

АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРИНИНГ ТУРЛАРИ ВА УЛАРНИ ХАЛҚАРО АУДИТ СТАНДАРТЛАРИГА МУВОФИҚ ОЛИШ УСУЛЛАРИ

Муйдинов Э.Ж.

Тошкент молия институти, и.ф.н.доцент

E-mail: emuydinov@list.ru

АННОТАЦИЯ

Ушбу мақолада тадбиркорлик субъекти томонидан Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботини Аудитнинг халқаро стандартлари асосида аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнида муҳим масалалардан бўлган аудитор ҳулосасини асослаш учун зарур бўлган аудиторлик далилларини йиғиш ва уларни ўрганиш услубиётини ёритиш мақсад қилиб олинган.

Калит сўзлар: *аудиторлик далиллари, ташқи далил, ички далил, оғзаки далил, ҳужжат билан расмийлаштирилган далил, бирламчи далил, иккиламчи далил, ташқи тасдиқномалар, ёзма баёнотлар, таҳлилий-тартиб тамойиллар, эксперт ишидан фойдаланиш*

ABSTRACT

The purpose of this article is to collect audit evidence necessary to substantiate the auditor's conclusion on important issues in the process of auditing financial statements prepared by an economic entity in accordance with international financial reporting standards, and to highlight the methodology of their study.

Keywords: *audit evidence, external evidence, internal evidence, oral evidence, documented evidence, primary evidence, secondary evidence, external confirmations, written statements, analytical procedures, use of expert work.*

КИРИШ

“Аудиторлик далиллари” деб номланган 500 сонли Аудитнинг Халқаро Стандартига кўра, аудиторлик далили – аудиторлик фикри учун асос бўлган ҳулосаларга эришишда аудитор томонидан фойдаланилган маълумотдир.

Аудиторлик далилларининг таснифи ва уларни йиғиш усуллари асосан АХС 500- Аудиторлик далиллари; АХС 501- Аудиторлик далиллари- муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш; АХС 505- Ташқи тасдиқномалар; АХС 520- Таҳлилий тартиб-таомиллар; АХС 580- Ёзма баёнотлар каби аудитнинг халқаро стандартларида баён қилинган. Бироқ , номлари келтирилган аудитнинг халқаро стандартларидан ташқари яна бир қатор АХС ларда ҳам мазкур масала юзасидан кўрсатмалар мавжуд. Етарлича тегишли аудиторлик далиллари олинганда, аудитор томонидан эътиборга олинadиган товар-моддий

захираларнинг муайян жихатлари, тадбиркорлик субъекти иштирок этувчи суд жараёнлари ва даъволар ҳамда сегментлар хусусидаги маълумотларга доир масалалар кўриб чиқиш учун “Аудиторлик далили-муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш” деб номланган 501 сонли Аудитнинг Халқаро Стандартида баён қилинган.

МАВЗУГА ОИД АДАБИЁТЛАРНИНГ ТАҲЛИЛИ

Аудиторлик далилларини моҳияти, уларнинг турлари ҳамда уларни йиғиш усуллари аудит назариясини ривожлантиришда ўз хиссасини кўшган йирик олимлар Дж.Робертсон, Э.А.Аренс, Р.Додж, А.Д.Шеремет, Соколов Я.В, Суйц В.П, Р.Д.Дўсмуратовларнинг илмий ишларида атрофлича кўриб чиқилган. Суйц В.П.нинг фикрича, аудиторлик далиллари - бу аудит давомида аудитор томонидан тўпланган ва аудиторлик хулосаси учун асос бўлиб хизмат қиладиган маълумотлардир (6.152 б). Далил дейилганда, Дўсмуратов Р.Д. нинг таъкидлашича бошқа фактнинг мавжудлигини тасдиқлайдиган ёки инкор қиладиган факт, ёки мазкур факт ҳақида у ёки бу даражадаги ишончлилиқ билан фикр шакллантиришга имкон берадиган, маълум факт тўғрисида маълумотлар олиш жараёни тушунилади (3.139 б).

Аренс Э.А нинг ёзишича, аудит жараёнида у ёки бу йўналишдаги фикрини асослаш учун далилларнинг қуйидаги етгита тоифасидан фойдаланиши мумкин: ҳақиқий назорат; тасдиқлаш; ҳужжатлаштириш; кузатиш; арифметик текширув; таҳлилий тадбирлар (2.175 б).

Америкалик олим Дж.К.Робертсон “далил”га аудиторнинг фикрига таъсир кўрсатувчи ва қарор қабул қилишида аҳамиятга эга бўлган ахборот сифатида қарайди ва аудиторлик далилларини йиғиш усуллариининг қуйидаги тартибини келтиради: аудитор томонидан қайта ҳисоблаш; кузатиш ва текшириш; ҳужжатли тасдиқлов; оғзаки сўров ва ёзма тасдиқлов; ҳужжатларни текширувдан ўтказиш; сканлаштириш; таҳлилий тадбирлар (5.119 б).

Рой Доджнинг илмий ишларида аудиторлик далилларни йиғишнинг манбалари бўлиб қуйидагилар ҳисобланиши қайд этилган: ҳисоб тизими; тасдиқловчи ҳужжатлар; моддий активлар; маъмурият ва корхона ходимлари; мижозлар, мол етказиб берувчилар ва учинчи шахслар (6.102 б)

“Аудиторлик далиллари” деб номланган 500-сонли аудитнинг халқаро стандартига кўра аудитор аудиторлик текширувига тақдим қилинган молиявий ҳисобот тўғрисида асосланган фикр айтиш учун аудитор етарли миқдорда ҳужжатли далил йиғиши лозим (1.4). Ҳужжатли далил деб - текширув жараёнида аниқланган ва инкор қилиб бўлмайдиган даражада тасдиқлов кучига

эга бўлган сифатли маълумотларга айтилади. Исботлов кучига эга бўлиши учун маълумотлар ҳақиқий, воқеликка тегишли ва етарли миқдорда бўлиши лозим.

ТАДҚИҚОТ МЕТОДОЛОГИЯСИ

Мақолани ёзиш жараёнида муаллиф томонидан масалани тадқиқ қилишнинг бир қатор усулларидан фойдаланилди. Жумладан, аудит назарияси соҳасида танилган ўзбек, рус ва хорижий олимларининг мазкур йўналишдаги фикрлари чуқур ўрганиб чиқилди, улар умумлаштирилди, гуруҳлаштирилди ва мантиқий таҳлил қилинди. Ундан ташқари муаллиф амалиётчи аудитор сифатида миллий ҳамда халқаро аудиторлик фирмалари томонидан аудиторлик далилларини йиғишнинг амалиётда қўлланилаётган усуллари ўрганиб чиқилди.

МУХОКАМА ВА НАТИЖАЛАР

Аудитор етарли даражада тегишли аудиторлик далилларини тўплаш учун шароитга мос келадиган тегишли аудиторлик процедураларини ишлаб чиқиши ва амалга ошириши керак (A1 - A25-бандларга қаранг).

Аудиторлик далилининг сифати улар олинган манбага бевосита боғлиқ бўлади. Аудиторлик далилларини шакллантириш учун қуйидагилар манба бўлиб хизмат қилиши мумкин:

- дастлабки ҳужжатлар
- бухгалтерия ҳисоби регистрлари;
- молиявий ҳисоботлар;
- молиявий-хўжалик фаолиятининг таҳлили натижалари;
- инвентарлаш натижалари қайд этилган ҳужжат
- компания ходимларидан олинган ёзма ва оғзаки тасдиқловлар;
- компания лабораторияси тақдим қилган ҳужжатлар;
- ҳуқуқ тартибот ва солиқ идоралари томонидан ўтказилган текширув далолатномалари;
- ички ва ташқи аудиторларнинг ҳисоботлари;
- таъсис ҳужжатлари, йиғилиш баённомалари, буйруқлар...

Аудитор нотўғри хулоса чиқариб қўйиш хавфини камайтириш учун ўз фикрларни бир неча манбадан олган маълумотларга асосланиб шакллантириши лозим. Агар бир манбадан олинган далиллар бошқа бир манбадан олинган маълумотларга мос тушмаса, ёки уларни инкор қилса аудитор ўз изланишларини чуқурлаштириши ва бу воқелик бўйича юзага келган шубҳани бартараф қилишга имкон берувчи далилларни излаб топиши лозим. Ушбу далиллар аввал айтиб ўтганимиздек воқеъликка мос ва етарли ва сифатли бўлиши лозим. “Етарлилик” аудиторлик далилининг миқдор мезони бўлиб

ҳисобланса, "мос тушиш" тушунчаси далилни ишончлик даражасини белгилайди.

Аудиторлик далилининг сифатига қуйидаги омиллар таъсир кўрсатиши мумкин:

а) ёлғон ахборот бериш таваккалчилигининг даражаси.

Бу таваккалчилик қуйидагилар таъсири остидаги юзага келиши мумкин:

- модданинг моҳияти;
- ички назоратнинг ҳолати;
- компания томонидан бажарилаётган тадбирларнинг моҳияти;
- раҳбариятга таъсир кўрсатиш кучига эга бўлган ҳолатлар;
- корхонанинг молиявий ҳолати;

б) модданинг молиявий ахборотдаги моддийлик даражаси;

с) илгариги аудиторлик текширувларида ортирилган тажриба;

д) аудиторлик текшируви натижалари, аниқланиши мумкин бўлган алдов ва хатоликлар;

е) ахборотнинг тури

Мана шу омилларнинг таъсири канчалик кучли бўлса аудиторлик далилининг тасдиқлов кучи шунчалик паст бўлади ёки аксинча.

Текширув натижасида олинадиган аудиторлик далилларини маълум белгиларга кўра гуруҳларга ажратиш мумкин. Масалан:

1. Олинган манбанинг жойига қараб

а) ташқи далил;

б) ички далил

Ташқи далилни олиш учун аудитор мижоз билан келишган ҳолда у билан аудиторлик текшируви ўтказилган даврда иқтисодий муносабатларни олиб борган банк муассасалари, суғурта компаниялари, буюртмачилар, мол етказиб берувчилар ва бошқа дебитор ва кредиторларга мурожаат қилади ва маълум воқеликни юзага келган ёки келмаганлиги ҳамда унинг миқдор ёки қиймат даражаси тўғрисида ёзма ёки оғзаки тасдиқлов олади.

Компаниянинг ичида олинган далил ички далил бўлиб ҳисобланади. Ички далил ҳам ким томонидан тайёрланганлигига қараб икки гуруҳга бўлинади:

а) аудиторнинг ўзи аниқлаган далил;

б) компания томонидан тақдим қилинган далил

“Аудиторлик далиллари” деб номланган 500 сонли Аудитнинг Халқаро Стандартига кўра воқеликни моҳиятини очиш нуқтаи назаридан ташқи далил ички далилга нисбатан, аудиторнинг ўзи аниқлаган далил эса корхона томонидан тақдим қилинган далилга нисбатан ишончлироқ ҳисобланади.

2.Фойдаланишда мақсадга мувофиқлигига қараб:

а) хужжат билан расмийлаштирилган далил;

Бунда воқелик инкор қилиб бўлмайдиган хужжатлар билан тасдиқланган бўлади. Масалан, дастлабки бухгалтерия хужжатлари, ҳисоб регистрларидаги ёзувлар, асосий воситалар ва моддий қийматликларни йўқлама қилиш қайдномалари, корхона лаборатория-сининг техник таҳлили маълумотлари вхк.

б) оғзаки далил

Бунга корхона раҳбарияти ёки моддий жавобгар шахслар томонидан компаниядаги мавжуд хатолик ва қонунбузарлик ҳолатлари тўғрисида берилган маълумотлар киради. Бундай маълумотларга эга бўлгач, аудитор уларнинг тўғрилигини текшириб чиқади, тасдиқловчи хужжатлардан нусха олади ҳамда уларни тўғрилаш қонунга ҳилоф бўлмаса ҳисоб регистрлари ва молиявий ҳисоботдаги ёзувларга ўзгартириш киритишни таклиф қилади.

Аҳамиятига кўра хужжат билан расмийлаштирилган далил оғзаки далилга нисбатан ишончлироқ бўлади.

3.Воқеъликка яқинлик даражасига кўра:

а) табиий далил

Бунда воқеълик ва уни тасдиқловчи далил устма-уст тушади. Мисол учун аудиторнинг ўзи компаниянинг моддий қийматликлар сақланувчи омборини текширувдан ўтказди ва уларнинг ҳолати тўғрисида аниқ маълумотга эга бўлади.

б) сунъий далил

Бунга амалга ошиб бўлган хўжалик муомилалари, юзага чиққан воқелик тўғрисида йиғилган далиллар киради. Мисол учун маҳсулотларни етказиб бериш ёки сотиш жараёнини акс эттирган хужжатларни текшириш натижасида олинган далиллар. Аудиторлик текшируви жараёнида аудитор ўрганадиган хужжатларнинг аксарияти шу тоифага таълуқли бўлади.

в) мантикий далил

Тажрибали аудитор ашёвий далиллар билан тасдиқланмаган воқеъликни мантиқан таҳлил қилиб чиқиб унинг тўғрисида ўз хулосасини юзага келтириши мумкин.

Аудиторнинг хулосасига таъсир кўрсатиши бўйича аҳамият даражасига кўра аввал табиий, кейин сунъий ва сўнгида мантикий далиллар келади. Демак мантикий далилларга асосланиб хулоса чиқарилганда аудит таввакалчилиги жуда юқори, сунъий далиллар қўлланилганда камрок, табиий далиллардан фойдаланилганда эса минимал даражани ташкил қилади.

4.Аниқлик даражасига кўра

а) бирламчи далил

Бирламчи хужжатларга асосланган ёки бевосита аудиторларнинг ўзлари, ҳамда унинг иштирокида амалга оширилган ҳисоб - китоблар, ҳаракатлар натижасида олинган далил. Масалан корхона кассасидаги пуллар ва хужжатларни, омбордаги асосий воситалар ва моддий кийматликларни йўқламадан ўтказиш натижасида олинган далил.

б) иккиламчи далил

Бирламчи хужжатлар топилмаганда уларнинг нусхаларига асосланиб олинган далил. Лекин бу ҳолда аудитор хужжатнинг ҳақиқий нусхасини топишга ёки нусхадаги маълумотларни учинчи шахслардан тасдиқлаб олишга ҳаракат қилиши лозим.

в) эгри йўл билан ёки ўзга манбага асосланиб олинган далил

Бу ҳолат воқеъликни содир бўлганлиги тўғрисида бевосита унга тегишли бўлган бирламчи ёки иккиламчи хужжатларнинг йўқлиги шароитида бошқа манбаларга асосланиб хулосага келинганда юз беради.

Олинган далилларнинг тўлиқлиги ва аниқлиги аудиторни уларга эришиш усулларида фойдалана олиш даражасига боғлиқ. Аудит амалиётида кўрсатилаётган хизматнинг мақсади ва назоратдаги объектнинг хусусиятларига кўра аудиторлик далилларини олишнинг бир қатор усуллари қўлланилади. Ушбу усулларни улардан фойдаланилганда ишончли далил бера олиш даражасига кўра қуйидаги гуруҳларга ажратиш мумкин.

А.Биринчи даражали ишончга эга бўлган далиллар олишга имкон берувчи усуллар

Буларга аудиторнинг ўзи амалга ошириши ёки бу жараёнда бевосита иштирок этиши ва натижада яққол кўриниб турган ҳамда эътирозга ўрин қолдирмайдиган далилларга эга бўлиш имконини берувчи усуллар киради. Бунга қуйидагиларни мисол қилиш мумкин:

- ◆ расман текширув;
- ◆ қайта ҳисоблаш;
- ◆ кузатув;
- ◆ бухгалтерия ҳисоби регистрлари ва ҳисобвароқлари боғланишининг тўғрилигини текшириш
- ◆ воқеликка ҳуқуқий баҳо бериш

Расман текширув- бу усулнинг мақсади хужжатларни расмийлаштиришда ва уларнинг реквизитларини тўлдиришда йўл қўйилган камчиликларни, хужжатларда келишилмаган тўғрилашлар, бўяшлар, матн ва

рақамларга қўшиб қўйишлар мавжудлигини ҳамда мансабдор шахсларнинг имзоларини ҳақиқийлигини аниқлашдан иборат.

Бу усулни қўллаганда аудитор қонунбузарлик ва суистеъмол қилиш ҳолларидан далолат берувчи қуйидаги белгиларга эътиборини қаратиши лозим:

- ижро ҳужжатида ушбу муомилани амалга оширишга асос бўлувчи кўрсатманинг йўқлиги;
- ҳужжатни белгиланган шаклга ҳилоф равишда тузилганлиги;
- ҳужжатдаги айрим реквизитларни тўлдирилмаганлиги;
- ҳужжатдаги айрим реквизитларни бир-бирига мос эмаслиги ;
- ҳужжатда раҳбар шахслар имзоларининг йўқлиги ёки уларда ушбуга ҳуқуқи бўлмаган шахсларнинг имзоларини мавжудлиги;
- ҳужжатда унга зарур бўлган иловаларнинг йўқлиги;
- асосий ҳужжат ва иловалардаги якуний суммаларни бир биридан фарқ қилиши;
- ҳужжатда келишилмаган ўзгартиришлар, бўяш ва имзоларни қалбакилаштириш ҳоллатларининг мавжудлиги.

Қайта ҳисоблаш - бунда аудитор текширувга жалб қилинган дастлабки ва йиғма ҳужжатлар, ҳамда уларга бириктирилган иловалардаги мавжуд ҳисоб китобларда арифметик амалларнинг бажарилишини тўғрилиги нуқтаи назаридан ўрганиб чиқади ва зарур бўлса уларга тегишли ўзгартиришлар киритиш бўйича компания раҳбариятига тавсиялар тақдим этади.

Бироқ аудиторлик текшируви жараёнида компаниянинг барча ҳужжатларни арифметик текширувдан ўтказиб чиқишнинг иложи йўқ. Аммо, аудиторга бу усулни касса ва банк муомалаларини, ишчи ва ходимлар, ҳамда ҳисобдор шахслар билан ҳисоблашишларни текширувдан ўтказаётганда қўллашни маслаҳат берамиз. Чунки амалиёт кўрсатишича кўпроқ мана шу йўналишларда йўл қўйилган арифметик хатоларнинг аксариятида қонунбузарлик ва хизмат вазифасини суистеъмол қилиш воқеалиги ётади

Кузатиш- кузатув бошқалар томонидан амалга оширилаётган жараёни ёки тартиб-таомилни кузатишни, масалан тадбиркорлик субъектининг ходимлари товар-моддий захираларни санашининг ёки назорат фаолиятларини амалга оширишининг аудитор томонидан кузатувини қамраб олади. Бу эса компаниянинг мол-моддий қийматлари, асосий воситалари, пул маблағлари ва ҳисоблашишларининг мавжудлиги, сақланиши ва ҳолати тўғрисида аниқ далил олиш имконини беради.

“Аудиторлик далили-муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш” деб номланган 501 сонли Аудитнинг Халқаро Стандартининг 4-бандига кўра агар

товар-моддий захиралар микдори молиявий ҳисобот учун муҳим бўлса, аудитор товар-моддий захираларнинг мавжудлиги ва ҳолати хусусида етарлича тегишли аудиторлик далиллари олиши лозим. Буни аниқлашнинг энг яхши усули бу мижоз компания ходимлари томонидан компания мулкани инвентарлаш амалга оширилаётган жараёнда қатнашишдир. Аудитор товар-моддий захиралари амалдаги қолдиқларининг инвентаризацияси пайтида (агар бу мумкин бўлса), қуйидагиларни бажариш учун, иштирок этиши мумкин:

(i) тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг йўриқларини ҳамда тадбиркорлик субъекти товар - моддий захираларининг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилиш натижаларини ёзиш ва назорат қилиш учун қўлланиладиган амалларини баҳолаш;

(ii) тадбиркорлик субъекти раҳбарияти инвентаризацияни ўтказиш учун

белгилаган тартиб-таомилларнинг бажарилишини кузатиш;

(iii) товар-моддий захираларни текшириш;

(iv) назорат ҳисоблашларини бажариш;

ҲОИДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР (REFERENCES)

1. Аудиторлик фаолиятининг халқаро стандарти 500, Аудиторлик далиллари. <https://www.mf.uz>
2. Аренс Э.А Дж.К.Лоббек, Аудит, учебник, М.Финансы и статистика, 2001, 560 с.
3. Дўстмуратов Р.Д, Аудит асослари.Тошкент, Ўзбекистон Миллий Энциклопедияси давлат илмий нашриёти. 613 б.
4. Робертсон Дж. Аудит . – М.: КPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
5. Рой Додж. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. Учебное пособие,М. Финансы и статистика, 1992, 240 с.
6. Суйц В.П. Аудит, Учебник, Издательство Инфра-М, Москва, 2001 г, 556 с.