

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 баёноتلар, 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

Бухгалтерия ҳисоби регисторлари ва ҳисоб вароқлар боғланишининг тўғрилигини текшириш.

Мулкчилик шакли ва фаолият йўналишидан қатъий назар барча корхоналардаги раҳбар шахслар ва ҳисоб ходимлари у ёки бу турдаги хужалик муомилаларини амалга ошириш ва расмийлаштиришда Ўзбекистон республикасида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини тартибга солувчи қонун ва меъёрий ҳужжатларда назарда тутилган талабларга риоя қилишлари лозим.

МУХОКАМА ВА НАТИЖАЛАР

Аудиторлар бухгалтерия ҳисоби регисторлари ва ҳисобвароқлар боғланишини тўғрилигини текшириш усули ёрдамида мижоз компаниянинг бу йўналишдаги ҳолати қонуний ҳужжат талабларга қай даражада жавоб бериши,

хамда уларни қўпол равишда бузиш ҳолатларнинг мавжуд ёки мавжуд эмаслиги тўғрисида фикр юритиш имконига эга бўлади.

Бу усулнинг мақсади бухгалтерия ҳисоби тизими бўйича юзага келадиган қуйидаги саволларга жавоб топишдан иборат:

1) бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги ёзувлар тегишли ҳужжатлар ва ҳисоб-китоблар билан тасдиқланганми?

2) бухгалтерия ёзувлари ва ҳисобварақлари боғланиши тўғри тузилганми?

3) синтетик ҳисобварақлардаги маълумотлар бош китоб, баланс ва ҳисобот маълумотларига мос тушадими?

4) ҳисоб регистрларига киритилган ўзгартиришлар қоидалардан четга чиқмаганми ВХК.

Воқеликка ҳуқуқий баҳо бериш. Аудитор бу усулдан шубҳали хўжалик муомалаларига дуч келганда уларни корхонанинг низоми, ҳаракатдаги қонунлар ва ҳукумат қарорларига зид эмаслигини текширишда фойдаланади. Текширув жараёнида қонунга ҳилоф муомалаларнинг мавжудлиги юзага чиқса аудитор уларни амалга оширишга рухсат берган ва бевосита ижро этган шахсларни аниқлайди ҳамда бу ножўя ҳаракатлар ортида юзага келиши мумкин бўлган ҳолатларга ҳуқуқий баҳо беради.

Ушбу воқеликни тасдиқловчи ҳужжатнинг бут қилишига шубҳа туғилса, аудитор уни ҳулоса чиқаргунга қадар ўз сақловида ушлаб туради.

Б. Иккинчи даражали ишончга эга бўлган далиллар олиш имконини берувчи усуллар.

Буларга текширув жараёнида иккинчи ва учинчи шахслар, ёки улар томонидан тақдим қилинган ҳужжатлар иштирок этадиган ва натижада аниқлиги жуда юқори бўлмаган далил-лар олиш имконини берувчи усуллар киради. Бу гуруҳга қуйидаги усулларни киритиш мумкин:

- эксперт ишидан фойдаланиш;
- лаборатория текширувларини амалга ошириш;
- расмий сўров;
- ташқи тасдиқнома;
- таҳлилий тартиб-таомиллар;

Эксперт ишидан фойдаланиш – Бу усулдан фойдаланиш тартиби «Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш» номли 620 Аудитнинг Халқаро Стандартида баён этилган. Унга кўра, аудитор томонидан жалб қилинган эксперт – бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган, ишидан аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишнинг ёрдамчи воситаси сифатида

фойдаланадиган жисмоний шахс ёки ташкилотдир. Бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа бирон-бир соҳада касбий билимлар ва тажриба қуйидаги масалаларга доир касбий билимлар ва тажрибани ўз ичига олиши мумкин:

- ◆ мураккаб молиявий инструментлар, ер ва бинолар, машина ва асбоб-ускуналар,

- ◆ қимматбаҳо буюмлар, санъат асарлари, антиквариат, номоддий активларни, бизнесни бирлашувида эгалланган ва қабул қилинган активлар ва мажбуриятларни, шунингдек кадрсизланиши мумкин бўлган активларни баҳолаш.

- ◆ суғурта шартномалари ва ходимларнинг даромадлари билан боғлиқ бўлган мажбуриятларнинг актуар ҳисоб-китоби.

- ◆ нефть ва газ захираларини баҳолаш.

- ◆ экологик мажбуриятларни баҳолаш ва участкани тиклаш учун харажатлар.

- ◆ контрактлар, қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларнинг қоидаларини талқин қилиш.

- ◆ солиқ қонунчилигига риоя этиш билан боғлиқ мураккаб ёки ғайри-оддий масалаларни таҳлил қилиш.

Аудитор экспертиза усулидан унинг ёрдамида олинадиган маълумотлар жуда муҳим ва уни ташкил қилишга кетадиган харажатларга лойик деб ҳисобланган тақдирдагина фойдаланилади.

Бу масалани батафсил тарзда кейинга бандларда кўриб чиқамиз.

Лаборатория текширувларини амалга ошириш.

Аудитор бу усулдан миждоз компанияда ишлаб чиқаришда фойдаланилаётган хом-ашё ва материаллар ҳамда тайёр маҳсулот ва чиқиндиларнинг техник кўрсаткичларини бузиб акс эттириляётганлиги тўғрисида маълумотга эга бўлса ёки бу борада унда шубҳа туғилган ҳолатда фойдаланиши мумкин. Бунда объектнинг физик ва кимёвий хусусиятлари ўрганилади. Масалан, пахтанинг намлилиги, ифлослилиги; толанинг узунлиги ва пишиқлиги; чигит-нинг ифлослилиги, туклилиги ва ёғлилик даражаси; ўсимлик ёғининг ёниш даражаси ва бошқалар. Буларни ўрганиб чиқиш натижасида маҳсулот сифатининг пасайиши, яроксиз маҳсулот улушининг ортиши, чиқиндилар чиқишининг кўпайиши сабаблари ва сабабчилари ва бунинг натижасида компанияга етказилган зарар миқдорини аниқлаш имкони яратилади.

Расмий сўров. Расмий сўров тадбиркорлик субъекти доирасида ёки унинг ташқарисида бўлган маълумотга эга шахслардан ҳам молиявий ҳам номолиявий

маълумотларни излашдан ташкил топади. Расмий сўровдан бошқа аудит тартиб-таомилларига қўшимча тарзда аудит мобайнида кенг қамровли фойдаланилади. Расмий сўровлар расмий ёзма сўровлардан норасмий оғзаки сўровлар кенглигида бўлиши мумкин. Расмий сўровларга нисбатан жавоблар аудиторни олдин эга бўлинмаган маълумотлар билан ёки тасдиқловчи аудиторлик далили билан таъминлаши мумкин. Муқобил тарзда, жавоблар аудитор эга бўлган бошқа маълумотлардан аҳамиятли тарзда фарқ қиладиган маълумот-ларни, масалан, назоратларнинг раҳбарият томонидан четлаб ўтилишининг эҳтимолига тегишли маълумотларни таъминлаши мумкин. Айрим ҳолатларда, расмий сўровларга нисбатан жавоблар аудитор учун қўшимча аудит тартиб-таомилларини ўзгартириш ёки амалга ошириш асосини таъминлайди.

Ташқи тасдиқнома. Ташқи тасдиқнома қоғоз шаклда ёки электрон ёки бошқа восита орқали учинчи томондан (тасдиқловчи томон) аудитор учун тўғридан-тўғри ёзма билдиришнома сифатида аудитор томонидан олинган аудиторлик далилини акс эттиради. Бу усулдан аудитор мижоз компаниядаги айрим хужжатларнинг ва хўжалик муомалаларининг тўғрилигига шубҳа туғилган ва ундаги маълумотларни учинчи шахслар томонидан тасдиқлаб олиш зарурияти юзага келган ҳолатда фойдаланиши мумкин. Унинг ёрдамида айрим хужжатлардаги маълумотларга ўзгартириш киритиш, уларни қалбаки хужжатлар билан алмаштириб қуйиш, хўжалик муомалаларини бухгалтерия ҳисобида қисман ёки тўлиқ бузиб кўрсатиш каби ҳаракатлар оқибатида юзага келган қонунга зид ҳолатларни ва уларнинг моддийлик даражасини аниқлаш мумкин.

Таҳлилий тартиб-таомиллар. Улар ҳам молиявий ҳам номолиявий маълумотлар ўртасидаги тўғри алоқадорликларнинг таҳлили орқали молиявий маълумотларнинг баҳоланишини қамраб олади. Таҳлилий тартиб-таомиллар аудиторга иқтисодий жараёнларни янада кенгроқ ва чуқурроқ ўрганиш имконини яратади. Уларнинг ёрдамида мижоз компаниядаги ишлаб чиқариш ва сотиш дастурларининг асосланганлиги; унинг якуний натижаларини юзага келтирган сабаблар ўрганилади; ўғирлик, ҳисобот маълумотларини бузиб кўрсатиш ва уларга боғлиқ иқтисодий кўрсаткичлар ўртасидаги зиддият топилади; уларнинг ўзгаришига алоҳида олинган омилларни таъсири ҳисобланади ва компания фаолиятини яхшилаш имкониятлари аниқланиб, уларни амалиётга жорий қилиш тадбирлари ишлаб чиқилади. Таҳлил натижалари таҳлилий жадвал, маълумотнома, хулоса ва таклифлар шаклида

расмийлаштирилади. Мазкур, усул муҳим аҳамиятга эга бўлганлиги учун ўқув қўланманинг алоҳида бандида батафсил кўриб чиқилади.

Сканерлаш.Халқаро амалиётда бу усулдан кенг фойдаланилади. Унинг ёрдамида аудиторлар мижоз компания хужжатларида акс эттирилган ғайритабиий моддалар ва ходиса-ларни ўрганадилар. Сканерлаш натижасида:

- даромад ҳисобварақларидаги дебетли,
- харажат ҳисобварақларидаги кредитли ;
- дебиторлик қарзлари ҳисобварақларидаги кредитли,
- кредиторлик қарзлари ҳисобварақларидаги дебетли қолдиқларни.
- эътиборни тортувчи катта миқдорларда маблағларни ҳисобдан чиқариш ёки чек орқали тўлаш;

- йил якунланишига оз вақт қолганида нақд пул қўйиш орқали йирик депозитларни юзага келтириш;

- молиявий йил тугагандан кейинги ойда маҳсулот сотиш хажмининг ғайри-табиий ҳолда камайиб кетиш ҳолларини аниқлаш мумкин

В. Юзаки танишув, кузатиш, мантиқан фикрлаш ва ҳуқуқий кучга эга бўлмаган хужжатларга асосланиб исботлов кучи заифроқ бўл-ган далиллар йиғишга имкон берувчи усуллар.

Буларга қуйида келтирилган усулларни киритиш мумкин;

1. юзаки танишув;
2. аудиторлик танлаш;
3. даъво ва талабларни ўрганиш;
4. сўров ўтказиш;
5. мантиқий баҳолаш;
6. ижрочилар билан бевосита мулоқот;

Юзаки танишув. Аудитор текширувни ёки хизмат кўрсатишни бошлашдан аввал мижоз корхонадаги аҳвол билан юзаки танишиб чиқади. Бундан мақсад мижоз компанияда омбор хўжалигининг ҳолати, мол-моддий бойликларни сақлаш шароитлари; сақловдаги ва фойдаланишдаги техника ва технологиянинг ҳолати; цех ва участкаларда меҳнатни ташкил қилиш, ишчи ва хизматчиларни ички тартибга риоя қилиш даражаси; корхонага кириш ва ундан чиқиш жараёнини назорат қилиш тизими ҳамда мижознинг бизнес жараёнлари тўғрисида тушунчага эга бўлиш ва унга дастлабки баҳо беришдан иборат.

Танланма кузатиш. Ўрганилиши лозим бўлган тўпламдан зарурий миқдордаги бирликлар махсус усуллар билан танлаб олинса ва улар устида ўтказиладиган кузатиш маълумотлари бутун тўпламга тарқатилса, бундай усул

танлама кузатиш дейилади. Ушбу усулдан фойдаланиш тартиби «Аудиторлик танлаш» деб номланган 530 сонли Аудитнинг Халқаро Стандартида батафсил ёритиб берилган. Ушбу стандарт аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш пайтида аудитор аудиторлик танлашдан фойдаланишга қарор қилган ҳолда қўлланилади. Аудиторлик танлаш ҳам статистик, ҳам ностатистик ёндашув ёрдамида қўлланиши мумкин. Бу усул статистика курсида мукамал ёритилган. Аммо бу усулни аудиторлик фаолиятида қўллашнинг хусусиятли тамонлари мавжуд. Умумлаштирувчи нисбий ва ўртача кўрсаткичлар билан ишловчи статистикадан фарқли ўларок аудитда бу усул кўпроқ якка воқеълик ва ходисалар билан иш олиб боради. Аудиторлик текширувининг мазмуни дастлабки хужжатлар, ҳисоб, ҳисобот ва бошқа маълумотларга асосланиб алоҳида олинган ҳўжалик муомилалари ва жараёнларининг қонунийлиги, тўғрилиги, мақсадга мувофиқлиги ҳамда уларнинг иқтисодий самарадорлиги ўрганилади. Аудиторни аввалам бор миқоз компания томонидан молиявий-ҳўжалик муомалаларни юритишда йўл қўйилган ноқонуний ҳаракатлар, ҳатоликларнинг сабаблари, сабабчилари ҳамда уларнинг моддийлиги даражаси қизиқтиради. Ўз ўзидан маълумки бундай ходисаларни ўрганиш натижаларини назорат объектларининг барчасига ёйиб бўлмайди. Аудитор мақбул деб ҳисоблаган риск даражаси қанча паст бўлса, танлашнинг зарурий ҳажми шунча катта бўлади ёки аксинча.

Даъво ва талабларни ўрганиш. Аудитор бу усулдан текширув жараёнида компанияга ёки компанияни учинчи шахсларга нисбатан молиявий ҳисоботга сезиларли таъсир кўрсатиши мумкин бўлган даражада талаб ва даъволари мавжудлиги тўғрисида ахборотга эга бўлган ҳолат (лар)да, бу ходиса (лар) га аниқлик киритиш мақсадида фойдаланади. Шу мақсадда у талаб ва даъволарнинг умумий рўйхати ва қийматини аниқлаш мақсадида компания раҳбарияти ва унинг ҳуқуқшуносига ёзма талаб билан мурожат қилиши, бевосита мулоқотда бўлиши, компания бошқарув кенгашининг баённомалари ва хат-хабарлари билан танишиб чиқиши лозим. Бу усулни қўллашдан мақсад талаб ва даъволарнинг моддийлик даражасини аниқлашдан иборат.

Сўров ўтказиш. Аудитор лозим бўлган ҳолатларда миқоз компания ишчи ва хизматчилари ўртасида ўзини қизиқтирган масалалар бўйича сўров ўтказиши мумкин. У сўровномадаги саволларни шундай тузиши керак-ки, сўралувчи (респондент) уларга "ҳа" ёки "йўқ" деб жавоб қила олсин. Доимий миқоз компанияда ходимларни сўровга тортишини мунтазам ўтказиб туриш ва унинг маълумотларини малакали тарзда таҳлил қила олиш ауди-торга компаниянинг у ёки бу йўналиши бўйича диққатга сазовор маълумотларни

олиши, объектдаги ҳолатни ўзгариб борилишини кузатиб туриши ҳамда компания раҳбарияти эътибор бермаётган томонларни аниқлаши учун асос бўлиб хизмат қилади. Аммо бу усулнинг камчиликлари мавжуд. Биринчидан, уни ўтказиш маблағ ва вақт талаб қилади. Иккинчидан, сўровга тортилганлар сўровномага жавоб беришлари шарт эмас. Демак, уларнинг кўпчилиги бу ҳолатдан фойдаланишлари мумкин. Учинчидан, кўпчилик сўровноманинг талабига эътибор бермай саволларга ўз билганларича эркин тарзда жавоб бериши мумкин. Бу ҳолат маълумотларни гуруҳлаштиришни қийинлаштиради. Тўртинчидан-сўровномадаги маълумотларни аниқлиги, унга жавоб берган кимсанинг тажрибаси, дахлсизлиги ва софдиллигига боғлиқ бўлади. Бешинчидан-сўровнома маълумотлари юридик кучга эга эмас.

Мантиқан баҳолаш. Бу усул орқали ҳужжатлар билан расмийлаштирилган ҳўжалик муомилаларини замон, макон ва ҳажмда юзага кела олиш имконияти аниқланади. Бошқача қилиб айтганда ҳужжатда акс этган воқеликни мантиққа мос келиши ўрганилади. Бунинг учун масалан, келтирилган юк массаси, уни олиб келган автомобилнинг юк қўтара олиши имконияти ва юк ҳужжатида кўрсатилган идишнинг сифими билан; цех ҳисоботида кўрсатилган тайёр маҳсулот ҳажми унинг ишлаб чиқариш қувватлари ва ишлаб чиқарилган маҳсулот учун ҳисобланган иш ҳақи қайдномалари билан; инвентарлаш рўйхатида қайд қилинган хом-ашё ёки материаллар миқдорини улар сақланиши мумкин бўлган майдон сифими билан; бирламчи ҳужжатларда кўрсатилган ёқилғи ҳажмини уларга юкланаётган идишларнинг сифими билан солиштириб чиқилади. Мантиқан баҳолаш бошқа усуллар билан биргаликда ўғирлик ва қўшиб ёзишлик ҳолларини аниқлаш имконини беради. Бу усулнинг самараси уни қўллаётган аудиторнинг билими, тажрибаси ва мушоҳада қила олиш қобилиятига боғлиқ бўлади.

Ижрочилар билан бевосита мулоқот. Бу усул ноқонуний ҳаракатлар акс эттирилган ҳўжалик муаммоларини амалга оширган ишчи ва хизматчилар билан воқеликка аниқлик киритиш мақсадида бевосита суҳбатлашув тарзида амалга оширилади. У кўпроқ бошқа усуллар билан бирга қўшиб олиб борилади.

ХУЛОСА

Юқорида баён қилинган усуллар аудиторга мижоз компаниянинг молиявий ҳисоботи бўйича фикр билдириш учун етарли ва ишончли далиллар йиғиш имконини беради. Аудитор текширув жараёнида аниқланган хатолик, ҳужжатларни расмийлаштиришдаги четга чиқиш ва қонунга ҳилоф муомалалар бўйича тўплаган далил ва исботларини ўзининг ишчи қоғозларида

муомаланинг мазмуни, унинг юзага келган санаси, хужжатнинг рақами, имзо чеккан шахснинг исми шарифини кўрсатган ҳолда қайд қилиб боради.

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. Дўстмурадов Р.Д, Аудит асослари.Тошкент, Ўзбекистон Миллий Энциклопедияси давлат илмий нашриёти. 613 б
4. Робертсон Дж. Аудит . – М.: КРМГ, 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