyaviy hisobotning maxsuslashtirilgan hisobvaraqlari, hisobvaraqlar elementlari yoki moddalari;
- (v) shartnoma majburiyatlariga muvofiqligi;
- (g) umumlashtirilgan moliyaviy hisobot.

**Ma'lumotlar bazasi** (*Database*) - bir necha turli foydalanuvchilarning umumiy ixtiyorida bo'lgan va ular tomonidan turli maqsadlar uchun qo'llaniladigan ma'lumotlar to'plami.

**Milliy (auditorlik) amaliyot** (*National practices (auditing)*) - odatda audit o'tkazish yoki kasbga doir xizmatlarni ko'rsatish paytida auditorlar tomonidan qo'llaniladigan mamlakat darajasida vakolatga ega bo'lgan idora tomonidan belgilangan, standartlar kuchiga ega bo'lmagan auditga oid tavsiyalar to'plami.

**Milliy (auditorlik) standartlar** (*National standards (auditing)*) - audit o'tkazish yoki kasbga doir xizmatlarni bajarish paytida albatta qo'llanishi va audit o'tkazish yoki kasbga doir xizmatlarni bajarish paytida albatta bajarilishi lozim bo'lgan qonun yoki me'yoriy hujjatlar, mamlakat darajasida vakolatga ega bo'lgan idora tomonidan belgilangan auditorlik standartlar to'plami.

**Modifikatsiyalashtirilgan auditorlik hisoboti** (*Modified auditor's report*) - tushuntirish band(lar)i hisobotga kiritilgan yoki auditor o'z fikrini izohlarsiz ifodalagan taqdirda auditorlik hisoboti modifikatsiyalashtirilgan hisoblanadi.

**Sharhlar bilan fikr bildirish** (*Qualified opinion*) - auditor fikr sharhlarsiz bildirilishi mumkin bo'lmagan degan xulosaga kelganda, lekin sub'ekt rahbariyati bilan barcha kelishmovchiliklar natijalari yoki audit ko'lami cheklanishi salbiy fikr bildirish yoki fikr bildirishdan voz kechish talabiga ahamiyatli va chuqur ta'sir ko'rsatmagan holda, fikr sharhlar bilan bildiriladi.

**Fikr bildirishdan voz kechish** (*Disclaimer of opinion*) - ko'lam bo'yicha cheklanishining mumkin bo'lgan ta'siri shunchalik ahamiyatli va chuqurki, u auditorga tegishli auditorlik dalillarini olish, va, binobarin, moliyaviy hisobot yuzasidan o'z fikrini bildirish imkoniyatini bermaydi.

**Salbiy fikr (Adverse opinion)** - moliyaviy hisobot uchun kelishmovchiliklar shunchalik ahamiyatli va chuqurki, bunda auditor o'z hisobotida sharhlar bilan fikr bildirishi moliyaviy hisobot to'g'risida noto'g'ri yoki u to'g'risida to'liq bo'lmagan tushuncha berib, ma'lumotni yoritish uchun mos emas degan xulosaga kelganda, salbiy fikr bildiriladi.

**Moliyaviy hisobot (Financial statements)** - buxgalteriya balansi, daromadlar va xarajatlar yoki foyda va zararlar to'g'risida hisobot, moliyaviy ahvoldagi o'zgarishlar to'g'risida hisobot (ular turli usullar bilan taqdim etilishi mumkin, masalan: pul mablag'lari oqimi to'g'risidagi hisobot yoki pul mablag'lari manbai va undan foydalanish to'g'risidagi hisobot shaklida), izohlar va boshqa hisobotlar, shuningdek moliyaviy hisobotning bir qismi tariqasida ko'riladigan tushuntirish materiallar.

**Umumlashtirilgan moliyaviy hisobot (Summarized financial statements)** - sub'ekt moliyaviy ahvoli va moliyaviy-xo'jalik faoliyatining faqat asosiy ko'rsatkichlarida manfaatdor bo'lgan foydalanuvchilar guruhiga ma'lumot berish maqsadida sub'ekt tomonidan audit qilinadigan yillik moliyaviy hisobotning umumlashtiruvchi moliyaviy hisobot tayyorlashi mumkin

**Mohiyati bo'yicha muolajalar (Substantive procedures)** - moliyaviy hisobotdagi ahamiyatli chetga chiqishlarni aniqlash maqsadida auditorlik dalillarni olish uchun bajariladigan testlar. Ular quyidagi ikki turga ajratiladi:

- (a) operatsiyalar va hisobvaraqlar saldosi bo'yicha mufassal testlar;
- (b) tahliliy muolajalar.

**Muvofiqlik (Appropriateness)** - auditorlik dalillarining sifat o'lchovi, aniq tasdiqlashga nisbatan relevantligi va ularning ishonchliligi hisoblanadi.

**Mufassal tekshiruv (Walk-through test)** - bir qator operatsiyalarni buxgalteriya hisobining barcha tizimi orqali kuzatib boradigan testlardan iborat.

**Muhimlilik (Materiality)** - ma'lumot inobatga olinmagan yoki noto'g'ri ko'rsatilgan taqdirda u foydalanuvchilarning moliyaviy hisobot asosida qabul qilgan iqtisodiy qarorlariga ta'sir ko'rsatishi mumkin bo'lsa, bunday ma'lumot muhimli hisoblanadi. Muhimlilik ma'lum sharoitlarda inobatga olmaslik yoki noto'g'ri ko'rsatish to'g'risida fikr qabul qilish paytida modda yoki xato miqdoriga bog'liq. Binobarin, muhimlilik ma'lum bir pog'ona yoki hisoblash nuqtasi va ma'lumot foydali bo'lishi uchun boshlang'ich sifat tavsifi hisoblanadi.

**Nazorat muolajalari (Control procedures)** - sub'ektning aniq masalalarini echish uchun nazorat muhitga qo'shimcha ravishda sub'ekt rahbariyati tomonidan belgilangan muolaja va siyosat.

**Nazoratli muhit (Control environment)** - ichki nazorat tizimi va u sub'ekt uchun muhimligiga sub'ekt direktori va rahbariyatining umumiy nuqtai-nazari, xabardorligi va harakatini qamrab oladi.

**Nazorat testlari (Test of control)** - quyidagilar samaradorligi yuzasidan auditorlik dalillarini olish maqsadida amalga oshiriladi:

- (a) buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimlari tashkil etilishi, ya'ni ular ahamiyatli noto'g'ri ko'rsatishlarni oldini olish, aniqlash va tuzatish uchun qanchalik yaxshi tashkil etilganligi;
- (b) ichki nazorat butun davr mobaynida o'z vazifasini bajarishi.

**Noaniqlik (Uncertainty)** sub'ektning bevosita nazoratida bo'lmagan, lekin kelajakda moliyaviy hisobotga ta'sir etishi mumkin bo'lgan harakatlar va xodisalardan kelib chiqadigan vaziyat.

**Nomuvofiqlik (Noncompliance)** - amaldagi qonunlarga yoki me'yoriy hujjatlarga zid holda audit o'tkazilayotgan ob'ekt tomonidan bilib turib yoki bilmasdan yo'l qo'ygan xato va kamchiliklari.

**Noto'g'ri ko'rsatish (Misstatement)** - xato yoki tovlamachilik natijasida moliyaviy ma'lumotda vujudga kelishi mumkin bo'lgan noto'g'ri ko'rsatishlar.

**Oraliq moliyaviy ma'lumot yoki hisobot (Interim financial information or statements)** - moliyaviy davrga nisbatan oraliqdagi sanalar (odatda yarim yil yoki chorak davri) bo'yicha tayyorlangan moliyaviy ma'lumot (yuqorida keltirilgan talqinga muvofiq to'liq moliyaviy ma'lumotdan kamroq hajmda bo'lishi mumkin).

**Rejalashtirish (Planning)** - auditning kutilayotgan tavsifi, muddati va hajmiga mufassal yondoshish va umumiy strategiyani ishlab chiqish.

**Segment bo'yicha ma'lumot (Segment information)** - moliyaviy hisobotda sub'ektning farqlanadigan tarkibiy qismi yoki tarmoq va jug'rofiy jabhalariga taalluqli ma'lumot.

**Sifat nazorati (Quality controls)** - auditorlik firmasi tomonidan amalga oshirilgan barcha auditorlik tekshiruvlar 220-sonli "Auditorlik ishi sifatini nazorat qilish" Auditning xalqaro standartlarida qayd etilgan Moliyaviy hisobot auditining maqsadi va uni tartibga solishning umumiy tamoyillariga muvofiq amalga oshirilganligiga oqilona ishonch hosil qilish uchun auditorlik firmasi tomonidan qabul qilingan siyosat va muolajalar.

**Sub'ekt rahbariyati (Management)** - rahbariyat katta xodimlar va rahbarlik vazifalarini bajaruvchi boshqa shaxslardan iborat bo'ladi. Direktorlar va auditorlik qo'mitasi faqat ushbu vazifalarni bajargan hollarda rahbariyat tarkibiga kiradi.

**Sub'ekt rahbariyatining taqdimotlari (Management representations)** - audit o'tkazish jarayonida sub'ekt rahbariyati tomonidan o'z xohishi yoki aniq savollarga binoan auditorga taqdim etiladigan ma'lumotlar.

**So'rov (Inquiry)** - sub'ekt doirasidagi yoki uning doirasi tashqarisidagi xabardor shaxslardan ma'lumot olishdan iborat.

**Tanlab olish tavakkalchiligi (Sampling risk)** - tanlab olish tavakkalchiligi auditorning tanlab olish asosida tayyorlangan xulosasi barcha tanlab olish majmui bo'yicha shunga o'xshash auditorlik muolajasi qo'llanilgan taqdirda tayyorlangan xulosadan mumkin bo'lgan farqdan kelib chiqadi.

**Tanlab olishdan tashqari tavakkalchilik (Non-sampling risk)** - auditorlik dallilarning ko'proq qismi yakuniy emasligi, balki ishonchlilik tavsifiga egaligidan kelib chiqadi. Auditor nomuvofiq muolajalarni qo'llashi yoki dallilarga noto'g'ri talqin berishi va, natijada, xatoni aniqlay olmasligi mumkin.

**Tanlab olishdan tashqari tavakkalchilik (Non-sampling risk)** - ("Tanlab olish tavakkalchiligi"ga qarang).

**Tarkibiy qism (Component)** - moliyaviy hisoboti asosiy auditor tomonidan audit qilinadigan va moliyaviy hisobotga kiritiladigan quyi bo'linma, filial, qaram korxonada, qo'shma korxonada, uyushmaga aylantirilgan kompaniya yoki boshqa sub'ekt.

**Tasdiqlash (Confirmation)** - hisob yozuvlarida mavjud bo'lgan ma'lumotlarni tasdiqlash uchun so'rovnomaga savollariga javoblar taqdim etishdan iborat.

**Tasdiqlash (Assertions)** - to'g'ridan-to'g'ri yoki boshqa usul bilan moliyaviy hisobotga kiritiladigan sub'ektning taqdimotlari ("Moliyaviy hisobotni tasdiqlash"ga qarang).

**Tahliliy amallar (Analytical procedures)** - ahamiyatli koeffitsientlar va yo'nalishlarning tahlilidan, jumladan boshqa relevant ma'lumotlarga izchil bo'lmagan yoki istiqboli belgilangan summalaridan chetga chiqadigan o'zgarishlar va o'zaro bog'likliklarning kelgusi tadqiqotidan iborat.

**Taqqoslanadigan ko'rsatkichlar (Comparatives)** - taqqoslash maqsadida taqdim etilgan oldingi hisobot davri yoki davrlar bo'yicha bir biri bilan aloqador summalar va boshqa yoritishlar. Taqqoslanadigan ko'rsatkichlar quyidagicha taqdim etilishi mumkin:

**Bir biri bilan bog'langan ko'rsatkichlar (Corresponding figures)** - joriy davr bo'yicha moliyaviy hisobotning bir qismi kabi kiritilgan va joriy davr bilan bog'liq summalar va boshqa yoritishlar bilan kontekstda o'qish uchun mo'ljallangan. Ular joriy davr moliyaviy hisobotning ajralmas qismi bo'lib hisoblanadi va faqat joriy davr bo'yicha ko'rsatkichlar kontekstida o'qilish uchun mo'ljallangan va mustaqil ravishda ko'riladigan to'liq moliyaviy hisobot emas.

**Taqqoslanadigan moliyaviy hisobot (Comparative financial statements)** - o'tgan davr bo'yicha moliyaviy hisobot joriy davr bo'yicha moliyaviy hisobot bilan taqqoslash uchun keltiriladi, lekin joriy davr bo'yicha moliyaviy hisobotning qismi bo'lib hisoblanmaydi.

**Tekshirish (Inspection)** - yozuvlar, hujjatlar yoki moddiy aktivlarni tekshirishdan iborat.

**Tovlamachilik (Fraud)** - rahbariyat tarkibi, xodimlar yoki uchinchi tomonlarning bir yoki bir necha shaxslari tomonidan moliyaviy hisobotni noto'g'ri taqdim etilishiga olib keladigan va bilib turib qilgan harakatlariga taaluqli.

**Faoliyat uzluksizligi to'g'risida taxmin (Going concern assumption)** - yaqin kelajakda korxonaga o'z faoliyatini uzluksiz davom ettiradi degan taxmin; korxonaga tugatilishi to'g'risida niyatga yoki tugatilishi lozim yoxud faoliyat hajmini ahamiyatli darajada kamaytiradi degan taxminga ega emasligi. Natijada aktivlar uzluksiz ishlatilishi asosida, masalan sotilishning sof qiymati yoki tugatilish qiymatida emas, balki dastlabki yoki tiklash qiymati bo'yicha baholanadi.

**Fikr (xulosa) (Opinion)** - auditorlik xulosasi moliyaviy hisobot to'g'risida yozma ravishda aniq bildirilgan fikrdan iborat. Moliyaviy hisobot moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha belgilangan kontseptual asoslarga muvofiq to'g'ri va haqqoniy aks ettirilgan (yoki barcha ahamiyatli jabhalar bo'yicha haqqoniy taqdim etilgan) degan xulosaga kelganda auditor o'z fikrini sharhlarsiz taqdim etadi ("Modifikatsiyalashtirilgan auditorlik xulosa"ga qarang).

**Xizmat ko'rsatuvchi tashkilot (Service organisation)** - mijoz u yoki bu xizmat ko'rsatuvchi tashkilot xizmatidan foydalanishi mumkin, masalan, operatsiyalarni bajarish va tegishli hisobotni yuritish yoxud operatsiyalar hisobi va tegishli ko'rsatkichlarni qayta ishlash (ya'ni, kompyuter-lashtirilgan ma'lumot tizimlari bo'yicha xizmat ko'rsatuvchi tashkilotlar).

**Sharh bo'yicha kelishuv (Review engagement)** - auditorlik tekshiruvini o'tkazish paytida barcha dalillar taqdim etilishiga imkoniyat bermaydigan muolajalar asosida auditorning e'tiborini jalb qilgan va moliyaviy hisobot barcha ahamiyatli jabhalar bo'yicha moliyaviy hisobotni taqdim etish bo'yicha belgilangan kontseptual asoslarga muvofiq tayyorlanmagan degan mulohaza tug'dirishiga asos bo'lgan qandaydir alohida jabhalar mavjudligini aniqlash uchun auditorga asos bo'lib hisoblanadi.

**Ekspert (Expert)** - buxgalteriya hisobi va auditdan farqli boshqa sohada maxsus ko'nikmalarga, bilimlarga va tajribaga ega bo'lgan shaxs yoki firma.

**Xato (Error)** - moliyaviy hisobotda bilmasdan qilingan noaniqlik.

**Hisoblash (Computation)** - dastlabki hujjatlar va hisob yozuvlarining arifmetik tekshirishdan yoki mustaqil hisob-kitoblarni bajarishdan iborat.

**Hozir bo'lmoqlik (Attendance)** - boshqa shaxslar tomonidan bajarilayotgan jarayonlar yoki uning bir qismi davomida hozir bo'lmoqlikni nazarda tutadi.; masalan, tovar-moddiy zahiralarni inventarlashda hozir bo'lmoqlik auditorga ular mavjudligini tekshirish va ushbu jarayon miqdoriy hisoblash va ushbu hisoblashlarni yozib borish hamda nazorat-miqdoriy hisoblash muolajalari yuzasidan sub'ekt rahbariyati tomonidan ishlab chiqilgan muolajalarga muvofiqligini kuzatib borish imkoniyatini yaratadi.

**Holatni ahamiyatli noto'g'ri ko'rsatish (Material misstatement of fact)** - audit qilingan moliyaviy hisobot bilan bog'liq bo'lmagan boshqa ma'lumotda holatni ahamiyatli noto'g'ri ko'rsatish. Bunday ma'lumot noto'g'ri ko'rsatilganda yoki taqdim etilganda vujudga keladi.

**Hujjatlar (Documentation)** - auditor uchun auditor tomonidan tayyorlangan yoki audit o'tkazilishi munosabati bilan auditor tomonidan olingan va saqlanadigan material (ishchi hujjatlar).