

657
324

33

□

8

Б. ҲАМДАМОВ

W
m

АУДИТ ИҚТИСОДИ

2032639

364549

Тошкент – 2005

Аудит иқтисоди/ Б.Ҳамдамов. –Т.: ТМИ, 2005. 251 бет.

Ҳозирги кунда Ўзбекистон иқтисодини ғарб ва АҚШ иқтисоди билан уйғунлаштириш мумкин эмас. Бу йўналишда катта ишларни амалга ошириш зарур. Шу сабабли ривожланган мамлакатлар бозор иқтисодининг турли элементлари, шу жумладан аудитни ўрганиш ва тадқиқотлар олиб бориш ўта муҳимдир. Мавзунинг долзарблиги Ўзбекистонда амалга оширилаётган бухгалтерия ҳисоби ва назорат соҳасидаги ислоҳотлар туфайли ҳам аҳамиятлидир.

Ушбу монографияда аудитнинг методологик асосларини ўрганиш ва аниқ методик таклифлар ишлаб чиқиш борасида илмий изланиш жараёнлари ва натижалари акс эттирилган. Асосий эътибор аудиторлик ҳисоботлари ва хулосаларини тайёрлаш, аудиторлар меҳнат унумдорлигини ошириш, ташқи иқтисодий алоқалар ҳамда операцион аудит масаларига қаралган.

Монография бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасида илмий иш олиб бораётган изланувчилар, олий ўқув юрти ўқитувчилари, корхона, фирма, акционерлик жамиятлари раҳбарлари ва мутахассисларига мўлжалланган.

Монография «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» кафедраси мажлисида муҳокама қилинган ва нашрга тавсия этилган. 2004 йил 13 апрель 10-сон мажлис баёни.

Монография Тошкент Молия институти қошидаги Олий ўқув юртлариаро илмий-услубий Кенгаш мажлисида муҳокама қилинган ва нашрга тавсия этилган. 2004 йил 20 август 1-сон мажлис баёни

Тақризчилар:

и.ф.д., проф М.М. Тулаҳўжаева
и.ф.н., проф А.А. Каримов

МУНДАРИЖА:

Кириш	5
I боб. Аудит эволюцияси ва миқдорий маълумот изланиш предмети сифатида	
1.1. Аудит эволюциясининг босқичлари ва моҳияти, миқдорий маълумот	11
1.2. Аудиторлик фирмаларининг таркибий тизими ва аудит иқтисоди	21
1.3. Аудит андозалари, сифат назоратининг зарурлиги ва ташкилий асослари	32
II боб. Аудиторлик хулосаси, унинг турлари ва аудит натijasининг маҳсули сифатида	
2.1. Қўшимча шарҳ берилмаган шартсиз аудиторлик хулосалари	38
2.2. Қўшимча шарҳ берилмаган, тушунтириш қисми мавжуд ёки шакли ўзгарган аудиторлик хулосаси.	46
2.3. Қўшимча шарҳ берилмаган хулосалар тақдим этишдан четлашиш шартлари ва муҳимлик даражасини белгилаш	56
III боб. Аудитнинг мақсади ва унга эришишдаги тадқиқот босқичлари	
3.1. Умумий мақсад ва аудитни сегментларга ажратиш	65
3.2. Аудит мақсадини аниқлаш ва унга эришиш	75
3.3. Ички назорат тизимини баҳолаш	83

IV боб. Аудитни автоматлаштиришнинг назарий асослари	
4.1. Компьютер тизими муҳотида аудиторлик назорати услугиёти	94
4.2. Назорат маслаҳатчи аудиторлик тизимлари	119
4.3. Аудиторлик тизимларини шакллантириш тамойллари ва жараёнларини моделлаштириш	131
V боб. Амалий аудитнинг услубий асослари	
5.1. Амалий (операцион) аудит ва хўжалик фаолиятининг назорати	136
5.2. Операцион аудит жараёнида меҳнат унумдорлигини баҳолаш ва бу курсаткични ҳисоблаб топиш усулини такомиллаштириш.	147
5.3. Аудиторлик фирмаларининг фойдалилик даражаси ва аудиторлар меҳнат унумдорлигини аниқлаш	166
VI боб. Ташқи иқтисодий алоқалар аудити	
6.1. Валюта муомалаларининг аудити	182
6.2. Экспорт муомалаларининг аудити	193
6.3. Импорт муомалалари ва товарлар божхона қийматининг аудити	208
Хулоса	226
Адабиётлар рўйхати	239

К И Р И Ш

Республикамиз иқтисодида бозор муносабатларига ўтиш жараёнлари бир маромда амалга ошмоқда. Бунда босқичма-босқич, яъни эволюцион йўл билан бориш тўғрисидаги ягона давлат сиёсатига амал қилиниб, қонунлар мажмуи такомиллаштирилмоқда.

Иқтисод тараққиётдаги кўтаришдаги йирик қадамлардан хусусий мулкни ҳимоя қилиш, тадбиркорликни ривожлантириш, назоратнинг аудиторлик шаклларни кенгайтиришга қаратилган қатор қонун ва фармонлар бўлиб, булар мулкни давлат тасарруфидан чиқариш ва хусусийлаштириш, ёпиқ шаклдаги акционерлик жамиятларини очиқ шаклга ўтказиш, кўчмас мулкнинг республика биржасини барпо этиш, фонд биржасини тузиш ва унда хусусийлаштирилаётган корхоналар акцияларини бирламчи жойлаштириш каби бозор инфраструктурасини яратишга кенг йўл очди.

Бозор иқтисоди қурилмаларининг яратилиши чет мамлакатлар сармояларининг кириб келишига замин бўлиб, кўплаб янги маҳсулотлар ишлаб чиқишга ва иш жойлари ташкил қилишга асос бўлмоқда. Шу билан бирга капиталини Ўзбекистон иқтисодига жойлаштираётган бўлган чет эл фирмалари олдида ишончли шерик танлаш ва уларнинг молиявий ҳолатини аниқ баҳолаш масалалари кўп жабҳаларда муаммоли бўлиб турибди.

Иқтисоди юқори даражада ривожланган мамлакатлар тажрибаси шуни кўрсатадики, корхона молиявий фаолиятига тўла баҳо берувчи махсус маълумотлар кенг оммага тушунтирилиб борилиши лозим. Шу билан бирга, молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлиги ҳолис аудиторлар томонидан текширилиши ва тасдиқланиши талаб қилинади. Албатта, бу шартлар Ўзбекистон Республикасининг “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонунда кўрсатиб ўтилган. Лекин амалда бу шартларга тўла риоя қилинаётгани йўқ. Шунингдек, республикамиз ҳудудида ташкил қилинган аудиторлик фирмаларининг кўрсатаётган хизматларидан чет эл сармоядорлари жуда оз фойдаланмоқдалар, негаки маҳаллий аудиторлик фирмалари тўла халқаро андозаларга мос равишда ўз ишни йўлга қўя олмаётирлар.

Бунинг бир неча сабаблари бор, биринчидан ташкил қилинаётган аудиторлик фирмалари ҳажми жиҳатидан кичкина бўлиб, уларнинг маблағи ҳам етарли эмас, иккинчидан, маҳаллий аудиторлик фирмалари тўла методологик жиҳатдан етарли манбалар билан таъминланмаган, учинчидан, давлат томонидан ишлаб чиқиляётган норматив ҳужжатлар билан таъминланиш яхши йўлга қўйилмаган ва ниҳоят тўртинчидан, бу фирмаларга ишга қабул қилинаётган аудиторларнинг малакаси етарли эмас, улар компьютерларда ҳисобни юритиш шароитларида ишлаш тажрибасидан, айрим ҳолларда, ҳатто, оддий бухгалтерия қоидаларидан ҳам хабардор эмаслар.

Шуни қайд этиб ўтиш мақсадга мувофиқки, корxonанинг молиявий фаолиятига малакали баҳо бериш учун аудитор фақатгина унга олдиндан маълум бўлган бухгалтерия ҳужжатлари ва ҳисоботларини текширишдан ташқари ҳозирги кунда барча тафтишчилар учун янги бўлган молиявий таҳлил тўғрисидаги билимларни ўзлаштириши керак.

Янги шароитда молиявий таҳлил методикаси халқаро тажриба таъсири остида бир қатор ўзгаришларни бошидан кечирмоқда, жумладан, корxonаларнинг тўлов қобилияти ва маблағларини пулга айланиши тезлиги, инфляция шароитида дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ҳаққоний ва асосланган ҳолда аниқ баҳолаш ва ҳоказо. Бундан ташқари тадбиркорлик фаолиятини даромадлари ва фойдалилик даражасини таҳлил қилишда бир қатор муаммолар кўндаланг бўлиб турибди. Яъни қабул қилинган «Маҳсулот (иш, хизматлар) ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида»ги Низом фойдани аниқлашда, солиққа тортиш базасини белгилашда бир қатор туб ўзгаришларни амалга оширишга олиб келдики, булар, ўз навбатида, бухгалтерия счёtlари ва уларнинг алоқаларини ҳам шу Низомга мослаштиришни тақозо этди.

Иқтисодни бошқаришдаги бундай тез ўзгаришлар аудиторлардан ўз малакаларини доимо ошириб боришни талаб қилмоқда, акс ҳолда аудиторлик таваккалчилик даражасини юқори бўлишига ва молиявий ҳисобот тўғрисида нотўғри маълумот бериш ҳолларига олиб келиши мумкин. Бу ўз навбатида, аудиторлик фирмаларининг бўйнига хато

маълумот берганлиги сабабли моддий жавобгарликни юклайди. Тўғри аудитнинг бу босқичи, яъни таваккалчиликка асосланган аудит эволюциясининг сўнги босқичидир. Бунга етиб келиш учун бир нечта босқичларни босиб ўтиш лозим.

Бу ривожланиш даври чет мамлакатларда яқин 25 йилни ўз ичига олган бўлиб, бизнинг республикамиз эса бозор муносабатларига ўтганига эндигина ўн учинчи йил кетаяпти, буни инобатга олиш керак.

Аудит тараққиётининг биринчи босқичида фақат бухгалтерия ҳужжатлари ва ҳисоботларини текшириш билан чегараланган бўлиб, бизнинг иқтисодимизда ҳозир айнан шу босқич амал қилмоқда. Сўнг аудит тизимли-йўналтирувчи тавсифга эга бўлгани ҳолда амал қила бошлади, бу иккинчи босқич эди. Бу ҳолда камчиликларнинг олдини олиш мақсадида ички назорат тизими самарадорлигини оширишга катта эътибор қаратилди. Аудиторлик фирмалари кўпроқ маслаҳатлар бериш билан шуғулланардилар. Бу аудит муолажаларини номигагина ўтказишга олиб келди.

Ниҳоят, аудит тараққиётининг учинчи босқичи мавжуд бўлиши мумкин бўлган таваккалчиликка асосланган бўлиб, иложи борича камчиликларга йўл қўймасликни ва хатоликларни олдини олишни ўз ичига олди. Аудиторлик таваккалчилиги юқори бўлди дегани бу хато хулосага йўл қўйиш эҳтимоли катта бўлиб, ўз навбатида, қуйидаги оқибатларга сабаб бўлиши мумкин:

- биринчидан, аудиторлик фирмаси томонидан мижозларнинг йўқотилиши;
- иккинчидан, катта миқдорда моддий жавобгарликнинг ошиб кетиши;
- учинчидан, лицензияни йўқотиш ва умуман бу фаолият билан шуғулланишдан четлатилиши.

Халқаро аудиторлик амалиётида аудиторлар касбий таваккалчилигини суғурта қилиш кенг тарқалган бўлиб, Ўзбекистон иқтисодида ҳам бундай ишларни амалга ошириш ва ривожлантириш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Негаки, тез орада аудит тараққиётининг учинчи босқичи ривожланади. Таваккалчиликка асосланган аудит, бу даражани қай миқдорда бўлишни аниқ ҳисоблаб чиқишни тақозо этади. Бунинг учун қуйидаги усуллардан фойдаланса бўлади:

- тизимли моделни яратиш, яъни статистик танлаб олиш услубиётидан фойдаланиш;

- таваккалчилик юқори, ўрта ва паст бўлган бўғинларни таҳлил йўли билан ажратиб олиш усули.

Биринчи усул анча мураккаб бўлиб, унда танлаб олиш оралиқларини белгилаш ва шу орқали ишонч мезонини аниқлаб олиш зарур бўлади. Бунда аудитни режалаштириш даврида йўл қўйилиши мумкин бўлган хато пул миқдориди аниқлаб олинади ва камчилик шу миқдордан ошмаслигига маълум фоизда кафолат берилади.

Иккинчи усулдан анча кенг фойдаланилади. Ҳозирги кунда маҳаллий аудит текширишларида маълум миқдорда формал ҳолда бу усул қўлланиб келинмоқда. Бунда юқори таваккалчилик бўғини аниқланиб, шу бўғинни текширишга кучлироқ эътибор қаратилади. Бундай усулдан режали иқтисодиёт даврида ўтказилган тафтишларда ҳам қўлланилган.

Аудит таваккалчилигини тўғри баҳолашдан ва унга тўғри ёндошишдан нафақат аудиторлик фирмаларнинг ўзлари, балки шу ҳисоботдан фойдаланувчи ташқи гуруҳлар ҳам манфаатдордирларки, бу маълумот уларнинг иқтисодий аҳволига катта таъсир кўрсатади.

Юқориди келтирилган масалаларнинг ечими халқаро ҳисоб ва аудиторлик андозаларини Ўзбекистонда қўллаш ва уларни миллий шароитларга мослаштириш билан бирга амалга ошади. Аудиторлик андозалари аудиторга тафтиш ўтказишда кўмаклашиб, асосий қўлланма ҳисобланади. Аудит андозаларининг ҳар бири кенг муҳокамадан ўтгандан сўнг қўллаш учун қабул қилинади. Андозалар тўла қабул қилинган, ҳар бир аудитор уларга сўзсиз риоя қилиши шарт. Ҳозирги кунда халқаро аудиторлик андозалари энг умумий жабҳалар бўйича Ўзбекистон аудиторлари фаолиятида қўллаб келинмоқда. Навбатда турган вазифалардан асосийси аудиторлик мезон ва андозаларини махсус қонунлар шаклида ишлаб чиқиш ва тадбиқ қилишдир.

Маълумки, ташқи аудит текширувчи ва текширилувчи ўртасида холис шартнома тузиш орқали амалга оширилади. Шартномани тузишда қабул қилинган аудиторлик андозаларидан четлашмаган ҳолда жами муаммоли масалаларни келишган ва ёзма шартномада акс эттирган

ҳолда тузиш керак. Шартнома тузишда қуйидаги хусусиятларни, албатта, ҳисобга олиш зарур:

1. Пудрат шартномаси - консенсуаль шартномадир, яъни томонларнинг шартноманинг ҳар бир бўғини бўйича келишувидан сўнг кучга киради;

2. Пудрат шартномаси доимо индивидуал тавсифга эгадир, яъни пудратчининг меҳнат маҳсулидир;

3. Шартномада кўрсатилган вазифаларни бажаришда пудратчи ўз мустақиллигини сақлаб қолади, ўз ишини ўзи режалаштиради ва усулларни белгилайди;

4. Шартномада кутилмаган ҳолатлар оқибатида ишни тўхтатиш ҳоллари кўрсатилиши керак;

5. Ижрочи ва буюртмачининг ҳуқуқ ҳамда бурчлари аниқлаштирилиб олинishi керак ва ҳоказо.

Ўзбекистон иқтисодий тизимида назорат муносабатларини ривожлантириш, аудиторлик текширишларини кенгайтириш ва буларни соф бозор қоидаларига мос ҳолда олиб бориш амалга оширилаётган иқтисодий ислоҳотларнинг самара беришида муҳим омиллардан бири бўлиб хизмат қилади.

Молиявий назорат тизимига кирувчи аудиторлик назорати методологияси ва методикасини Ўзбекистон иқтисодий тизимида мос равишда барпо қилишдаги муаммолар ечими илмий асосланиши керак. Бу борада Ўзбекистон Республикаси олимлари томонидан ҳам бир қатор илмий изланишлар олиб борилди. Улар чет эл ва МДХ давлатлари олимларининг илмий ёндошишларига ва маҳаллий тажрибага таяниб, иш кўришди, жумладан Б.Т.Байқунусов, С.В.Вохидов, С.Ш.Йўлдошев, Э.Ф.Гадоев, Т.Ж.Жўраев, Ю.И.Иткин, Н.Ф.Каримов, А.Х.Пардаев, А.Р.Ризақулов, Н.С.Санаев, М.М.Тўлаҳўжаева ва бошқалар.

МДХ мамлакатларида ислоҳотлар муносабати билан молиявий назорат тизими ҳар бир мустақил давлатда турли мулк шаклларининг вужудга келиши ва хусусийлаштириш даражасини уни қандай усулда амалга оширилишига қараб ташкил қилина бошланди. Аудиторлик назоратини ривожлантириш масалалари ҳам мавжуд тизимни, яъни тафтиш ўтказиш методикасини ривожлантириш нуқтаи назаридан кўриб чиқилди. Бундай кўриш россиялик олимлар Д.А.Алахвердян П.С.Безруких, И.А.Белобжецкий, Н.Г.Белов, Н.Т.Белуха, Э.А.Вознесенский, Ю.А.Данилевский, С.К.Егорова,

Н.П.Кондраков, Л.М.Крамаровский, И.А.Ламыкин, В.Ф.Палий, В.П.Суйц, А.Д.Шеремет, С.О.Шохин ва бошқаларнинг тадқиқотларида тадқиқ этилган.

Албатта, ғарб давлатлари ва АҚШ иқтисоди МДХ давлатлари, жумладан, Ўзбекистон иқтисоди билан уйғунлашиши мураккабдир. Шу сабабли бу йўналишда катта ишларни амалга ошириш керак, яъни бозор иқтисодининг илғор технологияларини элементи бўлган аудит устида илмий изланиш олиб бориш, унинг Ўзбекистон иқтисодига, менталитетига хос равишда методологик асосларини яратиш зарурияти юзага келмоқда.

Аудит асосларини яратиш ва бу борада фундаментал изланишлар олиб борган ривожланган чет мамлакатларининг олимлари Э.А.Аренс, Р.Додж, Дж.Лоббек, Р.Монтгомери ва бошқаларнинг фикрларини ўрганиш мазкур монографияда муҳим ўрин эгаллайди.

I БОБ. АУДИТ ЭВОЛЮЦИЯСИ ВА МИҚДОРИЙ МАЪЛУМОТ ИЗЛАНИШ ПРЕДМЕТИ СИФАТИДА

Бозор иқтисоди турли мулкчилик асосида вужудга келади. Бундай шароитда иш юритиш учун сифатли, аниқ ва ҳисоблашга мойил маълумот ўта муҳимдир. Умуман олганда, XXI аср бу маълумотлар асри бўлиши муқаррар. Яъни бу омилга иқтисодий барқарорлик, самарадорлик ва сифатли иш юритиш кўп жиҳатдан боғлиқ бўлади. Иқтисодий маълумотга баҳо бериш, уни келиб чиқиш манбаларини текшириш учун аудиторлик назоратининг ўрни ажралиб туради.

1.1. Аудит эволюциясининг босқичлари ва моҳияти, миқдорий маълумот

Аудит моҳияти, мақсади ва вазифаларини чуқурроқ англаб етиш учун аудит тараққиёти тарихига назар ташлаш зарур.

Агарда аудитга молиявий назорат сифатида қаралса, биринчи бўлиб аудиторлик тизимини Хитой яратган. Эски Хитой ёзувларининг маълумот беришича, эрамыздан аввалги 700 йилда давлат пули ва мулкидан фойдаланиш ҳуқуқига эга бўлган ҳокимият амалдорларини назорат қилиш учун Бош аудитор лавозими мавжуд бўлган. Ҳокимият аудиторларининг мажбурияти, ҳуқуқи ва шакллари сулоладан-сулолага қараб ўзгариб турган. 1983 йил Хитой янги Конституциясининг 91-моддасига асосан Давлат аудиторлик маъмурияти ташкил қилинди.

Ўрта асрлардан бошлаб Европада ҳокимият шартномаларини турли жавобгарлар томонидан тасдиқлаб, қайд этиш одат тусига кирди ва шу йўсинда аста-секин бухгалтерия ҳисоби ва назорат шакллана бошлади, XIV асрда икки ёқлама ёзиш усули пайдо бўлди ва мулк йўналиши устидан назорат кучайди.

Кўплаб мамлакатлар иқтисодида акционерлик жамиятлари пайдо бўла бошлади. Албатта, бундай шароит молиявий инкирозларни ҳам четлаб ўтмади ва инвесторлар манфаатларини ҳимоя қила оладиган бухгалтерия-экспериментларига талаб ошди. Англия парламенти вариантни назорат қилиб туриш учун зарур қонунлар тўпламини қабул қилди. Буларнинг ҳаммаси аудиторлар

бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларнинг ҳаққонийлигини назорат қилишга қаратди.

Қўшма корхоналарнинг вужудга келиши аудит тараққиётида муҳим роль ўйнади.

Аудитор мулкдор олдида жавобгар бўлиб, баланс боғлиқлиги қонун ва қоидаларга мослигини тасдиқлаб, ҳаққоний баҳо бериши керак эди. Шу даврларда консолидациялашган баланслар ҳам вужудга келди ва ички аудит лавозимлари пайдо бўлди. Уларнинг асосий фаолияти бухгалтерия хизматини назорат қилиш бўлиб, асосий эътибор пул маблағларига қаратилди. Шу сабабли XIX аср охири ва XX аср бошларида ташқи аудиторлар танлаб олиниб, текшириш усулларини қўллаш ривож топди.

Аудитнинг гуркираб ривожланиши 1930 йилдаги чуқур иқтисодий тангликдан сўнгги даврларга тўғри келади. Масалан, АҚШда 1932 йилда «Қимматли қоғозлар ҳақиқийлиги тўғрисида Далолатнома (АКТ)» қабул қилинди. Бу акция ва облигациялар чиқариб, турли штатларда фаолият кўрсатадиган хусусий корпорацияларни мустақил аудитдан ўтказишни тартибга солувчи биринчи федерал қонун эди. 1939 йилдан бошлаб бухгалтерларнинг Америка институти изланишлар бюллетени ва аудит муолажаларига тааллуқли ҳисоботларни чоп эта бошлади - бу аудитни стандартлаштиришга тегишли биринчи расмий ҳужжат эди.

Иккинчи Жаҳон урушидан сўнг бутун жаҳонда иқтисодий фаолиятни аудитсиз тасаввур қилиб бўлмай қолди. Албатта, умумий қабул қилинган бухгалтерия ҳисоби ва аудит тамойиллари тўлдирилди. Бухгалтерларнинг Америка Институти «Умумий қабул қилинган аудит стандартлари» ни тасдиқлади ва Ички тафтишчилар институти «Ички тафтишчи мажбуриятлари»ни чоп этди.

АҚШда 1973 йилдан бошлаб молиявий ҳисоб стандартлари бўйича кенгаш ташкил қилинди. Америка дипломланган аудиторлар институти аъзолари сони 70 минг кишидан ошди ва аудиторларнинг жавобгарлиги ҳам кенгайди. Стандартларга риоя қилмаган аудиторларни дипломланган аудиторлар сафидан чиқариш чоралари кўрилди. Масалан, Америка ҳолис бухгалтерлар институти аудиторлик хулосаларининг ҳақиқийлигини текшириб, алоҳида аъзоларни институт таркибидан чиқариш бўйича қарорлар қабул қилиш ҳуқуқига эга эди. Аудиторларнинг

касбий этик меъёрлари ишлаб чиқилди. Ҳозирги кунда АҚШ да 100 мингдан ортиқ дипломланган аудиторлар фаолият кўрсатмоқда.

1960 йиллардан бошлаб ҳисоб вазифаларини бажариш учун ҳисоблаш техникасидан фойдаланила бошланди. 1976 йилдан аудитор касбида «Маълумот тизими аудитори» ихтисослиги пайдо бўлди. Бу соҳада биринчи стандарт 1987 йилда чоп этилди.

Иккинчи жаҳон урушидан сўнг аудиторлик фирмаларининг байналминаллашуви бошланди ва бунга асосий сабаб АҚШ саноатининг кенгайиши бўлди. Бу жараён давомда миллий ва байналминал корхоналар биргаликда шартномалар асосида иш кўра бошлади. Биринчи навбатда Америка ва Британия корхоналари бирлашди. «Катта саккизлик» деб номланган бу аудиторлик компаниялари аудит хизмати бозорида асосий ўринни эгаллайди.

Кейинчалик бирлашувлар оқибатида, яъни 1980 йилларнинг охири ва 1990 йилларнинг бошларида, «Эрнест ва Винни» нинг «Артур Янг ва Ко» билан, «Делайт Хасинс ва Селлз» нинг «Тач Росс ва Ко» компаниялари билан қўшилиши «Катта олтилик»ни вужудга келтирди. Бу интеграциялашув катта иқтисодий самара келтириш билан бирга транснационал компанияларни текшириш имкониятини яратди.

Шу сабабли 1987 йил сентябрь ойида «Куперс ва Лайбренд» ва «Прайс Ватерхаус» компаниялари базасида янги аудиторлик холдинги ташкил бўлди. «КПМГ» ва «Эрнст энд Янг» компаниялари ҳам қўшилди ва натижада 1996 йилда уларнинг умумий даромади (15.9 млрд. дол.) «Куперс ва Лайбренд» ва «Прайс Ватерхаус» холдинги даромадларидан (11.8 млрд. дол.) ошиб кетди.

Собиқ олтилик таркибига кирган фирмалар ичида ўзгаришлардан «Артур Андерсен» ва «ДТТ» фирмалари четда қолди. Ҳозирги кунда «Артур Андерсен» фирмаси 9,5 млрд доллар фойда олмоқда ва пешқадамлик қилмоқда.

Шуни алоҳида қайд этиш керакки, аудиторлик хизматлари билан бирга маслаҳатлар бериш бозори ҳам узвий боғлиқ, 90-йилларда бу соҳада даромадлар 10 дан 125 млрд. доллар ўртасида тебранган. Катта аудиторлик фирмалари йирик ишбилармон маслаҳатчилар ҳамдир. Соф аудиторлик даромади 50-55% ташкил қилди, қолган қисми

асосан солиқ ва тадбиркорлик соҳасидаги маслаҳатчиларга тўғри келади.

1.1.1. Жадвал

Турли мамлакатларда аудитнинг ташкилий тавсифлари

Мамлакат	Кўрсаткич		
	Аудитнинг асосий мақсади	Аудиторлик фаолиятини тартибга солувчи органлар	Аудитор кадрлар тайёрлаш тизими
Англия	Бухгалтерия ҳисобининг ҳаққонийлигини назорат қилиш, ҳисобот тизими ва корхона молиявий ҳисоботи тўғрисида фикр билдириш	Дипломланган бухгалтер ва аудиторлар кўмитаси	Дипломланган бухгалтер ва аудиторлар кўмитаси
Франция	Иқтисоднинг нодавлат секторида молиявий ҳисоботлар ҳаққонийлигининг ташқи молиявий назорати	1. Бухгалтер-экспедитор органи 2. Тафтишчилар миллий палатаси	1. Бухгалтер-экспедитор органи 2. Тафтишчилар миллий палатаси
АҚШ	Холис аудиторлар томонидан молиявий ҳисоботни текшириш ва эксперт-консультатив фаолият	1. Аудиторлар уюшмаси федерацияси 2. Ички тафтишчилар институти 3. Бухгалтерлар институти	1. Дипломланган аудиторлар институти 2. Ички аудиторлар институти
Швеция	Компаниялар, корхоналар, банклар, ташкилотлар молиявий ҳисоботини ва хўжалик муомалаларини бухгалтерия сўётларида акс эттирилишини текшириш	1. Аудиторлик фаолияти комиссияси 2. Аудиторларнинг Швеция жамияти (SRS)	1. Аудиторлик фаолияти бўйича комиссия 2. Аудиторлар малакасини ошириш институти (УРЕВ) 3. Аудиторларнинг Швед жамоаси
Россия	Бухгалтерия ҳисоботларини РФ қонунчилигига мослигини мустақил бухгалтерия экспертизаси орқали аниқлаш	РФ президенти қошидаги аудиторлик фаолияти бўйича комиссия. ЦАЛА МФ ва РФ МБ, Россия аудиторлар палатаси	ЦАЛАК МФ ва РФ МБ ўқув-методик маркази
Ўзбекистон	Молиявий ҳисобот ва бошқа молиявий ахборот тўғрилиги ҳамда қонун ҳужжатларига мослигини аниқлаш мақсадида хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини ва у билан боғлиқ молиявий ахборотни текшириш	1. Бухгалтерлар ва аудиторлар ассоциацияси 2. Ўзбекистон Республикаси аудиторлар палатаси	1. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги 2. Бухгалтерлар ва аудиторлар ассоциацияси 3. Ўзбекистон Республикаси аудиторлар палатаси

Ҳозирги кунда консалтинг фаолияти кўпроқ маълумот технологиялари ва маълумот менежментига қаратилган.

Умуман турли мамлакатларда, шу жумладан Ўзбекистонда ҳам аудит амалиёти ва ташкил қилиниши ўз хусусиятларига эга. 1.1.1 жадвалда турли давлатларда аудитнинг ташкил қилишини таққослашга ҳаракат қилдик.

Аудиторлик фаолиятини ташкил қилиш ҳар бир мамлакатнинг хусусияти, давлат тузилиши, иқтисодий даражаси ва бошқа омилларга боғлиқ ҳолда амалга ошади.

Аудит - бу жараён бўлиб, унда етарли билимга эга ваколатли мустақил шахс миқдорий баҳолашга мойил ва ҳўжалик тизимига тегишли маълумот ҳақида далиллар йиғиб, уларнинг белгиланган мезонларга мослигини аниқлайди ва ўз фикрини билдиради.

Бу таърифда чуқурроқ аҳамият берилиши лозим бўлган тушунчалар бўлиб, уларга алоҳида тўхталамиз.

Миқдорий баҳолашга мойил маълумот - аудит учун маълум андозаларга мос ва сон кўрсаткичлари билан ифодаланган, сифат жиҳатдан тавсифнома бериш учун зарур маълумотлар керак бўлади.

Миқдорий ўлчаш мумкин бўлган маълумот турли шаклда бўлиши мумкин. Масалан, молиявий ҳисобот, ҳўжалик маблағлари ва уларнинг иш жараёнидаги ҳаракатларни натура ҳолда ифодалаш, маълум бир маҳсулотни ишлаб чиқариш учун сарфланган вақт бирлиги, алоҳида шахснинг солиқ декларацияси, контрактларнинг суммалари ва ҳоказо.

Бу маълумотларни баҳолаш мезонлари ҳам турлича бўлади. Масалан, қайта рўйхат қилиш усули билан моддий бойликларнинг сақланишини аниқлаш ёки ғазна ҳисоботлар аудити ёрдамида пул маблағларининг ўз вақтида кириш қилиниши, самарали ва мақсадга мувофиқ ишлатилишини текшириш мумкин. Фойдаланиладиган мезонлар аудитнинг мақсадидан келиб чиқади.

Ҳўжалик тизими - ҳўжалик тизимига кўп ҳолларда юридик шахслар, яъни корпорация, давлат муассасаси, жамият-бирлашма, хусусий корхоналар киради. Айрим ҳолларда ҳўжалик тизимини бўлинма, сектор, цех ва айрим олинган шахслар ҳам ифодалаш мумкин.

Аудиторлар жавобгарлиги чегараларини белгилашда ҳўжалик тизимини аниқлаш билан бирга аудит даврини ҳам

аниқлаб олиш зарур бўлади. Қўп ҳолларда бу давр 1 йилга тенг бўлиши ёки ундан ҳам ошиши мумкин. Текшириш даврини белгилашда охириги ўтказилган ҳолис аудит хулосаси берилган ҳисобот давридан текширилиши керак бўлган ҳисобот давригача оралиқ олинади.

Далилларни йиғиш ва баҳолаш - далиллар бу сон кўрсаткичлари билан ифодаланган маълумотни белгиланган мезонларга мослигини аниқлаш учун аудитор фойдаланадиган манбалардир. Далиллар турли шаклда бўлиши мумкин, жумладан мижозларнинг оғзаки жавоблари, контрактлар, аудиторнинг шахсий кузатишлари. Муҳими аудит олдидаги мақсадга эришиш учун далиллар сифатли ва етарли даражада тупланиши шарт бўлиб, бу аудитнинг асосий қисмлардан ҳисобланади.

Етарли билимга эга ваколатли шахс - аудитор белгиланган мезонларни тўғри тушуниши учун етарли билимга эга, далилларнинг шакли ва миқдорини билиш учун ваколатли маъсул шахс бўлиши керак. Шу билан бирга аудитор мустақил бўлмоғи даркор.

Мутлоқ мустақилликка эришиш қийин, албатта, лекин унга ҳаракат қилинади. Ҳатто аудиторнинг хизматлари текширилаётган компания томонидан тўланаётганига қарамай, у тўла мустақиллигини сақлаб қолади ва текшириш натижаларига ишонч ҳосил қилиши мумкин. Лекин аудитор шу компаниянинг бошқарув тизимига кирса ёки шу компаниянинг хизматчиси бўлса - бу ички аудит бўлиб, мустақиллик чегараланган бўлади.

Фикрлар бериш - текшириш натижалари аудиторлик хулосаларида ўз аксини топади. Хулосалар турлича бўлиши мумкин, лекин доимо улар фойдаланувчига миқдорий маълумот белгиланган мезонларга қай даражада мос келишини ёритиб бериши керак. Хулосалар шакли жиҳатидан ҳам фарқ қилади, яъни молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган техник хулосалардан тортиб, маълум шахслар учун тайёрланган оддий оғзаки хулосаларгача. Аудиторлик хулосаларини тайёрлаш бу текшириш жараёнининг сўнгги босқичидир.

Юқорида келтирилган тушунчалар аудит нима деган саволга тўла жавоб беради. Буни аниқроқ очиб бериш учун қуйидаги жадвал (1.1.2 жадвал)да умумлаштириб кўрсатиш мумкин.

Аудитга берилган бу умумий таъриф бўлиб, мулкнинг турли кўринишлари мавжуд шароитда аудитнинг турларини аниқроқ ўрганиб чиқиш зарурлигини уқтиради.

Аудитнинг қуйидаги турлари фарқланади: операцион аудит, мослик аудити ва молиявий ҳисобот аудити.

Операцион аудит - иқтисодий самарадорлик ва унинг мезони бўлган тула меҳнат унумдорлигига баҳо бериш мақсадида хўжалик тизими бўғинлари фаолиятини текширишни ўз ичига олади. Аудит тугатилгандан сўнг бошқарувчига аксарият ҳолларда хўжалик муомалаларини такомиллаштириш борасида йўл-йўриқлар кўрсатилади.

1.1.2 Жадвал

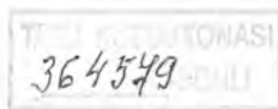
Аудитнинг асосий тушунчалари

Тушунча	Моҳияти
Миқдорий баҳолашга мойил маълумот	Аудитнинг мақсадидан келиб чиқиб текшириш учун олинadиган маълумот
Хўжалик тизими	Аудит ўтказиш чегаралари
Далиллар йиғиш ва баҳолаш	Аудит ўтказиш усулларини қўллаш ва етарли исбот олиш
Етарли билимга эга, ваколатли мустақил шахс	Текшириш ўтказаетган шахснинг билими ва ўз касби устаси эканлиги
Фикрлар бериш	Олинган натижалар ҳақида маълумот бериш

Бошқарув самарадорлиги хўжалик тизимининг турлича бўлишига боғлиқлиги сабабли аниқ операцион аудитни ифодалаш мушкул. Масалан, бирон-бир ташкилотда қимматли қоғозларни сотиб олгандан кўра кўчмас мулк харид қилиш самаралироқлиги аниқланиб, тегишли маслаҳатлар берилса, бошқа корхонада умумий меҳнат унумдорлигига таъсир қилувчи омиллар ўрганилиб, ишлатилмаётган заҳиралардан фойдаланиш йўллари кўрсатилади.

Операцион аудитда текшириш фақатгина бухгалтерия ҳисоби билан чегараланмайди, балки бошқарув тизими, ишлаб чиқариш ва меҳнатни ташкил қилиш, компьютер муомалалари алгоритмини такомиллаштириш, маркетинг ва умуман аудиторнинг мутахассислигидан келиб чиқиб, турлича соҳаларни қамраб олиши мумкин.

Операцион аудитнинг мушкуллиги шундаки, унинг маълумотларини объектив баҳолаш қийин. Масалан,



молиявий ҳисобот аудитида ҳисоботни белгиланган бухгалтерия андозаларига мос равишда тузилганлигини аниқлаб баҳо беришда йўл қўйилган камчиликларни кўрсатиш бир мунча енгилдир. Шунинг учун операцион аудит моҳияти жиҳатидан кўпроқ маъмурият учун маслаҳатлар бериш, яъни консалтингдан иборат, деса ҳам бўлади. Охириги йиллар ичида бу аудит тури ривожланган мамлакатларда кўпайиб бормоқда. Бу аудит тури ҳақида тўлароқ кейинги бобларда тўхталамиз.

Мослик аудити - юқори бошқарув (маъмурияти) томонидан белгиланган кўрсатма ва қоидаларни хўжалик тизимида бажарилиши даражаси устидан ўтказиладиган назорат мослик аудитининг мақсадини ташкил қилади. Масалан, бошқарувчилар томонидан ўрнатилган, бажарилиши шарт бўлган муолажаларга бухгалтерия ходимлари томонидан амал қилиниши, моддий бойликларнинг сақланишининг таъминланиши ва уларнинг сарфланишини белгиланган чегаралардан чиқмаслигига риоя қилиш даражаси ёки кредиторлар ва банклар билан тузилган битимларга корхона томонидан амал қилинишини назорат қилиш ва бошқалар.

Бюджет томонидан молиялаштириладиган ташкилотлар назорат қилинганда ҳам асосан мослик аудити ўтказилади, чунки бундай ташкилотларда бажарилиши лозим бўлган қоидалар аниқ кўрсатилади.

Мослик аудитининг натижалари аудитни белгиланган бўғини учунгина маълум қилинади, негаки бу аудит натижалари ҳисоботдан кенг фойдаланувчиларга тааллуқли бўлмайди. Айрим ҳолларда бир ташкилот ўзига бўйсунуши керак бўлган ташкилотни назорат қилиш учун ҳам мослик аудитини белгилаши мумкин. Масалан, ҳукумат томонидан солиқ тўловчиларнинг декларациясини текшириш учун аудиторларни жалб қилиш мумкин.

Молиявий ҳисобот аудити - бу аудитнинг асосий тури бўлиб, молиявий ҳисобот белгиланган мезонлар асосида тайёрланганлигини аниқлайди. Белгиланган мезонлар бу асосан умумий қабул қилинган бухгалтерия шартларидир. Молиявий ҳисоботга бухгалтерия баланси, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот, асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот,

хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот ва шу ҳисоботларга тааллуқли бўлган тушунтиришлар киради.

Молиявий ҳисобот аудити натижаларидан турли гуруҳлар, турли мақсадлар учун фойдаланади. Албатта, ҳар бир фойдаланувчи ўзи аудит ўтказгандан кўра иқтисодий самарадорлик нуқтаи назаридан битта аудитор ҳамма учун хулоса тайёрлаб берганлиги маъқул. Агар фойдаланувчини умумий аудит натижалари қониқтирмаса, у қўшимча маълумотлар олиши мумкин. Масалан, корхонага ссуда бериш ёки бермаслик масаласини ҳал қилиш учун банкка умумий аудит натижалари етарли бўлса, иккита корхонанинг қўшилиши масаласини ҳал қилиш учун кенгроқ маълумотлар зарур бўлади. Бундай ҳолларда корпорациялар қўшимча аудит ўтказиш учун шахсий аудиторлардан фойдаланиши мумкин.

Ривожланган мамлакатларда аудиторлар асосан тўртта гуруҳга ажратилади. Масалан, Америка Қўшма Штатларида буларга бош ҳисоб хизмати аудиторлари, солиқ инспекторлари, ички хўжалик аудиторлари ва ҳолис бухгалтерлар киради.

Бош ҳисоб хизмати аудиторлари - федерал ҳукумат хизматлари тармоғига киради ва фақат конгресс олдида ҳисобот бериб, конгресснинг аудиторлик вазифаларини бажаради, моҳияти жиҳатидан тўла мослик аудити функциялари асосида иш юритади. Бундан ташқари федерал ҳукумат томонидан амалга оширилаётган турли режаларнинг унумдорлиги ва самарадорлигини баҳолайди.

Солиқ инспекторлари - федерал солиқ қонунларининг бажарилишини назорат қилишади. Аудит қилинадиган солиқ тушумлари оддий, яъни жисмоний шахслар томонидан тўланадиган солиқлардан тортиб, мураккаб, яъни юридик шахсларнинг, жумладан йирик компанияларнинг фойдаларини аниқлаш билан боғлиқ бўлиши мумкин. Бундай аудиторларга солиқ қонунчилигини мукамал билиш талаб қилинади.

Ички хўжалик аудиторлари - ички аудит корхона, бирлашма ёки ташкилотнинг бошқарув тизимига кириб, менежерлар учун назорат функцияларини бажаришда ёрдам беради. Ички хўжалик аудиторларининг малака даражаси шу корхонанинг бошқарув тизими талабларига биноан белгиланиб, мустақиллиги чегараланган.

Бу тоифадаги аудит корхона маъмуриятини зарур маълумотлар билан таъминлаб, бухгалтерия хизмати ва бошқа функционал тизимлар билан ҳамкорликда иш юритади. Сўнги даврларда ички хўжалик аудиторлари операцион аудит билан шуғулланиб, ўз билимларини компьютерлар тизимини ўрганиш борасида оширишмоқда.

Холис бухгалтерлар - аудиторлик фирмаларнинг асосий вазифаси бу очиқ чоп этиладиган молиявий ҳисоботларни текшириш ва тўғрилигини тасдиқлашдир. Бундай ҳисоботлардан юқорида таъкидланганидек, ҳар хил тоифадаги гуруҳлар фойдаланади. Шу сабабли ҳозирги кунда иқтисодиётда «Аудитдан ўтган молиявий ҳисобот» деган жумла кенг ишлатилмоқда. Бу, ўз навбатида, «Холис аудитор» деган иборанинг ишлатилишини тақозо этди.

Холис бухгалтерларни тайёрлаш ва бу номга сазовор бўлиш йўллари турли мамлакатларда турлича, лекин ҳар бирида ҳам «бухгалтерия ҳисоби» бўйича махсус диплом, бухгалтерия соҳасида маълум иш стажи ва махсус имтиҳонларни топшириш талаб қилинади. Айрим давлатларда, масалан, холис аудитор бўлиш учун холис бухгалтерлар қайта тайёрланиб, аудит фаолияти билан шуғулланиш учун рухсатнома берилади.

Аудит фаолиятини олиб бориш учун рухсатномалар бериш ҳам турлича амалга оширилади. Айрим давлатларда бу фаолият давлат томонидан амалга оширилса, бошқаларида касбий уюшмалар рухсатнома беради.

Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунининг 21-моддасида таъкидланишича, Ўзбекистон Республикаси ҳудудида аудиторлик фаолиятини олиб бориш учун рухсатнома бериш Вазирлар Маҳкамаси томонидан белгиланади.

Шундай қилиб, аудиторлар ва аудит ҳақидаги тушунчаларни умумлаштириб қуйидаги (1.1.3 жадвал) шаклида ифодалашга ҳаракат қиламиз. Шунинг назарда тутиш керакки, операцион аудитда мезонларни белгилаш, молиявий аудит ёки мослик аудитига нисбатан бир мунча мураккабдир.

1.1.3 Жадвал

Аудиторлик назоратининг турлари ва аудиторларнинг тоифалари

Аудит	Аудитор	Мисол
Бошқарув аудити	Бош ҳисоб хизмати аудиторлари ички хўжалик аудиторлари	Умумий меҳнат унумдорлигига ташкил қилинган ҳисоблаш маркази фаолиятининг таъсири
Мослик аудити	Бош ҳисобчи хизмати аудиторлари, солиқ инспекторлари, ички хўжалик аудиторлари, мустақил аудиторлик фирмалари	Кредиторлар ва банклар билан тузилган битимларга амал қилиниши
Молиявий аудит	Мустақил аудиторлик фирмалари, ҳолис аудиторлар	Молиявий ҳисоботнинг йиллик аудити

1.2. Аудиторлик фирмаларининг таркибий тизими ва аудит иқтисоди

Ҳозирги кунда МДХ да аудит моҳияти тўғрисида уч
фикр мавжуд:

- аудит - бу тафтиш фаолияти;
- аудит - бу эксперт-консултация фаолияти;
- аудит - бу тафтиш ва эксперт-консултация
фаолиятининг бирлиги.

Аудит бу тафтиш фаолияти деган нуқтаи назарни
А.Ф.Аксёненко, Ю.А.Данилевский, В.М.Родионов, А.Я.Руф,
А.К.Солодов, К.Л.Угольников билдиришган.

Профессор А.Ф.Аксёненконинг фикрича, аудит
бухгалтерия ҳисобини юритиш жараёнини ва турли
мулкчилик шароитида хўжаликлар молиявий ҳисоботини
белгиланган қонунларга мослигини текширишдир.

Бизнинг фикримизча, аудитнинг мақсади - турли мулкка
асосланган корхоналар молиявий ҳисоботларини ва ҳисоботни
юритишни текширишдир. Шунингдек аудит фақат ҳисобот ва

ҳисобни юритилишини текшириш билан чегараланмайди. Аудит корхона фаолиятининг алоҳида тарафларини ўрганишга, ҳисобни юритишда кўмаклашишга, хўжалик фаолиятининг таҳлили, қабул қилинаётган бошқарув қарорларининг асосланганлигига қаратилади.

Ю.А.Данилевский аудитни йиллик молиявий ҳисоботни текширувчи мустақил назорат сифатида ва уни қай даражада белгиланган қонунларда мослигини аниқлаб, активлар, мажбуриятлар ва хусусий маблағларни акс эттирилишининг тўлалиги, аниқлигини белгилаб берувчи восита сифатида талқин қилади.

Профессор В.М.Родионов аудитга мустақил молиявий назорат сифатида қарайди. Молиявий назорат молия ва у билан боғлиқ муомалалар мажмуасини специфик усул ва шакллар ёрдамида текшириш эканлигини уқтиради.

Кўриниб турибдики, келтирилган таърифлар, биринчидан, молиявий ҳисобот аудити ва амалга оширилган муомалалар ҳаққонийлигининг тафтиши бир хил тушунча сифатида кўрсатилган, иккинчидан, аудит давлат молиявий назоратининг кўриниши сифатида берилган. Бизнинг фикримизча, бундай ёндошишни конструктив деб ҳисоблаб бўлмайди, чунки бу МДҲ давлатларида аудит амалиётини жуда соддалаштириб кўрсатади ва шу билан бирга Ўзбекистон иқтисодидаги амалга оширилаётган йирик ташқи иқтисодий алоқалар талабига жавоб бермайди. Шу билан бирга таҳлил қилинаётган аудит тўғрисидаги фикрлар - қонуний жараёндир, чунки ҳозирги кунда Ўзбекистонда аудит чет давлатлардаги аудит тараққиёти эволюциясининг биринчи босқичидаги назарий фикрлар таъсири остида ва собиқ Иттифоқнинг назорат ва тафтиш тажрибасида ривожланмоқда.

Аудитни экспертиза-консультация фаолияти сифатида талқин қилувчи олимлар қаторига Е.А.Стоянов, Е.С.Стоянова, П.И.Камышановларни киритиш мумкин. Е.А.Стоянов ва Е.С.Стоянова чет эл тажрибасини ўрганган ҳолда аудитни комплекс иқтисодий таҳлил билан таққослашмоқда.

Профессор П.И.Камышанов аудитни бизнесни экспертиза қилувчи восита сифатида талқин қилади.

Албатта, бу фикрлар аудитнинг тўла моҳиятини очиб бера олмайди. Бу талқиндан келиб чиқиб қаралса, аудит янги маълумотни олиб ўрганиб, уни баҳолаши кўринади, лекин

аудит жараёнида асосан ўтган давр текширилиши керак. Шунинг учун экспертиза аудитнинг таркибий қисмига кириши мумкин, аммо унга эквивалент эмас.

Бир қатор муаллифлар фикрича, аудит бу тафтиш ва эксперт-консультация фаолиятининг бирлиги деб кўрсатилади (В.Д.Гольшев, Ю.М.Иткин, В.А.Луговой, В.Н.Нитецкий, С.А.Стуков, М.М.Тўлахўжаева ва бошқалар).

С.А.Стуков ва В.Д.Гольшев аудитга корхона фаолиятига амалий ёрдам берувчи, консультация ўтказувчи, ҳуқуқий ёрдам берувчи ва бошқа хизматларни амалга оширувчи янги назорат шакли сифатида қарашади.

Профессор Ю.М.Иткин аудитда тафтиш, консалтинг ва хўжалик фаолияти таҳлилининг бирлигини кўради ва аудит унинг классик тушунишда ташқи мустақил назорат, деб билади. Бу талқинда фақат аудитнинг мустақиллиги ва ташқи йўналишига урғу берилган.

В.А.Луговой аудитни корхона эришган молиявий натижаси, бухгалтерия ҳисобини тасдиқлаб берувчи тафтиш ва хўжалик фаолиятини таҳлили, деб билади.

Бу борада М.М.Тўлахўжаева ўзининг изланишларида аудитга тўла таъриф беришга ҳаракат қилган ва буни хорижий адабиётларга асосланиб изоҳлайди. Унинг фикрича, «аудит – бу мустақил изланиш бўлиб, молиявий ҳисобот ва у билан боғлиқ молиявий маълумотни шунга масъул квалификацияланган мутахассислар томонидан ўтказилиб, асосий мақсади аудиторлик ҳулосасида молиявий ва хўжалик муомалаларининг белгиланган қонун ва меъёрий ҳужжатларга мослиги ҳақида фикр беришдан иборат»¹.

Келтирилган фикрлар аудит моҳиятини очиб беришга ёрдам бериб, бу назорат турининг иқтисодини ўрганишда асос бўлиб хизмат қилади. Ҳозирги кунда аудитни ривожлантириш унинг иқтисодини ташкил қилувчи омиллар ҳақида фикр юритишни мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Аудит иқтисодининг асосларини ўрганиш аудитнинг зарурлиги ва айрим аудиторлик муаммоларни тушунишига ёрдам беради. Мисол тариқасида банк томонидан корхонага ссуда бериш масаласини ҳал қилиш устида тўхталамиз. Бунинг учун банк шу корхона билан аввалги алоқаларга эътибор беради ва молиявий ҳисоботда акс эттирилган

¹ Тўлахўжаева М.М. Корхона молиявий аҳволини аудити. Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1996.

корхоналарнинг иқтисодий аҳволи тўғрисидаги маълумотлардан фойдаланади. Ссуда учун фоизларни белгилашда банк асосан қуйидаги 3 та омилга асосланади:

1. Таваккалчиликсиз фоиз миқдори, яъни ҳеч қандай хатарсиз кредит, фоизлари билан қайтиб келадиган даражадаги миқдор. Бу миқдор унча катта бўлмай, синалган мижозларга берилади.

2. Истеъмолчининг хўжалик таваккалчилиги. Турли иқтисодий ва хўжалик шароитлари туфайли мижознинг олган қарзини уза олмаслиги таваккалчилиги. Бу шароитларга ишлаб чиқариш даражасининг турли сабабларга кўра тушиб кетиши ва ҳоказолар киради.

3. Маълумот таваккалчилиги. Бу таваккалчилик хўжалик таваккалчилигини ҳисобга олишда фойдаланилган маълумотни аниқ эмаслиги ёки нотўғри эканлигидан келиб чиқади. Маълумот таваккалчилигининг сабаби бу мижознинг молиявий ҳисоботини хатодан ҳолис эмаслигидадир.

Аудит биринчи ва иккинчи омилларга таъсир қилмайди, лекин маълумот таваккалчилигига кучли таъсир ўтказиши мумкин. Агар банк бошқарувчиси маълумот таваккалчилиги йўқлигига ишонч ҳосил қилса, у фоиз миқдорини камайтириши мумкин.

Маълумот таваккалчилигининг сабаблари. Жамият тизими ва вазифаларининг мураккаблашиб бориши қарорлар қабул қилувчи шахслар томонидан ишончсиз маълумотлар беришлиги эҳтимолини кучайтиради. Бу бир неча сабаблар оқибатида вужудга келади: маълумот манбаларининг олислиги, мол етказиб берувчининг истагини юқорилиги, маълумот миқдорининг кўплиги ва мураккаблиги.

Маълумот манбаларининг олислиги - иқтисодий алоқалар мураккаб тизимли бўлган шароитда қарорлар қабул қилувчи шахс бирламчи манбалардангина етарли маълумот олиши мумкин, деб ўйлаши хато бўлади. Маълумот бошқа турли манбалардан ҳам олиниши мумкин, лекин бу маълумотлар ишончли бўлиши керак. Албатта, бундай шароитда маълумотнинг бузиб кўрсатилиши эҳтимоли юқори бўлади.

Мол етказиб берувчи хоҳиш-истагининг юқорилиги - агарда маълумот берувчи билан қарор қабул қилувчининг мақсадлари мос бўлмаса, унда маълумот ноаниқ. Ёки мол етказиб берувчининг мақсадларини кўзлаган ҳолда

тайёрланиши мумкин. Масалан, ссуда бериш бўйича ижобий қарор қабул қилинишини кўзлаб, қарз олувчининг молиявий ҳисоботи ўз фойдасига мослаштириб келтирилиши натижасида бир қатор хато хулосаларга олиб келади.

Маълумот миқдорининг кўплиги ва мураккаблиги - ташкилотнинг кенгайиб бориши унинг алоқаларини кенгайтиради, бу ўз навбатида ҳисоб ҳужжатларига нотўғри маълумот қайд этишига олиб келиши мумкин. Кичик миқдордаги хатони аниқлаш, албатта қийин, лекин шуни назарда тутиш керакки, кичик хатолар йиғилиб боргач, унинг миқдори ошиб боради, яъни фаолиятга салбий таъсир кўрсатиши мумкин.

Сўнги йиллар давомида ташкилотлар ўртасидаги алоқаларнинг мураккаблашиб бориши уларни тўғри ҳисобга олишни ҳам қийинлаштирмоқда. Масалан, капитал диверсификацияси турли тармоқларни ўзлаштиришга ва қарам корхоналарнинг ташкил қилинишига олиб келмоқда. Бундай шароитда умумлашган ҳисоботларнинг ҳаққонийлигини текшириш ҳар бир қарам корхонада алоҳида аудит ўтказиш заруриятини туғдириб, бир қатор муаммоларни ҳал қилишни тақозо этади. Ижара муносабатлари ҳам кенгайиб бормоқда, бу ҳам ўз навбатида тўғри ва аниқ ҳисоб олиб боришни мураккаблаштирадики, аудит олдидаги вазифаларни янада оширади.

Маълумот таваккалчилигини пасайтириш - маъмурият ва молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар доимо маълумот таваккалчилигини юқори деб ҳисоблаб, иш юритишлари мумкин, лекин бу таваккалчиликни пасайтириш борасида қилинган харажатлар кўпроқ самара бериши ҳозирги кунда ўз исботини топмоқда. Маълумот таваккалчилигини пасайтиришнинг қуйидаги уч усули бир-биридан фарқланади:

Фойдаланувчи маълумотни текширади, яъни фойдаланувчи ҳисоботларнинг ҳаққонийлигига шахсан ҳисоб ёзувлари ва бирламчи ҳужжатларни текшириш орқали ишонч ҳосил қилади. Аммо бу усул катта харажатлар талаб қилганлиги учун амалда кам қўлланилади. Аксарият солиқ органлари тузилган декларацияларнинг ҳаққонийлигини текшириш учун бу усулдан фойдаланади.

Фойдаланувчи маълумот таваккалчилигини маъмурият билан бирга тақсимлайди, яъни маъмурият хато маълумот

берса, фойдаланувчи кўрган молиявий зарарини қоплаши керак бўлади.

Аудитдан ўтган молиявий ҳисобот тақдим этиш - ишончли маълумот олишнинг одатий усули бу - ҳолис аудит ўтказишдир. Албатта, фойдаланувчилар кўпчиликни ташкил қилган шароитда аудит ўтказиш қулай ва арзон тушади.

Қоида бўйича аудиторларни маъмурият молиявий ҳисоботларини тўғрилигига хулоса бериб, фойдаланувчиларга кафолот бериш учун ёллайди. Агарда молиявий ҳисобот нотўғри тузилган бўлиб чиқса, аудиторлар фойдаланувчилар томонидан ҳам, маъмурият томонидан ҳам жавобгарликка тортилиши мумкин.

Хужалик юритиш амалиётида юқорида келтирилган уч усул ҳам маълумот таваккалчилигини пасайтириш учун қўлланилади. Жамият тараққиёти мураккаблашиб бориши маълумот таваккалчилигини пасайтиришда аудитнинг ўрнини оширмоқда.

Аудиторлик фирмалари ўз ҳажми жиҳатидан турлича бўлади. Ходимларнинг сони 25 кишидан кам фирмалар ҳам мавжуд. Йирик аудиторлик фирмалари бир қатор давлатларда ўз маҳкамаларни очиб, иш олиб боришади. Ходимларнинг сони 1000 кишидан юқори бўлади ва йиллик даромади 500 млн.доллардан ошиб кетади. Аудиторлик фирмаларнинг ўртасида доимо рақобат мавжуд бўлиб, амалга ошириладиган хизматлар сифатининг юқори бўлишини таъминлайди.

Америка Қўшма Штатларининг энг йирик олтита фирмаси «Катта олтилик» деб аталади. Бу аудиторлик фирмалари АҚШнинг энг йирик компанияларига хизмат кўрсатади. Дунёнинг бошқа мамлакатларида ҳам ўз бўғинларига эга бўлган фирмалар катта транснационал корпорацияларнинг йиғма молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш имкониятига эга.

Аудиторлик фирмалари тўртта катта тоифадаги хизматларни амалга оширади: тасдиқлаш хизматлари, солиқ хизматлари, маъмурият учун маслаҳатлар бериш ва бухгалтерия хизматлари.

Тасдиқлаш хизматлари- ҳар қандай ёзма баёнотни ёзма хулоса бериш орқали тасдиқлаш хизматлари аудиторлик фирмалари томонидан амалга ошириладиган асосий хизматлар тоифасига киради. Бундай хизмат кўрсатишда

аудиторлик фирмаси ўз фикрини билдириш билан чегараланиб, ёзма баёотнинг ҳаққонийлигига шу баёотни тузувчи томон жавобгар бўлади.

Тасдиқлаш хизматларининг уч тури фарқланади: тугалланган молиявий ҳисобот аудити, тугалланган молиявий ҳисоботни умумий кузатиш ва бошқа тасдиқлаш хизматлари.

Тугалланган молиявий ҳисобот аудити аудиторлик фирмалари кўрсатадиган асосий хизмат туридир. Йирик аудиторлик фирмалари кўрсатадиган хизмат турларининг 50%дан ошиғини тугалланган молиявий ҳисобот аудити ташкил қилади.

Тугалланган молиявий ҳисоботни умумий кузатиш. Кўпчилик компаниялар фойдаланувчиларга молиявий ҳисобот тақдим этишни хоҳлашади, аммо аудиторлик хулосаси учун харажат қилишни хоҳлашмайди. Бундай шароитда умумий кузатиш усулидан фойдаланган маъқул. Бу усулда аудит ўтказгандагидан фарқли унча юқори бўлмаган ўртача ишонч мезонига эришилади, холос. Бу хизматларни аудиторлик фирмалари паст нархга амалга оширишади.

Бошқа тасдиқлаш хизматлари. Мижозларнинг хоҳиш истагидан келиб чиқиб, айрим хўжалик муаммоларининг ҳаққонийлигини тасдиқлаб бериш, компьютерлар учун дастурларни баҳолаш ва бошқалар.

Солиқ хизматлари. Аудиторлик фирмалари солиқ декларацияларини тайёрлаб бериш, аҳолига солиқлар бўйича маслаҳат бериш, кичик фирмаларга солиқларни ҳисоблаб бериш борасида ва бошқа солиқлар билан боғлиқ масалаларни ҳал қилиш бўйича хизматларни амалга оширишади.

Маъмурият учун маслаҳатлар бериш. Аудиторлик фирмаларининг аксарият ўз мижозларига самарали иш юритиш борасида маслаҳатлар бериш билан шуғулланишади. Бу тоифадаги хизматлар турлича бўлиши мумкин - оддий бухгалтерия тизимини мукамаллаштиришдан тортиб, маркетинг стратегиясини яхшилаш масалаларигача. Кўпчилик аудиторлик фирмаларида ҳозирги кунда аудиторлик ва солиқ бўлимларидан ташқари консалтинг бўлими ҳам ташкил қилинмоқда. Иш юритиш, бизнес борасида тўғри маслаҳатлар юқори фойда олишнинг гарови эканлигини, албатта, рад этиб бўлмайди.

Бухгалтерия хизматлари. Аудиторлик фирмалари томонидан бухгалтерия ҳисобини тиклаш, олиб бориш ва молиявий ҳисобот тайёрлаб бериш борасида ҳам хизматлар амалга оширилади. Айрим кичик корхоналарда бухгалтерия ҳисоби аудиторлик фирмалари ёрдамида олиб борилади, чунки бу тўла бухгалтерия аппаратини сақлашдан кўра бир мунча арзон тушади. Аудиторлик фирмалари томонидан бухгалтерия хизматлари амалга оширилганда бу ҳеч қандай аудиторлик хулосалари бериш тўғрисида ёки тайёрланган ҳисоботларга кафолат тўғрисида, ишончли хатолардан холи бўлган молиявий ҳисобот эканлигидан далолат бермайди.

Ҳозирги кунда Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фирмалари томонидан бухгалтерия хизматларини амалга оширишга кенг эътибор қаратилмоқда, лекин бухгалтерия ҳисобини олиб бориш ва молиявий ҳисобот тайёрлаш ишларини амалга ошириш учун бир қатор масалаларни ҳал қилиши зарур. Масалан, бухгалтерия ҳисоби аудиторлик фирмаси томонидан олиб борилганда бош бухгалтер вазифаси кимнинг зиммасига юкланади ёки умуман бундай лавозим шарт бўлмас, у ҳолда иккинчи имзо қўйиш ҳуқуқига ким эга бўлади ва ҳоказо.

Аудиторлик фирмаларининг ташкилий шакллари, хусусан, корхона, ўртоқлик-жамоа ташкилоти ёки мутахассислар корпорацияси кўринишида бўлиши мумкин. Амалиётда хусусий корхона шаклидаги аудиторлик фирмалари унча кўп бўлмай, асосан, ўртоқлик-жамоа ташкилоти шаклида тузилади. Бошқача қилиб айтиладиган бўлса, бир неча ҳолис бухгалтерлар уюшиб, шерикчилик асосида ўз хизматларини тақдим этишади. Шериклар ишда ёрдам бериш учун бошқа мутахассисларни жалб қилишлари мумкин. Бу ёрдамчилар, ёки ҳолис бухгалтер, ёки бу номни олишни хоҳловчилар бўлиши мумкин.

Шундай қилиб, оддий аудиторлик фирмасининг ташкилий тизимига шериклар, менежерлар, назоратчилар, катта аудиторлар ва ёрдамчилар киради. Янги хизматчи кўпинча ёрдамчи вазифасида иш бошлайди ва икки-уч йил давомида ҳар бир босқичда ишлаганидан сўнг шерик мақомини олиши мумкин. Лавозимларнинг номланиши турли фирмаларда турлича бўлиши мумкин, лекин унинг ташкилий тизими асосан ўзгаришсиз қолади.

Аудиторлик фирмаларининг менежерлари мижознинг иш фаолиятини ўрганиб чиқиб, аудит қадамларини белгилаб беради. Умумий иш режаларини тузади ва иш ҳажмини аниқлайди. Бу вазифалар кўпчилик аудиторлик фирмаларида ҳам юқори баҳоланади ва менежерлар аудиторлардан бир поғона юқори ўринда туради.

Юқорида айтганимиздек, аудиторлик фирмасида ишлаш учун ҳолис бухгалтер бўлиши шарт эмас, лекин шерик мавқеига эришиш учун бундай номни олиш талаб қилинади. Аксарият аудиторлик фирмалари ўз ходимларининг тезроқ ҳолис бухгалтер номига сазовор бўлишни хоҳлайди ва рағбатлантиради.

Америка Қўшма Штатларида «Америка ҳолис бухгалтерлари институти» (АICPA) томонидан бир йилда икки марта - май ва ноябрь ойларида имтиҳонлар ташкил қилиниб ўтказилади ва баҳоланади. Ёзма имтиҳонлар икки ярим кун давом этади. Синов 4 та йўналиш бўйича ўтказилди, яъни: аудит, бухгалтерия амалиёти, бухгалтерия ҳисоби назарияси ва хўжалик ҳуқуқи. Бу йўналишларнинг таркибий қисмлари сифатида қуйидаги предметлардан билимлар текширилади: касбий этика, аудиторларнинг юридик жавобгарлиги, федерал солиқлар ва бухгалтерия ҳисобининг миқдорий счётлар юрғазиш методлари. Имтиҳон топширувчиларнинг 10 фоизи бир мартада имтиҳондан ўтишади.

Имтиҳон топшириш учун квалификацияон талаблар турли штатларда турличадир. Асосий талабларга коллежнинг охириги курсида бериладиган илмий унвон ҳисобланади. Айрим штатларда қисқа бухгалтерия курсларини ўқиб чиқиш талаб қилинади ва иш тажрибаси бўлиши талаб қилинмайди.

Америка ҳолис бухгалтерлари институти миллий касбий ташкилот бўлиб, ҳолис бухгалтерлар учун касбий талабларни ишлаб чиқади, илмий изланишлар олиб боради ва бухгалтерия ҳисоби, аудит, консалтинг, солиқлар бўйича материаллар чоп этади.

АICPA аъзолари ҳозирги кунда 318000 кишидан кўп бўлиб, уларнинг ҳаммаси ҳам ҳолис аудитор сифатида фаолият кўрсатмайди. Ҳолис бухгалтер бўлиш учун АICPAга аъзолик шарт эмас.

АИСРАнинг учта асосий функцияси мавжуддир: андоза ва қоидаларни белгилаш, илмий изланишлар ва уларнинг натижасини чоп этиш, узлуксиз ўқишларни ташкил этиш.

АИСРА тўртта асосий бўғин бўйича қоида ва андозалар белгилаш ҳуқуқига эга: аудит андозалари, ҳисобот тузиш андозалари, тасдиқлаш бўйича бошқа хизматларни тартибга солиш, касбий этика кодекси.

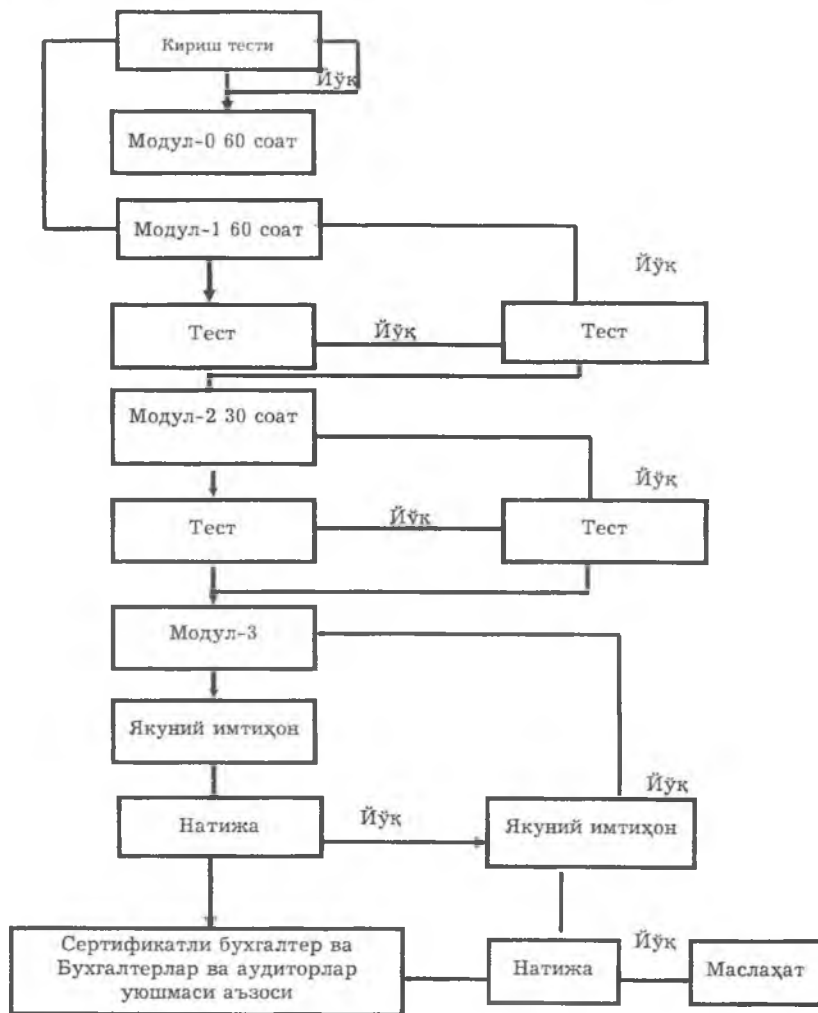
Ўзбекистон Республикасида ҳозирги кунда бир нечта миллий бухгалтерия ва аудит андозалари қабул қабул қилинди. Бу андозалар халқаро талабларга асосланган бўлиб, бухгалтерия ҳисобини ислоҳ қилишдаги йирик қадамлардан ҳисобланади.

Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги, Бухгалтерлар ва аудиторлар уюшмаси ТАСИС Европа Комиссияси кўмагида бухгалтерларни қайта тайёрлаб, улар фаолиятини сертификациялаш дастурини ишлаб чиқишди. Бу дастур муваффақиятли амалга оширилмоқда. Ўқитиш уч модулли чизма асосида ташкил қилинган бўлиб, ҳар бир модул тест билан яқунланади (1.2.1. чизма).

Чизмадан кўришиб турибдики, ҳар бир модул имтиҳон билан яқунланади ва имтиҳондан ўтган ўқувчи кейинги модулга киритилади. Агар ўқувчи бирон модулдан тестни топира олмаса, (бу чизмада “йўқ” деб кўрсатилган), у қайта ўқишга жўнатилади. Ўқишни муваффақиятли яқунланган бухгалтерларга сертификат берилади ҳамда у бухгалтерлар ва аудиторлар уюшмаси аъзолигига қабул қилинади. Сертификат Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва халқаро талабларга жавоб берадиган даражага эгадир.

Шундай қилиб, Ўзбекистонда ҳам бухгалтерларни тайёрлаш борасида халқаро усулларни кенг қўллашга ўтилмоқда.

Ўзбекистонда корпоратив бухгалтерия ҳисобига ўқитиш



1.2.1-чизма. Ўзбекистонда корпоратив бухгалтерия ҳисобига ўқитиш.

1.3. Аудит андозалари, сифат назоратининг зарурлиги ва ташкилий асослари

Аудит андозалари - бу умумий материаллар бўлиб, улар аудиторларга тугалланган молиявий ҳисоботнинг аудитини ўтказишда кўмаклашади. Андозаларда мустақиллик ва масъулиятлилик каби касбий сифат белгилари, аудиторлик хулосалари ва тасдиқномаларига қўйиладиган талаблар келтирилган.

Аудитнинг умумий қабул қилинган андозалари



1.3.2-чизма. Аудитнинг умумий қабул қилинган андозалари.

Тўла бошқарувчи материаллар қаторига Америка ҳолис бухгалтерлар институти томонидан 1947 йилда тайёрланган ўнта умумий қабул қилинган андозалар киради (1.3.2 чизма).

Умумий андозалар.

1. Текширув махсус техник тайёргарлик ва аудиторлик касбий сифатига эга шахс ёки шахслар томонидан бажарилиши керак.

2. Топшириқ билан боғлиқ бўлган ҳар қандай саволда аудитор ёки аудиторлар мустақиллигини сақлаб қолиши керак.

3. Текширув ўтказиш ва хулоса беришда касбий синчковликни намоён этиши зарур.

Объектда ишлаш андозалари.

1. Иш пухта режалаштирилиши ва ёрдамчилар мавжуд бўлса, улар устидан тўла назорат ўрнатилиши керак.

2. Текшириш ҳажмини белгилашда, вақт чегараларини аниқлашда ва аудит режасини тузиш учун аудитор ички назорат тизимини тўла ўрганиб чиқиши зарур.

Аудитдан ўтказилаётган молиявий ҳисобот бўйича фикр бериш учун текшириш, кузатиш, сўроқлар ўтказиш йўли билан ҳужжатлар тўплаб, зарурий асос йиғиш керак.

Хулосалар андозаси:

1. Хулосада молиявий ҳисобот умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларига амал қилинган ҳолда тузилганлиги тўғрисидаги маълумот бўлиши керак.

2. Хулосада бу принциплардан четга чиқиш шароитлари белгиланиши ва тартиби аниқланиши керак.

3. Хулосада молиявий ҳисоботдаги маълумотни хатолардан холи деб қараш, агар хатолар мавжуд бўлса, уларга умумий шарҳ бериш керак.

Хулоса молиявий ҳисобот бўйича тўла фикрлар мажмуидан иборат бўлиши ёки умуман фикр билдириш мумкин эмаслигини маълум қилиш керак. Агар фикр билдириш мумкин бўлмаса, унинг сабаблари келтирилиши шарт. Хулоса аудиторлик текширувчи характерини ҳам ифодалаб, аудиторлар жавобгарлиги даражаси ҳақида ҳам маълумотларни бериши зарур.

Етарли тайёгарлик ва тажриба. Аудитор олдига қўйилган вазифани бажариши учун етарли даражада тажрибага, бухгалтерия ҳисоби ва аудит бўйича квалификация даражасига эга бўлиши керак. Шу билан бирга ўз касби бўйича доимо билим даражасини юқори бўлишига интилиши зарур.

Холислик. Албатта, бозор иқтисоди шароитида холислик бўлмаса, ҳеч қандай аудитнинг кераги бўлмайди. Молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар текширув ҳар қандай маъмурий-буйруқбозлик иллатларидан холи бўлгани учунгина аудит хулосасига ишониб иш кўрадилар. Касбий этик кодексда ҳам холисликнинг зарурлиги ҳақида тўхталиб ўтилган.

Зарур касбий синчковлик. Аудитор бажараётган ишнинг сифати учун доимо жавобгардир. Зарур синчковлик бу иш ҳужжатларини тўлиқ кўрикдан ўтказиш, йиғилган исботларнинг тўлалиги ва охирига етказилганлиги,

аудиторлик хулосасининг ҳаққонийлигидан иборатдир. Лекин аудитордан мутлоқ тўғри бўлган ечимларни ҳеч ким талаб қилмайди, чунки аудит таваккалчилик асосида ўтказилади.

Тўғри режалаштириш ва назорат. Ўтказилган аудитга тўла кафолат бериш учун, у авваламбор тўғри режалаштирилиши керак. Бундан ташқари катта техник иш ҳажмини ёрдамчилар бажариши сабабли улар устидан етарли даражада назорат ўрнатилиши шарт.

Ички назорат тизимини керакли даражада билиш. Аудит назарияси ва амалиётида кенг қўлланиладиган асослардан бири - бу етарли исбот ва маълумотлар тўплаш учун ички назорат тизими ишидан кенг фойдаланишидир. Шу сабабли ички назорат тизимини тўла ўрганиш, унинг самарадорлигини аниқлаш ва маълумотларнинг ҳаққонийлигини текшириб кўриш талаб қилинади. Айрим ҳолларда ички назорат тизими шу қадар ҳақиқатдан узоқ бўлган маълумот бериши мумкинки, бу самарали аудит ўтказишга тўсиқ бўлади.

Етарли даражада исботлар ва маълумотлар йиғиш. Ҳар қандай текшириш ва унинг хулосаси исботлар ва маълумотларга асосланади. Асослар қанчалик кўп бўлса, хулоса шу даражада кафолатланади. Аудит ўтказиш методикасида асосан исбот ва маълумотлар йиғиш устида фикрлар боради. Бир томондан бу иш аудиторнинг тажрибаси ва билимига ҳам боғлиқдир.

Натижаларни маълум қилиш андозалари. Аудитор хулосасида текширилган молиявий ҳисобот тўла умумий қабул қилинган бухгалтерия андозаларига мос ҳолда тузилганлиги кўрсатилиши керак.

Аудиторлик фирмалари учун сифат назорати фирма мижозлар олдидаги ўз касбий мажбуриятларини тўлиқ бажариши кафолатини таъминлаш усуллари ёрдамида амалга оширилади. Бу аудиторлик фирмаларининг ташкилий тизими ва улар ўрнатадиган муолажаларга тааллуқли. Сифат назорати умумий қабул қилинган аудит андозалари билан узвий боғлиқ, аммо улардан фарқ қилади. Аудиторлик фирмаси ҳар бир аудит ўтказишда умумий қабул қилинган аудит андозаларига риоя қилинганлигини кафолатлаши керак. Сифат назорати - бу аудиторлик фирмаси бир аудитга жорий қилиш керак бўлган андозалар чегарасидан чиқмасликка ёрдам берувчи муолажалардир. Бундан келиб

чиқиб, сифат назорати жами аудиторлик фирмаси учун киритилади, умумий аудит андозалари эса аниқ иш ҳажмига қўллаш учун мўлжаллангандир.

Сифат назорати элементлари. Аудиторлик фирмалари учун махсус сифат назорати муолажалари белгиланмаган. Қандай муолажалар белгилаш фирманинг ҳажми, офисларининг сони ва амалиёт кўринишидан келиб чиққан ҳолда белгиланади.

1.3.4 Жадвал

Сифат назорати андозалари

Андоза	Ассий талаблар	Намунавий муолажа
Мустақиллик	Аудитда қатнашаётган ҳар бир ходим касбий этик кодексига келтирилган мустақиллик талабларига риоя қилиши керак	Ҳар бир аудитор ва аудиторлик фирмасига ишга олинаётган аудит ходими ҳар йили «мустақиллик анкетаси»нинг саволларига жавоб бериши керак
Ходимларни муайян ишга белгилаш	Аудитда иштирок этаётган ҳар бир ходим етарли техник тайёргарлик ва тажрибага эга бўлиши керак	Ҳар бир ходим бош аудитор томонидан белгиланади ва бу иш 2 ой олдин амалга оширилади
Маслаҳат бериш	Бош аудитор ва аудитда қатнашаётган ходимлар ўртасида техник муаммолар вужудга келса, масалани малакали шахс ҳал қилади	Аудиторлик фирмасининг директори билан маслаҳат қилиш мумкин ва у ҳар бир ишни ниҳоясидан олдин куриб чиқиши керак
Назорат	Бирламчи текширишлар давомида сифатга кафолат берувчи сиёсатни ҳар бир бўйинда олиб бориш керак	Аудит дастури фирма шериклари томонидан кўриб чиқилиши ва тасдиқланиши керак
Ишга қабул қилиш	Жами янги ходимлар ўз ишини сифатли бажариши учун юқори малакага эга бўлиши керак	Ҳар бир номзод катта аудиторлар томонидан ўргатилиши ва кафолатланиши керак
Касбий маҳоратни ошириш	Жами ходимлар ўз ишини компьютерда бажариши учун маҳоратини ошириши керак	Ҳар бир мутахассис бир йилда камида 80 соат малакасини ошириш бўйича таълимдан ўтиши зарур
Лавозимдан кутарилиш	Лавозимга тайинлаш сиёсати, ходим янги вазифасини бажариш учун етарли малакага эгалигини кафолатлаши керак	Ҳар бир мутахассис ўтказилган текширишлардан сўнг баҳоланиши зарур ва бу натижа текшириш ҳисоботида келтирилиши керак
Мижозни танлаш	Жами мижозлар камида ёмон маъмурият билан ишлашдек эҳтимол билан баҳоланиши керак	Ҳар бир текширинини бошлангандан аввал текширилаётган маъмурият бўйича мижозни баҳолаш бланки тузиши керак
Инспекция	Юқорида келтирилган андозаларни бажарилишини кафолатловчи сиёсат ёки муолажа бўлиши керак	Аудиторлик фирмасида сифат назорати андозаларини бажарилаётганлигини текширувчи мутахассис бўлиши керак ва у ҳар йили бу андозаларни ўз фирмаси томонидан бажарилишини текшириши зарур.

Халқаро амалиёт тажрибалари ва Америка қўшма Штатлари ҳолис бухгалтерлар институти томонидан ташкил

этилган сифат назорати андозалари қўмитаси ишлаб чиққан сифат назорати элементларига асосланган ҳолда Ўзбекистон иқтисоди назорат тизимида аудиторлик фирмалари учун қўллаш тавсия этилган намунавий сифат назорати андозаларини келтириш мумкин (1.3.4 жадвал).

Жадвалда ҳар бир элемент учун қисқача талаб ва сифат назорати муолажаси мисол тариқасида келтирилган. Шунини қайд этиш керакки, аудиторлик фирмаларининг иш фаолиятини яхшилаш ва сифат назорати андозаларига тўла амал қилинишини таъминлаш учун уларни тоифаларга ажратиш мақсадга мувофиқ бўлади. Бунинг учун икки секция ташкил қилиш тавсия этилади:

1. Қимматбаҳо қоғозлар ва биржа муомалалари бўйича аудит секцияси.

2. Компанияларнинг аудити секцияси.

Бундай секциялар ўз-ўзини бошқаришда ва назорат қилишда катта роль ўйнайди. Секцияларга аъзо бўлиш учун аудиторлик фирмаларига, албатта, маълум талаблар қўйилади ва бундай секцияга аъзо аудиторлик фирмаларининг мавқеи ҳам ошиб боради. Аудиторлик фирмалари секциялар ичида бир-бирини текшириш ҳуқуқига эга бўлади ва фақат текширувдан муваффақиятли чиққан фирма секция аъзолигида қолиши мумкин. Бундай текширувлар фирмага ҳам аудиторларга ҳам фойдали бўлиб, уларга бўлган ишончни ошириб боради.

Қуйида секцияларга аъзо бўлиш учун зарурий талабларни келтиришга ҳаракат қилинди:

Сифат назоратини амалга ошириш. Аудиторлик фирмаси келтирилган сифат назорати андозаларини қабул қилиши ва унга амал қилиши керак.

Шерикларни алмаштириб бориш. Агарда аудиторлик фирмасидаги шерик текширишларга беш йил узлуксиз бошчилик қилган бўлса, янги шерик белгиланиши зарур ва эски шерик икки йилгача текширишларга жавобгар бўла олмайди.

Узлуксиз ўқув. Ҳар бир мутахассис уч йилда 240 соат касбий тайёргарликдан ўтиши шарт.

Мажбурий текширув. Аудиторлик ва бухгалтерлик ишлари бошқа тенг аудиторлик фирмаси томонидан текшириб турилиши керак.

Келишмовчиликларни маълум қилиш. Аудитор доимо аудит қўмитасига ёки директорлар кенгашига маъмурият билан бўлган келишмовчиликларни билдириб туриши керак.

Юқорида келтирилган муаммолар бозор иқтисоди шароитида мулкчиликнинг турли хил шакллари мавжуд бўлган ҳолатда назоратни тўғри ташкил қилиш учун ўз ечимини топиши, келтирилган таклифларга амал қилиниши эса бу ечимни ҳал қилишда муҳим омил бўлади, деб ўйлаймиз.

II БОБ. АУДИТОРЛИК ХУЛОСАСИ, УНИНГ ТУРЛАРИ ВА АУДИТ НАТИЖАСИНИНГ МАҲСУЛИ СИФАТИДА

Аудиторлик хулосасини тайёрлаш ва тақдим этиш аудит жараёнининг муҳим босқичи ҳисобланади, чунки айнан хулосада аудитор бажарган ишларини ва қандай натижа олганлигини баён қилади. Шунинг учун фойдаланувчи нуқтаи назаридан аудиторлик хулосаси аудит фаолиятининг маҳсули, деб қаралади.

Аудит андозаларида кўрсатилишича, ҳар сафар молиявий ҳисобот билан боғлиқ ишларни амалга оширганда аудиторлик фирмаси томонидан хулоса берилиши керак. Агарда фирма ўз мижозларига молиявий ҳисоботни тайёрлашда кўмаклашса ва аудит ўтказмаса, унда ҳисобот тайёрланганлиги ҳақида хулосалар ёки умумий кузатиш олиб борилганлиги ҳақида маълумотнома бериши мумкин.

Аудиторлик хулосаси тузишда қўйиладиган асосий талаблар умумий андозаларда келтирилган. Бу ҳақда олдинги бобда фикрлар билдирилган эди. Асосан бу охириги андозаларга тааллуқли. Умуман аудиторлик хулосалари шакли жиҳатдан бир хил бўлиши керак. Бу аудиторлик хулосасидан фойдаланувчилар учун зарур, негаки аудиторлар ўз хулосаларини асар сифатида келтирганларида, уни тушуниш бирмунча мураккаб бўлар эди. Шу сабабли касбий аудиторлик андозаларида молиявий ҳисоботни кузатиб борувчи аудиторлик хулосаларининг турлари ҳақида батафсил тўхталамиз.

2.1. Қўшимча шарҳ берилмаган шартсиз аудиторлик хулосалар

Маълумки, режали иқтисодиёт даврида назорат-тафтиш бошқармаларининг иш сифати мезони бўлиб, тафтишлар давомида аниқланган камомадларни айбдорлар томонидан туланиш даражаси ҳисобланган. Бу кўрсаткич бевосита тафтишнинг объективлиги, тафтиш аппаратининг мақсадга интилиши ва принципааллигига боғлиқ бўлган.

Аммо шуни қайд этиш керакки, умумий талқин бўйича иқтисодий самара бу ижтимоий харажатлар ва олинадиган наф ўртасидаги боғлиқликни акс эттиради. Кўриниб турибдики, бошқарувдек кўп қиррали фаолиятда аудитнинг

иқтисодий самарасини аниқлашга умумий тушунчаларда баҳо бериш мушкул, чунки ҳар доим ҳам аудит натижалари миқдорий баҳолашга мойил эмас. Албатта, профилактика, ноқонуний ишлар, кўзбўямачиликларни ҳар доим ҳам ўлчаб бўлмайди.

Юқорида айтиб ўтилгандек, аудит умумий қабул қилинган бухгалтерия қоидаларига асосан ўтказилади. Бу эса объектив хулоса бериш учун кенг қамровли мезон ҳисобланади. Аудитнинг мақсади ҳам тақдим этилган молиявий ҳисоботни қай даражада бухгалтерия қоидаларидан четланиш мезонини аниқлашга қаратилган. Аудиторлик хулосасида ҳам, албатта, бу мезон қай даражада эканлиги келтирилади.

Ривожланган мамлакатлар тажрибасига қараганда, 90% аудиторлик натижалари қўшимча тушунтиришсиз шартсиз аудиторлик хулосалари билан расмийлаштирилади. Бизнинг фикримизча, қуйидаги шартлар бажарилгандагина бундай стандарт хулосалар берилиши мумкин:

1. Ҳақиқат ҳисобот шакллари белгиланган тартибда тузилган ва молиявий ҳисоботга киритилган бўлса;
2. Аудит жараёнида умумий қабул қилинган андозаларга барча жабҳаларда риоя қилинган бўлса;
3. Етарли даражада исбот ва далиллар тўпланган ҳамда аудитор ўз вазифасини тўлиқ бажарганлиги ҳақида ишонч ҳосил қилса;
4. Молиявий ҳисобот умумий қабул қилинган бухгалтерия асосларига амал қилган ҳолда тақдим этилган бўлса;
5. Алоҳида ёритиб кўрсатиш ёки шарҳ бериш керак бўлган ҳолатлар аниқланмаган бўлса;
6. Молиявий ҳисоботга етарли даражада тушунтиришлар ва иловалар қилинган бўлса.

Стандарт аудиторлик хулосасини 2.1.3. чизмада келтиришга ҳаракат қилинди. Стандарт аудиторлик хулосалари турли аудиторлар томонидан турли шаклда ёзилиши мумкин, лекин унинг мазмуни доимо бир хил бўлади.

Ўзбекистон Республикасида 1992 йил 9 декабрда «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонун қабул қилинган, янги назорат шакли сифатида аудит маъсул мақомга эга бўлади. Тарихан қисқа давр ичида Республикада 2001 йилга

қадар 400 га яқин фирма Молия вазирлигининг ружсатнома-лицензиясини олган ва Адлия вазирлигида рўйхатга олинган бўлиб, шулардан 215 таси жисмоний шахслар томонидан таъсис этилган.

Қўшимча изоҳсиз стандарт аудиторлик хулосасининг схематик кўриниши

1 - Аудиторлик компаниясининг номи ва манзили
2 - Ҳисоботнинг номланиши
3 - Ҳисоботни олувчилар
4 - Кириш - 1 хат бошидан 2-хат бошигача бўлган текст - "Ҳақиқий тасдиқ"
5 - Чегара - 2 хат бошидан 3-хат бошигача бўлган текст - "Ҳақиқий тасдиқ"
6 - Фикр - 3 хат бошидан 4-хат бошигача бўлган текст - "Хулоса"
7 - Аудиторлик компаниясининг номи ва ҳолис аудиторлар имзоси
8 - Аудит хулосаси имзоланган сана
9 - Объектда аудит тугатилган сана

2.1.3-чизма. Қўшимча изоҳсиз стандарт аудиторлик хулосасининг схематик кўриниши.

Шуни қайд қилиб ўтиш керакки, ҳозирги кунда бу аудиторлик фирмалари томонидан тайёрланаётган хулосалар юқорида айтиб ўтилган халқаро андозалар даражасидан анча паст. Чунки ҳали ҳам текширишлар натижаси бўйича далолатнома (АКТ) тайёрлаш тушунчасини аудиторлик хулосаси билан чалкаштириш ҳоллари мавжуд ёки албатта далолатнома тузмай туриб, хулоса бериш мумкин эмас, деган фикрлар ҳам йўқ эмас. Аммо далолатнома бу «мутлоқ

назорат матни» бўлиб, унинг натижалари бўйича жиной иш ҳам очиш мумкин.

Текшириш далолатномаси бу икки ёқлама ҳужжат ҳисобланади, яъни ҳам текширувчилар, ҳам текширилувчилар томонидан имзоланади. Рус тилида «АКТ» сўзи фаолият тугалланганлик маъносини англатади ёки бошқача қилиб айтганда ёзма актда ҳар бир ҳарф маълум бир маънони беради: актдаги: а - абсолют, к - контроль, т - текст маъносини англатади. Ўзбек тилига таржима қилинса, акт - бу «мутлоқ назорат матни» деганидир ва ҳозирги кунда «акт» сўзи Ўзбекистонда далолатнома тариқасида таржима қилиниб, ишлатилмоқда.

Ю.А.Данилевскийнинг фикрича, «Аудиторлик текшириш натижаси аудиторлик далолатномаси билан расмийлаштирилиши ва ўз ичига молиявий-хўжалик фаолияти бўйича умумий баҳо, ҳисоб ва ҳисоботнинг юритилишини баҳолаш, таҳлилий ишларнинг ҳолати ва ҳисобни юритувчи кадрлар тавсифини олиши керак.

Бундан ташқари камчиликлар қайд этилиши ва аудитор улар бўйича ўз фикрини, бартараф этиш усулларини кўрсатиши зарур.

Аудиторлик далолатномаси корхона раҳбари, бош бухгалтери ва аудитор томонидан имзоланади.

Агар қайд этилган камчиликлар бухгалтерия ҳисоботига муҳим тарзда таъсир этмаса, аудитор аудиторлик хулосасини тузишга киришиши мумкин. Акс ҳолда аудитор ҳисобнинг тўғрилигини тасдиқлаш ва ҳисоботга баҳо беришдан бош тортиши керак. Фақат камчиликлар бартараф этилгач текширувчи ишини давом эттириб, хулоса беради»¹.

Аmmo бу фикрлар жаҳон аудит амалиётида бажарилаётган аудит ишлари ва унинг натижаларини расмийлаштириш тартибига бир мунча зид келади.

Юқорида айтилгандек, умумий аудит натижаларини маълум қилиш аудитнинг умумий қабул қилинган андозаларида ўз аксини топган. Албатта, бу хулосалар шартли аудиторлик хулосалари бўлиши мумкин. Бундай хулосалар тўғрисида кейинги параграфда батафсил тўхталамиз.

¹ Данилевский Ю.А. Аудит: организация и методика проведения // Москва: «Бухгалтерский учет»-1992- 79 с

Қўшимча изоҳсиз аудиторлик хулосаси

- 1 **Хуқуқий аудиторлик фирмаси «Хуқуқий мадад»
Холис бухгалтерлар
Офис: Тошкент вилояти, Қибрай тумани
Гулистон қишлоғи, Чимкент тракти:
тел.: 60-39-06, 60-30-18**
- 2 **Мустақил аудитор хулосаси**
- 3 **«Давлат» ХИФ акционерлари учун**
- 4 **Биз «Давлат» ХИФи 199Х ва 199У йиллар учун тақдим этган «Бухгалтерия баланси»; «Молиявий натижалар тўғрисида»ги ҳисобот; «Асосий воситалар ҳаракати тўғрисида»ги ҳисобот; «Пул оқимлари тўғрисида»ги ҳисобот ва «Хусусий капитал тўғрисида»ги ҳисоботларининг аудитини ўтказдик. Молиявий ҳисобот учун жавобгарлик фонд маъмурияти зиммасидадир. Биз ўтказган аудитимизга асосланиб, молиявий ҳисобот бўйича берган фикримиз учун жавобгармиз.**
- 5 **Аудит умумий қабул қилинган андозалар асосида ўтказилди. Бу андозалар бизда молиявий ҳисобот муҳим ноаниқликлардан холи эканлигига етарли ишонч ҳосил қилиш учун аудитни аниқ режалаштириш ва ўтказишни талаб қилади. Аудит тавлаб олиш усули билан ўтказилган ҳолда молиявий ҳисоботдаги суммаларни тасдиқлади. Шу билан бирга аудит қўлланилган бухгалтерия услубларини, маъмурият дастурларини баҳолади. Ўтказилган аудит фикр беришимиз учун тўлиқ асос бўла олади, деб ҳисоблаймиз**
- 6 **Бизнинг фикримизча, юқорида қайд этилган молиявий ҳисобот барча муҳим жиҳатлари бўйича ХИФ молиявий ҳолатини 31 декабр 199Х ва 199У йиллари учун тўғри акс эттирган. Компания фаолияти ва пул маблағларининг ҳаракати ҳам умумий қабул қилинган бухгалтерия услублари асосида ёритилган.**
- 7 **Хуқуқий аудиторлик фирмаси «Хуқуқий мадад». Ўзбекистон Республикаси сертификатланган бухгалтери Мусахоний Алишер**
- 8 **Аудит 18 феврал 199Х йилда тугатилди.**
- 9 **20 феврал 199Х йил.**

2.1.4-чизма. Қўшимча изоҳсиз аудиторлик хулосаси.

Айтиб ўтилган фикрлардан келиб чиққан ҳолда 2.1.3 чизмадан фойдаланиб, қўшимча изоҳсиз аудиторлик хулосасини келтирамиз (2.1.4 чизма).

Ҳисоботнинг мазмунидан қатъий назар 9 та бўғин ўзгаришсиз қолади. Улар қуйидагилардир:

1. Аудиторлик компаниясининг номи ва манзили.

Ўзбекистон Республикаси қонунчилигида аудиторлик фирмаси Адлия Вазирлигидан рўйхатга олиниши учун тўлиқ офиси жойлашган манзил ва офисда иш шароитлари мавжудлиги ҳақида тўлиқ маълумотнома бериши керак. Бу юридик манзил керакли ҳужжатларда акс эттирилади ва доимо аудиторлик фирмасини қидириб топиш мумкин.

2. Ҳисоботнинг номланиши. Аудит андозалари қўйган талабга кўра аудиторлик хулосаси, албатта, номланиши ва номланишда «мустақил» ёки «холис» деган сўз бўлиши шарт. Масалан: «Мустақил аудиторлар хулосаси» ёки «холис бухгалтер фикри». Бу талаб фойдаланувчиларга аудит ҳамма жабҳалари бўйича объектив ўтказилганлигини кўрсатиб туради.

3. Ҳисоботни олувчилар. Ҳисоботни олувчи компания, унинг акционерлари ёки директорлар кенгаши бўлиши мумкин. Умуман олганда ҳисоботни олувчилар акционерлар бўлмоғи лозим, чунки аудит компанияга ҳам, унинг директорлар кенгашига ҳам тобе эмас.

4. Кириш: 1-хат бошидан 2-хат бошигача бўлган матн. Бу қисмда учта функция бажарилади: *Биринчидан*, аудиторлик фирмаси томонидан аудит ўтказганлиги қайд этилади. Негаки бажарилган иш бу умумий кузатиш ёки тасдиқлаш хизматлари эмаслигини кўрсатиш керак. *Иккинчидан*, бу ерда аудитдан ўтказилган ҳисоботлар санаб ўтилган ва бу ҳисоботларни қайси санага тузилганлиги келтирилган. *Учинчидан*, бу ерда молиявий ҳисобот учун жавобгарлик маъмурият зиммасида эканлиги, аудиторлар эса фақат ҳисобот юзасидаги фикрлари учун жавобгарлиги келтирилган. Бу жумлаларни ёзишдан мақсад, зарур бухгалтерия асосларини танлашда ва бу асослар бўйича қарорлар қабул қилишда компания маъмуриятининг жавобгар эканлигини кўрсатишдир. Бундан ташқари, бу жумла компания маъмурияти ва аудиторлар ўртасидаги вазифаларни аниқлаштириб беради.

5. Чегара. 2-хат бошидан 3-хат бошигача бўлган матн. Бу ерда аудит давомида аудиторнинг бажарган ишлари келтирилган. Авваламбор, бу матнда аудитор умумий қабул қилинган андозаларга асосланиб, иш кўрилганлиги қайд этилган. Сўнг аудитнинг асосий жиҳатлари кўрсатилган.

Бу абзацда ўтказилган аудит чегаралари ёритилиб, унда ҳисобот муҳим хатодан холи бўлишига етарли даражада ишонч ҳосил қилиш аудитнинг мақсади эканлиги кўрсатилган. «Муҳим» деган сўзнинг кўрсатилиши аудитор фақат муҳим, аҳамиятли хатоларни кўрсатишга жавобгарлигини англатади. «Етарли даражада ишонч» деган сўзлар аудиторни мутлақ хатоларни аниқлаб топади, деган маънони англаш хато эканлигини кўрсатиб, аҳамиятли хатолар, меъёрлардан четлаш эҳтимоли бўлиши мумкинлигидан далолат беради. Бошқача қилиб айтилганда, аудит юқори даражада ишончни таъминлайди, лекин мутлақ кафолат бермайди.

Абзацнинг қолган қисмида йиғилган аудиторлик далиллари ҳақида фикр боради. Аудитор йиғган маълумотлар фикр бериш учун етарли эканлигини ва далилларни йиғиш танлаб олиш йўли билан ўтказилганлигини қайд этади. Агар кириш қисмида аудитор молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва мазмуни учун маъмурият жавоб беришини тасдиқлаган бўлса, бу абзацда у қўлланилган бухгалтерия асослари ва тақдим қилиш тартибининг баҳоланганлигини билдиради. Юқоридагилар асосида аудит давомида фикр бериш учун етарли муолажалар қилинганлигидан далолат бериш таъкидланади.

6. Фикр - 3-хат бошидан 4-хат бошигача бўлган матн . Қўшимча тушунтириш берилмаган шартсиз хулосанинг сўнгги қисмида аудиторнинг хулосаси келтирилади. Бу қисм шунчалик муҳимки, кўпинча аудиторлик хулосаси «аудитор фикри» деб юритилади. Умуман «бизнинг фикримизча» деган сўзлар мутлақ ишонч ҳосил қилиш мумкинлигини рад этади, яъни хулосалар мутахассиснинг фикрлаши маҳсули эканлагидан далолат беради. Бундан ташқари аудитдан ўтган ҳисоботда доимо маълумот таваккалчилиги мавжуд эканлигини қайд этиш керак.

Фикрни маълум қилиш абзаци биринчи ва тўртинчи умумий қабул қилинган аудит андозалари билан бевосита боғлиқ (2.1.2 чизмага қаралсин). Аудиторнинг олдига

қўйилаётган талаб шундан иборатки, у молиявий ҳисобот бўйича тўла фикр бериши ва текширилаётган компания умумий қабул қилинган бухгалтерия асосларига риоя қилишини аниқлаши керак.

Аудиторлик хулосасининг зиддиятли томонларидан бири - бу «тўғри акс эттирган» деган сўзлардир. Агар компания умумий қабул қилинган бухгалтерия услубларига тўла риоя қилган бўлса, унинг молиявий ҳисоботи ҳар доим ҳам тўғри, ҳаққоний бўладими ёки бу сўзлар кўпроқ ва чуқурроқ маънони англатадими? Шуни қайд этиш керакки, ривожланган мамлакатларда аудит натижалари бўйича судлашилганда судлар кўпинча аудиторларни умумий қабул қилинган бухгалтерия услубларидан чуқурроқ текшириш олиб боришади, деган хулосага келади. Кўпчилик аудиторлар эса молиявий ҳисобот умумий қабул қилинган бухгалтерия услубларига мос бўлса, у корхона иш фаолиятини тўғри акс эттиради, деб ҳисоблашади. Маълумотда хато йўқлигига ишонч ҳосил қилиш учун, бизнинг фикримизча, чуқурроқ хўжалик муомалаларини текшириш, унинг мазмунига эътибор бериш керак.

7. Аудиторлик компаниясининг номи ва холис аудиторлар имзоси. Бу ерда аудиторлик фирмасининг номини келтириш муҳимдир, чунки аудит учун касбий ва юридик жавобгарлик аудиторлик фирмаси зиммасидадир.

8. Аудит хулосаси имзоланган сана.

9. Объектда аудит тугатилган сана кўп ҳолларда маълум бир кун бўлади. Бу сананинг муҳимлиги шундаки, шу кунгача аудитор жавобгар бўлади. Масалан, баланс 31 декабрь 2004 йил билан тугатилган бўлса ва аудиторлик хулосаси 20 февраль 2005 йил билан имзоланган бўлса, аудитор 20 феврал 2005 йилга қадар текшириш ўтказишга ҳаракат қилинганлигини англатади.

Шундай қилиб, аудит натижаси бўйича бериладиган хулосанинг қисмларини бўғинларга ажратиб, таҳлил қилишни ва қисқа шаклда катта мазмун беришни аудит натижалари бўйича тўла ҳисоботни ошкор бўлмаслиги, яъни аудит маълумотларининг конфиденциаллиги тақозо этилади.

Ўзбекистон иқтисодининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида, аудиторлик фаолиятида, ҳозирги кунда юқорида келтирилган таклифлар асосида иш юритиш ва хулоса тайёрлаш ўта муҳим, деб ҳисоблаймиз.

2.2. Қўшимча шарҳ берилмаган, тушунтириш қисми мавжуд ёки шакли ўзгарган аудиторлик хулосалари

Молиявий-хўжалик фаолиятининг аудити бу жуда мураккаб жараён бўлиб, унда ҳар доим ҳам ижобий натижаларга эришилавермайди. Чунки кишилик жамияти мавжуд экан, унда кўзбўямачиликлар, алдашлар, маълумотни бузиб кўрсатиш натижасида фойдаланувчиларда нотўғри хулоса келтириб чиқариш ҳоллари, булардан ташқари янглишиш, маълум меъёрларни билмаслик оқибатида нотўғри ечимлар қабул қилиш мавжуд бўлади. Шу сабабли аудит жараёнида аниқланган камчиликларни хулосада қисқа, аниқ ва махфий томонларини ошкор қилмай келтириш зарур бўлади. Бу зарурият ўз аксини аудит стандартларида ҳам топган.

Қўшимча шарҳ берилмаган, тушунтириш қисми мавжуд ёки шакли ўзгарган аудиторлик хулосалари аудитор қўшимча маълумот бериш зарур, деб топганда ёки буни қонун талаб қилганда тайёрланади.

Агар аудитор талаб даражасидаги натижага келмаса ёки молиявий ҳисобот компания иш фаолиятини тўғри акс эттирмаган деб ҳисобласа, унда тушунтириш қисми келтирилган хулоса беради.

Тушунтириш абзаци киритиш ёки ҳисоботнинг шаклини ўзгартиришга сабаб бўладиган ҳолатларни келтириб ўтишга ҳаракат қиламиз:

1. Муҳим ноаниқликлар мавжуд бўлса.
2. Ҳисобни юритишда мантиқ бўлмаса ва тартиб бузилган бўлса.
3. Умумий бухгалтерия услубларига риоя қилинмаган бўлса.
4. Алоҳида ўзига хос ҳолатлар мавжуд бўлса.
5. Аудиторлик хулосаси бошқа аудиторларга тааллуқли бўлса.

Бу ҳолатларнинг моҳиятини тўлароқ очиб, уларни ўрганиб чиқишни мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз.

Муҳим ноаниқликлар мавжуд бўлса, молиявий ҳисобот тайёрлаш пайтида компания маъмурияти маълум миқдордаги прогноз баҳолашларини амалга оширади. Шу жумладан, айрим активлар бўйича амортизация муддатларини

белгилаш, дебиторлик қарзларини узиш муддатларини аниқлаш, товар-моддий бойликларнинг ликвидлиги кабилар ва бошқалар. Кўпинча бу саволларга мос жавоб топиш осон.

Аммо айрим ҳолларда аудитор шундай ҳолат билан тўқнашиши мумкинки, ҳисобот тузиш пайтида у ёки бу савол бўйича объектив прогноз қилиш мушқул бўлади. Бундай ҳолат «ноаниқликлар ҳолати» деб аталади. Мисол тариқасида келгуси давр харажатларини ҳисобдан чиқариш мумкинлиги имконияти, суд қарорига кўра олиш ёки тўлаш мумкин бўлган суммалар мавжудлиги, дебиторлик қарзини қоплаш имконияти мавжудлиги ва зарурий молиялаштиришга йўл ҳамда унинг мавжудлигини келтириш мумкин. Айрим ҳолларда корхонанинг келгусида фаолият юргизиши мумкинлиги ҳақида гумон туғилиши мумкин. Бу ҳолатни қуйидаги омиллар вужудга келтиради:

1. Хўжаликда доимо такрорланиб турувчи аҳамиятли зарарлар мавжуд бўлса ёки доимий айланма маблағларининг тақчиллиги кузатилса;

2. Компания ўз қарзларини белгиланган муддатда тўлаш имкониятига эга бўлмаса;

3. Йирик мижозлардан маҳрум бўлганда, қутилмаган фавқулодда ҳолатлар вужудга келганда ёки ходимлар билан муносабатларда муаммолар юзага келганда;

4. Судлашувлар, юридик муаммолар ва бошқа фирманинг келажақда иш юритишига тўсиқ бўлиши мумкин бўлган ҳолатлар мавжуд бўлса;

5. Давлат сиёсати ёки қонунчилиги ўзгариб қолса ва ҳоказо.

Агар юқоридаги ҳолатлар мавжуд бўлса, аудитор компания яқин келажақда фаолият қилиши мумкинлигини аниқлаши керак. «Яқин келажақ» деганда кўп ривожланган мамлакатларда аудит қилинган молиявий ҳисобот санасидан кейинги бир йил тушунилади. Агар аудитор компаниянинг яқин келажақда фаолият кўрсатишига гумон қилса, унда «Муҳим ноаниқлик ҳолати» қайд этилади.

«Муҳим ноаниқлик ҳолати» аниқланса, аудитор авваламбор уни молиявий ҳисоботда ва шу жумладан, иловаларда акс эттирилганлигини ёки йўқлигини аниқлаши керак. Масалан, мижозга қарши судлашув олиб борилаётган бўлса ва бу сумма суғурта йўли билан қайтариб олинishi

мумкин бўлган суммадан катта бўлса, бу ҳолат, албатта, иловаларда акс эттирилиши керак.

Агарда ҳолат иловаларда етарли даражада акс эттирилган бўлса ҳам, аудитор ўз хулосасида қўшимча «ноаниқлик ҳолати» мавжудлиги ҳақида абзац киритиши керак. Бунинг учун қуйидаги ҳолатлар бажарилиши керак.

I. «Ноаниқлик ҳолати» бўлса:

1. Ноаниқлик эҳтимолдан холи эмас ва аҳамиятли;
2. Ноаниқлик жуда ҳам эҳтимолли ва;
 - а) Ноаниқлик эҳтимоли кичик эмас, балки катта ёки
 - б) ноаниқликнинг аҳамиятлилиги катта.

II. «Муҳим ноаниқлик ҳолати» бўлса. Компания ўз фаолиятини яқин келажакда давом эттириши тўғрисида катта гумон бўлса.

Ноаниқлик ҳолати мавжуд пайтдаги тушунтириш абзаци

1 }
2 }
3 }
4 }
5 }
6 }

2.1.4 чизма каби

7

Молиявий ҳисоботга қилинган 19-иловада қўрсатилишича, компания суд олдида жавобгар экан, яъни унга авторлик ҳуқуқларини бузганликда айб қўйилган. Даъвогарлар зарарни қоплашни ва муаллифлик тўловларини ундириш устидан суд ишчи очишган. Компания ҳам, ўз навбатида, қарши суд иши қўзгаган. Ҳозирги пайтда бирламчи суд тергови амалга оширилмоқда. Айни даврда бу судлашувдан қандай натижа чиқиши номаълум. Тақдим этилган молиявий ҳисоботда суд қарори бўйича тўлаш зарур бўлса, захиралар кўзда тутилмаган.

8

9 }

2.1.4 чизма каби

2.2.5-чизма. Ноаниқлик ҳолати мавжуд пайтдаги тушунтириш абзаци.

Қўшимча абзац киритишдан мақсад фойдаланувчиларни ноаниқликдан огоҳ қилишдир. Бу иш ноаниқлик молиявий ҳисоботда бевосита акс эттирилган бўлишидан ёки молиявий ҳисоботни чуқур таҳлил қилиш йўли билан топилиши

мумкинлигидан қатъий назар бажарилиши лозим (2.1.6 чизма).

Шакли ўзгарган тушунтириш қисми мавжуд аудиторлик хулосасида ҳам изоҳсиз стандарт аудиторлик хулосаси каби 1 дан 6 қисмга қадар (2.1.3 чизма) шакл бир хил бўлади. Тушунтириш абзаци 6-«фйкр» қисмдан сўнг қўшилади. Масалан, (2.2.5 чизма).

Компания ўз фаолиятини давом эттириши ҳақида муҳим ноаниқлик мавжуд шароитидаги тушунтириш абзаци

1 }
2 }
3 }
4 }
5 }
6 }

2.1.4 чизма каби

7

Молиявий ҳисобот «Давлат» ХИФи ўз фаолиятини давом эттириши муқаррар эканлигига асосланган ҳолда тайёрланган. Аммо молиявий ҳисоботга қилинган 8-иловада компания барқарор зарарлар кўрганлиги ва буш маблағлар тақчиллиги мавжудлигини кўрсатган. Бу нарса компаниянинг келажакда фаолият кўрсатишини гумон остига қўяди. Компания маъмуриятининг режалари ҳам 8-иловада келтирилган. Молиявий ҳисобот бу ҳолатдан чиқиш вариантларини тартибга солиш йўлларини ўзида акс эттирмаган.

8 }

9 }

2.1.4 чизма каби

2.2.6-чизма. Компания ўз фаолиятини давом эттириши ҳақида муҳим ноаниқлик мавжуд шароитидаги тушунтириш абзаци.

Ҳисоботни юриштида мантиқ бўлмаса ва тартиб бузилган бўлса. Аудитор бухгалтерия услубларини қўллашда қўйилган хатолар, яъни тартиб, кетма-кетлик мавжудлигини ҳам аниқлаши керак. Бошқача қилиб айтганда, олдинги ҳисобот давридаги қўллашлар ҳозирги ҳисобот давридагига мос келиш-келмаслигидир. Умумий қабул қилинган бухгалтерия андозаларига асосан, бухгалтерия услублари иложи борича

яхшироқлари томон ўзгартирилиши мумкин ва бу ўзгартиришнинг сабаблари батафсил тушунтирилиши керак. Агарда бундай ўзгаришлар бўлган бўлса, аудитор ўз хулосасини ўзгартириши керак. «Фикр» абзацидан сўнг тушунтириш абзаци қўшилади ва бу ўзгартириш қайси иловада акс эттирилганлиги кўрсатилади. Бу абзац аудиторнинг амалга оширилган ўзгаришга розилигини кўрсатади. Агарда аудитор бу ўзгаришларни ўринсиз деб топса, унда умумий бухгалтерия принциплари бузилган деб қаралади ва аудиторлик хулосасида қўшимча шарҳ берилади (2.2.7 чизма). Бу ҳақда кейинги параграфларда тўхталамиз.

Ҳисоб принциплари ўзгаргандаги тушунтириш абзаци

1 } 2 } 3 } 4 } 5 } 6 }	2.1.4 чизма каби
7	Молиявий ҳисоботга қилинган 7-иловада кўрсатилишича, компания 199X йилда ўзининг амортизация ҳисоблаш усулларини ўзгартирган.
8 } 9 }	2.1.4 чизма каби

2.2.7-чизма. Ҳисоб принциплари ўзгаргандаги тушунтириш абзаци.

Тартиб ва таққослаш. Аудитор доимо ҳисобдаги тартиблиликка таъсир этувчи ўзгаришларни, таққослашга таъсир этувчи ўзгаришлардан ажрата билиши керак (2.2.5 жадвал).

Агар таққослашга таъсир этувчи ўзгаришлар ўз муҳимлиги бўйича қўшимча абзац талаб қилмаса, унда зарур тушунтиришлар молиявий ҳисобот иловаларида акс эттирилиши керак. Лекин мижоз иловаларда тушунтириш

беришни хоҳламаса, унда аудиторлик хулосасига қўшимча абзац киритиш зарур бўлади.

2.2.5 Жадвал

Тушунтириш абзаци талаб қиладиган тартиб ва таққослашларга таъсир қилувчи ҳолатлар

Бухгалтерия принципларининг тартиблигига таъсир этувчи ўзгаришлар	Абзац шарт ёки шарт эмас	Таққослашга таъсир этувчи ўзгаришлар	Абзац шарт ёки шарт эмас
1	2	3	4
1. Бухгалтерия принципларини қўллашдаги ўзгаришга товар моддий бойликларини баҳолашда ФИФО методидан АВЕКО методига ўтиш	шарт	1. Баҳолаш сиёсатининг ўзгартирилиши - активлар амортизацияси даврининг қисқартирилиши	шарт эмас
2. Корхонанинг ўзидаги ўзгариш - яна бир корхонанинг консолидациялашган молиявий ҳисоботга қўшилиши	шарт	2. Хатоларни тузатиш - Бухгалтерия принципларини қўллашга тааллуқли бўлмаган хатолар, масалан, ўтган йиллардаги арифметик хатолар	муҳим хато бўлмас шарт эмас
3. Айрим хатоларни, яъни бухгалтерия принципларини қўллашдаги хатоларни умумий қабул қилинмаган бухгалтерия принципларидан умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларига ўтиш орқали тузатиш, шу жумладан натижавий хатони тузатиш	муҳим хато бўлмас шарт	3. Молиявий маълумотни шакли ва тақдим этиш тартиби ўзгартирилган бўлса	шарт эмас
		4. Муҳим ҳўжалик муомалалари билан боғлиқ ўзгаришлар - қарам корхонани сотиш ёки тадқиқот ишларининг янги турлари	Агар мижоз тушунтириш бермаса шарт

Шуни қайд этиб ўтиш керакки, бухгалтерия принципларида ташкилот таркибига корхонани бирлаштирганда назорат ва ҳисоб усулига ўзгариш кириши мумкинлиги қайд этилмоқда. Бизнинг фикримизча, бундай ўзгаришлар 50 фоиздан ошиқ акцияга эгалик қилинганда амалга ошади. Яъни бухгалтерия ҳисоби нуқтаи назаридан назорат тўла амалга оширилади. Бошқача қилиб айтганда, назорат пакети акцияларига эгалик қилинганда корхоналар

ўртасида бош корхона ва қарам корхона муносабатлари вужудга келади.

Бундай ҳолатларда ҳар бир компания юридик шахс мақомини сақлаб қолади ва ҳар бири алоҳида молиявий ҳисобот тайёрлайди, лекин улар бир ҳужалик объекти сифатида қаралади. Шу сабабли улар консолидациялашган молиявий ҳисобот тайёрлашлари ҳам керак.

Шундай қилиб, акционерлик капиталига узоқ муддатли инвестициялар қилинганда, аудитор эътибор қаратиши керак бўлган ҳолат - бу неча фоиз акция эгаси бўлинганлигидир ва қай ҳолатда бухгалтерия принципларининг тартиблилигига таъсир этувчи ўзгаришлар вужудга келишидадир.

Бизнинг фикримизча, бу фоизларни қуйидаги жадвалда бўлиб чиқиши ва эгалик қилиш даражасига қараб ҳисоб усулларининг белгиланиши мақсадга мувофиқ бўлади. Жадвални ишлаб чиқишда халқаро тажрибалар назарда тутилган (2.2.6 жадвал).

2.2.6 Жадвал

Акционерлик капиталига қўшилган ҳиссага қараб назорат даражаси

Эгалик даражаси ва назорат	Акциялар миқдори, %	Ҳисоб усули
Таъсир қилмайдиган ва назорат олиб борилмайдиган ҳолат	20 дан кам	Сотиб олиш бозор қиймати бўйича тартибга солинади: инвестициялар аввал бошланғич қийматида ҳисобланиб, сўнг бозор қиймати бўйича тартибга солинади
Таъсир ўтказадиган, лекин назорат олиб борилмайдиган ҳолат	20 ва 50 оралиғида	Ҳисоб методи шахсий капитал ҳисоби каби: инвестициялар аввал бошланғич қийматида ҳисобга олинади, сўнг инвесторнинг фойдадаги улуши қўшилади (зарар бўлса айириб ташланади) ва дивидендлар айириб ташланади
Нazorat олиб бориладиган инвестициялар	50 дан ошди	Консолидациялашган молиявий ҳисобот тузилади

Компаниянинг 20 фоиздан ошди акциясига эгалик қилиш, унга таъсир қилиш учун етарли, деб ҳисоблаймиз. Бундай ҳолда компания акцияларини олган корхонанинг омадини ҳам, йўқотишларини ҳам пропорционал ҳолда ўзига олади. Бундай ҳолда унинг ўзи компания устидан назорат олиб бора олмайди ва ҳолис аудиторларга, уларнинг

ҳисоботларига ишониши мумкин, холос. Шунини қайд этиш керакки, 20 ва 50 фоизлар оралиғида акцияларга эғалик қилиш бу акционер компаниясининг тўла фаолият сиёсатига таъсир қилиш демакдир. Албатта, 50 фоиздан ошиқ, яъни акцияларни назорат пакетига эғалик - бу бухгалтерия ҳисоби нуқтаи назаридан назорат дегани. Бундай ҳолда аудиторлик назорати ва унинг хулосасида қўшимча абзац киритилиши шарт ва зарур бўлса, қарам корхоналарда ҳам текшириш ўтказилади.

Аудиторнинг умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларидан четлатиш ҳолатини тасдиқлаш. Касбий этик кодексда кўрсатилишича, айрим ностандарт ҳолларда умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларидан четлаш ҳолларида қўшимча тушунтириш абзаци ёки салбий хулоса талаб қилинмайди.

Аммо тушунтириш абзаци киритилмаганлигини аудитор асослаб бериш керак ва у қўшимча абзацда умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларидан четлашилмаса, салбий натижага олиб келишини келтириб бериши шарт, деб ҳисоблаймиз.

Алоҳида ўзига хос ҳолатларнинг мавжудлиги. Айрим ҳолларда аудитор молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган у ёки бу конкрет ҳолатларни тушунтиришсиз хулоса бермоғи шарт бўлмаганлигидан қатъий назар ажратиб кўрсатиши керак. Бундай тушунтирувчи маълумот алоҳида абзацда келтирилиши зарур. Мисол тариқасида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- ностандарт хўжалик муомалалари;
- баланс тузилгандан сўнг бўладиган муҳим воқеалар;
- молиявий ҳисоботларни йиллар бўйича таққослашга таъсир қилувчи ҳисобдаги ўзгаришлар.

Аудиторлик хулосаси бошқа аудиторларга тааллуқли бўлса. Айрим ҳолларда текширилаётган компания кенг тизимли бўлиб, бир неча филиал ёки бўғинлари мавжуд бўлади. Бундай ҳолларда аудитнинг бир қисми бошқа аудиторлик фирмаларининг кўмағида амалга оширилиши мумкин. Бунда аудит натижалари қандай расмийлаштирилиши керак? Бундай ҳолатнинг бир неча кўриниши устида тўхталамиз:

1. Аудиторлик хулосасида кўрсатма келтирилмайдиган ҳолат. Бунда ёрдамчи аудиторнинг иш кўлами бош

аудиторнинг кузатувчи остида бўлса ёки ёрдамчи аудитор томонидан ҳисоботнинг муҳим жабҳалари текширилмаган бўлса. Аммо бошқа аудитор доимо ўз хулосаси ва бажарган иши учун жавобгар бўлади.

2. Аудиторлик хулосасида кўрсатма берилиши. Бундай хулосалар ҳамкорликдаги хулосалар дейилади ва бошқа аудитор томонидан бажарилган ишни кўриб чиқиш самарасиз ёки у томонидан текширилган молиявий ҳисоботнинг қисмлари муҳим бўлса тузилади. Ҳамкорликда тайёрланадиган хулосани келтиришга ҳаракат қиламиз (2.2.8 чизма).

Бундай ҳисоботларда аксарият бошқа аудиторлар томонидан текширилган молиявий ҳисобот мутлақ катталик сифатида келтирилади. Қуйида бундай хулосага мисол келтирамиз:

Стандарт ҳамкорликдаги аудиторлик хулосаси

2.1.3. чизма каби	1
	2
	3
4-	ўзгарган шаклда
5-	ўзгарган шаклда
6-	ўзгарган шаклда
2.1.3. чизма каби	7
	8
	9

2.2.8-чизма. Стандарт ҳамкорликдаги аудиторлик хулосаси.

Ҳуқуқий аудиторлик фирмаси «Ҳуқуқий мадад».

Холис бухгалтерлар.

Офис: Тошкент вилояти Қибрай тумани Гулистон кишлоғи.

Чимкент тракти.

тел.: 60-39-06, 60-39-18.

Мустақил аудитор хулосаси.

«Давлат» ХИФи акционерлари учун.

Биз «Давлат» ХИФи 2004 ва 2005 йиллар учун тақдим этган консолидациялашган бухгалтерия баланси ва мувофиқ консолидациялашган «Молиявий натижалар» тўғрисидаги ҳисобот; «Асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги» ҳисобот; «Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот» ва «Хусусий капитал тўғрисидаги» ҳисоботларининг аудитини ўтказдик. Молиявий ҳисобот учун жавобгарлик фонд маъмурияти зиммасидадир. Биз фақат ўтказган аудитимизга асосланиб, молиявий ҳисобот бўйича берган фикримиз учун жавобгармиз. Биз «Давлат» ХИФнинг Фарғона вилояти бўйича қарам корхонасининг молиявий ҳисоботини аудитдан ўтказмадик. Бу қарам корхонада 31 декабрь 2004 йилга «Давлат» ХИФи 75 фоиз низом капиталида улушга эга. Ҳисоботда кўрсатилишича, умумий активлар миқдори 31 декабрь 2004 ва 2005 йиллар учун 1.732.000 ва 1.916.000 сўмни, ялпи фойда 1.016.000 ва 1.200.100 сўмни ташкил қилган. Бу филиал ҳисоботи бошқа аудиторлар томонидан текширилди ва бизга хулосалари тақдим этилди. Шу сабабли «Давлат» ХИФи Фарғона вилояти филиали бўйича бизнинг фикримиз бошқа аудиторлар фикрига асосланган ҳолда берилди.

Аудит умумий қабул қилинган андозалар асосида ўтказилди. Бу андозалар биздан молиявий ҳисобот муҳим ноаниқликлардан холи эканлигига етарли ишонч ҳосил қилиш учун аудитни аниқ режалаштириш ва ўтказишни талаб қилади. Аудит танлаб олиш усули билан ўтказилган ҳолда молиявий ҳисоботни тасдиқлайди. Шу билан бирга аудит қўлланилган бухгалтерия услубларини, маъмурият дастурларини баҳолади. Ўтказилган аудит ва бошқа аудиторлар томонидан тақдим эгилган хулоса фикр беришимиз учун тўлиқ асос бўла олади, деб ҳисоблаймиз.

Фикримизча, ўтказилган аудит ва бошқа аудиторлар хулосасига асосланган юқорида қайд этилган консолидациялашган молиявий ҳисобот барча муҳим жиҳатлари бўйича «Давлат» ХИФи молиявий ҳолатини 199Х ва 199У йиллар учун тўғри акс эттирган. Компаниянинг фаолияти ва пул маблағларининг ҳаракати ҳам умумий қабул қилинган бухгалтерия принциплари асосида ёритилган.

Ҳуқуқий аудиторлик фирмаси «Ҳуқуқий мадад».

Ўзбекистон Республикаси сертификатланган.

бухгалтери Мусахоний Алишер.

20 феврал 2005 йил.

Аудит 18 феврал 2005 йилда тугатилган.

Қўшимча шарҳ берилган хулоса тақдим этиш. Бош аудитор ўз фикрини қўшимча шарҳ билан тақдим этишга қарор қилиши мумкин. Бундай фикр бериш ёки умуман фикр беришдан бош тортиш муҳимлик даражасига боғлиқ бўлиб, бош аудиторни бошқа аудитор бажарган иши қониқтирмаса ва у ўзига жавобгарликни олишни хоҳламаса, амалга оширилади. Агарда бошқа аудитор ўз фикрини қўшимча шарҳ билан тақдим этса, бош аудитор ҳам қўшимча шарҳ бериш ёки бермасликни ҳал қилиши керак. Юқорида

келтирилган фикрларни умумлаштириб, қуйидаги жадвалда келтиришга ҳаракат қиламиз (2.2.7 жадвал).

2.2.7. Жадвал

Бош аудитор бошқа аудиторлар хизматидан фойдаланганда тайёрланадиган аудиторлик хулосаларининг тури

Бош аудиторнинг жавобгарлик даражаси	Аудиторлик хулосасининг тури
Бош аудитор бошқа аудиторнинг иши учун жавобгарликни ўз бўйига олса	Қўшимча шарҳ берилмаган шартсиз аудиторлик хулосаси
Бош аудитор жавобгарликни бошқа аудиторлар билан тенг бўлса	Шакли ўзгартирилган қўшимча шарҳ берилмаган ҳамкорликдаги аудиторлик хулосаси
Бош аудитор бошқа аудиторнинг иши учун ҳеч қандай жавобгарлик олмаса ёки бошқа аудитор ўз хулосасида муҳим қўшимча шарҳ берган бўлса	Қўшимча шарҳ берилган шартли аудиторлик хулосаси ёки фикр беришдан бош тортиш

2.3. Қўшимча шарҳ берилмаган хулосалар тақдим этишдан четлашиш шартлари ва муҳимлик даражасини белгилаш

Аудит натижалари бўйича ҳар доим ҳам олдинги бобларда қайд этилгани каби ижобий хулосалар бўлавермайди. Қандай ҳолларда стандарт аудиторлик хулосалари беришдан четлашиш ҳоллари бўлади? Бу саволга жавоб бериш учун қуйидаги шароитларни кўриб чиқамиз:

1. Молиявий ҳисобот умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларидан четлашган ҳолда тузилган. Масалан, асосий воситалар ва товар-моддий бойликларни баҳолаш нотўғри амалга оширилган бўлса.

2. Аудитор мустақил шахс бўлмаса. Мустақиллик шартлари «касбий этик кодексда» белгиланган.

3. Аудиторлик назоратининг кўлами чегаралаб қўйилган бўлса.

Аудит кўламининг чегараланиб қолиши аудитор молиявий ҳисоботни умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларига мослигини тасдиқлаш учун етарли далиллар

туспай олмаган бўлса, рўй беради. Бундай ҳолат иккита сабаб оқибатида вужудга келади: чегаралаш мижоз томонидан бўлиши ёки маълум ҳолатлар оқибатида мижозга ҳам аудиторга ҳам боғлиқ бўлмаслиги мумкин. Мижоз томонидан чегараланишга мисол тариқасида маъмуриятнинг муҳим дебиторлик қарзлари бўйича аудиторга маълумотнинг ҳаққонийлигини тасдиқлаш борасида текшириш олиб бориш учун имконият бермаслигини ёки товар-моддий бойликлар қолдигининг ҳаққонийлигини аниқлаш учун инвентаризация ўтказишга рухсат бермаслигини келтириш мумкин. Ҳозирги кунда бундай ҳолатлар Ўзбекистон иқтисодидаги аудитор ва мижозлар олдидан жуда кўп учрамоқда ҳамда очикдан-очик шартнома тузишда чегара белгилаб олинмоқда. Бизнинг фикримизча, бундай ҳолат аудит умумий принципларига зид бўлиб, сифатли текшириш олиб боришга тўсқинлик қилади.

Бундай ҳолатлардан биронтаси учраса ҳам қўшимча шарҳ берилмаган хулоса тақдим этишдан четлашилади. Бу шароитда қуйидаги типдаги хулосалар тайёрланади: *салбий хулоса; фикр беришдан бош тортиш* ва *шарҳланган хулоса*. Бундан ташқари айрим ҳолларда аудитдан ўтказилмаган молиявий ҳисобот тўғрисидаги хулоса ҳам бериш мумкин. Бошқача қилиб айтганда, бундай хулосалар аудиторлик хулосаси ҳисобланмайди. Фаолиятнинг айрим жабҳаларини текшириш, ички хўжалик тизимининг таҳлили каби ишлар амалга оширилганда махсус турдаги аудиторлик хулосалари тайёрланади. Бундай хулосалар ҳақида кейинги қисмларида батафсилроқ тўхталамиз.

Салбий хулосалар. Аудитор молиявий ҳисобот шу қадар бузиб кўрсатилганки, у фойдаланувчини фақат чалғитади ва компания молиявий фаолиятини умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларига асосланган ҳолда тўғри акс эттирмаган, деб ҳисобласа тузилади. Салбий хулоса аудитор зарур текшириш муолажалари ўтказиб, молиявий ҳисобот талабга жавоб бермаслигига тўла ишонч ҳосил қилгандан сўнг берилади. Бундай ҳолат амалиётда кам учрайди ва салбий хулосалар ҳам кам ёзилади.

Фикр беришдан бош тортиш. Аудитор молиявий ҳисобот фаолиятни аниқ акс эттиришга ишонч ҳосил қилмаса, фикр беришдан бош тортиши мумкин. Бундай ҳол аудит кўлами чегаралаб қўйилган бўлса ёки аудитор ва мижоз бир-биридан маълум жабҳаларда боғлиқ бўлиб қолса, вужудга келади.

Касбий этик Кодексида акс этган бундай ҳолат аудиторга фикр беришга қаршилиқ қилади. Салбий хулосадан фарқли фикр беришдан бош тортиш аудиторда маълумот тақчиллиги сабабли вужудга келади.

Шарҳланган аудиторлик хулосалари. Бундай хулосалар аудит кўлами чегараланган бўлса ёки умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларидан четлашиш ҳоллари мавжуд бўлса тийёрланади. Шарҳланган хулоса аудитор молиявий ҳисобот фаолиятни умуман тўғри акс эттирган, деб ҳисобласагина тақдим этилади. Фикр беришдан бош тортиш ёки салбий аудиторлик хулосалари аудитор кўрилайётган ҳолатларни юқори даражада муҳим, деб ҳисоблаган тақдирдагина тақдим этилади.

Шарҳланган аудиторлик хулосаларида шарҳ аудит чегараси ёки аудитор фикрига тааллуқли бўғинларда келтирилиши мумкин. Яъни аудитор зарур, аудит андозаларида талаб қилинган даражагача етарли маълумот тўплай олмаган бўлса, бундай хулоса беради (2.3.9 чизма). Шунинг учун шарҳланган аудиторлик хулосалари мижоз томонидан аудит кўлами чегаралаб қўйилган ёки аудитни тўлақонли ўтказишга тўсиқ бўлувчи омиллар вужудга келганда ишлатилади. Шарҳ аудитор фикрига тааллуқли бўлса, молиявий ҳисобот умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларига мос эмаслигидан далолат беради.

Аудитор шарҳланган хулоса берадиган бўлса, у ҳар доим фикр бериш абзацида «ҳисобга олмаганда» деган иборани қўллаши керак. Бундан аудиторни умуман молиявий ҳисобот маълумотлари қониқтиради, лекин айрим жабҳаларни ҳисобга олмаган ҳолда, деган фикр чиқади. Шарҳланмаган хулосаларда «ҳисобга олмаганда» деган иборани ишлатиш мумкин эмас. Шарҳланган хулоса беришга олиб келадиган шароитларни 2.3.8 жадвалда келтирамыз.

Шундай қилиб, хулоса учта абзацдан иборат бўлса, аудит давомида муҳим камчилик аниқланмаганидан далолат беради.

Хулосада учта абзацдан кўпроқ абзац мавжуд бўлса, шарҳ берилганлигидан ва тушунтириш амалга оширилиши кераклигидан далолат беради. Шарҳланган хулосага мисол келтирамыз.

Айрим ҳолларда аудитор фикр беришдан бош тортиши мумкин, яъни аудит чегара кўлами етарли даражада кенг

бўлмаса. Бунда аудитор фикр бериш учун етарли муолажалар амалга ошириш имкони бўлмаса ёки бошқа ҳар хил объектив ва субъектив сабаблар мавжуд бўлсагина, ҳисобот юзасидан фикр беришдан бош тортади.

2.3.8 Жадвал

Шарҳланган аудиторлик хулосалари беришни тақозо этадиган шароитлар

Шароит	Шарҳ мазмуни
1. Аудит қўлами мижоз томонидан ёки шароит туфайли чегараланган бўлса	Хулосанинг чегара қўлами ва фикр бериш бўғинларида «ҳисобга олмаганда» жумласи ишлатилади
2. Ҳисобот умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларига мос бўлмаса	Хулосанинг фақат фикр бериш бўғинида «ҳисобга олмаганда» жумласи ишлатилади

Шуни қайд этиш керакки, фақат фикр беришдан бош тортиб, хулоса берилганда ҳам қўшимча изоҳсиз аудиторлик хулосаси каби учта абзац мавжуд бўлади. Яъни 4-5-6 (2.3.10 чизма).

Аудит чегара қўллаши ва фикр бериш бўғинларига тааллуқли шарҳланган аудиторлик хулосаси

1 } 2 } 3 }	2.1.4 чизма каби
4 -	Кейинги абзацда келтирилганларни ҳисобга олмаганда, биз «Давлат» ХИФи 2004 ва 2005 йиллар учун тақдим этган бухгалтерия баланси. . (қолган қисми 2.1.3 чизма каби)
5 -	Биз фонд томонидан 2.750 минг сўм миқдордаги суммани бошқа вилоятдаги филиалга инвестиция қилганлигини тасдиқловчи ва шу филиалнинг 1.640 минг сўм миқдордаги фойдасидан фонд улушини тасдиқловчи аудитдан ўтган ҳисоботни олишга мушарраф бўлмадик. Биз бошқа турли аудит муолажалари ёрдамида бу инвестиция ва фойдадаги улуш миқдори ҳақида бизни қониқтирувчи хулосага келмадик.
6 -	Бошқа вилоятдаги филиалга қилинган инвестициялар ва шу филиал фойдасидаги улуш миқдорига тааллуқли ҳақиқий маълумотларни текшириш билан боғлиқ аудитни мураккаблаштирувчи муолажалар бўйича киритилиши мумкин бўлган ўзгаришларни четда қолдирган ҳолда, фикримизча, юқорида қайд этилган молиявий ҳисобот. . (қолган қисми 2.1.3 чизма каби).
7 } 8 } 9 }	2.1.4 чизма каби

2.3.9-чизма. Аудит чегара қўллаши ва фикр бериш бўғинларига тааллуқли шарҳланган аудиторлик хулосаси.

Шакли ўзгарган хулосалар бериш учун аудиторга юқорида келтириб ўтилган шарт-шароитларнинг биронтаси мавжуд бўлиб қолган тақдирда киришилади. Яна шуни қайд этиб ўтиш керакки, агар аудитор ўз мустақиллигини «Касбий этик Кодекс» талаблари даражасида таъминлай олмаса, фикр беришдан бош тортиши керак, ҳатто у етарли аудит муолажаларини ўтказган бўлса ҳам.

Бу аудитор хулосаси фақат битта абзацдан иборат бўладиган ягона ҳолатдир.

Аудит чегара кўлами етарли бўлмаган шароитда фикр беришдан бош тортиш

1	2.1.4 чизма каби
2	
3	
4 -	Биз «Давлат» ХИФи 2004 ва 2005 йиллари учун тақдим этган. . . (2.1.4 чизманинг кириш абзаци каби) . . . ҳисоботларининг аудитини ўтказишга шартнома туздик. Молиявий ҳисобот учун жавобгарлик. . . (2.1.4 чизманинг кириш абзаци каби)
5 -	2.3.9 чизма каби (2-абзац)
6 -	Бошқа вилоятдаги филиалга қилинган инвестициялар суммаси ва шу филиал фойдасидаги улуш миқдори ҳақида аудитдан ўтган молиявий ҳисоботини ололмаганлигимиз ва бошқа аудит муолажаларини қўллаш орқали етарли маълумот тўплай олмаганлигимиз сабабли, аудит чегара кўлами ушбу молиявий ҳисобот бўйича фикр беришимиз учун тўлиқ, деб ҳисоблай олмаймиз. Шу сабабли фикр беришдан бош тортамыз.
7	Чизма 2.1.4 каби
8	
9	

2.3.10-чизма. Аудит чегара кўлами етарли бўлмаган шароитда фикр беришдан бош тортиш.

Аудиторнинг хулосасига ҳар қандай қўшимча мулоҳаза киритиш тақиқланади. Масалан, фикр беришдан бош тортиш келтирилган хулосада «аммо молиявий ҳисоботнинг тўғрилигига ишонч ҳосил қилишимиз учун тўсиқ бўлувчи

ҳолатларни кузатмадик» деган жумлани қўшиши ноўрин ва аудит андозаларига зиддир. Бундай мулоҳазалар молиявий ҳисобот ва аудит натижасига таяниб иш кўрувчи мижозларни чалғитади ва аудиторнинг жавобгарлик даражасини белгилашни мураккаблаштиради.

Аудиторлик хулосалари турини белгилашда «муҳимлик» асосий омиллардан ҳисобланади. Масалан, молиявий ҳисоботга нисбатан аниқланган камчилик муҳим бўлмаса ва келажакда ҳеч қандай таъсир кўрсатмаса, қўшимча изоҳсиз аудиторлик хулосаси тайёрланади. Масалан, канцелярия молларини ҳисобдан чиқаришда айрим олувчиларнинг имзоси бўлмаса ёки умуман тарқатиш рўйхати қилинмаган бўлса. Оғзаки сўровлар корхона маъмурий бошқаришида канцелярия молларига тақчиллик бўлганлигини тасдиқламаса ва ҳоказо.

Агар ноаниқлик суммаси жуда муҳим ва умумий молиявий ҳисоботга жиддий таъсир қилса, салбий хулоса ёки умуман хулоса беришдан бош тортиш мумкин. Айрим ҳолларда ноаниқликнинг муҳимлик даражаси унча катта бўлмаса, шарҳланган хулоса келтириш ҳам мумкин.

Муҳимлик тушунчасига қуйидагича таъриф берса бўлади:

Молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар қабул қиладиган ечимларга ўз таъсирини ўтказадиган ушбу молиявий ҳисоботдаги ноаниқлик муҳим ноаниқлик, деб қаралади. Аудиторлик хулосасининг турини белгилаш учун муҳимлик даражаси шартларини келтиришга ҳаракат қиламиз.

1. Сумма муҳим эмас. Агар молиявий ҳисоботда 2.3.8 жадвалда келтирилган шароитлардан бири мавжуд бўлса, бу камчиликлар қарор қабул қилувчи ечимга таъсир қилмайди ва сумма муҳим ҳисобланмайди. Масалан, компания маъмурияти келгуси йил харажатини жорий йилда ҳисобдан чиқарди ва умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларига риоя қилмади. Агар бу сумма унча катта бўлмаса, унда бу ноаниқлик муҳим ҳисобланмайди ва шарҳсиз стандарт аудиторлик хулосаси берилади.

2. Сумма муҳим, аммо умумий молиявий ҳисобот натижаларини бузиб кўрсатмайди. Муҳимликнинг иккинчи даражаси бу молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар ечимига таъсир қиладди, лекин молиявий ҳисобот умуман корхона фаолиятини тўғри акс эттиради ва шунинг учун у зарурдир.

Масалан, товар-моддий бойликлар ҳисобида мавжуд муҳим ноаниқлик ҳақидаги маълумот фойдаланувчилар ечимига таъсир қилиши ва кредит бериш масаласи салбий ҳал бўлиши мумкин, лекин бундай камчилик пул маблағлари ҳисоби, дебиторлик қарзлари ҳисоби ва бошқа молиявий ҳисобот бўғинлари муҳим жабҳаларида нотўғри дегани эмас.

Муҳимлик даражаси юзасидан ечим қабул қилиш ва шарҳсиз аудиторлик хулосалари беришдан четлашиш ҳоллари мавжуд шароитда аудитор аниқланган камчиликни молиявий ҳисоботга қай даража таъсир қилишини аниқлаши керак. Масалан, аудитор у ёки бу турдаги аудиторлик хулосасини танлаши учун, ҳисобда товар-моддий бойликлар захираси етарли тўғри кўрсатилганлиги ҳақида аниқ бир фикрга эриша олмаган бўлса ва бу камчилик бошқа счетларга, ҳисобот қолдиқларига таъсир қилса, аудитор бу камчиликни умумий активлар суммасига қай даражада таъсир ўтказганлигини аниқлаши керак. Бундан ташқари бу камчиликнинг таннархга ва солиқ тўловларига, ялпи ва соф фойдага ўтказган таъсирини ҳам аниқлаш зарур.

Агар аудитор камчилик муҳим, лекин у умумий молиявий ҳисоботга ҳал қилувчи даражада катта таъсир қилмаслигини аниқласа, у ҳолда шарҳланган аудиторлик хулосасини тақдим этади.

3. Сумма жуда муҳим ва шу қадар кўп такрорланадими, молиявий ҳисобот умуман тўғрилиги ҳақида шубҳа остига олинади. Молиявий ҳисоботга таяниб иш кўрувчи-фойдаланувчилар нотўғри хулоса қабул қилишлари ва хато ечимга келишлари мумкин бўлса, шу молиявий ҳисоботда жуда муҳим бўлган камчилик бор, деб қаралади. Агар юқорида келтирилган мисолга қайтсак ва товар-моддий бойликлари ҳисобидаги камчилик катта суммани ташкил қилди деб қаралса, аудитор ўз хулосасида молиявий ҳисобот компания фаолиятини тўғри акс эттирмаганлигини кўрсатиб, салбий фикр бериши ёки умуман фикр беришдан бош тортиши мумкин.

Жуда муҳим камчилик мавжуд бўлса, бундай ҳолат қай даражада молиявий ҳисобот моддаларига таъсир қилганлиги аниқланиши керак. Бу иш «камчиликнинг тарқоқлиги» тушунчасини беради. Агар камчилик тарқоқ бўлса, аудиторлар, албатта, салбий хулоса бериши керак ва бирон-бир шарҳланган хулоса бу ерда ўринсиз, деб ҳисоблаймиз.

Муҳимлик даражаси ва аудиторлик хулосаси тури ўртасидаги боғлиқликни 2.3.9 жадвалда келтирамиз.

2.3.9 Жадвал

Муҳимлик даражаси ва аудиторлик хулосаси тури орасидаги боғлиқлик

Муҳимлик даражаси	Фойдаланувчи ечимига кўрсатадиган таъсир	Аудиторлик хулосаси тури
Муҳим эмас	Ноаниқлик фойдаланувчи қабул қиладиган қарор ва ечимга таъсир ўтказиши гумон	Шарҳсиз хулоса
Муҳим	Агар маълумот аниқ специфик ечим қабул қилиш учун тааллуқли бўлса ва ундаги камчилик муҳим бўлса, лекин умумий молиявий ҳисобот объектив деб қаралса	Шарҳланган хулоса
Жуда муҳим	Ҳисоботдан фойдаланувчи ечимининг кўп қисмига ёки умуман фойдаланувчи қарорларига таъсир ўтказадиган камчилик	Фикр беришдан бош тортиш ёки салбий аудиторлик хулосаси

Умуман муҳимлик чегарасини тўғри аниқлаш кейинчалик қайси турдаги хулоса бериш билан боғлиқ. Амалиётда ҳар қандай вазиятда ҳам муҳимлик даражаси ҳақида қарор қабул қилиш бирмунча мураккаб.

Аудитор ўз ишини шундай режалаштириши керакки, иш охирида у йўл қўйилган хато муҳимлик чегарасидан ўтиб кетмаганлигига тўла ишонч ҳосил қилсин. Бу чегара ҳар бир текширилаётган корхона учун алоҳида ва аудиторнинг малакасидан келиб чиққан ҳолда аниқланади.

Албатта, бир корхона учун муҳим бўлган кўрсаткич бошқа корхона учун муҳим бўлмаслиги мумкин, чунки уларнинг ҳажми, фаолияти турлича бўлиши мумкин. Яъни муҳимлик чегараси корхона ҳажмидан, фойда кўрсаткичларидан, жорий активлар ҳажмидан жорий мажбуриятлардан, капитал ҳажмидан келиб чиққан ҳолда белгиланади. Бу кўрсаткичга батафсилроқ кейинги бобларда қайтамиз.

Юқорида айтиб ўтилганларга асосланган ҳолда, келтирилган шароит ва шартлардан келиб чиқиб, қўшимча шарҳ берилмаган хулосалар тақдим этишдан четлашиш ҳолатларини қуйидаги 2.3.10 жадвалда умумлаштиришга ҳаракат қиламиз.

Шуни қайд этиб ўтиш керакки, аудитдан ўтган молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар стандарт хулоса берилмаган шароитда яна қўшимча текшириш белгилашлари ёки ўз фикрлари, ечимлари, қарорларини ўзгартиришлари мумкин.

Бозор иқтисоди шароитида аудит натижасини тўғри расмиёлаштириш катта роль ўйнайди. Чунки маълум ҳолатларда бундай натижалар судлар томонидан қайта кўриб чиқилади.

2.3.10 Жадвал

Муҳимлик даражасини инобатга олиб ва шарҳланмаган аудиторлик хулосаларидан четлашга сабаб бўлувчи шароитлар учун аудиторлик хулосасининг тури

Четлашишга сабаб бўлувчи шароитлар	Муҳимлик даражаси		
	Муҳим эмас	Муҳим, ammo умумий молиявий ҳисоботни бузмайди	Жуда муҳим ва умумий молиявий ҳисоботни бузиб кўратди
1	2	3	4
Аудиторга боғлиқ			
Аудит кўлами мижоз томонидан ёки ташқи шароитлар остида чегараланган	Шарҳланмаган хулоса	Шарҳланган хулоса	Фикр берилмаган ваоз кечиб
Бошқа аудиторлар иш натижасидан фойдаланиш	Шарҳланмаган хулоса	Шарҳланмаган ёки тушунтириш қисми мавжуд шакли ўзгарган хулоса	Қабул қилинмайди
Бухгалтерия ҳисобига тааллуқли			
Молиявий ҳисобот умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларидан четлашса	Шарҳланмаган хулоса	Шарҳ фикрга тааллуқли бўлади (ҳисобга олмаганда)	Салбий хулоса
Ҳисоб принциплари тартиб билан қўлланилмаган	Шарҳланмаган хулоса	Тушунтириш абзаци қўшилади	Тушунтириш абзаци қўшилади
Ўзгача шароитлар	Қўлланилмайди	Тушунтириш абзаци қўшилади	Тушунтириш абзаци қўшилади
Ноаниқлик молиявий ҳисоботга тааллуқли	Шарҳланмаган хулоса	Тушунтириш абзаци қўшилади	Тушунтириш абзаци қўшилади
Ноаниқлик аудиторга боғлиқ, яъни у мустақил эмас		Муҳимлик даражасидан қатъий назар салбий хулоса	

Умуман аудитор хулосасига қараб аҳамиятли иқтисодий ечимлар қабул қилинади ва бу албатта, аудит учун сарф-харажатларни оқлайди.

III БОБ. АУДИТНИНГ МАҚСАДИ ВА УНГА ЭРИШИШДАГИ ТАДҚИҚОТ БОСҚИЧЛАРИ

Мазкур бобда аудиторлик далиллари йиғиш жараёнини ўрганишни мақсад қилиб қўйдик. Бунинг учун авваламбор аудит мақсади ва вазифаларини тўғри англаб олиш керак. Бизнинг фикримизча, аудиторлик далилларини йиғиш жараёни бозор иқтисоди талабларидан келиб чиққан ҳолда қуйидаги босқичларда намоён бўлади:

- молиявий ҳисобот ҳаққонийлигини баҳолаш, яъни асосий мақсад шу баҳони бериш учун етарли далил йиғиш.

- молиявий ҳисоботни қисмлари бўйича баҳолаш, яъни аудит баланснинг ҳар бир бўғини бўйича ўтказилади ва маълумотлар умумлаштирилади.

- маъмуриянинг ҳисобот қисмлари бўйича тасдиқлари ва тушунтиришларини текшириш.

- қисмлар бўйича аудитнинг асосий мақсадини белгилаш.

Бирма-бир бу босқичлардан ўтар экан, аудитор ўз изланишларини чуқурлаштиради ва аудит олдига қўйилган мақсадга эришади.

3.1. Умумий мақсад ва аудитни сегментларга ажратиш

Молиявий ҳисоботни мустақил аудитор томонидан текширишдан асосий мақсад шу ҳисоботни компания фаолиятини қай даражада ҳаққоний акс эттирганини аниқлаб, фикр беришдан иборат. Бундан ташқари маблағларнинг ҳаракати умумий қабул қилинган бухгалтерия принципларига мослигини ҳам текшириш керак. Бу тушунча Ўзбекистон Республикаси аудит андозасида келтирилган бўлиб, унда молиявий ҳисобот тузишда бажарилиши керак бўлган талаблар ҳам қайд этилган, яъни молиявий ҳисобот:

а) фойдаланувчиларнинг, асосан, акция эгаларининг маълумотга бўлган ва молиявий талабларни қондириши керак;

б) текширилган ва ҳаққоний маълумотлар асосида тайёрланиши керак;

в) асосий фойдаланувчилар манфаатига зиён етказиш мумкин бўлган хатолардан холи бўлиши керак;

г) қонун талабларига жавоб бериши керак;

д) Ўзбекистон Республикасида қабул қилинган бухгалтерия принциплари асосида тайёрланиши керак.

Юқоридагиларни тасдиқлаш мақсадида аудитор далиллар йиғиши ва хулоса тайёрлаши зарур. Агарда етарли даражада далиллар йиғилиб, улар молиявий ҳисобот фойдаланувчисини чалғитмаслигига ишонч ҳосил қилинса, аудитор шу молиявий ҳисобот билан ўз номини боғлаши ва шу ҳисоботнинг ҳаққонийлиги тўғрисида хулоса бериши мумкин, ва аксинча, агарда молиявий ҳисоботгача ва у тузилгандан сўнг аниқланган камчиликлар ҳисоботдаги маълумотларни бузиб кўрсатса, аудитор фойдаланувчиларни ўз ҳисоботи орқали огоҳлантириши зарур.

Компания маъмуриятининг жавобгарлиги.

Юқорида қайд этилганидек, ҳисоб сиёсатининг тўғрилиги, хўжалик тизимида ички назоратни ташкил қилиб ишлатиш ва молиявий ҳисобот тузишнинг тўғрилиги учун аудитор эмас, балки мижоз компаниянинг маъмурияти жавобгардир.

Бизнинг фикримизча, молиявий ҳисоботга компания маъмуриятининг мажбуриятлари ва уларнинг аудиторлик фирмалари билан муносабати тўғрисидаги хулоса ҳам илова қилиниши мақсадга мувофиқ бўлади. Бундай хулоса уч абзацдан иборат бўлган ҳолда тайёрлангани маъқул. Биринчи абзацда - молиявий ҳисоботни тўғри тузишдаги маъмурият жавобгарлиги, иккинчи абзацда - компания "Қорхоналар тўғрисида"ги қонун талабларига амал қилганлиги ва учинчи абзацда қорхона аудиторлик қўмитасининг роли ва уни мустақил аудиторлик фирмаси билан муносабати акс эттирилиши керак. Компания маъмуриятининг жавобгарлиги тўғрисидаги хулосани 3.1.10 чизмада келтиришга ҳаракат қиламиз.

Молиявий ҳисоботнинг тўғрилигига маъмуриятнинг жавобгарлиги ҳақида гапирганда молиявий ҳисоботдаги қайси маълумотни иловаларда очиб кўрсатиш кераклигини ҳам маъмурият ҳал қилишни назарда тутиш керак. Агар очиб кўрсатиши керак бўлган маълумот юзасидан аудитор билан маъмурият ўртасида келишмовчилик юзага келса, аудитор салбий хулоса ёки шарҳланган хулоса бериши ёки умуман топшириқни бажаришдан воз кечиши ҳам мумкин.

Аудиторнинг жавобгарлиги.

Аудитнинг умумий қабул қилинган андозалари талаб қилишича, аудит молиявий ҳисоботдаги муҳим ноаниқликларни топишни таъминлаш даражасида ўтказилиши керак. Сўнг, аудит шундай режалаштирилиши керакки, у топшириқнинг барча жабҳаларини қамраб олиши ва маълум даражадаги касбий синчковлик билан олиб борилиши зарур. Шуни қайд этиш керакки, компания маъмурияти, албатта, ҳаммани алдамоқчи деган фикр аудитордан йироқ бўлиши ва шу билан бирга у бундай ҳол мавжуд бўлиши эҳтимолини ҳам назарда тутиши керак.

Компания маъмурияти жавобгарлиги тўғрисидаги хулоса

I. Ҳисоботнинг тўғрилиги юзасидан жавобгарлик	“Давлат” ХИФи маъмурияти йиллик молиявий ҳисобот мазмуни ва ундаги маълумотлар учун жавобгардир. Молиявий ҳисобот ва унга тааллуқли бўлган маълумот умумий қабул қилинган бухгалтерия қоидаларига асосан тузилган бўлиб, аниқ ўлчаш мумкин бўлмаган ҳолатлар юзасидан маъмуриятнинг малакали ҳисоб-китоблари келтирилган.
II. “Корхоналар тўғрисидаги” қонун талаблари нинг бажарилиши	Компания ички хўжалик аудитининг дастури, ички хўжалик назоратининг етарлилиги ва самарадорлигини баҳолашга асос бўлади. Аудит белгиланган муолажалар ва назорат босқичларининг бажарилишини аниқ назорат қилади. Ишлаб чиқилган корхона сиёсати юқори этик меъёрларга амал қилишни таъминлайди.
III. Корхона аудиторлик қўмитасининг роли	Директорлар кенгашининг аудиторлик қўмитаси аъзолари асосан компанияда фаолият қилмайдиган директорлардан ташкил топган. Бу қўмита доимий равишда маъмурият, ишчи назорат мутахассислари ва мустақил аудиторлар билан мулоқот қилиб, тарафларни ўз мажбуриятларини бажаришларини назорат қилади ХИФ президенти: _____ (имзо)

3.1.10-чизма. Компания маъмурияти жавобгарлиги тўғрисидаги хулоса.

Албатта, юқоридаги фикрларимиз таъкидлашича, аудитор молиявий ҳисоботнинг мутлоқ тўғрилиги ҳақида кафил бўла олмайди. Агарда аудитор молиявий ҳисоботнинг барча бўғинлари бўйича мутлоқ кафолат беришни бўйнига олганда, зарур аудиторлик исботлари ва аудит нархи шу даражада юқори бўлар эдики, иқтисодий жиҳатдан аудит кераксиз бўлиб қолар эди. Шу сабабли аудит жараёнида муҳим ноаниқлик топилмаса, аудиторга у умумий қабул қилган аудиторлик андозалари асосида иш олиб борилганлигини исбот қилиш етарли бўлади.

Аудиторлик амалиётида икки хил турдаги ноаниқликлар фарқланади: хато ва меъёрлардан четлашиш. Хато - бу молиявий ҳисоботнинг ўзи билмаган ҳолда бузиш ҳолати, меъёрлардан четлашиш - бу молиявий ҳисоботни атайлаб бузиш ҳолатидир.

Меъёрлардан четлашиш бу, активларнинг ўғриланиши, яъни хизматчиларнинг нопоклиги ва бойликларни шахсий манфаати йўлида сарфлаб юбориши бўлса, молиявий ҳисоботнинг бузиб кўрсатилиши эса маъмурият нопоклиги оқибатидир.

Активларнинг ўғирланишига мисол тариқасида омборлардаги камомадлар ёки хизматчи томонидан сотилган маҳсулот учун нақд пул тушумини кассага кирим қилмаслигини (ёки касса аппарати орқали ўтказилмаслигини) келтириш мумкин. Молиявий ҳисоботнинг бузиб кўрсатилишига мисол қилиб эса, баланс топшириш санасига, яқин кунларда фойдани ошириб, эълон қилиш мақсадида реализация кўрсаткичини ошириб кўрсатишни мисол қилиш мумкин.

Аудиторларга кўпинча меъёрлардан четлашиш ҳолларини аниқлаш хатони аниқлашга нисбатан қийинроқдир, чунки меъёрлардан четланишни билиб туриб, нотўғри хулоса бериш, ёлғон ва бузиб кўрсатиш билан вужудга келади. Меъёрлардан четлашиш ҳолини аниқлаш аудитордан ўзига хос синчковликни талаб қилади.

Маъмурият нопоклиги. Моҳияти жиҳатидан маъмурият нопоклиги шундай ҳолатки, уни аниқлаш мушкул вазифадир, чунки битта ёки бир неча юқори мансабдаги раҳбарларга ички назорат тизимини четлаб ўтиш енгилдир. Кўп ҳолларда меъёрлардан четлашиш ҳолларини ҳисобда ниқоблаб кўрсатишга ҳаракат қилинади. Шу сабабли ҳам аудиторларга

хатони аниқлаб топишдан кўра маъмурият нопоклигини аниқлаш қийиндир. Лекин аудиторлар маъмурият нопоклигини аниқлашда аҳамиятли даражада жавобгардирлар. Сўнгги йилларда компания маъмуриятининг нопоклигини аниқлаб, уни таҳлил қилишда аудиторлар жавобгарлигига катта эътибор қаратилмоқда.

Хизматчилар нопоклиги. Шунини қайд этиш керакки, маъмурият нопоклигини аниқлашдаги аудитор жавобгарлигидан кўра хатони аниқлашдаги жавобгарлик доимо юқори бўлади. Агарда аудитор жами хизматчилар нопоклигини аниқлаши зарур бўлганда эди, аудит чегараларини шу даражада кенгайтиришга тўғри келар ва бунда аудит таннархи шу даражада ошиб кетар эдики, нопокликни аниқлашдан олинган наф уни аниқлаш учун кетган харажатларни қопламас эди. Чунки бир неча хизматчилар келишиб, уларга маълум ҳужжатни қалбакилаштиради, бундай хатони топиш оддий аудит чегараларидан чиқиб кетади ва бир қанча мураккабликларни ўз ичига олади.

Аудитор хизматчилар нопоклиги мавжудлиги эҳтимолини худди маъмурият нопоклиги мавжудлиги эҳтимолини баҳолаганича баҳолаши керак. Кўпинча бундай баҳолаш аудит муолажаларининг асосий бўғини сифатида ишнинг бошланғич даврида амалга оширилиб, мавжуд хўжалик тизимидаги ички назорат тизимини ўрганиш ва шу назорат билан боғлиқ таваккалчилик даражасини аниқлашга йўналтирилади. Шу билан бирга аудитор, зарур назорат тизими мавжуд эмаслигини ёки хизматчиларнинг зарур назорат босқичларини четлаб ўтиш ҳоллари мавжудлигини аниқласа, аудиторлик исботлари ҳажминини ошириб, бу ҳол муҳим даражадаги меъёрлардан четлашишга олиб келади, деб ҳисоблайди.

Қонундан ташқари бўлган ҳолатлар. Бу тушунчага “меъёрлардан четлашиш” гуруҳига тушадиган мавжуд қонунчиликни бузиш ва давлат йўриқномаларига риоя қилмаслик ҳолатлари киради. Мисол тариқасида солиқ қонунчилиги ёки табиат муҳитни муҳофаза қилиш бўйича қонунларга риоя қилмасликни келтириш мумкин.

Аудит андозаларида келтирилишича, аудитор жами қонундан ташқари бўлган ҳолатларни аниқлашни қафолатлаши мумкин эмас. Моҳияти жиҳатидан кўпчилик

қонундан ташқари бўлган ҳолатлар молиявий ҳисобот кўрсаткичларига тўғридан-тўғри таъсир кўрсатмайди. Шу сабабли аудитордан жами қонундан ташқари бўлган ҳолатларни аниқлашни талаб қилиш нотўғри бўлар эди. Аудиторларда қонунлар юзасидан махсус билим йўқ, чунки у адвокат эмас.

Меъёрлардан четлашиш ва хатони аниқлаш борасида амалга оширилган кўпчилик аудиторлик муолажалари қонундан ташқари бўлган ҳолатни очишга ёрдам беради. Қуйида қонунлардан ташқари бўлган ҳолат юзасидан аудитор вазифаларини кўриб чиқишга ҳаракат қиламиз.

Қонундан ташқари ҳолат мавжудлиги ҳақида сабаблар йўқ бўлганда аудиторлик далиллари тўплаш.

Аудитор директорлар кенгаши мажлисининг баённомаси билан танишиши ва судланувчилар юзасидан мижоз адвокатлари билан суҳбатлар ўтказиши мумкин. Маъмуриятдан қонундан ташқари ҳолатларни бартараф этиш юзасидан бажарилаётган ишлар кўлами билан таништиришни талаб қилиши мумкин бўлиб, шу муолажалардан ташқари қўшимча қадамлар қўйиш аудиторга тавсия этилмайди.

Қонундан ташқари ҳолатлар мавжудлиги ҳақида сабаблар бор пайтда аудиторлик далилларини тўплаш.

Аудитор қонундан ташқари бўлган ҳолатнинг мавжудлиги нишонларини бир неча хил усул билан аниқлаши мумкин. Масалан, аудитор мажлис баённомасидан маълум бир давлат ташкилоти томонидан тергов олиб борилаётгани ҳақида ёки маслаҳатлар олиш учун катта миқдорда сарф харажатлар қилинаётганлиги юзасидан маълумотлар олиши мумкин.

Агарда аудитор қонундан ташқари ҳолат мавжудлиги ҳақида асос топса, қуйидаги қадамларни амалга ошириши керак бўлади. Биринчидан, текширилаётган маъмуриятдан юқори бўлган маъмурият билан маслаҳатлашиб олиши керак. Иккинчидан, аудитор юрист-консультант билан ёки аниқланган ҳолатни қонундан ташқари эканлигини касбий асослаб берувчи бошқа мутахассислар билан маслаҳатлашиб олиши керак. Учинчидан, қўшимча аудиторлик далилларини йиғиш устида ўйлаб кўриш керак, чунки ҳақиқатда қонун бузилганлигини тўла исботлаш зарур бўлади. Шу учта қадам

аудиторга қонундан четлашиш ҳолати мавжуд ёки йўқлиги ҳақида тўла маълумот беради.

Қонундан ташқари ҳолат мавжудлиги ҳақида тўла ишонч ҳосил бўлганда аудиторнинг мажбурияти.

Қонундан ташқари ҳолатни аниқлагач, аудитор авваламбор бу ҳолатни молиявий ҳисоботга қай даражада таъсир этганлигини аниқлаши керак. Бу вазифа бир қанча мураккабдир. Агарда молиявий ҳисобот шу ҳолат туфайли компания фаолиятини тўғри акс эттирмаса, аудитор ўз хулосасини ўзгартириши керак бўлади. Бу ҳолатда ҳам, албатта, юрист-консультант билан маслаҳатлашиш мақсадга мувофиқдир.

Аудитни сегментларга ажратиш.

Аудит молиявий ҳисоботни нисбатан кичик сегментлар ёки элементларга ажратиб олиб амалга оширади. Бу молиявий ҳисобот билан бўлган ишларни енгиллаштиради ва аудиторлар жамоаси аъзоларининг вазифаларини аниқ тақсимлаб беради. Бизнинг фикримизча, балансинг айрим бўғинларини алоҳида сегментлар, деб қараш мақсадга мувофиқ бўлиб, ҳар бир сегмент алоҳида аудитдан ўтказилгани маъқул. Аудит тугатилгандан сўнг натижалар умумлаштирилади ва молиявий ҳисобот юзасидан умумий хулоса чиқарилади.

Албатта, ҳар бир счёт бўйича қолдиқни алоҳида сегмент деб олиш мумкин, лекин бу кўп ҳолларда самарасиз иш бўлади. Шунинг учун босқичлар бўйича, яъни бир-бири билан боғлиқ хўжалик муомалалари ва уларни акс эттирувчи счётлар гуруҳи бўйича аудит ўтказилгани маъқулдир. Бу ёндошиш босқичли ёндошиш дейилади ва унинг мантиқийлиги хўжалик муомалаларини ҳисоб қайдномаларига ёзиш, сўнг бош китобда натижаларининг умумлаштирилиши ва молиявий ҳисоботда акс этирилиши жараёнида яққол кўринади. Шундай жараёни 3.1.11 чизмада кўрсатамиз.

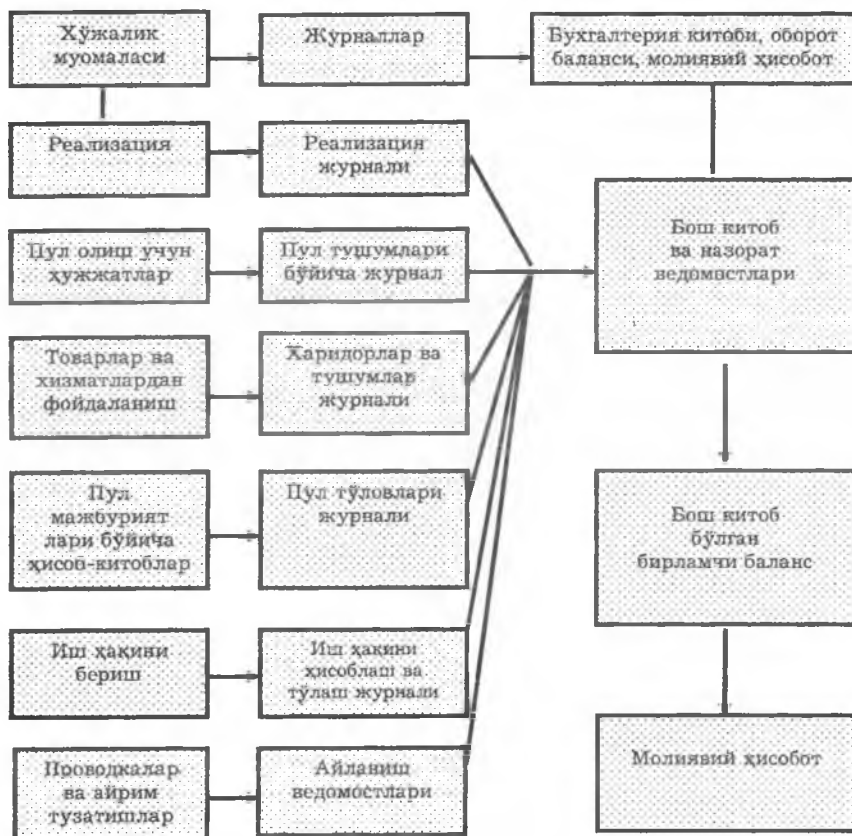
Қуйида жадвал шаклида босқичли ёндошишдаги аудит жараёнини кўрсатишни ҳаракат қиламиз.

3.1.11 жадвалдан кўриниб турибдики, айрим журналлар ва бош китобдаги счётлар бир неча босқичда иштирок этмоқда ва бу босқичлар ўртасидаги боғлиқликни кўрсатади.

Хўжалик муомалаларининг босқичлари аудит ўтказиш учун жуда муҳимдир. Юқоридагиларни умумлаштирган

ҳолда шундай хулоса қилиш мумкинки, аудитор хўжалик муомаласининг ҳар бир босқичини алоҳида текширар экан, бу фалсафа диалектик боғлиқлик қонуниятини инкор этмаслиги керак. Маълумки, ишлаб чиқариш жараёни босқичлари бири-бири билан узвий боғлиқдир. Шу сабабли текшириш жараёнида доимо босқичлар ўртасидаги боғлиқликни назардан чиқармаслик шарт. Босқичлар ўртасидаги боғлиқлик 3.1.11 жадвалида кўриниб турибди.

Маълумотни журналлардан молиявий ҳисоботга ўтказиш



3.1.11-чизма. Маълумотни журналлардан молиявий ҳисоботга ўтказиш.

Балансни текширишда маълум бир босқич чегарасида аудитнинг аниқ мақсадлари бўлади. Аудитнинг мақсади умумий аудит мақсадига ёки компания маъмуриятининг тасдиқлашларига таяниши мумкин.

3.1.11 Жадвал

Аудит босқичларининг сегментлари

Босқич	Босқичда фойдаланила диган журналлар	Босқичда фойдаланиладиган бош китобдаги қўллик	
		Балаяс	Фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисобот
Реализация ва тушум	Реализация журналари. Пул тушумлар буйича журнал. Айланиш ведомостлари.	Банкдаги пул. Олиш учун товар счётлар. Олиш учун бошқа счётлар. Даргумон қаралар буйича чегирмалар.	Реализациялардан тушум. Реализация буйича қайтариб топшириш ва чегирмалар. Муддати ўтган қарзлар буйича харажатлар.
Товар ва ҳисоб-китоб муомалалари	Тушум ва харидорлар журналари. Пул тўловлари журналари. Айланиш ведомостлари.	Банкдаги пул. Материаллар. Ер. Аванс билан туланган харажатлар. Бинолар. Урнатиш учун мосламалар. Мебел ва бошқа кўчар мулк. Ҳисобланган эскириш. Тўлаш учун товар счётлари. Бошқа ҳисоб-китоблар. Даромад солиги буйича ҳисоб-китоблар. Кечиктирилган солиқ тўловлари.	Реклама харажатлари. Сафар ва вакиллик харажатлари. Кадрларни тайёрлаш ва инструктаж харажатлари. Рекламали наشرлар учун харажатлар. Бошқа реализация харажатлари. Маъмурий бошқарув харажатлари. Канцелярия ва бошқа харажатлар. Почта харажатлари.
			Телефон-телеграф харажатлари. Солиқларни тўлаш буйича харажатлар. Биноларнинг эскириши. Ижара харажатлари. Юрист-консультларнинг гонорарлари. Аудит харажатлари. Бошқа умумий харажатлар.
Меҳнатни ташкил қилиш ва унга ҳақ тўлаш	Ҳисоб-тўлов ведомостлари, айланиш ведомостлари.	Банкдаги пул маблағлар, меҳнатга ҳақ тўлаш буйича ҳисоб-китоблар, меҳнатга ҳисобланган ҳақ буйича солиқлар.	Асосий фаолият буйича ишчиларнинг меҳнат ҳақи ва бошқа тўловлар. Асосий ишчиларнинг иш ҳақи буйича солиқлар. Маъмурият ва бошқарувчиларнинг иш ҳақлари. Маъмурият ва бошқарма ходимларининг иш ҳақи буйича солиқ
Товар-материаллар қиймат миқдори буйича маълумотлар	Тушум ва харидорлар журналари. Реализация журналари. Айланиш ведомости.	Материаллар.	Реализация қилинган товарлар таннархи.
Капитални ташкил қилиш ва унинг даромадлиги.	Тушум ва харидорлар журналари. Касса китоби. Айланиш ведомостлари.	Банкдаги пул маблағлари. Берилган векселлар. Тулаш учун фоизлар. Оддий акциялар. Тақсимланмаган фойда. Дивидендлар. Тулаш учун дивидендлар.	Фоизларни тўлаш буйича харажатлар.

Аудит мақсадларини аниқ белгилаш учун “маъмурият тасдиқлашлари нима?” деган савол қўямиз ва уни кўриб чиқамиз.

Маъмуриятнинг тасдиқлашлари - молиявий ҳисоботнинг у ёки бу элементининг қисми сифатида маъмурият томонидан тақдим этилган маълумотлардир.

Маъмурият тасдиқлашлари умумий қабул қилинган принциплар билан бевосита боғланган бўлади. Бу тасдиқлашлар маъмуриятнинг бухгалтерия ёзувларини амалга ошириши ва молиявий ҳисобот тақдим этиш учун фойдаланилган мезонлар қаторига киради.

Юқорида айтиб ўтганимиздек, элементлар бўйича маъмурият тасдиқлашлари аудиторлик далилларини йиғиш жараёнининг учинчи босқичига киради.

Маъмурият тасдиқлашларини категорияларга ажратамиз:

- Ҳақиқатда мавжудлик.
- Яқунийлик ва тўлалик.
- Ҳуқуқ ва мажбуриятлар.
- Баҳолаш ва жойлаштириш.
- Тақдим этиш ва очиб бериш.

Ҳақиқатда мавжудлик тўғрисида маъмурият тасдиқлаши. Бу тасдиқлашлар баланс тузилган санага унда кўрсатилган капитал, активлар ва мажбуриятларнинг ҳақиқатда мавжудлигини ёки фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда кўрсатилган харажат ва даромадлар ҳақиқатда амалга ошганлиги ёки ошмаганлигини кўрсатади. Бошқача қилиб айтганда бу тасдиқлашларни текширганда аудитор ҳисоботга киритилиши керак бўлмаган, лекин унга киритилган маълумотни аниқлайди.

Яқунийлик ва тўлалик бўйича тасдиқлашлар. Маъмуриятнинг бу тасдиқлашлари жами хўжалик муомалалари ва счётлар ҳисоботга киритилганини англатади. Ҳақиқатда мавжудлик тўғрисидаги маъмурият тасдиқларини текширишидагидан фарқли яқунийлик ва тўлалик бўйича тасдиқлашларни текширганда аудитор ҳисоботга киритилиши керак бўлган, лекин унга киритилмаган маълумотларни аниқлайди.

Ҳуқуқ ва мажбуриятлар бўйича тасдиқлашлар. Бу тоифадаги тасдиқлашларнинг моҳияти шундан иборатки, ҳисоботда кўрсатилган жами активларга ҳақиқатда

компаниянинг ҳуқуқи бор ёки йўқлигини ва пассивлар ҳақиқатда компания мажбуриятларини характерлашини англайди.

Баҳолаш ва жойлаштириш - молиявий ҳисоботдаги қўлланилган баҳолашларнинг тўғрилигини тасдиқлаш активлар, пассивлар, шахсий капитал, даромад ва харажатларни қайси усул билан баҳолаш қулайлигини белгилайди.

Тақдим этиш ва очиб бериш. Бу тоифадаги тасдиқлашлар молиявий ҳисобот элементларини баланс бўлимлари бўйича тўғри тақсимланганини белгилаб беради.

Шундай қилиб, аудиторнинг мақсади маъмурият тасдиқлашлари ошиши билан вужудга келади ва у билан узвий боғлиқ. Бундан келиб чиқиб, аудитнинг умумий мақсадини белгилаш мумкин, яъни “Корхона маъмуриятининг молиявий ҳисобот бўйича тасдиқлашларини тўғрилигини белгилаш аудитнинг умумий мақсадини ташкил қилади” дейишимиз мумкин.

Аудиторнинг умумий мақсадини белгилаш аудитор учун зарур маълумотлар тўплашда ёрдам берувчи тизим барпо этиш билан боғлиқ. Бу жараён яъни, маълумотларни тўплаш объектда ишлаш андозалари билан белгилаб қўйилади. Умумий тизим ёрдамида аниқ ҳолат учун қандай маълумотлар зарурлиги белгиланади ва аудит жараёнида аниқланади. Ҳар хил текширишларда мақсад ўзгармайди, лекин умумий мақсадга эришиш учун зарур, аниқ ҳолатларда маълумотлар турлича бўлиши мумкин.

Аудитнинг асосий мақсади ва аниқ мақсадини фарқлаш зарур. Аудитнинг асосий мақсади ҳар бир баланс счётига тааллуқли ва умумий сўзлар билан изоҳланади. Ҳар бир баланс счёти бўйича аудитнинг аниқ мақсадини белгилаш мумкин, лекин улар аниқ масалани қамраб олиши керак. Аудитнинг асосий мақсади белгилаб олингач, унинг аниқ мақсадини белгилашда фойдаланилади.

3.2. Аудитнинг мақсадини аниқлаш ва унга эришиш

Аудитор томонидан қўйилган мақсадлар маъмуриятнинг қисмлар бўйича тасдиқлашларини олиши билан аниқ шаклланади ва улар бир-бири билан боғлиқдир, негаки аудиторнинг асосий вазифаси молиявий ҳисоботга тааллуқли

бўлган маъмурият тасдиқлашларининг қай даражада ҳақиқатга яқин эканлигини аниқлашдир.

Аудит мақсадининг мазмуни аудиторга объектда иш олиб бориш стандартларида кўзда тутилган долзарб тасдиқлаш ва гувоҳликларни тўплаш бўлиб, аниқ шароитда ҳақиқий маълумотлар зарурият миқдорини белгилайди. Турли текширишларда мақсад бир хил бўлгани билан ҳақиқий маълумотлар миқдори шароитлардан келиб чиқиб турлича бўлади.

Аудитнинг бош мақсадлари



3.2.12-чизма. Аудитнинг бош мақсадлари.

Баланснинг ҳар бир моддаси учун аудитнинг бош ва аниқ мақсадларини ажратиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Бу ерда таҳлил қилинаётган аудитнинг бош мақсади ҳар бир баланс счётига тааллуқли, лекин улар умумий тарзда изоҳланган. Ҳар бир баланс счёти бўйича аудитнинг аниқ мақсадларини ажратиш мумкин, лекин улар ҳар бир аниқ вазифа учун мослаштирилади. Аудитнинг бош мақсади аниқ

бўлгач, уни аниқ мақсадларни белгилашда ишлатиш мумкин. Аудитнинг бош мақсадларини 3.2.12-чизмада кўрсатишга ҳаракат қиламиз.

Юқорида келтирилган мақсадларни қуйидагича изоҳлаш мумкин:

1. Хослик - Аудитнинг бош мақсадлари иши категорияга ажралади: умумий хослик даражаси ва бошқалар. Умумий хослик даражасини аниқлашдан мақсад шуки, бу аудиторга унга маълум бўлган ҳужжалик фаолиятга тааллуқли счётлар қай даражада шу фаолиятга мослигини аниқлашда ёрдам беради. Агар аудитор маълумот ва баланс хос эмас деб ҳисобласа, шу ҳолда у аудитнинг бир неча бош мақсади ёки биттасига эътиборни қаратиши лозим бўлади.

Умумий хослик даражасини текшириш, счётлар бўйича қолдиқлар муҳим хатога мойиллиги тўғрисида аудиторда тасаввур уйғотишда ёрдам беради. Шу каби текширишлар аудитнинг бошқа мақсадларга эришиш эҳтимоли юқорилигини аниқлашга кўмаклашиб, фаолиятни режалаштириш, аниқ фактлар тўплашга йўналтирилган.

2. Киритилган суммалар ҳақиқийлиги - аудитор молиявий ҳисоботда қайд этилган суммалар ҳақиқатда ҳам киритилиши кераклигини аниқлайди. Бу ҳолда ҳақиқатда амалга оширилмаган муомалани ҳисоб регистри ва бош китобда акс эттирилиши хато ҳисобланади. Аудитнинг бу мақсадига эришиш маъмурият тасдиқларини текшириш орқали амалга ошади.

3. Тугалланиш - ҳамма суммалар киритилган. Бу мақсадда юқоридагисининг акси, яъни молиявий ҳисоботга киритилиши керак бўлган суммалар ҳақиқатда шу ҳисоботда акс эттирилганлиги аниқланади. Аудитор икки мақсадни кўзлайди ва эришишга ҳаракат қилади, демак у ҳақиқатда бўлмаган муомаланинг акс эттирилиши ёки ҳақиқатда бўлган муомаланинг ниқобланиши ҳолатларини топиш керак.

4. Мулк ҳуқуқи - киритилган суммалар бўйича текшириш - Баланс активининг катта қисми нафақат мавжуд бўлиши, балки кимларгадир тегишли бўлиши керак. Худди шу каби мажбуриятлар ҳам кимларгадир тегишли бўлиши зарур. Шу мақсадда аудитор ҳуқуқ ва мажбуриятлар тўғрисидаги маъмурият тасдиқларни текширади.

5. Баҳоланган - киритилган суммалар тўғри баҳоланган - Умумий баланснинг алоҳида жамламаларини арифметик

текширишдан ўтказиш зарур. Маъмурият тасдиқлашларини баҳолашдан фарқли бундай баҳолаш аудит мақсади учун камроқ умумийлашган.

6. Корреспонденциялар ва суммаларнинг счётларда акс эттирилишининг тўғрилиги - аудитор суммаларининг счётлар бўйича тўғри акс эттирилганлигини ва уларни молиявий ҳисоботда тўғри келтирилганлигини текширади. Счётлар корреспонденцияси ва уларни ўз вақтида акс эттирилишини текшириш бу асосий мақсадга эришишдаги муҳим босқичдир.

7. Хўжалик муомалаларини киритиш - хўжалик муомалаларини вужудга келиш давлари бўйича акс эттирилиши текширилади. Қўп ҳолларда ҳисобот даврининг охирига яқин амалга ошган муомалаларни акс эттиришда чалкашликлар вужудга келади. Бундай ҳолатлар баланс счётларини текшириш жараёнида аниқланади.

8. Арифметик аниқликлар - албатта, баланс мижоз томонидан тайёрланган ва текширилган регистрлар бош китоб асосида тузилади. Арифметик текшириш жараёнида баланснинг ҳар бир моддаси бош китоб жамламаларига тўғри келиши аниқланади. Яъни:

РЕГИСТР = БОШ КИТОБ = БАЛАНС

каби тенглик доимо амал қилиши шарт. Бошқача қилиб айтсак, синтетик ҳисобнинг аналитик ҳисобга мослиги текширилади.

Очиб бериш - счётлар ва молиявий ҳисобот маълумотларини очиб бериш. Аудитор баланснинг ҳамма моддалари ва улар билан боғлиқ бўлган ахборотлар молиявий ҳисоботда аниқ кўрсатилган ҳамда тўғри очиб берилганлигига ишонч ҳосил қилиши керак.

Асосий мақсад аниқлангач, ҳар бир молиявий ҳисобот ва ҳар бир счёт бўйича аниқ мақсадларни аниқлаб олиш мумкин. Агар аудитор берилган шароитда ушбу мақсад муҳим, деган хулосага келмаса, у ҳолда ҳар бир асосий мақсад ичида охириги чора сифатида аниқ мақсад бўлиши керак. Битта асосий мақсадга бир нечта аниқ мақсадлар кириши мумкин. Шундай қилиб товар-моддий қимматликларини баҳолашда мулкчилик ҳуқуқи асосий мақсадига қуйидаги аниқ мақсадлар киради:

Барча кўрсатилган товар-моддий қимматликлар бўйича мулкчилик ҳуқуқига компания ёки корхонанинг эга эканлигини текшириш.

Товар-моддий қимматликларнинг гаровда эмаслигини, агар бу нарса аниқ кўрсатилмаган бўлса, текшириш.

Резюме:

Аудитнинг асосий мақсадлари миқдори маъмурият тасдиқлари сонидан кўп. Бу эса, аудитор томонидан гувоҳномалар йиғилиши кераклиги билан тушунтирилади. қандай гувоҳномаларни йиғиш кераклигини аудиторнинг ўзи ҳал қилади.

3.2.12 Жадвал

Товар-моддий қимматликлар бўйича тасдиқлар ва мақсадлар

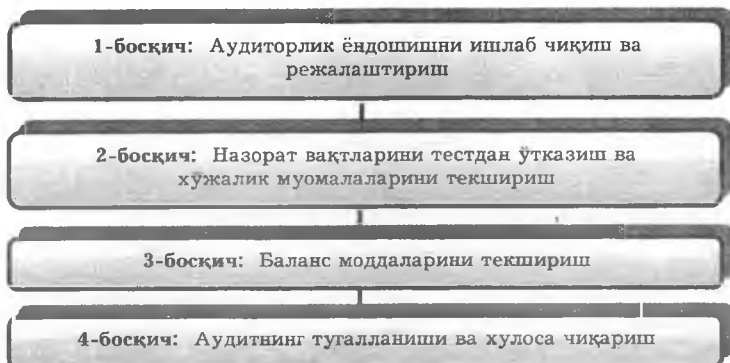
Маъмурият тасдиқлари	Аудитнинг асосий мақсадлари	Товар-моддий қимматликлари бўйича аудитнинг аниқ мақсадлари
	Мақсаднинг умумий мазмуни	Умуман товар-моддий қимматликларни баҳолаш мумкин ҳисобланади
Барча бошқа мақсадлар		
Мавжудлик ва пайдо бўлиш	Тўғрилигини текшириш	Барча товар-моддий қимматликлар баланс муддатига мавжуд
Тугалланиш	Тугалланиш	Барча мавжуд товар-моддий қимматликлар яқунга киритилган ва ҳисобга олинган
Ҳуқуқ ва мажбуриятлар	Мулкчиликни текшириш	Текширилаётган корхонанинг барча кўрсатилган товар-моддий қимматликлар бўйича эгалик ҳуқуқи бор. Товар-моддий қимматликлар гаровга қўйилмаган.
Баҳолаш ёки жойлаштириш	Баҳолаш	Яқунга киритилган товар-моддий қимматликлар ҳақиқатда мавжуд. Товар-моддий қимматликларни баҳолаш учун фойдаланган баҳолар барча муомала-ларда тўғри. Вақт ўтиши билан нархнинг ўсиши тўғри, барча ақунлар тўғри
	Таснифлаш	Товар-моддий қимматликларни хом-ашё, тугалланмаган ишлаб чиқариш, тайёр маҳсулотга тақсимланиши тўғри
	Ажратиш	Йил охирида киримлар ҳисобини текшириш. Йил охирида реализация ҳажмини текшириш.
	Арифметик аниқлик	Товар-моддий қимматликларнинг жамлан-маси бош китоб маълумотларига мос.
Очиб бериш ва акс эттириш	Очиб бериш	Товар-моддий қимматликларнинг асосий гу-руҳлари ва уларнинг манбаи тўғри очиб берилган. Барча товар-моддий қимматликларнинг гаровга қўйилгани ҳам очиб берилган.

Юқоридаги 3.2.12 жадвалда товар-моддий қимматликларни баҳолаш мисолида маъмурият тасдиқлари билан аудитнинг асосий ва аниқ мақсадлари ўртасидаги боғлиқликни кўриш мумкин.

Аудитнинг мақсадларига қандай эришилади?

Молиявий ҳисоботнинг ҳар бир элементи учун аудитнинг аниқ мақсадларни белгилаб, ҳаққоний маълумотларни йиғишни аудиторнинг ўзи аниқлайди. Аудит уни ташкил қилишнинг маълум турдаги усулларига таяниб, аудиторга етарли даражадаги маълумотларни тўплашга ёрдам беради. Аудит қилиш жараёни тўрт босқичдан иборат бўлиб, улар қуйидаги 3.2.13 чизмада кўрсатилган.

Аудитнинг тўрт босқичи



3.2.13-чизма. Аудитнинг тўрт босқичи.

Аудиторлик ёндошишни ишлаб чиқиш ва режалаштириш. Аудитда аудитор олдида турган мақсадга эришиши учун зарур маълумотларни тўплашга қўмаклашувчи кўплаб усуллар мавжуд. Аудитор текширишга қандай ёндошишни икки муҳим тасаввурга асосланиб аниқлаши зарур:

1) аудитор ўзига мутахассислик жавобгарлигини олиши учун ишга тааллуқли бўлган маълумотларни етарли миқдорда тўплаши зарур;

2) ва бундан ташқари, тўпланган маълумотлар қиймати минимал даражада бўлиши лозим. Биринчи шарт кўпроқ муҳим, лекин аудиторлик фирмаси рақобатга лаёқатли ва даромад келтиришни истаса, иккинчи шарт ҳам зарурдир.

Агар муҳим зарурат мавжуд бўлмаса, аудиторлик маълумотларининг қийматини текшириш қийин бўлмайди. Бу ҳолатда аудиторлар муҳим ноаниқликлар йўқлигига ишонч ҳосил қилгунларига қадар (самарадорлик ҳақида қайғурмасдан), бир маълумотга иккинчисини қўшиб боришади.

Аудиторлик маълумотларининг мавжудлиги ва минимал қиймати тўғрисида ўйлаш ишни режалаштириш зарурлигини шарт қилиб қўяди. Аудит режасини ишлаб чиқиш ва режалаштириш бир нечта босқичларга бўлиниши мумкин. Улардан иккитасини биз ҳозир кўриб чиқамиз.

1. Мижоз фаолиятига доир маълумотларни тўплаш. Аудит натижасида олинган маълумотларнинг аҳамиятини тўғри шарҳлаш учун мижоз фаолияти ва унинг тармоқлари хусусиятини тушуниш зарур. Молиявий ҳисобот у ёки бу фаолиятнинг ўзига хос жиҳатларини акс эттиради. Масалан, суғурта фаолияти аудитини, бу фаолиятнинг ўзига хос хусусиятларини тўла тушунмай туриб, аниқ бажариб бўлмайди. Қурилиш билан шуғулланувчи мижоз аудитини, қурилиш хусусиятларини билмай туриб, тасаввур қилиб бўлмайди.

2. Ички хўжалик назорат тизими билан танишиш ва назорат таваккалчилигини баҳолаш. Юқорида айтиб ўтилганидек, мижознинг ички хўжалик назорат тизими активлар ва ҳисоб ёзувларининг сақланишини таъминлаб, ишончли молиявий маълумот бериши мумкин. Бу эса аудит назарияси ва амалиётида биргаликда қўлланиладиган асосий концепциялардан бири ҳисобланади. Агар мижознинг ички хўжалик назорат тизими юқори даражада бўлса, у ҳолда назорат таваккалчилиги оз бўлади, аудиторлик маълумотлар миқдори эса ички хўжалик назорати заифдагига нисбатан кам бўлиши мумкин.

Аудитнинг умумий қабул қилинган андозалари аудиторнинг режалаштириш ва аудиторлик маълумотларни тўплаши учун ички хўжалик назорати тизимини тушуниши лозимлигини талаб қилади. Бу талабга эса ташкилий тузилмани ўрганиш, мижознинг инструкторив-методик қўлланмаларини ўрганиш, мижоз компания ходимлари билан суҳбатлар ўтказиб, анкеталар ва ҳужжатлар айланмасининг блок-схемасини тузиш ҳамда мижоз фаолиятини кузатиб жавоб бериш мумкин.

Ички хўжалик назорат тизимини тамоман тушунгач, аудитор хатоларнинг олдини олиши, топиши ва нормадан оғишини баҳолайди. Бундай баҳолаш назоратнинг аниқ вақтларини аниқлашни ўз ичига олади. Бу вақтлар эса хатолар ва нормадан оғишлар вужудга келиши эҳтимолини пасайтиради, лекин хатолар топилмайди ва ўз вақтида тўғриланмайди. Бу муолажа назорат таваккалчилигини баҳолаш дейилади.

Назорат вақтларини тестдан ўтказиш ва хўжалик муомалаларини текшириш. Аудитор фикрига кўра, назорат таваккалчилиги аҳамиятсиз бўлса, у ҳолда назорат вақтларига бевосита тааллуқли бўлган молиявий ҳисобот маълумотларининг аниқлигига ишончсизлиги камайиши мумкин, бошқача қилиб айтганда, уни аудиторлик маълумотларни йиғиш йўли билан текшириш керак бўлади. Лекин, назорат таваккалчилиги аҳамиятсиз эканлиги ҳақидаги фикрини асослаб бериш учун, аудитор назорат вақтларининг самарадорлик даражасини текшириши лозим. Бундай текширишда қўлланиладиган муолажаларни – назорат вақтларини тестдан ўтказиш дейилади.

Асосан назорат вақтларини тестдан ўтказиш, хўжалик муолажаларини тасдиқловчи бирламчи ҳужжатларни текширишни назарда тутати. Бундан ташқари, аудиторлар томонидан тупланадиган маълумотларнинг асосий қисми хўжалик муомалаларига тааллуқли бўлган ҳужжатлардир. Одатда, ҳар сафар хўжалик муомалалари бўйича ҳужжатларни мақсадларнинг бири ёки иккала мақсад нуқтаи назаридан ўрганилганда, хўжалик муомалаларини текшириш ҳақида гап боради.

Баланс моддаларини текшириш.

Баланс ҳамда фойда ва зарар тўғрисидаги ҳисоботнинг якуний жамланмалари билан боғлиқ аниқ мақсадларга турли хил аудиторлик маълумотлар тушлаш жараёнида эришилади. Мисол тариқасида, дебиторлик қарзлари ҳақида бевосита ходимларнинг ёзма сўровномасини, товар-моддий қимматликларни инвентаризация қилиш материалларини ўрганишни кўрсатиш мумкин. Якуний балансларни бундай текшириш аудитда зарурдир, чунки маълумотларнинг кўп қисми мижозга боғлиқ бўлмаган манбалардан келиб тушиб, ўз навбатида, бу манбаларни ишончли, деб ҳисоблаш мумкин.

Мижознинг ички назорат тизимини тушуниш ва мижознинг фаолият даражасини умумий баҳолаш билан назорат таваккалчилигини баҳолаш ҳамда молиявий ҳисоботни ташкил қилувчи баланснинг алоҳида моддаларни текшириш ўртасида узвий боғлиқлик мавжуд. Агар аудитор, молиявий ҳисоботнинг етарли даражада объективлигига шубҳаси бўлмаса ва унинг ишончи ички хўжалик назорат тизимини тушунишига, назорат таваккалчилигини баҳолашга, назорат вақтларини тестдан ўтказишга асосланган бўлса, у ҳолда баланснинг алоҳида моддаларини текширишни қисқартириши мумкин. Бироқ, молиявий ҳисоботнинг (баланснинг белгиланган моддаларини) баъзи текширишларни барча ҳолларда ўтказиш лозим.

Аудитни тугаллаш ва хулоса чиқариш.

Аудитор томонидан барча муолажалар тугалланганидан сўнг молиявий ҳисобот етарли даражада объектив тузилмаганлиги тўғрисидаги умумий хулосага келиш учун, олинган маълумотларни бирлаштириш зарур. Бу юқори даражадаги субъектив жараён бўлиб, аудиторнинг тўғри мутахассислик фикрлаш қобилиятига асосланади. Амалиётда аудитор тўплаган ва олинган маълумотларни бетўхтов солиштиради. Якуний умумлаштириш - ишнинг бажарилганлиги тўғрисидаги охириги хулосадир. Шундан сўнг аудитор аудиторлик хулосасини тақдим қилиб, бу хулоса мижознинг наشر қилинадиган молиявий ҳисоботга қўшимча қилинади. Бу хулоса аниқ белгиланган талабларга жавоб бериши лозим. Бундай аудиторлик хулосаларини биз 2-бобда батафсил ёритган эдик.

3.3. Ички назорат тизимини баҳолаш

Барча корхоналар учун сифатли ва доимий назорат зарур. Назоратнинг йўлга қўйилган тизими иш фаолияти давомида юзага келадиган хатоларга тўсқинлик қилиши ва шундан келиб чиқиб нотўғри, фойдасиз ечимларни қабул қилиш ва зарарлар келиб чиқишининг олдини олиши мумкин.

Кўпчилик мутахассисларнинг фикрича, ички назорат тизими қачонки корхонада ички назорат ички аудит хизмати томонидан амалга оширилсагина, яхши ишлайди ва аксинча тафтиш комиссиясига юклатилганда ёмон ишлайди. Бошқа

мутахассислар эса - ички аудит - бу ички назорат тизимининг бир бўғини, деб ҳисоблайдилар.

Ички назорат - доимий, кундалик фаолият бўлиб, ўз навбатида, бухгалтерия ҳисобини тўғри олиб бориш, корхона ресурсларидан бошқарма режаларига мос равишда фойдаланиш имконини беради.

Бизнинг фикримизча, яхши ташкил қилинган ички назорат тизимини қуйидагилар таърифлаб бериши мумкин:

- маълумотлар тўплаш тизими мавжуд хатоларни ўз вақтида аниқлаш имконини беради;

- жавобгарликнинг амалдаги тизими корхона ходимларига ҳар қандай шартномани бошидан охиригача яқка ўзи, яъни ўзбошимчалик билан амалга оширишига йўл қўйилмайди;

- ҳар қандай муомалаларни келиштириш тизими мавжуд;

- қимматликлар ва асосий воситаларни рўйхатдан ўтказиш доимо олиб борилади;

- бухгалтерия ҳисоботи ва режадан оғишлар таҳлил қилинади.

Ички назорат тузилиши турлича бўлиб, у корxonанинг фаолияти кўламадан, ЭҲМ билан таъминланганлик даражасидан, раҳбариятнинг шахсий назоратни амалга ошириш имкониятидан ҳамда кўплаб бошқа сабабларга боғлиқ бўлади.

Ички назорат тизимини баҳолашда аудитор иккита асосий омилдан келиб чиқади:

1. Ички назорат мақсадидан, яъни бухгалтерия ҳисоботининг ҳаққоний ва объективлигини таъминлашдан;

2. Аудиторлик хулосаларининг таҳлилий қисмида ички назорат ҳолати экспертизасининг натижаларини кўрсатиш зарурлигидан.

Корхона ички назорат тизимини баҳолашдан асосий мақсад - аудиторлик дастурида ўз кўринишини топадиган аудитни режалаштириш ҳамда аудиторлик муолажаларининг турини, ўтказиш вақтини ва кўламини аниқлаш учун асос яратишдир.

Аудиторлик дастури қилиниши лозим бўлган ишларнинг аниқ тасаввурига эга бўлади.

Аудиторлик дастури - молиявий ҳисоботда мавжуд маълумотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқлашга қаратилган

муолажалар мажмуини ўзида акс эттиради. Ҳар бир муолажа учун унинг тури, ўтказиш вақти ва кўлами аниқланган бўлиб, улар молиявий ҳисоботнинг бир ёки бир неча кўрсаткичлари билан бевосита боғлиқ бўлади. Аудиторлик муолажаларининг еттита асосий тури мавжуд: қайта баҳолаш, кузатиш, тасдиқлаш, оғзаки сўров, ҳужжатларни текшириш, сканерлаш ва таҳлилий муолажалар. Муолажаларни ўтказиш вақти турлича бўлиши мумкин: баланс тузилгунча ёки баланс тузилган санадан сўнг. Муолажалар кўлами эса бу муолажаларни амалга ошириш жараёнида бажарилиши лозим бўлган ишлар миқдорига боғлиқ бўлади.

Ички назорат тизимини баҳолашдан яна бир мақсад шуки, тизимни такомиллаштиришга қаратилган тавсияномалар ишлаб чиқишдир.

Ички назорат тузилмаси учта ташкилий муҳитга бўлинган:

- назорат муҳити - корхонада назорат учун қулай шароит яратадиган ўзаро муносабатларни аниқловчи тавсияномалар йиғиндиси;

- корхона ҳисоб тизими - хўжалик муолажаларига мувофиқ ёзувларга тааллуқли муолажалар ва сиёсат;

- назорат муолажалари - корхона ходимлари томонидан амалга ошириладиган махсус текширишлар.

Бу учта бўғин ўзаро боғлиқликда маълумотлар бўйича хатоларнинг олдини олиб, уларни аниқлаш ва бузиб кўрсатилганини тўғрилашни таъминлайди.

Назорат муҳитини, ўз навбатида, қуйидаги бўғинларга ажратиш мумкин:

- бошқариш услуби ва сиёсати;

- корxonанинг ташкилий тузилмаси;

- аудиторлик қўмитасининг фаолияти;

- бошқариш функциялари ва жавобгарликни тақсимлаш услуби;

- ички аудитнинг услуби;

- ходимлар бўйича сиёсат ва амалиёт;

- ташқи таъсирлар, масалан банк ёки солиқ идораси томонидан текширишлар.

Корхоналар ички назорат тизимининг асосий хусусияти назорат функцияларини амалга оширувчи ходимларнинг юқори малакалилиги билан белгиланади. Корxonанинг ходимлари бўйича муаммоси ички назорат тизимида ҳам ўз

аксини топади. Масалан, агар ҳисоботчилар тез-тез алмаштириб турилса, ҳисоб функцияси ва ўз навбатида, унинг назорати бу соҳада етарли тажриба ва билимга эга бўлмаган ходимлар томонидан амалга оширилиб, шу билан бирга қўплаб хатоларга йўл қўйилишига олиб келади. Янги тайинланган бошлиқ ва мансабдор шахслар кўпинча корхонанинг бухгалтерия ҳисоби тизими билан етарли даражада таниш бўлмаганлари сабабли, техник ва бошқа хатоларга йўл қўйишлари мумкин. Баъзан бухгалтерия ходимлари юқори бошқарув звеноси томонидан белгиланган ҳисоботнинг қўпол хатоли муолажаларига амал қилишни истамаганликлари туфайли ишдан бўшашга мажбур бўладилар. Шу сабабли биз, бухгалтерия ходимларининг тез-тез алмашиб туришини хатарли омил, деб ҳисоблаймиз.

Ички назорат тизимининг самарали бўлиши учун функционал жавобгарлик ёки мажбуриятларнинг тўғри тақсимланиши жуда муҳимдир. Бу назорат муолажаларининг самаралилиги учун зарур шарт ҳисобланади. Уларга қуйидагилар киради:

- хўжалик муомалаларини санкциялаш. Бу мажбуриятни хўжалик муомалаларининг ёзувини юритиш ҳуқуқига эга бўлган ходимларгина бажарадилар;

- хўжалик муомалаларини қайд этиш, қўплаб корхоналарда муомалалар ҳисоби ва қайд этилиши (ҳисобот юритиш) асосан компьютер тизимида бажарилади;

- хўжалик муомалаларини юритишда активлар сақланишини таъминлаш. Бу ерда корхонага қарашли активлар устидан назорат тушунилади;

- мавжуд активлар суммасини счётлардаги ёзувлар билан даврий солиштириш. Бунда доимий инвентаризация ва агар фарқ аниқланадиган бўлса, чора кўриш назарда тутилади.

Мажбуриятлар зидлиги - бу уларнинг шундай комбинациясики, бунда хатога йўл қўйган ёки ахборотни бузиб кўрсатган ходим, ўз фаолиятида бу ҳақиқатни беркитиши мумкин. Мажбуриятлар шундай тақсимланиши керакки, ходимлардан ҳеч бири икки ёки ундан ортиқ юқорида кўрсатилган тўрт вазифаларни бажармасликлари керак.

Бу вазифалардан биринчи ва тўртинчиси - бошқарувчилик ҳисобланса, иккинчиси - ҳисобчилик, учинчиси эса сақлаш функцияси ҳисобланади.

Бу функцияларнинг турли бўлим ва ходимлар ўртасида тақсимланиши иккита устунликка эгадир:

1) харажатларни мувофиқлаштириш, яъни айнан бир хўжалик муомаласини турли нуқтаи назардан кўриб чиқиш ҳисобига беҳосдан қилинган хатоларни топиш ва тузатиш;

2) маълумотни атайлаб бузиб кўрсатиш қийин, чунки бу ўз навбатида, икки ёки кўпроқ ходимнинг тил бириктиришини талаб қилади.

Бухгалтерия ҳисоби тизимида хўжалик муомалалари тўғрисидаги маълумотлар қайта ишланиб, улар бош китоб ва журналларда қайд қилинган, молиявий ҳисобот тузилади. Бу ерда 100% аниқлик бўлмаса ҳам, шунга қарамай ҳисоб сиёсати ва муолажалари назорат тизимининг муҳим элементларини ташкил қиладилар. Масалан, счёт-фактура фақатгина маҳсулот ортиб берилгандан сўнг ёзилади - бу эса назорат муолажасининг бир қисми ҳам ҳисобланади.

Назорат муолажалари - бу бухгалтерия ҳисоби тизимида маълумотларни бузиб кўрсатиш, хатоларни топиш, тузатиш ва уларнинг олдини олишга қаратилган муолажалардир. Масалан, юқорида кўрсатилган муомаланинг назорат муолажаси қуйидагича бўлади: «ҳар куннинг охирида назоратчи ҳар бир ҳисобга накладной нусхаси борлигига ишонч ҳосил қилиши учун барча счёт-фактураларни бирма-бир кўриб чиқади».

Назорат нуқтаи назаридан, ҳисоб тизими учун минимал талаблар қуйидагиларни ўз ичига олади: счётлар режаси ҳамда хўжалик муомалаларининг таснифига тааллуқли бўлган баъзи ёзма аниқликлар ва қўлланмалар. Бундай материаллар компьютер тизимида, дастурларда, турли қўлланмаларда, ҳисоб маълумотларини қайта ишловчи блок-схемаларда ва бошқа ҳужжатларда бўлиши мумкин. Корxonанинг ички аудиторлари ва ахборотни қайта ишлаш тизими учун жавобгар ходим бу ҳужжатларни тез-тез кўриб чиқиб, баҳолайдилар. Ташқи аудитор эса бу вазифани қайтадан бажариш ўрнига, бу фаолият натижаларини ўрганиб чиқиши мумкин.

Бухгалтерия ҳисоби бўйича қўлланмада ҳисобнинг мақсадлари, сиёсати қайд этилган ва ҳисоб муолажалари акс этган бўлиши керак. Менежерлар назоратнинг ўзига хос йўналишларини белгилаб, унга мос муолажаларнинг ўтказилишини таъминлашлари зарур. Назорат йўналишлари қисмларга бўлинган ва ўзига хос бўлиши мумкин. Буни биз қуйидаги 3.3.13 жадвалда кўриб чиқамиз.

3.3.13 Жадвал

Назоратнинг йўналишлари

№	Назорат йўналишлари	Умумий	Аниқ мисол
1	2	3	4
1.	Ҳақиқийлик	Кайд этилган муомалалар ва ҳужжатлар тасдиқланган	Кайд этилган олди-сотди, мижоз буюртмаси, ортилганлик ҳужжати ва счёт-фактура билан тасдиқланган
2.	Тулиқлик	Барча ҳақиқатда амалга оширилган муомалалар ҳеч бири қолдирилмасдан қайд этилган	Барча юклаш ҳужжатлари номерланиб, ҳисоб-фактураларга илова қилинган
3.	Рухсат олганлик	Барча муомалалар корхона сиёсатига мос равишда ечим топган	1000\$ дан юқори суммадаги кредитга амалга оширилган савдо олдиндан кредит бўйича менежер рухсатига эга
4.	Аниқлик	Барча суммалар керакли даражада ҳисоблаб чиқилган	Счёт-фактураларда миқдорлар туғри акс этирилган, арифметик хатолар йўқ
5.	Таснифлаш	Муомалалар счётларда борилган	Филиаллар томонидан амалга оширилган савдолар корхонанинг ички муомалаларидек таснифланган
6.	Ҳисоб юритиш	Муомалалар ҳисобини тугалланган	Барча кредитга амалга оширилган савдолар мос буюртмачилар ҳисобига олиб борилган
7.	Даврийлаштириш	Муомалалар даврларда этирилган	Жорий давр савдолари жорий даврда акс этган, кейинги давр савдолари эса кейинги даврда акс этирилган

Шундай қилиб, барча хўжалик муомалалари еттита асосий йўналиш бўйича назорат қилиниши лозим. Ҳақиқийлик - бу ерда назорат муолажаларини муомалалар ҳақиқатдан ҳам қайд этилганлигини текшириш учун қўлланилади. Бу муолажа ҳужжатлар билан тасдиқланмаган олди-сотди муомаласи қайд этилишининг олдини олишни назарда тутди.

Тўлиқлик. Назорат муолажаси воситасида ҳақиқатда амалга оширилган хўжалик муомалалари қайд қилинмай қолдириб кетилганлиги текширилади. Агар маҳсулот юкланган бўлса, у ҳолда юкланганлик ҳақидаги барча ҳужжат счё-т-фактура билан солиштирилади. Муомалани тасдиқловчи ҳужжатлар кўпинча номерланган бўлади. Номерлар кетма-кетлигининг ҳисоби эса - назоратнинг яна бир мос муолажасидир.

Рухсат олинганлик - назорат муолажалари ёрдамида хўжалик муомалаларининг ҳисобга олинишидан олдин рухсатга эга эканлиги текширилади. Менежерлар муомалаларнинг бошқарма томонидан рухсат этилганлиги ва ҳисоб тизимида муомалалар қайд этилишининг аниқ мезонларини белгилашлари зарур. Назорат тизими ҳисоб тизимида рухсатсиз муомалаларнинг қайд этилишининг олдини олишга қаратилган.

Аниқлик - ёзилган суммаларнинг тўғри ҳисобланиб чиқилганлигини текширишга қаратилган назорат муолажалари қўлланилади. Юкхатда акс эттирилган ортилган маҳсулот миқдори, донасининг баҳоси ва жами сумманинг тўғрилигини текшириш - бундай назорат муолажасига мисол бўла олади.

Таснифлаш - муомалаларнинг мос счё-тларда олиб борилганлигини текширишга қаратилган муолажалар қўлланилади. Таснифлашни баъзида аниқлик билан чалкаштиришади, бироқ уларнинг фарқи шундаки, аниқлик фақатгина ёзилган суммалар тўғрилигига тааллуқлидир.

Ҳисоб юритиш - бу йўналиш берилган муомаланинг ҳисобга олиш жараёни тўлиқ тугалланганлиги ва у умумқабул қилинган бухгалтерия андозаларига мослигини текширишга қаратилган назорат муолажаларидан ташкил топади.

Даврийлаштириш - бу йўналиш муомалаларнинг амалга оширилган даврида ҳисобга олиниб, қайд этилганлигини текширишни назарда тутлади.

Шундай қилиб, юқоридагилардан келиб чиққан ҳолда қуйидагича хулосага келдик:

Назорат амалга ошириладиган шароит бошқарувнинг мос тизими мавжудлигини ўз ичига олади. Бу тизим юқори малакали ходимлар билан, ташкилот фаолиятини янада ривожлантиришга қаратилган чора-тадбирлар билан таъминланган бўлса ва ходимлар ўртасида мажбурият ҳамда жавобгарликларнинг тақсимланишини, назорат талабларининг бузилишига қарши тура олишни назарда тутсагина, самарали ҳисобланилиши мумкин. Қуйидаги функцияларни тақсимлаш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз:

- корхона ва ташкилот активларидан бевосита фойдаланиш;

- активлар билан амалга ошириладиган муомалалар учун рухсат бериш;

- ҳўжалик муомалаларини амалга ошириш;

- ҳўжалик муомалаларини юритиш.

Бухгалтерия ҳисоби тизими ўз ичига корхона ҳўжалик муомалаларини тўплаш, таҳлил қилиш ва ҳужжатлаштиришни олганлиги сабабли, бизнинг фикримизча қуйидаги талабларга жавоб берса, самарали бўлади:

- ҳисоб юритишда муомалалар улар амалга оширилган даврни тўғри акс этирса;

- ҳисоб юритишда муомалалар аниқ суммаларда қайд этилса;

- ҳисоб сиёсатига мос равишда муомалалар бухгалтерия ҳисобининг счётларида тўғри акс этирилса;

- ҳисоб ва ҳисобот учун аҳамиятли бўлган барча муомалалар қайд этилса;

- мансабдор ва жавобгар шахслар томонидан ўйлаб қилинган суистеъмолчиликларнинг имкони чекланган бўлса.

Назоратнинг тадбирлар тизими:

- ҳўжалик муомалаларини корхонанинг маъмурияти томонидан қўллаб-қувватланганидан сўнгина амалга ошириш;

- барча муомалаларни бухгалтерия ҳисобида тўғри ва аниқ суммаларда тегишли банк ҳисоб счётларида, керакли вақт даврида, ҳисоб сиёсатига мос ҳолдаги қайд этиш;

- маъмурият рухсатисиз корхона активларидан фойдаланишнинг чекланганлиги;

- бухгалтерия ҳисобида қайд этилган активларнинг ҳақиқатда мавжудлари билан мос келишига қаратилган муолажаларни назарда тутати.

Бундай муолажалар:

- ҳисоб ёзувларининг тўғрилигини арифметик текшириш;

- ҳисоб-китобларни солиштириш;

- ҳужжатлар айланишининг амалга оширилиши тўғрилигини ва раҳбар ходимларда рухсат берувчи ёзувларининг мавжудлигини текшириш;

- доимий равишда режа асосида ёки бехосдан касса пул маблағлари, қатъий ҳисобда турувчи бланklar, қимматли қоғозлар ва товар-моддий бойликларнинг бухгалтерия ҳисобидаги маълумотлар ва ҳақиқатдаги мавжудлиги билан мослигини текшириш;

- назорат мақсади учун иқтисодий субъектдан ташқари жойлашган манбаларнинг маълумотларидан фойдаланиш;

- ҳўжалик кўрсаткичларини режадаги ва ҳақиқатдагиси билан солиштириш, агар муҳим фарқ бўлса, унинг сабабини аниқлаш бўлиши мумкин.

Агар аудитор ички назоратнинг барча муолажалари амалга ошириладиёганлигига ишонч ҳосил қилса ҳам, у ички назорат қай мақсадда ташкил қилинган бўлса, ўша мақсадга эришилди деб, ҳеч қайси бир тизим ҳақида тасдиқлай олмайди. Чунки бунинг бир қанча сабаблари бор:

- назоратни таъминлаш учун қилинган харажатларнинг ундан олинадиган иқтисодий самарадан юқорилигининг мақсадга мувофиқлиги;

- ходимларнинг қўлланмаларини тушунмасликлари;

- корхона ходимларининг ўзаро тил бириктириши; раҳбариятнинг ўз манфаати йўлида амалидан фойдаланиши ва шу кабилар.

Ички назорат тизимини баҳолаш ҳамда унга суяниш мумкин ёки йўқлигини ҳал қилиш учун аудитор мос услуб ва усуллардан фойдаланиши лозим. Буларга махсус текширув қоғозлари ва тестлари, блок-схемалари, корхона мутахассислари учун саволлар ва бошқалар кириши мумкин. Аудитор қўйидагича назорат қоғозини юритиши мумкин.

Ички назоратни баҳолаш

Мижоз
 Аудиторлик текшириш ўтказилган вақти
 Сўроқланган ходимлар
 Аудитор (Ф.И.Ш.)
 Тулғазган вақти
 Текширилди
 Текширилган вақти

Саволлар	Жавоблар		Илова
	Йуқ	Ҳа	
Назорат муҳити			
1. Кредит булими маркетинг бўлимига боғлиқми?			
2. Қуйида кўрсатилган савдо турларининг назорати учун бир хил муолажа қўлланиладими: ходимларга сотиш; кредитга сотиш; мол-мулкни сотиш; нақд пулга сотиш?			
3. Ходимларга молиявий сиёсат ва ички назорат муолажаларини ўз вақтида етказиш йўлга қўйилганми?			
4. Корхона раҳбарияти томонидан ички назорат тизимини текшириш амалга оширилади?			
Ҳисоб ва ҳисобот			
1. Журналлардаги жами суммалар бош китобга киритилгунга қадар текшириладими?			
2. Ходимларнинг касаллиги ёки таътилдалиги сабабли йўқлигида мажбуриятлар тақсимланишига амал қилинадими?			
3. Ҳисобот топширик графигига амал қилинадими?			
4. Ҳисоб сиёсатига оид буйруқ мавжудми?			
Ҳақиқийлик			
1. Ҳисоб-фактура бланкасига кириш чегараланганми?			
2. Накладнойлар ёки бошқа юқлаб борилганлик туғрисидаги ҳужжатлар номерлаб олиб бориладими?			
Муомалаларни қайд этишнинг тўлиқлиги			
1. Счёт-фактура бланкаси номерланадими?			
2. Йўқолган вақладнойларни топиш мақсадида ҳужжатлар номерининг кетма-кетлиги текшириладими?			
Қайд этишнинг тўғривлиги			
1. Юқланган миқдор счёт-фактурада акс эттирилган миқдор билан таққосланадими?			
2. Статистик таҳлил ёки маҳсулот ассортименти бўйича таҳлил йули билан маълум даврдаги савдолар ҳақидаги маълумотлар текшириладими?			
3. Дебиторлик қарзлардан қатъий назар даврдаги савдолар туғрисидаги маълумотлар бевосита бош китобга киритиладими?			
Муомалаларни тасвиқлаш			
1. Савдолар таснифи ҳақидаги низоом бухгалтерия йўриқномаларида мавжудми?			
Даврийлаштириш			
1. Счёт-фактуралар ортилган сана билан қайд этилиши лозимлиги ҳақидаги низоом бухгалтерия йўриқномаларида мавжудми?			
2. Қуйидаги мезонлар ходимларнинг малака даражасини акс эттириши мумкинми: камдан-кам ички хатолар, раҳбарият аралашувини талаб қилувчи хатолар миқдорининг камлиги, аввалги йилларда ўтказилган текширишларда киритилган аудиторлик тузатишларининг паст фоизи.			

Шундай қилиб, ички назорат тизимини баҳолаш муолажаларини амалга оширгандан сўнггина аудитор унинг ишончлилиги хусусида қарор қабул қилади ва мос аудиторлик муолажаларини режалаштириш имконига эга бўлади.

IV БОБ. АУДИТНИ АВТОМАТЛАШТИРИШНИНГ НАЗАРИЙ АСОСЛАРИ

Ҳозирги кунда кўпчилик иқтисодий субъектлар бухгалтерия ва ТМБ ҳисобини юритишда турли хилдаги компьютер тизимини қўллашмоқда. Бухгалтерия ҳисобида компьютерларнинг қўлланилиши, ўз навбатида:

а) ҳисоб-китобларнинг вақтида ўтказилишини таъминлайди;

б) оператив бошқарув маълумотларини олишни тезлаштиради;

в) молиявий таҳлил имкониятларини кенгайтиради.

Ташқи мустақил ва ички аудит маълумотларини компьютерни қўллаш орқали таҳлил қилганда ўзининг мақсади ва вазифаларини ўзгартиришсиз сақлайди.

Оддий ҳамда компьютерлаштирилган бухгалтерияни текшириш методикаси ўртасидаги фарқни аниқлаш, корхоналардаги компьютер тизимидаги ҳисобини аудит қилиш методи ва аниқ усулини топиш, режалаштириш методикасини ишлаб чиқиш зарур.

Ушбу мавзунинг долзарблиги, компьютер тизимлари аудитининг ишлаб чиқилмаганлигидан келиб чиқади. Бухгалтерия ҳисоби учун яратилаётган дастурларнинг шиддат билан ривожланишига қарамай, охири пайтда чоп этилган адабиётларда юқоридаги мавзу умуман кўтарилмаган.

Бу бўлимда биз компьютер тизимида ишлашнинг ички текширишини ташкил қилиш бўйича назарий кўрсатмалар беришга ҳаракат қиламиз.

4.1. Компьютер тизими муҳотида аудиторлик назорати

Компьютер тизимини аудит қилиш методикаси, унинг компьютер тизими ишларининг самарадорлигини баҳолаш учун қўлланилиши, ички назоратни такомиллаштириш учун аниқ кўрсатмалар ишлаб чиқиш тадқиқот предмети учун асос қилиб олинди.

Олинган натижаларни давлат ва нодавлат корхоналардаги компьютерлаштирилган ҳисобни аудит қилишни режалаштиришда қўллаш мумкин.

Мавзунинг бугунги кундаги ҳолати.

Бугунги кунга келиб аудиторлик стандартлари буйича халқаро қўмита томонидан 33 та стандарт ишлаб чиқилган. Бу стандартларни аудиторлар фаолиятини назорат қилишнинг миллий андозалари учун қўллаш таклиф қилинади. Улардан 3 таси айнан компьютер тизимида текшириш ўтказишга тегишли:

2.12. Аудитнинг компьютерли методи.

2.11. Маълумотларни электрон таҳлил қилиш шароитида аудит ўтказиш.

2.16. Маълумотларни электрон таҳлил қилишнинг ҳисоб тизимини баҳолаш ва ички назоратга таъсири.

Асосан йирик корхоналарда мажбурий аудиторлик текшириши ўтказилади. Иш юритишнинг ҳозирги шароитида бухгалтерия ҳисобининг компьютер тизимини қўлламай олиб боришнинг иложи йўқ. Турли фирма ва хўжалик субъектларида ҳисоб юритиш тизимида автоматлаштиришни қўллаш ўзига хос кўринишга эга бўлади. Масалан, компьютерни оддий калькулятор сифатида қўллашдан, то ҳисобни бутунлай автоматлаштириш учун юқори даражадаги компьютер тизимини яратишгача. Бугунги кунга келиб биридан фарқ қилувчи жуда кўплаб бухгалтерия дастурлари пакетлари мавжуд.

Компьютерлар қўлланилган бухгалтерия ҳисоби «қўлда» юритилган бухгалтерия ҳисобидан фарқ қилгани каби, компьютер тизими муҳитидаги аудит ҳам «қоғозли» бухгалтериядан фарқ қилади.

Корхоналарда ҳисобнинг компьютер тизими мавжудлиги аудит қилиш усулига ўз таъсирини ўтказади. Аудиторлик андозаларнинг 2.5. «Аудиторлик исботлари» лойиҳасига кўра, аудиторлар текшириш ўтказиш жараёнида оддий бухгалтерия ҳисоби юритишда бўлгани каби компьютерли бухгалтерия ҳисоби юритишда ҳам бир хил бўлган қуйидаги муолажаларини қўллашлари лозим:

- мижознинг турли активларини инвентаризация қилишда иштирок этиш ёки кузатиш;

- учинчи томондан мижоз ҳисоб рақамларидаги қолдиқларининг, ҳисоботнинг маълум бир бўлимлари буйича ҳаққонийлигини ва хўжалик операцияларининг тўғрилигини тасдиқловчи маълумотларни ёзма равишда олиш;

- мижознинг учинчи шахслардан олган ҳужжатларини текшириш.

Текшириш ўтказиш услубида асосий фарқлар қуйидаги муолажаларда кузатилади:

- корхона раҳбари ва ишчиларни оғзаки сўровдан ўтказиш. Сўров натижаларига таяниб, аудиторлик текшириши режалаштирилади.

- мижознинг арифметик ҳисобларини текшириш.

- баъзи-бир ҳўжалик ва бухгалтерлик операцияларининг бажарилишини кузатиш.

Компьютер тизими аудитнинг асосий мақсади - бу компьютер тизимини бухгалтерия ҳисобининг бир бўғини сифатида қараб, шу асосида маълумотлар йиғиш ва уларга объектив баҳо беришдир.

Ҳозирги замон аудиторларига асосан компьютерлаштирилган бухгалтерия ҳисоби билан иш юритишга тўғри келади. Маълумотларни таҳлил қилишнинг харажат талаб қилиши, компьютер хизматлари кўрсатиш марказларининг ривожланиши, ва ниҳоят, қиммат бўлмаган микрокомпьютерларнинг пайдо бўлиши, ҳатто кичик иш юритувчилар томонидан ҳам маълумотларни олиб келади.

Компьютер тизимининг кенг тарқалиши аудитда «Компьютер муҳитида аудит» ҳамда «Компьютерли аудит» деган соҳаларнинг пайдо бўлишига олиб келди. Қуйида биз компьютер тизими муҳитида аудиторлик назорати услубиетини ишлаб чиқиш устида тўхталамиз. Бу мавзу аудит соҳасида АҚШда таниқли бўлган, Техас штатидаги Остин университети профессори Дж.Робертсоннинг «Аудит» номли монографиясида тўла ёритилган.

Дж.Робертсоннинг тасдиқлашича, компьютер тизими аудитнинг 3 та аспектига ўз таъсирини кўрсатади:

- Режалаштириш;

- Ички назорат тизимини ўрганиш;

- Назорат тизими, ҳўжалик операцияларининг бўлаклари, ҳисоб счетларидаги қолдиқлар тўғрисидаги ҳаққоний маълумотларни йиғиш.

Мана шу тартибда биз аудиторлик текшириш ўтказишнинг хусусиятларини кўриб чиқамиз.

Услубиётни ишлаб чиқиш жараёнида биз қуйидаги саволларни аниқлаб олишимиз зарур:

- бухгалтерия ҳисобини автоматлаштирилган ва автоматлаштирилмаган тизимида юритиш орқали;

- компьютерлаштирилган муҳитда аудит текшириш ўтказишни режалаштиришда ҳисобга олинadиган қўшимча омилларнинг мавжудлиги;

- назоратнинг умумий ва устама услублари ўртасидаги фарқ;

- назоратнинг носамарадорлигини баҳолаш фазасида маълумотларни электрон таҳлил қилишнинг таъсири;

- функционал мажбуриятларни тақсимлаш, дастурли файллар ва маълумотли файлларга киришни назорат қилиш, аппарат маблағларини назорат қилиш тизимларни тушунтириш ва айнан ўхшатиш.

- назоратнинг устама услубларининг рўйхати ва уларнинг изоҳланиши.

- миникомпьютерларга асосланган тизимлар назоратининг ўзига хослигини муҳокама қилиш.

Компьютер тизими муҳитида аудиторлик текшириш ўтказишнинг асосий мақсади - шу муҳитда тайёрланган маълумот таваккалчилигини энг кам даражага яқинлаштиришдан иборат.

Дж.Робертсон компьютер тизими муҳитида аудиторлик текшириши ўтказишнинг қуйидаги услубиётини таклиф қилади.

Аудиторлик текширишини режалаштириш. Мақсад - маълумотларни автоматик равишда таҳлил қилишнинг молиявий ҳисобот аудитга таъсирини баҳолашдир:

- Автоматлаштириш даражасини баҳолаш;

- Автоматик операциялар даражасини баҳолаш;

- Маълумотларни компьютерларда таҳлил қилишнинг ташкил қилинганлигини баҳолаш;

- Маълумотларнинг ҳаммабоплигини баҳолаш;

- Аудитнинг автоматлашган услубларини қўллаш имкониятини баҳолаш;

- Махсус тайёргарлик зарурлигини баҳолаш.

Компьютер тизимини ўрганиш.

Биринчи босқичнинг мақсади - аудит текшириши муолажаларининг мазмунини ва чуқурлигини режалаштиришга асос сифатида ички назорат бўғинларидан фойдаланиш имкониятларини топиш учун назорат муҳити,

бухгалтерия ҳисоби тизими ва назорат муолажалари тўғрисидаги зарур маълумотларни йиғишдан иборат:

Назорат муҳити: Ташкилий тузилма;

Назорат муҳити: мажбурият ва ваколатларни топшириш тизими;

Назорат муҳити: тизимни назорат қилиш учун маъмурият томонидан қўлланиладиган услублар;

Бухгалтерия ҳисоби тизимини ўрганиш.

Назоратнинг носамарадорлик таваккалчилигини баҳолаш.

Мақсад - аудит текширишнинг умумий ва устама муолажаларидан фойдаланиш зарурлигини аниқлаш учун ички назорат носамарадорлик таваккалчилигини баҳолашдан иборат.

Компьютер тизими: назорат ёндошиш ва унинг тавсифи.

Назоратнинг умумий муолажалари тавсифи.

Назоратнинг устама муолажалари.

Оддий компьютерлашган тизимда назорат носамарадорлик таваккалчилигини баҳолаш.

Маълумотлар умумий таҳлил қилинадиган оддий тизимларда компьютерли назорат муолажаларини тестдан ўтказиш.

Мақсад - компьютер тизими муҳити ҳақида аниқ маълумотларни йиғиш.

Назорат муолажаларини тестдан ўтказиш учун қўлланиладиган компьютер техникаларига умумий ёндошиш.

Назорат маълумотларининг услуги.

Параллел моделлаштириш услуги.

Аниқ маълумотлардан фойдаланишга асосланган назорат услуги.

Операцияларни белгилаш.

Аудиторлик файллари.

Дарҳол тайёр бўладиган фотосурат.

Тизим иш юритишининг доимий назорати.

Кенгайтирилган ёзувлар.

Корхоналарнинг солиқ идораларига ҳисобот топширувчи ва маълумотларни таҳлил қилиш учун жавоб берувчи бўғинлари назоратнинг объекти ҳисобланади.

Компьютер тизимининг моҳиятини тўғри тушуниш учун ташкил этувчи барча бўғинларни кўриб чиқиш зарур.

Бухгалтерия ҳисобини автоматлаштирилмаган тарзда юритишда хўжалик операцияларни кузатиш энгил кечади ва

бу, ўз навбатида, маълумотларни қоғозда ифодалайдиган ҳужжатлар билан олиб борилишини талаб қилади. Бу ҳужжатларга - кўрсатмалар, тўлов қоғозлари, ҳисоб счотлари ва ҳисоб регистрлари киради. Айни шундай ҳужжатлар компьютер тизимида ҳам бор, лекин кўп ҳолларда улар фақат электрон шаклда мавжуд бўлади.

Компьютер тизими ўз ичига қуйидаги элементларни олади:

Аппарат воситалари: компьютерни ташкил қилувчи қурилма ва воситалар;

Дастурли воситалар:

а) Тизимли дастурлар - бу операцион тизим, маълумотлар базасини бошқариш тизими.

б) Устама дастурлар - ўзига хос вазифаларни ҳисобга олган ҳолда мустақил равишда ишлаб чиқилган ёки сотиб олинган автоматик дастурлар.

Ҳужжатлар - маълумотларни киритиш, таҳлил қилиш ва хулоса чиқариш билан боғлиқ тизим ва бошқарув тузилмаларининг ёзма изоҳланиши;

Персонал - тизимни бошқарувчи, лойиҳалаштирувчи ҳамда дастурлар билан таъминловчи, маълумотларни таҳлил қилиш тизимини назорат ва эксплуатация қилувчи ишчилардир;

Маълумотлар - тизимга киритиладиган, таҳлил қилинадиган ва сақланадиган хўжалик операциялари тўғрисидаги маълумотлар;

Назорат муолажалари - операциялар бажарганлигини ёзма таъминлайди, хатоларнинг олдини олиш имконини беради ва хатоларни регистрация қилади.

Маъмуриятнинг асосий мажбуриятларидан бири - ички назоратнинг иш билан таъминланган тизимини яратишдир. Бу тизимга компьютер тизимининг назорат муолажалари ва назорат сиёсати каби бўғинлари киради. Аудиторнинг мажбуриятига компьютер муҳитида назоратнинг носамарадорлиги таваккалчилигини баҳолаш киради. Маъмурият эса, ўз навбатида, қуйидагиларни таъминлаши лозим:

- компьютер тизимида маълумотларнинг тўлалиги ва ўз вақтида янгилаб турилишини;

- маълумотларни таҳлил қилиш жараёнида бажарилган операцияларнинг назорат ёзувларини сақлайдиган тизимларидан фойдаланишни;

- аудиторларнинг тизимига киришини ва уларга тизим иши учун жавобгар бўлган мутахассислардан ёрдам сифатида бериши.

Маълумотларни компьютерларда қайта ишлашнинг ўзига хос хусусиятлари.

Бухгалтерия ҳисоби юритишда маълумотларнинг қай усулда қайта ишланиши, ўз навбатида, фирманинг ташкилий тузилиши ҳамда ички назорат услуги ва муолажаларига таъсирини ўтказди. Компьютер технология назоратининг муолажалари ва шартларини баҳолашда ҳисобга олинadиган бир қатор хусусиятлар билан характерланади:

Нazorat ёзувлари. Баъзи компьютер тизимларида операцияларнинг бажарилганлиги ҳақида муҳим назорат ёзувлари маълум бир вақтгача сақланади ёки бу ёзувлар фақат машина ўқийдиган шаклда бўлади.

Бажариладиган операцияларнинг бир хилдалиги. Маълумотларни компьютерда қайта ишлаш жараён бухгалтерия ҳисоби юритишда ўхшаш операцияларни бажариш учун бир хилда бўлган командаларни ишлатишни кўзда тутди. Бу эса, ўз навбатида, маълумотларни қўлда қайта ишлаш пайтида рўй бериб турадиган хатоларнинг умуман қайтарилмаслигини таъминлайди. Дастурий хатолар эса бир хил шароитда ўхшаш операцияларнинг барчасини нотўғри қайта ишланишига олиб келади.

Вазифаларнинг тақсимланиши. Бунда ҳар бир мутахассиснинг вазифаси аниқ чегараланган бўлиб, бу дастурлардан ҳар бир мутахассиснинг фойдаланиш ҳуқуқини ҳимоялаш имконияти бор.

Ноаниқлик ва хатоларни аниқлашнинг потенциал имкониятлари. Автоматлаштирилмаган бухгалтерия ҳисоби солиштирилганда компьютерли тизимдан, ҳатто, назоратчиларнинг ҳам ноқонуний фойдаланиш ҳуқуқидан маҳрум эканлигини кўриш мумкин. Бундан ташқари бу технологияда активлар ҳақидаги ҳар қандай маълумотни олиш ва маълумотларни ўзгартириш учун фойдаланиш мумкин.

Маъмурият томонидан назоратни кучайтириш имкониятлари. Компьютер тизимида кўплаб таҳлилий

дастурларнинг борлиги маъмуриятга корхона ёки фирманинг фаолиятини назорат қилиш ва баҳолаш имконини беради.

Компьютерда бажарилган операцияларнинг қайд этилиши. Баъзи бир бажарилган муомалалар компьютер тизимида автоматик равишда ҳужжатларсиз бажарилиши мумкин, лекин муомалалар автоматлашмаган бухгалтерия ҳисобида мажбурий равишда ҳужжатларда қайд этилади.

Аудиторлик текширишни амалга оширишда аудиторлик ҳулосасини бериш учун тизимнинг кучли ва заиф томонларни кўрсатиб, тўла маълумот олишга имкон берадиган аниқ услубиётга амал қилиш зарур.

Аудиторлик текширишни режалаштириш.

Режалаштириш текшириш ўтказишнинг бошланғич босқичи ҳисобланади. Корхона ва фирмалар томонидан турли хилдаги компьютер тизимларининг қўлланилиши бухгалтерия ҳисобини юритишнинг тузилишига ва ички назорат услубининг характериға катта таъсир кўрсатади. Маълумотларни қайта ишлашнинг автоматлаштирилганлик даражаси, ўз навбатида, аудиторлик муложаларнинг моҳиятиға ҳамда уларнинг вақт ичида тақсимланишиға, қамраб олиш даражасиға ҳам ўз таъсирини ўтказади. Молиявий ҳисобот аудитида маълумотларни электрон қайта ишлашнинг таъсирини баҳолашда қуйидагиларни ҳисобға олиш зарур:

Автоматлаштириш даражаси. Текширишни режалаштиришда молиявий ҳисоботға таъсир қиладиган маълумотларни қайта ишлаш билан боғлиқ бўлган ҳар бир вазифани бажариш учун қўлланиладиган компьютерли технологиялардан фойдаланиш даражасини ҳисобға олиш даркор.

Машинавий муомалаларнинг мураккаблиги. Машинавий муомалаларнинг мураккаблигини баҳолаб, аудитор ўзининг тайёргарлигини фирманинг маълумотларини қайта ишлаш учун қўллайдиган услублари бўйича малакасини солиштириши керак.

Маълумотларни компьютерда қайта ишлашни ташкил қилиш. Текширишни режалаштиришда маълумотларни компьютерда қайта ишлаш жараёнининг ташкил қилинганлиги муҳим аҳамиятға эға. Турли фирмаларда бу нарса марказлаштириш даражаси бўйича катта фарқ қилиши мумкин.

Марказлаштириш даражасининг юқорилиги марказлашган бошқариш ва муҳим маълумотлар бўйича бажариладиган барча муомалалар устидан амалга ошириладиган назорат билан характерланади. Назоратнинг ҳолати, аппарат ва дастурли воситалар фирманинг барча бўғинлари учун бир турда бўлиши мумкин. Аксинча, маълумотларни марказлашган тарзда қайта ишланиши ҳудудий жиҳатдан йироқ бўлган бўлимларни бошқариш ва назоратни мустақил равишда амалга оширишларига имкон беради. Бу шароитда аппарат ва дастурий воситалар турли хилда бўлиши мумкин ва назорат пайтида керакли маълумотларни олиш учун кўп миқдордаги компьютерларни кўриб чиқишга тўғри келади. Маълумотларни компьютерда қайта ишлаш билан боғлиқ бўлган мутахассисларнинг миқдорини ва уларнинг компьютер технологиясидан хабардорлик даражасини ҳам баҳолаш зарур.

Маълумот олишнинг қулайлиги. Текширишни режалаштиришда бирламчи ҳужжатларнинг тақдим этилишини таъминлаш ҳақида келишиб олиниши лозим. Чунки баъзи фирмаларда маълумотлар тўғридан-тўғри, ёзма нусхасиз киритилиши ёки маълумот қисқа вақт ичида сақланиши мумкин.

Назорат жараёнида маъмурият томонидан ички назорат учун тайёрланган маълумотлардан фойдаланиш мумкин.

Автоматлаштирилган аудит услубларининг қўлланилиши. Автоматлаштирилган аудит услубларининг қўлланилиши аудит муолажаларнинг самарадорлигини оширади ҳамда барча умумий бўлган ҳисоб операцияларини текшириш учун алоҳида аудит муолажаларининг тадбиқ қилинишини таъминлайди. Бу услубларнинг қўлланилишини перспектив режалаштиришни ҳамда шу соҳа мутахассисларининг бўлишини талаб қилади.

Махсус тайёргарликнинг зарурлиги. Текшириш жараёнида маълумотларни компьютерларда қайта ишлашнинг аудитга таъсирини баҳолаш учун, бухгалтерия ҳисоби операцияларининг бажарилиш йўлини аниқлаш ҳамда аудиторлик муолажаларни ишлаб чиқиш ва бажариш учун мутахассисларни жалб қилиш мумкин. Маълумотларни қайта ишлаш бўйича, дастурлар тиллари бўйича, дастурлар пакети бўйича мутахассислар талаб қилиниши мумкин.

1-босқич. Компьютер тизимини ўрганиш.

Бу босқичнинг мақсади - аудит муолажаларини режалаштиришга асос сифатида ички назорат элементларидан фойдаланиш имкониятларини топиш учун назоратнинг муҳити, бухгалтерия ҳисоби тизими ва назорат муолажалари тўғрисидаги зарур маълумотларни тўплашдир.

Назорат муҳити: ташкилий тузилма.

Фирманинг ташкилий тузилмасини тушуниши деганда унда компьютер тизимининг ўрнини қай даражада эканлигини аниқлаш тушунилади. Ташкилий тузилмани тушуниш - умуман назорат носамарадорлик таваккалчилигини баҳолашнинг ажралмас қисмидир. Компьютер тизими тузилишини таҳлил қилганда аудиторлар маълум бир мақсадни кўзлашади:

- фирманинг компьютер ресурслари, аппарат воситалари, турли марказлар томонидан кўрсатиладиган хизматлар ҳамда компьютер тизимига кириш имкони бўлган қисмларининг рўйхати ва уларнинг изоҳланиши.

- ҳисоблаш бўлими ходимларининг иш фаолиятининг компьютерлаштирилиши қай даражада ташкил қилинганлигини изоҳлаш.

Юқоридагилар компьютер тизимининг фаолиятини таҳлил қилиш, компьютер тизимига кириш имконига эга бўлган қисмларни аниқлаш, фирманинг компьютер тизимига киришини назорат қилиш бўйича олиб бораётган сиёсатини очиқ бериш имконини беради.

Тизимлар бўйича мутахассислар, дастурчилар ва операторлар ўртасида мажбуриятларнинг тақсимланишини ўрганиб чиқиш зарур.

Назорат муҳити: мажбурият ва ваколатларни топшириш тизими.

Аудитор мажбурият ва ваколатларни топширишнинг фирма томонидан қабул қилинган тизимини таҳлил қилганда;

- бухгалтерия ҳисобини юритиш ва компьютер тизимини эксплуатация қилиш бўйича қўлланмалар;

- ҳисоблаш маркази ходимлари учун вазифаларнинг изоҳи мавжудлиги ҳақидаги маълумотни олиши зарур.

Назорат муҳити: тизим назорати учун маъмурият қўллайдиган услублар.

Ички назорат услубларини ўрганишда қуйидаги масалалар юзасидан тасаввурга эга бўлиш керак:

- тизимлар ва ҳужжатларни ишлаб чиқиш андозалари ва улардан фойдаланиш даражаси;

- муолажаларнинг мавжудлиги ва сифати, дастурлар ва тизимнинг турли шаклдалиги, маълумот киритишнинг ҳар хил кўринишлари;

- миқдорий маълумотлар, хусусан, миқдорий тижорат маълумотларига киришни чекловчи муолажалар;

- молиявий ва бошқа ҳисоботларга киришнинг қулайлиги, масалан, маъмуриятга тақдим этиладиган «харажатлар-самарадорлик» таҳлиллари.

Ички аудитнинг ва назорат муолажаларининг мавжудлиги ва унинг компьютерда қайта ишланган бухгалтерия маълумотларини таҳлил қилиш жараёнида иштирок этиши.

Бухгалтерия ҳисоби тизимини ўрганиш.

Амалий натижа берадиган аудиторлик муолажаларини ишлаб чиқиш учун бухгалтерия ҳисоби тизимида амалга ошириладиган муомалаларнинг кетма-кетлигини ўрганиш зарур. Бухгалтерия ҳисобининг маълумотлар билан боғлиқ бўлган, ҳар бир вазифаси учун муомалалар кетма-кетлиги занжирини аниқлаш шу вазифаларнинг фирма томонидан тақдим қилинган ёзма изоҳини кўриб чиқишдан бошланади. Маълумотларни қайта ишлашнинг компьютер тизимидан фойдаланилганда ёзма изоҳ ўз ичига фойдаланувчилар учун қўлланма ва кўрсатмаларни, файллар тузилмасини, схемалар блокени ва шарҳларни олиши керак. Ички аудит учун жавобгар шахслардан бухгалтерия ҳисоби тизимини тушуниш учун фойдали бўлган, муомалалар бажарилишининг кетма-кетлигига тааллуқли бўлган тайёр ҳужжатларга эга бўлиш мумкин. Шу сабабли, текширишни режалаштиришнинг аввалида шундай ҳужжатлар мавжудлигини аниқлаш мақсадга мувофиқ бўлади.

2 босқич. Назоратнинг носамарадорлик таваккалчилигини баҳолаш.

Биринчи ва иккинчи босқичларнинг чегараланиши аудитнинг мазмунини тушуниш нуқтаи назаридан фойдалидир. Аудитни режалаштириш учун замин яратиш ҳамда аудиторлик муолажаларининг тури, ўтказилиш вақти ва миқдорини аниқлаш ички назорат тизимини баҳолашнинг асосий мақсадидир.

Компьютер тизимида таваккалчиликни баҳолаш қуйидаги ҳаракатларни ўз ичига олади:

- амалдаги бухгалтерия маълумотларида учрайдиган турли хилдаги хатоларнинг таҳлили асосида назоратнинг аниқ мақсадларини мослаштириш;

- муомалалар кетма-кетлиги занжирида маълум бир турдаги хатоларнинг пайдо бўлиш эҳтимоли бор жойларни мослаштириш;

- назоратнинг аниқ мақсадини амалга оширилишини таъминлайдиган, махсус муолажаларни мослаштириш;

- назорат асосий муолажаларининг бажарилиш самарадорлигини таъминлаш учун зарур бўлган ёрдамчи муолажаларни мослаштириш;

- назорат муолажалари таъминлайдиган носамарадорлик таваккалчилиги даражасини аниқлаш мақсадида назорат муолажалари тузилмасини баҳолаш.

Назоратнинг аниқ мақсадларини мослаштириш берилган ҳолатда маълумотларни автоматлаштирилмаган тизимда қайта ишлаш ҳолатдаги вазифадан умуман фарқ қилмайди, шу билан бирга компьютер тизимида хатолар пайдо бўлиши эҳтимоли бор жойларни мослаштириш жараёни, автоматлаштирилмаган тизимдаги айни шу жараёнда бир қанча фарқ қилади. Компьютерлар қўлланганда қуйидаги ҳолатларда хатолар пайдо бўлиши мумкин:

- тизимни ишга туширишга рухсат олиш бўйича вазифалар занжири билан боғлиқ бошланғич маълумотларни тайёрлашда;

- маълумотлар машинасиз қайта ишланганда, масалан бухгалтерия маълумотлари қўлда ҳисоблаб чиқилганда;

- бошланғич маълумотларни машина ўқийдиган шаклга келтирилганда;

- қайта ишлашда фойдаланиш учун кириш файллари мослаштирилганда;

- маълумотларни бир дастурдан иккинчи дастурга ўтказишда;

- алоҳида келувчилар бўйича қўшимча маълумотлар олиш учун файллар сўралганда;

- чиқиш файлларини яратиш ёки асосий файлларга тузатиш киритиш;

- компьютер томонидан муомалалар қайд этилишида;

- чиқиш файллари ва ҳисоботларнинг юзага келишида;

- назорат муолажаларини амалга оширганда аниқланган хатоларни тузатгандан;

- ходимлар томонидан чиқиш маълумотлари ва қурилмаларидан фойдаланганда.

Компьютер тизимидаги назорат муолажалари автоматлаштирилмаган тизимдаги айнан шундай муолажалардан бир қатор хусусиятлари билан фарқ қилиши мумкин. Ҳар иккала тизимда назорат мақсадларининг мос тушишига қарамай, бу мақсадга эришиш усули фарқ қилади, ва ўз навбатида, аудитга киришишга катта таъсир ўтказиши.

Назорат носамарадорлик таваккалчилигини баҳолаш автоматлашмаган тизимдаги сингари амалга оширилади. Назорат муҳити, бухгалтерия ҳисоби тизими ва назорат муолажалари тўғрисида тўпланган маълумот қўйидаги хулосаларни асослаш учун етарли бўлиши керак:

Назоратнинг носамарадорлик таваккалчилиги паст баҳоланиши мумкин, тизимнинг аудитор томонидан тестдан ўтказилиши самарали бўлади. Хатоларни топиш ёки уларнинг олдини олишга қаратилган назорат муолажаларининг ўхшашлиги «харажатлар - самарадорлик» усули билан текширилиши мумкин. Бундай ҳолатда аудиторлар назорат тизимини тестдан ўтказишни давом эттиришлари мумкин.

Назоратнинг носамарадорлик таваккалчилиги паст баҳоланиши мумкин, лекин аудит назорат тизимини тестдан ўтказган ҳолатда харажатлар бўйича самарасиз бўлиши мумкин.

Назоратнинг носамарадорлик таваккалчилиги юқори баҳоланиши мумкин. Назорат ва муолажалар соҳасидаги сиёсат хатоларни топиш ёки уларнинг олдини олиш учун етарли эмасдек кўринади. Бу ҳолда текширишнинг одатдаги муолажалари қўлланилади.

Назоратнинг қайси бир босқичида бўлишига қарамай, назорат тизимининг ноўхшашлиги аниқланса, текширишнинг одатий муолажаларини қўллаш керак бўлади.

Оддий компьютер тизимининг тавсифномалари.

Оддий компьютер тизимларига маълумотлар тўлалигича марказий компьютерда қайта ишланадиган тизимлар киради.

Маълумотларни умумий қайта ишлаш, қайта ишланаётган ёзувларнинг муомалалар тури бўйича пакетларга (бўлақлар) гуруҳлашни кўзда тутди. Оператор

компьютернинг кутубхонасидан керакли бўлган дастурлар ва асосий файлларни чақиради. Тизимни эксплуатация қилиш бўйича қўлланмадаги кўрсатмаларга биноан бир турдаги муомалалар, айти бир хил дастурлар ва асосий файлларни қўллаш билан амалга оширилади.

Назорат умумий муолажаларнинг тавсифномаси.

Компьютер тизимидаги назорат муолажаларини икки - умумий ва устама босқичларга бўлиш мумкин. Назоратнинг умумий муолажалари компьютер тизимининг барча ёки кўпчилик функциялари учун қўл келади. Буларга, масалан, дастурлар ва маълумотлар базаси файлларига киришни назорат қилиш киради. Назоратнинг устама муолажалари компьютер ҳисобининг аниқ функциялари билан боғлиқ, масалан, кириш маълумотларни дастурий текшириш билан боғлиқ.

Назоратнинг умумий муолажалари асосан аудиторлик текширишнинг бошланғич босқичида кўринади.

Ташкилий ва жисмоний омиллар.

Моддий бойликларнинг сақланиши, ёзувларнинг юритилиши, даврий солиштириш каби функционал мажбуриятларнинг тақсимланиши компьютер тизими учун, автоматлашмаган тизимдаги сингари, аҳамиятга эга. Шу билан бирга фақат компьютер тизимидагина хос бўлган бир қатор муомалаларнинг, хусусан, тизимда таҳлил, дастурлаштириш, кутубхонанинг юритилиши, машинавий муомалаларнинг мавжудлиги уларнинг кейинги тақсимоли мақсадга мувофиқлигини шарт қилиб қўяди.

Тизимнинг ривожланиши ва ҳужжатлаштириш.

Ҳужжатлаштириш - бу маълумотларни қайта ишлаш тизимидаги асосий бўғинларнинг ёзма изоҳланишидир. Ҳужжатлаштиришни таҳлил қилиш аудиторларга тизим моҳияти ҳақида тасаввурга эга бўлиш ва ҳужжатлаштиришнинг ўзининг мослигини баҳолаш имконини беради. Кўпроқ қизиқишни қўйидаги бўғинлар туғдиради: вазифаларнинг изоҳланиши, дастурнинг изоҳланиши, операторлар учун кўрсатмалар, фойдаланувчи бўлимлар учун қўлланма, ўзгаришлар ҳисобга олинган журнал, назорат натижаларининг босиб чиқарилиши.

Дастурлар ва маълумотлар файлларининг ҳимояланиши ҳамда назорати.

Компьютер тизимини ҳимоя ва назорат қилиш назорат умумий муолажаларининг асосий қисмидир. Буни эса компьютерда сақланадиган маълумотлар, фойдаланувчилар учун осон киришлиги, вируслар фойдаланувчилар томонидан бузилиши ёки умуман ўчириб ташланиши рухсатсиз ўзгартирилиши шарт қилиб қўяди. Дастурлар ва маълумотлар файлларини ҳимоялаш, кириш файлларига пароль ўрнатиш, дастурлар ва маълумотлар файлларининг резерв нусхасини олиш ёки бош компьютерда (сервер) «ойна» дискини ўрнатиш, тизимга жорий маълумотларни фақат маълумотлар киритишнинг тўғрилиги текширилгандан сўнг киритиш ёрдамида амалга ошиши мумкин.

Назоратнинг устама муолажалари.

1. Устама назорат уч йўналиш бўйича олиб борилади:
 2. Кириш маълумотларининг назорати;
 3. Қайта ишлаш жараёнининг назорати;
- Чиқиш маълумотларининг назорати.

Кириш маълумотларининг назорат муолажалари.

Компьютер тизимининг энг кучсиз жойи бу маълумотларни киритиш жараёни бўлиб, бунда хўжалик муомалалари тўғрисидаги маълумотлар бошланғич хужжатлардан дастурий муҳитга ўтказилади. Агар маълумот нотўғри киритилган бўлса, улар қайта ишлаш пайтида қўрилмаслиги мумкин, лекин кейинроқ топилган хатони тузатиш осон кечмайди. Қайта ишлаш жараёнининг назорати асосий дастурга қурилган ишдан чиқишнинг олдини олиш ёки топиш дастурчалари билан боғлиқ.

Назоратнинг энг асосий соҳалари.

Маълумотларнинг қабул қилиниши ва тасдиқланиши. Ҳисоблаш маркази етарли даражада тўлдирилган ва тасдиқланган маълумотларнигина қайта ишлаш учун қабул қилиши керак. Рухсат олиш бу, қоида бўйича, канцелярия (компьютернинг эмас) муолажасидир: хўжалик муомалалари бўйича имзолар қўйдириш ёки печать билан тасдиқлаш.

Назорат разрядлари. Назорат разрядлари кодлаштириш ёки рақамли теришда хатоларни топиш мақсадида ўхшаш номерларни назорат қилиш учун қўлланилади.

Маълумотларни тайёрлаш. Маълумотларни машина ўқийдиган шаклга кириш жараёни - қўллаб хатоларнинг манбаи бўлиб, бу хатоларни аниқлаш учун назоратнинг қўйидаги махсус муолажаларини қўллаш мумкин:

А. Ёзувлар миқдорини ҳисоблаш. Ёзувлар миқдори ҳужжалик муомалалари бўйича қайта ишланган ҳужжатлар миқдори билан солиштирилади. Ёзувлар миқдорининг қайта ишланган ҳужжатлар миқдори билан фарқи ё маълумотларнинг йўқотилганлиги ёки айти бир ҳужжатнинг икки марта қайта киритилганлигини билдиради.

В. Тўлов маълумотларининг назорат йиғиндиси. Бу муолажа, юқоридаги «ёзувлар миқдорига» ўхшаш қўлланилади. Фақат фарқи - назорат суммалари миқдорий маълумотлар билан боғлиқ, масалан, счётлар гуруҳи бўйича сўмларда савдонинг умумий миқдори.

С. Маълумотлар пакетининг умумий назорат йиғиндиси. Масалан, операторга, маълумотларини тайёрлаш учун берилган счётлар номерининг йиғиндиси.

Маълумотларни кўриб чиқиш ва текшириш жараёни. Маълумотларни тайёрлашда қилинган хатоларни топиш учун кўриб чиқиш ва назоратнинг турли дастурий воситалардан фойдаланиш мумкин.

А. Белгиларни тўғри жойлаштиришнинг назорат тестлари кириш маълумотларининг жойлашишини, рақамларнинг тўғри жойлашганлигини аниқлаш ҳамда белгилар қаторидан ҳарфларнинг тўғри жойлашганлигини текширишни назарда тутди.

В. Ишоралар тўғрилигининг назорат тестлари қаторларида маълумотларнинг плюс ва минус ишораларига мослигини текширишни таъминлайди.

С. Ўтказилган жойнинг назорат тестлари бўш қолдирилган жойларни аниқлаш мақсадида қаторларни текшириш имконини беради.

Д. Кетма-кетлик назорати тестлари маълумотларни қайта ишлашнинг пакетли режимида, уларни кетма-кет жойлаштириш зарур бўлганда, тартиб рақами бўйича текширишга хизмат қилади.

Е. «Аҳамиятнинг кенглиги ва натижасининг оқиллиги бўйича» назорат тестлари - автоматик муолажалар бўлиб, улар аҳамиятларининг кўрсатилган чегараларидан чиқишини кўрсатади. Бу тест аудиторлик умумий муолажаларининг бир кўриниши бўлиб, у хатони аниқлаш учун маълумотларни таҳлил қилишни кўзда тутди.

Хатоларни тузатиш ва маълумотларни қайта ишлашга қайтариш. Хатолар - назоратнинг алоҳида

предметидир. Одатда, ҳисоблаш маркази фақат ўзи томонидан киритилган тузатишлар учунгина жавобгардир. Шу сабабли, бошқа турлардаги, масалан нотўғри кодлаштиришдан келиб чиқади, хатолар тузатиш киритиш учун фойдаланувчи-бўлимларга юборилиши лозим.

Қайта ишлаш жараёнининг назорат муолажалари.

Қайта ишлаш жараёнини назорат қилиш маълумотларнинг ташлаб кетилмасдан ва қайтариб юборилмасдан қайта ишланишига кафолат беради.

Назорат йиғиндиларининг кетма-кетлиги маълумотларни бир бўлимдан иккинчисига ёки бир дастурдан иккинчисига ўтиши бўйича текширишни таъминлайди. Йиғинди айти бир маълумотлар бўйича қайта ишлашнинг ҳар бир босқичидан сўнг амалга оширилганлиги сабабли, у кетма-кет деб аталади. Олинган суммалар, назорат суммалари билан таққослаш учун қайта ишлашнинг кейинги босқичига ўтказилади.

Назорат суммалари тўғрисида ҳисобот тузиш. Ёзувлар, тўловлар, барча маълумотлар массиви миқдорининг назорат суммаларини ҳисобот ҳолида босиб чиқариш лозим. Уларни қайта ишлашнинг аввалги босқичида олинган назорат суммалари билан таққослаш ва текшириш назорат гуруҳининг мажбуриятига киради. Бундай муолажа маълумотларнинг йўқолиши ёки такрорланишини аниқлаш имконини беради.

Операторлар ва файллар назорати. Дастурли воситалар операторлар томонидан киритиладиган командаларнинг, устама дастурлардан фойдаланиш вақти ва статистикасининг «ҳисоб журнали»ни ташкил қилиши лозим. Бу журналдаги маълумотларни назоратчилар таҳлил қилишлари шарт.

Аҳамиятининг кенглиги ва натижанинг оқиллиги бўйича назорат тестлари мантиқан нотўғри бўлган ҳолатларнинг олдини олади. Масалан, қийматидан юқори бўлган амортизация ажратмалари суммасини олиш.

Чиқиш маълумотларнинг назорат муолажалари.

Чиқиш маълумотларининг назорати - компьютерда қайта ишлаш натижалари тўғрилигини текширишнинг сўнги, якунловчи босқичидир. Бу босқичдаги назорат муолажалари ҳисобот ҳақидаги тасаввурни ва файлларга фақат ваколатли шахсларнинг киришини таъминлайди.

Назорат йиғиндиси. Чиқиш маълумотларнинг назорат йиғиндиси ишлаш жараёнининг барча йиғиндиси кетма-

кетлиги натижалари билан таққосланади. Назорат гуруҳининг мажбуриятига назорат суммалари ва чиқиш маълумотларининг таҳлили ҳамда уларнинг фарқ қилиш ҳолатларини тергов қилиш киради.

Асосий файлларга тузатиш киритиш хатолар тарқалиб кетишининг олдини олиш мақсадида қайси бўлимнинг ташаббуси билан дастур асосига тузатишлар киритилган бўлса, шу бўлимга барча киритилган тузатишлар бўйича тўлиқ ҳисобот тақдим қилиниши керак.

Чиқиш маълумотларининг тақсимланиши. Тизимда юзага келадиган чиқиш маълумотлари фақат ваколатли шахсларгагина тааллуқли бўлиши лозим. Ҳисоботлар нусхасини олувчи абонентлар рўйхатини киритиш керак ва ҳисоботларнинг тиражини қатъиян чеклаш зарур.

Оддий компьютер тизимида назоратнинг носамарадорлик таваккалчилигини баҳолаш.

Назорат муолажаларининг - маълумотларни киритиш, қайта ишлаш, чиқариш соҳаларидан бирининг заиф томонлари аудитор томонидан алоҳида эътибор предмети бўлиб қолади. Шу билан бирга, маълумотларни киритиш босқичида назорат йўқлиги кейинги босқичлардаги назорат муолажалари билан тўлдирилиши мумкин.

Назоратнинг носамарадорлик таваккалчилигини баҳолаш натижалари бўйича аудитор ишлаб чиқадиган хулосанинг ташкилий қисмига назорат муолажаларининг муҳим камчиликларини таҳлил қилиш киради.

Ички назоратни таҳлил қилишдан мақсад - хўжалик муомалаларининг қайта ишлаш жараёни мазмунини тушуниш, назорат муолажаларини режалаштиришда ҳисобга олинмаган назоратнинг кучли ва заиф томонларини аниқлашдан иборатдир. Дастурларда назоратнинг устама муолажалари мавжуд бўлганда, фақат ички назоратнинг носамарадорлик таваккалчилигини баҳолаш зарур бўлади. Назоратнинг умумий устама муолажалари уларнинг самарадорлигини аниқлаш мақсадида аудиторлик тестларидан ўтказилади.

Ички назорат тизимини текширишда ахборот билан таъминланиш ташкил қилиш.

Иш юритишнинг компьютер ёрдамида олиб борилиши икки янги тушунчанинг пайдо бўлишига олиб келди. Улардан бири - «компьютер қамраб олган» муҳитда аудиторлик

текшириши, аудиторлик компьютерни ўзаро боғламасдан, яъни уни бир буюм сифатида қараб ва чиқиш маълумотларини бошланғич ҳужжатлар билан боғлашга ҳаракат қилган ҳамда бошланғич ҳужжатларнинг ҳисоботларгача бўлган ҳаракатини тузатиш ҳолларида қўлланилади. Компьютер тезкор калькулятор сифатида қўлланилганда, бу усул мослик кўриниши мумкин. Агар тизим ҳисоблаш ва ахборотни босиб чиқариш учун ишлатилса ҳам яхши натижалар беради. Шу билан бирга, компьютер қамраб бўлган тизимда аудиторлик текшириш усулини компьютерда маълумотларни қайта ишлаш жараёнини эксперт баҳолаш ўрнига қўллашга йўл қўйиб бўлмайди.

Иккинчи тушунча - «хусусан компьютер тизимини» аудиторлик текшириши - муомалалар бажарилиш жараёнининг ишончилигини аниқлаш мақсадида аппарат ва дастурий воситаларни баҳолашда қўлланиланади. Хусусан, компьютер тизимини текшириш аудит амалиётида кенгроқ тарқалган, чунки кўпгина компьютер тизимлари нафақат ҳисоблаш, балки муҳим назорат муолажаларини ҳам бажаради. Бу шароитда компьютерни бир буюм сифатида тасаввур қилиш, ички назоратнинг муҳим бўғинини ажратиб қўйишга олиб келади.

Компьютер аудити амалиётига нисбатан яқин кунларда икки янги тушунча кириб келди: «компьютер техникаси қўлланилмаган аудит текшириш» ва «компьютердан фойдаланилган аудит текшириш».

Биринчи тушунчага мувофиқ аудиторлик ёндашиш бирламчи маълумотлар, хатолар тўғрисида ҳисоботларни босиб чиқариш, назорат босқичлари тўғрисида маълумотлар ва чиқиш маълумотларининг тўлиқ босиб чиқарилиши каби материалларни қабул қилишга асосланади. Иккинчи тушунча эса текширилаётган фирма томонидан муомалаларни бажариш учун қўлланилаётган аппарат ва дастурий воситаларни аудиторлик текшириш ҳамда текшириш мақсадига эришиш учун махсус аудиторлик дастурларидан фойдаланиш билан боғлиқ.

Маълумотларни пакетли қайта ишлашдаги оддий тизимларда компьютер назорати муолажаларини тестдан ўтказиш.

Маълумотларни пакетли қайта ишлашдаги оддий тизимларида зарур бўлган маълумотлар кўп ҳолларда ҳисоб журнали ва босиб чиқарилган чиқиш маълумотлари кўринишида мавжуд бўлади. Бу эса «компьютер қамраб олган» муҳитда аудиторлик текшириш ўтказишга имкон яратади.

Шу билан бирга, баъзи ҳолларда ташқи аудиторлар оддий тизимдаги устама дастурларда назорат муолажаларини тестдан ўтказиш воситаси сифатида компьютерларни қўллашлари лозим.

Аудиторлар фойдаланиши мумкин бўлган, компьютерда тестдан ўтказишнинг уч йўналиши бор:

1. Компьютер ёрдамида баъзи муомалаларни кейинчалик қўлда текшириш учун ажратиб олиш;

2. Ички назорат тизимини ўхшаш маълумотлар ёрдамида текшириш;

3. Ички назорат тизимини аудиторларнинг дастурий воситалари қайта ишлаган, ҳаққоний маълумотлар ёрдамида текшириш.

Компьютер маълумотларни уларнинг охири тасдиқланиши ва қўлда назорат қилиниши учун ажратиб олиши мумкин.

Ўхшаш маълумотлар ёрдамида назоратнинг автоматлашган муолажаларини аудиторлик тестдан ўтказиш - назорат маълумотлар усули дейилади, бу муолажаларни тестдан ўтказиш учун ҳақиқий маълумотларни қайта ишлаш жараёнидан фойдаланиш эса - параллел моделлаштириш усули дейилади.

Назорат маълумотлар усули.

Бу усул компьютернинг маълум бир муомалаларни бажариш учун дастурлаштирилганлиги сабабли, ҳар сафар уларни ҳеч бир ўзгаришсиз бажариши ва шундан келиб чиқиб, хатолар билан ўхшаш муомалаларни бажариш чекланганлиги назорат муолажаларининг компьютер тизимидаги ҳужжатлаштириш изоҳига мослигини аниқлаш учун етарлидир.

Ҳақиқий тизимда қайта ишланадиган маълумотлар қаторининг мумкин бўлган комбинацияларни ажратиш - назорат пакети дейилади. Назорат маълумотларини киритишдан мақсад - назорат муолажаларининг ҳужжатлаштириш изоҳларига мослигини аниқлашдир. Назорат муомалалари ўз ичига мавҳум маълумотларни олиши мумкин. Энг аввало, дастурий воситалар бўйича ҳужжатларга асосан аниқланган чиқиш маълумотларининг рўйхати кўрсатилган жадвал тайёрлаб олиниши керак. Шундан сўнг, муомалалар бўйича маълумотлар машина ўқийдиган шаклга келтирилиб, уни ҳақиқий юритилаётган дастурда қайта ишлаш учун киритилади. Аудитор, маълумотларнинг барча мумкин бўлган комбинацияларни кўра билиши учун дастурларни мантиқан фикрлаши, хўжалик фаолиятининг характерини яхши тасаввур эта олиши керак. Бундан ташқари, назорат маълумотларнинг ҳақиқийлари билан қўшилиб кетиши ҳамда файлларнинг ўзгаришига йўл қўймайдиган эҳтиёт чоралари ҳам зарур.

Назорат тизимини аудиторлик тестидан ўтказишда компьютер усулларидан фойдаланишнинг якуний мақсади - компьютер тизимида назорат муолажаларининг ҳақиқатда ишга қодирлиги тўғрисидаги хулосани чиқаришдир. Бундай хулоса аудиторга назоратнинг носамарадорлик таваккалчилигини баҳолаш ва счётлар бўйича қолдиқларни текшириш учун аудит муолажаларининг вақтида тақсимланиши ва қамраб олиш кенглигини ҳамда аудитнинг мазмунини аниқлашга ёрдам беради. Магнит ташувчи файллардан фойдаланиб, аудиторлик текширишни амалга оширишнинг имкониятини аниқлагани сабабли назоратнинг носамарадорлик таваккалчилигини баҳолаш компьютер тизими учун ҳал қилувчи аҳамиятга эга.

Параллел моделлаштириш усули.

Аудиторлар томонидан параллел моделлаштириш учун махсус дастур тайёрланиб, бу дастур текширилаётган фирма дастурининг назорат муолажалари ва мантиқи билан ўхшаш бўлади. Аудиторлик дастури ёрдамида ҳақиқий маълумотларни қайта ишлаш натижалари шу маълумотларни ҳақиқий устама тизимда қайта ишлаш натижалари билан таққосланади. Бу усулнинг принципаал тизилиши 4.1.14 чизма да келтирилган.

Компьютер дастурларида ўрнатилган назорат тизимини тестдан ўтказиш муолажаларининг учта сценарийси мавжуд:

1. Текширилаётган фирманинг реал дастурларидан фойдаланган ҳолда тестдан ўтказиш;

2. Фирманинг ходими томонидан тайёрланган махсус аудиторлик дастурларидан фойдаланиб, тестдан ўтказиш;

3. Аудитор томонидан тайёрланган махсус дастурдан фойдаланган ҳолда тестдан ўтказиш.

Назорат маълумотлари усулига хос равишда бажариладиган тестдан ўтказишнинг биринчи сценарийси юқорида изоҳлаб ўтилди. Иккинчи сценарий бўйича тестдан ўтказиш текширилаётган фирма ходими томонидан ишлаб чиқилган аудиторлик дастурларининг тўғрилигини текширишни талаб қилади.

Параллел моделлаштириш усули



4.1.14-чизма. Параллел моделлаштириш усули

Аудиторларнинг дастурлаштириш соҳасида чуқур билимга эга бўлиши ёки ҳолис дастурчиларни ишга таклиф қилиш учинчи сценарийни амалга оширишнинг зарур шarti ҳисобланади.

Умумий аудитнинг аудиторлик дастурий воситалари пайдо бўлиши учинчи сценарийнинг ўзига хослигини янада оширди. Бу воситалар таркибига аудит вазифаларининг

кўпгина қисмини бажаришини таъминлайдиган, пакетларда бирлаштирилган стандарт дастурлар киради.

Умумий тайинланган дастурий воситалар аудиторларга маълумотларни қайта ишлашнинг реал дастурий тизимига ўхшаш тизимни яратиш, айти бир маълумотлар файлидан фойдаланган ҳолда қайта ишлашни ўтказиш имконини беради. Бундай ўхшаш тизимга аудитор барча зарур назорат муолажаларини киритиши мумкин. Сўнгра ўхшаш тизимдан олинган чиқиш маълумотлари реал тизимдаги чиқиш маълумотлари билан таққосланади.

Параллел моделлаштириш усулини қўллаш аввалига етарли даражада катта харажатларни талаб қилиши мумкин, лекин бу усулнинг самарадорлиги компьютер техникаси қўлланилмай ўтказилган аудиторлик текшириши самарадорлигидан, шунингдек назорат маълумотлари усулининг самарадорлигидан маълум даражада юқоридир.

Мураккаб компьютер тизимида назорат муолажаларини аудиторлик тестдан ўтказиш.

Кўпгина ишлаб чиқилган бухгалтерлик дастурлари ўз ичида назорат воситаларига эга. Аудиторлик текширишда қўлланиладиган восита ва усуллари тўртта гуруҳга бўлиш мумкин. Булар:

1. Ҳақиқий вақт бирлигида ва ҳақиқий маълумотлар билан «он-лайн» тартибида;
2. Узлуксиз маълумотлар билан;
3. Ўхшаш маълумотлар билан;
4. Дастурларни таҳлил қилиш асосида ишлайди.

Ҳақиқий маълумотлардан фойдаланилган назорат усуллари.

Кўп ҳолларда бу усуллар дастурларни ишлаб чиқиш босқичларида қуриладиган махсус аудиторлик модулларини яратишни талаб қилади. Бундай дастурларнинг қўшимча аудиторлик блоклари текшириш нуқтаи назаридан қизиқишга эга бўлган муомалалар тўғрисидаги маълумотларни қайта ишлашдан аввал ёки ундан сўнг ажратиб олиш ва уларни ўрганиш учун сақлаш имконини беради.

Муомалаларни белгилаш.

Аудитор томонидан муомалалар бўйича ажратиб олинган файллар киритиш пайтида махсус индикаторлар ёрдамида белгиланади. Бу маълумотларнинг устама дастурларда қайта

ишлаш барча босқичларининг назорат ёзувларини баҳолаш учун босиб чиқариб ёки файллар кўринишида сақлаш мумкин.

Аудиторлик файллари.

Белгиланган маълумотлар кейинги назорат учун махсус файлларга гуруҳлашади. Аудиторлик файлларини ташкил қилишда икки усул қўлланилиб, улардан бири «доимий назорат аудиторлик файли» (ДНАФ) сифатида яхши таниш. Белгиланган мезонлар бўйича ажратиб олинган маълумотларни тестдан ўтказиш асосида йиғилувчи ҳисоботлар ҳисоб ва таҳлил учун бевосита аудиторга келиб тушади. Ички аудит нуқтаи назаридан ДНАФ усули алоҳида эътиборга эга. Иккинчи усул - «танлаб олиш назорати аудиторлик файли» (ТОНАФ) аввалги усул билан ўхшаш бўлиб, уларнинг фарқи шундаки, муомалалар бўйича маълумотларни белгилаш учун дастурга доимий танлаб олиш мезони эмас, балки тасодифий ажратиб олиш модули киритилади. Маълумотларнинг қайта ишланганлиги тўғрисидаги ҳисоботлар аудиторлик таҳлил учун дастурнинг ҳар бир иш юритганидан сўнг олинishi мумкин.

Дарҳол тайёр бўладиган фотосурат.

Бу усулнинг қўлланилиши муомалаларнинг бошланиши ва уларнинг бажариб бўлинганидан сўнг компьютерда сақланган маълумотлар базасидаги муомалалар ва элементларнинг ҳолатини кўриш имконини беради. Босиб чиқарилган сурат таҳлил учун аудиторларга тақдим қилинади. Масалан, дебиторлар ҳисоби бўйича қолдиқлар файлга киритишдан олдин ҳам ва киритилгандан сўнг ҳам сақланади. Аудиторлар унинг натижаларига асосланиб, қайта ишлаш жараёнини кузатиш ва текширишлари мумкин.

Тизим иш юритишининг доимий назорати.

Аппарат ва дастурий воситаларнинг иш фаолиятининг таҳлил қилиш мақсадида, одатда, компьютерга махсус элементлар қурилади, уларнинг вазифаси эса - компьютер ишининг самарадорлигини аниқлашдир. Бу элементлар тизим модулини ким ва қандай муомалалар учун эгаллаганлигини аниқлаш имконини бергани туфайли аудит учун ҳам қўлланилади.

Кенгайтирилган ёзувлар.

Махсус дастурлар муомалаларни қайта ишлаш учун қўлланилган барча устама дастурларнинг натижаларини

бирлаштириб, белгиланган муомалалар буйича назорат ёзувларини ташкил қилади. Олинган йилга маълумотлар алоҳида файлда ёки қўшимча ёзув қаторларида сақланади.

Узлуксиз маълумотлардан фойдаланган назорат усуллари.

Бу усуллар, кенг маънода, аудиторлар машина ўқийдиган файллардан фойдаланиш имконини беради. Уларга, хусусан, аввал изоҳлаб ўтилган, параллел моделлаштириш усули ҳамда умумий бўлган аудиторлик дастурлари киради.

Ўхшаш маълумотлар қўлланилган назорат усуллари. Бу усуллар гуруҳига, хусусан, аввал кўриб ўтилган назорат маълумотлари усули киради. Бу усулнинг мураккаб компьютер тизимлари учун соддалаштирилган кўриниши - «тестдан ўтказишнинг интеграллашган усуллари» (ТЎНУ) деб ном олган.

Одатда, дастурлар ҳамкорлигида қўлланиладиган бундай воситалардан аудиторлар уз мақсадлари учун фойдаланишлари мумкин. ТЎНУдан фойдаланиш ходимлар, мижозлар, мол етказиб берувчилар, дебиторлар, кредиторларнинг тўлиқ рўйхати бўлган бўлим макетини яратишни талаб қилди. Асосий файлнинг ҳақиқий ёзувига ёки маълумотлар базасига махсус код билан белгиланган ёзувлар киритилади, ҳақиқий муомалаларга эса ўхшаш (яъни, назорат) маълумотлар киритилади. ТЎНУ учун олдиндан аниқ бўлган натижалар ҳақиқий қайта ишлаш натижаларини назорат қилиш ва устама дастурлар назорат элементларининг ишга лаёқатлигини аниқлаш имконини беради.

ТЎНУни қўллаш алоҳида эътиборни талаб қилади, чунки бу усул бухгалтерия ҳисобининг ҳақиқий тизимига қалбаки ёзувлар, муомалалар ва ҳисоботларни киритиш билан боғлиқ. Қалбаки чиқиш маълумотларини молиявий ҳисоботдан чиқариб ташлашни кафолатлаш зарурдир. Асосий файллардаги ҳақиқий ёзувлар ва ҳисоб рақамларидаги қолдиқларнинг бузилиши ёки хато кўрсатилишининг олдини олувчи чора-тадбирлар қабул қилиш лозим.

Бу параграфда биз компьютер тизими муҳотида аудиторлик назорат усулларининг автоматлаштирилмаган бухгалтерияни оддий аудиторлик текшириш усулидан асосий фарқини кўриб чиқдик. Компьютер қамраб олган тизимни

аудит ўтказиш режасини туздик ва назорат усуллари ҳамда бевосита компьютер тизимини тестдан ўтказишнинг усулларини кўрсатиб ўтдик.

4.2. Назорат-маслаҳатчи аудиторлик тизимлари

Назорат маслаҳатчи аудиторлик тизимлари (НМАТ) аудиторлик объектларининг қуйидаги гуруҳларига мўлжаллаб ташкил қилиниши мумкин:

- бухгалтерия ҳисоби қўлда юритиладиган объектлар;
- бухгалтерия ҳисоби компьютерлар қўллаб юритиладиган объектлар.

Бу ерда, компьютер файлларининг мазмунини ташкил қилувчи бирламчи бухгалтерия ҳужжатларининг асосий қисми қайта ишланади. Бу ҳолатда НМАТ мижознинг файлларидан фойдаланиши мумкин. Бу эса, ўз навбатида, аудитни бажариш учун қилинаётган харажатларнинг қисқаришига, унинг аниқлиги ва оперативлигини оширишга имкон беради.

Агар, мижознинг бухгалтерия ҳисоби автоматлаштирилган бўлса, у ҳолда аудитор ўз вазифаларини бажаришда 11-сон Ўзбекистон Республикаси Аудит Миллий андозаси «Маълумотларнинг компьютер ишланмаси шароитида аудит» дан фойдаланиши лозим.

Худди шу андоза НМАТ ишлаб чиқувчи фаолиятга ҳам асос қилиб олиниши керак, чунки бу андоза унга автоматлаштирилган бухгалтерия тизимининг хусусиятларини тўғри ҳисобга олиш имконини беради. Бундан ташқари, андоза мижознинг ҳисобга доир маълумотларини компьютерда қайта ишлашни ташкил қилиш шаклини аниқлаш бўйича ишларни тартибга солишга ёрдам беради. Шу билан бирга бунда маълумотларни қайта ишлашнинг марказлашган даражасини аниқлаш зарур: маълумотлар маҳаллий компьютерларда ёки тизимга уланган компьютерларда қайта ишланади.

Бу саволларга жавоблар мижозларнинг маълум бир гуруҳларини тўла тенглаштириб, НМАТни ташкил қилишнинг стратегиясини белгилаб беради. Бироқ, аудиторлик тизимни ташкил қилишнинг имконли стратегияларини изоҳлашдан аввал, бундан қандай вазифалар олдига қўйилишни аниқлаш зарур.

Аудиторлик тизими функционал ва таъминловчи қисмлардан ташкил топган бўлиши керак.

Функционал қисм - бу иқтисодий-математик ва иқтисодий-ташкилий моделлар ҳамда услублар, аудитни амалга ошириш услуги ва усулларининг мажмуасидир. Таъминловчи қисм эса биринчи қисмда кўрсатилган аудит жараёнини автоматлаштириш учун қаратилган бўлиб, ахборот, дастурий, техникавий ва бошқа таъминотдан ташкил топади. Бу қисмларни биз қуйида тўлароқ кўриб чиқишга ҳаракат қиламиз.

Аудит - специфик соҳа бўлиб, бир томондан, у молиявий ва бошқа ҳужжатларни текшириш бўлса, иккинчи томондан, корхона ҳисоби ва молиявий-ҳужалик фаолиятини яхшилаш бўйича мутахассислар таклифини беришдир. Бошқача қилиб айтганда, бундай тизимлар назорат ва маслаҳат бериш функцияларини бирлаштириши керак. Бу, ўз навбатида, уларни ишлаб чиқишга қўшимча қийинчиликлар киритади. Бундай тизимлар назорат маслаҳатчи аудиторлик тизимлари (НМАТ) деб аталади.

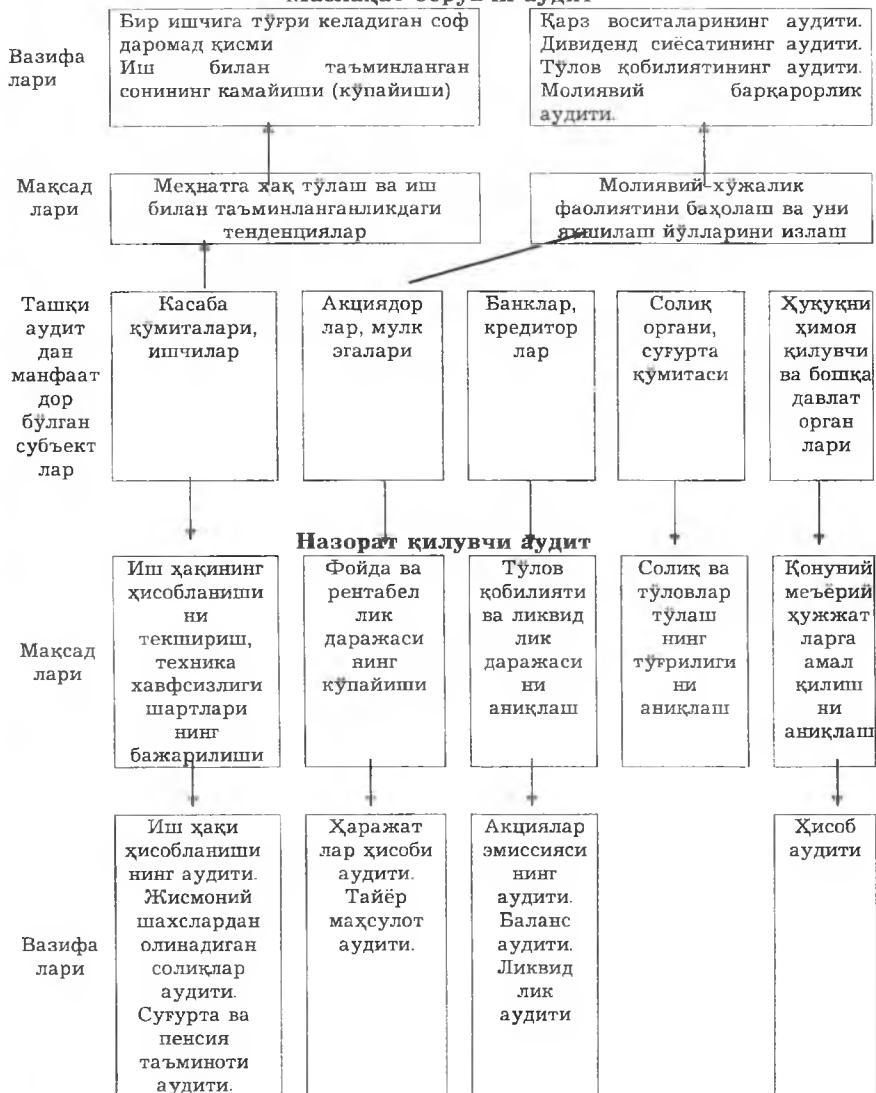
НМАТ қандай вазифаларни амалга оширишини, яъни унинг функционал қисми нималардан иборатлигини аниқлаш учун, тизимдан фойдаланувчиларни гуруҳларга ажратиш ва бу гуруҳларнинг ҳар бири қандай мақсадларни кўзлашини аниқлаш лозим. Буни биз қуйидаги 4.2.15 чизмада кўрсатишга ҳаракат қиламиз:

Чизмада кўриниб турибдики, аудит натижаларидан манфаатдор бўлган субъектлар қуйидагилар:

- касаба қўмиталари, ишчилар;
- акциядорлар, мулк эгалари;
- банклар, кредиторлар;
- солиқ ва суғурта қўмиталари;
- ҳуқуқ ва бошқа давлат органлари.

Ажратилган гуруҳларнинг ҳар бири аудит натижаларидан ўз мақсадларини кўзлайдилар. Масалан, касаба уюшмалари иш жойларининг сақланиб қолиши, иш ҳақининг оширилишидан манфаатдор бўлса, акциядорлар ва мулк эгалари - корхона рентабеллик даражасининг ўсиши ва акциялар қийматининг ортишидан, банклар ва кредитлар - корхонанинг тўлов қобилияти ва ликвидлигини аниқлашдан, давлат - тадбиркорлик фаолияти субъектларининг солиқ ва тўловларни ўз вақтида тўлашидан манфаатдордир.

Маслаҳат берувчи аудит



4.2.15-чизма. Маслаҳат берувчи ва назорат қилувчи аудитнинг субъектлари, мақсадлари ва вазифалари.

Ташқи аудитнинг мақсадларини таҳлил қила бориб, назорат қилувчи аудитнинг қуйидаги вазифаларини ажратиб кўрсатиш мумкин:

- тайёр маҳсулот ҳисоби ва уни сотиш аудити;
- ишлаб чиқариш харажатлари ва маҳсулот таннархи калькуляциясининг аудити;
- устав капитали ва таъсисчилар билан ҳисоб-китоблар аудити;
- меҳнат ва иш ҳақи бўйича ҳисоблашувлар аудити;
- моддий қимматликлар ҳисобининг аудити;
- пул маблағлари ҳисобининг аудити ва бошқалар.

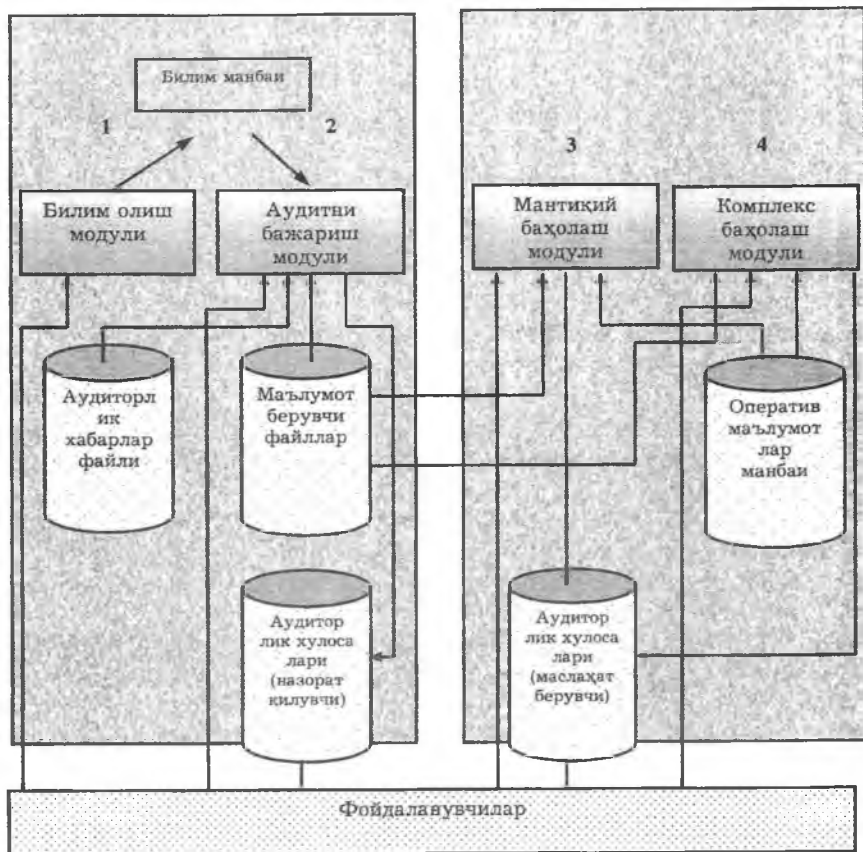
Консультатив-маслаҳатчи аудит вазифаларига қуйидагиларни киритиш мумкин:

- қарз воситалари стратегиясининг аудити;
- молиявий барқарорлик аудити;
- дивидендлар бўйича сиёсатнинг аудити;
- тўловга қобилиятлилиқ аудити;
- комплекс аудит.

Бу вазифалар иқтисодий-математик моделлар билан кўрсатилиб, одатда, математик дастурлаштириш ва ноаниқ мантиқ услублари ёрдамида ўз ечимини топади.

Санаб ўтилган вазифаларни ечишга мўлжалланган НМАТнинг таъминловчи қисмини қуйидаги 4.2.16 чизмада кўриб чиқамиз:

Назорат-маслаҳатчи аудиторлик тизимининг таркиби



4.2.16-чизма. Назорат-маслаҳатчи аудиторлик тизимининг таркиби.

Чизмада ахборот ва дастурий таъминот умумлаштириб кўрсатилган.

Барча тизим шартли равишда икки қисмга - назорат қилувчи ва маслаҳат берувчи қисмларга бўлинган. Қуйида биз бу қисмларнинг ҳар бирини алоҳида кўриб чиқамиз.

Назорат қилувчи қисм иккита умумлашган модулдан иборат бўлиб, улардан бири билимлар манбаини ва тузатиш киритишни, маълумот берувчи ва бошқа файлларни ташкил қилиш учун, иккинчиси эса - шахсан аудитни бажариш учун мўлжалланган.

Билим олиш модули (1-модуль) - билим манбаини ташкил этишга қаратилган.

Билим манбаи - НМАТнинг асосий таркибий қисми ҳисобланади. У икки қисмдан: қоидалар манбаи ва ҳақиқатлар манбаидан иборат.

Қоидалар манбаи стандарт шаклдаги билимлар муолажасини ўз ичига олади:

Агар <шарт>, у ҳолда <реакция> қоидалар бир неча модификацияларда мавжуд бўлади:

а) Экранга чиқариш <Экран номери>

<1 кнопка босилган > <1-ҳаракат бажарилсин>

<2 кнопка босилган > <2-ҳаракат бажарилсин>

⋮
⋮

<N кнопка босилган > <N -ҳаракат бажарилсин>

б) Экранга чиқариш <Экран номери>

Агар (E1 ва E2 ваEN), у ҳолда С

в) Экранга чиқариш <Экран номери>

Агар (E1 ёки E2 ёкиEN), у ҳолда С

г) Экранга чиқариш <Экран номери>

Агар (E1 ёки E2 ва E3EN), у ҳолда С.

Биринчи модификация (шакл а) аудиторнинг аудиторлик тизими билан мулоқотини ташкил қилиш учун қўлланилади.

<Экран номери> параметри - диалог олиб бориш дарчасининг номери бўлиб, ўзида аудитор ҳаракатларига бўлган талабларни жамлаган.

<Кнопка босилган> параметри - фойдаланувчи томонидан активлаштирилган ҳаракат номи (масалан, ҳа, йўқ).

<Ҳаракат бажарилсин> параметри - кейинчалик қандай қоида ёки тизимнинг бошқа ҳаракатлари бажарилиши кераклигини аниқлайди. Бунда текширилаётган ҳужжатлардаги хатолар қайд қилиниб ёки қайд қилинмасдан кейинги қоидага ўтиш амалга оширилади. Бунга мисол қилиб, қуйидаги матнни келтириш мумкин:

Агар “Пудрат шартномаси” даги “Ишлар ҳажми” кўрсаткичи “Объектни қабул қилиш актидаги” “Бажарилган ишлар ҳажми” кўрсаткичи билан мос келса, у ҳолда «ҳа» кнопкасини босиб, кейинги қоидага ўтилсин, акс ҳолда «йўқ» кнопкасини босиб, хусусий аудиторлик хабарни чақириб, кейинги қоидага ўтилсин.

Қолган модификациялар ноаниқлик шароитида қарор қабул қилиш учун қўлланилади. Уларнинг ёрдамида тизимнинг у ёки бу хулосалари бўйича аниқлик ишонч коэффициенти ҳисобланади. Хулосалар аудитор томонидан аниқланган хатолар табиатига қандай тааллуқли бўлса, корхонанинг молиявий ҳолатини баҳолаш ёки уни яхшилаш йўлларини излашга ҳам шундай тааллуқли бўлиши мумкин. Бу ерда шартлар қийин бўлиб, улар ўзаро турли мантиқий боғлиқликлар билан боғланган бўлади. Бундай қоидага қуйидагича мисол келтириш мумкин:

Агар 01 ҳисобварағи бўйича олдинги давр охирига бўлган дебет қолдиғи, плюс бош китобдаги «дебет бўйича жами» минус «кредит бўйича жами»

ва ҳисобот давридаги дебет қолдиқ мос келмаса,
ва «Дебет бўйича жами» нотўғри ҳисобланган бўлса,
ёки «Кредит бўйича жами» нотўғри ҳисобланган бўлса,
ёки бошқа давр қолдиқлари ҳисобланганда хатолар аниқланган бўлса у ҳолда хатога билиб йўл қўйилган бўлади.

Ҳар бир қоида шартига аниқ белгиланган коэффициент юклатилади. Худди шундай коэффициент умумий қоидалар учун ҳам кўрсатилади. Бу хулосага ишонч аниқлик коэффициентининг ҳисоблаб чиқиш имконини беради.

Қоидалар манбаидан фойдаланишнинг иккита имконияти мавжуд:

- аудитордан олинган, талабларга мос келадиган ташқи ахборот билимлар манбаидаги навбатдаги қоидага асосан қайта ишланади ва олинган натижа эса натижавий файлларга юборилади;

- аудитордан олинган, талабларга мос келувчи ташқи ахборот, аввало, фактлар манбаига жойлаштирилиб, у аудиторнинг тизим билан мулоқоти охиридагина мос қоидалар ёрдамида қайта ишланади. Аудиторлик ҳисоботи бунда қисмлар билан эмас, балки бутунича таркиб топади.

Аудитни бажариш модули (модуль 2) - тизим ишини бўлимларга ажратиш, экранга стандарт ва стандарт бўлмаган тўйнуқларни чиқариш, аудиторлик хулосаларни ташкил қилиш ва таҳрир қилиш учун белгиланган.

Назорат-маслаҳатчи аудиторлик тузилишининг ўхшаш стратегиялари



4.2.17-чизма. Назорат-маслаҳатчи аудиторлик тузилишининг ўхшаш стратегиялари.

Бу модулни ишлаб чиқиш аудиторлик назорат функцияларини бажариш стратегиясини танлашни назарда

тутади. НМАТни ташкил қилишда иккита стратегия мавжуд бўлиб, уларни танлаш икки қарама-қарши мезонга асосланади:

- бошланғич маълумотларни киритишда харажатларни минималлаштириш;

- молиявий ҳужжатларда хато бўлган ҳаракатларни ўтказиш таваккалчилигини минималлаштириш.

Юқоридаги икки стратегиясини қуйидаги 4.2.17 чизмада кўриб чиқишга ҳаракат қиламиз:

Бошланғич маълумотларни киритиш учун талаб қилиб қилинадиган харажатлар кўп ҳолларда НМАТларни ташкил қилиш стратегиясини танлашда ҳал қилувчи кўрсаткич бўлиб ҳисобланади. Биз бу харажатларни қисқартиришга икки йўл билан эришиш мумкин, деб ҳисоблаймиз:

1. Бухгалтерлик маънодаги бошланғич маълумотларни киритишдан бутунлай ёки қисман воз кечиш ва тестли қоидалар билан бериладиган «ҳа», «йўқ» турда таъкидланадиган маълумотни киритиши билан чегараланиш;

2. Мижознинг аналитик ва синтетик ҳисобларидаги барча молиявий ҳўжалик муомалалари акс этган бирламчи маълумотига таяниб.

Биринчи йўл, яъни мижознинг бухгалтерлик ҳужжатларини киритишдан воз кечишни кейинги қисмларда кўриб чиқамиз. Ҳозир эса иккинчи йўл, яъни НМАТни ташкил қилишнинг иккинчи йўлини кўриб чиқамиз.

НМАТни учун зарур бўлган маълумотларнинг керакли формат ва керакли тузилмада, машина ташувчиларда бўлиши идеал вариант ҳисобланади. Бироқ, турли мижозлар мазмуни ва тузилишга кўра турли файлларга эга бўлганликлари сабабли, НМАТ талаб қиладиган тузилма билан мос тушмаслиги мумкин. Бу ердан эса мижозлар файлларини НМАТнинг дастурий қобиғи қабул қиладиган формага конвертация қилиш муаммоси келиб чиқади.

Бу муаммони мижоз файлларини конвертация қилиш ўрнига НМАТ дастурларини мижозлар файллари билан ишлаш учун параметрик созлаш йўли билан ҳал қилиш мумкин.

НМАТ файллари билан мижоз файлларининг информацион мослигига икки йўл билан:

1. Мижознинг бухгалтерия тизими файлларини НМАТнинг дастурий қобиғи қабул қила оладиган файлларга конвертация қилиш билан;

2. НМАТнинг дастурий қобиғини мижознинг ахборот манбаи тизимига параметрик созлаш билан эришиш мумкин.

Биринчи усул қуйидаги омиллар таъсирида турлича амалга оширилиши мумкин:

Мижозда НМАТдаги ҳисоб тизимининг айти шу дастурий қобиғидан фойдаланиш;

Мижозда НМАТдан юқори даражадаги ҳисоб тизимининг дастурий қобиғи мавжудлиги;

Мижозда маълумотларни қайта ишлашнинг марказлашган ёки тармоқли шаклларида фойдаланиш;

Бунинг таъсирида турли даража қийинликда бўлган ахборотлар мослиги муолажаларини яратиш талаб қилинади.

Энг содда, оддий - биринчи омил, бир дастурий тизим ичида файлларни конвертация қилишини назарда тутати.

Турли дастурий қобиқларда қайта ишланадиган файлларни конвертациялаш - иккинчи омилдир.

Учинчи вариант - аралаш вариант бўлиб, у аудитор томонидан қўлда киритиладиган оператив кириш маълумотларни қисман қўллашга таянади.

Аудиторлик текширишлар амалиётида алоҳида бирламчи ҳужжатларни киритишнинг мажбурий зарурати келиб чиқади. Масалан, тайёр маҳсулот учун ҳақиқий баҳони ўтказишда ҳисоб баҳосининг оғиш фоизини ҳисоблашни текшириш. Бу миқдорларга корхонанинг фойдаси, демакки, солиққа тортиладиган улуш боғлиқ бўлади. Бу тарздаги бошланғич маълумотларни киритиш зарур, деб ҳисобланади.

Шундай қилиб, НМАТни ташкил қилишнинг стратегиясини танлаш қуйидаги омилларга боғлиқ:

- ушбу корхона аудиторлик фирмасининг доимий хизматидан фойдаланадими?

- мижоз корхонада ҳисоб юритиш компьютерлаштирилганми ва у қандай даражада;

- ушбу корхона НМАТ иш юритиши учун ўз ахборот манбаидан фойдаланишга розилик берадими, агар рози бўлса қай усул (тармоқ бўйича ёки бевосита).

Бу саволларга олинган жавобларга боғлиқ ҳолда мижозлар тармоғига хизмат қилувчи НМАТни ташкил қилишнинг самарали стратегиясини танлаш мумкин бўлади.

Қуйида биз НМАТни ташкил қилишнинг мақсадга мувофиқ стратегиясини танлаш йўлини кўрсатишга ҳаракат қиламиз.

Бу ерда қуйидагиларни кўриш мумкин:

1.1.-вариант. Корхона аудиторлик фирмасининг доимий хизматидан фойдаланади ва ўз файлларини компьютер тармоғи ёрдамида узатишга рози.

1.2.-вариант. 1.1. вариантдаги каби, лекин корхона маълумотларни компьютер тармоғи ёрдамида узатишга рози эмас. Маълумотлардан жойларда фойдаланилади.

НМАТни ташкил қилишнинг мумкин бўлган вариантлари



2.1.-вариант. Корхона аудиторлик фирмасининг доимий хизматидан фойдаланмайди, яъни фирманинг доимий мижози эмас. Маълумотларни киритишдан бутунлай воз кечиш кўзда тутилади. Асосий иш аудитор зиммасига тушади.

2.2.-вариант. 2.1.-вариантдаги каби, лекин аудитор учун катта аҳамиятга эга бўлган бухгалтерия ҳужжатларини қисман киритиш кўзда тутилади.

1.1. ва 1.2. вариантлар минимал аудиторлик таваккалчилигини 2.1.-вариант - максимал, яъни юқори, 2.2. - вариант эса - ўртача даражадаги таваккалчиликни кафолатлайди.

2-модулнинг тузилишини кўриб чиқишни тугаллар эканмиз, шунини таъкидлаш лозимки, вақт ўтиши билан билимлар манбаи ҳам ўзгаради: янги билимлар билан тўлдирилади, эскирган билимлардан озод қилинади. Аудитнинг янги қоидаларини киритиш янги қоидаларнинг эскилари билан зид бўлиб қолмаслигини назорат қилишни

талаб қилади. Янги билимларни киритиш учун уч босқични бажариш зарур:

1. Аудит янги бўлагининг изоҳи;
2. Аудит бўлагининг вазифалари изоҳи;
3. Ҳар бир вазифа ичида аудит қоидаларининг изоҳи.

Аудиторлик муолажаларни бажариш турли вазифалар учун турли миқдорда бўлган маълумотли ахборотлардан фойдаланишни назарда тутати. Масалан, «иш ҳақини ҳисоблаш аудитини автоматлаштириш» вазифаси учун қуйидаги маълумотли ахборот зарур бўлади: энг кам ойлик иш ҳақи миқдори; солиққа тортилмайдиган минимум миқдори; нафақа фонди ва бошқа шу кабиларга ажратмалар фоизи.

Маслаҳат берувчи қисм.

НМАТнинг маслаҳат берувчи қисмининг ахборот ва дастурлар билан таъминоти назорат қилувчи қисм билан солиштириганда ўзгача принципларда тузилади. Бу ерда линияли дастурлаштириш усуллари қўлланилади.

Ахборот таъминоти файллар тўпламидан ташкил топган оператив маълумотлар манбаи кўринишида тузилади. Бу файллар турли давр ҳисоботларини ўз ичига олади. Оператив маълумотлар манбаидан ташқари, НМАТнинг назорат қилувчи қисмидаги маълумотли ахборотлардан ҳам фойдаланилади.

Оператив ва маълумотли ахборотлар манбаи иккита дастурий модулга хизмат қилади: мантиқий баҳолаш модули (3-модул) ва комплекс баҳолаш модули (4-модул).

Мантиқий баҳолаш модули ўзаро кам боғлиқ бўлган иқтисодий кўрсаткичларни мантиқан ҳисоблаш учун тузилган дастурлар комплексини ўз ичига олади. Бундай кўрсаткичлар корхонаниннг кўп қиррали фаолиятининг бир томонинигина таърифлаб беради. Бироқ, улар асосида ҳам кейинги давр учун қарор қабул қилиш мумкин.

Комплекс баҳолаш ва қарор қабул қилиш модули - кўплаб ўзаро боғлиқ кўрсаткичларни ҳисоблаб чиқишнинг имконини берувчи дастурларни ўзида бирлаштиради. Бу бирлаштириш натижалари қуйидаги кўрсаткичларда намоён бўлади:

- хўжалик фаолияти натижалари;
- молиявий фаолият натижалари;
- молиявий-хўжалик фаолияти натижалари.

Аудиторлик хулосалари корхонани бошқаришдаги нафақат юқори маҳоратлиликини, балки молиявий-хўжалик фаолиятини янада яхшилаш учун қандай қадамлар қўйиш кераклигини ҳам кўрсатиб беради. Масалан, НМАТнинг қарз воситаларининг стратегиясини баҳолаш (4.2.14 жадвал) хусусидаги хулоса қуйидагича кўринишда берилади:

4.2.14 Жадвал

Қарз воситалари стратегиясини баҳолаш

Кўрсаткич	Ҳисобот маълумотлари		Оптималь аҳамият	Ориши, %	Кейинги давр учун тақлиф қилинган аҳамият
	Аввалги давр	Ҳисобот даври			
Қарз воситалари	600	500	750	66	900

Юқорида кўриб чиқилган иккала модул ҳам ўз фаолияти жараёнида оператив маълумотлардан ташқари, солиқ ставкалари, молиявий ва бошқа коэффициентларнинг чегаравий аҳамиятлари, кредит учун ўртача ставка ва шу каби маълумотларни ўз ичига олган файллардан фойдаланади.

4.3. Аудиторлик тизимларини шакллантириш таомиллари ва жараёнларини моделлаштириш

Аудит назарияси ҳали амалий малакаларни умумлаштирувчи илмий асослар ва ғоялар тизими сифатида шаклланмаганлиги сабабли, НМАТнинг назарияси ҳақида ҳам гапириш эрта, деб ҳисоблаймиз. Бу ерда гап фақат НМАТни ташкил қилиш ва иш юритишининг асоси бўлган назариясининг баъзи бир жабҳалари ҳақидагина бориш мумкин.

Аудиторлик тизимларини ташкил қилишнинг асосларини кўриб чиқишдан аввал, аудит қуйидаги фаолият турлари билан узвий боғлиқликда эканлигини инобатга олиш керак:

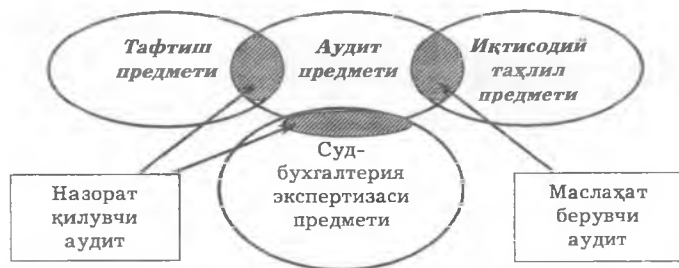
- Иқтисодий таҳлил;
- Молиявий-хўжалик фаолиятининг тафтиши;
- Суд-бухгалтерия экспертизаси.

Аудит умумлашган фан бўлиб, юқорида кўрсатилган ҳар бир фаолият турининг иш юритиш услуби ва усулларини ўз ичига қисман олади.

НМАТ қониқтирадиган асосларни аниқлаш учун, энг аввало, айтиб ўтилган фаолият турларининг предметини кўриб чиқиш зарур. Бу эса автоматлаштириш тизимида ўз ифодасини топадиган аудитнинг ўзига хос хусусиятларини кўришга имкон беради. Қуйидаги 4.3.18 чизмада аудитнинг бошқа фаолият соҳалари билан боғлиқликлгини кўриб чиқамиз.

Корхоналарнинг самарадорлик нуқтаи назаридан қараладиган хўжалик жараёнлари иқтисодий таҳлилнинг предмети ҳисобланади. Унинг ташкилий қисмларидан бири - молиявий таҳлил бўлиб, у фақат бухгалтерия ҳисоботини қамраб олади. Бу шароит молиявий таҳлилни корхонага қизиқиши бўлган контрагентлар билан ташқи алоқа соҳасига олиб чиқади.

Аудитнинг қўшилган фаолият турлари билан боғлиқлиги



4.3.18-чизма. Аудитнинг қўшилган фаолият турлари билан боғлиқлиги.

Молиявий-хўжалик фаолиятнинг тафтиш предмети бўлиб, қонунийлик нуқтаи назаридан қараладиган жараёнлар ҳисобланади. Охириги вақтларда аудиторлик фирмалари томонидан амалга ошириладиган назоратнинг янги кўринишлари пайдо бўлди, бироқ молиявий-хўжалик фаолиятини тафтиш қилиш назоратнинг асосий шакллари билан бири бўлиб қолмоқда. Тафтишнинг асосий вазифаси корхона

фаолиятининг барча бўлимларини батафсил ва чуқур текшириш ҳисобланади.

Назорат-тафтиш ишининг услублари ўзига хос бўлиб, уларни бир неча гуруҳга ажратиш мумкин:

- тасдиқловчи ҳужжатлар ва ёзувларни текширишга мўлжалланган услублар;

- рўйхатдан ўтказиш ва назорат текшириш учун қўлланиладиган услублар;

- тафтишчиларнинг таҳлилий иш услублари.

Суд-бухгалтерия экспертизасининг предмети бўлиб, ноқонуний ҳатти-ҳаракатларга йўл қўйилганлиги ҳақидаги ҳужжатлар хизмат қилади.

Бундай экспертизанинг ўзига хослиги шундайки, тафтиш даврида тафтишчи олдига жиной иш предмети бўлиб, қолган ҳужжатларни ўрганиш вазифаси қўйилади.

Айтиб ўтганимиздек, аудитнинг предмети - ҳисоботнинг ҳаққонийлиги ва унинг қонунийлигини тасдиқлаш, шунингдек, корхона фаолиятининг ҳақиқий шароитини аниқлаш ҳисобланади. Шундай қилиб, аудит фаолиятининг бу турлари билан нафақат бевосита боғлиқ, балки уларнинг фарқи ҳам бор. Бу фарқларни кўриб чиқамиз.

Аудит ва иқтисодий таҳлил. Иқтисодий таҳлилнинг асосий вазифаси - корхона шароитини объектив баҳолаш, шу шароитга тушишига сабаб бўлган омилларни аниқлаш, ҳақиқий кўрсаткичларнинг режасидан оғишини ҳисоблашдан иборат. Аудитор эса бу вазифасини нафақат бажариш, балки корхона молиявий-ҳўжалик фаолиятини яхшилаш учун йўл кўрсатиши, корхона ходимларига кейинги даврда уларни ҳатти-ҳаракатлари қандай бўлиши кераклиги ҳақида маслаҳат бериши зарур.

Аудит ва иқтисодий таҳлилнинг умумий соҳаси фойдаланувчиларни молиявий фаолиятни яхшилаш бўйича маълумотлар билан таъминлашга қодир бўлган НМАТни яратишни объектив талаб қилади.

Аудит ва тафтиш. Тафтиш предмети - ишлаб чиқариш-ҳўжалик фаолиятини қонуний ва ҳаққоний акс эттиришдир. Аудит предмети тафтиш билан солиштирганда сал кенгроқ бўлиб, бу мулк ва моддий захиралари билан боғлиқ муомалаларнинг нафақат қонунийлиги, балки солиққа тортиш, пенсия таъминоти, мол-мулкни баҳолаш, ҳўжалик юритишнинг самаралилиги масалалари ҳамдир. Аудитор

доимо у ёки бу муомаланинг қонунийлиги фактини қайд қилиб эмас, балки хўжалик муомалалари жараёнларини мижозга ёрдам нуқтаи назаридан кўриб чиқади.

Аудит ва суд-бухгалтерия экспертизаси. Суд-бухгалтерия экспертизаси тафтишнинг бир қисми бўлгани сабабли, аудит билан назорат муолажаларининг янада камроқ миқдори билан тўқнаш келади. Экспертиза хўжалик фаолиятини ҳужжатларда расмийлаштиришнинг қонунийлиги бузилиш фактларини қайд қилишга устувор йўналтирилган, шу билан бирга чегараланган ва ёпиқдир. Аудит ҳақида эса бундай фикр юритиш мумкин эмас.

Шундай қилиб, аудит фаолиятнинг бир неча турлари ичига, уларнинг услублари ва ташкил қилиш асосларини синтезлаштириб кириб боради.

Аудитда, иқтисодий таҳлилда, тафтиш ва суд-бухгалтерия экспертизасида умумий соҳаларнинг мавжудлиги, барча кўрсатиб ўтилган тавсифларга эга бўлган НМАТни ташкил қилишни талаб қилади.

Бундай турдаги тизим ташкилий тузилма нуқтаи назаридан, бажариш вазифалари турлича бўлган иккита қисмдан ташкил топиши лозим. Иқтисодий таҳлил ва тафтиш турли мақсадларни кўзлагани каби, НМАТ ҳам бир томондан, назорат қилиш, иккинчи томондан эса маслаҳат бериш учун мўлжалланган. Бунда НМАТ ташкил қилиш асослари шундай бўлиши керакки, унинг қисмларидаги қарама-қарши мақсадларга самарали эришиш таъминланиши керак. Бундай асосларга:

- Умумтизим қисмини яратиш учун:

а) комплекслилик;

б) ахборот сақлашнинг ягона тизими;

- Назорат қилувчи қисмини яратиш учун:

а) аудиторлик хатолари пайдо бўлиши таваккалчилигининг энг камлиги (минимуми);

б) маълумотларни минимал, лекин етарли даражада киритиш;

в) аудиторлик ҳисоботларини ташкил қилиш схемаларининг бирлиги ва келишилганлиги;

- Маслаҳат берувчи қисмини яратиш учун:

а) натижаларни таққослаш;

б) натижаларнинг мақсад сари йўналтирилиши;

в) натижалар ноаниқлигининг минимуми кабилар киради.

Комплекслилик принципи турли ахборот тизимини ташкил қилишда умумқабул қилинган бўлиб, реал жараёнлар (бу шароитда аудит моделини) умумий моделини ишлаб чиқишни назарда тутди. Умумий модел тизим тузилишининг асосий мақсадларини, чегараларини, ҳужалик жараёнларини бухгалтерия ҳужжатларида қайд қилиш усулларини акс эттириши лозим. Умумтизим моделининг мавжудлиги аудит вазифалари, назорат муолажалари ва услублари, бирламчи бухгалтерия ҳужжатлари ўртасидаги боғлиқликни ўрнатиш имконини беради.

Маълумотларни сақлашнинг ягона тизими принципи барча ахборот тизимлари учун ажралмас характеристика, яъни маълумотни киритиш бир марта ва ундан кўп мартаба фойдаланишга аҳамият қаратади. Ягона ахборот базаси турли вазифаларга хизмат кўрсатиш билан бирга, маълумотларга тузатиш киритиш учун қилинадиган харажатларни қисқартириш имконини беради.

У БОБ. АМАЛИЙ АУДИТНИНГ УСЛУБИЙ АСОСЛАРИ

Ташқи аудиторлар ташқи молиявий ҳисоботларни қандай текширсалар, ички аудиторлар ички ҳисоботларни худди шундай назорат қиладилар. Шу сабабли, ички аудиторлик текширишларни ўтказиш, асосан, аввалги бобларда кўрсатиб ўтилган текширишлардек амалга оширилади. Аммо, ички аудиторларнинг баъзи фаолият турлари амалий аудит деб аталади.

5.1. Амалий (операцион) аудит ва хўжалик фаолиятининг назорати

Турли иқтисодчи олимлар томонидан амалий аудитга турлича таърифлар берилган. Масалан, Дж.Робертсон амалий аудитга қуйидагича таъриф беради: «Амалий аудит - аудиторлар томонидан компаниянинг ресурсларидан самарали фойдаланиш бўйича тавсияномалар бериш мақсадида компания амалиётини ўрганишдир»¹.

Э.А.Аренс ва Дж.Лоббек эса ўзларининг «Аудит» номли китобида амалий аудитни шундай таърифлашади: «Амалий аудит - у ёки бу хўжалик тизимининг, у ёки бу қисми унумдорлиги ва самарадорлигини аниқлашдир»².

Бу масала юзасидан Тошкент Молия институти профессори Ю.М.Иткин ўзининг «Проблемы становление аудита» номли монографиясида қуйидагича фикр билдиради: «Ички аудиторлар томонидан амалга ошириладиган бошқарув ва ишлаб чиқариш аудити давлат корхоналарида самарали қўлланилмоқда. Шу жумладан, аудитнинг бу варианты нодавлат корхоналарида бошқарув режаларини ва ташкилий фаолиятни текширишда ҳам қўллаш мумкин»³.

Албатта, ривожланган мамлакатларда бир неча ўн йилдирки бухгалтерия ҳисоби икки қисмга ажратиб юритилади. Бу молиявий ва бошқарув ҳисобидир. Негаки, ҳисоб тижорат тили бўлиб бормоқда, яъни компаниянинг иш фаолияти билан фақат маъмурият эмас, балки меҳнат жамоалари, акция эгалари ва бошқа жуда кўплаб ташқи фойдаланувчилар қизиқиб боради. Агарда бошқарув

¹ Дж.Робертсон. «Аудит», перевод с английского. Москва, 1993, 467- бет.

² Э.А.Аренс, Дж.Лоббек. «Аудит». Москва «ФИС». 1995, 536- бет.

³ Ю.М.Иткин. «Проблемы становление аудита». Москва, «ФИС». 1992, 139- бет.

ҳисобининг мақсади - даромад ва уни ошириш учун омиллар таъсирининг ҳисоби ва таҳлили бўлса, молиявий ҳисобнинг мақсади - бу умумий натижаларни аниқ чиқариб бериш ва ундан фойдаланувчиларнинг асосий манфаати, бу қўйилган сармояларга олинадиган дивидендлар миқдорини билишдир.

Юқоридагиларни инобатга олганда, бошқарув ҳисоби ва амалий аудит ўртасида диалектик-фалсафий боғлиқлик борлиги сезилади. Яъни, амалий аудит таннархни пасайтиришга замин яратувчи созланган ишлаб чиқариш ва бундан келиб чиқиб, юқори фойда олиш даражасига эришиш йўлларини назоратини амалга оширади ҳамда кўрсатиб, таҳлил қилади. Шу сабабли, бизнинг фикримизча, профессор Дж.Робертсоннинг талқини белгиланган муаммони аниқ ифодалайди ва самарадорлик ҳамда умумий меҳнат унумдорлигини аниқ ҳисоблаш бўйича услубиётни яратиш зарур, деб ҳисоблаймиз. Шу боис бу масалани алоҳида параграфда ёритишга қарор қилдик.

Мақсадга эришиш учун, авваламбор, аудит умумий услубиётга тааллуқли бўлган шартларни ўрганиб чиқишни лозим топдик.

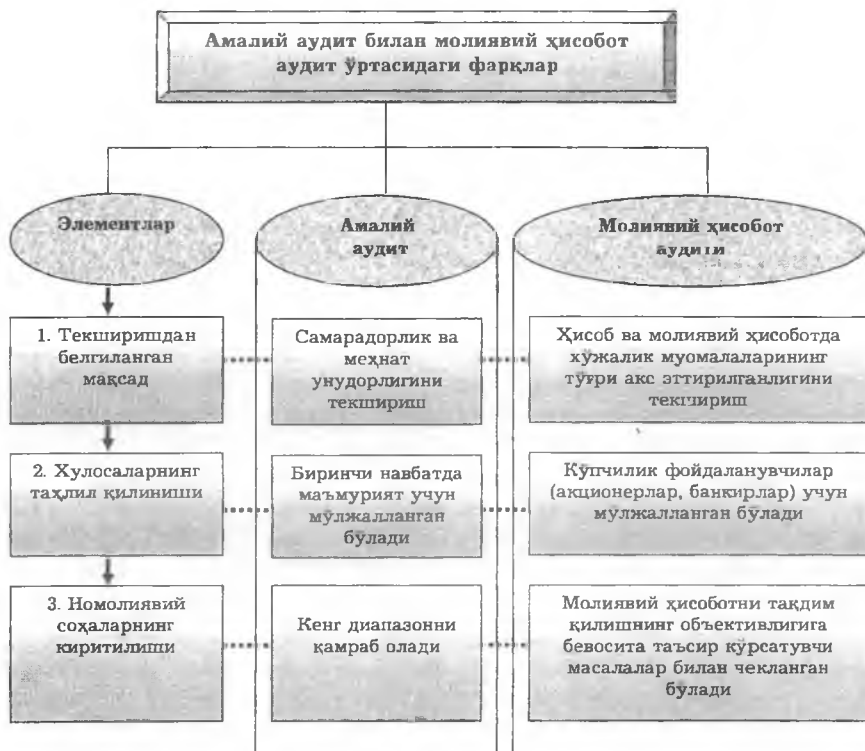
Агар аудит олдига хўжалик тизимига юқори самарадорлик ва меҳнат унумдорлиги даражасига чиқиш учун ёрдам бериш мақсад қилиб қўйилган бўлса, ички хўжалик аудиторларининг кучи билан ички хўжалик назорати усулларининг самарадорлигини тестдан ўтказиш амалий аудитнинг элементини ташкил қилади. Масалан, ходимларнинг квалификация даражасини текшириш - бу ҳам амалий аудит, агар масала фақат компания ўз маҳсулотини самарали ва унумли ишлаб чиқараётган ёки йўқлигини аниқлашга қаратилган бўлса.

Амалий аудит билан молиявий ҳисобот аудити ўртасида учта асосий фарқ мавжуд. Буни қуйидаги 5.1.19 чизмада кўриш мумкин:

Қуйида кўриб ўтиладиган фарқлардан ташқари, яна шуни айтиш керакки, молиявий ҳисобот аудити ўтган даврни ҳисобга олиб иш юритса, амалий аудит хўжалик фаолиятининг келажагига тааллуқли бўлади. Масалан, амалий аудит туфайли хом-ашёларни сотиб олишда харажатларни камайтириш учун, бирон-бир маҳсулот минимал нархда харид қилинаётганлиги ёки йўқлигини баҳолаш мумкин.

Ички хўжалик назоратни баҳолашда молиявий ҳисобот аудити билан амалий аудит ўртасида иккита муҳим фарқ мавжуд:

1. Ички хўжалик назоратни тестдан ўтказиш ва баҳолаш мақсадларидаги фарқ;
2. Уларнинг иш кўламидаги фарқи.

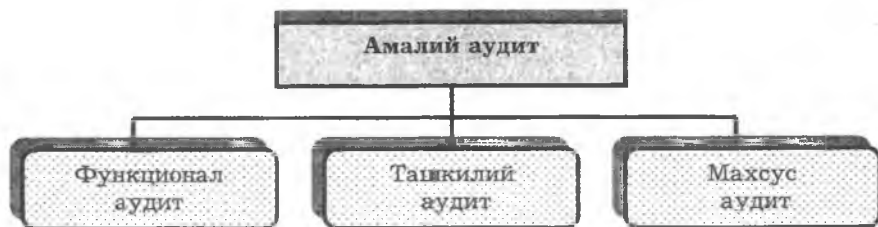


5.1.19-чизма. Амалий аудит билан молиявий ҳисобот аудити ўртасидаги фарқлар.

Молиявий ҳисобот аудитида ички хўжалик назорат тизимини баҳолашдан асосий мақсад - бу текширув масштабларини аниқлашдир. Амалий аудит учун эса бу мақсад шу назорат тизимининг унудорлиги ва самарадорлигини баҳолашдан ҳамда маъмурият учун тавсияномалар беришдан иборат.

Ички хўжалик назоратини баҳолаш молиявий ҳисобот аудитида молиявий ҳисоботнинг аниқлигига таъсир этувчи саволларга жавоблар билан чегараланган бўлса, амалий аудитда назоратнинг ҳар қандай тури самарадорлик ва унумдорликка таъсир этиши кўриб чиқилади. Масалан, амалий аудитда маҳсулотларнинг реклама каталогларидан фойдаланиш оқибатидаги ҳақиқий унумни аниқлаш учун маркетинг бўлимлари фойдаланадиган ҳисоб сиёсати ва муолажаларини ўрганиб чиқиш мумкин.

Унумдорлик ва самарадорлик нуқтаи назаридан ички хўжалик назоратига баҳо берувчи амалий аудитнинг учта асосий категориялари мавжуддир. Амалий аудитнинг турларини қуйидаги 5.1.20 чизмада кўрсатишга ҳаракат қиламиз:



5.1.20-чизма. Амалий аудитнинг турлари.

Юқори кўрсатиб ўтилган фарқларни қуйидагича изоҳлаш мумкин:

Функционал аудит – фаолият турларини вазифалар бўйича таснифлаш мумкин. Масалан, ишлаб чиқариш функцияси ва етказиб бериш функцияси бор. Функцияларни тасниф қилишнинг кўплаб усуллари мавжуд, масалан бухгалтерия ҳисобининг функциялари. Бироқ, пул маблағларини қабул қилиш ва харажат қилиш, ҳисоб-китобларни амалга ошириш функциялари ҳам мавжуд.

Функционал аудит, ўз номидан келиб чиқиб, хўжалик тизимининг бир ёки бир қанча функциялари учун тегишли бўлади. Масалан, унинг ёрдамида бирон-бир бўлим ёки умуман компания бўйича пул ҳисоботлари функциясини текшириш мумкин.

Функционал аудитнинг эътиборли томони шундаки, у аудиторларнинг ихтисослашишига имкон беради. Баъзи ички хўжалик аудиторлари ишлаб чиқариш технологияси каби соҳаларда юқори даражали билимга эришишлари билан, улар ўзларининг вақтларидан шу соҳанинг аудити учун самарали фойдаланишлари мумкин. Функционал аудитнинг камчилиги шундан иборатки, бунда функциялар ўртасидаги боғлиқликни баҳолаш имкони йўқ. Зеро, ўша ишлаб чиқариш технологияси тайёр маҳсулот ишлаб чиқариш функцияси ва хўжалик тизимининг бошқа функциялари билан ўзаро узвий боғлиқ.

Ташкилий аудит. Одатда, хўжалик тизимининг амалий аудитида унинг белгиланган бир тармоғи ёки ташкилий бўлими: бўлим, тармоқ ёки қарам компания ўрганилади. Ташкилий аудитда асосий эътибор функцияларнинг ўзаро қанчалик маҳсулдор ва самарали эканлигини аниқлашга қаратилади. Аудитнинг бу тури учун фаолиятнинг ташкилий режаси ва мувофиқлаштириш усули жуда муҳимдир.

Махсус аудит. Амалий аудитнинг махсус вазифаси маъмурият эҳтиёжи билан аниқланади. Бундай аудит ниҳоятда турли-тумандир. Мисол қилиб, маълумотни электрон қайта ишлаш тизимининг самарасизлик сабабларини аниқлашни, бирон-бир бўлимда жиноят юз бериши мумкинлигини ўрганишни ишлаб чиқарилаётган маҳсулотнинг таннархини пасайтириш бўйича тавсияномалар таклиф қилишни кўрсатиш мумкин.

Маълумки, бизнинг корхоналар фаолиятида бу функцияларнинг асосий қисми иқтисодий бўлимларга юклатилган эди. Бозор иқтисоди шароитига ўтиш билан Ўзбекистонда бу соҳада ҳам анча ўзгаришлар юз берди. Бунга мувофиқ юқори давлат назорат органи сифатида Ўзбекистон Республикаси Президенти ҳузурида Назорат инспекцияси ташкил этилди. Бу орган объектлари бўлиб, Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги маъмурий ва молиявий назорат бўйича комиссия ва қўмиталар ҳамда назорат органлари фаолиятини мувофиқлаштирувчи Республика Кенгаши аъзолари ҳисобланади.

Шундан келиб чиқиб биз қуйидаги 5.1.21 чизмада Ўзбекистон шароитида назорат тизимини кўрсатишга ҳаракат қиламиз.

Биз монографияда асосан мустақил аудитни ривожлантириш ва унинг услубий асосларини ишлаб чиқишга

ҳаракат қилганимиз сабабли, кўпроқ мустақил аудит хусусида тўжталамиз. 1992 йил 9 декабрда «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонун қабул қилинганидан сўнг, республикаимизда 239 та аудиторлик фирмалари фаолият кўрсата бошлади, 2500 та аудиторлар махсус дастур асосида ўқитилиб, сертификатлар берилди. Бир нечта аудиторлик миллий андозалари ишлаб чиқилди ва қабул қилинди.



5.1.21-чизма. Молиявий назорат тизими.

Бироқ, олиб борилган ишларга қарамай, назоратнинг аудиторлик фирмаси бўйича ўрганишни талаб қиладиган кўпроқ масалалар борки, булар фикримизча, аудитнинг мақсади ва вазифаларини аниқлаш; аудиторлик фаолиятини ташкил қилишнинг хусусиятлари; аудит услубиётини ишлаб чиқиш; ташқи аудиторлар томонидан ички назоратчиларнинг ҳисоботлари ва ишчи ҳужжатларидан фойдаланишдир.

Шу билан бирга, Ўзбекистонда аудиторлик қўмиталарини ташкил қилиш ҳали қўлланилаётгани йўқ. Бундан ташқари ички аудитнинг самарадорлиги масаласига ҳам етарли эътибор берилмаяпти.

Аудитни амалий ташкил қилиш масалалари ва услубларининг заифлигини ҳисобга олиб, ўз ишимизда аудитнинг услубий асосларини такомиллаштириш борасида, жумладан амалий аудит услубий асосларини ишлаб чиқишга ҳаракат қилдик.

Бунинг учун қуйидаги муаммолар ҳал қилиниши лозим, деб ҳисоблаймиз:

- амалий аудитни кимлар амалга оширади;
- амалий аудитнинг мустақиллиги ва маъсулият даражаси;
- баҳолаш мезонлари;
- амалий аудит қирралари.

Амалий аудит асосан қуйидаги уч гуруҳ мутахассисларидан бири томонидан амалга оширилади:

- 1) ички хўжалик аудиторлари;
- 2) ҳукумат аудиторлари;
- 3) аудиторлик фирмаларининг ҳолис бухгалтерлари.

Ички хўжалик аудиторлари амалий аудит ишида алоҳида ўрин тутишади, чунки баъзилар учун «ички хўжалик аудити» ва «амалий аудит» терминлари бир-бирини ўзаро алмаштирувчидир. Лекин, ҳар қандай амалий аудитни ички хўжалик аудиторлари ўтказишади ва ички хўжалик аудиторлари фақат амалий аудитни бажаришади, деган хулосага келиш нотўғри бўлади. Ички хўжалик аудити билан шуғулланувчи кўпгина бўлимлар ҳам амалий аудит бўйича, ҳам молиявий ҳисобот аудити бўйича иш бажаришади. Амалий аудитни бажарувчи аудиторларнинг устунлиги шундаки, улар ўзларининг вақтларини асосан аудит қилинаётган компания учун сарфлайдилар. Шу билан бирга компания ва унинг фаолияти хусусида чуқур билимга эришадилар, бу эса самарали амалий аудит учун жуда муҳимдир.

Ўз фаолиятининг самаралилигини максималлаштириш учун ички хўжалик аудит бўлими компаниянинг президенти ёки директорлар кенгашига хулоса тақдим қилиши лозим. Бундан ташқари ички хўжалик аудиторлари директорлар кенгашининг аудиторлик қўмитасидан кетаётган ва келаётган маълумотларидан фойдаланиш имконига эга бўлишлари керак. Ташкилий тизим ички хўжалик аудиторларининг мустақил бўлиб қолишларига ёрдам беради. Масалан, агар ички хўжалик аудиторлари бош ҳисобчи олдида ҳисоб берадиган бўлса, у ҳолда уларнинг мустақил баҳо бериши ва ҳатто бош бухгалтер бажараётган муомалаларнинг самарасига тааллуқли маъмурият учун тавсияномаларни бериш қийинлашади.

Ички хўжалик аудити соҳасида фаолият юритувчи ташкилот - ички хўжалик аудиторлари институти амалиётчиларни бошқарув материаллари билан таъминлаш

мақсадида 1978 йилда «Ички хўжалик аудитининг амалий андозалари»ни нашр қилди. Ички хўжалик аудиторларининг бажариши лозим бўлган ишлар миқдорига тааллуқли бўлим - бу андозанинг муҳим қисмини ташкил этди. Бу миқдорни куйидагича изоҳлаш мумкин:

- ички хўжалик аудиторлари молиявий ва амалий ахборот ҳамда воситаларнинг ҳақиқийлиги ва тўлиқлиги ҳақида қисқача маълумот беришлари керак;

- ички хўжалик аудиторлари ички хўжалик назорат тизимини кўриб чиқиб, унинг сиёсат, режа, муолажалар, қонун ва кўрсатмалар билан мослигини аниқлашлари лозим;

- ички хўжалик аудиторлари ресурслардан фойдаланишнинг иқтисоди ва унумдорлигини баҳолашлари керак;

- ички хўжалик аудиторлари режаларнинг бажарилиши кўзда тутилгандек амалга оширилаётганлигини тасдиқлаш учун муомалалар ва дастурларни кўздан кечириб, текширишлари лозим.

Ҳукумат аудиторлари. Ҳукумат аудиторлари томонидан амалга ошириладиган амалий аудит - молиявий ҳисобот аудитининг бир бўлагидир.

Аудиторлик фирмалари. Аудиторлик фирмалари молиявий ҳисобот аудитини бажараётганда амалий фаолиятнинг камчиликларини аниқлаш ва мижозга фойда келтириши мумкин бўлган тавсияномалар бериш аудитнинг алоҳида бўлаклари ҳисобланади. Аудит давомида ташқи аудиторнинг мижоз фаолиятига асос бўладиган билимлари, унга амалий фаолият бўйича тавсияномаларни шакллантириш учун муҳим маълумотларни тўплашга ёрдам беради. Масалан, аудитор мижознинг товарлар захираси айланиши жорий йилда секинлашганини аниқлади. Аудитор бунинг сабабини ҳам аниқлаши мумкин. Бу жараёнда аудитор амалий сабабларни кўрсатиши мумкин, масалан, товарлар захирасини тўлдириш бўйича сиёсатнинг самарасизлиги; худди шу сабабга аудитор раҳбариятнинг эътиборини қаратиши мумкин.

Мижоз кўпинча ўз фаолиятининг бир ёки бир неча махсус тармоқларининг амалий аудитини ўтказиш учун аудиторлик фирмаси билан шартнома тузади. Одатда, бундай шартнома компания ўз штатида ички хўжалик аудиторларига эга бўлмаса ёки ички хўжалик аудити

мутахассислари у ёки бу тармоқ аудити тажрибасига эга бўлмаса тузилади. Бундай маслаҳатлар беришни маъмурият ички хўжалик аудиторларига эмас, балки мустақил аудиторлик фирмаларига буюртма беради. Масалан, компания аудиторлик фирмасига ўз компьютер тизимининг унумдорлиги ва самарадорлигини баҳолашни буюртма бериши мумкин.

Амалий аудитни бажаришда икки муҳим сифат - бу мустақиллик ва масъулият даражасидир.

Аудитор хулосани кимга тақдим қилиши ҳақидаги масала текшириш ва тавсияномалар ҳеч бир оғишсиз амалга оширилаётганлигини кафолатлаш учун жуда муҳимдир. Аудиторлик фирмаларида одатда мустақилликни таъминлаш у даражада қийин эмас, чунки унда ишловчи холис бухгалтерлар аудит ўтказилаётган компаниянинг ходимлари ҳисобланмайдилар.

Амалий аудиторларнинг жавобгарлик жиҳатлари ҳам уларнинг мустақиллигига таъсир қилиши мумкин. Аудитор агар самарасиз ва унумсиз муомалалар аниқланган бўлса, компаниянинг амалий функциялари учун жавобгар эмас. Масалан, агар аудиторлар маълумотларини электрон қайта ишлаш тизимининг ишлаб чиқарилиши учун жавобгар ҳамда аудит давомида ундаги камчиликларни аниқлаб тузатиш киритсалар, у ҳолда уларнинг мустақиллик даражаси пасайган бўларди.

Аудитор муомалага ўзгартириш киритишни маслаҳат бериши мумкин, лекин масъул ходим бундай тавсияномани қабул қилиш ёки рад этиш ҳуқуқига эга бўлиши керак. Агар аудиторлар ўзлари берган маслаҳатларнинг амалга оширилишини талаб қилиш ҳуқуқига эга бўлганларида, улар бажарилган ишлар учун кейинги аудитда жавобгар бўлиб қоладилар. Шундай қилиб, мустақиллик чегараланиб қолган бўларди.

Юқоридагилардан келиб чиқиб, шундай хулосага келиш мумкин, яъни мустақилликни таъминловчи махсус талаблар қуйидагилардир:

1) Аудиторлар ўз аудиторлик фаолиятларида мустақил бўлишлари зарур. Бу талаб аудиторлар ўз ишларини эркин ва объектив бажаришлари билан таъминланади. Мустақиллик аудиторларга турли таъсирлардан эркин ва объектив бўлган фикрларни бериб, хулоса тақдим қилиш имконини беради. Бу

эса аудит учун жуда муҳимдир. Бунга объективлик ва ташкилий мавқе туфайли эришилади.

2) Ташкилий мавқе аудит давомида аниқланган камчиликлар асосида самарали ҳаракатлар ҳамда тавсияномалар бериш, чуқур текширишни, соҳанинг кенг аудитини таъминлаш учун етарли бўлиши лозим.

3) Объективлик. Объективлик ички хўжалик аудиторларидан ўз вазифаларини мустақил, юқори малакада ҳаққоний бажаришларини талаб қилади.

Амалий қийинчиликларни аниқлаш ва керакли тавсияномалар киритиш учун аудиторларга чуқур билимлилик даражаси жуда муҳимдир. Бу - амалий аудит кенг қамровли амалий муаммолар билан боғлиқ бўлган асосий муаммодир. Чунки ишлаб чиқаришда бирор жараённинг унумдорлиги ёки бўлмаса реклама дастурларининг самаралилигини баҳолай оладиган малакали ички хўжалик аудиторларини топиш қанчалик осон эмаслигини тасаввур қилиш қийин эмас. Шунинг учун, ички хўжалик аудиторлари штатига ишлаб чиқариш билан таниш бўлган ёки маркетинг бўйича етарли тайёргарликка эга бўлган ходим кириши лозим.

Амалий аудит жараёнида дуч келинадиган асосий қийинчилик - бу унумдорлик ва самарадорликни баҳолаш учун махсус мезонларни танлашдир.

Амалий аудит учун мезонларни аниқлаш усулларидан бири - бу корхона фаолиятининг у ёки бу тармоғи учун эришилган самарадорлик ва унумдорлик даражасини ошириш мумкинлигини аниқлаш имконини берувчи тасдиқдир.

Махсус мезонларни ишлаб чиқиш учун фойдаланиладиган манбалардан қуйидагиларни кўрсатиш мумкин:

- Мезонларнинг содда мажмуаси ўтган даврнинг ҳақиқий натижаларига асосланади. Бу мезонлар асосидаги фикр фаолиятнинг у ёки бу тури таққосланганда «яхши» ёки «ёмон»лашганлигини аниқлашдан иборат бўлади. Бу мезонларнинг эътиборли томони шундаки, уларни аниқлаш осон, бироқ, улар аудит қилинаётган хўжалик тизими яхши ёки ёмон фаолият олиб бораётганлиги ҳақидаги чуқур тушунчани бериш имконига эга эмас.

- Таққослама унумдорлик. Бирлашма доирасида ёки ундан ташқарида кўплаб ўхшаш хўжалик тизимлари мавжудлиги сабабли аудит қилинаётган объектлар ўз табиатига кўра ягона эмасдирлар. Бундай ҳолларда таққосланувчи хўжалик субъектларининг унумдорлиги ҳақидаги маълумотлар мезонлари ишлаб чиқиш учун манба бўлиб хизмат қилади.

- Амалий аудит шартномаларининг кўплаб турлари учун инженерлик андозаларига асосланган мезонларни ишлаб чиқиш мумкин ва мақсадга мувофиқдир. Масалан, маҳсулот ишлаб чиқариш меъёрини аниқлаш учун яримфабрикатлар ҳаракат маршрутини ва вақтини ўрганиб чиқиш. Бундай мезонларни ишлаб чиқишга кўп вақт ва маблағ сарфланади, чунки муҳим экспертиза талаб қилинади. Шунга қарамай, бу мезон ишлаб чиқаришнинг муҳим муаммосини ҳал қилишда ғоят самарали бўлиб, қилинган харажатларни қоплаши мумкин.

- Муҳокама ва келишув. Баъзан объектив мезонларни ишлаб чиқиш қийин бўлади. Бундай ҳолларда улар муҳокама ва келишув йўли билан қабул қилинади. Бу жараёнда эса аудит қилинаётган мижоз маъмурияти, амалий аудитор ҳамда аудиторлик хулосаси тақдим қилиниши керак бўлган ташкилот ёки шахслар иштирок этадилар.

Амалий аудит қирралари. Амалий аудитнинг уч қирраси мавжуд: режалаштириш; маълумотлар тўплаш ва баҳолаш; хулоса ясаш ва уни тақдим қилиш.

Режалаштириш. Молиявий ҳисобот аудитида бўлгани каби, амалий аудитор шартнома соҳасини аниқлаб, мижозга маълум қилиши лозим.

Амалий аудитни режалаштириш билан молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш ўртасидаги асосий фарқ - бу амалий аудит жараёнидаги текширишларнинг хилма-хиллигидир. Шунинг учун, амалий аудитнинг аниқ мақсадлари тўғрисида бирор ечимга келиш жуда қийин. Бу мақсадлар берилган шартнома учун ишлаб чиқилган мезонлар асосида аниқланади. Бу мақсадлар эса аниқ шароитлардан келиб чиқади. Масалан, кассалар устидан ички хўжалик назорат тизими самаралилигининг амалий аудити мақсадлари ривожланиш ва тадқиқот бўлимининг меҳнат унумдорлиги аудити мақсадларидан тубдан фарқ қилади.

Маълумотлар тўплаш ва баҳолаш. Ички хўжалик назорат тизими ва амалий муолажалар амалий аудитнинг нозик қисмини ташкил қилгани сабабли, одатда мижозлар фикрини сўраш ва кузатиш, хужжатларидан фойдаланиш қабул қилинган. Амалий аудит учун арифметик аниқлик у даражада муҳим эмас, чунки аниқлик - амалий аудитнинг мақсади эмас.

Хулоса ясаш ва уни тақдим қилиш. Амалий аудит билан молиявий ҳисобот аудити ўртасидаги икки асосий фарқ амалий аудит бўйича хулосага ўз таъсирини ўтказди. Биринчидан, амалий аудитда хулоса, одатда, фақат маъмуриятга тақдим қилинса, унинг нусхаси қайси ташкилот учун аудит ўтказилган бўлса, ўша ташкилотга юборилади. Учинчи томоннинг, яъни фойдаланувчиларнинг йўқлиги амалий аудит хулосаларида стандарт шарҳлар заруриятини чегаралайди. Иккинчидан, бу типдаги аудитда амалий текширишларнинг хилма-хиллиги хулосанинг шундай тузилишини талаб қиладики, у ўз ичига аудит соҳаси тўғрисидаги маълумотни, топилган камчиликлар ва тавсияномаларни олиши керак.

Юқоридагилардан шундай хулоса чиқадики, хулоса ёзиш кўп вақт талаб қилади, чунки у ўз ичида аудит давомида аниқланган ҳақиқат ва тавсияномаларни маълум қилиши зарур.

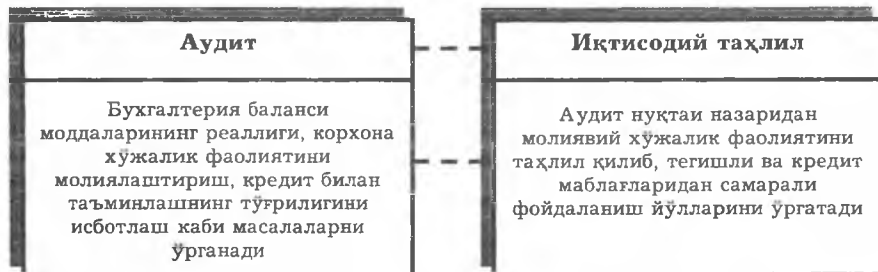
5.2. Операцион аудит жараёнида меҳнат унумдорлигини баҳолаш ва бу кўрсаткични ҳисоблаб топиш усулини такомиллаштириш

Операцион аудит - иқтисодий самарадорлик ва унинг мезони бўлган тўла меҳнат унумдорлигига баҳо бериш мақсадида хўжалик тизими бўғинларининг фаолиятини текширишни ўз ичига олади, деб мазкур монографиянинг биринчи боб биринчи параграфидида айтилган.

Айрим олимларнинг фикрича, аудитор ўз хулосасини тўғри ва асосли қилиб бериши учун ҳар қандай ҳолда ҳам хўжалик фаолиятини иқтисодий таҳлил қилиш лозимлиги уқтирилмоқда. Масалан, М.Пардаевнинг фикрича «аудит ва

таҳлил бир-бири билан узвий боғлиқликда. Уларнинг боғлиқлиги қуйидаги чизмада ўз аксини топган 5.2.22 чизма»¹.

Аудит ва таҳлилнинг ўзаро боғлиқлиги



5.2.22-чизма. Аудит ва таҳлилнинг ўзаро боғлиқлиги.

Лекин, шуни қайд этиб ўтиш керакки, аудитнинг турларидан келиб чиқиб қараладиган бўлса, иқтисодий таҳлил молиявий ҳисобот аудитидан кўра операциялар аудитнинг вазифаси эканлиги намоён бўлади. Чунки текширилаётган корхона ёки фирманинг иқтисодий аҳволини ўрганиб, унга маслаҳат бериш учун хўжалик фаолиятини таҳлил қилиш усулларидан фойдаланилади. Меҳнат унумдорлиги мезонларини аниқ белгилаш ва бу кўрсаткичдан корхона иқтисодий аҳволига баҳо бериш учун фойдаланиш иқтисодий таҳлил қилишда кенг қўлланилади.

Америка Қўшма Штатининг «Аудит» бўйича дарсликларидида меҳнат унумдорлиги кўрсаткичи операциялар аудит ўтказишда асосий ўринни эгаллаши белгиланади. Жумладан, Э.А.Аренс ва Дж.К.Лоббекнинг фикрича, «Операциялар аудитни бажаришдан аввал унумдорликни аниқ ифодалаб берувчи махсус мезонларни белгилаб олиш керак»²лиги қайд этилган.

Операциялар аудит мезонини ҳам унинг мақсадидан келиб чиқиб унумдорликни ошириш учун мавжуд бўлган резервларни аниқлаб топишдан иборат бўлади.

Операциялар аудитнинг кўринишлари, ички назорат тизими билан алоқаси, кимлар томонидан амалга оширилиши, босқичлари каби масалаларни кўришдан аввал меҳнат унумдорлиги кўрсаткичи устида тўхташни лозим топдик.

¹ Пардаев М.Қ. «Иқтисодий таҳлил назарияси». – Самарқанд, Зарафшон, 2001.

² Э.А.Аренс, Дж.К.Лоббек «Аудит». – М.: Финансы и статистика, 1995, 537- с.

Реал мавжудликни абстракт сонлар кўринишида ифодалаш статистик ҳисоб-китобда етарли ишлаб чиқилмаган бўлиб, бу меҳнат унумдорлиги кўрсаткичига ҳам тааллуқлидир. Статистик кузатишдаги бу камчиликлар ижтимоий-иқтисодий индикаторларни бошқаришда амалий қўллашни мураккаблаштиради.

Операцион аудит бошқарувчилар учун зарурлигидан келиб чиқадиган бўлсак, ҳар қандай режалаштириш, рағбатлантириш, ташкил қилиш каби бошқарув функцияларининг реализацияси учун объект ҳолатини моделлаштириш, яъни унинг асосий характеристикаларини сонлар тилига ўтказиш зарур бўлади.

Миқдорий маълумотга асосланган ҳолда бошқарув қарорларини қабул қилиш қуйидаги босқичлардан ташкил топади:

1. Объектни ривожланиш мақсадини ҳисобга олган ҳолда очиқ берадиган белгиларни ажратиб олиш.
2. Ажратиб олинган белгиларни ўлчаш.
3. Сонларни ўлчаш натижасида олинган математик усуллар ёрдамида реал объект ҳолатини моделлаштириш.
4. Аввалги босқичларда олинган миқдорий баҳолашлар ёрдамида бошқарув қарорлари қабул қилиш.

Аудиторларнинг инобатга олиши керак бўлган жараёнлар қаторига бошқарув самарадорлигига таъсир этадиган омилларни ўрганиш ва белгилаш зарурлиги киради, улар қуйидагилардир:

1. Бошқариладиган объектни зарур ҳолатига етишиш нуқтаи назаридан ажратиб олинадиган репрезентатив белгилар.

2. Объект томонидан сонларни ўзлаштириш усули - ўлчаш шкаласини танлаш ва бу ўлчашнинг аниқлиги, яъни бирламчи маълумотнинг сифати.

3. Бошланғич маълумотнинг математик аниқланганлиги. Аниқланганлик деганда математик операцияларнинг ўзини амалга ошириш сифати тушунилади.

4. Бошқарув қарорлари қабул қилиш босқичида, миқдорий таҳлилнинг аввалги поғоналарида йўл қўйилган тахминийликларни назардан чиқармаслик керак. Чунки булар моделни реал объектдан узоқлаштиради. Аудитор назарда тутиши керак бўлган ҳолат - бу яхши маълумот ҳар доим ҳам кўпгина сондан иборат бўлиши эмас, балки бу

сонларнинг олиниш механизми ва уларга берилган изоҳлардан иборат бўлишидир.

Меҳнат унумдорлигини баҳолашдан олдин юқоридагилардан келиб чиққан ҳолда, албатта, бошланғич маълумотларни олиш механизмини кўриб чиқиш зарур, чунки бошқарув қарорларининг сифати бошланғич маълумотларнинг ишончлилигига боғлиқдир.

Ўлчаш - бу ўрганилаётган ёки бошқарилаётган объектга белгиланган қоидаларга асосан сонлар бериш бўлиб, бу қоидалар ўлчаш шкаласи дейилади. Аниқроқ қилиб айтилса, шкала - бу реал дунё эмпирик муносабатлар тизимини сонлар муносабати тизимига айлантиришдир.

Объектларга сон бериш функциялари чексиз бўлиб, асосийларини ажратиш мумкин:

Тартиб шкаласи - объектга фақатгина тенглик муносабати тааллуқли бўлмай, тартиб муносабати ҳам тааллуқли, яъни улар ўсиш ёки камайиш белгиларига қараб жойлашиши мумкин (ранжирлаш).

Масалан, корхона режани бажаришига биноан ранжирлаш: режани бажармаган корхонага (1) сони, бажарганига (2) сони ва режани орттириб бажарган корхонага (3) сони берилади. Бу ерда сонлар сони қанча катта бўлса, корхонанинг ишлари яхши ҳисобланади.

Афсуски, тартиб шкаласида харажатнинг арифметик намоёни аниқ бўлмайди, шу жумладан ўртача катталикларни аниқлаш ҳам.

Қуйидаги маълумотларга (5.2.15 жадвал) мосланиб, корхоналарда режанинг бажарилишига баҳо бериб булмайди, чунки $(2,3 > 2,0)$

$$X = \frac{\sum_{km}}{\sum_m} = \frac{2 \times 10 + 3 \times 12 + 1 \times 4}{10 + 12 + 4} \approx 2,3$$

5.2.15 Жадвал

Режа даражаси

Кўрсаткич	Корхоналар сони	Белги даражаси
Режани бажармаган	4	1
Режани бажарган	10	2
Режани ошириб бажарган	12	3

Аудитор учун ҳар бир корxonанинг қай даражада режани бажаришини билмай туриб, ўртача режа бажарилиши ҳақида фикр билдириши қийин.

Муносабатлар шкаласи - агарда ўлчов бирлиги киритилса, муносабатлар шкаласига ўтилади ва қуйидаги асосий бўлган тенглик амал қилади:

$$y = ax$$

Бу ерда:

y - ўлчанувчи катталиқ;

a - ўлчов бирлиги;

x - ўлчанувчи катталиқнинг сондаги ифодаси.

Мазкур шкала ёрдамида олинадиган маълумотлар вариация қаторлари учун қўлланиладиган статистик баҳолашнинг жами кўринишларига тааллуқли бўлади: булар барча кўринишдаги ўрта корреляция ва регрессия коэффициентлари учун қўлланилади, яъни, t , F -, X^2 ва бошқа статистик мезонлар учун ва бошқалар.

Мазкур шкала мутлоқ ноль мавжудлигини белгилайди. Агарда объектнинг сон кўрсаткичи 0 ва белги бирон катталиқка эга бўлса, интервал шкаласи деб номлануви, $y=ax+b$ кўринишдаги тенглик билан алоқа қиламиз. Лекин мазкур кўринишдаги шкала иқтисодий ҳодисаларни ифодалаш учун етарли эмас.

Ҳар қандай ўлчашнинг бошланғич нуқтаси объектлар таснифидан иборат, шу сабабли номинал шкаладан фойдаланиш кўп учрайди. Аммо бу шкала объектларни миқдорий баҳолаш ва улар ўртасидаги муносабатларни акс эттириш учун кам имконият беради.

Юқорида келтирилган ўлчашнинг асосий формал назарияси ҳақидаги айрим фикрлар қуйидаги икки билдиришни белгилаш учун хизмат қилади:

Биринчидан, ҳеч қандай кўрсаткичлар тизими мутлоқ бўлиши мумкин эмас, негаки, ҳар бир объект (жараён) учун мос равишда турли миқдорда сон кўрсаткичлари қўйилиши мумкин. Аудиторга маълум бир кўрсаткичнинг зарурлиги, авваламбор, амалий вазифалардан келиб чиқиб белгиланади. Маълум бир кўрсаткичдан унумли фойдаланиш ва уни бошқарув тизимига таъсири шу тизимни ташкил қилувчи бўғинларга сонларни бериш методикаси билан қай даражада аудиторлар танишлигидан, яъни эмпирик тизимдан номинал тизимга ўтишни қандай амалга оширилишидан келиб чиқади.

Иккинчидан, кўп ҳолда аудиторлар муносабатлар шкаласида баҳолаш аниқ, деб ҳисоблаб фойдаланишади. Аммо аниқ фанларга нисбатан ижтимоий фанларда бу ҳар доим ҳам тўғри бўлавермайди. Муносабатлар шкаласида аниқ натижа олиш учун ўлчов бирлигини аниқ ажратиш зарур, бу мураккаб ҳолатларни ўрганиш осон вазифа эмас. Бу борада Р.Майсон ва Е.Свенсон таъкидлаб ўтганидек «аниқ фанлардаги анъанавий ўлчаш усуллари биринчи навбатда объектнинг ёки воқеанинг реал табиатини сон сигналлари қай даражада акс эттиради, деган саволга жавоб беради. Бошқариш манфаатлари учун ўлчаш сон сигналлари фойдаланувчилар ва уларнинг манфаатлари қай даражада етиб боради ва таъсир қилади, деган саволга жавоб беради. Бошқарув манфаатлари учун ўлчашнинг аниқлиги бошқарув жараёнларидан критик нуқталарни ажрата билиш ва қарор қабул қилувчиларни вужудга келатган натижалардан бохабар қилиш учун зарур»¹.

Тез ўзгарувчан технологик ўлчаш шароитида меҳнат унумдорлигини ҳисоблашни ўрганиш, ҳатто тартиб шкаласида баҳолаш тўғри бошқарув қарорлари қабул қилиш имконини беради. Чунки мазкур шкала бошқаларига нисбатан бир қатор тежамлидир.

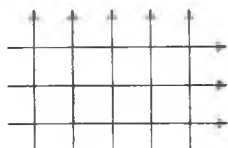
Меҳнат унумдорлиги - кенг иқтисодий маънодаги тушунча бўлиб, ҳар қандай тушунча каби мазмун ва ҳажм билан характерланади (5.2.23 чизма).

Ҳажми бўйича меҳнат унумдорлиги умумий иқтисодни камраб олади, яъни тармоқ, корхона, иш ўрни, алоҳида меҳнат тури. Мазмуни бўйича эса бир ишчига тўғри келадиган ялпи маҳсулот, соф маҳсулот ёки бир иш соатига тўғри келадиган деталлар сони бўлиши мумкин. Иқтисоди юқори даражада ривожланган мамлакатлар, жумладан АҚШ ва бизнинг амалиётда меҳнат унумдорлиги кўрсаткичининг талқини ҳажми бўйича бир хил, яъни бир ишчидан то тармоққача бўлган йўналиш (вертикал йўналиш), лекин горизонтал йўналиш бўйича, яъни АҚШ ва Европа давлатларида нафақат маҳсулот яратувчи ишчининг, балки бошқарув ходимларининг (оқ ёқалар) ҳам меҳнат унумдорлиги ҳисоблаб топилади. Масалан бизда, моддий бойликлар яратиш соҳасида хом ашёга бевосита таъсир

¹ Mason R.O., Swanson E.B. Measurement for management decision. -Addison-Wesley Publishing Company, Mass., 1981.

қилувчи ишчининг (токарь, слесарь, шахтер, тикувчи) унумдорлиги аниқланса, инженер-техник ходимлар, бошқарув аппарати ёки илмий-текшириш бўғинида бундай кўрсаткични аниқлаш қабул қилинмаган.

Мазмун: белгилар



Ҳажм: берилган
 белгиларга эгалик
 қилувчи объект

5.2.23-чизма. Меҳнат унумдорлигининг мазмуни ва ҳажми.

Операцион аудит нуқтаи назаридан қараганда, албатта, ишни бажариш шартномага боғлиқ бўлади. Меҳнат унумдорлигини ҳисоблашга фақат маҳсулот яратувчилар меҳнатини ҳисоблаб, хулоса бериш мумкин. Лекин жонли ва жонсиз меҳнатни бир технологик жараёнга бирлаштирувчи меҳнатни ташкил қилувчилар унумдорлигини ҳисоблаш юқори технологиялар шароитида муҳим ўрин касб этади. Бундай бирлашишга ишлаб чиқариш ташкилий тизими, рағбатлантириш усуллари, технологик қарорлар қабул қилиш орқали самара беришига меҳнат унумдорлигининг шунга жавоб берувчи кўрсаткичлари орқали баҳо бериш мумкин.

Умуман олиб қараганда, меҳнат унумдорлигини топишдан асосий мақсад, уни ошириш заҳираларини аниқлаш бўлиб, ҳозирги кунда бу заҳира жисмоний меҳнатни бажарувчи алоҳида ишчининг маҳоратида эмас, балки ишлаб чиқариш жараёнини бошқарувчилар билимдонлигида, алоҳида корхона миқёсида ва ҳатто хўжаликнинг йирик бўғинларида техник ҳолатга жавоб берувчи инженер-техник ходимлар усталлигидадир.

Шуни алоҳида қайд этиб ўтиш керакки, агарда меҳнат унумдорлигини битта кўрсаткич билан ифодалаш мумкин бўлса, умумий вазифа меҳнат унумдорлиги тушунчасини аниқ ифодалаб берувчи белгини аниқлашдан иборат бўлади. Агарда меҳнат унумдорлиги бир кўрсаткич билан ифодаланмаса, у ҳолда бир қатор белгиларни аниқлаш ёки бир неча кўрсаткични, шароитдан келиб чиқиб, битта

кўрсаткичга бирлаштириш зарур бўлади. Акс ҳолда аудитор олдида хўжалик қарорларини қабул қилиш бўйича маслаҳат бериш бир неча миқдорий баҳолашлар асосида амалга оширилади.

Бу борада иқтисодчиларнинг фикрлари турлича. Масалан, АҚШ олимлари С.Синк¹ еттига асосий кўрсаткични ажратади ва улар бир бири билан ўзаро боғлиқ, деб ифодалайди. Д.Арзур¹ эса меҳнат унумдорлигини умумлаштирувчи категория деб қарайди ва корхона фаолиятини умумлаштирувчи кўрсаткич сифатида ифодалайди (5.2.24 чизма).



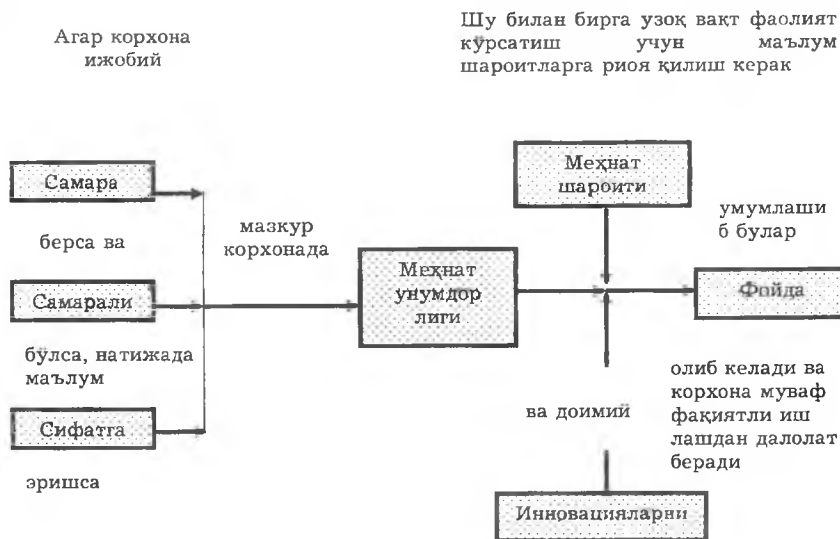
5.2.24-чизма. Меҳнат унумдорлиги умумлаштирувчи кўрсаткич сифатида.

Бизнинг фикримизча, меҳнат унумдорлиги турли мулкчилик шароитида олинадиган фойдага нисбатан қаралиши керак. Бу борада биз С.Синк фикрига қўшилаемиз ва корхона фаолиятига баҳо беришда кўрсаткичлар тизимини ифодалашга ҳаракат қилаемиз (5.2.25 чизма).

С.Синк фикридан келиб чиқсак, меҳнат унумдорлиги шундай категорияки, унинг амалий аҳамияти бошқарув самарадорлигини оширишга қаратилган. Иккинчи ҳолда эса меҳнат унумдорлигига янги иқтисодий категория сифатида қаралиб умумий ҳолатга баҳо берувчи кўрсаткич, деб изоҳланади. Бундан келиб чиқиб, «оқ ёқалар» меҳнат унумдорлигини аниқлаш учун кўрсаткичлар тизимидан фойдаланилади, деб жулоса қилиш мумкин.

¹ Sink D.S. Productivity management: planning, measurement and evaluation, control and improvement.-N.Y. John Wiley and Sons, 1985.

Корхона фаолиятига баҳо бериш кўрсаткичлари тизими



5.2.25-чизма. Корхона фаолиятига баҳо бериш кўрсаткичлари тизими.

Корхона миқёсида «оқ ёқалар» меҳнат унумдорлигини ҳисоблаб топиш қуйидаги сабаблари билан боғлиқ:

1. Умумий меҳнатга лаёқатлилар миқдорида бундай категориядаги ишчилар сонини, яъни бозор иқтисоди шароитида моддий маҳсулотга бевосита таъсир қилмайдиган ишчилар сонини ошиб бориши.

2. Ишлаб чиқишда автоматлаштиришнинг кенгайиши маълумотни қайта ишлашни талаб қилади ва буни бажариш учун маълум миқдорда хизматчилар керак бўлади. АҚШда маҳсулотга бевосита таъсир қиладиган ишчилар умумий персонал таркибида атиги учдан бир қисмини ташкил қилади.

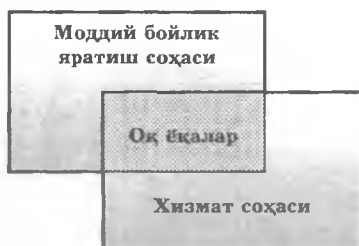
3. Рақобатнинг ошиб бориши, яъни арзон ишчи кучи мавжуд регионларда юқори малакали бошқарувчи ходимларнинг меҳнат унумдорлиги фойда олишни гарови бўлади.

¹ Managing white collar productivity - Arthur D. Little, Inc. 1981.

Инкор этиб бўлмайдик, «офис ишчиларининг» меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш ўлчаш муаммолари билан боғлиқ бўлиб, уни ечмай туриб ташкилот ўз ресурсларидан қай даражада фойдаланаётганини аниқлаб бўлмайди. Бу борада ривожланган мамлакатлар компаниялари «оқ ёқалар» меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш ва ошириш дастурларини самарали жорий қилмоқдалар.

Хизмат кўрсатиш соҳалари ва амалга моддий бойликлар яратиш соҳаларида «оқ ёқалар» қаторига ҳамма ходимни ҳам олиб бориб бўлмайди. Уларнинг улушини тахминан 5.2.26 чизма да кўрсатамиз.

Бандлик миқдорида «оқ ёқалар» улуши



5.2.26-чизма. Бандлик миқдорида «оқ ёқалар» улуши.

Аудитор фирмаларида аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш масалаларини 5.3 параграфда кўриб чиқамиз. Операцион аудит нуқтаи назаридан моддий бойликлар яратиш соҳасида «оқ ёқалар» унумдорлиги устида тўхталиш мақсадга мувофиқ бўлади деб ҳисоблаб, буни юқори технологик тармоқлар сонини ошири билан изоҳлаймиз.

Шуни алоҳида қайд этиб ўтиш керакки хорижий адабиётлардан фарқли, бизнинг адабиётлар ва нутқимизда ноишлаб чиқариш соҳаси ишчилари, хизмат кўрсатиш ишчилари, билвосита меҳнат, ақлий меҳнат ходимлари, бошқарув ходимлари деб ишлатилади.

«Оқ ёқалар» таснифини қуйидаги жадвалда (5.2.16 жадвал) аниқ кўриш мумкин.

АҚШда «оқ ёқалар» таркибига кирувчи ишчиларнинг таркиби ва характеристикаси¹

№	Касб	«Оқ ёқалар» умумий таркибидagi улунги, %	Иш ҳақи фондидagi улунги, %	Стратегик муҳимлиги	Сони, миңг киши
1.	Клерклар (ҳисобчилар, котиблар)	36	25	паст	18,187
2.	Сотувчилар	12	11	ўрта	6,291
3.	Профессионаллар ва техниклар (инженер, юрист, врач, аудитор)	31	27	юқори	16,055
4.	Бошқарувчилар ва маъмурият ходимлари	21	27	юқори	11,315
		100	100		51,848

5.2.1 жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, «оқ ёқалар» таркибига кирувчи ишчилар бажарадиган вазифасига нисбатан турлича, лекин улар фаолияти айрим хусусиятлари бўйича умумийликка эга: бир бирига боғлиқлик; иш бир хил шароитда бўлмайди; ва асосийси меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш мураккабдир. Бундай меҳнатга баҳо беришда унинг натижасини белгилаш ва ажратиб олиш муаммо туғдиради ҳамда шу сабабли меҳнатни ташкил қилишда олимлар томонидан бундай фаолият унумдорлиги жуда кам ўрганилган.

АҚШ меҳнат статистикаси бюросининг маълумотига кўра, 1982 йил АҚШ иқтисодида «оқ ёқалар» ишчи кучининг 53% ва уларнинг иш ҳақи 70%ни ташкил қилган. Бу кўрсаткич XX аср охири ва XXI аср бошида 90%га етганлиги қайд этилмоқда. Кўриниб турибдики, кучли рақобат шароитида ютиб чиқиш учун фирмалардаги «оқ ёқалар»нинг меҳнат унумдорлигини ошириш долзарб масала бўлиб қолади.

Умуман аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаб топиш бошқа соҳалардаги «оқ ёқалар»нинг меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш усули билан аксарият мос тушишини ҳисобга олиб, бу масалани кейинги параграфда ёритамиз.

Мулкнинг турли кўринишлари мавжуд шароитда бошқариш шакл ва усуллари ўзгарган шароитда меҳнат

¹ Managing white collar productivity. – Arthur D. Little, Inc. 1981.

унумдорлиги динамикаси ҳақида ўйлаш зарурияти вужудга келди. Бизнинг фикримизча, корхоналарда меҳнат унумдорлигини ошириш дастурлари ишлаб чиқилиши керак. Бу дастурлар фирма ёки ташкилотнинг хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда тузилса, мақсадга мувофиқ бўлади. Қуйида бу дастурлар қандай йўналишда бўлишини келтирамиз:

1. Ишлаб чиқариш жараёнининг техник томонларини ҳисобга олган дастурлар (автоматлашган иш ўрни, автоматлашган офис).

2. Ижтимоий дастакларга асосланган дастурлар (оддий ишчиларни ҳам бошқарув қарорлари қабул қилиш жараёнига жалб қилиш, меҳнатни бойитиш тадбирлари).

3. Моддий рағбатлантиришга асосланган дастурлар (меҳнат унумдорлигини оширишга қараб иш ҳақининг ошиши, яъни Improshav).

Бу дастурларнинг умумийлиги меҳнат унумдорлигини ҳисоблаб топиш усулидадир. Амалий натижаларини кўрсатишича, ҳозирги кунда фирмаларда раҳбарият қарорлари қабул қилиш учун назариётчилардан фарқли меҳнат унумдорлигини аниқлаш учун оддий усулларни қўллашмоқда. Бу усуллар уларнинг асосий мақсади, яъни фойда олишга боғланганлиги улар учун кифоя бўлмоқда. Масалан, айрим раҳбарлар меҳнат унумдорлиги кўрсаткичи сифатида ўз вақтида жўнатилган маҳсулот, фойда нормаси ёки

жорий даврдаги назорат қилинувчи бозор нисбати
базис даврдаги назорат қилувчи бозор нисбати

каби кўрсаткичларни келтиришган. Аммо инфляция шароитида фойдага фирманинг барқарорлигига баҳо берувчи асосий кўрсаткич сифатида қаралиши мақсадга мувофиқ бўлмайди. Меҳнат унумдорлиги эса корхона фаолиятини инфляциядан қатъий назар аниқ баҳолаб беради. Мақсад меҳнат унумдорлигини фойда кўрсаткичи билан боғлашдадир. Рақобат ошиб бораётган шароитда бутунги фойда нормаси эмас, балки эртанги кунги унумдорликни ошириш муҳим аҳамият касб этади. Юқоридагилардан келиб чиқиб, меҳнат унумдорлиги модификациясини 5.2.27 чизмада кўрсатамиз.

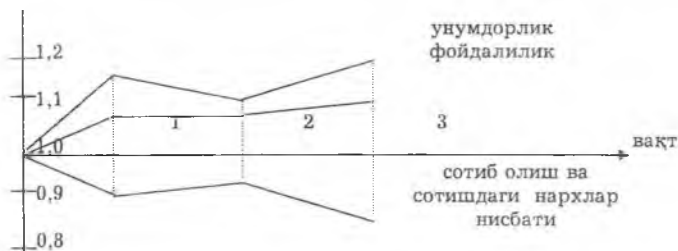
Корхона бозор самарадорлигини ҳисобга олган ҳолда меҳнат унумдорлиги концепцияси



5.2.27-чизма. Корхона бозор самарадорлигини ҳисобга олган ҳолда меҳнат унумдорлиги концепцияси.

Унумдорликни ўлчашдаги асосий муаммо шундаки, фойдага таъсир қиладиган омилларни аниқлашдир, яъни фирма томонидан назорат қилинадиган ва фирма назорат қила олмайдиган омиллар назарда тутилмоқда. Бу ерда молиявий натижага таъсир қиладиган ва фирма томонидан қилинадиган омил меҳнат унумдорлигидир.

Фойдалилик ташкилий технологик унумдорлик ва бозор таъсири боғлиқлиги натижаси сифатида

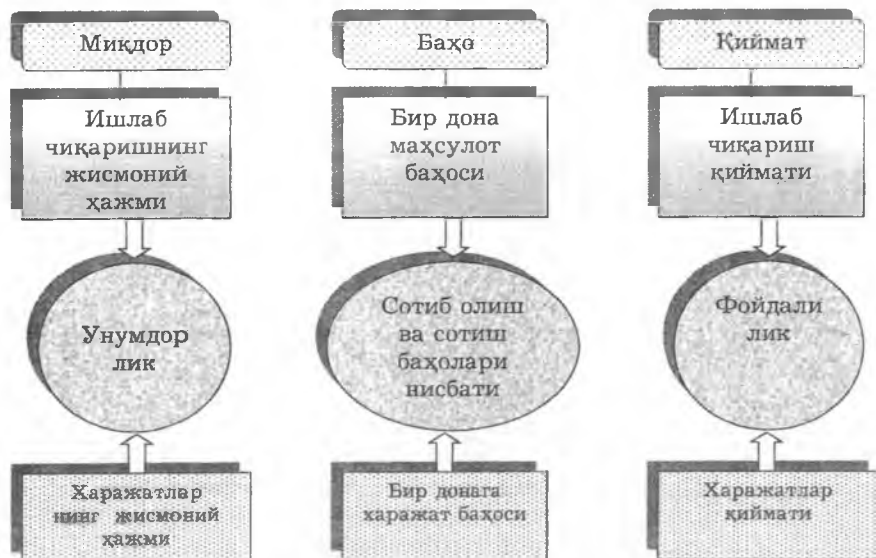


5.2.28-чизма. Фойдалилик ташкилий технологик унумдорлик ва бозор таъсири боғлиқлиги натижаси сифатида.

Иккинчи, яъни фирма назорат қила олмайдиган омил бу бозор шароитлари бўлиб, асосан, баҳони ўз ичига олади. Муаммо график кўринишида 5.2.28 чизмада кўрсатилгандек бўлади.

5.2.28 чизмадаги нисбатнинг маъносини 5.2.29 чизмада ифодалашга ҳаракат қиламиз.

Алоҳида корхона фаолиятининг айрим сифат кўрсаткичларига таъсир қилувчи омиллар



5.2.29-чизма. Алоҳида корхона фаолиятининг айрим сифат кўрсаткичлари таъсир қилувчи омиллар.

5.2.29 чизмани индекс кўринишида 5.2.30 чизмада ифодалаймиз.

Молиявий натижани ички ва ташқи қисмларга ажратиш

$$\begin{array}{ccc}
 I_q = \frac{\sum q_1 p_0}{\sum q_0 p_0} \quad \text{v} & I_p = \frac{\sum q_1 p_1}{\sum q_1 p_0} \quad = & I_{pq} = \frac{\sum q_1 p_1}{\sum q_0 p_0} \\
 \text{v} & \text{=} & \text{=} \\
 I_z = \frac{\sum z_1 c_0}{\sum z_0 c_0} \quad \text{v} & I_c = \frac{\sum z_1 c_1}{\sum z_1 c_0} \quad = & I_{zc} = \frac{\sum z_1 c_1}{\sum z_0 c_0} \\
 \text{=} & \text{=} & \text{=} \\
 I_E & I_{\text{РРС}} & I_R
 \end{array}$$

5.2.30-чизма. Молиявий натижани ички ва ташқи қисмларга ажратиш.

Бу ерда:

0,1 – базис ва ҳисобот даври;

I_q – ишлаб чиқарилган маҳсулотнинг жисмоний миқдори индекси;

I_p – баҳо индекси;

I_{pq} – ишлаб чиқариш индекси;

I_z – харажатлар жисмоний ҳажми индекси;

I_c – бир дона маҳсулотга кетган харажатлар индекси;

I_{zc} – харажатлар қиймати индекси;

I_E – меҳнат унумдорлиги индекси;

I_{REC} – таннархга нисбатан баҳонинг юқори бўлиши индекси;

I_R – рентабеллик индекси ёки молиявий унумдорлик;

q – натурал кўринишдаги маҳсулот;

p – бир дона маҳсулот баҳоси;

z – натурал кўринишдаги харажатлар.

Мазкур таҳлилий чизма қуйидаги таққослашлар учун ишлатилиши мумкин:

Режа;

Аввалги давр;

Бошқа фирмалар билан.

Қуйидаги мисолда 5.2.17 жадвал маълумотларини таҳлил қилиб кўрамиз. Бу ерда таклиф қилинаётган модел аудитор учун кенг таҳлил шароитини ёритиб боради, яъни фойда кўрсаткичи меҳнат унумдорлиги ва ташқи баҳолар таъсири остида ўзгаришини аниқ ўрганиш имконини беради.

Стол ишлаб чиқариш индекси:

$$I_0 = q_1/q_0 = \frac{160}{200} = 0.8$$

Жами индивидуал кўрсаткичлар: ишлаб чиқариш, харажат, баҳо бўйича ҳам шу тариқа.

Ишлаб чиқариш жисмоний кўринишдаги умумий индекси, қиймат бўйича баҳо ва ишлаб чиқариш индекси:

$$I = \frac{\sum q_1 p_0}{\sum q_0 p_0} = \frac{92000}{90000} = 1,0222^1;$$

$$I_p = \frac{\sum q_1 p_0}{\sum q_0 p_0} = \frac{99600}{92000} = 1,0826;$$

$$I_{pq} = I_0 \cdot I_p = 1,0222 \cdot 1,0826 = 1,1067.$$

Жисмоний ифодадаги материал харажатларнинг умумлашган индекси:

$$I_{zm} = \frac{\sum z_1 c_0}{\sum z_0 c_0} = \frac{22148}{21200} = 1,0447.$$

Бир киши/соатига иш ҳақининг умумлашган индекси:

$$I_{cl} = \frac{\sum z_1 c_1}{\sum z_1 c_0} = \frac{38720}{29200} = 1,326.$$

Асосий капиталга қилинган харажатларнинг умумлашган индекси:

$$I_{zck} = \frac{\sum z_1 c_1}{\sum z_0 c_0} = \frac{33710}{32400} = 1,0404$$

5.2.17.Жадвал.

Молиявий натижани ички ва ташқи бўлинувчиларга ажратиши

1		Микдор	Баҳо	Қиймат	Микдор	Баҳо	Қиймат				Фойданинг купайиши							
		q_0	p_0	$q_0 p_0$	q_1	p_1	$q_1 p_1$	$q_1 p_0$	$I_{\text{ж}} = I_{\text{к}} \cdot I_{\text{р}}$			Жами	Унумдорлик ҳисобига	Баҳо ошириш ҳисобига				
2																		
3	Жами																	
а	Стуллар	1000	50	50000	1220	55	66000	60000	1,3200	1,200	1,1000	$I_{\text{ж}} = I_{\text{к}} \cdot I_{\text{р}} = \text{REC}$	Жами	Унумдорлик ҳисобига	Баҳо ошириш ҳисобига			
б	Столлар	200	220	40000	160	210	33600	32000	0,8400	0,8000	1,0500							
в	Жами			90000			99600	92000	1,1067	1,0222	1,0826							
4		z_0	c_0	$z_0 c_0$	z_1	c_1	$z_1 c_1$	$z_1 c_0$	$I_{\text{ж}} = I_{\text{з}} \cdot I_{\text{с}}$			$R = E + \text{REC}$						
5	Моддий харажат:																	
а	Еғоч	20000	1	20000	21000	1,2	25200	21000	1,2600	1,0500	1,2000	0,8783	0,9735	0,9022	-3067	-556	-511	
б	Лақ	100	10	1000	100	12	1200	1000	1,2000	1,0000	1,2000	0,9222	1,0222	0,9022	-93	22	-115	
в	Болт	200	1	200	148	1,08	160	148	0,8000	0,7400	1,0800	1,3834	1,3814	1,0014	61	56	5	
г	Жами			21200			25560	22148	1,2528	1,0447	1,1992	0,8834	0,9785	0,9028	-3099	-478	-2621	
6	Иш кучи:																	
а	Дурадгор	4000	6	24000	3800	8	30400	22800	1,2667	0,9500	1,3333	0,8737	1,0760	0,8120	-3840	1733	-5573	
б	Ишчи	1000	8	8000	800	10,4	8320	6400	1,0400	0,8000	1,3000	1,0641	1,2778	0,8328	533	1778	-1245	
в	Жами			32000			38720	28200	1,2100	0,9125	1,3260	0,9146	1,1202	0,8165	-3307	3511	-6818	
7	Энергия:																	
а	Электр	30000	0,1	3000	27000	0,14	3780	2700	1,2600	0,9000	1,4000	0,8783	1,1358	0,7733	-460	367	-827	
8	Асосий капитал:																	
а	Пул	8000	0,075	600	7000	0,08	560	525	0,9333	0,8750	1,0667	1,1857	1,1682	1,0150	104	88	16	
б	Қарз	24000	0,075	1800	24000	0,08	1920	1800	1,0667	1,0000	1,0667	1,1429	1,0222	1,1180	72	40	32	
в	Захира	12000	0,075	900	10125	0,08	810	760	0,9000	0,8438	1,0667	1,2296	1,2115	1,0150	186	161	25	
г	Амор-я	300000	0,050	15000	300000	0,051	15300	15000	1,0200	1,0000	1,0200	1,0850	1,0222	1,0614	1300	333	967	
д	Фойда	300000	0,047	14100	315000	0,048	15120	14805	1,0723	1,0500	1,0213	1,0320	0,9735	1,0601	485	-392	877	
е	Жами			32400			33710	32890	1,0401	1,0151	1,0249	1,0637	0,9878	1,0768	2147	-230	1917	
9	Бошқа харажат																	
а	Солиқ ва суғурта	1000	1,4	1400	1000	1,5	1500	1400	1,0714	1,0000	1,0714	1,0329	1,0222	1,0105	49	31	18	
10	Жами			90000			104210	88338	1,1586	0,9815	1,1804	0,9552	1,0415	0,9171	-4670	3661	-8331	

Жисмоний ифодага эга харажатлар умумий индекси:

$$I_z = \frac{\sum \Sigma z_1 c_0}{\sum \Sigma z_0 c_0} = \frac{88338}{90000} = 0,9815.$$

Ишлаб чиқариш индекси:

$$I_r = I_{r_1} : I_z = \frac{\Sigma q_1 p_1}{\Sigma q_0 p_0} : \frac{\Sigma \Sigma z_1 c_1}{\Sigma \Sigma z_0 c_0} = \frac{1,1067}{1,1586} = 0,9552;$$

$$I_E = I_p : I_z = \frac{1,0222}{0,9815} = 1,0415.$$

$$I_{REC} = I_p : I_c = \frac{1,0826}{1,1804} = 0,9171.$$

Меҳнат унумдорлиги ўсиш ҳисобига фойданинг умумий ўсиш қуйидагича бўлган:

$$E = (\Sigma q_1 p_0 - \Sigma q_0 p_0) - (\Sigma z_1 c_0 - \Sigma z_0 c_0) = \\ = (92000 - 90000) - (88337 - 90000) = 3661.$$

Ишлаб чиқарилган маҳсулот ва хом ашё ўртасидаги баҳонинг ўзгариши ҳисобига йўқотишлар:

$$REC = (\Sigma q_1 p_1 - \Sigma q_1 p_0) - (\Sigma z_1 c_1 - \Sigma z_1 c_0) = \\ = (996000 - 92000) - (104270 - 88338) = -8332.$$

Фойданинг камайиши қуйидагича бўлган:

$$R = 3661 + (-8332) = -4671 = \\ = (\Sigma q_1 p_1 - \Sigma q_0 p_0) - (\Sigma z_1 c_1 - \Sigma z_0 c_0).$$

Ҳар бир омил бўйича ҳисоб-китоблар қуйидагича амалга оширилади:

$$R = \Sigma z_0 c_0 \cdot I_{p_1} - \Sigma z_1 c_1;$$

$$E = \Sigma z_0 c_0 \cdot I_q - \Sigma z_1 c_0;$$

$$REC = R - E.$$

Бу ерда:

R - харажатларни қиймат ўлчовидаги маҳсулот ишлаб чиқаришга пропорционал ўсиши мумкинлиги ва ҳақиқий харажатлар ўртасидаги фарқ.

E - харажатларни доимий баҳолардаги маҳсулот ишлаб чиқаришга пропорционал ўсиши мумкинлиги ва доимий баҳолардаги ҳақиқий харажатлар ўртасидаги фарқ.

REC - баҳонинг ўзгариши оқибатида фойданинг ўсиши ва бошқа турли харажатлар.

Масалан:

1) Материаллар бўйича:

$$R = 21200 \cdot 1,1067 - 26560 = 3099;$$

$$E = 21200 \cdot 1,0222 - 22148 = 478;$$

$$REC = 3099 - 478 = 2621;$$

2) Ишчи кучи бўйича:

$$R = 32000 \cdot 1,1067 - 38720 = -3307;$$

$$E = 32000 \cdot 1,0222 - 29200 = + 3511;$$

$$REC = -3307 - 3511 = -6818;$$

3) Жами харажатлар бўйича:

$$R = 90000 \cdot 1,1067 - 104210 \approx -4670;$$

$$E = 90000 \cdot 1,0222 - 88338 \approx + 3661;$$

$$REC = -4670 - 3661 = -8331.$$

Материаллардан самарали фойдаланиш ҳисобига ($E = 478$), материаллар ва ишлаб чиқарилаётган маҳсулотга бўлган нархлар нисбатининг қулай бўлиши ҳисобига ($REC = 2621$) корхона $R = 3099$ миқдорида фойда олган.

Бир бирлик иш кучига нисбатан харажатларнинг ўсиши ($REC = -6818$) ундан бир қатор самарали фойдаланишга ($E = 3511$) қарамай, умумий фойданинг $R = -3307$ қисқаришига олиб келган.

Аудит жараёнида меҳнат унумдорлиги кўрсаткичига эътиборни қаратиш техника ва технологиялар ривожланиб бораётганда катта аҳамият касб этади. Юқоридагилардан шундай хулоса қилиш мумкинки, бошқаришда объектга баҳо берувчигина моделни яратиш эмас, балки унга ресурслар чекланганлиги шароитида таъсир қила оладиган қўшимча маълумот олиш имконини берувчи моделни яратиш зарур. Бошқарувчи учун миқдорий маълумот объектни берилган тараққиёт параметрига олиб чиқса, у сифатли ҳисобланади.

Меҳнат унумдорлиги кучли инфляция шароитида “хўжаликнинг мақсади - фойда” деган тушунчани тўлдириши керак, акс ҳолда бозор иқтисоди стратегиясини амалга ошириш учун рақобатчилар олдида заиф бўлиб қолади. Шуни алоҳида қайд этиб ўтиш керакки, кўп омилли моделни

қўллашда назариётчиларнинг фикри амалиётчилар томонидан кам эътиборга олинади. Келтирилган кўп омилли модел қўллаш учун қулай бўлиб, бу кўринишдаги моделлардан ҳозирги кунда ривожланган мамлакатларнинг етакчи фирмалари самарали фойдаланилмоқда. Албатта, кўп корхона менежерларида бундай мураккаб ҳисоб-китобларни амалга ошириш учун етарли бошланғич асос бўлмаслиги мумкин ва улар оддий ҳисоблаб топиладиган кўрсаткичлардан фойдаланишни маъқул кўришади. Лекин, янги техника ва аудиторлик фирмалари мутахассислари малакасининг ошиши корхоналар даражасини аниқлашга кўп омилли моделларнинг киришини тезлаштирмоқда. Яна шуни қайд этиш керакки, мураккаб моделлар кўп ҳолларда бошқарувчиларга стратегик режалаштириш учун зарур ва бундай кўп омилли моделлардан асосан йирик бошқарув тизимлари учун фойдаланилади. Энг қуйи тизим алоҳида олинган завод ёш фабрика бўлиши мумкин.

5.3. Аудиторлик фирмаларининг фойдалилик даражаси ва аудиторлар меҳнат унумдорлигини аниқлаш

Аудит бу жараён бўлиб, объектга мақсадли таъсир ўтказиш, яъни маълум бир мақсадга йўналтирилгандир. Бу йўналишни кузатиш ва аудиторлик функцияларини реализация қилиш учун объект ҳолатини моделлаштириш, яъни унинг асосий тавсифларини белгилар тилига, биринчи навбатда сонларга ўтказиш зарур. Реал объектларга сонлар бериш жараёни ўлчаш дейилади. Ўлчаш йўли билан олинган сонлар (кўрсаткичлар) объект ҳолатини объектнинг ўзига бевосита мурожаат қилмасдан ўрганиш имконини беради.

Аудит маълумотларидан фойдаланиб, миқдорий маълумотга таянган ҳолда бошқарув қарорларини қабул қилиш шарти қуйидаги босқичлардан иборат бўлади:

Мақсаддан келиб чиқиб объектга баҳо бериш учун чекланган белгилар миқдорини аниқлаш;

- ажратилган белгиларни ўлчаш;

- ўлчаш жараёнида олинган сонлар ёрдамида реал объектнинг математик моделини яратиш;

- аввалги босқичда аниқланган миқдорий баҳолаш асосида бошқарув қарорларини қабул қилиш.

Аудит натижаларидан фойдаланиб, қарорлар қабул қилиш ва бу қарорларни қайдномасида самарали эканлиги жуда кўп омилларга боғлиқ, шулардан бири ва асосийси, албатта, аудиторларнинг меҳнат унумдорлиги бўлади. Лекин меҳнат унумдорлиги жуда ҳам кенг иқтисодий тушунчадир.

Мазмуни жиҳатдан меҳнат унумдорлиги ҳажми бўйича бутун иқтисодни, тармоқ, корхона, иш ўрни, алоҳида маҳсулот турини қамраб олади. Моҳияти бўйича олдинги параграфда кўриб ўтганимиздек белгиланган вақт ичида олинган маҳсулот билан намоён бўлади. Лекин бизни изланиш предмети сифатида бу кўрсаткичнинг бошқа тарафи қизиқтириб, ҳозирги кундаги вертикал, яъни ишлаб чиқариш соҳасидан фарқли горизонтал, яъни хизмат кўрсатиш соҳасидаги ўрнини ўрганишни мақсад қилиб қўймоқдамиз, чунки бунинг иқтисодимиздан меҳнат унумдорлигини ўлчаш ва бундан фойдаланиш вертикал жиҳатдан йирик ривожланган мамлакатлар амалиёти билан мос келади. Горизонтал жиҳатлари Ўзбекистон иқтисодиётида ва илмий давраларда ҳам етарли ўрганилмаган (5.3.31 чизма).

АҚШ ва Ўзбекистон иқтисодий соҳасида меҳнат унумдорлигини ўлчаш

	Моддий ишлаб чиқариш соҳаси	Хизмат кўрсатиш соҳаси
Бошқарув аппарати, ИТХ, илмий ходимлари	АҚШ иқтисодида ҳисобга олинади	АҚШ иқтисодида ҳисобга олинади
Маҳсулот ишлаб чиқаришда бевосита қатнашувчи ишчилар	АҚШ ва Ўзбекистон иқтисодида ҳисобга олинади	АҚШ иқтисодида ҳисобга олинади

5.3.31-чизма. АҚШ ва Ўзбекистон иқтисодий соҳасида меҳнат унумдорлигини ўлчаш.

Аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаб чиқаришнинг зарурлиги, авваламбор, қуйидаги сабаблар билан боғланади:

- Ўзбекистон иқтисодида ислохотларни амалга ошириш жуда тез суръатлар билан олиб борилаёптики, бундай

шароитда аудиторлик фирмалари ўз ўрнини аниқ белгилаб олиши керак;

- Аудиторлик фаолиятида инсон омили биринчи ўринда туради, чунки таваккалчиликни инсон амалга оширади ва аудит натижаларидан ҳам инсонлар қарор қабул қилиши учун фойдаланади;

- Рақобат шароитида аудиторлик фирмалари учун ишлатилмаётган, яшириниб ётган резервларни топиш зарур;

- Аудиторлик фаолиятида самарали рағбатлантириш ва меҳнатга ҳақ тўлаш тизимини яратиш учун;

- Аудиторлик фаолиятида жонли ва жонсиз меҳнат ресурслари ўртасидаги муносаббатликни тартибга солиш учун;

- Аудиторлик фирмаларининг иқтисодий самарадорлигини ошириш учун;

- Фойдаланувчи ва хизмат кўрсатувчилар ўртасидаги муносабатларни молиявий бошқариш тизимини барпо қилиш ва бошқалар.

Аудиторлик фирмаларида меҳнат унумдорлиги икки кўринишда баҳоланиши мумкин:

1. Эришилган натижа;

2. Кўрсатилган хизматлар.

Маълумки, юқорида кўриб ўтилганидек аудиторлик фирмалари бир қатор хизматларни амалга оширадилар ва ҳар бир хизмат сўнги натижа билан яқунланиши керак. Лекин буни ўлчаш бир қатор қийинчиликлар билан кечади. Эришилган натижа бўйича меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш аудиторлик фирмалари учун бир мунча тўғри келмаслиги ёки аниқ бўлмаслиги мумкин, негаки текшириш натижалари турлича бўлиши мумкин ва аудит жараёнида бир қатор таваккалчиликка йўл қўйилади.

Кўрсаткичларнинг иккинчи гуруҳи - кўрсатилган хизматлар бўйича, яъни миқдорга қандай хизматлар амалга оширилди? деган саволга жавоб беради. Бу ерда бир нечта асосий хизматларни олиш мумкин: аудит хизматлари, солиқ хизматлари, бухгалтерия ҳисобини тиклаш хизматлари ва консалтинг. Хизматларнинг асосийси бу молиявий хўжалик фаолиятининг аудитидир ва уни меҳнат унумдорлиги нуқтаи назаридан қуйидаги жадвал №5.3.18 да кўрсатилган таркибий қисмларга ажратиш мумкин. Бу таркибий қисмлар асосида ҳисобланган кўрсаткичлар бўйича аудиторлик фирмалари ўртасида самарадорликни баҳолаш мумкин (5.3.18 жадвалдаги

кўрсаткичлар Ўзбекистон Республикасидаги илғор аудиторлик фирмалари мисолида ишлаб чиқилди).

5.3.18 Жадвал

Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фирмалари фаолияти натижаларини ўлчашда инobatга олинadиган хизмат турлари ва улар агрегатлашган юк

Баҳоланадиган хизмат турлари	Ҳисобланадиган индекс тартиби	Юк (кузатилган аудиторлик фирмаларида мижоз тўлаган ҳақдан процент ҳисобида)
Аудиторлик хизматлари		
1. Касса ва касса муомалаларини текшириш	Текшириш учун кетган вақт ва ҳужжатлар сони	7,08
2. Банк муомалаларини текшириш	Текшириш учун кетган вақт ва ҳужжатлар сони	8,48
3. Маҳсулот танвархини текшириш	Текшириш учун кетган вақт ва ҳужжатлар сони	14,27
4. Лаборатория таҳлили	Маҳсулотнинг технологик жиҳатларини текшириш	2,83
5. Хронометраж	Иш вақтини ўлчаш	2,66
6. Асосий воситаларни текшириш	Инвентаризация	8,52
7. Консультация	Солиқлар бўйича	4,21
8. Бухгалтерия ҳисобининг ҳолатини текшириш	Ҳисоботлар ва аналитик ҳисоб	51,95
		100

Бу тартибдаги изланишларнинг сўнгги натижаси қуйидаги саволларга жавоб бўлиши мумкин:

- ўртача кўрсатиладиган хизматлар бўйича аудиторлик фирмалари ўртасидаги фарқ;
- мижозларга тўланаётган ҳақларни ўрганиш натижасида ўзгариш тенденцияси кузатилади;
- олинган натижаларни аудитда қатнашган иштирокчилар сонига олиб бориб, уларга тўланган ҳақ ва улар ишлаган соатлар билан таққослаб, меҳнат унумдорлигига ўхшаш кўрсаткични олиш мумкин;
- олинган натижаларни аудитда қатнашган иштирокчилар сонига олиб бориб, уларга тўланган ҳақ ва улар ишлаган соатлар билан таққослаб, меҳнат унумдорлигига ўхшаш кўрсаткични олиш мумкин;

- таққослаш натижасида қайси тартибга кўпроқ эътибор қаратиш лозимлиги ҳам ўрганилиб, таҳлил қилиш имконини беради.

Тармоқлар бўйича айрим текшириш турлари специфик жиҳатдан ўзгариши мумкин.

Ҳозирги кунда кўплаб ривожланган мамлакатларда, жумладан АҚШнинг кўплаб фирмалари хизмат кўрсатиш соҳасида меҳнат унумдорлигини оширишга қаратилган махсус дастурлар жорий қилмоқдалар (биринчилар қаторида бу ишни ИБМ амалга оширади)¹. Бошқа томондан - кўплаб илмий ташкилотлар учун бундай дастурлар ишлаб чиқиш ва жорий қилиш асосий фаолият турига айланиб қолмоқда. Бу турдаги таниқли ташкилотлардан бири 1977 йилда ташкил топган ва АҚШнинг йirik фирмаларига хизмат кўрсатадиган (жумладан Дженерал-Дайнемикс, ИБМ, Эссон, Мак-Доннел Дуглас, Рокуэлл Интернешнл ва бошқалар) Америка ишлаб чиқариш марказидир (АРС).

Аудиторлик фирмаларида ходимларнинг меҳнат унумдорлигини ҳисоблаб топиш методикасини баён қилишдан аввал қуйидаги фикр ва мулоҳазаларни келтиришни лозим топдик:

Бу тоифадаги ишчиларнинг меҳнат унумдорлигига турли нуқтаи назардан қараш мумкин. Биринчидан, бу белгиланган гуруҳ олдида турган вазифани ҳал қилиш аниқ операцияни бажариш самарадорлиги сифатида қаралади, лекин ҳар бир бўлинма мақсадлари фирманинг умумий стратегик вазифалари билан келишилиши зарур. Ўзининг айрим жиҳатлари бўйича илмий нуқтаи назардан торлилигига қарамай, бундай ёндошиш аниқ гуруҳларнинг меҳнатини ташкил қилиш ва рағбатлантириш тизимини сўнгги натижа билан боғлаш имконини беради.

Айрим муаллифлар хизмат кўрсатадиган ходимларнинг меҳнат унумдорлигини фирманинг умумий фаолиятига кўрсатадиган таъсирига қараб ўлчаш тарафдоридирлар. Бу ёндошиш П.Страссман ва П.Дракер учун характерлидир. Назарий жиҳатдан бу методика яхши, лекин амалий жиҳатдан мураккабдир. Мантиқ жиҳатдан У.Рач концепцияси мақсадга мувофиқроқ, у хизмат кўрсатишда ходимларни бажарадиган ишининг оғирлигига қараб ажратади ва

¹ Strategies for productivity: international perspectives. - VMPVB. 1984 й, 69-81 бетлар.

бажарадиган функциясини сўнги натижага таъсирини белгилашни олади ҳамда ҳар бир гуруҳ учун алоҳида меҳнат унумдорлигини баҳолаш усулини таклиф қилади¹.

Аудиторлик фирмалари учун меҳнат унумдорлигини ошириш дастурини 5.3.19 жадвалда келтиришга ҳаракат қиламиз. Дастур олти босқичдан иборат бўлиб, ҳар бир босқич тўла ишланган.

Энг биринчи босқичда асосий фаолият тури, яъни текширишлар олинади; амалга ошириладиган операциялар тафтиш қилинади; хизмат кўрсатувчи ва мижоз ўртасидаги алоқалар таҳлил қилинади.

Иккинчи босқичнинг асосий вазифаси - гуруҳнинг мақсадларини компаниянинг умумий стратегик белгилашлари билан боғланишини таъминлаш бўлиб, кўрсатилаётган хизматни фақат одатийлик тусланишидан четлатишдир. Бу ерда мазкур бўғиннинг зарурлиги ва меҳнат унумдорлигини ошириш йўлларига эътибор қаратилади.

Охириги учта босқичда эътибор хизматлар сифатини яхшилаш шартлари бўлган техник, ташкилий ва психологик жиҳатларни барпо қилишга қаратилган.

Аудиторлик фирмаларининг меҳнат унумдорлигини ошириш дастури бошқа хизмат кўрсатиш соҳаларидан, биринчидан, шу билан фарқ қиладики, унда асосий мақсадга эришиш ўзгаргандир. Яъни хизмат кўрсатиш учун харажатларни камайтириш ўрнига биринчи ўринга хизмат кўрсатиш сифатини яхшилаш ва ўз вақтида амалга ошириш киради. Бунинг учун тез ўзгарувчан бозор шароитига кўникиш учун доимий инновациялар зарур ва юқоридаги дастур, авваламбор, касбий самарадорликка йўналтирилган.

¹ Ruch W. A. Measuring knowledge worker productivity. - In: Dimensions of productivity research, ed. Bu Hogan J.D. - APC, 1980.

Аудиторлик фирмаларида меҳнат унумдорлигини ошириш дастури схемаси

Аудит хизмати кўрсатиш бўлагининг иқтисодий ҳолати диагнози	Мақсадни белгилаш →	Ўлчаш →	Хизматлар консультацияси →	Меҳнат унумдорлигини ошириш командаларини тўғиш	Хизмат кўрсатиш процесси технологик кўрсаткичларини яхшилаш
1. Мазкур бўғинларнинг сўнги маҳсулоти нимадан ташкил топишини аниқлаш.	1. Мазкур бўғиннинг ташкил бўлиши мақсадини аниқлаш.	1. Самарадор ликка таъсир қиладиган чоралар.	1. Хизматлар қандай амалга оширилаши тўғрисида аниқлик.	1. Мазкур бўғин ичида-и ишчилар ўртасида ва бошқа функционал гуруҳлар билан тенг муносабатлар ўрнатиш.	1. Хизмат кўрсатиш техник асосига эътибор.
2. Фойдаланувчини кўрсатилган хизматнинг ҳажми ва сифати бўйича талаби ва таклифини белгилаш.	2. Бўғин олдида турган мақсадга эришиш перспективаларини барпо қилиш.	2. Маълумотлар йиғиш усули.	2. Мазкур бўғин олдида турган мақсадга хизматлар мос тушиши керак.	2. Ўзаро алмашиш ва бир-бирини страховка қилиш бўйича келишиш.	2. Оғир ва майда ишларни самарали бажариш
3. Меҳнат унумдорлигини ошириш мумкин бўлган нуқталарни белгилаш.	3. Бўғиннинг мақсадларини кўрсатилаётган хизматлар билан боғлаш	3. Ишдаги ижобий таъсир қиладиган маълумотларни йиғиш.	3. Хизматларни яхшилаш учун имкониятлар топиш. 4. Офисда янги технология жорий қилиш учун имкон топиш.	3. Кооперация ва фаол иштирок этишни рағбатлантириш.	3. Коммуникацион оқимларни ривожлантириш.

Иккинчидан, бошқа соҳаларда меҳнат унумдорлигини ошириш ҳар бир ишчининг фаолияти самарадорлигига қаратилган бўлса, келтирилган дастурда гуруҳ самарадорлигига қаратилган. Шу билан бирга гуруҳ учун ҳам самарадорлик бутун фирманинг фаолият нуқтаи назаридан қаралган. Меҳнат унумдорлигини ошириш учун фойдаланилган ташкилий-техник усуллар ҳам турличадир. Масалан, бошқа соҳаларда бу иш жойини техник таъминланиши ва техник жиҳозланишини ошириш бўлса, келтирилган аудит фирмалари меҳнат унумдорлигини ошириш дастурига биноан хизмат кўрсатувчилар ўртасида кооперацияни рағбатлантириш, маълумот алмашиш каналларини ривожлантириш техник жиҳозлашни ошириш билан бирга хизмат кўрсатиш сифати ва самарадорлигини ошириш манбаи бўлади.

Учинчидан, келтирилган дастур консультантлар эмас, балки шу гуруҳнинг махсус тайёргарликдан ўтган бирон иштирокчиси жорий қилади. Ва ниҳоят, дастур маълум бир «буш» тизимни яхшилаш учунгина эмас, балки жамоани хизматлари сифатини ва унумдорлигини оширишга қаратилган. Келтирилган дастурни жорий қилишнинг мураккаб элементларидан бири бу ўлчаш муолажаларидир (5.3.32 чизма).

Меҳнат унумдорлигини яхшилаш режаси



5.3.32-чизма. Меҳнат унумдорлигини яхшилаш режаси.

Ҳозирги кунда АҚШ иқтисодида ва илмий даргоҳларида хизмат кўрсатиш соҳаси ходимларининг меҳнат унумдорлигини ўлчашнинг аналитик усуллари қўллашни чеклаш ва озайтириш компанияси олиб борилмоқда. Лекин қўйилган мақсадга сон кўрсаткичларида қандай эришиш мумкинлиги усуллари таклиф қилинмаган.

Шу туфайли бошқарув тизимида ва амалиётда чуқур ўлчаш муомалаларини қўлламай иложи йўқ, аудиторлар меҳнат унумдорлигини ошириш ҳам шулар жумласидан. Албатта, аниқлик металлург ёки слесарь меҳнат унумдорлигини ўлчашдагидан фарқ қилади (5.3.20 жадвал).

5.3.20 Жадвал

Турли тармоқларда меҳнат унумдорлигини баҳолаш аниқлиги

Тармоқ	Қишлоқ ҳужалиги	Қайта ишлаш тармоғи	Хизмат кўрсатиш
Ишчиларнинг асосий тартиби	Асосий ишчилар		Хизматчилар
Меҳнат унумдорлигини баҳолаш	Натурал	Қиймат	Натурал ва қиймат кўрсаткичлари йиғиндиси
Баҳолашнинг аниқлиги	Жуда аниқ	Аниқ	Тахминий баҳолаш

Моддий бойликлар яратиш соҳасидаги ишчилар ва хизмат соҳасидаги хизматчилар меҳнат унумдорлигини ўлчашда ҳам бир қатор принципиал фарқлар мавжуд:

1) Моддий бойлик яратиш соҳасидаги ишчилар фаолияти жонсиз меҳнат, яъни машина ва механизмлар билан боғлиқ.

2) Моддий бойлик яратиш соҳасидаги ишчилар унумдорлигини ҳар бир ишчининг индивидуал меҳнат унумдорлигига коллектив функцияларни бажариш билан боғлиқ. Бу ерда индивидуал унумдорлик тўғрисида гапириш қийин.

Шу билан бирга ўлчаш ва ҳисоблаш муолажаларини четлаб ўтишнинг имкони бўлмапти, чунки ҳар қандай дастурнинг самарали амал қилиши учун зарур маълумотлар керак.

Умуман меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш учун (шу жумладан хизматчиларни ҳам) натижани ажрата билиш керак. Агарда моддий бойлик яратувчининг унумдорлиги ташқи характерга эга бўлиб, уни мутахассислар аниқласа, масалан нормаланштирувчилар хизматчиларнинг меҳнат унумдорлиги шу хизматчи хизмат қилаётган бўғин ёки гуруҳ хизматчиларининг фаол иштирокида аниқланади.

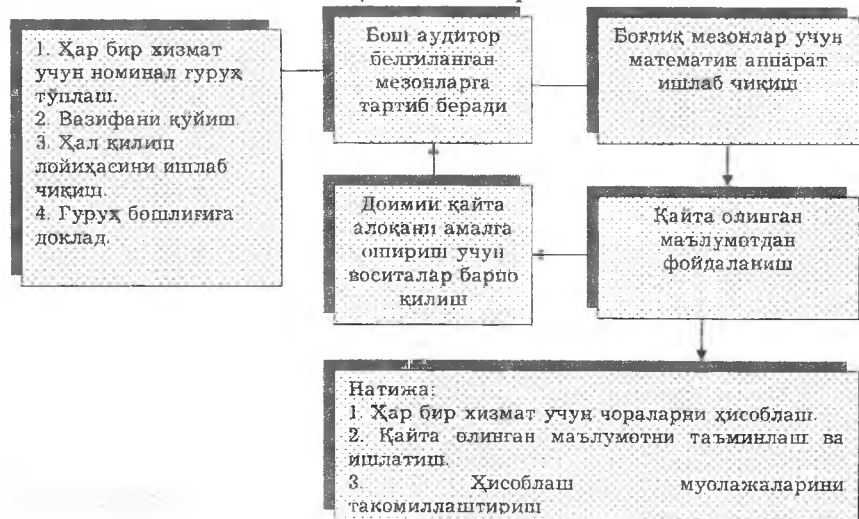
Гуруҳ хизматчиларининг ўзларини баҳолаш кўрсаткичларини ишлаб чиқишга жалб қилиш жараёни параллел иккита муҳим масалани ҳал қилиш имконини беради:

1) Гуруҳларни рағбатлантириш: инсонлар доимо ўзлари иштирок этган режалаштиришни яхши бажарадилар;

2) Гуруҳ олдида турган сўнги мақсадни иштирокчиларнинг ўзлари аниқ белгилашади.

Аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблашнинг энг биринчи хусусияти ҳам юқоридагилардан иборат бўлиб, ҳисоблаш жараёни кетма-кетлигини қуйидаги 5.3.33 чизмада кўрсатишга ҳаракат қиламиз.

Аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш жараёни



5.3.33-чизма. Аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш жараёни.

Иккинчи хусусият шундан иборатки, аудиторлик хизматлари турлича бўлганлиги сабабли, конвейер ишчисиникидан фарқли, уларнинг меҳнат унумдорлиги бир нечта кўрсаткич билан ифодаланиши мумкин. Унумдорлик авваламбор хизмат сифати, ўз вақтида амалга оширилиши ва ресурслар харажати билан акс этиши керак.

Шундай қилиб, юқоридагиларни умумлаштирган ҳолда бошқа хизмат турларидан фарқли аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш учун қуйидаги муолажалар таклиф этилади.

5.3.21 Жадвал

Аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш муолажалари

№	Бошқа хизмат кўрсатиш соҳалари учун	№	Аудиторлик фирмалари учун
1.	Чоралар фаолиятини акс эттиради	1.	Хизмат натижасини акс эттиради
2.	Чоралар ташқаридан белгиланади	2.	Аудиторларнинг фаол иштирокида белгиланади
3.	Ҳар бир хизматчи учун	3.	Хизматчилар гуруҳи учун
4.	Харажатларни чеклашга қаратилган	4.	Харажатлар вазиятдан келиб чиқиб белгиланади
5.	Ягона мезон	5.	Бир нечта кўрсаткич
6.	Ўзини бошқалар билан таққослаш	6.	Ўзини бир неча давр давомида таққослаш
7.	Назорат ташқаридан, жазолашга қаратилган	7.	Назорат иштирокчиларнинг ўзи билан бирга ташқаридан, муаммони ҳал қилишга қаратилган

Ҳозирги кундаги хизмат соҳасида меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш фаолият жараёнини баҳолашга қаратилган бўлиб, гуруҳ томонидан кўрсатиладиган хизматлар четда қолмоқда. Масалан: секретарлар ўз ишини қабул қилинган ҳужжатлар, бажарилган нусха олишлар, телефон қўнғироқлари сони орқали, менежерлар - мажлислар, хизмат хатлари, топширилган ариза ва бошқалар билан баҳолайди. Булар инсон фаолиятининг кўриниши бўлиб, сўнги натижани ифодаламайди. Бу тизим кам ҳоллардагина истемолчининг манфаатларига жавоб беради. Ишчилар сони, сарфланган соатлар каби кўрсаткичлардан фойдаланиш улар ҳисоблашга мойил бўлгани учунгина қўлланилади. Лекин фақатгина

натижани эмас, балки сўнги натижа сифатида фойдаланувчиларга нафи тегадиган натижани ҳисоблаш зарур. Самарага эътибор бериш самарадорликдан фарқли инновацияларга жалб қилади, хизматлар сифатини ва ўз вақтида амалга оширилишини таъминлайди.

Ривожланган мамлакатларда илмий доиралар «самара» ва «самарадорлик» категорияларини чуқур ўрганишмоқда. Бу категориялар режаси иқтисод даврида ҳам чуқур ўрганилган, лекин мулкый муносабатлар чиқарилган илмий хулосаларга доимо мос келавермаганлиги сабабли улардан олинган нафни баҳолаш мушкул. Шунини қайд этиб ўтиш керакки, самарадорлик фойдалиликни белгилаб беради ва шунинг учун бозор шароитида яхши қабул қилинади, лекин хорижий иқтисодчилар бу концепцияни танқид остига олишмоқда. Айниқса, хизмат соҳасида меҳнат унумдорлигини ошириш борасида бу ёндошиш бўшдир. Бу фикрни, яъни ҳаракатлар ва прогрессив чоралар билан таққослаш мисолида кўриш мумкин (5.3.22 жадвал).

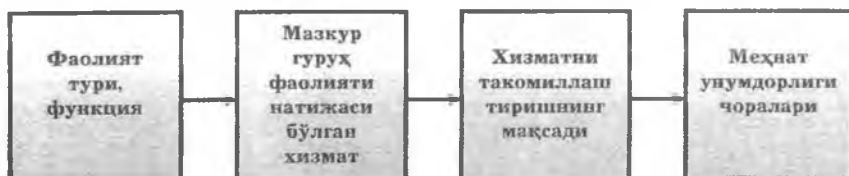
5.3.22 Жадвал

Аудиторлик фирмалари меҳнат унумдорлигини ҳисоблашга икки хил ёндошиш

№	Функция	Хизмат	Меҳнат унумдорлиги чоралари	
			авъанавий	таклиф қилинади
1.	Амалий аудит	Аудит натижаси, хулоса	Режага нисбатан ҳақиқий қилинган харажат	Муваффақиятли инновация
2.	Маркетинг ва хизматли сотиш бўлимини бошқаришнинг функционал мажбуриятларини ишлаб чиқиш	Фирма тақдим этадиган маълумот тизими	Режага нисбатан ҳақиқий қилинган харажат	Фирманинг бозор муносабатларига эришиши
3.	Ускуналар тўплаш	Фирманинг мақсадга эришиши учун ускуналар харид қилиш	Режага нисбатан ҳақиқий қилинган харажат	Ускуналарнинг техник имкониятлари

Яхши ҳисоблаш тизими энг аввалги ўринга самарани қўяди. Меҳнат унумдорлигини ўлчаш чоралари тизимининг конструкцияси аудиторлик фирмалари учун қуйидагича бўлиши мумкин (5.3.34 чизма).

Унумдорлик чораларини белгилаш чизмаси



5.3.34-чизма. Унумдорлик чораларини белгилаш чизмаси.

Масалан: Соҳа – Аудит.

Хизмат: Молиявий аудит – компания томонидан амалга оширилган муомалаларнинг аудити. Талаб даражасидаги баҳо чегарасида фойдали натижа бериши керак. Ҳар бир аудитни аниқлик даражаси ҳажм ва таваккалчилик билан қайта ўлчаниши керак.

Мақсад: 1. Аудит белгиланган вақтда тугатилиши керак.
2. Аудит сифатини ошириш керак.

Чора: 1. Аудит ўтказиш учун ажратилган соатлар
Аудит ўтказишга сарфланган соатлар.

2. Аудит шароитининг назорати натижалари.

Айрим ҳолларда фирма фаолияти бир қатор кўрсаткичлар билан баҳоланиши мумкин. Бунда статистик усулдан фойдаланиш тавсия этилади (5.3.23 жадвал).

5.3.23 жадвалда керакли маълумотлар ва меҳнат унумдорлигининг ошиши ўртача арифметик тарзда келтирилган. Ҳозирги кунда бундай статистик ҳисоб-китоблар ривожланган йирик аудиторлик фирмаларида меҳнат унумдорлигини режалаштириш учун қўлланилмоқда.

Лекин шуни алоҳида қайд этиш керакки, сонлар ва рақамлар ёрдамида маълум бир кўрсаткични статистик йўл билан ҳисоблаб топишга кўп ҳам қизиқиб бўлмайди. Сўнги натижа ҳар бир кўрсаткичга берилган оғирлик билан белгиланади. Агарда муолажа такрорланса, мавжуд бўлиши

мумкин. Ҳар ҳолда имкон қадар оғирликни белгилашга объектив ёндошиш зарур.

5.3.23 Жадвал

Аудиторлик фирмасининг бўғинлари учун меҳнат унумдорлигининг тортилган индекси

Меҳнат унумдорлигига баҳо бериш кўрсаткичлари	Мас ўлчов бирлигида		Кўрсаткич индекси	Кўрсаткич берилган оғирлик даражаси	Тор тил ган натижа	Бўғинларга берилган оғирлик даражаси	Бўғинлар бўйича тортилган унумдорлик индекси (умумий)
	кўрсаткич ҳажми	Ҳисобот йили					
1	2	3	4=3:2	5	6=4x5	7	8=6x7
Бўғин А							
Кўрсаткич а ₁	120	160	1,33	0,30	0,40		
Кўрсаткич а ₂	70	80	1,14	0,20	0,23		
Кўрсаткич а ₃	150	190	0,76	0,50	0,38		
				1,00	1,01	0,60	0,61
Бўғин В							
Кўрсаткич в ₁	60	70	1,17	0,70	0,82		
Кўрсаткич в ₂	4	3	0,75	0,30	0,22		
				1,00	1,04	0,40	0,42
						1,00	1,03

Бунинг учун қуйидагича ёндошишни таклиф этамиз: яъни:

Биринчидан, техник номинал гуруҳлар ташкил этиш зарур бўлади. Улар ностандарт вазифаларни коллектив ёрдамида ҳал қилиш имконини беради. «Номинал» дейишдан мақсад гуруҳдаги ҳар бир шахс қарор қабул қилишда индивидуал фикрга эгадир. Бунда гуруҳ раҳбари белгиланади ва у фаолият билан яхши таниш бўлиши керак. Гуруҳ ҳажми 6-12 киши бўлади;

Иккинчидан, ҳисоблаш тизимининг мақсади хизмат жараёнини баҳолашдан иборатдир. Хизмат кўрсатишда энг кўп муаммо чиққан бўғинни муҳокама қилиш зарур. Сўнг

натижани ҳисоблаш кераклиги ва иштирокчилар хизмат кўрсатишда бир бирлари билан боғлиқлиги алоҳида қайд этилади;

Учинчидан, ҳар бир иштирокчи ҳеч бўлмаганда битта меҳнат унумдорлигини ошириш чорасини таклиф қилиши керак;

Тўртинчидан, фикрлар жамлангач, муҳокама қилинади ва ҳар бир иштирокчи ҳар бир чорани тушуниши зарур;

Бешинчидан, гуруҳ ўнга кўрсаткични танлайди ва овоз бериш ўтказилади.

Овоз бериш қуйидаги тартибда ўтказилади. Ҳар бир иштирокчи ўзига маъқул бўлган 7-10 та чорани танлайди ва маъқуллик даражаси бўйича тикади (теради). Масалан, энг муҳим чора учун 8 сони ва камроқ муҳимликдаги чораларга 7, 2, 1 ва ҳоказо сонлар берилади (5.3.24 жадвал).

5.3.24 Жадвал

Аудиторлик фирмаси учун техник номинал гуруҳнинг унумдорлик чораларини белгиланиши (иштирокчилар сони – 12, кўрсаткич - 8)

№	Ажратиб олинган чоралар	Овозлар	Овозлар ва очколар
1.	Хизматни ўлчаш, ресурслардан фойдаланиш	8, 8, 8, 8, 8, 8, 8, 8, 8, 8, 8, 8	12
		8, 7, 4, 8, 5, 1	81
2.	Ўз вақтида бажарилган вазифалар фоизи	7, 7, 7, 6, 6, 7, 4, 3, 5, 4, 5	11
			81
3.	Бюджет чегарасида ўз вақтида бажарилган лойиҳалар	7, 7, 6, 7, 5, 3, 8, 7, 5	9
			55
4.	Муваффақиятли бажарилган лойиҳалар фоизи	7, 6, 6, 6, 5, 4, 3, 1	8
			38
5.	Мижозлар гуруҳга неча марта ёрдам сўраб муурожаат қилди	7, 6, 6, 6, 5, 4, 3, 1	8
			38
6.	Мижознинг қониқишини кузатилиши	1, 3, 7, 6, 6, 6	6
			29

Чоралар ажратиб олингандан сўнг гуруҳ аъзоларига саволлар берилади:

Ажратиб олинган кўрсаткичлар қўйилган мақсадни тўла қамраб оладими?

Ажратиб олинган чораларда сифат ва бошқа муҳим омиллар ҳисобга олинганми?

Турли хизматлар учун ажратилган чоралар бир кўрсаткичга жамланадими?

Хизмат кўрсатиш жарёнида ҳақиқатда чоралар критик нуқтани акс эттирадими?

Бу саволлардан сўнг, албатта, амалиётда етишмайдиган чораларни ҳам қўллашга мажбур бўлинди;

Олтинчидан, жами кўрсаткичлар аудиторлик фирмаси раҳбарига тақдим этилади ва у ажратилган кўрсаткичлар ичидан 3-5 чорани танлаб олади. Меҳнат унумдорлигини баҳолаш учун шу кўрсаткичлар асос қилиб олинади.

Бозор иқтисоди шароитида аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш рақобат кучли бўлганлиги туфайли муҳим роль ўйнайди ва келтирилган таклифлар ўринли бўлади, деб ҳисоблаймиз.

VI БОБ. ТАШҚИ ИҚТИСОДИЙ АЛОҚАЛАР АУДИТИ

Валюта тизими бу икки элемент, яъни валюта механизми ва валюта муносабатларини ўз ичига олади. Валюта механизми деганда валюта билан боғлиқ миллий ва халқаро даражадаги ҳуқуқий нормалар тушунилади. Ташқи иқтисодий алоқаларни тартибга солишда бу механизм устидан назоратни олиб бориш зарур.

Ташқи иқтисодий муносабатлар ҳамкорликнинг марказий соҳаларидан бири ҳисобланади. Турли мамлакатлар билан иқтисодий, илмий-техникавий ва маданий алоқаларни ҳар томонлама ривожлантириш ва фаоллаштириш улар ўртасидаги дўстона муносабатларни мустаҳкамлашнинг муҳим омили бўлиб, у иқтисодий ва ижтимоий муаммоларни ҳал қилишга таъсир кўрсатади.

6.1. Валюта муомалаларининг аудити

Ташқи иқтисодий муносабатларни самарали амалга ошириш хўжалик тармоқларининг кенг ривожланишига, саноат ва қишлоқ хўжалиги ишлаб чиқаришининг такомилланишига, айрим тармоқлар ва ишлаб чиқаришни замонавий техника ва технология билан қуроллантиришга, табиий-жўғрофий шароитлардан, минерал хом ашё ва инсон ресурсларидан янада самаралироқ фойдаланишга имкон беради. Самарали амалга ошириладиган муносабатлар мамлакат олдида турган ижтимоий-иқтисодий вазифаларни муваффақиятли ҳал қилишга ёрдамлашади.

Халқаро иқтисодий алоқаларда муваффақиятли иштирок этиш учун жаҳоннинг юксак талабларига жавоб берадиган ҳисоб ва ҳисобот тизимини шакллантириш зарур, чунки ҳар қандай иқтисодий алоқани самарали амалга ошириш замирида иштирокчиларнинг молиявий-хўжалик фаолияти билан танишишлари туради. Албатта, бу танишиш корхоналар молиявий ҳисоботларини ўқиш орқали амалга ошиб, иштирокчилар бу ҳисоботларнинг ҳаққонийлиги ва тўғри тузилганлигига ишонч ҳосил қилишлари керак бўлади. Бундай ишонч мезонига ҳисоботнинг аудиторлик назоратидан ўтганлиги ва қандай хулосаланганлигига қараб эришилади. Ҳозирги кунда Ўзбекистон Республикасига инвестицияларни амалга ошириш ва қўшма корхоналар очиш учун, асосан,

Ўзбекистон Республикасининг фирмалари фақат халқаро аудиторлик фирмалари хизматидан фойдалангандагина тақдим этган ҳисоботлари инобатга олинапти. Бу маҳаллий аудиторлик фирмаларининг мавқеини оширишни тақозо этади.

6.1.25 Жадвал

Кассадаги валюта маблағларининг назорати учун тест жадвали

№	Савол	Жавоб			Изоҳ
		Жавоб йўқ	ха	йўқ	
Назорат ўтказиш					
1	Чораклар бўйича қолдиқлар инвентаризацияси ўтказиладими?			+	
2	Кассада тўсатдан инвентаризация ўтказиладими?		+		
3	Кассадаги қолдиқни топширишда бош бухгалтер иштирок этадими?			+	
4	Кассир ҳисоботларини бош бухгалтер текширадими?			+	
5	Йил охирига валюта маблағлари қолдиғининг инвентаризацияси ўтказиладими?			+	
Маблағларнинг сақланиши					
6	Валюта маблағлари ёнмайдиган сейфда сақланадими?				+
7	Касса хонасида сигнализация борми?				+
8	Идоравий қўриқлаш ташкilotи билан шартнома борми?				+
9	Кассирни банкдан пул олиб келишида ҳимояси ташкил қилинганми?				+
Ҳақиқатда					
10	Валюта маблағлари бўйича кириш ва чиқим ҳужжатлари расмийлаштириладими?	+			
11	Касса ҳисоботини тузиш: а) ҳар куни б) ҳужжатларнинг тупланишига қараб	+			
12	Валюта йўналиши бўйича алоҳида касса ҳисоботлари тузиладими?				+
Тўлалик					
13	Кассага келиб тушган валюта тушумининг ҳаммаси банкка топшириладими?	+			
Ҳал қилиш					
14	Кассадан берилган валютани акс эттирувчи ҳужжатларда иккита имзо бўлиши шартми?				+
Тасвифлаш					
15	«Чет эл валютаси кассаси» счёти бўйича берилган корхова учун характерли счётлар корреспонденцияси ишлаб чиқилганми?				+
Ҳисоб					
16	Бухгалтерияда моддий бойликлар реализацияси ва иш хизматлар бўйича келиб тушган валюта маблағлари ҳисоби билан таққосланадими?				+

17	Қайднома журналларида касса кирим ва чиқим ордерлари уларда кўрсатилган сана бўйича қайд этиладими?			+	
18	Валюта кассаси бўйича кассир ҳар куни бухгалтерияга ҳисобот топширади?			+	
19	Кассадаги валюта маблағлари бўйича курслар фарқи муомала амалга ошган кундан ЎзРМБ ўрнатган курс бўйича амалга оширилади?			+	

Ўзбекистон Республикасида тузилаётган аудиторлик фирмаларининг халқаро талаб даражасига кўтарилиши ва аудиторлик хизматларини жаҳон стандартлари даражасида олиб бориши учун аудит методикасини ҳамда моддий-техник базасини яхшилаш билан бир қаторда валюта муомаласининг аудити масалаларини ишлаб чиқиш зарур бўлади.

Валюта муомалалари аудити масалалари кассадаги маблағлар аудитидан бошланади. Аудитни бошлашдан аввал аудитор бухгалтерия ходимларидан керакли маълумотни олиб, ички назорат тизимини баҳолайди ва кассадаги валюта маблағларини текшириш учун тест саволларини ишлаб чиқиши зарур бўлади. Тажминий ички назорат тестларини 6.1.25 жадвалда кўрсатамиз.

6.1.25 жадвалда келтирилган мисолдаги анкета саволларидан шундай хулоса қилиш мумкинки, текширилаётган корхонада пул маблағлари ҳаракати устидан назорат паст даражада бўлган ва умуман назоратнинг йўқлиги тўғрисида хулоса қилса бўлади.

Албатта, шундай ҳолларда касса ёппасига текширилиши шарт. Банкдан олинган валюта маблағларини ўз вақтида ва тўла киримини текшириш учун аудитор бир қатор тестларни ўтказгани маъқул бўлади. Қуйида келтирилган иш жадвали ёрдамида пул маблағларини кирим қилинишини текширишни таклиф қиламиз (6.1.26 жадвал).

Келтирилган 6.1.26 жадвал текшириш даврига тузилади, бу жадвал бўйича пул маблағларини мақсадга мувофиқ ишлатилиши, ўз вақтида кирим қилиниши ҳисобининг ҳаққонийлигини қисман текшириб чиқиш мумкин. Жадвалда чек номерлари тўла ёзилади ва чекнинг қисми бўйича тўлдирилади, ишдан чиққан чек рақамлари тўғрисида «аннуллировано», яъни «бекор қилинган» деб кўрсатилади. Жадвални аудитор тўлдиради ва бу тўла касса муомалаларини текширишга замин бўлади. Бундай текшириш

аудиторлик таваккалчилигини минимал даражага олиб келади.

6.1.26 Жадвал.

Пул маблағлари кирим ва чиқимини текшириш жадвали

№	Чек №	Чек бўйича ариза	Банк кўчирмаси сана	Касса кирим ордер сана	Кирим				Бошқа кирим			Жами кирим
					Иш ҳақи	Нафақа	Ҳисобдор шахс	Майда ҳужжат	Тулов	Ҳис шахс	Ҳар хил	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

давоми

Чиқим							Жами чиқим	Жадвал бўйича қолдиқ	Бух. ҳисоби бўйича қолдиқ	Узгартириш	
Иш ҳақи	Нафақа	Ҳисоб шахс	Майда харажат	Ҳар хил	Ҳар хил	Ҳар хил				-	+
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25

Шуни қайд этиб ўтиш керакки, жадвални тўлдириш жараёнида касса ҳисоботиغا илова қилинаётган ҳужжатларнинг ҳаққонийлигини ҳам текшириш зарур бўлади. Касса муомалаларининг назоратида қуйидагилар текширилади:

- касса ҳисоботларининг ўз вақтида топширилиши ва қабул қилувчи шахснинг имзоси;
- банкдан олинган маблағларни мақсадга мувофиқ ишлатиш;
- валюта тушуми ўз вақтида банкдаги транзит сётга топширилиши белгиланган тартибда мажбурий валюта сотишларини амалга оширилиши;
- валюта маблағларининг ҳисобини ажратиб олиб бориш таъминланганлиги;
- касса ҳужжатларини махсус штамплар билан белгиланиши;
- харажатга чиқарилаётган валюта маблағларининг ҳаққонийлиги ва зарур баланс сётларига тўғри олиб борилиши.

Қайси ҳолатларда қандай тестлар ўтказиш кераклигини билган ҳолда аудитор кассадаги пул маблағларининг йўналиши муомалаларини текшириш бўйича аудиторлик дастурини тузади (6.1.27 жадвал).

6.1.27 Жадвал.

Валюта маблағларини йўналиши бўйича назорат ўтказиш дастури

№	Дастур саволлари	Маълумот манбаи	Изоҳ (қўлланиладиган усуллар)
1	Касса инвентаризацияси	Кассир ҳисоботи, регистрлар, валюта миқдори	Санаш, таққослаш
2	Валюта маблағларини ўз вақтида кассага кирим қилиниши: а) банк муассасасидан б) товарлар, иш ва хизматлар сотишдан	Банк кўчирмаси, кассир ҳисоботи Реализация ҳисоби ведомости, кассир ҳисоботи	Кўриб чиқиш, таққослаш, санаш Санаш, кўриб чиқиш
3	Кассадан берилган валютанинг мақсадга мувофиқлиги (хужжатлар билан тасдиқланиши)	Кассир ҳисоботлари	Тасдиқлаш, кўриб чиқиш
4	Валюта курси бўйича фарқларни аниқлашни текшириш	Кирим, чиқим ордерлари, Марказий банк ўрнатган курслар	Санаш, кўриб чиқиш
5	Муомалаларнинг бухгалтерия счелларида акс эттирилиши	Бухгалтерия ҳисоби регистрлари, кассир ҳисоботлари	Кўриб чиқиш, ўрганиш

Валюта маблағлари киримини таққослаш ва ўз вақтида тўғри акс эттирилишини текшириш қуйидаги жадвал шаклида амалга оширилса, мақсадга мувофиқдир (6.1.28 жадвал).

Жадвал маълумотларидан корхона ички назорат тизимининг сифатлилиги ҳақида хулоса қилиш мумкин, яъни 250 АҚШ доллари кам кирим қилинган бўлиб, бу миқдор Ўзбекистон валютасида 100000 сўмни ташкил қилган.

6.1.28 Жадвал

Валюта маблағларини ўз вақтида ва тўғри кирим қилиш

Аудиторнинг Ф.И.Ш.

№ Т/Н	Банк кўчирмаси бўйича				Кассир ҳисоботи бўйича				Ўзгариш			
	Сана	Кўчир- ма №	Валю- та, (АҚШ долла- ри)	Сўм	Сана	Кўчир- ма №	Валю- та, (АҚШ доллар и)	Сўм	Валюта		Сўм	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	+	-	+	-
1	19.01	27	1200	4800000	19.01	26/1	1200	480000	-	-	-	-
2	17.02	30	1500	600000	17.02	32/1	1500	600000	-	-	-	-
3	22.03	31	2000	800000	22.03	22/3	2000	800000	-	-	-	-
4	26.04	33	3650	1460000	22.03	36/4	2000	800000	-	-	-	-
5	21.05	36	4000	1600000	21.05	26/5	4000	1600000	-	-	-	-
6	12.06	37	1000	400000	12.06	17/8	750	300000	-	250	-	100000
7	17.07	38	2000	800000	17.07	32/7	2000	800000	-	-	-	-
ва ҳока зо												
Жами			15350	6140000			15100	6040000	-	250	-	100000

Чет эл валютасига савдо қилиш ҳуқуқини олган лицензияси мавжуд корхоналарда валюта тушумини кириш қилишда кўзбўямачиликларга йўл қўйилиши мумкин. Кириш қилишнинг тўлалигини текшириш учун товарларни жўнатиш ҳужжатлари пулни кассага қабул қилиниши ҳужжатларини кўриб чиқиш мумкин (6.1.29 жадвал).

6.1.29 Жадвал

Товарлар реализацияси бўйича валюта тушуми ва тўлалиги Аудиторнинг Ф.И.Ш.

№	Сана	Шакл №	Товарлар номи	Қиймат		Кассага кириш			Ўзгариш
				долл	сўм	сана	долл	сумма	
1	10.05	163	Телевизор	300	120000	03.05	300	120000	-
2	20.05	162	Холодильник	500	200000	30.05	300	120000	-80000

Товарлар реализацияси бўйича тушумни ўз вақтида кириш қилинишини текшириш жараёнида кассирни пул маблағларини фақат кассир томонидан ёзиладиган кириш ордерлари бўйича кириш қилиш ҳоллари бор ёки йўқлигини аниқлаш керак. Бундай қўпол хатолар мавжуд бўлса, аудитор, албатта, ўз ҳулосасида қандай шарҳ бериш кераклиги ҳақида ўйлаб кўриши ва кам чиққан пул маблағларини камомадлар счётида акс эттирилишини талаб қилиши мумкин бўлади (6.1.29 жадвал).

Аудиторнинг бош мақсади юқорида айтиб ўтилгандек, кўзбўямачиликларни аниқлаш эмас, балки молиявий ҳисоботнинг ҳаққонийлигини аниқлашдир. Бунинг учун пул маблағлари йўналишини ва унинг бухгалтерия ҳисобида акс эттирилишини текширилади. Айрим ҳолларда бухгалтер даромадни яшириш ва бюджетга тўланадиган солиқларни камайтириб кўрсатиш мақсадида счётлар корреспонденциясини нотўғри амалга ошириши мумкин.

Кассадаги валюта маблағлари қолдиғи ҳисобот тузиш санасига қайта баҳоланиши керак. Курслар бўйича фарқни текшириш учун иш жадвали таклиф этилади (6.1.30 жадвал).

Бозор иқтисоди шароитида Ўзбекистон Республикаси ҳукумати томонидан валюта бозорини янада такомиллаштириш борасидаги ишлар самарадорлигини ва қийматини оширишда аудиторлик хизматининг вазифалари янада ошиб боради, чунки валюта муомалаларининг асосий қисми касса орқали амалга оширилиши туфайли аудит

усулларини ишлаб чиқиш Ўзбекистон иктисоди учун ҳозирги кунда долзарб бўлиб қолмоқда. Шу билан бир қаторда валюта счётлари бўйича банк муомалалари аудити масалаларининг айрим муаммолари устидан тўхталишни лозим топади.

6.1.30 Жадвал

Кассадаги валюта маблағлари муомалалар ва қолдиқ бўйича курс

фарқларини белгиланишини текшириш

№	Сана, қ. к/с №	Суммага нисбатан АҚШ доллари курси	Кассадан берилди, қолдиқ		Аудитор маълумо ти бўйича, сўм	Ўзгариш	Акс этгирилиши керак	
			АҚШ доллари	сўм			Дебет	Креди т
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	01.01.02	400	1000	400000	400000	-	-	-
2	08.01.02 қ. к/с 1	425	1000	400000	425000	+25000	4420	9540
3	01.02.02	435	250	106250	108750	+2500	5020	9540
4	10.02.02	435	1500	652500	652500	-	-	-
5	12.02.02 қ. к/с	450	1500	652500	675000	+22500	4420	9540
6	ва ҳоказо					+50000	X	X
	Жами	X	X					
Шу жумладан								
						47500	4420	9540
						2500	5020	9540

Валюта счёти бўйича банк муомалалари аудити, асосан, қайси банкда қандай счётлар очилганлигини аниқлашдан бошланади. Агарда текширилаётган фирманинг бир нечта счёти бўлса, улардан бир-бирига валюта ўтказиш ҳоллари бор ёки йўқлиги аниқланади. Валюта муомалалари назорати бўйича ички аудиторлар ва бухгалтерлар иш самарадорлигини текшириш учун қуйидаги тест саволлари таклиф этилади (6.1.31 жадвал).

Валюта муомалалари назорати бўйича назорат тестлари

№	Мазмуни	Жавоб
I. Назоратни амалга ошириш		
1	Бош бухгалтер томонидан банк кўчирмалари йиллик текширувдан ўтказиладими?	
2	Банк кўчирмалари ва уларга илова қилинган ҳужжатлар солиштириладими?	
3	Бош бухгалтер банкдаги сўётдан олиб келинган валюта киримини текширадими?	
4	Бошқа банкларда валюта сўётлари очилганми?	
II. Ҳақиқий ҳолат		
5	Валюта ўтказиш, банкдан олиш учун раҳбар томонидан аввалдан имзоланган талабномалар мавжудми ва сейфда сақланадими?	
6	Валюта ўтказиш учун аризалар, банкдан олиш учун талабномалар аккредитив очиш учун аризалар қайд этиладими?	
7	Чет эллик шерикларга тўловлар контракт асосида амалга ошириладими ва контрактларнинг нусхаси бухгалтерияда сақланадими?	
III. Рухсат бериш		
8	Раҳбар ва бош бухгалтердан ташқари уларнинг муовинлари банк муомалалари амалга оширишга рухсат берадими? Ва бунинг доимийлиги қандай?	
9	Мол етказиб берувчиларга олдиндан ҳам тўлаш учун сўётларга раҳбар тарафидан имзоланган амалда қўлланадими?	
IV. Таснифлаш		
10	Балансдаги «Валюта сўёти» бўйича корхонада вужудга келадиган <i>тиниқ</i> муомалаларга характерли сўётлар корреспонденцияси ишлаб чиқилганми?	
V. Ҳисоб		
11	Банк кўчирмалари ўз вақтида қайд этилиб, ҳисобда акс эттириладими?	

Банк кўчирмасида акс эттирилган ҳар бир муомала зарур бирламчи ҳужжат билан асосланиши керак. Текшириш натижасида ҳужжатсиз ҳисобдан чиқариш ёки бир мақсад учун ҳисобдан чиқарилган валюта маблағини асослаш учун бошқа мақсадга ажратилган бирламчи ҳужжат билан асослаш ҳолларини аниқлаш мумкин. Банк муомалалари ҳисобда акс эттирилишининг ҳаққонийлиги, асосан, қолдиқларни текширишни ўз ичига олади ва қуйидаги иш жадвали асосида амалга оширилади (6.1.32 жадвал).

6.1.32 Жадвал

Валюта счёти бўйича муомалалар назорати

Сана	Банк кучирмаси бўйича			Бухгалтерия ҳисоби бўйича					Узгарिश			
	с-до	оборот		С-до	с-до	оборот		с-до	с-до	оборот		с-до
		д-т	к-т			д-т	к-т			д-т	к-т	
01.01.01	1000	200	300	900	1000	200	300	900	-	-	-	-
03.01.01	900	-	500	400	900	-	500	400	-	-	-	-
05.01.01	400	700	100	1000	400	700	100	1000	-	-	-	-
ва ҳокази	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Валюта маблағларининг ҳаракати бўйича аудит дастури ишлаб чиқилиши зарур бўлади. Тахминий дастурни 6.1.33 жадвалда кўрсатишни маъқул топдик.

6.1.33 Жадвал

Валюта счётлари бўйича аудиторлик назорати дастури

№	Дастур саволлари	Маълумот манбаи	Изоҳ (қўлланила диган усуллар)
1	Банкдан олиб келинган ва кирим қилинган валюта назорати	Банк кучирмаси, кассир ҳисоботи ж/о №2-1	Кўриб чиқиш, таққослаш
2	Банк кучирмалари ва уларга илова қилинган ҳужжатларни текшириш	Банк кучирмаси, илова қилинган ҳужжатлар	Тасдиқлаш, кўриб чиқиш
3	Импорт товарларининг тўла кирим қилиниши ва ҳақ тўлавиши ўртасидаги муаносиблик	Банк кучирмалари, товарларни кирим қилишга асос ҳужжатлар	Танлов, кўриб чиқиш
4	ҚҚС ўз вақтида ўтказиб берилиши	Банк кучирмаси, тўлов талабномаси	Кўриб чиқиш, таққослаш
5	Валюта харид қилишнинг мақсадга мувофиқлиги ва ҳисобда акс эттирилиши	Банк кучирмаси, харид қилиш учун аризалар	Тасдиқлаш, кўриб чиқиш
6	Валютани сақлагани учун банк фоизларининг ўз вақтида ҳисобланиши ва тўланиши	Банк хизматини кўрсатиш бўйича шартнома, банк кучирмаси	Кўриб чиқиш, таққослаш
7	Курслар бўйича фарқи аниқлашнинг назорати	Банк кучирмалари	Ҳисоб-китоб
8	Ҳисобланган қолдиқларнинг миллий валютада акс эттирилиши	Банк кучирмалари	Ҳисоб-китоб
9	Корхона ва ташкилотларга ўтказилаётган суммаларнинг мақсадга мувофиқлиги ва ҳақиқийлиги	Счёт-фактура, шартнома, тўлов талабномалари, кирим ҳужжатлари, бошқа ташкилотларнинг бажарган хизматлари	Кўриб чиқиш, таққослаш
10	Аккредитивларнинг мақсадга мувофиқлиги, уларнинг контрактда кўзда тутилиши. Турли сиб китоб усулларини қўллашнинг мақсадга мувофиқлиги	Контрактлар, аккредитив учун аризалар	Тасдиқлаш, таҳлил усуллари

Алоҳида шуни қайд этиб ўтиш керакки, товарлар экспорти жараёнида устама харажатлар вужудга келади. Бу харажатлар транзит валюта счётидан корхонанинг жорий валюта счётига мажбурий валюта сотиш амалга оширгунга қадар ўтказилиши керак. Буларни инобатга олган ҳолда аудитор транзит валюта счётидан сотиладиган валютанинг тўлалиги ва ҳаққонийлигини аниқлаши керак.

Икки хўжалик юритувчи ташкилот ўртасидаги воситачи фирмалар транзит валюта счётига келиб тушаётган валюта тушумини экспорт қилаётган ташкилотнинг транзит валюта счётига коммиссион рағбатлантириш суммаларини ушлаб қолиб ўтказиб беради. Воситачи фирмалар учун коммиссион рағбатлантириш суммалари валюта тушуми ҳисобланади ва бир қисми мажбурий сотилиши керак.

Экспорт операцияларида ҳисоб-китобларнинг энг фойдали ва ишончли шакли ҳужжатли аккредитивдир. У экспортерга экспорт тушумини ўз вақтида олишни кафолатлайди. Ҳужжатли аккредитивни қўллаш шартлари (аккредитив тури, ҳисоб-китобларда иштирок этаётган банклар, экспортер томонидан аккредитив талабномасини олиш учун банкка тақдим қилинадиган ҳужжатлар рўйхати) экспорт ва импорт орасида тузиладиган контрактда махсус кўрсатиб ўтилади.

Ҳисоб-китобларнинг бундай шаклда ҳужжатлар айланиши банкда экспортер фойдасига аккредитив очилишидан бошланади. Аккредитив импортернинг (буйруқ берувчининг) аризасига кўра очилади. Импортер бундай аризани банкка экспортердан товарнинг жўнатиш учун тайёрлиги ҳақида маълумот олгандан кейин тақдим қилади.

Импортернинг аккредитив очиш ҳақидаги аризасида аккредитивнинг барча шартлари кўрсатиб ўтилади. Импортернинг банки - эмитент аккредитивни очади ва бу ҳақида экспортернинг банкига хабар беради. Бу хабар бевосита импортернинг банкидан экспортернинг банкига ва шунингдек бошқа (авизо берувчи) банкка жўнатилиши мумкин. Авизо берувчи банкка аккредитив бўйича ҳужжатларни қабул қилиш ва импортернинг банкига жўнатиш ваколати берилади. Аккредитивда унинг амал қилиш муддати, суммаси, аккредитив бўйича пулни олиш ва экспортернинг ҳисобига ўтказиш учун лозим бўлган

ҳужжатлар рўйхати кўрсатилади. Экспортерга ҳужжатни аккредитив ҳақида унинг банки хабар беради.

Агар экспортер аккредитив шартларига розилик билдирса, у аккредитивда кўрсатилган муддатда товарни жўнатиши шарт.

Товарлар жўнатилгани, ишлар бажарилгани, хизматлар кўрсатилганидан кейин экспортер ўз банкига транспорт ва аккредитивда кўрсатилган бошқа ҳужжатларни тақдим этади.

Ҳужжатли аккредитивда ҳужжатлар банкка аккредитивнинг муддати доирасида ва товар жўнатилгандан кейин 21 кундан кечикмасдан тақдим қилинади. Экспортернинг банки тақдим қилган ҳужжатларнинг аккредитив шартларига мослиги ва тўғри расмийлаштирилганлигини текширади. Ҳужжатли аккредитив бўйича экспорт тушумини ўз вақтида олиш аккредитив шартларга тўлиқ риоя қилиш билан узвий боғлиқдир.

Аккредитивлар билан ҳисоб-китоблар текширилганда улар очилишининг зарурлиги аниқланади. Аккредитивларнинг ишлатилмаган суммалари харидорга қайтарилади. Ишлатилмаган валюта маблағлари қайтарилишининг тўлалиги ва қайтариш муддати қандай аккредитив тури очилганлигига боғлиқ.

Аудиторнинг вазифаси очилаётган аккредитивларни контракт шартлари билан солиштиришдан иборат бўлиб, корхонада аккредитивларни ишлатиш муддатлари бўйича ҳисобни ташкил қилиниши ҳам аниқланади.

Айрим ҳолларда аккредитивлардан тўлаш битта сумма эмас, балки бир нечта сумма билан амалга оширилади ва бухгалтерларнинг эътиборсизлиги ёки атайин ҳаракатлари туфайли айрим суммалар ҳисобдан чиқарилмай қолади. Бунинг натижасида «Аккредитивлар» счётида нореал сальдо вужудга келади. Бундай ҳолларда аудитор аккредитив очилган жойга, яъни мол етказиб берувчига хизмат кўрсатувчи банкка сўровнома жўнатиши керак бўлади.

Ҳозирги кунда Ўзбекистон Республикаси валюта муносабатларини тартибга солишда аудиторлик назоратининг ўрни муҳимлигидан келиб чиқиб, юқоридаги таклифлар ўринли бўлиши аниқдир.

Хулоса қилиб шуни айтиш мумкинки, валюта операциялари бу нафақат хорижий валюта билан олди-сотди қилиш жараёни, балки ўзига хос фақат ўз қонунларига бўйсунувчи кичик дунёдир. Бу жараённинг аниқ ифода қилиниши устидан ўтказиладиган текшириш валюта конвертациясининг эркинлашуви, жорий операциялар бўйича эркин конвертациянинг чекловлари, капиталлар ҳаракати бўйича чекловлар каби муаммоларни ечишда зарурдир.

6.2. Экспорт муомалаларининг аудити

Ўзбекистон Республикаси мустақилликка эришгандан сўнг чет давлатлар билан иқтисодий муносабатлар ўрнатиш ташқи савдо алоқаларини ривожлантириш, республикага чет эл инвестицияларини жалб қилиш, ташқи савдо оборотида марказлашган экспорт ва импорт улушини камайтириш, миқдорларга валюта хизматини кўрсатадиган тижорат банклари сонини кенгайтириш, халқаро ҳисоб стандартларини тўла жорий қилиб, аудитнинг прогрессив усулларини қўллаш энг долзарб вазифалардан бўлиб қолмоқда. Бу масалаларнинг муқобил ҳал этилишидан кўзланган асосий мақсад Ўзбекистоннинг экспорт потенциалини ошириш, хом ашё экспортини тайёр маҳсулот ва хизматлар экспорти билан алмаштириш, сўмнинг эркин конвертирланишига эришиш, пировард натижада эса Ўзбекистон аҳолисининг турмуш даражасини оширишдир.

Валюта муомалаларини ўтказиш давомида валюта қонунчилигига риоя қилиниши валюта назоратининг органлари ва агентлари томонидан назорат қилинади. Валюта назоратининг асосий йўналишлари қуйидагилардир:

- ўтказиладиган валюта муомалаларининг амалдаги қонунчиликка мувофиқлиги ва уларни ўтказиш учун барча зарур лицензия ва рухсатномаларнинг мавжудлигини аниқлаш;

- резидентлар томонидан валютани ички бозорда сотиш бўйича ва давлат олдидаги мажбуриятларининг бажарилишини текшириш;

- чет эл валютасидаги тўловларнинг асосли эканлигини текшириш;

- валюта муомалалари ва норезидентларнинг сўмдаги муомалалари бўйича ҳисоб ва ҳисоботнинг тўлиқлиги ҳамда ҳаққонийлигини текшириш.

Валюта назоратининг органлари бўлиб, Ўзбекистон Марказий банки ва Ўзбекистон Республикаси ҳукумати ҳисобланади.

Валюта назорати вазифасини валюта назоратининг агентлари бажарадилар, масалан: Марказий банкка ҳисобот берувчи ваколатли банклар, Давлат Божхона қўмитаси ва унинг таркибий тузилмалари валюта қимматликларининг Ўзбекистон Республикаси чегараларидан ўтишини назорат қилади. Пул муомаласини, шу жумладан валюта муомаласини тартибга солиш мақсадида пул-кредит сиёсати бўйича республика комиссияси тузилган валюта қонунчилиги талабларининг бажарилишини, шунингдек Давлат Солиқ қўмитаси назорат қилади, лекин назоратнинг бозор инфратузилмасидан келиб чиқиб амалга ошириладиган шакли бу аудитдир.

Товарлар, иш ва хизматлар бўйича аудитнинг мақсади қуйидагиларни текширишдан иборат бўлмоғи лозим:

- экспорт товарлари йўналиши бўйича ички назорат самарадорлигини аниқлаш;

- экспортга чиқарилган товар-моддий бойликларнинг сақланиши;

- товарлар экспорти бўйича сўмда ва чет эл валютасида амалга оширилган устама харажатларнинг миқдори ва мақсадга мувофиқ эканлиги;

- бухгалтерия қоидаларига риоя қилишни текшириш;

- товарлар, иш ва хизматлар экспорти бўйича молиявий натижанинг ҳақиқий акс эттирилиши.

Ташқи иқтисодий алоқалар қайд этиш сони, имзолаш жойи ва санаси кўрсатилган контракт асосидан амалга оширилади. Контракт бўйича низолар вужудга келса, уларни имзоланган жой суди ҳал қилади (Лондон, Тошкент ва бошқалар).

Халқаро иқтисодий шартномалар иштирокчилари учун юзага келадиган таваккалчиликлардан бири валюта таваккалчилиги бўлиб, унинг асосий сабаблари сифатида қуйидаги омилларни кўрсатишимиз мумкин:

- очиқ валюта позициясининг мавжудлиги;

- контрактда валюта сифатида чет эл валютасидан фойдаланиш;

- шартнома тузилган вақт билан унинг амалга оширилиш вақти орасида маълум муддатнинг мавжудлиги.

Валюта таваккалчилиги контракт тузилган кун билан тўловнинг амалга оширилиш кунига бўлган давр мобайнида миллий валюта курсининг контракт валюта курсига нисбатан аниқланади. Валюта курслари қанчалик нобарқарор бўлса, валюта таваккалчилиги шунчалик юқори бўлади. Валюта хавф-хатари ташқи иқтисодий шартномалар иштирокчилари учун реал валюта йўқотишларига олиб келиши мумкин. Бу турдаги валюта таваккалчилигида режалаштирилган ташқи иқтисодий муомалаларнинг натижалари амалга оширилган муомалалар натижаларидан фарқ қилади. Бухгалтерия ҳисоби нуқтаи назаридан қараганда бундай ҳолат синтетик ҳисобда ва молиявий ҳисоботларда ҳам акс эттирилмайди. Масалан, «тузилган шартномалар, лекин амалга оширилмаган» деган модда ҳеч жойда учрамайди. Валюта таваккалчилигининг бу тури фақатгина аналитик ҳисоблар тузишидагини ҳисобланиши мумкин.

Ташқи савдо шартномалари билан бевосита боғланмаган валюта таваккалчилиги баланснинг чет эл валютасида ифодаланган актив ва пассив моддаларини қайта баҳолаган вақтда, шу жумладан, чет элдаги филиалларнинг миллий валютадаги фойдаларини қайта баҳолаганда юзага келади. Албатта, бу турдаги таваккалчилик бухгалтерия ҳисобда акс эттирилади ва шунинг учун бухгалтерия таваккалчилиги, деб аташ мумкин. Бизнинг фикримизча, бухгалтерия таваккалчилигининг юзага келишига қуйидагилар сабаб бўлади:

- чет эл валютасидаги активларнинг балансда миллий валютада акс эттирилиши;

- чет эл валютасидаги актив ва пассив моддалар суммаларининг ҳар бир валютага нисбатан мос тушмаслиги;

- баланснинг чет эл валютасидаги моддалари ҳолатини курс ўзгаришлари давомида ўзгармаслиги.

Юқоридагиларни инобатга олганда аудитор:

- валюта хавф-хатарлари даражасини аниқлаши ва ўлчаши;

- таваккалчиликни бошқариш стратегияларини танлаши;

- валюта таваккалчилигини камайтириши;

- валюта таваккалчилигини суғурталаш ва бошқа масалалар юзасидан амалга ошириладиган ишлар кўлами ва бажарилиш даражасини аниқлаши зарур.

Ташқи харидорга экспорт товарларини етказиб бериш учун контрактни тузгач, экспортёр икки нусхада битим паспортини расмийлаштиради ва банкга топширади. Бу мазкур контракт бўйича экспорт тушумини назорат қилиш учун зарурдир.

Жўнатилган товар бўйича экспортёр божхона декларациясини тўлдиради ва битим паспортининг нусхаси билан Ўзбекистон Республикасининг божхонасига товарларни божхонада расмийлаштирилгунга қадар жўнатади. Божхона экспорт товарларини жўнатиш бўйича маълумотларни жамлаган ҳисоб карточкаларини очади ва улар асосида реестр тузиб, икки нусхада керакли банкка жўнатади.

Ҳужжатларнинг ҳақиқийлиги ва тўлдирилишининг тўғрилигини текширар экан, аудитор айрим ҳолларда шу ҳужжатларни тўлдирган шахсларни имзоларини тўғрилиги ва ҳужжатнинг ҳақиқийлигини тасдиқлаб бериш учун чақиртириши мумкин. Товарлар экспорти бўйича тузилган ҳужжатнинг тўғрилигини аниқлагач, ҳужжатларнинг қонунийлиги аниқланади. Белгиланган қонунчиликка биноан экспортёр корхона сертификат, квотасиз экспортга жўнатиш мумкин бўлмаган муҳим ва стратегик ашёлар рўйхатига кирган товарлар учун лицензияга эга бўлиши керак.

Лицензия олгандан сўнг экспортёрлар товарларни жўнатади. Лицензияланган товарларнинг олиб чиқиб кетилиши устидан назорат Давлат Божхона қўмитасига юклатилган. Бу муомалаларнинг қонунийлиги Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида 1998 йил 8 апрелда 422-сон билан рўйхатдан ўтказилган «Ўзига хос товарларнинг экспорти ва уларнинг Ўзбекистон Республикаси ҳудудига импортни лицензиялаш тартиби тўғрисида»ги Низом билан тасдиқланди.

Бу Низомга асосан Ўзбекистон Республикаси ҳудудига лицензиялашнинг ягона режими амал қилади, лицензияланадиган товарларнинг ягона рўйхати, лицензияларни беришнинг ягона тизими бундай режимнинг негизи ҳисобланади.

Лицензиялар экспортчилар ёки импортчиларнинг намунавий бланклардан тақдим этилган буюртмалар асосида

берилади. Буюртма берувчи ташкилот буюртма билан биргаликда мажбурий тартибда Ташқи Иқтисодий Алоқалар агентлигининг тегишли бўлинмасига Вазирлар Маҳкамасининг фармойишини, харидор билан сотувчи имзолаган контрактни ва товарларнинг ишлаб чиқарилганлиги ҳақидаги сертификатни тақдим қилади. Буюртма берувчилар лицензия берилиши учун аризаларнинг кўриб чиқилиши мақсадида тақдим қилинадиган маълумотларнинг ҳақиқийлиги учун жавоб берадилар. Контрактнинг асосий шартлари ўзгарганда берилган лицензиялар қайтадан расмийлаштирилиши керак бўлади. Аудитор контракт шартларида кўзда тутилган харидор ёки сотувчининг ўзгариши, нархлар, етказиб бериш муддатлари, тўловлар турларининг ўзгариши каби шартларга алоҳида эътибор бериши керак.

Лицензиялар битимни амалга ошириш учун зарур муддатга, лекин бир йилдан ортиқ бўлмаган муддатга берилади. Буюртмачининг асосланган илтимосномасига кўра лицензиянинг амал қилиш муддати узайтирилиши мумкин.

Товарларнинг юклаб жўнатилиши фақат белгиланган тартибда расмийлаштирилган лицензия олингандан сўнг амалга оширилади. Аризада лицензия берилиши ҳақидаги қарор қабул қилингунига тузилган контрактнинг мавжудлиги лицензияни бериш ва юкни Ўзбекистон Республикасидан ташқарига олиб чиқиб кетиш учун асос бўлиб ҳисобланади.

Олинган лицензиянинг кўчирма нусхаси божхона юк декларациясига илова қилинади ва лицензияланадиган товарларнинг чегара орқали олиб ўтиши учун асос бўлиб хизмат қилади.

Экспорт муомалалари бўйича ички назорат тизими ҳолатини аниқлаш учун аудитор тест ўтказиши зарур бўлади. Тахминий тест саволларини 6.2.34 жадвалда кўрсатамиз. 6.2.34 жадвалда ишлаб чиқилган тестлар асосида аудитор экспорт товарлар йўналиши бўйича ички назорат тизимининг самарадорлигини аниқлайди.

Агарда ҳисоб товарлар йўналишининг ҳар бир босқичида жойлашини ва ортиқча харажатларга йўл қўйилмай мол олувчига етиб боришини таъминласа, назорат яхши ташкил қилинган, деб ҳисоблаш мумкин.

Товарлар экспорти бўйича ички назорат тестлари

№	Мазмуни	Жавоблар		Изоҳ
		Ҳа	Йўқ	
I. Назорат ўтказиш				
1.	Товарларнинг йўналиши босқичи бўйича ҳисоб юритиладими?			
2.	Йўналишнинг ҳар қандай босқичида товарларнинг жойлашган ери маълумми?			
3.	Портлар, оморлар ва базаларда МДҲ ва хорижий давлатларнинг бошқа пунктларида туриб қолган товарлар таҳлили ўтказиладими?			
II. Ҳақиқатда				
4.	Товарлар табиий йўқотиш чегараларида ҳисобдан чиқариладими?			
5.	Хорижий шерикнинг қабул қилиш натижалари асосида товарлар ҳисобдан чиқариладими?			
6.	Табиий йўқотиш чегарасида ҳисобдан чиқариш товарлар йўналишининг ҳар бир босқичида амалга ошириладими?			
7.	Товарлар бўйича фарқлари тузилган актлар камомад аниқланган кунда тузилиб, шу кун билан сана қўйиладими?			
III. Талаблар				
8.	Товарлар экспорти талаблар асосида амалга ошириладими?			
IV. Ҳал қилиш				
9.	Хорижда ва МДҲ давлатлари портларида товарларнинг туриб қолиши қўйидагилар билан боғлиқ а) корхонанинг талабларига биноан; б) товарларни ташиш учун транспортнинг йўқлиги; в) форс-мажор ҳолатлари			
10.	Товарларни экспортга жўнатиш контракт асосида амалга ошириладими?			
V. Таснифлаш				
11.	Корхона учун характерли бўлган счётлар корреспонденцияси ишлаб чиқилганми?			
VI. Бухгалтерия ҳисоби				
12.	Экспорт муомалалари бўйича аналитик ҳисоб уларнинг тури бўйича юритиладими?			

Ички назорат тизимининг ҳолатини аниқлагач, аудитор экспорт операциялари бўйича дастур ишлаб чиқиши керак.

Аудиторлик текшируви дастурида амалга ошириладиган тадбирлар рўйхати ва маълумот манбалари кўрсатилади. Бунда амалга оширилган жараёнлар тўла акс эттирилиши керак (6.2.35 жадвал).

Контрактларнинг тўғри расмийлаштирилиши ва миқдорини текширар экан, аудитор корхона томонидан валюта таваккалчилигини суғурта қилинишини аниқлаши

керак. Валюта таваккалчилиги бу валюта курсининг ўзгаришидан кўриладиган зарардир.

Ўзбекистон Республикасида валюта таваккалчилигидан суғурталаш ваколатли банклар, молия-кредит муассасалари, суғурта ташкилотлари томонидан амалга оширилади. Валюта таваккалчилигидан суғурталашнинг икки усули қўлланилади:

- валюта шарҳлари ёки изоҳлари;
- форвард муомалалари.

Валюта изоҳлари ўзида шартнома матни таркибига киритиладиган қўшимча шартларни намоён қилади. Валюта изоҳи тўлов валютаси курси изоҳ валютаси курсига нисбатан ўзгарганда, тўлов суммаси шунга пропорционал равишда қайтадан кўриб чиқилиши кераклигини талаб қилади.

6.2.35 Жадвал

Экспорт муомалаларини текшириш учун аудит дастури

№	Муомалалар рўйхати	Маълумот манбалари	Амалга ошириш усули
1.	Контрактлар миқдори ва тўғри расмийлаштирилганлиги	Контрактлар	Тасдиқлаш
2.	Товарларни экспортга жўнатиш бўйича муомалаларининг тўғри ва ўз вақтида расмийлаштирилиши	Товар-транспорт накладнойлари, счёта-фактура, коносамент	Тасдиқлаш
3.	Экспорт муомалари қонунийлигини текшириш	Йўриқнома, қонун, лицензияларнинг мавжудлиги	Тасдиқлаш
4.	Экспорт муомалаларини амалга оширишдаги устама смета харажатлари меъёрларини текшириш	Меъёрлар, сметалар, устама харажатлар бўйича аналитик счётлар	Аналитик тадбирлар
5.	Маҳсулот, иш ва хизматларни экспорт категориясига олиб борилиши	Экспорт бўйича ҳужжатлар	Тасдиқлаш
6.	Экспорт муомалаларини солиққа тортиш: ҚҚС, акцизлар	Бухгалтерия ҳисоби маълумотлари, экспорт бўйича бирламчи ҳужжатлар	қайта ҳисоблаш
7.	Экспорт муомалалари бўйича ҳисоб-китобларнинг ўз вақтида амалга оширилиши, дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг тўғрилиги	Хорижий харидорлар билан ҳисоб-китобларнинг аналитик ҳисоби	Тасдиқлаш
8.	Курслар бўйича аниқлаш ва бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларда акс эттирилишининг тўғрилиги	Хорижий харидорлар билан ҳисоб китобларнинг аналитик ҳисоби, МБ маълумотлари	Қайта ҳисоблаш, кузатиш

Валюта изоҳлари валюта ва товар бозорларидаги ўзгаришларни ҳисобга олган ҳолда тўланадиган тўлов ҳажмини белгилайди. Бу валюта хавф-хатарларидан суғурталанишнинг энг кўп тарқалган усулидир.

Валюта изоҳлари эгри ва тўғри валюта изоҳларига бўлинади. Эгри валюта изоҳи товар баҳоси халқаро ҳисоб-китобларда кенг тарқалган валютада қайд қилинган, тўлов эса бошқа пул бирлигида, одатда, миллий валютада амалга оширилган вақтда қўлланилади. Изоҳ тексти тахминан қуйидагича бўлиши мумкин:

«Қайд қилинган баҳо АҚШ долларларида, тўлов Япония иенасида. Агар АҚШ доллари курси Япония иенасига нисбатан тўлов куни келган вақтда шартнома белгиланган кундаги курсларига қараганда ўзгарса, шунга муносиб равишда шартномадаги товар баҳоси ва тўлов суммаси ҳам ўзгаради».

Тўғри валюта изоҳи шартнома валютаси ва тўлов валютаси бир хил бўлган вақтда қўлланилади. Аммо тўлов ҳажми шартнома валютасининг курси бошқа бир барқарор валюта курсига нисбатан ўзгариши асос қилиб олинган ҳолда белгиланади. Бундай барқарор валюта изоҳ валютаси, деб аталади. Тўғри валюта изоҳи валютани сотиб олиш қийматини аввалги ҳолда ушлаб туриш учун қўлланилади. Бундай изоҳ матни тахминан қуйидагича:

«Қайд қилинган товар баҳоси ва тўлови АҚШ долларларида. Агар тўлов муддати келган вақтда Нью-Йорк валюта биржасида доллар курси Япон иенасига нисбатан шартнома белгиланган кундагига қараганда паст бўлса, шунга муносиб равишда АҚШ долларларидаги товар баҳоси ва тўлов суммаси ошади».

Валюта таваккалчилигини суғурталашнинг яна бир тури бу форвард муомалаларидир. Бунда форвард қопланиши, яъни баҳо хавф-хатарга қарши суғурталанишини билдиради. Форвард қоплаш операциялари валюта курсининг ўзгариши натижасида юзага келадиган хавф-хатарларни суғурталаш мақсадида ўтказилади.

Форвард валюта операциялари икки иш кунидан кам бўлмаган вақтда амалга оширилади. Валюта бозорида форвард битимлари амалга оширилишининг қуйидаги стандарт муддатлари мавжуд: 1 ҳафта; 1 ой; 3 ой; 9 ой; 12 ой.

Юқорида айтиб ўтганимиздек, валюта хавф-хатарларини суғурталашда форвард валюта шартномаларидан фойдаланилади.

Масалан, америкалик экспортёр англиялик импортёрга 30 кун мобайнида тўлаш шарти билан 1000000 фунт стерлинг маҳсулот сотаяпти. Шу пайтда «спот» курси - 1900, форвард курси эса - 18500 фунт стерлинг. 30 кундан кейин ҳақиқатдаги алмашув курси - 18700 доллар/фунт стерлинг, шартнома тузилган вақтда экспортёрнинг бухгалтерия ҳисобида 1900000 доллар дебиторлик қарзи сифатида акс эттирилади. Лекин экспортёрни валюта рисклари ташвишга солади. Шунинг учун у форвард битимини тузиши, яъни 18500 доллар/фунт стерлинг курс билан конвертирланадиган доллардаги суммага эга бўлиши мумкин. Шундай қилиб, у 50000 доллар сарфлаб (валюта таваккалчилигини ҳимоялаш учун), 1850000 доллар маблағга эга бўлади. Фирма суммани тўлалигича инкассация қилиб яна 30 кун кутиши ва алмашув курси юқорироқ бўлган вақтда кўпроқ даромад олиши мумкин.

Агар (60 кундан кейин) ҳақиқатдаги курс 18700 доллар/фунт стерлинг деб оладиган бўлсак, экспортёр бошланғич суммадан (1900000 доллардан) бир қанча кам бўлган ва форвард шартномасидаги маблағ (1850000 доллар)дан кўп бўлган 1870000 долларга эга бўлади. Доллар курси 18000 доллар/фунт стерлингга ошиб кетган тақдирда форвард шартномаси орқали экспортёр янада яхшироқ самарага эришган бўлар эди.

Валюта таваккалчилигини олдини олишнинг яна бир тури бу валюта опционларидан фойдаланишдир. Валюта опциони бу қимматбаҳо қоғоз бўлиб, у ўз эгаси маълум миқдордаги валютани белгиланган курс бўйича белгиланган вақтда сотиш ёки сотиб олиш ҳуқуқини беради. Форвард битимларидан фарқли равишда валюта опционлари ўз эгасига мажбурият юклайди. Валюта опционининг икки тури мавжуд:

1. Коль опцион;
2. Пут опцион.

Коль опцион валютани сотиб олиш ҳуқуқини беради. Пут опцион эса валюталарни сотиш ҳуқуқини беради.

Опционнинг икки хил стандарти мавжуд:

1. Европача опцион, бунда опцион эгаси муддати тутагандан сўнги уни ишлатиш ҳуқуқига эга бўлади;

2. Америкача опцион, бунда опцион эгаси опциондан битим даври мобайнида қолган вақтида фойдаланиши мумкин.

Валюта таваккалчилигини бартараф қилишда валюта опционидан фойдаланила бошланганига ҳали кўп вақт бўлгани йўқ. Валюта опционидан фойдаланишни қуйидаги мисолда кўришимиз мумкин.

Айтайлик, америкалик экспортёр алмашув курси 19000 доллар/фунт стерлинг бўлган вақтда англиялик импортёрга 1000000 фунт стерлинг суммадаги товарни сотишга қарор қилди. Худди шу пайтда Филадельфия фонд биржасига келди ва уларга фунт стерлингни сотиб эвазига доллар олиш бўйича опцион шартномасини имзолади ва 25000 доллар миқдорига ҳақ тўлади. Импортёрдан 1000000 ф.ст. олиш вақтида экспортёр опционни (унга) сотиш ёки сотмасликни ҳал қилиш керак. Агар жорий алмашув курси 1.9000 доллар/ф.ст.дан юқори бўлса, экспортёр опциондан воз кечади, чунки у ф.ст.ни бозор курсида конвертерлаб, кўпроқ маблағга эга бўлади. Тўғри у 25000 доллар йўқотади, лекин бу сумма суғурта ролини бажаради. Агар алмашув курси 1.9000 доллар/ф.ст.дан тушиб кетса, олайлик 1.8000 доллар/ф.ст. экспортёр опциондан фойдаланади ва фунт стерлингни келишилган курс бўйича, яъни 1.9000 доллар/ф.ст.дан алмаштиради. Унинг счётига 25000 доллар ҳақ тўланганлиги ҳисобига 1.900.000 доллар келиб тушади.

Аудит жараёнида эътибор қаратилиши зарур бўлган ҳолат шундан иборатки, агарда тушумлар қанча ва қачон келиб тушиши аниқ бўлса, форвард битимларидан фойдаланилиши кераклиги ва акс ҳолда опционлардан фойдаланиш кераклигидир. Лекин опцион форвард шартномаларига қараганда қимматроқ молиявий восита ҳисоблансада, Ўзбекистон шароитида улардан фойдаланиш ҳозирги валюта бозорлари нобарқарор бўлган ҳолатларида мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз.

Шуни алоҳида айтиб ўтиш керакки, экспорт муомалалари бўйича молиявий натижага устама харажатлар ҳам таъсир қилади. Бу борадаги аудиторнинг вазифаси бундай харажатларнинг қонунийлиги ва мақсадга мувофиқлигини аниқлашдир. Устама харажатлар миқдор

мазмунини ўрганиш ҳар бир модданинг смета ва база даврига нисбатан мутлоқ ва нисбий ўзгаришини таққослаш таҳлили орқали ўтказишдан бошланади (6.2.36 жадвал).

6.2.36 Жадвал

Экспорт муомалалари бўйича устама харажатлар таҳлили*

№	Харажатлар	Смета бўйича, минг сўм	Ҳақиқий харажатлар, минг сўм	Ўзгариш	
				Мутлоқ, сўм	Нисбий, %
1.	Чегарагача (порт) товарларни автотранспортда ташиши, минг сўм	85,000	97,500	+12500	114
2.	Юк обороти, т/км	242857	242860	+3	
3.	Ўртача қиймат, т/км	3,5	4,0	+0,5	114
4.	Темир йўл тарифи, минг сўм	75000	89000	+14000	118
5.	Юк тайёрлаш	12350	15000	+2650	121
6.	Сақлаш:				
	а) боғловчи база, сўм	25000	26300	+1300	105
	б) портларда, минг сўм	15000	15005	+5	100
7.	Меъёр чегарасидаги товарлар камомади, сўм	7350	2800	24500	38
8.	Воситачи фирмалар учун комиссия рағбатлантириш	126000	13700	+11000	108

*Кўрсаткичлар, шартли

Бундай таҳлилни экспорт бўйича алоҳида сўмларда ва чет эл валютасида ўтказиш мақсадга мувофиқ бўлади. Мутлоқ ва нисбий ўзгаришлар таҳлили аудиторга қайси модда бўйича муҳим ўзгаришлар бўлганлигини аниқлашга имкон беради.

Экспорт товарлари бўйича устама харажатлар миқдорининг мутлоқ ошиши қуйидаги ўзгаришлар оқибатида рўй бериши мумкин:

- ташишнинг олислиги;
- ташилаётган юк миқдори;
- бир тонна ташилаётган юкнинг ўртача қиймати ва ҳоказо.

Устама харажатларнинг моддалари бўйича ўзгаришларни билган ҳолда аудитор қайси моддани чуқурроқ текшириши кераклигини аниқлаб олади. Шу билан бирга шуни назарда тутиш керакки, экспорт муомалаларини амалга ошириш жараёнида бошқа харажатлар ҳам вужудга келиши мумкин, яъни улар қаторига харидорлар, транспорт-экспедиторлик ва бошқа ташкилотларга тўланадиган жарималар, пеня, неустойкалар кириб, иқтисодий мазмунига кўра улар экспорт бўйича ноишлаб чиқариш харажатлари

таркибига киради ва 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счётида акс эттирилиб, солиққа тортиладиган базага қайтариб қўшилади.

Устама харажатларни текширганда аудитор моддалар таркибига ҳам эътибор бериши керак. Биз кўрсатган мисолда 1 тонна экспортга жўнатилган товарга тўғри келадиган темир йўл тарифи камайган, лекин мутлоқ «темир йўл тарифи» моддаси 14000 минг сўмга ошган. Аудит тадбирларини ўтказиш (ҳар бир ёзувга исбот топиш, ҳужжатлар мавжудлиги, уларнинг мазмуни) аудиторга шу модда бўйича «темир йўлга» тўланган 10950 минг сўм миқдориди асосланмаган жарималар борлигини аниқлаш имконини берди. Аудитор бу борада солиққа тортиш базасига қўшилиши керак бўлган суммани қайта кўриб чиқиши керак бўлади ва керакли маслаҳатлар бериши зарур.

Ўзбекистон Республикаси «Бож тарифи тўғрисида»ги қонунига мувофиқ Ўзбекистон Республикаси Божхона кодексига белгиланган тегишли божхона режалари доирасида божхона назорати остида Ўзбекистон Республикасининг божхона ҳудудига вақтинча олиб кириладиган ёки ундан вақтинча олиб чиқилладиган товарларга;

Ўзбекистон Республикасининг халқаро шартномаларига мувофиқ чет элда инвестиция соҳасидаги ҳамкорлик объектларини қуриш учун бутловчи буюмлар таркибида олиб чиқилладиган товарларга;

Ўзбекистон Республикасининг божхона ҳудудидан давлат эҳтиёжлари учун экспортга ажратилган ҳажмларда олиб чиқилладиган товарларга;

Ўзбекистон Республикасининг божхона ҳудудига чет эл инвестициялари иштирокидаги корхоналарнинг чет эл корхоналарининг устав фондларига улуш сифатида олиб кириладиган товарларга, шунингдек, қонун ҳужжатларига мувофиқ маҳсулотни тақсимлаш тўғрисидаги буюртмаларда назарда тутилган ҳолларда шундай корхоналар олиб чиқиб кетадиган ўзлари ишлаб чиқарган товарларнинг айрим турларига нисбатан илгари тўланган божни қайтариш, бож ставкасини камайтириш ва алоҳида ҳолларда бождан озод қилиш каби тариф имтиёзлари берилишига йўл қўйилган.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1997 йил 26 августдаги ПФ-1831-сонли «Хорижий сармоялари бўлган корхоналар ишлаб чиқарадиган маҳсулот экспортини

рағбатлантиришга оид қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги Фармонига биноан - ўзи ишлаб чиқарган маҳсулотга экспорт бож тўловлари бекор қилинган. Экспорт ички бозордаги нархлардан пастроқ нархларда амалга оширилган тақдирда улар учун солиққа тортиладиган база экспорт маҳсулотини сотишнинг амалдаги нархидан келиб чиққан ҳолда ҳисоб-китоб қилинади.

Аудитор ўзида ишлаб чиқарган маҳсулотини ҳақиқатда шундай эканлигини аниқлаши зарур бўлади. Бунинг учун бундай маҳсулот қуйидаги талабларга жавоб бериши керак:

- корхонада шундай фаолият билан шуғулланиш учун махсус рухсатнома бўлиши керак;

- моддий ва молиявий ресурслар сифатида шахсий айланма маблағлари ва асосий воситалардан фойдаланиш, илғор технологияни ишлатиш ва булар, албатта, аудитор томонидан тасдиқланиши керак.

Имтиёзлар беришда қуйидаги инвестициялар ҳисобга олинади:

- чет эл инвесторларининг корхона низом капиталига қилган улуши;

- чет эл кредитлари, яъни корхонага капитал қўйилма сифатида берилса;

- маҳсулот ишлаб чиқариш лойиҳаси бўйича корхона томонидан мазкур лойиҳага реинвестиция қилинадиган фойда.

Капитал қўйилмалар қопланиш даврини қуйидаги формула билан аниқлаш мумкин:

$$T = Kq (\Phi + A)$$

Бу ерда: T-қопланиш даври;

Kq - корхона фаолияти даврида капитал қўйилмалар;

A - корхона фаолияти даврида маҳсулот ишлаб чиқаришга ажратиладиган амортизация харажатлари;

Φ - баланс фойдаси.

Аудитор имтиёзлардан фойдаланиш даражасини ва қопланиш давридан сўнг тармоқлараро комиссияга сўнгги ҳисоб-китобларни топширилишини текшириши керак. Божхона имтиёзлари молиявий натижага таъсир кўрсатади. Имтиёзлардан ноқонуний фойдаланиш асосланмаган тарзда фойдани кўпайтиради.

Корхоналар маҳсулот, иш ва хизматлар экспорти билан боғлиқ бўлмаган хорижий давлатларда даромадга эга бўлиши

мумкин, бу капитал экспорти билан боғлиқ. Бундай экспортга қуйидагилар киради:

- чет эл корхоналари низом капиталига қўйилмалар;
- қимматли қоғозларни сотиб олиш;
- бинолар, иншоотлар ва бошқа мулк, шу жумладан ер ва ер ости бойликлари, шу давлатга тегишли кўчмас мулк бўйича мулк ҳуқуқларини олиш;
- кўчмас мулк бўйича бошқа ҳуқуқлар;
- товарлар, иш ва хизматлар экспорти бўйича 180 кундан оширилган тўлов муддатини узайтиришлари.

Ноқонуний келишувлар оқибатида олинган даромадлар Ўзбекистон Республикасининг «Валютани тартибга солиш тўғрисида»ги Қонунига мувофиқ давлат фойдасига ўтказилади, шу туфайли аудиторнинг вазифаси хорижда олинган даромадларни қонунийлигини текширишдан иборат.

Аудитор хорижий харидор ва буютмачилар билан ҳисоб-китоблар шаклини, тўлов муддатини, экспорт бўйича кредит ва кредит тўловлари ставкаларини ўрғанади. Экспортга жўнатилган товарлар бўйича дебиторлик қарзларини таҳлил қилади.

Дебиторлик қарзларини тасдиқлаш аудиторлик жараёнининг асосий босқичларидан ҳисобланади. Тасдиқлашнинг қуйидаги шакллари таклиф қилинади:

- сўровнома;
- ҳужжатлаштириш.

Сўровнома икки хил бўлиши мумкин: позитив ва негатив. Позитив - дебиторлик қарзи реаллиги ҳақида аудитор аниқ маълумотга эга, лекин муддати ва миқдорини аниқлаш керак. Аудитор дебиторлик қарзини тасдиқлаш ҳақида сўровнома бериши мумкин, харидор эса сўровномада кўрсатилган сумма фақат унинг ҳисобида йўқ бўлса, жавоб бериши керак. Агарда харидор жавоб бермаса, аудитор экспортёр ҳисобидаги дебиторлик қарзини тўғри деб ҳисоблайди ва жавоб фақат сумма тасдиқламасагина келишини инobatга олиб, бундай сўровномаларни «негатив» деб ҳисоблаймиз.

Экспорт бўйича товарлар, иш ва хизматлар учун дебиторлик қарзининг ҳақиқийлигини «ҳужжатли тасдиқлаш» каби аудит тамойили орқали аниқлаш мумкин. Ҳужжатли текшириш сўровнома «негатив» бўлган ҳолларда амалга оширилади.

Амалиётда экспортга жўнатилган товарни ҳисобда икки марта акс эттириш ҳоллари учрайди. Бунинг учун аудитор ҳисоб ёзувларини синчковлик билан текшириши зарур. Масалан, экспорт бўйича контрактлар ва ҳисоб ведомостлари солиштирилади.

Экспорт муомалалари бўйича ҳисоб-китобларнинг самарадорлиги таҳлили ўтказилиши керак. Бизнинг фикримизча, энг самарали ҳисоб-китоб усулларида бири векселлар билан ҳисоблашишдир, чунки мол етказиб берувчи бундай ҳолда чет эл валютасида даромад олиши мумкин. Бундай муомалаларни (6.2.37 жадвал) текшириш учун мисол тариқасида иш жадвали таклиф қилинади.

6.2.37 Жадвал

Векселлар бўйича ҳисоб-китоблар самарадорлиги

№	Хорижий шерик	Вексел шарты, %	Вексел муддати	Тулов муддати	Сумма, доллар		Даромадлар %, доллар	Жамланган фоизлар, йил охирига доллар 2002 йил
					31.12.01	31.12.01		
1.	Компания А	10	04.01.2000	04.01.2001	100000	-	5000	-
2.	Компания Б	15	05.03.2001	05.03.2002		50000	7500	7500
3.	Компания В	10	20.04.2001	20.04.2002		10000	1000	1000
4.	Компания Г	10	20.05.2001	20.05.2002		150000	15000	15000
	Жами:				100000	210000	28500	23500
Хисобни тузди 01.12.2002 й.								Сана
Текширди 16.12.2002 й.								Сана

6.2.37 жадвалдан кўриниб турибдики, вексел билан ҳисоб-китоблар бир неча марта самарали экан. Дебиторлик қарзини бир йил давомида акс этиб туришига қарамадан, экспорт муомалалари бўйича ҳисоб-китоб муомалалари асосида қўшимча 23500 доллар ёки 11,1% 31.12.2002 йилга дебиторлик қарзидан қўшимча даромад олинган.

Хулоса қилиб шуни айтиш мумкинки, Ўзбекистон Республикасида экспорт муомалаларини амалга оширишда сифатли аудиторлик назоратини ташкил қилиш ва уни жаҳон андозалари даражасига олиб чиқиш зарур. Бунда юқорида таъкидлаб ўтилганидек, валюта хавф-хатарини ҳисобга олиш, ички назорат тестларини ишлаб чиқиш, экспорт муомалалари аудити дастурини яратиш ва самарали ҳисоб шакллариини қўллашнинг методологик жиҳатларига асосланган ҳолда олиб

борилиши муқаррар бўлиб, уларнинг айрим жиҳатларини асослашга ҳаракат қилинди.

6.3. Импорт муомалалари ва товарлар божхона қийматини аудити

Ўзбекистон ўз мустақиллигининг дастлабки кунлариданоқ ташқи савдо алоқаларини сезиларли даражада фаоллаштирди. Бу алоқалар республика савдо балансида ижобий сальдога эришиш, импорт ва экспорт тузилишини яхшилашга йўналтирилган эди.

1998 йилда республиканинг ялпи ташқи савдо обороти 6816,9 млн. АҚШ долларни ташкил этади (6.3.38 жадвал).

Республикада ташқи савдони ривожлантиришнинг муҳим муаммоларидан бири экспорт ва импорт тузилишини тубдан ўзгартириш ҳисобланади.

6.3.38 Жадвал

Ўзбекистон Республикаси экспорт ва импортнинг товар тузилиши*

№	Кўрсаткич	Млв. АҚШ доллари	Жамига нисбатан %
1	Экспорт, жами	3528,2	100,0
2	Шу жумладан, пахта толаси	1361,9	38,6
3	Минерал ўғитлар, кимё маҳсулотлари	52,9	1,5
4	Машиналар ва асбоб-ускуналар	148,2	4,2
5	Қора ва рангли металллар	179,9	5,1
6	Бошқа товарлар	1474,8	41,8
7	Хизматлар	310,1	8,8
8	Импорт жами	3289,7	100,0
9	Шу жумладан, озиқ-овқатлар	513,0	15,6
10	Машина ва асбоб-ускуналар	1552,3	++
11	Минерал ўғитлар ва кимё маҳсулотлари	407,8	12,4
12	Қора ва рангли металллар	302,5	9,2
13	Бошқа товарлар	348,6	10,6
14	Хизматлар	164,8	5,0

*Ўзбекистон Республикасининг 1999 йил январь-июндаги ижтимоий-иқтисодий ривожланишининг асосий кўрсаткичлари. Қисқа статистик тўплам. Тошкент-1999 йил.

6.3.38 жадвалдан кўриниб турибдики, экспорт тузилишида машина ва асбоб-ускуналар ҳиссаси сезиларли даражада юқори бўлишига қарамай, ҳали ҳам хом-ашё ва материалларининг ҳиссаси кўпроқ. Булар ичида пахта толаси ва бошқа товарлар олдинги ўринни эгаллайди. Саноатнинг

қайта ишловчи тармоқларини келажакда ривожлантириш республикадан четга маҳсулотларни олиб чиқишда, енгил ва оғир саноатдаги тайёр буюмлар ҳиссасини тезда кўтаришга ва экспорт тузилишини яхшилашга имкон беради.

Агарда 1998 йил 1999 йилнинг январь июнь ойларига назар ташласак, экспортга нисбатан импорт салмоғининг айрим товарлар гуруҳи бўйича камайганлигини кўрамиз, жумладан озиқ-овқат маҳсулотларининг импорти 17,4% дан 13,7 % га тушган (6.3.39 жадвал).

6.3.39 Жадвал

Ташқи савдо айланмаси таркиби*
(умумий ҳажмга нисбатан фоиз ҳисобида)

№	Кўрсаткич	Январь - июнь	
		1998 йил	1999 йил
1	Ташқи савдо айланиши	100	100
2	Экспорт	52,9	51,8
3	Импорт	47,1	48,2
4	Экспорт таркиби	100	100
5	Пахта толаси	45,0	28,3
6	Кимё маҳсулотлари, пластмасса ва ундан ясалган буюмлар	1,4	3,4
7	Қора ва рангли металллар	5,3	3,7
8	Машина ва асбоб-ускуналар	6,6	1,8
9	Озиқ-овқат маҳсулотлари	3,0	5,7
10	Электр-энергия манбалари	7,6	9,7
11	Хизматлар	6 м	10,0
12	Импорт таркиби	100	100
13	Озиқ-овқат маҳсулотлари	17,4	13,7
14	Кимё маҳсулотлари, пластмасса ва ундан ясалган буюмлар	12,1	12,4
15	Қора ва рангли металллар	9,2	8,7
16	Машина ва асбоб-ускуналар	46,9	44,6
17	Электр энергия манбалари	0,5	0,6
18	Хизматлар	5,1	8,8

*Ўзбекистон Республикасининг 1999 йил январь-июндаги ижтимоий-иқтисодий ривожланишининг асосий кўрсаткичлари. Қисқа статистик тўплам. Тошкент-1999 йил.

МДХ мамлакатлари ва бошқа хорижий мамлакатлар ташқи савдодаги салмоғига назар ташланса, 1999 йилда МДХ мамлакатлари бўйича импорт 26,1% ни ва бошқа хорижий мамлакатларда 73,9% ни ташкил қилди.

Импорт таркибида машина ва асбоб-ускуналар, озиқ-овқат маҳсулотлари ва уларни ишлаб чиқариш учун хом ашёнинг ҳиссаси юқоридир.

Импорт ҳажмида машина ва асбоб-ускуналарнинг юқори ҳиссаси иқтисодий қайта қуриш ва ялпи корхоналарни барпо қилиш даврида бу маҳсулотларга бўлган эҳтиёжнинг кескин ўсиши билан изоҳланади. Келажакда импортга озиқ-овқат ҳиссасини камайтириш кўзда тутилмоқда. Бу республикада амалга оширилаётган озиқ-овқат мустақиллигини таъминлаш сиёсати билан боғлиқдир.

Импорт муомалалари самарадорлигини ошириш кўп жиҳатдан ҳисоб, ҳисобот ва аудит тамойилларини қўллаш билан боғлиқ бўлиб, буларнинг методологик асослари бир қатор ўзгаришларни амалга оширишни тақозо этади, чунки мустақил Ўзбекистон иқтисодининг негизи тубдан ўзгартирилди ва бозор иқтисоди инфратузилмаси барпо қилина бошланди.

Ҳар қандай жараён, шу жумладан аудит методологик асослари мақсадини белгилаб олишни ўз ичига олади ва импорт муомалалари аудитининг мақсади қуйидагилардан иборат бўлиши мумкин:

- йўлдаги импорт товарлари йўналиши устидан ички назорат самарадорлигини текшириш;

- импорт товарлари бўйича устама харажатлар миқдори ва асосланганлигини текшириш;

- импорт муомалалари бўйича молиявий натижанинг реаллиги;

- «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикасининг қонунига риоя қилиниши.

Аудиторлик текширишнинг асосий бошқичларидан бири - бу импорт товарлари бўйича назоратнинг заиф ва кучли томонларини аниқлашдир. Импорт муомалалари бўйича назоратнинг заиф томонлари жумласига қуйидагилар киради:

- йўлдаги импорт товарлари йўналиши бўйича ҳисоб ва назоратнинг йўқлиги;

- сақлаш ва ташиш жойларида ҳисоб ва назоратнинг йўқлиги;

- товарларни кирим қилиш қоидаларининг бузилиши ва бошқалар;

Агарда импорт муомалалари бўйича назорат тизими кучли бўлса, аудиторнинг вазифаси уни баҳолашдан иборат бўлиб, заиф назорат тизимида йўл қўйилган хато ва камчиликларни топиши керак.

Товарлар импорти бўйича ички назорат тестлари

№	Мазмуни	Жавоб		Изоҳ
		Ҳа	Йуқ	
I. Назорат ўтказиш				
1	Босқичлар бўйича товарлар йўналиши ҳисоби оритиладими?		Йуқ	
2	Чегарага келган импорт товарлари маълумотнома асосида шу ойда қирим қилинадими?		Йуқ	Корхонага келишига қараб
3	Импорт товарлари жами сақлаш жойларида инвентаризация қилинадими?		Йуқ	
II. Ҳақиқат				
4	Товарларни йўқолиши оқибатида ҳисобдан чиқариш ҳоллари борми? а) йўлда б) сақлаш жойида	Ҳа Ҳа		
5	Йўқотишларни ҳисобдан чиқариш акти йўқотиш аниқланган кун билан акт тузиб имзоланадими?	Ҳа		
6	Хорижий мол жўнатувчи инвойслари контрактлар ва корхонанинг кирим нақладнойлари (актлари) билан солиштирилади?		Йуқ	
III. Шароит				
7	Импорт контрактлари «Инкотермс» (уларни кўрсатиш) шароитлари билан тузилади?	Ҳа		
8	Импорт товарлари бўйича ҳисобот омбор мудири томонидан бухгалтерияга топширилади? Таъминот ва тарқатиш бўлимига топширилади?	Ҳа	Йуқ	
IV. Ҳал қилиш				
9	Хорижда ва МДҲ давлатлари портларида товарларнинг туриб қолиши қуйидагилар билан боғлиқ а) корхонанинг талабларига биноан; б) товарларни ташин учун транспортнинг йўқлиги; в) форс-мажор ҳолатлари	Ҳа Ҳа	Йуқ	
V. Аниқлик				
10	Қабул қилиб олинган импорт товарлари сифати ва миқдорини қабул қилиш босқичида аниқланадими?	Ҳа		
11	Ҳар ойда мол етказиб берувчиларнинг маълумотлари уларнинг кредиторлик қарзлари сўётлари билан таққосланадими?		Йуқ	
12	Бухгалтерлар томонидан сўёт-фактуралар миқдор, сифат, баҳо ва контрактларнинг бажарилиши муддатлари билан таққосланадими?		Йуқ	
VI. Таснифлаш				
13	Мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китоблар юзасидан корхона учун характерли сўётлар корреспонденцияси ишлаб чиқилгани?		Йуқ	
VII. Ҳисоб				
14	Хорижий мол етказиб берувчилар билан ҳисоб китоблар юзасидан аналитик ҳисоб доимо синтетик ҳисоб билан таққослаб турилади?		Йуқ	
15	Импорт товарлари бўйича аналитик ҳисоб уларнинг босқичлардаги йўналиши бўйича олиб борилади?		Йуқ	

Бунинг учун назорат тестларини ишлаб чиқиш зарур бўлади (6.3.40 жадвал). Халқаро иқтисодий алоқаларни тартибга солишнинг асосий усулларидан бири божхона тарифларини аниқлашдир. Уларнинг қўлланилиши асосида эса товарлар божхона қийматини аниқлаш қоидалари ётади.

Бож ҳисоблаш учун импорт қилинаётган товарлар қийматини аниқлаб олиш жараёнини энг мураккаб босқичлардан биридир. Уни аниқлаш эса тўғри ва эгри харажатлар билан тасдиқланган маълумотларга асосланиши лозим. Ўзбекистон Республикаси «Бож тарифи тўғрисида»ги қонунининг 14-моддасида товарларнинг божхона баҳоси устидан назоратни амалга оширишда божхона органининг ҳуқуқ ва мажбуриятлари келтирилган бўлиб, унда жумладан қуйидагилар акс этган:

-декларант эълон қилган товарнинг божхона қиймати тўғри ёки нотўғрилиги ҳақида қарор қабул қилиш;

декларант эълон қилган товарнинг божхона қиймати тўғри аниқланганлигини тасдиқловчи далиллар мавжуд бўлмаса ёки декларант тақдим этган маълумотларни нотўғри ёки тўлиқ эмас, деб ҳисоблаш учун асослар мавжуд бўлса, ўзида бор маълумотларга асосланиб, ушбу қонунга мувофиқ тузатишлар киритиш йўли билан божхона қийматини аниқлаш усулларини бирин кетин қўллаган ҳолда декларация борилаётган товарнинг божхона қийматини аниқлаш ва бошқалар.

Лекин шуни алоҳида қайд этиб ўтиш керакки, юқорида кўрсатилган товарнинг божхона қиймати тўғри ёки нотўғрилиги божхона қиймати томонидан фақатгина қисман аниқланиши мумкин. Бу масала борасида тўғри қарор қабул қилиш учун эса тақдим этилаётган инвойс ва транспорт ҳужжатларини аудит жараёнидан ўтказиш зарур бўлади. Фақатгина аудит услубларини қўллаган ҳолдагина самарали ва оқилона натижага эришиш мумкин.

Ўзбекистон Республикасида Божхона назоратини амалга ошириш борасида катта ишлар амалга оширилмоқда. Божхона кодексининг ишлаб чиқилиши ва тасдиқланиши бунинг яққол мисоли бўлади. Шу кодекснинг 39-моддасида божхона назорати шакллари аниқ келтирилган бўлиб, энг биринчи ўринда божхона мақсадлари учун зарур бўлган ҳужжатлар ва маълумотларни текшириш туради. Юқорида айтиб ўтилганидек, бу текширишнинг асосий усулларидан

бири ҳам, албатта, аудит тамойилларини қўллаш бўлмоғи даркор.

Бу борадаги ишларни жонлантириш ва муаммоларни ҳал қилиш учун Ўзбекистон Республикаси Божхона қўмитаси таркибида йирик назорат ва тафтиш бошқармаси ташкил қилинди ҳамда ҳозирги кунда қуйида келтирилган иш ва масалалар шу бошқарма томонидан режалаштирилиб, муваффақиятли ҳал қилинмоқда. Жумладан:

- қўмита ҳудудий бўлинмаларини тўла тафтиш ўтказиш;
- қўмитанинг ҳисобга олиш ва ҳисобот тизимини текшириш;

- божхона назоратидан ўтказилиши лозим бўлган товарлар ва транспорт воситалари туриши мумкин бўлган ёхуд назорат қилиш божхона органлари зиммасига юклатилган фаолият оширилаётган ҳудудлар, бинолар ва бошқа жойларни;

- тушаётган хабарлар ҳамда имкониятлар юзасидан тематик тафтишлар ўтказиш ва бошқалар.

Аудит ўтказиш ва товарлар Ўзбекистон Республикасининг божхона ҳудудига кириб келганда солиқ ва ажратмаларни тўғри ҳисоблаш учун божхона қийматининг асослигини инобатга олиб, импорт муомалалари бўйича қуйидаги (6.3.41 жадвал) аудиторлик назоратининг дастурини тақлиф этамиз.

Келтирилган (6.3.41 жадвал) дастурдаги асосий қисмлардан бири ҳам, албатта, бож қийматини аниқлашнинг тўғрилигини текшириш бўлади. Бунинг асосий мақсадлари қуйидагилардан иборат бўлади:

- товарлар қийматининг сунъий равишда оширилиши (ёки камайтирилиши)га қарши кураш воситаси сифатида божхона органлари зиммасига юкланган бож, йиғимлар ва бошқа тўловларни ундиришни ҳисоблаш учун реал негиз (асос)ни аниқлаш;

- валюта назоратини амалга ошириш учун зарур бўлган ахборотни тўплаш ва таҳлил қилиш;

- бошқа божхона мақсадларида, шу жумладан Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларида назарда тутилган божхона ишига доир ҳуқуқни бузишлар учун санкция қўллашларнинг мавжудлиги.

Импорт муомалаларини текшириш учун аудит дастури

№	Тадбирлар мазмуни	Маълумот манбаи	Амалга оширилади ган ишлар
1	2	3	4
1.	Контрактлар сони ва тўғрилиги	Контрактлар	Тасдиқлаш
2.	Товарлар, иш ва хизматлар юзасидан келиб тушиш ва киримни ўз вақтида расмийлаштириш	Божхона декларацияси, кирим накладнойлари	Тасдиқлаш
3.	Божхона қийматини аниқлашнинг тўғрилигини аудити	Божхона декларацияси Ўзбекистон Республикаси «Бож тарифи тўғрисида»ги қонун «Ўзбекистон Республикасига олиб кириладиган товарларнинг бож қийматини аниқлаш бўйича» йуриқнома	Қайта баҳолаш
4.	Импорт товарларини солиққа тортиш: ҚҚС, акциз	Божхона декларацияси, импорт бўйича бирламчи ҳужжатлар	Қайта ҳисоблаш
5.	Импорт товарлар бўйича кредиторлик қарзларининг реаллигини аниқлаш	Мол етказиб берувчиларнинг счёт-фактуралари	Ҳужжатлаш тириш
6.	Кредиторлик қарзларини акс эттиришда дебет ёзувлари классификациясининг тўғрилиги	Мол етказиб берувчиларнинг счёт-фактуралари, бухгалтерия ҳисоби регистрлари	Кузатиш, кўриб чиқиш
7.	Товарлар кирим қилинишининг тўлалиги ва хорижий мол етказиб берувчига тўловларни текшириш	Счёт-фактура, кирим накладнойлари	Кўриб чиқиш, таққослаш
8.	Импорт товарлар реализациясини текшириш: а) сўмга б) хорижий валютага ва унинг қонунийлиги	Товар-транспорт накладнойлари, кассир ҳисоботлари	Кузатиш, тасдиқлаш
9.	Курслар бўйича фарқни тўғри аниқланганлигини ва бухгалтерия ҳисобида акс эттирилишини текшириш	Ҳисобот шакллари, бухгалтерия регистрлари	Таққослаш, қайта ҳисоблаш

Божхона органига тақдим этилган қуйидаги ҳужжатлар аудит ўтказиш учун асос бўлади:

- товар божхона тўловининг тўлдирилган декларацияси (БТД ёки БТД-2 шакллари);
- божхона юк декларацияси (БЮД);
- таъсис ҳужжатлари;
- шартнома (контракт, битим) ва унга қўшимча битимлар (агар улар назарда тутилган бўлса);
- ҳисобварақ-фактура (инвойс) ёки ҳисобварақ-проформа (ноқиймат битишувлари учун);
- транспорт харажатлари ҳисобварақ-фактурага киритилмаган ҳолларда транспортда ташиш учун тўловнома ёки транспорт харажатлари калькуляцияси;
- импорт қилиш белгиланган тартибга мувофиқ лицензиялар бўйича амалга ошириладиган товарлар учун олиб киришга лицензия.

Ўзбекистон Республикасининг «Бож тарифи тўғрисида»ги қонуни бож қийматини аниқлаш учун олти та усулни белгилайди:

- олиб келинган товар юзасидан тузилган битим қийматига қараб баҳолаш (1-усул);
- айнан бир хил товар юзасидан тузилган битим қийматига қараб баҳолаш (2-усул);
- ўхшаш товар юзасидан тузилган битим қийматига қараб баҳолаш (3-усул);
- қийматларни чегириб ташлаш асосида (4-усул);
- қийматларни қўшиш асосида (5-усул);
- резерв усул (6-усул).

Юқоридагилардан келиб чиқиб, бож қийматининг аудити мавзуси бўйича қуйидаги умумий дастурни таклиф қиламиз:

1. Асосий усуллар.
2. Махсус усуллар.
3. Божхона қиймати бўйича мижоз қарорлари шароити.

Келтирилган аудит режаси модели божхона қийматини аниқлаш устидан ўтказиладиган назорат тамойилларининг бошланғич босқичи ҳисобланади.

Асосий усуллар жумласига 1-усул кириб, ундан фойдаланилганда аудитор эътибор қилиши керак бўлган шартлар қаторига қуйидагилар киради:

Биринчи шарт:

- декларант баён қиладиган божхона қиймати ва унинг белгиланишига доир маълумотлар ишончли, миқдорий жиҳатдан белгилаб бўладиган ва ҳужжатлар асосида тасдиқланиши керак;
- божхона қиймати фақат унинг божхона қиймати декларациясида кўрсатилган ҳамма элементлари тегишли ҳужжатлар билан тасдиқлангандагина 1-усулга кўра аниқланиши мумкин, шу жумладан:
 - а) битим нархи - товар етказиб бериладиган товарга ҳам тўлаш учун ҳисобварақ-фактура орқали;
 - б) битим қийматига қўшимча илова қилинадиган, тижоратчилик ҳужжатлари орқали;
 - в) харажатларнинг ҳисобдан чиқариладиган (чиқариб ташланадиган) суммалари - тўлов, товарга илова қилинадиган тижоратчилик, божхонага доир ҳужжатлар орқали.
- 1-усул ҳужжатлар асосида тасдиқланмайдиган ҳолларда қўлланилиши мумкин эмас.

Товарларни у экспорт қилинган мамлакатдан чегара орқали Ўзбекистон Республикасига олиб ўтилиши ва харидордан ана шу товар ўрнига пуллик ҳисоб-китоблар (тўловлар)нинг қабул қилинган шаклларига мувофиқ келадиган пул суммасини ёки товарни олиш учун асос бўладиган, қийматга доир баҳолаш ёки унинг ҳисоб-китоб усулини ўз ичига олган шартнома (контракт)нинг мавжудлиги 1-усулнинг қўлланиш шарти ҳисобланади.

Харидорлар қатори мавжудлигида божхона қийматини белгиланиши мисол тариқасида кўриб чиқамиз:

Сотувчи:	1-харидор:	2-харидор:	3-харидор:
А(Хитой)	Б(Канада)	В(АҚШ)	С(Ўзбекистон)
10000\$	15000\$	20000\$?

Товар Хитойдаги сотувчидан Канада ва АҚШдаги сотувчилар орқали Ўзбекистонга келиб тушади ва эркин муомалага чиқариш учун декларация қилинади. Бунда битим нархи қуйидаги тарзда ўзгаради:

А дан Бга	----	10000 АҚШ доллари.
Б дан Вга	----	15000 АҚШ доллари.
В дан Сга	----	20000 АҚШ доллари.

Харидорлар қатори мавжудлигида товарни Ўзбекистон Республикасининг ҳудудида эркин муомалага утказадиган шахснинг харид нархи битим нархи сифатида олинади. Ушбу мисолда З(С)—харидорнинг 20000 АҚШ долларига тенг харид нархини битим нархи сифатида қабул қилинади.

Агарда ташқи иқтисодий битим қийматига доир негизга эга бўлмаса, битим қийматига асосан бож қийматини аниқлаш мумкин эмаслиги аудит жараёнида алоҳида кўриб чиқишни тақозо этади, масалан:

агарда ташқи иқтисодий битимлар қийматга доир негизга эга бўлмаса, битим қийматига асосан бож қийматини аниқлаш мумкин эмаслиги аудит жараёнида алоҳида кўриб чиқишни тақозо этади, масалан:

- а) товарнинг бепул етказиб берилиши (намуна сифатида);
- б) товарнинг консигнация шартлари асосида етказиб берилиши;
- в) товарнинг воситачига сотмасдан, воситачи орқали етказиб берилиши;
- г) товарнинг бартер ёки компенсацион операциялар доирасида етказиб берилиши, агар товарлар нархи кўрсатилмаган бўлса;
- д) товарларнинг ижара шартномалари (лизинг) бўйича етказиб берилиши;
- е) товарларнинг вақтинчалик олиб келиш мақсадида етказиб берилиши;
- ж) товарларнинг контрактда назарда тутилган кафолатлар ҳисобига етказиб берилиши.

Иккинчи шарт: харидорнинг товарларни тасарруф этишида ёки улардан фойдаланишида қуйидагилардан ташқари чеклашлар бўлмаганида:

- Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларида белгиланган чеклашлар;

- харидорнинг товарларни кейинчалик қайта сотиш (бегоналаштириш) мумкин бўлган жуғрофий минтақавий чеклашлар;

- товарнинг нархига жиддий таъсир қилмайдиган чеклашлар.

Импорт қилувчининг олиб келинадиган товарларга доир ҳуқуқларига нисбатан муайян чеклашлар мавжуд бўлганида 1-усул қўлланилмайди. Шу сабабли аудитор қўлланилишига имкон бермайдиган чеклашларни ва ушбу усулнинг қўлланиши рухсат қилинадиган чеклашларни аниқ фарқлай билиши зарур.

Қонунчиликка кўра харидорнинг баҳоланаётган товарларга доир ҳуқуқларига нисбатан чеклашлар мавжуд бўлганида ҳам 1-усулнинг қўлланилиши рухсат этиладиган чеклашларнинг фақат учта тури белгиланган:

а) Ўзбекистон Республикаси қонунларига кўра белгиланган чеклашлар. Бундай ҳолда қуйидаги тарздаги чеклашлар назарда тутилади. Масалан: муайян товарни импорт қилиш ҳуқуқига эга бўлган шахслар доирасига нисбатан чеклашлар ва ҳоказо.

б) товарлар қайтадан сотилиши мумкин бўлган жуғрофий минтақага доир чеклашлар. Бундай ҳолда товарнинг қайтадан сотилиши бўйича айрим шахслар учун ҳудудий чеклашлар назарда тутилади.

в) товар қийматига жиддий таъсир қилмайдиган чеклашлар. Агар нархга жиддий таъсир этадиган шарт мавжудлиги ҳақида баён қилинса, унда 1-усулнинг қўлланилиши фақат бундай шарт натижасида нархнинг миқдорий ўзгариши ҳужжатлар асосида белгиланган ҳолдагина мумкин бўлади. Агар нархга миқдорий таъсир қилишни белгилаш ва ҳужжатлар асосида тасдиқлаш мумкин бўлмаса, унда баҳолашнинг бошқа усулларига ўтиш керак бўлади.

Учинчи шарт: товарларнинг сотилиши ёки нархи баҳоланаётган товарларнинг божхона қийматини аниқлаб бўлмайдиган ҳолга олиб келадиган қандайдир шартлар ёки фикрларга сабаб бўлмаса, сотув ёки нарх божхона қийматининг белгиланишига тўсқинлик қиладиган қандайдир шартлар ёки мулоҳазалар предмети бўла олмайди.

Бундай ҳолда битим шартларини кўриб чиқишда, шунингдек, умумий қабул қилинган тусга эга бўлган ва

ташқи иқтисодий фаолиятнинг барча қатнашчиларига тегишли бўладиган (ёки уларга тақдим этилиши мумкин бўлган) етказиб бериш шартларини ва танланган тусдаги ҳамда умумий қабул қилинмаган етказиб бериш шартларини фарқлай билиши аудиторнинг асосий вазифасидир. Масалан: сотувчи тиббий аппаратни харидор ундан Ўзбекистон Республикасида фақат хайрия мақсадларида фойдаланади, деган шарт билан сотади.

Бундай ҳолда 1-усул қўлланиши мумкин эмас, чунки харидорнинг товардан фойдаланиш ҳуқуқига нисбатан чеклаш мавжуд ва бу хилдаги шарт битим қийматига таъсир қилиши мумкин. Шунинг учун баҳолашнинг бошқа усуллари қўлланилиши керак.

Бундай шарт шуни назарда тутадик, товар нархининг унинг сотилиши ёки етказиб берилишидаги товарнинг қийматига таъсири белгиланган мумкин бўлмаган шартларга боғлиқ бўлмайдиган ҳолларда ҳам 1-усул қўлланилиши мумкин.

Қуйида ташқи иқтисодий фаолиятда мавжуд бўлган, 1-усул қўлланиши рухсат этиладиган товар етказиб беришнинг умумий қабул қилинган шартлари келтирилмоқда:

- товар етказиб беришнинг барча умумий қабул қилинган шартлари (аввало, ИНКОТЕРМС-1990 га киритилган етказиб бериш шартлари);

- битимларни тузиш ва товар етказиб берилишини амалга оширишнинг «экспертни жалб этиш (эксперт хулосаси мавдужлиги) шarti билан харид қилиш» сингари умумий қабул қилинган шартлар;

- харидорнинг сотувчига Ўзбекистон Республикасида тайёрланган техник ишланмалар ёки чизмаларни тақдим этиши;

- харидорнинг у импорт қиладиган товарларнинг сотилишига доир қандайдир ҳаракатларини ўз ҳисобидан амалга ошириши, масалан, харидор ҳақини тўлайдиган рекламага оид фаолият.

Битим қийматининг божхона мақсадлари учун қабул қилинишига тўсқинлик қиладиган шартлар битим шартлари сифатида илгари сурилган бўлса, бундай ҳолда 1-усулни қўллаш мумкин бўлмайди. Қуйидагилар ана шундай шартларга киради:

- сотувчи импорт қилинадиган товарларга нархни харидор, шунингдек, муайян миқдордаги бошқа турдаги товарларни ҳам товарнинг ҳар бир турига нарх кўрсатилмасдан сотиб олади, деган шарт асосида белгилайди. Масалан, 5000 пул бирлиги суммасидаги чарм буюмлари етказиб берилаяпти. Етказиб берувчи импорт қилувчининг қиймати номаълум бўлган 2000 жуфт пойабзални ҳам қўшимча равишда сотиб олишни шарт қилиб қўяди;

- импорт қилинадиган товарлар нархи ана шундай товарлар харидорнинг импорт товарларнинг сотувчисига сотадиган бошқа товарларнинг нархи ёки нархларига боғлиқ бўлади;

- нарх импорт қилинадиган товарларга алоқаси бўлмаган ҳақ тўлаш шакли негизида белгиланади;

- олди-сотди шартномаси фақат ушбу сотувчидан сотиб олиш шартини назарда тутади;

- олди-сотди шартномаси битим қийматини товарларни ўзаро сотиш (етказиб бериш) шarti асосида белгилайди.

Бундай шартлар мавжуд бўлганда аудиторнинг вазифаси уларнинг битим қийматига таъсир қилган ёки қилмаганлигини ва бундай таъсирни миқдорий жиҳатдан белгилаш мумкин ёки мумкин эмаслигини аниқлаши керак. Фақат шартнинг қийматга таъсири миқдорий жиҳатини белгилаш мумкин бўлса ва баён қилинган нарх ҳақиқатда тўланган ёки тўланиши лозим бўлган нарх бўладиган бўлсагина, 1-усулни қўллаш мумкин.

Тўртинчи шарт: харидор ва сотувчи бир-бирига боғлиқ шахслар бўлмаса.

Аудиторнинг вазифаси ўзаро боғлиқлик мавжуд бўлгани ёки бўлмаганини аниқлашдир.

Шуни ҳисобга олиш керакки, божхона органи ўзаро боғлиқлик мавжудлиги ва унинг битим қийматига таъсири юзасидан етарли асосланган шубҳалар бўлмаганида фирмани махсус назорат остига олиб қўйиши мумкин. Бундай назорат фирманинг бошқа битимларини расмийлаштиришдаги фаолиятини кузатиш учун керак.

2-усулнинг қўлланилишида айтилган бир хил товарлар юзасидан тузилган битим қийматига қараб божхона қийматини белгилаш учун база сифатида қабул қилинади.

«Бож тарифи тўғрисида»ги қонуннинг 19-моддасига биноан баҳоланадиган товарлар билан ҳамма жиҳатларига

кўра, шу жумладан, қуйидаги белгилари бўйича бир хилда бўлган товарлар, худди шундай товарлар деб тушунилади:

- физик хусусиятлари;
- сифати ва бозордаги қадри;
- қайси мамлакатда ишлаб чиқарилгани;
- ишлаб чиқарувчи.

3-усулнинг қўлланилишида импорт қилинадиган товарларга ўхшаган товарларга доир битим қиймати божхона қийматини белгилаш учун база сифатида қабул қилинади.

Товарларнинг бир-бирига ўхшашлигини белгилашда қуйидаги жиҳатлар ҳисобга олинади:

- сифат, товар белгисининг мавжудлиги ва бозордаги қадри;

- қайси мамлакатда ишлаб чиқарилганлиги;
- ишлаб чиқарувчиси.

4-усул бўйича божхона баҳосини чиқариш учун баҳоланадиган айнан бир хил ёки ўхшаш товарлар Ўзбекистон Республикасининг ички бозорида дастлабки ҳолати ўзгартирилмасдан сотиладиган сотиш нархи божхона қийматини белгилаш учун асос қилиб қабул қилинади.

Божхона қийматини ички нарх асосида ҳисоблаш мумкин бўлиши учун фақат ички бозорга хос бўлган элементларни, яъни ушбу товарлар импортидан кейин амалга ошириладиган харажатлар чегириб ташланиши зарур.

5-усулдан фойдаланилганда, товарнинг:

а) баҳоланаётган товарни ишлаб чиқариш муносабати билан тайёрловчи томонидан сарфланган материаллар қийматини ва бошқа харажатларни;

б) айнан бир турдаги товарларни олиб чиқиладиган мамлакатдан Ўзбекистон Республикасида сотишга хос бўлган умумий харажатларни, шу жумладан Ўзбекистон Республикасининг божхона чегарасида ўтиш жойигача транспортда ташиб келтириш, юклаш ва тушириш, суғурталаш харажатларини;

в) айнан бир хил ёки ўхшаш товарларни Ўзбекистон Республикасига етказиб бериш натижасида экспортёр томонидан, одатда, олинадиган фойдани қўшган ҳолда чиқариладиган баҳоси божхона қийматини белгилаш учун асос сифатида қабул қилинади.

Бу усулга кўра божхона қиймати фақат Ўзбекистон Республикасидан ташқарида олиш мумкин бўлган ахборот

асосида белгиланади. Шунингдек, харидор билан сотувчи ўзаро боғланган бўлади ва ишлаб чиқарувчи Ўзбекистон Республикасининг божхона органларига ишлаб чиқариш харажатлари ҳақидаги зарур маълумотларни тақдим этиш ва кейинчалик ўтказилиши лозим бўлган уларнинг аудити учун тайёр бўлади.

Аудиторларнинг текшириш жараёнида эътиборга олиши лозим бўлган асосий шарт қуйидагидан иборат, яъни харажатлар ҳақидаги маълумотлар баҳоланаётган товарларнинг ишлаб чиқарилишига тегишли, ишлаб чиқарувчи томонидан ёки унинг номидан тақдим этиладиган маълумот асосида белгиланиши лозим. Бундай ахборот ишлаб чиқарувчининг тижоратига оид ҳисоботларида, бундай ҳисоботлар товарлар ишлаб чиқарилган мамлакатда қабул қилинган ҳисобга олишнинг умумий қабул қилинган қоидаларига мувофиқ келадиган шарт билан асос топган бўлиши керак.

Мабодо божхона қиймати декларант томонидан кўрсатилган бешта усулни изчиллик билан қўллаш натижасида белгиланиши мумкин бўлмаса, унда баҳоланаётган товарларнинг божхона қиймати 1-5 баҳоланган усуллари бир мунча қайишқоқлик билан қўлланиш йўли орқали белгиланади ва асосланади.

Резерв усулни (яъни 6-усулни) қўллашда божхона органлари декларантга ўзларининг ихтиёрида мавжуд бўлган нархларга оид маълумотларни тақдим қиладилар.

Қуйидагилар 6-усулга кўра божхона қийматини белгилаш учун база сифатида қўлланилиши мумкин эмаслиги аудитор томонидан алоҳида эътиборга олинishi керак:

а) Ўзбекистон Республикасида ишлаб чиқарилган ўхшаш товарнинг сотув нархи;

б) икки ва ундан ортиқ муқобил қийматларнинг энг юқориси;

в) товарнинг олиб чиқилган (экспорт қилинган) мамлакат ички бозоридаги баҳоси;

г) олиб чиқилган (экспорт қилинган) мамлакатдан учинчи мамлакатларга етказиб берилган товарнинг баҳоси;

д) энг паст божхона қийматларига, шунингдек, товарларнинг ўзбошимчалик билан қўйилган ёки ўз ишончли тасдиғини топмаган сохта қийматларига.

Изланишлар натижасини умумлаштириб, қуйидаги хулосани чиқариш мумкин:

- божхона аудити бўйича халқаро тажрибани, меъёрий-ҳуқуқий базани атрофлича ўрганиш ва унинг асосида товарларнинг божхона қиймати устидан самарали назоратни таъминлаш учун ташқи иқтисодий фаолият қатнашчиларининг молиявий-ҳужалик фаолияти текширувини ҳисобга олувчи божхона аудити тизимини яратиш;

- божхона қийматини аниқлашда хатога йўл қўйилса ва бу божни тўловчилар счётида маблағ бўлмаса, декларация тайёрловчи фирмалар (декларантлар) жавобгарлигини ошириш;

- ҳақиқий назорат ўтказиш учун аудит режалари ва изланишларини ишлаб чиқиш зарур. Умумий режада эса ҳар бир қисм бўйича божхона қийматини аниқлаш учун алоҳида элементлар бўйича текшириш ўтказиш кўзда тутилиши керак.

Асосий ва махсус усуллар қуйида келтирилган аудит ўтказиш методологияси билан тўлдирилиши мумкин:

- инвентаризация;
- тижорат фаолиятидаги турли муносабатлар даражасини аниқлаш;
- статистик маълумотларни таққослаш;
- инвойс ва товарлар бир вақтда келиб тушган ҳолда умумий счётларни, регистрларни текшириш;
- бошланғич қолдиқни текшириш ва бошқалар.

Аудитнинг асосий ва муҳим босқичларидан бири бу импорт қилинган товарлар, иш ва хизматлар юзасидан дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг реаллигини аниқлашдир. Бунинг учун аудитор, ҳисобда кирим бўйича ҳужжатларни акс эттирилишининг тўлалигини текшириши зарур, чунки корхоналар импорт бўйича даромадни ҳисобга олишга кўпроқ эътибор беришади, мажбуриятлар эса камроқ эътиборда бўлади.

Шундай экан, мол етказиб берувчиларнинг ҳисобга олинмаган счётлари аниқланиши керак.

Хорижий мол етказиб берувчига кредиторлик қарзининг реаллиги ва тўлалигини текшириш натижасини қуйидаги иш жадвалида (6.3.42 жадвал) кўрсатишга ҳаракат қилдик.

6.3.42 Жадвал

Хорижий мол етказиб берувчиларнинг ҳисобга олинмаган
тўловлари ва сўтларни аниқлаш

№ ҳуж.	Мол етказиб берувчи	Ҳисоб маълумотлари		Аудит маълумотлари	
		Сана	Сумма, \$	Сана	Сумма, \$
2380	Компания А	20.02.2001	3100	20.01.2001	3500
2395	Компания Б	30.04.2001	25000	23.04.2001	25650
2450	Компания В	10.01.2001	10000	-	-
2798	Компания Г	-	-	12.12.2001	125000

*-Товарнинг қиймати нотўғри ҳисобга олинган 400 доллар ва 650 доллар кам кирим қилинган.

**-Товарлар сўт йўқлигига қарамай, кирим қилинган, аудит жараёнида товар қабул қилингани ва киримга олингани аниқланди.

***-125000 долларлик товарлар киримга олинмаган, ҳисобда улар феврал ойида акс эттирилган, бу товарларнинг бир қисми 6 декабрда реализация қилинганини ҳисоб китоб сўтига пул келиб тушганлигидан билса бўлади.

Бухгалтерия сўтларида тузатишларни амалга ошириш тавсия этилади. 1050 доллар товарлар қийматидаги фарқ айбдор шахсларга олиб борилиши керак.

Бажарилди _____

Сана _____

Текширилди _____

Сана _____

Аудит жараёнида кредиторлик қарзлари қолдиғининг реаллиги аниқланади. Бунинг учун аниқ бир мол етказиб берувчи бўйича қарз охириги сўт-фактура ва тўлов билан таққослаб аниқланади (6.3.43 жадвал).

6.3.43 Жадвал.

Кредиторлик қарзларининг реаллиги

№	Мол етказиб берувчи	Сальдо 1.12.2001 йил, сўм	Охириги сўт бўйича сумма, сўм	Охириги сўт бўйича ўзгариш, +
1	Компания А	55650350	50350128	+5300222
2	Компания В	283470000	42350000	-14003000

*- қолдиқлар курс бўйича фарқ ва ноябр ойида олинган товар учун қарзни тўламаганлиги сабабли ошган.

** - сўм қийматида 13350000 сўмлик товарлар ноябр ойида олинган ва кирим қилинмаган ва 11.12га курслар ўртасидаги фарқ 653000 сўм миқдорда кўрсатилмаган.

Бажарилди _____

Сана _____

Текширилди _____

Сана _____

Хулоса қилиб шуни айтиш мумкинки, ташқи иқтисодий алоқалар, жумладан импорт муомалалари аудитини ташкил қилишнинг методологик асосларини яратишда синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларини таққослаш орқали бир қатор иш жадвалларидан фойдаланиш зарур бўлади, бундан ташқари харажатларнинг белгиланиш, бож қийматининг аниқланиш усулларини қўлланишида аудит услубларидан фойдаланиш зарурлигини келтириш мумкин.

Аудитни ташкил қилиш ва режалантириш, иш ҳужжатлари ва аудит дастурини ишлаб чиқиш бўйича методологик таклифлар киритилди. Бундан ташқари ҳужалик муомалаларининг тестлари, курслар фарқи, валюта хатари ва кредиторлик қарзлари реаллигини аниқлаш бўйича методологик таклифлар ишлаб чиқилди ва мисоллар ёрдамида очиб берилди.

Хулоса

Ўзбекистон иқтисодини ва ғарб, шу жумладан АҚШ иқтисоди билан ҳозирги кунда уйғунлаштириш мумкин эмас. Бу йўналишда ҳали катта ишларни амалга ошириш керак. Шунинг учун бизнинг вазифамиз ғарб мамлакатлари бозор иқтисоди илғор технологияларининг элементлари ва унинг ажралмас қисмларидан бири бўлган аудитни тадқиқ этишдан, унинг иқтисодий асосларини ўрганишдан иборатдир. Мавзунинг ёритилиши ва илмий хулосалар қуйидагиларга асос бўлди:

Биринчидан, Ўзбекистонда бошланган малака аттестацияси ва мутахассис аудиторлар ҳамда аудиторлик фирмаларини лигитим лицензиялаштиришни тартибга солишда асос бўлади.

Иккинчидан, ривожланган мамлакатлардаги молиявий назорат тизимини таҳлил қилиш асосида Ўзбекистон иқтисодининг ўзига хос ривожланиш усулларини инобатга олиб, аудитнинг моҳияти, хусусиятлари ва амал қилиш соҳасини белгилашга ҳаракат қилинди ва бу инфратузилманинг ташкилий асослари очиб берилди.

Учинчидан, аудитнинг асосий тури, албатта, молиявий ҳисобот билан бевосита боғлиқлиги сабабли хулоса бериш билан яқунланади ва бу маълумот узатишнинг муҳим элементи ҳисобланади. илмий изланишлар шуни шуни кўрсатадики, хулосада аниқ ифодаланиши керак бўлган маълумотлар бўлиб, улар умумий сир сақлаш талабларига риоя қилган ҳолда берилиши керак. Бу ва бошқа ҳоллар 1972 йил, 1-сон «Аудит стандартлари бўйича йўриқнома»нинг (Statement on Auditing Standards - SAS) тахминан ярим стандартларида келтирилган. Агарда хулоса эркин ҳолда ёзилса, фойдаланувчиларга унинг маъносини тушуниш жуда мушкул бўлади, чунки ундаги ҳар бир ҳолатни юридик жиҳатдан аниқ, лекин маълумотни сир сақлаган ҳолда очиб бериш керак. Шу сабабли, бизнинг фикримизча, аудиторлик хулосалари бир хил кўринишда бўлиши керак, лекин молиявий ҳисоботни кузатиб борувчи хулосаларнинг турларини ажратиш зарур бўлади.

Монографияда аудиторлик хулосаларида фойдаланиладиган жумлалар ишлаб чиқилган. Улар умумий жиҳатдан аксарият бир хил бўлиб шароитдан келиб чиқиб

турли кўринишдаги хулосалар тузишда фойдаланиши мумкин.

Тўртинчидан, Ўзбекистондаги кўп укладлилиқ иқтисодий хилма-хиллик бўлиб, у томорқа ва норасмий иқтисодиётдан иборат бозор меросини ҳам инобатга олади. «Ўзбек модели» асосида хусусийлаштириш пуллик, босқичма-босқич, давлат назорати остида юз беради, нодавлат сектори учун молиявий ресурс ҳосил этишни кўзда тутуди ва булар, ўз навбатида, аудиторлик фирмаларига бошқа турдаги маълумотлар, яъни ишонч даражаларини ўзгарувчан бўлиши ва бошқа турдаги хулосалар беришни тақозо этмоқда. Юқорида келтирилган фикрлар асосан тугалланган молиявий ҳисоботга тааллуқли эканлигини ҳисобга олиб илмий ишда тасдиқлаш хизматларининг фаолият доираси, умумий тизими очиб борилади ва вазифалари белгиланди.

Бешинчидан, моҳияти жиҳатдан аудит мустақил назорат шакли эканлигини ҳисобга олсак, бу фаолиятнинг сифат назорати масаласи вужудга келади. Илмий ишда бу масала тўла таҳлил қилинди. Натижалар шуни кўрсатадики: биринчидан, аудиторлик фирмалари умумий қабул қилинган аудит стандартларига риоя қилинаётганини кафолатлаши керак; иккинчидан, сифат назорати ҳар бир аудит учун ва бутун аудиторлик фирмасига жорий қилиниши керак; учинчидан, қандай муолажалар қўллаш кераклиги фирманинг ҳажмидан келиб чиқади; тўртинчидан, аудиторлик фирмалари тизимида ўз-ўзини назорат қилиш механизми яратилиши керак, шу сабабли фирма ўз сиёсати ва муолажаларини ишлаб чиқиши учун умумий сифат назорат элементларини яратиши зарур бўлади. Юқоридагиларни инобатга олиб, сифат назоратининг тўққизта элементи таклиф қилинди. Ҳар бир элемент учун қисқа талаблар ишлаб чиқилди ва бу талабларга риоя қилиш учун намунавий муолажалар келтирилди.

Олтинчидан, Ўзбекистондаги кўп укладли тузилма давлат, хусусий, жамоа ва аралаш укладларнинг узвий яхлитлигидан ташкил топган, улар макроиқтисодий циркуляцияда ўзаро мунтазам бозор алоқаларига киришган ҳолда миллий иқтисодиётни ташкил этишларини инобатга олсак, аудиторлик назоратининг мақсади ва аудитни сегментларга ажратишнинг ўзига хос бўлган ёндошишини яратиш зарур бўлади. Бу борада, бизнинг фикримизча,

аудитнинг умумий мақсади ва вазифалари молиявий ҳисобот бўйича фикр беришдан иборат бўлмоғи ва бу мақсадга эришиш учун молиявий ҳисоботни бир қатор майда элементларга ажратиб олиш керак бўлади. Аудитнинг сегментланиши ва молиявий ҳисоботни элементларга ажратиш учун босқичма-босқич ёндошиш усули ишлаб чиқилди ва методологик жиҳатдан асосланди. Умумий мақсадга эришишда юқоридагилардан келиб чиқиб, ҳар бир элемент учун ҳақиқий маълумот йиғиш жараёнининг тартиби таклиф қилинди.

Иزلанишлар натижасида ички назорат тизимининг самарали ишлаши аудиторлик рискинни пасайтириши мумкинлиги аниқланди. Албатта, бу натижа чет эл аудиторлик фирмалари ва адабиётларининг кенг таҳлил қилиш усули билан ҳам исботланди. Бизнинг фикримизча, асосий масала «бунга қандай эришилади?» деган саволга жавоб топиш ва илмий асослашдан иборат бўлмоғи лозим. Аудиторлик рисқи моделида назорат тизимидан қандай фойдаланишини тушуниш учун ички назорат тизимини амалга оширишнинг асосий принципларини аниқ ажратиб бериш зарур бўлади. Монографияда ички хўжалик назоратининг аҳамияти ва мақсадига мижоз ва аудитор нуқтаи назаридан қаралган. Аудиторлар учун ички хўжалик назорати тизими элементларидан фойдаланиш методологияси ишлаб чиқилди ва объектда ишлаш андозаси талаблари билан уйғунлаштирилди. Берилаётган таклифларга биноан ички хўжалик назорати тизимининг ўзгариши тўртта асосий белгилловчи концепцияга таянади, яъни маъмурият жавобгарлиги; ишонч даражасининг етарлилиги; мавжуд чеклашлар; маълумотни қайта ишлаш усуллари. Илмий ишда бу концепциялар тўла ўрганиб чиқилди ва асосланди. Шуни алоҳида қайд этиб ўтиш керакки, ҳозирги кундаги бухгалтерия ҳисобини ислоҳ қилиш шароитида, яъни бошқарув ҳисоби ва молиявий ҳисоб тизимларини ташкил қилиш, албатта, самарали ҳисоб тизими бўлмоғи лозим, лекин хатоларни аудит орқали қидириб топиш арзонга тушса ҳам компаниялар ўз ички хўжалик назорат тизимларини талаб даражасида бўлишини таъминлашлари керак.

Ҳар қандай иқтисодий механизм, айни мавзудаги ички назорат тизимини механизми ҳам унга маъмурий буйруқбозлик усулисиз фаолият кўрсатиши керак. Бунинг

учун унинг вазифаси ва мақсадлари аниқ белгиланиши зарур бўлади.

Монографияда корхона ички хўжалик назорат тизимининг бозор инфратузилмасини ривожланиб боришида, бошқарув усуллариининг эркинлашуви шароитида мақсади аниқлаштирилган бўлиб, унга эришиш усуллари тизими яратилди.

Бизнинг фикримизча, ички назорат тизими элементлари бу уч категориядан иборат услуб ва муолажаларни ўз ичига олади, булар назорат муҳити, ҳисоб тизими ва назорат муолажаларидир. Монографияда бу категориялар маъмурият томонидан тўла очилиб фойдаланиши ва шу билан бирга назорат мақсадларига эришилганлигини тўла кафолатлаши зарурлиги таъкидланган. Шу билан бирга аудиторни қизиқтирадиган масала бу келтирилган методикалар қай даражада молиявий ҳисоботдаги бузилишлар ва ноаниқликларни олдини олиш ҳамда бартараф этиши мумкинлиги даражаси билан боғлиқ. Монографияда қўлланилган методикаларнинг самаралилигини аниқлаш тартиби ишлаб чиқилди.

«Назорат муҳити» деган тушунчани киритиш зарурлиги тўла асосланди ва бу тушунча таркибига маъмуриятнинг юқори бўғинлари, ташкилотнинг эгалари ва директорларнинг назоратга бўлган муносабатларини акс эттирувчи усул ва муолажалар киритилиши белгиланди. Назорат муҳитини тушуниш ва баҳолаш учун аудитор ўрганиши зарур бўлган элементлар мажмуи таклиф қилинди. Бу элементларнинг асосийларидан бири бўлган ички хўжалик аудити функциялари ва бошқарув тизимидаги ўрни қандай бўлиши илмий жиҳатдан асослаб берилди.

Юқорида келтирилган фикрлар ички хўжалик назорати тизимини методологик асослаш билан бирга унинг асосий қисми бўлган ички хўжалик аудитининг Ўзбекистон Республикасида самарали фаолият кўрсатишини таъминлашда асос бўлади.

Амалиёт натижаларини ўрганиш шуни кўрсатадики, Ўзбекистонда ҳозирги кунда ички аудит самарадорлиги масалалари ва аудиторлик қўмиталарини ташкил қилиш яхши йўлга қўйилмаган. Аудит ўтказиш мақсадида мижознинг ички аудити материалларидан фойдаланиш тўғрисидаги стандартнинг киритилишига қарамай, ташқи

аудиторлар кафолат йўқлиги туфайли ва маълумотларнинг ҳаққоний эмаслиги учун ички аудиторларнинг иш материалларидан кам фойдаланаяптилар. Муаллифнинг фикрича, юқорида таклиф этилган мулоҳазалар ва услубиёт бу муаммога барҳам беришга ва бир қатор аудит самарадорлигини ошириб, унга кетадиган харажатларни пасайтиришга олиб келади. Бундан ташқари шуни хулоса қилиб айтиш мумкинки, назорат муҳити маъмуриятнинг назоратга бўлган муносабатини ҳам акс эттиради, яъни бошқарувнинг юқори бўғини назорат зарур, деб ҳисобламасалар, бу нарса қуйи бўғинларда ўз аксини топади, бошқача қилиб айтганда агар ишчилар юқори эшелон назоратга муносабати пастлигини билсалар, ички назоратнинг мақсадга эришишидан самара бўлмайди.

Аудиторлик қўмиталарини ташкил қилишни ҳозирги кундаги Ўзбекистон Республикасида қимматли қоғозлар бозорининг ривожланиши тақозо этмоқда. Чет мамлакатлардаги аудиторлик қўмиталарининг ташкилий тузилмаларини таҳлил қилиш асосида аудиторлик қўмиталарининг концептуал асослари ишлаб чиқилди ва ташкилий муаммолар бўйича бир қатор таклифлар илмий асосланди. Аудиторлик қўмиталарининг самарали ишлаши уларнинг ташқи ва ички хўжалик аудиторлари билан узвий алоқада иш олиб боришда эканлиги, бундай алоқаларни амалга ошириш қандай жабҳаларда олиб борилиши кераклиги белгиланди ва бу борада вужудга келиши мумкин бўлган муаммолар ўрганилди.

Ички хўжалик аудити вазифаларини ташқи аудит мақсадлари билан боғлиқлиги масалалари юқорида зикр этилган ташкилий муаммолар билан боғлиқ бўлиб, монографияда бу боғланишнинг асосий элементлари ишлаб чиқилди ва тадбиқ қилиш йўллари таклиф қилинди.

Ҳозирги кунда кўпчилик иқтисодий субъектлар турли хилдаги компьютер тизимини қўллашмоқда, шу сабабли илмий ишда оддий ҳамда компьютерлаштирилган бухгалтерияни текшириш методикаси ўртасидаги фарқни аниқлаш, корхоналарнинг компьютер тизимидаги ҳисобни аудит қилиш методи ва аниқ усулини топиш, режалаштириш методикаси таклиф қилинди.

Компьютер тизимини аудит қилиш методикаси, унинг компьютер тизими ишлари самарадорлигини баҳолаш учун

қўлланилиши, ички назоратни такомиллаштириш учун аниқ кўрсатмалар ишлаб чиқилди.

Компьютер қамраб олган тизимни аудитдан ўтказиш режаси яратилди, назорат усуллари ва бевосита компьютер тизимини тестдан ўтказиш усуллари кўрсатиб ўтилди.

Монографияда режалаштиришдаги қуйидаги муаммолар тўла ўрганилди: Маълумотларни пакетли қайта ишлашдаги оддий тизимларда компьютер назорати муолажаларини тестдан ўтказиш; параллел моделлаштириш; назорат маълумотлари усули; мураккаб компьютер тизимида назорат муолажаларини аудиторлик тестдан ўтказиш; ҳақиқий маълумотлардан фойдаланилган назорат усуллари; муомалаларни белгилаш; дарҳол тайёр бўладиган фотосурат; узлуксиз маълумотлардан фойдаланган назорат усуллари ва бошқалар.

Асосий масалалардан бири таваккалчиликни баҳолаш бўлиб, компьютер тизимида бу масаланинг муҳим ҳаракатлари белгилаб берилди.

Аудит иқтисодий таҳлил, молиявий-хўжалик фаолиятининг тафтиши ва суд-бухгалтерия экспертизаси каби фаолият турлари билан узвий боғлиқликда эканлигини инобатга олиб, назорат маслаҳатчи аудиторлик тизимлари (НМАТ) қониқтирадиган асосларни аниқлашда юқоридаги фаолият турлари предмети ва таклиф қилинаётган тизим ўртасидаги боғлиқлик таҳлил қилинди.

Шундай қилиб, аудит фаолиятининг бу тури ва келтирилган йўналишлар нафақат бевосита боғлиқ, балки уларнинг фарқлари ҳам мавжуд. Илмий ишда бу фарқлар тўла ўрганилиб, аудит, иқтисодий таҳлил, тафтиш ва суд-бухгалтерия экспертизасида умумий соҳаларнинг мавжудлиги барча кўрсатиб ўтилган тавсифларга эга бўлган назорат маслаҳатчи аудиторлик тизимларини (НМАТ) ташкил қилишни талаб қилади.

Монографияда НМАТни ташкил қилишнинг стратегияси белгилаб берилди ва қандай вазифалар олдига қўйилиши аниқланди. Буларни ечишга мўлжалланган НМАТнинг таъминловчи қисми, яъни ахборот ва дастурий таъминот умумлаштирилиб, бу янгича ёндошиш кўрсатилади.

Шуни алоҳида қайд этиб ўтиш мақсадга мувофиқки, НМАТни ташкил қилишда иккита стратегия мавжудлиги асосланди ва уларни танлашнинг мезонлари ишлаб чиқилди.

НМАТнинг маслаҳат берувчи қисмини ахборот ва дастурлар билан таъминоти назорат қилувчи қисм билан солиштирилганда уларни ўзга принциплар асосида тузилиши кераклиги аниқланди. Бунинг учун линияли дастурлаштириш усули ишлаб чиқилди ва таклиф қилинди, яъни оператив ва маълумотли ахборотлар манбаи иккита дастурий модулга хизмат қилиши белгиланди, улар:

- мантиқий баҳолаш модули;
- комплекс баҳолаш модулларидир.

Келтирилган модулларнинг зарурлиги, аҳамияти, вазифаси ва танлаш методикаси илмий жиҳатдан асосланди.

Иқтисодий таҳлил ва тафтиш мақсадларини кўзлагани каби, НМАТ ҳам бир томондан назорат қилиш, иккинчи томондан эса маслаҳат бериш учун мўлжалланган бўлиб, унинг умумтизим қисмини яратиш учун асосий тамойиллар белгилаб берилди.

Монографияда операцион аудит хўжалик тизимига тегишли бир функциянинг шарҳи сифатида характерланади, унинг самарадорлиги ва унумдорлигини баҳолаш услубиёти, шу жумладан илк бор молиявий ҳисобот аудити ва операцион аудит ўртасидаги фарқ ҳамда ўхшашлик томонлари Ўзбекистон иқтисодининг кўп укладлилиқ шароитида илмий жиҳатдан таҳлил қилинди.

Операцион аудит талқинига турли олимлар томонидан қарашлар умумлаштирилди, яъни «операцион аудит» жумласи ўрнига «бошқарув аудити» ёки «хўжалик фаолияти аудити» деган терминни қўллаш мақсадга мувофиқ деган фикрлар таҳлил қилинди ва «операцион аудит» жумласи хўжалик фаолияти тизимини унинг самарадорлиги ва унумдорлиги нуқтаи назаридан тўла ўрганилди, деган фикрга келинди.

Операцион аудитнинг кўринишлари, ички назорат тизими билан алоқаси, кимлар томонидан амалга оширилиши, бошқичлари каби масалаларни кўриш билан бирга уларнинг туб моҳиятида ётувчи меҳнат унумдорлиги кўрсаткичи устида изланиш олиб бориш зарурлигидан келиб чиқиб, бу кўрсаткични аниқлашда зарур бўладиган методикалар ўрганилди ва аудит нуқтаи назаридан талқин қилинди. Бошқарув самарадорлигига таъсир этадиган омиллар жонли ва жонсиз меҳнат унумдорлигининг бирликдаги алоқаси сифатида таҳлилдан ўтказилди.

Меҳнат унумдорлигини баҳолашдан аввал, юқоридаги изланишлардан келиб чиқиб, бошланғич маълумотларни олиш механизми унинг ишончли бўлиш нуқтаи назаридан такомиллаштирилган ҳолда таклиф қилинди, яъни тез ўзгарувчан технологик ўлчаш шароитида меҳнат унумдорлигини ҳисоблашни ўрганиш ва тартиб шкаласида баҳолаш тўғри бошқарув қарорлари қабул қилиш имконини беради.

Меҳнат унумдорлиги - кенг иқтисодий маънодаги тушунча бўлиб, илмий ишда операцион аудит нуқтаи назаридан унинг янги қирраларини очиб беришга ҳаракат қилинди, яъни унинг амалий аҳамияти бошқарув самарадорлигини оширишга қаратилиши нуқтаи назаридан ёндошилди. Асосий илмий изланиш нафақат маҳсулот яратувчи ишчининг, балки бошқарув ходимларининг ҳам меҳнат унумдорлигини ҳисоблаб баҳо беришга йўналтирилди. Меҳнат унумдорлиги аниқлаб, баҳо берилиши керак бўлган ходимлар қаторига инженер-техниклар, бошқарув аппарати ва илмий текшириш бўғини ходимлари киритилиб, уларни шартли равишда «оқ ёқалар» деб белгиланди.

Монографияда корхона миқёсида «оқ ёқалар» меҳнат унумдорлигини ҳисоблаб топиш сабаблари келтирилди, амалга ошириш дастури таклиф қилинди ва йўналиши белгиланди. Янги техника ва аудиторлик фирмалари мутахассислари малакасининг ошиши корхоналар даражасини аниқлашга «оқ ёқалар» унумдорлигини ҳисобга олувчи кўп омилли моделларнинг киришини тақозо этмоқдаки, ишда бундай моделдан фойдаланиш операцион аудит талабидан келиб чиқиб ўрганилди.

Моддий бойликлар яратиш соҳаларида «оқ ёқалар» меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш муаммолари билан бирга, хизмат кўрсатиш соҳалари ходимлари унумдорлигини аниқлаш долзарблигини ҳисобга олиб, бу муаммога алоҳида эътибор берилди. Умуман аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаб топиш бошқа хизмат кўрсатиш соҳаларидаги «оқ ёқалар»нинг меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш усули билан аксарият мос тушиши бу муаммони ўрганишни тақозо этади. Аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаб топишнинг Ўзбекистон иқтисодидаги зарурлигининг сабаблари ўрганилди ва ҳал қилиш йўллари таклиф этилди. Аудиторлик фирмаларида меҳнат унумдорлигини баҳолаш

методикаси таклиф қилинди ва асосланди. Аудиторлик фирмалари учун илмий жиҳатдан асосланган меҳнат унумдорлигини ошириш дастури ишлаб чиқилди. Яхши ҳисоблаш тизими энг аввалги ўринга самарани қўйишини инобатга олиб, аудиторлик фирмалари учун меҳнат унумдорлигини ўлчаш чоралари тизимининг конструкцияси яратилди.

Сонлар ва рақамлар ёрдамида маълум бир кўрсаткични статистик йўл билан ҳисоблаб топишга альтернатив равишда техник номинал гуруҳлар ташкил этиш ва ностандарт вазифаларни жамoa ёрдамида ҳал қилиш таклиф этилди. Гуруҳдаги ҳар бир шахс қарор қабул қилишда индивидуал фикрга эга бўлиши зарурлиги ўқтирилди.

Бозор иқтисодий шароитида аудиторлар меҳнат унумдорлигини ҳисоблаш рақобат кучли бўлганлиги туфайли муҳим роль ўйнайди ва келтирилган таклифлар ўринли бўлади, деб ҳисоблаймиз.

Халқаро иқтисодий алоқаларда муваффақиятли иштирок этиш учун жаҳоннинг юксак талабларига жавоб берадиган ҳисоб ва ҳисобот тизими шакллантирилиши зарур, чунки ҳар қандай иқтисодий алоқани самарали амалга ошириш замирида иштирокчиларнинг молиявий-ҳўжалик фаолияти билан танишишлари туради. Албатта, бу танишиш корxonалар молиявий ҳисоботларини ўқиш орқали амалга ошиб, иштирокчилар бу ҳисоботларнинг ҳаққонийлиги ва тўғри тузилганлигига ишонч ҳосил қилишлари керак бўлади. Бу каби ишонч мезонига ҳисоботнинг аудиторлик назоратидан ўтганлиги ва қандай хулосаланишига қараб эришилади. Бундай аудитнинг асосий қисмларидан бири муомалаларининг аудитидир.

Монографияда валюта кассаларини назоратдан ўтказиш учун зарур бўлган тест саволлари ишлаб чиқилди ва кассадаги муомалаларни тўла текширишдан ўтказиш учун зарур иш жадвали тавсия этилди.

Валюта маблағлари киримини таққослаш ва ўз вақтида тўғри акс этирилишини, курс бўйича фарқни текшириш учун махсус иш жадваллари ишлаб чиқилди.

Қайси ҳолатларда қандай тестлар ўтказиш кераклигини билган ҳолда аудитор кассадаги пул маблағларининг йўналиши муаммоларини текшириш бўйича аудиторлик дастурларини тузиши зарур бўлади. Бу дастур беш қисмдан

иборат ҳолда таклиф этилди ва унинг асосида валюта счётлари бўйича аудиторлик назорати дастури алоҳида ишлаб чиқилди

Валюта операциялари жараёнининг аниқ ифода қилиниши устидан ўтказиладиган текшириш валюта конвертациясининг эркинлашуви, жорий операциялар бўйича эркин конвертациянинг чекловлари, капиталлар ҳаракати бўйича чекловлар каби муаммоларни ечишда зарурдир.

Валюта назоратининг асосий йўналишлари белгиланди ва бу назоратни амалга ошириш валюта назорати органлари ҳамда агентлари томонидан амалга оширилиши қайд этилди, лекин назоратнинг бозор инфратузилмасидан келиб чиқиб амалга ошириладиган шакли бу аудитдир.

Халқаро иқтисодий шартномалар иштирокчилари учун юзага келадиган таваккалчиликлардан бири бу валюта таваккалчилиги бўлиб, унинг асосий омиллари ўрганиб чиқилди. Бизнинг фикримизча, бухгалтерия таваккалчилиги асосий омиллардан ҳисобланиб, унинг юзага келиши сабаблари белгиланди ва илмий изланишлар натижаси аудиторга бу масалалар юзасидан амалга оширилаётган ишлар кўлами ва бажарилиш даражасини аниқлашга ёрдам беради.

Ташқи иқтисодий алоқаларни тартибга солишда ва иқтисодни барқарорлаштириш учун экспорт муомалалари аудитининг ўрни муҳимдир. Шу сабабли бу муаммога салмоқли ўрин ажратилди, яъни экспорт контрактини тузиш ва контракт бўйича тушумни назорат қилиш масалаларини самарали ўтказиш йўллари таклиф этилди.

Экспортёр корхона сертификат, квотасиз экспортга жўнатиш мумкин бўлмаган муҳим ва стратегик ашёлар рўйхатига кирган товарлар учун лицензиялаштирилиш тартиби ўрганилиб, бу тизимда аудитни ташкил қилиш ва ўтказиш усуллари белгиланди. Аудитор контракт шартларида кўзда тутилган харидор ёки сотувчининг ўзгариши, нархлар, етказиб бериш муддатлари, тўлов турларининг ўзгариши каби шартларга алоҳида эътибор бериши кераклиги аниқланди.

Юқорида қайд этиб ўтганимиздек, ички назорат тизими ҳолатини аниқлаш ташқи аудит учун йирик дастак ҳисобланади, шу сабабли илмий изланишнинг кейинги экспорт муомалалари бўйича ички назорат тизими ҳолатини

аниқлаш учун тестлар ўтказиш вазифасига қаратилди. Бу борада муаллиф томонидан VI блокдан иборат бўлган назорат тестлари таклиф қилинди, уларнинг умумий сони 12 саволдан иборат. Ҳар бир савол бўйича амалий текшириш йўллари тўла таҳлил қилинди ва экспорт операциялари бўйича дастур ишлаб чиқилди. Дастурда амалга ошириладиган тадбирлар рўйхати ва маълумот манбалари кўрсатиб берилди, амалга ошириладиган жараёнлар тўла акс эттирилди. Ўзбекистон Республикасининг стратегик йўналиши бўлган экспорт муомалаларининг амалга оширилиши бир қатор масалаларни ўрганиб чиқишни тақозо этмоқда, булардан бири валюта таваккалчилигидан суғурталашдир. Республикада валюта таваккалчилигидан суғурталаш ваколатли банклар, молия-кредит муассасалари, суғурта ташкилотлари томонидан амалга оширилади. Олиб борилган тадқиқотлар бир қатор валюта таваккалчилигидан суғурталашнинг икки усулини ўрганишга қаратилди. Валюта таваккалчилигини олдини олишнинг ҳозирги кундаги прогрессив усулларида бири валюта опционларидан фойдаланишдир. Таҳлиллар ишни кўрсатадики, аудит жараёнида эътибор қаратилиши зарур бўлган ҳолат шундан иборатки, агарда тушумлар қанча ва қачон келиб тушиши аниқ бўлса, форвард битимларидан фойдаланиш кераклиги ва акс ҳолда опционлардан фойдаланиш кераклигидир.

Лекин опцион форвард шартномаларига қараганда қимматроқ молиявий инструмент ҳисоблансада, Ўзбекистон шароитида улардан фойдаланиш ҳозирги валюта бозори нобарқарор бўлган ҳолатларда мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз.

Экспорт бўйича валюта тушуми ва молиявий натижа кўп жиҳатдан устама харажатларга ҳам боғлиқдир. Шунинг учун алоҳида сўмларда ва чет эл валютасида таҳлил ўтказилди. Мутлоқ ва нисбий ўзгаришлар таҳлили аудиторга қайси модда бўйича муҳим ўзгаришлар бўлишини аниқлашга имкон беради.

Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига биноан экспорт муомалаларини амалга оширишда бир қатор имтиёзлар берилган бўлиб, уларнинг табиати тўла ўрганиб чиқилди ва бу борада ташқи аудитор эътибор бериши керак бўлган ҳолатлар белгиланиб, уларнинг даражалари монографияда батафсил баён этилди. Албатта, имтиёзлардан ноқонуний

фойдаланиш асосланмаган тарзда фойдани кўпайтиради, аммо нисбий равишда фойдадан солиқлар имтиёздан олинган фойдани қопламайди ва оқибатда давлатга зарар етказилади.

Аудитор хорижий харидор ва буюртмачилар билан ҳисоб-китоблар шаклини, тўлов муддатини, экспорт бўйича кредит ва кредит тўловлари ставкалари ўрганиш ҳамда экспортга жўнатилган товарлар бўйича дебиторлик қарзларини таҳлил қилиши кераклиги қайд этилиб, буларни амалга ошириш йўллари кўрсатилди. Энг самарали ҳисоб-китоб усуллари билан бири векселлар билан ҳисоблашишлар эканлиги исботланди ва дебиторлик қарзи мавжуд бўлишига қарамай, бу ҳисоб-китоб усулида қўшимча даромад олиш мумкинлиги кўрсатилди.

Хулоса шуки, Ўзбекистон Республикасида экспорт муомалаларини амалга оширишда сифатли аудиторлик назоратини ташкил қилиш ва уни жаҳон стандартлари даражасига олиб чиқиш зарур. Монографияда берилган таклифлар валюта хавф-хатарини ҳисобга олиш, ички назорат тестларини ишлаб чиқиш, экспорт муомилалари аудити дастурини яратиш ва самарали ҳисоб шакллари қўллашнинг методологик жиҳатдан асосланган йўларини очиб бериди.

Монографиядаги асосий мақсадлардан бири импорт товарлари бўйича назоратнинг заиф ва кучли томонларини аниқлашдан иборат бўлиб, бунга эришиш учун назорат тестлари ишлаб чиқилди. Тестлар VII йирик блокдан иборат бўлиб, 15 саволни ўз ичига олади. Бу саволларни ишлаб чиқиш жаҳон стандартлари талаблари асосида амалга оширилди ва ҳар бир савол юзасидан назорат муолажалари таклиф қилиниб, улар асосида импорт муомалаларини текшириш учун аудит дастури яратилди.

Келтирилган дастурдаги асосий қисмлардан бири бож қийматини аниқлашнинг тўғрилигини текширишдан иборат, негаки бож қийматининг тўғрилиги божхона органлари томонидан фақатгина қисман аниқланиши мумкин. Бу масала борасида тўғри қарор қабул қилиш учун эса ҳужжатларни аудит жараёнидан ўтказиш зарур бўлади. Фақатгина аудит услубларини қўллаган ҳолдагина самарали ва оқилона натижага эришиш мумкин.

Юқоридагилардан келиб чиқиб, бож қиймати аудити мавзуси бўйича умумий дастур ишлаб чиқилди. Дастурга

асосан ҳар бир қисм бўйича текшириш ўтказиш кўзда тутилган. Асосий ва махсус усуллар аудит ўтказиш методологияси билан тўлдирилди.

Импорт муомалалари аудитини ташкил қилишнинг методологик асосларини яратишда синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларини таққослаш орқали бир қатор иш жадвалларидан фойдаланиш зарур бўлади, бундан ташқари харажатларнинг белгиланиши, бож қийматининг аниқланиши усулларининг қўлланилишида аудит услубларидан фойдаланиш зарурлиги илмий жиҳатдан асосланди.

Шуни алоҳида қайд этиш керакки, «Аудит иқтисоди» тушунчаси Ўзбекистонда бухгалтерия ҳисоби, аудит ва таҳлил йўналиши бўйича илмий изланишлар олиб бораётган олимлар орасида мунозара туғдириши мумкин. Бунга сабаб Ўзбекистонда иқтисодий билимларни соҳаларга ажратиб йўналтирилишидир. Аммо ҳар қандай иқтисодий йўналишнинг у молия, банк, кредит, аудит, бухгалтерия ҳисоби бўлишидан қатъий назар иқтисодий асослари мавжуд. Бундан ташқари ҳар қандай йўналиш иқтисодий самара бериш нуқтаи назаридан ҳам ўрганилмоғи лозим.

Муаллиф монография юзасидан билдирилган фикр ва мулоҳазаларни, таклифларни миннатдорчилик билан қабул қилади.

ҲОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ

I. Ўзбекистон Республикаси Президентининг асарлари

1. Каримов И.А. «Ўзбекистоннинг ўз истиқлол ва тараққиёт йўли». Т.: «Ўзбекистон». 1992, 71-бет.
2. Каримов И.А. «Ўзбекистон: миллий истиқлол, иқтисод, сиёсат, мафкура» Т.: «Ўзбекистон» 1993, 264-бет.
3. Каримов И.А. «Иқтисодий ислоҳот. Масъулиятли босқич». Т.: «Ўзбекистон» 1994.
4. Каримов И.А. «Йўлимиз мустақил давлатчилик ва тараққиёт йўли». Т.: «Ўзбекистон» 1994.
5. Каримов И.А. «Ўзбекистон иқтисодий ислоҳотларни чуқурлаштириш йўлида». Т.: «Ўзбекистон» 1995, 272- бет.
6. Каримов И.А. «Биздан озод ва обод ватан қолсин» Т.: «Ўзбекистон» 1996.
7. Каримов И.А. «Ўзбекистон ХХI аср бўсағасида: Хавфсизликка таҳдид, барқарорлик шартлари ва тараққиёт кафолатлари». Т.: «Ўзбекистон» 1997, 328- бет.
8. Каримов И.А. «Янгича фикрлаш ва ишлаш давр талаби» Т.: «Ўзбекистон» 1997.
9. Каримов И.А. «Ўзбекистон буюк келажак сари». Т.: «Ўзбекистон» 1998, 682-бет.
10. Каримов И.А. Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг иккинчи чақириқ биринчи сессиясидаги маъруза. 2000 йил, 23 январь.
11. Каримов И.А. «Ватан равнақи учун ҳар биримиз маъсулмиз» Т.: «Ўзбекистон» 2001, 432- бет.
12. Каримов И.А. «Қамолот ёшларимизнинг чинакам суянчи ва таянчи бўлсин» Т.: «Ўзбекистон» 2001, 48- бет.
13. «Ислоҳотлар стратегияси – мамлакатимиз иқтисодий салоҳиятини юксалтиришдир». Президент И.Каримовнинг 2002 йилда мамлакатни ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2003 йилда иқтисодий ислоҳотларни чуқурлаштиришнинг асосий йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамаси мажлисидаги маърузаси. //Халқ сўзи, 2003 йил 18 февраль.
14. «Эришган марраларимизни мустаҳкамлаб, ислоҳотлар йўлидан изчил бориш – асосий вазифамиз» /Президент И.Каримовнинг 2003 йилда мамлакатни ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари, иқтисодий ислоҳотларнинг боришини баҳолаш ва 2004 йилда иқтисодий ислоҳотларни янада эркинлаштиришнинг асосий йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамаси мажлисидаги маърузаси// Халқ сўзи, 2004 йил 10 февраль.

II. Қонунлар, қарорлар ва йўриқномалар.

15. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси. Т.: «Ўзбекистон», 2002.
16. Ўзбекистон Республикасининг «Мулкчилик тўғрисида»ги қонуни. Т.: «Ўзбекистон» 1992.
17. Ўзбекистон Республикасининг «Корхоналар тўғрисида»ги қонуни. Т.: «Ўзбекистон» 1992.
18. Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуни. Т.: «Ўзбекистон» 1996. Ўзбекистон Республикасининг «Қимматли қозғалар бозорининг фаолият кўрсатиш механизми тўғрисида»ги қонуни. Т.: «Ўзбекистон» 1996.
19. Ўзбекистон Республикасининг «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги қонуни. Т.: «Ўзбекистон» 1996.
20. Ўзбекистон Республикасининг «Давлат солиқ хизмати тўғрисида»ги қонуни. Т.: «Ўзбекистон» 1997.
21. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуни. Т.: «Ўзбекистон» 2000.
22. Ўзбекистон Республикасининг «Маъмурий жавобгарлик тўғрисида»ги Кодекси. 1994 йил 22 сентябрдаги Ўзбекистон Республикаси қонуни билан тасдиқланган.
23. Ўзбекистон Республикасининг Жиноят кодекси. 1997 йил 24 апрелдаги Ўзбекистон Республикаси қонуни билан тасдиқланган.
24. Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодекси. 1997 йил 24 апрелдаги Ўзбекистон Республикаси қонуни билан тасдиқланган.
25. Ўзбекистон Республикасининг Божхона кодекси. Т.: ДСҚ, 1996.
26. Ўзбекистон Республикасининг 1997 йил 29 августдаги «Давлат божхона хизмати тўғрисида»ги қарори.// Халқ сўзи, 1997 йил. 18 сентябрь.
27. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1994 йил 18 мартдаги «Ўзбекистон Республикасининг солиқ ва божхона қонун ҳужжатларига риоя этилиши устидан назоратни кучайтириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги ПФ-795-сон Фармони
28. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1994 йил 20 апрелдаги «Экспорт операциялари бўйича валюта назоратини таъминлаш чора-тадбирлари тўғрисида»ги ПФ-837-сон Фармони.
29. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1996 йил 8 августдаги «Текширишларни тартибга солиш ва назорат қилувчи органлар фаолиятини мувофиқлаштиришни такомиллаштириш тўғрисида»ги ПФ-1503-сон Фармони.
30. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1996 йил 9 августдаги «Бюджетлар билан ҳисоб-китоблар учун хўжалик юритувчи субъектларнинг масъулиятини ошириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги ПФ-1504-сон Фармони.

31. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1997 йил 5 февралдаги «Хўжалик судларининг қарорлари ижросини таъминлашга оид чора-тадбирлари тўғрисида»ги Фармони.
32. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 26 декабрдаги «Ўзбекистон Республикасининг 2001 йилдаги асосий макроиқтисодий кўрсаткичлари ва Давлат бюджетининг прогнози тўғрисида»ги 500-сон қарори.
33. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2001 йил 22 августдаги «Тадбиркорлик субъектларини давлат рўйхатидан ўтказиш ва ҳисобга қўйиш тизимини такомиллаштириш тўғрисида»ги 347-сон қарори.
34. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2001 йил 25 октябрдаги «Ички валюта бозорига алмашув курсларини бир хиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги 422-сон қарори
35. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2001 йил 25 октябрдаги «Республика иқтисодиётининг устувор тармоқларини давлат томонидан қўллаб-қувватлаш чора-тадбирлари тўғрисида»ги 423-сон қарори
36. Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари.- ЎЗР МВ, Тошкент, «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси», 2001.
37. «2003 йил 1 январдан бошлаб юридик ва жисмоний шахсларни солиқ солиш тартибига киритилган ўзгартиришлар тўғрисидаги тўплам» -ЎЗРес.ДСҚ, 2003.
38. Ўзбекистон Республикаси миллий аудит стандартлари. - ЎЗР МВ, Тошкент, «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси», 2004.

III. Махсус адабиётлар

39. Абдукаримов И.Т. «Молиявий ҳисоботни қандай ўқиш ва таҳлил қилиш керак». - Тошкент, «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси», 1998. 190 бет.
40. Абдуллаев Ё.А. «Бозор иқтисодиёти асослари». - Тошкент, «Меҳнат», 1997. 220 бет.
41. Абдуллаев Ё.А., Яҳёев Қ.А. «Солиқ: 100 савол ва жавоб». - Тошкент, «Меҳнат», 1997. 150 бет.
42. Абдуллаева Ш.З. «Банк иши». - Тошкент, «ТМИ», 2000. 160 бет.
43. Адамс Р. «Аудит». - Москва, «Инфра-М», 1997. 480 с.
44. Аксененко А.Ф., Бабижанов М.С. «Учет расходов по местам формирования затрат и сферам ответственности на предприятиях в условиях рыночной экономики». - Москва. «Знание», 1991. 310 с.
45. Алимов Х.Р. «Ўзбекистон Республикасининг маъмурий ҳуқуқи».- Тошкент, «ИИВ академияси», 1995. 300 бет.
46. Алборов Р.А. «Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК»,- Москва, «ЮНИТИ», 2000. 430 с.
47. Андерсон Г., Нидлз Б., Колдуэлл Ж. «Принципы бухгалтерского учета». - Москва, «Финансы и статистика», 1996. 400 с.

- 48.Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. «Аудит».- Москва, «Финансы и статистика», 1995. 560 с.
- 49.Байқунусов Б.Т., Тўлаходжаева М.М. «Методическое пособие о порядке проведения аудиторских проверок финансово-хозяйственной деятельности». - Ташкент, МФ РУз, 1997. 120 с.
- 50.Баканов М.И., Шеремет А.Д. «Теория экономического анализа».- Москва, «Финансы и статистика», 1995. 340 с.
- 51.Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. «Учетная политика предприятия». - Москва, «Бухгалтерский учет», 1994. 140 с.
- 52.Барышников Н.Н. «Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение».- Москва, «Филинь Рилант», 2000. 448 с.
- 53.Белобжецкий И.А. «Бухгалтерский учет и внутренний аудит». - Москва, «Финансы и статистика», 1994. 350 с.
- 54.Белуха Н.Т. «Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства». - Москва, «Финансы и статистика», 1992. 320 с.
- 55.Бернстайн Л.А. «Анализ финансовой отчетности». - Москва, «Финансы и статистика», 1996. 390 с.
- 56.Белый И. Н. «Ревизия и контроль в АПК». - Минск, «Урожай», 1998. 320 с.
- 57.Бутаков Д.Д. «Основы мирового Налогового кодекса». - Москва, «Финансы и статистика», 1996. 240 с.
- 58.Бутиков И.Л. «Қимматли қозғалар бозори». - Тошкент, «Консаудитинформ», 2001. 420 бет.
- 59.Васильева Г.В. «Законодательство об административных правонарушениях». - Москва, «Знание», 1989. 128 с.
- 60.Воҳидов С.В. «Халқ ҳўжалигининг турли тармоқларида бухгалтерия ҳисобининг хўсўсиятлари». - Тошкент, «Меҳнат», 1993. 160 бет.
- 61.Воҳобов А., Иброҳимов А. Молиявий таҳлил -Т.: Шарқ, 2002. 180 бет.
- 62.Гаврилов Р.В. «Производительность труда: показатели планирования и методы измерения». - Москва. «Экономика», 1985. 118 с.
- 63.Гадоев Э.Ф., Югай А.П. «Бухгалтерский учет в вопросах и ответах».- Ташкент, «Мир экономики и право», 1996. 160 с.
- 64.Гасанов М., Соколов Е. «Меҳнат шартномаси (контракт)». 3-жилд. - Тошкент, «Иқтисодийёт ва ҳўқўқ дўнеси», 1998.
- 65.Гатаулин Ш.К., Ли А.А., Стасько В.Н., Хван Л.Б. «Солиқлар ва солиқлар тортиш». - Тошкент, ЎзР ДСҚ, 1996. 310 бет.
- 66.Глухарев Л.И. «Европейское сообщество в поисках новой стратегии».- Москва, «Международные отношения», 2000. 320 с.
- 67.Григори Мэнкью «Макроэкономика». - «МГУ», 1994. 736 с.
- 68.Гришин В.Д. «Акционерные общества: Финансы, коммерция, учет, ревизия». - Москва, «Мир», 1991. 280 с.
- 69.Гутцайт Е.М. «Правила (стандарты) аудиторской деятельности».- Москва, «Юрайт М», 2000. 340 с.
- 70.Данилевский Ю.А. и др. «Аудит».- Москва, «ЮНИТИ», 2000. 544 с.

71. Данилевский Ю.А. «Аудит: Вопросы и ответы». - Москва, «Бухгалтерский учёт», 1993. 170 с.
72. Данилевский Ю.А. «Аудит: организация и методика проведения».- Москва, «Бухгалтерский учет», 1992. 120 с.
73. Дерх Стоун, Клоуд Хитчинг. «Бухгалтерский учет и финансовый анализ». - Санкт-Петербург, «ЮНИТИ», 1994. 350 с.
74. Додж Р. «Краткий руководства по стандартам и нормам аудита».- Москва, «Финансы и статистика», «ЮНИТИ», 1992. 190 с.
75. Друри. «Введение в управленческий и производственный учет». - Москва, «ЮНИТИ», 1994. 783 с.
76. Дж. К. Ван Хорн. «Основы управления финансами». - Москва, «Финансы и статистика», 2000. 800 с.
77. Джек К. Роберстон. «Аудит», Москва, 1993. 496 с.
78. Джумамуратов Ж.Я. «Применение специальных экономических познаний на предварительном следствии». -Ташкент, «Узбекистан», 1991. 175 с.
79. Зубов В.М. «Как измеряется производительность труда в США».- Москва, «Финансы и статистика», 1990. 144 с.
80. Иброхимов А.Т. «Молиявий таҳлил». - Тошкент, «Меҳнат», 1995. 150 бет.
81. Иброхимов А. «Ижара ва кичик корхоналарда бухгалтерия ҳисоби ҳамда иқтисодий назоратни ташкил қилиш». - Тошкент, «Меҳнат», 1992. 150 бет.
82. Иброхимов А., Каримов А. «Қўшма корхоналарда бухгалтерия ҳисоби».- Тошкент, «Узбекистон», 1994. 160 бет.
83. Иброхимов А., Каримов А. «Хориж сармоляри бухгалтерия ҳисоби».- Тошкент, «Узбекистон», 1999. 160 бет.
84. Иткин Ю.М., Сотиволдиев А.С. «Бухгалтерский учет в условиях рыночной экономики Узбекистана». - Тошкент, «АБА РУз», 1997. 210 с.
85. Иткин Ю.М. «Организация финансового контроля в переходный период к рыночной экономике». - Москва, «Финансы и статистика», 1991. 200 с.
86. Иткин Ю.М. «Проблемы становления аудита».- Москва, «Финансы и статистика», 1992. 230 с.
87. Иткин Ю. М., Тулаходжаева М. М. «Контроль и ревизия в нефтеснабжении». - Тошкент, «Ўқитувчи», 1992. 220 с.
88. Каримов А., Исломов Ф., Авлоқулов А. Бухгалтерия ҳисоби. -Т.: «Шарқ» НМАК, 2004. 592 бет.
89. Карпова Г.П. «Управленческий учёт». - Москва, «ЮНИТИ», 2002. 350 с.
90. Качалин В.В. «Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами СААР». - Москва, «Дело», 2000. 400 с.
91. Кэмпбелл Р. Макконнелл., Стенли Л. Брю. «Экономикс». - Москва, «Республика», 1-2 том, 1993. 399с, 400 с.
92. Ковалев В.В., Волкова О.Н. «Анализ хозяйственной деятельности предприятия». - Москва, «Прспект», 2001. 424 с.

93. Козлова Е.Т., Галанина Е.Н. «Бухгалтер и налоговый инспектор. Проблемы и решения». - Москва. «Финансы и статистика», 1993. 230 с.
94. Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учёт». - Москва, «Инфра - М», 2001. 640 с.
95. Краюхин Р.А., Гурорье А.Д., Икромов М.А., Кускова Т.А. «Малые предприятия в условиях рынка». - Ташкент, «Узбекистан», 1992. 210 с.
96. Клас Эклунд. «Эффективная экономика. Шведская модель». - Москва, «Экономика», 1991. 340 с.
97. Ламькин И.А., Малышкин А.И. «Учёт производства в агропромышленных формированиях». - Москва, «Агропромиздат», 1987. 320 с.
98. Леонтьев В. «Экономическое эссе. Теория, исследования: факты и политика». - Москва, «Политиздат», 1990. 350 с.
99. Левин В.С. «Контроль издержек производства в условиях нормативного учёта», - Москва, «Финансы и статистика», 1990. 210 с.
100. Лутц Крушвиц. «Инвестиционные расчеты». - Москва, Санкт-Петербург, Харьков, Минск, «Питер», 2001. 432 с.
101. Линнакс Э.А. «Финансовые учёт акционерного общества в США». - Москва, «Финансы и статистика», 1991. 350 с.
102. Любшин Н.П., и др. «Анализ финансово-экономической деятельности предприятия». - Москва, «Инфра - М», 2001. 471 с.
103. Маликов Т.С. «Молиявий қарор қабул қилиш асослари». - Тошкент, «Шарқ», 1996. 140 бет.
104. Майэр Э. «Контроллинг как система мышления и управления». - Москва, «Финансы и статистика», 1993. 190 с.
105. Макарьева В.И. «Учёт в условиях рынка». - Москва, «Финансы и статистика», 1991. 210 с.
106. Монтгомери Р. «Аудит». - Москва, «Инфра-М», 1998. 380 с.
107. Мирзаковский Е.А., и др. «Новые объекты бухгалтерского учета: акции, облигации, векселя». - Москва, «Финансы и статистика», 1993. 210 с.
108. Нидлз Б.И., и др. «Принципы бухгалтерского учета». - Москва, «Финансы и статистика», 1997. 360 с.
109. Новодворский В.Д., и др. «Бухгалтерская отчетность: составление и анализ». - Москва, «Бухгалтерский учет», 1994. 310 с.
110. Ночевикина Л.П. «Структурная перестройка экономики ведущих капиталистических стран // Экономическое положение капиталистических и развивающихся стран». - Москва, «Правда», 1985. 30 с.
111. Ососков В.В. «Бухгалтерлар, аудиторлар, менеджерлар, молиячилар, иқтисодчилар учун маслаҳатчи». - Тошкент, «Меҳнат», 1995. 60 б.
112. Остонақулов М. «Бухгалтерия ҳисоби назарияси». - Тошкент, «Ўзбекистон», 1993. 220 бет.

113. Павлова Е.С. «Применение судьей мер административного взыскания». - Москва, «Юридическая литература», 1997. 80 с.
114. Палий В.Ф. «Международные стандарты по бухгалтерскому учету».- Москва, «Финансы и статистика», 1990. 210 с.
115. Пардаев М.Қ. «Иқтисодий таҳлил назарияси». - Самарқанд, «Зарафшон», 2001. 272 бет.
116. Пардаев М.Қ. «Бозор иқтисодиёти шароитида корхоналарда фойда ва рентабеллик таҳлили». - Самарқанд, «СКИ», 1996. 50 бет.
117. Пардаев М.Қ., Мухаммадиев М.Д. «Корхона молиявий барқарорлигини ифодаловчи кўрсаткичлар таҳлили». - Самарқанд, «СКИ», 2000. 52 бет.
118. Подольский В.И. «Аудит». - Москва, «ЮНИТИ», 2001.
119. Пушкарь М.С. «Бухгалтерский учет в системе управления». - Москва, «Финансы и статистика», 1991. 210 с.
120. Раҳмонқулов. Ҳ. ва бошқалар. «Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексига шарҳлар». - Тошкент, «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси», 1999. 110 бет.
121. Ризакулов А. «Қишлоқ хўжалиги тизимидаги турли мулкчиликка асосланган, корхоналар, ташкилотлар ва муассасаларнинг молиявий хўжалик фаолиятини тафтиш қилиш тўғрисида услубий қўлланма».- Тошкент, «ДИТАФ», 1995. 166 бет.
122. Ризакулов А. «Фермер хўжаликлариди бухгалтерия ҳисоби».- Тошкент, «Қатортол-Қамолот», 1998. 130 бет.
123. Санаев Н.С. «Аудит ва тафтиш». - Тошкент, «ФАН», 1997. 140 бет.
124. Санаев Н.С., Нарзиев Р. «Аудиторлик фаолияти бўйича меъёрий ҳужжатлар ва уларга шарҳлари билан ўқув қўлланма». - Самарқанд, «СҚХИ», 2001. 65 бет.
125. Сотиволдиев А.С. «Қишлоқ хўжалигида бухгалтерия ҳисоби».- Тошкент, «Меҳнат», 1991. 310 бет.
126. Тулаходжаева М.М. «Аудит финансового состояния предприятия».- Тошкент, «Мир экономики и права», 1996. 160 с.
127. Тулаходжаева М.М. «Справочник аудитора». - Ташкент, «АБА», 1997. 150с.
128. Тулаходжаева М.М. «Ўзбекистон Республикаси Молиявий назорат тизими».- Тошкент, «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси» , 1998. 170 бет.
129. Ткач В.И. «Международные системы учёта и отчетности». - Москва, «Финансы и статистика», 1991. 160 с.
130. Умарова М., Эшбоев У., Ахмаджонов К. «Бухгалтерия ҳисоби».- Тошкент, «Меҳнат», 1998. 210 бет.
131. Ўлмасов А., Шарифхўжаев М. «Иқтисодиёт назарияси». - Тошкент, «Меҳнат», 1995. 400 бет.
132. Ўлмасов А. «Иқтисодиёт асослари».- Тошкент, «Меҳнат», 1997. 280 бет.
133. Қодирхонов С. «Саноат корхоналарида бухгалтерия ҳисоби».- Тошкент, «Ўқитувчи», 1993. 220 бет.

134. Четыркин Е. М. «Финансовый анализ производственных инвестиций».- Москва, «Дело», 2001. 280 с.
135. Чжен В.А. «Пул ва молия бозорлари». - Тошкент, «Бизнес каталог», 1996. 120 бет.
136. Ҳамдамов Қ.С. «Микроиқтисод». - Тошкент, «ТДИУ», 2001. 162 бет.
137. Ҳамдамов Б.Қ. «Аудит: умумий назария». - Тошкент, «ЎЗР ДСҚ», 2001. 90 бет.
138. Хашимов Б.А. «Развитие бухгалтерского учета на основе международных стандартов в Республики Узбекистан». - Вашингтон, «ИЭР», 1996. 70 с.
139. Хашимов Б.Х., Тулаходжаева М.М. «Организация бухгалтерского учета и контроля в кооперативах, общественных организациях, совместных и малых предприятиях Узбекистана». - Тошкент, «ТФИ», 1993. 120 с.
140. Хорнгрен Ч.Т., Дж.Фостер. «Бухгалтерский учет: Управленческий аспект». - Москва, «Финансы и статистика», 2000. 416 с.
141. Шарифхўжаев М., Абдуллаев Ё. «Менежмент». - Тошкент, «Ўқитувчи», 2001. 704 бет.
142. Шаулов Д.И., Кан У.Т. «Основы налогового законодательства».- Ташкент, «Мир экономики и права», 1999. 464 с.
143. Шеремет А.Д., Суйц В.П. «Аудит», Москва, «Инфра-М», 2001. 352 с.
144. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е. В. «Методика финансового анализа». - Москва, «Инфра-М», 2001. 208 с.
145. Яҳёев Қ.А. «Солиқ назарияси ва амалиёти». - Тошкент, «Меҳнат», 2000. 150 бет.
146. Яҳёев Қ.А. «Ўзбекистоннинг солиқлари ва солиқсиз тўловлари».- Тошкент, «ТМИ», 1994. 60 бет.
147. Қурбонов З.Н. «Солиқларнинг молиявий ҳисоби». - Тошкент, «ЎзР ДСҚ», 2001. 76 бет.
148. Қурбонов З.Н., Йўлдашев П. «Тадбиркорлик фаолиятида бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг ҳуқуқий асослари».- Тошкент, «Адолат», 2002. 28 бет.
149. Энтони Р., Дж. Рис. «Учет: ситуации и примеры». - Москва «Финансы и статистика», 1993. 560 с.

IV. Рўзнома ва журналлар

150. Акромов Т.А. «Поведение фирмы в условиях переходной экономики». -Москва, //«Вестник Московского университета», 2001. Серия 6 экономика, №6, 66-83 с.
151. Вахобов А. В. «XXI аср корхонаси - бу халқ корхонасидир».- //«Бозор, пул, кредит», 2000. №3, 5-8 бетлар.
152. Олимжонов О., «Ларзалардан холи иқтисодиёт. //«Халқ сўзи».- 2002. №25

153. Тулаходжаева М.М. «Рынок и проблемы экономической информации». - Ташкент, //«Экономика и статистика, №5-6. 14-16 с.
154. Тулаходжаева М.М. «Критерии профессиональной чести. Кодекс этики внутренних аудиторов». - Ташкент, //«Налоговые и таможенные вести», 1998. №33.
155. Тулаходжаева М.М. «Стандарты внутреннего аудита». - Ташкент, //«Налоговые и таможенные вести», 1998. №34-35.
156. Тулаходжаева М.М. «Больше доверия, четче проверять». - Ташкент, //«Налоговые и таможенные вести», 1998. №37.
157. Синдоров К., Мирзаёров У. «Ҳисобини билмаган ҳамёнидан айрилади».- //«Ўзбекистон қишлоқ хўжалиги» 2001. №6, 16-18 бетлар.
158. Гуломов С.С., Ҳамдамов Қ.С. «Қишлоқ хўжалиги ва ер солиғи».- //«Иқтисод ва ҳисобот», 1993. №8, 10-18 бетлар.
159. Ҳамдамов Қ.С, Маҳмудов Э.Х. «Янгича йўллар, муваффақиятлар ва муаммолар». //«Ўзбекистон қишлоқ хўжалиги», 2001. №6, 16-18 бетлар.
160. Ҳамдамов Б.Қ. «Молиявий назорат ва аудит (ёки уни ташкил қилиш муаммолари)». //«Иқтисод ва ҳисобот», 1993. №4, 46-47 бетлар.
161. Ҳамдамов Б.Қ. «Аудит - ислохотлар равнақи йўлида». //«Иқтисод ва ҳисобот», 1997. №5, 40-41 бетлар.
162. Ҳамдамов Б.Қ. «Аудит режаси ва услубиёти». //«Иқтисод ва ҳисобот», 1998. №5, 51-53 бетлар.
163. Ҳамдамов Б.Қ. «Проблемы аудита в экономики Узбекистана».- //«Хозяйство и право», 1997. №4, 87-90 с.
164. Ҳамдамов Б.Қ. «Ўзбекистон иқтисодида аудит муаммоси». - //«Хўжалик ва ҳуқуқ», 1997. №4, 36-39 бетлар.
165. Ҳамдамов Б.Қ. «Таможенная стоимость и аудит». //«Хозяйство и право», 2001. №10, 77-80 с.
166. Ҳамдамов Б.Қ. «Божхона қийматини аниқлашда аудит муаммоси». //«Солиқ ва боғхона хабарлари», 2001. № 28.
167. Ҳамдамов Б.Қ. «Божхона аудити истиқболлари». //«Солиқ ва боғхона хабарлари», 2001. №42.
168. Ҳамдамов Б.Қ. «Перспективы таможенного аудита». //«Налоговые и таможенные вести», 2001, №43.
169. Ҳамдамов Б.Қ. «Аудит таможенной стоимости». -Москва, Труды молодых учёных и аспирантов Российской Федерации, МГУ им Ломоносова, «МАКС-ПРЕС» 2001. 86-91 с.

V. Илмий тезис ва авторефератлар

170. Ваҳобов А.В. «Бозор муносабатларига ўтиш босқичидаги кўп укладли иқтисодиёт ва унинг такроран ҳосил бўлиши». -Тошкент.: Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати. 2001. 39 бет.

171. Тулаходжаева М.М. «Организация и методы финансового контроля в Республике Узбекистан». –Москва, Автореферат диссертации на соискание учебной степени доктора экономических наук. 1998. 46 с.
172. Тулаходжаева М.М. Роль бухгалтерского учета в процессе приватизации. –Самарканд: Сборник тезисов докладов. СКИ. 1994. 80 с.
173. Ҳамдамов Б.К. Импорт муомалалари аудити. –Тошкент: Илмий Амалий Анжуман. Бухгалтерлар ва аудиторлар уюшмаси. 2001. 160-бет.
174. Ҳамдамов Б.К. Социально-экономические факторы роста производительности труда. –Москва. Тезисы докладов. Всесоюзной научно-теоретической конференции молодых ученых и специалистов «Развитие кооперации и совершенствование хозяйственного механизма в АПК». Москва, 1990. 208-209 с.
175. Ҳамдамов Б.К. Проблемы реформирования финансового контроля в условиях Узбекистана. –Тошкент. Материалы международной конференции по бухгалтерскому учету, анализу хозяйственной деятельности и аудиту. Ташкент, 1992. 87-89 с.
176. Ҳамдамов Б.К. Развитие аудита в Узбекистане. Бозор иқтисодиётига ўтиш даврида маркетинг муаммо ва ечимлар. – Тошкент. ТДИУ ва Россия иқтисод Академияси. Халқаро илмий амалий конференция материаллари. 1997. 133-140 бетлар.
177. Ҳамдамов Б.К. Место и роль аудита в системе финансового контроля. –Тошкент. Международная научно практическая конференция. «Актуальные вопросы совершенствования банковско-финансовой системы Республики Узбекистан.» БФА РУз. 1999. 67-70 с.
178. Қўзиёв И.Н. «Пахтачиликда ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби ва назоратини такомиллаштириш». –Тошкент. Иқтисод фанлари номзоди илмий даражасини олиш учун диссертация автореферати. 2001. 22-бет.
179. Ҳамдамов Б.К. Солиқ органлари кадрларини тайёрлаш тизимида таълим жараёнига янги педогогик технологияни жорий этишнинг илмий асослари. –Тошкент. Халқаро-илмий амалий конференция. «Инвестиция,аудит ва иқтисодий тараққиёт.» ЎзР ДСҚ Солиқ Академияси 2003й. 210-211 бетлар.
180. Ҳамдамов Б.К. Иқтисодни эркинлаштириш шароитида солиқ тизими ва суғурта фаолиятини такомиллаштириш йўллари. – Тошкент. Халқаро-илмий амалий конференция материаллари. «Валюта муомалалари аудити». ЎзР ДСҚ 2004й. 456-бет.

VI. Хорижий адабиётлар ва интернет сайтлари

182. Advanced topics in capital budgeting. Lectures of University of Texas at Dallas School of Management. September 1999. 482 p.

183. Alon Brav, Campbell R. Harvey, Stephen Gray and Ernst Maug. Text of the lecture. Global Financial Management. Valuation of Cash Flows. Investment decisions and capital budgeting. 532 p.
184. Ahmed, Priscilla A. Project finance in developing countries: IFC's lessons of experience. IFC, Washington, D.C. 1999. 254p.
185. Bernstein. Financial Statement Analysis: Theory, Application, and Interpretation, fifth edition 1997, 325p.
186. Bernstein and Masky Cases. Cases in Financial statement reporting and Analysis. second edition Boatsman, Griffin, Vickrey and Williams 1999, 395 p.
187. Bockholdt. Accounting Information Systems, fourth edition, 1996, 298p.
188. Bridger G.A. and J.T. Winpenny. Planning development projects: a practical guide to choice and appraisal of public sector investments. London, England: Overseas development administration. 346p.
189. Bruner R. What is Capital Budgeting? New York, 1999.
190. Capital budgeting. Lectures of University of Texas at Dallas School of Management. September, 1999. 214p.
191. Calvin Engler, Ph.D., CPA Iona College, Leopold A. Bernstein, Ph.D., CPA Baruch College of the City University of New York. Advanced Accounting. Third edition 1995, 354p.
192. Dixon J.A. and Hufschmidt M.M. Economic valuation techniques for the environment: a case study workbook. Baltimore, Maryland: John Hopkins University Press. 328 p.
193. Investment decision rules. Lectures of University of Texas at Dallas School of Management. September 1999. 492p.
194. Introduction to Project Analysis. A training manual for Central Asia in English and Russian. Vol.5 - Readings in Project Analysis. 342p.
195. Irvin, George. Modern Cost-Benefit methods. An introduction to financial, economic and social appraisal of development projects. London, UK: Macmillan. 678p.
196. Ferris. Financial Accounting and Corporate Reporting: A casebook fourth edition, 1999, 326p.
197. James McMaster. Urban Financial Management. A Training Manual The Economic Development Institute of the World Bank, Washington, D.C.1994. 464p.
198. Little, I.M.D., and Mirrlees J.A. Project appraisal and planning for developing countries, NY: Macmillan. 298p.
199. Mishan, E.J. Cost-Benefit Analysis (3rd edition). London, UK: Allen & Unwin. 344p.
200. Mveller, Gernon and Meek. Accounting: An International Perspective. Third edition 1993, 586p.
201. Pany and Whittington. Auditing. 1999, 524 p.
202. Pratt and Kulsrud. Corporate, Partnership, Estate, and gift taxation, 1996 edition 695 p.
203. Pratt and Kulsrud. Individual Taxation, 1996 edition, 532 p.

204. Risk and return. Lectures of University of Texas at Dallas School of Management. September 1999. 352p.
205. Robert N. Anthony, James S. Reece. Accounting Principles 1995. 456p.
206. Roger H. Hermanson James Don Edwards, Michel W. Maher. Accounting a Business Perspective. Sixth edition 1995. 369p.
207. Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. Financial Accounting. Miami University Press, 1998. 524p.
208. The Work Of SEC. U.S. Securities and Exchange Commission, 1999. 216p.
209. Securities Regulation in THE United States. NASD. Washington, 2000. 454p.
210. Uzbekistan Enterprise Institution Building Loan Project. 1998. World Development Report, The World Bank, Washington, D.C.
211. Uzbekistan, Central Asia Economic Conference presented by EBRD. 2001.
212. <http://www.apb.org.uk>
213. <http://www.nao.gov.uk>
214. <http://www.iaa.org.uk>
215. <http://www.iasc.org.uk>
216. <http://www.aicpa.org/index.htm>
217. <http://www.uza.us.apb>.
218. <http://www.uzperort.com>.
219. <http://www.referat.uz>.
220. <http://www.uzbekistan.uz>
221. <http://www.frtib.gov/>.
222. <http://www.worldbank.org/ucid>.
223. <http://www.ici.org/>.
224. <http://www.ebrd.com>
225. <http://www.accountingweb.com>

Аудит иқтисоди/ Б.Қ.Ҳамдамов. Монография. -Т.: ТМИ, 2005.
251 бет.

Муҳаррирлар: Э.Бозоров, А.Атаева

Босишга рухсат этилди:	20.12.04
Адади:	300
Шартли босма табағи:	15,6
Буюртма	№ 2

Тошкент Молия институти босмаҳонасида «RISO» нусха
кўпайтириш қурилмасида чоп этилди.

700084, Тошкент шаҳри, Х.Асомов кўчаси, 7-уй.

3000