МУНДАРИЖА: I ҚИСМ

Сўз боши

Ўзбекистон Республикасининг “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонунида 2013 йидан бошлаб, Республикамизда аудит аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари ҳамда Халқаро Бухгалтерлар Федерацияси ҳузуридаги Халқаро Аудиторлик Амалиёти Қўмитасининг расмий рухсати билан мамлакат қонунчилигига зид келмаган ҳолда давлат тилида чоп этилган аудитнинг халқаро стандартлари асосида амалга ошириш мумкинлиги белгиланган. Халқаро аудит стандартларини давлат тилига таржима қилиш ва чоп эттириш ҳуқуқи Халқаро Бухгалтерлар Федерациясининг уюшган аъзоси бўлган Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциациясига тегишли.

Сизнинг эътиборингизга Халқаро Бухгалтерлар Федерациясининг расмий рухсати билан ўзбек тилидаги 2013 йил ҳолатида чоп этилган 3 томдан иборат Сифат назорати, Аудит, Кўриб чиқиш, Бошқа ишонч билдириш ва Турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами тақдим этилмоқда.

Аудит амалларини ҳамда унинг сифатини тизимли асосда назорат қилиш имкониятини берувчи халқаро стандартлар асосида иш юритиш мумкинлигининг қонунан мустаҳкамланиши, мамлакатимиздаги аудиторлик ташкилотларини ягона қоидалар асосида фаолият юритишига имконият яратиб, уларни жаҳон аудиторлик тузилмасига интеграциялашув жараёнини осонлаштиради.

Халқаро аудит стандартларини ўзбек тилига таржима қилиш Халқаро Бухгалтерлар Федерациясининг вакиллари ҳамкорлигида ва фаол иштирокида олиб борилди. Айниқса, Келли Анеруд ва Лола Кавоникларга миннатдорлик сўзларини билдириш лозим, чунки таржима жараёнининг барча босқичлари уларнинг раҳбарлиги остида доимий муҳокамаларга бой ҳолда амалга оширилди.

Мазкур катта лойиҳа Жаҳон банкининг молиявий кўмаги асосида, ишларнинг тасдиқланган графикка асосан бажарилиши, барча техник саволларнинг ечими, гуруҳ мутахассислари билан ўзаро алоқаларни ташкиллаштириш бўйича умумий назорат ва мувофиқлаштириш лойиҳа координатори Насиба Машарипова томонидан амалга оширилди.

CONTENTS

Тўплам аудиторлар, бухгалтерлар, раҳбарлар ва мулкчиликнинг турли шаклларидаги корхона ва ташкилотларнинг бошқа мутахассислари ҳамда олий ва ўрта махсус таълим муассасалаларининг ўқитувчиларига мўлжалланган.

Биз барча ўқувчилардан ўзларининг фикр ва мулоҳазаларини, тўпламнинг кейинги сонларини чоп этишда инобатга олиш учун бизга йўллашларини сўраб қоламиз. Изоҳлар, таклиф ва мулоҳазаларингизни Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциациясининг **http://www.naaa.uz//** сайтига ёки **naba@naaa.uz** электрон манзилига жўнатишингиз ёхуд (371) 2348701, 2341890, 2341901 телефонларига қўнғироқ қилишингиз мумкин.

Тўплам Халқаро Бухгалтерлар Федерациясининг уюшган аъзоси Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси томонидан Ўзбекистон Молия Вазирлиги ҳамкорлиги ва кўмагида тайёрланди.

Барча стандартлар, директивалар, низом лойиҳалари ва Халқаро Бухгалтерлар Федерациясининг бошқа ҳужжатларига муаллифлик ҳуқуқи Халқаро Бухгалтерлар Федерациясига тегишли. Барча ҳуқуқлар ҳимояланган. Халқаро Бухгалтерлар Федерациясининг ёзма рухсати бўлмаса мазкур тўпламнинг ҳеч бир қисми қайта ишланиши, сақлаш ва маълумотларни қайта ишлаш тизимига ўтказилиши ёки бошқа кўринишда, хусусан электрон, механик, фотонусха, овоз ёзиш ва бошқа воситаларда узатилиши мумкин эмас.

Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар
миллий ассоциациясининг Кенгаши,
2014 йил, апрель. Тошкент ш.

МУНДАРИЖА: I ҚИСМ

СИФАТ НАЗОРАТИ, АУДИТ, КЎРИБ ЧИҚИШ, БОШҚА ИШОНЧ БИЛДИРИШ ВА ТУРДОШ ХИЗМАТЛАРНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ ТЎПЛАМИ

I ҚИСМ

МУНДАРИЖА

бет

2010 йилдаги нашрга нисбатан мазмун ўзгаришлари ва охирги янгиликлар 1–4

Халқаро Бухгалтерлар Федерацияси 5–8

Халқаро аудит ва ишонч билдириш стандартлари Кенгаши томонидан чиқарилган стандартлар ва қоидаларнинг тузилиши 9

Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг стандартларига муққадима 10–15

Атамалар глоссарийси 16–51

СИФАТ НАЗОРАТИНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ (СНХС)

Сифат назоратининг халқаро стандарти (СНХС) 1 “Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматлар кўрсатиш бўйича бошқа келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати” 52–95

ТАРИХИЙ МОЛИЯВИЙ МАЪЛУМОТЛАР АУДИТИ

200–299 Умумий принциплар ва мажбуриятлар

АХС 200, «Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш» 96–132

АХС 210, «Аудит келишуви шартларини келишиш» 133–160

АХС 220, «Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш» 161–185

АХС 230, «Аудитни ҳужжатлаштириш» 186–200

АХС 240, «Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари» 201–254

АХС 250, «Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш» 255–272

АХС 260, «Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви» 273–301

АХС 265, «Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви» 302–315

300–499 РИСКЛАРНИ БАҲОЛАШ ВА БАҲОЛАНГАН РИСКЛАРГА ЖАВОБ ҲАРАКАТЛАР

АХС 300, «Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш» 316–332

АХС 315, «Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш » 333–398

АХС 320, «Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик» 399–409

АХС 330, «Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари» 410–442

АХС 402, «Хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказиш жиҳатлари» 443–475

АХС 450, «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» 476–491

500–599 АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАР

АХС 500, «Аудиторлик далиллари» 492–512

АХС 501, «Аудиторлик далили – муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш» 513–527

АХС 505, «Ташқи тасдиқномалар» 528–541

АХС 510, «Дастлабки аудит келишувлари – бошланғич қолдиқлар» 542–558

АХС 520, «Таҳлилий тартиб-таомиллар» 559–568

АХС 530, «Аудиторлик танлаш» 569–592

АХС 540, «Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар, ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар» 593–650

АХС 550, «Ўзаро боғлиқ томонлар» 651–684

АХС 560, «Кейинги ҳодисалар» 685–700

АХС 570, «Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз» 701–722

АХС 580, «Ёзма баёнотлар» 723–742

600–699 БОШҚА ШАХСЛАР ИШИДАН ФОЙДАЛАНИШ

АХС 600, «Махсус кўриб чиқишлар – гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан компонент аудиторлари ишлари) » 743–803

АХС 610, «Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш» 804–811

АХС 620, «Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш».....812–838

700–799 АУДИТОРНИНГ ХУЛОСАЛАРИ ВА ҲИСОБОТЛАРИ

АХС 700, «Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш» 839–878

АХС 705, «Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш» 879–914

АХС 706, «Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари» 915–928

АХС 710, «Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар» 929–950

АХС 720, «Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги» 951–958

800–899 МАХСУС СОҲАЛАР

АХС 800, «Махсус масалалар – махсус мақсадли асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудити» 959–977

АХС 805, «Махсус масалалар – айрим молиявий ҳисоботлар ҳамда молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудити» 978–1001

АХС 810, «Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувлари» 1002–1031

ХАЛҚАРО АУДИТ АМАЛИЁТИ ИЗОҲЛАРИ

ХААИ 1000, «Молиявий инструментларни аудитдан ўтказишда махсус жиҳатлар» 1032–1115

ҚАЙТА КЎРИБ ЧИҚИЛГАН, БИРОҚ ҲОЗИРЧА КУЧГА КИРМАГАН СТАНДАРТЛАР

АХС 315 (янги таҳрирда), «Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш» 1117–1184

АХС 610 (янги таҳрирда), «Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш» 1185–1203

Бошқа АХСларга мувофиқлаштирувчи ўзгартиришлар 1204–1212

2010 ЙИЛДАГИ НАШРГА НИСБАТАН МАЗМУН ЎЗГАРИШЛАРИ ВА ОХИРГИ ЯНГИЛИКЛАР

Ҳаволалар

Ушбу тўпламда Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларига (БҲХС) ва Молиявий Ҳисоботнинг халқаро стандартларига (МҲХС) ҳаволалар қилинган. Агар бошқача кўрсатиб ўтилган бўлмаса, БҲХС ва МҲХСларга ҳаволалар стандартни тайёрлаш санасида амалда бўлган БҲХС ва МҲХСларга ҳаволаларни билдиради. Шундай экан, ўқувчилар кейинчалик янги таҳрирдаги БҲХС ёки МҲХС чиқарилганда ҳавола БҲХС ёки МҲХСнинг энг охирги таҳририга қилинганлиги тўғрисида огоҳлантирилган.

Ушбу тўпламдаги "мамлакатга" ҳаволалар "мамлакат ёки юрисдикция" маъносида ўқилиши керак.

Халқаро аудит ва ишонч билдириш стандартлари Кенгаши томонидан чиқарилган стандартлар

Ушбу тўплам Халқаро аудит ва ишонч билдириш стандартлари Кенгашининг (ХАИБСК) сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматлар бўйича стандартларини, атамалар глоссарийси ва халқаро стандартларга муқаддимани, ҳамда тўла ваколатли бўлмаган Халқаро аудит амалиёти изоҳларини (ХААИ) ўз ичига олади. Ушбу тўплам 2009 йил нашридаги Тўплам ўрнини эгаллайди.

Қўшимчалар

ХААИ 1000 ва Муқаддимага ўзгаришлар

Ушбу тўпламнинг I қисми ХАИБСК томонидан 2011 йилнинг декабр ойида чиқарилган Халқаро аудит амалиёти изоҳи (ХААИ) 1000 "*Молиявий инструментларни аудитдан ўтказишда махсус жиҳатлар"* ўз ичига олади. ХААИ 1000 аудиторларга молиявий инструментларни баҳолаш ва улар билан боғлиқ бошқа жиҳатларни кўриб чиқишда муҳим амалий кўмак таъминлайди. У тўла ваколатга эга эмас ва иккита бўлимдан иборат. Ушбу бўлимлар қуйидагиларни таъминлайди: (i) аудиторларга молиявий инструментларни тушунишда ёрдам бериш мақсадида бошланғич маълумотларни ва ўқув материалларини, ва (ii) аудит ўтказишда кўриб чиқиладиган тегишли жиҳатларни, айниқса

молиявий инструментларни баҳолаш билан боғлиқ жиҳатларни. Гарчи ХААИ 1000 асосан молиявий инструментлар билан камроқ тўқнашадиган аудиторларнинг эҳтиёжларига қаратилган бўлсада, у барча катталикдаги тадбиркорлик субъектларининг аудитида ўринлиди, чунки барча тадбиркорлик субъектлари молиявий инструментлардан фойдаланганда муҳим бузиб кўрсатиш рискларига дучор бўлиши мумкин. ХААИ 1000 ҳозирги пайтда амалдадир.

ХААИ 1000 устидан ўз ишини якунлаётганида ХАИБСК мавжуд Халқаро аудит амалиёти баёнотлари (ХААБ) ваколатининг аниқлиги ва мослигини таҳлил қилди. ХАИБСК ХААБ сифатида маълум бўлган баёнотларнинг мавжуд тоифасини йўқ қилиш ва ХААИларни ўрнатишга қарор қилди, бу ўзгартирилган "*Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартларига Муқаддима*"да акс эттирилган. Тўпламнинг I қисми ўзгартирилган Муқаддимани ўз ичига олади.

АХС 610 (янги таҳрирда), АХС 315 (янги таҳрирда) ва бошқа АХСларга киритилган мос ўзгаришлар

Тўпламнинг I қисми ХАИБСК томонидан 2012 йилнинг март ойида чиқарилган Аудитнинг халқаро стандартини (АХС) 610 (янги таҳрирда) "*Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш"* қамраб олади. Ушбу қайта кўриб чиқилган стандартда ташқи аудитор аудиторлик далилларини олишда ички аудит хизмати ишидан фойдаланганида унинг мажбуриятлари кўриб чиқилади. Ички аудит хизмати ва у томонидан топилган натижалар ташқи аудиторга у томонидан рисклар баҳоланишида қай тарзда ёрдам бериши мумкинлигини тушунтириш мақсадида тегишла ўзгаришлар АХС 315 (янги таҳрирда) "*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш* " га ҳам киритилган. Ушбу қайта кўриб чиқишлар натижасида мос ўзгаришлар бошқа АХСларга ҳам киритилган.

АХС 610 ни қайта кўриб чиқишда ХАИБСК ташқи аудитор ички аудиторлардан улар аудит давомида бевосита ёрдам бериши мақсадида фойдаланишни кўзлаганида унинг мажбуриятларини ўрнатадиган ва шартларни белгилайдиган талаблар ва кўрсатмаларни ҳам қабул қилди.

ХАИБСК ушбу масала юзасидан БХАСК билан биргаликда ишлади. ХАИБСК ички аудиторлар бевосита ёрдам беришига тегишли талаблар бўйича муҳокамаларини якунлаган бўлсада, у ушбу материални АХС 610 (янги таҳрирда) га фақат БХАСК унинг "*Профессионал бухгалтерлар учун ахлоқ кодекси*" (БХАСК Кодекси)даги "келишув жамоаси" таърифига таклиф қилинган ўзгаришлар юзасидан 2012 йилнинг февраль ойида чиқарилган муҳокамалар учун ҳужжат лойиҳаси бўйича муҳокамаларини якунлаганидан кейин киритишни режалаштирган. БХАСКнинг муҳокамалар учун ҳужжат лойиҳаси ташқи аудиторлар ички аудиторлардан улар бевосита ёрдам кўрсатиши учун фойдаланиши мумкинлиги юзасидан АХС ва БХАСК Кодекси ўртасидаги тахмин қилинган зиддиятни бартараф этишни таклиф этади.

ХАИБСК бевосита ёрдам бўйича материални охирига етказганидан кейин, АХС 610 (янги таҳрирда) даги материал юзасидан бошқа халқаро стандартларга янада бир оз, мос ўзгаришлар киритилиши зарурлигини кўриб чиқади.

АХС 610 (янги таҳрирда), АХС 315 (янги таҳрирда), ва бошқа АХСларга киритилган мос ўзгаришлар 2013 йилнинг 15 декабрида ёки ундан кейин якунланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларининг аудитларига нисбатан кучга киради. Ушбу санада АХС 610 ва АХС 315 ўз кучини йўқотади.

ИБКХС 3410

Ушбу тўпламнинг II қисми ХАИБСК томонидан 2012 йилнинг июн ойида чиқарилган Ишонч билдириш бўйича келишувларининг халқаро стандарти (ИБКХС) 3410 *"Иссиқлик гази баёнотлари юзасидан ишонч билдириш бўйича келишувлар"* ўз ичига олади. Ушбу янги стандартда бухгалтер-амалиётчи тадбиркорлик субъектининг иссиқлик гази баёнотлари бўйича ҳисобот бериши учун бажариладиган чекланган ишонч билдириш ва оқилона ишонч билдириш келишувлари кўриб чиқилади. Ушбу ИБКХС, масалан, тартибга солиш мақсадида маълумотлар очиб берилиши жараёнида, таралишлар савдо тизимининг доирасида, ёки инвесторлар ва бошқа томонларни кўнгилли асосда хабардор қилиш учун тайёрланадиган иссиқлик гази баёнотларига нисбатан қўлланилиши мумкин.

ИБКХС 3410 2013 йилнинг 30 сентябрида ёки ундан кейин якунланадиган даврларни қамраб оладиган ишонч билдириш ҳисоботлари учун кучга эга.

ИБКХС 3420

Ушбу тўпламнинг II қисми ХАИБСК томонидан 2011 йилнинг декабр ойида чиқарилган Ишонч билдириш бўйича келишувларининг халқаро стандарти (ИБКХС) 3420 "*Проспектга киритилган тахминий молиявий маълумотларнинг компиляцияси бўйича ҳисобот тақдим этиш учун ишонч билдириш бўйича келишувлар "* ни ўз ичига олади. Ушбу янги стандартда проспектга киритилган тахминий молиявий маълумотларнинг жавобгар томон қилган компиляцияси юзасидан ҳисобот бериш мақсадида бухгалтер-амалиётчи томонидан бажариладиган оқилона ишонч билдириш келишувлари кўриб чиқилади. Ушбу ИБКХС бундай ҳисобот берилиши проспект чиқариладиган юрисдикциядаги қимматли қоғозлар тўғрисидаги қонун ёки фонд биржаси қоидалари томонидан талаб этилганида ёки бундай ҳисобот берилиши мазкур юрисдикцияда умумқабул қилинган амалиёт ҳисобланганида қўлланилади.

ИБКХС 3420 2013 йилнинг 31 март санасидаги ёки ундан кейин чиқарилган ишонч билдириш бўйича келишувлари учун кучга эга.

ТХХС 4410 (янги таҳрирда)

Ушбу тўпламнинг II қисми ХАИБСК томонидан 2012 йилнинг март ойида чиқарилган Турдош хизматларнинг халқаро стандарти (ТХХС) 4410 (янги таҳрирда) "*Компиляция бўйича келишувлар"* ни ўз ичига олади. Ушбу стандартнинг янги таҳрири ТХХС 4410 "*Молиявий маълумотларнинг компиляцияси бўйича келишувлар"* да бухгалтер-амалиётчи тарихий молиявий маълумотларни улар бўйича ҳеч қандай ишонч билдирмасдан тайёрлаш ва тақдим этишда тадбиркорлик субъекти раҳбариятига ёрдам бериш учун келишув тузганида ва келишув бўйича ушбу ТХХСга мувофиқ ҳисобот берганида унинг мажбуриятлари кўриб чиқилади.

ТХХС 4410 (янги таҳрирда) 2013 йил 1 июл санасидаги ёки ундан кейинги компиляция келишувлари бўйича ҳисоботлар учун кучга эга, ушбу пайтда ТХХС 4410 ўз кучини йўқотади.

Ўз кучини йўқотган ҳужжатлар

ХААБ тоифаси йўқ қилинганида, 2010 йил нашридаги тўмламнинг II қисм таркибига кирган олти ХААБ ҳам чиқариб ташлаган, чунки ХАИБСК уларни анча эскирган деб ва аниқлаштирилган АХСларнинг матнига зид деб ҳисоблаган.

2012 йилнинг 30 июнидан кейин чиқарилган охирги стандартлар ва муҳокамалар учун ҳужжат лойиҳалари

Энг сўнгги янгиликлар тўғрисида маълумот олиш учун ва 2012 йил 30 июндан кейин чиқарилган охирги стандартлар ёки муҳокама учун ҳужжат лойиҳаларини олиш учун ХАИБСКнинг веб-сайти www.iaasb.org га киринг.

ХАЛҚАРО БУХГАЛТЕРЛАР ФЕДЕРАЦИЯСИ

Ташкил топиши

Халқаро бухгалтерлар федерацияси (ХБФ) – бухгалтер касби вакилларининг бутунжаҳон профессионал ташкилотидир. 1977 йилда таъсис этилган бўлиб, унинг бош вазифаси қуйидагилар орқали жамият манфаатларига хизмат қилишдир: юқори сифатли халқаро стандартларни ишлаб чиқиш, қабул қилиш ва жорий этишга ўз ҳиссасини қўшиш ва йўриқнома бериш; кучли профессионал бухгалтерлик ташкилотлари ва аудиторлик ташкилотларининг ривожланиши, ҳамда профессионал бухгалтерлар томонидан юқори сифатли амалиётлар қўлланилишига ўз ҳиссасини қўшиш; бутун жаҳонда профессионал бухгалтерларнинг мавқеи юксалишига кўмаклашиш; бухгалтерлик касби соҳасида масалалар юзага келганда жамият манфаатларига риоя этилишини таъминлаш.

ХБФ жаҳоннинг 127 мамлакатида 167 ҳақиқий ва уюшган аъзоларга эга бўлиб, ўз сафларида давлат сектори, саноат, савдо, давлат сектори ва таълим муассасаларида банд бўлган икки ярим миллион нафар оммавий амалиётдаги бухгалтерни бирлаштирган. Жаҳонда бошқа бирон-бир бухгалтерлар ташкилоти халқаро миқёсда бундай мавқега эга эмас, ХБФ сингари халқаро даражада кенг қўллаб-қувватланувчи профессионал ташкилотлар эса саноқлидир.

ХБФ бошқарув органлари, унинг ходимлари ва волонтёрлари ўз фаолиятида виждонлилик, шаффофлик, тажрибалилик сингари қадриятларга амал қиладилар. ХБФ Бухгалтерлар учун халқаро ахлоқ стандартлари бўйича Кенгаш томонидан чиқарилган *Профессионал бухгалтерлар учун ахлоқ кодексини* (БХАСК Кодексини) тарқатиш йўли билан юқорида зикр этилган қадриятларга содиқликни барча профессионал бухгалтерлар ўртасида кучайтиришга интилади.

Қўшимча маълумотлар олиш учун ХБФ сайти www.ifac.org га киринг.

Стандартларни ўрнатиш бўйича ташаббуслар

ХБФ халқаро даражада эътироф этилган стандартларни ишлаб чиқиш, тарқатиш ва амалга киритиш жамият манфаатларини ҳимоя қилишнинг асосий усулидир, деган қоидага узоқ йиллардан бери амал қилиб келади. Бундай чоралар инвесторлар ва бошқа манфаатдор тарафлар томонидан

қабул қилинадиган қарорлар учун асос бўладиган маълумотларнинг ишончлилик даражасини ошириш имконини беради.

Шу боис, ХБФ стандартларни ўрнатадиган қуйидаги тўртта мустақил кенгаш фаолиятини қўллаб-қувватлайдиган тузилмалар ва жараёнларни таъминлайди: Халқаро аудит ва ишонч билдириш стандартлари Кенгаши (IAASB), Бухгалтерлик таълимнинг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш (IAESB), Бухгалтерлар учун халқаро ахлоқ стандартлари бўйича Кенгаш (IESBA) ва Давлат секторидаги бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш (IPSASB). Ушбу стандартларни ўрнатадиган мустақил кенгашлар жамият манфаатларида юқори сифатли стандартларни очиқ ва самарали ишлаб чиқилишини таъминлайдиган, аниқ белгиланган, тегишли жараёнга риоя қиладилар. Бу стандартларни белгилаш бўйича мустақил кенгашлар жамият манфаатларини ифода этадиган ва аъзолари кенг жамоатчилик вакиллари ҳисобланадиган Маслаҳат гуруҳларига эгадилар. Мазкур кенгашлар қуйидаги ҳужжатларни чоп этадилар:

- Профессионал бухгалтерлар учун ахлоқ кодекси
- Аудит, кўриб чиқиш, ишонч билдириш бўйича бошқа хизматлар ва турдош хизматларнинг халқаро стандартлари
- Сифат назорати бўйича халқаро стандарт
- Таълимнинг халқаро стандартлари
- Давлат секторидаги бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари

IAASB, IAESB, IESBA ва IPSASB фаолияти Жамият манфаатлари назорати Кенгаши томонидан назорат қилинади. Қўшимча маълумотлар олиш учун www.ipiob.org сайтига киринг.

Мувофиқлик масалалари бўйича маслаҳат гуруҳи (CAP) ХБФ аъзолари ХБФ ва Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш томонидан чоп этилган стандартларни қандай қўллаётганлари устидан кузатишни амалга оширади. ХБФ аъзоларининг мажбуриятлари ХБФ аъзолик бурчлари бўйича баёнотларда санаб ўтилган. Қўшимча маълумотлар олиш учун See www.ifac.org/complianceprogram сайтига киринг.

Бошқа ташаббуслар

ХБФ тегишли директиваларни ишлаб чиқади ва профессионал бухгалтерлар бизнесда ишлаши учун зарур бўлган ресурсларни тарқатишга кўмаклашади. Шунингдек у кичик ва ўрта корхоналар ҳамда кичик ва ўрта бизнесда банд бўлган бухгалтер-амалиётчилар (SMP) га, шунингдек жаҳон иқтисодиётида муҳим роль ўйнайдиган, ривожланаётган мамлакатларга тегишли бўлган масалаларни ечиш билан шуғулланадиган гуруҳларни ҳам ташкил этган.

- Соҳада ишлаётган профессионал бухгалтерлар Қўмитаси

  Соҳада ишлаётган профессионал бухгалтерлар Қўмитаси (PAIB) тижорат, саноат, молиявий хизматлар, таълим, давлат ва нотижорат секторларида ишлайдиган бутун жаҳон профессионал бухгалтерлари ва ХБФнинг аъзоларига хизмат кўрсатади. Унинг мақсадлари ташкилотлар ва уларнинг ҳиссадорлари учун қиймат яратиш, сақлаш ва ҳисобот беришда профессионал бухгалтерларнинг муҳим роли тўғрисида хабардорликни ошириш йўли билан соҳада ишлаётган профессионал бухгалтерларнинг қадрини кўтариш ва ҳисса қўшиш; аъзо ташкилотларга уларнинг аъзолари ушбу ролларни бажариши учун ушбу аъзоларнинг компетентлигини оширишда кўмаклашишдир. Ушбу мақсадларга ахборот алмашинувини илгари суриш ва яхши амалиётлар ва ғоялар билан ўртоқлашиш орқали эришилади . Қўшимча маълумотлар олиш учун www.ifac.org/paib сайтига киринг.

- Кичик ва ўрта бизнес амалиёти бўйича Қўмита

  Қўмита халқаро стандартларни ишлаб чиқувчилар ишига кичик ва ўрта бизнес (КЎБ) ҳамда кичик ва ўрта бизнесда банд бўлган бухгалтер-амалиётчилар(КЎББА) нинг нуқтаи назаридан бевосита ҳисса қўшади ва ишлаб чиқилган стандартлар бундай КЎБ/ КЎББА учун ўринли ва мутаносиб бўлишини таъминлайди. Шунингдек Қўмита КЎББАни амалий қўллаб-қувватлашни, шу жумладан халқаро стандартларни амалга самарали жорий этиш ва амалий менежмент сингари мавзулар бўйича қўлланмалар ва онлайн-ресурсларни ишлаб чиқиш орқали таъминлайди. Қўмита янги масалаларни ўз вақтида ҳал қилиш, ушбу секторнинг муҳимлиги ва қадрияти тўғрисида хабардорликни ошириш, ва бу соҳадаги

бухгалтер-амалиётчиларнинг талабларига ўз вақтида жавоб беришни таъминлаш мақсадида кичик ва ўрта бизнесда банд бўлган бухгалтер-амалиётчилар форуми каби ахборот тарқатиш ишларини ҳар йили ташкил этиш билан шуғулланади. Қўшимча маълумотлар олиш учун www.ifac.org/smp сайтига киринг.

- Профессионал бухгалтерлик ташкилотини ривожлантириш бўйича Қўмита

  Қўмитанинг эътибори ривожланаётган мамлакатларда кучли профессионал бухгалтерлик ташкилотларининг (РАО) ривожланишида улар дуч келадиган муаммоларни ечишга қаратилган. У ривожланган ва ривожланаётган мамлакатлардаги бухгалтерия ҳисоби тўғрисида хабардорликни оширишни илгари сурадиган, расмий касб эҳтиёжларига эътиборни қаратадиган, ва расмий касб олиб келиши мумкин бўлган иқтисодий ва ижтимоий фойдани кўрсата оладиган шахсларни бирлаштиради. Қўшимча маълумотлар олиш учун www.ifac.org/about-ifac/professional-accountancy-organization-development-committee сайтига киринг.

- Трансмиллий аудиторлар қўмитаси

  Қўмита Фирмалар форуми (FoF)нинг ижрочи органи сифатида ўз фаолиятини амалга оширади. Ушбу форум трансмиллий аудитларни бажарувчи аудиторлик ташкилотлари (фирмалари) халқаро тармоқларининг уюшмасидир. Қўмита Форум ва ХБФ ўртасида расмий алоқаларни таъминлайди ва Форум аъзолари халқаро аудит амалиётида юқори сифатли стандартларга риоя этишини рағбатлантиришда муҳим рол ўйнайди. Қўшимча маълумотлар олиш учун www.ifac.org/about-ifac/transnational-auditors-committee сайтига киринг.

Бошқа ресурслар

ХБФ кўп сонли ҳужжатлар ва материалларни чоп этади. Мавжуд бўлган тўпламлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- *Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, ишонч билдириш бўйича бошқа хизматлар ҳамда турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами*
- *Таълимнинг халқаро стандартлари тўплами*

- *Профессионал бухгалтерлар учун ахлоқ кодекси*
- *Давлат секторида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари тўплами*

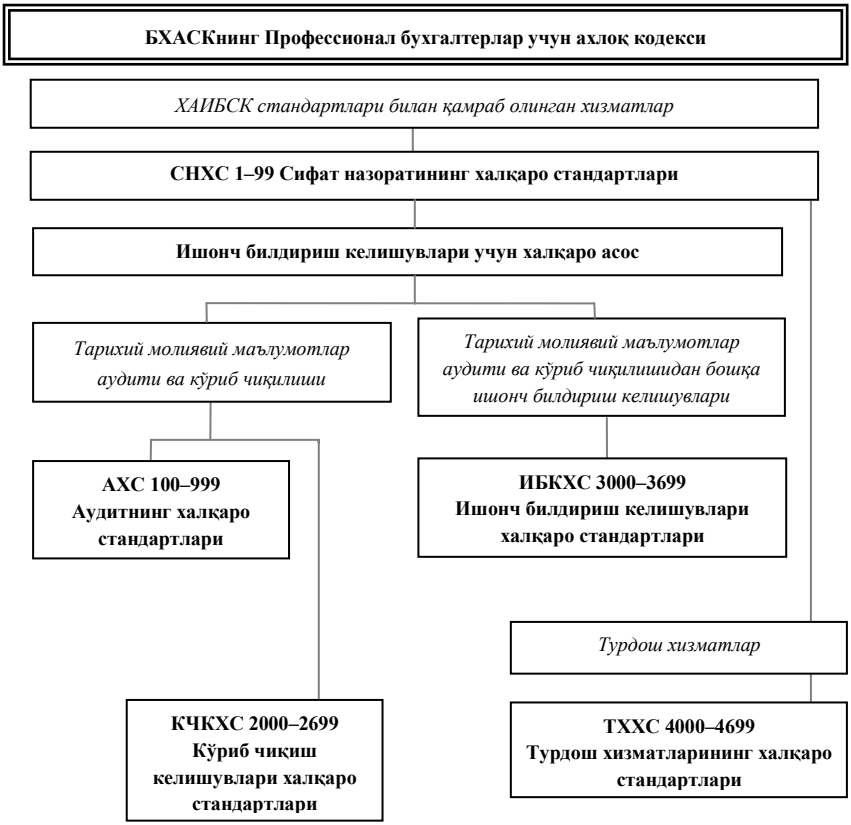
Шунингдек ХБФ стандартларни қабул қилиш ва қўллашга доир ёрдамчи материаллар, муҳокама учун ҳужжат лойиҳалари, маслаҳат ҳужжатлари, ахборотномалар ва электрон янгиликларни ҳам чоп этади. Мазкур маълумотларнинг аксарияти билан ХБФ сайтида бепул танишиш мумкин. Тўпламларнинг босма нусхаларини сотиб олиш мумкин. Қўшимча маълумотлар олиш учун www.ifac.org/publications-resources сайтига киринг.

Авторлик ҳуқуқлари ва таржималар

ХБФ томонидан нашр этилган материалларга авторлик ҳуқуқи юзасидан ХБФнинг сиёсати унинг Сиёсат баёноти "*Халқаро Бухгалтерлар Федерация томонидан чиқарилган нашрларни кўпайтириш, ёки таржима қилиш ва кўпайтириш бўйича сиёсат*"да белгиланган.

ХБФ инглиз тили она тили бўлмаган мамлакатлардаги молиявий ҳисоботларни тайёрлайдиган томонлар ва улардан фойдаланувчилар, аудиторлар, тартибга солувчи органлар, юристлар, таълим соҳаси ишчилари, талабалар, ва бошқа манфаатдор томонлар стандартлар билан ўз она тилида танишиш имкониятига эга бўлиши муҳимлигини тан олади. ХБФнинг унинг халқаро стандартларини (якуний шаклда) таржима қилиш ва кўпайтириш бўйича сиёсати унинг Сиёсат баёноти "*Халқаро Бухгалтерлар Федерация томонидан чиқарилган стандартларни кўпайтириш, ёки таржима қилиш ва кўпайтириш бўйича сиёсат*"да белгиланган. Қўшимча маълумотлар олиш учун www.ifac.org/translations сайтига киринг.

ХАЛҚАРО АУДИТ ВА ИШОНЧ БИЛДИРИШ СТАНДАРТЛАРИ КЕНГАШИ ТОМОНИДАН ЧИҚАРИЛГАН СТАНДАРТЛАР ВА ҚОИДАЛАР ТУЗИЛИШИ



ТУЗИЛМА

СИФАТ НАЗОРАТИ, АУДИТ, КЎРИБ ЧИҚИШ, БОШҚА ИШОНЧ БИЛДИРИШ ВА ТУРДОШ ХИЗМАТЛАРНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИГА МУҚАДДИМА

(2011 йилнинг 15 декабридан эътиборан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш 1–2

ХАИБСКнинг эълон қилинган стандартлари ва қоидалари 3–4

ХАИБСКнинг тўла ваколатли стандартлари 3–4

Халқаро аудит ва ишонч билдириш стандартлари Кенгаши томонидан чиқарилган халқаро стандартларнинг ваколатлари 5–17

Аудитнинг халқаро стандартлари 11

Сифат назоратининг халқаро стандартлари 12

Бошқа халқаро стандартлар 13–16

Профессионал мулоҳаза 17

Халқаро стандартларнинг қўлланиши 18–19

Тўла ваколатли бўлмаган материал 20–22

Халқаро аудит амалиёти изоҳлари 21–22

Бошқа халқаро стандартлар билан боғлиқ амалиёт изоҳлари 23

Ходимларнинг эълонлари 24

Тил 25

Кириш

1. Ушбу *Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартларига* муқаддима Халқаро аудит ва ишонч билдириш стандартлари Кенгаши томонидан чиқариладиган стандартлар ва қоидаларнинг қўлланиш доираси ва ваколатларини, ХАИБСКнинг Техник вазифаларида белгиланганидек, тушунишни енгиллаштириш мақсадида чиқарилган.

2. ХАИБСК бутун жаҳонда умумқабул қилинадиган халқаро стандартлар ва бошқа қоидалар тўпламини ишлаб чиқиш мақсадига содиқдир. ХАИБСКнинг аъзолари жамиятнинг умумий манфаатлари йўлида кенг ва бутун дунёни қамраб олган бухгалтер касби доирасида ҳаракат қилади. Бу эса улар қандайдир масала юзасидан уларнинг мамлакати ёки фирмасидаги жорий амалиётга мос келмайдиган ёки уларни ХАИБСКда аъзоликка ундаган шахсларнинг нуқтаи назарига тўғри келмайдиган нуқтаи назарни қабул қилишига олиб келиши мумкин.

ХАИБСКнинг эълон қилинган стандартлари ва қоидалари

ХАИБСКнинг тўла ваколатли стандартлари

3. ХАИБСКнинг эълон қилинган стандартлари ва қоидалари халқаро стандартларга мувофиқ бажариладиган аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматлари бўйича келишувларни тартибга солади. Улар муайян мамлакатда ушбу мамлакатнинг миллий стандартларига мувофиқ риоя этилиши талаб этиладиган ва тарихий молиявий ҳисоботлар аудити ёки бошқа ишонч билдириш бўйича келишувларни тартибга соладиган маҳаллий қонунлар ёки меъёрий ҳужжатлардан устун келмайди. Маҳаллий қонунлар ёки меъёрий ҳужжатлар муайян масала юзасидан ХАИБСКнинг стандартларидан фарқ қилса ёки уларга зид келса маҳаллий қонунлар ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бажарилган келишув ғайриихтиёрий равишда ХАИБСКнинг стандартларига мос бўлмайди. Профессионал бухгалтер келишувга тегишли бўлган ХАИБСКнинг барча стандартларига тўлиқ риоя қилмаган бўлса, у

ХАИБСКнинг стандартларига мувофиқлик ҳақида билдирмаслиги лозим.

4. ХАИБСКнинг тўла ваколатли стандартлари ва қоидалари бўлиб ХАИБСК томонидан ўрнатилган тегишли жараён амалга оширилиши натижасида чиқарилган халқаро стандартлар ҳисобланади.

Халқаро аудит ва ишонч билдириш стандартлари Кенгаши томонидан чиқарилган халқаро стандартларнинг ваколатлари

5. Аудитнинг халқаро стандартлари (АХС) тарихий молиявий маълумотларнинг аудитида қўлланилиши керак.

6. Кўриб чиқиш бўйича келишувларнинг халқаро стандартлари (КЧКХС) тарихий молиявий маълумотларни кўриб чиқишга нисбатан қўлланилиши керак.

7. Ишонч билдириш бўйича келишуварнинг халқаро стандартлари (ИБКХС) тарихий молиявий маълумотларнинг аудити ёки кўриб чиқилишидан бошқа ишонч билдириш бўйича келишувларига нисбатан қўлланилиши керак.

8. Турдош хизматларнинг халқаро стандартлари (ТХХС) компиляциялаш бўйича келишувларга, маълумотлар устидан келишилган тартиб-таомилларни бажариш бўйича келишувларга ва ХАИБСК томонидан белгиланганидек бошқа турдош хизматлари бўйича келишувларга нисбатан қўлланилиши керак.

9. АХС, КЧКХС, ИБКХС ва ТХХСлар биргаликда ХАИБСКнинг Келишувлар бўйича стандартлари деб номланади.

10. Сифат назоратининг халқаро стандартлари (СНХС) ХАИБСКнинг Келишувлар бўйича стандартлари амал қилиши доирасида кўрсатиладиган барча хизматларга нисбатан қўлланилиши керак.

Аудитнинг халқаро стандартлари

11. АХСлар мустақи аудитор томонидан ўтказиладиган молиявий ҳисоботларнинг[1] аудити контекстида ёзилган. Ушбу стандартлар бошқа тарихий молиявий маълумотларнинг аудитига нисбатан қўлланилганида, мавжуд шароитлардаги заруриятдан келиб чиққан ҳолда мослаштирилиши керак. АХСларнинг ваколатлари АХС 200[2] белгиланган.

Сифат назоратининг халқаро стандартлари

12. СНХСлар ХАИБСКнинг Келишувлар бўйича стандартлари амал қилиши доирасида аудиторлик ташкилотлари (фирмалари) томонидан кўрсатиладиган барча хизматларга нисбатан қўлланилиши мақсадида ишлаб чиқилган. СНХСларнинг ваколатлари СНХСларга кириш қисмида белгиланган.

Бошқа халқаро стандартлар

13. 6-8 бандларда кўрсатиб ўтилган айрим халқаро стандартлар қуйидагиларни ўз ичига олади: мақсадлар, талаблар, стандартни қўллашга доир қўлланма ва бошқа шарҳловчи материал, кириш қисмига доир материал ва таърифлар. Ушбу атамалар улар АХСларнинг контекстида ва АХС 200 молиявий ҳисоботлар аудити контекстида тушунтирилганидек, бевосита айнан шу тарзда талқин қилиниши лозим.

14. 6-8 бандларда айтиб ўтилган бошқа халқаро стандартлар асосий принциплар ва зарурий тартиб-таомилларни (қора ҳарфлар ва “керак” сўзи билан ажратиб кўрсатилган) ҳамда шарҳловчи ва бошқа материал, шу жумладан иловалар шаклида тегишли кўрсатмаларни ўз ичига олади. Асосий принциплар ва зарурий тартиб-таомиллар уларнинг қўлланилиши бўйича кўрсатмаларни таъминлайдиган шарҳловчи ва бошқа материал контекстида тушунилиши ва қўлланилиши лозим. Шу боис, асосий принциплар

---

[1] Бошқача кўрсатилган бўлмаса, “молиявий ҳисоботлар” тарихий молиявий маълумотлардан иборат бўлган молиявий ҳисоботларни англатади.

[2] АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш”*

ва зарурий тартиб-таомилларни тушуниш ва қўллаш учун стандартнинг бутун матнини кўриб чиқиш зарурдир.

15. Стандартнинг асосий принциплари ва зарурий тартиб-таомиллари келишув шарт-шароитларида ўринли бўлган барча ҳолларда қўлланилиши керак. Бироқ, камдан-кам ҳолларда, профессионал бухгалтер ўринли бўлган зарурий тартиб-таомилнинг мақсадига эриши ушбу тартиб-таомилдан четга чиқиш зарур деб ҳисоблаши мумкин. Бундай ҳолат юзага келганда, профессионал бухгалтердан бажарилган муқобил тартиб-таомиллар зарурий тартиб-таомилнинг мақсадларига эришишни қандай қилиб таъминлаганлиги ва, аниқ бўлмаганида, четга чиқишнинг сабабларини ҳужжатлаштириши талаб этилади. Профессионал бухгалтер ўринли зарурий тартиб-таомилдан четга чиқиши зарурлиги келишувнинг ўзига хос шарт-шароитларида ушбу тартиб-таомил самарасиз бўлгандагина пайдо бўлиши кутилади.

16. Қўллашга доир материалнинг бир қисмини ташкил этадиган иловалар стандартнинг ажралмас қисмидир. Илованинг мақсади ва кўзланган фойдаланилиши тегишли стандартнинг асосий матнида ёки илованинг номи ва кириш қисмида тушунтирилади.

Профессионал мулоҳаза

17. Халқаро стандартларнинг хусусияти профессионал бухгалтердан ушбу стандартларни қўллашда профессионал мулоҳаза қилинишини талаб этади.

Халқаро стандартларнинг қўлланиши

18. Муайян халқаро стандартнинг қўлланиш доираси, кучга кириш санаси ва уни қўллашда ҳар қандай ўзига хос чеклашлар стандартда аниқ кўрсатилади. Халқаро стандартда бошқача айтиб ўтилмаган бўлса, профессионал бухгалтер халқаро стандартни унда кўрсатилган кучга кириш санасидан олдин қўллаши рухсат этилади.

19. Халқаро стандартлар давлат секторидаги келишувлар учун ўринлидир. Тегишли ҳолларда, давлат сектори ташкилотларига ҳос қўшимча кўриб чиқиладиган жиҳатлар қуйидагиларга киритилади:

    (а) АХС ва СНХСлар ҳолатида халқаро стандартнинг асосий матнига; ёки

(б) Бошқа халқаро стандартларнинг охирида кўрсатиладиган Давлат секторига тегишли жиҳатлар (ДСЖ) бўлимида.

Тўла ваколатли бўлмаган материал

20. Тўла ваколатли бўлмаган материал ХАИБСК томонидан чиқарилган Амалиёт изоҳлари ва ходимлар томонидан эълон қилинган ҳужжатларни ўз ичига олади. Тўла ваколатли бўлмаган материал ХАИБСК Халқаро стандартларининг қисми деб ҳисобланмайди.

Халқаро аудит амалиёти изоҳлари

21. Халқаро аудит амалиёти изоҳлари (ХААИ) аудиторларга Аудитнинг Халқаро Стандартларида (АХС ларда) келтирилган талаблардан ташқари қўшимча талабларни юкламайди ҳамда улар аудитга ўринли бўлган барча АХС ларга риоя этиш бўйича аудитор масъулиятини ўзгартирмайди. ХААИ лар аудиторларга амалий кўмакни таъминлайди. Улар миллий стандартлар бўйича масъул бўлган томонлар томонидан татбиқ этилишига мўлжалланади, ёки тегишли миллий материални ишлаб чиқишда фойдаланилади. Улар аудиторлик ташкилоти (фирма)лар тренинг дастурларни ва ички йўриқномани ишлаб чиқишда фойдаланиши мумкин бўлган материални ҳам таъминлайди.

22. Қамраб оладиган мавзу(лар) хусусиятига боғлиқ равишда, ХААИ аудиторга қуйидагиларда ёрдам бериши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти фаолияти шарт-шароитлари тўғрисида тушунча ҳосил қилиш, муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш юзасидан профессионал мулоҳаза чиқариш;
- Баҳоланган рискларга жавобан қандай ҳаракатлар қилиш тўғрисида мулоҳаза чиқариш, шу жумладан мавжуд шарт-шароитларда тегишли бўлиши мумкин тартиб-таомиллар тўғрисида мулоҳаза қилиш; ёки
- Ҳисобот бериш жиҳатларини кўриб чиқиш, шу жумладан молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилиш ва бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашиш.

Бошқа халқаро стандартларга тегишли амалиёт изоҳлари

23. Юқорида айтиб ўтилган мақсадларда КЧКХС, ИБКХС, ТХХСлари бўйича ҳам ХАИБСК тегишлича Кўриб чиқиш келишувлари бўйича халқаро амалиёт изоҳларини (КЧКХАИ), Ишонч билдириш келишувлари бўйича халқаро амалиёт изоҳлари (ИБКХАИ), ва Турдош хизматлар бўйича халқаро амалиёт изоҳларини (ТХХАИ) чиқариши мумкин.

Ходимларнинг эълонлари

24. Ходимларнинг эълонлари бухгалтер-амалиётчиларнинг янги ёки пайдо бўлаётган аҳамиятли масалалар тўғрисида хабардорлигини мавжуд бўлган талаблар ва қўллашга доир материалга ҳавола қилиш орқали ошириш ёки улар эътиборини ХАИБСК томонидан чиқарилган стандартлар ва қоидаларнинг тегишли талабларига қаратиш учун фойдаланилади.

Тил

25. ХАИБСКнинг Халқаро стандартлари, Амалиёт изоҳлари, муҳокама учун ҳужжат лойиҳалари ёки бошқа эълон қилинган ҳужжатларининг ягона расмий матни бўлиб уларнинг ХАИБСК томонидан Инглиз тилида нашр этилгани ҳисобланади.

АТАМАЛАР ГЛОССАРИЙСИ[1]

(2012 июнь)

Киришнинг (ёки фойдаланишнинг) назоратлари — Он-лайн терминал қурилмалари, дастурлар ва маълумотлар базасига кириш (ёки фойдаланиш)ни чегаралашга каратилган тартиб-таомиллар. Кириш (ёки фойдаланиш) назорати “фойдаланувчи идентификацияси” ва “фойдаланувчи авторизацияси”дан ташкил топади. “Фойдаланувчи идентификацияси” одатда фойдаланувчининг ягона идентификацияси логини, пароллар, кириш (фойдаланиш) карталари ёки биометрик маълумотлар орқали аниқлашга қаратилади. “Фойдаланувчи авторизацияси” эса ҳар бир фойдаланувчи кириши мумкин бўлган компьютер ресурсларидан фойдаланиш қоидаларини белгилашдан ташкил топади. Хусусан, бундай тартиб-таомиллар қуйидагиларни олдини олиш ва аниқлашга қаратилган:

(а) Он-лайн терминал қурилмалар, дастур ва маълумотлар базаларига берухсат кириш;

(б) Рухсат этилмаган операцияларни киритиш;

(в) Маълумотлар базасига берухсат ўзгаришлар киритиш;

(г) Компьютер дастурларидан бундай ваколатга эга бўлмаган ҳодимлар фойдаланиши; ва

(д) Ишлатилиши рухсат этилмаган компьютер дастурларидан фойдаланиш.

* *Ҳисоблаб чиқилган баҳо* —Аниқ ҳисоблаш имконияти бўлмаган ҳолда пул ифодасидаги миқдорнинг тахминий

---

* Аудитнинг Халқаро Стандартларида (АХС) таърифлаб берилган атамаларни билдиради

† Сифат назоратининг Халқаро Стандарти (СНХС) 1да таърифлаб берилган атамаларни билдиради

1 Давлат секторига таалуқли келишувлар бўйича ушбу глоссарийда келтирилган атамалар уларнинг давлат секторида қўлланиладиган эквивалентлари билан солиштирилиши лозим. Агар бухгалтерия ҳисобига оид атамалар Халқаро Аудит ва Ишонч Билдириш Стандартлари Кенгашининг нашрларида таърифланмаган бўлса, Бухгалтерия Ҳисобининг Халқаро Стандартлари бўйича Кенгаш томонидан чоп этилган Атамалар Глоссарийси қўлланилиши керак.

қийматини аниқлаш тушунилади. Ушбу атама баҳолашда ноаниқлик бўлган ҳолда ҳаққоний қиймат бўйича баҳоланадиган суммага нисбатан ҳамда баҳолашни талаб қиладиган бошқа суммаларга нисбатан қўлланилади. АХС 540[2] фақат ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашни назарда тутадиган ҳисоблаб чиқилган баҳолар тўғрисида сўз юритилганида, "ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар" атамаси қўлланилади.

**Бухгалтерия ёзувлари*—Бошланғич бухгалтерия ўтказмалари (проводкалари) ва тасдиқловчи ҳужжатлар, масалан тўлов топшириқномалари, электрон тарздаги пул ўтказмалари бўйича кўчирмалар; счёт-фактуралар; шартномалар; бош ва аналитик хисобини юритиш китоблари, журналларда қайд этилган проводкалар ва молиявий ҳисоботга бошқа, журналларда расмий қайд этилган проводкалардан ташқари, тузатиш киритилиши; харажатлар тақсимланиши бўйича ҳисоб-китоблар ва йиғма жадваллари, қайдномалар, маълумотларнинг солиштирмалари ва очиб бериладиган маълумотлар.

Келишилган тарбиб-таомилларини бажариш бўйича келишув —Аудитор, тадбиркорлик субъекти ва тегишли учинчи томонлар ўртасида келишилган аудиторлик тартиб-таомиллари бажарилиши ва ҳақиқий натижалари бўйича ҳисобот берилиши учун аудиторни жалб қилиш бўйича келишув. Ҳисоботни олувчилар аудиторнинг ҳисоботи асосида ўзларининг тегишли ҳулосаларини чиқарадилар. Бажарилиши талаб этилган аудиторлик тартиб-таомиллари қайси томонлар ўртасида келишилган бўлса, фақат шу томонларга ҳисобот берилади, чунки бошқа томонлар келишилган тартиб-таомиллар бажарилиши сабабларини билмасдан туриб натижаларни нотўғри талқин қилишлари мумкин.

**Таҳлилий тартиб-таомиллар* —Молиявий ва номолиявий маълумотларнинг ўртасидаги объектив боғлиқликни таҳлил қилиш орқали молиявий ахборотнинг баҳоланиши. Таҳлилий тартиб-таомиллар, шунингдек, зарурат тўғилганида, бошқа

---

[2] АХС 540 *"Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар аудити"*

ўринли маълумотга зид келадиган ва кутилган натижалардан катта фарқ қиладиган аниқланган четга чиқишлар ва ўзаро боғлиқликларни ўрганишни қамраб оладилар.

Йиллик ҳисобот—Тадбиркорлик субъекти томонидан одатда ҳар йили эълон қилинадиган ва молиявий ҳисобот билан унга тегишли аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни ўз ичига олган ҳужжатдир.

**Аномалия*—Жамланмадаги бузиб кўрсатишлар ёки четга чиқишларга нисбатан норепрезентатив аниқ бўлган бузиб кўрсатишлар ва четга чиқишлар .

**Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос* -—Тадбиркорлик субъекти фаолияти моҳияти ва молиявий ҳисоботларнинг мақсади нуқтаи назаридан мақбул бўлган ёки қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларда талаб қилинадиган, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки тегишли ҳолларда бошқарув юклатилган шахслар томонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлаш мақсадида қабул қилинган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосидир.

“Ҳаққоний тақдим этиш асоси” атамаси молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосининг талабларига риоя қилишни талаб этадиган асосга нисбатан қўлланилади ва:

(а) Молиявий ҳисоботни ҳаққоний тақдим этишга эришиш учун тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тегишли асосда махсус талаб қилинадиган маълумотга қўшимча маълумотларни очиб бериш зарурияти тўғилиши мумкинлигини яққол равишда тан олади ёки назарда тутади ; ёки

(б) Молиявий ҳисоботни ҳаққоний тақдим этишга эришиш учун тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тегишли асос талабларидан четга чиқиши зарурияти тўғилиши мумкинлигини яққол равишда тан олади. Бундай четга чиқишлар фақат камдан-кам ҳолларда талаб этилиши мумкин деб қаралади.

“Мувофиқлик асоси” атамаси тегишли асос талабларига мувофиқликни талаб этадиган, аммо юқорида (а) ёки (б)

бандларидаги талабларни камраб олмайдиган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосидир.

Ахборот технологияларида амалий назорат воситалари — Одатда бизнес жараёнлари даражасида қўлланиладиган қўлда бажариладиган ёки автоматлаштирилган тартиб-таомиллари. Амалий назорат воситалари моҳиятига кўра олдини олишга ёки аниқлашга қаратилган бўлиши мумкин ва бухгалтерия ёзувлари бутлигини таъминлаш мақсадида ташкил қилинади. Шунингдек, амалий назорат воситалари операциялар ва бошқа молиявий маълумотларни аниқлаш, ёзиш, қайта ишлаш ва ҳисоботда тақдим этиш учун қўлланиладиган тартиб-таомиллар қаторига киради.

**Қўлланилган мезонлар (АХС 810*[3] *нуқтаи назаридан)*— Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлашда раҳбарият томонидан қўлланилган мезонлар.

**Аудиторлик далилларининг мослиги*—Аудиторлик далилларининг сифат ўлчами, яъни аудиторнинг фикри учун асос бўладиган хулосалар тасдиғини таъминлашда далилларнинг ўринлилиги ва ишончлилиги.

**Мустақил томонлар ўртасидаги битим*—Бир-бирига боғлиқ бўлмаган, мустақил равишда иш олиб борадиган, ўз манфаатларини кўзлайдиган ва битим тузишни хоҳлайдиган томонлар - сотувчи ва ҳаридор - орасидаги шартларда амалга ошириладиган операция.

**Тақдимномалар* —Молиявий ҳисоботларда ўз аксини топган ва раҳбарият томонидан аниқ ёки бошқа йўсинда тақдим қилинган билдиргилар, улар содир бўлиши мумкин бўлган турли потенциал бузиб кўрсатишларни кўриб чиқишда аудитор томонидан фойдаланилади.

Баҳолаш (баҳо бериш) — Аниқланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини ушбу рискларнинг аҳамиятлилиги тўғрисида хулоса чиқариш мақсадида таҳлил қилиш. “Баҳолаш (баҳо

---

[3] *АХС* 810 *“Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувлари”*

бериш)” атамаси фақат рискга нисбатан ишлатилади деб ҳисобланади. (шунингдек “*Баҳо беришга”га қаранг*)

Дахлдорлик —(*Аудиторнинг молиявий ахборотга дахлдорлигига* қаранг)

**†Ишонч билдириш*—(*Оқилона даражада ишонч билдиришга* қаранг)

Ишонч билдириш бўйича келишув—Масъул шахсдан ташқари кўзланган фойдаланувчиларнинг маълум мезонларга нисбатан ўрганилаётган масалани баҳолаш ёки ўлчаш натижасига ишончини ошириш мақсадида бухгалтер-амалиётчи (аудитор) томонидан хулоса берилишига қаратилган келишув. Ўрганилаётган масалани баҳолаш ёки ўлчаш натижаси – бу маълум мезонларни қўллаш натижасида олинадиган маълумотдир (шунингдек *Ўрганилаётган масала бўйича маълумотга* қаранг). *Ишонч билдириш келишувлари бўйича халқаро асосга* мувофиқ бухгалтер-амалиётчи (аудитор) томонидан иккита турдаги ишонч билдириш бўйича келишувларнинг бажарилиши руҳсат этилган: оқилона ишонч билдириш бўйича келишув ва чегараланган ишонч билдириш бўйича келишув.

Оқилона ишонч билдириш бўйича келишув— Оқилона ишонч билдириш бўйича келишувнинг мақсади - ишонч билдириш бўйича келишув рискини келишув шарт-шароитлари[4] доирасида мақбул бўладиган паст даражагача камайтиришдир, бу эса бухгалтер-амалиётчи (аудитор) томонидан ижобий хулоса берилиши учун асос бўлади .

Чегараланган ишонч билдириш бўйича келишув— Чегараланган ишонч билдириш бўйича келишувнинг мақсади - ишонч билдириш бўйича келишув рискини

[4] Келишув шарт-шароитлари келишувнинг шартларини қамраб олади, шу жумладан оқилона ишонч билдириш бўйича келишув ёки чегараланган ишонч билдириш бўйича келишув бўлишидан қатъий назар ўрганилаётган масала хусусиятлари, қўлланиладиган мезонлар, кўзланган фойдаланувчиларнинг талаблари, масъул шахс ва унинг фаолияти муҳитининг тегишли хусусиятлари ва бошқа масалалар, масалан келишувга аҳамиятли таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ходисалар, операциялар, шароитлар ва амалиётлар.

келишув шарт-шароитлари доирасида мақбул даражагача камайтиришдир, лекин бу холатда ушбу риск оқилона ишонч билдириш бўйича келишув рискидан юқорироқ бўлади, бу эса бухгалтер-амалиётчи (аудитор) томонидан салбий хулоса берилиши учун асос бўлиб хизмат қилади.

Ишонч билдириш бўйича келишув риски—Ўрганилаётган масала бўйича маълумотда муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд бўлганида бухгалтер-амалиётчи (аудитор) томонидан нотўғри хулоса берилиши риски.

**Аудит ҳужжатлари*—Бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари, олинган тегишли аудиторлик далиллари, ва аудитор эришган ҳулосаларининг ёзма шаклда қайд қилиниши (айрим ҳолларда“иш ҳужжатлари” ёки “иш қоғозлари” каби атамалар ҳам ишлатилиши мумкин).

**Аудиторлик далил*—Аудиторнинг фикри учун асос бўлган ҳулосаларга эришишда аудитор томонидан фойдаланилган маълумот. Аудиторлик далили молиявий ҳисоботлар учун асос бўлган бухгалтерия ёзувлари ва бошқа маълумотлардан ташкил топади. (*Аудиторлик далилининг мослиги* ва *Аудиторлик далилининг етарлилигига* қаранг.)

**Аудит файли*— Муайян келишувга тегишли аудит ҳужжатларини ўз ичига оладиган ёзма маълумотлардан ташкил топган, бир ёки бир нечта папкалар электрон ёки бошқа шаклдаги маълумот сақлаш воситаси.

***†Аудиторлик фирмаси (аудиторлик ташкилоти)*—(*Фирма*ни қаранг)

**Аудиторлик фикри* —(*Модификацияланган фикр ва Модификацияланмаган фикрга* қаранг)

**Аудиторлик риски* —Молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлганида аудитор томонидан нотўғри аудиторлик фикри берилиши риски. Аудиторлик риски муҳим бузиб кўрсатишлар рискига ва топмаслик рискига боғлиқ бўлади.

**Аудиторлик танлаш (танлаш)*— текширилаётган жамланманинг 100 фоиздан кам бўлган объектларига нисбатан аудиторлик тартиб-таомиллари қўллаш мақсадида амалга оширилади. Бунда аудитор бутун жамланма тўғрисида хулосалар чиқариши учун етарлича асосга эга бўлиши мақсадида жамланманинг ҳар бир элементи танлаб олиниши мумкин бўлиши керак.

**Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар (АХС 810 нуқтаи назаридан)*— Аудитор томонидан АХСларга мувофиқ аудит қилинган молиявий ҳисоботлар, улар асосида қисқартирилган молиявий ҳисоботлар шакллантирилади [5].

**Аудитор*—"Аудитор" атамаси аудит ўтказувчи шахс ёки шахсларга, одатда келишув партнёри ёки келишув жамоасининг бошқа аъзолари, ёки тегишли ҳолларда фирмага (аудиторлик ташкилотига) нисбатан қўлланилади. Агар қандайдир АХСда келишув партнёри томонидан талаблар ёки мажбуриятлар бажарилиши аниқ белгиланган бўлса, "аудитор" атамаси ўрнига "келишув партнери" атамаси ишлатилади. "Келишув партнери" ва "фирма (аудиторлик ташкилот)" атамалари тегишли ҳолларда давлат секторида қўлланиладиган эквивалент атамалари маъносида ишлатилиши керак.

Аудиторнинг молиявий ахборотга дахлдорлиги — Аудитор молиявий ахборотга дахлдор деб аудитор ушбу ахборотга ҳисобот (хулоса) илова қилганида ёки унинг номи профессионал фаолият билан боғлиқ равишда ишлатилишига рухсат берганида ҳисобланади.

**Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт*— Бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган, ишидан аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишнинг ёрдамчи воситаси сифатида фойдаланадиган жисмоний шахс. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт аудитор томонидан жалб қилинган (

---

[5] АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Ҳалқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"*, 13(е) бандида "молиявий ҳисоботлар" атамасига тушунча берилган.

аудиторлик ташкилотининг ёки тармоқ фирмасининг партнёри[6] ёки ходими, шунингдек вақтинчалик ёлланган ходими бўлган) ички эксперт ёки аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт бўлиши мумкин.

**Аудитор томонидан қатъий баҳолаш ёки аудиторнинг диапазони*— Раҳбарият томонидан қатъий баҳолашга баҳо беришда фойдаланиш мақсадида аудиторлик далиллари асосида аниқланадиган сумма ёки тегишлича суммалар оралиғи.

**Аудитор диапазони*—(*Аудитор томонидан қатъий баҳолашга* қаранг)

**Тадбиркорлик риски* – Тадбиркорлик субъектининг мақсадларига эришиши ва ўз стратегияларини амалга ошириш қобилиятига салбий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган маълум шароитлар, воқеалар, вазиятлар, харакатлар ёки харакатсизлик натижасида юзага келадиган ёки нотўғри мақсадни танлаш ва нотўғри стратегияларни қабул қилиш билан боғлиқ бўлган рискдир.

**Қиёсий молиявий ҳисоботлар* –Ўтган давр учун суммалар ва бошқа очиб бериладиган маълумотлар жорий давр молиявий ҳисоботлари билан солиштириш мақсадида келтириладиган, аудит текширувидан ўтказилган бўлса, аудиторлик фикрида айтиб ўтиладиган қиёсий ахборот. Мазкур қиёсий молиявий ҳисоботларга киритилган маълумотлар ҳажми жорий давр молиявий ҳисоботларидаги маълумотлар ҳажми билан таққослана олади.

**Қиёсий ахборот* – Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ бир ёки ундан ортиқ ўтган даврлар учун молиявий ҳисоботларга киритилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар.

Компиляциялаш бўйича келишув – Молиявий маълумотларни йиғиш, таснифлаш ва умумлаштиришда аудит соҳасидаги

---

[6] Тегишли ҳолларда «Партнер» ва «фирма» атамалари давлат секторидаги эквивалентлари тариқасида тушинилиши лозим.

билимлардан фарқли ўлароқ бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги касбий билимлар ва тажрибадан фойдаланиладиган келишув.

**Фойдаланувчи-субъект назоратининг қўшимча воситалари* – Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар томонидан хизматлар ишлаб чиқилганида фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти томонидан қўлланиладиган назорат воситалари ҳамда назорат мақсадларига эришиш учун керак ҳолларда унинг тизими тавсифида кўрсатиладиган назорат воситалари.

**Мувофиқлик асоси – (Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос* ва *Умумий фойдаланиш учун мўлжалланган асос* га қаранг)

**Компонент* –Гуруҳ ёки компонентнинг раҳбарияти томонидан гуруҳ молиявий ҳисоботлари таркибига киритилиши лозим бўлган молиявий маълумотлар тайёрланадиган тадбиркорлик субъекти ёки бизнес фаолияти.

**Компонент аудитори* – Аудити ўтказилаётган гуруҳнинг компонентига таалуқли бўлган молиявий маълумот устидан гуруҳ келишуви жамоасини талаби бўйича иш олиб борадиган аудитор.

* *Компонент раҳбарияти* – компонентнинг молиявий маълумотларини тайёрлаш масъулиятига эга бошқарув.

* *Компонентнинг муҳимлилиги* – Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан компонент бўйича белгиланадиган муҳимлик даражаси.

Аудитнинг компьютерлашган усуллари – Аудиторлик тартиб-таомилларининг компьютер техникасидан аудит воситаси сифатида фойдаланиш орқали бажарилиши.

Назорат тадбирлари – Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг назорат тадбирлари бажарилаётганлигини таъминлаш имкониятини берадиган сиёсатлар ва тартиб-таомиллари. Ички назорат тизими назорат тадбирларни ўз ичига олади.

Назорат муҳити – раҳбарлик ва бошқарув вазифаларини, шунингдек тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими ва

унинг тадбирколик субъекти учун муҳимлигига нисбатан раҳбарлик ва бошқарув юклатилган шахсларнинг муносабати, ҳабардорлиги ва ҳатти-харакатини қамраб олади. Назорат муҳити ички назорат тизимининг таркибий қисми ҳисобланади.

* *Назорат риски* – (*Аудиторлик риски*га қаранг)

*Корпоратив бошқарув – (Бошқарув*га қаранг)

* *Қиёсий кўрсаткичлар* – Олдинги давр суммалари ва бошқа очиб бериладиган маълумотлари жорий давр молиявий ҳисоботининг ажралмас қисми сифатида киритилган ҳамда (“жорий давр кўрсаткичлари” деб номланувчи) жорий давр суммалари ва бошқа очиб бериладиган маълумотлари билан биргаликда кўриб чиқиш мақсадида келтирилган қиёсий маълумотлар. Қиёсий суммалар ва очиб кўрсатиладиган маълумотлардаги тафсилотлар даражаси асосан жорий давр кўрсаткичлари билан боғлиқ равишда аниқланади.

Мезонлар – Ўрганилаётган масалани баҳолаш ёки ўлчаш мақсадида, баъзи ҳолларда маълумотни тақдим қилиш ва очиб бериш мақсадида фойдаланиладиган аниқ кўрсаткичлар. Мезонлар расман белгиланган ёки белгиланмаган бўлиши мумкин. Ўрганилаётган битта масала учун хар ҳил мезонлар белгиланиши мумкин. Ўрганилаётган масалани профессионал мулоҳаза доирасида етарли даражада изчил баҳолаш ва ўлчаш мақсадида махсус мезонлар қўлланилиши лозим.

Мувофиқ мезонлар – қуйидаги хусусиятларга эга:

(а) Ўринлилик: ўринли мезонлар хулоса қилишга ёрдамлашади, бу эса ўз навбатида мўлжалланган фойдаланувчиларга қарор қабул қилишда ёрдам беради.

(б) Тўлиқлик: аниқ келишув шарт-шароитида хулосалар чиқаришга таъсир кўрсата олувчи ўринли омиллар эътибордан четда қолмаганида мезонлар етарли даражада тўлиқ деб ҳисобланади.

(в) Ишончлилик: ишончли мезонлар улар ўхшаш шароитларида бир хир малакага эга бўлган бухгалтер-амалиётчилар (аудиторлар) томонидан қўлланилганда,

ўрганилаётган масалани етарли даражада изчил баҳолаш ва ўлчаш, шунингдек керакли ҳолларда тақдим қилиш ва очиб бериш имкониятини беради.

(г) Бетарафлилик: холис мезонлар холисона хулосаларга келишга ёрдам беради.

(д) Тушунарлилик: тушунарли мезонлар маълумот талқин қилинганида аҳамиятли фарқларга йўл қўймасдан аниқ ва содда хулосалар қилишга ёрдам беради.

**Молиявий ҳисоботларни тасдиқлаш санаси* – Молиявий ҳисоботни ташкил қилувчи барча ҳисоботлар белгиланган изоҳлар билан биргаликда тайёрланганлигини ҳамда тегишли ваколатларга эга бўлган шахслар ушбу молиявий ҳисоботлар учун жавобгарликни ўз зиммаларига олишларини тасдиқлаганлигини билдирувчи сана.

† *Ҳисобот санаси (сифат назорати бўйича)* – Бухгалтер-амалиётчи (аудитор) томонидан ҳисобот тақдим қилиш санаси.

* *Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси* – молиявий ҳисобот юзасидан АХС 700 га асосан ҳисобот (хулоса) бериш санаси.[7]

**Молиявий ҳисобот санаси* – молиявий ҳисобот ўз ичига олган охирги даврнинг якуний санаси.

**Молиявий ҳисоботларни эълон қилиш санаси* – Аудит текширувидан ўтказилган молиявий ҳисоботлар ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) билан барча фойданалувчилар танишиши учун имконият юзага келган сана.

**Ички назорат камчиликлари* – қуйидаги ҳолларда юзага келади:

(а) Назоратни шундай ташкил қилиниши, амалга оширилиши ёки бошқарилиши, у молиявий ҳисоботлардаги бузиб кўрсатишларни ўз вақтида олдини олиш ёки аниқлаш ва бартараф этиш имкониятини бермайдиган ҳолларда; ёки

---

[7] АХС 700 "*Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш"*

(б) Молиявий ҳисоботлардаги бузиб кўрсатишларни ўз вақтида олдини олиш, аниқлаш ва бартараф қилиш учун лозим бўлган назоратнинг йўклиги натижасида.

**Топилмаслик риски* - Аудитор томонидан аудиторлик рискини мақбул паст даражагача камайтириш мақсадида бажариладиган тартиб-таомиллари бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботда ҳақиқатда мавжуд бўлган ҳамда алоҳида ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан биргаликда қаралганида муҳим бўлиши мумкин бўлган хатолар ва бузиб кўрсатишларни топиш имконини бермаслиги эҳтимолидир

** Элемент – (Молиявий ҳисобот элементи* га қаранг)

**Молиявий ҳисобот элементи (АХС 805*[8] *нуқтаи назаридан)*—- Молиявий ҳисоботдаги элемент, счёт ёки модда.

**Тушунтириш параграфи* – Аудиторлик ҳисоботининг (хулосасининг) молиявий ҳисоботда тегишли тақдим этилган ёки очиб берилган ва аудитор мулоҳазаси бўйича фойдаланувчилар молиявий ҳисоботларни тушуниши учун фундаментал муҳимликка эга бўлган жиҳатга эътиборни қаратадиган изоҳ параграфи.

†*Келишув ҳужжатлари* – Бухгалтер-амалиётчи (Аудитор) томонидан бажарилган иш, олинган натижа ва чиқарилган хулосаларнинг ёзма ифодаси (баъзан "иш ҳужжатлари" ёки "иш қоғозлари" атамалари қўлланилади).

Келишув хати – Келишувнинг хат шаклида расмийлаштирилган ёзма шартлари.

*† *Келишув партнёри*[9]— Келишув бажарилиши ҳамда аудиторлик ташкилоти (фирма) номидан чиқариладиган ҳисобот (хулоса) учун масъул бўлган ва зарур ҳолларда профессионал, қонунчилик ёки тартибга солиш орган

---

[8] АХС 805 "*Махсус масалалар—Айрим молиявий ҳисоботларининг ҳамда молиявий ҳисоботлардаги айрим элементлар, счётлар ва моддаларнинг аудити"*

[9] "Келишув партнери," "партнер," ва " аудиторлик ташкилоти" атамалари тегишли ҳолатларда давлат секторида қўлланиладиган эквивалент атамалар маъносида қаралиши керак.

томонидан берилган тегишли ваколатларга эга бўлган партнёр ёки аудиторлик ташкилотидаги бошқа бирон-бир шахс.

*†*Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш* – Ҳисобот (хулоса) чиқарилишига қадар ёки ҳисобот (хулоса) чиқарилган санада келишув жамоаси томонидан ҳисоботни (хулосани) тайёрлашда чиқарилган катта аҳамиятга эга бўлган мулоҳазаларни ва эришилган хулосаларни объектив баҳолаш учун мўлжалланган жараён. Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш жараёни муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисоботларини аудит текширувлари ва аудиторлик ташкилоти (фирма) томонидан келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш ўтказиш талаб этиладиган бошқа келишувлар бўйича амалга оширилади.

*†*Келишув бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказадиган шахс* – ҳисоботни (хулосани) тайёрлашда келишув жамоаси томонидан чиқарилган муҳим мулоҳазалар ва эришилган хулосаларни объектив баҳолаш учун етарли ва тегишли тажрибага ва ваколатларга эга партнёр, аудиторлик ташкилотидаги бошқа шахс, тегишли малакага эга бўлган ташқи мутахасислар; ёки келишув жамоасининг аъзоси бўлмаган шахслардан ташкил топган гуруҳ.

*†*Келишув жамоаси* – Келишувни бажарадиган барча партнёрлар ва ходимлар, шунингдек аудиторлик ташкилоти (фирма) ёки тармоқ аудиторлик ташкилоти томонидан жалб қилинган ва келишув тартиб-таомилларини бажарадиган ҳар қандай шахс. Ушбу жамоа таркибига аудиторлик ташкилоти (фирма) томонидан жалб этилган ташқи мутахассислар кирмайди.[10]

Тадбиркорлик субъектида ўрнатилган рискларни баҳолаш жараёни – ички назорат тизимининг таркибий қисми ҳисобланиб, молиявий ҳисобот мақсадлари билан боғлиқ

---

[10] АХС 620 "*Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш"*, 6(а) бандида "аудитор томонидан жалб қилинган эксперт" атамаси таърифланган.

фаолият юритиш рискларини аниқлашга йўналтирилган, шунингдек тадбиркорлик субъекти томонидан ушбу рисклар ва уларнинг юзага келадиган оқибатларига нисбатан чоралар қабул қилиш жараёнидир.

Экологик масалалар –

(а) атроф-муҳитга етказилган зарарларни олдини олиш, камайтириш ёки тўғрилашга, ёҳуд қайта тикланадиган ва тикланмайдиган табиий ресурсларни сақлашга йўналтирилган харакатлар (бундай харакатлар бажарилиши қонунчилик, назорат, шартнома талабларига мувофиқ ёки ўз ҳохишига кўра амалга оширилиши мумкин);

(б) атроф муҳитни сақлаш тўғрисидаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар талабларини бузиш оқибатлари;

(в) атроф муҳитга етказилган зарар оқибатларининг инсонларга ёки табиий ресурсларига таъсири; ва

(г) қонунчиликда назарда тутилган бошқа томонлар учун юклатилган масъулият оқибатлари (масалан, олдинги мулкдорлар томонидан етказилган зарарлар учун жавобгарлик).

Атроф-муҳитни сақлаш тўғрисидаги ҳисобот – Молиявий ҳисоботдан ташқари учинчи томонларга тадбиркорлик субъектининг атроф-муҳитни сақлаш соҳасидаги мажбуриятлари, ушбу йўналиш бўйича сиёсатлари ва мақсадлари, экологик рискни ва бизнес жараёнлари ўртасидаги боғлиқликни бошқаришда эришилган ютуклари тўғрисидаги сифат маълумотлари ва атроф-муҳитни сақлаш борасидаги фаолият натижалари ҳақидаги миқдорий маълумотларни ўз ичига олган ҳисобот.

Экологик риск – маълум бир ҳолатларда аудит ўтказишнинг умумий режасини тузиш жараёнида ажратиб бўлмайдиган рискни баҳолаш билан боғлиқ омиллар экологик масалалар туфайли молиявий ҳисоботдаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискини ҳам ўз ичига олиши мумкин.

Хато – Молиявий ҳисоботдаги атайлаб қилинмаган бузиб кўрсатиш, жумладан молиявий ҳисобот тузишда очиб берилиши

талаб этиладиган маълумотларни ёки қандайдир суммаларни қолдириб кетиш.

**Баҳолашнинг ноаниқлиги* – Ҳисоблаб чиқилган баҳони ва у билан боғлиқ бўлган очиб кўрсатиладиган маълумотни баҳолашда етарли даражада аниқлик бўлмаслиги.

Баҳо бериш - Тегишли масалаларни аниқлаш ва таҳлил қилиш, жумладан масала юзадидан аниқ хулосани шакллантириш мақсадида керакли тартиб-таомилларни бажариш. "Баҳо бериш" атамаси одатда фақатгина маълум бир масалаларга, далиллар, русум-қоидаларини бажариш натижалари, аниқланган рискларга нисбатан раҳбарият чоралари самарадорлиги каби масалаларга нисбатан қўлланилади.

* *Тафовутлар* - тасдиқланиши лозим бўлган ёки тадбиркорлик субъектининг бухгалтерия ҳисобида акс эттирилган маълумотлари билан тасдиқловчи томон тақдим этган маълумотлари ўртасида фарқ мавжудлигини ифодаловчи жавоб.

**Тажрибали аудитор* - Аудиторлик ташкилоти (фирма)да фаолият кўрсатадиган ёки четдан жалб қилинган аудит ўтказиш тажрибасига эга ва

(а) аудит жараёнлари;

(б) АҲС ва тегишли ҳуқуқий-меъёрий талаблар;

(в) тадбиркорлик субъекти фаолият юритадиган бизнес муҳити; ва

(г) тадбиркорлик субъекти фаолият юргизаётган иқтисодиёт тармоғига тегишли аудит ўтказиш ва молиявий ҳисоботлар тузиш масалалари тўғрисида етарли билимларга эга бўлган шахс.

* *Эксперт – (Аудитор томонидан жалб этилган эксперт* ва *Раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт* га каранг).

* *Касбий билимлар ва тажриба* – Маълум бир соҳада билим, кўникмалар ва тажрибага эга бўлиш

**Ташқи тасдиқнома* – Аудитор томонидан учинчи шахслардан

(тасдиқловчи томондан) бевосита ёзма жавоб кўринишида қоғоз ёки электрон шаклида ёхуд бошқа воситалар ёрдамида олинган аудиторлик далили.

**Ҳаққоний тақдим қилиш асоси– (Молиявий ҳисоботни тақдим қилиш учун қўлланиладиган асос* ёки *Умумий мақсадли концептуал асос* га қаранг)

**Молиявий ҳисоботлар* – тадбиркорлик субъекти иқтисодий ресурслари ёки мажбуриятларининг маълум бир санага бўлган ҳолати ёки маълум бир давр мобайнидаги ўзгаришлари тўғрисида молиявий ҳисоботни тақдим қилиш асосига мувофиқ ахборот беришга қаратилган тарихий молиявий маълумотлар ва улар билан боғлиқ изоҳларнинг структуралашган ифодасидир. Изоҳлар одатда аҳамиятли ҳисоб сиёсатининг қиска мазмуни ва бошқа тушунтириш маълумотларини ўз ичига олади. "Молиявий ҳисобот" атамаси молиявий ҳисоботни тақдим қилиш асоси талаблари билан белгиланган молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўпламини назарда тутади, аммо алоҳида олинган молиявий ҳисоботни ҳам ифодалаши мумкин.

*†*Аудиторлик ташкилоти (фирма)* – Профессионал бухгалтер-амалиётчилардан (*аудиторлардан)* ташкил топган якка тартибдаги тадбиркор, ширкат ёки акционерлик жамияти ёки бошқа ташкилий шаклдаги тадбиркорлик субъекти.

Прогноз – Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан кутилаётган келгусидаги воқеаларга, шунингдек маълумотни тайёрлаш санасига қилиниши мўлжалланаётган харакатларга таалуқли тахминлар асосида тайёрланган перспектив молиявий маълумотдир (энг аниқ бахолашларга асосланган тахминлар).

**Фирибгарлик* – Раҳбарият, бошқарув юклатилган шахслар, ходимлар ёки учинчи шахслар орасидан битта ёки бир нечта шахслар томонидан алдаш йўли билан нохаққоний ва ноқонуний манфаат кўриш мақсадида атайлаб қилинадиган харакат.

**Фирибгарлик риски омиллари* – Фирибгарликни рағбатлантирувчи ёки содир этишга мажбурловчи ёхуд

фирибгарлик қилиш имкониятини юзага келтирувчи воқеалар ва шароитлар.

Фирибгарлик билан тузилган молиявий ҳисобот – Молиявий ҳисоботдан фойданувчиларни чалғитиш мақсадида молиявий ҳисоботдаги фактларни атайлаб бузиб кўрсатиш, шу жумладан молиявий ҳисобот тузишда очиб кўрсатилиши талаб этиладиган маълумотларни ёки суммаларни киритмаслик.

Ахборот технологиялари (АТ) умумий назоратлари —Ахборот тизимларининг давомий равишда тўғри фаолият юритишини таъминлашда ёрдам кўрсатувчи кўплаб дастурий иловаларга тегишли бўлган ва дастурий илова назоратларининг самарали ишлашини таъминловчи сиёсатлар ва жараёнлар. Умумий АТ назоратлари одатда: маълумотлар маркази ва компьютер тармоғи операциялари; операцион тизим учун дастурий таъминотни сотиб олиш, ўзгартириш ва таъмирлаш; компютерлардан берухсат фойдаланишдан ҳимоялаш; ва дастурий иловани сотиб олиш, ишлаб чиқиш ва таъмирлаш масалалари устидан назоратларни ўз ичига олади.

**Умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар*—Умумий мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар.

**Умумий мақсадли асос* — Кенг миқёсдаги фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган умумий талабларини қондириш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси. Молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси ҳаққоний тақдим этиш асоси ёки мувофиқлик асоси бўлиши мумкин. “Ҳаққоний тақдим этиш асоси” ибораси шундай молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига нисбатан қўлланилади-ки, у мазкур асос қоидаларига мувофиқликни талаб этади ва:

(а) Молиявий ҳисоботни ҳаққоний тақдим этиш мақсадига эришиш учун мазкур асосда махсус назарда тутилганлардан ташқари маълумотлар раҳбарият томонидан очиб кўрсатилишини талаб этилиши мумкинлигини бевосита тан олади ёки назарда тутади; ёки

(б) Молиявий ҳисоботни ҳаққоний тақдим этиш мақсадига эришиш учун раҳбарият мазкур асос талабларидан четга чиқиши талаб этилиши мумкинлигини бевосита тан олади. Бундай четга чиқишлар фақатгина зарур вазиятлардагина талаб этилиши мумкин.

“Мувофиқлик асоси” ибораси шундай молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига нисбатан қўлланилади-ки, у мазкур асос қоидаларига мувофиқликни талаб этади, бироқ юқорида (а) ёки (б)да келтирилган эътирофларни ўз ичига олмайди[11].

**Бошқарув*— тадбиркорлик субъекти томонидан ҳисобот берилиши билан боғлиқ бўлган мажбуриятлар ҳамда унинг фаолияти стратегик йўналишини назорат қилиш жавобгарлиги юклатилган шахс (-лар) ёки ташкилот (-лар) ахамиятини таърифлайди .

**Гуруҳ*—Молиявий маълумотлари гуруҳ молиявий ҳисоботларига киритилган барча бўлинмалар. Гуруҳ ҳар доим биттадан ортиқ компонентга эга.

**Гуруҳ аудити*—Гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудити.

---

11 АХС 200, 13(а) банд

**Гуруҳ аудити бўйича фикр*— Гуруҳ молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик фикри.

* *Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри*— Аудиторлик ташкилотидаги (фирмадаги) гуруҳ аудити бўйича келишув ва унинг бажарилиши, ҳамда гуруҳнинг молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик ташкилоти (фирма) номидан чоп этиладиган аудиторлик ҳисоботига (хулосасига) масъул бўлган партнёр ёки бошқа шахс. Гуруҳ аудити биргаликдаги аудиторлар томонидан ўтказилганда, қўшма келишув бўйича партнёрлар ва уларнинг жамоалари биргаликда гуруҳ келишуви партнёри ва гуруҳ келишуви жамоасини ташкил қилади.

**Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси*— Гуруҳ аудити бўйича умумий стратегияни белгилайдиган, гуруҳга кирадиган компонентларнинг аудиторлари билан мулоқот қиладиган, жамлаш жараёни бўйича иш юритадиган, ва гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича фикр ҳосил қилиш учун асос бўлган аудиторлик далилларидан келиб чиққан хулосаларни таҳлил қиладиган ходимлар ва гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрини ўз ичига олган партнёрлар.

**Гуруҳ молиявий ҳисоботлари* — Биттадан ортиқ бўлган компонентларнинг молиявий маълумотларини ўз ичига олган молиявий ҳисоботлар. “Гуруҳ молиявий ҳисоботлари” атамаси шунингдек Бош ташкилотга эга бўлмаган, аммо умумий бошқарув остида бўлган компонентлар томонидан тайёрланган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган жамланган молиявий ҳисоботларга нисбатан ҳам қўлланилади.

**Гуруҳ бошқаруви*—Гуруҳ молиявий ҳисоботларининг тайёрланишига масъул бўлган бошқарув.

*_Гуруҳлараро назорат_— Гуруҳ бошқаруви томонидан гуруҳнинг молиявий ҳисоботларини тақдим этиш мақсадида ишлаб чиқилган, амалга оширилган ва қўлланган назорат.

*_Тарихий молиявий маълумотлар_— ўтган даврларда содир бўлган иқтисодий ҳодисалар тўғрисида ёки олдинги даврнинг маълум пайтларидаги иқтисодий шароитлар ва ҳолатлар тўғрисида маълум тадбиркорлик субъектига тегишли бўлган ва асосан унинг бухгалтерия ҳисоби тизимидан олинган, молиявий тусдаги маълумотлар.

*_Зиддиятлик_—Аудит қилинган молиявий ҳисоботларда қарама-қаршиликлар келтирилган бошқа маълумот. Муҳим зиддиятликлар олдин қўлга киритилган аудиторлик далиллари асосида шаклланган аудиторнинг хулосалари тўғрисида ва, эҳтимол, молиявий ҳисоботлар бўйича берилган аудиторлик фикрининг асоси тўғрисида шубҳа уйғотиши мумкин.

*_Мустақиллик_*[12] —қуйидагиларни қамраб олади:

(а) Фикр мустақиллиги - шахсга профессионал скептицизм, ҳалоллик ва холислик билан иш тутишига, профессионал мулоҳазага доғ туширадиган таъсир остида бўлмаган фикр билдиришига имкон берадиган фикр юргизиш ҳолати.

(б) Хатти-ҳаракат мустақиллиги —зарур маълумотга, шунингдек қўлланилаётган эҳтиёт чоралари тўғрисидаги маълумотга эга бўлган идрокли ва хабардор

12 БХАСК Профессионал Бухгалтерлар учун Аҳлоқ Кодекси

учинчи томон аудиторлик ташкилоти (фирма) ёки ишонч билдириш бўйича жамоа аъзосининг профессионал скептицизми, ҳалоллиги ва холислигига доғ туширилган деган хулосага келиши мумкин бўлган аҳамиятли факт ва ҳолларга йўл қўймаслик.

Молиявий ҳисоботни тақдим қилишга тегишли ахборот тизими— молиявий ҳисоботни тақдим қилиш тизимини қамраб олган ички назоратнинг таркибий қисми бўлиб, тадбиркорлик субъектининг операцияларини (шунингдек ҳодисалар ва шароитларни) бошлаш, қайд қилиш, қайта ишлаш ва ҳисоботда тақдим этиш учун ҳамда тегишли активлар, мажбуриятлар ва капиталнинг бухгалтерия ҳисобини юритиш учун мўлжалланган жараёнлардан ва ёзувлардан иборат.

**Ажратиб бўлмайдиган риск*—(“муҳим бузиб кўрсатиш риски” га қаранг.)

**Дастлабки аудит келишуви*—шундай бир аудит келишувики, бунда:

(а) Олдинги давр молиявий ҳисоботлари аудит қилинмаган; ёки

(б) Олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар олдинги аудитор томонидан аудит қилинган.

Расмий сўров — Сўров тадбиркорлик субъектига тегишли ёки ундан ташқаридаги хабардор шахслардан молиявий ва номолиявий маълумотларни излашдан иборат.

Текширув (*аудит тартиб-таомили сифатида*)— ички ёки ташқи, қоғоз шаклидаги, электрон шаклдаги ёки бошқа ахборот

воситаларидаги ёзувлар ёки ҳужжатларни текшириш ёки активларни текшириш.

*†*Текширув* (*сифат назоратига нисбатан*)— охирига етказилган келишувларга нисбатан, келишув жамоалари аудиторлик ташкилотнинг сифат назорати сиёсати ва тартиб-таомилларига риоя қилганликлари тасдиғини таъминлашга мўлжалланган тартиб-таомиллар.

Мўлжалланган фойдаланувчилар— шундай шахс, шахслар ёки шахслар гуруҳи-ки, улар учун бухгалтер-амалиётчи ишонч билдириш тўғрисидаги ҳисоботни тайёрлайди. Масъул томон ягона фойдаланувчи бўлмаган ҳолда мўлжалланган фойдаланувчилардан бири бўла олади.

Оралиқ молиявий маълумотлар ёки ҳисоботлар — Молиявий даврнинг оралиқ саналарига (одатда ярим йиллик ёки чораклик) чоп этилган молиявий маълумот (юқорида таърифланган молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўпламидан камроқ бўлиши мумкин).

**Ички аудит хизмати*—Тадбиркорлик субъектида хизмат сифатида ташкил этилган ёки таъминланган баҳолаш фаолиятидир. Унинг вазифаларига, бошқа вазифалар қаторида, ички назоратнинг мослиги ва самарадорлигини текшириш, баҳолаш ва мониторинг қилиш киради.

**Ички аудиторлар*—Ички аудит хизмати фаолиятини амалга оширадиган жисмоний шахслар. Ички аудиторлар ички аудит бўлими ёки шу вазифани бажарадиган бўлинма таркибида ишлаши мумкин.

**Ички назорат*—Молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги, фаолиятнинг натижалилиги ва самарадорлиги ҳамда қонунчилик ва қонун ҳужжатларга мослигига қаратилган тадбиркорлик субъектининг мақсадлари эришилишига оқилона(даражада) ишонч билдиришни таъминлаш учун бошқарув юклатилган шахслар, раҳбарият ва бошқа ходимлар томонидан ишлаб чиқиладиган, амалга ошириладиган ва юритиладиган жараён. "Назоратлар" атамаси ички назоратнинг бир ёки ундан ортиқ таркибий қисмларининг ҳар қандай жиҳатларига тегишлидир.

* *Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари*— Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари Бухгалтерия Ҳисобининг Халқаро Стандартлари Кенгаши томонидан нашр этилади.

Ўрганиб чиқиш— Бошқа тартиб-таомиллардан юзага келган масалаларнинг ечимини топиш учун тадқиқ қилиш.

Ахборот технологиялари муҳити (АТ муҳити)—Бизнес фаолиятини қўллаб-қувватлаш ва бизнеснинг стратегик мақсадларига эришиш учун тадбиркорлик субъекти томонидан амалга ошириладиган сиёсатлар ва тартиб-таомиллар ҳамда АТ инфратузилмаси (ускуналар, операцион тизим, ва ҳ.к.) ва амалий дастурий таъминот.

Чекланган ишонч билдириш бўйича келишув — (*Ишонч билдириш бўйича келишув*га қаранг)

**†Листингдаги тадбиркорлик субъекти*—Акциялари, улушли ёки қарз қимматбаҳо қоғозлари тан олинган фонд биржасида котировка қилинган ёки рўйхатдан ўтган, ёки тан олинган фонд биржасининг ёки бошқа тенгдош ташкилотнинг қоидаларига асосан савдо қилинадиган тадбиркорлик субъекти.

*_Раҳбарият_— Тадбиркорлик субъекти фаолиятини амалга ошириш бўйича ижро масъулиятига эга шахс(лар). Баъзи қонунчиликларда айрим тадбиркорлик субъектлари учун, раҳбарият бошқарув юклатилган шахсларнинг баъзиларини ёки барчасини назарда тутади, масалан, бошқарув кенгашининг ижрочи аъзолари ёки компаниянинг бошқарувчи-эгаси.

*_Раҳбариятнинг нохолислиги_ — Маълумот тайёрлашда раҳбариятда бетарафликнинг етишмаслиги (мавжуд эмаслиги).

*_Раҳбарият томонидан жалб қилинган эксперт_— Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлашда тадбиркорлик субъекти улар ишларидан ёрдам сифатида фойдаланадиган бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган жисмоний шахс ёки ташкилот.

*_Раҳбарият томонидан қатъий баҳолаш_—Раҳбарият томонидан молиявий ҳисоботларда тан олиш ёки очиб бериш мақсадида ҳисоблаб чиқилган баҳо сифатида танланган қиймат.

Активларни ноқонуний равишда ўзлаштириш—Тадбиркорлик субъекти активларининг ўғирланишини ўз ичига олади ва асосан ходимлар томонидан нисбатан кичик ва муҳим бўлмаган қийматда амалга оширилади. Бироқ, унда, активлар ноқонуний ўзлаштирилган эканлигини аниқлашни мураккаблаштирадиган қилиб яшириш ёки чалғитишга одатда кўпроқ имкониятга эга бўлган раҳбарият ҳам қатнашган бўлиши мумкин.

* _Бузиб кўрсатиш_— Молиявий ҳисобот моддасининг қиймати, таснифланиши, тақдим этилиши ёки очиб берилиши билан ушбу модданинг ўрнатилган тартибда молиявий ҳисоботни

тақдим этишга мувофиқ қиймати, таснифланиши, тақдим этилиши ва очиб бериши ўртасидаги фарқ. Ҳисоботда бузиб кўрсатиш хато ёки фирибгарлик натижасида юзага келиши мумкин.

Аудитор молиявий ҳисоботларнинг, барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилганлиги ёки тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши тўғрисида ўз фикрини билдирган тақдирда, бузиб кўрсатишлар аудиторнинг фикри бўйича молиявий ҳисоботларнинг, барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилганлиги ёки тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши учун зарур бўлган қийматлар, таснифлар, тақдимотлар ва очиб беришлар бўйича тузатишларни ўз ичига олади.

**Фактни бузиб кўрсатиш*— Аудит текширувидан ўтказилган молиявий ҳисоботлардаги масалаларга алоқаси бўлмаган нотўғри кўрсатилган ёки тақдим этилган бошқа маълумот. Фактнинг муҳим бузиб кўрсатилиши аудит текширувидан ўтказилган молиявий ҳисоботни ўз ичига олган ҳужжатнинг ишончлилигига путур етказиши мумкин.

**Модификация қилинган фикр* — қўшимча изоҳлар билан фикр, салбий фикр ёки фикр билдиришдан бош тортиш.

***†Мониторинг (сифат назоратига нисбатан)*— Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифат назорати тизими самарали ишлаётганлиги тўғрисида оқилона ишонч хосил қилиш мақсадида сифат назоратини доимий қайта кўриб чиқиш ва баҳолашни, шу жумладан даврий равишда танланган тугатилган келишувларни текширишни ўзида намоён этган жараён.

Назоратлар мониторинги— Белгиланган давр мобайнидаги

ички назорат фаолиятининг самарадорлигини баҳолаш жараёни. У назорат воситаларининг мазмуни ва фаолиятини ўз вақтида баҳолаш ва вазиятларнинг ўзгаришига мослаштирилган зарурий тузатувчи харакатларни бошлашни ўз ичига олади. Назорат воситалари мониторинги ички назоратнинг таркибий қисмидир.

**Салбий тасдиқ талабномаси*—Тасдиқловчи томон талабномада кўрсатилган маълумотга нисбатан рози бўлмаганида, тасдиқловчи томон тўғридан-тўғри аудиторга жавоб йўллашини талаб қилиш.

**†Тармоқ*—: (а) Ҳамкорликка йўналтирилган, ва

(б) Аниқ равишда фойда ёки ҳаражатларни бўлишишга, ёки умумий эгалик, назорат ёки бошқарув остида бўлган, умумий сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларига, умумий бизнес стратегияга эга, умумий савдо белгисидан фойдаланишни, ёки профессионал ресурсларнинг йирик қисмидан биргаликда фойдаланишга йўналтирилган йирикроқ тузилма.

**†Тармоқ ташкилоти*— Тармоққа тегишли ташкилот ёки тадбиркорлик субъекти.

**Риоя қилмаслик* (*АХС 250*[13] *таҳририда*)— Тадбиркорлик субъектининг амалдаги қонун ва қонун ҳужжатларга зид равишда атайин ёки билмаган ҳолда ҳаракат қилиши ёки ҳаракат қилмаслиги. Бундай ҳаракатларга тадбиркорлик субъекти томонидан ёхуд тадбиркорлик субъекти номидан

[13] АХС 250 *"Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш"*

амалга оширилган ёки тадбиркорлик субъекти номидан унинг раҳбарияти, бошқаруви юклатилган шахслар ёки ходимлари томонидан амалга оширилган операциялар киради. Риоя қилмаслик тадбиркорлик субъектининг бошқаруви юклатилган шахслар, раҳбарияти ҳамда ходимларининг (тадбиркорлик субъекти бизнеси фаолиятига алоқаси бўлмаган) шахсий ёмон ҳулқ-атворини ўз ичига олмайди.

**Жавоб бермаслик*—Тасдиқловчи томон ижобий тасдиқ талабига жавоб бермаслиги, ёки тўлиқ жавоб бермаслиги, ёки тасдиқ талаби манзилга етказилмай қайтиб келиши.

**Танлашга боғлиқ бўлмаган риск*— Аудиторнинг танлаш рискига боғлиқ бўлмаган бошқа сабабларга кўра хато хулосага келиши риски.

Кузатув— Бошқалар томонидан бажариладиган жараён ёки тартиб-таомилни кузатишдан иборат, масалан, аудитор тадбиркорлик субъекти ходимлари томонидан товар-моддий захираларни санаб чиқилишини ёки назорат фаолиятини амалга оширилишини кузатиши.

**Бошланғич қолдиқлар*— Счётлардаги давр бошига мавжуд бўлган қолдиқлар. Бошланғич қолдиқлар олдинги даврнинг якуний қолдиқларига асосланган бўлади ва олдинги даврлардаги операциялар ва ҳодисаларнинг ҳамда олдинги даврда қўлланилган ҳисоб сиёсати натижаларини акс эттиради. Бошланғич қолдиқлар давр бошида мавжуд бўлган, очиб беришни талаб этадиган масалаларни ҳам ўз ичига олади, масалан хўжалик фаолиятининг шартли воқеалари ва мажбуриятлар.

*_Бошқа маълумот_—Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар ва улар бўйича аудиторлик фикрини ўз ичига олган ҳужжатга қонун, қонун ҳужжат, ёки божхона талабларига биноан киритилган (молиявий ҳисоботлар ва улар бўйича аудиторлик ҳисоботидан (хулосасидан) ташқари) молиявий ва номолиявий маълумотлар.

*_Бошқа масала параграфи_—Аудитор фикрига кўра фойдаланувчилар аудитни, аудитор жавобгарлигини ёки аудиторлик ҳисоботини (хулосасини) тушуниши учун аҳамиятли бўлган, молиявий ҳисоботларда тақдим этилган ёки очиб берилган маълумотлардан ташқари масала бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га киритилган параграф.

*_Ҳисоблаб чиқилган баҳо натижаси_— Ҳисоблаб чиқилган баҳо учун асос бўлган операция(лар), ҳодиса(лар) ёки вазиятларнинг ҳал этилиши натижасида юзага келган, пулда ифодаланган ҳақиқий қиймат.

Умумий аудит стратегияси—Аудитнинг кўлами, муддати ва йўналишини белгилайди, ва аудит режасини янада батафсилроқ ишлаб чиқишда асос бўлиб хизмат қилади.

*†_Партнёр_— Профессионал хизматлар кўрсатиш бўйича келишувни бажаришга оид мажбуриятларни аудиторлик ташкилоти (фирма) номидан олиш ваколатига эга бўлган ҳар қандай шахс.

*_Муҳимлилик чегараси_— Тузатилмаган ва топилмаган бузиб кўрсатишларнинг умумий йиғиндиси молиявий ҳисобот учун ўрнатилган муҳимлик даражасидан ошиб кетиши эҳтимолини мақбул бўлган паст даражагача камайтириш мақсадида аудитор томонидан молиявий ҳисобот учун умумий ўрнатилган муҳимлик даражасидан камроқ қилиб ўрнатилган сумма ёки суммалар. Талабга қараб, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб

берадиган маълумотнинг айрим туркумлари бўйича ўрнатилган муҳимлик даражаси ёки даражаларидан аудитор томонидан камроқ қилиб ўрнатилган сумма ёки суммалар ҳам муҳимлик чегараси деб аталади.

*†*Ходимлар*—Партнёрлар ва ходимлар.

**Кенг қамровли* —Ушбу атама, бузиб кўрсатишларга нисбатан қўлланилиб, бузиб кўрсатишларнинг молиявий ҳисоботга таъсирини ёки аудиторлик далилларига тегишли ва уларни етарли тўплашнинг имкони мавжуд эмаслиги сабабли топилмаган ҳар қандай бузиб кўрсатишнинг молиявий ҳисоботга ўтказиши мумкин бўлган таъсирини таърифлаш учун фойдаланилади. Молиявий ҳисоботларга кенг қамровли таъсир деб, аудиторнинг фикри бўйича, қуйидагилар ҳисобланади:

(а) Махсус элементлар, счётлар ёки молиявий ҳисоботларнинг моддалари билан чегараланмаган;

(б) Агар чегараланган бўлса, молиявий ҳисоботларнинг салмоқли қисмини камраб оладиган ёки камраб олиши мумкин бўлган; ёки

(в) Очиб беришга нисбатан, фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисоботни тушуниши учун фундаментал бўлган таъсир.

**Жамланма*— танлаш амалга ошириладиган ва унга нисбатан аудитор хулоса чиқаришни хоҳлайдиган маълумотларнинг тўлиқ тўплами.

**Ижобий тасдиқ талабномаси*— Тасдиқловчи томон талабномада кўрсатилган маълумот билан рози ёки рози эмаслигини, ёки талаб этилган маълумотни тақдим қилишини кўрсатадиган тасдиқловчи томоннинг тўғридан-тўғри аудиторга жавоб йўллашини талаб қилиш.

Бухгалтер-амалиётчи (аудитор)— Профессионал бухгалтер-амалиётчи.

**Аудит ўтказилиши учун дастлабки шартлар*—Молиявий ҳисоботлар тайёрланишида раҳбарият томонидан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос

қўлланилиши ҳамда раҳбариятнинг ва тегишли ҳолларда бошқарув юклатилган шахсларнинг аудит ўтказилишининг дастлабки шарти[14] билан розилиги.

**Олдинги аудитор*— Тадбиркорлик субъектининг олдинги давр учун молиявий ҳисоботларининг аудитини ўтказган ва жорий аудиторга алмаштирилган бошқа аудиторлик ташкилотининг аудитори.

**Раҳбарият ва тегишли ҳолларда бошқарув юклатилган шасхларнинг масъулияти билан боғлиқ бўлган ва аудит ўтказилиши учун бажарилиши лозим бўлган дастлабки шарт* — Яъни раҳбарият ва тегишли ҳолларда бошқарув юклатилган шахслар АХСларга мувофиқ аудит ўтказилиши учун фундаментал бўлган қуйидаги масъулиятга эга эканликларини тан олади ва тушунади. Бу масъулият:

(а) Молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрланиши, шу жумладан тегишли ҳолларда молиявий ҳисоботнинг ҳаққоний тақдим этилиши учун;

(б) Фирибгарлик ёки хато юзасидан муҳим бузиб кўрсатишлардан холи бўлган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш мақсадида раҳбарият ва тегишли ҳолларда бошқарув юклатилган шахслар томонидан зарур деб белгиланган ички назорат; ва

(в) Аудиторни қуйидагилар билан таъминлаш:

(i) Раҳбарият ва тегишли ҳолларда бошқарув юклатилган шахсларга маълум бўлган молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун ўринли деб ҳисобланадиган барча маълумотлар, масалан ёзувлар, ҳужжатлар ва бошқа маълумотлардан, фойдаланиш имконияти;

(ii) Аудитни ўтказиш мақсадида раҳбарият ва тегишли ҳолларда бошқарув юклатилган шахслардан аудитор

---

[14] АХС 200, 13 банд

талаб этиши мумкин бўлган қўшимча маълумотлар; ва

(iii) Аудиторнинг белгилашича, аудиторлик далиллар олиниши зарур бўлган тадбиркорлик субъекти ичидаги шахслар билан чекловсиз мулоқот қилиш имконияти.

Молиявий ҳисобот ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланганида юқоридаги (а) банди қуйидагича ифода этилиши мумкин "молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва *ҳаққоний* тақдим этиш" ёки "молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ ҳолда *тўғри ва ҳаққоний тақдимотни таъминлайдиган* молиявий ҳисоботни тайёрлаш".

"Раҳбарият ва тегишли ҳолларда бошқарув юклатилган шасхларнинг масъулияти билан боғлиқ бўлган ва аудит ўтказилиши учун бажарилиши лозим бўлган дастлабки шарт" ҳам "дастлабки шарт" деб аталиши мумкин.

Профессионал бухгалтер[15]—Халқаро Бухгалтерлар Федерациясига аъзо бўлган ташкилот аъзоси ҳисобланган шахс.

Профессионал бухгалтер-амалиётчи[16]— Профессионал хизматлар кўрсатадиган ташкилотнинг функционал таснифидан қатъий назар (масалан, аудит, солиққа тортиш ёки консалтинг), профессионал бухгалтери. Ушбу атама шунингдек профессионал бухгалтерларни бирлаштирувчи ташкилотга нисбатан ҳам қўлланилади.

**Профессионал мулоҳаза*— Аудит келишуви бўйича вазиятда ўринли амаллар ва чора-тадбирлар тўғрисида хабардор қарорларни қабул қилиш мақсадида бухгалтерия ҳисоби, аудит ёки ахлоқ стандартлари доирасида тегишли малака, билим ва тажрибани қўллаш.

---

15 БХАСК Профессионал Бухгалтерлар учун Ахлоқ Кодексида таърифланган

16 БХАСК Профессионал Бухгалтерлар учун Ахлоқ Кодексида таърифланган

**Профессионал скептицизм (шубҳа билан қарашлик)*— Хато ёки фирибгарлик сабабли юзага келиши мумкин бўлган бузиб кўрсатиш тўғрисида далолат берадиган шарт-шароитлар мавжудлиги юзасидан скептик фикр-ҳаёл юритиш, англаш ва далилларни танқидий баҳолаш орқали ёндашиш.

**Профессионал стандартлар*— Аудитнинг Халқаро Стандарт (АХС)лари ва тегишли(мос) аҳлоқий талаблар.

†*Профессионал стандартлар (СНХС(1-чи сифат назоратининг халқаро стандарти нуқтаи назаридан*[17])— Халқаро аудит ва ишонч билдириш стандартлари бўйича Кенгаш (ХАИБСК)нинг *Сифат назорати, Аудит, Кўриб чиқиш, Бошқа ишонч билдириш ва Турдош хизматлар бўйича Халқаро Стандартларига Муқаддима*да таърифлаб берилган ХАИБСКнинг Келишувлар бўйича стандартлари, ва тегишли(мос) ахлоқий талаблар.

Перспектив баҳолаш—Қуйидагиларга асосланиб тайёрланган перспектив молиявий ахборот:

(а) Келажакдаги воқеалар ва амалга ошиши мумкин бўлган, аммо келажакда амалга ошмаслиги мумкин бўлган раҳбарият харакатларига нисбатан гипотетик тахминлар, масалан, агарда айрим тадбиркорлик субъектларининг фаолияти бошланғич босқичда бўлганда ёки ўз фаолиятида мухим ўзгаришлар қилаётганда; ёки

(б) Энг аниқ баҳоланган тахминлар билан гипотетик тахминларнинг бирлашиши.

Перспектив молиявий ахборот—Келажакда рўй бериши мумкин бўлган воқеалар ва тадбиркорлик субъекти томонидан амалга оширилиши мумкин бўлган харакатлар тўғрисидаги тахминларга асосланган молиявий ахборот. Перспектив молиявий ахборот прогноз, перспектив баҳолаш ёки

---

[17] СНХС 1 «*Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва бошқа турдош хизматлар бўйича келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати*”

иккаласининг бирлашмаси кўринишида келтирилиши мумкин. (*Прогноз* ва *Перспектив баҳолашга* қаранг)

Давлат сектори—Миллий ҳукумат, ҳудудий (масалан, вилоят, туман ёки ҳудудий) хокимиятлар, маҳаллий (масалан шаҳар) хокимиятлари ва улар билан боғлиқ давлат субъектлари (масалан, агентликлар, қўмиталар, комиссиялар ва корхоналар).

*†*Оқилона (даражада) ишонч билдириш (аудит бўйича келишувлар ва сифат назорати нуқтаи назаридан)*—Юқори, аммо мутлоқ бўлмаган даражада ишонч билдириш.

Оқилона ишонч билдириш бўйича келишув—(*Ишонч билдириш бўйича келишувга* қаранг)

Қайта ҳисоблаш—Ҳужжат ва ёзувлардаги математик тўғриликни текширишдан иборат.

* *Ўзаро боғлиқ томонлар*— қуйидаги таърифларга мос келадиган томонлар:

(а) Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосда келтирилган таърифга кўра ўзаро боғлиқ томонлар; ёки

(б) Агар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосда ўзаро боғлиқ томонларга нисбатан минимал талаблар ўрнатилган бўлса ёки умуман талаблар қўйилмаса:

(i) Ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъекти устидан бевосита ёки бир ёҳуд бир нечта воситачи орқали билвосита назоратга эга бўлган ёки аҳамиятли таъсир ўтказа оладиган шахс ёки бошқа тадбиркорлик субъекти;

(ii) Ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъектининг бевосита ёки бир ёҳуд бир нечта воситачи орқали билвосита назорати ёки аҳамиятли таъсири остида бўлган бошқа тадбиркорлик субъекти; ёки

(iii) Қуйидагилар асосида ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъекти билан биргаликда умумий назорат остида бўлган бошқа тадбиркорлик субъекти:

а. Умумий назорат қилиш имкониятини берадиган улушларга эгалик орқали;

б. Бир-бирига яқин қариндош бўлган мулк эгалари орқали; ёки

в. Умумий бош раҳбариятига эга бўлиш орқали.

Аммо, умумий давлат (миллий, ҳудудий ёки маҳаллий) тасаруффидаги бўлган субъектлар улар жумласига кирмайди, токи улар бири бирига катта миқдордаги ресурсларни ўтказмаса ёки бири бири билан катта ҳажмдаги операцияларни амалга оширмаса.

Турдош хизматлар— Олдиндан келишилган тартиб-таомиллар ва компиляциялашни ўз ичига олади.

*†*Тегишли(мос) ахлоқий талаблар*—Келишув гуруҳи ва келишув бажарилиши сифатини назорат қиладиган шахс риоя қилиши шарт бўлган Бухгалтерлар учун Халқаро Ахлоқ Стандартлари бўйича Кенгашнинг *Профессионал Бухгалтерлар учун Ахлоқ Кодекси*даги А ва Б қисмларида таърифланган ва шу билан биргаликда ундан кўра қатъий бўлган миллий талаблардан иборат ахлоқий талаблар.

Қайта бажариш— Аудитор томонидан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими доирасида олдиндан амалга оширилган тартиб-таомиллар ёки назорат чора-тадбирларини мустақил тарзда бажариши.

**Хизмат кўрсатувчи ташкилотларда назорат воситаларининг баёни ва ташкил қилиниши ҳақида ҳисобот (хулоса) (АХС 402*[18]*да 1-чи турдаги ҳисобот деб таърифланган)*—Ўз ичига қуйидагиларни оладиган ҳисобот:

[18] АХС 402 «Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар хизматларидан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказиш жиҳатлари”

(а) Хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг тизими, назорат мақсадлари ва белгиланган санага ташкил этилган ва ўрнатилган тегишли назорат воситалари тўғрисида ушбу ташкилот раҳбарияти томонидан тайёрланган баёни; ва

(б) Хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг хизмат кўрсатувчи ташкилот тизими, назорат мақсадлари ва назорат воситалари баёни ҳамда белгиланган назорат мақсадларига эришиш учун ташкил қилинган назорат воситаларининг яроқлилиги тўғрисидаги аудиторлик фикрини ўз ичига олган оқилона ишонч билдириш мақсадидаги ҳисоботи (хулосаси).

* *Хизмат кўрсатиш ташкилотларида назорат воситаларининг баёни, ташкил қилинганлиги ва операцион самарадорлиги ҳақида ҳисобот (хулоса) (АХС 402да 2-чи турдаги ҳисобот деб таърифланган)*— Ўз ичига қуйидагиларни оладиган ҳисобот:

(а) Хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг тизими, назорат мақсадлари ва тегишли назорат воситалари, уларнинг белгиланган санага ёки белгиланган давр ичида ташкил қилинганлиги ва ишлатилиши, ҳамда баъзи ҳолларда белгиланган давр давомида операцион самарадорлиги тўғрисида ушбу ташкилот раҳбарияти томонидан тайёрланган баёни; ва

(б) Ўз ичига қуйидагиларни оладиган, хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг оқилона ишонч билдириш мақсадидаги ҳисоботи (хулосаси):

(i) Хизмат кўрсатувчи ташкилот тизими, назорат мақсадлари ва назорат воситалари баёни ҳамда белгиланган назорат мақсадларига эришиш учун ташкил қилинган назорат воситаларининг яроқлилиги ва операцион самарадорлиги тўғрисидаги хизмат кўрсатиш соҳасидаги аудиторнинг фикрини; ва

(ii) Хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори томонидан назорат воситалари устидан ўтказилган тестлар ва улар натижалари баёнини.

Масъул томон—:

(а) Тўғридан-тўғри ҳисобот бериш бўйича келишувларда, ўрганилаётган масала учун масъул бўлган; ёки

(б) Тақдимномаларга асосланган келишувларда, ўрганилаётган масала тўғрисида маълумот беришга (тақдимномага) масъул бўлган ҳамда ўрганилаётган масала учун масъул бўлиши мумкин бўлган шахс (ёки шахслар).

Масъул томон бўлиб бухгалтер-амалиётчини ёллаган томон (буюртмачи) ёки ёлламаган(бошқа) томон бўлиши мумкин.

Кўриб чиқиш (сифат назоратига нисбатан)—Бошқалар томонидан бажарилган иш ва хулосалар сифатига баҳо бериш.

Кўриб чиқиш бўйича келишув—Кўриб чиқиш бўйича келишувнинг мақсади аудиторга аудит ўтказилишида талаб этиладиган барча далилларни таъминла олмайдиган тартиб-таомиллар асосида, аудиторнинг эътиборини тортган ва молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрланмаган деган фикрга келиши учун асос бўладиган қандайдир холат мавжудлигини аниқлаш имкониятини беришдир.

Кўриб чиқиш тартиб-таомиллари—Кўриб чиқиш бўйича келишувнинг мақсадига эришиш учун зарур бўлган тартиб-таомиллар, аввалambор, бу тадбиркорлик субъекти ҳодимларига йўналтирилган сўровлар ва молиявий маълумотларга нисбатан қўлланиладиган таҳлилий тартиб-таомиллардир.

**Рискни баҳолаш бўйича тартиб-таомиллар*— Тадбиркорлик субъекти ва унинг фаолияти муҳитини, жумладан, ички назоратини тушуниш, фирибгарлик ёки хато сабабли муҳим бузиб кўрсатиш рискини молиявий ҳисобот ва тақдимномалар

даражаларида аниқлаш ва баҳолаш учун бажариладиган аудит тартиб-таомиллардир.

**Муҳим бузиб кўрсатиш риски*—Аудит ўтказилишидан олдин молиявий ҳисоботлар муҳим даражада бузиб кўрсатилганлиги риски. У икки таркибий қисмдан иборат бўлиб, тақдимномалар даражасида қуйидагича таърифланади:

(а) Ажратиб бўлмайдиган риск— Операциялар туркуми, счётлардаги қолдиқлар ёки очиб берадиган маълумот тўғрисида тақдимноманинг бузилишга (нотўғри бўлишга) мойиллиги. Бундай бузилиш назоратнинг ҳар қандай воситаларини кўриб чиқишгача алоҳида ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирга қаралганида муҳим бўлиши мумкин.

(б) Назорат риски— Операциялар туркуми, счётлардаги қолдиқлар ёки очиб берадиган маълумот тўғрисида тақдимномада йўл қўйилиши мумкин бўлган ва алоҳида ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирга қаралганида муҳим бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишнинг тадбиркорлик субъекти ички назорати томонидан ўз вақтида олди олинмасдан, аниқланмасдан ва тузатилмасдан қолиши риски.

**Танлаш*—(*Аудиторлик танлашга* қаранг)

**Танлаш* риски – Танлашга асосланган аудиторнинг хулосаси айнан бир хил аудит тартиб-таомиллари бутун жамланмага қўлланилганида чиқариладиган хулосадан фарқ қилиши риски. Танлаш риски икки турдаги хато хулосага олиб келиши мумкин:

(а) Назорат воситалари тести ҳолатида, назорат воситалари ҳақиқатдагига нисбатан самаралироқ деган хулоса, ёки батафсил тест ҳолатида, ҳисоботда ҳақиқатда мавжуд бўлган муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд эмас деган хулоса. Аудитор асосан бу турдаги хато хулосадан

ташвишланади, чунки у аудитнинг самарадорлигига таъсир кўрсатади ҳамда ноўрин аудиторлик хулосасига олиб келиши мумкин.

(б) Назорат воситалари тести ҳолатида, назорат воситалари ҳақиқатдагига нисбатан самаралироқ эмас деган хулоса, ёки батафсил тест ҳолатида, ҳисоботда ҳақиқатда мавжуд бўлмаган муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд деган хулоса. Бундай турдаги хато хулоса аудитнинг самарадорлигига шундай таъсир кўрсатади-ки, одатда у дастлабки ҳулосаларнинг нотўғрилигини тасдиқлаш учун қўшимча иш яратади.

**Танлаш бирлиги* – Жамланмани ташкил этадиган алоҳида моддалар.

**Кўриб чиқиш миқёси* – Кўриб чиқиш мақсадларига эришиш учун мавжуд шароитларда зарур деб ҳисобланган кўриб чиқиш тартиб-таомиллари.

**Хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори* – Хизмат кўрсатиш ташкилоти талабига асосан, унинг назорат воситалари бўйича ишонч билдириш ҳисоботи (хулосаси) ни тақдим қиладиган аудитор.

**Хизмат кўрсатиш ташкилоти* –Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисоботини тайёрлаш билан боғлиқ ахборот тизимларининг бир қисмини ташкил этадиган хизматларни ушбу тадбиркорлик субъектларига кўрсатадиган учинчи-томон ташкилоти (ёки учинчи-томон ташкилотининг сегменти).

**Хизмат кўрсатиш ташкилотининг тизими* – фойдаланувчи-тадбиркорлик субъектларига хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботида қамраб олинган хизматларни кўрсатиш мақсадида, хизмат кўрсатиш ташкилоти томонидан ишлаб чиқилган, жорий этилган ва қўлланилаётган сиёсатлар ва тартиб-таомиллар.

Аҳамиятлилик – Маълум ҳолатда масаланинг нисбий муҳимлиги. Бухгалтер-амалиётчи масаланинг аҳамиятлилигини ўрганилаётган ҳолатдан келиб чиқиб аниқлайди. Бунга, мисол тариқасида, ўрганилаётган ҳолат бухгалтер-амалиётчи ҳисоботидан мўлжалланган фойдаланувчилар қарорларини ўзгартириши ёки ушбу қарорларга таъсир қилишининг ўринли истиқболини келтириш мумкин; ёки бошқа мисол сифатида, ўрганилаётган ҳолат бўлиб масала ҳақида бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиш, уларнинг вазифаларидан келиб чиққан ҳолда масала улар томонидан муҳим деб ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслиги тўғрисида мулоҳаза қилиш хизмат қилиши мумкин. Аҳамиятлилик миқдор ва сифат омиллари нуқтаи назаридан кўрилиши мумкин, масалан, нисбий катталиги, моҳияти ва ўрганилаётган масалага таъсири ва мўлжалланган ҳисоботни олувчилар ёки фойдаланувчиларнинг ифода этилган манфаатлари.

** Аҳамиятли компонент* – гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан аниқланган шундай компонент-ки, (i) у алоҳида олинганида гуруҳ учун молиявий жиҳатдан аҳамиятга эга, ёки (ii) у ўзининг муайян хусусияти ёки шароитлари туфайли, гуруҳ молиявий ҳисоботларида муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлишининг аҳамиятли рискларини келтириб чиқариши мумкин.

**Ички назорат тизимининг аҳамиятли камчилиги* – ички назорат тизимининг шундай камчилиги ёки камчиликлар комбинацияси-ки, у аудиторнинг профессионал мулоҳазасига кўра бошқарув юклатилган шахслар эътиборини жалб этиши учун етарли даражада муҳим деб ҳисобланади.

**Аҳамиятли риск* – Аудиторнинг мулоҳазасига кўра аудит ўтказишда алоҳида кўриб чиқилишини талаб этадиган, муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд бўлишининг аниқланган ва баҳоланган риски.

Кичик тадбиркорлик субъекти – одатда, қуйидаги сифат хусусиятларига эга тадбиркорлик субъекти:

(a) Мулк эгалиги ва бошқарувнинг кичик гуруҳ қўлида жамланиши (кўп ҳолларда, якка шахс – ёки жисмоний

шахс ёки тадбиркорлик субъектига эгалик қиладиган бошқа ташкилот, бунда ташкилотнинг эгаси ўринли сифат хусусиятларини намойиш этади); ва

(б) Қуйидаги хусусиятларнинг бирига ёки бир нечасига эга:

(i) Оддий ва мукаммал бўлмаган операцияларни амалга ошириш;

(ii) Бухгалтерия ҳисобининг соддалаштирилган тизимини юритиш;

(iii) Кўп бўлмаган миқдордаги бизнес йўналишлари ва бизнес йўналишлари бўйича кам миқдордаги маҳсулот турлари;

(iv) Кўп бўлмаган миқдордаги ички назорат воситалари;

(v) Кенг кўламдаги назорат воситалари бўйича жавобгарликка эга кўп бўлмаган миқдордаги бошқарув даражалари; ёки

(vi) Кўп бўлмаган миқдордаги ходимлар сони ва уларнинг кўпчилиги кенг кўламдаги вазифаларга эга.

Ушбу сифат хусусиятларининг рўйхати тугал эмас, улар фақатгина кичик тадбиркорлик субъектлари учун ҳос эмас ва кичик тадбиркорлик субъектларининг барчаси ҳам ушбу хусусиятларни ўзида намоён этиши шарт эмас.

**Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар* – Махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар.

**Махсус мақсадли асос* – Муайян фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотга бўлган талабларини қондириш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботни тақдим қилиш асоси. Молиявий ҳисоботни тақдим қилиш асоси – молиявий ҳисоботни ҳаққоний тақдим қилиш асоси ёки мувофиқлик асоси бўлиши мумкин.[19]

[19] АХС 200, 13(а)-банди

*†*Ходимлар* – Партнёрлардан ташқари малакали мутахассислар, шу жумладан аудиторлик ташкилоти томонидан ёлланган ҳар қандай мутахассис.

**Статистик танлаш* – қуйидаги хусусиятларга эга танлашнинг ҳар қандай усули:

(а) танлаш моддаларининг тасодифий танланиши; ва

(б) танлаш натижаларини баҳолашда, шу жумладан танлаш рискини ҳисоблашда, эҳтимоллар назариясидан фойдаланиш.

(а) ва (б) даги хусусиятларга эга бўлмаган танлаш усули ностатистик танлаш сифатида инобатга олинади.

**Стратификация* – жамланмани кичик гуруҳларга, уларнинг ҳар бири ўхшаш хусусиятларга (кўп ҳолларда, монетар қиймати бўйича) эга бўлган танлаш бирликлари гуруҳларига ажратиш жараёни.

Ўрганилаётган масала тўғрисидаги маълумот – ўрганилаётган масалани баҳолаш ёки ўлчаш натижаси. Бухгалтер-амалиётчи ишонч билдириш ҳисоботида (хулосасида) фикр ҳосил қилиш учун ўринли асосни таъминлаш мақсадида ўрганилаётган масала тўғрисида етарлича тегишли далилни йиғади.

** Кейинги ҳодисалар* – Молиявий ҳисоботлар санаси билан аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси ўртасидаги давр мобайнида содир бўладиган ҳодисалар ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин аудиторга маълум бўлган фактлар.

** Хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилот* – Шундай хизмат кўрсатиш ташкилоти-ки, у бошқа хизмат кўрсатиш ташкилоти томонидан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари тайёрланиши билан боғлиқ бўлган ахборот тизимларининг битта қисми ҳисобланадиган баъзи хизматларни фойдаланувчи тадбиркорлик субъектларига кўрсатиш учун фойдаланилади.

**Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари* – тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлаш учун мўлжалланган аудит тартиб-таомиллари. Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари қуйидагиларни қамраб олади:

(а) батафсил тестлар (операцияларнинг туркумлари, счётлардаги қолдиқлар ва очиб берадиган маълумотлар); ва

(б) Моҳияти бўйича текширишнинг таҳлилий тартиб-таомиллари.

**Етарлилик (аудиторлик далили бўйича)* – Аудиторлик далили миқдорининг ўлчови. Талаб этиладиган аудиторлик далили миқдорига ҳисоботда муҳим бузиб кўрсатиш мавжудлиги рискларининг аудитор томонидан баҳоланиши ҳамда бундай аудиторлик далилининг сифати таъсир қилади.

Мувофиқ мезонлар – (Мезонлар га қаранг)

**†Тегишли малакага эга ташқи (жалб қилинган) шахс* – Келишув партнёри сифатида фаолият кўрсатиш учун ваколатга ва қобилиятларга эга ташкилотдан четда бўлган шахс, масалан, бошқа ташкилотдаги партнер, ёки аъзолари аудиторлик текширувлари ҳамда олдинги давр молиявий маълумотларни кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдиришга оид хизматлар ёки турдош хизматлар бўйича келишувларни бажара оладиган профессионал бухгалтерлар бирлашмасининг ёҳуд тегишли сифат назорати хизматларини кўрсатадиган ташкилотнинг (муносиб тажрибага эга) ходими.

**Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар (АХС 810 нуқтаи назаридан)* – Молиявий ҳисоботлардан олинган, аммо молиявий ҳисоботларга қараганда камроқ тафсилотларга эга бўлган олдинги давр молиявий маълумотлари, бироқ, шунга қарамасдан, тадбиркорлик субъекти иқтисодий ресурсларининг ва мажбуриятларининг маълум пайтдаги ҳолати ёки маълум давр мобайнидаги ўзгаришлари тўғрисидаги маълумотлар,

молиявий ҳисоботларда тақдим этилган структурасига мос равишда, қисқача молиявий ҳисоботларда ҳам тақдим этилади.[20] Бундай олдинги давр молиявий маълумотларни таърифлаш учун турли давлатларда турлича терминология қўлланилиши мумкин.

Қўшимча маълумот – Молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этиладиган, аммо молиявий ҳисоботларни тайёрлашда уларни тақдим қилиш учун қўлланиладиган асос томонидан талаб этилмайдиган маълумотдир. Одатда қўшимча жадваллар ёки қўшимча изоҳлар сифатида тақдим этилади.

Тест – Жамланманинг баъзи ёки барча моддаларига нисбатан тартиб-таомилларни қўллаш.

**Назорат воситалари тестлари* – Тақдимнома даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишни олдини олиш ёки аниқлаш ва тўғрилашда назоратларнинг ишлаш самарадорлигини баҳолашга мўлжалланган аудит тартиб-таомиллари.

Бошқарув юклатилган шахслар – Тадбиркорлик субъектининг стратегик йўналишини назорат қилиш бўйича масъулият ҳамда тадбиркорлик субъектининг ҳисобдорлигига тегишли мажбуриятларга эга шахс(лар) ёки ташкилот(лар) (масалан, корпоратив трастлар). Бу молиявий ҳисобот бериш жараёнини назорат қилишни ўз ичига олади. Баъзи қонунчиликларда айрим тадбиркорлик субъектларида бошқарув юклатилган шахслар раҳбар ходимларни ўз ичига олади, масалан, хусусий ёки давлат секторидаги тадбиркорлик субъекти бошқарув кенгашининг ижрочи аъзолари, ёки эгаси-бошқарувчи.[21]

**Қабул қилинадиган даражадаги бузиб кўрсатиш* – аудитор томонидан белгиланган пулда ифодаланган сумма бўлиб, ушбу суммага нисбатан аудитор тегишли даражада ишонч хосил қилишга интиладики, бунда аудитор томонидан белгиланган

---

[20] АХС 200, 13(ж)-банд

[21] Бошқарув турлича тузилиши тўғрисидаги маълумот учун, АХС 260 «*Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*» нинг А1-А8 бандларига қаранг.

пулда ифодаланган сумма жамланмадаги ҳақиқий бузиб кўрсатишдан ошмаслиги керак.

Қабул қилинадиган четга чиқишнинг меъёри – Ўрнатилган ички назорат тартибларидан четга чиқишнинг аудитор томонидан белгиланган даражаси бўлиб, ушбу четга чиқиш даражасига нисбатан аудитор тегишли ишонч хосил қилишга интиладики, бунда аудитор томонидан белгиланган четга чиқиш даражаси жамланмадаги ҳақиқий четга чиқишдан ошмаслиги керак.

Ноаниқлик – Натижаси тадбиркорлик субъектининг бевосита назоратида бўлмаган, аммо молиявий ҳисоботларга таъсир этиши мумкин бўлган, келгуси ҳаракатлар ёки ҳодисаларга боғлиқ бўлган масала.

Тузатилмаган бузиб кўрсатишлар – Аудитор томонидан аудит ўтказиш давомида йиғилган ва, шу билан бирга, тузатилмаган бузиб кўрсатишлар.

Модификация қилинмаган фикр – Аудитор молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатлари бўйича молиявий ҳисоботни тақдим қилиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрланган деган хулосага келганида билдириладиган фикр.[22]

Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг аудитори – фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини аудит текширувидан ўтказадиган ва ҳисобот (хулоса) берадиган аудитор.

Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти – Хизмат кўрсатиш ташкилоти хизматларидан фойдаланадиган ва молиявий ҳисоботлари аудит қилинаётган тадбиркорлик субъекти.

Мантиқий изчил текшириш ёки Мантиқий босқичли текшириш – Бир қанча операцияларни молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим қилиш тизимида бошдан оҳиригача текширишни қамраб олади.

---

[22] АХС 700 нинг 35-36 бандларида мос тарзда молиявий ҳисоботни ҳаққоний тақдим қилиш асоси ёки мувофиқлик асоси қўлланилганида шундай фикрни билдириш учун қандай иборалар қўлланиши кераклиги кўриб чиқилади.

Ёзма баёнот – Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан муайян масалаларни тасдиқлаш ёки бошқа аудиторлик далилини тасдиқлаш мақсадида аудиторга тақдим этиладиган ёзма билдирги. Ушбу маънода ёзма баёнот молиявий ҳисоботларни, улардаги тақдимномаларни ёки тасдиқловчи бухгалтерия ҳисоби маълумотларини қамраб олмайди.

СИФАТ НАЗОРАТИНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 1

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР АУДИТИ ВА УЛАРНИ КЎРИБ ЧИҚИШ, ИШОНЧ БИЛДИРИШ ВА БОШҚА ТУРДОШ ХИЗМАТЛАР КЎРСАТИШ БЎЙИЧА КЕЛИШУВЛАРНИ БАЖАРУВЧИ АУДИТОРЛИК ТАШКИЛОТЛАРИДА СИФАТ НАЗОРАТИ

(2009 йил 15 декабрдан қонуний кучга эга)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Мазкур СНХС нинг қўллаш доираси 1–3

Мазкур СНХС нинг ваколати 4–9

Кучга кириш санаси 10

Мақсади 11

Таърифлар 12

Талаблар

Ўринли талабларни қўллаш ва уларга риоя этиш 13–15

Сифат назорати тизимининг элементлари 16–17

Аудиторлик ташкилоти ичида раҳбариятнинг сифат учун жавобгарликлари 18–19

Тегишли аҳлоқий талаблар 20–25

Буюртмачи билан алоқаларни ҳамда муайян келишувларни қабул қилиш ва давом эттириш 26–28

Инсон ресурслари 29–31

Келишувни бажариш 32–47

Мониторинг 48–56

Сифат назорати тизимини ҳужжатлаштириш 57–59

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва бошқа шарҳловчи материал

Ўринли талабларни қўллаш ва уларга риоя этиш A1

Сифат назорати тизимининг элементлари A2–A3

Аудиторлик ташкилоти ичида раҳбариятнинг сифат учун жавобгарликлари A4–A6

Тегишли аҳлоқий талаблар A7–A17

Буюртмачи билан алоқаларни ҳамда муайян келишувларни қабул қилиш ва давом эттириш A18–A23

Инсон ресурслари A24–A31

Келишувни бажариш A32–A63

Мониторинг A64–A72

Сифат назорати тизимини ҳужжатлаштириш A73–A75

Сифат назоратининг ҳалқаро стандарти (СНХС) 1, «*Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматлар кўрсатиш бўйича бошқа келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати"* АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг ҳалқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Мазкур СНХС нинг қўллаш доираси

1. Мазкур Сифат назоратининг халқаро стандарти (СНХС) аудиторлик ташкилотининг молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматлар келишувлари учун сифат назорати тизими бўйича унинг жавобгарликларини қамраб олади. Мазкур СНХС ўринли ахлоқий талаблар билан бирга ўқилиши лозим.

2. Халқаро Аудит ва Ишонч билдиришнинг стандартлари Кенгашининг (ХАИБСК) бошқа эълонлари келишувларнинг муайян турлари учун сифат назорати тартиб-таомилларига нисбатан аудиторлик ташкилоти ходимларининг жавобгарликлари бўйича қўшимча стандартларни ва йўриқномани белгилайди. Масалан, АХС 220[1] молиявий ҳисоботларнинг аудити учун сифат назорати тартиб-таомилларини қамраб олади.

3. Сифат назорати тизими 11-бандда белгиланган мақсадга эришишга мўлжалланган сиёсатлар ва ушбу сиёсатларга мувофиқликни таъминлаш ва назорат қилиш учун зарур тартиб-таомилларни қамраб олади.

Мазкур СНХСнинг ваколати

4. Мазкур СНХС молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва бошқа турдош хизматлар келишувлари юзасидан профессионал бухгалтерларнинг барча аудиторлик ташкилотларига (фирмаларига) нисбатан қўлланилади. Мазкур СНХС га мувофиқликни таъминлаш мақсадида алоҳида аудиторлик ташкилоти томонидан ишлаб чиқилган сиёсатлар ва тартиб-таомилларнинг хусусияти ва даражаси турли омилларга боғлиқ бўлади, масалан, аудиторлик ташкилотининг кўлами ва фаолият кўрсатиш хусусиятлари ҳамда тармоққа мансублиги.

[1] АХС 220, *Молиявий ҳисоботларнинг аудити учун сифат назорати*

5. Мазкур СНХС аудиторлик ташкилотининг СНХС га риоя қилиши бўйича мақсадини ҳамда аудиторлик ташкилотига ушбу қайд қилинган мақсадга эришиш учун имкон берадиган талабларни қамраб олади. Шу билан бирга, у 8-бандда янада муҳокама қилинганидек, қўлланма ва бошқа тушунтириш маълумотлари шаклидаги тегишли йўриқномани ҳамда СНХС ва таърифларни тўғри тушунишга тегишли жумлаларни акс эттирадиган таништирув маълумотларини қамраб олади.

6. Мақсад мазкур СНХС талаблари белгиланган жумлани акс эттиради ва у аудиторлик ташкилотига қуйидагилар бўйича кўмак беришга мўлжалланган:

- Нимани амалга ошириш зарурлигини тушунишга; ва
- Мақсадга эришиш учун кўпроқ ишлар амалга оширилиши заррурлиги бўйича қарор қилишга.

7. Мазкур СНХС талаблари “лозим” орқали ифодаланган.

8. Зарур бўлган ҳолатда, қўлланма ва бошқа тушунтириш маълумотлари талабларнинг янада тушунтирилишини ва уларни қўллаш бўйича йўриқномани таъминлайди. Хусусан, у:

- талаб нимани англатишини ёки нимани қамраб олишини кўзда тутганлигини аниқроқ тушунтириши мумкин; ва
- ҳолатларга мос келиши мумкин бўлган сиёсатлар ва тартиб-таомилларнинг мисолларини ўз ичига олиши мумкин.

Бундай йўриқнома ўзи талаб белгиламайди, лекин талабларнинг тўғри қўлланилиши учун ўринли бўлади. Қўлланма ва бошқа тушунтириш маълумотлари мазкур СНХС да келтирилган масалалар бўйича фундаментал маълумотларни ҳам акс эттириши мумкин. Ўринли бўлган ҳолатда, давлат сектори аудиторлик ташкилотлари ёки кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган қўшимча мулоҳазалар қўлланма ва бошқа тушунтириш маълумотларида келтирилган. Ушбу қўшимча мулоҳазалар мазкур СНХС даги талабларни қўллашда кўмак беради. Бироқ, улар мазкур СНХС даги талабларни

қўллаш ва уларга риоя қилиш бўйича аудиторлик ташкилотининг жавобгарлигини чекламайди ёки қисқартирмайди.

9. Мазкур СНХС "Таърифлар" бўлимида ушбу СНХС мақсадлари учун маълум атамаларга тааллуқли бўлган маъноларнинг изоҳларини ўз ичига олади. Улар мазкур СНХС ни мос тарзда қўллашда ва тушунишда кўмак бериш учун келтирилган бўлиб, улар қонунчиликда, меъёрий ҳужжатларда ёки бошқа ҳолатда бошқа мақсадлар учун белгиланган таърифлардан устун бўлишга мўлжалланмаган. ХБФ томонидан чоп этилган *Ҳалқаро сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматлар стандартлари Қўлланмасида* ХАИБСК томонидан чиқарилган Ҳалқаро стандартларга тегишли Атамалар луғати мазкур СНХС да таърифланган атамаларни қамраб олади. У умумий ва мос тарзда тушунишда ва таржима қилишда кўмак бериш учун мазкур СНХС да келтирилган бошқа атамаларнинг изоҳларини ҳам қамраб олади.

Кучга кириш санаси

10. Мазкур СНХС га мувофиқ сифат назорати тизимлари 2009 йил 15 декабрга қадар ташкил этилиши талаб этилади.

Мақсад

11. Аудиторлик ташкилотининг мақсади шундан иборатки, уни оқилона ишончлилик билан таъминлаш учун сифат назорати тизимини ташкил этиш ва сақлашдир ва бунинг натижасида:

    (а) аудиторлик ташкилоти ва унинг ходимлари профессионал стандартларга ва тегишли қонуний ва назорат талабларига риоя этади; ва

    (б) аудиторлик ташкилоти ёки келишув партнерларипартнер томонидан тайёрланган ҳисоботлар ҳолатларда ўринли бўлади.

Таърифлар

12. Мазкур СНХС да қуйидаги атамалар қуйида ифодаланган маъноларга эгадир:

(а) *Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси* – молиявий ҳисобот юзасидан ҳисобот бериш санаси.

(б) *Келишув ҳужжатлари* – Бухгалтер-амалиётчи (Аудитор) томонидан бажарилган иш, олинган натижа ва чиқарилган хулосаларнинг ёзма ифодаси (баъзан “иш ҳужжатлари” ёки “иш қоғозлари” атамалари қўлланилади).

(в) Келишув партнерипартнер[2] – Келишувни бажарилиши ва аудиторлик ташкилоти (фирма) номидан чиқариладиган ҳисобот (хулоса) учун масъул бўлган, керак ҳолларда эса профессионал, қонунчилик ёки тартибга солиш идорасидан олинган тегишли ваколатларга эга бўлган партнёр ёки аудиторлик ташкилотидаги бошқа .

(г) *Келишув бажарилиши сифат назоратини кўриб чиқиш*– ҳисобот (хулоса) чиқарилишига қадар ёки ҳисобот (хулоса) чиқарилган санада келишув жамоаси томонидан ҳисоботни (хулосани) тайёрлашда чиқарилган катта аҳамиятга эга бўлган ҳукмларни ва эришилган хулосаларни объектив баҳолаш учун мўлжалланган жараён. Келишув бажарилиши сифатини назорат текшируви жараёни муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисоботларини аудит текширувлари ва аудиторлик ташкилоти (фирма) томонидан сифат назорати текшируви талаб этиладиган бошқа келишувлар бўйича амалга.

(д) *Келишув бажарилиши сифат назоратини кўриб чиқадиган шахс* – ҳисоботни (хулосани) тайёрлашда келишув жамоаси томонидан чиқарилган муҳим ҳукмлар ва эришилган хулосаларни объектив баҳолаш учун етарли ва тегишли тажрибага ва ваколатларга эга партнёр,

[2] “Келишув партнерипартнер,” “партнерпартнер,” ва “аудиторлик ташкилотиаудиторлик ташкилоти” атамалари, ўринли бўлганда, давлат секторида қўлланиладиган эквивалентлари сифатида ўқилиши керак.

аудиторлик ташкилотидаги бошқа шахс, тегишли малакага эга бўлган ташқи мутахасислар; ёки келишув жамоасининг аъзоси бўлмаган шахслардан ташкил топган жамоа.

(е) Келишув жамоаси – Келишувни бажарадиган барча партнёрлар ва ходимлар, шунингдек аудиторлик ташкилоти (фирма) ёки тармоқ аудиторлик ташкилоти томонидан жалб қилинган ва келишув тартиб-таомилларларини бажарадиган ҳар қандай шахс. Ушбу жамоа таркибига аудиторлик ташкилоти (фирма) томонидан жалб этилган ташқи мутахасислар кирмайди .

(ж) Аудиторлик ташкилоти (фирма) – Профессионал бухгалтер-амалиётчилардан (*аудиторлардан)* ташкил топган якка тартибдаги тадбиркор, ширкат ёки акционерлик жамияти ёки бошқа ташкилий шаклдаги тадбиркорлик субъекти .

(з) Текширув – Тугатилган келишувларга нисбатан, келишув жамоалари аудиторлик ташкилотининг сифат назорати сиёсати ва тартиб-таомилларларига риоя қилганликлари тасдиғини таъминлашга мўлжалланган тартиб-таомилларлар .

(и) Листингдаги тадбиркорликтадбиркорлик субъекти – акциялари, улушли ёки қарз қимматбаҳо қоғозлари тан олинган фонд биржасида котировка қилинган ёки рўйхатдан ўтган, ёки тан олинган фонд биржасининг ёки бошқа тенгдош аудиторлик ташкилотининг қоидаларига асосан савдо қилинадиган тадбиркорлик субъекти.

(й) Мониторинг – Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифат назорати тизими самарали ишлаётганлигини тўғрисида оқилона ишонч хосил қилиш мақсадида сифат назоратини доимий қайта кўриб чиқиш ва баҳолашни, шу жумладан даврий равишда танланган тугатилган келишувларни текширишни ўзида номоён этган .

(к) Тармоқ аудиторлик ташкилоти – Тармоққа тегишли аудиторлик ташкилоти ёки тадбиркорлик субъекти.

(л) Тармоқ –

(i) Партнерликка йўналтирилган бўлади, ва

(ii) Аниқ равишда фойда ёки ҳаражатларни бўлишишга, ёки умумий эгалик, назорат ёки бошқарув остида бўлган, умумий сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларларига, умумий бизнес стратегияга эга, умумий савдо белгисидан фойдаланишни, ёки профессионал ресурсларнинг йирик қисмидан биргаликда фойдаланишга йўналтирилган йирикроқ тузилма.

(м) *Партнёр*— Аудиторлик ташкилоти номидан профессионал хизматлар кўрсатиш бўйича келишувни бажаришга тегишли ишларни бажариш ваколатига эга бўлган ҳар қандай шахсаудиторлик ташкилоти.

(н) Ходимлар – партнерпартнерлар ва ходимлар.

(о) Профессионал стандартлар – ХАИБСК нинг *Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматлар бўйича халқаро стандартларига Муқаддимада* таърифланган ХАИБСК келишув стандартлари ҳамда тегишли аҳлоқий талаблар.

(п) Оқилона ишонч билдириш – Мазкур СНХС ҳолатида, ишонч билдиришнинг юқори, бироқ мутлақ бўлмаган, даражаси.

(р) Тегишли аҳлоқий талаблар – Келишув жамоаси ва келишув бажарилиши сифатини назорат қиладиган шахс риоя қилиши шарт бўлган Бухгалтерлар учун Халқаро Ахлоқ Стандартлари бўйича Кенгашнинг *Профессионал Бухгалтерлар учун Ахлоқ Кодекси*даги А ва Б қисмларида таърифланган ва шу билан биргаликда ундан кўра қатъий бўлган миллий талаблардан иборат ахлокий талаблар.

(с) Ходимлар – Партнёрлардан ташқари малакали мутахассислар, шу жумладан аудиторлик ташкилоти томонидан ёлланган ҳар қандай .

(т) *Тегишли малакага эга ташқи(жалб қилинган) шахс* – Келишув партнёри сифатида фаолият кўрсатиш учун ваколатга ва қобилиятларга эга аудиторлик ташкилотидан четда бўлган шахс, масалан, бошқа аудиторлик ташкилотидаги партнер, ёки аъзолари аудит текширувлари ҳамда олдинги давр молиявий маълумотларни б чиқиш, бошқа ишонч билдиришга оид хизматлар ёки турдош хизматлар бўйича келишувларни бажара оладиган профессионал бухгалтерлар бирлашмасининг ёҳуд тегишли сифат назорати хизматларини кўрсатадиган аудиторлик ташкилотининг (муносиб тажрибага эга) ходими.

Талаблар

Ўринли талабларни қўллаш ва уларга риоя этиш

13. Аудиторлик ташкилотидаги унинг сифат назорати тизимини ташкил этиш ва сақлашга масъул бўлган ходимлар мазкур СНХС нинг мақсадини тушуниш ва унинг талабларини тўғри қўллаш учун, ушбу СНХС нинг барча матнини, жумладан қўлланма ва бошқа тушунтириш маълумотларини тушуниши лозим.

14. Аудиторлик ташкилоти ҳолатларида, талаб молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматлар келишувлари бўйича кўрсатиладиган хизматларга нисбатан ўринли бўлмагунча, аудиторлик ташкилоти мазкур СНХС нинг ҳар бири талабига риоя этиши лозим. (Қаранг: А1-банд)

15. Талаблар аудиторлик ташкилотига мазкур СНХС да келтирилган мақсадга эришиш учун имконият яратишга мўлжаллангандир. Шу туфайли, талабларнинг тўғри қўлланилиши мақсадга эришиш учун етарли асосни таъминлашни кўзда тутади. Бироқ, ҳолатлар кенг кўламда фарқланиши ва барча бундай ҳолатларнинг кутилмаслиги туфайли, аудиторлик ташкилоти белгиланган мақсадга эришиш учун мазкур СНХС томонидан талаб этилган сиёсатлар ва тартиб-таомилларга қўшимча тарзда сиёсатлар ва тартиб-таомилларни

ишлаб чиқишни талаб этадиган муайян масалалар ёки ҳолатлар мавжудлигини эътиборга олиши лозим.

Сифат назорати тизимининг элементлари

16. Аудиторлик ташкилоти шундай сиёсатлар ва тартиб-таомилларни қамраб оладиган сифат назорати тизимини ташкил этиши ва сақлаши лозимки, қайсики қуйидаги элементларга йўналтирилган бўлади:

    (а) Аудиторлик ташкилоти ичида раҳбариятнинг сифат учун жавобгарликлари.

    (б) Тегишли аҳлоқий талаблар.

    (в) Буюртмачи билан муносабатларни ҳамда муайян келишувларни қабул қилиш ва давом эттириш.

    (г) Инсон ресурслари.

    (д) Келишувни бажариш.

    (е) Мониторинг.

17. Аудиторлик ташкилоти ўзининг сиёсатлари ва тартиб-таомилларини ҳужжатлаштириши ва уларни аудиторлик ташкилотининг ходимларига хабардор қилиши лозим. (Қаранг: А2–А3-банд)

Аудиторлик ташкилоти ичида раҳбариятнинг сифат учун жавобгарликлари

18. Аудиторлик ташкилоти сифат келишувларни амалга оширишда муҳим ҳисобланишини тан оладиган ички маданиятни рағбатлантиришга мўлжалланган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар аудиторлик ташкилотининг бош ижрочи директори (ёки эквивалент) ёки, агар ўринли бўлганда, аудиторлик ташкилотининг партнерлар бошқаруви кенгаши (ёки эквивалент) томонидан аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизими учун якуний масъулиятни ўз зиммасига олишини талаб этиши лозим. (Қаранг: А4–А5-банд)

19. Аудиторлик ташкилоти сиёсатлар ва тартиб-таомилларларни шундай белгилаши лозимки, бунда аудиторлик ташкилотининг бош ижрочи директори ёки партнерлар бошқаруви кенгаши томонидан аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизими учун операцион жавобгарлик юкланган ҳар қандай шахс ёки шахслар етарли ва тегишли тажриба ва қобилиятга ҳамда ушбу жавобгарликни ўз зиммасига олиш учун зарур бўлган ваколатга эга бўлади. (Қаранг: А6-банд)

Тегишли аҳлоқий талаблар

20. Аудиторлик ташкилоти оқилона ишонч билдиришни таъминлашга мўлжалланган шундай сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозимки, бунда аудиторлик ташкилоти ва унинг ходимлари тегишли аҳлоқий талабларга риоя қилади. (Қаранг: А7-А10-банд)

Мустақиллик

21. Аудиторлик ташкилоти оқилона ишонч билдиришни таъминлашга мўлжалланган шундай сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозимки, бунда аудиторлик ташкилоти, унинг ходимлари, ўринли бўлганда, мустақиллик талабларини бажариши лозим бўлган бошқалар (жумладан тармоққа мансуб аудиторлик ташкилотининг ходимлари) тегишли аҳлоқий талаблар талаб этилган ҳолатда мустақилликни сақлайдилар. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар аудиторлик ташкилотига қуйидагиларда имконият яратиши лозим: (Қаранг: А10-банд)

    (а) ўзининг мустақиллик талабларидан ўз ходимларини ва, ўринли бўлганда, уларни бажариши лозим бўлган бошқаларни хабардор қилишга; ва

    (б) мустақилликка нисбатан хавфни юзага келтирадиган ҳолатлар ва алоқаларни аниқлаш ва баҳолашга, эҳтиёт чораларини қўллаган ҳолда ушбу хавфларни бартараф этиш ёки уларни қониқарли даражагача қисқартириш учун тегишли чораларни амалга оширишга ёки, агарда ўринли деб қаралганда, тегишли қонун ёки меъёрий ҳужжатлар бўйича

мумкин бўлган ҳолатда келишувдан воз кечишга.

22. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар қуйидагиларни талаб этиши лозим: (Қаранг: А10-банд)

(а) Аудиторлик ташкилотига мустақиллик талабларига, агарда мавжуд бўлганда, умумий таъсирни баҳолашга имконият яратиш мақсадида, келишув партнерлари аудиторлик ташкилотини буюртмачи келишувлари, жумладан хизматлар доираси тўғрисида тегишли маълумотлар билан таъминлаши;

(б) тегишли чора кўрилиши учун, ходимлар мустақилликка нисбатан хавфни юзага келтирадиган ҳолатлар ва алоқалардан аудиторлик ташкилотини тезда хабардор қилиши; ва

(в) ўринли маълумотларни жамлаш ва тегишли ходимларга етказиш ва бу орқали:

(i) Аудиторлик ташкилоти ва унинг ходимлари мустақиллик талабларини қаноатлантиришини қийинчиликсиз аниқлай олади;

(ii) Аудиторлик ташкилоти мустақилликка тегишли ёзувларини сақлай олади ва янгилай олади; ва

(iii) Аудиторлик ташкилоти қониқарли даражада бўлмаган мустақиллик учун аниқланган хавфларга нисбатан тегишли чора кўра олади.

23. Аудиторлик ташкилоти оқилона ишонч билдиришни таъминлашга мўлжалланган шундай сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозимки, бунда аудиторлик ташкилоти мустақиллик талаблари бузилганлиги тўғрисида хабардор қилинади ва унда бундай ҳолатларни бартараф этиш учун тегишли чора кўришга имкон бўлади. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар қуйидаги талабларни қамраб олиши лозим: (Қаранг: А10-банд)

(а) ходимлар улар ташвишга тушган мустақиллик бузилишларидан аудиторлик ташкилотини тезда хабардор

қилиши;

(б) аудиторлик ташкилоти ушбу сиёсатлар ва тартиб-таомилларнинг бузилишларидан тезда қуйидагиларни хабардор қилиши: лозим:

(i) Аудиторлик ташкилоти билан бирга бузилишни бартараф этадиган келишув партнерини; ва

(ii) аудиторлик ташкилотидаги бошқа тегишли ходимларни, ўринли ҳолатда, тармоқни ва тегишли чорани кўрадиган мустақиллик талабларини бажариши лозим бўлган шахсларни; ва

(в) келишув партнерининг ва масалани ҳал қилишда амалга ошириладиган чоралар бўйича 23(б)(ii)-иккаламчи бандда қайд қилинган бошқа шахсларнинг, зарур бўлганда, аудиторлик ташкилоти билан тезда боғланиши талаб этилади ва бунинг натижасида аудиторлик ташкилоти қўшимча чора кўриши кераклиги ёки йўқлигини аниқлай олади.

24. Аудиторлик ташкилоти тегишли аҳлоқий талаблар бўйича мустақил бўлиши талаб этилган аудиторлик ташкилотининг барча ходимларидан унинг мустақиллик бўйича сиёсатлари ва тартиб-таомилларига риоя этилишининг ёзма тасдиғини, камида ҳар йили, олиши лозим. (Қаранг: A10-A11-банд)

25. Аудиторлик ташкилоти сиёсат ва тартиб-таомилларни шундай белгилаши лозимки, бунда: (Қаранг: A10-A11-банд)

(а) ўзоқ давр мобайнида ишонч билдириш топшириғи бўйича айнан бир катта ходимдан фойдаланган пайтда хавфни англашни қониқарли даражага қисқартириш учун эҳтиёт чораларга заруриятни аниқлаш мезони белгиланади; ва

(б) листинг қилинган тадбиркорлик субъектларнинг молиявий ҳисоботларининг аудитлари учун, тегишли аҳлоқий талабларга мувофиқ белгиланган даврдан сўнг келишув партнерининг ва келишув сифати назоратини кўриб чиқишга масъул шахсларнинг ҳамда, ўринли ҳолатда, ротация талабларини бажариши лозим бўлган

бошқаларнинг ротацияси талаб этилади. (Қаранг: А12-А17-банд)

Буюртмачи билан алоқаларни ва муайян келишувларни қабул қилиш ва давом эттириш

26. Аудиторлик ташкилоти буюртмачи билан алоқаларни ва муайян келишувларни қабул қилиш ва давом эттириш учун сиёсатларни ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим, қайсики аудиторлик ташкилотини оқилона ишонч билдириш билан таъминлаш натижасида, аудиторлик ташкилоти фақатгина алоқаларни ва келишувларни амалга оширади ёки давом эттиради, қачонки аудиторлик ташкилоти:

(а) келишувни амалга ошириш учун компетент ҳисобланади ва уни амалга оширишда имкониятларга, жумладан вақт ва ресурсларга эга; (Қаранг: А18, А23-банд)

(б) тегишли аҳлоқий талабларга риоя эта олади; ва

(в) буюртмачининг дахлсизлигини инобатга олган ва буюртмачининг дахлсизлиги мавжуд эмас деган хулоса чиқаришга олиб келадиган маълумотларга эга эмас. (Қаранг: А19-А20, А23-банд)

27. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар қуйидагиларни талаб этиши лозим:

(а) Аудиторлик ташкилоти ҳолатларда зарур деб ҳисоблаган маълумотни янги буюртмачидан келишувни қабул қилишдан олдин, мавжуд келишувни давом эттириш тўғрисида қарор қилиш пайтида ва мавжуд буюртмачи билан янги келишувни қабул қилишни кўриб чиқиш пайтида олиши лозим. (Қаранг: А21, А23-банд)

(б) Агарда янги ёки мавжуд буюртмачидан келишувни қабул қилишда потенциал манфаатлар тўқнашуви аниқланганда, аудиторлик ташкилоти келишувни қабул қилиш ўринлигини аниқлаши лозим.

(в) Агарда масалалар аниқланганда, ва аудиторлик ташкилоти буюртмачи билан алоқаларни ёки муайян келишувни қабул қилганда ёки давом эттирганда, аудиторлик ташкилоти масалалар қандай ҳал этилганлигини ҳужжатлаштириши лозим.

28. Аудиторлик ташкилоти шундай ҳолатларни инобатга олган ҳолда келишувни ва буюртмачи билан алоқани давом эттириш бўйича сиёсатларни ва тартиб-таомилларни ишлаб чиқиши лозимки, қачонки аудиторлик ташкилоти маълумотга эга бўлганда, қайсики вақтлироқ мавжуд бўлганда эди, келишувни бекор қилишга сабаб бўлган бўлар эди. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар қуйидагиларнинг мулоҳазаларини қамраб олиши лозим.

(а) ҳолатлар учун қўлланиладиган профессионал ва юридик жавобгарликлар, жумладан аудиторлик ташкилоти учун тайинлашни амалга оширган шахс ёки шахсларга, ёки айрим ҳолатларда, назорат органларига ҳисоб бериш талаби мавжудлиги; ва

(б) Келишувдан ёки иккаласидан ҳам келишув ҳам буюртмачи билан алоқадан воз кечиш имконияти. (Қаранг: А22–А23-банд)

Инсон ресурслари

29. Аудиторлик ташкилоти оқилона ишонч билдиришни таъминлашга мўлжалланган шундай сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозимки, бунда аудиторлик ташкилоти қуйидагилар учун зарур бўлган компетентли, қобилиятли ва аҳлоқий тамойилларга масъулиятли бўлган етарли ходимларга эга:

(а) профессионал стандартларга ва тегишли қонуний ва назорат талабларига мувофиқ келишувларни амалга ошириш; ва

(б) ҳолатларда ўринли бўлган ҳисоботларни чоп этишда аудиторлик ташкилотига ёки келишув партнерларига имконият яратиш. (Қаранг: А24-А29-банд)

Келишув жамоаларини тайинлаш

30. Аудиторлик ташкилоти ҳар бир келишув учун келишув партнерига жавобгарлик юклаши лозим ва қуйидагиларни талаб этадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим:

(а) келишув партнерининг шахси ва роли тўғрисида буюртмачи раҳбариятининг асосий аъзолари ва бошқарув юкланган шахслар хабардор қилинади;

(б) Келишув партнери ўз ролини амалга оширишда тегишли билимга, қобилиятларга ва ваколатга эга; ва

(в) Келишув партнерининг жавобгарликлари аниқ белгиланган ва ушбу партнерга билдирилган. (Қаранг: А30-банд)

31. Аудиторлик ташкилоти қуйидагиларни амалга оширишда зарур билимга ва қобилиятга эга тегишли ходимларни тайинлаш бўйича ҳам сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим:

(а) профессионал стандартларга ва тегишли қонуний ва назорат талабларига мувофиқ келишувларни амалга ошириш; ва

(б) ҳолатларда ўринли бўлган ҳисоботларни чоп этишда аудиторлик ташкилотига ёки келишув партнерларига имконият яратиш. (Қаранг: А31-банд)

Келишувни амалга ошириш

32. Аудиторлик ташкилоти оқилона ишонч билдиришни таъминлашга мўлжалланган шундай сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозимки, бунда келишувлар профессионал стандартларга ва тегишли юридик ва меъёрий талабларга мувофиқ амалга оширилади ҳамда аудиторлик ташкилоти ёки келишув партнери ҳолатларда ўринли бўлган

ҳисоботларни чоп этади. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар қуйидагиларни қамраб олиши лозим:

(а) келишувни амалга оширишнинг сифатида мосликни рағбатлантиришга тегишли масалаларни; (Қаранг: А32-А33-банд)

(б) текширув жавобгарликларини; ва (Қаранг: А34-банд)

(в) кўриб чиқиш жавобгарликларини. (Қаранг: А35-банд)

33. Аудиторлик ташкилотининг кўриб чиқиш жавобгарлиги бўйича сиёсатлари ва тартиб-таомиллари тажрибаси камроқ жамоа аъзоларининг иши тажрибаси кўпроқ келишув жамоаси аъзолари томонидан кўриб чиқилиши асосида аниқланиши лозим.

Маслаҳатлар

34. Аудиторлик ташкилоти оқилона ишонч билдиришни таъминлашга мўлжалланган шундай сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозимки, бунда:

(а) мураккаб ёки мунозарали масалалар бўйича тегишли маслаҳатлар амалга оширилади;

(б) тегишли маслаҳатлар амалга оширилиши учун етарли ресурслар мавжуд;

(в) Бундай маслаҳатларнинг хусусияти ва доираси ва уларнинг натижасидан олинадиган хулосалар ҳужжатлаштирилади ва иккала томондан, ҳам маслаҳат сўраган ҳам маслаҳат берган томондан келишилади; ва

(г) маслаҳатлар натижасидан олинадиган хулосалар амалга оширилади. (Қаранг: А36-А40-банд)

Келишув сифати назоратини кўриш чиқиш

35. Аудиторлик ташкилоти, тегишли келишувлар учун, келишув сифати назоратини кўриб чиқиш жараёнини талаб этадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозимки, бунда ушбу жараён келишув жамоаси томонидан қабул қилинган муҳим ҳукмларнинг ҳамда ҳисоботни шакллантиришда у эришган хулосаларнинг ҳолис баҳоланишини таъминлайди. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар:

    (а) листинг қилинган тадбиркорлик субъектларнинг молиявий ҳисоботларининг барча аудитлари бўйича келишув сифати назоратини кўриб чиқишни талаб этиши лозим;

    (б) шундай мезонни белгилаши лозимки, бунда келишув сифати назоратини кўриб чиқишни амалга ошириш кераклигини аниқлаш мақсадида, ушбу мезонга асосан барча бошқа аудитлар ҳамда тарихий молиявий маълумотларни ва бошқа ишонч билдириш ва тегишли хизматлар келишувларини кўриб чиқиш баҳоланиши керак. (Қаранг: А41- банд)

    (в) 35(б)-иккиламчи бандга мувофиқ белгиланган мезонни қаноатлантирадиган, агарда мавжуд бўлса, барча келишувлар бўйича келишув сифати назоратини кўриб чиқишни талаб этади.

36. Аудиторлик ташкилоти келишув сифати назоратини кўриб чиқишнинг хусусияти, даври ва даражасини белгиланган ҳолда сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар келишув сифати назоратини кўриб чиқиш тугагунга қадар келишув ҳисоботинингсанаси белгиланмаслигини талаб этиши лозим. (Қаранг: А42-А43- банд)

37. Аудиторлик ташкилоти келишув сифати назоратини кўриб чиқиш қуйидагиларни қамраб олишини талаб этадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим:

    (а) Келишув партнери билан аҳамиятли масалаларнинг муҳокамасини;

(б) молиявий ҳисоботларни ёки бошқа кўрилаётган масала тўғрисида маълумотни ва тахминий ҳисоботни кўриб чиқишни;

(в) келишув жамоаси томонидан қилинган муҳим ҳукмларга ва у эришган хулосаларга тегишли танланган келишув ҳужжатларини кўриш чиқиш; ва

(г) ҳисоботни шакллантиришда эришилган хулосаларни баҳолаш ва тахминий ҳисобот ўринли эканлигини кўриш чиқиш. (Қаранг: А44-банд)

38. Листинг қилинган тадбиркорлик субъектларнинг молиявий ҳисоботларининг аудитлари учун, аудиторлик ташкилоти келишув сифати назоратини кўриб чиқиш қуйидагиларни кўриб чиқишни ҳам қамраб олишини талаб этадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим:

(а) Келишув жамоаси муайян келишувқа нисбатан аудиторлик ташкилотининг мустақиллигини баҳолашини;

(б) фикрлардаги фарқларни ёки бошқа мураккаб ёки мунозарали масалаларни ўз ичига олган масалалар бўйича тегишли маслаҳатлар амалга оширилганлигини ҳамда ушбу маслаҳатлар натижасида юзага келадиган хулосаларни; ва

(в) кўриб чиқиш учун танланган ҳужжатлар аҳамиятли ҳукмлар бўйича амалга оширилган ишларни акс эттиришини ва эришилган хулосаларни тасдиқлашини. (Қаранг: А45-А46-банд)

Келишув сифати назоратини кўриб чиқувчининг муносиблиги учун мезон

39. Аудиторлик ташкилоти келишув сифати назоратини кўриб чиқувчининг тайинланиши бўйича сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши ва қуйидагилар орқали уларнинг муносиблигини белгилаши лозим:

(а) ролни амалга ошириш учун талаб этилган техник малакалар, жумладан зарурий тажриба ва ваколат; ва (Қаранг: А47-банд)

(б) келишув сифати назоратини кўриб чиқувчининг ҳолислигига зарар етказмаган ҳолда, келишув бўйича кўриб чиқувчи билан маслаҳатлашиш даражаси. (Қаранг: А48-банд)

40. Аудиторлик ташкилоти келишув сифати назоратини кўриб чиқувчининг ҳолислигини сақлашга мўлжалланган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим. (Қаранг: А49-А51-банд)

41. Аудиторлик ташкилотининг сиёсатлар ва тартиб-таомиллари келишув сифати назоратини кўриб чиқувчини алмаштиришни таъминлаши лозим, қачонки кўриб чиқувчининг ҳолис кўриб чиқишни амалга ошириш қобилиятига зарар етказиш мумкин бўлганда.

Келишув сифати назоратини кўриб чиқишни ҳужжатлаштириш

42. Аудиторлик ташкилоти келишув сифати назоратини кўриб чиқишни ҳужжатлаштириш бўйича сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим, қайсики қуйидаги ҳужжатлаштиришларни талаб этади:

(а) аудиторлик ташкилотининг келишув сифати назоратини кўриб чиқиш бўйича сиёсатлари талаб этган тартиб-таомиллар амалга оширилганлигини;

(б) келишув сифати назоратини кўриб чиқиш ҳисобот санасида ёки ундан олдин тугатилганлигини; ва

(в) кўриб чиқувчи унинг келишув жамоаси томонидан қилинган аҳамиятли ҳукмлар ва у эришган хулосалар ўринли эмас деб ишонишига сабаб бўладиган ҳар қандай ҳал этилмаган масалалар тўғрисида маълумотга эга эмас.

Фикрлар хилма хиллиги

43. Аудиторлик ташкилоти келишув жамоаси ичидаги, маслаҳатлашилган шахслар билан ва, ўринли бўлганда, келишув партнери ва келишув сифати назоратини кўриб чиқувчи ўртасидаги фирклар хилма хиллиги билан шуғулланадиган ва ҳал этадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим. (Қаранг: А52-А53-банд)

44. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар шуни талаб этиши лозимки, бунда:

(а) Эришилган хулосалар ҳужжатлаштирилган ва амалга оширилган бўлади; ва

(б) Ҳисобот санаси масала ҳал бўлмагунга қадар белгиланмаган бўлади.

Келишувни ҳужжатлаштириш

Охирги келишув файлларини жамлашнинг тугалланиши

45. Аудиторлик ташкилоти келишув ҳисоботлари якунига етказилгандан сўнг даврий асосда охирги келишув файлларини жамлашни тугаллаш бўйича келишув жамоалари учун сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим. (Қаранг: А54-А55-банд)

Келишувни ҳужжатлаштиришнинг махфийлиги, хавфсиз сақланиши, дахлсизлиги, фойдаланишлилиги ва қайта тикланиши

46. Аудиторлик ташкилоти келишувни ҳужжатлаштиришнинг махфийлиги, хавфсиз сақланиши, дахлсизлиги, фойдаланишлилиги ва қайта тикланишини сақлашга мўлжалланган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим. (Қаранг: А56-А59-банд)

Келишувни ҳужжатлаштиришни сақлаш

47. Аудиторлик ташкилоти унинг талабларини қаноатлантириш учун етарли бўлган ёки қонун ёки меъёрий ҳужжатлар орқали талаб этилган давр мобайнида келишувни ҳужжатлаштиришни сақлаш бўйича сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим. (Қаранг: А60-А63-банд)

Мониторинг

Аудиторлик ташкилотининг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларини мониторинг қилиш

48. Аудиторлик ташкилоти оқилона ишонч билдиришни таъминлашга мўлжалланган шундай мониторинг жараёнини белгилаши лозимки, бунда сифат назорати тизимига тегишли сиёсатлар ва тартиб-таомиллар ўринли, етарли ва самарали амал қилади. Ушбу жараён:

    (а) аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизимини давомий кўриб чиқиш ва баҳолашни, жумладан, даврий асосда ҳар бир келишув партнери бўйича камида битта тугалланган келишувнинг текширилишини қамраб олиши лозим;

(б) мониторинг жараёни учун жавобгарлик партнерга ёки партнерларга ёки ушбу жавобгарликни ўз зиммасига оладиган аудиторлик ташкилотидаги етарли ва тегишли тажриба ҳамда ваколатга эга бошқа шахсларга юклатилишини талаб этиши лозим; ва

(в) келишувни ёки келишув сифати назоратини кўриб чиқишни амалга ошираётган шахслар келишувни текширишга жалб этилмаслигини талаб этиши лозим. (Қаранг: А64-А68-банд)

Аниқланган камчиликларни баҳолаш, билдириш ва бартараф этиш

49. Аудиторлик ташкилоти мониторинг жараёни натижасида аниқланган камчиликларнинг таъсирини баҳолаши ҳамда улар қуйидагиларнинг қайси бирига мансублигини аниқлаши лозим:

(а) шундай ҳолатларки, қайсики аудиторлик ташкилоти профессионал стандартларга ва тегишли қонуний ва назорат талабларига риоя этиши ҳамда аудиторлик ташкилоти ёки келишув партнерлари томонидан тайёрланган ҳисоботлар ҳолатларда ўринли бўлиши юзасидан аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизими оқилона ишонч билдиришни таъминлаш учун етарли эмаслилигини заруриятсиз кўрсатади; ёки

(б) тезда тузатиш чораларини талаб этадиган тизимли, такрорий ёки бошқа аҳамиятли камчиликлар.

50. Аудиторлик ташкилоти мониторинг жараёни натижасида аниқланган камчиликларни ва тегишли бартараф этиш чораси бўйича тавсияларни тегишли келишув партнерларига ва бошқа тегишли ходимларга билдириши лозим. (Қаранг: А69-банд)

51. Аниқланган камчиликлар учун тегишли бартараф этиш чораси бўйича тавсиялар қуйидагиларнинг бирини ёки ундан ортиғини ўз ичига олиши лозим:

(а) алоҳида келишувқа ёки ходимлар аъзосига нисбатан тегишли бартараф этиш чорасини кўриш;

(б) тренинг ва профессионал ривожланиш учун масъул бўлган

шахсларга топилмаларни билдириш;

(в) сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларига ўзгартиришлар; ва

(г) аудиторлик ташкилотининг сиёсатлари ва тартиб-таомилларига риоя этмайдиган шахсларга, асосан ушбу ҳолатни такрорлайдиган шахсларга нисбатан имтизом чораси.

52. Аудиторлик ташкилоти ҳисобот ўринсиз ёки тартиб-таомиллар келишувни амалга ошириш мобайнида инобатга олинмаганлиги юзасидан мониторинг тартиб-таомилларининг натижалари кўрсатадиган ҳолатларни бартараф этиш бўйича сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим. Бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар аудиторлик ташкилотидан профессионал стандартларга ва тегишли қонуний ва назорат талабларига риоя этиш учун қандай кейинги чоралар ўринли эканлигини аниқлашни ҳамда юридик маслаҳат олишни кўриб чиқишни талаб этиши лозим.

53. Аудиторлик ташкилоти келишув партнерларига ва аудиторлик ташкилотидаги бошқа тегишли шахсларга, жумладан аудиторлик ташкилотининг бош ижрочи директорига ёки, ўринли бўлса, унинг партнерлар бошқаруви кенгашига ўзининг сифат назорати тизимининг мониторинг натижаларини камида йилида бир марта билдириши лозим. Бундай билдириш аудиторлик ташкилоти ва ушбу шахсларга уларнинг белгиланган роллари ва жавобгарликларига мувофиқ зарур бўлганда тезкор ва тегишли чоралар кўришга имконият яратиши учун етарли бўлиши лозим. Билдирилган маълумотлар қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

(а) амалга оширилган мониторинг тартиб-таомилларининг изоҳи.

(б) мониторинг тартиб-таомилларидан олинган хулосалар.

(в) ўринли бўлганда, тизимли, такрорий ёки бошқа аҳамиятли камчиликлар ҳамда ушбу камчиликларни бартараф этиш ёки тузатиш учун кўрилган чоралар изоҳи.

54. Баъзи аудиторлик ташкилотлар тармоқ таркиби сифатида фаолият кўрсатадилар ва мутаносиблик учун ўзларининг баъзи мониторинг тартиб-таомилларини тармоқга асосланган ҳолда амалга оширадилар. Қачонки тармоқ ичидаги аудиторлик ташкилотлар мазкур СНХС га риоя этишга мўлжалланган умумий мониторинг сиёсатлари ва тартиб-таомиллари асосида фаолият кўрсатсалар ва ушбу аудиторлик ташкилотлар бундай мониторинг тизимига боғлиқликни таъминласалар, аудиторлик ташкилотларнинг сиёсатлари ва тартиб-таомиллари шуни талаб этиши лозимки, бунда:

(а) камида йилида бир марта, тармоқ мониторинг жараёнларининг умумий қуллаш доирасини, даражасини ва натижаларини тармоқ аудиторлик ташкилотлари ичидаги тегишли шахсларга билдиради; ва

(б) зарурий чоралар кўрилиши учун, тармоқ сифат назорати тизимида ҳар қандай аниқланган камчиликларни тегишли тармоқ аудиторлик ташкилоти ёки аудиторлик ташкилотлари ичидаги тегишли шахсларга шу мақсадда тезда билдирадики,

аудиторлик ташкилотлар ёки тармоқ бошқа тавсияларни таклиф этмагунча, тармоқ аудиторлик ташкилотларидаги келишув партнерлари тармоқ ичида амалга оширилган мониторинг жараёнлари натижаларига таянадилар.

Шикоятлар ва арзлар

55. Аудиторлик ташкилоти оқилона ишонч билдиришни таъминлашга мўлжалланган шундай сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозимки, бунда у тегишли тартибда қуйидагиларни кўриб чиқади:

(а) аудиторлик ташкилоти томонидан амалга оширилган ишлар профессионал стандартлар ва тегишли юридик ва назорат талабларига риоя этилмаётганлиги бўйича шикоятлар ва арзлар; ва

(б) аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизимига риоя этилмаслиги бўйича арзлар.

Ушбу жараённинг қисми сифатида, аудиторлик ташкилоти ўзиниг ходимлари учун улар ўзларига қарши чоралардан хавфсирамаган ҳолда ҳар қандай муаммоларни кўтариши учун аниқ белгиланган алоқа йўналишларини белгилаши лозим. (Қаранг: А70-банд)

56. Агарда шикоятлар ва арзлар бўйича текширув мобайнида, аудиторлик ташкилотининг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларининг тузилишида ёки амалиётида камчиликлар ёки шахс ёки шахслар томонидан аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизимига риоя этилмаслиги аниқланганда, аудиторлик ташкилоти 51-бандда белгиланган тегишли чораларни кўриши лозим. (Қаранг: А71-А72-банд)

Сифат назорати тизимини ҳужжатлаштириш

57. Аудиторлик ташкилоти ўзининг сифат назорати тизимининг ҳар бир элементи амал қилишининг далилини таъминлаш учун тегишли ҳужжатлаштиришни талаб этадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим. (Қаранг: А73-А75-банд)

58. Аудиторлик ташкилоти шундай муддатда ҳужжатларни сақлашни талаб этадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозимки, бунда ушбу муддат мониторинг тартиб-таомилларини амалга ошираётган шахслар учун аудиторлик ташкилоти ўзининг сифат назорати тизимига риоя этишини баҳолашга етарли бўлади, ёки агарда қонун ёки меъёрий ҳужжатлар талаб этганда узоқроқ муддат бўлади.

59. Аудиторлик ташкилоти шикоятларни ва арзларни ҳамда уларга жавобларни ҳужжатлаштиришни талаб этадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши лозим.

***

Қўлланма ва бошқа тушунтириш маълумотлари

Қўллаш, риоя этиш, тегишли талаблар

Кичикроқ аудиторлик ташкилотларга хос мулоҳазалар (Ref: Para. 14)

A1. Мазкур СНХС ўринли бўлмаган талабларга риоя этилишини талаб этмайди, масалан, ходимларга эга бўлмаган якка амалиётчи ҳолатлари. Келишув жамоасига тегишли ходимларни тайинлаш бўйича (31-бандга қаранг), кўриб чиқиш жавобгарликлари бўйича (33-бандга қаранг) ва аудиторлик ташкилоти ичидаги келишув партнерларига мониторинг натижаларини ҳар йили билдириш бўйича (53-бандга қаранг) сиёсатлар ва тартиб-таомиллар каби мазкур СНХС даги талаблар ходимлар бўлмаганда ўринли эмас.

Сифат назорати тизимининг элементлари (Қаранг: 17-банд)

A2. Умуман олганда, сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларини аудиторлик ташкилоти ходимларига билдириш сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларининг ва уларни ташкил этиш орқали эришиладиган мақсадларнинг изоҳини, ҳар бир шахс сифат учун шахсий жавобгарликка эгалиги ва унинг ушбу сиёсатлар ва тартиб-таомилларга риоя этиши кутилаётганлиги тўғрисидаги хабарни ўз ичига олади. Аудиторлик ташкилоти ходимларининг сифат назорати масалалари бўйича ўз фикрлари ёки муносабатларини билдиришини рағбатлантириш аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизимига нисбатан фикр олишнинг муҳимлигини англатади.

Кичикроқ аудиторлик ташкилотларга хос мулоҳазалар

A3. Сиёсатлар ва тартиб-таомилларни ҳужжатлаштириш ва билдириш кичикроқ аудиторлик ташкилотлар учун йирикроқ аудиторлик ташкилотларга нисбатан камроқ расмий ва мукаммал бўлиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти ичидаги сифат учун лидерлик жавобгарликлари

Сифатнинг ички маданиятни рағбатлантириш (Қаранг: 18-банд)

А4. Аудиторлик ташкилотининг лидерлиги ва у белгилаган мисоллар аудиторлик ташкилотининг ички маданиятига сезиларли таъсир кўрсатади. Сифатга-мосланган ички маданиятни рағбатлантириш аудиторлик ташкилотининг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларини таъкидлайдиган барча аудиторлик ташкилоти раҳбарияти даражаларининг аниқ, мос ва тез-тез чоралари ва ахборотларига ҳамда қуйидаги талабларга боғлиқ бўлади:

(а) профессионал стандартлар ва тегишли юридик ва назорат талабларига мувофиқ келадиган ишларни амалга ошириш; ва

(б) ҳолатларда ўринли бўлган ҳисоботларни чоп этиш.

Бундай чоралар ва ахборотлар юқори сифатли ишни тан оладиган ва мукофотлайдиган маданиятни рағбатлантиради. Ушбу чоралар ва ахборотлар тренинг семинарлари, учрашувлар, расмий ёки норасмий мулоқотлар, вазифалар маълумотномалари, қисқа янгиликлар ёки кўрсатма баёноти орқали, лекин булар билан чекланмаган ҳолда, билдирилади. Улар аудиторлик ташкилотининг ички ҳужжатларида ва тренинг маълумотларида, сифатнинг муҳимлиги ва унга қандай эришиш мумкинлиги бўйича аудиторлик ташкилотининг нуқтаи назарини қуллаб-қувватлайдиган ва мустаҳкамлайдиган партнер ва ходимни баҳолаш тартиб-таомилларида акс эттирилган бўлиши мумкин.

А5. Сифатга асосланган ички маданиятни рағбатлантиришнинг ўта муҳимлиги аудиторлик ташкилоти раҳбарияти учун унинг бизнес стратегияси аудиторлик ташкилоти амалга оширадиган барча келишувларда сифатга эришиш ўта муҳим талаблар шарти остида бўлишини тан олиш зарурияти ҳисобланади. Бундай ички маданиятни рағбатлантириш қуйидагиларни ўз ичига олади:

(а) сифатга нисбатан аудиторлик ташкилотининг ўта муҳим масъулиятини намойиш этиш мақсадида, унинг

ходимларига нисбатан фаолият баҳоланиши, мукофотланиши ва лавозим оширилишини (жумладан, рағбатлантириш тизимларини) кўзда тутадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгиланиши;

(б) тижорий ҳақ тўлашлар амалга оширилган ишларнинг сифатидан устун бўлмаслиги учун бошқарув жавобгарликларини юклаш; ва

(в) унинг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш, ҳужжатлаштириш ва қуллаб-қувватлаш учун етарли ресурслар билан таъминлаш.

Аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизими учун операцион жавобгарликни юклаш (Қаранг: 19-банд)

А6. Етарли ва тегишли тажриба ва қобилият аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизими учун жавобгар бўлган шахс ёки шахслар учун сифат назорати масалаларини аниқлашда ва тушунишда ҳамда тегишли сиёсатлар ва тартиб-таомилларни ишлаб чиқишда имконият яратади. Зарурий ваколат шахс ва шахсларга ушбу сиёсатлар ва тартиб-таомилларни амалга оширишда имконият яратади.

Тегишли аҳлоқий талаблар

Тегишли аҳлоқий талабларга риоя этилиши (Қаранг: 20-банд)

А7. АИҲСК кодекси профессионал аҳлоқийнинг фундаментал тамойилларини белгилайди ва фундаментал тамойиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

(а) Дахлсизлик;

(б) Ҳолислик;

(в) профессионал билимли anr кузатувчан;

(г) Махфийлик; ва

(е) Профессионал феъл-атвор.

А8. АИҲСК кодексининг Б қисми муайян ҳолатларда концептуал асос қандай қўлланилишини акс этиради. Унда фундаментал тамойилларга риоя этилишига нисбатан хавфларни бартараф этиш учун ўринли бўлиши мумкин бўлган эҳтиёт чораларининг мисоллари ҳамда хавфларни бартараф этиш учун эҳтиёт чоралари мавжуд бўлмаган ҳолатларнинг мисоллари акс эттирилган.

А9. Фундаментал тамойиллар хусусан қуйидагилар орқали мустаҳкамланади:

- аудиторлик ташкилотининг лидерлиги;
- Таълим ва тренинг;
- Мониторинг; ва
- Риоя этилмаслигини кўриб чиқиш жараёни.

«Аудиторлик ташкилоти», «Тармоқ» ва «Тармоқ аудиторлик ташкилоти»нинг таърифлари (Қаранг: 20–25-банд)

А10. Тегишли аҳлоқий талаблардаги «Аудиторлик ташкилоти», «Тармоқ» ва «Тармоқ аудиторлик ташкилоти»нинг таърифлари мазкур СНХС да ифодаланган таърифлардан фарқ қилиши мумкин. Масалан, АИҲСК кодекси «аудиторлик ташкилоти»ни қуйидагича таърифлайди:

(а) Якка амалиётчи, ширкат ёки профессионал бухгалтерлар корпорацияси;

(б) Ушбу томонларни эгалик қилиш ҳуқуқи, бошқарув ёки бошқа воситалар орқали назорат қиладиган тадбиркорлик субъект; ва

(в) Ушбу томонлар томонидан эгалик қилиш ҳуқуқи, бошқарув ёки бошқа воситалар орқали назорат қилинадиган тадбиркорлик субъект.

ХАИБХСК кодексида «тармоқ» ва «тармоқ аудиторлик ташкилоти» атамаларига нисбатан йўриқнома ҳам келтирилган.

20-25-бандлардаги талабларга риоя этишда, тегишли аҳлоқий талабларда фойдаланилган таърифлар ушбу аҳлоқий талабларни англашда зарурият сифатида қўлланилади.

Ёзма Тасдиқнома (Қаранг: 24-банд)

A11. Ёзма тасдиқнома қоғоз ёки электрон шаклида бўлиши мумкин. Риоя этилмаслигини англатадиган маълумот бўйича тасдиқномани олиш ва тегишли чора кўриш орқали, аудиторлик ташкилоти мустақилликни сақлаши, масалани ўз ходимларига ҳавола этиши ва кўринишли қилиши муҳимлигини намойиш этади.

Танишлик хавфи (Қаранг: 25-банд)

A12. АИҲСК кодексида узоқ давр мобайнида ишонч билдириш топшириғи бўйича айнан бир катта ходимлардан фойдаланиш орқали юзага келадиган танишлик хавфи ҳамда бундай хавфларни бартараф этиш учун ўринли бўлиши мумкин бўлган эҳтиёт чоралари муҳокама қилинади.

A13. Танишлик хавфини бартараф этиш учун тегишли мезонни аниқлаш қуйидагилар каби масалаларни ўз ичига олиши мумкин:

- Келишувнинг хусусияти, жумладан жамият манфаати масаласини қамраб олиш даражаси; ва
- Келишувда катта ходимларнинг хизмат даври.

Эҳтиёт чоралари мисоллари катта ходимларнинг ротациясини ёки келишув сифати назоратини кўриб чиқишни талаб этишни қамраб олади.

A14. ХАИБСК кодекси яқин муносабатлик хавфи асосан листинг қилинган тадбиркорлик субъектларнинг молиявий ҳисоботлари аудитлари ҳолатларида ўринли бўлишини тан олади. Ушбу аудитлар учун, ХАИБСК кодекси олдиндан белгиланган муддатдан, одатда етти йилдан ортиқ бўлмаган муддатдан, сўнг асосий аудит партнерининг[3] ротациясини талаб этади ва тегишли

[3] ХАИБСК кодексида таърифланганидек

стандартларни ва йўриқномани таъминлайди. Миллий талаблар қисқароқ ротация муддатларини белгилаши мумкин.

Давлат сектори аудиторлик ташкилотларига хос мулоҳазалар

A15. Қонуний меъёрлар давлат сектори аудиторларининг мустақиллиги учун эҳтиёт чораларини таъминлаши мумкин. Бироқ, мустақилликка нисбатан хавфлар уни ҳимоя қилишга мўлжалланган ҳар қандай қонуний меъёрларга қарамасдан мавжуд бўлиши мумкин. Шунинг учун, 20-25-бандларда талаб этилган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилашда, давлат сектори аудитори давлат сектори топшириғига асосланиши ва ушбу ҳолатдаги мустақилликка нисбатан ҳар қандай хавфларни бартараф этиши мумкин.

A16. 25 ва A14-бандларда қайд қилинган листинг қилинган тадбиркорлик субъектлар давлат секторида бир хил эмас. Бироқ, шундай давлат сектори тадбиркорлик субъектлари мавжуд бўлиши мумкинки, қайсики ҳажми, мураккаблиги ёки давлат манфаатлари жиҳатлари юзасидан аҳамиятлидир ва ўз навбатида кенг кўламдаги акциядорларга эгадир. Шу туфайли, шундай ҳолатлар бўлиши мумкинки, бунда аудиторлик ташкилоти, ўзининг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларига асосланган ҳолда, давлат сектори тадбиркорлик субъектини кенгайтирилган сифат назорати тартиб-таомиллари мақсадлари учун аҳамиятли деб аниқлаши мумкин.

A17. Давлат секторида, қонунчилик келишув партнери жавобгарлигига эга аудитор тайинлашларни ва лавозим муддатларини белгилаши мумкин. Натижада, листинг қилинган тадбиркорлик субъектлар учун қайд қилинган келишув партнерининг ротация талабларига қатъий риоя этиш имконияти бўлмаслиги мумкин. Шунга қарамасдан, аҳамиятли ҳисобланган давлат сектори тадбиркорлик субъектлари учун, A16-бандда келтирилганидек, келишув партнери жавобгарлиги ротациясининг моҳиятига мувофиқликни рағбатлантириш учун давлат сектори аудит аудиторлик ташкилотиари томонидан сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаш давлат манфаати учун бўлиши мумкин.

Буюртмачи билан алоқаларни ва муайян келишувларни қабул қилиниши ва давом эттирилиши

Билим, қобилиятлар ва ресурслар (Қаранг: 26(а)-банд)

A18. Аудиторлик ташкилоти янги ёки жорий буюртмачилар билан янги келишувни амалга оширишда билимга, қобилиятларга ва ресурсларга эгалиги бўйича мулоҳаза келишувнинг ўзига хос талабларини ва жорий партнерни ҳамда барча тегишли даражалардаги ходимлар шахсий маълумотларини кўриб чиқишни ўз ичига олади ва шу жумладан:

- Аудиторлик ташкилоти ходимлари тегишли соҳаларда ёки кўриладиган масалар бўйича билимга эга эканлиги;
- Аудиторлик ташкилоти ходимлари тегишли меъёрий ёки ҳисобот талаблари бўйича тажрибага ёки зарурий маҳоратлар ва билимни самарали ўзлаштириш қобилиятига эга эканлиги;
- Аудиторлик ташкилотининг зарурий билимга ва қобилиятларга эга етарли ходимлари мавжудлиги;
- Зарурият бўлганда, мутахассислар мавжудлиги;
- Ўринли бўлганда, келишув сифати назоратини кўриб чиқишни амалга ошириш бўйича мезонни ва муносиблик талабларини қаноатлантирадиган шахслар мавжудлиги; ва
- Аудиторлик ташкилоти ҳисобот тақдим этиш муддатида келишувни тугаллаш имкониятига эгалиги.

Буюртмачининг дахлсизлиги (Қаранг: 26(в)-банд)

A19. буюртмачининг дахлсизлигига нисбатан, кўриб чиқиладиган масалалар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Буюртмачининг асосий мулкдорлари, асосий раҳбарияти ва бошқарув юкланган шахсларнинг шахсияти ва бизнесдаги обрўси.
- Буюртмачи операцияларининг, жумладан бизнес амалиётларининг хусусияти.

- Бухгалтерия ҳисоби стандартлари ва ички назорат муҳитини агрессив шарҳлаш каби масалаларга нисбатан буюртмачининг асосий мулкдорлари, асосий раҳбарияти ва бошқарув юкланган шахсларнинг муносабатига тегишли маълумотлар.

- Буюртмачи аудиторлик ташкилотининг хизмат ҳақларини имкон қадар паст сақлашга нисбатан агрессив ҳаракат қилиши.

- Иш ҳажмида ноўрин чекловларнинг белгилари.

- Буюртмачи ноқонуний пул маблағларини ўзлаштиришда ёки бошқа жиноий фаолиятларда иштирок этган бўлиши белгилари.

- Аудиторлик ташкилоти тайинланишини кўзда тутишнинг ва олдинги аудиторлик ташкилотининг қайта тайинланмаслик сабаблари.

- Ўзаро боғлиқ томонларнинг шахсияти ва безнесдаги обрўси.

Аудиторлик ташкилоти буюртмачининг дахлсизлигига тегишли билим даражасига эга бўлиши умуман ушбу буюртмачи билан узлуксиз алоқаларнинг ҳолатларида ошиб боради.

А20. Аудиторлик ташкилоти томонидан олинган бундай масалалар бўйича маълумотлар манбалари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Буюртмачига тегишли аҳлоқий талабларга мувофиқ жорий ёки олдинги профессионал бухгалтерия хизматлари кўрсатувчилари билан алоқалар ва бошқа учинчи томонлар билан муҳокамалар.

- Бошқа аудиторлик ташкилоти ходимлари ёки банк мутахассислари, юридик маслаҳатчилар ҳамда соҳадаги тенгдошлардан маълумот тўплаш.

- Тегишли ахборотлар базаларидан дастлабки маълумотларни қидиришлар.

Буюртмачи билан алоқани давом эттирилиши (Ref: Para. 27(a))

A21. Буюртмачи билан алоқани давом эттиришни қарор қилиш жорий ёки олдинги келишувлар мобайнида юзага келган аҳамиятли масалаларнинг ва уларнинг алоқани давом эттиришга оқибатларининг мулоҳазасини ўз ичига олади. Масалан, буюртмачи аудиторлик ташкилоти зарурий тажрибага эга бўлмаган соҳада ўзининг бизнес фаолиятларини кенгайтиришни бошлаган бўлиши мумкин.

Воз кечиш (Қаранг: 28-банд)

A22. Келишувдан ёки иккаласидан ҳам келишув ҳам буюртмачи билан алоқадан воз кечиш бўйича сиёсатлар ва тартиб-таомиллар қуйидагиларни ўз ичига олган масалаларни инобатга олади:

- Буюртмачи раҳбариятининг тегишли даражаси ҳамда унинг бошқаруви юкланган шахслар билан тегишли фактлар ва ҳолатлар юзасидан аудиторлик ташкилоти амалга ошириши мумкин бўлган тегишли чорани муҳокама қилиш.
- Буюртмачи раҳбариятининг тегишли даражаси ҳамда унинг бошқаруви юкланган шахслар билан келишувдан ёки иккаласидан ҳам келишув ҳам буюртмачи билан алоқадан воз кечишни ва воз кечиш сабабларини муҳокама қилган ҳолда, аудиторлик ташкилоти воз кечиш ўринли деб аниқлаганда.
- Аудиторлик ташкилоти фаолиятни давом эттириш ёки келишувдан ёки иккаласидан ҳам келишув ҳам буюртмачи билан алоқадан воз кечиш, шу билан бирга воз кечиш сабаблари тўғрисда назорат органларига ҳисобот бериш учун профессионал, юридик ёки меъёрий талаб мавжудлигини кўриб чиқиш.
- Аҳамиятли масалаларни, маслаҳатларни, хулосаларни ҳамда хулосалар учун асосларни ҳужжатлаштириш.

Давлат сектори аудиторлик ташкилотларига хос мулоҳазалар (Қаранг: 26–28-банд)

А23. Давлат секторида, аудиторлар қонуний тартиб-таомилларга мувофиқ тайинланиши мумкин. Шу туфайли, маълум талаблар ва 26-28-бандлар ва А18-А22-бандларда белгиланган буюртмачи билан алоқаларни ва муайян келишувларни қабул қилиниши вадавом эттирилишига тегишли мулоҳазалар ўринли бўлмаслиги мумкин. Шундай бўлсада, тасвирлангандек сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаш давлат сектори аудиторлари учун хатарни баҳолашларда ва ҳисобот бериш жавобгарликларини амалга оширишда муҳим маълумотларни таъминлаши мумкин.

Инсон ресурслари (Қаранг: 29-банд)

А24. Аудиторлик ташкилотининг инсон ресурсларига боғлиқ сиёсатлари ва тартиб-таомилларига тегишли ходимлар масалалари, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Ёллаш.
- Фаолиятни баҳолаш.
- Қобилиятлар, жумладан вазифаларни бажаришга сарфланадиган вақт.
- Билим.
- Карьерани ривожлантириш.
- Лавозимни кўтариш.
- Мукофотлаш.
- Ходимлар эҳтиёжларининг баҳоланиши.

Самарали ёллаш жараёнлари ва тартиб-таомиллари аудиторлик ташкилотига аудиторлик ташкилоти ишларини амалга оширишда зарурий билим ва қобилиятларни ривожлантириш имкониятига эга ҳамда уларнинг компетент фаолият кўрсатишига имкон берадиган тегишли хусусиятларга эга дахлсиз шахсларни танлашга кўмак беради.

A25. Билим бир қатор усуллар орқали ривожланиши мумкин, шу жумладан:

- Профессионал таълим.
- Профессионал ривожланишни, жумладан тренингни давом эттириш.
- Иш тажрибаси.
- Тажрибалироқ ходимлар, масалан, келишув жамоасининг бошқа аъзолари томонидан шуғуллантириш.
- Мустақил бўлиши талаб этилган ходимлар учун мутақил таълим олиш.

A26. Аудиторлик ташкилоти ходимларининг узлуксиз билимси аҳамиятли даражада узлуксиз профессионал ривожланишнинг тегишли меъёрига боғлиқки, бунда ходимлар ўзларининг билим ва қобилиятларини сақлайдилар. Самарали сиёсатлар ва тартиб-таомиллар аудиторлик ташкилотининг барча даражадаги ходимлари учун узлуксиз тренинг зарурлигини таъкидлайди ҳамда ходимларга талаб этилган билим ва қобилиятларни ривожлантириш ва сақлашга имкон яратадиган зарурий тренинг ресурслари ва кўмак билан таъминлайди.

A27. Аудиторлик ташкилоти муносиб малакали ташқи шахсдан, масалан қачонки ички техник ва тренинг ресурслар мавжуд бўлмаганда, фойдаланиши мумкин.

A28. Фаолият баҳоланиши, мукофотлаш ва лавозимни кўтариш тартиб-таомиллари билимни ривожлантириш ва сақлаш ва аҳлоқий тамойилларга нисбатан масъулиятни муносиб тан олишни ва тақдирлашни таъминлайди. Аудиторлик ташкилоти билимни ривожлантириш ва сақлашдаги босқичлари ҳамда аҳлоқий тамойилларга нисбатан масъулият қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Фаолият ва аҳлоқий тамойилларга нисбатан аудиторлик ташкилотининг умидларидан ходимларни хабардор қилиш;

- Ходимларни фаолиятнинг, муваффақиятнинг ва каръерани ривожлантиришнинг баҳоланиши ва улар бўйича маслаҳат берилиши билан таъминлаш; ва
- Ходимларга кенгроқ жавобгарлик лавозимларига кўтариш, шу ўринда, фаолият сифатига ва аҳлоқий тамойилларга риоя этилишига боғлиқлигини ҳамда аудиторлик ташкилотининг сиёсатлари ва тартиб-таомилларига риоя этилмаслиги интизом чораси қўллашга олиб келиши мумкинлигини тушунишда ёрдам бериш.

Кичик аудиторлик ташкилотларга хос мулоҳазалар

А29. Аудиторлик ташкилотининг ҳажми ва шароитлари аудиторлик ташкилотининг фаолиятни баҳолаш жараёни тузилишига таъсир кўрсатади. Хусусан, кичик аудиторлик ташкилотлар ўз ходимларининг фаолиятини баҳолашнинг камроқ расмий усулларини қўллаши мумкин.

Келишув жамоасининг тайинланиши

Келишув партнерлари (Қаранг: 30-банд)

А30. Сиёсатлар ва тартиб-таомиллар иш ҳажмини ва келишув партнерлари мавжудлигини кузатадиган шундай тизимларни ўз ичига олиши мумкинки, бунда ушбу шахслар ўз мажбуриятларини мос тарзда бажариш учун етарли муддатга эга бўлишига замин яратилади.

Келишув жамоалари (Қаранг: 31-банд)

А31. Аудиторлик ташкилотининг келишув жамоаларини тайинлаши ва талаб этилган назорат даражасини аниқланиши, масалан, келишув жамоасининг қуйидаги хусусиятларини кўриб чиқишни қамраб олади:

- Тегишли тренинг ва иштирок орқали хусусияти ва мураккаблиги ўхшаш келишувларни тушуниш ва улар бўйича амалий тажриба;

- Профессионал стандартларни ва тегишли юридик ва меъёрий талабларни тушуниш;
- Техник билим ва тажриба, жумладан тегишли информацион технология бўйича билим;
- Буюртмачилар фаолият юритадиган тегишли соҳа билими;
- Профессионал ҳукм чиқаришни қўллаш қобилияти; ва
- Аудиторлик ташкилотининг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларини тушуниш.

Келишувни амалга ошириш

Келишувни амалга ошириш сифатига мослик (Қаранг: 32(а)-банд)

А32. Аудиторлик ташкилоти ўзининг сиёсатлари ва тартиб-таомиллари орқали келишувни амалга ошириш сифатига мосликни рағбатлантиради. Бу, одатда, ёзма ёки электрон қўлланмалар, дастурий воситалар ёки бошқа стандартлашган ҳужжатлар шакллари ва соҳага ёки кўриладиган масалага хос йўриқнома маълумотлари орқали амалга оширилади. Инобатга олинадиган масалалар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Келишув жамоалари ўз ишларининг мақсадлари тўғрисида тушунчага эга бўлиш учун келишув бўйича қандай хабардор қилинганлиги.
- Тегишли келишув стандартларига риоя этиш жараёнлари.
- Келишув назорати, ходимлар тренинги ва шуғулланиш жараёнлари.
- Амалга оширилган ишларни, қилинган аҳамиятли ҳукмларни ва чоп этилаётган ҳисобот шаклини кўриб чиқиш усуллари.
- Амалга оширилган ишларни ва кўриб чиқишнинг даври ва даражасини тегишли ҳужжатлаштириш
- Барча сиёсатлар ва тартиб-таомилларнинг жорийлигини сақлаш жараёнлари.

А33. Тегишли тармоқ иши ва тренинг келишув жамоасининг камроқ тажрибага эга аъзоларига юклатилган ишларнинг мақсадларини аниқ тушунишга кўмак беради.

Назорат (Қаранг: 32(б)-банд)

А34. Келишув назорати қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Келишув бажарилишини кузатиш;
- Келишув жамоаси шахсий аъзоларининг билимси ва қобилиятларини кўриб чиқиш, хусусан, улар ўз ишларини амалга оширишда етарли муддатга эгалигини, улар ўз кўрсатмаларини тушунишларини ва ишлар келишув бўйича режалаштиришган ёндашувга мувофиқ амалга оширилаётганлигини кўриб чиқиш;
- Келишув мобайнида юзага келадиган аҳамиятли масалаларни инобатга олиш, уларнинг аҳамиятлилигини кўриб чиқиш ва режалаштирилган ёндашувни тегишли тартибда ўзгартириш; ва
- Келишув мобайнида кўпроқ тажрибага эга келишув жамоаси аъзолари томонидан маслаҳатлашиш ёки мулоҳаза учун масалаларни аниқлаш.

Кўриб чиқиш (Қаранг: 32(в)-банд)

А35. Кўриб чиқиш қуйидагиларнинг мулоҳазаларидан ташкил топади:

- Ишлар проффесионал стандартлар ва тегишли юридик ва меъёрий талабларга мувофиқ амалга оширилганлиги;
- Аҳамиятли масалалар кейинги мулоҳаза учун кўтарилганли;
- Тегишли маслаҳатлашишлар содир бўлганлиги ва олинган хулосалар ҳужжатлаштирилганлиги ва амалга оширилганлиги;
- Амалга оширилган ишларнинг хусусиятини, даврини ва даражасини қайта кўриб чиқиш зарурияти мавжудлиги;

- Амалга оширилган ишлар эришилган хулосаларни тасдиқлаши ва улар тегишли тартибда ҳужжатлаштирилганлиги;
- Олинган далил ҳисоботни тасдиқлаш учун етарлилиги ва ўринлилиги; ва
- Келишув тартиб-таомилларининг мақсадлари эришилганлиги.

Маслаҳатлашиш (Қаранг: 34-банд)

А36. Маслаҳатлашиш тегишли профессионал даражада ихтисослашган тажрибага эга аудиторлик ташкилотидаги ёки ундан четда бўлган шахслар билан муҳокамани ўз ичига олади.

А37. Маслаҳатлашиш тегишли тадқиқот ресурсларидан ҳамда аудиторлик ташкилотининг умумий тажрибаси ва техник маҳоратидан фойдаланади. Маслаҳатлашиш сифатни рағбатлантиришга кўмак беради ва профессионал ҳукм чиқаришни қўллашни яхшилайди. Аудиторлик ташкилоти сиёсатлари ва тартиб-таомилларида маслаҳатлашишни тегишли тан олиш маслаҳатлашиш қадрли сифатида тан оладиган маданиятни рағбатлантиришга кўмак беради ва ходимларнинг мураккаб ёки мунозарали масалалар юзасидан маслаҳат қилишини қуллаб қувватлайди.

А38. Аудиторлик ташкилоти ичида, ёки ўринли бўлганда, унинг ташқарисида аҳамиятли техник, аҳлоқий ва бошқа масалалар бўйича самарали маслаҳатлашишга эришиш мумкин, қачонки маслаҳатлашилган шахслар:

- хабардор бўлган ҳолда маслаҳат беришга замин яратадиган барча тегишли фактлар уларга топширилганда; ва
- тегишли билим, ёш ва тажрибага эга бўлганда,

ва маслаҳатлашишлардан олинган хулосалар тегишли тартибда ҳужжатлаштирилганда ва амалга оширилганда.

А39. Етарли даражада тўлиқ ва батафсил бўлган мураккаб ёки мунозарали масалаларни қамраб оладиган бошқа

профессионаллар билан маслаҳатлашишларни ҳужжатлаштириш қуйидагиларни тушунишда кўмак беради:

- Маслаҳатлашиш сўралган масала; ва
- Маслаҳатлашиш натижалари, жумладан ҳар қандай қабул қилинган қарорлар, ушбу қарорлар учун асослар ва улар қандай амалга оширилганлиги.

Кичик аудиторлик ташкилотларга хос мулоҳазалар

А40. Ташқаридан маслаҳат олишга эҳтиёжи бор аудиторлик ташкилоти, масалан тегишли ички ресурсларга эга бўлмаган аудиторлик ташкилоти, қуйидагилар томонидан кўрсатилган маслаҳат хизматларидан манфаат олиши мумкин:

- Бошқа аудиторлик ташкилотлар;
- Профессионал ва назорат қилувчи аудиторлик ташкилотлар; ёки
- Тегишли сифат назорати хизматларини кўрсатадиган тижорат аудиторлик ташкилотлари.

Бундай хизматлар учун шартнома тузишдан олдин, ташқи таъминотчининг билимси ва қобилиятларини кўриб чиқиш аудиторлик ташкилотига ташқи таъминотчи ушбу мақсад учун мос тарзда малакали эканлигини аниқлашда ёрдам беради.

Келишув сифати назоратини кўриб чиқиш

Келишув сифати назоратини кўриб чиқиш учун мезон (Қаранг: 35(б)-банд)

А41. Листинг қилинган тадбиркорлик субъектларнинг молиявий ҳисоботлари аудитларидан ташқари, қайси келишувларнинг келишув сифати назоратини кўриб чиқишга тааллуқлигини аниқлаш мезони қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Келишувнинг хусусияти, жумладан унинг давлат манфаати масаласини қамраб олиш даражаси.

- Келишувда ёки келишувлар синфида ғайриоддий ҳолатларнинг ёки хатарларнинг аниқланиши.
- Қонунлар ёки меъёрий ҳужжатлар келишув сифати назоратини кўриб чиқишни талаб этиши.

Келишув сифати назоратини кўриб чиқишнинг хусусияти, даври ва даражаси (Қаранг: 36–37-банд)

A42. Келишув ҳисоботининг санаси келишув сифати назоратини кўриб чиқиш тугагунга қадар белгиланмайди. Бироқ, келишув сифати назоратини кўриб чиқишни ҳужжатлаштириш ҳисобот санасидан сўнг тугалланиши мумкин.

A43. Келишув мобайнида тегишли босқичларда келишув сифати назоратини кўриб чиқишни мунтазам амалга ошириш ҳисобот санасида ёки ундан олдин келишув сифати назоратини кўриб чиқувчининг қаноатланиши учун аҳамиятли масалалар тезда ҳал қилинишига замин яратади.

A44. Келишув сифати назоратини кўриб чиқишнинг даражаси, шу ўринда, келишув мураккаблигига, яъни тадбиркорлик субъект листинг қилинганми ёки йўқлиги, ҳамда ҳолатларда ҳисобот ўринли бўлмаслиги хатарига боғлиқ бўлади. Келишув сифати назоратини кўриб чиқишни амалга ошириш келишув партнерининг жавобгарликларини камайтирмайди.

Листинг қилинган тадбиркорлик субъектнинг келишув сифати назоратини кўриб чиқиш (Қаранг: 38-банд)

A45. Келишув жамоаси томонидан қилинган аҳамиятли ҳукмларни баҳолашга тегишли бошқа масалалар, қайсики листинг қилинган тадбиркорлик субъектнинг молиявий ҳисоботлари аудитининг келишув сифати назоратини кўриб чиқишда мулоҳаза қилиниши мумкин бўлган масалалар, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Келишув мобайнида аниқланган аҳамиятли хатарлар ва ушбу хатарларга жавоблар.
- Қилинган ҳукмлар, хусусан аҳамиятлилик ва аҳамиятли хатарларга нисбатан.

- Келишув мобайнида аниқланган тузатилган ва тузатилмаган ҳисоботдаги бузилишларнинг аҳамиятлилиги ва жойлашуви.
- Раҳбариятга ва бошқарув юкланган шахсларга ва, ўринли бўлганда, назорат органлари каби бошқа томонларга билдириладиган масалалар.

Ушбу бошқа масалалар, ҳолатларга боғлиқ ҳолда, бошқа тадбиркорлик субъектларнинг молиявий ҳисоботлари аудитлари бўйича келишув сифати назоратини кўриб чиқишлар ҳамда молиявий ҳисоботлар ва бошқа ишночлиликни тасдиқлаш ва тегишли хизматлар келишувларини кўриб чиқишлар учун ўринли бўлиши мумкин.

Давлат сектори аудит аудиторлик ташкилотларига хос мулоҳазалар

А46. А16-бандда тасвирланганидек, листинг қилинган тадбиркорлик субъектлар дейилмаса ҳам, маълум давлат сектори тадбиркорлик субъектлари келишув сифати назоратини кўриб чиқишни амалга оширишни тасдиқлаш учун етарли даражада аҳамиятли бўлиши мумкин.

Келишув сифати назоратини кўриб чиқувчиларнинг муносиблиги учун мезон

Етарли ва тегишли техник маҳорат, тажриба ва ваколат (Қаранг: 39(а)-банд)

А47. Етарли ва тегишли техник маҳорат, тажриба ва ваколатни нима ташкил этиши келишувнинг ҳолатларига боғлиқ бўлади. Масалан, листинг қилинган тадбиркорлик субъектнинг молиявий ҳисоботлари аудитининг келишув сифати назоратини кўриб чиқувчи листинг қилинган тадбиркорлик субъектнинг молиявий ҳисоботлари аудитлари бўйича аудит келишув партнери сифатида фаолият кўрсатиш учун етарли ва тегишли тажрибага ва ваколатга эга шахс бўлиш эҳтимоли мавжуд.

Келишув сифати назоратини кўриб чиқувчи билан маслаҳатлашиш (Қаранг: 39(б)-банд)

A48. Келишув партнери келишув мобайнида келишув сифати назоратини кўриб чиқувчи билан маслаҳатлашиши мумкин, масалан келишув партнери томонидан қилинган ҳукм келишув сифати назоратини кўриб чиқувчи учун қониқарли бўлишлигини исботлаш учун маслаҳатлашиши мумкин. Бундай маслаҳатлашиш келишувнинг охирги босқичида фикр хилма хиллигининг аниқланишини олдини олади ва келишув сифати назоратини кўриб чиқувчининг ўз ролини ижро этишига зарар етказиши шарт эмас. Қачонки маслаҳатлашишнинг хусусияти ва даражаси аҳамиятли бўлган пайтда, кўриб чиқувчининг ҳолислигини сақлашда ҳам келишув партнери ҳам кўриб чиқувчи томонидан эҳтиёткорлик кўрилганмагунча, кўриб чиқувчининг ҳолислигига зарар етказилган бўлиши мумкин. Бу ҳолат имконсиз бўлганда, аудиторлик ташкилотидаги бошқа шахс ёки мос малакали ташқи шахс келишув сифати назоратини кўриб чиқувчи ролига ёки келишув бўйича маслаҳатлашиладиган шахс ролига тайинланиши мумкин.

Келишув сифати назоратини кўриб чиқувчининг ҳолислиги (Қаранг: 40-банд)

A49. Аудиторлик ташкилоти келишув сифати назоратини кўриб чиқувчининг ҳолислигини сақлашга мўлжалланган сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилаши талаб этилади. Ўз навбатида, бундай сиёсатлар ва тартиб-таомиллар шуни таъминлайдики, келишув сифати назоратини кўриб чиқувчи:

- Қўллаш мумкин бўлганда, келишув партнери томонидан танланмайди;
- Кўриб чиқиш муддати мобайнидан бошқа ҳолатларда келишувда иштирок этмайди;
- Келишув жамоаси бўйича қарорлар қабул қилмайди; ва
- Кўриб чиқувчининг ҳолислигига хавф солиши мумкин бўлган бошқа мулоҳазаларда шартли эмас.

Кичик аудиторлик ташкилотларга хос мулоҳазалар

A50. кам миқдорда партнерларга эга бўлган аудиторлик ташкилоти ҳолатида, келишув партнери учун келишув сифати назоратини кўриб чиқувчи танлашда жалб этилмаслиги имконияти бўлмаслиги мумкин. Қачонки якка амалиётчилар ёки кичик аудиторлик ташкилотлар келишувларни келишув сифати назоратини кўриб чиқишни талаб этишини аниқлаганда, мос малакали ташқи шахслар билан шартнома тузилиши мумкин. Муқобил тарзда, баъзи якка амалиётчилар ёки кичик аудиторлик ташкилотлар келишув сифати назоратини кўриб чиқишларни енгиллаштириш учун бошқа аудиторлик ташкилотлардан фойдаланишни мақул кўриши мумкин. Қачонки аудиторлик ташкилоти мос малакали ташқи шахс билан шартнома тузганда, 39-41-бандлардаги талаблар ва А47-А48-бандлардаги йўриқнома қўлланилади.

Давлат сектори аудиторлик ташкилотларига хос мулоҳазалар

A51. Давлат секторида, қонуний асосда тайинланган аудитор (масалан, Бош аудитор ёки Бош аудитор номидан тайинланган бошқа мос малакали шахс) давлат сектори аудитлари учун умумий жавобгарликка эга бўлган келишув партнерининг ўрнига тенг ўринда фаолият юритиши мумкин. Бундай ҳолатларда, ўринли бўлганда, келишув сифати назоратини кўриб чиқувчини танлаш аудит қилинган тадбиркорлик субъектдан мустақил бўлиш заруриятини ҳамда келишув сифати назоратини кўриб чиқувчининг ҳолис баҳони таъминлашдаги қобилиятини кўриб чиқишни ўз ичига олади.

Фикрлар хилма хиллиги (Қаранг: 43-банд)

A52. Самарали тартиб-таомиллар дастлабки босқичларда фикрлар хилма хиллигини аниқлашни қуллаб-қувватлайди, ундан сўнг амалга ошириладиган босқичларга нисбатан аниқ қоидаларни таъминлайди ҳамда хилма хилликни ҳал қилишга ва эришилган хулосаларни амалга оширишга тегишли ҳужжатлаштиришни талаб этади.

A53. Бундай хилма хилликни ҳал қилиш тартиб-таомиллари бошқа амалиётчи ёки аудиторлик ташкилоти билан ёки профессионал

ёки назорат органи билан маслаҳатлашишни ўз ичига олиши мумкин.

Келишувни ҳужжатлаштириш

Якуний келишув файлларини тўплашни тугаллаш (Қаранг: 45-банд)

A54. Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар келишувнинг муайян турлари учун якуний келишув файлларини тўплашнинг тугалланиши учун муддат белгилаши мумкин. Қачонки бундай муддат қонунчилик ёки меъёрий ҳужатларда белгиланмаган бўлса, 45-банд аудиторлик ташкилотидан даврий асосда якуний келишув файлларини тўплашни тугаллаш заруриятини акс эттирадиган муддатни белгилашини талаб этади. Аудит ҳолатида, масалан, бундай муддат одатда аудитор ҳисоботининг санасидан сўнг 60 кундан ортиқ бўлмаслиги мумкин.

A55. Қачонки тадбиркорлик субъектнинг айнан бир хил кўрилаётган маълумоти бўйича икки ёки ундан ортиқ ҳисоботлар тайёрланганда, аудиторлик ташкилотининг якуний келишув файлларини тўплаш муддатига тегишли сиёсатлари ва тартиб-таомиллари ҳар бир ҳисоботни худдики у алоҳида келишув сифатида инобатга олади. Бу, масалан, аудиторлик ташкилоти бўлимнинг молиявий маълумотлари бўйича тармоқни жамлаш мақсадларида аудитор ҳисоботини, сўнгра айнан ўша молиявий маълумот бўйича қонунчилик мақсадларида аудитор ҳисоботини тайёрлаган ҳолатида бўлиши мумкин.

Келишув ҳужжатларининг махфийлиги, хавфсиз сақланиши, дахлсизлиги, фойдаланишлилиги ва қайта тикланиши (Қаранг: 46-банд)

A56. Тегишли аҳлоқий талаблар аудиторлик ташкилоти ходимлари учун келишув ҳужжатларидаги маълумотнинг махфийлигини доимо кузатиш мажбуриятини белиглайди ва ушбу мажбурият маълумотни ошкор этиш учун буюртмачининг маълум ваколати берилмаганча ёки буни амалга ошириш учун юридик ёки профессионал мажбурият мавжуд бўлмагунча амал қилади. Муайян қонунлар ёки меъёрий ҳужжатлар буюртмачи махфийлигини, хусусан шахсий хусусиятларга алоқадор

маълумотларни, сақлаш бўйича аудиторлик ташкилоти ходимларига қўшимча мажбуриятлар юклаши мумкин.

A57. Келишувни ҳужжатлаштириш қоғозда, электрон ёки бошқа воситада бўлганда, асосий маълумотларнинг бутунлиги, фойдаланишлиги ёки қайта тикланишлиги хавф остида қолган бўлиши мумкин, агарда ҳужжатлаштириш аудиторлик ташкилотининг хабарисиз ўзгартирилган, қўшимча қилинган ёки ўчирилган бўлса, ёки агарда у батамом йўқотилган ёки унга зарар етказилган бўлса. Шу туфайли, аудиторлик ташкилоти келишувни ҳужжатлаштиришни ваколатсиз ўзгартиришдан ёки йўқотишдан қочиш учун белгилайдиган ва амалга оширадиган назорат воситалари қуйидагиларни қамраб олиши мумкин:

- Қачон ва ким томонидан келишувни ҳужжатлаштириш ташкил этилганлигини, ўзгартирилганлини ёки кўриб чиқилганлигини аниқлашга имкон берадиган воситалар;
- Келишувнинг барча босқичларида маълумотнинг бутунлигини ҳимоялайдиган воситалар, айниқса маълумот келишув жамоаси ичида тарқатилганда ёки интернет орқали бошқа томонларга юборилганда;
- Келишувни ҳужжатлаштиришни ваколатсиз ўзгартиришни олдини оладиган воситалар; ва
- Келишув жамоаси ва бошқа ваколатли томонларга улар мажбуриятларини тегишли тартибда бажариши зарурияти туфайли келишувни ҳужжатлаштиришдан фойдаланишга рухсат берадиган воситалар.

A58. Аудиторлик ташкилоти келишувни ҳужжатлаштиришнинг махфийлигини, хавсиз сақланишини, бутунлигини, фойдаланишлигини ва қайта тикланишлигини сақлаш учун белгилайдиган ва амалга оширадиган назорат воситалари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Ваколатли фойдаланувчиларга электрон келишувни ҳужжатлаштиришга киришни чеклаш учун келишув жамоаси аъзолари орасида паролдан фойдаланиш;

- Келишув мобайнида тегишли босқичларда электрон келишувни ҳужжатлаштириш учун ўринли қўшимча дастурлар.
- Келишув бошланишида тармоқ аъзоларига келишувни ҳужжатлаштиришни тегишли тартибда тарқатиш, келишув мобайнида у билан ишлаш ва келишув охирида уни умумлаштириш бўйича тартиб-таомиллар.
- Келишувни ҳужжатлаштиришнинг қоғоз шаклидан фойдаланишни чеклаш ва тўғри тарқатиш ва махфий сақлаш бўйича тартиб-таомиллар.

A59. Амалий нуқтаи назрадан, ҳужжатлаштиришнинг асл нусхалари келишув файлларига киритиш учун сканер орқали электрон кўринишга келтирилиши мумкин. Бундай ҳолатларда, аудиторлик ташкилотининг ҳужжатлаштиришнинг бутунлигини, фойдаланишлигини ва қайта тикланишлигини сақлаш учун мўлжалланган тартиб-таомиллари келишув жамоаларидан қуйидагиларни талаб қилиши мумкин:

- Ҳужжатлаштиришнинг асл нусхаларининг бутун мазмунини, жумладан имзоларни, кесишган-изоҳларни ва аннотацияларни, акс эттирадиган сканер қилинган нусхаларни яратиш;
- Келишув файлларига сканер қилинган нусхаларни, жумладан зарурият бўлганда сканер қилинган нусхаларни индекслаган ва имзолаган ҳолда, қўшиш; ва
- Зарурият бўлганда, сканер қилинган нусхаларни тиклаш ва босмадан чиқаришга замин яратиш.

Аудиторлик ташкилоти учун сканер қилинган ҳужжатлаштиришнинг асл нусхаларини сақлаш бўйича юридик, меъёрий ёки бошқа сабаблари мавжуд бўлиши мумкин.

Келишувни ҳужжатлаштиришни сақлаш (Қаранг: 47-банд)

A60. Келишувни ҳужжатлаштиришни сақлаш бўйича аудиторлик ташкилоти эҳтиёжлари ва бундай сақлашнинг муддатлари

келишувнинг хусусиятига ҳамда аудиторлик ташкилотининг ҳолатларига, масалан келишувни ҳужжатлаштириш келгуси келишувлар учун узлуксиз аҳамиятли бўлган масалаларнинг ёзувларини таъминлашда зарур бўлган ҳолатларга, боғлиқ тарзда ўзгаради. Сақлаш мудддати ҳам бошқа омилларга боғлиқ бўлиши мумкин, масалан маҳаллий қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар келишувнинг маълум турлари учун муайян сақлаш муддатларини белгилаши, ёки муайян юридик ёки меъёрий талаблар мавжуд бўлмаганда юрисдикцияда умумий қабул қилинган сақлаш муддатлари мавжуд бўлиши каби омиллар.

A61. Аудит келишувларининг муайян ҳолатида, сақлаш муддати одатда аудитор ҳисоботи санасидан, ёки кечроқ бўлганда, тармоқнинг аудитор ҳисоботи санасидан сўнг беш йилдан кам бўлмайди.

A62. Келишувни ҳужжатлаштиришни сақлаш учун аудиторлик ташкилоти қабул қиладиган тартиб-таомиллар сақлаш муддати мобайнида 47-банддаги талаблар қаноатлантирилишига имкон берадиган тартиб-таомилларни ўз ичига олади, масалан:

- Сақлаш муддати мобайнида келишувни ҳужжатлаштиришни тиклашга ва ундан фойдаланишга имкон берадиган, хусусан амалдаги технология давр мобайнида янгилашини ёки ўзгариши туфайли электрон ҳужжатлаштириш ҳолатида;
- Зарурият бўлганда, келишув файллари тугалланган сўнг келишувни ҳужжатлаштиришга киритилган ўзгартиришлар ёзувини таъминлайдиган; ва
- Сифат назорати ёки бошқа мақсадлар учун ваколатли ташқи томонларга келишувни ҳужжатлаштиришдан фойдаланишга ва кўриб чиқишга имкон берадиган.

Келишувни ҳужжатлаштиришга эгалик ҳуқуқи

A63. Қонун ёки меъёрий ҳужжатлар бошқаси кўзда тутилмаганда, келишувни ҳужжатлаштириш аудиторлик ташкилоти мулкидир. Аудиторлик ташкилоти, ўз ихтиёрига кўра, буюртмачиларга келишувни ҳужжатлаштиришнинг қисмини ёки ундан кўчирмани

шартли равишда тақдим этиши мумкинки, бунда бундай ошкор этиш амалга оширилган ишларнинг қонуний кучига ёки, ишонч билдириш топшириғи ҳолатида, аудиторлик ташкилотининг ёки унинг ходимларининг мустақиллигига зарар етказмайди.

Мониторинг

Аудиторлик ташкилотининг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларини мониторинг қилиш (Қаранг: 48-банд)

A64. Сифат назорати ва тартиб-таомилларига риоя этилишини мониторинг қилишнинг мақсади қуйидагиларни баҳолашни таъминлашдан иборат:

- Профессионал стандартларга ва тегишли юридик ва меъёрий талабларга риоя этилиши;
- Сифат назорати тизими тегишли тартибда ташкил этилганлиги ва самарали амалга оширилганлиги; ва
- Аудиторлик ташкилотининг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомиллари тегишли тартибда қўлланганлиги, бунинг натижасида эса аудиторлик ташкилоти ёки келишув партнерлари томонидан тайёрланган ҳисоботлар ҳолатларда ўринли бўлиши.

A65. Сифат назорати тизимининг узлуксиз мулоҳазалари ва баҳоланиши қуйидагилар каби масалаларни ўз ичига олади::

- Қуйидагиларнинг таҳлили:
  - Профессионал стандартларга ва тегишли юридик ва меъёрий талабларда янги ўзгаришлар ва улар аудиторлик ташкилотининг сиёсатлари ва тартиб-таомилларида, ўринли бўлганда, қандай акс эттирилганлиги;
  - Мустақиллик бўйича сиёсатлар ва тартиб-таомилларга риоя этилишининг ёзма тасдиқномаси;
  - Узлуксиз профессионал ривожланиш, жумладан тренинг; ва

- Буюртмачи билан алоқаларни ва муайян келишувларни қабул қилиш ва давом эттиришга тегишли қарорлар.

- Тизимда кўриладиган тузатиш чоралари ва амалга ошириладиган яхшилашларни аниқлаш, жумладан олинган таклифларни аудиторлик ташкилотининг таълим ва тренинг бўйича сиёсатлари ва тартиб-таомилларида инобатга олиш.

- Тизимда тизимни тушуниш ёки унга риоя этилиши жиҳатидан аниқланган нуқсонларни тегишли аудиторлик ташкилоти ходимларига билдириш.

- Сифат назорати сиёсатларида ва тартиб-таомилларида зарурий ўзгаришлар тезда киритилишини тегишли аудиторлик ташкилоти ходимлари томонидан кузатилиши.

A66. Сиёсатлар ва тартиб-таомилларнинг текширув даври, масалан, уч йилни қамраб оладиган даврни ташкил этиши мумкин. Текширув даври ташкил этиладиган усул, жумладан алоҳида келишувларни танлаш даври, қуйидагилар каби бир қатор омилларга боғлиқдир:

- Аудиторлик ташкилоти ҳажми.

- Бўлимларнинг миқдори ва географик жойлашуви.

- Олинги мониторинг тартиб-таомиллари натижалари.

- Ходимлар ва бўлимлар эга бўлган ваколат даражаси (масалан, алоҳида бўлимлар ўз текширувларини ўтказишга ваколатлиги ёки фақатгина бош бўлим уларни ўтказа олишлиги).

- Аудиторлик ташкилоти амалиёти ва тузилишининг хусусияти ва мураккаблиги.

- Аудиторлик ташкилоти буюртмачилари ва муайян келишувлар билан боғлиқ хатарлар.

A67. Текширув жараёни алоҳида келишувларни танлашни ўз ичига олади, бунда улардан баъзилари келишув жамоасини дастлаб хабардор қилмасдан танланиши мумкин. Текширувлар

қамровини аниқлашда, аудиторлик ташкилоти мустақил ташқи текширув дастурининг қамровини ёки хулосаларини инобатга олиши мумкин. Бироқ, мустақил ташқи текширув дастурининг аудиторлик ташкилотининг ички мониторинг дастурининг ўрнини қопламайди.

Кичик аудиторлик ташкилотларга хос мулоҳазалар

A68. Кичик аудиторлик ташкилотлар ҳолатида, мониторинг тартиб-таомиллари аудиторлик ташкилотининг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомиллари белгилаш ва амалга оширишга масъул, ёки келишув сифати назоратини кўриб чиқишни амалга оширишга жалб этилган, шахслар томонидан амалга оширилиши зарурияти бўлиши мумкин. Чекланган миқдордаги шахсларга эга аудиторлик ташкилоти келишув текширувини ва бошқа мониторинг тартиб-таомилларини амалга ошириш учун мос малакали ташқи шахс ёки бошқа аудиторлик ташкилотини танлаши мумкин. Муқобил тарзда, аудиторлик ташкилоти мониторинг фаолиятларини енгиллаштириш учун бошқа тегишли аудиторлик ташкилотлар билан ресурслардан биргаликда фойдаланиш бўйича келишув тузиши мумкин.

Камчиликларни билдириш (Қаранг: 50-банд)

A69. Аниқланган камчиликларни тегишли келишув партнерларидан ташқари шахсларга билдириш кўрилаётган муайян келишувларни аниқлашни ўз ичига олиши шарт эмас, бироқ шундай ҳолатлар бўлиши мумкинки, бунда ушбу аниқлаш келишув партнерларидан ташқари шахслар ўз мажбуриятларини тўғри бажариши учун зарур бўлиши мумкин.

Шикоятлар ва арзлар

Шикоятлар ва арзлар манбаси (Қаранг: 55-банд)

A70. Шикоят ва арзлар (аниқ жиддий бўлмаган шикоятлар ва арзларни ўз ичига олмаган) аудиторлик ташкилоти ичидан ёки ташқарисидан юзага келиши мумкин. Улар аудиторлик ташкилоти ходимларидан, буюртмачилардан ёки бошқа учинчи томонлардан амалга оширилган бўлиши мумкин. Улар келишув жамоаси аъзолари ёки бошқа аудиторлик ташкилоти ходимлари

томонидан қабул қилинган бўлиши мумкин.

Ўрганиб чиқиш сиёсатлари ва тартиб-таомиллари (Қаранг: 56-банд)

A71. Шикоятлар ва арзларни ўрганиб чиқиш бўйича белгиланган сиёсатлар ва тартиб-таомиллар, масалан, ўрганиб чиқишни назорат қилаётган партнердан қуйидагиларни талаб этиши мумкин:

- Етарли ва тегишли тажрибага эга;
- Аудиторлик ташкилоти ичида ваколатга эга; ва
- Келишувда бошқа ҳолатларда жалб этилмайди.

Ўрганиб чиқишни назорат қилаётган партнер зарурият бўлганда юридик маслаҳатчини жалб этиши мумкин.

Кичик аудиторлик ташкилотларга хос мулоҳазалар

A72. кам партнерларга эга аудиторлик ташкилотлар ҳолатида, ўрганиб чиқишни назорат қилаётган партнер келишувда жалб этилмаслиги имконсиз бўлиши мумкин. Ушбу кичик аудиторлик ташкилотлар ва якка амалиётчилар шикоятлар ва арзларни ўрганиб чиқишни амалга ошириш учун мос малакали ташқи шахс ёки бошқа аудиторлик ташкилоти хизматларидан фойдаланиши мумкин.

Сифат назорати тизимини ҳужжатлаштириш (Қаранг: 57-банд)

A73. Сифат назорати тизимининг ҳар бир элементининг бажарилишини кўрсатадиган ҳужжатлаштиришнинг шакли ва мазмуни ҳукм чиқариш масаласи ҳисобланади ва бир қатор омилларга боғлиқ бўлади, жумладан:

- Аудиторлик ташкилотининг ҳажми ва бўлимлар сони.
- Аудиторлик ташкилоти амалиёти ва тузилишининг хусусияти ва мураккаблиги.

Масалан, йирик аудиторлик ташкилотлар мустақиллик тасдиқномалари, фаолиятни баҳолашлар ва мониторинг

текширувлари натижалари каби масалаларни ҳужжатлаштириш учун электрон ахборот базаларидан фойдаланиши мумкин.

A74. Мониторингга алоқадор тегишли ҳужжатлаштириш, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Мониторинг тартиб-таомиллари, жумладан текшириладиган тугалланган келишувларни танлаш тартиби.
- Қуйидагиларни баҳолаш ёзувлари:
  - Профессионал стандартларга ва тегишли юридик ва меъёрий талабларга риоя этилиши;
  - Сифат назорати тизими тегишли тартибда ташкил этилганлиги ва самарали амалга оширилганлиги; ва
  - Аудиторлик ташкилотининг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомиллари тегишли тартибда қўлланганлиги, бунинг натижасида эса аудиторлик ташкилоти ёки келишув партнерлари томонидан тайёрланган ҳисоботлар ҳолатларда ўринли бўлиши.
- Қайд қилинган камчиликларни аниқлаш, уларнинг таъсирини баҳолаш ва қандай кейинги чоралар зарурлигини аниқлаш учун асос.

Кичик аудиторлик ташкилотларга хос мулоҳазалар

A75. Кичик аудиторлик ташкилотлар ўз сифат назорати тизимларини ҳужжатлаштиришда қўлёзмалар, рўйхатлар ва шакллар каби кўпроқ норасмий усуллардан фойдаланиши мумкин.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 200

МУСТАҚИЛ АУДИТОРНИНГ УМУМИЙ МАҚСАДЛАРИ ВА АУДИТНИ АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИГА МУВОФИҚ ЎТКАЗИШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1–2

Молиявий ҳисоботлар аудити 3–9

Кучга кириш санаси 10

Аудиторнинг умумий мақсадлари 11–12

Таърифлар 13

Талаблар

Молиявий ҳисоботлар аудити билан боғлиқ ахлоқий талаблар 14

Профессионал скептицизм 15

Профессионал мулоҳаза 16

Етарлича тегишли аудиторлик далиллари ва аудиторлик риски 17

Аудитни АХСга мувофиқ ўтказиш 18–24

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Молиявий ҳисоботлар аудити A1–A13

Молиявий ҳисоботлар аудити билан боғлиқ ахлоқий талаблар A14–A17

Профессионал скептицизм A18–A22

Профессионал мулоҳаза A23–A27

Етарлича тегишли аудиторлик далиллари ва аудиторлик риски A28–A52

Аудитни АХСга мувофиқ ўтказиш A53–A76

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро стандарти (АХС)да молиявий ҳисоботлар аудитини АХСга мувофиқ ўтказишда мустақил аудиторнинг умумий мажбуриятлари кўриб чиқилади. Унда, шу жумладан, мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари, шунингдек мустақил аудиторга мазкур мақсадларга эришиш имконини берувчи аудит хусусияти ва кўлами тавсифланади. Шунингдек стандарт АХС кўлами, ваколатлари ва таркибий тузилишини тушунтиради ҳамда мустақил аудиторнинг барча аудитларга татбиқан умумий мажбуриятларини, шу жумладан АХСга риоя қилиш мажбуриятини белгилайдиган талабларни ўз ичига олади. Мустақил аудитор матнда кейинги ўринларда “аудитор” деб юритилади.

2. АХС аудитор томонидан молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш нуқтаи назаридан ёзилган. Заруратга қараб АХС бошқа тарихий молиявий ахборот аудитига нисбатан қўлланганда юзага келган вазиятга мослаштирилиши лозим. Аудиторнинг қонун ҳужжатлари, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа тартибга солувчи қоидаларда, масалан, қимматли қоғозларнинг оммавий таклифи муносабати билан назарда тутилиши мумкин бўлган мажбуриятлари АХСда кўриб чиқилмайди. Бундай мажбуриятлар АХСда белгиланган мажбуриятлардан фарқ қилиши мумкин. Бинобарин, аудитор бундай вазиятларда АХСнинг баъзи бир жиҳатларини фойдали деб ҳисоблаши мумкин бўлса-да, у барча тегишли юридик, тартибга солувчи ёки профессионал мажбуриятларга риоя этилишини ҳам таъминлаши лозим.

Молиявий ҳисоботлар аудити

3. Аудитнинг мақсади эҳтимол тутилаётган фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисоботларга бўлган ишончи даражасини оширишдан иборат. Бу мақсадга молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрлангани хусусида аудитор фикри (хулосаси)ни билдириш йўли билан эришилади. Умумий мақсадли асоснинг аксарияти билан боғлиқ ҳолларда бундай фикр молиявий

ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилгани ёки этилмагани ёинки улар тақдим этиш асосига мувофиқ тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши ёки бермаслиги хусусида билдирилади. АХС ва тегишли ахлоқий талабларга мувофиқ ўтказиладиган аудит аудиторга бундай фикрни таърифлаш имконини беради. (А1 бандига қаранг)

4. Аудит қилиниши лозим бўлган молиявий ҳисоботлар – бу тадбиркорлик субъектининг тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан бошқарув юклатилган шахсларнинг назорати остида тайёрланган молиявий ҳисоботларидир. АХС тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахсларга мажбуриятлар юкламайди ва уларнинг мажбуриятларини тартибга солувчи қонун ҳужжатлари ва меъёрий ҳужжатларга нисбатан устунликка эга бўлмайди. Бироқ аудит АХСга мувофиқ тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар аудитни ўтказиш учун биринчи даражали аҳамият касб этадиган муайян мажбуриятларни эътироф этишлари лозимлигини назарда тутадиган бошланғич шартга кўра ўтказилади. Молиявий ҳисоботлар аудити тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахсларни уларнинг мажбуриятларидан озод этмайди. (А2-А11 бандларига қаранг)

5. АХС, аудитор фикр билдириши учун асос сифатида, аудитор молиявий ҳисоботлар умуман олганда фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи эканлигига оқилона ишонч ҳосил қилишини талаб этади. Оқилона ишонч – бу ишонч билдиришнинг юқори даражаси. Аудитор аудиторлик риски (яъни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлган ҳолда аудитор тегишли бўлмаган фикр билдириши риски)ни мақбул даражагача пасайтириш учун етарлича тегишли далиллар олганда оқилона ишонч ҳосил қилинган ҳисобланади. Бироқ оқилона ишонч ҳосил қилиш – бу ишончнинг мутлақ даражаси эмас, чунки аудитга хос бўлган чеклашлар мавжуд бўлиб, улар шунга олиб келадики, аудитор ўз хулосаларини чиқариш ва аудиторлик фикри (хулосаси)ни билдиришда асос сифатида фойдаланадиган аудиторлик далилларининг аксарият қисми ўз табиатига кўра муайян хулосани

тасдиқлаш учун келтирилган важлар ҳисобланади ва хулоса хусусиятини касб этмайди. (А28-А52 бандларига қаранг)

6. Муҳимлик концепцияси аудитор томонидан ҳам аудитни режалаштиришда, ҳам уни бажаришда ва аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга ва тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботларга таъсирини баҳолашда қўлланилади.[1] Умуман олганда, бузиб кўрсатишлар, шу жумладан туширib қолдиришлар, агар ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан жамулжам ҳолда, улар, оқилона тахминларга кўра, фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисоботлар асосида қабул қилинган иқтисодий қарорларига таъсир кўрсатиши мумкин бўлса, муҳим деб баҳоланади. Муҳимлик тўғрисида мулоҳазалар юзага келган вазиятлар нуқтаи назаридан ва молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларнинг молиявий ахборотга бўлган эҳтиёжлари, шунингдек бузиб кўрсатишларнинг ҳажми ва хусусияти ҳақида аудиторнинг тасаввури асосида ёки ҳам у, ҳам бу ҳақдаги тасаввур асосида чиқарилади. Аудиторлик фикри (хулосаси) умуман олганда молиявий ҳисоботларга тегишли бўлади ва шу сабабли аудитор молиявий ҳисоботлар учун умуман олганда муҳим ҳисобланмайдиган бузиб кўрсатишларни топиш учун жавоб бермайди.

7. АХС аудиторни оқилона ишонч ҳосил қилишда қўллаб-қувватлаш учун тақдим этиладиган мақсадлар, талаблар, стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материални ўз ичига олади. АХС аудитор аудитни режалаштириш ва бажариш жараёнида профессионал мулоҳаза чиқаришини ва профессионал скептицизм принципига риоя этишини, шу жумладан:

   - Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимини билиш асосида фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаши ва баҳолашини.

[1] АХС 320 “*Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик*” ва АХС 450 “*Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш*”

- Баҳоланган рискларга жавобан тегишли ҳаракатларни ишлаб чиқиш ва амалга ошириш орқали муҳим бузиб кўрсатишлар мавжудлиги ёки мавжуд эмаслиги ҳақида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишини.
- Олинган аудиторлик далилларидан келиб чиқиб чиқарилган хулосалар асосида молиявий ҳисоботлар хусусида фикрни таърифлашини талаб қилади.

8. Аудитор томонидан билдирилган фикр шакли молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига ва ҳар қандай тегишли қонун ёки меъёрий ҳужжатга боғлиқ бўлади. (А12-А13 бандларига қаранг)

9. Аудиторда аудит жараёнида аниқланган масалалар тўғрисида фойдаланувчилар, тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти, бошқарув юклатилган шахслар ёки учинчи томонларга ахборот бериш ва ҳисоботлар тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятлар бўлиши ҳам мумкин. Бундай мажбуриятлар АХСда ёки тегишли қонун ҳужжатлари ва меъёрий ҳужжатларда белгиланиши мумкин.[2]

Кучга кириш санаси

10. Ушбу АХС 2009 йил 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Аудиторнинг умумий мақсадлари

11. Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишда аудиторнинг умумий мақсадлари қуйидагилардан иборат бўлади:

    (а) Молиявий ҳисоботлар умуман олганда фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи эканлигига оқилона ишонч ҳосил қилиш; бу аудиторга

[2] Масалан, қаранг: АХС 260 "*БошқарувюклатилганБошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*" ва АХС 240 "*Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишда аудиторнинг фирибгарликка нисбатан мажбуриятлари*" банди.

молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрлангани тўғрисида фикр билдириш имконини беради; ва

(б) Молиявий ҳисоботлар хусусида АХС талабларига мувофиқ аудитор хулосаларига мос равишда ҳисобот (хулоса) тақдим этиш.

12. Агар оқилона ишонч ҳосил қилишнинг имкони бўлмаса, аудиторлик ҳисоботида қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш эса юзага келган вазиятда молиявий ҳисоботларнинг эҳтимол тутилган фойдаланувчиларига ахборот бериш учун етарли бўлмаса, АХС аудитор фикр билдиришдан бош тортишини ёки келишув бўйича ишлашдан бош тортишини (истеъфо беришини)[3] талаб қилади (агар тегишли қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бундай бош тортиш мумкин бўлса).

Таърифлар

13. Аудитнинг Халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

(а) *Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос* – Тадбиркорлик субъекти фаолияти моҳияти ва молиявий ҳисоботларнинг мақсади нуқтаи назаридан мақбул бўлган ёки қонун ҳужжатлари ва меъёрий ҳужжатларда талаб қилинадиган, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки, зарур ҳолларда, бошқарув юклатилган шахслар томонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлаш мақсадида қабул қилинган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси.

"Ҳаққоний тақдим этиш асоси" атамаси молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг талабларига риоя қилишни талаб этадиган асосга нисбатан қўлланилади ва:

[3] АХСда фақат "келишув устида ишлашдан бош тортиш" атамаси ишлатилади.

(i) Молиявий ҳисоботларни ҳаққоний тақдим этишга эришиш учун тадбиркорлик субъекти раҳбарияти қўлланиладиган асосда махсус талаб қилинадиган маълумотга қўшимча бўлган маълумотларни очиб бериши зарурияти туғилиши мумкинлигини яққол равишда тан олади ёки назарда тутади; ёки

(ii) Молиявий ҳисоботларни ҳаққоний тақдим этишга эришиш учун тадбиркорлик субъекти раҳбарияти қўлланиладиган асос талабларидан четга чиқиши зарурияти туғилиши мумкинлигини яққол равишда тан олади. Бундай четга чиқишлар фақат камдан-кам ҳолларда талаб этилиши мумкин деб қаралади.

"Мувофиқлик асоси" атамаси қўлланиладиган асос талабларига мувофиқликни талаб этадиган, аммо юқорида (i) ёки (ii) бандларида келтирилган талабларни қамраб олмайдиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси ҳисобланади.

(б) *Аудиторлик далили* – Аудиторнинг фикри учун асос бўлган ҳулосаларга эришишда аудитор томонидан фойдаланилган маълумот. Аудиторлик далили молиявий ҳисоботлар учун асос бўлган бухгалтерия ҳисоби маълумотлари ва бошқа маълумотлардан ташкил топади. АХС контекстида:

(i) *Аудиторлик далилининг етарлилиги* – Аудиторлик далилларининг миқдорий ўлчови. Талаб этиладиган аудиторлик далиллари миқдориг муҳим бузиб кўрсатиш рискининг мавжудлигига аудитор томонидан берилган баҳолага, шунингдек бундай аудиторлик далилларининг сифатига боғлиқ бўлади.

(ii) *Аудиторлик далилининг тегишлилиги* – Аудиторлик далиллари сифатининг баҳоси, яъни аудиторлик фикри (хулосаси)ни чиқаришда асос бўлган хулосаларни тасдиқлашда уларнинг ўринлилиги ва ишончлилиги.

(в) *Аудиторлик риски* – Молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлганда аудитор томонидан нотўғри

аудиторлик хулосаси берилиши риски. Аудиторлик риски муҳим бузиб кўрсатиш риски ва топмаслик риски билан бевосита боғлиқ бўлади.

(г) *Аудитор* – "Аудитор" атамаси аудит ўтказувчи шахс ёки шахсларга, одатда келишув партнёри (шериги) ёки келишув жамоасининг бошқа аъзолари ёки, тегишли ҳолларда, фирмага нисбатан қўлланилади. Агар муайян АХСда келишув партнёри томонидан талаблар ёки мажбуриятлар бажарилиши аниқ белгиланган бўлса, "аудитор" атамаси ўрнига "келишув партнёри" атамаси ишлатилади. "Келишув партнёри" ва "фирма" атамалари тегишли ҳолларда давлат секторида қўлланиладиган эквивалент атамалар маъносида ишлатилиши лозим.

(д) *Топмаслик риски* – Аудитор томонидан аудиторлик рискини мақбул даражагача пасайтириш мақсадида бажариладиган тартиб-таомиллар ҳақиқатда мавжуд бўлган ҳамда алоҳида ёки бошқа муҳим бузиб кўрсатишлар билан биргаликда қаралганида аҳамиятли бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишни топиш имконини бермаслиги риски.

(е) *Молиявий ҳисоботлар* – Тадбиркорлик субъекти иқтисодий ресурслари ёки мажбуриятларининг маълум бир санага қадар бўлган ҳолати ёки маълум бир давр мобайнидаги ўзгаришлари тўғрисида молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосига мувофиқ ахборот беришга қаратилган тарихий молиявий маълумотлар ва улар билан боғлиқ изоҳларнинг структурлаштирилган ифодаси. Илова қилинадиган изоҳлар одатда ҳисоб сиёсатининг асосий қоидаларини ва бошқа изоҳловчи маълумотларни ўз ичига олади. "Молиявий ҳисоботлар" атамаси молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси талаблари билан белгиланган молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўпламини назарда тутади, аммо алоҳида олинган молиявий ҳисоботни ҳам ифодалаши мумкин.

(ж) *Тарихий молиявий маълумотлар* – Ўтган даврларда содир бўлган иқтисодий ҳодисалар тўғрисида ёки олдинги

даврнинг маълум пайтларидаги иқтисодий шароитлар ва ҳолатлар тўғрисида маълум тадбиркорлик субъектига тегишли бўлган ва асосан унинг бухгалтерия ҳисоби тизимидан олинган молиявий тусдаги маълумотл.

(з) *Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти* – Тадбиркорлик субъектининг операцион фаолиятини бошқариш учун масъул шахс (шахслар). Айрим юрисдикцияларда баъзи бир тадбиркорлик субъектлари учун тадбиркорлик субъекти раҳбарияти таркибига бошқарув юклатилган бўлган шахсларнинг барчаси ёки бир қисми, масалан, бошқарув кенгашининг ижрочи аъзолари ёки компаниянинг бошқарувчи-эгаси киради.

(и) *Бузиб кўрсатиш* – Молиявий ҳисобот моддасининг қиймати, таснифланиши, тақдим этилиши ёки очиб берилиши билан ушбу модданинг молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқликни таъминлаш мақсадида талаб қилинадиган қиймати, таснифланиши, тақдим этилиши ва очиб берилиши ўртасидаги фарқ. Ҳисоботда бузиб кўрсатиш хато ёки фирибгарлик натижасида юзага келиши мумкин.

Аудитор молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилган ёки тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши тўғрисида ўз фикрини билдирган ҳолда, бузиб кўрсатишлар аудиторнинг мулоҳазаси бўйича молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилиши ёки тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши учун зарур бўлган қийматлар, таснифлар, баёнотлар ва очиб берилган маълумотларнинг тузатилишини ҳам ўз ичига олади.

(j) *Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларнинг масъулияти билан боғлиқ бўлган ва аудит ўтказилиши учун бажариш талаб этиладиган дастлабки шарт* – Ушбу шарт шуни назарда тутадики, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган бўлган шахслар аудитни АХСга мувофиқ ўтказиш учун биринчи даражали аҳамиятга эга

бўлган муайян масъулиятга эга эканликларини эътироф этадилар ва тушунадилар. Бу қуйидагилар учун масъулиятдир:

(i) Молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрланиши, шу жумладан, зарур ҳолда, молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдим этилиши учун;

(ii) Фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи бўлган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш мақсадида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар томонидан зарур деб белгиланган ички назорат воситалари учун; ва

(iii) Аудиторни қуйидагилар билан таъминлаш учун:

а. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларга маълум бўлган, молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун ўринли деб ҳисобланадиган барча маълумотлар, масалан, ёзувлар, хужжатлар ва бошқа маълумотлардан фойдаланиш имконияти билан;

б. Аудитор аудитни ўтказиш мақсадида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслардан талаб қилиб олиши мумкин бўлган қўшимча маълумотлар билан; ва

в. Аудитор тадбиркорлик субъектидаги қайси шахслардан аудиторлик далилларини олиш зарур деб ҳисоблаган бўлса, шу шахслар билан мулоқот қилиш учун чекланмаган имкониятлар билан.

Молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланганда, юқорида келтирилган (i) банди қуйидаги таҳрирда баён этилиши мумкин: “молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосига мувофиқ молиявий

ҳисоботларни тайёрлаш ва *ҳаққоний* тақдим этиш учун” ёки “молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосига мувофиқ *тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган* молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун”

“Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шасхларнинг масъулияти билан боғлиқ бўлган ва аудит ўтказиш учун бажарилиши талаб этиладиган дастлабки шарт” ибораси ўрнига “дастлабки шарт” ибораси ишлатилиши ҳам мумкин

(л) *Профессионал мулоҳаза* – Аудит келишуви бўйича юзага келган вазиятда ўринли бўлган тартиб-таомиллар ва чора-тадбирлар тўғрисида хабардорликка асосланган қарорларни қабул қилиш мақсадида аудит, бухгалтерия ҳисоби ёки ахлоқ стандартлари доирасида тегишли малака, билим ва тажрибани қўллаш.

(м) *Профессионал скептицизм (шубҳа кўзи билан қараш)* - Хато ёки фирибгарлик туфайли юзага келиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишдан далолат берувчи шарт-шароитлар мавжуд бўлиши мумкинлигини англашни, шубҳа кўзи билан қарашни ва далилларни танқидий баҳолашни назарда тутадиган ёндашув.

(н) *Оқилона ишонч* – Молиявий ҳисоботлар аудити нуқтаи назаридан юқори даражадаги, лекин мутлақ бўлмаган ишонч.

(о) *Муҳим бузиб кўрсатишлар риски* – Аудит ўтказилишидан олдин молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжудлиги риски. Бу риск тақдимномалар даражасида қуйидагича тавсифланадиган икки таркибий қисмдан иборат:

(і) Ажратиб бўлмайдиган риск – Операциялар туркуми, счётлардаги қолдиқлар ёки ошкор қилинадиган маълумотлар тўғрисида тақдимноманинг бузиб кўрсатилиши риски. Бундай бузиб кўрсатиш ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирга ҳар қандай боғлиқ назорат воситалари кўриб чиқилгунга қадар аҳамиятли бўлиши мумкин.

(ii) Назорат тизими риски – Операциялар туркуми, счётлардаги қолдиқлар ёки ошкор қилинадиган маълумотлар тўғрисида тақдимномада мавжуд бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатиш ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирга тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими томонидан ўз вақтида аниқланмаслиги ва баратараф этилмаслиги ёки олди олинмаслиги риски.

(п) *Бошқарув юклатилган шахслар* – Тадбиркорлик субъекти фаолиятининг стратегик йўналиши ҳамда тадбиркорлик субъектининг ҳисоботларини тақдим этиш билан боғлиқ мажбуриятлар устидан назорат учун масъул бўлган шахс (шахслар) ёки ташкилот (ташкилотлар) (масалан, ишончли бошқарувчи функцияларини бажарувчи ташкилотлар). Бу молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёни устидан назоратни ўз ичига олади. Айрим юрисдикцияларда баъзи бир тадбиркорлик субъектлари учун бошқарув юклатилган шахслар таркибига бошқарув ходимлари, масалан, давлат сектори ёки хусусий секторда ишлайдиган тадбиркорлик субъекти бошқарув органларининг ижрочи аъзолари ёки компаниянинг бошқарувчи-эгаси киради.

Талаблар

Молиявий ҳисоботлар аудити билан боғлиқ ахлоқий талаблар

14. Аудитор молиявий ҳисоботлар аудити бўйича келишувларга доир тегишли ахлоқий талабларга, шу жумладан мустақилликка қўйилган талабларга риоя қилиши лозим. (А14-А17 бандларига қаранг)

Профессионал скептицизм

15. Аудитор аудитни молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатилишига сабаб бўлувчи ҳолатлар мавжуд бўлиши мумкинлигини англаган ҳолда, муайян даражада профессионал скептицизм билан режалаштириши ва бажариши лозим. (А18-А22 бандларига қаранг)

Профессионал мулоҳаза

16. Аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш ва бажаришда профессионал мулоҳаза чиқариши лозим. (А23-А27 бандларига қаранг)

Етарлича тегишли аудиторлик далиллари ва аудиторлик риски

17. Оқилона ишонч ҳосил қилиш мақсадида, аудитор аудиторлик рискини мақбул даражагача пасайтириш ва шу тариқа аудиторлик фикри учун асос бўладиган асослантирилган хулосалар чиқариш имкониятига эга бўлиш учун етарлича тегишли далилларни олиши лозим. (А28-А52 бандларига қаранг)

Аудитни АХСга мувофиқ ўтказиш

Аудит учун ўринли бўлган АХСни бажариш

18. Аудитор аудит учун ўринли бўлган АХСни бажариши лозим. АХС амалдаги стандарт ҳисобланган ва АХСда кўриб чиқилган вазиятлар мавжуд бўлган ҳолда АХС аудит учун ўринли ҳисобланади. (А53-А57 бандларига қаранг)

19. Аудитор АХСнинг мақсадларини тушуниш ва унинг талабларини лозим тарзда бажариш имкониятига эга бўлиш учун АХС матнини, шу жумладан уни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материални тўлиқ билиши лозим. (А58-А66 бандларига қаранг)

20. Агар аудитор мазкур АХС талабларини ва аудитга нисбатан татбиқ этиладиган бошқа барча АХС талабларини бажарган бўлмаса, у аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да АХС билан мувофиқлик тўғрисида баёнот бермаслиги керак.

Айрим АХСда кўрсатилган мақсадлар

21. Аудиторнинг умумий мақсадларига эришиш учун аудитор аудитни режалаштириш ва бажаришда тегишли АХСда баён этилган мақсадлардан фойдаланиши, айни вақтда, қуйидагиларга эришиш учун турли АХС ўртасидаги ўзаро алоқаларни эътиборга олиши лозим: (А67-А69 бандларига қаранг)

(а) АХСда баён этилган мақсадларга эришиш учун АХСда талаб этилган аудиторлик тартиб-таомилларига қўшимча равишда бошқа бирон-бир аудиторлик тартиб-таомиллари зарурлиги ёки зарур эмаслигини аниқлаш; ва (А70 бандига қаранг)

(б) Етарлича тегишли аудиторлик далиллари олингани ёки олинмаганини баҳолаш. (А71 бандига қаранг)

Тегишли талабларни бажариш

22. 23-бандга мувофиқ аудитор АХСнинг ҳар бир талабини бажармаслиги керак, башарти ўтказилаётган аудитнинг юзага келган вазиятида:

(а) АХС тўлалигича ўринли бўлмаса; ёки

(б) Талаб ўринли бўлмаса, чунки у шартли ҳисобланса, шарт эса мавжуд бўлмаса. (А72-А73 бандларига қаранг)

23. Истисноли вазиятларда аудитор АХСнинг тегишли талабидан четга чиқиш зарур, деган хулосага келиши мумкин. Бундай вазиятларда аудитор мазкур талаб мақсадига эришиш учун муқобил аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. Тегишли талабдан четга чиқиш зарурати фақат бирон-бир муайян амални бажариш талаб этилган ҳолдагина юзага келиши, ўтказилаётган аудитнинг муайян вазиятларида эса бундай амал талаб мақсадларига эришиш учун самарали бўлмаслиги тахмин қилинади. (А74 бандига қаранг)

Мақсадга эришиш мумкин эмаслиги

24. Агар тегишли АХСда баён этилган мақсадга эришишнинг имкони бўлмаса, аудитор айни ҳол аудиторнинг умумий мақсадларига эришишга монелик қилиши ёки қилмаслигини ва, шу тариқа, аудитор, АХСга мувофиқ, аудиторлик фикрини модификациялаши ёки келишув бўйича ишлашдан бош тортишини (агар тегишли қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бундай бош тортиш мумкин бўлса) талаб қилишини аниқлаши лозим. Мақсадга эришишнинг имкони йўқлиги АХС 230 га мувофиқ ҳужжатлаштирилиши лозим бўлган жиддий масала ҳисобланади.[4] (А75-А76 бандларига қаранг)

[4] АХС 230 "*Аудиторлик ҳужжатлари*", 8(в) банди

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Молиявий ҳисоботлар аудити

Аудит кўлами (3-бандга қаранг)

А1. Молиявий ҳисоботлар хусусида аудиторлик фикри молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тақдим этилгани тўғрисидаги масалага тегишли бўлади. Бундай фикр барча молиявий ҳисоботлар аудитлари учун умумий ҳисобланади. Шу сабабли аудиторлик фикри, масалан, тадбиркорлик субъектининг бўлғуси яшовчанлигини ҳам, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тадбиркорлик субъектининг ишларини юритишнинг самарадорлиги ёки натижадорлигини ҳам кафолатламайди. Бироқ, айрим юрисдикцияларда тегишли қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлар аудиторлар бошқа масалалар бўйича, хусусан, ички назорат тизимининг самарадорлиги ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти айрим ҳисоботи ва молиявий ҳисоботларнинг ўзаро мувофиқлиги масалалари бўйича фикр тақдим этишларини талаб қилиши мумкин. Гарчи АХСда молиявий ҳисоботлар хусусида фикрни таърифлаш билан боғлиқ бўлган бундай масалаларга доир талаблар белгиланган ва қўлланма берилган бўлса-да, агар аудиторга кўрсатилган масалалар бўйича фикр тақдим этиш қўшимча мажбуриятлари юкланган бўлса, аудитор бундан кейинги ишни бажаришга мажбур бўлар эди.

Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш (4-бандга қаранг)

А2. Қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларнинг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этишга доир мажбуриятлари белгиланиши мумкин. Бироқ мазкур мажбуриятлар даражаси ёки уларнинг тавсифи юрисдикцияга қараб фарқ қилиши мумкин. Ушбу фарқларга қарамай, аудит АХСга мувофиқ тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда,

бошқарув юклатилган шахслар ўзлари қуйидагилар учун жавоб беришларини эътироф этганлар ва тушунадиган, деган дастлабки шартга кўра ўтказилади:

(а) Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларни таёрлаш, шу жумладан, агар зарур бўлса, уни ҳаққоний тақдим этиш учун;

(б) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар томонидан фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи бўлган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисобланган ички назорат тизими учун; ва

(в) Аудиторга қуйидагиларни тақдим этиш учун:

(i) Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун аҳамиятли эканлиги тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларга маълум бўлган барча маълумотларни, масалан, ёзувлар, ҳужжатлар ва бошқа ахборотни;

(ii) Аудитни ўтказиш мақсадларида аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслардан сўраб олиши мумкин бўлган қўшимча ахборотни; ва

(iii) Аудитор тадбиркорлик субъектининг қайси шахсларидан аудиторлик далилларини олиш зарур деб ҳисоблаган бўлса, шу шахслар билан мулоқот қилиш учун чекланмаган имкониятларни.

А3. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар томонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлаш қуйидагиларни талаб қилади:

- Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосини тегишли қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлар нуқтаи назаридан аниқлашни.
- Молиявий ҳисоботларни мазкур асосга мувофиқ тайёрлашни.

- Бундай тузилманинг адекват тавсифини молиявий ҳисоботларга киритишни.

Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тадбиркорлик субъекти раҳбарияти юзага келган вазиятда оқилона деб ҳисобланадиган тахминий баҳолашларни аниқлашда мулоҳаза чиқаришини, шунингдек тегишли ҳисоб сиёсатини танлаши ва қўллашини талаб қилади. Бу мулоҳазалар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси нуқтаи назаридан чиқарилади.

А4. Молиявий ҳисоботлар қуйидагиларни қондириш учун ишлаб чиқилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрланиши мумкин:

- Фойдаланувчилар кенг доирасининг молиявий ахборотга бўлган умумий эҳтиёжларини (яъни “умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар”); ёки
- Муайян фойдаланувчиларнинг молиявий ахборотга бўлган умумий эҳтиёжларини (яъни “махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар”).

А5. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси аксарият ҳолларда стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилот томонидан белгиланган молиявий ҳисоботлар стандартларини ёки қонун ҳужжатлари ёки тартибга солувчи органларнинг талабларини қамраб олади. Айрим ҳолларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилот томонидан белгиланган молиявий ҳисоботлар стандартлари ва қонун ҳужжатлари ёки тартибга солувчи органларнинг талабларини ҳам ўз ичига олиши мумкин. Бошқа манбалар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосини қўллаш бўйича қўлланма тақдим этиши мумкин. Айрим ҳолларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси бошқа манбаларни ҳам қамраб олиши ёки ҳатто фақат шундай манбалардан иборат бўлиши мумкин. Бошқа манбаларга қуйидагилар мисол бўлади:

- Бухгалтерия ҳисоби билан боғлиқ бўлган ҳуқуқий ва ахлоқий муҳит, шу жумладан қонун ости ҳужжатлари, меъёрий ҳужжатлар, суд қарорлари ва профессионал ахлоқий мажбуриятлар;
- Бухгалтерия ҳисоби масалаларининг стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ташкилотлар, профессионал ёки тартибга солувчи ташкилотлар томонидан эълон этилган, турли хил ваколатларга эга бўлган талқинлари;
- Бухгалтерия ҳисобининг юзага келувчи масалалари хусусида стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ташкилотлар, профессионал ёки тартибга солувчи ташкилотлар томонидан эълон қилинган, турли хил ваколатларга эга бўлган фикрлар;
- Кенг эътироф этилган ва тарқалган умумий ва соҳавий усуллар; ва
- Бухгалтерия ҳисобига доир адабиётлар.

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси билан бундай асосни қўллашга доир қўлланмани олиш мумкин бўлган манбалар ўртасида ёки молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосини қамраб олувчи манбалар ўртасида зиддиятлар мавжуд бўлган ҳолда энг юксак ваколатларга эга бўлган манба устунлик қилади.

А6. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш қўлланиладиган асосининг талаблари молиявий ҳисоботларнинг шакли ва мазмунини белгилайди. Гарчи асос барча операциялар ёки ҳодисалар ҳисобини қандай юритиш ёки уларни очиб бериш зарурлигини кўрсатмаслиги мумкин бўлса-да, у одатда асос талаблари замирида ётувчи концепция билан мос келадиган ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқиш ва қўллаш учун асос бўлиб хизмат қилиши мумкин бўлган анча кенг принципларни ўзида мужассамлаштиради.

А7. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг баъзи бир асослари ҳаққоний тақдим этиш асоси, баъзилари эса – мувофиқлик асоси ҳисобланади. Асосан тадбиркорлик субъектлари томонидан умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун қўлланилиши лозим бўлган стандартларни эълон қилиш ҳуқуқи берилган ёки эътироф этилган ташкилот томонидан

белгиланган молиявий ҳисоботлар стандартларини қамраб олувчи молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси кўпинча ҳаққоний тақдим этишга эришиш учун ишлаб чиқилади, масалан, Молиявий ҳисоботлар халқаро стандартлари бўйича кенгаш томонидан эълон қилинган Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС).

A8. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш қўлланиладиган асосининг талаблари молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами нимадан ташкил топишини ҳам белгилайди. Аксарият асослар билан боғлиқ ҳолда молиявий ҳисоботлар тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ва пул оқимлари тўғрисида маълумотлар тақдим этиш учун мўлжалланади. Бундай асослар учун молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплам молиявий ҳолат тўғрисида ҳисобот; фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисобот; капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисобот; пул оқимлари тўғрисида ҳисобот; ва йўлдош изоҳларни ўз ичига олган бўлар эди. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айрим бошқа асослари учун битта молиявий ҳисобот ва йўлдош изоҳлар молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўпламини ташкил этиши мумкин эди:

- Масалан, Давлат секторидаги бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича кенгаш томонидан эълон қилинган Давлат секторидаги бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти (ДСБҲХС) “Касса усули бўйича тайёрланган молиявий ҳисоботлар”да баён этилишича, агар давлат сектори тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини мазкур ДСБҲХСга мувофиқ тайёрласа, пул маблағлари тушуми ва уларнинг сарфланиши тўғрисида ҳисобот бирламчи молиявий ҳисобот ҳисобланади.
- Айрим молиявий ҳисоботга бошқа мисоллар сифатида ҳар бири йўлдош изоҳларни ўз ичига олиши мумкин бўлган қуйидаги ҳисоботларни келтириш мумкин:
  - Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот.
  - Умумлашган даромад тўғрисида ҳисобот ёки операциялар тўғрисида ҳисобот.
  - Тақсимланмаган фойда тўғрисида ҳисобот.

- Пул оқимлари тўғрисида ҳисобот.
- Хусусий капитални ўз ичига олмайдиган активлар ва мажбуриятлар тўғрисида ҳисобот.
- Хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисобот.
- Фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисобот.
- Ишлаб чиқариш жабҳалари бўйича операциялар тўғрисида ҳисобот.

A9. АХС 210 да молиявий ҳисоботларни тақдим этиш қўлланиладиган асосининг ўринлилигини аниқлашга доир талаблар белгиланган ва бу борада қўлланма берилган.[5] АХС 800 молиявий ҳисоботларни махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрлашнинг алоҳида масалаларига бағишланган.[6]

A10. Аудит ўтказиш учун дастлабки шартнинг аҳамияти шу билан белгиланадики, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларнинг улар ўзлари А2 бандида тавсифланган, аудит келишувини қабул қилишнинг дастлабки шарти ҳисобланадиган масъулиятни эътироф этишлари ва тушунишлари тасдиғини олиши шарт.[7]

Давлат секторида аудитга хос бўлган жиҳатлар

A11. Давлат сектори ташкилотлари молиявий ҳисоботларининг аудити учун мандатлар бошқа тадбиркорлик субъектларининг аудити учун мандатларга қараганда кенгроқ бўлиши мумкин. Бинобарин, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг масъулиятига тегишли бўлган, бажарилган тақдирда давлат сектори ташкилоти молиявий ҳисоботларининг аудити ўтказиладиган дастлабки шарт қўшимча масъулиятни, масалан, бирон-бир қонун, меъёрий ҳужжат ёки бошқа тартибга солувчи қоидага мувофиқ операциялар ва

---

5 АХС 210 “Аудит келишувлари шартларини келишиш”, 6(а) банди

6 АХС 800 “Махсус масалалар – махсус мақсадли асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудити”, 8-банд

7 АХС 210, 6(б) банди

тадбирларни амалга ошириш учун масъулиятни ўз ичига олиши мумкин.[8]

Аудиторлик фикри шакли (8-бандга қаранг)

A12. Аудитор томонидан билдирилган фикр молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрланганига тегишли бўлади. Бироқ аудиторлик фикрининг шакли молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ва ҳар қандай тегишли қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга боғлиқ бўлади. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосларининг аксарият қисми молиявий ҳисоботларни тақдим этишга доир талабларни ўз ичига олади; бундай асослар учун молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларни *тайёрлаш* бундай молиявий ҳисоботларни *тақдим этишни* ўз ичига олади.

A13. Агар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси ҳаққоний тақдим этиш асоси ҳисобланса (одатда, умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ ҳолда шундай бўлади), АХСга мувофиқ талаб этиладиган фикр молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилгани ёки у ҳаққоний ва тўғри тасаввур бериши хусусида билдирилади. Агар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси мувофиқлик асоси ҳисобланса, талаб этиладиган фикр молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда асосга мувофиқ тақдим этилгани хусусида билдирилади. Агар бошқа кўрсатмалар мавжуд бўлмаса, АХСда аудиторлик фикри (хулосаси)га ишоралар иккала шаклдаги фикрни қамраб олади.

Молиявий ҳисоботлар аудити билан боғлиқ ахлоқий талаблар (14-бандга қаранг)

A14. Аудитор тегишли ахлоқий талабларни, шу жумладан молиявий ҳисоботлар аудити бўйича келишувлар билан боғлиқ бўлган

[8] A57 бандига қаранг.

мустақилликка доир талабларни бажариши шарт. Тегишли ахлоқий талаблар, қоида тариқасида, Халқаро бухгалтерлар федерацияси *Профессионал бухгалтерлар учун ахлоқ кодекси* (ХБФ Кодекси)нинг молиявий ҳисоботлар аудити билан боғлиқ бўлган А ва Б қисмларини янада қаттиқ бўлган миллий талаблар билан бирга ўз ичига олади.

А15. ХБФ Кодексининг А қисмида аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишда амал қилиши лозим бўлган профессионал ахлоқ асосий принциплари белгиланган ва у мазкур принципларни қўллаш учун концептуал асос бўлиб хизмат қилади. ХБФ Кодексида белгиланган, аудитор амал қилиши шарт бўлган асосий принциплар қуйида баён этилган:

(а) Ҳалоллик;

(б) Холислик;

(в) Профессионал билимдонлик ва лозим пухталик;

(г) Махфийлик; ва

(д) Профессионал хулқ.

ХБФ Кодексининг Б қисмида концептуал асос муайян вазиятларда қандай қўлланилиши лозимлиги тавсифланади.

А16. Аудит келишуви билан боғлиқ ҳолда аудит қилинаётган тадбиркорлик субъектидан аудиторнинг мустақиллиги жамият манфаатларига мос келади ва шу сабабли ХБФ Кодексида талаб этилади. ХБФ Кодексида мустақиллик фикрнинг мустақиллиги ва ҳаракатларда мустақиллик сифатида тавсифланади. Тадбиркорлик субъектидан аудиторнинг мустақиллиги аудиторга аудиторлик фикри (хулосаси)ни мазкур фикрни обрўсизлантириши мумкин бўлган таъсирга берилмасдан таърифлаш имконини беради. Мустақиллик аудиторнинг ҳалоллик принципига риоя этган ҳолда ҳаракат қилиш, профессионал скептицизм нуқтаи назаридан, холисона иш кўриш қобилиятини кучайтиради.

A17. Сифат назорати халқаро стандарти (СНХС) 1,[9] ёки, ҳеч бўлмаса, ундан қаттиқ бўлмаган миллий талаблар[10] аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг аудит келишувларига нисбатан сифат назорати тизимини ўрнатиш ва унинг ишлашини қувватлаш бўйича мажбуриятларини белгилайди. СНХС 1 да аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг унга аудиторлик ташкилоти (фирма) ва унинг ходимлари тегишли ахлоқий талабларни, шу жумладан мустақиллик билан боғлиқ талабларни бажараётганига оқилона ишонч ҳосил қилиш имконини бериш учун ишлаб чиқилган сиёсатни ўрнатиш ва тартиб-таомилларни белгилаш бўйича мажбуриятлари тавсифланади.[11] АХС 220 да келишув партнёрининг тегишли ахлоқий талабларга доир мажбуриятлари тавсифланади. Бу мажбуриятлар орасида келишув жамоаси аъзолари томонидан тегишли ахлоқий талабларга риоя этмаслик далилларининг пайдо бўлишига нисбатан кузатиш ва, зарур ҳолда, сўровлардан фойдаланган ҳолда зийракликни сақлашни; келишув партнёри эътиборини келишув жамоаси аъзолари тегишли ахлоқий талабларни бажармаганларига ишора қилувчи муайян масалалар тортган бўлса, бажарилиши зарур бўлган тегишли ҳаракатларни белгилашни; ва аудит келишувига татбиқ этиладиган мустақиллик талабларига риоя этиш масаласи бўйича хулосани таърифлашни қайд этиш мумкин.[12] АХС 220 шуни эътироф этадики, келишув жамоаси айрим аудит келишувига нисбатан қўлланилаётган сифатни назорат қилиш тартиб-таомиллари билан боғлиқ ўз мажбуриятларини бажаришда аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифат назорати тизимига таянишга ҳақли, башарти фирма ёки бошқа томонлар тақдим этган маълумотлар бунинг аксидан далолат бермаса.

---

9 СНХС 1 “Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматлар кўрсатиш бўйича бошқа келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати”

10 АХС 220 “Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш”, 2-банд

11 СНХС 1, 20–25-бандлар

12 АХС 220, 9–12-бандлар

Профессионал скептицизм (15-бандга қаранг)

А18. Профессионал скептицизм, масалан, қуйидагилар мавжуд бўлиши мумкинлигига нисбатан зийракликни назарда тутади:

- Олинган бошқа аудиторлик далилига зид бўлган аудиторлик далили.
- Аудиторлик далили сифатида ишлатиладиган ҳужжатлар ва сўровларга жавобларнинг ишончлилигига шубҳа уйғотадиган ахборот.
- Фирибгарлик мавжудлигига ишора қилиши мумкин бўлган ҳолатлар.
- АХСга мувофиқ талаб этиладиган аудиторлик тартиб-таомилларига қўшимча равишда муайян аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш зарурлигини назарда тутувчи вазиятлар.

А19. Агар аудитор, масалан, қуйидаги рискларни камайтириши лозим бўлса, аудитни ўтказиш жараёнида профессионал скептицизмни қўллаб-қувватлаш зарур:

- Ғайриоддий вазиятларни тушириб қолдириш.
- Аудиторлик кузатишлари асосида хулосаларни таърифлашда ҳаддан ташқари умумлаштиришга йўл қўйиш.
- Аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини белгилашда, шунингдек бундай тартиб-таомилларнинг натижаларини баҳолашда тегишли бўлмаган тахминлардан фойдаланиш.

А20. Профессионал скептицизм аудиторлик далилларини танқидий баҳолаш учун талаб этилади. Бу ерда зиддиятли аудиторлик далиллари ҳамда ҳужжатлар ва расмий сўровларга жавобларнинг ишончлилиги, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахслардан олинган бошқа маълумотларнинг танқидий таҳлилини қайд этиш мумкин. Олинган аудиторлик далилининг етарлилиги ва тегишлилигини юзага келган вазият нуқтаи назаридан, масалан, фирибгарлик риски омиллари мавжуд

бўлган, молиявий ҳисоботнинг муҳим суммасини тасдиқловчи бирдан-бир далил ҳисобланадиган ҳужжат эса, ўз хусусиятига кўра, фирибгарликка мойил бўлган ҳолда кўриб чиқиш ҳам шунга киради.

A21. Аудитор ҳисоботлар ва ҳужжатларни ҳақиқий деб қабул қилиши мумкин, башарти аудиторда бунинг аксига ишониш учун сабаблар мавжуд бўлмаса. Бироқ аудитор аудиторлик далили сифатида ишлатилаётган ахборотнинг ишончлилиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиши шарт.[13] Агар ахборотнинг ишончлилигига бирон-бир шубҳа мавжуд бўлса ёки фирибгарлик мавжуд бўлиши мумкинлигига ишора қилувчи белгилар кўзга ташланса (масалан, аудитни ўтказиш жараёнида аниқланган ҳолатлар аудиторни ҳужжат ҳақиқий бўлмаслиги мумкин ёки ҳужжатда кўрсатилган ҳолатлар сохталаштирилган бўлиши мумкин, деб тахмин қилишга мажбур этган бўлса), АХС аудитордан қўшимча текширув ўтказишни ва мазкур масалани ҳал этиш учун аудиторлик тартиб-таомилларига қандай ўзгартириш ёки қўшимчалар киритиш зарурлигини аниқлашни талаб қилади.[14]

A22. Аудитордан у тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларнинг ҳалоллигидан далолат берувчи олдинги тажрибани эътиборга олмаслигини кутмаслик керак. Бироқ тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахслар ҳалол ва виждонли эканлигига бўлган ишонч аудиторни профессионал скептицизм принципига риоя қилиш заруратидан халос этмайди ва аудиторга оқилона ишонч ҳосил қилишда унча ишонарли бўлмаган аудиторлик далилини қониқарли деб ҳисоблаш имконини бермайди.

Профессионал мулоҳаза (16-бандга қаранг)

A23. Профессионал мулоҳаза аудитни лозим тарзда ўтказиш учун аҳамиятли ҳисобланади. Бунинг сабаби шундаки, тегишли ахлоқий талаблар ва АХСни талқин қилиш, шунингдек аудитни ўтказиш

[13] АХС 500 “Аудиторлик далиллари”, 7–9-бандлар

[14] АХС 240, 13-банд; АХС 500, 11-банд; АХС 505 “Ташқи тасдиқлар”, 10–11 ва 16-бандлар

жараёнида талаб этиладиган хабардорлик асосида қарорлар қабул қилиш фактлар ва вазиятларга нисбатан тегишли билимлар ва тажрибани қўллашни тақозо этади. Профессионал мулоҳаза қуйидагилар тўғрисида қарорлар қабул қилишда айниқса талаб этилади:

- Муҳимлик ва аудиторлик риски.
- АХС талабларига риоя этиш ва аудиторлик далилларини тўплаш учун қўлланиладиган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами.
- Етарлича тегишли аудиторлик далиллари олингани ёки олинмагани ва АХС мақсадларига, бинобарин, аудиторнинг умумий мақсадларига эришиш учун яна бирон-бир тартиб-таомилни бажариш талаб этилиши ёки талаб этилмаслиги.
- Тадбиркорлик субъекти томонидан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосини қўллаш пайтида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мулоҳазаларини баҳолаш.
- Олинган аудиторлик далилига асосланган хулосаларни таърифлаш, масалан, молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга оширилган баҳолашларнинг ҳаққонийлигига баҳо бериш.

А24. Аудитордан кутиладиган профессионал мулоҳазанинг ўзига хос белгиси шундан иборатки, профессионал мулоҳаза маълумот даражаси, билимлари ва тажрибаси оқилона мулоҳазалар чиқариш учун зарур бўлган компетенцияга эришиш имконини берган аудитор томонидан чиқарилади.

А25. Профессионал мулоҳаза чиқариш ҳар бир муайян ҳолда аудиторга маълум бўлган фактлар ва ҳолатларга асосланади. Аудит жараёнида ҳам келишув жамоаси доирасида, ҳам келишув жамоаси билан фирма ёки ундан ташқаридаги тегишли даражадаги бошқа шахслар ўртасида юзага келган мураккаб ёки баҳсли масалалар бўйича

маслаҳатлашиш, хусусан, АХС 220[15] га мувофиқ талаб этиладиган маслаҳатлашувлар аудиторга хабардорлик асосида ва оқилона мулоҳазалар чиқаришда ёрдам беради.

A26. Профессионал мулоҳаза у аудит ва бухгалтерия ҳисоби принципларини қай даражада тўғри акс эттириши, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар аудиторга маълум бўлган фактлар ва вазиятлар нуқтаи назаридан тегишли ёки тегишли эмаслиги, шунингдек бундай фактлар ва вазиятлар билан изчиллиги ёки изчил эмаслигидан келиб чиқиб баҳоланиши мумкин.

A27. Профессионал мулоҳаза аудитни ўтказиш жараёнида чиқарилиши лозим. Шунингдек у тегишли равишда ҳужжатлаштирилиши зарур. Шу муносабат билан аудитор аудит билан боғлиқ бўлмаган тажрибали аудиторга аудитни ўтказиш жараёнида юзага келган жиддий масалалар бўйича хулосаларни таърифлашда чиқарилган жиддий профессионал мулоҳазаларни тушуниш имконини бериш учун етарли бўлган аудиторлик ҳужжатларини тайёрлаши шарт.[16] Профессионал мулоҳазадан келишув фактлари ва вазиятлари ёки етарлича тегишли аудиторлик далиллари билан қўллаб-қувватланмайдиган қарорларни оқлаш учун фойдаланилиши мумкин эмас.

Етарлича тегишли аудиторлик далиллари ва аудиторлик риски (5 ва 17-бандлар)

Аудиторлик далилларининг етарлилиги ва тегишлилиги

A28. Аудиторлик далиллари аудиторлик фикри ва ҳисоботи (хулосаси)ни тасдиқлаш учун талаб этилади. Аудиторлик далили ўз табиатига кўра кумулятив хусусият касб этади ва энг аввало аудитни ўтказиш жараёнида бажарилган аудиторлик тартиб-таомилларининг натижаси ҳисобланади. Бироқ, аудиторлик далили бошқа манбалардан олинган маълумотларни, хусусан, олдинги аудитлар (башарти аудитор олдинги аудитдан кейин уларнинг жорий аудит

[15] АХС 220, 18-банд

[16] АХС 230, 8-банд

учун долзарблигига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган бирон-бир ўзгаришлар юз бергани ёки юз бермаганини аниқлаган бўлса[17]) ёки мижозни қабул қилиш ва у билан муносабатларни давом эттириш учун қўлланиладиган фирманинг сифатни назорат қилиш тартиб-таомилларига доир маълумотларни ўз ичига олиши ҳам мумкин. Ҳам тадбиркорлик субъекти доирасидаги, ҳам ундан ташқаридаги бошқа манбаларга қўшимча равишда, тадбиркорлик субъектининг бухгалтерия ҳисоби маълумотлари аудиторлик далилларининг муҳим манбаси ҳисобланади. Бундан ташқари, аудиторлик далили сифатида қўлланилиши мумкин бўлган ахборот тадбиркорлик субъекти томонидан ёлланган ёки жалб этилган эксперт томонидан тайёрланган бўлиши мумкин. Аудиторлик далили тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тақдимномаларини қўллаб-қувватлайдиган ва тасдиқлайдиган ахборотни ҳам, бундай тақдимномаларга зид келувчи бошқа ҳар қандай ахборотни ҳам ўз ичига олади. Бундан ташқари, айрим ҳолларда ахборотнинг йўқлиги (масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти талаб этилган баёнотни тақдим этишдан бош тортгани) ҳам аудитор томонидан қўлланилади ва, бинобарин, аудиторлик далилини ташкил этади. Аудиторлик фикрини таърифлашда аудитор ишининг аксарият қисми аудиторлик далилларини олиш ва баҳолашдан иборатдир.

А29. Аудиторлик далилларининг етарлилиги ва тегишлилиги бир-бири билан чамбарчас боғлиқ. Етарлилик – бу аудиторлик далилининг миқдорий ўлчови. Керакли аудиторлик далиллари миқдори бузиб кўрсатиш рискларига аудитор томонидан берилган баҳога (баҳоланган рисклар қанча баланд бўлса, шунча кўп аудиторлик далиллари талаб этилиши мумкин), шунингдек мазкур аудиторлик далилларининг сифатига боғлиқ бўлади (сифат қанча юқори бўлса, шунча кам аудиторлик далиллари талаб этилиши мумкин). Бироқ, кўп сонли аудиторлик далилларини олиш мазкур далиллар сифатининг пастлиги ўрнини тўлдира олмайди.

---

[17] АХС 315 “Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш”, 9-банд

A30. Тегишлилик – бу аудиторлик далилининг сифат ўлчови; яъни, аудиторлик фикри учун асос бўлган хулосаларни тасдиқлаш нуқтаи назаридан аудиторлик далилининг ўринлилиги ва ишончлилиги. Далил манбаси ва хусусияти унинг ишончлилигига таъсир кўрсатади. Аудиторлик далили у олинган муайян вазиятларга ҳам боғлиқ бўлади.

A31. Аудиторлик рискини мақбул даражагача пасайтириш ва, шу тариқа, аудиторга аудиторлик фикри учун асос бўладиган оқилона хулосалар чиқариш имкнини бериш учун етарлича тегишли аудиторлик далиллари олингани ёки олинмагани тўғрисидаги масала профессионал мулоҳаза масаласи ҳисобланади. АХС 500 ва бошқа тегишли АХСда аудитни ўтказиш жараёнида етарли тегишли аудиторлик далилларини олишда аудитор томонидан кўриб чиқиладиган масалаларга нисбатан қўлланилиши лозим бўлган қўшимча талаблар белгиланган ва қўлланма тақдим этилган.

Аудиторлик риски

A32. Аудиторлик риски муҳим бузиб кўрсатишлар риски ва бузиб кўрсатишларни топмаслик риски билан бевосита боғлиқ бўлади. Рискларни баҳолаш ушбу мақсад учун зарур бўлган ахборотни олиш мақсадида ишлаб чиқилган аудиторлик тартиб-таомиллари ҳамда аудитни ўтказиш жараёнида олинган далилларга асосланади. Рискларни баҳолаш – бу аниқ баҳолаш мумкин бўлган масала эмас, балки профессионал мулоҳаза масаласидир.

A33. АХС нуқтаи назаридан аудиторлик риски гарчи молиявий ҳисоботлар муҳим бузиб кўрсатишлардан холи бўлса-да, аудитор молиявий ҳисоботлар муҳим бузиб кўрсатилгани тўғрисида фикр билдирган бўлиши мумкинлиги рискини ўз ичига олмайди. Бундан ташқари, аудиторлик риски – бу аудит ўтказиш жараёни билан боғлиқ бўлган техник атама; у аудиторнинг тадбиркорлик рискларига, хусусан, суд муҳокамаси, ёмон ном чиқариш ёки молиявий ҳисоботлар аудити муносабати билан юз берган бошқа ҳодисалар натижасида кўрилган зарарларга татбиқ этилмайди.

Муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари

A34. Муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари икки даражада мавжуд бўлиши мумкин:

- Умуман олганда молиявий ҳисоботлар даражасида; ва
- Операциялар туркумлари, счётлар қолдиқлари ва очиб бериладиган маълумотлар хусусидаги тақдимномалар даражасида.

A35. Умуман олганда молиявий ҳисоботлар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари – бу барча молиявий ҳисоботларга нисбатан тўлиқ татбиқ этиладиган ва кўп сонли тақдимномаларга тегишли бўлиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатиш рисклари.

A36. Тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун зарур бўлган кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини белгилаш мақсадида амалга оширилади. Бундай далиллар аудиторга мақбул даражада паст бўлган аудиторлик риски билан молиявий ҳисоботлар хусусида фикр билдириш имконини беради. Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш мақсадига эришиш учун аудиторлар турли хил ёндашувларни қўллайдилар. Масалан, аудитор муҳим бузиб кўрсатишларни топмаслик рискининг мақбул даражасини аниқлаш учун аудиторлик риски компонентларининг умумий муносабатларини математик тил билан ифодалайдиган моделдан фойдаланиши мумкин. Айрим аудиторлар аудиторлик тартиб-таомилларини режалаштиришда бундай моделни фойдали деб ҳисоблайдилар.

A37. Тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари икки таркибий қисм: ажралмас риск ва назорат тизими рискидан иборат бўлади. Ажралмас риск ва назорат тизими риски – бу тадбиркорлик субъектининг рискларидир; улар молиявий ҳисоботлар аудитидан қатъи назар мавжуд бўлади.

A38. Ажралмас риск айрим тақдимномалар ва ўзаро боғлиқ бўлган операциялар туркумлари, счётлар қолдиқлари ва очиб бериладиган маълумотлар учун бошқаларга қараганда баландроқ бўлиши мумкин. Масалан, риск мураккаб ҳисоблашлар билан боғлиқ ҳолда

ёки баҳолашнинг жиддий ноаниқлиги билан тавсифланадиган ҳисоблаб чиқилган баҳолар асосида олинган суммалар акс эттирилган счётлар билан боғлиқ ҳолда риск нисбатан баланд бўлиши мумкин. Тадбиркорлик рискларига асос бўладиган ташқи ҳолатлар ҳам ажралмас рискка таъсир кўрсатиши мумкин. Масалан, технологик ютуқлар бирон-бир маҳсулотга эскирган тус бериши мумкин ва бу захиралар ошириб кўрсатишга янада мойил бўлишига олиб келади. Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити омиллари, хусусан операциялар туркумлари, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотларнинг бир нечтаси ёки ҳаммасига тегишли бўлган омиллар муайян тақдимнома билан боғлиқ бўлган ажралмас рискка таъсир кўрсатиши мумкин. Бундай омиллар, масалан, фаолиятни давом эттириш учун етарли айланма капиталнинг йўқлигини ёки соҳада юз берган, кўп сонли банкротликлар билан тавсифланадиган таназзулни ўз ичига олиши мумкин.

А39. Назорат риски тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш билан боғлиқ мақсадларига эришишга таҳдид солувчи аниқланган рискларни юмшатиш мақсадида ички назорат тизимининг ишлашини ташкил этиш, жорий қилиш ва қўллаб-қувватлашнинг самарадорлиги даражасига бевосита боғлиқ бўлади. Бироқ, ички назорат тизими, у қай даражада яхши ишлаб чиқилгани ва ишлаётганидан қатъи назар, ички назорат тизимига хос бўлган ажралмас чеклашлар туфайли, молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини бартараф этишга эмас, балки фақат камайтиришгагина қодир. Бу ерда мисол қилиб инсон хатолари мавжуд бўлиши мумкинлигини ёки назорат тизими тил бириктириш йўли билан ишдан чиқарилиши ёинки тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан инкор этилиши мумкинлигини келтириш мумкин. Бинобарин, назорат тизими риски маълум даражада ҳар доим мавжуд бўлади. АХСда аудитор назорат воситаларининг ишлаш самарадорлигини текширишга мажбур бўлган ёки ўтказилиши лозим бўлган моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг хусусияти, бажариш муддатлари ва кўламини белгилашда бундай

текширишнинг зарурлиги тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин бўлган шароитлар тавсифланади.[18]

A40. Қоида тариқасида, ажралмас риск ва назорат тизими риски АХСда бир-биридан алоҳида кўриб чиқилмайди, балки "муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари"ни бирлаштириб баҳолаш лозимлиги назарда тутилади. Бироқ аудитор ўзи афзал кўрган аудит усуллари ёки методологиясига қараб, шунингдек амалий мулоҳазалардан келиб чиқиб, ажралмас риск ва назорат тизими рискини алоҳида ёки бирлаштириб баҳолашларни амалга ошириши мумкин. Муҳим бузиб кўрсатишлар рискига берилган баҳо миқдорий кўрсаткичларда, масалан, фоиз ҳисобида ёки миқдорий бўлмаган кўрсаткичларда ифодаланиши мумкин. Ҳар қандай ҳолда ҳам, тегишли рискларни аудитор томонидан баҳолаш зарурлиги бундай баҳолашни амалга ошириш усулларига қараганда муҳимроқдир.

A41. АХС 315 да молиявий ҳисоботлар даражасида ва тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш бўйича талаблар белгиланган ва бу борада қўлланма тақдим этилган.

Муҳим бузиб кўрсатишларни топмаслик риски

A42. Аудиторлик рискининг берилган даражасида муҳим бузиб кўрсатишларни топмаслик риски тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискини баҳолаш билан икки томонлама алоқага эгадир. Масалан, мавжудлиги аудитор томонидан тахмин қилинаётган муҳим бузиб кўрсатишлар рискига берилган баҳо қанча юқори бўлса, муҳим бузиб кўрсатишларни топмаслик рискининг мақбул деб ҳисобланиши мумкин бўлган даражаси шунча паст ва, тегишли равишда, аудиторга керак бўлган аудиторлик далили шунча ишончли бўлади.

A43. Муҳим бузиб кўрсатишларни топмаслик риски аудитор томонидан аудиторлик рискини мақбул даражагача пасайтириш мақсадида

[18] АХС 330 "*Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари*", 7–17-бандлар

белгиланган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, бажариш муддатлари ва кўлами билан боғлиқ. Шу сабабли муҳим бузиб кўрсатишларни топмаслик риски аудиторлик тартиб-таомилларининг самарадорлиги ва уларнинг аудитор томонидан қўлланишига бевосита боғлиқ бўлади. Қуйидаги масалалар:

- адекват режалаштириш;
- келишув жамоасига ходимларни адекват тайинлаш;
- профессионал скептицизм принципига риоя этиш; ва
- бажарилаётган аудиторлик иши устидан назорат олиб бориш ва уни текшириш аудиторлик тартиб-таомилларининг самарадорлигини ошириш ва уларни қўллашга ҳамда аудитор мос келмайдиган аудиторлик амалини танлаган, тегишли аудиторлик тартиб-таомилини нотўғри қўллаган ёки аудит натижаларини нотўғри талқин қилган бўлиши эҳтимолини пасайтиришга ёрдам беради,

А44. АХС 300 [19] ва АХС 330 да молиявий ҳисоботлар аудитини ва баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатларини режалаштиришга қўйиладиган талаблар белгиланган ва бу борада қўлланма тақдим этилган. Бироқ аудитнинг ажралмас чеклашлари туфайли муҳим бузиб кўрсатишларни топмаслик рискини бартараф этиш эмас, балки фақат камайтириш мумкин. Бинобарин, муҳим бузиб кўрсатишларни топмаслик риски маълум даражада ҳар доим мавжуд бўлади.

Аудитнинг ажралмас чеклашлари

А45. Аудитордан у аудиторлик рискини нолгача пасайтириши кутилмайди. Боз устига, бундай қилиш унинг қўлидан келмайди ва шу боис у молиявий ҳисоботлар фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи эканлигига мутлақ ишонч ҳосил қилишга қодир бўлмайди. Бунинг сабаби шундаки,

[19] АХС 300 “*Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш*”

аудитнинг ажралмас чеклашлари мавжуд бўлиб, бунинг натижасида аудитор ўз хулосаларини чиқариш ва аудиторлик фикрини билдиришда асос сифатида фойдаланадиган аудиторлик далилларининг аксарият қисми ўз табиатига кўра муайян хулосани тасдиқлаш учун важ ҳисобланади ва хулоса хусусиятини касб этмайди. Аудитнинг ажралмас чеклашлари қуйидаги омиллар билан белгиланади:

- Молиявий ҳисоботлар хусусияти;
- Аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти; ва
- Аудитни оқилона вақт оралиғи доирасида ва ақлга мувофиқ харажатлар билан ўтказиш зарурлиги.

Молиявий ҳисоботлар хусусияти

А46. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тақдим этиш асоси талабларини тадбиркорлик субъектининг фактлари ва вазиятларига нисбатан қўллашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан мулоҳазалар чиқаришни назарда тутади. Бундан ташқари, молиявий ҳисоботларнинг кўпгина моддалари субъектив қарорлар ёки баҳолашларни назарда тутади ёинки маълум даражада ноаниқликни кўзда тутади. Боз устига, бир қатор талқинлар ёки мулоҳазалар мавжуд бўлиши ҳам эҳтимолдан холи эмас. Бинобарин, ўзгарувчанлик молиявий ҳисоботларнинг айрим моддаларига хос бўлган хусусият ҳисобланади. Бу хусусиятни қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини қўллаш йўли билан бартараф этиб бўлмайди. Бундай вазият, масалан, муайян ҳисоблаб чиқилган баҳолар билан боғлиқ ҳолларда кузатилади. Бироқ АХС аудитор тахминий баҳолашлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ва ўзаро боғлиқ очиб берилган маълумотлар нуқтаи назаридан ақлга мувофиқ ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслиги тўғрисидаги масалани, шунингдек тадбиркорлик субъекти ҳисоб юритиш амалиётининг сифатини, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мулоҳазаларида

нохолислик аломатлари бор-йўқлигини махсус кўриб чиқишини талаб этади.[20]

Аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти

А47. Аудиторнинг аудиторлик далилларини олиш имкониятлари амалий ва юридик нуқтаи назарлардан чеклангандир. Масалан:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқа шахслар молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун муҳим ҳисобланган ёки аудитор томонидан талаб этилган тўлиқ маълумотларни қасддан ёки бехосдан тақдим этмасликлари эҳтимоли мавжуд. Бинобарин, аудитор, ҳатто у тегишли маълумотларнинг барчаси олинганига ишонч ҳосил қилиш мақсадида аудиторлик тартиб-таомилларини бажарган бўлса ҳам, маълумотларнинг тўлиқлигига мутлақ ишонч ҳосил қила олмайди.

- Фирибгарлик уни яшириш учун мўлжалланган мураккаб ва пухта ташкиллаштирилган схемалар ёрдамида содир этилган бўлиши мумкин. Шу сабабли аудиторлик далилларини тўплаш учун қўлланиладиган аудиторлик тартиб-таомиллари, масалан, аудиторни аудиторлик далиллари ҳақиқий деб ҳисоблашга мажбур этиши мумкин бўлган ҳужжатларни сохталаштириш мақсадида тил бириктириш йўли билан била туриб бузиб кўрсатишни аниқлаш учун самарали бўлмаслиги мумкин. Аудитор тегишли малакага эга бўлмайди ва ҳужжатларнинг ҳақиқийлигини аниқлаш бўйича эксперт сифатида баҳоланади.

- Аудит тахмин қилинаётган ғайриқонуний ҳаракатларнинг расмий тафтиши ҳисобланмайди. Бинобарин, аудитор бундай тафтиш ўтказиш учун талаб этилиши мумкин бўлган махсус

[20] АХС 540 “*Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар аудити*” ва АХС 700 “*Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этиш*”, 12-банд

юридик ваколатларга, хусусан, тинтув ўтказиш ҳуқуқига эга бўлмайди.

Молиявий ҳисоботларни ҳамда улардан олинадиган наф ва харажатлар ўртасидаги баланс ҳақида маълумотларни ўз вақтида тақдим этиш

A48. Мураккаблик, керакли вақт ёки харажатлар ўз-ўзича аудитор учун муқобилсиз аудиторлик амалини ўтказиб юбориш ёки унча ишончли бўлмаган аудиторлик далили билан қаноатланиш учун ҳақиқий асос ҳисобланмайди. Лозим тарзда режалаштириш аудитни ўтказиш учун етарли вақт ва ресурслар ажратишга ёрдам беради. Шунга қарамай, ахборотнинг ўринлилиги ва, бинобарин, унинг қиммати вақт ўтиши билан пасайиши мумкин ва шу сабабли ахборотнинг ишончлилиги ва унинг қиймати ўртасида мувозанатга эришиш талаб этилади. Бу молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг муайян асосларида эътироф этилган (масалан, қаранг: “БҲХСКнинг молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асослари”). Шу муносабат билан молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар аудитор молиявий ҳисоботлар хусусида фикрни оқилона вақт доирасида ва ақлга мувофиқ ҳақ эвазига таърифлашини кутадилар, мавжуд бўлиши мумкин бўлган барча маълумотларни кўриб чиқиш ёки ҳар бир масалани ахборот, токи бунинг акси исбот қилинмас экан, янглиш ёки фирибгарлик хусусиятига эгадир, деган фараздан келиб чиқиб, ҳар томонлама текширишамалда мумкин эмаслигини эътироф этадилар.

A49. Бинобарин, аудитор:

- Аудитни шундай режалаштириши лозимки, уни самарали бажариш таъминлансин;
- Ўз куч-ғайратини фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар риски мавжудлиги эҳтимоли катта бўлган соҳаларга қаратиши ва, тегишли равишда, бошқа соҳаларга камроқ эътибор бериши; ва
- Тестлашдан ва маълумотлар тўпламларини муҳим бузиб кўрсатишлар мавжудлиги нуқтаи назаридан таҳлил қилишнинг бошқа воситаларидан фойдаланиши лозим.

A50. A49 бандида тавсифланган ёндашувлар нуқтаи назаридан олиб қараганда, АХС аудитни режалаштириш ва бажаришга доир талабларни ўзида ифодалайди ва шу жумладан аудитор қуйидаги ҳаракатларни амалга оширишини талаб қилади:

- Молиявий ҳисоботлар даражасида ва тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун асосни рискни баҳолаш тартиб-таомилларини ва турдош ҳаракатларни бажариш йўли билан олиш;[21] ва
- Тестлашдан ва маълумотлар тўпламларини таҳлил қилишнинг бошқа воситаларидан аудиторга тўплам ҳақида хулосалар чиқариш учун оқилона асос берадиган тарзда фойдаланиш.[22]

Аудитнинг ажралмас чеклашларига таъсир кўрсатувчи бошқа масалалар

A51. Муайян тақдимномалар ёки ўрганиш предметлари билан боғлиқ ҳолда аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлаш имкониятларига нисбатан ажралмас чеклашларнинг потенциал оқибатлари айниқса жиддий бўлади. Бундай тақдимномалар ёки ўрганиш предметлари қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Фирибгарлик, айниқса, тадбиркорлик субъектининг юқори раҳбарияти иштирок этувчи ёки тил бириктириш мавжуд бўлган фирибгарлик. Бундан кейинги муҳокама АХС 240 да берилган.
- Ўзаро боғлиқ томонлар билан муносабатлар ва операцияларнинг мавжудлиги ва тўлиқлиги. Бундан кейинги муҳокама АХС 550[23] да берилган.

---

21 АХС 315, 5–10-бандлар

22 АХС 330; АХС 500; АХС 520 “*Таҳлилий тартиб-таомиллар*”; АХС 530 “*Аудиторлик танлаш*”

23 АХС 550 “Ўзаро боғлиқ томонлар”.

- Қонун ҳужжатлари ва меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслик. Бундан кейинги муҳокама АХС 250[24] да берилган.
- Тадбиркорлик субъектини фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фаразга мувофиқ ўз фаолиятини тўхтатишга мажбур қилиши мумкин бўлган бўлғуси ҳодисалар ёки шароитлар. Бундан кейинги муҳокама АХС 570[25] да берилган.

Тегишли АХСда ажралмас чеклашлар таъсирини юмшатишга ёрдам берадиган муайян аудиторлик тартиб-таомиллари кўрсатилган.

А52. Аудитнинг ажралмас чеклашлари туфайли молиявий ҳисоботларни муҳим бузиб кўрсатишларнинг айримлари ҳатто аудит лозим тарзда режалаштирилган ва АХСга мувофиқ бажарилган ҳолда ҳам топилмаслиги мумкинлиги риски мавжуд бўлади. Бинобарин, фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган молиявий ҳисоботларни муҳим бузиб кўрсатишнинг кейинчалик аниқланиши ўз-ўзича аудитни АХСга мувофиқ ўтказишнинг иложи йўқлигини кўрсатмайди. Бироқ аудитнинг ажралмас чеклашлари аудитор унча ишончли бўлмаган аудиторлик далилларини қониқарли деб ҳисоблаши учун асос бўлмайди. Аудитор аудитни АХС мувофиқ бажаргани ёки бажармагани юзага келган вазиятда ўтказилган аудиторлик тартиб-таомиллари, бундай тартиб-таомиллар натижасида олинган аудиторлик далилларининг етарлилиги ва тегишлилиги, аудиторнинг умумий мақсадлари нуқтаи назаридан юқорида зикр этилган далилларга асосланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг яроқлилиги билан белгиланади.

Аудитни АХСга мувофиқ ўтказиш

АХС хусусияти (18-бандга қаранг)

А53. Аудитнинг Халқаро стандартлари жамулжам ҳолда аудиторнинг умумий мақсадларига эришиш нуқтаи назаридан аудиторнинг иши

---

[24] АХС 250 “Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида қонун ҳужжатлари ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш”.

[25] АХС 570 “Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз”

учун стандартларни белгилайди. АХС аудиторнинг умумий мажбуриятларини, шунингдек бундай мажбуриятларни муайян вазифаларга нисбатан қўллашда аудитор томонидан кўриб чиқиладиган махсус масалаларни тавсифлайди.

A54. Муайян АХСнинг қўллаш доираси, кучга кириш санаси ва уни қўллашга нисбатан ҳар қандай махсус чеклаш АХСнинг ўзида аниқ кўрсатилади. Агар АХСда бошқа кўрсатмалар мавжуд бўлмаса, аудиторга АХСни муддатидан илгари, АХСда кўрсатилган кучга кириш санасига қадар қўллаш рухсат этилади.

A55. Аудитни ўтказишда аудитор АХСга қўшимча равишда қонун ҳужжатлари ёки тартибга солувчи органларнинг талабларига риоя этишга мажбур бўлиши мумкин. АХС молиявий ҳисоботлар аудитини тартибга солувчи қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга нисбатан устунликка эга бўлмайди. Агар бундай қонунлар ёки меъёрий ҳужжатлар АХСдан фарқ қилса, фақат қонунлар ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ ўтказилаётган аудит ўз-ўзидан АХС билан мос келмайди.

A56. Аудитор аудитни АХСга ва муайян юрисдикция ёки мамлакатнинг аудит стандартларига мувофиқ ўтказиши ҳам мумкин. Бундай ҳолларда, аудитга нисбатан татбиқ этиладиган ҳар бир АХСни бажаришга қўшимча равишда, аудитордан мазкур юрисдикция ёки мамлакатнинг тегишли стандартларини бажариш учун қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини ўтказиш талаб этилиши мумкин.

Давлат секторида аудитга хос бўлган жиҳатлар

A57. АХС давлат секторидаги келишувларга нисбатан татбиқ этилади. Бироқ давлат сектори тадбиркорлик субъектлари аудиторининг мажбуриятларига аудиторнинг мандати ёки АХСга мувофиқ молиявий ҳисоботлар аудитига қараганда кенгроқ соҳани қамраб олиши мумкин бўлган бирон-бир қонун, меъёрий ҳужжат ёки бошқа тартибга солувчи қоида (масалан, вазирликлар директиваси, ҳукумат сиёсати талаблари ёки қонунчилик органи қарорлари)га биноан давлат сектори тадбиркорлик субъектларига юкланган мажбуриятлар таъсир кўрсатиши мумкин. Бу қўшимча мажбуриятлар АХСда кўриб чиқилмайди. Улар Аудит олий

институтлари халқаро ташкилоти ёки стандартларни ишлаб чиқиш бўйича миллий ташкилотлар чоп этган ҳужжатларда ёки аудит масалалари билан шуғулланувчи давлат органлари томонидан ишлаб чиқилган қўлланмаларда кўриб чиқилиши мумкин.

АХС мазмуни (19-бандга қаранг)

A58. Мақсадлар ва талабларга (талаблар АХСда "лозим" сўзини ишлатиш орқали ифодаланган) қўшимча равишда АХСда стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал шаклида тегишли қўлланма берилади. Стандарт АХСни тўғри тушуниш учун зарур бўлган контекстни таъминловчи кириш қисмини, шунингдек таърифларни ўз ичига олиши мумкин. Бинобарин, АХС матни тўлалигича АХСда баён этилган мақсадларни тушуниш ва АХС талабларини тегишли равишда қўллаш учун аҳамиятли ҳисобланади.

A59. Зарур ҳолда стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал АХС талабларини янада муфассал тушунтирилади ва уларни бажариш бўйича қўлланма беради. Хусусан, мазкур бўлим:

- Талабнинг аҳамияти ёки қўлланиш соҳасини янада аниқроқ тушунтириши.
- Юзага келган вазиятда ўринли бўлиши мумкин бўлган тартиб-таомилларга мисолларни ўз ичига олиши мумкин.

Бундай қўлланма ўз-ўзича талаблар қўймаса-да, у АХС талабларини тегишли равишда қўллаш учун аҳамиятли ҳисобланади. "Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал" бўлими тегишли АХСда кўриб чиқиладиган масалалар тўғрисида кириш маълумотларини ўз ичига олиши ҳам мумкин.

A60. Иловалар стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материалнинг таркибий қисми ҳисобланади. Илованинг мақсади ва ундан фойдаланиш соҳаси тегишли АХС матнида ёки илованинг сарлавҳаси ва кириш қисмида тушунтирилади.

A61. Заруратга қараб кириш қисмида қуйидаги масалаларга доир тушунтиришлар берилиши мумкин:

- АХСнинг мақсади ва қўллаш доираси, шу жумладан ушбу АХСнинг бошқа АХС билан алоқалари.
- АХСнинг ўрганиш предмети.
- Аудитор ва бошқа шахсларнинг АХС ўрганиш предметига нисбатан тегишли мажбуриятлари.
- АХС контексти.

А62. АХСнинг “Таърифлар” деб номланган алоҳида бўлимида АХС нуқтаи назаридан муайян атамаларга юкланган маънолар тавсифи келтирилиши мумкин. Улар ХАС матнига АХСни изчил қўллаш ва талқин қилишга ёрдам бериш учун киритилади ва бошқа мақсадларда қонун ҳужжатлари, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа тартибга солувчи қоидаларга биноан белгиланиши мумкин бўлган таърифлардан устун турмайди. Агар бошқа кўрсатмалар мавжуд бўлмаса, бундай атамалар барча АХСда айни бир маънога эга бўлади. Аудит ва ишонч билдириш халқаро стандартлари бўйича қўмита томонидан эълон қилинган стандартларда қўлланиладиган атамаларнинг ХБФ томонидан чоп этилган *Аудит ва сифатни назорат қилиш халқаро стандартлари тўпламига* киритилган Глоссарийсида АХС атамаларининг тўлиқ рўйхати келтирилган. Бир хилда ва изчил талқин ва таржима қилишга кўмаклашиш мақсадида Глоссарийга АХСда дуч келиш мумкин бўлган бошқа атамаларнинг тавсифлари ҳам киритилган.

А63. Зарур ҳолда “Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал” бўлимида кичик тадбиркорлик субъектлари ва давлат сектори тадбиркорлик субъектлари аудитига хос бўлган қўшимча жиҳатлар баён этилади. Бу қўшимча жиҳатлар бундай тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказишда АХС талабларини қўллашга ёрдам беради. Бироқ улар аудиторнинг АХС талабларини қўллаш ва бажариш мажбуриятини чекламайди ва камайтирмайди.

Кичик тадбиркорлик субъектларга хос жиҳатлар

А64. Кичик тадбиркорлик субъектларининг аудитига нисбатан қўшимча инобатга олинадиган жиҳатларни аниқлаш мақсадида, “кичик

тадбиркорлик субъект” одатда қуйидаги каби сифат хусусиятларига эга тадбиркорлик субъектни англатади:

(а) Мулк эгалиги ва бошқарувнинг кичик гуруҳ қўлида жамланиши (кўп ҳолларда, якка шахс – ёки жисмоний шахс ёки тадбиркорлик субъектига эгалик қиладиган бошқа ташкилот, бунда ташкилотнинг эгаси ўринли сифат хусусиятларини намойиш этади); ва

(б) Қуйидаги хусусиятларнинг бирига ёки бир нечасига эга:

(i) Оддий ва мукаммал бўлмаган операцияларни амалга ошириш;

(ii) Бухгалтерия ҳисобининг соддалаштирилган тизимини юритиш;

(iii) Кўп бўлмаган миқдордаги бизнес йўналишлари ва бизнес йўналишлари бўйича кам миқдордаги маҳсулот турлари;

(iv) Кўп бўлмаган миқдордаги ички назорат воситалари;

(v) Кенг кўламдаги назорат воситалари бўйича жавобгарликка эга кўп бўлмаган миқдордаги бошқарув даражалари; ёки

(vi) Кўп бўлмаган миқдордаги ходимлар сони ва уларнинг кўпчилиги кенг кўламдаги вазифаларга эга.

Ушбу сифат хусусиятларининг рўйхати тугал эмас, улар фақатгина кичик тадбиркорлик субъектлари учун ҳос эмас ва кичик тадбиркорлик субъектларининг барчаси ҳам ушбу хусусиятларни ўзида намоён этиши шарт эмас.

А65. Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган ва АХСларга киритилган жиҳатлар энг аввал листингда бўлмаган тадбиркорлик субъектларни кўзда тутган ҳолда ишлаб чиқилган. Бироқ, бундай айрим жиҳатлар листингдаги кичик тадбиркорлик субъектларнинг аудитида ҳам қўлланилиши мумкин.

A66. АХСларда кичик тадбиркорлик субъектини кундалик бошқаришда иштирок этадиган мулк эгаси “мулк эгаси-бошқарувчи” деб номланади

Алоҳида АХСларда белгиланган мақсадлар (21-бандга қаранг)

A67. Ҳар бир АХС ундаги талаблар ва аудиторнинг умумий мақсадлари билан ўзаро боғлиқликни таъминлайдиган бир ёки ундан ортиқ мақсадларни белгилайди. Алоҳида АХСлардаги мақсадлар аудиторнинг эътиборини АХС билан кўзланган натижага қаратиш учун хизмат қилади. Шу билан бирга, улар аудиторга қуйидагиларда ёрдам бериш учун етарлича аниқ ҳисобланади:

- Нима бажарилиши талаб этилишини тушуниш ва, зарур ҳолда, буни бажариш учун тегишли воситаларни билиш; ва
- Аудит ўтказишнинг муайян шарт-шароитларида мазкур мақсадларга эришиш учун кўпроқ ҳаракатлар қилиниши зарурлигини аниқлаш.

A68. Аудиторнинг умумий мақсадлари контекстида тушунилиши лозим бўлган мақсадлар ушбу АХСнинг 11-бандида белгиланган. Аудиторнинг умумий мақсадлари ҳолатидагидек, алоҳида мақсадларга эришиш имконияти аудитнинг ажратиб бўлмайдиган чекловларига бир хил тарзда боғлиқ бўлади.

A69. Мақсадлардан фойдаланишда, аудитордан АХСлар ўртасидаги ўзаро боғлиқлик ҳисобга олиниши талаб этилади. Бунинг сабаби, A53 бандида қайд этилганидек, АХСларда айрим ҳолларда умумий мажбуриятлар кўриб чиқилиши ва бошқа ҳолларда ушбу мажбуриятларни муайян масалаларга боғлиқ ҳолда бажариш кўриб чиқилишидадир . масалан, ушбу АХС аудитордан профессионал скептицизм билан ёндашишини талаб этади; бу аудитни режалаштириш ва ўтказишнинг барча жиҳатларида зарурдир, бироқ бу талаб ҳар бир АХСда такрор қайд этилмайди. Батафсилроқ даражада, АХС 315 ва АХС 330, бошқа талаблар билан бирга, аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш бўйича мажбуриятларини ҳамда ушбу баҳоланган рисклар жавобан кейинги аудиторлик тартиб-таомиларини ишлаб чиқиш ва бажариш бўйича мажбуриятларини тегишли равишда белгилайди; ушбу мақсадлар ва

талаблар бутун аудит давомида қўлланилади. Аудитнинг муайян жиҳатларини белгилайдиган АХС (масалан, АХС 540), мазкур АХСнинг мавзусига нисбатан АХС 315 ва АХС 330 каби АХСларнинг мақсадлари ва талаблари қай тарзда қўлланилиши кераклигини, аммо бу мақсадлар ва талабларни такрорламасдан, батафсилроқ ёритиб бериши мумкин. Шу боис, АХС 540 да ифода этилган мақсадларга эришишда, аудитор бошқа, ўринли бўлган АХСларнинг мақсадлари ва талабларини ҳисобга олади.

Қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари зарурлигини аниқлаш учун мақсадлардан фойдаланиш (21(а) бандига қаранг)

А70. АХСларнинг талаблари аудитор АХСларда белгиланган мақсадларга, ва бинобарин аудиторнинг умумий мақсадларига эришиш имкониятига эга бўлиши учун ишлаб чиқилган. Шунинг учун, аудитор томонидан АХСларнинг талаблари тегишлича қўлланилиши аудитор мақсадларга эришиши учун етарли асосни таъминлайди деб тахмин қилинади. Бироқ, аудит келишувларининг шарт-шароитлари кенг кўламда фарқ қилиши ва бундай шарт-шароитлар АХСларда олдиндан назарда тутилиши имконсиз бўлгани туфайли, АХСлар талабларини бажариш ва мақсадларга эришиш учун зарур бўлган аудиторлик тартиб-таомилларини аниқлаш учун аудитор жавобгардир. Келишув шарт-шароитларида, аудитор томонидан АХСларда белгиланган мақсадларга эришиш учун АХСлар билан талаб этиладиган аудиторлик тартиб-таомилларига қўшимча тартиб-таомиллар бажарилишини талаб этадиган махсус масалалар бўлиши мумкин.

Етарлича тегишли аудиторлик далили олинганлигини аниқлаш учун мақсадлардан фойдаланиш (21(б) бандига қаранг)

А71. Аудитордан аудиторнинг умумий мақсадлари контекстида етарлича тегишли аудиторлик далили олингани ёки олинмаганини аниқлаш учун мақсадлардан фойдаланиш талаб этилади. Бунинг натижасида аудитор аудиторлик далили етарли ва тегишли эас деган хулосага келадиган бўлса, аудитор 21 (б) бандидаги талабни бажариш учун қуйидаги бир ёки ундан ортиқ ёндашувларга амал қилиши мумкин:

- Бошқа АХСларга риоя этиш натижасида қўшимча ўринли аудиторлик далили олинганлиги ёки олинишини аниқлаш;
- Бир ёки ундан ортиқ талабларни қўллашда бажариладиган иш кўламини кенгайтириш; ёки
- Ушбу шарт-шароитларда аудитор мулоҳазасига кўра зарур деб ҳисобланадиган бошқа тартиб-таомилларни бажариш.

Юқорида қайд этилганларнинг ҳеч бири мавжуд шарт-шароитларида амалий ёки имкони бор деб кутилмаганида, аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш имкониятига эга бўлмайди ва АХСлар ундан бунинг аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га ёки аудиторнинг келишувни охиргача бажариш қобилиятига таъсирини аниқлашини талаб этади.

Тегишли талабларни бажариш

Тегишли талаблар (22 бандга қаранг)

A72. Айрим ҳолатларда, АХС (ва шу боис унинг барча талаблари) мавжуд шарт-шароитларида ўринли бўлмаслиги мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъект ички аудит хизматига эга бўлмаса, АХС 610[26] даги талабларнинг ҳеч бири ўринли бўлмайди.

A73. Ўринли АХС доирасида шартли талаб мавжуд бўлиши мумкин. Бундай талаб унда кўзда тутилган шарт-шароитлар қўлланганида ва шарт мавжуд бўлганида ўринли бўлади. Умуман олганда, талаб шартли эканлиги аниқ ёки назарда тутилган бўлади, масалан:

- Аудиторлик фикрини модификациялаш талаби, қўллаш доираси чеклови мавжуд бўлганида [27], аниқ шартли талаб бўлиб хизмат қилади.
- Ички назоратнинг аудитни ўтказишда аниқланган аҳамиятли камчиликлари тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларни

[26] АХС 610, "*Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш"*

[27] АХС 705, *"Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш"*, 13 банд

хабардор қилиш талаби,[28] қайсики бундай аниқланган аҳамиятли камчиликлар мавжуд бўлишига боғлиқ; ва молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ сегмент ахборотини тақдим этиш ва очиб бериш юзасидан етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш талаби,[29] қайсики ушбу асос бундай очиб беришни талаб этиши ёки рухсат этишига боғлиқ, назарда тутилган шартли талаб бўлиб хизмат қилади.

Айрим ҳолатларда, талаб қўлланиладиган қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга боғлиқ ҳолда шартли деб ифодаланиши мумкин. Масалан, аудитордан аудит келишувидан бош тортиши талаб этилиши мумкин, *агар қўлланиладиган қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга кўра бош тортиш мумкин бўлса*, ёки аудитордан бир нима қилиниши талаб этилиши мумкин, *агар бу қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар билан тақиқланмаган бўлса*. Юрисдикцияга боғлиқ ҳолда, талаб қонунчилик ёки меъёрий ҳужжат билан рухсат этилиши ёки тақиқланиши аниқ ёки назарда тутилган бўлиши мумкин.

Талабдан четга чиқиш (23 бандга қаранг)

A74. АХС 230 аудитор тегишли талабдан четга чиққан камдан-кам ҳолатларда бундай ҳолатларни ҳужжатлаштириш талабини ўрнатади.[30] АХСлар аудит шарт-шароитларида ўринли бўлмаган талабга риоя қилишни талаб этмайди.

Мақсадга эриша олмаслик (24 бандга қаранг)

A75. Мақсадга эришилганлик аудиторнинг профессионал мулоҳазаси масаласи ҳисобланади. Бундай мулоҳаза АХСларнинг талабларига риоя қилишда бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари натижаларини, ҳамда аудитор томонидан етарлича тегишли

---

[28] АХС 265, *"Ички назорат камчиликлари тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларни ва раҳбариятни хабардор қилиш"*, 9 банд

[29] АХС 501, *"Аудиторлик далили — муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш"*, 13 банд

[30] АХС 230, 12 банд

аудиторлик далили олинганлиги ва АХСларда белгиланган мақсадларга эриши учун муайян шарт-шароитларда қўшимча ҳаракатлар қилиниши зарурлиги ёки зарур эмаслигини ҳисобга олади. Тегишли равишда, мақсадга эриша олмасликка олиб келиши мумкин бўлган шарт-шароитлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Аудиторга АХСнинг ўринли талабларига риоя қилишга тўсқинлик қиладиган шарт-шароитлар.
- 21 бандга мувофиқ мақсадлардан фойдаланишда зарур деб ҳисобланадиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш ёки қўшимча аудиторлик далилини олиш аудитор учун, масалан мавжуд аудиторлик далилининг чеклови туфайли, амалда имконсиз бўлишига олиб келадиган шарт-шароитлар.

A76. АХС 230 нинг талабларига мос келадиган аудиторлик ҳужжатлари ва бошқа ўринли АХСларнинг ҳужжатлаштириш бўйича махсус талаблари аудиторнинг умумий мақсадларига эришилганлик тўғрисида хулоса учун аудитор асосга эга эканлигининг далилини таъминлайди. Аудитор алоҳида мақсадларга эришилганлигини алоҳида ҳужжатлаштириши (масалан, назорат рўйхатида каби) зарур эмаслигига қарамасдан, мақсадга эриша олмаганликни ҳужжатлаштириш, бу аудитор томонидан аудиторнинг умумий мақсадларига эришиши учун тўсқинлик қилганини аниқланишига ёрдам беради.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 210
АУДИТ КЕЛИШУВИ ШАРТЛАРИНИ КЕЛИШИШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХС нинг қўллаш доираси 1

Кучга кириш санаси 2

Мақсади 3

Таърифлар 4–5

Талаблар

Аудит ўтказишнинг дастлабки шартлари 6–8

Аудит келишуви шартларини келишиш 9–12

Такрорланувчи аудиторлик текширувлари 13

Аудит келишуви шартларидаги ўзгаришларни қабул қилиш 14–17

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган қўшимча масалалар 18–21

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ушбу АХС нинг қўллаш доираси A1

Аудит ўтказишнинг дастлабки шартлари A2–A20

Аудит келишуви шартларини келишиш A21–A27

Такрорланувчи аудиторлик текширувлари A28

Аудит келишуви шартларидаги ўзгаришларни қабул қилиш A29–A33

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган қўшимча масалалар A34–A37

1-илова: Аудит хат-келишувига мисол

2-илова: Умумий мақсадли асосларнинг ўринлилигини аниқлаш

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 210 "*Аудит келишуви шартларини келишиш*" АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*" контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро стандарти (АХС)да аудиторнинг аудит келишуви шартларини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар билан келишиш пайтидаги мажбуриятлари кўриб чиқилади. Бу мажбуриятлар аудит ўтказишнинг белгилаб қўйилган, бажариш учун жавобгарлик тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар бўйнида бўлган дастлабки шартлари бажарилганини аниқлашни ўз ичига олади. АХС 220[1] да келишувни қабул қилишнинг аудитор назорат қилиши мумкин бўлган жиҳатлари кўриб чиқилади. (А1 бандига қаранг)

Кучга кириш санаси

2. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

3. Аудиторнинг мақсади аудит келишувини қабул қилиш ёки аудит келишуви устида ишни давом эттиришни фақат аудитни ўтказишнинг тегишли асоси қуйидагилар воситасида келишилганидан кейингина амалга оширишдан иборат:

   (а) Аудитни ўтказишнинг дастлабки шартлари бажарилганини аниқлаш; ва

   (б) Аудитор билан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар ўртасида аудит келишуви шартлари хусусида умумий келишувга эришилганининг тасдиғини олиш.

Таърифлар

4. Аудитнинг Халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

[1] АХС 220 "*Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш*"

Аудит ўтказишнинг дастлабки шартлари – Молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос қўлланилиши ҳамда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларнинг аудит ўтказишнинг дастлабки шартларига розилиги[2].

5. Ушбу АҲС контекстида "тадбиркорлик субъекти раҳбарияти"га ишоралар "тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар" деб ўқилиши лозим.

Талаблар

Аудит ўтказишнинг дастлабки шартлари

6. Аудит ўтказишнинг дастлабки шартлари бажарилгани ёки бажарилмаганини аниқлаш учун аудитор қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим:

   (а) Молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўринли ёки ўринли эмаслигини аниқлаш; ва (А2-А10 бандларига қаранг)

   (б) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан у қуйидагилар учун ўзининг жавобгар эканлигини эътироф этиши ва тушунишининг тасдиғини олиш: (А11-А14, А20 бандларига қаранг)

      (i) Молиявий ҳисоботларни тайёрлашни молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ амалга ошириш, шу жумладан, зарур ҳолда, уларни ҳаққоний тарзда тақдим этиш учун; (А15 бандига қаранг)

      (ii) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи бўлган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб белгиланган

[2] АҲС 200 "Аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш", 13 банд

ички назорат воситалари учун; ва (A16-A19 бандларига қаранг)

(iii) Аудиторга қуйидагиларни тақдим этиш учун:

а. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун аҳамиятли эканлиги тадбиркорлик субъекти раҳбариятига маълум бўлган барча маълумотларни, масалан, ёзувлар, ҳужжатлар ва бошқа ахборотни;

б. Аудитни ўтказиш мақсадларида аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан сўраб олиши мумкин бўлган қўшимча ахборотни; ва

в. Аудитор тадбиркорлик субъектининг қайси шахсларидан аудиторлик далилларини олиш зарур деб ҳисоблаган бўлса, шу шахслар билан мулоқот қилиш учун чекланмаган имкониятларни.

Аудит келишуви қабул қилингунга қадар кўламнинг чекланиши

7. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар таклиф қилинаётган аудит келишуви муносабати билан аудитор ишининг кўламига нисбатан белгилаган чеклаш аудитор мазкур чеклаш аудитор молиявий ҳисоботлар хусусида фикр билдиришдан бош тортишига олиб келади, деб ҳисоблашига сабаб бўлса, аудитор, агар қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларнинг қоидалари бунинг аксини талаб қилмаса, бундай чекланган келишувни қабул қилмаслиги керак.

Аудит келишувини қабул қилишга таъсир кўрсатувчи бошқа омиллар

8. Агар аудит ўтказишнинг дастлабки шартлари бажарилган бўлмаса, аудитор бу масалани тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши лозим. Агар қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларнинг қоидалари бунинг аксини талаб қилмаса, аудитор қуйидаги ҳолларда таклиф қилинаётган аудит келишувини қабул қилмаслиги керак:

(а) Агар аудитор молиявий ҳисоботларни тайёрлашда

қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси 19-бандда тавсифланган ҳоллардан ташқари ўринли ҳисобланмаслигини аниқлаган бўлса; ёки

(б) Агар 6(б) бандида айтиб ўтилган тасдиқ олинган бўлмаса.

Аудит келишуви шартларини келишиш

9. Аудитор аудит келишуви шартларини вазиятга қараб тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар билан келишиши лозим. (А21 бандига қаранг)

10. 11-бандга мувофиқ, аудит келишувининг келишилган шартлари аудит хат-келишувида ёки мос келадиган бошқа шаклдаги ёзма келишувда ҳужжатлаштирилиши ва қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим: (А22-А25 бандларига қаранг)

(а) Молиявий ҳисоботлар аудитининг мақсади ва кўлами;

(б) Аудиторнинг мажбуриятлари;

(в) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари;

(г) Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосини аниқлаш; ва

(д) Аудитор томонидан чоп этиладиган ҳар қандай ҳисоботларнинг кутилаётган шакли ва мазмунига ҳавола ҳамда ҳисоботнинг шакли ва мазмуни кутилаётган шакл ва мазмундан фарқ қилишига олиб келиши мумкин бўлган вазиятлар юзага келиши мумкинлиги тўғрисида баёнот.

11. Агар қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда 10-бандда айтиб ўтилган аудит келишуви шартлари анча муфассал баён этилган бўлса, аудитор уларни ёзма келишувда ҳужжатлаштириши шарт эмас, мазкур қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлар қўлланаётганига ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти 6(б) бандида баён этилган ўз мажбуриятларини эътироф этиши ва тушунишига ишора бундан мустасно. (А22, А26-А27 бандларига қаранг)

12. Агар қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг 6(б) бандида баён этилганга ўхшаш

мажбуриятлари белгиланган бўлса, аудитор қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлар, аудиторнинг фикрига кўра, амал қилиш доираси жиҳатидан кўрсатиб ўтилган бандда баён этилган мажбуриятлар билан айний бўлган мажбуриятларни ўз ичига олади, деган хулосага келиши мумкин. Бундай айний мажбуриятлар учун аудитор уларни ёзма келишувда тавсифлаш мақсадида қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда келтирилган таърифидан фойдаланиши мумкин. Қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда амал қилиш доираси айний бўлган тарзда белгиланмаган мажбуриятлар билан боғлиқ ҳолда аудитор ёзма келишувда 6(б) бандида баён этилган тавсифдан фойдаланиши лозим. (А26 бандига қаранг)

Такрорланувчи аудиторлик текширувлари

13. Такрорланувчи аудиторлик текширувларида аудитор юзага келган вазият аудит келишуви шартларини қайта кўриб чиқишни талаб қилиши ёки талаб қилмаслигини ва тадбиркорлик субъектига аудит келишувининг мавжуд шартларини эслатиш зарурлиги ёки зарур эмаслигини баҳолаши лозим. (А28 бандига қаранг)

Аудит келишуви шартларидаги ўзгаришларни қабул қилиш

14. Агар аудит келишуви шартларини ўзгартириш учун оқилона асослар мавжуд бўлмаса, аудитор бундай ўзгартиришни амалга оширишга розилик бермаслиги керак. (А29-А31 бандларига қаранг)

15. Агар аудит келишуви якунлангунга қадар аудитордан аудит келишувини камроқ даражада ишонч ҳосил қилиш имконини берадиган келишув билан алмаштиришни талаб қилишса, аудитор бундай алмаштириш учун оқилона асос борлиги ёки йўқлигини аниқлаши лозим. (А32-А33 бандларига қаранг)

16. Агар аудит келишуви шартлари ўзгартирилган бўлса, аудитор ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти келишувнинг янги шартларини хат-келишувда ёки мос келадиган бошқа шаклдаги ёзма келишувда келишишлари ва ҳужжатлаштиришлари лозим.

17. Агар аудитор аудит келишуви шартларини ўзгартиришга рози бўла олмаса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти эса ишни аудит

келишувининг дастлабки шартларида давом эттиришга рухсат бермаса, аудитор:

(а) Агар тегишли қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлар бунга имкон берса, аудит келишувини бажаришдан бош тортиши; ва

(б) Юзага келган вазият тўғрисида бошқа томонларга, хусусан, бошқарув юклатилган шахслар, тадбиркорлик субъектининг эгалари ёки тартибга солувчи органларга хабар қилиш ҳақида шартнома бўйича ёки бошқа бирон-бир мажбурият мавжудлиги ёки мавжуд эмаслигини аниқлаши лозим.

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган қўшимча масалалар

Қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга қўшимча қилинган молиявий ҳисоботлар стандартлари

18. Агар стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилот томонидан белгиланган молиявий ҳисоботлар стандартлари қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ қўшимча қилинадиган бўлса, аудитор молиявий ҳисоботлар стандартлари ва қўшимча талаблар ўртасида бирон-бир зиддият мавжудлиги ёки мавжуд эмаслигини аниқлаши лозим. Агар бундай зиддиятлар мавжуд бўлса, аудитор қўшимча талабларнинг хусусиятини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши ва қуйидагиларни келишиши лозим:

(а) Қўшимча талабларни молиявий ҳисоботларда қўшимча маълумотларни очиб бериш йўли билан бажариш мумкинми; ёки

(б) Молиявий ҳисоботларда баён этилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси тавсифига тегишли тузатишларни киритиш мумкинми.

Агар юқорида зикр этилганлардан бирортаси ҳам мумкин бўлмаса, аудитор АХС 705[3] га мувофиқ аудиторлик фикрини модификациялаш зарурати юзага келиши мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини аниқлаши лозим. (А34 бандига қаранг)

[3] АХС 705 "*Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш*"

Қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси – келишувни қабул қилишга таъсир кўрсатувчи бошқа масалалар

19. Агар аудитор қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган бўлмаса, ўринли бўлмас эди, деган хулосага келган бўлса, аудитор аудит келишувини фақат қуйидаги шартлар бажарилган ҳолда қабул қилиши лозим: (А35 бандига қаранг)

    (а) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботлар чалғитмаслиги учун зарур бўлган қўшимча маълумотларни молиявий ҳисоботларда очиб бериш учун тақдим этиш мажбуриятини олган бўлса; ва

    (б) Аудит келишуви шартларида қуйидагилар назарда тутилган бўлса:

        (i) Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) АХС 706[4] га мувофиқ фойдаланувчилар эътиборини очиб бериладиган қўшимча маълумотларга қаратадиган тушунтириш параграфни ўз ичига олиши лозим; ва

        (ii) Агар аудитор қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ молиявий ҳисоботлар хусусида аудиторлик фикрини молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ “барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилган” ёки “ҳаққоний ва тўғри тасаввур беради” ибораларидан фойдаланган ҳолда билдиришга мажбур бўлмаса, молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик фикри бундай ибораларни ўз ичига олмайди.

20. Агар 19-бандда баён этилган шартлар бажарилмаган, аудитор эса қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ аудит келишувини қабул қилишга мажбур бўлса, аудитор:

[4] АХС 706 “*Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлар ва бошқа масала параграфлари*”

(а) Молиявий ҳисоботлар чалғитувчи хусусиятининг аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га таъсирини баҳолаши; в

(б) Ушбу масалага тегишли ҳаволани аудит келишуви шартларига киритиши лозим.

Қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган аудиторлик ҳисоботи

21. Айрим ҳолларда тегишли юрисдикциянинг қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларида аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг формати ёки таърифи белгиланади ва улар шакл ёки шартлар қисмида АХС талабларидан сезиларли даражада фарқ қилади. Бундай вазиятларда аудитор қуйидагиларни баҳолаши лозим:

(а) Молиявий ҳисоботлар аудити натижасида ҳосил қилинган ишончни фойдаланувчилар нотўғри талқин қилишлари мумкинми ва, агар мумкин бўлса,

(б) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да берилган қўшимча изоҳ нотўғри талқинни юмшатиши мумкинми.[5]

Агар аудитор аудиторлик ҳисоботида берилган қўшимча изоҳ қилиниши мумкин бўлган нотўғри талқинни юмшатиши мумкин эмас, деган хулосага келган бўлса, аудитор, агар у қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бунга мажбур бўлмаса, аудит келишувини қабул қилмаслиги лозим. Бундай қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ ўтказиладиган аудит АХСга мос келмайди. Бинобарин, аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудит АХСга мувофиқ ўтказилгани тўғрисида баёнот бермаслиги лозим.[6] (А36-А37 бандларига қаранг)

---

[5] АХС 706

[6] Яна қаранг: АХС 700 "*Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этиш*", 43-банд.

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ушбу АХСни қўллаш доираси (1-бандга қаранг)

А1. Аудит келишувларини ўз ичига олувчи ишонч билдириш келишувлари фақат амалиётчи профессионал бухгалтер тегишли ахлоқий талаблар, хусусан мустақиллик ва профессионал компетентлик бажарилади деб ҳисоблаган ва келишув муайян хусусиятларга эга бўлган ҳолдагина қабул қилиниши мумкин.[7] Аудит келишувини қабул қилиш нуқтаи назаридан аудиторнинг ахлоқий талабларга доир мажбуриятлари улар қай даражада аудиторнинг назорати остида бўлса, шу даражада АХС 220 да кўриб чиқилади.[8] Ушбу АХСда тадбиркорлик субъектининг назорати остида бўлган ва аудитор билан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзаро келишишлари талаб этиладиган масалалар (ёки дастлабки шартлар) кўриб чиқилади.

Аудит ўтказишнинг дастлабки шартлари

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси (6(а) бандига қаранг)

А2. Ишонч билдириш келишуви таърифида айтиб ўтилган мезонларнинг назарда тутилган фойдаланувчилар учун мақбуллиги ва очиқлиги ишонч билдириш келишувини қабул қилишнинг шарти ҳисобланади.[9] Мезонлар – бу ўрганиш предметини баҳолаш ёки ўлчаш учун, шунингдек, мумкин бўлган жойда, маълумотларни тақдим этиш ва очиб бериш учун фойдаланиладиган андоза кўрсаткичлардир. Мақбул мезонлар ўрганиш предметини профессионал мулоҳаза доирасида баҳолаш ёки ўлчашни лозим даражада изчил амалга ошириш имконини беради. АХС нуқтаи назаридан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш, шу жумладан, зарур ҳолда, уларни ҳаққоний тақдим этиш мақсадида фойдаланадиган мезонларни тақдим этади.

---

7 "*Ишонч билдириш келишувларининг халқаро асоси*", 17-банд

8 АХС 220, 9–11-бандлар

9 "*Ишонч билдириш келишувларининг халқаро асоси*", 17 (б)(ii) банди

А3. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосисиз тадбиркорлик субъекти раҳбариятида молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун тегишли асос мавжуд бўлмайди, аудиторда эса молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш учун мақбул мезонларга эга бўлмайди. Аксарият ҳолларда аудитор молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси А8-А9 бандларида тавсифлангандек ўринли ҳисобланади, деб тахмин қилиши мумкин.

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг ўринлилигини аниқлаш

А4. Молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг ўринлилигини аниқлашда аудитор учун муҳим ҳисобланадиган омиллар қуйида баён этилган:

- Тадбиркорлик субъектининг хусусияти (масалан, у тижорат корхонаси, давлат сектори тадбиркорлик субъекти ёки тижоратчи бўлмаган ташкилот ҳисобланиши);
- Молиявий ҳисоботларнинг мақсади (масалан, улар кенг доирадаги фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган умумий эҳтиёжларини ёки муайян фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган эҳтиёжларини қондириш учун тайёрланган);
- Молиявий ҳисоботларнинг хусусияти (масалан, молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами ёки алоҳида молиявий ҳисобот ҳисобланиши); ва
- Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда белгиланган ёки белгиланмагани.

А5. Молиявий ҳисоботларнинг аксарият фойдаланувчилари молиявий ҳисоботлар уларнинг маълумотларга бўлган махсус эҳтиёжларини қондириш учун тайёрланишини талаб қилиш имкониятига эга бўлмайдилар. Муайян фойдаланувчиларнинг маълумотларга бўлган барча эҳтиёжларини қондириш мумкин эмаслигига қарамай, кенг доирадаги фойдаланувчилар учун умумий ҳисобланадиган молиявий маълумотларга эҳтиёж мавжуд бўлади. Кенг доирадаги фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган умумий эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган молиявий

ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар умумий фойдаланиш учун мўлжалланган ҳисоботлар сифатида зикр этилади.

А6. Айрим ҳолларда молиявий ҳисоботлар муайян фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланади. Бундай молиявий ҳисоботлар махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар сифатида зикр этилади. Бундай вазиятда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосини танлаш айнан назарда тутилган фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган эҳтиёжлари билан белгиланади. АХС 800 да муайян фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосларининг ўринлилиги муҳокама қилинади.[10]

А7. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш тегишли асосининг мазкур асос ўринли эмаслигини кўрсатувчи камчиликлари фақат аудит келишуви қабул қилинганидан кейин аниқланиши мумкин. Агар мазкур асосдан фойдаланиш қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган бўлса, 19–20-бандларнинг талаблари қўлланилади. Агар бундай асосдан фойдаланиш қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган бўлмаса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур вазиятда ўринли ҳисобланадиган бошқа асосдан фойдаланиш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бундай қарорни қабул қилган тақдирда, 16-банд талабларига мувофиқ, асосдаги ўзгаришни акс эттириш учун аудит келишувининг янги шартлари келишилиши лозим, чунки илгари келишилган шартлар энди тўғри бўлмайди.

Умумий мақсадли асослар

А8. Ҳозирги вақтда умумий мақсадли асосларнинг ўринлилиги тўғрисида мулоҳаза чиқариш учун дунё миқёсида эътироф этилган

[10] АХС 800 “*Махсус масалалар – махсус мақсадли асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудити*”, 8-банд

объектив ва нуфузли меъёрий база мавжуд эмас. Бундай асос мавжуд бўлмаган шароитларда муайян турдаги тадбиркорлик субъектлари фойдаланишлари учун мўлжалланган стандартларни эълон қилиш ҳуқуқи эътироф этилган ташкилотлар томонидан белгиланган молиявий ҳисоботлар стандартлари бундай субъектлар томонидан тайёрланадиган умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар учун ўринли деб баҳоланади, башарти мазкур ташкилотлар пухта ўйлаш ва кенг доирадаги манфаатдор шахсларнинг фикрларини ўрганишни назарда тутувчи тасдиқланган ҳамда очиқ ва ошкора жараёндан фойдаланаётган бўлса. Бундай молиявий ҳисоботлар стандартларига мисол тариқасида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш томонидан эълон қилинган Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС);
- Давлат секторида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш томонидан эълон қилинган Давлат секторида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари (ДСБҲХС); ва
- Муайян юрисдикцияда стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилот томонидан эълон қилинган бухгалтерия ҳисоби принциплари, башарти ташкилот пухта ўрганиш ва кенг доирадаги манфаатдор шахсларнинг фикрларини кўриб чиқишни назарда тутувчи очиқ ва ошкора жараёндан фойдаланаётган бўлса.

Бундай молиявий ҳисоботлар стандартлари кўпинча умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларни тайёрлашни тартибга солувчи қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси сифатида белгиланади.

Қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган молиявий ҳисоботлар асослари

А9. 6(а) бандига мувофиқ аудитор молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси ўринли ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигини аниқлаши шарт. Айрим

юрисдикцияларда қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда муайян турдаги тадбиркорлик субъектлари томонидан умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси белгилаб қўйилиши мумкин. Бунинг аксини тасдиқловчи белгилар мавжуд бўлмаган тақдирда, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бундай асоси мазкур тадбиркорлик субъектлари томонидан тайёрланган умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларни учун ўринли деб баҳоланади. Агар асос ўринли эмас деб ҳисобланса, 19–20-бандлар қўлланилади.

Стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ташкилотлар ёки молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг белгиланган асослари мавжуд бўлмаган юрисдикциялар

А10. Агар тадбиркорлик субъекти стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилотлар мавжуд бўлмаган ёки молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосидан фойдаланиш қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланмаган юрисдикцияда рўйхатга олинган ёки фаолият олиб бораётган бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосини белгилайди. 2-иловада бундай вазиятларда молиявий ҳисоботлар асосларининг ўринлилигини аниқлаш бўйича қўлланма келтирилган.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятларини тасдиқлаш (6(б) бандига қаранг)

А11. АХСга мувофиқ аудит шу бошланғич шартга кўра ўтказиладики, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзининг 6(б) бандида тавсифланган мажбуриятлари борлигини эътироф этади ва тушунади.[11] Айрим юрисдикцияларда бундай мажбуриятлар қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда белгиланиши мумкин. Бошқа юрисдикцияларда бундай мажбуриятлар қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлар билан тартибга солинмаслиги ёинки улар билан маълум даражадагина тартибга солиниши мумкин. Мазкур

[11] АХС 200, А2 банди

масалаларда АХС қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлардан устун турмайди. Бироқ мустақил аудит концепцияси талабига кўра, аудиторнинг роли молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун ёки тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими учун жавобгарликни назарда тутмаслиги керак. Бундан ташқари, мазкур концепция тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудит учун зарур бўлган маълумотларни тақдим этишга қодир бўлган ҳолда, аудитор бундай маълумотларни олишни кутиш учун оқилона асосга эга бўлиши лозимлигини талаб қилади. Бинобарин, бошланғич шарт мустақил аудитни ўтказиш учун биринчи даражали аҳамият касб этади. Нотўғри талқин қилишларга йўл қўймаслик учун тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан у ўзида юқорида зикр этилган мажбуриятлар борлигини эътироф этиши ва тушуниши ҳақида 9–12-бандларга мувофиқ аудит келишуви шартларини келишиш ва ҳужжатлаштириш доирасида келишувга эришиш зарур.

A12. Молиявий ҳисоботларга доир мажбуриятларни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахслар ўртасида тақсимлаш усули тадбиркорлик субъектининг ресурслари ва таркибий тузилмасига, ҳар қандай тегишли қонун ёки меъёрий ҳужжатга ҳамда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларнинг тадбиркорлик субъекти доирасидаги тегишли функцияларига қараб фарқ қилади. Аксарият ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бажариш учун жавоб беради, бошқарув юклатилган шахслар эса тадбиркорлик субъекти раҳбарияти устидан назоратни амалга оширадилар. Айрим ҳолларда бошқарув юклатилган шахслар молиявий ҳисоботларни тасдиқлаш ёки тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ ички назорат тизими мониторинги учун жавоб берадилар ёки булар учун жавобгарликни ўз бўйнига оладилар. Йирик ёки давлат тадбиркорлик субъектларида бошқарув юклатилган шахслар кичик гуруҳи, хусусан, аудиторлик қўмитаси назорат билан боғлиқ баъзи бир мажбуриятларни бажариши мумкин.

A13. АХС 580 талабига кўра, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан у ўз мажбуриятларининг айримларини бажаргани тўғрисида ёзма баёнотлар тақдим этишни талаб қилиши лозим.[12]

[12] АХС 580 “*Ёзма баёнотлар*”, 10–11-бандлар

Шу сабабли бундай ёзма баёнотларни олиш бошқа АХСга мувофиқ талаб этиладиган ёзма баёнотлар, зарур ҳолда, молиявий ҳисоботлар ёки молиявий ҳисоботлардаги бир ёки ундан ортиқ муайян билдиргилар билан боғлиқ бошқа аудиторлик далилини тасдиқловчи ёзма баёнотлар билан бирга кутилиши тўғрисида тадбиркорлик субъекти раҳбариятини хабардор қилиш мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин.

А14. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўз жавобгарлигини эътироф этмаса ёки ёзма баёнотлар тақдим этилишини таъминлашга рози бўлмаса, аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиши мумкин.[13] Бундай ҳолларда аудитор аудит келишувини қабул қилиши, агар қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлар аудитордан келишувни қабул қилишни талаб қилмаса, тўғри бўлмайди. Аудитор аудит келишувини қабул қилишга мажбур бўлган ҳолларда, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятига бу масалаларнинг аҳамиятлигини ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) учун уларнинг оқибатларини тушунтириши талаб этилиши мумкин.

Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш (б(б)(i) бандига қаранг)

А15. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосларининг аксарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этишга доир талабларни ўз ичига олади; бундай асослар учун молиявий ҳисоботларни молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосига мувофиқ *тайёрлаш тақдим этиш*ни ўз ичига олади. Ҳаққоний тақдим этиш асоси билан боғлиқ ҳолда ҳаққоний тақдим этиш ҳисоботларни тайёрлаш мақсади сифатида шу даражада муҳим аҳамият касб этадики, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан келишилган бошланғич шарт молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосига мувофиқ ҳаққоний тақдим этилганига ёки улар “тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши”га махсус ишорани ўз ичига олади.

Ички назорат тизими (б(б)(ii) бандига қаранг)

А16. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзи фирибгарлик ёки хато туфайли юз берган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи бўлган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблаган ички

[13] АХС 580, А26 банди

назорат тизимини қўллаб-қувватлайди. Ички назорат тизими, у қай даражада самарали эканлигидан қатъи назар, ички назорат тизимининг имкониятлари чекланган туфайли, тадбиркорлик субъектига фақат тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари мақсадларига эришилганига оқилона ишонч ҳосил қилиш имконини бериши мумкин.[14]

A17. АХСга мувофиқ ўтказиладиган мустақил аудит молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур бўлган ички назорат тизимини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўллаб-қувватлашнинг ўрнини босмайди. Бинобарин, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан у ички назорат тизимига нисбатан ўз жавобгарлигини эътироф этиши ва тушунишининг тасдиғини олиши шарт. Бироқ, 6(б)(ii) бандига мувофиқ талаб этиладиган тасдиқ аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўллаб-қувватланаётган ички назорат тизими ўз мақсадига эришган ёки камчиликлардан холи деб ҳисоблашини назарда тутмайди.

A18. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун қандай ички назорат тизими зарурлигини белгилаши лозим. “Ички назорат тизими” атамаси қуйидаги компонентлар доирасида бажариладиган ҳаракатларни кенг қамраб олади: назорат муҳити; тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш; молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ бўлган йўлдош бизнес-жараёнлар ҳамда ахборот айирбошлашни ўз ичига олувчи ахборот тизими; назорат билан боғлиқ ҳаракатлар; ва назорат воситалари мониторинги. Аммо бу тасниф муайян тадбиркорлик субъекти ўз ички назорат тизимини қандай ишлаб чиқиши, амалга жорий этиши ва унинг ишлашини қўллаб-қувватлаши мумкинлигини ёки у ҳар қандай махсус компонентни қандай таснифлаши мумкинлигини акс эттирмаслиги ҳам мумкин.[15] Тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими (шу жумладан унинг бухгалтерия китоблари ва ёзувлари ёки ҳисоб юритиш тизимлари) тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг эҳтиёжларини, бизнеснинг мураккаблик

[14] АХС 315 “*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш*”, А46 банди

[15] АХС 315, А51 банди ва 1-илова

даражасини, тадбиркорлик субъекти дуч келувчи рискларнинг хусусиятини, шунингдек тегишли қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларни акс эттиради.

A19. Айрим юрисдикцияларда қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда бухгалтерия китоблари ва ёзувлари ёки ҳисоб юритиш тизимларининг адекватлиги учун тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги назарда тутилиши мумкин. Айрим ҳолларда умумий амалиёт доирасида бухгалтерия китоблари ва ёзувлари ёки ҳисоб юритиш тизимлари билан ички назорат тизими ёки назорат воситаларини бир-биридан фарқлаш назарда тутилиши мумкин. Бухгалтерия китоблари ва ёзувлари ёки ҳисоб юритиш тизимлари, A18 бандида айтиб ўтилганидек, ички назорат тизимининг ажралмас қисми ҳисобланиши боис, улар 6(б)(ii) бандида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятларини тавсифлашда махсус айтиб ўтилмаган. Нотўғри тушунишга йўл қўймаслик учун аудитор мазкур мажбуриятлар кўламини тадбиркорлик субъекти раҳбариятига тушунтирса, мақсадга мувофиқ бўлади.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар (6(б) бандига қаранг)

A20. Аудит келишуви шартларини келишиш мақсадларидан бири тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва аудиторнинг тегишли мажбурияти нотўғри тушунилишига йўл қўймасликдан иборатдир. Масалан, молиявий ҳисоботларни тайёрлашга учинчи шахс ёрдам кўрсатган бўлса, молиявий ҳисоботларни тақим этишнинг тегишли асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбурияти ҳисобланишини унга эслатиб ўтиш фойдали бўлиши мумкин.

Аудит келишуви шартларини келишиш

Аудит келишуви шартларини келишиш (9-бандга қаранг)

A21. Тадбиркорлик субъекти учун аудит келишуви шартларини келишишда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларнинг роли тадбиркорлик субъектининг бошқарув тузилмасига ва тегишли қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга боғлиқ бўлади.

Аудит хат-келишуви ёки бошқа шаклдаги ёзма келишувлар[16] (10–11-бандларга қаранг)

А22. Ҳам тадбиркорлик субъекти, ҳам аудиторнинг манфаатларида аудитор аудит хусусида тушунмовчиликлар юз беришига йўл қўймаслик учун аудит бошлангунга қадар аудит хат-келишувини юборади. Бироқ айрим мамлакатларда аудитнинг мақсади ва кўлами, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва аудиторнинг мажбуриятлари қонун ҳужжатларида анча тўлиқ белгиланиши мумкин, яъни улар 10-бандда тавсифланган масалаларни тартибга солади. Гарчи бундай вазиятларда 11-банд аудиторга фақат хат-келишувга тегишли қонун ёки меъёрий ҳужжатнинг қўлланишига, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти, 6(б) бандида баён этилганидек, ўз мажбуриятларини эътироф этиши ва тушунишига ҳаволани киритишга рухсат берсада, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятига ахборот бериш мақсадида хат-келишувга 10-бандда тавсифланган масалаларни киритишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаши мумкин.

Аудит хат-келишувининг шакли ва мазмуни

А23. Аудит хат-келишувининг шакли ва мазмуни тадбиркорлик субъектига қараб фарқ қилиши мумкин. Аудит хат-келишувига киритилган аудиторнинг мажбуриятлари тўғрисида ахборот АХС 200 га мувофиқ тайёрланган бўлиши мумкин.[17] Ушбу АХСнинг 6(б) ва 12-бандларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари тавсифи кўриб чиқилади. 10-бандга мувофиқ очиб бериш талаб этиладиган масалаларга қўшимча равишда аудит хат-келишувида қуйидаги масалалар ҳам ёритилиши мумкин:

- Аудит кўламини белгилаш, шу жумладан қўлланиладиган қонун ҳужжатлари, меъёрий ҳужжатлар, АХСга, профессионал ташкилотларнинг аудитор ўз фаолиятида риоя этадиган ахлоқий ва бошқа стандартларига ҳавола қилиш.

---

16 Қуйидаги бандларда аудит хат-келишувининг ҳар қандай тилга олиниши аудит хат-келишуви ва бошқа мақбул шаклдаги ёзма келишувларга ишора сифатида қаралиши лозим.

17 АХС 200, 3–9-бандлар

- Аудит келишуви натижаларини тақдим этишнинг бошқа ҳар қандай шакли.

- Аудит билан узвий бўлган чеклашлар ҳамда ички назорат тизимига хос бўлган чеклашлар туфайли айрим муҳим бузиб кўрсатишлар ҳатто аудит лозим тарзда режалаштирилган ва АХСга мувофиқ ўтказилган ҳолда ҳам аниқланмаслиги мумкинлиги риски мавжудлиги.

- Аудитни режалаштириш ва бажариш масалалари бўйича, шу жумладан аудит жамоасининг таркибига доир аҳдлашувлар.

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёзма баёнотлар тақдим этилишини таъминлашини кутиш. (Яна қаранг: А13 банди)

- Аудитор аудитни белгиланган графикка мувофиқ якунлаш имкониятига эга бўлиши учун молиявий ҳисоботлар лойиҳасини ва бошқа ҳар қандай йўлдош маълумотларни аудиторга ўз вақтида тақдим этишга тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг розилиги.

- Молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси ва молиявий ҳисоботларни чоп этиш санаси оралиғидаги даврда хабар топган фактлар тўғрисида аудиторга хабар беришга тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг розилиги.

- Гонорарни ҳисоблаб чиқишда асос бўлиб хизмат қилган база ва счётлар тақдим этиш тўғрисида ҳар қандай аҳдлашувлар.

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига аудит хат-келишувини олганини тасдиқлаш ва ушбу хатда баён этилган келишув шартларига ўз розилигини билдириш ҳақида сўров.

А24. Зарур ҳолда аудит хат-келишуви қуйидаги бандлар билан тўлдирилиши ҳам мумкин:

- Аудитнинг баъзи бир жиҳатлари устида ишлашда бошқа аудиторлар ва экспертларнинг иштирокига доир масалалар бўйича аҳдлашув.

- Ички аудиторлар ва тадбиркорлик субъектининг бошқа ходимлари иштирокига доир масалалар бўйича аҳдлашувлар.

- Бошланғич аудит билан боғлиқ ҳолда, олдинги аудитор (агар у мавжуд бўлса) билан эришилиши лозим бўлган аҳдлашувлар.
- Аудиторнинг жавобгарлигига нисбатан ҳар қандай чеклаш, агар бундай имконият мавжуд бўлса.
- Аудитор ва тадбиркорлик субъекти ўртасида бундан кейинги ҳар қандай келишувларга ишора.
- Бошқа томонларга аудит бўйича иш ҳужжатларини тақдим этиш билан боғлиқ ҳар қандай мажбуриятлар.

Аудит хат-келишувига мисол 1-иловада келтирилган.

Компонентлар аудити

А25. Агар бош ташкилот аудитори айни вақтда компонентнинг аудитори ҳам ҳисобланса, компонентга алоҳида аудит хат-келишувини юбориш зарурлиги ёки зарур эмаслиги тўғрисидаги қарорга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган омиллар орасида қуйидагиларни айтиб ўтиш мумкин:

- Компонентнинг аудиторини ким тайинлайди;
- Компонентга нисбатан алоҳида аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) чоп этилиши лозимми;
- Аудиторларни тайинлашга қўйиладиган юридик талаблар;
- Бош ташкилот мулкининг улуши; ва
- Компонент раҳбариятининг бош ташкилотдан мустақиллиги даражаси.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда белгиланган мажбуриятлари (11–12-бандларга қаранг)

А26. Агар ҳатто А22 ва А27 бандларида тавсифланган вазиятда ҳам аудитор аудит келишувининг муайян шартларини аудит хат-келишувида ёзма равишда қайд этишнинг ҳожати йўқ, деган хулосага келган бўлса, аудитор барибир 11-бандга мувофиқ тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан у ўзининг 6(б) бандида тавсифланган жавобгарлигини эътироф этиши ва тушунишининг

ёзма тасдиғини сўраб олиши лозим. Бироқ, 12-бандга мувофиқ, бундай ёзма келишув қонун ёки меъёрий ҳужжат таърифини ўз ичига олиши мумкин, башарти мазкур қонун ёки меъёрий ҳужжатда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг амал қилиш доирасига кўра 6(б) бандида баён этилган мажбуриятлар билан айний бўлган мажбуриятлари белгиланган бўлса. Бухгалтерлар ва аудиторларнинг профессионал уюшмаси, аудит соҳасида стандартлар ишлаб чиқиш бўйича ташкилот ёки тегишли юрисдикциядаги аудит соҳасини тартибга солувчи орган, эҳтимол, қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда белгиланган мажбуриятлар тавсифи айний ёки айний эмаслиги хусусида қўлланма тақдим этган бўлиши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A27. Давлат секторида аудит ўтказишни тартибга солувчи қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда, қоида тариқасида, давлат сектори аудиторини тайинлашга қўйиладиган талаблар белгиланади ва давлат секторидаги аудиторнинг мажбуриятлари ва ваколатлари, шу жумладан ташкилотнинг ёзувлари ва бошқа маълумтлари билан танишиш ҳуқуқини тавсифлайди. Ҳатто аудит келишуви шартлари қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда анча муфассал белгиланган бўлса ҳам, давлат секторидаги аудитор барибир 11-бандда назарда тутилгандан тўлиқроқ аудит хат-келишувини чоп этиш фойдали бўлиши мумкин, деган қарорга келиши мумкин.

Такрорланувчи аудиторлик текширувлари (13-бандга қаранг)

A28. Аудитор ҳар бир даврда янги аудит хат-келишувини ёки бошқа бирон-бир ёзма келишувни юбормасликка қарор қилиши мумкин. Бироқ қуйида баён этилган омиллар аудит келишуви шартларини қайта кўриб чиқиш ёки мавжуд шартлар ҳақида тадбиркорлик субъектига эслатиш мақсадга мувофиқ эканлигини белгилайди:

- Тадбиркорлик субъекти аудит мақсади ва кўламини тўғри тушунмаслигини кўрсатувчи ҳар қандай белги.
- Аудит келишувининг қайта кўриб чиқилган ҳар қандай ёки махсус шартлари.
- Юқори раҳбарият яқинда алмашгани.

- Мулк таркибида жиддий ўзгаришлар юз бергани.
- Тадбиркорлик субъекти бизнесининг хусусияти ёки ҳажмида жиддий ўзгариш юз бергани.
- Қонун ҳужжатлари ёки тартибга солувчи органлар талабларининг ўзгаргани.
- Молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг ўзгаргани.
- Ҳисоботларга қўйиладиган бошқа талабларнинг ўзгаргани.

Аудит келишуви шартларидаги ўзгаришларни қабул қилиш

Аудит келишуви шартларини ўзгартириш учун расмий сўров (14-бандга қаранг)

A29. Тадбиркорлик субъектидан аудиторга аудит келишуви шартларини ўзгартириш учун расмий сўров хизматларга бўлган эҳтиёжга таъсир кўрсатувчи вазиятларнинг ўзгариши; аввалбошдан талаб қилинган аудит хизматлари хусусиятининг нотўғри тушунилиши; ёки аудит келишуви кўламига нисбатан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан белгиланган ёки бошқа сабабларга кўра келиб чиққан чеклашлар натижасида юборилиши мумкин. Аудитор, 14-бандда талаб этилганидек, бундай расмий сўровга нисбатан тақдим этилган асосларни, айниқса, аудит келишуви кўламининг чекланиши оқибатларини кўриб чиқади.

A30. Тадбиркорлик субъектининг талабларига таъсир кўрсатувчи вазиятларнинг ўзгариши ёки аввалбошдан талаб қилинган аудит хизматлари хусусиятининг нотўғри тушунилиши аудит келишуви шартларини ўзгартириш тўғрисида расмий сўров учун оқилона асос деб ҳисобланиши мумкин.

A31. Агар ўзгартириш муайян сабабларга кўра тўғри, тўлиқ ёки қониқарли бўлмаган маълумотлар билан боғлиқ бўлса, бундай ўзгартириш оқилона деб ҳисобланиши мумкин эмас. Бунга аудитор дебиторлик қарзлари хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаган, тадбиркорлик субъекти эса, уўшимча изоҳлар билан фикр билдирилиши ёки фикр билдиришдан бош тортилишига йўл қўймаслик учун аудит

келишувини кўриб чиқиш келишуви билан алмаштиришни илтимос қилган вазият мисол бўлиб хизмат қилиши мумкин.

Аудит келишувини кўриб чиқиш келишуви ёки турдош хизматлар бўйича келишув билан алмаштиришни сўраш (15-бандга қаранг)

A32. Шундай вазиятлар бўлиши мумкинки, аудит келишувини кўриб чиқиш келишуви ёки турдош хизматлар бўйича келишув билан алмаштиришга рози бўлишдан олдин, АХСга мувофиқ аудит ўтказиш учун ёлланган аудитор юқорида, А29-А31 бандларида зикр этилган масалаларга қўшимча равишда бундай алмаштиришнинг юз бериши мумкин бўлган юридик ёки шартнома бўйича оқибатларини баҳолаши лозим.

A33. Агар аудитор аудит келишувини кўриб чиқиш келишуви ёки турдош хизматлар бўйича келишув билан алмаштириш учун оқилона асос мавжуд, деган хулосага келган бўлса, алмаштириш санасига қадар бажарилган аудиторлик иши ўриндош келишув учун ўринли бўлиши мумкин; бироқ, бажариш талаб этиладиган иш ва чоп этилиши лозим бўлган ҳисобот (хулоса) қайта кўриб чиқилган келишув билан мос келиши лозим. Фойдаланувчини довдиратиб қўймаслик учун турдош хизматлар бўйича ҳисобот қуйидагиларга ишорани ўз ичига олмаслиги керак:

(а) Бошланғич аудит келишувига; ёки

(б) Агар аудит келишуви келишилган тартиб-таомиллар бўйича келишув билан алмаштирилган бўлмаса, бошланғич аудит келишуви доирасида бажарилиши мумкин бўлган ҳар қандай тартиб-таомилларга, бу ҳолда бажарилган тартиб-таомилларга ишора қилиш ҳисоботнинг нормал қисми ҳисобланади.

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган қўшимча масалалар

Қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ тўлдирилган молиявий ҳисоботлар стандартлари (18-бандга қаранг)

A34. Айрим юрисдикцияларда қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлар стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилот томонидан белгиланган молиявий

ҳисоботлар стандартларини молиявий ҳисоботларни тайёрлашга доир қўшимча талаблар билан тўлдиради. Бундай юрисдикцияда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси АХСни қўллаш нуқтаи назаридан ҳам молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг белгиланган асосини, ҳам юқорида зикр этилган талабларни (агар улар молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг белгиланган асосига зид бўлмаса) қамраб олади. Бундай вазият, масалан, қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда молиявий ҳисоботлар стандартларига мувофиқ очиб бериш талаб этиладиган маълумотларга қўшимча равишда тегишли маълумотларни очиб бериш белгиланган ёки улар молиявий ҳисоботлар стандартлари доирасида танланиши мумкин бўлган мақбул вариантлар диапазонини торайтирган ҳолларда кузатилиши мумкин.[18]

Қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси – қабул қилишга таъсир кўрсатувчи бошқа масалалар (19-бандга қаранг)

А35. Қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда, агар аудитор, акс ҳолда, қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўринли бўлмас эди, деган хулосага келган бўлса, аудиторлик фикрини таърифлашда “барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этмоқ” ёки “тўғри ва ҳаққоний тасаввур бермоқ” ибораларини ишлатиш талаби белгиланиши мумкин. Бу ҳолда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг белгиланган таърифини қўллаш шарти АХС талабларидан сезиларли даражада фарқ қилади (21-бандга қаранг).

Қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) (21-бандга қаранг)

А36. АХС аудитордан, агар у мазкур аудитга дахлдор бўлган барча АХСни бажарган бўлмаса, АХС билан мувофиқлик тўғрисида

[18] АХС 700 нинг 15-банди молиявий ҳисоботларда молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига тегишли ишоралар бор-йўқлигини ёки у бундай асосни лозим тарзда тавсифлаши ёки тавсифламаслигини баҳолашга қўйиладиган талабни ўз ичига олади.

баёнот бермасликни талаб қилади.[19] Агар қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг шакл ёки шартлар қисмида АХС талабларидан сезиларли даражада фарқ қиладиган формати ёки таърифи белгиланган бўлса ва аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қўшимча изоҳ бериш тўғри тушунмаслик рискини юмшатиши мумкин эмас, деган хулосага келса, аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га аудит АХСга мувофиқ ўтказилмаслиги тўғрисида баёнотни киритиш ҳақидаги масалани кўриб чиқиши мумкин. Бироқ, аудиторга аудит АХСга мувофиқ ўтказилиши тўғрисида баёнот бериш рухсат этилмаганига қарамай, аудитор имкониятга қараб АХСни, шу жумладан аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га бағишланган АХСни қўллаши тавсия этилади.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А37. Давлат секторида қонун ҳужжатлари билан белгиланган, аудиторнинг мандатини тартибга соладиган махсус талаблар мавжуд бўлиши мумкин; масалан, ташкилот аудит кўламини чеклашга уринган тақдирда, аудитор бу ҳақда бевосита вазир, қонунчилик органи ёки жамоатчиликка маълумот беришга мажбур бўлиши мумкин.

[19] АХС 200, 20-банд

1-илова

(А23-А24 бандларига қаранг)

Аудит хат-келишувига мисол

Қуйида Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган, умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан аудит хат-келишувига мисол келтирилган. Мазкур хат шак-шубҳасиз намуна ҳисобланмайди, у фақат ушбу АХСда кўриб чиқилган масалалар билан уйғунликда қўлланилиши мумкин бўлган мўлжал бўлиб хизмат қилади. Хат-келишувга алоҳида талаблар ва вазиятларга қараб ўзгартиришлар киритиш талаб этилади. Мазкур намуна бир ҳисобот даври молиявий ҳисоботлари аудити учун тайёрланган ва шу сабабли такрорланувчи аудиторлик текширувларига нисбатан қўлланилганда тегишли равишда мослаштирилиши лозим (ушбу АХСнинг 13-бандига қаранг). Айрим ҳолларда таклиф қилинган хат мос келиши ёки мос келмаслигини аниқлаш учун юридик маслаҳат сўраб мурожаат қилиш мақсадга мувофиқ бўлади.

***

АВС компанияси раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахсларининг тегишли вакилига:[1]

[*Аудит мақсади ва кўлами*]

Сиз[2] бизга АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрга бўлган бухгалтерия баланси, кўрсатилган санада тугаган йил учун фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботи, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги

[1] Хатда тегишли адресатлар кўрсатилиши ва келишув вазиятларига мос келадиган ишоралар қилиниши, шу жумладан тегишли юрисдикция кўрсатиб ўтилиши лозим. Тегишли шахсларга мурожаат этиш жуда муҳимдир – А21 бандига қаранг.

[2] Ушбу хат матнига кўра “Сиз”, “биз”, “бизлар”, “тадбиркорлик субъекти раҳбарияти”, “бошқарув юклатилган шахслар” ва “аудитор”га ишоралар вазиятга мос равишда қўлланилиши лозим.

ҳисоботи ва пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботини, шунингдек ҳисоб сиёсати принциплари ва бошқа изоҳловчи маълумотларни ўз ичига олган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказишни сўраб мурожаат этибсиз. Биз ушбу аудит келишувини қабул қилишимиз ва тушунишимизни мазкур хат орқали тасдиқлашдан мамнунмиз. Бизнинг аудитимиз молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр билдириш мақсадида ўтказилади.

[*Аудиторнинг мажбуриятлари*]

Биз аудитни Аудитнинг Халқаро стандартлари (АХС)га мувофиқ ўтказамиз. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботлар муҳим бузиб кўрсатишлардан холи эканлигига оқилона ишонч ҳосил қилиш имконини берадиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди. Аудит молиявий ҳисоботлардаги суммалар ва очиб берилган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан молиявий ҳисоботларда фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқ бўлади. Шунингдек аудит қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни ҳамда молиявий ҳисоботларнинг умумий тақдим этилишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Аудитга хос бўлган чеклашлар ва ички назорат тизимига хос бўлган чеклашлар туфайли, ҳатто аудит лозим тарзда режалаштирилган ва АХС га мувофиқ ўтказилган ҳолда ҳам баъзи бир муҳим бузиб кўрсатишлар топилмай қолиши риски мавжуд.

Бундай рискларни баҳолашда биз тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги даражаси тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятларга мос келувчи аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини ўрганамиз.

[*Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари ва молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосини белгилаш (мазкур мисол контекстида аудитор қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларда бундай мажбуриятлар тегишли шартларда белгиланганини*

аниқламагани назарда тутилади; шу сабабли ушбу АХСнинг 6(б) бандида баён этилган тавсифлар қўлланилади).]

Биз аудитни ўтказишда [тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар][3] ўзлари қуйидагилар учун жавоб беришларини эътироф этишлари ва тушунишларига асосланамиз:

(а) Молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш учун;[4]

(б) [Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти] томонидан фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи бўлган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб белгиланган ички назорат воситалари учун; ва

(в) Аудиторга қуйидагиларни тақдим этиш учун:

(i) Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун аҳамиятли эканлиги [тадбиркорлик субъекти раҳбарияти]га маълум бўлган барча маълумотларни, масалан, ёзувлар, ҳужжатлар ва бошқа ахборотни;

(ii) Аудитни ўтказиш мақсадларида аудитор [тадбиркорлик субъекти раҳбарияти]дан сўраб олиши мумкин бўлган қўшимча ахборотни; ва

(iii) Аудитор тадбиркорлик субъектининг қайси шахсларидан аудиторлик далилларини олиш зарур деб ҳисоблаган бўлса, шу шахслар билан мулоқот қилиш учун чекланмаган имкониятларни.

Аудитни ўтказиш жараёнида доирасида биз [тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар]дан аудит муносабати билан бизга берилган баёнотларнинг ёзма тасдиғини талаб қиламиз.

Биз аудит жараёнида ходимларингиз биз билан ҳар томонлама ҳамкорлик қилишларига умид қиламиз.

---

3 Атамаларни вазиятга мос равишда ишлатинг.

4 Ёки, зарур ҳолда, “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун”

АУДИТ КЕЛИШУВИ ШАРТЛАРИНИ КЕЛИШИШ

[*Бошқа тегишли маълумотлар*]

[*Бошқа маълумотларни, масалан, гонорар, счётлар тақдим этиш тўғрисида аҳдлашувларни ва бошқа махсус шартларни киритинг*.]

[*Ҳисобот*]

[*Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг кутилаётган шакли ва мазмунини тегишли равишда тавсифланг.*]

Аудитимиз натижаларига кўра ҳисоботимизнинг шакли ва мазмунига ўзгартириш ва қўшимчалар киритиш талаб этилиши мумкин.

Биз ўтказадиган молиявий ҳисоботлар аудити шартларини, шу жумладан бизнинг тегишли мажбуриятларимизни Сиз эътироф этишингиз ва уларга рози эканлигингизни тасдиқлаш учун, илтимос, ушбу хатнинг илова қилинаётган нусхасига имзо чекиб, уни бизга қайтарсангиз.

XYZ & Co.

ABC компанияси номидан эътироф этаман ва тасдиқлайман

(имзо)
.....
Фамилияси, исми, отасининг исми ва лавозими
Сана

2-илова

(А10 бандига қаранг)

Умумий мақсадли асосларнинг ўринлилигини аниқлаш

Стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилотлар ёинки қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асослари мавжуд бўлмаган юрисдикциялар

1. Ушбу АХСнинг А10 бандида тушунтириганидек, агар тадбиркорлик субъекти стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилотлар мавжуд бўлмаган ёки молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосидан фойдаланиш қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ белгиланмаган юрисдикцияда рўйхатга олинган ёки фаолият олиб бораётган бўлса, молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти белгилайди. Бундай юрисдикцияларда кўпинча ушбу АХСнинг А8 бандида тавсифланган ташкилотлардан бири томонидан белгиланган молиявий ҳисоботлар стандартлардан фойдаланилади.

2. Муқобил сифатида, бирон-бир муайян юрисдикцияда бухгалтерия ҳисобининг мазкур юрисдикцияда ишлайдиган муайян тадбиркорлик субъектлари томонидан тайёрланган, умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар учун молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси сифатида эътироф этиладиган одатдаги қоидалари белгиланиши мумкин. Агар молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бундай асоси қўлланилаётган бўлса, аудитор ушбу АХСнинг 6(а) бандига мувофиқ бухгалтерия ҳисобининг жамулжам ҳолда олинган одатдаги қоидалари умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар учун молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг ўринли асоси ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигини аниқлаши шарт. Агар бухгалтерия ҳисобининг одатдаги қоидалари бирон-бир муайян юрисдикцияда кенг қўлланилса, мазкур юрисдикцияда бухгалтерлик касби намояндалари аудиторлар номидан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг ўринлилиги тўғрисидаги масалани кўриб

чиқишлари мумкин. Муқобил сифатида, аудитор бу масалани бухгалтерия ҳисобининг одатдаги қоидалари молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг ўринли асослари одатда эга бўладиган хусусиятларга эгалиги ёки эга эмаслигини таҳлил қилиш (қуйида 3-бандга қаранг) ёки бухгалтерия ҳисобининг одатдаги қоидаларини амалда мавжуд бўлган ва ўринли деб қараладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси талаблари билан солиштириш (қуйида 4-бандга қаранг) орқали ҳал этиши мумкин.

3. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг ўринли асослари, қоида тариқасида, эҳтимол тутилаётган фойдаланувчилар учун фойдали бўлган маълумотлар молиявий ҳисоботларда тақдим этилишини таъминлайдиган қуйидаги хусусиятларга эга бўлади:

(а) Ўринлилик, яъни молиявий ҳисоботларда тақдим этилган маълумотлар тадбиркорлик субъектининг хусусияти ва молиявий ҳисоботларнинг мақсади билан мос келади. Масалан, умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларни тайёрлайдиган тижорат корхонаси билан боғлиқ ҳолда ўринлилик иқтисодий қарорларни қабул қилишда кенг доирадаги фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган умумий эҳтиёжларини қондириш учун талаб этиладиган ахборот нуқтаи назаридан баҳоланади. Бу эҳтиёжлар, қоида тариқасида, тижорат корхонасининг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ва пул оқимлари тўғрисида маълумотларни тақдим этиш йўли билан қондирилади.

(б) Тўлиқлик, яъни молиявий ҳисоботларга асосланган хулосаларга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган операциялар ва ҳодисалар, счётлар қолдиқлари ва очиб бериладиган маълумотлар тушириб қолдирилмаган.

(в) Ишончлилик, яъни молиявий ҳисоботларда тақдим этилган маълумотлар:

(і) Зарур жойда воқеалар ва операцияларнинг юридик шаклинигина эмас, балки уларнинг иқтисодий моҳиятини ҳам акс эттиради; ва

(іі) Ўхшаш вазиятда фойдаланилганда изчил баҳолаш, ўлчаш, тақдим этиш ва очиб беришни таъминлайди.

(г) Бетарафлик, яъни молиявий ҳисоботларда ифодаланган маълумотлар нохолисликдан холи.

(д) Тушунарлилик, яъни молиявий ҳисоботлардаги маълумотлар аниқ ва тўлиқ ҳисобланади, уларни талқин қилиш эса жиддий фарқларга йўл қўймайди.

4. Аудитор бухгалтерия ҳисобининг одатдаги қоидаларини молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг ўринли деб ҳисобланадиган мавжуд асоси билан солиштириш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин. Масалан, аудитор бухгалтерия ҳисобининг одатдаги қоидаларини МҲХС билан солиштириши мумкин. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектининг аудитни ўтказиш билан боғлиқ ҳолда аудитор бухгалтерия ҳисобининг одатдаги қоидаларини бундай тадбиркорлик субъектлари учун стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилот томонидан махсус ишлаб чиқилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси билан солиштириш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин. Аудитор томонидан бундай солиштиришни ўтказиш ва фарқларни аниқлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қабул қилинган бухгалтерия ҳисобининг одатдаги қоидалари молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг ўринли асоси ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслиги тўғрисида қарор бундай фарқларнинг юзага келиши сабабларини ва бухгалтерия ҳисобининг одатдаги қоидаларини қўлланилган ҳолда чалғитувчи молиявий ҳисоботлар тақдим этилиши мумкинлигини ҳисобга олиши лозим.

5. Алоҳида талабларга жавоб бериш мақсадида яратилган бухгалтерия ҳисобининг одатдаги қоидалари тўплами умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг ўринли асоси деб ҳисобланиши мумкин эмас. Худди шунингдек, мувофиқлик асоси, агар у молиявий ҳисоботлар тайёрловчи тадбиркорлик субъектлари ва муайян юрисдикциядаги молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар томонидан умумэътироф этилган деб ҳисобланмаса, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг ўринли асоси бўла олмайди.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 220
МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР АУДИТИ СИФАТИНИ НАЗОРАТ ҚИЛИШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1

Сифатни назорат қилиш тизими ва келишув жамоаларининг роли 2–4

Кучга кириш санаси....5

Мақсади 6

Таърифлар....7

Талаблар

Аудит сифати учун раҳбарларнинг жавобгарлиги....8

Тегишли ахлоқий талаблар 9–11

Мижозни қабул қилиш, мижоз билан муносабатларни ва муайян аудит келишувлари устида ишни давом эттириш 12–13

Келишув жамоасини тайинлаш 14

Келишувни бажариш 15–22

Мониторинг....23

Ҳужжатлар....24–25

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Сифатни назорат қилиш тизими ва келишув жамоаларининг роли A1–A2

Аудит сифати учун раҳбарларнинг жавобгарлиги....A3

Тегишли ахлоқий талаблар А4–А7

Мижозни қабул қилиш, мижоз билан муносабатларни ва муайян аудит келишувлари устида ишни давом эттириш А8–А9

Келишув жамоасини тайинлаш А10–А12

Келишувни бажариш А13–А31

Мониторинг А32–А34

Ҳужжатлар А35

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 220 "*Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш*" АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*" контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг халқаро стандарти (АХС)да аудиторнинг молиявий ҳисоботлар аудитини назорат қилиш тартиб-таомилларига нисбатан аниқ мажбуриятлари кўриб чиқилади. Шунингдек стандартда, агар керак бўлса, келишувни бажариш сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказаётган шахснинг мажбуриятлари ҳам кўриб чиқилади. Ушбу АХС тегишли ахлоқий талаблар нуқтаи назаридан қаралиши лозим.

Сифатни назорат қилиш тизими ва келишув жамоаларининг роли

2. Сифатни назорат қилиш тизими, сиёсати ва тартиб-таомиллари учун аудиторлик ташкилоти (фирма)си жавобгар бўлади. СНХС 1 га мувофиқ, аудиторлик ташкилоти (фирма) ўзи қуйидагиларга оқилона ишонч ҳосил қилишини таъминлаш учун сифатни назорат қилиш тизими ишини белгилаши ва уни қўллаб-қувватлаши лозим:

   (а) Аудиторлик ташкилоти (фирма) ва унинг ходимлари профессионал талабларга ҳамда қонун ҳужжатлари ва меъёрий ҳужжатларнинг тегишли талабларига мувофиқлигига; ва

   (б) Аудиторлик ташкилоти (фирма) ёки келишув партнёрлари томонидан чоп этилган ҳисоботлар вазиятларга мос келишига.[1]

   Ушбу АХС аудиторлик ташкилоти (фирма) СНХС 1 га ёки, ҳеч бўлмаса, ундан қаттиқ бўлмаган миллий талабларга риоя қилади, деган бошланғич шартга асосланади. (А1 бандига қаранг)

3. Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифатни назорат қилиш тизими нуқтаи назаридан келишув жамоалари аудит келишувга нисбатан қўлланиладиган сифатни назорат қилиш тартиб-таомилларини бажариш учун ҳамда аудиторлик ташкилоти

[1] СНХС 1 "*Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва бошқа турдош хизматлар кўрсатиш бўйича келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати*", 11-банд

(фирма) сифатни назорат қилиш тизимининг мустақилликка тегишли бўлган қисми фаолиятини таъминлаш мақсадида аудиторлик ташкилоти (фирма) тегишли маълумотлар бериш учун жавобгар бўлади.

4. Келишув жамоалари аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифатни назорат қилиш тизимига таянишга ҳақли, башарти аудиторлик ташкилоти (фирма) ёки бошқа томонлар тақдим этган маълумотлар бунинг аксини назарда тутмаса. (А2 бандига қаранг)

Кучга кириш санаси

5. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

6. Аудиторнинг мақсади унга келишув даражасида қуйидагиларга оқилона ишонч ҳосил қилиш имкониятини берадиган сифатни назорат қилиш тартиб-таомилларини бажаришдан иборат:

   (а) Аудит профессионал стандартларга ҳамда қонун ҳужжатлари ва тартибга солувчи органларнинг тегишли талабларига мувофиқ эканлигига; ва

   (б) Чоп этилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) вазиятларга мос келишига.

Таърифлар

7. Аудитнинг халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) *Келишув партнёри*[2] – Келишув бажарилиши ҳамда аудиторлик ташкилоти (фирма) номидан чиқариладиган ҳисобот (хулоса) учун масъул бўлган ва зарур ҳолларда профессионал, қонунчилик ёки тартибга солувчи орган

[2] “Келишув партнёри,” “партнёр” ва “аудиторлик ташкилоти (фирма)” атамалари тегишли ҳолларда давлат секторида қўлланиладиган эквивалент атамалар маъносида қаралиши керак.

томонидан берилган тегишли ваколатларга эга бўлган партнёр ёки аудиторлик ташкилоти (фирма)даги бошқа бирон-бир шахс.

(б) *Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш* – Ҳисобот (хулоса) чиқарилишига қадар ёки ҳисобот (хулоса) чиқарилган санада келишув жамоаси томонидан ҳисоботни (хулосани) тайёрлашда чиқарилган катта аҳамиятга эга бўлган мулоҳазаларни ва эришилган хулосаларни объектив баҳолаш учун мўлжалланган жараён. Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш жараёни муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисоботларини аудит текширувлари ва аудиторлик ташкилоти (фирма) томонидан келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш ўтказиш талаб этиладиган бошқа келишувлар бўйича амалга оширилади.

(в) *Келишув бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказадиган шахс* – ҳисоботни (хулосани) тайёрлашда келишув жамоаси томонидан чиқарилган муҳим ҳукмлар ва эришилган хулосаларни объектив баҳолаш учун етарли ва тегишли тажрибага ва ваколатларга эга партнёр, аудиторлик ташкилотидаги бошқа шахс, тегишли малакага эга бўлган ташқи мутахасислар; ёки келишув жамоасининг аъзоси бўлмаган шахслардан ташкил топган гуруҳ.

(г) *Келишув жамоаси* – Келишувни бажарадиган барча партнёрлар ва ходимлар, шунингдек аудиторлик ташкилоти (фирма) ёки тармоқ аудиторлик ташкилоти томонидан жалб қилинган ва келишув тартиб-таомилларини бажарадиган ҳар қандай шахс. Ушбу жамоа таркибига аудиторлик ташкилоти (фирма) ёки тармоқ ташкилоти томонидан жалб этилган ташқи мутахасислар кирмайди.[3]

[3] АХС 620 “*Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш”*, 6 (а) бандида “аудитор томонидан жалб қилинган эксперт” атамасига таъриф берилган

(д) *Аудиторлик ташкилоти (фирма)* – Профессионал бухгалтер-амалиётчилардан (аудиторлардан) ташкил топган якка тартибдаги тадбиркор, ширкат ёки акциядорлик жамияти ёки бошқа ташкилий шаклдаги тадбиркорлик субъекти.

(е) *Текширув* – Охирига етказилган келишувларга нисбатан, келишув жамоалари аудиторлик ташкилотининг сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларига риоя этганликлари тасдиғини таъминлашга мўлжалланган тартиб-таомиллар.

(ж) *Муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъекти* – Акциялари, улушли ёки қарз қимматли қоғозлари тан олинган фонд биржасида котировка қилинган ёки рўйхатдан ўтган ёинки тан олинган фонд биржасининг ёки бошқа муодил (эквивалент) ташкилотнинг қоидаларига асосан савдо қилинадиган тадбиркорлик субъекти.

(з) *Мониторинг* – Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифат назорати тизими самарали ишлаётганлиги тўғрисида оқилона ишонч хосил қилиш мақсадида сифат назоратини доимий қайта кўриб чиқиш ва баҳолашни, шу жумладан даврий равишда танланган тугатилган келишувларни текширишни ўзида намоён этган жараён.

(и) *Тармоқ аудиторлик ташкилоти (фирма)си* – Тармоққа тегишли бўлган аудиторлик ташкилоти (фирма) ёки тадбиркорлик субъекти.

(к) *Тармоқ* –:

(i) Ҳамкорликка йўналтирилган; ва

(ii) Аниқ равишда фойда ёки ҳаражатларни бўлишишга, ёки умумий эгалик, назорат ёки бошқарув остида бўлган, умумий сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларига, умумий бизнес стратегияга эга, умумий савдо белгисидан фойдаланишни, ёки профессионал ресурсларнинг йирик қисмидан

биргаликда фойдаланишга йўналтирилган йирикроқ тузилма.

(л) *Партнёр* – Профессионал хизматлар кўрсатиш бўйича келишувни бажаришга оид мажбуриятларни аудиторлик ташкилоти (фирма) номидан олиш ваколатига эга бўлган ҳар қандай шахс.

(м) *Ходимлар* – Партнёр ва ходимлар.

(н) *Профессионал стандартлар* – Аудитнинг халқаро стандартлари (АХС) ва тегишли аҳлоқий талаблар.

(о) *Тегишли аҳлоқий талаблар* – Келишув гуруҳи ва келишувнинг бажарилиши сифатини назорат қиладиган шахс риоя қилиши шарт бўлган Бухгалтерлар учун Халқаро Ахлоқ Стандартлари бўйича Кенгашнинг *Профессионал Бухгалтерлар учун Аҳлоқ кодекси* А ва В қисмларида таърифланган ва шу билан бирга ундан кўра қатъий бўлган миллий талаблардан иборат ахлокий талаблар.

(п) *Ходимлар* – Партнёрлардан ташқари малакали мутахассислар, шу жумладан аудиторлик ташкилоти (фирма) томонидан ёлланган ҳар қандай мутахассислар.

(р) *Тегишли малакага эга ташқи шахс* – Келишув партнёри сифатида фаолият кўрсатиш учун компетенцияга ва қобилиятларга эга ташкилотдан четда бўлган шахс, масалан, бошқа аудиторлик ташкилоти (фирма)даги партнёр ёки аъзолари аудиторлик текширувлари ҳамда тарихий молиявий маълумотларни кўриб чиқиш, бошқа ишончлилигини тасдиқлашга оид хизматлар ёки турдош хизматлар бўйича келишувларни бажара оладиган профессионал бухгалтерлар бирлашмасининг ёхуд тегишли сифат назорати хизматларини кўрсатадиган ташкилотнинг (муносиб тажрибага эга бўлган) ходими.

Талаблар

Аудит сифати учун раҳбарларнинг жавобгарлиги

8. Келишув партнёри ўзи тайинланган ҳар бир аудит келишувининг умумий сифати учун жавоб беради. (А3 бандига қаранг)

Тегишли ахлоқий талаблар

9. Аудит келишувини бажариш жараёнида келишув партнёри келишув жамоаси аъзолари томонидан тегишли ахлоқий талабларга риоя этмаслик далилларининг пайдо бўлишига нисбатан кузатиш ва, зарур ҳолда, сўровлардан фойдаланган ҳолда зийракликни сақлаши лозим. (А4-А5 бандларига қаранг)

10. Агар келишув партнёри эътиборини аудиторлик ташкилоти (фирма) сифатни назорат қилиш тизимининг иши натижасида ёки бошқа бирон-бир сабабларга кўра келишув жамоаси аъзолари тегишли ахлоқий талабларни бажармаганларига ишора қилувчи муайян масалалар тортган бўлса, келишув партнёри аудиторлик ташкилоти (фирма)даги бошқа шахслар билан келишилган ҳолда бажарилиши зарур бўлган тегишли ҳаракатларни белгилаши лозим. (А5 бандига қаранг)

Мустақиллик

11. Келишув партнёри аудит келишувига татбиқ этиладиган мустақиллик талабларига риоя этиш масаласи бўйича хулосани таърифлаши лозим. Бунда келишув партнёри қуйидагиларни амалга ошириши зарур: (А5 бандига қаранг)

    (а) Мустақилликка таҳдидлар туғдирадиган вазиятлар ва муносабатларни аниқлаш ва баҳолаш учун аудиторлик ташкилоти (фирма)дан ва, зарур ҳолда, тармоқ аудиторлик ташкилоти (фирма)ларидан тегишли маълумотларни олиш;

    (б) Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг мустақиллик сиёсати ва тартиб-таомилларини бузиш бўйича аниқланган ҳоллари тўғрисида маълумотларни улар аудит келишуви учун мустақилликка таҳдидларни туғдириши ёки туғдирмаслигини аниқлаш мақсадида баҳолаш; ва

(в) Бундай таҳдидларни бартараф этиш ёки уларни мақбул даражагача пасайтириш учун тегишли ҳаракатларни бажариш, бунда эҳтиёт чораларини кўриш ёки бўлмаса аудит келишувини бажаришдан бош тортиш, башарти мазкур ҳаракатнинг мақсадга мувофиқлиги тўғрисида қарор қабул қилинган ва тегишли қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бундай бош тортиш мумкин бўлса. Агар келишув партнёри бажариш зарур бўлган ҳаракатларни белгилай олмаётган бўлса, у бу ҳақда аудиторлик ташкилоти (фирма)га зудлик билан хабар қилиши лозим. (А6-А7 бандларига қаранг)

Мижозни қабул қилиш, мижоз билан муносабатларни ва муайян аудит келишувлари устида ишни давом эттириш

12. Келишув партнёри мижозни қабул қилиш, мижоз билан муносабатларни ва муайян аудит келишувлари устида ишни давом эттириш бўйича тегишли тартиб-таомиллар бажарилганига ишонч ҳосил қилиши, шунингдек бу хусусда чиқарилган хулосалар адекват эканлигини аниқлаши лозим. (А8-А9 бандларига қаранг)

13. Агар келишув партнёри аудиторлик ташкилоти (фирма)ни аудит келишувини рад этишга мажбур этадиган маълумотларни олган бўлса (башарти бундай маълумотларни олдинроқ олиш мумкин бўлса), келишув партнёри аудиторлик ташкилоти (фирма) ва келишув партнёри зарурий ҳаракатларни бажариш имкониятига эга бўлиши учун бу маълумотлар ҳақида дарҳол аудиторлик ташкилоти (фирма)га хабар қилиши лозим. (А9 бандига қаранг)

Келишув жамоасини тайинлаш

14. Келишув партнёри келишув жамоаси ҳамда аудитор томонидан жалб қилинган ва келишув жамоаси таркибига кирмайдиган ҳар қандай экспертлар биргаликда қуйидагилар учун зарур бўлган тегишли билим ва қобилиятларга эга эканликларига ишонч ҳосил қилиши лозим:

(а) Аудит келишувини профессионал стандартларга ҳамда қонун ҳужжатлари ва тартибга солувчи органларнинг тегишли талабларига мувофиқ бажариш; ва

(б) Вазиятларга мос келадиган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чиқариш. (А10-А12 бандларига қаранг)

Келишувни бажариш

Раҳбарлик, назорат ва бажариш

15. Келишув партнёри қуйидагилар учун жавоб бериши лозим:

(а) Аудит келишувини профессионал стандартларга ҳамда қонун ҳужжатлари ва тартибга солувчи органларнинг тегишли талабларига мувофиқ бошқариш, назорат қилиш ва бажариш; ва (А13-А15, А20 бандларига қаранг)

(б) Вазиятларга мос келадиган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чиқариш.

Кўриб чиқиш

16. Келишув партнёри аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг кўриб чиқиш бўйича сиёсати ва тартиб-таомилларига мувофиқ бажариладиган кўриб чиқиш учун жавоб бериши лозим. (А16-А17, А20 бандларига қаранг)

17. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) чоп этилгунга қадар келишув партнёри чиқарилган хулосаларни тасдиқлаш ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чоп этиш учун етарлича тегишли аудиторлик далиллари олинганига аудиторлик ҳужжатларини кўриб чиқиш ва келишув жамоаси билан муҳокама қилиш орқали ишонч ҳосил қилиши лозим. (А18-А20 бандларига қаранг)

Маслаҳатлашув

18. Келишув партнёри:

(а) Келишув жамоаси мураккаб ёки баҳсли масалалар бўйича тегишли маслаҳатлар олиши учун жавоб бериши;

(б) Келишув жамоаси аъзолари келишувни бажариш жараёнида келишув жамоаси доирасида, шунингдек келишув жамоаси ва аудиторлик ташкилоти (фирма) доирасида ёки аудиторлик ташкилоти (фирма)дан ташқарида тегишли даражадаги бошқа шахслар ўртасида тегишли маслаҳатларни олганига ишонч ҳосил қилиши;

(в) Маслаҳатлар хусусияти ва кўлами, шунингдек бундай маслаҳатлар асосида чиқарилган хулосалар маслаҳат берувчи томон билан келишилганига ишонч ҳосил қилиши; ва

(г) Маслаҳатлар асосида чиқарилган хулосалар амалда қўлланилганини аниқлаши лозим. (А21-А22 бандларига қаранг)

Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш

19. Муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъектлари молиявий ҳисоботларининг аудити, шунингдек аудиторлик ташкилоти (фирма) келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш зарурлиги тўғрисида қарор қабул қилган келишувлар (агар улар мавжуд бўлса) билан боғлиқ ҳолда келишув партнёри:

(а) Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахс тайинланганини аниқлаши;

(б) Аудит келишувини бажариш жараёнида юзага келувчи жиддий масалаларни, шу жумладан келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш жараёнида аниқланган масалаларни назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахс билан муҳокама қилиши; ва

(в) Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш тугалланмагунча аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чоп этмаслиги лозим. (А23-А25 бандларига қаранг)

20. Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахс келишув жамоаси чиқарган аҳамиятли мулоҳазаларни ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни таърифлашда эришилган хулосаларни холисона баҳолаши лозим. Бундай баҳолаш қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

    (а) Аҳамиятли масалаларни келишув партнёри билан муҳокама қилиш;

    (б) Молиявий ҳисоботларни ва чиқариш мўлжалланаётган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни кўриб чиқиш;

    (в) Танлаб олинган, келишув жамоаси чиқарган аҳамиятли мулоҳазалар ва хулосаларга тегишли бўлган аудиторлик ҳужжатларини кўриб чиқиш; ва

    (г) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни таърифлашда ва чиқариш мўлжалланаётган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) вазиятларга мос келиши ёки мос келмаслиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқишда чиқарилган хулосаларни баҳолаш. (А26-А27, А29-А31 бандларига қаранг)

21. Муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъектлари молиявий ҳисоботларининг аудити билан боғлиқ ҳолда келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахс бундай кўриб чиқишни ўтказишда қуйидаги масалаларни ҳам кўриб чиқиши лозим:

    (а) Аудит келишувига нисбатан аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг мустақиллигини келишув жамоаси томонидан баҳолаш;

    (б) Фикрларда келишмовчиликлар қайд этилган масалалар ёки бошқа мураккаб ёки баҳсли масалалар бўйича тегишли маслаҳат олинганми, шунингдек бундай маслаҳатлар асосида чиқарилган хулосалар; ва

    (в) Кўриб чиқиш учун танлаб олинган аудиторлик ҳужжатлари аҳамиятли мулоҳазаларга нисбатан бажарилган ишни акс эттирадими ва у чиқарилган хулосаларни тасдиқлайдими. (А28-А31 бандларига қаранг)

Фикрлардаги келишмовчиликлар

22. Келишув жамоаси аъзолари ўртасида, маслаҳатчилар билан ёки келишув партнёри ва келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахс ўртасида фикрларда келишмовчиликлар юзага келган ҳолда, келишув жамоаси сиёсатга амал қилиши ва аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг фикрлардаги келишмовчиликларни ҳал этиш ва бартараф қилиш учун мўлжалланган тартиб-таомилларини бажариши лозим.

Мониторинг

23. Самарали сифатни назорат қилиш тизими аудиторлик ташкилоти (фирма) унинг сифатни назорат қилиш тизими билан боғлиқ сиёсати ва тартиб-таомиллари ўринли, адекват ҳисобланиши ва самарали ишлаётганига оқилона ишонч ҳосил қилиши учун ишлаб чиқилган мониторинг жараёнини ўз ичига олади. Келишув партнёри аудиторлик ташкилоти (фирма)даги мониторинг жараёни натижаларини кўриб чиқиши лозим. Бу натижаларни аудиторлик ташкилоти (фирма) ва, зарур ҳолда, тармоқ аудиторлик ташкилоти (фирма)лари тарқатилаётган маълумотларнинг энг охиргисида тақдим этади. Шунингдек келишув партнёри бундай маълумотларда қайд этилган камчиликлар аудит келишувига таъсир кўрсатиши мумкинлиги ёки мумкин эмаслиги тўғрисидаги масалани ҳам кўриб чиқиши лозим. (А32-А34 бандларига қаранг)

Ҳужжатлар

24. Аудитор аудиторлик ҳужжатларига қуйидагиларни киритиши лозим:[4]

    (а) Тегишли ахлоқий талабларга риоя этилиши муносабати билан аниқланган муаммолар ва уларни ечиш йўллари.

    (б) Аудит келишувига нисбатан татбиқ этиладиган мустақиллик талабларининг бажарилиши тўғрисида

[4] АХС 230 “*Аудиторлик ҳужжатлари*”, 8–11-бандлар ва А6 банди

хулоса ва аудиторлик ташкилоти (фирма) билан мазкур хулосани тасдиқловчи ҳар қандай муҳокамалар.

(в) Мижозни қабул қилиш, мижоз билан муносабатларни ва аудит келишувлари устида ишни давом эттириш хусусида чиқарилган хулосалар.

(г) Аудит келишувини бажариш жараёнида олинган маслаҳатлар хусусияти ва кўлами, шунингдек бундай маслаҳатлар асосида чиқарилган хулосалар. (А35 бандига қаранг)

25. Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахс (кўриб чиқиш ўтказилган аудит келишувига нисбатан) қуйидагиларни ҳужжатлаштириши лозим:

(а) Аудиторлик ташкилоти (фирма) сиёсатига мувофиқ келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишга нисбатан белгиланган тартиб-таомиллар бажарилганини;

(б) Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кечиктирмасдан бажарилганини; ва

(в) Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахсга келишув жамоаси томонидан чиқарилган аҳамиятли мулоҳазалар ва хулосалар адекват бўлмаган, деган тўхтамга келиш учун асос берадиган бирон-бир ечилмаган масалалар унга маълум эмаслигини.

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Сифатни назорат қилиш тизими ва келишув жамоаларининг роли (2-бандга қаранг)

A1. СНХС 1 да ёки, ҳеч бўлмаса, ундан қаттиқ бўлмаган миллий талабларда аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг аудит келишуви учун сифатни назорат қилиш тизимини амалга жорий этиш ва қўллаб-қувватлаш бўйича мажбуриятлари кўриб чиқилади. Сифатни назорат қилиш тизими қуйидаги элементларнинг ҳар бирини тартибга солувчи сиёсат ва тартиб-таомилларни ўз ичига олади:

- Аудиторлик ташкилоти (фирма) ишининг сифати учун раҳбарлар жавобгарлиги;
- Тегишли ахлоқий талаблар;
- Мижозни қабул қилиш, мижоз билан муносабатларни ва муайян аудит келишувлари устида ишни давом эттириш;
- Инсон ресурслари;
- Келишувни бажариш; ва
- Мониторинг.

Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифатни назорат қилиш тизимини амалга жорий этиш ва қўллаб-қувватлаш бўйича мажбуриятларини тартибга солувчи миллий талаблар, агар улар мазкур бандда айтиб ўтилган барча элементларни тартибга солса ва аудиторлик ташкилоти (фирма)га СНХС 1 да баён этилган мақсадларга эришишни таъминловчи мажбурият юкласа, ҳеч бўлмаса, СНХС 1 талабларидан қаттиқ ҳисобланмайди.

Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифатни назорат қилиш тизимига таяниш имконияти (4-бандга қаранг)

A2. Агар аудиторлик ташкилоти (фирма) ёки бошқа томонлар тақдим этган маълумотлар бунинг аксини назарда тутмаса, келишув жамоаси, масалан, қуйидагиларга нисбатан аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифатни назорат қилиш тизимига таяниши мумкин:

- Ёллаш ва расмий таълим бериш тартиб-таомилларининг бажарилиши натижасида ходимларнинг тегишли компетентлик даражасига эришиш.
- Мустақилликка доир тегишли маълумотларни тўплаш ва бериш орқали мустақилликка эришиш.
- Мижозни қабул қилиш ва мижоз билан муносабатларни давом эттириш тизимлари воситасида мижоз билан муносабатларни қўллаб-қувватлаш.
- Мониторинг воситасида қонун ҳужжатлари ва тартибга солувчи органларнинг тегишли талабларига риоя этилишини таъминлаш.

Аудит сифати учун раҳбарларнинг жавобгарлиги (8-бандга қаранг)

А3. Келишув партнёрининг ҳаракатлари ва келишув жамоасининг бошқа аъзоларига бериладиган ҳар бир аудит келишувининг умумий сифати учун жавобгарлик доирасида тегишли кўрсатмалар қуйидагиларга урғу беради:

(а) Сифат аудитининг муҳимлигига:

(i) Профессионал стандартларга ҳамда қонун ҳужжатлари ва тартибга солувчи органларнинг тегишли талабларига мос келадиган ишнинг бажарилишига;

(ii) Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифатни назорат қилиш сиёсати ва тартиб-таомилларига риоя этилишига;

(iii) Вазиятларга мос келадиган аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари) чоп этилишига; ва

(iv) Келишув жамоасида муайян муаммоларни жазоланишдан қўрқмасдан кўтариш имкониятлари мавжудлигига; ва

(б) Сифат билан боғлиқ масала аудит келишувларини бажариш учун аҳамиятли эканлигига.

Тегишли ахлоқий талаблар

Тегишли ахлоқий талабларнинг бажарилиши (9-бандга қаранг)

А4. ХБФ кодексида профессионал ахлоқ асосий принциплари белгиланган бўлиб, улар қуйидагиларни ўз ичига олади:

(а) Ҳалоллик;
(б) Холислик;
(в) Профессионал билимдонлик ва лозим пухталик;
(г) Махфийлик; ва
(д) Профессионал хулқ.

“Аудиторлик ташкилоти (фирма)”, “тармоқ” ва “тармоқ аудиторлик ташкилоти (фирма)си” атамаларининг таърифлари (9–11-бандларга қаранг)

А5. “Аудиторлик ташкилоти (фирма)”, “тармоқ” ва “тармоқ аудиторлик ташкилоти (фирма)си” атамаларининг тегишли ахлоқий талаблардаги таърифлари ушбу АХСда баён этилган таърифлардан фарқ қилиши мумкин. Масалан, ХБФ кодексида “аудиторлик ташкилоти (фирма)”га қуйидаги таъриф берилган:

(а) Якка тартибда амалиёт билан шуғулланувчи профессионал бухгалтер, профессионал бухгалтерларни бирлаштирувчи ширкат ёки акциядорлик жамияти;

(б) Бундай томонларни мулк ҳуқуқи, бошқариш ёки бошқа воситалар ёрдамида назорат қилувчи тадбиркорлик субъекти; ва

(в) Мулк ҳуқуқи, бошқариш ёки бошқа воситалар орқали бундай томонларнинг назорати остида бўлган тадбиркорлик субъекти.

ХБФ кодекси “тармоқ” ва “тармоқ аудиторлик ташкилоти (фирма)си” атамаларининг таърифига нисбатан ҳам қўлланма тақдим этади.

9–11-бандларда баён этилган талабларни бажариш учун тегишли ахлоқий талабларда фойдаланилаётган атамалар заруратга қараб мазкур ахлоқий талабларни талқин қилиш учун қўлланилади.

Мустақилликка таҳдидлар (11(в) бандига қаранг)

А6. Келишув партнёри аудит келишуви муносабати билан эҳтиёт чораларини қўллаш орқали бартараф этиш ёки мақбул даражагача пасайтириш мумкин бўлмаган мустақилликка таҳдидни аниқлаши мумкин. Бундай ҳолда, 11(в) бандида талаб этилганидек, келишув партнёри тегишли ҳаракатларни белгилаш учун аудиторлик ташкилоти (фирма)даги тегишли шахс (шахслар) билан маслаҳатлашади. Бундай ҳаракатлар таҳдид уйғотаётган фаолиятни тўхтатиш ёки бундай манфаатни бартараф этишни ёхуд аудит келишуви устида ишлашдан бош тортишни (агар тегишли қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бундай бош тортиш мумкин бўлса) ўз ичига олиши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А7. Давлат сектори аудиторларининг мустақиллиги қонунчилик чоралари билан ҳимояланган бўлиши мумкин. Бироқ, давлат сектори аудиторлари ёки давлат сектори ташкилотларининг аудитини қонун йўли билан тайинланадиган аудитор номидан ўтказувчи аудиторлик ташкилоти (фирма)лари ўз ёндашувини 11-банд руҳига мос келиш учун мослаштириш зарурияти билан дуч келишлари мумкин. Агар давлат сектори ташкилотларининг аудитори мандати келишувдан бош тортишга рухсат бермаса, аудитор хусусий секторда юзага келган ҳолда аудиторнинг келишув устида ишлашдан бош тортишига олиб келиши мумкин бўлган вазиятларни ҳамма учун очиқ ҳисоботда очиб бериши мумкин.

Мижозни қабул қилиш, мижоз билан муносабатларни ва муайян аудит келишувлари устида ишни давом эттириш (12-бандга қаранг)

А8. СНХС 1 аудиторлик ташкилоти (фирма) юзага келган вазиятларда ўзи зарур деб ҳисоблаган маълумотларни мавжуд келишув устида ишни давом эттириш (ишни давом эттириш ёки давом эттирмаслик) тўғрисида қарор қабул қилингунга қадар,

шунингдек мавжуд мижоз билан янги келишувни қабул қилиш тўғрисидаги масалани кўриб чиқаётганда олишини талаб қилади.[5] Қуйида келтирилган маълумотлар келишув партнёрига мижозни қабул қилиш, мижоз билан муносабатларни ва муайян аудит келишувлари устида ишни давом эттиришга нисбатан чиқарилган хулосалар адекватлиги ёки адекват эмаслигини аниқлашга ёрдам беради:

- Тадбиркорлик субъектининг асосий эгалари, раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларининг ҳалоллиги;
- Келишув жамоаси аудит келишувини бажариш учун тегишли малакага, шунингдек зарурий имкониятлар, шу жумладан вақт ва ресурсларга эга эканлиги;
- Аудиторлик ташкилоти (фирма) ва келишув жамоаси тегишли ахлоқий талабларни бажаришга қодирлиги ёки қодир эмаслиги; ва
- Жорий ёки олдинги аудит келишуви жараёнида юзага келган аҳамиятли масалалар ва уларнинг муносабатларни давом эттириш тўғрисида қарор қабул қилинишига таъсири.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар (12–13-бандларга қаранг)

А9. Давлат секторида аудиторлар қонунда белгиланган тартиб-таомилларга мувофиқ тайинланиши мумкин. Шунга мос равишда, мижозни қабул қилиш, мижоз билан муносабатларни ва муайян аудит келишувлари устида ишни давом эттиришда кўриб чиқиладиган, 12, 13 ва А8 бандларида баён этилган айрим талаблар ва масалалар ўринли бўлмаслиги мумкин. Шунга қарамай, тавсифланган жараён натижасида тўпланган маълумотлар рискни баҳолашда ва ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича мажбуриятларни бажаришда давлат сектори ташкилотларининг аудиторлари учун маълум қимматга эга бўлиши мумкин.

[5] СНХС 1, 27(а) банди

Келишув жамоасини тайинлаш (14-бандга қаранг)

A10. Келишув жамоаси таркибига бухгалтерия ҳисоби ёки аудитнинг махсус соҳасида касбий билимлар ва тажрибадан фойдаланадиган, ё аудиторлик ташкилоти (фирма) (агар у мавжуд бўлса) томонидан жалб қилинган, ё ёлланган ва келишув бўйича аудиторлик тартиб-таомилларини бажарадиган шахс киради. Бироқ, бундай касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган шахс, агар унинг келишувга дахлдорлиги маслаҳатлар беришдангина иборат бўлса, келишув жамоасининг аъзоси ҳисобланмайди. Маслаҳатлар 18-бандда ва А21-А22 бандларида кўриб чиқилади.

A11. Келишув жамоасидан кутилаётган тегишли профессионал компетентлик ва қобилиятларни кўриб чиқишда келишув партнёри, масалан, келишув жамоаси қуйидагиларга эгалиги ёки эга эмаслиги масалаларини ҳисобга олиши мумкин:

- Шу даражада мураккаб бўлган шундай хусусиятли аудит келишувлари устида ишлаш борасида таълим олиш ва ўхшаш келишувлар устида ишлашда иштирок этиш натижасида олинган билим ва амалий тажрибага.
- Профессионал стандартлар ҳамда қонун ҳужжатлари ва тартибга солувчи органларнинг тегишли талаблари ҳақида билимга.
- Техник билимлар ва тажрибага, шу жумладан бухгалтерия ҳисоби ёки аудитнинг махсус соҳалари ва тегишли ахборот технологиялари ҳақида билимлар ҳамда бу соҳада ишлаш тажрибасига.
- Мижоз ишлаётган тегишли саноат соҳалари ҳақида билимга.
- Профессионал мулоҳаза чиқариш қобилиятига.
- Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифатни назорат қилиш сиёсати ва тартиб-таомиллари ҳақида билимга.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A12. Давлат секторида профессионал компетентликка нисбатан қўшимча талаблар қўйилиши мумкин. Бу талаблар шу жумладан муайян юрисдикцияда аудитор мандати шартларини бажариш

учун зарур бўлган кўникмаларни ўз ичига олиши мумкин. Бундай компетентлик қонунчилик органига, бошқа ҳар қандай ҳукумат органи ёки жамоатчиликка ҳисоботлар тақдим этишнинг тегишли шартларини билишни назарда тутиши мумкин. Давлат сектори ташкилотлари аудитининг янада кенг кўлами, масалан, фаолият натижалари аудитининг баъзи бир жиҳатларини ёки қонун ҳужжатлари, меъёрий ҳужжатлар ёки бирон-бир бошқа тартибга солувчи қоидаларга риоя этилишини ҳар томонлама баҳолашни, шунингдек фирибгарлик ва коррупциянинг олдини олиш ва аниқлашни ўз ичига олиши мумкин.

Келишувни бажариш

Раҳбарлик, назорат қилиш ва бажариш (15(а) бандига қаранг)

А13. Келишув жамоасига раҳбарлик келишув жамоаси аъзоларига қуйидаги масалалар тўғрисида маълумотлар беришни назарда тутади:

- Уларнинг мажбуриятлари, шу жумладан тегишли ахлоқий талабларни бажариш, АХС 200 талабларига мувофиқ аудитни профессионал скептицизм нуқтаи назаридан режалаштириш ва бажариш зарурлиги.[6]
- Агар аудит келишувини бажариш бўйича ишда бир нечта партнёрлар иштирок этаётган бўлса, тегишли партнёрларнинг мажбуриятлари.
- Бажарилиши лозим бўлган иш мақсадлари.
- Тадбиркорлик субъекти бизнесининг хусусияти.
- Риск билан боғлиқ масалалар.
- Юзага келиши мумкин бўлган муаммолар.
- Келишувни бажаришга нисбатан муфассал ёндашув.

Келишув жамоаси аъзолари билан муҳокама қилиш жамоанинг кам тажрибали аъзоларига жамоанинг янада тажрибали

[6] АХС 200 "*Аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*", 15-банд

аъзоларига саволлар бериш учун имконият яратади ва бу келишув жамоаси доирасида тегишли ахборот алмашишни таъминлайди.

A14. Келишув жамоаси доирасида тегишли ўзаро алоқа ва ўргатишлар жамоанинг кам тажрибали аъзоларига бажариш лозим бўлган ишнинг мақсадларини аниқ тушунишга ёрдам беради.

A15. Назорат қилиш қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Аудит келишувини бажариш жараёнини кузатиш.
- Келишув жамоаси айрим аъзоларининг қобилиятлари ва профессионал компетентлиги даражасини ўрганиш, шу жумладан улар ўз ишини бажариш учун етарли вақтга эгалиги ёки эга эмаслигини, улар тегишли йўриқномалар билан танишгани ёки танишмаганини, иш аудит келишувини бажаришга нисбатан режалаштирилган ёндашувга мувофиқ бажарилганини аниқлаш.
- Аудит келишувини бажариш жараёнида юзага келувчи жиддий масалаларни уларнинг муҳимлик даражасини ҳисобга олган ҳолда кўриб чиқиш ва режалаштирилган ёндашувга тегишли ўзгартиришлар киритиш.
- Келишувни бажариш жараёнида маслаҳатлар олишни ёки келишув жамоасининг янада тажрибали аъзосини жалб қилишни тақозо этувчи масалаларни аниқлаш.

Кўриб чиқиш

Кўриб чиқишни ўтказиш бўйича мажбуриятлар (16-бандга қаранг)

A16. СНХС 1 га мувофиқ, аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг кўриб чиқишни ўтказиш бўйича мажбуриятларни тартибга солувчи сиёсати ва тартиб-таомиллари жамоанинг кам тажрибали аъзолари иши жамоанининг янада тажрибали аъзолари томонидан текширилишидан келиб чиқиб белгиланган (текшириш учун жавобгарликка нисбатан ҳам айни шу асосда белгиланиши лозим).[7]

[7] СНХС 1, 33-банд

A17. Кўриб чиқиш жараёнида, масалан, қуйидаги масалалар кўриб чиқилади:

- Иш профессионал стандартларга ҳамда қонун ҳужжатлари ва тартибга солувчи органларнинг тегишли талабларига мувофиқ бажарилганми;
- Бундан кейин кўриб чиқишни талаб этувчи жиддий масалалар аниқланганми;
- Тегишли маслаҳатлар олинганми ва бундай маслаҳатлар асосида чиқарилган хулосалар ҳужжатлаштирилган ва амалда қўлланилганми;
- Бажарилаётган ишнинг хусусияти, бажариш муддатлари ва кўламини қайта кўриб чиқиш талаб этиладими;
- Бажарилган иш чиқарилган хулосаларни тасдиқлайдими ва у тегишли равишда ҳужжатлаштирилганми;
- Олинган далиллар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тасдиқлаш учун етарли ва тегишли ҳисобланадими; ва
- Келишув тартиб-таомилларининг мақсадларига эришилганми.

Келишув партнёри томонидан бажарилган ишни кўриб чиқиш (17-бандга қаранг)

A18. Келишувни бажаришнинг тегишли босқичларида қуйида кўрсатилган жиҳатлар келишув партнёри томонидан ўз вақтида кўздан кечирилиши жиддий масалаларни ўз вақтида ҳал этиш ва келишув партнёрининг талабларини аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чоп этиш санасига қадар қондириш имконини беради:

- Профессионал мулоҳазанинг асосий соҳалари, айниқса, келишувни бажариш жараёнида аниқланган мураккаб ёки баҳсли масалалар билан боғлиқ бўлган соҳалар;
- Жиддий рисклар; ва
- Келишув партнёри муҳим деб ҳисоблайдиган бошқа соҳалар.

Келишув партнёри барча аудиторлик ҳужжатларини кўриб чиқиши талаб этилмайди, лекин у мазкур ишни бажариши мумкин. Бироқ, АХС 230 га мувофиқ, келишув партнёри кўриб чиқишларни бажариш муддатлари ва кўламини ҳужжатлаштириши лозим.[8]

A19. Келишувни бажариш жараёнида аудитни қабул қилувчи янги келишув партнёри келишув партнёри мажбуриятларини қабул қилиш мақсадида, партнёрни алмаштириш санасига қадар бажарилган ишни кўриб чиқишни ўтказиш учун A18 бандида баён этилган кўриб чиқиш тартиб-таомилларини қўллаши мумкин.

Бухгалтерия ҳисоби ёки аудитнинг махсус соҳасида касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган келишув жамоаси аъзоси жалб этилган ҳолда кўриб чиқиладиган масалалар (15–17-бандларга қаранг)

A20. Бухгалтерия ҳисоби ёки аудитнинг махсус соҳасида касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган келишув жамоаси аъзоси жалб этилган ҳолда, келишув жамоасининг мазкур аъзоси томонидан бажарилган ишни бошқариш, назорат қилиш ва кўриб чиқиш қуйидаги масалаларни ўз ичига олиши мумкин:

- Келишув жамоасининг мазкур аъзоси билан унинг иши хусусияти, кўлами ва мақсадларини, шунингдек унинг тегишли функцияларини, мазкур аъзо ва келишув лойиҳасининг бошқа аъзолари ўртасидаги алоқалар хусусияти, муддатлари ва кўламини келишиш.
- Мазкур аъзо ишининг адекватлигини, шу жумладан у чиқарган хулосаларнинг ўринлилиги ва оқилоналигини ёки, бошқа аудиторлик далиллари нуқтаи назаридан, уларнинг изчиллигини баҳолаш.

Маслаҳатлашувлар (18-бандга қаранг)

A21. Аҳамиятли техник, ахлоқий ва бошқа масалалар бўйича маслаҳатлашувлар аудиторлик ташкилоти (фирма) доирасида ёки,

[8] АХС 230, 9(в) банди

зарур ҳолда, ундан ташқарида самарали ўтказилишига қуйидаги ҳолларда эришиш мумкин:

- Маслаҳатчиларга хабардорлик асосида маслаҳатлар бериш учун имконият яратадиган тегишли фактларнинг барчаси уларга тақдим этилган; ва
- Маслаҳатчилар тегишли билимлар, ваколатлар ва тажрибага эга.

A22. Келишув жамоасида аудиторлик ташкилоти (фирма)дан ташқарида маслаҳат олиш зарурияти пайдо бўлиши мумкин, масалан, аудиторлик ташкилоти (фирма) тегишли ички ресурслар тақчиллигини ҳис қилган ҳолда. Улар бошқа аудиторлик ташкилоти (фирма)лар, профессионал ва тартибга солувчи органлар ёки сифатни назорат қилиш бўйича тегишли хизматлар кўрсатувчи тижорат ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган консалтинг хизматларидан фойдаланишлари мумкин.

Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш

Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) чиқарилгунга қадар якунлаш (19(в) бандига қаранг)

A23. АХС 700 талабига кўра, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор молиявий ҳисобот бўйича чиқарилган аудитор фикри учун асос бўлган етарлича тегишли аудиторлик далиллари олинган (аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олган санадан эрта бўлмаган) сана кўрсатилиши лозим.[9] Муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисоботлари аудити билан боғлиқ ҳолда ёки келишув келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказиш учун мезонларни қаноатлантирган ҳолда, бундай кўриб чиқиш аудиторга етарлича тегишли далиллар олингани ёки олинмаганини аниқлашда ёрдам беради.

[9] АХС 700 "*Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этиш*", 41-банд

A24. Келишувни бажаришнинг тегишли босқичларида келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўз вақтида ўтказиш аҳамиятли масалаларни тезкорлик билан ҳал этиш ва келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахснинг талабларини аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чиқариш санасига қадар қондириш имконини беради.

A25. Назорат тартибида кўриб чиқиш якунлангани келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахс 20–21-бандларда ва, зарур ҳолда, 22-бандда баён этилган талабларни бажарганини англатади. Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ҳужжатлаштириш аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин якунловчи аудиторлик файлини компиляция қилиш доирасида якунланиши мумкин. АХС 230 бу борада талабларни белгилайди ва тегишли қўлланма тақдим этади.[10]

Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш хусусияти, уни ўтказиш муддатлари ва кўлами (20-бандга қаранг)

A26. Вазиятларда юз бериши мумкин бўлган ўзгаришларга нисбатан зийракликни сақлаш келишув партнёрига келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш ҳатто келишув устида ишнинг бошида бундай кўриб чиқиш керак бўлмаган ҳолда ҳам талаб этиладиган вазиятларни аниқлаш имконини беради.

A27. Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш кўлами, шу жумладан, аудит келишувининг мураккаблигига, тадбиркорлик субъекти муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъекти ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигига, шунингдек аудиторлик ҳисоботи вазиятларга мос келмаслиги мумкинлиги рискига боғлиқ бўлиши мумкин. Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказиш келишув партнёрининг аудит келишуви ва уни бажариш учун жавобгарлиги даражасини пасайтиради.

[10] АХС 230, 14–16-бандлар

Муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъектлари бўйича келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш (21-бандга қаранг)

А28. Келишув жамоаси чиқарган жиддий мулоҳазаларни баҳолаш учун аҳамиятли ҳисобланадиган, муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъекти бўйича келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказишда кўриб чиқилиши мумкин бўлган бошқа масалалар орасида қуйидагиларни айтиб ўтиш мумкин:

- Келишувни бажариш жараёнида АХС 315[11] га мувофиқ аниқланган аҳамиятли рисклар, шунингдек бундай рискларга жавобан АХС 330[12] га мувофиқ бажарилган ҳаракатлар, шу жумладан келишув жамоаси томонидан фирибгарлик рискини баҳолаш ва бундай рискка жавобан АХС 240[13] га мувофиқ бажарилган ҳаракатлар
- Чиқарилган мулоҳазалар, айниқса муҳимлик ва аҳамиятли рисклар хусусида мулоҳазалар.
- Аудит жараёнида аниқланган тузатилган ва тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг аҳамиятлилиги ва ўрни.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига, бошқарув юклатилган шахсларга ва, зарур ҳолда, бошқа томонлар, хусусан тартибга солувчи органларга маълум қилиниши лозим бўлган масалалар.

Вазиятга қараб, юқорида зикр этилган масалалар бошқа тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисоботлари аудити бўйича келишувни бажариш сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказишда ҳам кўриб чиқилиши мумкин.

---

[11] АХС 315 "*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш*"

[12] АХС 330 "*Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик*"

[13] АХС 240 "*Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш пайтида аудиторнинг фирибгарликка нисбатан вазифалари*"

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар (20–21-бандларга қаранг)

А29. Муомаладаги (листингдаги) тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисоботлари аудити бўйича келишувларга қўшимча равишда келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш аудиторлик ташкилоти (фирма) томонидан белгиланган, сифатни назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказиш зарурлиги белгилайдиган мезонларни қаноатлантирувчи аудит келишувлари учун талаб этилади. Келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқиш зарурлигига ишора қилувчи мезонларни аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг аудит келишувларидан бирортаси ҳам қаноатлантирмайдиган вазиятлар юзага келиши ҳам мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар (20–21-бандларга қаранг)

А30. Давлат секторида қонун йўли билан тайинланадиган аудитор (масалан, Бош тафтишчи ёки Бош тафтишчи номидан тайинланган, тегишли малакага эга бўлган бошқа шахс) келишув партнёри функцияларига тенг бўлган функцияларни бажариши ва давлат сектори ташкилотининг аудити учун умумий жавобгар бўлиши мумкин. Бундай вазиятларда келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахсни танлаш аудит қилинаётган тадбиркорлик субъектининг мустақиллигини ва назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказувчи шахснинг холисона баҳолашни бажариш қобилиятини ҳисобга олган ҳолда амалга оширилиши лозим.

А31. Муомаладаги (листингдаги) ташкилотлари 21 ва А28 бандлари нуқтаи назаридан давлат секторида кенг тарқалган ҳодиса ҳисобланмайди. Бироқ давлат сектори ташкилотлари орасида шундай ташкилотлар ҳам учрайдики, улар ўзининг ҳажми, ташкилий тузилмасининг мураккаблиги ёки жамиятнинг уларга бўлган қизиқиши туфайли аҳамиятли деб ҳисобланади ва, бинобарин, кенг доирада манфаатдор томонларга эга бўлади. Бунга мисол тариқасида давлат мулкида бўлган корпорацияларни ва коммунал хизматлар кўрсатиш корхоналарини келтириш

мумкин. Давлат секторида давом этаётган ислоҳотлар ҳам янги турдаги аҳамиятли ташкилотлар пайдо бўлишига олиб келиши мумкин. Аҳамиятлилик таърифи асосланадиган бирон-бир қайд этилган объектив мезонлар мавжуд эмас. Шунга қарамай, давлат секторлари аудиторлари келишувнинг бажарилиши сифатини назорат тартибида кўриб чиқишни ўтказиш учун қайси ташкилотлар анча катта аҳамиятга эга бўлиши мумкинлигини баҳолайдилар.

Мониторинг (23-бандга қаранг)

A32. СНХС 1 аудиторлик ташкилоти (фирма) сифатни назорат қилиш билан боғлиқ сиёсат ва тартиб-таомиллар ўринли, адекват ҳисобланиши ва самарали ишлаётганига оқилона ишонч ҳосил қилиши (оқилона ишончни таъминлаши) учун мўлжалланган мониторинг жараёнини белгилашини ундан талаб қилади.[14]

A33. Аудит келишувига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган камчиликларни кўриб чиқишда келишув партнёри аудиторлик ташкилоти (фирма) томонидан вазиятни ўнглаш учун кўрилган, келишув партнёри мазкур аудит нуқтаи назаридан етарли деб ҳисоблайдиган чораларни ҳисобга олиши мумкин.

A34. Сифатни назорат қилиш тизимидаги камчилик муайян аудит келишуви профессионал стандартлар ҳамда қонун ҳужжатлари ва тартибга солувчи органларнинг тегишли талабларига мувофиқ бажарилмаганига ёки аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) вазиятларга мувофиқ бўлмаганига ишора қилмаслиги ҳам мумкин.

Ҳужжатлар

Маслаҳатлашувларни ҳужжатлаштириш (24(г) бандига қаранг)

A35. Мураккаб ёки баҳсли масалалар бўйича бошқа профессионаллар билан ўтказилган маслаҳатлашувларни етарли даражада тўлиқ ва батафсил ҳужжатлаштириш қуйидагиларни тушунишга кўмаклашади:

[14] СНХС 1, 48-банд

- Маслаҳатлашишни талаб қилган муаммоларни; ва
- Маслаҳатлашув натижаларини, шу жумладан қабул қилинган ҳар қандай қарорларни, бундай қарорлар учун асосларни ва улар қандай қўлланганини.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 230
АУДИТНИ ҲУЖЖАТЛАШТИРИШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси 1

Аудитни ҳужжатлаштиришнинг хусусияти ва мақсадлари 2–3

Кучга кириш санаси 4

Мақсади 5

Таърифлар 6

Талаблар

Аудитни ҳужжатлаштиришни ўз вақтида тайёрлаш 7

Амалга оширилган аудиторлик тартиб-таомилларини ва олинган аудиторлик далилини ҳужжатлаштириш 8–13

Якуний аудит файлини тўплаш 14–16

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудитни ҳужжатлаштиришни ўз вақтида тайёрлаш A1

Амалга оширилган аудиторлик тартиб-таомилларини ва олинган аудиторлик далилини ҳужжатлаштириш A2–A20

Якуний аудит файлини тўплаш A21–A24

Илова: Бошқа АХС лардаги муайян аудитни ҳужжатлаштириш талаблари

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 230 «*Аудитни ҳужжатлаштириш*" АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*" контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси

1. Мазкур аудитнинг халқаро стандарти (АХС)да молиявий ҳисоботлар аудити бўйича аудиторлик ҳужжатларини тайёрлаш юзасида аудитор мажбурияти кўриб чиқилади. Иловада муайян ҳужжатлаштириш талабларини ва йўриқномани қамраб олган бошқа АХС ларнинг руйхати келтирилган. Бошқа АХС ларнинг муайян ҳужжатлаштириш талаблари мазкур АХС нинг қўлланишини чекламайди. Қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар қўшимча ҳужжатлаштириш талабларини белгилаши мумкин.

Аудитни ҳужжатлаштиришнинг хусусияти ва мақсадлари

2. Мазкур АХС талабларини ҳамда бошқа тегишли АХС ларнинг муайян ҳужжатлаштириш талабларини қаноатлантирадиган аудитни ҳужжатлаштириш қуйидагиларни таъминлайди:

   (а) Аудиторнинг умумий мақсадларига эришиш тўғрисидаги хулосаси учун аудитор асосининг далили;[1] ва

   (б) Аудит АХС ларга ҳамда тегишли юридик ва меъёрий талабларга мувофиқ режалаштирилганининг ва амалга оширилганининг далили.

3. Аудитни ҳужжатлаштириш бир қатор қўшимча мақсадларни кўзда тутади, жумладан:

   - Келишув жамоасига аудитни режалаштиришга ва амалга оширишга кўмак бериш.
   - Назорат учун масъул бўлган келишув жамоаси аъзоларига аудит ишини бошқаришга ва назорат қилишга ҳамда АХС 220 га мувофиқ ўзларининг кўриб чиқиш мажбуриятларини бажаришга кўмак бериш.[2]

---

1 АХС 200, *Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш, 11-банд*

2 АХС 220, *Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш*, 15–17-бандлар

- Келишув жамоаси ўзининг иши учун жавобгар бўлишга имконият яратиш.
- Келгуси аудиторлик текширувлари учун узлуксиз аҳамиятли бўлган масалалар бўйича ҳужжатларни сақлаш.
- СНХС 1[3] ёки камида талаб этилган миллий талабларга мувофиқ сифат назоратини кўриб чиқишлар ва текширувларни амалга оширишга имконият яратиш.[4]
- Тегишли юридик, меъёрий ёки бошқа талабларга мувофиқ ташқи текширувларни ўтказишга имконият яратиш.

Кучга кириш санаси

4. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

5. Аудитор мақсади қуйидагиларни таъминлайдиган ҳужжатлаштиришни тайёрлашдир:

   (а) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) учун асоснинг етарли ва тегишли ёзуви; ва

   (б) аудит АХС ларга ҳамда тегишли юридик ва меъёрий талабларга мувофиқ режалаштирилганининг ва амалга оширилганининг далили.

Таърифлар

6. АХС лар мақсадлари учун, қуйидаги атамалар қуйида келтирилган маъноларга эга:

---

[3] СНХС 1, *Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматлар кўрсатиш бўйича бошқа келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати*, 32–33, 35–38, and 48-бандлар

[4] АХС 220, 2-банд

(а) Аудит ҳужжатлари—Бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари, олинган тегишли аудиторлик далиллари, ва аудитор эришган ҳулосаларининг ёзма шаклда қайд қилиниши (айрим ҳолларда“иш ҳужжатлари” ёки “иш қоғозлари” каби атамалар ҳам ишлатилиши мумкин).

(б) Аудит файли – Муайян келишувга тегишли аудит ҳужжатларини ўз ичига оладиган ёзма маълумотлардан ташкил топган, бир ёки бир нечта папкалар электрон ёки бошқа шаклдаги маълумот сақлаш воситаси.

(в) Тажрибали аудитор – Аудиторлик ташкилоти (фирма)да фаолият кўрсатадиган ёки четдан жалб қилинган аудит ўтказиш тажрибасига эга ва:

(i) Аудит жараёнлари;

(ii) АХС лар ҳамда тегишли ҳуқуқий-меъёрий талаблар;

(iii) Тадбиркорлик субъекти фаолият юритадиган бизнес муҳити; ва

(iv) Тадбиркорлик субъекти фаолият юргизаётган иқтисодиёт тармоғига тегишли аудит ўтказиш ва молиявий ҳисоботлар тузиш масалалари тўғрисида етарли билимларга эга бўлган шахс.

Талаблар

Аудит ҳужжатларини ўз вақтида тайёрлаш

7. Аудитор аудит ҳужжатларини ўз вақтида тайёрлаши лозим. (А1-бандга қаранг)

Амалга оширилган аудиторлик тартиб-таомилларини ва олинган аудиторлик далилини ҳужжатлаштириш

Аудитни ҳужжатлаштиришнинг шакли, мазмуни ва кўлами

8. Аудитор аудит билан олдин алоқаси бўлмаган тажрибали аудиторга қуйида келтирилганларни тушуниш учун имкон беришга етарли бўлган аудит ҳужжатларини тайёрлаши лозим: (А2–А5, А16–А17-бандларга қаранг)

(а) АХС ларга ҳамда тегишли юридик ва меъёрий талабларга риоя этиш учун амалга оширилган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, вақти ва кўлами; (А6–А7-бандларга қаранг)

(б) Амалга оширилган аудиторлик тартиб-таомилларининг натижалари ва олинган аудиторлик далили; ва

(в) Аудит мобайнида юзага келадиган аҳамиятли масалалар, улар бўйича эришилган хулосалар ҳамда ушбу хулосаларга эришишда қилинган аҳамиятли профессионал мулоҳазалар. (А8–А11-бандларга қаранг)

9. Амалга оширилган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, вақти ва кўламини ҳужжатлаштиришда, аудитор қуйидагиларни ёзиши лозим:

(а) Тестдан ўтказилган муайян моддалар ёки масалаларнинг фарқловчи хусусиятлари; (А12-бандга қаранг)

(б) Аудит ишини ким амалга оширгани ва бундай иш тугатилган санани; ва

(в) Амалга оширилган аудит ишини ким кўриб чиққани ва бундай кўриб чиқишнинг санаси ва кўламини. (А13-бандга қаранг)

10. Аудитор раҳбарият, бошқарув юклатилган шахслар ва бошқалар билан аҳамиятли масалаларнинг муҳокамасини, жумладан муҳокама қилинган аҳамиятли масалаларнинг хусусияти ва муҳокамалар қачон ва ким билан ўтказилганини, ҳужжатлаштириши лозим. (А14-бандга қаранг)

11. Агар аудитор аҳамиятли масалага нисбатан аудиторнинг якуний хулосаси билан номутаносиб бўлган маълумотни аниқлаганда, аудитор зиддиятликни қандай эътиборга олганлигини ҳужжатлаштириши лозим. (А15-бандга қаранг)

Тегишли талабдан четга чиқиш

12. Агарда, истисно ҳолатларда, аудитор АХС даги тегишли талабдан четга чиқишни зарур деб мулоҳаза чиқарса, аудитор амалга

оширилган муқобил аудиторлик тартиб-таомиллари ушбу талаб мақсадига қандай эришишини ҳамда четга чиқиш сабабларини ҳужжатлаштириши лозим. (А18–А19-бандга қаранг)

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан сўнг юзага келадиган масалалар

13. Агарда, истисно ҳолатларда, аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан сўнг янги ёки қўшича аудиторлик тартиб-таомилларини амалга оширса ёки янги хулосаларни келтириб чиқарса, аудитор қуйидагиларни ҳужжатлаштириши лозим: (А20-бандга қаранг)

    (а) Тўқнашилган ҳолатлар;

    (б) Амалга оширилган янги ёки қўшича аудиторлик тартиб-таомиллари, олинган аудиторлик далили ва эришилган хулосалар ҳамда уларнинг аудиторлик ҳисоботига (хулосасига) таъсири; ва

    (в) Аудитни ҳужжатлаштиришдаги натижавий ўзгаришлар қачон ва ким томонидан қилингани ва кўриб чиқилгани.

Якуний аудит файлини тўплаш

14. Аудитор аудит файлида аудитни ҳужжатлаштиришни тўплаши ҳамда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан сўнг ўз вақтида аудит файлини тўплашнинг маъмурий жараёнини тугатиши лозим. (А21–А22-бандга қаранг)

15. Якуний аудит файлини тўплаш тугаллангандан сўнг, аудитор ҳар қандай хусусиятга эга бўлган аудитни ҳужжатлаштиришни унинг сақлаш муддати тугашидан олдин ўчириб ташламаслиги ёки ташлаб юбормаслиги лозим. (А23-бандга қаранг)

16. 13-бандда келтирилган ҳолатлардан ташқари бўлган ҳолатларда, қачонки аудитор якуний аудит файлини тўплаш тугаллангандан сўнг мавжуд аудитни ҳужжатлаштиришни ўзгартириш ёки янги аудитни ҳужжатлаштиришни қўшиш зарур деб ҳисобласа, аудитор ўзгартиришлар ёки қўшимчаларнинг хусусиятидан қатъий назар қуйидагиларни ҳужжатлаштириши лозим: (А24-бандга қаранг)

(а) Уларни амалга ошириш учун муайян сабабларни; ва

(б) Қачон ва ким томонидан улар амалга оширилганини ва кўриб чиқилганини.

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудитни ҳужжатлаштиришни ўз вақтида тайёрлаш (7-бандга қаранг)

А1. Етарли ва тегишли аудитни ҳужжатлаштиришни ўз вақтида тайёрлаш аудит сифатини яхшилашга кўмак беради ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) якунланишидан олдин олинган аудиторлик далилини ва эришилган хулосаларни самарали кўриб чиқиш ва баҳолашни енгиллаштиради. Аудит ишлари амалга оширилгандан сўнг тайёрланган ҳужжатлаштириш бундай ишлар амалга оширилаётган пайтда тайёрланган ҳужжатлаштиришга нисбатан аниқсизроқ бўлиши мумкин.

Амалга оширилган аудиторлик тартиб-таомиллари ва олинган аудиторлик далилини ҳужжатлаштириш

Аудитни ҳужжатлаштириш шакли, мазмуни ва кўлами (8-бандга қаранг)

А2. Аудитни ҳужжатлаштириш шакли, мазмуни ва кўлами қуйидагилар каби омилларга боғлиқ бўлади:

- Тадбиркорлик субъектининг ҳажми ва мураккаблиги.
- Амалга ошириладиган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти.
- Ҳисоботда муҳим бузиб кўрсатиш бўйича аниқланган рисклар.
- Олинган аудиторлик далилининг аҳамиятлилиги.
- Аниқланган истисноларнинг хусусияти ва кўлами.

- Амалга оширилган ишларни ёки олинган аудиторлик далилини ҳужжатлаштиришдан осонгина аниқланмайдиган хулосани ёки хулоса учун асосни ҳужжатлаштириш зарурлиги.
- Фойдаланилган аудит методологияси ва воситалари.

А3. Аудитни ҳужжатлаштириш қоғозда ёки электрон ёки бошқа ахборот воситаларида ёзилиши мумкин. Аудитни ҳужжатлаштиришга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Аудит дастурлари.
- Таҳлиллар.
- Масалалар бўйича меморандум.
- Аҳамиятли масалаларнинг қисқа баёни.
- Тасдиқнома ва тақдимот хатлари.
- Назорат руйхатлари.
- Аҳамиятли масалаларга тегишли ёзишмалар (жумладан, электрон-манзил орқали).

Аудитор тадбиркорлик субъекти ёзувларининг (масалан, аҳамиятли ва ўзига хос шартномалар ва келишувларнинг) кўчирмаси ёки нусхаларини аудитни ҳужжатлаштиришнинг қисми сифатида келтириши мумкин. Бироқ, аудитни ҳужжатлаштириш тадбиркорлик субъекти бухгалтерия ёзувларининг ўрнини босмайди.

А4. Аудитор тўлиқ ёки дастлабки фикрларни, босмага оид ёки бошқа хатолар бўйича тузатилган ҳужжатларнинг олдинги нусхаларини ҳамда ҳужжатларнинг дубликатларини акс эттирадиган ишчи ҳужжатлар, молиявий ҳисоботлар ва изоҳларнинг алмаштирилган лойиҳаларини аудитни ҳужжатлаштиришга киритиши зарур эмас.

А5. Аудиторнинг оғзаки тушунтиришлари, ўзини олганда, аудитор амалга оширган ишларни ёки аудитор эришган хулосаларнинг ўринли тасдиғини акс эттирмайди, аммо аудитни ҳужжатлаштиришда

келтирилган маълумотларни тушунтиришда ёки аниқлаштиришда фойдаланиши мумкин.

АХС ларга риоя этилишини ҳужжатлаштириш (8(а)-бандга қаранг)

А6. Умуман олганда, мазкур АХС талабларига риоя этилиши ҳолатларда етарли ва тегишли бўладиган аудитни ҳужжатлаштиришга олиб келади. Бошқа АХС лар шундай муайян ҳужжатлаштириш талабларини қамраб оладики, бунда улар бошқа АХС лардаги маълум ҳолатларда мазкур АХС ни қўллашни аниқлаштиришга мўлжалланган бўлади. Бошқа АХС ларнинг муайян ҳужжатлаштириш талаблари мазкур АХС ни қўллашни чекламайди. Бундан ташқари, ҳар қандай маълум АХС да аудитни ҳужжатлаштириш талабининг мавжуд бўлмаслиги ушбу АХС га риоя этган ҳолда тайёрланадиган ҳужжатлаштириш мавжуд эмас деган фикрни англатмайди.

А7. Аудитни ҳужжатлаштириш аудит АХС ларга мувофиқ бўлиши далилини таъминлайди. Бироқ, аудитор учун аудитда кўрилган ҳар бир масалани ёки қилинган профессионал мулоҳазани ҳужжатлаштириш ҳам заруриятсиз ҳам амалий имконсиздир. Шу билан бирга, аудитор учун аудит файлида келтирилган ҳужжатлар орқали бажарилиши акс эттирилган талабларга риоя этилишини алоҳида ҳужжатлаштириш (масалан, назорат руйхатларидагидек) зарур эмас. Масалан:

- Тегишли тартибда ҳужжатлаштирилган аудит режасининг мавжудлиги аудитор аудитни режалаштирганини акс эттиради.
- Аудит файлида имзоланган келишув хатининг мавжудлиги аудитор раҳбарият ёки, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслар билан аудит келишувининг шартларини келишиб олганлигини акс эттиради.
- Молиявий ҳисоботлар бўйича ўринли қўшимча изоҳлар билан билдириган фикрни қамраб олган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) аудитор АХС ларда белгиланган ҳолатлар асосида қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш талабига риоя этганлигини акс эттиради.

- Аудит мобайнида умумий қўлланиладиган талаблари юзасидан, аудит файлида уларга риоя этилишини акс эттириш мумкинлигининг бир қатор йўллари мавжуд бўлиши мумкин:
    - Масалан, аудитор профессионал скептицизм ҳужжатлаштиришни ягона йўли мавжуд бўлмаслиги мумкин. Аммо шунга қарамасдан аудитни ҳужжатлаштириш аудитор АҲС ларга мувофиқ профессионал скептицизмини қўллашининг далилини таъминлаши мумкин. Бундай далил аудитор расмий сўровига раҳбарият жавобини тасдиқлаш учун амалга оширилган муайян тартиб-таомилларни ўз ичига олиши мумкин.
    - Шунингдек, келишув партнёрининг АҲС ларга риоя этган ҳолда аудит йўналиши, назорати ва амалга оширилиши бўйича мажбурият олганлиги аудитни ҳужжатлаштириш таркибида бир қатор усулларда акс эттирилиши мумкин. Бу келишув партнёрининг аудит жиҳатлари билан ўз вақтида шуғулланишини, масалан АҲС 315 да талаб этилган жамоа муҳокамаларида қатнашишини, ҳужжатлаштиришни ўз ичига олиши мумкин.[5]

Аҳамиятли масалаларни ва уларга тегишли аҳамиятли профессионал мулоҳазаларни ҳужжатлаштириш (8(в)-бандга қаранг)

A8. Масаланинг аҳамиятлилиги бўйича мулоҳаза қилиш фактларнинг ва ҳолатларнинг холис таҳлилини талаб этади. Қуйида аҳамиятли масалаларга мисоллар келтирилган:

- Аҳамиятли рискларни юзага келтирадиган масалалар (АҲС 315 да таърифланганидек).[6]

---

5 АҲС 315, *Тадбиркорлик субъектни ва унинг муҳитини билиш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш*, 10-банд

6 АҲС 315, 4(е)-банд

- Аудиторлик тартиб-таомилларининг натижалари, қайсики (а) молиявий ҳисоботлар муҳим бузилган бўлиши мумкинлигини, ёки (б) муҳим бузиб кўрсатиш рисклари бўйича аудиторнинг олдинги баҳолашини ўзгартириш зарурлигини ва аудиторнинг ушбу рискларга жавобларини кўрсатади.

- Зарурий аудиторлик тартиб-таомилларини қўллашда аудиторга аҳамиятли қийинчиликни тўғдирадиган ҳолатлар.

- Аудиторлик фикрини модификациялашга ёки аудиторлик ҳисоботида тушунтириш параграфини киритилишига олиб келиши мумкин бўлган маълумотлар.

A9. Аҳамиятли масалалар бўйича аудитни ҳужжатлаштиришнинг шакли, мазмуни ва кўламини аниқлашдаги муҳим омил - ишларни амалга оширишда ва натижаларни баҳолашда қўлланилган профессионал мулоҳаза кўлами ҳисобланади. Қилинган, аҳамиятли бўлганда, профессионал мулоҳазаларни ҳужжатлаштириш аудитор хулосаларини тушунтиришга ва мулоҳазанинг сифатини мустаҳкамлашга хизмат қилади. Бундай масалалар аудитни ҳужжатлаштиришни кўриб чиқишга масъул бўлган шахслар, жумладан узлуксиз аҳамиятли бўлган масалаларни кўриб чиқишда (масалан, ҳисоблаб чиқилган баҳоларини ретроспектив кўриб чиқишни амалга оширишда) кейинги аудитларни амалга оширадиган шахслар, учун эътиборлидир.

A10. 8-бандга мувофиқ, профессионал мулоҳазадан фойдаланишга тегишли аудитни ҳужжатлаштиришни тайёрлаш учун ўринли бўлган ҳолатлар бўйича айрим мисоллар қуйида келтирилган, бунда масалалар ва мулоҳазалар аҳамиятлидир:

- Аудитор хулосасини оқилона асослаш, қачонки талаб орқали аудитор маълум маълумотларни ёки омилларни “кўриб чиқиши лозимлиги” кўзда тутилганда ҳамда ушбу кўриб чиқиш муайян келишув ҳолатида аҳамиятли бўлганда.

- Субъектив мулоҳазалар доирасининг оқилоналиги бўйича аудитор хулосаси учун асос (масалан, аҳамиятли ҳисоблаб чиқилган баҳоларининг оқилоналиги).

- Ҳужжатнинг ҳақиқийлиги бўйича аудитор хулосаси учун асос, қачонки аудитор ҳужжат ҳақиқий бўлмаслиги мумкин деб ишонишига сабаб бўладиган аудит мобайнида аниқланган ҳолатларга нисбатан кейинги текширувлар (мутахассисдан ёки тасдиқлаш тартибларидан ўринли фойдаланиш каби) амалга оширилганда.

A11. Аудитор аудитни ҳужжатлаштиришнинг қисми сифатида қисқа баённи (баъзида тугаллаш меморандуми деб номланади) тайёрлаш ва сақлашни фойдали деб билиши мумкин, қайсики аудит мобайнида аниқланган аҳамиятли масалаларни ҳамда улар қандай инобатга олинганлигини изоҳлайди ёки бундай маълумотларни таъминлайдиган бошқа ўринли тасдиқлайдиган аудитни ҳужжатлаштиришга кесишган-мурожаатларни ўз ичига олади. Бундай баён аудитни ҳужжатлаштиришни натижали ва самарали кўриб чиқишларни ва текширишларни, хусусан йирик ва мураккаб аудитлар учун, енгиллаштиради. Бундан ташқари, бундай баён тайёрлаш аудитор учун аҳамиятли масалаларнинг мулоҳазасига кўмак бериши мумкин. У аудитор учун, амалга оширилган аудиторлик тартиб-таомиллари ва эришилган хулосаларни инобатга олган ҳолда, аудитор эриша олмайдиган ва аудиторнинг умумий мақсадларига эришишга тусқинлик қилиши мумкин бўлган ҳар қандай алоҳида ўринли АХС мақсади мавжудлигини кўриб чиқишда ҳам кўмак бериши мумкин.

Тестдан ўтказилган муайян моддаларни ёки масалаларни ҳамда тайёрловчи ва кўриб чиқувчини аниқлаш (9-банд қаранг)

A12. Фарқланувчи хусусиятларни ёзиш бир қатор мақсадлар учун хизмат қилади. Масалан, у келишув жамоаси учун ўз ишига жавобгар бўлишига замин яратади ҳамда истиснолар ва зиддиятликларни текширишни енгиллаштиради. Фарқланувчи хусусиятлар аудиторлик тартиб-таомили ва тестдан ўтказилган модда ёки масаланинг хусусиятига қараб ўзгаради. Масалан:

- Тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланган сотиб олиш буюртмаларини синчков тестдан ўтказиш учун, аудитор тест учун танланган ҳужжатларни уларнинг саналари ва ягона сотиб олиш рақамлари орқали аниқлаши мумкин.

- Маълум жамланмадан муайян миқдордан юқори барча моддаларни танлаш ёки кўриб чиқишни талаб этадиган тартиб-таомили учун, аудитор тартиб-таомили кўламини ёзиши ва жамланмани (масалан, бухгалтерия регистридан муайян миқдордан юқори барча журнал ёзувларини) аниқлаши мумкин.

- Ҳужжатлар жамланмасидан тизимли танлашни талаб этадиган тартиб-таомил учун, аудитор танланган ҳужжатларни уларнинг манбасини, бошланғич нуқтасини ва танлаш оралиғини ёзиши орқали ажратиши мумкин (масалан, 1 апрелдан 30 сентябргача бўлган даврдаги етказиб беришлар бўйича жамланмадан, 12345 ҳисоб рақами билан бошланадиган ва ҳар 125-чи ҳисоботни танлаш орқали етказиб бериш ҳисоботларининг танланган тизимли намунаси).

- Муайян тадбиркорлик субъекти ходимларидан расмий сўровларни талаб этадиган тартиб-таомил учун, аудитор расмий сўровларнинг саналарини ва тадбиркорлик субъекти ходимларининг исми ва иш вазифаларини ёзиши мумкин.

- Кузатув тартиби учун, аудитор кузатилаётган жараён ёки масалани, тегишли шахсларни, уларнинг тегишли мажбуриятларини ҳамда қаерда ва қачон кузатув амалга оширилганини ёзиши мумкин.

A13. АХС 220 аудитордан аудитни ҳужжатлаштиришни кўриб чиқиш орқали амалга оширилган аудит ишларини кўриб чиқишни талаб этади. [7]Амалга оширилган аудит ишларини ким кўриб чиққанлигини ҳужжатлаштириш талаби ҳар бир муайян ишчи ҳужжат кўриб чиқиш далилини ўз ичига олиши зарурлигини англатмайди. Бироқ, талаб қайси аудит ишлари кўриб чиқилганини, ким бундай ишларни кўриб чиққанини ва у қачон кўриб чиқилганини ҳужжатлаштиришни англатади.

---

7 АХС 220, 17-банд

Раҳбарият, бошқарув юклатилган шахслар ва бошқалар билан аҳамиятли масалаларнинг муҳокамаларини ҳужжатлаштириш (10-бандга қаранг)

A14. Ҳужжатлаштириш аудитор томонидан тайёрланган ёзувлар билан чекланмайди, балки тадбиркорлик субъекти ходими томонидан тайёрланган ва аудитор билан келишилган учрашувлар баённлари каби бошқа ўринли ёзувларни ҳам ўз ичига олиши мумкин. Аудитор аҳамиятли масалаларни муҳокама қилиши мумкин бўлган бошқалар тадбиркорлик субъектидаги бошқа ходими ва тадбиркорлик субъектига профессионал тавсиялар берадиган шахслар каби ташқи томонлар бўлиши мумкин.

Зиддиятликлар қандай эътиборга олинганини ҳужжатлаштириш (11-банд қаранг)

A15. Маълумотларда аудитор зиддиятликларни қандай эътиборга олинганлигини ҳужжатлаштириш талаби аудитор нотўғри ёки алмаштирилган ҳужжатлаштиришни сақлаши зарурлигини англатмайди.

Кичик тадбиркорлик субъектларга хос жиҳатлар (8-бандга қаранг)

A16. Кичик тадбиркорлик субъекти аудити бўйича аудитни ҳужжатлаштириш йирикроқ тадбиркорлик субъекти аудити бўйича аудитни ҳужжатлаштиришдан, умуман олганда, камроқ кўламли бўлади. Шу билан бирга, келишув партнёри барча аудит ишларини амалга оширадиган аудит ҳолатида, ҳужжатлаштириш фақатгина келишув жамоаси аъзоларига билдириш ёки кўрсатма бериш, ёки келишув жамоасининг бошқа аъзолари томонидан кўриб чиқиш далилини таъминлаш учун ҳужатлаштирилиши мумкин бўлган масалаларни ўз ичига олмайди (масалан, бунда келишув жамоаси муҳокамаларига ёки назоратга тегишли ҳужжатлаштириш учун масалалар мавжуд бўлмайди). Шунга қарамасдан, аудитни ҳужжатлаштириш тартибга солиш ва бошқа мақсадларда ташқи томонлар томонидан кўриб чиқилиши мумкинлиги туфайли, келишув партнёри тажрибали аудитор тушуна оладиган аудитни ҳужжатлаштиришни тайёрлашда 8-бандниng устивор талабига риоя этади.

А17. Аудитни ҳужжатлаштиришни тайёрлаётганда, кичик тадбиркорлик субъекти аудитори бир ҳужжатда аудитнинг турли жиҳатларини, ўринли бўлганда, тасдиқловчи ишчи ҳужжатларга кесишган мурожаатлар билан бирга ёзишни фойдали ва самарали деб ҳам ҳисоблаши мумкин. Кичик тадбиркорлик субъекти аудити билан бирга ҳужжатлаштирилиши мумкин бўлган масалаларга мисоллар тадбиркорлик субъектини ва унинг ички назоратини тушуниш, умумий аудит стратегияси ва аудит режаси, АХС 320[8] га мувофиқ аниқланган муҳимлик, баҳоланган рисклар, аудит мобайнида белгиланган аҳамиятли масалалар ва эришилган хулосаларни ўз ичига олади.

Тегишли талабдан четга чиқиш (12-бандга қаранг)

А18. АХС ларнинг талаблари аудиторга АХС ларда белгиланган мақсадларга, ва орқали аудиторнинг умумий мақсадларига, эришиш учун имконият яратишга мўлжалланган. Шу туфайли, истисно ҳолатлардан ташқари, АХС лар аудит ҳолатларида ўринли бўлган ҳар бир талабга риоя этилишини талаб этади.

А19. Ҳужжатлаштириш талаби фақат ҳолатларда ўринли бўлган талабларга нисбатан қўлланилади. Талаб фақатгина шундай ҳолатларда ўринли бўлмайди[9], қачонки:

(а) Бутун АХС ўринли эмас (масалан, агарда тадбиркорлик субъектида ички аудит хизмати бўлмаса, АХС 610[10] даги бирорта банд ўринли бўлмайди); ёки

(б) Талаб шартлидир ва шарт мавжуд эмас (масалан, етарли ўринли бўлган аудиторлик далилига эга бўлиш имконсиз бўлган ва бундай имконсизлик мавжуд бўлмаганда, аудит хулосасини ўзгартириш талаби).

---

8 АХС 320, *Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик*

9 АХС 200, 22-банд

10 АХС 610, *Ички аудиторлар ишдан фойдаланиш*

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан сўнг юзага келадиган масалалар (13-банд қаранг)

А20. Истисно ҳолатларнинг мисоллари аудитор ҳисоботи санасидан сўнг аудиторга маълум бўлган фактларни ўз ичига олади, аммо улар шундай санада мавжуд бўлганки, агарда ўша санада маълум бўлганда эди, молиявий ҳисоботлар ўзгартирилишига ёки аудиторлик ҳисоботида аудитор учун фикрни модификациялашга сабаб бўлган бўлар эди.[11] Аудитни ҳужжатлаштиришдаги ҳосил бўлган ўзгаришлар АХС 220 да белгиланган кўриб чиқиш мажбуриятларига мувофиқ кўриб чиқилади,[12] бунда келишув партнёри ўзгаришлар учун якуний жавобгарликни ўз зиммасига олади.

Якуний Аудит файлини тўплаш (14–16-бандга қаранг)

А21. СНХС 1 (ёки камида қатъий бўлган миллий талаблар) аудиторлик ташкилот (фирма)лардан аудит файлларини тўплашни ўз вақтида тугаллаш бўйича сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилашни талаб этади. [13] Якуний аудит файлини тўплашни тугаллашнинг ўринли муддати одатда аудитор ҳисоботи санасидан сўнг 60 кундан ортиқ бўлмайди. [14]

А22. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан сўнг якуний аудит файлини тўплашни тугаллаш маъмурий жараён бўлиб, у янги аудиторлик тартиб-таомилларини амалга оширишни ёки янги хулосаларни келтириб чиқаришни ўз ичига олмайди. Бироқ, якуний тўплаш жараёни мобайнида аудитни ҳужжатлаштиришда ўзгаришлар бўлиши мумкин, агарда улар хусусияти жиҳатидан маъмурий бўлса. Бундай ўзгаришларга қуйидагилар мисол бўлади:

- Алмаштирилган ҳужжатлаштиришни ўчириш ёки ташлаб юбориш.

---

11 АХС 560, *Кейинги ҳодисалар*, 14-банд

12 АХС 220, 16-банд

13 СНХС 1, 45-банд

14 СНХС 1, А54-банд

- Ишчи ҳужжатларни саралаш, тартиблаштириш ва кесишган-мурожаатлаш.
- Файл тўплаш жараёнига тегишли тугаллаш назорат рўйхатларини имзолаш.
- Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан олдин аудитор эга бўлган, келишув жамоасининг тегишли аъзолари билан муҳокама қилган ва келишган аудиторлик далилини ҳужжатлаштириш.

A23. СНХС 1 (ёки камида қатъий бўлган миллий талаблар) аудиторлик ташкилот (фирма)лардан келишувни ҳужжатлаштиришнинг сақлаш бўйича сиёсатлар ва тартиб-таомилларни белгилашни талаб этади.[15] Аудит келишувлари учун сақлаш муддати одатда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан ёки, кечроқ бўлганда, келишув жамоаси томонидан берилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан сўнг беш йилдан кам бўлмайди. [16]

A24. Файлни тўплаш тугалланган сўнг мавжуд аудитни ҳужжатлаштиришни ўзгартиришни ёки янги аудитни ҳужжатлаштиришни қўшишни зарур деб ҳисоблаши мумкин бўлган ҳолатга мисол сифатида, ички ёки ташқи томонлар томонидан амалга оширилган мониторинг текширувлари мобайнида олинган фикрлардан юзага келадиган мавжуд аудитни ҳужжатлаштиришни тушунтириш заруриятини келтириш мумкин.

---

15 СНХС 1, 47-банд

16 СНХС 1, А61-банд

Илова

(1-бандга қаранг)

Бошқа АХС ларда муайян аудитни ҳужжатлаштириш талаблари

Мазкур илова ҳақиқатда 2009 йил 15 декабрдан бошланадиган ёки ундан кейинги даврлардаги ва муайян аудитни ҳужжатлаштириш талабларини қамраб олган молиявий ҳисоботлар аудитлари учун мўлжалланган бошқа АХС лардаги бандларни ажратиб кўрсатади. Рўйхат АХС лардаги талаблар ҳамда тегишли Қўллаш ва бошқа тушунтириш маълумотларини кўриб чиқишнинг ўрнини эгалламайди.

- АХС 210, *Аудит келишувлар шартларини келишиш* – 10–12-бандлар
- АХС 220, *Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш* – 24–25-бандлар
- АХС 240, *Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудиторнинг мажбуриятлари* – 44–47-бандлар
- АХС 250, *Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш* – 29-банд
- АХС 260, *Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*– 23-банд
- АХС 300, *Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш* – 12-банд
- АХС 315*, Тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш* – 32-банд
- АХС 320, *Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик* – 14-банд
- АХС 330, *Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг жавоб ҳаракатлари* – 28–30-бандлар
- АХС 450, *Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш* – 15-банд

- АХС 540, *Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ оичб бериладиган маълумотлар аудити*– 23-банд
- АХС 550, *Ўзаро боғлиқ томонлар* – 28-банд
- АХС 600, *Махсус мулоҳазалар – Гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан компонент аудиторлари ишлари)* – 50-банд
- АХС 610, *Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш* – 13-банд

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 240

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР АУДИТИДАГИ ФИРИБГАРЛИККА НИСБАТАН АУДИТОР МАЖБУРИЯТЛАРИ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)*

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси 1

Фирибгарлик хусусиятлари 2–3

Фирибгарликни олдини олиш ва фош қилиш мажбурияти 4–8

Кучга кириш санаси 9

Мақсадлар 10

Таърифлар 11

Талаблар

Профессионал скептицизм 12–14

Келишув жамоаси ўртасида муҳокама 15

Рискни баҳолаш тартиб-тамоиллари ва тегишли фаолиятлар 16–24

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг рискларини аниқлаш ва баҳолаш 25–27

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига жавоблар 28–33

Аудиторлик далилини баҳолаш 34–37

Аудитор учун келишувни давом эттириш имконсизлиги 38

Ёзма баёнотлар 39

Раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиш 40–42

* АХС 610 (ўзгартирилган), *Ички аудиторлар ишларидан фойдаланиш*, натижасидаги мазкур АХС га мослаштириш ўзгартиришлари 2013 йил 15 декабрда тугайдиган ёки ундан сўнгги даврлардаги молиявий ҳисоботлар аудитлари учун кучли бўлади.

Тартибга солувчи ва ҳуқуқни муҳофаза қилувчи
органларни хабардор қилиш 43

Ҳужжатлаштириш 44–47

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Фирибгарлик хусусиятлари A1–A6

Профессионал скептицизм A7–A9

Келишув жамоаси ўртасида муҳокама A10–A11

Рискни баҳолаш тартиб-тамоиллари ва тегишли фаолиятлар A12–A27

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг
рискларини аниқлаш ва баҳолаш A28–A32

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг
баҳоланган рискларига жавоблар A33–A48

Аудиторлик далилини баҳолаш A49–A53

Аудитор учун келишувни давом эттириш имконсизлиги A54–A57

Ёзма баёнотлар A58–A59

Раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахсларни
хабардор қилиш A60–A64

Тартибга солувчи ва ҳуқуқни муҳофаза қилувчи
органларни хабардор қилиш A65–A67

1-илова: Фирибгарлик риски омилларига мисоллар

2-илова: Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг
баҳоланган рискларини эътиборга олиш бўйича мумкин бўлган
аудиторлик тартиб-тамоилларига мисоллар

3-илова: Фирибгарлик эҳтимолини кўрсатадиган ҳолатларга мисоллар

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 240 «*Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари»* АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш»* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Мазкур АҲС ни қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг Халқаро Стандарти (АҲС)да молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари кўриб чиқилади. Хусусан, фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан АҲС 315[1] ва АҲС 330[2] қандай қўлланилиши лозимлигини кенгайтиради.

Фирибгарлик хусусиятлари

2. Молиявий ҳисоботлардаги бузиб кўрсатишлар фирибгарлик ёки хато натижасида юзага келиши мумкин. Фирибгарлик билан хато ўртасидаги фарқловчи омил молиявий ҳисоботларнинг бузиб кўрсатишига олиб келадиган асосий ҳаракат қасддан қилинганлиги ёки қасддан қилинмаганлиги ҳисобланади.

3. Фирибгарлик кенг юридик тушунча бўлишига қарамасдан, АҲС лар мақсадлари учун, аудитор молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишларга сабаб бўладиган фирибгарлик билан шуғулланади. Қасддан қилинган бузиб кўрсатишларнинг икки тури аудитор учун ўринли – ёлғон молиявий ҳисобот беришдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатишлар ва активларни ноқонуний ўзлаштиришдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатишлар. Аудитор фирибгарлик содир бўлганлигини шубҳа қилиши ёки, кам ҳолатларда, аниқлаши мумкинлигига қарамасдан, аудитор фирибгарлик ҳақиқатда содир бўлганлигини юридик жиҳатдан аниқламайди. (А1–А6-бандга қаранг)

Фирибгарликни олдини олиш ва аниқлаш мажбурияти

4. Фирибгарликни олдини олиш ва аниқлашнинг асосий мажбурияти тадбиркорлик субъектининг бошқарув юклатилган шахслари ва раҳбариятига юкланади. Раҳбарият, бошқарув юклатилган шахсларнинг кузатуви билан бирга, фирибгарликни олдини олишга кучли эътибор қаратиши муҳим ҳисобланиб, у фирибгарлик содир бўлиши имкониятини камайтиради ва фирибгарликдан сақланишга

---

1 АҲС 315, *Тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш*

2 АҲС 330, *Баҳоланган рискларга аудиторнинг жавоб ҳаракатлари*

олиб келади, ва ўз навбатида, бундай ҳолат фош этилиш ва жазоланиш эҳтимоли туфайли шахсларни фирибгарлик содир этмасликка ишонтириши мумкин. Бу виждонлилик ва аҳлоқий феъл-атвор маданиятини яратиш масъулиятини ўз ичига олади, қайсики бошқарув юклатилган шахслар томонидан фаол кузатув орқали мустаҳкамланади. Бошқарув юклатилган шахслар томонидан кузатув меъёрларни четлаб ўтиш ёки бошқа молиявий ҳисобот бериш жараёнига ноўрин таъсир ўтказиш эҳтимолини кўриб чиқишни ўз ичига олади, масалан, тадбиркорлик субъекти фаолиятига ва фойдалилигига нисбатан таҳлилчилар билимларига таъсир кўрсатиш учун фойдани бошқариш бўйича раҳбарият интилишлари каби ҳолатларни таъкидлаш муумкин.

Аудитор мажбуриятлари

5. АХС ларга мувофиқ аудитни амалга ошираётган аудитор молиявий ҳисоботлар бутун ҳолатда фирибгарлиик ёки хато сабаб бўлиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишдан ҳоли эканлиги бўйича оқилона ишонч билдиришга эга бўлишга жавобгардир. Аудитнинг ўзига хос чекловлари туфайли, ҳаттоки аудит АХС ларга мувофиқ тўғри режалаштирилган ва амалга оширилган бўлса ҳам, молиявий ҳисоботларнинг баъзи муҳим бузиб кўрсатишлари фош этилмаслиги мумкинлигининг муқаррар риски мавжуд.[3]

6. АХС 200 да изоҳланганидек,[4] ўзига хос чекловларнинг потенциал оқибатлари айниқса фирибгарликдан юзага келадиган бузиб кўрсатиш ҳолатида аҳамиятлидир. Фирибгарликдан юзага келадиган муҳим бузиб кўрсатишни фош этолмаслик риски хатодан юзага келадиган муҳим бузиб кўрсатишни фош этолмаслик рискидан юқорироқдир. Бунинг сабаби шундаки, фирибгарлик фирибгарликни яширишга мўлжалланган мураккаб ва эҳтиёткорона ташкиллаштирилган режаларни ўз ичига олиши мумкин, масалан, сохталаштириш, операцияларни қасддан акс эттирмаслик, ёки аудиторга тайёрланган қасддан нотўғри тақдимотлар. Яшириш бўйича бундай ҳаракатлар тил бириктириш билан бирга амалга

3 АХС 200, *Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*, А51–А52-бандлар

4 АХС 200, А51-банд

оширилганда фош этилиши янада қийинроқ бўлиши мумкин. Тил бириктириш аудитор учун аудиторлик далили, қачонки у аслида нотўғри бўлганда, ишонарли деб ишонишига сабаб бўлиши мумкин. Аудиторнинг фирибгарликни фош этиш қобилияти қонунбузарнинг маҳорати, фирибнинг даврийлиги ва кўлами, тил бириктиришнинг даражаси, фириб қўлланган алоҳида миқдорларнинг нисбий ҳажми ва фирибгарликда қатнашган шахсларнинг ёши каби омилларга боғлиқ бўлади. Аудитор содир этиладиган фирибгарлик учун потенциал имкониятларни аниқлаши мумкин, аммо аудитор ҳисоблаб чиқилган баҳолари каби мулоҳаза қилиш соҳасидаги бузиб кўрсатишларга фирибгарлик ёки хато сабаб бўлишини аниқлаши қийиндир.

7. Бундан ташқари, аудиторнинг раҳбарият фирибгарлигидан юзага келадиган муҳим бузиб кўрсатишни фош этолмаслик риски ходимлар фирибгарлигидан йирикроқ, чунки раҳбарият бевосита ёки билвосита журнал ёзувларини ўзгартириш, фирибгарликка асосланган молиявий маълумотларни тақдим этиш, ёки бошқа ходимлар содир этадиган ўхшаш фирибгарликларни олдини олишга мўлжалланган назорат тартиб-тамоилларини четлаб ўтиш вазиятида тез-тез бўлиб туради.

8. Оқилона ишонч билдиришга эга бўлиш пайтида аудитор, раҳбариятнинг назорат тартиб-тамоилларини четлаб ўтиш имкониятларини кўриб чиққан ҳолда ҳамда хатони фош этишда самарали бўлган аудиторлик тартиб-тамоиллари фирибгарликни фош этишда самарали бўлмаслик мумкинлигини тан олган ҳолда, аудит мобайнида профессионал скептицизмни сақлашга жавобгардир. Мазкур АҲС даги талаблар аудиторга фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда ва бундай бузиб кўрсатишни фош этиш тартиб-тамоилларини ишлаб чиқишда кўмак беришга мўлжалланган.

Кучга кириш санаси

9. Ушбу АҲС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлар

10. Қуйидагилар аудитор мақсадларидир:

    (а) Фирибгарлик оқибатида молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиши рискларини аниқлаш ва баҳолаш;

    (б) Ўринли жавоб ҳаракатларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш орқали, фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига нисбатан етарли ва тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш; ва

    (в) Аудит мобайнида аниқланган фирибгарлик ёки шубҳали фирибгарликка тегишли тартибда муносабат билдириш.

Таърифлар

11. АХС лар мақсадлари учун, қуйидаги атамалар қуйида келтирилган маъноларга эга:

    (а) Фирибгарлик – Раҳбарият, бошқарув юклатилган шахслар, ходимлар ёки учинчи шахслар орасидан битта ёки бир нечта шахслар томонидан алдаш йўли билан нохаққоний ва ноқонуний манфаат кўриш мақсадида атайлаб қилинадиган харакат.

    (б) Фирибгарлик риски омиллари – Фирибгарликни рағбатлантирувчи ёқи содир этишга мажбурловчи ёхуд фирибгарлик қилиш имкониятини юзага келтирувчи воқеалар ва шароитлар.

Талаблар

Профессионал скептицизм

12. АХС 200[5] га мувофиқ, аудитор ўзининг олдинги тажрибасидан тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларининг виждонлилиги ва ҳаққонийлигига гувоҳ бўлишига қарамасдан, фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш имконияти мавжуд бўлиши мумкинлигини тан олган ҳолда, аудитор

5 АХС 200, 15-банд

аудит мобайнида профессионал скептицизмни сақлаш лозим. (А7–А8-банд қаранг)

13. Аудитор зиддиятликка ишониш учун асосга эга бўлмагунча, у ёзувларни ва ҳужжатларни ҳақиқий деб қабул қилиши мумкин. Агарда аудит мобайнида аниқланган ҳолатлар аудитор учун ҳужжат ҳақиқий бўлмаслиги мумкинлигига ёки ҳужжатдаги шартлар ўзгартирилган аммо аудиторга очиб берилмаган бўлишига ишонишига сабаб бўлса, аудитор текширувни давом эттириши лозим. (А9-банд қаранг)

14. Раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслардан расмий сўровларга жавоблар бир бирига зид бўлганда, аудитор зиддиятликларни текшириши лозим.

Келишув жамоаси ўртасида муҳокама

15. АХС 315 келишув жамоаси аъзолари ўртасида муҳокамани ҳамда келишув ҳамкори томонидан муҳокамага қатнашмаган келишув жамоаси аъзоларига қайси масалалар билдирилишини аниқлашни талаб этади.[6] Ушбу муҳокама тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари қандай ва қаерда фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишга дучор бўлиши мумкинлигига, жумладан фирибгарлик қандай содир бўлиши мумкинлигига, алоҳида эътибор бериши лозим. Муҳокама келишув жамоаси аъзоларининг, раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар виждонли ва ҳаққонийликка эга, деган ишончларини бир четга қуйган ҳолда юз бериши лозим. (А10–А11-бандга қаранг)

Рискни баҳолаш тартиб-тамоиллари ва тегишли фаолиятлар

16. АХС 315 да талаб этилган тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити, жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорати, тўғрисидаги тушунчага эга бўлиш учун рискни баҳолаш тартиб-тамоиллари ва тегишли фаолиятларни амалга ошириш пайтида,[7] аудитор фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда фойдаланиладиган маълумотларга эга бўлиш учун 17-24-бандлардаги тартиб-тамоилларни амалга ошириши лозим.

---

6 АХС 315, 10-банд

7 АХС 315, 5–24-бандлар

Раҳбарият ва тадбиркорлик субъекти ичидаги бошқалар

17. Аудитор қуйидагиларга нисбатан раҳбариятдан расмий сўровларни амалга ошириши лозим:

    а) Молиявий ҳисоботлар фирибгарлик оқибатида аҳамиятли бузилган бўлиши мумкинлигининг риски бўйича раҳбарият баҳолаши, жумладан бундай баҳолашларнинг хусусияти, кўлами ва даврийлиги; (А12–А13-бандга қаранг)

    (б) тадбиркорлик субъектида фирибгарлик рискларини, жумладан раҳбарият аниқлаган ёки унинг эътиборини жалб этган фирибгарликнинг ҳар қандай муайян рискларини, ёки фирибгарлик риски мавжуд бўлиш эҳтимолига эга операциялар турлари, счётлар қолдиқлари, ёки очиб беришларни, аниқлаш ва уларга муносабат билдириш бўйича раҳбарият жараёни; (А14-бандга қаранг)

    (в) Раҳбариятнинг бошқарув юклатилган шахсларга тадбиркорлик субъектида фирибгарлик рискларини аниқлаш ва уларга муносабат билдириш бўйича ўз жараёнини билдириш, мавжуд бўлганда; ва

    (г) Раҳбариятнинг ходимларга бизнес амалиётлари ва аҳлоқий феъл-атвор бўйича ўз нуқтаи назарларини билдириш, мавжуд бўлганда.

18. Аудитор раҳбариятдан, ва ўринли бўлганда тадбиркорлик субъекти ичидаги бошқалардан, улар тадбиркорлик субъектига таъсир этадиган ҳар қандай ҳақиқий, шубҳали ёки тахминий фирибгарлик тўғрисида маълумотга эга эканлигини аниқлаш учун, сўровларни ўтказиши лозим. (А15–А17-бандга қаранг)

19. Ички аудит хизматига эга тадбиркорлик субъектлари учун, аудитор ички аудитга, у тадбиркорлик субъектига таъсир этадиган ҳар қандай ҳақиқий, шубҳали ёки тахминий фирибгарлик тўғрисида маълумотга эга эканлигини аниқлаш ҳамда унинг фирибгарлик рисклари тўғрисидаги фикрларини олиш учун, сўровлар юбориши лозим. (А18-бандга қаранг)

Бошқарув юклатилган шахслар

20. Бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда қатнашмагунча,[8] аудитор тадбиркорлик субъектидаги фирибгарлик рискларини аниқлаш ва уларга муносабат билдириш бўйича раҳбарият жараёнларининг ҳамда ушбу рискларни камайтириш учун раҳбарият ташкил этган ички назоратнинг кузатувини бошқарув юклатилган шахслар қандай амалга ошириши бўйича тушунчага эга бўлиши лозим. (А19–А21-бандларга қаранг)

21. Бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда қатнашмагунча, аудитор бошқарув юклатилган шахслардан, улар тадбиркорлик субъектига таъсир этадиган ҳар қандай ҳақиқий, шубҳали ёки тахминий фирибгарлик тўғрисида маълумотга эга эканлигини аниқлаш учун, сўровларни ўтказиши лозим. Ушбу расмий сўровлар қисман раҳбариятдан сўровларга жавобларни тасдиқлаш учун амалга оширилади.

Аниқланган ғайриоддий ёки кутилмаган алоқалар

22. Аудитор таҳлилий тартиб-тамоилларни амалга оширишда аниқланган ғайриоддий ёки кутилмаган алоқалар, жумладан даромад счётларига тегишли алоқалар, фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини кўрсатиши мумкинлигини баҳолаши лозим.

Бошқа маълумотлар

23. Аудитор у томонидан олинган бошқа маълумотлар фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини кўрсатишини кўриб чиқиши лозим. (А22-бандга қаранг)

Фирибгарлик риски омилларини баҳалош

24. Аудитор амалга оширилган бошқа рискни баҳолаш тартиб-тамоиллари ва тегишли фаолиятлардан олинган маълумотлар бир ёки бир неча фирибгарлик риски омиллари мавжудлигини кўрсатишини баҳолаши лозим. Фирибгарлик риски омиллари фирибгарлик мавжуд бўлишини кўрсатиши шарт бўлмасада, улар фирибгарликлар содир бўлган ҳолатларда тез-тез мавжуд бўлган ва

[8] АХС 260, *Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*, 13-банд

шу туфайли фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини кўрсатиши мумкин. (А23–А27-бандга қаранг)

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш

25. АХС 315 га мувофиқ, аудитор операциялар турлари, счётлар қолдиқлари ва очиб беришлар учун молиявий ҳисобот даражасида ва тасдиқлаш даражасида фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва баҳолаши лозим.[9]

26. Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш пайтида, аудитор, даромадни тан олишда фирибгарлик рисклари мавжуд деган фаразга асосланган ҳолда, даромаднинг, даромад операцияларининг ёки тасдиқлашларнинг қайси турлари бундай рискларни юзага келтиришини баҳолаши лозим. 47-банд аудитор келишув ҳолатларида фаразни қўллаш мумкин бўлмаслиги тўғрисида хулоса қиладиган, ва шу туфайли, даромадни тан олишни фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш риски сифатида ажратиб кўрсатмаган, пайтда талаб этилган ҳужжатлаштиришни белгилайди. (А28–А30-бандга қаранг)

27. Аудитор фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларини аҳамиятли рисклар сифатида инобатга олиши лозим ва шу туфайли, агар олдин амалга оширилмаган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъектининг бундай рискларда ўринли бўлган тегишли назорат тартиб-тамоиллари, жумладан назорат фаолиятлари, тўғрисида тушунчага эга бўлиши лозим. (А31–А32-бандга қаранг)

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига жавоблар

Умумий жавоблар

28. АХС 330 га мувофиқ, аудитор молиявий ҳисобот даражасида фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларини эътиборга олишда умумий муносабатларни аниқлаши лозим.[10] (А33-бандга қаранг)

---

9 АХС 315, 25-банд

10 АХС 330, 5-банд

29. Молиявий ҳисобот даражасида фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларини эътиборга олишда умумий муносабатларни аниқлашда, аудитор қуйидагиларни амалга ошириши лозим:

    (а) Ходимни тайинлаш ва назорат қилиш, бунда аҳамиятли келишув мажбуриятлари юкланадиган шахсларнинг билими, кўникма ва қобилиятини ҳамда келишув учун фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аудитор баҳолашини инобатга олган ҳолда; (А34–А35-бандга қаранг)

    (б) Тадбиркорлик субъекти томонидан ҳисоб сиёсатларини, айниқса субъектив баҳолашлар ва мураккаб операцияларга тегишли сиёсатларни, танлаши ва қўллаши раҳбариятнинг фойдани ўзгартириш ҳаракатидан келиб чиқадиган фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришни кўрсатиши мумкинлигини баҳолаш; ва

    (в) Аудиторлик тартиб-тамоилларининг хусусиятини, муддатини ва кўламини танлашда башорат қилинмайдиган компонентни инобатга олиш. (А36-бандга қаранг)

Тасдиқлаш даражасида фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига нисбатан аудиторлик тартиб-тамоиллари

30. АХС 330 га мувофиқ, аудитор шундай кейинги аудиторлик тартиб-тамоилларини белгилаши ва амалга ошириши лозимки, бунда унинг хусусияти, муддати ва кўлами тасдиқлаш даражасида фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига жавоб беради. [11] (А37–А40-бандга қаранг)

Назоратларни раҳбарият четлаб ўтишига тегишли рискларга нисбатан аудиторлик тартиб-тамоиллари

31. Раҳбарият, бошқа ҳолатларда самарали амал қиладиган назоратларни четлаб ўтган ҳолда, унинг журнал ёзувларини бошқариш ва фирибгарликка асосланган молиявий ҳисоботларни

[11] АХС 330, 6-банд

тайёрлаш қобилияти туфайли фирибгарликни содир этиш учун ноёб ҳолатда бўлади. Назоратларни раҳбарият четлаб ўтиш рискининг даражаси тадбиркорлик субъектига қараб ўзгариши мумкин, лекин шунга қарамасдан риск барча тадбиркорлик субъектларда мавжуд. Бундай четлаб ўтишнинг содир бўлиши мумкинлигини башорат қилиб бўлмайдиган йўли сабабли, у фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш риски ва шу туфайли аҳамиятли риск ҳисобланади.

32. Назоратларни раҳбарият четлаб ўтиши рискларини аудитор баҳолашига қарамасдан, аудитор қуйидагилар учун аудиторлик тартиб-тамоилларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириши лозим:

(а) Бош китобда қайд қилинган журнал ёзувларини ва молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қилинган бошқа тузатишларни тўғрилигини тестдан ўтказиш лозим. Бундай тестлар учун аудиторлик тартиб-тамоилларини белгилашда ва амалга оширишда, аудитор:

(i) Молиявий ҳисобот бериш жараёнида жалб этилган шахслардан журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларни амалга оширишга тегишли ноўрин ёки ғайриоддий ҳаракат тўғрисида сўровлар ўтказиши лозим;

(ii) Ҳисобот даври охирида амалга оширилган журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларни танлаши лозим; ва

(iii) Давр мобайнидаги журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларни тестдан ўтказиш зарурлигини кўриб чиқиш. (А41–А44-бандга қаранг)

(б) ҳисоблаб чиқилган баҳоларини нохолисликлар жиҳатидан кўриб чиқиши ва нохолисликни келтириб чиқариш ҳолатлари, агарда мавжуд бўлса, фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини акс эттиришини баҳолаши лозим. Ушбу кўриб чиқишни амалга оширишда, аудитор:

(i) Молиявий ҳисоботларда акс эттирилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларини амалга оширишда раҳбарият томонидан қабул қилинган мулоҳазалар ва қарорлар, ҳаттоки улар алоҳида ўринли бўлганда ҳам,

фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини акс эттириши мумкин бўлган тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан нохолисликни кўрсатишини баҳолаши лозим. Агарда шундай бўлса, аудитор ҳисоблаб чиқилган баҳоларини бутунлай қайта баҳолаши лозим; ва

(ii) Олдинги йилнинг молиявий ҳисоботларида акс эттирилган аҳамиятли ҳисоблаб чиқилган баҳоларига тегишли раҳбарият мулоҳазалари ва фаразларини ретроспектив кўриб чиқишни амалга ошириши лозим. (А45–А47-бандларга қаранг)

(в) Тадбиркорлик субъекти бизнесининг оддий йўналишидан ташқарида бўлган, ёки бошқа ҳолатларда, аудит мобайнида тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити ва бошқа маълумотлар тўғрисида олинган аудитор тушунчасини инобатга олган ҳолда ғайриоддий ҳисобланган аҳамиятли операциялар ҳолатида, аудитор операцияларнинг тижорий асоси (ёки унинг йўқлиги) бундай операциялар фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш ёки активларнинг ноқонуний ўзлаштирилишини яшириш учун амалга оширилган бўлишини акс эттиришини баҳолаши лозим. (А48-бандга қаранг)

33. Аудитор ўзи томонидан, назоратларни раҳбарият четлаб ўтишининг аниқланган рискларига муносабат билдириш учун, юқорида қайд қилинган тартиб-тамоилларга қўшимча тарзда бошқа аудиторлик тартиб-тамоилларини амалга ошириши заруриятини аниқлаши лозим (яъни, қачонки 32-банддаги талабларни инобатга олишда амалга оширилган тартиб-тамоилларнинг қисмида қамраб олинмаган раҳбарият четлаб ўтишининг маълум қўшимча рисклари мавжуд бўлганда).

Аудиторлик далилининг баҳоланиши (А49-бандга қаранг)

34. Аудитор аудит охирида амалга ошириладиган таҳлилий тартиб-тамоиллар, қачонки молиявий ҳисоботлар тадбиркорлик субъекти тўғрисида аудитор тушунчаси билан мутаносиб бўлишига нисбатан умумий хулосани шакллантираётганда, фирибгарлик оқибатидаги

муҳим бузиб кўрсатишнинг олдинги тан олинмаган рискини кўрсатишини баҳолаши лозим. (А50-бандга қаранг)

35. Агар аудитор бузиб кўрсатишни аниқласа, аудитор бундай бузиб кўрсатиш фирибгарлик ишораси бўлиши мумкинлигини баҳолаши лозим. Агарда бундай ишора мавжуд бўлса, фирибгарлик ҳолати алоҳида содир бўлмаслиги эҳтимоли мавжуд бўлишини англаган ҳолда, аудитор аудитнинг бошқа жиҳатларига, айниқса раҳбарият тақдимотларининг ишончлилигига, нисбатан бузиб кўрсатишнинг оқибатларини баҳолаши лозим. (А51-бандга қаранг)

36. Агарда аудитор, ҳоҳ аҳамиятли ҳоҳ аҳамиятсиз, бузиб кўрсатишни аниқласа ва аудитор у фирибгарлик натижаси ёки натижаси бўлиши мумкин ва раҳбарият (хусусан, юқори раҳбарият) иштироки мавжуд деб ишониши учун сабабга эга бўлса, аудитор фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳоланишини ҳамда унинг баҳоланган рискларга муносабат билдириш бўйича аудиторлик тартиб-тамоилларининг хусусияти, муддати ва кўламига таъсирини қайта баҳолаши лозим. Олдин олинган далилнинг ишончлилигини қайта кўриб чиқиш пайтида, аудитор ҳолатлар ёки шароитлар ходимлар, раҳбарият ёки учинчи томонлар иштирокидаги эҳтимолли тил бириктиришни кўрсатишини ҳам кўриб чиқиши лозим. (А52-бандга қаранг)

37. Агарда аудитор молиявий ҳисоботлар фирибгарлик натижасида аҳамиятли бузилган деб тасдиқласа, ёки молиявий ҳисоботлар фирибгарлик натижасида муҳим даражада бузилганлиги тўғрисида хулоса қила олмаса, аудитор аудит учун оқибатларни баҳолаши лозим. (А53-бандга қаранг)

Аудитор учун келишувни давом эттириш имконсизлиги

38. Агарда, фирибгарлик ёки гумонсиралган фирибгарликдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатишнинг натижасида, аудитор унинг аудитни амалга оширишни давом эттириш имкониятини саволга тортадиган истисно холатларга дуч келса, аудитор қуйидагиларни амалга ошириши лозим:

(а) Ҳолатларда ўринли бўлган профессионал ва юридик мажбуриятларни, жумладан аудитор учун аудитни

белгилашни амалга оширган шахсга ёки шахсларга ёки, баъзи ҳолларда, назорат органларига ҳисобот бериш талаби мавжуд бўлишини аниқлаш;

(б) Келишувдан воз кечиш ўринли бўлишини кўриб чиқиш, агарда қўлланиладиган қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар асосида воз кечиш мумкин бўлса; ва

(в) Агарда аудитор воз кечса:

(i) Раҳбариятнинг ёки бошқарув юклатилган шахсларнинг ўринли даражаси билан аудиторнинг келишувдан воз кечишини ва воз кечиш сабабларини муҳокама қилиш; ва

(ii) Аудиторнинг келишувдан воз кечиши ва воз кечиш сабаблари тўғрисида аудитни белгилашни амалга оширган шахсга ёки шахсларга ёки, баъзи ҳолларда, назорат органларига ҳисобот бериш учун профессионал ёки юридик талаб мавжуд бўлишини аниқлаш. (А54–А57-бандларга қаранг)

Ёзма баёнотлар

39. Аудитор раҳбариятдан ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслардан қуйидагилар тўғрисида ёзма баёнотларни олиши лозим:

(а) Улар фирибгарликни олдини олиш ва фош этиш учун ички назоратни ишлаб чиқиш, амалга ошириш ва сақлаш бўйича ўз мажбуриятларини тасдиқлайдилар;

(б) Улар аудиторга молиявий ҳисоботлар фирибгарлик натижасида аҳамиятли бузилган бўлиши мумкинлиги тўғрисидаги рискни раҳбарият баҳолаши натижаларини очиб бердилар;

(в) Улар аудиторга тадбиркорлик субъектига таъсир этадиган ва қуйидагилар иштирокидаги фирибгарлик тўғрисида ўз билимларини очиб бердилар:

(i) Раҳбарият;

(ii) Ички назоратда аҳамиятли ўринга эга ходимлар; ёки

(iii) Бошқалар, агарда фирибгарлик молиявий ҳисоботларга аҳамиятли таъсир этиши мумкин бўлса; ва

(г) Улар аудиторга тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларига таъсир этадиган ва ходимлар, собиқ ходимлар, таҳлилчилар, тартибга солувчи органлар ёки бошқалар томонидан билдирилган фирибгарликнинг, ёки гумонсиралган фирибгарликнинг, ҳар қандай арзлари тўғрисида ўз билимларини очиб бердилар. (А58–А59-бандларга қаранг)

Раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиш

40. Агарда аудитор фирибгарликни аниқлаганда ёки фирибгарлик мавжуд бўлиши мумкинлигини кўрсатадиган маълумотга эга бўлганда, аудитор ушбу масалаларни ўз вақтида раҳбариятнинг ўринли даражасига билдириши лозимки, бунда фирибгарликни олдини олиш ва фош этиш бўйича асосий мажбуриятга эга шахсларни уларнинг мажбуриятига тегишли масалалар тўғрисида хабардор қилиш кўзда тутилади. (А60-бандга қаранг)

41. Бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришга жалб этилмагунча, агарда аудитор қуйидагилар иштирокидаги фирибгарликни аниқлаганда ёки гумон қилганда:

(а) раҳбарият;

(б) ички назоратда аҳамиятли ўринга эга ходимлар; ёки

(в) бошқалар, агарда фирибгарлик молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишга олиб келса,

аудитор ушбу масалаларни бошқарув юклатилган шахсларга ўз вақтида билдириши лозим. Агар аудитор раҳбарият иштирокидаги фирибгарликни гумон қилса, аудитор ушбу гумонларни бошқарув юклатилган шахсларга билдириши ҳамда улар билан аудитни тугаллаш учун зарур бўлган аудиторлик тартиб-тамоилларининг хусусияти, муддати ва кўламини муҳокама қилиши лозим. (А61–А63-бандларга қаранг)

42. Аудитор бошқарув юклатилган шахсларга, аудитор мулоҳазаси

бўйича, уларнинг мажбуриятларига тегишли бўлган фирибгарлик билан боғлиқ ҳар қандай бошқа масалаларни билдириши лозим. (А64-бандга қаранг)

Тартибга солувчи ва ҳуқуқни муҳофаза қилувчи органларни хабардор қилиш

43. Агарда аудитор фирибгарликни аниқлаганда ёки гумон қилса, аудитор ҳодисани ёки гумонни тадбиркорлик субъектидан четда бўлган томонга ҳисобот бериш мажбурияти мавжудлигини аниқлаши лозим. Мижоз маълумотининг махфийлигини сақлаш бўйича аудиторнинг профессионал бурчи бундай ҳисобот беришга тусқинлик қилсада, аудиторнинг юридик мажбуриятлари айрим ҳолатларда махфийлик бурчидан устун келиши мумкин. (А65–А67-бандларга қаранг)

Ҳужжатлаштириш

44. АХС 315[12] да талаб этилган аудиторнинг тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити тўғрисида тушунчаси ва муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаши бўйича аудитни ҳужжатлаштиришда аудитор қуйидагиларни инобатга олиши лозим:[13]

(а) Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишга таъсирчанлигига нисбатан келишув жамоаси ўртасидаги муҳокама мобайнида эришилган аҳамиятли қарорлар; ва

(б) Молиявий ҳисобот даражасида ва тасдиқлаш даражасида фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг аниқланган ва баҳоланган рисклари.

45. Аудитор АХС 330 да талаб этилган муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига аудитор муносабатлари бўйича аудитни ҳужжатлаштиришда қуйидагиларни инобатга олиши лозим:[14]

(а) Молиявий ҳисобот даражасида фирибгарлик оқибатидаги

---

12 АХС 315, 32-банд

13 АХС 230, *Аудитни ҳужжатлаштириш*, 8–11-бандлар ва А6-банд

14 АХС 330, 28-банд

муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига умумий муносабатлар ва аудиторлик тартиб-тамоилларининг хусусияти, муддати ва кўлами ҳамда ушбу тартиб-тамоилларнинг тасдиқлаш даражасида фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рисклари билан боғлиқлиги; ва

(б) Аудиторлик тартиб-тамоилларининг, жумладан назоратларни раҳбарият четлаб ўтиши рискини инобатга оладиган тартиб-тамоилларнинг, натижалари.

46. Аудитор аудитни ҳужжатлаштиришда раҳбариятга, бошқарув юклатилган шахсларга, тартибга солувчи органларга ва бошқаларга фирибгарлик тўғрисида билдирилган хабарларни инобатга олиши лозим.

47. Агарда аудитор даромадни тан олишга тегишли фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш риски мавжуд деган фараз келишув ҳолатларида ўринли эмас деб хулоса қилганда, аудитор аудитни ҳужжатлаштиришда ушбу хулоса учун сабабларни инобатга олиши лозим.

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Фирибгарлик хусусияти (3-бандга қаранг)

А1. Фирибгарлик, ҳоҳ фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш ҳоҳ активларни ноқонуний ўзлаштириш бўлсин, уни содир этиш мойиллигини ёки босимини, бунинг учун ҳис қилинган имкониятни ва ҳаракатни айрим оқилона асослаш имконини ўз ичига олади. Масалан:

- Фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришни содир этиш мойиллиги ёки босими мавжуд бўлиши мумкин, қачонки раҳбарият кутилган (ва балки нореал) фойда кўрсаткичига ёки молиявий натижага эришиш учун тадбиркорлик субъекти ташқарисидаги ёки ичидаги

манбалардан келиб чиқадиган босим остида бўлган пайтда – хусусан, раҳбарият учун молиявий мақсадларга эриша олмаслик оқибатлари аҳамиятли бўлиши мумкинлиги инобатга олинган пайтда. Шунингдек, айрим кишилар активларни ноқонуний ўзлаштириш мойиллигига эга бўлиши мумкин, масалан, бунга кишилар эҳтиёжларидан паст даражада яшаши сабаб бўлиши мумкин.

- Фирибгарлик содир этишнинг англанган имконияти мавжуд бўлиши мумкин, қачонки киши ички назорат четлаб ўтилиши мумкин деб ишонганда, масалан, бунга киши ишонч билдириладиган лавозимдалиги ёки ички назоратдаги муайян камчиликлар тўғрисида маълумотга эгалиги сабаб бўлиши мумкин.
- Кишиларда фирибгарлик ҳаракатларини содир этишни оқлаш имконияти бўлиши мумкин.Айрим кишилар уларга виждонсиз ҳаракатни онгли равишда ва қасддан содир этишга имкон берадиган хулққа, феъл-атворга ёки аҳлоқий қадриятлар тўпламига эга бўлади. Бироқ, ҳаттоки виждонли кишилар ҳам уларга етарли босим кўрсатадиган муҳитда фирибгарликни содир эта олади.

A2. Фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни чалғитиш учун қасддан бузиб кўрсатишларни, жумладан молиявий ҳисоботларда миқдорларни ёки очиб беришларни тушириб қолдиришларни, ўз ичига олади. Бу раҳбарият томонидан молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни уларнинг тадбиркорлик субъекти фаолияти ва фойдалилиги бўйича маълумотларига таъсир этиш орқали чалғитиш мақсадида фойдани ўзгартириш ҳаракатлари оқибатида бўлиши мумкин. Бундай фойдани ўзгартириш кичик ҳаракатлардан ёки фаразларнинг ноўрин тузатилишидан ва раҳбарият мулоҳазаларидаги ўзгаришлардан бошланиши мумкин. Босимлар ва мойилликлар ушбу ҳаракатларни шундай кўламда кўтарилишига олиб келиб мумкинки, бунда улар фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришни келтириб чиқаради. Бундай ҳолат содир бўлиши мумкин, қачонки бозор кутилишларини қаноатлантириш босимлари ёки фаолиятга асосланган мукофотни ошириш мақсади туфайли, раҳбарият

молиявий ҳисоботларни муҳим даражада бузиш орқали фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришга олиб борадиган ҳолатларни қасддан танлайди. Баъзи тадбиркорлик субъектларда, раҳбарият солиқни камайтириш учун фойдани муҳим миқдорда камайтиришга ёки банк орқали молиялаштиришни таъминлаш учун фойдада пуфак ҳосил қилишга мойил бўлиши мумкин.

А3. Фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш қуйидагилар орқали амалга оширилиши мумкин:

- Молиявий ҳисоботлар тайёрланадиган журнал ёзувларини ёки тасдиқловчи ҳужжатларни манипуляция, сохталаштириш (жумладан қалбакилаштириш) ёки алмаштириш.
- Молиявий ҳисоботларда ҳодисаларни, операцияларни ёки бошқа аҳамиятли маълумотларни нотўғри акс эттириш ёки қасддан тушириб қолдириш.
- Миқдорлар, таснифлаш, тақдимот усули, ёки очиб беришга тегишли бухгалтерия тамойилларини қасддан нотўғри қўллаш.

А4. Фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш, кўп ҳолларда, бошқа ҳолатларда самарали амал қиладиган назоратларни раҳбарият четлаб ўтишини ўз ичига олади. Фирибгарлик раҳбарият томонидан қуйидаги усуллардан фойдаланган ҳолда назоратларни четлаб ўтиш орқали содир этилиши мумкин:

- Фаолият натижаларини манипуляция қилиш ёки бошқа мақсадларга эришиш учун сохта бухгалтерия проводкаларини, хусусан ҳисобот даври охирига яқин вақтда, ёзиш.
- Ноўрин тарзда счётлар қолдиқларини баҳолашда фойдаланилган фаразларни тузатиш ва мулоҳазаларни ўзгартириш.
- Ҳисобот даври мобайнида содир бўлган ҳодисалар ва операцияларни молиявий ҳисоботларда тушириб қолдириш, вақтлироқ ёки кечиктириб тан олиш.
- Молиявий ҳисоботларда акс эттирилган миқдорларга таъсир этиши мумкин бўлган фактларни яшириш, ёки очиб бермаслик.

- Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолатини ёки молиявий натижасини нотўғри акс эттириш учун тузиладиган мураккаб операцияларда иштирок этиш.
- Аҳамиятли ва ғайриоддий операцияларга тегишли ёзувларни ва шартларни ўзгартириш.

A5. Активларни ноқонуний ўзлаштириш тадбиркорлик субъекти активларини ўғирлашни ўз ичига олади ва у кўп ҳолларда ходимлар томонидан нисбатан кичик ва муҳим бўлмаган суммаларда содир этилади. Бироқ, у раҳбарият иштирокини ҳам қамраб олиши мумкин ва раҳбариятда одатда ноқонуний ўзлаштиришларни шундай усулларда ниқоблаш ва яшириш имконияти бўладики, бунда уларни фош этиш қийин бўлади. Активларни ноқонуний ўзлаштириш турли хил усулларда содир этилиши мумкин, жумладан:

- Тушумларни сарфлаб юбориш (масалан, дебиторлик қарзлари счётлари бўйича тушумларни ноқонуний ўзлаштириш ёки ёпиқ счётларга нисбатан тушумларни шахсий банк счётларига ўтказиш).
- Моддий активларни ёки интеллектуал мулкни ўғирлаш (масалан, шахсий фойдаланиш учун ёки сотиш учун товар-моддий захираларни ўғирлаш, металл парчаларини қайта сотиш учун ўғирлаш, рақобатчи билан тўлов эвазига технологик маълумотларни очиб бериш бўйича тил бириктириш).
- Тадбиркорлик субъектини қабул қилинмаган товарлар ва хизматлар учун ҳақ тўлашига олиб келиш (масалан, сохта етказиб берувчиларга тўловлар, тадбиркорлик субъектининг харид бўйича вакилларига нархларни сунъий ошириш эвазига етказиб берувчилар томонидан тўланган «қайта ҳақлар», сохта ходимларга тўловлар).
- Тадбиркорлик субъектининг активларини шахсий фойдаланишда ишлатиш (масалан, тадбиркорлик субъектининг активларини шахсий кредит ёки ўзаро боғлиқ томон кредити учун гаров сифатида ишлатиш).

Активларни ноқонуний ўзлаштиришда активлар мавжуд эмаслиги ёки тегишли рухсатсиз таъминотда фойдаланилгани тўғрисидаги

фактни яшириш мақсадида кўп ҳолларда ёлғон ёки чалғитадиган ёзувлар ёки ҳужжатлар кузатилади.

Давлат секторининг ташкилотларига хос жиҳатлар

А6. Давлат сектори аудиторининг фирибгарликка тегишли мажбуриятлари қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки давлат сектори ташкилотларига нисбатан қўлланиладиган бошқа ваколатлар билан бегиланиши ёки алоҳида аудитор ваколати билан қамраб олиниши мумкин. Шу туфайли, давлат сектори аудиторининг мажбуриятлари молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини кўриб чиқиш билан чекланиб қолмай, балки фирибгарлик рискларини кўриб чиқиш бўйича кенг кўламли мажбуриятни ҳам ўз ичига олиши мумкин.

Профессионал скептицизм (12–14-бандларга қаранг)

А7. Профессионал скептицизмка амал қилиш олинган маълумотлар ва аудиторлик далили фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд бўлиши мумкинлигини таъкидлашини узлуксиз сўроқ остида қолдиришни талаб этади. Аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотнинг ишончлилигини ва ўринли бўлганда унинг тайёрланиши ва сақланиши бўйича назоратларни кўриб чиқишни ўз ичига олади. Фирибгарлик хусусиятлари туфайли, аудиторнинг профессионал скептицизми хусусан фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини кўриб чиқиш пайтида муҳимдир.

А8. Аудитордан тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахслари виждонлилиги ва ҳаққонийлиги бўйича олдинги тажрибани эътиборга олмаслигини кутмаслик мумкин бўлсада, аудиторнинг профессионал скептицизми фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини кўриб чиқишда айниқса муҳимдир, чунки ҳолатларда ўзгаришлар юз берган бўлиши мумкин.

А9. АХС ларга мувофиқ амалга оширилган аудит камдан-кам ҳолатда ҳужжатларнинг асл нусхалигини аниқлашни ўз ичига олади, бундан ташқари аудитор бундай асл нусхани аниқлашда мутахассис

сифатида билим олиши ёки мутахассис бўлиши кўзда тутилмайди.[15] Бироқ, қачонки аудитор у ҳужжат асл нусха бўлмаслиги мумкин ёки ҳужжатдаги шартлар ўзгартирилган аммо аудиторга очиб берилмаган деб ишонишига сабаб бўладиган ҳолатларни аниқласа, янада текшириш бўйича эҳтимолли тартиб-тамоиллар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Бевосита учинчи томондан тасдиқлаб олиш.
- Ҳужжатнинг ҳақиқийлигини баҳолашда мутахассис ишидан фойдаланиш.

Келишув жамоаси ўртасида муҳокама (15-бандга қаранг)

A10. Келишув жамоаси билан тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишга таъсирчанлигини муҳокама қилиш:

- Келишув жамоасининг тажрибалироқ аъзолари учун молиявий ҳисоботлар фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишга қандай ва қаерда таъсирчан бўлиши мумкинлиги тўғрисида ўз фикрларини билдиришга имкон яратади.
- Аудиторга бундай таъсирчанликка ўринли муносабатни кўриб чиқишга ва келишув жамоасининг қайси аъзолари маълум аудиторлик тартиб-тамоилларини амалга оширишларини аниқлашга имкон беради.
- Аудиторга аудиторлик тартиб-тамоилларининг натижалари келишув жамоаси ўртасида қандай билдирилади ва аудитор назарига тушиши мумкин бўлган ҳар қандай фирибгарлик арзларига қандай ёндашишни аниқлашга замин яратади.

A11. Муҳокама қуйидагилар каби масалаларни ўз ичига олиши мумкин:

- келишув жамоаси аъзоларининг фикрича тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишга қандай ва қаерда таъсирчан бўлиши мумкинлиги, раҳбарият фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришни қандай содир этиши

[15] АХС 200, А47-банд

ва яшириши, ҳамда тадбиркорлик субъектининг активлари қандай ноқонуний ўзлаштирилиши мумкинлиги тўғрисида келишув жамоаси аъзолари ўртасида фикрлар алмашиш.

- Фойдани бошқаришни кўрсатадиган ҳолатларни ҳамда фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришга олиб келадиган фойдани бошқаришда раҳбарият томонидан фойдаланилиши мумкин бўлган амалиётларни кўриб чиқиш.
- Тадбиркорлик субъектига таъсир этадиган маълум ташқи ва ички омилларни кўриб чиқиш, қайсики раҳбарият ёки бошқалар учун фирибгарликни содир этишга мойиллик ёки босим яратиши, фирибгарлик содир этилиши учун имконият билан таъминлаши ва раҳбарият ёки бошқаларга фирибгарлик содир этишни оқлашга имкон берадиган маданият ёки муҳитни кўрсатиши мумкин.
- Нақд пулдан ёки ноқонуний ўзлаштиришга дучор бўлиши мумкин бўлган бошқа активлардан фойдаланиш ҳуқуқига эга ходимларни назорат қилишда раҳбарият иштирокини кўриб чиқиш.
- Келишув жамоаси эътиборига тушган раҳбариятнинг ёки ходимларнинг феъл-атворидаги ёки ҳаёт тарзидаги ҳар қандай ғайриоддий ёки тушунилмаган ўзгаришларни кўриб чиқиш.
- Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш потенциалига нисбатан аудит мобайнида ўринли нуқтаи назарни сақлашнинг муҳимлигига эътибор бериш.
- Фирибгарлик эҳтимолини кўрсатиши мумкин бўлган ҳолатларнинг турларини кўриб чиқиш.
- Башоратсизлик омили амалга ошириладиган аудиторлик тартиб-тамоилларининг хусусияти, муддати ва кўламида қандай инобатга олинишини кўриб чиқиш.
- тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишга дучорлигига муносабат билдириш учун танлаш мумкин бўлган аудиторлик тартиб-тамоилларини ҳамда аудиторлик

тартиб-тамоилларининг маълум турлари бошқаларига қараганда самаралироқ бўлишини кўриб чиқиш.

- Аудитор эътиборига тушган ҳар қандай фирибгарлик арзларини кўриб чиқиш.
- Назоратларни раҳбарият четлаб ўтиши рискини кўриб чиқиш.

Рискни баҳолаш тартиб-тамоиллари ва тегишли фаолиятлар

Раҳбариятдан расмий сўровлар

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини раҳбарият баҳолаши (17(а)-банд қаранг)

A12. Раҳбарият тадбиркорлик субъектининг ички назорати ва тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш бўйича мажбуриятни қабул қилади. Шу туфайли, аудитор учун фирибгарлик рискининг раҳбарият баҳолашига ҳамда уни олдини олиш ва фош этиш бўйича амалдаги назоратларга нисбатан раҳбариятдан сўровлар ўтказиши ўринлидир. Бундай рискни раҳбарият баҳолашининг ва назоратларнинг хусусияти, кўлами ва даврийлиги тадбиркорлик субъектига боғлиқ тарзда ўзгаради. Баъзи тадбиркорлик субъектларда, раҳбарият йиллик асосда ёки узлуксиз мониторинг қисми сифатида батафсил баҳолашларни амалга ошириши мумкин. Баъзи тадбиркорлик субъектларда, раҳбариятнинг баҳолаши камроқ тизимлашган бўлиши ва камдан кам ҳолларда амалга ошириши мумкин. Раҳбарият баҳолашининг хусусияти, кўлами ва даврийлиги тадбиркорлик субъектининг назорат муҳити тўғрисида аудитор тушунчаси учун ўринлидир. Масалан, раҳбарият фирибгарлик рискини баҳолашни амалга оширмаганлиги тўғрисидаги маълумот айрим ҳолларда раҳбарият ички назоратга эътибор беришининг муҳимсизлигини кўрсатиши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларга хос жиҳатлар

A13. Баъзи тадбиркорлик субъектларда, хусусан кичик тадбиркорлик субъектларда, раҳбарият баҳолашининг эътибори ходимнинг фирибгарлиги ёки активларни ноқонуний ўзлаштириш рискларига қаратилиши мумкин.

Фирибгарлик рискларини аниқлаш ва уларга муносабат билдириш бўйича раҳбарият жараёни (17(б)-бандга қаранг)

A14. Кўп жойлашувларга эга тадбиркорлик субъектлар ҳолатида, раҳбарият жараёни фаолият кўрсатаётган бўлимларни, ёки бизнес сегментларини мониторингининг турли даражаларини ўз ичига олиши мумкин. Раҳбарият фирибгарлик риски мавжуд бўлиш эҳтимолига эга маълум фаолият кўрсатаётган бўлимларни ёки бизнес сегментларини ҳам аниқлаган бўлиши мумкин.

Раҳбарият ва тадбиркорлик субъектидаги бошқалардан расмий сўровлар (18-бандга қаранг)

A15. Аудиторнинг раҳбариятдан расмий сўровлари ходимнинг фирибгарлигидан юзага келадиган молиявий ҳисоботлардаги муҳим бузиб кўрсатишларнинг рискларига нисбатан фойдали маълумотни таъминлаши мумкин. Бироқ, бундай сўровлар раҳбариятнинг фирибгарлигидан юзага келадиган молиявий ҳисоботлардаги муҳим бузиб кўрсатишнинг рискларига нисбатан фойдали маълумотни таъминламаслиги эҳтимоли мавжуд. Тадбиркорлик субъектидаги бошқалардан сўровларни ўтказиш кишиларга бошқа усулларда билдирилиши мумкин бўлмаган маълумотларни адиторга етказиш имкониятини таъминлайди.

A16. Аудитор фирибгарлик мавжудлиги ёки гумони тўғрисидаги сўровларни йўллаши мумкин бўлган тадбиркорлик субъектидаги бошқалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Молиявий ҳисобот бериш жараёнига бевосита иштирок этмайдиган фаолият кўрсатаётган ходимлар.
- Ваколатнинг турли даражаларига эга ходимлар.
- Мураккаб ёки ғайриоддий операцияларни бошлашда, қайта ишлашда ёки қайд қилишда иштирок этадиган ходимлар ва бундай ходимларни назорат қиладиган ёки кузатадиган шахслар.
- Штатдаги юридик маслаҳатчи.
- Аҳлоқ бўйича бош ходим ёки шунга эквивалент шахс.

- Фирибгарлик арзлари билан шуғулланиш юкланган шахс ёки шахслар.

A17. Раҳбарият кўп ҳолларда фирибгарликни содир этиш учун қулай вазиятда бўлади. Шу туфайли, сўровларга раҳбарият жавобларини профессионал скептицизм нуқтаи назаридан баҳолашда, аудитор расмий сўровларга жавобларни бошқа маълумотлар билан тасдиқлаш зарур деб мулоҳаза қилиши мумкин.

Ички аудит хизматига расмий сўров (19-бандга қаранг)

A18. АХС 315 ва АХС 610 ички аудит хизматига эга тадбиркорлик субъектларнинг аудитларига талабларни белгилайди ва йўриқномани таъминлайди.[16] Фирибгарлик юзасидан ушбу АХС ларнинг талабларини амалга оширишда, аудитор муайян ички аудит фаолиятлари тўғрисида сўров ўтказиши мумкин, жумладан мисол сифатида:

- Фирибгарликни фош этиш учун йил мобайнида ички аудиторлар томонидан амалга оширилган, агарда мавжуд бўлса, тартиб-тамоиллар.
- Ушбу тартиб-тамоиллардан келиб чиқадиган ҳар қандай маълумотларга раҳбарият қониқарли муносабат билдирганлиги.

Бошқарув юклатилган шахслар томонидан амалга оширилган кузатув тўғрисида тушунчага эга бўлиш (20-бандга қаранг)

A19. Тадбиркорлик субъектининг бошқарув юклатилган шахслари рискни, молиявий назоратни ва қонунчиликка риоя этилишни мониторинг қилиш бўйича тадбиркорлик субъектининг тизимларини кузатадилар. Кўпгина давлатларда, корпоратив бошқарув амалиётлари яхши шакллантирилган ва бошқарув юклатилган шахслар фирибгарлик рискларини ва тегишли ички назоратни тадбиркорлик субъекти томонидан баҳоланишини назорат қилишда фаол ўрин тутадилар. Бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият мажбуриятлари тадбиркорлик субъектига ва давлатга қараб ўзгариши туфайли, аудитор уларнинг тегишли

[16] АХС 315, 23-банд, ва АХС 610, *Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш*

мажбуриятларини тушуниши муҳим ҳисобланиб, бу аудиторга ўринли кишилар томонидан амалга оширилган кузатувлар тўғрисида тушунчага эга бўлишга имкон беради.[17]

А20. Бошқарув юклатилган шахслар томонидан амалга оширилган кузатув тўғрисидаги тушунча тадбиркорлик субъектини раҳбариятнинг фирибгарлигига таъсирчанлиги, ички назоратни фирибгарлик рискларига нисбатан мувофиқлиги, раҳбарият билим даражаси ва ҳаққонийлигига нисбатан нуқтаи назарларни таъминлаши мумкин. Аудитор ушбу тушунчани бундай муҳокамалар бўлиб ўтадиган мажлисларда қатнашиш, бундай мажлислар баённларини ўқиш ва бошқарув юклатилган шахслардан сўровлар ўтказиш каби бир қатор йўллар орқали олиши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларга хос жиҳатлар

А21. Баъзи ҳолатларда, бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этадилар. Ушбу ҳолат ягона мулкдор тадбиркорлик субъектини бошқарадиган ва бошқарув вазифасини бажарадиган бошқа ҳеч ким бўлмаган кичик тадбиркорлик субъектида бўлиши мумкин. Ушбу ҳолатларда, аудитор томонидан одатда ҳеч қандай ҳаракат амалга оширилмайди, чунки бунда раҳбариятдан алоҳида бўлган кузатув мавжуд бўлмайди.

Бошқа маълумотлар кўриб чиқилиши (23-банд қаранг)

А22. Таҳлилий тартиб-тамоилларни қўллашдан олинган маълумотларга қўшимча тарзда, тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити тўғрисида олинган бошқа маълумотлар фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда фойдали бўлиши мумкин. Келишув жамоаси аъзолари ўртасидаги муҳокама бундай рискларни аниқлашда фойдали бўлган маълумотларни таъминлаши мумкин. Шу билан бирга, аудторнинг мижозни қабул қилиш ва алоқаларни сақлаш жараёнларидан, тадбиркорлик субъекти учун амалга оширилган бошқа келишувларда, масалан оралиқ молиявий маълумотларни кўриб чиқиш топшириғида, тўпланган тажрибадан

[17] АХС 260, А1–А8-бандлар, аудитор мулоқот қиладиган киши билан муҳокама қилинг, қачонки тадбиркорлик субъектининг бошқаруви яхши шаклланмаганда.

олинган маълумотлар фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда ўринли бўлиши мумкин.

Фирибгарлик риски омилларини баҳолаш (24-бандга қаранг)

A23. Фирибгарлик одатда яширилиши тўғрисидаги факт уни фош этишни жуда қийинлаштириши мумкин. Шунга қарамасдан, аудитор фирибгарлик содир этиш учун мойилликни ёки босимни кўрсатадиган ёки фирибгарлик содир этиш имкониятини таъминлайдиган ҳодисалар ёки шароитларни (фирибгарлик риски омиллари) аниқлаши мумкин. Масалан:

- Қўшимча капитал молиялаштиришга эга бўлиш учун учинчи томонлар кутилишларини қаноатлантириш зарурлиги фирибгарлик содир этиш учун босимни яратиши мумкин;
- Агарда нореал фойда кўрсаткичлар қаноатлантирилса аҳамиятли мукофотлар тақдим этиш фирибгарлик содир этиш учун мойилликни яратиши мумкин; ва
- Самарали бўлмаган назорат муҳити фирибгарлик содир этиш имкониятини яратиши мумкин.

A24. Фирибгарлик риски омиллари муҳимлилиги жиҳатидан осонгина сараланмайди. Фирибгарлик риски омилларининг аҳамиятлилиги кенг кўламда ўзгаради. Ушбу омилларнинг айримлари шундай тадбиркорлик субъектларда мавжуд бўлиши мумкинки, бунда муайян шароитлар муҳим бузиб кўрсатиш рискларини акс эттирмайди. Шу туфайли, фирибгарлик риски омили мавжудлигини ва у фирибгарлик оқибатидаги молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиши рискларини баҳолашда кўриб чиқилишини аниқлаш профессионал мулоҳазани қўллашни талаб этади.

A25. Фирибгарликка асосланган моливий ҳисобот беришга ва активларни ноқонуний ўзлаштиришга тегишли фирибгарлик риски омиллари 1-иловада келтирилган. Ушбу акс эттирилган риск омиллари фирибгарлик мавжуд бўлган пайтда, умуман олганда, юзага келадиган учта шароитларга асосланган ҳолда таснифланади:

- Фирибгарлик содир этиш учун мойиллик ёки босим;
- Фирибгарлик содир этиш учун ҳис қилинган имконият; ва

- Фирибгарлик ҳаракатини оқлаш қобилияти.

Фирибгарликка асосланган ҳаракатни оқилона асослашга имкон берадиган ҳолатни акс эттирадиган риск омиллари аудитор томонидан кузатувга таъсирчан бўлмаслиги мумкин. Шунга қарамасдан, аудитор бундай маълумотларнинг мавжудлигидан хабардор бўлиши мумкин. 1-иловада тасвирланган фирибгарлик риски омиллари аудиторлар учраши мумкин бўлган вазиятларнинг кенг кўламини қамраб олиши мумкин бўлсада, улар фақатгина мисоллардир ва бошқа риск омиллари мавжуд бўлиши мумкин.

A26. Тадбиркорлик субъектининг ҳажми, мураккаблиги ва мулкчилик хусусиятлари тегишли фирибгарлик риски омилларининг мулоҳазасига нисбатан аҳамиятли таъсирга эга. Масалан, йирик тадбиркорлик субъекти ҳолатида, раҳбариятнинг ноўрин ҳатти-ҳаракатини умуман олганда чеклайдиган омиллар мавжуд бўлиши мумкин, масалан:

- Бошқарув юклатилган шахслар томонидан самарали кузатув.
- Самарали ички аудит хизмати.
- Хулқнинг ёзилган кодексининг мавжудлиги ва риоя этилиши.

Бундан ташқари, бизнес сегментининг фаолияти даражасида кўриб чиқилган фирибгарлик риски омиллари тадбиркорлик субъектини яхлит миқёсида кўриб чиқиш пайтида олинган фирибгарлик риски омиллари билан солиштирилганда турли нуқтаи назарларни таъминлаши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларга хос жиҳатлар

A27. Кичик тадбиркорлик субъекти ҳолатида, ушбу мулоҳазаларнинг айримлари ёки барчаси қўлланилмайдиган ёки кам даражада ўринли бўлиши мумкин. Масалан, кичик тадбиркорлик субъекти хулқнинг ёзилган кодексига эга бўмаслиги мумкин, аммо, бунинг ўрнига, оғзаки усул ва раҳбарият мисоли орқали ҳаққонийликнинг ва аҳлоқий феъл-атворнинг муҳимлигини таъкидлайдиган маданиятни ривожлантирган бўлиши мумкин. Кичик тадбиркорлик субъектининг раҳбариятида бир киши устунлик қилиши, умуман олганда, ички назоратга ва молиявий ҳисобот бериш жараёнига

нисбатан ўринли муносабатни акс эттириш ва билдириш бўйича раҳбариятнинг имконсизлигини, ўз ҳолича, кўрсатмайди. Баъзи тадбиркорлик субъектларда, раҳбарият рухсатининг зарурияти бошқа ҳолларда тўлиқсиз бўлган назоратларни қоплайди ва ходимнинг фирибгарлиги рискини камайтиради. Бироқ, назоратларни раҳбарият четлаб ўтиши имконияти мавжудлиги туфайли, раҳбариятда бир киши устунлик қилиши ички назоратдаги потенциал камчилик бўлиши мумкин.

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш

Даромадни тан олишдаги фирибгарлик рисклари (26-бандга қаранг)

A28. Даромадни тан олишга тегишли фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш кўп ҳолларда даромадларни ошириб акс эттиришдан, масалан, даромадни муддатидан олдин тан олиш ёки сохта даромадларни қайд қилиш орқали даромадларни ошириб акс эттиришдан, келиб чиқади. У даромадларни камайтириб акс эттиришдан, масалан, даромадларни кейинги даврларга ноўрин ўтказиш орқали даромадларни камайтириб акс эттиришдан, ҳам келиб чиқиши мумкин.

A29. Даромадни тан олишдаги фирибгарлик рисклари баъзи тадбиркорлик субъектларда бошқаларига нисбатан юқорироқ бўлиши мумкин. Масалан, листинг қилинган тадбиркорлик субъектлар ҳолатида даромадни ноўрин тан олиш орқали фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришни содир этиш учун раҳбариятга нисбатан босимлар ёки унда мойилликлар бўлиши мумкин, қачонки, масалан, фаолият натижаси йилдан йилга даромад ўсиши ёки фойда жиҳатидан баҳоланганда. Шунингдек, масалан, нақд пулда сотувлар орқали даромадларнинг сезиларли қисмини ишлаб топадиган тадбиркорлик субъектлар ҳолатида даромадни тан олишдаги фирибгарликнинг йирикроқ рисклари мавжуд бўлиши мумкин.

A30. Даромадни тан олишдаги фирибгарлик рисклари мавжуд деган фараз рад этилиши мумкин. Масалан, аудитор даромадни тан олишга тегишли фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш

риски мавжуд эмас деб хулоса қилиши мумкин, қачонки оддий даромад операциясининг ягона тури мавжуд бўлса, масалан, ягона ижара объектидан олинадиган ижара даромади.

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш ҳамда тадбиркорлик субъектининг тегишли назоратларини тушуниш (27-бандга қаранг)

А31. Раҳбарият жорий этиш учун ўзи танлайдиган назоратларнинг хусусияти ва кўлами ҳамда қабул қилиш учун ўз танлайдиган рискларнинг хусусияти ва кўлами бўйича мулоҳаза қилиши мумкин.[18] Қайси назоратларни фирибгарликни олдини олиш ва фош этиш учун жорий этишни аниқлашда, раҳбарият молиявий ҳисоботлар фирибгарлик натижасида муҳим даражада бузилган бўлиши мумкинлиги бўйича рискларни мулоҳаза қилади. Ушбу мулоҳазанинг қисми сифатида, раҳбарият фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларидаги эришиладиган камайишга нисбатан маълум назоратни жорий этиш ва сақлаш харажат нуқтаи назарида самарали бўлмайди деб хулоса қилиши мумкин.

А32. Шу туфайли, аудитор учун раҳбарият фирибгарликни олдини олиш ва фош этиш учун ишлаб чиққан, жорий этган ва сақлаган назоратлар тўғрисида тушунчага эга бўлиш муҳимдир. Шу орқали, аудитор, масалан, раҳбарият вазифалар ажратилишининг мавжуд эмаслиги билан боғлиқ рискларни қабул қилишни онгли равишда танлаганини билиб олиши мумкин. Ушбу тушунчага эга бўлишдан олинган маълумотлар шундай фирибгарлик рискларининг омилларини аниқлашда ҳам фойдали бўлиши мумкинки, қайсики молиявий ҳисоботлар фирибгарлик оқибатида муҳим бузиб кўрсатишни қамраб олиши мумкинлиги бўйича рискларни аудитор баҳолашига таъсир этиши мумкин.

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига муносабатлар

Умумий муносабатлар (28-бандга қаранг)

А33. Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган

[18] АХС 315, А48-банд

рискларига нисбатан умумий муносабатларни аниқлаш умумий аудит ўтказилиши профессионал скептицизмни юқори даражасини қандай акс эттира олиши мумкинлигининг мулоҳазасини ўз ичига олади, масалан:

- Муҳим операцияларни тасдиқлашда текшириладиган ҳужжатларнинг хусусиятини ва кўламини танлашда юқори даражадаги таъсирчанлик орқали акс эттириш.
- Муҳим масалаларга тегишли раҳбарият тушунтиришларини ёки тақдимотларини тасдиқлаш зарурлигини юқори даражада тан олиш.

Бу бошқа ҳолларда режалаштирилган муайян тартиб-тамоиллардан ташқари умумийроқ мулоҳазаларни ҳам ўз ичига олади; ушбу мулоҳазалар 29-бандда келтирилган масалаларни ўз ичига олади, қайсики қуйида муҳокама қилинган.

Ходимларни тайинланиши ва назорат қилиниши (29(а)-бандга қаранг)

А34. Аудитор фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг аниқланган рискларига муносабат билдиришни келишувқа, масалан, юридик ва ИТ мутахассислари каби махсус кўникмага ва билимга эга қўшимча кишиларни тайинлаши орқали, ёки тажрибалироқ кишиларни тайинлаши орқали амалга ошириши мумкин.

А35. Назорат қилишнинг кўлами фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аудитор баҳолашини ҳамда ишни амалга оширадиган келишув жамоаси аъзоларининг билим даражаларини акс эттиради.

Аудиторлик тартиб-тамоилларини танлашда башоратсизлик (29(в)-бандга қаранг)

А36. Амалга ошириладиган аудиторлик тартиб-тамоилларининг хусусияти, муддати ва кўламини танлашда башоратсизлик омилини инобатга олиш муҳимдир, чунки келишувларда одатда амалга оширилган аудиторлик тартиб-тамоилларидан хабардор бўлган тадбиркорлик субъектидаги кишилар фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришни яшириш имконига кўпроқ эга бўлиши мумкин. Бунга, масалан, қуйидагилар орқали эришиш мумкин:

- Бошқа ҳолларда муҳимлиги ёки риски жиҳатидан тестдан ўтказилмайдиган танланган счётлар қолдиқлари ва тасдиқлашлар бўйича кенг қамровли тартиб-тамоилларни амалга ошириш.
- Бошқа ҳолларда кутилган аудиторлик тартиб-тамоиллари муддатига тузатишлар киритиш.
- Турли намуна танлаш усулларидан фойдаланиш.
- Турли жойларда ёки жойларда эълон қилинмаган ҳолда аудиторлик тартиб-тамоилларини амалга ошириш.

*Тасдиқлаш даражасида фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига муносабат билдирадиган аудиторлик тартиб-тамоиллари (*30-бандга қаранг)

A37. Аудиторнинг тасдиқлаш даражасида фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига нисбатан муносабатлар қуйидаги усулларда аудиторлик тартиб-тамоилларининг ўзгарадиган хусусиятини, муддатини ва кўламини ўз ичига олиши мумкин:

- Амалга ошириладиган аудиторлик тартиб-тамоиллари хусусияти ишончлироқ ва ўринлироқ аудиторлик далилига эга бўлиш учун ёки қўшимча тасдиқловчи маълумотларга эга бўлиш учун ўзгартирилиши зарур бўлиши мумкин. Бу ҳам амалга ошириладиган аудиторлик тартиб-тамоилларининг турига ҳам уларнинг бирикмаларига таъсир этиши мумкин. Масалан:
  - Маълум активларнинг жисмоний кузатуви ва текшируви муҳим ҳисобланиши мумкин ёки аудитор муҳим счётларда ёки электрон операциялар файлларида мавжуд маълумотлар тўғрисида кўпроқ далил тўплаш учун компьютерга-асосланган аудит усулларидан фойдаланишни танлаши мумкин.
  - Аудитор қўшимча тасдиқловчи маълумотларга эга бўлиш учун тартиб-тамоиллар ишлаб чиқиши мумкин. Масалан, агар аудитор раҳбарият фойда кутилишларга

эришиш учун босим остидалигини аниқласа, даромадни тан олишни тақиқлайдиган шартни ўз ичига олган сотувлар келишувларини тузиш орқали ёки етказиб беришдан олдин ҳисобларни тақдим этиш орқали раҳбарият сотувларда пуфаклар ҳосил қилиши билан боғлиқ бўлган риск мавжуд бўлиши мумкин.Ушбу ҳолатларда, аудитор, масалан, нафақат жорий миқдорларни тасдиқлаш учун, балки сотувлар келишувларининг тафсилотларини, жумладан сана, ҳар қандай қайтариш ҳуқуқлари ва етказиб бериш шартларини ҳам, тасдиқлаш учун ташқи тасдиқларни ишлаб чиқиши мумкин. Шу билан бирга, аудитор бундай ташқи тасдиқларни сотувлар келишувларидаги ва етказиб бериш шартларидаги ҳар қандай ўзгаришларга нисбатан тадбиркорлик субъектидаги номолиявий ходимлардан сўровлар ўтказиш билан тўлдиришни самарали деб ҳисоблаши мумкин.

- Асосий тартиб-тамоилларни муддати ўзгартирилиши зарур бўлиши мумкин. Аудитор ҳисобот охирида ёки ушбу санага яқин даврда тубдан тест ўтказишни амалга ошириш фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискини самаралироқ эътиборга олади деб хулоса қилиши мумкин. Аудитор, қасддан бузиб кўрсатишнинг ёки манипуляциянинг баҳоланган рискларини инобатга олган ҳолда, аудит хулосаларини оралиқ санадан ҳисобот охирига қадар кенгайтириш бўйича аудиторлик тартиб-тамоиллари самарали бўлмаслиги мумкин деб хулоса қилиши мумкин. Аксинча, қасддан бузиб кўрсатиш – масалан, нотўғри даромадни тан олишни қамраб олган бузиб кўрсатиш – оралиқ даврда содир этилган бўлиши мумкинлиги сабабли, аудитор ҳисобот давридан олдинроқ ёки давр мобайнида содир бўлган операцияларга нисбатан асосий тартиб-тамоилларини қўллашни танлаши мумкин.

- Қўлланилган тартиб-тамоилларнинг кўлами фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг баҳоланишини акс эттиради. Масалан, намуна ҳажмларини

кенгайтириш ёки батафсил даражада таҳлилий тартиб-тамоилларни амалга ошириш ўринли бўлиши мумкин. Шунингдек, компьютерга-асосланган аудит усуллари электрон операциялар ва счётлар файлларини кенг қамровли тест қилишга имкон бериши мумкин. Бундай усулллардан асосий электрон файллардан намуна операцияларини танлашда, операцияларни муайян хусусиятлари бўйича саралашда, ёки намуна ўрнига бутун жамланмани тестдан ўтказишда фойдаланиш мумкин.

А38. Агар аудитор товар-моддий заҳиралар миқдорларига таъсир этадиган фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқласа, тадбиркорлик субъектининг товар-моддий заҳиралар ёзувларини текшириш товар-моддий заҳираларнинг жисмоний ҳисоби мобайнида ёки ундан сўнг муайян эътиборни талаб этадиган жойларни ёки моддаларни аниқлашга кўмак бериши мумкин. Бундай кўриб чиқиш огоҳлантирилмаган ҳолда маълум жойларда товар-моддий заҳираларни ҳисоблашларни кузатиш ёки айнан бир санада барча жойларда товар-моддий заҳираларни ҳисоблашларни амалга ошириш қарорига олиб келиши мумкин.

А39. Аудитор бир қатор счётларга ва тасдиқларга таъсир этадиган фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқлаши мумкин. Буларга акивни баҳолаш, муайян операцияларга тегишли баҳолар (масалан, бизнес сегментининг харидлари, қайта ташкил этишлари, ёки ҳисобдан чиқаришлар) ва бошқа аҳамиятли ҳисобланган мажбуриятлар (масалан, нафақа ва бошқа бандликдан-сўнг ҳақ тўлаш мажбуриятлари, ёки атроф-муҳитни қайта тиклаш мажбуриятлари) кириши мумкин. Риск такрорланадиган баҳоларга тегишли фаразлардаги аҳамиятли ўзгаришларга ҳам боғлиқ бўлиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити тўғрисидаги тушунчага эга бўлиш орқали жамланган маълумотлар аудиторга бундай раҳбарият баҳоларининг ва уларнинг асосида бўлган мулоҳазалар ва фаразларнинг оқилона эканлигини баҳолашда кўмак бериши мумкин. Олдинги даврларда қўлланилган шунга ўхшаш раҳбарият мулоҳазалари ва фаразларини ретроспектив кўриб чиқиш раҳбарият баҳоларини тасдиқлайдиган мулоҳазалар ва фаразларнинг оқилоналиги бўйича нуқтаи назарни ҳам таъминлаши мумкин.

A40. Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларини эътиборга оладиган эҳтимолли аудиторлик тартиб-тамоиллари, жумладан башоратсизлик омилини инобатга олинишини акс эттирадиган тартиб-тамоиллар, 2-иловада келтирилган. Илова ҳам фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш, жумладан даромадни тан олишдан юзага келадиган фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш, ҳам активларни ноқонуний ўзлаштиришдан келиб чиқадиган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аудитор баҳолашига муносабат билдиришларнинг мисолларини ўз ичига олади.

Назоратларни раҳбарият четлаб ўтишига тегишли рискларга нисбатан муносабат билдирадиган аудиторлик тартиб-тамоиллари

Журнал ёзувлари ва бошқа тузатишлар (32(а)-бандга қаранг)

A41. Фирибгарлик оқибатида молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиши кўп ҳолларда ноўрин ёки рухсат этилмаган журнал ёзувларини қайд қилиш орқали молиявий ҳисобот бериш жараёнини фириб асосида бошқаришни ўз ичига олади. Бу йил мобайнида ёки давр охирида, ёки жамлаш тузатишлари ва қайта таснифлашлар каби раҳбарият томонидан журнал ёзувларида акс эттирилмаган ва молиявий ҳисоботларда акс эттирилган миқдорларга тузатишларни киритиш орқали, содир бўлиши мумкин.

A42. Сўнгра, журнал ёзувлари бўйича назоратларни ноўрин четлаб ўтиш билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аудитор мулоҳазалари муҳимдир, чунки автоматлаштирилган жараёнлар ва назоратлар эҳтиётсизлик хатосининг рискини камайтириши мумкин аммо кишилар томонидан, масалан бош китобга ёки молиявий ҳисобот бериш тизимига автомат тарзда ўтказиладиган миқдорларни ўзгартириш орқали, бундай автоматлаштирилган жараёнларни ноўрин четлаб ўтилиши мумкинлиги бўйича рискни четлаб ўтмайди. Бундан ташқари, қачонки маълумотларни автомат тарзда ўтказишда ахборот технологиясидан фойдаланилганда, ахборот тизимлардаги бундай аралашувнинг кам ёки умуман кўринмайдиган далили бўлиши мумкин.

A43. Тест учун журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларни аниқлашда ва

танлашда ҳамда танланган моддалар учун тасдиқловчи маълумотларни текширишнинг ўринли усулини аниқлашда, қуйидаги масалалар ўринли ҳисобланади:

- *Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш* – фирибгарлик риски омилларининг ҳамда фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аудитор баҳолаши мобайнида олинган бошқа маълумотларнинг мавжудлиги аудиторга тест учун журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларнинг муайян турларини аниқлашга кўмак бериши мумкин.

- *Журнал ёзувлари ва бошқа тузатишлар бўйича жорий этилган назоратлар* - журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларни тайёрлаш ва акс эттириш бўйича самарали назоратлар зарур бўлган тубдан тест ўтказиш кўламини камайтириши мумкин, бунда аудитор назоратларни амал қилиш самарадорлигини тестдан ўтказганлиги кўзда тутилади.

- *Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисобот бериш жараёни ва олиниши мумкин бўлган далилнинг хусусияти* – кўпгина тадбиркорлик субъектларда операцияларни оддий қайта ишлаш қўлда бажариладиган ва автоматлашган босқичлар ва тартиб-тамоилларнинг бирикмасини ўз ичига олади. Худди шунингдек, журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларни қайта ишлаш ҳам қўлда бажариладиган ҳам автоматлашган тартиб-тамоиллар ва назоратларни ўз ичига олиши мумкин. Қачонки ахборот технологиясидан молиявий ҳисобот бериш жараёнида фойдаланилганда, журнал ёзувлари ва бошқа тузатишлар фақатгина электрон шаклда мавжуд бўлиши мумкин.

- *Фирибгарликка асосланган журнал ёзувлари ёки бошқа тузатишларнинг хусусияти* – ноўрин журнал ёзувлари ёки бошқа тузатишлар кўп ҳолларда камёб фарқловчи хусусиятига эга бўлади. Бундай хусусиятларга шундай ёзувлар кириши мумкинки, қайсики (а) боғланмаган, ғайриоддий, ёки камдан-кам фойдаланилган счётлар бўйича қайд қилинган, (б) одатда журнал ёзувларини қайд қилмайдиган кишилар томонидан

қайд қилинган, (в) тушунтирилиши ёки изоҳи кам ёки мавжуд бўлмаган давр охирида ёки ёпишдан-сўнг (ёпадиган) ёзувлар сифатида қайд қилинган, (г) счётлари кўрсатилмаган ҳолда молиявий ҳисоботлар тайёрланишидан олдин ёки тайёрланиши мобайнида қайд қилинган, ёки (д) яхлит сонлар ёки кетма-кет тугайдиган сонларни қамраб олган.

- *Счётларнинг хусусияти ва мураккаблиги* – ноўрин журнал ёзувлари ёки тузатишлар шундай счётларга нисбатан қўлланиши мумкинки, қайсики (а) хусусияти жиҳатидан мураккаб ёки ғайриоддий бўлган операцияларни қамраб олади, (б) муҳим ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ва давр охиридаги тузатишларни қамраб олади, (в) олдинги даврларда бузиб кўрсатишларга чалинган бўлади, (г) ўз вақтида солиштирилмаган ёки солиштирилмаган тафовутларни қамраб олади, (д) гуруҳ ичидаги операцияларни қамраб олади, ёки (е) бошқа ҳолларда фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг аниқланган риски билан боғлиқ бўлади. Бир неча жойлашувларга ёки қисмларга эга тадбиркорлик субъектлар аудитларида, мулоҳаза кўпгина жойлашувлардан журнал ёзувларини танлаш зарурлигига эътибор қаратилади.

- *Бизнеснинг одатий фаолиятидан ташқарида бўлган журнал ёзувлари ёки бошқа тузатишлар* – ички назоратнинг ностандарт журнал ёзувларини қамраб олиш даражаси ойлик сотувлар, харидлар ва нақд пул тўловлари каби операцияларни қайд қилишда такрорий фойдаланиладиган журнал ёзувларини қамраб оладиган даражасида бўлмаслиги мумкин.

A44. Аудитор журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларни тестдан ўтказишнинг хусусияти, муддати ва кўламини аниқлашда профессионал мулоҳазадан фойдаланади. Бироқ, фирибгарликка асосланган журнал ёзувлари ва бошқа тузатишлар кўп ҳолларда ҳисобот даври охирида амалга оширилиши сабабли, 32(а)(ii)-банд аудитордан ушбу даврда амалга оширилган журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларни танлашни талаб этади. Шу билан бирга, фирибгарлик оқибатида молиявий ҳисоботлардаги муҳим бузиб кўрсатишлар бутун давр мобайнида содир бўлиши мумкинлиги ва фирибгарлик қандай содир этилганлигини яшириш бўйича мукаммал

ҳаракатларни талаб этиши мумкинлиги сабабли, 32(а)(iii)-банд аудитордан бутун давр мобайнидаги журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларни тестдан ўтказиш зарурияти ҳам мавжудлигини кўриб чиқишни талаб этади.

Ҳисоблаб чиқилган баҳолар (32(б)-бандга қаранг)

A45. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш раҳбариятдан муҳим ҳисоблаб чиқилган баҳоларга таъсир этадиган бир қатор мулоҳазалар ёки фаразлар қилишни ва узлуксиз тарзда бундай баҳоларнинг оқилона эканлигини кузатишни талаб этади. Фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш кўп ҳолларда ҳисоблаб чиқилган баҳоларини қасддан бузиб кўрсатиши орқали содир этилиши мумкин. Бунга, масалан, хом-ашё заҳиралари ва заҳираларни шундай тарзда камайтириб акс эттириш ёки ошириб акс эттириш орқали эришиш мумкинки, бунда тадбиркорлик субъекти фаолияти ва фойдалилигига нисбатан молиявий ҳисобот фойдаланувчиларнинг маълумотларига таъсир этиш орқали уларни чалғитиш мақсадида, икки ёки ундан ортиқ ҳисобот даврлари мобайнида фойдани равон қилиш, ёки белгиланган фойда даражасига эришиш кўзда тутилади.

A46. Олдинги йил молиявий ҳисоботларида акс эттирилган муҳим ҳисоблаб чиқилган баҳоларига тегишли раҳбарият мулоҳазалари ва фаразларини ретроспектив тарзда кўриб чиқишни амалга оширишнинг мақсади раҳбарият томонидан эҳтимолли нохолислик белгиси мавжудлигини аниқлашдир. Бу олдинги йилда аудитор томонидан ўша даврда мавжуд бўлган маълумотга асосланган ҳолда қилинган профессионал мулоҳазани саволга тортишга мўлжалланмаган.

A47. Ретроспектив кўриб чиқиш АХС 540 да ҳам талаб этилган.[19] Ушбу кўриб чиқиш рискни баҳолаш тартиби сифатида амалга оширилиб, бунда раҳбариятнинг олдинги даврдаги баҳолаш жараёнининг самарадорлигига, натижа бўйича аудиторлик далилига, ўринли бўлганда, жорий давр ҳисоблаб чиқилган баҳоларини амалга оширишга таллуқли бўлган олдинги давр ҳисоблаб чиқилган баҳоларининг кейинги қайта баҳоланишига ҳамда молиявий ҳисоботларда очиб

[19] АХС 540, *Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар, ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар аудити*, 9-банд

бериш талаб этилиши мумкин бўлган масалаларнинг аудиторлик далилига, масалан баҳолашнинг ноаниқлигига, тегишли маълумотларга эга бўлиш кўзда тутилади. Амалий масала сифатида, мазкур АХС га мувофиқ фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини акс эттириши мумкин бўлган нохолисликлар бўйича раҳбарият мулоҳазалари ва фаразларини аудитор кўриб чиқиши АХС да талаб этилган кўриб чиқиш билан бирга амалга оширилиши мумкин.

Аҳамиятли операциялар учун тижорий асос (32(в)-бандга қаранг)

А48. Тадбиркорлик субъекти безнесининг одатий фаолиятдан ташқарида бўлган, ёки бошқа ҳолларда ғайриоддий кўринган, аҳамиятли операциялар фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш ёки активларни ноқонуний ўзлаштиришни яшириш учун амалга оширилганлигини кўрсатиши мумкин бўлган ишоралар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Бундай операцияларнинг шакли ўта мураккаб кўринади (масалан, операция жамланган гуруҳ ичидаги кўплаб тадбиркорлик субъектларни ёки кўплаб алоқадор бўлмаган учинчи томонларни қамраб олади).
- Раҳбарият бошқарув юклатилган шахслар билан бундай операцияларнинг хусусиятини ва уларни ҳисобга олишни муҳокама қилмаган ва бунда тегишли тартибда ҳужжатлаштириш мавжуд эмас.
- Раҳбарият операциянинг иқтисодий мазмунига кўра маълум бухгалтерия ҳисоби ёндашувининг заруриятига кўпроқ эътибор бермоқда.
- Жамланмаган (консолидацияланмаган) ўзаро боғлиқ томонларни, жумладан махсус мақсадли тадбиркорлик субъектларни, қамраб оладиган операциялар тадбиркорлик субъектининг бошқарув юклатилган шахслари томонидан тегишли тартибда кўриб чиқилмаган ёки тасдиқланмаган.
- Операциялар олдин аниқланмаган ўзаро алоқадор томонларни ёки аудит қилинаётган тадбиркорлик субъектининг ёрдамисиз операцияни амалга ошириш учун таъминотга ёки молиявий имкониятга эга бўлмаган томонларни қамраб олади.

Аудиторлик далилини баҳолаш (34–37-бандларга қаранг)

A49. АХС 330 аудитордан, амалга оширилган аудиторлик тартиб-тамоиллари ва олинган аудиторлик далилига асосланган ҳолда, тасдиқлаш даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашлар олдингидек мақбул бўлишини баҳолашни талаб этади.[20] Ушбу баҳолаш асосан аудитор мулоҳазаига асосланган сифат масаласидир. Бундай баҳолаш фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари ёки қўшимча ёки бошқа аудиторлик тартиб-тамоилларини амалга ошириш зарурияти мавжудлиги тўғрисида қўшимча нуқтаи назарни таъминлаши мумкин. 3-иловада фирибгарлик эҳтимолини кўрсатиши мумкин бўлган ҳолатларга мисоллар келтирилган.

Умумий хулосани шакллантиришда аудит охирига яқин амалга ошириладиган таҳлилий тартиб-тамоиллар (Қаранг: 34-банд)

A50. Қайси муайян йўналишлар ва алоқалар фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини кўрсатиши мумкинлигини аниқлаш профессионал мулоҳазани талаб этади. Бунда айниқса йил якунидаги даромад ва фойдани қамраб оладиган ғайриоддий алоқалар муҳимдир. Буларга, масалан, қуйидагилар кириши мумкин: ҳисобот даврининг охирги бир неча ҳафталарида акс эттириладиган фойданинг ўзига хос бўлмаган йирик миқдорлари ёки ғайриоддий операциялар; ёки фаолиятлардан келадиган пул оқимидаги йўналишлар билан номутаносиб бўлган фойда.

Аниқланган бузиб кўрсатишларнинг мулоҳазаси (35–37-бандларга қаранг)

A51. Фирибгарлик уни содир этиш учун мойиллик ёки босимни, бунинг учун ҳис қилинган имкониятни ва ҳаракатни айрим оқилона асослаш имконини ўз ичига олиши сабабли, фирибгарлик ҳодисаси алоҳида ҳодиса бўлмаслиги эҳтимоли мавжуд. Шу туфайли, йиғилган таъсир муҳим бўлмаслигига қарамасдан муайян жойлашувда кўпгина бузиб кўрсатишлар каби, бузиб кўрсатишлар фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискининг ишораси бўлиши мумкин.

A52. Аниқланган фирибгарлик оқибатлари ҳолатларга боғлиқ бўлади.

[20] АХС 330, 25-банд

Масалан, бошқа ҳолларда аҳамиятсиз бўлган фирибгарлик аҳамиятли бўлиши мумкин, агар у юқори раҳбариятни ўз ичига олса. Бундай ҳолатларда, қилинган тақдимотларнинг тўлиқлиги ва ҳаққонийлиги тўғрисида ҳамда бухгалтерия ёзувларининг ва ҳужжатлаштиришнинг ҳақиқийлиги тўғрисида шубҳалар мавжуд бўлиши мумкинлиги сабабли, олдин олинган далилнинг ишончлилиги шубҳа остида бўлиши мумкин. Бунда ходимларни, раҳбариятни ёки учинчи томонларни қамраб оладиган тил бириктириш эҳтимоли ҳам мавжуд бўлиши мумкин.

A53. АХС 450[21] ва АХС 700[22] бузиб кўрсатишларни ҳамда уларнинг аудитор ҳисоботида аудитор хулосасига таъсирини баҳолаш ва тегишли тартибда жойлаштириш бўйича талабларни белгилайди ва йўриқномани таъминлайди.

Аудиторнинг келишувни давом эттириш имконсизлиги (38-бандга қаранг)

A54. Юзага келадиган ва аудиторнинг аудитни амалга оширишни давом эттириш имкониятини шубҳа остида қолдириши мумкин бўлган истисно ҳолатларнинг мисоллари қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Тадбиркорлик субъекти томонидан ҳолатларда аудитор зарур деб ҳисоблайдиган фирибгарликка нисбатан тегишли ҳаракат амалга оширилмайди, ҳаттоки фирибгарлик молиявий ҳисоботлар учун аҳамиятсиз бўлганда ҳам;
- фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари бўйича аудитор мулоҳазаси ва аудит тестларининг натижалари аҳамиятли ва ёйилган фирибгарликнинг сезиларли рискини кўрсатади; ёки
- Аудитор раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахсларнинг билим даражаси ёки ҳаққонийлиги бўйича сезиларли хавотирга эга.

A55. Юзага келадиган ҳолатларнинг турлича бўлиши туфайли, келишувдан воз кечиш қачон ўринли бўлишини аниқ тасвирлаш

---

21 АХС 450, *Аудит мобайнида аниқланган бузиб кўрсатишларнинг баҳоланиши*

22 АХС 700, *Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш*

имкони йўқ. Аудитор хулосасига таъсир этадиган омиллар раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахслар аъзоси иштирокининг оқибатларини (раҳбарият тақдимотларининг ишончлилигига таъсир этадиган оқибатлар) ҳамда тадбиркорлик субъекти билан алоқани давом эттиришнинг аудитор учун оқибатларини ўз ичига олади.

A56. Аудитор бундай ҳолатларда профессионал ва юридик мажбуриятларга эга ва ушбу мажбуриятлар давлатга қараб ўзгариши мумкин. Баъзи давлатларда, масалан, аудиторга аудит тайинлашни амалга оширган шахс ёки шахсларга ёки, баъзи ҳолатларда, тартибга солувчи органларга эълон қилиш ёки ҳисобот бериш ҳуқуқи берилиши, ёки ундан талаб этилиши, мумкин. Ҳолатларнинг истисно хусусиятини ва юридик талабларни кўриб чиқиш зарурлигини инобатга олган ҳолда, аудитор келишувдан воз кечишга қарор қилишда ва ҳаракатнинг ўринли йўлини, жумладан акциядорларга, тартибга солувчи органларга ёки бошқаларга ҳисобот беришнинг имкониятини аниқлашда, юридик маслаҳат олишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин.[23]

Давлат сектори ташкилотларига хос жиҳатлар

A57. Давлат секторида кўпгина ҳолатларда, ваколатнинг хусусияти ёки давлат манфаати мулоҳазалари туфайли, аудиторда келишувдан воз кечиш танлови мавжуд бўлмаслиги мумкин.

Ёзма баёнотлар (39-бандга қаранг)

A58. АХС 580[24] аудитда раҳбариятдан ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслардан, тегишли тақдимотларни олиш бўйича талабларни белгилайди ва йўриқномани таъминлайди. Улар молиявий ҳисоботларни тайёрлаш бўйича ўз мажбуриятини бажарганлигини тасдиқлашлари билан бирга, тадбиркорлик субъектининг ҳажмидан қатъий назар, раҳбарият ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслар фирибгарликни олдини олиш ва фош этиш учун ишлаб чиқилган, жорий этилган ва амал қилиши таъминланган ички назорат бўйича ўз мажбуриятини тасдиқлаши муҳимдир.

---

23 БХАСК *Профессионал бухгалтерлар учун аҳлоқ кодекси* жорий аудитор ўрнини эгаллаган аудитор билан мулоқотлар бўйича йўриқнома таъминлайди.

24 АХС 580, *Ёзма баёнотлар*

A59. Фирибгарликнинг хусусияти ва фирибгарликдан келиб чиқадан молиявий ҳисоботлардаги муҳим бузиб кўрсатишларни фош этишда аудиторлар учрайдиган қийинчиликлар туфайли, аудитор раҳбарият ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслардан улар аудиторга қуйидагиларни очиб берганлигини этганлигини тасдиқлайдиган ёзма баёнот олиши муҳимдир:

(а) Фирибгарлик натижасида молиявий ҳисоботлар муҳим даражада бузилган бўлиши мумкинлиги риски бўйича раҳбарият баҳолашининг натижалари; ва

(б) Уларнинг тадбиркорлик субъектига таъсир этадиган ҳақиқий, гумон қилинган ёки арз қилинган фирибгарлик бўйича маълумоти.

Раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиш

Раҳбариятни хабардор қилиш (40-бандга қаранг)

A60. Аудитор фирибгарлик мавжудлиги ёки мавжуд бўлиши мумкинлиги тўғрисидаги далилга эга бўлганда, масала раҳбариятнинг тегишли даражасининг эътиборига имкон қадар тезроқ ҳавола этилиши муҳимдир. Ҳаттоки агар масала аҳамиятсиз деб ҳисобланса ҳам (масалан, тадбиркорлик субъекти аудиторлик ташкилот (фирма)идаги қуйи поғонадаги ходим томондан сезиларсиз камомад), унинг раҳбариятга билдирилиши муҳимдир. Раҳбариятнинг қайси даражаси ўринли эканлигини аниқлаш профессионал мулоҳаза масаласи ҳисобланади ва унга тил бириктириш эҳтимоли ва гумон қилинган фирибгарликнинг хусусияти ва кенглиги каби омиллар таъсир кўрсатади. Одатда, раҳбариятнинг ўринли даражаси гумон қилинган фирибгарликда иштирок этгандек кўринадиган шахслардан камида бир поғона юқори бўлади.

Бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиш (41-бандга қаранг)

A61. Аудитор бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиши оғзаки ёки ёзма амалга оширилиши мумкин. АХС 260 аудитор оғзаки ёки ёзма хабардор қилишни аниқлашда эътиборга оладиган омилларни ажратиб кўрсатади.[25] Юқори раҳбарият иштирокидаги фирибгарликнинг ёки молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишга олиб келадиган фирибгарликнинг хусусияти ва таъсирчанлиги сабабли, аудитор бундай

[25] АХС 260, А38-банд

масалалар тўғрисида ўз вақтида ҳисобот беради ва бундай масалалар тўғрисидаги ҳисоботни ёзма тақдим этиш зарурлигини ҳам кўриб чиқиши мумкин.

A62. Айрим ҳолатларда, қачон аудитор муҳим бузиб кўрсатишга олиб келмайдиган ва раҳбариятдан ташқари бошқа ходимларнинг иштирокидаги фирибгарликдан хабардор бўлганда, аудитор бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин. Шунингдек, бошқарув юклатилган шахслар бундай ҳолатлардан хабардор бўлишни ҳоҳлаши мумкин. Агар аудитор билан бошқарув юклатилган шахслар аудитнинг дастлабки босқичида бу борада аудитор томонидан хабардор қилинишнинг хусусияти ва кўлами келишиб олинса, мулоқот жараёни енгиллаштирилган бўлади.

A63. Аудиторда раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахсларнинг ҳаққонийлиги ёки виждонлилиги тўғрисида шубҳа бўлган истисно ҳолатларда, аудитор ҳаракатнинг ўринли йўлини аниқлашга кўмаклашишда юридик маслаҳат олишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин.

Фирибгарликка тегишли бошқа масалалар (42)-бандга қаранг)

A64. Тадбиркорлик субъектининг бошқарув юклатилган шахслари билан муҳокама қилинадиган фирибгарликка тегишли бошқа масалалар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин, масалан:

- Фирибгарликни олдини олиш ва фош этиш бўйича амалдаги назоратларни раҳбарият баҳолашларининг хусусияти, кўлами ва даврийлиги ҳамда молиявий ҳисоботлар бузилган бўлиши мумкинлигининг риски тўғрисидаги масалалар.
- Раҳбарият ички назоратдаги аниқланган аҳамиятли камчиликларни тегишли тартибда эътиборга олмаслиги ёки аниқланган фирибгарликка нисбатан муносабат билдира олмаслиги.
- Аудитор томонидан тадбиркорлик субъектининг назорат муҳитининг, жумладан раҳбариятнинг билим даражаси ва ҳаққонийлигига тегишли масалаларнинг, баҳоланиши.
- Фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришни кўрсатиши мумкин бўлган раҳбарият ҳаракатлари, масалан,

молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни уларнинг тадбиркорлик субъекти фаолияти ва фойдалилиги бўйича маълумотларига таъсир этиш орқали чалғитиш мақсадида фойдани ўзгартиришдаги раҳбарият ҳаракатларини кўрсатиши мумкин бўлган ҳисоб сиёсатларининг раҳбарият томонидан танланиши ва қўлланиши.

- Бизнеснинг одатий фаолиятидан ташқарида бўлгандек кўринган операцияларга рухсат берилишнинг етарлилиги ва тўлиқлиги тўғрисидаги масалалар.

Тартибга солувчи ва ҳуқуқни ҳимоя қилувчи органларни хабардор қилиш (43-бандга қаранг)

A65. Мижоз маълумотининг махфийлигини сақлаш бўйича аудиторнинг профессионал бурчи мижоз сифатидаги тадбиркорлик субъектидан ташқарида бўлган томонга фирибгарликни билдиришга тўсқинлик қилиши мумкин. Бироқ, аудиторнинг юридик мажбуриятлари мамлакатга қараб ўзгаради ва, маълум ҳолатларда, махфийлик бурчидан меъёрий ҳужжатлар, қонун ёки суд қарорлари устунлик қилиши мумкин. Баъзи мамлакатларда, молиявий аудиторлик ташкилот (фирма) аудитори назорат органларига фирибгарлик ҳодисасини билдириши бўйича қонуний мажбуриятга эга бўлади. Шу билан бирга, баъзи мамлакатларда қачонки раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар бузиб кўрсатишлар бўйича тузатиш чораларини кўра олмаса, аудитор назорат органларига ушбу бузиб кўрсатишларни билдириши бўйича мажбуриятга эга бўлади.

A66. Аудитор ҳаракатнинг ўринли йўлини аниқлаш учун юридик маслаҳат олишни шундай ҳолатларда ўринли деб ҳисоблаши мумкинки, бунда асосий мақсад аниқланган фирибгарликнинг давлат манфаати жиҳатларини кўриб чиқишда зарур бўлган босқичларни аниқлаш ҳисобланади.

Давлат сектори ташкилотларига хос жиҳатлар

A67. Давлат секторида, аудит мобайнида фош этилиши ёки этилмаслигидан қатъий назар, фирибгарликни билдириш талаблари аудит ваколатининг муайян шартлари, ёки тегишли қонун, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа ваколатлар билан тартибга солиниши мумкин.

1-илова

(А25-бандга қаранг)

Фирибгарлик риски омилларига мисоллар

Мазкур Иловада келтирилган фирибгарлик риски омиллари турли хил ҳолатларда аудиторлар дуч келиши мумкин бўлган омилларга мисоллар ҳисобланади. Аудитор мулоҳазасига тегишли бўлган фирибгарликнинг икки турига, яъни фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш ва активларнинг ноқонуний ўзлаштирилишига, тегишли мисоллар алоҳида тақдим этилган. Ушб фирибгарлик турларининг ҳар бири учун, риск омиллари умуман олганда фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишлар содир бўлганда мавжуд бўладиган учта шароитга асосланган ҳолда яна таснифланади: (а) мойилликлар/босимлар, (б) имкониятлар ва (с) муносабатлар/оқилона асослашлар. Риск омиллари турли хил ҳолатларни қамраб олишига қарамасдан, улар фақат мисоллар ҳисобланади ва шу туфайли, аудитор қўшимча ёки турли хил омилларни аниқлаши мумкин. Ушбу мисолларнинг барчаси ҳам барча ҳолатларда ўринли бўлмайди ва баъзилари турли ҳажмдаги ёки турли мулкчилик хусусиятига эга бўлган ёки турли ҳолатлардаги тадбиркорлик субъектларда камроқ ёки кўпроқ аҳамиятга эга бўлади. Шу билан бирга, келтирилган риск омиллари мисолларининг тартиби уларнинг нисбий муҳимлилиги ёки содир этилиш даврийлигини акс эттириши кўзда тутилмайди.

Фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришдан юзага келадиган бузиб кўрсатишларга тегишли риск омиллари

Қуйидагилар фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришдан юзага келадиган бузиб кўрсатишларга тегишли риск омилларига мисоллар ҳисобланади.

Моийлликлар/Босимлар

Молиявий баркрорликка ёки фойдалиликка иқтисодий, соҳа ёки тадбиркорлик субъектининг фаолияти шароитлари хавф солади, масалан:

- Маржа камайиши билан бирга юз берадиган рақобатнинг юқори даражаси ёки бозор туйиниши.

- Технологиядаги ўзгаришлар, маҳсулотнинг эскириш, ёки фоиз ставкалари каби тез-тез ўзгаришларга юқори заифлик.
- Мижоз талабида аҳамиятли камайишлар ва соҳасидаги ёки умумий иқтисодиётдаги бизнес омадсизликларининг кўпайиши.
- Банкротлик, гаровдаги мулкни хатлаш, ёки муқаррар ноҳайриҳоҳ қўшиб олиш хавфини келтирадиган операцион зарарлар.
- Фойда ва фойда ўсиши ҳисоботда билдирилаётган бир вақтда фаолиятдан такрорий салбий пул оқимлари ёки фаолиятдан пул оқимларини келтириш қобилиятсизлиги.
- Тез фурсатда ўсиш ёки ғайриоддий фойдалилик, айниқса айнан бир соҳадаги бошқа компанияларнинг кўрсаткичлари билан солиштирилганда.
- Янги бухгалтерия, меъёрий ёки тартибга солиш талаблари.

Учинчи томонларнинг талаблари ёки кутилишларини қаноатлантиришда раҳбарият учун кучли босим қуйидагилар оқибатида мавжуд бўлади:

- Фойдалилик ёки йўналишлар бўйича инвестицион таҳлилчилар, юридик шахс бўлган инвесторлар, аҳамиятли кредиторлар ёки бошқа ташқи томонларнинг кутилишлари (хусусан, ўта агрессив ёки нореал бўлган кутилишлар), жумладан раҳбарият томонидан ҳосил қилинган кутилишлар, масалан, жуда оптимистик пресс-релизлар, ёки йиллик ҳисобот эълонлари.
- Рақобатбардошликни сақлаш учун қўшимча қарз жалб этиш ёки капитални ошириш орқали молиялаштиришга эришиш зарурлиги – жумладан асосий изланиш ва ривожланиш ёки капитал харажатларни молиялаштириш.
- Биржа листинги талаблари ёки қарзни сўндириш ёки бошқа қарз келишуви талабларини қаноатлантиришда минимал қобилият.
- Аҳамиятли тугалланмаган операцияларга, масалан бизнес бирикувларига ёки шартнома тузишларга, нисбатан салбий молиявий натижаларни эълон қилишнинг тахминий ёки ҳақиқий салбий оқибатлари.

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР АУДИТИДАГИ ФИРИБГАРЛИККА НИСБАТАН АУДИТОР МАЖБУРИЯТЛАРИ

Мавжуд маълумотлар шуни кўрсатадики, раҳбариятнинг ёки бошқарув юклатилган шахсларнинг шахсий молиявий ҳолатига тадбиркорлик субъектининг молиявий натижалари қуйидаги сабаблар туфайли хавф солади:

- Тадбиркорлик субъектида аҳамиятли молиявий манфаат.
- Акция нархи, фаолият натижалари, молиявий ҳолат, ёки пул оқимининг агрессив белгиланган кўрсаткичларига эришиш шарти остида бўлган улар мукофотининг аҳамиятли қисми (масалан, бонуслар, акция опционлари, натижага-асосланган тўлов келишувлари).[1]
- Тадбиркорлик субъектининг қарзлари бўйича шахсий кафолатлар.

Бошқарув юклатилган шахслар томонидан белгиланган молиявий кўрсаткичларни қаноатлантиришда раҳбарият ёки операцион ходимлар учун кучли босим мавжуд, жумладан сотувларни ёки фойдалиликни рағбатлантириш мақсадлари.

Имкониятлар

Соҳанинг ёки тадбиркорлик субъекти фаолиятларининг хусусияти фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш билан шуғулланиш имкониятларини қуйидаги сабаблар туфайли таъминлайди:

- Бизнеснинг одатий фаолиятига тегишли бўлмаган аҳамиятли алоқадор томонлар операциялари ёки аудит ўтказилмаган ёки бошқа аудиторлик ташкилот (фирма) аудит ўтказган алоқадор тадбиркорлик субъектлар билан аҳамиятли операциялар.
- Кучли молиявий мавжудлик ёки маълум соҳада устунлик қилиш қобилияти, қайсики тадбиркорлик субъектига таъминотчиларга ёки мижозларга нисбатан шундай шарт ёки шароитларни белгилашга имкон берадики, натижада ноўрин ёки мустақил бўлмаган томонлар ўртасидаги операциялар юзага келиши мумикн.

[1] Раҳбарият рағбатлантириш режалари тадбиркорлик субъектининг фақат маълум счётларига ёки танланган фаолиятларига тегишли мақсадларга эришиш шарти остида бўлиши мумкин, ҳаттоки тегишли счётлар ёки фаолиятлар тадбиркорлик субъекти учун умуман олганда аҳамиятли бўлмаса ҳам.

- Нохолис мулоҳазаларни ёки тасдиқлаш қийин бўлган ноаниқликларни қамраб олган аҳамиятли баҳоларга асосланган активлар, мажбуриятлар, даромадлар, ёки харажатлар.
- «Мазмуннинг шаклдан устунлиги»нинг қийин саволларини тўғдирадиган аҳамиятли, ғайриоддий ёки ўта мураккаб операциялар, хусусан ҳисобот охирига яқин бўлган операциялар.
- Фарқланадиган бизнес муҳитлари ва маданиятлари мавжуд бўлган юрисдикциялар жиҳатидан турли мамлакатларда жойлашган ёки амалга ошириладиган аҳамиятли фаолиятлар.
- Аниқ тижорий асоси кўринмайдиган ҳолда бизнес воситачилардан фойдаланиш.
- Аниқ тижорий асоси кўринмайдиган ва оффшор ҳудуд юрисдикцияларидаги аҳамиятли банк счётлари ёки шўъба бўлимлари ёки филиал фаолиятлари.

Раҳбариятни мониторинг қилиш қуйидагилар натижасида самарали эмас:

- Тегишли назоратларсиз (мулкдор бошқармайдиган бизнесда) раҳбариятда ягона шахс ёки кичик гуруҳ устунлиги.
- Бошқарув юклатилган шахслар томонидан молиявий ҳисобот бериш жараёнини ва ички назоратни кузатиш самарали эмас.

Мураккаб ёки барқарорсиз ташкилий тузилма мавжуд ва буни қуйидагилар тасдиқлайди:

- Тадбиркорлик субъектида назорат улушига эга аудиторлик ташкилот (фирма)ни ёки кишиларни аниқлаш мураккаблиги.
- Ғайриоддий юридик тадбиркорлик субъектларни ёки ғайриоддий бошқарув поғоналарини қамраб олган ўта мураккаб ташкилий тузилма.
- Юқори раҳбарият, юиридк маслаҳатчи, бошқарув юклатилган шахсларнинг юқори қўнимсизлиги.

Ички назорат қисмлари қуйидагилар натижасида етарли даражада эмас:

- Назоратларнинг, жумладан автоматлаштирилган назоратларнинг ва оралиқ молиявий ҳисобот беришнинг (ташқи ҳисобот бериш талаб этилганда), етарсиз мониторинги.
- Юқори қўнимсизлик даражалари ёки самарали бўлмаган бухгалтерия, ички аудит, ёки ахборот технологияси ходимларини ёллаш.
- Самарали бўлмаган бухгалтерия ва ахборот тизимлари, жумладан ички назоратда аҳамиятли камчиликларни қамраб олган ҳолатлар.

Муносабатлар/оқилона асослашлар

- Раҳбарият томонидан тадбиркорлик субъектининг қадриятларини ёки аҳлоқий стандартларини самарасиз билдириш, амалга ошириш, қўллаб-қувватлаш, ёки риоя этилишини таъминлаш, ёки ноўрин қадриятларни ёки аҳлоқий стандартларни билдириш.
- Ҳисоб сиёсатларини танлашда ёки муҳим ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда номолиявий раҳбариятнинг ортиқча иштироки ёки иштиёқи.
- Қимматли қоғозлар қонунларини ёки бошқа қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни бузишларнинг маълум тарихи, тадбиркорлик субъекти, унинг юқори раҳбарияти, ёки бошқарув юклатилган шахсларга нисбатн фирибгарликда ёки қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни бузганликда айблайдиган шикоятлар.
- Тадбиркорлик субъекти акцияси нархини ёки фойда йўналишини сақлашда ёки кўтаришда раҳбарият томондан ортиқча иштиёқ.
- Таҳлилчилар, кредиторлар ва бошқа учинчи томонлар олдида агрессив ёки нореал режа кўрсаткичларга эришиш мажбуриятини олиш бўйича раҳбарият амалиёти.
- Ички назоратдаги маълум аҳамиятли камчиликларни ўз вақтида бартараф этиш бўйича раҳбариятнинг қобилиятсизлиги.
- Солиқ мақсадлари учун эълон қилинган фойдани камайтиришда ноўрин воситалардан фойдаланиш бўйича раҳбарият манфаатдорлиги.
- Юқори раҳбарият орасида паст даражада одоб мавжудлиги.

- Мулкдор-бошқарувчи шахсий ва бизнес операциялар ўртасидаги фарқланиш эътиборга олмайди.
- Ёпиқ турдаги тадбиркорлик субъектида акциядорлар орасидаги келишмовчиликлар.
- Муҳимлик асосида сезиларсиз ёки ноўрин бухгалтерия ҳисобини асослаш бўйича раҳбарият томонидан такрорий интилишлари.
- Раҳбарият билан жорий ёки олдинги аудитор ўртасидаги алоқа кескинлашган ва буни қуйидагилар акс эттириши мумкин:
    - Жорий ёки олдинги аудитор билан бухгалтерия, аудит, ёки ҳисобот бериш масалалари бўйича тез-тез мунозаралар.
    - Аудиторга нисбатан нооқилона талаблар, масалан аудитни тугаллаш ёки аудитор ҳисоботини тақдим этишга нисбатан нореал муддат чекловлари.
    - Шахслар билан мулоқотни ёки маълумотлардан фойдаланишни ёки бошқарув юклатилган шахслар билан самарали мулоқот қилиш қобилиятини ноўрин тарзда чеклайдиган аудиторга нисбатан чекловлар.
    - Аудитор билан муносабатда раҳбариятнинг устунлик қилиш ҳаракати, асосан аудитор ишининг кўламига ёки аудит келишувини бажариш ёки у бўйича маслаҳат беришда ходимларни танлаш ёки давом эттиришга таъсир ўтказишга интилишларни қамраб олган ҳаракат.

Активларни ноқонуний ўзлаштиришдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатишлар натижасидаги риск омиллари

Активларни ноқонуний ўзлаштиришдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатишларга тегишли риск омиллари ҳам фирибгарлик мавжуд бўлган пайтда умуман олганда учта шароитга асосан таснифланади: мойилликлар/босимлар, имкониятлар ва муносабатлар/оқилона асослашлар. Фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатишларга тегишли айрим риск омиллари ҳам активларни ноқонуний ўзлаштиришдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатишлар содир бўлганда мавжуд бўлиши мумкин. Масалан, раҳбариятнинг самарасиз мониторинги ёки ички назоратдаги бошқа камчиликлар мавжуд бўлиши мумкин, қачонки

фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш ёки активларни ноқонуний ўзлаштириш оқибатидаги бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлганда. Активларни ноқонуний ўзлаштиришдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатишларга тегишли риск омилларига мисоллар қуйида келтирилган.

Мойилликлар/босимлар

Шахсий молиявий мажбуриятлар раҳбариятга ёки нақд пулдан ёки ўғирланишга таъсирчан бошқа активлардан фойдаланиш ҳуқуқига эга ходимларга ушбу активларни ноқонуний ўзлаштириш учун босим яратиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти билан нақд пулдан ёки ўғирланишга таъсирчан бошқа активлардан фойдаланиш ҳуқуқига эга ходимлар ўртасидаги салбий муносабатлар ушбу ходимларда бундай активларни ноқонуний ўзлаштириш учун мойиллик тўғдириши мумкин. Масалан, салбий муносабатлар қуйидагилар орқали юзага келиши мумкин:

- Маълум бўлган ёки кутилган келгусида ходимларни қисқартиришлар.
- Ходимга ҳақ тўлашда ёки мукофотларда яқин кунлардаги ёки кутилган ўзгаришлар.
- Лавозимни оширишлар, ҳақ тўлашлар ёки бошқа рағбатлантиришлар кутилишлар билан номутаносиб.

Имкониятлар

Маълум хусусиятлар ёки ҳолатлар активларнинг ноқонуний ўзлаштиришга таъсирчанлигини ошириши мумкин. Масалан, активларни ноқонуний ўзлаштириш имкониятлари ошади, қачонки қуйидагилар мавжуд бўлганда:

- Қўлда ёки операцияларда фойдаланилган йирик миқдордаги нақд пуллар.
- Кичик ҳажмда бўлган, қиймати юқори ёки талаби юқори бўлган товар-моддий заҳиралар.
- Осонгина алмаштириладиган активлар, масалан тақдим этувчига облигациялар, бриллиантлар, ёки компьютер чиплари.
- Кичик ҳажмдаги, харидоргир ёки мулк ҳуқуқи яққол аниқланишдан ҳоли бўлган асосий воситалар.

Активлар бўйича етарли бўлмаган ички назорат ушбу активларнинг ноқонуний ўзлаштиришга таъсирчанлигини ошириши мумкин. Масалан, қуйидагилар мавжуд бўлганлиги туфайли активларни ноқонуний ўзлаштириш содир бўлиши мумкин:

- Мажбуриятларнинг ёки мустақил текширишларнинг етарсиз даражада ажратилиши.
- Харажатларни, масалан сафар ва бошқа тўловларни, юқори раҳбарият томонидан етарсиз даражада кузатилиши.
- Активларга жавобгар бўлган ходимларни етарсиз даражада раҳбарият кузатуви, масалан, узоқ жойлашувларнинг етарсиз назорати ёки мониторинги.
- Активлардан фойдаланиш ҳуқуқига эга бўладиган ходимлар лавозимига номзодларни етарсиз даражада текшириш.
- Активлар бўйича етарсиз ёзувларни сақлаш.
- Операциялар бўйича рухсат бериш ва тасдиқлашнинг етарсиз тизими (масалан, харид қилишда).
- Нақд пуллар, инвестициялар, товар-моддий заҳиралар ёки асосий воситалар бўйича етарсиз жисмоний эҳтиёт чоралари.
- Активларнинг тўлиқ ва ўз вақтида солиштирмаларининг мавжуд эмаслиги.
- Операцияларнинг ўз вақтида ва тегишли ҳужжатлаштирилишининг мавжуд эмаслиги, масалан, қайтарилган товарларни қоплаш.
- Асосий назорат вазифаларини бажарадиган ходимлар учун мажбурий таътилларнинг мавжуд эмаслиги.
- Ахборот технологиялари бўйича етарсиз раҳбарият тушунчаси, қайсики ахборот технологияси ходимларига ноқонуний ўзлаштиришни содир этишга имкон беради.
- Автоматлаштирилган ёзувлар, жумладан компьютер тизимларининг ҳодисалар баёни устидан назоратлар ва уни кўриб чиқиш, бўйича етарсиз фойдаланиш ҳуқуқининг назоратлари.

Муносабатлар/оқилона асослашлар

- Активларни ноқонуний ўзлаштиришга тегишли рискларни мониторинг қилиш ёки камайтириш заруриятига эътиборсизлик.
- Жорий назоратларни четлаб ўтиш орқали ёки ички назоратдаги маълум бўлган камчиликлар бўйича тегишли бартараф этиш чорасини кўриш қобилиятсизлиги натижасида активларни ноқонуний ўзлаштириш бўйича ички назоратга эътибор бермаслик.
- Тадбиркорлик субъектидан ёки унинг ходимга муносабатидан норозиликни ёки қониқмасликни кўрсатадиган ҳатти-ҳаракат.
- Активлар ноқонуний ўзлаштирилганлигини кўрсатиши мумкин бўлган ҳатти-ҳаракатдаги ёки ҳаёт тарзидаги ўзгаришлар.
- Майда ўғирликка тоқат қилиш.

2-илова

(А40-бандга қаранг)

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларини эътиборга олиш бўйича эҳтимолли аудиторлик тартиб-тамоилларига мисоллар

Қуйида фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот бериш ҳамда активларнинг ноқонуний ўзлаштиришдан келиб чиқадиган фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларини эътиборга олиш бўйича эҳтимолли аудиторлик тартиб-тамоилларига мисоллар келтирилган. Ушбу тартиб-тамоиллар турли хил ҳолатларни қамраб олишига қарамасдан, улар фақат мисоллар ҳисобланади ва шу туфайли, улар ҳар бир ҳолатда жуда ўринли ҳам зарур бўлмаслиги мумкин. Шу билан бирга, келтирилган тартиб-тамоилларнинг тартиби уларнинг нисбий муҳимлилигини акс эттириши кўзда тутилмайди.

Тасдиқлаш даражасида мулоҳаза

Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари бўйича аудитор баҳолашига нисбатан муайян муносабатлар аниқланган фирибгарлик риски омиллари ёки шароитларининг турларига ёки бирикмаларига ҳамда улар таъсир этиши мумкин бўлган операциялар таснифларига, счётлар қолдиқларига, очиб беришларга ва тасдиқлашларга боғлиқ тарзда ўзгаради.

Қуйида муносабатларнинг муайян мисоллари келтирилган:

- Тўсатдан ёки олдиндан эълон қилинмаган ҳолда жойларга ташриф буюриш ёки маълум тестларни ўтказиш. Масалан, аудитор ташрифи олдин эълон қилинмаган жойларда товар-моддий заҳираларни кузатиш ёки тўсатдан маълум санада нақд пулларни ҳисоблаш.
- Ҳисоблашни тугаллаш санаси билан ҳисобот даври охири орасидаги даврда қолдиқларни манипуляция қилиш рискини камайтириш мақсадида, ҳисобот даври охирида ёки давр охирига яқин санада товар-моддий заҳиралар ҳисобланишини талаб этиш.

- Жорий йилда аудит ёндашувини ўзгартириш. Масалан, ёзма тасдиқларни юборишга қўшимча тарзда асосий мижозлар ва таъминотчилар билан оғзаки боғланиш, аудиторлик ташкилот (фирма) ичидаги муайян томонга тасдиқ сўровларини юбориш, ёки кўпроқ ёки турли хил маълумотларни излаш.

- Тадбиркорлик субъектининг чорак охиридаги ёки йил охиридаги тузатиш ёзувларини батафсил кўриб чиқишни амалга ошириш ва хусусияти ёки миқдори жиҳатидан ғайриоддий кўринадиган ҳар қандай ёзувни қидириш.

-

- Аҳамиятли ва ғайриоддий операциялар, хусусан йил охирида ёки охирига яқин содир бўладиган операциялар учун, ўзаро алоқадор томонлар эҳтимолини ва операциялар бажарилишини таъминлайдиган молиявий ресурсларнинг манбаларини қидириш.

- Қисмларга ажратилган маълумотлардан фойдаланган ҳолда тубдан таҳлилий тартиб-тамоилларни амалга ошириш. Масалан, жойлашув, безнес йўналиши ёки ой бўйича сотувлар ва сотувлар таннархини аудитор томонидан ҳисобланган кутилишларга нисбатан таққослаш.

- Фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш риски аниқланган жойларда ишлайдиган ходимлар билан суҳбатлар ўтказиш, бунда уларнинг риск ва назоратлар рискни эътиборга олиши ёки қандай эътиборга олиши тўғрисидаги нуқтаи назарига эга бўлиш кўзда тутилади.

- Бошқа мустақил аудиторлар бир ёки ундан ортиқ шуъба аудиторлик ташкилоти (фирма)ларининг, компонентлар ёки филиалларнинг молиявий ҳисоботларини аудит қилаётганда, улар билан ушбу омпонентлар орасидаги операциялар ёки фаолиятлардан келиб чиқадиган фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини эътиборга олишда амалга ошириш зарур бўлган ишларнинг кўламини муҳокама қилиш.

- Агар фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган риски юқори бўлган молиявий ҳисобот моддасига нисбатан мутахассис иши айниқса аҳамиятли бўлганда, мутахассиснинг хулосалари асоссиз эмаслигини аниқлаш учун мутахассиснинг

фаразлари, усуллари ёки хулосаларининг баъзиларига ёки барчасига тегишли қўшимча тартиб-тамоилларни амалга ошириш ёки ушбу мақсад учун бошқа мутахассисни жалб этиш.

- Олдин аудит қилинган молиявий ҳисоботлардаги баланснинг давр бошига танланган счётларини таҳлил қилиш учун аудиторлик тартиб-тамоилларини амалга ошириш, бунда асосий мақсад ҳисоблаб чиқилган баҳолари ва мулоҳазаларини, масалан товарлар қайтарилиши бўйича заҳираларни, қамраб олган муайян масалалар қанчалик эҳтиёткорлик билан ҳал этилганлигини баҳолашдир.
- Счёт ёки тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланган бошқа солиштиришлар бўйича тартиб-тамоилларни амалга ошириш, жумладан оралиқ даврларда амалга оширилган солиштиришларни кўриб чиқиш.
- Комьютер-кўмагидаги усулларни қўллаш, масалан жамланмадаги ноўхшашликларни тестдан ўтказиш учун маълумотларни олиш.
- Компьютер-чиқарган ёзувлар ва операцияларнинг тўғрилигини тестдан ўтказиш
- Аудит қилинаётган тадбиркорлик субъектидан ташқаридаги манбалардан қўшимча аудиторлик далили излаш.

Муайян муносабатлар – Фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатиш

Фирибгарликка асосланган молиявий ҳисобот беришдан келиб чиқадиган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аудитор баҳолашига нисбатан муносабатларга мисоллар қуйидагилардир:

Даромадни тан олиш

- Қисмларга ажратилган маълумотлардан фойдаланган ҳолда даромадга тегишли тубдан таҳлилий тартиб-тамоилларни амалга ошириш, масалан, жорий ҳисобот даврида ой ва маҳсулот тури ёки бизнес бўлаги бўйича акс эттирилган даромадни таққосланадиган олдинги даврлар билан таққослаш. Компьютер-кўмагидаги аудит усуллари ғайриоддий ёки кутилмаган даромад боғлиқликлари ёки операцияларини аниқлашда фойдали бўлиши мумкин.

- Мижозлар маълум ўринли шартнома шартларини ва қўшимча келишувлар мавжуд эмаслигини тасдиқлаши, чунки тегишли бухгалтерия кўп ҳолларда бундай шартлар ёки келишувлар таъсири остида бўлади ва улар тааллуқли бўлган чегирма ёки давр учун далил кўп ҳолларда етарсиз ҳужжатлаштирилган бўлади. Масалан, қабул мезонлари, етказиб бериш ва тўлов шартлари, келгуси ёки узлуксиз етказиб бериш мажбуриятлари мавжуд эмаслиги, маҳсулотни қайтариш ҳуқуқи, кафолатланган қайта сотиш миқдорлари ва бекор қилиш ёки маблағни қайтариш шартлари кўп ҳолларда бундай ҳолатларга тегишли бўлади.

- Тадбиркорлик субъектининг сотувлар ва маркетинг бўйича ходимларидан ёки ички юридик маслаҳатчисидан давр охирига яқин сотувлар ёки етказиб беришларга нисбатан ҳамда уларнинг ушбу операциялар билан боғлиқ ҳар қандай ғайриоддий шартлар ёки шароитлар тўғрисидаги маълумотлари бўйича сўровлар ўтказиш.

- жўнатилаётган ёки жўнатиш учун тайёрланаётган (ёки ишлов бериш жараёнидаги қайтарилган) товарларни кузатиш учун давр охирида бир ёки ундан ортиқ жойларда жисмонан мавжуд бўлиш ва бошқа тегишли сотувлар билан товар-моддий заҳираларни ажратиш тартиб-тамоилларини амалга ошириш.

- Даромад операциялари электрон тарзда шакллантириладиган, ишлов бериладиган ва қайд қилинадиган ҳолатларда, улар қайд қилинган даромад операциялари содир бўлганлиги ва тегишли тарзда қайд қилингани тўғрисидаги ишончлиликни таъминлашини аниқлаш назоратларини тестдан ўтказиш.

Товар-моддий заҳиралар миқдори

- Товар-моддий заҳиралар инвентаризацияси мобайнида ёки ундан сўнг муайян эътиборни талаб этадиган жойларни ёки моддаларни аниқлаш учун тадбиркорлик субъектининг товар-моддий заҳиралари ёзувларини текшириш.

- Муайян жойларда хабар қилмаган ҳолда товар-моддий заҳиралар инвентаризациясини кузатиш ёки айнан бир санада барча жойларда товар-моддий заҳиралар инвентаризациясини амалга ошириш.

- Инвентаризация билан ҳисобот даври охири орасидаги давр мобайнида ноўрин манипуляция рискини камайтириш учун ҳисобот даври охирида ёки охирига яқин товар-моддий заҳиралар инвентаризациясини амалга ошириш.

- Инвентаризацияни кузатиш мобайнида қўшимча тартиб-тамоилларни амалга ошириш, масалан, қутиланган моддалар таркибини, товарлар тахланган ёки тамғаланган ҳолатини (масалан, қутидаги буш жойлар) ва атторлик моллари ёки махсус кимёвий моддалар каби суюқ моддаларнинг сифатини (яъни, тозалиги, нави, тўйинтирилганлигини) синчиклаб текшириш. Бунда мутахассис ишидан фойдаланиш фойдали бўлиши мумкин.

- Товар-моддий заҳираларнинг таснифи ёки тури, жойи ёки бошқа мезони бўйича жорий давридаги миқдорларни олдинги давр миқдорлари билан таққослаш, ёки инвентаризация қилинган миқдорларни узлуксиз ҳисоб ёзувлари билан таққослаш.

- Инвентаризация бўйича маълумотлар йиғилишини тестдан ўтказиш учун компьтер-кўмагидаги аудит усулларидан фойдаланиш – масалан, тамғалаш назоратларини тестдан ўтказиш учун тамға коди орқали ёки модданинг тушириб қолдирилиши ёки такрорланиши эҳтимолини тестдан ўтказиш учун модданинг серия рақами орқали саралаш.

Раҳбарият томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳолар

- Раҳбарият томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳо билан таққослаш учун мустақил баҳони шакллантиришда мутахассисдан фойдаланиш.

- Ҳисоблаб чиқилган баҳони шакллантиришга тегишли бўлган режаларни амалга ошириш бўйича раҳбарият қобилияти ва ҳоҳишини тасдиқлаш мақсадида сўровлар ўтказиладиган таркибни раҳбариятдан ва бухгалтерия ҳисоби бўлимидан ташқарида бўлган кишилар ҳисобига кенгайтириш.

Муайян муносабатлар – Активларни ноқонуний ўзлаштириш оқибатидаги бузиб кўрсатишлар

Турли ҳолатлар турли муносабатларни талаб этади. Одатда, активларни ноқонуний ўзлаштиришга тегишли фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискига нисбатан аудит муносабати муайян счёт қолдиқларига ва операциялар таснифига йўналтирилган бўлади. Юқоридаги икки тоифада таъкидланган айрим аудиторлик тартиб-тамоиллари бундай ҳолатларда қўлланиши мумкинлигига қарамасдан, иш ҳажми аниқланган ноқонуний ўзлаштириш риски тўғрисидаги муайян маълумотга боғлиқ бўлади.

Активларни ноқонуний ўзлаштириш оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискини аудитор баҳолашига нисбатан муносабатларга мисоллар қуйидагилардир:

- Йил охирида ёки охирига яқин нақд пулларни ёки қимматли қоғозларни инвентаризация қилиш.
- Аудит қилинаётган давр учун счёт бўйича операцияларни (жумладан, кредит авизоси ва товарларни қайтариш ҳолати ҳамда тўловлар амалга оширилган саналар) бевосита мижозлар тасдиқлаши.
- Ҳисобдан чиқарилган счётларнинг тикланишини таҳлил қилиш.
- Жой ёки маҳсулот тури бўйича товар-моддий заҳиралар камомадларини таҳлил қилиш.
- Асосий товар-моддий заҳиралар коэффициентларини соҳа меъёри билан таққослаш.
- Узлуксиз товар-моддий заҳиралар ёзувидаги камайишларни тасдиқловчи ҳужжатлаштиришни кўриб чиқиш.
- Манзиллар ёки телефон рақамлари ўхшашликларини аниқлаш учун етказиб берувчилар рўйхатини ходимлар рўйхати билан компьютерлашган қиёслашни амалга ошириш
- Такрорий манзиллар, ходимлар шахсини аниқлайдиган ҳужжат рақамлари ёки солиқ органлари рақамлари ёки банк счётларини аниқлаш учун иш ҳақи тўлови қайдномаси бўйича компьютерлашган излашни амалга ошириш.

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР АУДИТИДАГИ ФИРИБГАРЛИККА НИСБАТАН АУДИТОР МАЖБУРИЯТЛАРИ

- Фаолият далилини кам қамраб олиши ёки умуман қамраб олмаслигини, масалан фаолиятни баҳолашнинг мавжуд эмаслигини, аниқлаш жиҳатидан ходимлар шахсий ҳужжатларини кўриб чиқиш.
- Ғайриоддий ҳолатлар ёки йўналишларни аниқлаш учун сотувлар чегирмаларини ва қайтаришларини таҳлил қилиш.
- Учинчи томонлардан муайян шартномалар шартларини тасдиқлаб олиш.
- Шартномалар улар шартларига мувофиқ амалга оширилаётганлиги далилига эга бўлиш.
- Йирик ва ғайриоддий харажатларнинг асослилигини кўриб чиқиш.
- Юқори раҳбарият ва ўзаро алоқадор томон кредитларига рухсат берилишини ва ушбу кредитларнинг баланс қийматини кўриб чиқиш.
- Юқори раҳбарият томонидан тақдим этилган харажат ҳисоботларининг дажарасини ва асослилигини кўриб чиқиш.

3-илова

(А49-бандга қаранг)

Фирибгарлик эҳтимолини кўрсатадиган ҳолатларга мисоллар

Қуйида молиявий ҳисоботлар фирибгарликдан келиб чиқадиган муҳим бузиб кўрсатишни қамраб олиши мумкинлигининг эҳтимолини кўрсатиши мумкин бўлган ҳолатларга мисоллар келтирилган.

Бухгалтерия ёзувларида тафовутлар, жумладан:

- Миқдори, бухгалтерия даври, таснифланиши, ёки тадбиркорлик субъекти сиёсати жиҳатидан тўлиқ ёки ўз вақтида қайд қилинмаган ёки ноўрин тарзда қайд қилинган операциялар.
- Тасдиқланмаган ёки тақиқланган қолдиқлар ёки операциялар.
- Молиявий натижаларга аҳамиятли таъсир этадиган охирги дақиқадаги тузатишлар.
- Ходимларнинг улар ваколатидаги мажбуриятларни бажариш зарурияти билан номутаносиб бўлган тизимлардан ва ёзувлардан фойдаланиши далили.
- Тахминий фирибгарлик тўғрисида аудитор олган ишоралар ёки шикоятлар.

Зид келадиган ёки мавжуд бўлмаган далил, жумладан:

- Етишмайдиган ҳужжатлар.
- Алмаштирилгандек кўринадиган ҳужжатлар.
- Ҳужжатларнинг асл нусха мавжуд бўлиши кўзда тутилганда пайтда нусха олинган ёки электрон тарзда олинган ҳужжатлардан ташқари ҳужжатларнинг мавжуд эмаслиги.
- Солиштирмаларда аҳамиятли тушунтирилмаган моддалар.
- Ғайриоддий баланс ўзгаришлари, йўналишлардаги ёки муҳим молиявий ҳисобот коэффициентлари ёки боғлиқликларидаги

ўзгаришлар – масалан, дебиторлик қарзларининг даромадларга нисбатан тезроқ ўсиши.

- Расмий сўровлар ёки таҳлилий тартиб-тамоиллардан юзага келадиган раҳбариятнинг ёки ходимларнинг зид, ноаниқ ёки эҳтимолдан йироқ жавоблари.
- Тадбиркорлик субъекти ёзувлари билан тасдиқ жавоблари ўртасидаги ғайриоддий тафовутлар.
- Дебиторлик қарзлари счётларидаги ёзувларда акс эттирилган кўп миқдордаги кредит ўтказмалари ва бошқа тузатишлар.
- Дебиторлик қарзларининг иккиламчи счёти билан назорат счёти ўртасидаги, ёки мижоз тасдиқлари билан дебиторлик қарзларининг иккиламчи счёти ўртасидаги, тушунтирилмаган ёки етарсиз даражада тушунтирилган фарқлар.
- Бекор қилинган чеклар одатда банк тасдиғи билан тадбиркорлик субъектига қайтариладиган ҳолатда бекор қилинган чекларнинг етишмаслиги ёки мавжуд бўлмаслиги.
- Аҳамиятли миқёсда товар-моддий заҳиралар ёки моддий активларнинг етишмаслиги.
- Тадбиркорлик субъектининг ёзувларни сақлаш амалиётлари ёки сиёсатларига мутаносиб бўлмаган тарзда электрон далилнинг мавжуд эмаслиги ёки етишмаслиги.
- Кутилганга нисбатан тасдиқлар бўйича камроқ жавоблар ёки кутилганга нисбатан кўпроқ жавоблар.
- Асосий тизимларни ишлаб чиқиш ва дастурий ўзаришни тестдан ўтказиш ҳамда жорий йилдаги тизим ўзгаришлари ва фойдаланишларни жорий этиш бўйича далилни таъминлаш қобилиятсизлиги.

Аудитор билан раҳбарият ўртасидаги муаммоли ёки ғайриоддий алоқалар, жумладан:

- Ёзувлардан, ускуналардан, аудиторлик далили олиниши мумкин бўлган маълум ходимлардан, мижозлардан, таъминотчилардан, ёки бошқалардан фойдаланишни рад этиш.

- Мураккаб ёки мунозарали масалаларни ҳал этиш муддати бўйича раҳбарият томонидан кўрсатилган ҳаддан ташқари босимлар
- Аудитни амалга ошириш бўйича раҳбарият томонидан шикоятлар ёки келишув жамоаси аъзоларига раҳбариятнинг таҳдид қилиши, хусусан аудиторлик далилини аудитор томонидан кескин баҳоланиши билан боғлиқ бўлганда ёки раҳбарият билан потенциал келишмовчиликларни ҳал этишда.
- Талаб этилган маълумотларни таъминлашда тадбиркорлик субъекти томонидан ғайриоддий сусткашликлар.
- Компьтер-кўмагидаги аудит усулларидан фойдаланган ҳолда тестдан ўтказиш учун асосий электрон ҳужжатлардан фойдаланишда аудиторга кўмак беришни ҳоҳламаслик.
- Асосий ахборот технологияси операцияларига тегишли ходимлар ва ускуналардан, жумладан хавфсизлик, операциялар, ва тизимларни ишлаб чиқиш ходимларидан, фойдаланишни рад этиш.
- Молиявий ҳисоботлар тўлиқроқ ва тушунарлироқ бўлиши учун уларда очиб беришларни қўшишни ёки қайта кўриб чиқишни ҳоҳламаслик.
- Ички назоратдаги аниқланган камчиликларни ўз вақтида эътиборга олишни ҳоҳламаслик.

Бошқалар

- Раҳбарият аудиторга бошқарув юклатилган шахслар билан шахсан учрашишга рухсат беришни ҳоҳламаслиги.
- Соҳа меъёрлари билан номувофиқ кўринган ҳисоб сиёсатлари.
- Ўзгарган ҳолатлардан келиб чиқиши кўринмаган ҳисоблаб чиқилган баҳоларидаги тез-тез ўзгаришлар.
- Тадбиркорлик субъектининг хулқ кодексининг бузиб кўрсатишларига чора кўрмаслиги.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 250

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР АУДИТИДА ҚОНУНЛАР ВА МЕЪЁРИЙ ҲУЖЖАТЛАРНИ ЭЪТИБОРГА ОЛИШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХС нинг қўллаш доираси 1

Қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар таъсири 2

Қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилиш мажбурияти....3–8

Кучга кириш санаси....9

Мақсадлар 10

Таърифлар 11

Талаблар

Аудитор қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этилишини кўриб чиқиши 12–17

Риоя қилмаслик аниқланган ёки гумон қилинган пайтдаги аудиторлик тартиб-таомиллари 18–21

Аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмаслик тўғрисида ҳисобот (хулоса) бериш....22–28

Ҳужжатлаштириш 29

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилиш мажбурияти....A1–A6

Аудитор қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этилишини кўриб чиқиши A7–A12

Риоя қилмаслик аниқланган ёки гумон қилинган пайтдаги аудиторлик тартиб-таомиллари A13–18

Аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмаслик
тўғрисида ҳисобот (хулоса) бериш..... А19–А20
Ҳужжатлаштириш..... А21

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 250 “*Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш”* АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш”* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш бўйича аудитор мажбуриятини кўриб чиқади. Мазкур АХС аудитор муайян қонунлар ёки меъёрий ҳужжатларга риоя қилишни тестдан ўтказиш ва у тўғрисида алоҳида ҳисобот (хулоса) бериш учун махсус жалб этиладиган пайтдаги бошқа ишонч билдириш келишувларига нисбатан қўлланилмайди.

Қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар таъсири

2. Қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг молиявий ҳисоботларга таъсири сезиларли тарзда фарқланади. Тадбиркорлик субъекти риоя қилиши лозим бўлган қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар юридик ва меъёрий концептуал асосни ташкил этади. Айрим қонунлар ёки меъёрий ҳужжатларнинг шартлари молиявий ҳисоботларга нисбатан шундай бевосита таъсирга эгаки, бунда улар тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларидаги акс эттириладиган қийматларни ва очиб бериладиган маълумотларни аниқлаб беради. Бошқа қонунлар ёки меъёрий ҳужжатлар раҳбарият томонидан риоя этилади ёки тадбиркорлик субъектига ўз фаолиятини амалга оширишга имкон берадиган шартларни белгилайди, аммо улар тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларига нисбатан бевосита таъсирга эга бўлмайди. Айрим тадбиркорлик субъектлари қаттиқ тартибга солинадиган соҳаларда фаолият юритадилар (масалан, банклар ва кимёвий компаниялар). Бошқалар фақатгина умуман олганда бизнеснинг фаолият юритиш жиҳатига тегишли бўлган кўпгина қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилиши талаб этилади (масалан, иш фаолиятидаги хавфсизлик қоидалари ва соғлиқни сақлашга ҳамда ишга ёллашда тенг ҳуқуқлилик тамойилига тегишли қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар). Қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик жарималар тўлашга, судлашишга ёки тадбиркорлик субъекти учун молиявий ҳисоботларга нисбатан муҳим таъсирга эга бўлиши мумкин бўлган бошқа оқибатларга олиб келиши мумкин.

Қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилиш мажбурияти (А1–А6-бандларга қаранг)

3. Тадбиркорлик субъектининг фаолиятлари қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг шартларига мувофиқ амалга оширилаётганини, жумладан тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларида акс эттириладиган қийматларни ва очиб бериладиган маълумотларни аниқлайдиган қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг шартларига риоя қилишни, таъминлаш бошқарув юклатилган шахслар кузатуви остида раҳбариятнинг мажбурияти ҳисобланади.

Аудиторнинг мажбурияти

4. Мазкур АҲС даги талаблар аудиторга қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик оқибатидаги молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатишини аниқлашда кўмак беришга мўлжалланган. Бироқ, аудитор риоя қилмасликни олдини олишга жавобгар эмас ҳамда унинг барча қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликни топиши кутилмайди.

5. Аудитор молиявий ҳисоботлар умумий олинганда, фирибгарлик ёки хато сабаб бўладиган, муҳим бузиб кўрсатишдан ҳоли эканлиги тўғрисида оқилона ишонч билдиришга эришишга жавобгардир.[1] Молиявий ҳисоботлар аудитини амалга оширишда, аудитор қўлланиладиган юридик ва меъёрий концептуал асосни эътиборга олади. Аудитнинг ўзига хос чекловлари туфайли, шундай муқаррар риск мавжудки, ҳаттоки аудит АҲСларга мувофиқ тегишли тартибда режалаштирилган ва амалга оширилган бўлса ҳам, молиявий ҳисоботлардаги баъзи муҳим бузиб кўрсатишлар топилмаслиги мумкин.[2] Қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар ҳолатида, ўзига хос чекловларнинг аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатишларни топиш қобилиятига потенциал таъсири қуйидаги сабаблар туфайли йирикроқдир:

---

1 АҲС 200, *Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*, 5-банд

2 АҲС 200, А51-А52-бандлар

- Тадбиркорлик субъектининг асосан фаолият юритиш жиҳатларига тегишли бўлган кўпгина қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар мавжуд бўлиб, улар одатда молиявий ҳисоботларга таъсир этмайди ҳамда тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисобот (хулоса) беришга тегишли ахборотлар тизимларида инобатга олинмаган бўлади.

- Риоя қилмаслик уни яширишга мўлжалланган амални ўз ичига олиши мумкин, масалан, тил бириктириш, қалбакилаштириш, операцияларни қасддан қайд қилмаслик, назоратларни раҳбарият четлаб ўтиши ёки аудиторга тақдим этиладиган қасддан нотўғри тақдимотлар.

- Ҳаракат риоя қилмасликни ташкил этиши пировардида суд томонидан юридик жиҳатдан аниқланадиган масаладир.

Одатда, риоя қилмаслик молиявий ҳисоботларда акс эттирилган ҳодисалар ва операциялардан қанчалик йироқ бўлса, аудитор риоя қилмасликдан хабар топишининг ёки уни тан олишининг эҳтимоли шунчалик кам бўлади.

6. Мазкур АҲС қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг иккита турли тоифаларига риоя қилишга нисбатан аудиторнинг мажбуриятларини фарқлайди:

(а) Солиқ ва нафақа қонунчиликлари ва меъёрий ҳужжатлари каби молиявий ҳисоботлардаги муҳим қийматларни ва очиб бериладиган маълумотларни аниқлашда бевосита таъсирга эга деб тан олинадиган қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар шартлари (13-бандга қаранг); ва

(б) молиявий ҳисоботлардаги қийматларни ва очиб бериладиган маълумотларни аниқлашда бевосита таъсирга эга бўлмаган бошқа қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар, бироқ уларга риоя қилиш бизнеснинг операцион жиҳатидан, тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини давом эттириш қобилияти учун, ёки муҳим жарималардан қочиш учун муҳим бўлиши мумкин (масалан, операцион лизингнинг шартларига риоя қилиш, тўловга лаёқатлиликнинг меъёрий

талабларига риоя қилиш, ёки атроф муҳит меъёрларига риоя қилиш); шу туфайли бундай қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслиги молиявий ҳисоботларга нисбатан муҳим таъсирга эга бўлиши мумкин. (14-бандга қаранг).

7. Мазкур АХС да, қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг юқорида келтирилган тоифаларининг ҳар бири учун фарқланадиган талаблар белгиланган. 6(а)-бандда қайд қилинган тоифа учун, аудиторнинг мажбурияти ушбу қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг шартларига риоя қилишга нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишдир. 6(б)-бандда қайд қилинган тоифа учун, аудиторнинг мажбурияти молиявий ҳисоботларга нисбатан муҳим таъсирга эга бўлиши мумкин бўлган қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликни аниқлаш учун белгиланган аудиторлик тартиб-таомилларини амалга ошириш билан чекланади.

8. Аудитор мазкур АХС орқали шундай эҳтимолга нисбатан эътиборли бўлиши талаб этадики, бунда молиявий ҳисоботлар бўйича хулосани шакллантириш мақсадида қўлланилган бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмаслик ҳолатларига нисбатан аудитор эътиборини жалб этиши мумкин. АХС 200 да талаб этилганидек аудит мобайнида профессионал шубҳаликни сақлаш,[3] тадбиркорлик субъектига таъсир этадиган қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг кўламини инобатга олган ҳолда, ушбу ҳолатда муҳимдир.

Кучга кириш санаси

9. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлар

10. Аудиторнинг мақсадлари қуйидагилардир:

[3] АХС 200, 15-банд

(а) Молиявий ҳисоботлардаги муҳим қийматларни ва очиб бериладиган маълумотларни аниқлашда бевосита таъсирга эга деб тан олинадиган қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар шартларига риоя қилишга нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш;

(б) Молиявий ҳисоботларга нисбатан муҳим таъсирга эга бўлиши мумкин бўлган бошқа қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик ҳолатларини аниқлаш учун белгиланган аудиторлик тартиб-таомилларини амалга ошириш; ва

(в) Аудит мобайнида аниқланган қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик ёки гумон қилинган риоя қилмасликка нисбатан тегишли тартибда муносабат билдириш.

Таърифлар

11. Мазкур АХС мақсадлари учун, қуйидаги атама қуйида келтирилган маънога эга:

Риоя қилмаслик – Тадбиркорлик субъектининг амалдаги қонун ва қонун ҳужжатларга зид равишда атайин ёки билмаган ҳолда ҳаракат қилиши ёки ҳаракат қилмаслиги. Бундай ҳаракатларга тадбиркорлик субъекти томонидан ёхуд тадбиркорлик субъекти номидан амалга оширилган ёки тадбиркорлик субъекти номидан унинг раҳбарияти, бошқаруви юклатилган шахслар ёки ходимлари томонидан амалга оширилган операциялар киради. Риоя қилмаслик тадбиркорлик субъектининг бошқаруви юклатилган шахслар, раҳбарияти ҳамда ходимларининг (тадбиркорлик субъекти бизнеси фаолиятига алоқаси бўлмаган) шахсий ёмон ҳулқ-атворини ўз ичига олмайди.

Талаблар

Аудитор қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилинишини кўриб чиқиши

12. АХС 315 га мувофиқ тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити тўғрисида тушунчага эга бўлишнинг қисми сифатида,[4] аудитор қуйидагилар тўғрисида умумий тушунчага эга бўлиши лозим:

    (а) Тадбиркорлик субъектига ва у фаолият кўрсатаётган соҳага ёки секторга нисбатан қўлланиладиган юридик ва меъёрий концептуал асос; ва

    (б) Тадбиркорлик субъект ушбу концептуал асосга қандай риоя этаётганлиги. (А7-бандга қаранг)

13. Аудитор молиявий ҳисоботлардаги муҳим қийматларни ва очиб бериладиган маълумотларни аниқлашда бевосита таъсирга эга деб тан олинадиган қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар шартларига риоя қилишга нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиши лозим. (А8-банд қаранг)

14. Аудитор молиявий ҳисоботларга нисбатан муҳим таъсирга эга бўлиши мумкин бўлган бошқа қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик ҳолатларини аниқлаш учун қуйидаги аудиторлик тартиб-таомилларини амалга ошириши лозим: (А9–А10-бандларга қаранг:)

    (а) Тадбиркорлик субъекти томонидан бундай қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилишга нисбатан раҳбариятдан ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслардан сўровлар ўтказиш; ва

    (б) Мавжуд бўлганда, тегишли лицензиялайдиган ёки тартибга солувчи органлар билан ёзишмаларни текшириш.

15. Аудит мобайнида, аудитор шундай эҳтимолга нисбатан эътиборли бўлиши лозимки, бунда молиявий ҳисоботлар бўйича хулосани шакллантириш мақсадида қўлланилган бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмаслик ҳолатларига нисбатан аудитор эътиборини жалб этиши мумкин. (А11-бандга қаранг)

---

[4] АХС 315, “*Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билиш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш”*, 11-банд

16. Аудитор раҳбариятдан ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслардан молиявий ҳисоботларни тайёрлашда таъсирлари эътиборга олинадиган қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик ёки гумон қилинган риоя қилмасликнинг барча маълум ҳолатлари аудиторга очиб берилганлиги тўғрисида ёзма баёнотларни таъминлашни сўраши лозим. (А12-бандга қаранг)

17. Аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмаслик мавжуд бўлмаганда, аудитордан 12-16-бандларда белгиланганлардан ташқари, тадбиркорлик субъектининг қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигига тегишли аудиторлик тартиб-таомилларини амалга ошириши талаб этилмайди.

Риоя қилмаслик аниқланган ёки гумон қилинган пайтдаги аудиторлик тартиб-таомиллари

18. Агар аудитор қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликка ёки гумон қилинган риоя қилмасликка тегишли маълумотдан хабардор бўлса, аудитор қуйидагиларга эга бўлиши лозим: (А13-бандга қаранг)

    (а) Ҳаракатнинг хусусияти ва у содир бўлган ҳолатлар тўғрисида тушунча; ва

    (б) Молиявий ҳисоботларга эҳтимолий таъсирни баҳолаш учун бошқа маълумот. (А14-бандга қаранг)

19. Агар аудитор риоя қилмаслик мавжуд бўлиши мумкинлигини гумон қилса, аудитор масалани раҳбарият билан ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокама қилиши лозим. Агар раҳбарият ёки ўринли бўлса, бошқарув юклатилган шахслар тадбиркорлик субъекти қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилишини тасдиқловчи етарли маълумотни таъминламаса ва, аудитор ҳукмига кўра, гумон қилинган риоя қилмасликнинг таъсири молиявий ҳисоботлар учун аҳамиятли бўлиши мумкин бўлса, аудитор юридик маслаҳат олиш зарурлигини кўриб чиқиши лозим. (А15–А16-бандларга қаранг)

20. Агар гумон қилинган риоя қилмаслик тўғрисида етарли маълумот олиниши мумкин бўлмаса, аудитор етарлича тегишли аудиторлик далили мавжуд бўлмаслигининг аудтор хулосасига таъсирини баҳолаши лозим.

21. Аудитор риоя қилмасликнинг аудитнинг бошқа жиҳатларига, жумладан аудиторнинг рискни баҳолашига ва ёзма баёнотларнинг ишончлилигига, нисбатан оқибатларини баҳолаши ва тегишли чора кўриши лозим. (А17–А18-бандларга қаранг)

Аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмаслик тўғрисида ҳисобот (хулоса) бериш

Бошқарув юклатилган шахсларга риоя қилмаслик тўғрисида ҳисобот (хулоса) бериш

22. Бошқарув юклатилган барча шахслар хўжалик бошқарувида иштирок этган, ва шу туфайли аудитор томонидан аллақачон билдирилган аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмасликни қамраб олган масалалар тўғрисида хабардор бўлган ҳолатлардан ташқари,[5] аудитор бошқарув юклатилган шахсларга аудит мобайнида аудитор эътиборини жалб этган қонунларга ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликни қамраб олган масалаларни билдириши лозим, қачонки масалалар яққол муҳим эмас бўлмаса.

23. Агарда, аудитор мулоҳазасига кўра, 22-бандда келтирилган риоя қилмаслик қасддан қилинган ва муҳим деб ҳисобланса, аудитор масалани бошқарув юклатилган шахсларга имкон қадар тезроқ билдириши лозим.

24. Агар аудитор раҳбариятни ёки бошқарув юклатилган шахсларни риоя қилмасликка иштирок этганлигини гумон қилса, аудитор масалани аудит қумитаси ёки назорат кенгаши каби тадбиркорлик субъектидаги органнинг кейинги юқорироқ даражасига, агарда мавжуд бўлса, билдириши лозим. Қачонки юқорироқ орган мавжуд бўлмаса, ёки агар аудитор унинг хабари эътиборга олинмаслиги мумкинлигига ишонса, ёки кимга ҳисобот (хулоса) бериш бўйича

[5] АХС 260, *Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*, 13-банд

иккиланса, аудитор юридик маслаҳат олиш зарурлигини кўриб чиқиши лозим.

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудитор ҳисоботида риоя қилмаслик тўғрисида маълумот бериш

25. Агар аудитор риоя қилмаслик молиявий ҳисоботларга нисбатан муҳим таъсирга эга ва молиявий ҳисоботларда тегишли тартибда акс эттирилмаган деб хулоса қилса, АХС 705 га мувофиқ аудитор молиявий ҳисоботлар бўйича ижобий хулоса ёки салбий хулосани ифода этиши лозим.[6]

26. Агар раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахслар аудиторга молиявий ҳисоботлар учун муҳим бўлиши мумкин бўлган риоя қилмаслик содир бўлганлигини, ёки содир бўлиш эҳтимоли мавжудлигини баҳолашда етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш учун тусқинлик қилса, аудитор АХС 705 га мувофиқ аудит кўламининг чекланганлиги асосида молиявий ҳисоботлар бўйича ижобий хулосани ифода этиши ёки хулосани ифода этишни рад этиши лозим.

27. Агар аудитор риоя қилмаслик раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахслар эмас, балки ҳолатлар сабаб бўлган чекловлар туфайли содир бўлганлигини аниқлай олмаса, аудитор АХС 705 га мувофиқ аудитор фикрига таъсирни баҳолаши лозим.

Тартибга солувчи ва ҳуқуқни муҳофаза қилувчи органларга риоя қилмаслик тўғрисида ҳисобот (хулоса) бериш

28. Агар аудитор қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликни аниқлаганда ёки гумон қилса, аудитор тадбиркорлик субъектидан ташқари томонларга аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмаслик тўғрисида ҳисобот (хулоса) бериш мажбуриятига эга эканлигини аниқлаши лозим. (А19–А20-бандга қаранг)

Ҳужжатлаштириш

---

[6] АХС 705, *Мустақил аудитор ҳисоботида (хулосасида) фикрни модификациялаш*, 7–8-бандлар

29. Аудитор аудитни ҳужжатлаштиришда қонунларга ва меъёрий ҳужжатларга аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмасликни ҳамда раҳбарият ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслар ва тадбиркорлик субъектидан ташқари бошқа томонлар билан муҳокама натижаларини киритиши лозим.[7] (А21-бандга қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилиш мажбурияти (3–8-бандга қаранг)

А1. Тадбиркорлик субъектининг фаолиятлари қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга мувофиқ амалга оширилаётганини таъминлаш бошқарув юклатилган шахслар кузатуви остида раҳбариятнинг мажбурияти ҳисобланади. Қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларига турли йўллар билан таъсир этиши мумкин: масалан, ўта бевосита таъсир сифатида, улар тадбиркорлик субъектидан молиявий ҳисоботларда талаб этилган муайян очиб бериладиган маълумотларга таъсир этиши мумкин, ёки улар тегишли молиявий ҳисобот (хулоса) беришнинг концептуал асосини белгилаб бериши мумкин. Улар тадбиркорлик субъектининг маълум юридик ҳуқуқлари ва мажбуриятларини белгилаши ҳам мумкин, бунда ушбу ҳуқуқлар ва мажбуриятларнинг айримлари тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларида тан олинади. Шу билан бирга, қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар риоя қилмаслик ҳолатларида жарималар белгилаши мумкин.

[7] АХС 230, *Аудитни ҳужжатлаштириш*, 8–11-бандлар ва А6-банд

А2. Қуйида тадбиркорлик субъекти қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликни олдини олиш ва топишга кўмаклашиш учун амалга оширадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларнинг турларига мисоллар келтирилган:

- Юридик талабларни мониторинг қилиш ҳамда фаолият жараёнлари ушбу талабларни қаноатлантиришга мўлжалланганлигини таъминлаш.
- Ички назоратнинг тегишли тизимларини ташкил этиш ва жорий этиш.
- Хулқ кодексини ишлаб чиқиш, оммалаштириш ва риоя қилиш.
- Ходимлар тегишли тартибда ўқитилишини ва улар хулқ кодексини тушунишини таъминлаш.
- Хулқ кодексига риоя этилишини мониторинг қилиш ва унга риоя этмайдиган ходимларни тартибга чақириш бўйича тегишли тартибда чора кўриш.
- Юридик талабларни мониторинг қилишга кўмаклашиш учун юридик маслаҳатчиларни жалб этиш.
- Тадбиркорлик субъекти ўз соҳаси доирасида риоя қилиши шарт бўлган аҳамиятли қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар рўйхатини ҳамда шикоятлар қайдномасини юритиш.

Йирикроқ тадбиркорлик субъектларида, ушбу сиёсатлар ва тартиб-таомиллар қуйидагиларга тегишли мажбуриятларни юклаш орқали тўлдирилиши мумкин:

- Ички аудит хизмати.
- Аудиторлик қўмитаси.
- Мувофиқлик хизмати.

Аудитор мажбурияти

А3. Тадбиркорлик субъекти томонидан қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб

кўрсатишни келтириб чиқариши мумкин. Муҳимликдан қатьий назар, риоя қилмасликни топиш аудитнинг бошқа жиҳатларига, жумладан, масалан, раҳабарият ёки ходимларнинг ҳаққонийлиги тўғрисидаги аудитор мулоҳазасига, таъсир этиши мумкин.

A4. Ҳаракат қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликни ташкил этиши юридик жиҳатдан аниқланадиган масала бўлиб, уни аниқлаш одатда аудиторнинг профессионал ваколати доирасидан ташқаридадир. Шунга қарамасдан, аудиторнинг машғулотлари, тажрибаси ҳамда тадбиркорлик субъекти ва унинг соҳаси ёки сектори тўғрисидаги тушунчаси аудитор эътиборини жалб этадиган айрим ҳаракатлар қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликни ташкил этиши мумкинлигини тан олиш учун асосни таъминлаши мумкин.

A5. Муайян қонуний талабларга мувофиқ, аудитордан тадбиркорлик субъекти қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг маълум шартларига риоя этаётганлиги тўғрисида ҳисобот (хулоса) бериш, молиявий ҳисоботлар аудитининг қисми сифатида, талаб этилиши мумкин. Бундай ҳолатларда, АХС 700[8] ёки АХС 800[9] ушбу аудит мажбуриятлари аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қандай инобатга олинишини кўриб чиқади. Бундан ташқари, қачонки муайян қонуний ҳисобот (хулоса) бериш талаблари мавжуд бўлса, аудит режаси қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг ушбу шартларига риоя этилишига нисбатан тегишли тестларни ўз ичига олиши зарур бўлиши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос жиҳатлар

A6. Давлат секторида, молиявий ҳисоботлар аудитига тегишли бўлиши мумкин бўлган ёки ташкилот фаолиятларининг бошқа жиҳатларини ўз таъсир доирасига қамраб олиши мумкин бўлган қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар эътиборга олинишига нисбатан қўшимча аудит мажбуриятлари мавжуд бўлиши мумкин.

---

8 АХС 700, *Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш*, 38-банд

9 АХС 800, *Махсус масалалар—Махсус мақсадли концептуал асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботларнинг аудитлари*, 11-банд

Аудитор қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилинишини кўриб чиқиши

Юридик ва меъёрий концептуал асос тўғрисидаги тушунчага эга бўлиш (12-бандга қаранг)

А7. Юридик ва меъёрий концептуал асос ҳамда тадбиркорлик субъекти ушбу концептуал асосга қандай риоя этаётганлиги тўғрисидаги умумий тушунчага эга бўлиш учун, аудитор, масалан, қуйидагиларни амалга ошириш мумкин;

- Аудиторнинг тадбиркорлик субъектининг соҳаси, меъёрий ва бошқа ташқи омиллари тўғрисидаги мавжуд тушунчасидан фойдаланиш;
- Молиявий ҳисоботларда акс эттирилган қийматлар ва очиб бериладиган маълумотларни бевосита аниқлайдиган қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар тўғрисидаги тушунчани янгилаш;
- Тадбиркорлик субъектининг фаолиятларига нисбатан тубдан таъсирга эга бўлиши кутилиши мумкин бўлган бошқа қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар бўйича раҳбариятдан сўровлар ўтказиш;
- Қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилишга тегишли тадбиркорлик субъектининг сиёсатлари ва тартиб-таомиллари бўйича раҳбариятга расмий сўровлар бериш; ва
- Суд даъволарини аниқлаш, баҳолаш ва ҳисобга олиш учун қабул қилинган сиёсатлар ёки тартиб-таомиллар бўйича раҳбариятга расмий сўровлар бериш.

Молиявий ҳисоботлардаги муҳим қийматлар ва очиб бериладиган маълумотларни аниқлашда умуман бевосита таъсирга эга деб ҳисобланган қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар (13-бандга қаранг)

А8. Маълум қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар аниқ белгиланган бўлиб, улар тадбиркорлик субъектига ва унинг соҳаси ёки сектори доирасида маълумдир ҳамда тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларига тегишлидир (6(а)-бандда акс

эттирилганидек). Улар, масалан, қуйидагиларга тегишли шартларни ўз ичига олиши мумкин:

- Молиявий ҳисоботлар шакли ва мазмуни;
- Соҳага-хос молиявий ҳисобот (хулоса) бериш масалалари;
- Давлат шартномалари бўйича операцияларни ҳисобга олиш; ёки
- Фойда солиғи ёки нафақа тўловлари бўйича харажатларни ҳисоблаш ёки тан олиш.

Ушбу қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг айрим шартлари молиявий ҳисоботлардаги муайян тақдимномаларга бевосита тегишли бўлиши мумкин бўлса (масалан, фойда солиғи суммалари етарлилиги), бошқалари умуман олганда молиявий ҳисоботларга бевосита тегишли бўлиши мумкин (масалан, молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўпламини ташкил этадиган мажбурий ҳисоботлар). 13-банддаги талабнинг мақсади аудитор ушбу қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг тегишли шартларига риоя этган ҳолда молиявий ҳисоботлардаги қийматлар ва очиб бериладиган маълумотларни аниқланишига нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишдир.

Бундай қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг бошқа шартларига ва бошқа қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик тадбиркорлик субъекти учун жарималарга, судлашишларга ёки бошқа оқибатларга олиб келиши мумкин ва улар бўйича харажатлар молиявий ҳисоботларда акс эттирилиши зарур бўлиши мумкин бўлсада, аммо 6(а)-бандда изоҳланганидек молиявий ҳисоботларга нисбатан бевосита таъсирга эга деб ҳисобланмайди.

Риоя қилмаслик ҳолатларини аниқлаш тартиб-таомиллари – бошқа қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар (14-бандга қаранг)

А9. Маълум бошқа қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар аудитордан асосий эътиборни талаб этиши мумкин, чунки улар тадбиркорлик субъекти фаолиятларига фундаментал таъсирга эга бўлади (6(б)-бандда тасвирланганидек). Тадбиркорлик субъекти

фаолиятларига фундаментал таъсирга эга бўлган қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик тадбиркорлик субъекти учун унинг фаолиятларини тугатилишига сабаб бўлиши мумкин, ёки тадбиркорлик субъекти фаолиятининг узлуксизлигини сўроқ остида қолдириши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти лицензиясининг талабларига ёки унинг фаолиятларини амалга ошириш бўйича бошқа ҳуқуқлар бундай таъсирга эга бўлиши мумкин (масалан, банк ҳолатида, капитал ёки инвестиция талабларига риоя қилмаслик). Тадбиркорлик субъектининг асосан фаолият кўрсатиш жиҳатларига тегишли бўлган кўпгина қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар ҳам мавжуд бўлиб, улар одатда молиявий ҳисоботларга таъсир этмайди ҳамда тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисобот (хулоса) беришга тегишли ахборот тизимларида қамраб олинмайди.

A10. Бошқа қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг молиявий ҳисобот бериш оқибатлари тадбиркорлик субъектининг фаолиятларига қараб ўзгариши мумкинлигидан, 14-бандда талаб этилган аудиторлик тартиб-таомиллари молиявий ҳисоботларга нисбатан муҳим таъсирга эга бўлиши мумкин бўлган қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик ҳолатларига аудитор эътиборини жалб этишга йўналтирилган.

Бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари орқали риоя қилмасликка аудитор эътиборини жалб этиш (15-бандга қаранг)

A11. Молиявий ҳисоботлар бўйича хулосани шакллантириш учун қўлланиладиган аудиторлик тартиб-таомиллари қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик ёки гумон қилинган риоя қилмаслик ҳолатларига аудитор эътиборини жалб этиши мумкин. Масалан, бундай аудиторлик тартиб-таомиллари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Мажлис баённларини ўқиш;
- Тадбиркорлик субъектининг раҳбариятидан ва ички юридик маслаҳатчидан ёки ташқи юридик маслаҳатчидан суд жараёнлари, шикоятлар ва баҳолашларга нисбатан сўровлар ўтказиш; ва

- Операциялар турларининг, счёт қолдиқларининг ёки очиб бериладиган маълумотларнинг тафсилотларини тубдан тестдан ўтказишни амалга ошириш.

Ёзма баёнотлар (16-бандга қаранг)

A12. Қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг молиявий ҳисоботларга таъсири сезиларли тарзда фарқланиши мумкинлиги туфайли, ёзма баёнотлар молиявий ҳисоботларга нисбатан муҳим таъсирга эга бўлиши мумкин бўлган қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга нисабатан аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмаслик бўйича раҳбарият маълумоти тўғрисида зарурий аудиторлик далилини таъминлайди. Бироқ, ёзма баёнотлар, ўз ҳолича, етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламайди ва шу туфайли, аудитор томонидан олинадиган бошқа аудиторлик далилининг хусусиятига ва кўламига таъсир этмайди.[10]

Риоя қилмаслик аниқланган ёки гумон қилинган пайтдаги аудиторлик тартиб-таомиллари

Қонун ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик белгилари (18-бандга қаранг)

A13. Агар аудиторга қуйидаги масалаларнинг мавжудлиги, ёки улар тўғрисидаги маълумот, маълум бўлиб қолса, бу қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмаслик белгиси бўлиши мумкин:

- Тартибга солувчи органлар ва давлат департаментлари томонидан текширувлар ёки пеня ёки жарималар тўлови.
- Консультантларга, ўзаро алоқадор томонларга, ходимларга ёки ҳукумат ходимларига номаълум хизматлар ёки кредитлар бўйича тўловлар.
- Одатда тадбиркорлик субъекти томонидан ёки унинг соҳасида ёки ҳақиқатда қабул қилинган хизматлар учун тўланадиган тўловларга нисбатан кўпроқ кўринадиган сотувлар бўйича комиссион ҳақлар ёки вакиллар ҳақлари.

[10] АХС 580, *Ёзма баёнотлар*, 4-банд

- Бозор нархидан ахамиятли даражада юқори ёки паст нархларда сотиб олиш.
- Нақд пулда ғайриоддий тўловлар, тақдим этувчига касса чеклари шаклида харидлар ёки рақамланган банк ҳисобрақамларига ўтказмалар.
- Оффшор ҳудудларда рўйхатга олинган компаниялар билан ғайриоддий операциялар.
- Товарлар ёки хизматларнинг келиб чиқиш давлатларидан ташқари давлатларга товарлар ёки хизматлар учун тўланган тўловлар.
- Тегишли валюта назоратининг ҳужжатлаштирилишисиз тўловлар.
- Мувофиқ аудит изланишини ёки етарли далилни, ёки тузилиши жиҳатидан ёки тасодифан, таъминлай олмайдиган ахборотлар тизимининг мавжудлиги.
- Рухсат берилмаган операциялар ёки тегишли тартибда қайд қилинмаган операциялар.
- Салбий ОАВ шарҳи.

Аудиторнинг баҳолашига тегишли масалалар (18(б)-бандга қаранг)

A14. Молиявий ҳисоботларга эҳтимолли таъсирни аудиторнинг баҳолашига тегишли масалалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Молиявий ҳисоботлар учун қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликнинг потенциал молиявий оқибатлари, масалан, пенялар белгиланиши, жарималар, зарарлар, активларнинг мусодара қилиниши хавфи, фаолиятнинг мажбурий тугатилиши ва суд жараёнлари.
- Эҳтимолли молиявий оқибатлар очиб беришни талаб этиши ёки этмаслиги.
- Молиявий ҳисоботларнинг ҳаққоний тақдимотини саволга тортадиган ёки бошқа ҳолларда чалғитадиган молиявий

ҳисоботларни тайёрлашга олиб келадиган даражасида эҳтимолли молиявий оқибатларнинг жиддийлиги.

Аудиторлик тартиб-таомиллари (19-бандга қаранг)

A15. Аудитор натижаларни бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокама қилиши мумкин, агарда улар қўшимча аудиторлик далилини таъминлай олиши мумкин бўлса. Масалан, аудитор шуни тасдиқлаши мумкинки, бошқарув юклатилган шахсларлар қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликнинг эҳтимолига олиб келадиган операцияларга ёки ҳодисаларга тегишли фактлар ва ҳолатлар тўғрисида бир хил тушунчага эга.

A16. Агар раҳбарият ёки, ўринли бўлса, бошқарув юклатилган шахслар тадбиркорлик субъекти қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга ҳақиқатда риоя этаётганлиги тўғрисида аудиторга етарли маълумот тақдим этмаса, аудитор ҳолатларда қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг қўлланилиши, жумладан фирибгарлик эҳтимоли ва молиявий ҳисоботларга эҳтимолли таъсирлар, тўғрисида тадбиркорлик субъектининг ички юридик маслаҳатчиси ёки ташқи юридик маслаҳатчиси билан маслаҳат қилишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин. Агар тадбиркорлик субъектининг юридик маслаҳатчиси билан маслаҳат қилиш ўринли деб ҳисобланмаса ёки аудитор юридик маслаҳатчининг фикридан қониқмаса, аудитор қонунга ёки меъёрий ҳужжатга зидликни мавжудлигига, унинг эҳтимолли юридик оқибатлари, жумладан фирибгарлик эҳтимоли, ҳамда қандай кейинги чорани, агарда мавжуд бўлса, аудитор амалга ошириши мумкинлигига нисбатан ўзининг юридик маслаҳатчиси билан маслаҳат қилишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин.

Риоя қилмаслик оқибатларини баҳолаш (21-бандга қаранг)

A17. 21-бандда талаб этилганидек, аудитор аудитнинг бошқа жиҳатларига, жумладан аудиторнинг рискни баҳолашига ва ёзма баёнотларнинг ишончлилигига, нисбатан риоя қилмасликнинг оқибатларини баҳолайди. Аудитор томонидан аниқланган риоя қилмасликнинг маълум ҳолатларининг оқибатлари, айниқса тадбиркорлик субъекти ичидаги энг юқори бошқарув органи

иштирокидан келиб чиқадиган оқибатлар, ҳаракатнинг, агарда мавжуд бўлса, содир этилиши ва яширилиши билан муайян назорат фаолиятлари ҳамда иштирок этган раҳбарият даражаси ёки ходимлар ўртасидаги муносабатга боғлиқ бўлади.

A18. Истисно ҳолатларда, ҳаттоки риоя қилмаслик молиявий ҳисоботлар учун муҳим бўлмаса ҳам, раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахслар аудитор ҳолатларда ўринли деб ҳисоблайдиган бартараф этиш чорасини амалга оширмаган пайтда аудитор келишувдан воз кечиш зарурлигини, агарда воз кечиш қўлланиладиган қонун ёки меъёрий ҳужжат асосида мумкин бўлганда, кўриб чиқиши мумкин. Келишувдан воз кечиш зарурлигини ҳал этишда, аудитор юридик маслаҳат олишни кўриб чиқиши мумкин. Агар келишувдан воз кечиш имкони бўлмаса, аудитор муқобил чораларни, жумладан аудитор ҳисоботининг Бошқа масалалар параграфида риоя қилмасликни шарҳлашни, кўриб чиқиши мумкин.[11]

Аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмаслик тўғрисида ҳисобот (хулоса) бериш

Тартибга солувчи ва ҳуқуқни муҳофаза қилиш органларига риоя қилмаслик тўғрисида ҳисобот (хулоса) бериш (28-бандга қаранг)

A19. Мижоз маълумотининг махфийлиги сақлаш бўйича аудиторнинг профессионал бурчи қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмаслик тўғрисида тадбиркорлик субъектидан ташқари томонга ҳисобот (хулоса) беришга тўсқинлик қилиши мумкин. Бироқ, аудиторнинг юридик мажбуриятлари юрисдикцияга қараб ўзгаради ва, маълум ҳолатларда, махфийлик бурчидан меъёрий ҳужжатлар, қонун ёки суд қарорлари устунлик қилиши мумкин. Баъзи юрисдикцияларда, молиявий ташкилот аудитори қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликнинг ҳодисаси, ёки унинг гумон қилинган ҳодисаси, тўғрисида назорат органларига ҳисобот (хулоса) бериш бўйича қонуний мажбуриятга эга бўлади. Шу билан бирга, баъзи юрисдикцияларда қачонки раҳбарият ва,

11 АҲС 706, *Мустақил аудитор ҳисоботидаги Тушунтириш параграфлари ва Бошқа масала параграфлари,* 8-банд

ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслар бузиб кўрсатишлар бўйича тузатиш чораларини кўра олмаса, аудитор бузиб кўрсатишлар тўғрисида назорат органларига ҳисобот (хулоса) бериш мажбуриятига эга бўлади. Аудитор ҳаракатнинг ўринли йўналишини аниқлаш учун юридик маслаҳат олишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос жиҳатлар

A20. Давлат сектори аудитори риоя қилмаслик ҳолатлари тўғрисида қонунчилик органига ёки бошқа бошқарув органига ҳисобот (хулоса) беришга ёки уларни аудитор ҳисоботида акс эттиришга мажбур бўлиши мумкин.

Ҳужжатлаштириш (29-бандга қаранг)

A21. Қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга аниқланган ёки гумон қилинган риоя қилмасликка тегишли натижаларни аудиторлик ҳужжатлаштириш, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Ёзувларнинг ёки ҳужжатларнинг нусхалари.
- Раҳбарият, бошқарув юклатилган шахслар ёки тадбиркорлик субъектидан ташқари томонлар билан бўлган муҳокамалар баённлари.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 260

БОШҚАРУВ ЮКЛАТИЛГАН ШАХСЛАР БИЛАН АХБОРОТ АЛМАШИНУВИ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)*

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси 1–3

Ахборот алмашинувининг ўрни 4–7

Кучга кириш санаси 8

Мақсадлар 9

Таърифлар.....10

Талаблар

Бошқарув юклатилган шахслар 11–13

Ахборот алмашинадиган масалалар 14–17

Ахборот алмашинуви жараёни 18–22

Ҳужжатлаштириш 23

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Бошқарув юклатилган шахслар A1–A8

Ахборот алмашинадиган масалалар A9–A27

Ахборот алмашинуви жараёни A28–A44

* АХС 610 (Ўзгартирилган), *Ички аудиторларнинг ишидан фойдаланиш*, натижасида мазкур АХС га нисбатан мутаносиб ўзгартиришлар 2013 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин якунланадиган даврлардаги молиявий ҳисоботларнинг аудитлари учун кучга эга бўлади.

Ҳужжатлаштириш А45

1-илова: Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинувига мурожаат этадиган СНХС 1 ва бошқа АХС лардаги муайян талаблар

2-илова: Ҳисоб юритиш амалиётларининг сифат жиҳатлари

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 260 "*Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви"* АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) молиявий ҳисоботларнинг аудитида бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашиниш бўйича аудитор жавобгарлигини қамраб олади. Мазкур АХС тадбиркорлик субъектининг бошқарув тузилиши ёки ҳажмидан қатъий назар қўлланилсада, маълум кўриб чиқишлар бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этган ҳолатларда ва листинг қилинган тадбиркорлик субъектлари учун қўлланилади. Мазкур АХС тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ёки мулк эгалари билан аудиторнинг ахборот алмашинувига нисбатан талабларни белгиламайди, токи улар ҳам бошқарув вазифаси юклатилган шахслар бўлмагунча.

2. Мазкур АХС молиявий ҳисоботларнинг аудити ҳолатида ёзилган, аммо бошқа тарихий молиявий маълумотларнинг аудитларига нисбатан ҳам, ҳолатларга зарур бўлганда мослаштирилган ҳолда, қўлланиладиган бўлиши мумкин, қачонки бошқарув юклатилган шахслар бошқа тарихий молиявий маълумотларнинг тайёрланишини кузатиш бўйича жавобгарликка эга бўлса.

3. Молиявий ҳисоботларнинг аудитида самарали икки томонлама ахборот алмашинувининг муҳимлигини эътироф этган ҳолда, мазкур АХС бошқарув юклатилган шахслар билан аудиторнинг ахборот алмашинуви учун кенг қамровли асосни таъминлайди ва улар билан ахборот алмашинадиган айрим муайян масалаларни белгилайди. Ахборот алмашинадиган қўшимча масалалар, яъни мазкур АХС нинг талабларини тўлдирадиган масалалар, бошқа АХС ларда белгиланган (1-иловага қаранг). Шу билан бирга, АХС 265[1] аудитор аудит мобайнида аниқлаган ички назоратдаги аҳамиятли камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинувига нисбатан муайян талабларни белгилайди. Мазкур ёки бошқа АХС лар орқали талаб этилмаган

[1] АХС 265, *Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви*

қўшимча масалалар юзасидан қонун ёки меъёрий ҳужжат орқали, тадбиркорлик субъекти билан келишув орқали ёки келишувга нисбатан қўлланиладиган қўшимча талаблар, масалан, миллий профессионал бухгалтерия ташкилотининг стандартлари орқали ахборот алмашиниши талаб этилиши мумкин. Мазкур АХС ҳеч қайси банд аудиторни ҳар қандай бошқа масалалар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинишдан тўсмайди. (А24-А27 бандларга қаранг)

Ахборот алмашинувининг ўрни

4. Мазкур АХС да асосий эътибор аудитордан бошқарув юклатилган шахсларга ахборот алмашинувига қаратилади. Шунга қарамасдан, самарали икки томонлама ахборот алмашинуви:

   (а) аудиторга ва бошқарув юклатилган шахсларга ҳолатдаги аудитга тегишли масалаларни тушунишда ҳамда ижодий ишчи алоқани ташкил этишда кўмак бериш учун муҳимдир. Ушбу алоқа аудиторнинг мустақиллиги ва холислигини сақлаган ҳолда ташкил этилади;

   (б) аудиторга бошқарув юклатилган шахслардан аудит учун ўринли бўлган маълумотларни олишга кўмак бериш учун муҳимдир. Масалан, бошқарув юклатилган шахслар аудиторга тадбиркорлик субъектининг ва унинг муҳитини тушунишда, аудиторлик далилининг тегишли манбаларини аниқлашда ва муайян операциялар ёки ҳодисалар тўғрисидаги маълумотларни таъминлашда кўмак бериши мумкин; ва

   (в) бошқарув юклатилган шахсларга молиявий ҳисобот жараёнини кузатиш бўйича ўз жавобгарлигини бажаришда кўмак бериш учун муҳим бўлиб, бунда улар молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини камайтирадилар.

5. Аудитор мазкур АХС орқали талаб этилган масалалар юзасидан ахборот алмашинишга жавобгар бўлсада, раҳбарият ҳам бошқарув манфаатига тегишли масалаларни бошқарув юклатилган шахсларга билдириш жавобгарлигига эгадир. Аудитор томонидан ахборот алмашинуви раҳбариятни ушбу жавобгарликдан озод этмайди.

Худди шунингдек, раҳбарият томонидан бошқарув юклатилган шахслар билан аудитор ахборот алмашиниши талаб этилган масалалар юзасидан ахборот алмашинуви аудиторни улар билан ахборот алмашиниш жавобгарлигидан ҳам озод этмайди. Бироқ, раҳбарият томонидан ушбу масалалар юзасидан ахборот алмашинуви бошқарув юклатилган шахслар билан аудиторнинг ахборот алмашинувининг шаклига ёки муддатига таъсир этиши мумкин.

6. АХС лар орқали ахборот алмашиниши талаб этилган муайян масалалар юзасидан аниқ ахборот алмашинуви ҳар бир аудитнинг ажралмас қисмидир. Бироқ, АХС лар аудитордан бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинадиган ҳар қандай бошқа масалаларни муайян тарзда аниқлаш тартиб-таомилларини амалга оширишни талаб этмайди.

7. Қонун ёки меъёрий ҳужжат маълум масалалар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар билан аудиторнинг ахборот алмашинувини чеклаши мумкин. Масалан, қонунлар ёки меъёрий ҳужжатлар хусусан тегишли ваколатли органлар томонидан ҳақиқатда, ёки гумон қилинган, ноқонуний ҳолатдаги текширувга зарар етказиши мумкин бўлган ахборот алмашинувини, ёки бошқа ҳаракатни, тақиқлаши мумкин. Айрим ҳолатларда, аудиторнинг махфийлик бўйича мажбуриятлари билан ахборот алмашиниш мажбуриятлари ўртасидаги потенциал зиддиятлар мураккаб бўлиши мумкин. Бундай ҳолатларда, аудитор юридик маслаҳат олишни кўриб чиқиши мумкин.

Кучга кириш санаси

8. Ушбу АХС 2009 йил 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлар

9. Аудиторнинг мақсадлари қуйидагилардир:

   (а) бошқарув юклатилган шахслар билан молиявий ҳисобот аудитига тегишли аудиторнинг жавобгарликлари ва

аудитнинг режалаштирилган кўлами ва муддати тўғрисида қисқача маълумот юзасидан аниқ ахборот алмашиниш;

(б) бошқарув юклатилган шахслардан аудит учун ўринли бўлган маълумотларни олиш;

(в) бошқарув юклатилган шахсларни аудитдан юзага келадиган ва молиявий ҳисобот жараёнини кузатиш бўйича уларнинг жавобгарлигига нисбатан ўринли ва муҳим бўлган мунтазам кузатувлар билан таъминлаш; ва

(г) аудитор билан бошқарув юклатилган шахслар ўртасида самарали икки томонлама ахборот алмашинувини рағбатлантириш.

Таърифлар

10. АХС лар мақсадлари учун, қуйидаги атамалар қуйида келтирилган маъноларга эга:

(а) Бошқарув юклатилган шахслар – Тадбиркорлик субъектининг стратегик йўналишини назорат қилиш бўйича масъулиятга ҳамда тадбиркорлик субъектининг ҳисобдорлигига тегишли мажбуриятларга эга шахс(лар) ёки ташкилот(лар) (масалан, корпоратив трастлар). Бу молиявий ҳисобот бериш жараёнини назорат қилишни ўз ичига олади. Баъзи қонунчиликларда айрим тадбиркорлик субъектларида бошқарув юклатилган шахслар раҳбар ходимларни, масалан, хусусий ёки давлат секторидаги тадбиркорлик субъекти бошқарув кенгашининг ижрочи аъзоларини ёки эгаси-бошқарувчини ўз ичига олади. Бошқарув тузилмаларининг хилма хиллиги бўйича муҳокама учун А1-А8 бандларга қаранг.

(б) Раҳбарият – Тадбиркорлик субъекти фаолиятини амалга ошириш бўйича ижро масъулиятига эга шахс(лар). Баъзи қонунчиликларда айрим тадбиркорлик субъектлари учун, раҳбарият бошқарув юклатилган шахсларнинг баъзиларини ёки барчасини, масалан, бошқарув кенгашининг ижрочи аъзоларини ёки компаниянинг эгаси-бошқарувчини назарда тутади.

Талаблар

Бошқарув юклатилган шахслар

11. Аудитор ахборот алмашиниши учун тадбиркорлик субъектининг бошқарув тузилмасидаги тегишли шахс(лар)ни аниқлаши лозим. (А1-А4 бандларга қаранг)

Бошқарув юклатилган шахсларнинг иккиламчи гуруҳи билан ахборот алмашинуви

12. Агарда аудитор бошқарув юклатилган шахсларнинг иккиламчи гуруҳи, масалан, аудит қўмитаси, ёки шахс, билан ахборот алмашинувини амалга оширса, аудитор у бошқарув органи билан ҳам ахборот алмашиниши зарурлигини аниқлаши лозим. (А5-А7 бандларга қаранг)

Қачонки бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектига раҳбарлик қилишда иштирок этганда

13. Айрим ҳолатларда, бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектига раҳбарлик қилишда иштирок этади, масалан, бунга ягона мулк эгаси тадбиркорлик субъектига раҳбарлик қиладиган ва бошқа ҳеч ким бошқарув вазифасига эга бўлмаган кичик бизнесни мисол сифатида келтириш мумкин. Ушбу ҳолатларда, агарда мазкур АХС орқали талаб этилган масалалар юзасидан раҳбарият жавобгарликларига эга шахс(лар) билан ахборот алмашинилса ва ушбу шахс(лар) бошқарув жавобгарликларига ҳам эга бўлсалар, масалалар юзасидан ушбу шахслар билан уларнинг бошқарувчи мақомида қайтадан ахборот алмашиниш шарт эмас. Ушбу масалалар 16(в)-бандда келтирилган. Шунга қарамасдан, аудитор қаноатланиши лозимки, раҳбарият жавобгарликларига эга шахс(лар) билан ахборот алмашинуви аудитор бошқа ҳолларда уларнинг бошқарувчи мақомида ахборот алмашиниши мумкин бўлган барча шахсларни етарлича хабардор қилади. (А8-бандга қаранг)

Ахборот алмашинадиган масалалар

Молиявий ҳисобот аудитига нисбатан аудиторнинг жавобгарликлари

14. Аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан молиявий ҳисобот аудитига нисбатан аудиторнинг жавобгарликлари, жумладан қуйидагилар юзасидан ахборот алмашиниши лозим:

    (а) Аудитор бошқарув юклатилган шахсларнинг кузатуви билан раҳбарият томонидан тайёрланган молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни шакллантириш ва ифодалаш учун жавобгардир; ва

    (б) Молиявий ҳисоботларнинг аудити раҳбариятни ёки бошқарув юклатилган шахсларни уларнинг жавобгарлигидан озод этмайди. (А9-А10 бандларга қаранг)

Аудитнинг режалаштирилган кўлами ва муддати

15. Аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан аудитнинг режалаштирилган кўлами ва муддати бўйича қисқача маълумот юзасидан ахборот алмашиниши лозим. (А11-А15 бандларга қаранг)

Аудитдан муҳим топилмалар

16. Аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан қуйидагилар юзасидан ахборот алмашиниши лозим: (А16-бандга қаранг)

    (а) тадбиркорлик субъектининг ҳисоб юритиш амалиётларининг, жумладан ҳисоб сиёсатларининг, ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг ва молиявий ҳисоботда очиб берилган маълумотларининг муҳим сифат жиҳатлари тўғрисида аудитор нуқтаи назарлари. Ўринли бўлганда, аудитор бошқарув юклатилган шахсларга аудитор нима учун муҳим бухгалтерия ҳисоби амалиёти, яъни тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосида мумкин бўлган амалиёт, тадбиркорлик субъектининг муайян ҳолатлари учун энг ўринли бўлмаслигини кўриб чиқишини тушунтириши лозим; (А17-бандга қаранг)

    (б) аудит мобайнида дуч келинган аҳамиятли қийинчиликлар, агарда мавжуд бўлса; (А18-бандга қаранг)

(в) Токи бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этмагунча:

(i) аудитдан юзага келадиган ва раҳбарият билан муҳокама қилинган ёки раҳбарият билан ёзишмага шартли бўлган муҳим масалалар, агарда мавжуд бўлса; ва (А19-бандга қаранг)

(ii) аудитор талаб этаётган ёзма баёнотлар; ва

(г) аудитдан юзага келадиган ва, аудиторнинг профессионал мулоҳазасига кўра, молиявий ҳисобот жараёнининг кузатуви учун муҳим бўлган бошқа масалалар, агарда мавжуд бўлса. (А20-бандга қаранг)

Аудиторнинг мустақиллиги

17. Листинг қилинган тадбиркорлик субъектлари ҳолатида, аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан қуйидагилар юзасидан ахборот алмашиниши лозим:

(а) келишув жамоаси ва аудиторлик ташкилотидаги (фирмадаги) ўринли бўлган бошқалар, аудиторлик ташкилоти ва, ўринли бўлганда тармоқ аудиторлик ташкилоти мустақилликка нисбатан тегишли аҳлоқий талабларга риоя этганлиги тўғрисидаги таъкид; ва

(i) аудиторлик ташкилоти, тармоқ аудиторлик ташкилотлари ва тадбиркорлик субъекти ўртасидаги барча алоқадорликлар ва бошқа масалалар, аудиторнинг профессионал мулоҳазасига кўра, мустақилликка ўринли деб оқилона тарзда ҳисобланиши мумкин. Бу молиявий ҳисоботлар орқали қамраб олинган давр мобайнида аудит учун тўланган жами ҳақларни, аудиторлик ташкилоти (фирма) ва тадбиркорлик субъектига ва тадбиркорлик субъекти назорат қиладиган компонентларга тармоқ ташкилотлари томонидан кўрсатилган ноаудит хизматларни ўз ичига олиши лозим. Ушбу ҳақлар бошқарув юклатилган шахсларга аудиторнинг мустақиллигига хизматларнинг таъсирини баҳолашда

кўмак бериш учун ўринли бўлган тоифаларга тақсимланиши лозим.; ва

(ii) мустақилликка нисбатан аниқланган хавфларни бартараф этиш ёки уларни мақбул келадиган паст даражагача камайтириш учун қўлланилган тегишли эҳтиёт чоралари. (А21-А23 бандларга қаранг)

Ахборот алмашинуви жараёни

Ахборот алмашинуви жараёнини ташкил этиш

18. Аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинувининг шакли, муддати ва кутилган умумий мазмуни юзасидан ахборот алмашиниши лозим. (А28-А36 бандларга қаранг)

Ахборот алмашинувининг шакллари

19. Аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан аудит мобайнидаги муҳим топилмалар юзасидан ёзма равишда ахборот алмашиниши лозим, агарда аудиторнинг профессионал мулоҳазасига кўра оғзаки ахборот алмашинуви мувофиқ бўлмаслиги мумкин бўлса. Ёзма ахборот алмашинувлари аудит даври мобайнида юзага келган барча масалаларни ўз ичига олиши шарт эмас. (А37-А39 бандларга қаранг)

20. Аудитор 17-банд орқали талаб этилганда бошқарув юклатилган шахслар билан аудиторнинг мустақиллиги юзасидан ёзма равишда ахборот алмашиниши лозим.

Ахборот алмашинувларининг муддати

21. Аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан мунтазам равишда ахборот алмашиниши лозим. (А40-А41 бандларга қаранг)

Ахборот алмашинуви жараёнининг мувофиқлиги

22. Аудитор у билан бошқарув юклатилган шахслар ўртасидаги икки-томонлама ахборот алмашинуви аудит мақсади учун мувофиқ бўлганлигини баҳолаши лозим. Агарда у мувофиқ бўлмаса, аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аудитор томонидан баҳоланишига ва етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш бўйича аудитор имкониятига таъсирни, агарда мавжуд бўлса,

баҳолаши лозим ва тегишли чорани амалга ошириши лозим. (А42-А44 бандларга қаранг)

Ҳужжатлаштириш

23. Агарда мазкур АХС орқали ахборот алмашиниши талаб этилган масалалар юзасидан оғзаки тарзда ахборот алмашинилса, аудитор уларни ҳамда қачон ва ким билан улар юзасидан ахборот алмашинилганини аудит ҳужжатларида акс эттириши лозим. Агарда масалалар юзасидан ёзма равишда ахборот алмашинилган бўлса, аудитор аудит ҳужжатлари сифатида ахборот алмашиувининг нусхасини ўзида сақлаши лозим.[2] (А45-бандга қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Бошқарув юклатилган шахслар (11-бандга қаранг)

А1. Турли маданият ва юридик асослар, ҳажм ва эгалик хусусиятлари каби таъсирларни акс эттирган ҳолда, бошқарув тузилмалари қонунчилик ва тадбиркорлик субъектига қараб ўзгаради. Масалан:

- Айрим қонунчиликларда, кузатув (тўлиқ ёки қисман ноижрочи) кенгаши мавжуд бўлиб, у ижрочи (раҳбарият) кенгашдан юридик тарзда ажратилган бўлади (“икки табақали кенгаш” тузилмаси). Бошқа қонунчиликларда, ҳам кузатув ҳам ижрочи функциялари ягона, ёки унитар, кенгашнинг юридик жавобгарлиги ҳисобланади (“бир табақали кенгаш” тузилмаси).
- Айрим тадбиркорлик субъектларида, бошқарув юклатилган шахслар тадбиркорлик субъектининг юридик тузилмасининг ажралмас қисми ҳисобланган лавозимларни, масалан, компания директорлари эгаллайдилар. Бошқаларда, масалан, айрим ҳукумат тадбиркорлик субъектларида, тадбиркорлик

[2] АХС 230, *Аудитни ҳужжатлаштириш*, 8-11 бандлар ва А6-банд

субъектининг қисми бўлмаган органга бошқарув юклатилади.

- Айрим ҳолатларда, бошқарув юклатилган айрим ёки барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этадилар. Бошқа ҳолатларда, бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият турли шахслардан ташкил топади.
- Айрим ҳолатларда, бошқарув юклатилган шахслар тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тасдиқлаш учун жавобгар[3] бўлади (бошқа ҳолатларда раҳбарият ушбу жавобгарликка эга бўлади).

А2. Кўпгина тадбиркорлик субъектларида, бошқарув бошқарув органнинг, масалан, директорлар кенгаши, кузатув кенгаши, партнёрлар, мулкдорлар, раҳбарият қўмитаси, бошқарувчилар кенгаши, трастлар, ёки эквивалент шахсларнинг умумий жавобгарлиги ҳисобланади. Бироқ, айрим кичик тадбиркорлик субъектларида, битта шахсга, масалан, бошқа мулк эгалари бўлмаган эгаси-бошқарувчига, ёки ягона трастга бошқарув юклатилиши мумкин. Қачонки бошқарув умумий жавобгарлик бўлганда, иккиламчи гуруҳга, масалан аудит қўмитасига ёки ҳаттоки ягона шахсга бошқарув органига унинг жавобгарликларини бажаришда кўмак бериш учун муайян вазифалар юклатилиши мумкин. Муқобил тарзда, иккиламчи гуруҳ ёки шахс бошқарув органининг жавобгарликларидан фарқ қиладиган муайян, юридик тарзда аниқланган жавобгарликларга эга бўлиши мумкин.

А3. Бундай хилма хиллик шуни англатадики, мазкур АХС да барча аудитлар учун аудитор муайян масалалар юзасидан ахборот алмашинадиган шахс(лар)ни белгилаш имкони мавжуд эмас. Шунингдек, айрим ҳолатларда, ахборот алмашинадиган тегишли шахс(лар) тегишли юридик асосдан ёки бошқа келишув ҳолатларидан яққол тарзда аниқланадиган бўлмаслиги мумкин, масалан, бундай ҳолат айрим оила-эгалигидаги тадбиркорлик

[3] АХС 700, *Молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни ва ҳисоботни шакллантириш,* нинг А40-бандида ифодалангандек, ушбу ҳолатдаги тасдиқлаш учун жавобгарликка эга бўлиш шуни англатадики, молиявий ҳисоботларни ташкил этадиган барча ҳисоботлар, жумладан тегишли изоҳлар тайёрланган деб хулоса қилиш ваколатига эга.

субъектлари, айрим нотижорат ташкилотлари ва айрим ҳукумат тадбиркорлик субъектлари каби бошқарув тузилмаси расмий тарзда белгиланмаган тадбиркорлик субъектларида бўлиши мумкин. Бундай ҳолатларда, аудитор жалб этаётган томон билан ахборот алмашинадиган тегишли шахс(лар) юзасидан муҳокама қилиши ва келишиши зарур бўлиши мумкин. Ким билан ахборот алмашиниш бўйича қарор қабул қилишда, АХС 315[4] га мувофиқ олинган тадбиркорлик субъектининг бошқарув тузилмаси ва жараёнлари тўғрисидаги аудитор тушунчаси ўринли бўлади. Ахборот алмашинадиган тегишли шахс(лар) ахборот алмашинадиган масалаларга қараб ўзгариши мумкин.

А4. АХС 600 гуруҳ аудиторлари бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинадиган муайян масалаларни ўз ичига олади.[5] Қачонки тадбиркорлик субъекти гуруҳнинг компоненти бўлганда, компонент аудитори ахборот алмашинадиган тегишли шахс(лар) келишув ҳолатларига ва ахборот алмашинадиган масалага боғлиқ бўлади. Айрим ҳолатларда, бир қатор компонентлар ички назоратнинг айнан бир тизими доирасида ва айнан бир ҳисоб юритиш амалиётларидан фойдаланган ҳолда айнан бир бизнесларни амалга ошираётган бўлиши мумкин. Агарда ушбу компонентларнинг бошқарув юклатилган шахслари айнан бир бўлса (масалан, директорларнинг умумий кенгаши), ахборот алмашинуви учун бир вақтни ўзида ушбу компонентлар билан шуғулланиш орқали такрорланишдан четланиш мумкин.

Бошқарув юклатилган шахсларнинг иккиламчи гуруҳи билан ахборот алмашинуви (12-бандга қаранг)

А5. Бошқарув юклатилган шахсларнинг иккиламчи гуруҳи билан ахборот алмашинишни кўриб чиқишда, аудитор қуйидаги каби масалаларни инобатга олиши мумкин:

---

4 АХС 315, *Тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш*

5 АХС 600, *Махсус кўриб чиқишлар – гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан компонент аудиторлари ишлари), 46-49 бандлар*

- Иккиламчи гуруҳ билан бошқарув органининг мос равишдаги жавобгарликлари.
- Ахборот алмашинадиган масаланинг хусусияти.
- Тегишли юридик ёки меъёрий талаблар.
- Иккиламчи гуруҳ ахборот алмашинилган маълумотга нисбатан чорани амалга ошириш ваколатига эгалиги ва аудитор учун зарур бўлиши мумкин бўлган қўшимча маълумотларни ва тушунтиришларни таъминлай олиши.

А6. бошқарув органи билан маълумотлар юзасидан, тўлиқ ёки қисқа шаклда, ахборот алмашиниш зарурияти ҳам мавжуд бўлиши бўйича қарорни қабул қилишда, аудиторга иккиламчи гуруҳ бошқарув органи билан тегишли маълумотлар юзасидан қайдаражада самарали ва тегишли тартибда ахборот алмашинишининг аудитор томонидан баҳолаши таъсир этиши мумкин. Аудитор келишув шартларини келишишда шуни аниқ таъкидлаши мумкинки, токи қонун ёки меъёрий ҳужжат орқали тақиқланмагунча, аудитор бошқарув органи билан бевосита ахборот алмашиниш ҳуқуқини сақлаб қолади.

А7. Аудит қўмитаси (ёки бошқа номларга эга ўхшаш иккиламчи гуруҳлар) кўпгина қонунчиликларда мавжуддир. Уларнинг муайян ваколати ва функциялари фарқ қилиши мумкин бўлсада, аудит қўмитаси билан ахборот алмашинуви, агарда мавжуд бўлса, бошқарув юклатилган шахслар билан аудиторнинг ахборот алмашинувининг асосий жиҳатини ташкил этади. Яхши бошқарув тамойиллари қуйидагиларни таъкидлайди:

- Аудитор аудит қўмитасининг мажлисларида мунтазам равишда иштирок этиш учун таклиф этилади.
- Аудит қўмитасининг раиси ва, ўринли бўлганда, аудит қўмитасининг бошқа аъзолари аудитор билан даврий тарзда алоқада бўладилар.
- Аудит қўмитаси аудитор билан раҳбарият иштирокисиз камида ҳар йили учрашади.

Қачонки бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этганда (13-бандга қаранг)

А8. Айрим ҳолатларда, бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этадилар ва ахборот алмашинуви талабларининг қўлланилиши ушбу ҳолатни эътироф этган ҳолда ўзгартирилади. Бундай ҳолатларда, раҳбарият жавобгарликларига эга шахс(лар) билан ахборот алмашинуви аудитор бошқа ҳолларда уларнинг бошқарувчи мақомида ахборот алмашиниши мумкин бўлган барча шахсларни етарлича хабардор қилмаслиги мумкин. Масалан, барча директорлар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этадиган компанияда, ушбу директорларнинг айримлари (масалан, маркетинг учун жавобгар бўлган директор) бошқа директор (масалан, молиявий ҳисоботларнинг тайёрланишига жавобгар бўлган директор) билан муҳокама қилинган муҳим масалалардан хабардор бўлмаслиги мумкин.

Ахборот алмашинадиган масалалар

Молиявий ҳисобот аудитига нисбатан аудиторнинг жавобгарликлари (14-бандга қаранг)

А9. Молиявий ҳисобот аудитига нисбатан аудиторнинг жавобгарликлари кўп ҳолларда келишув хатида ёки келишувнинг келишилган шартларини қайд этадиган ёзма келишувнинг бошқа муносиб шаклида инобатга олинади. Бошқарув юклатилган шахсларни ушбу келишув хатининг ёки ёзма келишувнинг бошқа муносиб шаклининг нусхаси билан таъминлаш қуйидаги каби масалалар юзасидан улар билан ахборот алмашинишнинг ўринли йўли бўлиши мумкин:

- АХС ларга мувофиқ аудитни амалга ошириш бўйича аудиторнинг жавобгарликлари,қайсики молиявий ҳисоботлар бўйича фикрнинг ифодаланишига йўналтирилган бўлади. Шу туфайли, АХС лар ахборот алмашинишини талаб этадиган масалалар молиявий ҳисоботларнинг аудитидан юзага келадиган ва бошқарув юклатилган шахсларнинг молиявий ҳисобот жараёнини кузатишида ўринли бўлган муҳим масалаларни ўз ичига олади.

- АХС лар аудитордан бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашиниш учун қўшимча масалаларни аниқлаш мақсадида тартиб-таомилларни ишлаб чиқишни талаб этмайди.
- Ўринли бўлганда, қонун ёки меъёрий ҳужжат орқали, тадбиркорлик субъекти билан тузилган келишув орқали ёки келишувга нисбатан қўлланиладиган қўшимча талаблар орқали, масалан, миллий профессионал бухгалтерия ташкилотининг стандартлари орқали муайян масалалар юзасидан ахборот алмашиниш бўйича аудиторнинг жавобгарлиги.

A10. Қонун ёки меъёрий ҳужжат, тадбиркорлик субъекти билан тузилган келишув ёки келишувга нисбатан қўлланиладиган қўшимча талаблар бошқарув юклатилган шахслар билан кенгроқ ахборот алмашинувини таъминлаши мумкин. Масалан, (а) тадбиркорлик субъекти билан тузилган келишув ахборот алмашинадиган муайян масалаларни таъминлаши мумкин, қачонки улар молиявий ҳисобот аудитидан ташқари аудиторлик ташкилоти ёки тармоқ аудиторлик ташкилоти томонидан кўрсатилган хизматлардан юзага келганда; ёки (б) давлат сектори аудиторининг топшириғи ахборот алмашинадиган ва фаолият натижаси аудитлари каби бошқа ишлар натижасида аудитор эътиборида бўладиган масалаларни таъминлаши мумкин.

Аудитнинг режалаштирилган кўлами ва муддати (15-бандга қаранг)

A11. Аудитнинг режалаштирилган кўлами ва муддатига нисбатан ахборот алмашинуви:

(а) бошқарув юклатилган шахсларга аудитор ишининг оқибатларини яхши тушунишда, аудитор билан риск масалаларини ва муҳимлик тушунчасини муҳокама қилишда ва улар аудитордан қўшимча тартиб-таомилларни амалга оширишни сўраши мумкин бўлган ҳар қандай соҳаларни аниқлашда кўмак бериши мумкин; ва

(б) аудиторга тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини яхши тушунишда кўмак бериши мумкин.

A12. Аудитнинг самарадорлигига зарар етказмаслик учун бошқарув юклатилган шахслар билан аудитнинг режалаштиришган кўлами ва муддати юзасидан ахборот алмашинишда эҳтиётқорлик талаб этилади, айниқса қачонки бошқарув юклатилган айрим ёки барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этганда. Масалан, батафсил аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти ва муддати юзасидан ахборот алмашиниш уларнинг олдиндан тахмин қилинишини осонлаштирган ҳолда ушбу тартиб-таомилларнинг самардорлигини камайтириши мумкин.

A13. Ахборот алмашинадиган масалалар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Аудитор, ҳоҳ фирибгарлик ҳоҳ хато оқибатидаги, муҳим бузиб кўрсатишнинг аҳамиятли рискларини инобатга олишни қандай кўзда тутиши.
- Аудит учун ўринли бўлган ички назоратга нисбатан аудиторнинг ёндашуви.
- Аудит ҳолатида муҳимлик тушунчасининг қўлланилиши.[6]

A14. Бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокама қилиш ўринли бўлиши мумкин бўлган бошқа режалаштириш масалалари қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Агарда тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматига эга бўлса, аудитор ички аудит ишидан фойдаланадиган даража ҳамда ташқи ва ички аудиторлар ижодий ва тўлдирувчи тарзда биргаликда қандай яхши ишлаши мумкинлиги.
- Бошқарув юклатилган шахсларнинг қуйидагиларга нисбатан нуқтаи назарлари:
  - Тадбиркорлик субъектининг бошқарув тузилмасидаги ахборот алмашинадиган тегишли шахс(лар).
  - Бошқарув юклатилган шахслар билан раҳбарият ўртасида жавобгарликларнинг тақсимланиши.

6 АХС 320, *Аудитни режалаштиришда ва амалга оширишда муҳимлик*

- Тадбиркорлик субъектининг мақсадлари ва стратегиялари, муҳим бузиб кўрсатишларга олиб келиши мумкин бўлган тегишли бизнес рисклари.
- Бошқарув юклатилган шахслар аудит мобайнида муайян эътиборни талаб этади деб ҳисоблайдиган масалалар ва улар қўшимча тартиб-таомиллар амалга оширилишини талаб этадиган ҳар қандай соҳалар.
- Тартибга солувчи органлар билан муҳим ахборот алмашинувлари.
- Бошқарув юклатилган шахслар молиявий ҳисоботларнинг аудитига таъсир этиши мумкин деб ҳисоблайдиган бошқа масалалар.

- (а) тадбиркорлик субъектининг ички назорати ва унинг тадбиркорлик субъектида муҳимлиги, жумладан бошқарув юклатилган шахслар ички назоратнинг самарадорлигини қандай кузатиши ва (б) фирибгарликнинг фош этилиши ёки эҳтимолига нисбатан бошқарув юклатилган шахсларнинг муносабатлари, хабардорлиги ва чоралари.
- Бухгалтерия стандартлари, корпоратив бошқарув алмалиётлари, биржадаги листинг қоидаларидаги ривожланишлар ва тегишли масалаларга нисбатан бошқарув юклатилган шахсларнинг чоралари.
- Аудитор билан олдинги ахборот алмашинувларига нисбатан бошқарув юклатилган шахсларнинг муносабатлари.

A15. Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви аудиторга аудитнинг кўламини ва муддатини режалаштиришда кўмак бериши мумкин бўлсада, умумий аудит стратегияси ва аудит режасини ташкил этиш бўйича аудиторнинг алоҳида жавобгарлигини, жумладан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш учун зарур бўлган тартиб-таомилларнинг хусусиятини, муддатини ва кўламини ўзгартирмайди.

Аудитдан муҳим топилмалар (16-бандга қаранг)

A16. Аудитдан топилмалар юзасидан ахборот алмашинуви олинган аудиторлик далилини тўлдириш учун бошқарув юклатилган шахслардан қўшимча маълумотларни сўрашни ўз ичига олиши мумкин. Масалан, аудитор шуни тасдиқлаши мумкинки, бошқарув юклатилган шахслар муайян операциялар ёки ҳодисаларга тегишли далиллар ва ҳолатлар тўғрисида айнан бир хил тушунчага эгадир.

Ҳисоб юритиш амалиётларининг муҳим сифат жиҳатлари (16(а)-бандга қаранг)

A17. Молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари одатда тадбиркорлик субъектига ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ҳосил қилишга ва ҳисоб сиёсатлари ва молиявий ҳисоботдаги очиб беришлар тўғрисида мулоҳазаларни амалга оширишга имкон беради. Тадбиркорлик субъектининг ҳисоб юритиш амалиётларининг муҳим сифат жиҳатлари тўғрисида очиқ ва ижодий ахборот алмашинуви муҳим ҳисоб юритиш амалиётларининг мақбуллиги бўйича шарҳни ўз ичига олиши мумкин. 2-илова ушбу ахборот алмашинувида инобатга олиниши мумкин бўлган масалаларни белгилайди.

Аудит мобайнида дуч келинган аҳамиятли қийинчиликлар (16(б)-бандга қаранг)

A18. Аудит мобайнида дуч келинган аҳамиятли қийинчиликлар қуйидаги каби масалаларни ўз ичига олиши мумкин:

- Раҳбарият талаб этилган маълумотларни таъминлашидаги аҳамиятли сусткашликлар.
- Аудитни тугаллаш муддатидаги зарур бўлмаган қисқа вақт.
- Етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишда талаб этилган кенг кўламдаги кутилмаган ҳаракат.
- Кутилган маълумотларнинг мавжуд бўлмаслиги.
- Раҳбарият томонидан аудиторга нисбатан белгиланган чекловлар.

- Сўралган пайтда раҳбарият тадбиркорлик субъектининг уклуксизликни давом эттириш қобилияти бўйича ўз баҳосини таъминлашни ёки ифодалашни ҳоҳламаслиги.

Айрим ҳолатларда, бундай қийинчиликлар аудиторлик фикрининг ўзгартирилишига олиб келадиган чекланган доирани ташкил этиши мумкин.[7]

Раҳбарият билан муҳокама қилинган ёки раҳбарият билан ёзишмага шартли бўлган муҳим масалалар (16(в)(і)-бандга қаранг)

A19. Раҳбарият билан муҳокама қилинган ёки раҳбарият билан ёзишмага шартли бўлган муҳим масалалар қуйидаги каби масалаларни ўз ичига олиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъектига таъсир этадиган бизнес шароитлари ва муҳим бузиб кўрсатиш рискларига таъсир этиши мумкин бўлган бизнес режалар ва стратегиялар.
- Бухгалтерия ёки аудит масалалари бўйича бошқа бухгалтерлар билан раҳбариятнинг маслаҳатлари тўғрисидаги масалалар.
- Ҳисоб юритиш амалиётлари, аудит стандартларининг қўлланилиши ёки аудит ёки бошқа хизматлар учун ҳақларга юзасидан аудиторнинг дастлабки ёки такрорий тайинланишига нисбатан муҳокамалар ёки ёзишмалар.

Молиявий ҳисобот жараёни учун ўринли бўлган бошқа муҳим масалалар (16(г)-бандга қаранг)

A20. бошқарув юклатилган шахсларнинг молиявий ҳисобот жараёнини кузатишида бевосита ўринли бўлган ва аудит мобайнида юзага келадиган бошқа муҳим масалалар далилнинг муҳим бузиб кўрсатилишлари ёки тузатилган аудитдан ўтказилган молиявий ҳисоботларни тўлдирадиган маълумотлардаги муҳим зиддиятликлар каби масалаларни ўз ичига олиши мумкин.

[7] АХС 705, *Мустақил аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни модификациялаш*

Аудиторнинг мустақиллиги (17-бандга қаранг)

A21. Аудитордан молиявий ҳисобот аудити бўйича келишувларга нисбатан тегишли аҳлоқий талабларга, жумладан мустақилликка алоқадор бўлган талабларга риоя этиш талаб этилади.[8]

A22. Ахборот алмашинадиган алоқадорликлар ва бошқа масалалар ва эҳтиёт чоралари келишувнинг ҳолатларига қараб ўзгариши мумкин, аммо умуман олганда қуйидагиларни инобатга олади:

(а) мустақилликка нисбатан хавфлар, қайсики қуйидагича тоифаланиши мумкин: шахсий манфаат хавфлари, ўзини кўздан кечириш хавфлари, ўзини ҳимоя қилиш хавфлари, оғайнигарчилик хавфлари ва таҳдид хавфлари; ва

(б) соҳа, қонун ёки меъёрий ҳужжат орқали ташкил этилган эҳтиёт чоралари, тадбиркорлик субъектидаги эҳтиёт чоралари ва аудиторлик ташкилотининг (фирманинг) ўз тизимлари ва тартиб-таомиллари доирасидаги эҳтиёт чоралари.

17(а)-банд орқали талаб этилган ахборот алмашинуви тегишли аҳлоқий талаблар аудиторнинг мустақиллигига тегишли бўлганлиги туфайли уларнинг тасодифан бузилишини ва амалга оширилган ёки тавсия этилган ҳар қандай тузатиш чорани ўз ичига олиши мумкин.

A23. Аудиторнинг мустақиллигига тегишли бўлган ва листинг қилинган тадбиркорлик субъектлари ҳолатида қўлланиладиган ахборот алмашинуви талаблари айрим бошқа тадбиркорлик субъектлари, хусусан муҳим давлат манфаатида бўлиши мумкин бўлган тадбиркорлик субъектлари ҳолатида ҳам ўринли бўлиши мумкин, чунки улар ўзларининг бизнеси, ўзларининг ҳажми ёки ўзларининг корпоратив мақоми натижасида кенг миқёсдаги акциядорларга эга бўладилар. Листинг қилинган тадбиркорлик субъектлари бўлмаган, аммо аудитор мустақиллиги юзасидан ахборот алмашинуви ўринли бўлиши мумкин бўлган тадбиркорлик субъектларига мисоллар давлат сектори тадбиркорлик субъектлари, кредит ташкилотлари,

[8] АХС 200, *Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*, 14-банд

суғурта компаниялари ва нафақа даромади фондларини ўз ичига олади. Бошқа томондан, мустақилликка нисбатан ахборот алмашинувлари ўринли бўлмаслиги мумкин бўлган ҳолатлар бўлиши мумкин, масалан, қачонки бошқарув юклатилган барча шахслар ўзларининг бошқарув фаолиятлари орқали тегишли далиллар тўғрисида хабардор бўлганда. Бундай ҳолат бўлишининг эҳтимоли мавжуд бўлади, қачонки тадбиркорлик субъектида эгаси-бошқарувчи бўлса ва аудиторлик ташкилоти ва тармоқ аудиторлик ташкилотлари молиявий ҳисобот аудитидан ташқари тадбиркорлик субъекти томонидан кам жалб этилган бўлса.

Қўшимча масалалар (3-бандга қаранг)

A24. Раҳбариятни бошқарув юклатилган шахслар томонидан кузатилиши шуни таъминлашни ўз ичига оладики, бунда тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботнинг ишончлилигига, фаолиятларнинг самарадорлиги ва натижавийлигига ва тегишли қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этилишига нисбатан тегишли ички назоратни ишлаб чиқади, амалга оширади ва сақлайди.

A25. Аудитор шундай қўшимча масалалар тўғрисида хабардор бўлиши мумкинки, қайсики молиявий ҳисобот жараёнининг кузатилишига шартли равишда тегишли бўлмайди аммо, шунга қарамасдан, тадбиркорлик субъектининг стратегик йўналишини кузатишда бошқарув юклатилган шахсларнинг жавобгарликларига ёки ҳисобдорликка тегишли тадбиркорлик субъектининг мажбуриятларига нисбатан муҳим бўлиш эҳтимоли мавжуд. Бундай масалар, масалан, бошқарув тузилмаларига ёки жараёнларига тегишли муҳим масалаларни ва тегишли ваколатга эга бўлмаган бош раҳбарият томонидан муҳим қарорларни ёки чораларни ўз ичига олиши мумкин.

A26. Қўшимча масалалар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинишни аниқлашда, аудитор ушбу турдаги аудитор хабардор бўлган масалалар юзасидан раҳбариятнинг тегишли даражаси билан муҳокама қилиши мумкин, токи ҳолатларда буни амалга ошириш ноўрин бўлмагунча.

A27. Агарда қўшимча масалалар юзасидан ахборот алмашинилса, аудитор учун бошқарув юклатилган шахсларни қуйидагилар тўғрисида хабардор қилиш ўринли бўлиши мумкин:

(а) бундай масалаларнинг аниқланиши ва улар юзасидан ахборот алмашинуви аудитнинг мақсади учун тасодифий бўлиб, бунда аудитнинг мақсади молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни шакллантиришдан иборатдир;

(б) Ҳеч қандай тартиб-таомиллар молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни шакллантириш учун зарур бўлган ҳар қандай масалалардан ташқари масалага нисбатан амалга оширилмаган; ва

(в) Ҳеч қандай тартиб-таомиллар бошқа бундай масалалар мавжуд бўлишини аниқлаш учун амалга оширилмаган.

Ахборот алмашинуви жараёни

Ахборот алмашинуви жараёнини ташкил этиш (18-бандга қаранг)

A28. Аудиторнинг жавобгарликлари, аудитнинг режалаштирилган кўлами ва муддати ва ахборот алмашинувларининг кутилган умумий мазмуни юзасидан аниқ ахборот алмашинуви самарали икки-томонлама ахборот алмашинуви учун асосни яратишга кўмак беради.

A29. Самарали икки-томонлама ахборот алмашинувига яна ўз ҳиссасини қўшиши мумкин бўлган масалалар қуйидагиларнинг муҳокамасини ўз ичига олади:

- Ахборот алмашинувларининг мақсади. Қачонки мақсад аниқ бўлса, аудитор ва бошқарув юклатилган шахслар ахборот алмашинуви жараёнидан юзага келадиган тегишли масалалар ва кутилган чоралар тўғрисида ўзаро тушунчага эга бўлиш юзасидан яхшироқ имкониятга эга бўладилар.
- Ахборот алмашинувлари амалга ошириладиган шакл.
- Муайян масалаларга нисбатан ахборот алмашинадиган келишув жамоасидаги ва бошқарув юклатилган шахслар орасидаги шахс(лар).
- Ахборот алмашинуви икки-томонлама бўлишининг ҳамда бошқарув юклатилган шахслар аудитор билан улар аудит учун ўринли деб ҳисоблайдиган масалалар, масалан, аудиторлик тартиб-таомилларнинг хусусиятига, муддатига

ва кўламига аҳамиятли тарзда таъсир этиши мумкин бўлган стратегик қарорлар, фирибгарликнинг гумон қилиниши ёки фош этилиши ва бош раҳбариятнинг дахлсизлиги ёки ваколати бўйича хавотирлар юзасидан ахборот алмашинишининг аудитор томонидан кутилиши.

- Аудитор томонидан ахборот алмашинилган масалалар бўйича чораларни амалга ошириш ва ҳисобот бериш жараёни.
- Бошқарув юклатилган шахслар томонидан ахборот алмашинилган масалалар бўйича чораларни амалга ошириш ва ҳисобот бериш жараёни.

А30. Ахборот алмашинуви жараёни ҳолатларга, жумладан тадбиркорлик субъектининг ҳажми ва бошқарув тузилмасига, бошқарув юклатилган шахслар қандай фаолият юритишларига ва аудитор нуқтаи назаридан ахборот алмашинадиган масалаларнинг муҳимлигига қараб ўзгаради. Самарали икки-томонлама ахборот алмашинувини ташкил этишдаги қийинчиликлар шуни кўрсатиши мумкинки, аудитор билан бошқарув юклатилган шахслар ўртасидаги ахборот алмашинуви аудит мақсади учун мувофиқ эмас. (А44-бандга қаранг).

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос жиҳатлар

А31. Кичик тадбиркорлик субъектларининг аудитлари ҳолатида, аудитор листинг қилинган ёки йирикроқ тадбиркорлик субъектлари ҳолатига нисбатан бошқарув юклатилган шахслар билан камроқ тузилмавий тарзда ахборот алмашишиши мумкин.

Раҳбарият билан ахборот алмашинуви

А32. Кўпгина масалалар, жумладан мазкур АХС орқали бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашиниши талаб этилган масалалар аудитнинг одатий йўналишида раҳбарият билан муҳокама қилиниши мумкин. Бундай муҳокамалар тадбиркорлик субъектининг фаолиятларини амалга ошириш бўйича раҳбариятнинг ижрочи жавобгарлигини, хусусан, молиявий ҳисоботларнинг тайёрланиши бўйича раҳбариятнинг жавобгарлигини эътироф этади.

А33. Бошқарув юклатилган шахслар билан масалалар юзасидан ахборот алмашинишдан олдин, аудитор уларни раҳбарият билан муҳокама қилиши мумкин, токи бу ноўрин бўлмагунча. Масалан, раҳбариятнинг ваколати ёки дахлсизлиги тўғрисидаги масалаларни раҳбарият билан муҳокама қилиш ўринли бўлмаслиги мумкин. Раҳбариятнинг ижрочи жавобгарлигини эътироф этишга қўшимча тарзда, ушбу дастлабки муҳокамалар далиллар ва масалаларни аниқлаштириши ҳамда раҳбариятга қўшимча маълумотлар ва тушунтиришлар таъминлаш учун имконият бериши мумкин. Худди шунингдек, қачонки тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматига эга бўлса, аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинишдан олдин ички аудитор билан масалаларни муҳокама қилиши мумкин.

Учинчи томонлар билан ахборот алмашинуви

А34. Бошқарув юклатилган шахслар учинчи томонларни, масалан, банк ташкилотларини ёки маълум тартибга солувчи органларни аудитор билан ёзма ахборот алмашинувининг нусхалари билан таъминлашни ҳоҳлаши мумкин. Айрим ҳолатларда, учинчи томонларга очиб бериш ноқонуний ёки бошқа ҳолларда ноўрин бўлиши мумкин. Қачонки бошқарув юклатилган шахслар учун тайёрланган ёзма ахборот алмашинуви учинчи томонларга тақдим этилганда, ахборот алмашинуви қуйидагиларни эслатма сифатида, масалан, бошқарув юклатилган шахслар билан ёзма ахборот алмашинувларида қуйидагиларни таъкидлаган ҳолда тайёрланмаганлиги тўғрисида маълум ҳолатларда учинчи томонлар хабардор қилиниши муҳим бўлиши мумкин:

(а) ахборот алмашинуви фақатгина бошқарув юклатилган шахсларнинг ва, ўринли бўлганда, гуруҳ раҳбариятининг ва гуруҳ аудиторининг фойдаланиши учун тайёрланганлиги ва учинчи томонларга таянмаслиги лозимлиги;

(б) ҳеч қандай жавобгарлик аудитор томонидан учинчи томонлар олдида ўз зиммасига олинмаслиги; ва

(в) учинчи томонларга очиб бериш ёки тарқатиш бўйича ҳар қандай чекловлар.

А35. Айрим қонунчиликларда аудитордан қонун ёки меъёрий ҳужжат орқали, масалан, қуйидагиларни амалга ошириш талаб этилиши мумкин:

- Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинилган маълум масалалар тўғрисида тартибга солувчи ёки суд органини хабардор қилиш. Масалан, айрим мамлакатларда аудитор ваколатли органларга бузиб кўрсатишлар тўғрисида ҳисобот бериш мажбуриятига эга бўлади, агарда раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар тузатиш чорасини амалга оширмаса;
- Бошқарув юклатилган шахслар учун тайёрланган маълум ҳисоботларнинг нусхаларини тегишли тартибга солувчи ёки молиялаштирувчи органларга, ёки айрим давлат сектори тадбиркорлик субъектлари ҳолатида марказий ҳокимият каби бошқа органларга тақдим этиш; ёки
- Бошқарув юклатилган шахслар учун тайёрланган ҳисоботларни оммавий тарзда эълон қилиш.

А36. Токи учинчи томонни бошқарув юклатилган шахслар билан аудиторнинг ёзма ахборот алмашинувларининг нусхаси билан таъминлаш қонун ёки меъёрий ҳужжат орқали талаб этилмагунча, аудитор учун буни амалга оширишдан олдин бошқарув юклатилган шахсларнинг дастлабки розилиги зарур бўлиши мумкин.

Ахборот алмашинувининг шакллари (19-20 бандларга қаранг)

А37. Самарали ахборот алмашинуви тузилмавий билдиргиларни ва ёзма ҳисоботларни ҳамда камроқ тузилмавий бўлган ахборот алмашинувларини, жумладан муҳокамаларни ўз ичига олиши мумкин. Аудитор 19 ва 20-бандларда белгиланган масалалардан ташқари бошқа масалалар юзасидан оғзаки ёки ёзма равишда ахборот алмашиниши мумкин. Ёзма ахборот алмашинувлари бошқарув юклатилган шахсларга таъминланган келишув хатини ўз ичига олиши мумкин.

А38. Муайян масаланинг муҳимлилигига қўшимча тарзда, ахборот алмашинувининг шаклига (масалан, оғзаки ёки ёзма равишда ахборот алмашиниш, ахборот алмашинувида тафсилот даражаси ёки

умумлаштириш ва тузилмавий ёки нотузилмавий тарзда ахборот алмашиниш) қуйидаги омиллар таъсир этиши мумкин:

- Масаланинг қониқарли тарзда ҳал этилганлиги.
- Раҳбарият масала юзасидан олдин ахборот алмашинганлиги.
- Тадбиркорлик субъектининг ҳажми, фаолият тузилиши, назорат муҳити ва юридик тузилиши.
- Махсус мақсадли молиявий ҳисоботларнинг аудити ҳолатида, аудитор тадбиркорлик субъектининг умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларини ҳам аудитдан ўтказиши.
- Юридик талаблар. Айрим қонунчиликларда, бошқарув юклатилган шахслар билан ёзма ахборот алмашинувлари маҳаллий қонун орқали белигланган шаклда талаб этилади.
- Бошқарув юклатилган шахсларнинг кутилишлари, жумладан аудитор билан даврий учрашувлар ёки ахборот алмашинувлари учун амалга оширилган келишувлар.
- Аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан эга бўладиган уклуксиз алоқа ва диалог миқдори.
- Бошқарув органининг аъзолигида муҳим ўзгаришлар юз берганлиги.

А39. Қачонки муҳим масала бошқарув юклатилган шахсларнинг алоҳида аъзоси, масалан, аудит қўмитасининг раиси билан муҳокама қилинса, аудитор учун масалани кейинги ахборот алмашинувларида умумлаштириши ўринли бўлиши мумкин ва бунинг натижасида бошқарув юклатилган барча шахслар тўлиқ ва мувофиқлашган маълумотларга эга бўладилар.

Ахборот алмашинувларининг муддати (21-бандга қаранг)

А40. Ахборот алмашинувларининг тегишли муддати келишув ҳолатларига қараб ўзгаради. Ўринли ҳолатлар масаланинг муҳимлиги ва хусусиятини ҳамда бошқарув юклатилган шахслар томонидан амалга оширилиши ктилган чорани ўз ичига олади. Масалан:

- Масалаларни режалаштиришга тегишли ахборот алмашинувлари кўп ҳолларда аудит келишувининг бошланишида амалга оширилиши мумкин ва, дастлабки келишув учун, келишув шартларини келишишнинг қисми сифатида амалга оширилиши мумкин.

- Аудит мобайнида дуч келинган аҳамиятли қийинчилик юзасидан имкон қадар тезроқ ахборот алмашиниш ўринли бўлиши мумкин, агарда бошқарув юклатилган шахслар аудиторга қийинличикни бартараф этишда кўмак бериш имконига эга бўлса, ёки агарда у модификацияланган фикрга олиб келишининг эҳтимоли мавжуд бўлса. Худди шунингдек, аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан аудитор аниқлаган ички назоратдаги аҳамиятли камчиликлар юзасидан, АХС 265 орқали талаб этилгандек улар юзасидан ёзма равишда ахборо алмашинишдан олдин, имкон қадар тезроқ оғзаки ахборот алмашиниши мумкин.[9]

- Мустақилликка тегишли ахборот алмашинувлари ўринли бўлиши мумкин, қачонки муҳим мулоҳазалар, масалан, но-аудит хизматларни таъминлаш келишувини қабул қилишда ва якуний муҳокамада, мустақилликка хавфлар ва тегишли эҳтиёт чоралари тўғрисида амалга оширилса. Якуний муҳокама аудит мобайнида эришилган топилмалар, жумладан тадбиркорлик субъектининг ҳисоб юритиш амалиётларининг сифат жиҳатлари бўйича аудиторнинг нуқтаи назарлари юзасидан ахборот алмашиниш учун ҳам ўринли пайт бўлиши мумкин.

- Умумий фойдаланишга мўлжалланган ва махсус мақсадли молиявий ҳисоботларни аудитдан ўтказишда, ахборот алмашинувларининг муддатини мувофиқлаштириш ўринли бўлиши мумкин.

A41. Ахборот алмашинувларининг муддати учун ўринли бўлиши мумкин бўлган бошқа омиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

[9] АХС 265, 9 ва A14-бандлар

- Аудит қилинаётган тадбиркорлик субъектининг ҳажми, фаолият тузилиши, назорат муҳити ва юридик тузилиши.
- Маълум масалалар юзасидан белгиланган муддат ичида ахборот алмашиниш бўйича ҳар қандай юридик мажбурият.
- Бошқарув юклатилган шахсларнинг кутилишлари, жумладан аудитор билан даврий учрашувлар ёки ахборот алмашинувлари учун амалга оширилган келишувлар.
- Аудитор маълум масалаларни аниқлайдиган муддат, масалан, аудитор олдини олиш чораси амалга ошириладиган муддат ичида муайян масалани (масалан, қонунга риоя этмаслиик) аниқламаслиги мумкин, аммо масала юзасидан ахборот алмашинуви тузатиш чораси амалга оширилишига имкон бериши мумкин.

Ахборот алмашинуви жараёнининг мувофиқлиги (22-бандга қаранг)

A42. Аудитор у билан бошқарув юклатилган шахслар ўртасидаги икки-томонлама ахборот алмашинувининг баҳоланишига кўмак бериш учун муайян тартиб-таомилларни ишлаб чиқиши зарур эмас; балки, ушбу баҳоланиш бошқа мақсадларда амалга оширилган аудиторлик тартиб-таомилларидан юзага келадиган кузатувларга асосланиши мумкин. Бундай кузатувлар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Аудитор томонидан кўтарилган масалаларга нисбатан бошқарув юклатилган шахслар томонидан амалга оширилган чораларнинг ўринлилиги ва ўз вақтидалиги. Агарда олдинги ахборот алмашинувларида кўтарилган муҳим масалалар билан самарали тарзда шуғулланилмаган бўлса, аудитор учун тегишли чора нима учун амалга оширилмаганлиги тўғрисида сўраши ва масалани яна кўтаришни кўриб чиқиши ўринли бўлиши мумкин. Бу эса аудитор масала етарлича инобатга олинганлиги ёки бундан буён муҳим бўлмаслигидан қаноатланганлиги тўғрисидаги тасаввурни ҳавола этиш рискини четлаб ўтади.
- Аудитор билан ўзларининг ахборот алмашинувларида бошқарув юклатилган шахсларнинг яққол очиқ тарздалиги.

- Раҳбарият иштирокисиз аудитор билан учрашишга бошқарув юклатилган шахсларнинг ҳоҳиши ва имконияти.
- Аудитор томонидан кўтарилган масалаларни тўлиқ англаш бўйича бошқарув юклатилган шахсларнинг яққол қобилияти, масалан, бошқарув юклатилган шахсларнинг масалалар бўйича изланиш ва уларга таклиф этилган тавсияларни саволга тортиш даражаси.
- Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинувларининг шакли, муддати ва кутилган умумий мазмуни бўйича умумий тушунчани ташкил этишдаги қийинчилик.
- Агарда бошқарув юклатилган барча ёки айрим шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этса, аудитор билан муҳокама қилинган масалалар уларнинг кенгроқ бошқарув жавобгарликларига ҳамда уларнинг раҳбарият жавобгарликларига қандай таъсир этиши тўғрисида уларнинг яққол хабардорлиги.
- Аудитор билан бошқарув юклатилган шахслар ўртасидаги икки-томонлама ахборот алмашинуви тегишли юридик ва меъёрий талабларни қаноатлантириши.

А43. 4-бандда таъкидлангандек, самарали икки-томонлама ахборот алмашинуви ҳам аудиторга ҳам бошқарув юклатилган шахсларга кўмак беради. Бундан ташқари, АХС 315 бошқарув юклатилган шахслар иштирокини, жумладан уларнинг ички аудит, агарда мавжуд бўлса, ва ташқи аудиторлар билан ўзаро алоқаси, тадбиркорлик субъектининг назорат муҳитининг жиҳати сифатида белгиланади.[10] Номувофиқ икки-томонлама ахборот алмашинуви қониқарсиз назорат муҳитига ишора қилиши мумкин ва муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аудитор томонидан баҳоланишига таъсир этиши мумкин. Шундай риск ҳам мавжудки, бунда аудитор молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни шакллантириш учун етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлмаган бўлиши мумкин.

[10] АХС 315, А70-банд

А44. Агарда аудитор билан бошқарув юклатилган шахслар ўртасидаги икки-томонлама ахборот алмашинуви мувофиқ бўлмаса ва ҳолатни ҳал этиш имкони бўлмаса, аудитор қуйидаги каби чораларни амалга ошириши мумкин:

- Чекланган доирага асосланган ҳолда аудиторлик фикрини ўзгартириш.
- Чоранинг турли йўналишларининг оқибатлари тўғрисида юридик маслаҳат олиш.
- Учинчи томонлар (масалан, тартибга солувчи орган) ёки тадбиркорлик субъектидан ташқарида бўлган бошқарув тузилмадаги юқори ваколатли раҳбарият билан, масалан, бизнеснинг мулк эгалари (масалан, умумий йиғилишдаги акциядорлар) ёки давлат секторида жавобгар ҳукумат вазири ёки парламент.
- Келишувдан воз кечиш, агарда воз кечиш тегишли қонун ёки меъёрий ҳужжат асосида мумкин бўлса.

Ҳужжатлаштириш (23-бандга қаранг)

А45. Оғзаки ахборот алмашинувининг ҳужжатлаштирилиши тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланган ва аудитни ҳужжатлаштиришнинг қисми сифатида сақланадиган мажлис баённларининг нусхаларини ўз ичига олиши мумкин, агарда ушбу мажлис баённлари ахборот алмашинувининг тегишли ёзуви бўлса.

1-илова

(3-бандга қаранг)

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинувларига мурожаат этадиган СНХС 1 ва бошқа АХС лардаги муайян талаблар

Мазкур илова СНХС 1[1] ва 2009 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин бошланадиган даврлардаги молиявий ҳисоботлар аудитлари учун кучга эга бошқа АХС лардаги бошқарув юклатилган шахслар билан муайян масалалар юзасидан ахборот алмашинувини талаб этадиган бандларни белгилайди. Рўйхат АХС лардаги талабларни ва тегишли қўллаш ва бошқа тушунтириш маълумотларини кўриб чиқиш учун ўриндош ҳисобланмайди.

- СНХС 1, *Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматлар кўрсатиш бўйича бошқа келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати*– 30(а)-банд
- АХС 240, *Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари* –21, 38(в)(і) ва 40-42 бандлар
- АХС 250, *Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш* –14, 19 ва 22–24 бандлар
- АХС 265, *Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви* – 9-банд
- АХС 450, *Аудит мобайнида аниқланган бузиб кўрсатишларнинг баҳоланиши* – 12-13 бандлар
- АХС 505, *Ташқи тасдиқномалар* – 9-банд

[1] СНХС 1, *Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматлар кўрсатиш бўйича бошқа келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати*

- АХС 510, *Дастлабки аудит келишувлари—Бошланғич қолдиқлар* – 7-банд
- АХС 550, *Ўзаро боғлиқ томонлар* – 27-банд
- АХС 560, *Кейинги ҳодисалар* – 7(б)-(в), 10(а), 13(б), 14(а) ва 17-бандлар
- АХС 570, *Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз* – 23-банд
- АХС 600, *Махсус кўриб чиқишлар – гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан компонент аудиторлари ишлари)* – 49-банд
- АХС 705, *Мустақил аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш* –12, 14, 19(а) ва 28-бандлар
- АХС 706, *Мустақил аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари*– 9-банд
- АХС 710, *Қиёсий маълумотлар – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар* – 18-банд
- АХС 720, *Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботларни қамраб оладиган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги* – 10, 13 ва 16-банд

2-илова

(16(а), А17-бандларига мурожаат)

Ҳисоб юритиш амалиётларининг сифат жиҳатлари

16(а)-банд орқали талаб этилган, ва А17-бандда муҳокама қилинган, ахборот алмашинуви қуйидаги каби масалаларни ўз ичига олиши мумкин:

Ҳисоб сиёсатлари

- Маълумотларни таъминлаш харажати билан тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларидан фойдаланувчилар учун эҳтимолий наф ўртасидаги балансниг зарурлигини инобатга олган ҳолда, тадбиркорлик субъектининг муайян ҳолатлари учун ҳисоб сиёсатларининг ўринлилиги. Агарда мумкин бўлган муқобил ҳисоб сиёсатлари мавжуд бўлса, ахборот алмашинуви муҳим ҳисоб сиёсатларининг танлови таъсир этадиган молиявий ҳисобот моддаларини ҳамда ўхшаш тадбиркорлик субъектлари томонидан фойдаланилган ҳисоб сиёсатлари бўйича маълумотларни аниқлашни ўз ичига олиши мумкин.
- Муҳим ҳисоб сиёсатларининг дастлабки танлови ва улардаги ўзгаришлар, жумладан янги бухгалтерия ҳужжатларининг қўлланилиши. Ахборот алмашинуви қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин: тадбиркорлик субъектининг жорий ва келгуси фойдаларига ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришнинг қабул қилиш вақтининг ва ўзгаришни қабул қилиш методининг таъсири; ва кутилган янги бухгалтерия ҳужжатларига нисбатан ҳисоб сиёсатларидаги ўзгаришни қабул қилиш вақти.
- Мунозарали ёки янги жабҳалардаги (ёки соҳага хос жабҳалар, хусусан қачонки ваколатли кўрсатма ёки якдиллик мавжуд бўлмаганда) муҳим ҳисоб сиёсатларининг таъсири.
- Операциялар қайд қилинган даврга нисбатан улар вақтининг таъсири.

Ҳисоблаб чиқилган баҳолар

- Баҳолашлар муҳим бўлган моддалар учун, АХС 540[1] да муҳокама қилинган масалалар, жумладан, масалан:
  - Ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг раҳбарият томонидан аниқланиши.
  - Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни амалга ошириш бўйича раҳбарият жараёни.
  - Муҳим бузиб кўрсатиш рисклари.
  - Эҳтимолий раҳбарият нохолислигининг ишоралари.
  - Молиявий ҳисоботларда баҳолаш ноаниқлигининг очиб берилиши.

Молиявий ҳисоботда очиб беришлар

- Маълум тарзда таъсирчан молиявий ҳисобот очиб беришларини шакллантиришда қамраб олинган масалалар ва амалга оширилган тегишли мулоҳазалар (масалан, даромадни тан олиш, иш ҳақи, фаолиятнинг узлуксизлиги, кейинги ҳодисалар ва кўзда тутилмаган масалаларга тегишли очиб беришлар).
- Молиявий ҳисоботларда очиб беришларнинг умумий холислиги, мутаносиблиги ва аниқлиги.

Тегишли масалалар

- Молиявий ҳисоботларда очиб берилган аҳамиятли рисклар, дучорликлар ва ноаниқликларнинг, масалан тугалланмаган суд жараёнининг молиявий ҳисоботларга потенциал таъсири.
- Молиявий ҳисоботларга ғайриоддий операциялар, жумладан давр мобайнида тан олинган такрорланмайдиган суммаларнинг таъсир этиш даражаси ҳамда бундай операциялар молиявий ҳисоботларда алоҳида тарзда очиб берилишининг даражаси.

---

[1] АХС 540, *Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни, жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар аудити*

- Актив ва мажбуриятнинг баланс қийматларига таъсир этадиган омиллар, жумладан моддий ва номоддий активларга нисбатан белгиланган фойдаланиш муддатларини аниқлаш учун тадбиркорлик субъектининг асослари. Ахборот алмашинуви баланс қийматларга таъсир этадиган омиллар қандай танланганлигини ҳамда муқобил танловлар молиявий ҳисоботларга қандай таъсир этиши мумкинлигини тушунтириши мумкин.
- Бузиб кўрсатишларнинг танланадиган тузатилиши, масалан, эълон қилинган фойдани камайтириш таъсири билан бузиб кўрсатишларни тузатиш эмас, балки эълон қилинган фойдани ошириш таъсири билан бузиб кўрсатишларни тузатиш.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 265

ИЧКИ НАЗОРАТДАГИ КАМЧИЛИКЛАР ЮЗАСИДАН БОШҚАРУВ ЮКЛАТИЛГАН ШАХСЛАР ВА РАҲБАРИЯТ БИЛАН АХБОРОТ АЛМАШИНУВИ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)*

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси 1–3

Кучга кириш санаси 4

Мақсад 5

Таърифлар 6

Талаблар 7–11

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ички назоратдаги камчиликлар аниқланганлигини аниқлаштириш А1–А4

Ички назоратдаги аҳамиятли камчиликлар А5–А11

Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан ахборот алмашинуви А12–А30

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 265 «*Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви*» АХС 200 «*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*» контекстида қаралиши лозим.

* АХС 610 (Ўзгартирилган), *Ички аудиторларнинг ишидан фойдаланиш*, натижасида мазкур АХС га нисбатан мутаносиб ўзгартиришлар 2013 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин якунланадиган даврлардаги молиявий ҳисоботларнинг аудитлари учун кучга эга бўлади.

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) аудитор молиявий ҳисоботларнинг аудитида аниқлаган ички назоратдаги камчиликлар[1] юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан тегишли тартибда ахборот алмашиниш бўйича аудитор жавобгарлигини қамраб олади. Мазкур АХС аудиторга ички назорат тўғрисида тушунчага эга бўлишга ҳамда АХС 315 ва АХС 330[2] нинг талаблари устидан ва улардан кўпроқ назоратларнинг тестларини ишлаб чиқиш ва амалга оширишга нисбатан қўшимча жавобгарликларни белгиламайди. АХС 260[3] аудит юзасидан бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашиниш бўйича аудитор жавобгарлигига нисбатан қўшимча талабларни белгилайди ва кўрсатмани таъминлайди.

2. Аудитордан муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда ва баҳолашда аудит учун ўринли бўлган ички назорат тўғрисида тушунчага эга бўлишни талаб этади.[4] Ушбу рискни баҳолашларни амалга оширишда, аудитор ички назоратнинг самарадорлиги бўйича фикрни ифодалаш мақсадида эмас, балки ҳолатларда ўринли бўлган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун ички назоратни кўриб чиқади. Аудитор ички назоратдаги камчиликларни нафақат ушбу рискни баҳолаш жараёни мобайнида, балки аудитнинг ҳар қандай бошқа босқичида ҳам аниқлаши мумкин. Мазкур АХС аудитордан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан қайси аниқланган камчиликлар юзасидан ахборот алмашиниш талаб этилишини белгилайди.

3. Мазкур АХС даги ҳеч қайси банд аудиторни бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан аудит мобайнида аудитор аниқлаган

---

1 АХС 315, *Тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш*, 4 ва 12-бандлар

2 АХС 330, *Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг жавоб харакатлари*

3 АХС 260, *Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*

4 АХС 315 нинг 12-банди. А60-А65 бандлар аудит учун ўринли бўлган назоратлар бўйича кўрсатмани таъминлайди.

бошқа ички назорат масалалари юзасидан ахборот алмашинишдан тўсмайди.

Кучга кириш санаси

4. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

5. Аудиторнинг мақсади бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан аудитор аудит мобайнида аниқлаган ва, аудиторнинг профессионал мулоҳазасига кўра, уларнинг тегишли эътиборларини жалб этиш учун етарлича муҳим бўлган ички назоратдаги камчиликлар юзасидан тегишли тартибда ахборот алмашиниш ҳисобланади.

Таърифлар

6. АХС лар мақсадлари учун, қуйидаги атамалар қуйида келтирилган маъноларга эга:

   (а) Ички назоратдаги камчилик – қуйидаги ҳолларда юзага келади:

      (i) Назорат шундай ташкил қилинган, амалга оширилган ёки бошқарилган бўладики, бунда у молиявий ҳисоботлардаги бузиб кўрсатишларни ўз вақтида олдини олиш ёки аниқлаш ва бартараф этиш имконига эга бўлмайди; ёки

      (ii) Молиявий ҳисоботлардаги бузиб кўрсатишларни ўз вақтида олдини олиш, аниқлаш ва бартараф қилиш учун лозим бўлган назорат мавжуд эмас.

   (б) Ички назоратдаги аҳамиятли камчилик - аудиторнинг профессионал мулоҳазасига кўра, бошқарув юклатилган шахсларнинг эътиборини жалб этиш учун етарлича муҳим бўлган ички назоратдаги камчилик ёки камчиликлар бирикмаси. (А5-бандга қаранг)

Талаблар

7. Амалга оширилган аудит ишларига асосланган ҳолда, аудитор у ички назоратдаги бир ёки бир неча камчиликларни аниқлаганини аниқлаштириши лозим. (А1–А4 бандларга қаранг)

8. Агарда аудитор ички назоратдаги бир ёки бир неча камчиликларни аниқлаган бўлса, амалга оширилган аудит ишларига асосланган ҳолда, аудитор улар алоҳида тарзда ёки биргаликда аҳамиятли камчиликларни ташкил этишини аниқлаши лозим. (А5–А11 бандларга қаранг)

9. Аудитор мунтазам равишда аудит мобайнида аниқланган ички назоратдаги аҳамиятли камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ёзма равишда ахборот алмашиниши лозим. (А12–А18, А27-бандларга қаранг)

10. Аудитор мунтазам равишда тегишли даражадаги жавобгарликка эга раҳбарият билан ҳам қуйидагилар юзасидан ахборот алмашиниши лозим: (А19, А27-бандларга қаранг)

    (а) ёзма равишда, аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинган ёки ахборот алмашинишни кўзда тутган ички назоратдаги аҳамиятли камчиликлар, токи ҳолатларда бевосита раҳбарият билан ахборот алмашиниш ноўрин бўлмагунча; ва (А14, А20–А21 бандларга қаранг)

    (б) аудит мобайнида аниқланган ва бошқа томонлар орқали раҳбарият билан ахброт алмашинилмаган ва, аудиторнинг професионал мулоҳазасига кўра, раҳбариятнинг эътиборини жалб этиш учун етарлича муҳим бўлган ички назоратдаги бошқа камчиликлар. (А22–А26 бандлар)

11. Аудитор ички назоратдаги аҳамиятли камчиликлар бўйича ёзма ахборот алмашинувида қуйидагиларни киритиши лозим:

    (а) камчиликларнинг изоҳи ва уларнинг потенциал таъсирларининг тушунтирилиши; ва (А28-бандга қаранг)

    (б) Бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбариятга ахброт алмашинувининг мазмунини тушунишда кўмак бериш учун

етарлича маълумотлар. Хусусан, аудитор қуйидагиларни тушунтириши лозим: (А29–А30 бандларга қаранг)

(i) аудитнинг мақсади аудитор учун молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни ифодалашдан иборат бўлганлиги;

(ii) аудит ички назоратнинг самарадорлиги бўйича фикрни ифодалаш мақсадида эмас, балки ҳолатларда ўринли бўлган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун молиявий ҳисоботларнинг тайёрланишига тегишли ички назоратнинг кўриб чиқилишини ўз ичига олганлиги; ва

(iii) билдириладиган масалалар шундай камчиликлар билан чекланадики, бунда аудитор уларни аудит мобайнида аниқлаган бўлади ва аудитор уларни бошқарув юклатилган шахсларга билдирилиш учун етарлича муҳим деб ҳисоблаган бўлади.

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ички назоратдаги камчиликлар аниқланганлигини аниқлаштириш (7-бандга қаранг)

А1. Аудитор ички назоратдаги бир ёки бир неча камчиликларни аниқлаганини аниқлаштиришда, аудитор тегишли даражадаги раҳбарият билан аудитор топилмаларининг ўринли далилларини ва ҳолатларини муҳокама қилиши мумкин. Ушбу муҳокама аудиторга раҳбарият олдин хабардор бўлмаган бўлиши мумкин бўлган камчиликларнинг мавжудлиги юзасидан мунтазам равишда раҳбариятни огоҳлантириш имкониятини таъминлайди. Топилмаларни муҳокама қилиш учун ўринли бўлган раҳбарият даражаси шундай даражаки, қайсики кўрилаётган ички назорат жабҳасидан хабардор бўлади ва ички назоратда ҳар қандай аниқланган камчиликлар бўйича бартараф этиш чорасини амалга ошириш ваколатига эга бўлади. Айрим ҳолатларда, аудитор учун

унинг топилмаларини бевосита раҳбарият билан муҳокама қилиш ўринли бўлмаслиги мумкин, масалан, агарда топилмалар раҳбариятнинг дахлсизлигини ёки ваколатини саволга тортиши намоён бўлса. (А20-бандга қаранг).

А2. Раҳбарият билан аудитор топилмаларининг ўринли далилларини ва ҳолатларини муҳокама қилишда, аудитор қўшимча кўриб чиқиш учун қуйидагилар каби бошқа ўринли маълумотларга эга бўлиши мумкин:

- Камчиликларнинг ҳақиқатдаги ёки гумон қилинган сабаблари тўғрисида раҳбариятнинг тушунчаси.
- Раҳбарият таъкидлаши мумкин бўлган ва камчиликлардан юзага келадиган истиснолар, масалан, тегишли ахборот технлогияси (АТ) назоратлари орқали олди олинмаган бузиб кўрсатишлар.
- Топилмаларга нисбатан раҳбарият жавобининг дастлабки ишораси.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос жиҳатлар

А3. Кичик тадбиркорлик субъектларидаги назорат фаолиятлари асосидаги моҳият йирикроқ тадбиркорлик субъектларидаги назорат фаолиятларининг моҳиятига ўхшаш бўлиш эҳтимоли мавжуд бўлсада, улар фаолият юритадиган расмийлик фарқланади. Бундан ташқари, кичик тадбиркорлик субъектлари раҳбарият томонидан қўлланиладиган назоратлар туфайли назорат фаолиятларининг маълум турлари зарур эмас деб ҳисоблаши мумкин. Масалан, мижозларга кредит ажратиш ва муҳим харидларни тасдиқлаш бўйича раҳбариятнинг махсус ваколати батафсилроқ назорат фаолиятларига бўлган эҳтиёжни камайтирган ёки инкор этган ҳолда, муҳим счет қолдиқлари ва операциялари устидан самарали назоратни таъминлаши мумкин.

А4. Шунингдек, кичик тадбиркорлик субъектлари кўп ҳолларда камроқ ходимларга эга бўлади ва бундай ҳолат вазифаларнинг ажратилиши амалий мумкин бўлган даражани чеклаши мумкин. Бироқ, кичик эгаси-бошқарувчи бўлган тадбиркорлик субъектида, эгаси-бошқарувчи

йирикроқ тадбиркорлик субъектидагига нисбатан самаралироқ кузатувни амалга ошириш имконига эга бўлиши мумкин. Ушбу юқорироқ даражадаги раҳбарият кузатуви назоратларни раҳбарият четлаб ўтишининг йирикроқ потенциалига нисбатан муовиқлаштирилиши зарур.

Ички назоратдаги аҳамиятли камчиликлар (6(б), 8-бандларга қаранг)

А5. Ички назоартдаги камчиликнинг ёки камчиликлар бирикмасининг аҳамиятлилиги нафақат бузиб кўрсатиш ҳақиқатда содир бўлганлигига, балки бузиб кўрсатиш содир бўлиш эҳтимолига ва бузиб кўрсатишнинг потенциал кўламига ҳам боғлиқ бўлади. Шу туфайли, аҳамиятли камчиликлар ҳаттоки аудитор аудит мобайнида бузиб кўрсатишларни аниқламаганда ҳам мавжуд бўлиши мумкин.

А6. Аудитор ички назоартдаги камчилик ёки камчиликлар бирикмаси аҳамиятли камчиликни ташкил этишини аниқлашда кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Келгусида молиявий ҳисоботлардаги муҳим бузиб кўрсатишларга олиб келадиган камчиликларнинг эҳтимоли.
- Тегишли актив ёки мажбуриятнинг йўқолиш ёки фирибгарликка нисбатан таъсирчанлиги.
- Баҳоланган суммаларни, масалан ҳаққоний қийматдаги ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашнинг нохолислиги ва мураккаблиги.
- Камчиликларга дучор бўлган молиявий ҳисобот суммалари.
- Камчиликка ёки камчиликларга дучор бўлган счет қолдиғида ёки операциялар туркумида содир бўлган ёки содир бўлиши мумкин бўлган фаолият ҳажми.
- Молиявий ҳисобот жараёни учун назоратларнинг муҳимлиги; масалан:
    - Умумий мониторинг назоратлари (масалан раҳбарият кузатуви).

- Фирибгарликни олдини олиш ва фош этиш устидан назоратлар.
- Аҳамиятли ҳисоб сиёсатларининг танланиши ва қўлланилиши устидан назоратлар.
- Ўзаро боғлиқ томонлар билан йирик операциялар устидан назоратлар.
- Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган йирик операциялар устидан назоратлар.
- Давр охири молиявий ҳисобот жараёни устидан назоратлар (масалан, тақрорланмайдиган бухгалтерия ёзувлари устидан назоратлар).

- Назоратлардаги камчиликлар натижасида фош этилган истисноларнинг сабаби ва даврийлиги.
- Камчиликнинг ички назоратдаги бошқа камчиликлар билан ўзаро алоқаси.

А7. Ички назоратдаги аҳамиятли камчиликларнинг ишоралари, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Назорат муҳитининг самарасиз жиҳатларининг далили, масалан:
  - Раҳбарият молиявий тарзда манфаатдор бўлган йирик операциялар бошқарув юклатилган шахслар томонидан тегишли тартибда таҳлил қилинмаётганлигининг ишоралари.
  - Тадбиркорлик субъектининг ички назорати томонидан олди олинмаган, ҳоҳ муҳим ҳоҳ муҳим бўлмаган, раҳбарият фирибгарлигининг аниқланиши.
  - Раҳбарият олдин ахборот алмашинилган аҳамиятли камчиликлар бўйича тегишли бартараф этиш чорасини амалга оширмаганлиги.

- Қачонки тадбиркорлик субъектида одатда ташкил этилганлиги кутиладиган рискни баҳолаш жараёнининг мавжуд бўмаслиги.
- Самарасиз тадбиркорлик субъекти рискини баҳолаш жараёнинг далили, масалан қачонки аудитор тадбиркорлик субъектининг рискни баҳолаш жараёни маълум муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқлашини назарда тутганда, раҳбарият ушбу рискни аниқлай олмаслиги.
- Аниқланган аҳамиятли рискларга нисбатан самарасиз муносабатнинг далили (масалан, бундай риск устидан назоратларнинг мавжуд бўлмаслиги).
- Тадбиркорлик субъектининг ички назорати томонидан олди олинмаган, ёки фош этилмаган ва тузатилмаган ҳолда аудитор тартиб-таомиллари орқали аниқланган бузиб кўрсатишлар.
- Хато ёки фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг тузатилишини акс эттириш учун олдин чоп этилган молиявий ҳисоботларнинг қайта ҳисобланиши.
- Молиявий ҳисоботларнинг тайёрланишини кузатиш бўйича раҳбарият имконсизлигининг далили.

А8. Назоратлар бузиб кўрсатишларни самарали тарзда олдини олиш, ёки фош этиш ва тузатиш мақсадида алоҳида ёки биргаликда ишлайдиган тарзда ишлаб чиқилиши мумкин.[5] Масалан, дебиторлик қарзлари устидан назоратлар счет қолдиғидаги бузиб кўрсатишларни олдини олиш, ёки фош этиш ва тузатиш мақсадида биргаликда ишлаши учун ҳам автоматлашган ҳам қўлда амалга ошириладиган назоратлардан ташкил топган бўлиши мумкин. Ички назоратдаги камчиликнинг ўзи аҳамиятли камчиликни ташкил этиш учун етарли даражада муҳим бўлмаслиги мумкин. Бироқ, айнан бир счетқолдиғига ёки очиб беришга, тегишли тақдимномага, ёки ички назоратнинг қисмига таъсир этадиган камчиликларнинг бирикмаси бузиб кўрсатиш

[5] АХС 315, А66-банд

рискларини шундай даражагача ошириши мумкинки, бунда ушбу даража аҳамиятли камчиликни юзага келтириши мумкин.

A9. Айрим қонунчиликлардаги қонун ёки меъёрий ҳужжат аудитор учун бошқарув юклатилган шахслар ёки бошқа тегишли томонлар (масалан тартибга солувчи органлар) билан аудитор аудит мобайнида аниқлаган ички назоратдаги камчиликнинг бир ёки бир неча муайян турлари юзасидан ахборот алмашиниш талабини (хусусан листинг қилинган тадбиркорлик субъектларининг аудитлари учун) белгилаши мумкин. Агарда қонун ёки меъёрий ҳужжат камчиликнинг ушбу турлари бўйича муайян атамалар ва таърифларни белгилаган бўлса ва аудитордан ахборот алмашинуви мақсадида ушбу атамалар ва таърифлардан фойдаланишни талаб этса, аудитор юридик ёки меъёрий талабга мувофиқ ахборот алмашинишда бундай атамалар ва таърифлардан фойдаланади.

A10. Агарда қонунчилик ахборот алмашинадиган ички назоратдаги камчиликнинг турлари бўйича муайян атамаларни белгилаган ҳолда бундай атамаларни таърифламаган бўлса, аудитор учун юридик ёки меъёрий талаб туфайли ахборот алмашинадиган масалаларни аниқлаш учун мулоҳазадан фойдаланиш зарур бўлиши мумкин. Буни амалга оширишда, аудитор мазкур АХС даги талабларни кўрсатмани инобатга олишни ўринли деб ҳосиблаши мумкин. Масалан, агарда юридик ёки меъёрий талабнинг мақсади бошқарув юклатилган шахслар эътиборига улар хабардор бўлиши керак бўлган маълум ички назоратдаги масалаларни ҳавола этиш бўлса, бундай масалаларни умуман олганда мазкур АХС орқали бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашиниши талаб этилган аҳамиятли камчиликларга эквивалент деб ҳисоблаш ўринли бўлиши мумкин.

A11. Мазкур АХС нинг талаблари қонун ёки меъёрий ҳужжат аудитордан муайян атамалар ёки таърифлардан фойдаланишни талаб этиши мумкин бўлишига қарамасдан қўлланиладиган бўлиб қолади.

Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан ахборот алмашинуви

Ички назоратдаги аҳамиятли камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви (9-бандга қаранг)

A12. Аҳамиятли камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар билан ёзма равишда ахборот алмашиниш ушбу масалаларнинг муҳимлилигини акс эттиради ва бошқарув юклатилган шахсларга ўзларининг кузатув жавобгарликларини бажаришда кўмак беради. АХС 260 бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этган ҳолатдаги бошқарув юклатилган шахслар билан ахброт алмашинувига нисбатан тегишли кўриб чиқишларни белгилайди.[6]

A13. Ёзма ахборот алмашинувини қачон амалга оширишни аниқлашда, аудитор бундай ахборот алмашинувининг қабул қилиниши бошқарув юклатилган шахсларга уларнинг кузатув жавобгарликларини бажаришга имкон беришда муҳим омил бўлиши мумкинлигини кўриб чиқиши мумкин. Шу билан бирга, маълум қонунчиликлардаги листинг қилинган тадбиркорлик субъектлари учун, бошқарув юклатилган шахслар меъёрий ёки бошқа мақсадларда ички назоратга тегишли муайян жавобгарликларни бажариш учун молиявий ҳисоботларнинг тасдиқланиш санасидан олдин аудиторнинг ёзма ахборот алмашинувини олиши зарур бўлиши мумкин. Бошқа тадбиркорлик субъектлари учун, аудитор ёзма ахборот алмашинувини кейинроқ тақдим этиши мумкин. Шунга қарамасдан, иккинчи ҳолатда, аҳамиятли камчиликлар юзасидан аудиторнинг ёзма ахборот алмашинуви якуний аудит ҳужжатининг қисмини ташкил этиши туфайли, ёзма ахборот алмашинуви аудитор учун ўз вақтида якуний аудит ҳужжатини йиғишни тугаллаш бўйича муҳимроқ талабга[7] шартли бўлади. АХС 230 таъкидлайдики, якуний аудит ҳужжатини йиғишни тугаллашнинг ўринли муддати одатда аудиторлик ҳисоботининг санасидан кейин 60 кундан ортиқ бўлмайди.[8]

---

6 АХС 260, 13-банд

7 АХС 230, *Аудитни ҳужжатлаштириш*, 14-банд

8 АХС 230, А21-банд

A14. Аҳамиятли камчиликлар юзасидан ёзма ахборот алмашинувининг муддатидан қатъий назар, аудитор улар юзасидан дастлабки босқичда раҳбарият ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслар билан уларга муҳим бузиб кўрсатиш рискларини камайтириш мақсадида вақтинчалик тузатиш чорасини амалга оширишда кўмак бериш учун оғзаки тарзда ахборот алмашиниши мумкин. Бироқ, буни амалга ошириш аудиторни мазкур АХС талаб этганидек аҳамиятли камчиликлар юзасидан ёзма тарзда ахборот алмашиниш жавобгарлигидан озод этмайди.

A15. Аҳамиятли камчиликлар юзасидан ахборот алмашинишнинг тафсилот даражаси ҳолатлардаги аудиторнинг профессионал мулоҳазанинг масаласи ҳисобланади. Аудитор ахборот алмашинуви учун тегишли даражадаги тафсилотни аниқлашда кўриб чиқиши мумкин бўлган омиллар, масалан, куйидагиларни ўз ичига олади:

- Тадбиркорлик субъектининг хусусияти. Масалан, давлат манфаатидаги тадбиркорлик субъекти учун талаб этилган ахборот алмашинуви давлат манфаатида бўлмаган тадбиркорлик субъекти учун талаб этилган ахборот алмашинувидан фарқ қилиши мумкин.

- Тадбиркорлик субъектининг ҳажми ва мураккаблиги. Масалан, мураккаб тадбиркорлик субъекти учун талаб этилган ахборот алмашинуви оддий бизнес фаолиятини юритаётган тадбиркорлик субъекти учун талаб этилган ахборот алмашинувидан фарқ қилиши мумкин.

- Аудитор аниқлаган аҳамиятли камчиликларнинг хусусияти.

- Тадбиркорлик субъектининг бошқарув тузилмаси. Масалан, кўпроқ тафсилот зарур бўлиши мумкин, агарда бошқарув юклатилган шахслар тадбиркорлик субъектининг соҳасида ёки тегишли жабҳада муҳим тажрибага эга бўлмаган аъзоларни ўз ичига олса.

- Ички назоратдаги камчиликнинг муайян турлари юзасидан ахборот алмашинувига нисбатан юридик ёки меъёрий талаблар.

A16. Раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар аудитор аудит мобайнида аниқлаган аҳамиятли камчиликлар тўғрисида аллақачон хабардор бўлиши мумкин ва харажат ёки бошқа мулоҳазалар туфайли уларни бартараф этмасликни танлаган бўлиши мумкин. Бартараф этиш чораларини амалга оширишнинг харажатлари ва нафларини баҳолаш жавобгарлиги раҳбарият билан бошқарув юклатилган шахслар зиммасида бўлади. Шу туфайли, 9-банддаги талаб раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар бундай камчиликларни бартараф этишни аниқлашда кўриб чиқиши мумкин булган харажат ва бошқа мулоҳазалардан қатъий назар қўлланилади.

A17. Аудитор аҳамиятли камчилик юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан олдинги аудитда ахборот алмашингани тўғрисидаги далил аудитор учун ахборот алмашинувини такрорлаш зарурлигини бекор қилмайди, агарда бартараф этиш чораси амалга оширилмаган бўлса. Агарда олдин ахборот алмашинилган аҳамиятли камчиликлар сақланиб қолса, жорий йилнинг ахборот алмашинуви олдинги ахборот алмашинувидаги изоҳни такрорлаши мумкин, ёки оддий тарзда олдинги ахборот алмашинувига қаранг этиши мумкин. Аудитор раҳбариятдан ёки, ўринли бўлганда бошқарув юклатилган шахслардан аҳамиятли камчилик нима учун бартараф этилмаганлигини сўраши мумкин. Оқилона тушунтириш мавжуд бўлмаганда, ҳаракат қилмасликнинг ўзи аҳамиятли камчиликни акс эттириши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос жиҳатлар

A18. Кичик тадбиркорлик субъектларининг аудитлари ҳолатида, аудитор йирикроқ тадбиркорлик субъектлари ҳолатига нисбатан бошқарув юклатилган шахслар билан камроқ тузилмавий тарзда ахборот алмашиниши мумкин.

Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан раҳбарият билан ахборот алмашинуви (10-бандга қаранг)

A19. Одатда, тегишли даражадаги раҳбарият ички назоратдаги камчиликларни баҳолаш ва зарурий бартараф этиш чорасини амалга ошириш бўйича жавобгарликка ва ваколатга эга раҳбарият ҳисобланади. Аҳамиятли камчиликлар учун, тегишли даража бош

ижрочи директор ёки бош молиявий директор (ёки эквивалент) бўлиш эҳтимоли мавжуд, чунки ушбу масалалар юзасидан бошқарув юкатилган шахслар билан ҳам ахборот алмашиниши талаб этилади. Ички назоратдаги бошқа камчиликлар учун, тегишли даража таъсир этилган назорат жабҳаларида кўпроқ бевосита иштирокка эга бўлган ва бартараф этиш чорасини амалга ошириш ваколатига эга бўлган операцион раҳбарият бўлиши мумкин.

Ички назоратдаги аҳамиятли камчиликлар юзасидан раҳбарият билан ахборот алмашинуви (10(а)-бандга қаранг)

A20. Ички назоратдаги маълум аниқланган аҳамиятли камчиликлар раҳбариятнинг дахлсизлигини ва ваколатини ҳам саволга тортиши мумкин. Масалан, раҳбарият томонидан фирибгарликнинг ёки қонунларга ва меъёрий ҳужжатларга қасддан риоя этмасликнинг далили мавжуд бўлиши мумкин, ёки раҳбарият мувофиқ молиявий ҳисоботларнинг тайёрланишини кузатиш имконсизлигини намоён этиши мумкин ва бу унинг қобилияти тўғрисида шубҳани юзага келтириши мумкин. Шу туфайли, бундай камчиликлар юзасидан бевосита раҳбарият билан ахборот алмашиниш ўринли бўлмаслиги мумкин.

A21. АХС 250 қонунларга ва меъёрий ҳужжатларга аниқланган ёки гумон қилинган риоя этмаслик тўғрисида, жумладан бошқарув юклатилган шахсларнинг ўзи бундай риоя этмасликка иштирок этган ҳолат тўғрисида ҳисобот беришга нисбатан талабларни белгилайди ва кўрсатмани таъминлайди.[9] АХС 240 аудитор раҳбариятни қамраб олган фирибгарликни ёки гумон қилинган фирибгарликни аниқлаганда бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинувига нисбатан талабларни белгилайди ва кўрсатмани таъминлайди.[10]

---

9 АХС 250, *Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш*, 22–28 бандлар

10 АХС 240, *Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари*, 41-банд

Ички назоратдаги бошқа камчиликлар юзасидан раҳбарият билан ахборот алмашинуви (10(б)-бандга қаранг)

A22. Аудит мобайнида, аудитор аҳамиятли камчиликлар бўлмаган аммо раҳбариятнинг эътиборини жалб этиш учун етарлича муҳим бўлиши мумкин бўлган ички назоратдаги бошқа камчиликларни аниқлаши мумкин. Ички назоратдаги қайси бошқа камчиликлар раҳбариятнинг эътиборини жалб этишига тегишли қарор ҳолатлардаги профессионал мулоҳазанинг масаласи ҳисобланади, бунда ушбу камчиликлар оқибатида молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишларнинг эҳтимоли ва потенциал кўлами инобатга олинади.

A23. Раҳбариятнинг эътиборини жалб этадиган ички назоратдаги бошқа камчиликлар юзасидан ахборот алмашинуви ёзма равишда бўлиши зарур бўлмасдан, балки оғзаки бўлиши мумкин. Агарда аудитор раҳбарият билан аудитор топилмаларининг далиллари ва ҳолатларини муҳокама қилган бўлса, аудитор ушбу муҳокамалар даврида раҳбарият амалга оширилиши лозим бўлган бошқа камчиликлар юзасидан оғзаки ахборот алмашинувини кўриб чиқиши мумкин. Шу туфайли, расмий ахборот алмашинуви кейинги даврларда амалга оширилиши шарт эмас.

A24. Агарда аудитор олдинги даврда раҳбарият билан аҳамиятли камчиликлардан ташқари ички назоратдаги камчиликлар юзасидан ахборот алмашинган бўлса ва раҳбарият харажат ёки бошқа сабаблар туфайли уларни бартараф этмасликни танлаган бўлса, аудитор жорий даврда ахборот алмашинувини такрорлаши шарт эмас. Аудитордан бундай камчиликлар тўғрисидаги маълумотни такрорлаш ҳам талаб этилмайди, агарда у юзасидан раҳбарият билан бошқа томонлар, масалан ички аудиторлар ёки тартибга солувчи органлар томонидан ахборот алмашинилган бўлса. Бироқ, аудитор учун ушбу бошқа камчиликлар юзасидан қайта ахборот алмашиниш ўринли бўлиши мумкин, агарда раҳбариятда ўзгариш юз берган бўлса, ёки агарда камчиликларга нисбатан аудитор билан раҳбариятнинг олдинги тушунчасини ўзгартирадиган янги маълумотлар аудитор эътиборини жалб этган бўлса. Шунга қарамасдан, олдин ахборот алмашинилган ички назоратдаги бошқа камчиликларнинг раҳбарият томонидан бартараф этилмаслиги

бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинувини талаб этадиган аҳамиятли камчилик бўлиши мумкин. Ушбу ҳолатнинг юз бериши аудиторнинг ҳолатлардаги мулоҳазасига боғлиқ бўлади.

A25. Айрим ҳолатларда, бошқарув юклатилган шахслар аудитор раҳбарият билан ахборот алмашинилган ички назоратдаги бошқа камчиликларнинг тафсилотлари тўғрисида хабардор бўлишни ёки бошқа камчиликларнинг хусусияти тўғрисида қисқача хабардор қилинишни ҳоҳлаши мумкин. Муқобил тарзда, аудитор бошқа камчиликлар юзасидан раҳбарият билан ахборот алмашинуви тўғрисида бошқарув юклатилган шахслар хабардор қилишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин. Ҳар икки ҳолатда ҳам, аудитор бошқарув юклатилган шахсларга ўринли бўлишига қараб оғзаки ёки ёзма равишда ҳисобот бериши мумкин.

A26. АХС 260 бошқарув юклатилган барча шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этган ҳолатда бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинувига нисбатан тегишли кўриб чиқишларни белгилайди.[11]

Давлат сектори ташкилотларига хос жиҳатлар (9–10 бандларга қаранг)

A27. Давлат сектори аудиторлари аудит мобайнида аудитор аниқлаган ички назоратдаги камчиликлар юзасидан ахборот алмашиниш бўйича, турли усулларда, мазкур АХС да инобатга олинмаган тафсилот даражаси ва томонлар бўйича қўшимча жавобгарликларга эга бўлиши мумкин. Масалан, аҳамиятли камчиликлар юзасидан тартибга солувчи орган ёки бошқа бошқарувчи орган билан ахборот алмашиниши лозим бўлиши мумкин. Қонунларни ўрнатадиган, тартибга солувчи ёки бошқа ваколатли орган давлат сектори аудиторлари ички назоратдаги камчиликлар бўйича ҳисобот беришни ҳам топшириши мумкин, бунда ушбу камчиликларнинг потенциал таъсирларининг муҳимлилигидан қатъий назар. Бундан ташқари, қонунчилик давлат сектори аудиторларидан мазкур АХС орқали ахборот алмашиниш таллаб этилган ички назоратдаги камчиликлардан кўра кенгроқ ички назоратга-тегишли масалалар,

[11] АХС 260, 13-банд

масалан, тартибга солувчи органларига, меъёрий ҳужжатларга ёки шартномалар ёки грант келишувларининг шартларига риоя этишга тегишли назоратлар бўйича ҳисобот беришни талаб этиши мумкин.

Ички назоратдаги аҳамиятли камчиликлар юзасидан ёзма ахборот алмашинувининг мазмуни (11-бандга қаранг)

A28. Аҳамиятли камчиликларнинг потенциал таъсирларини тушунтиришда, аудитор ушбу таъсирларни рақамларда ифодалаши шарт эмас. Аҳамиятли камчиликлар ҳисобот мақсадларида биргаликда умумлаштирилиши мумкин, агарда буни амалга ошириш ўринли бўлса. Аудитор ёзма ахборот алмашинувида камчиликлар бўйича бартараф этиш чорасининг тавсияларини, раҳбариятнинг ҳақиқатдаги ёки кўзда тутилган жавобларини ҳамда раҳбариятнинг жавоблари амалга оширилганлигини текшириш юзасидан аудитор ҳар қандай чораларни амалга оширган ёки амалга оширмаганлигига нисбатан таъкидни киритиши ҳам мумкин.

A29. Аудитор қуйидаги маълумотларни ахборот алмашинуви учун қўшимча мазмун сифатида киритишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин:

- Агарда аудитор ички назорат бўйича кўпроқ кенг қамровли тартиб-таомилларни амалга оширган бўлса, аудитор ҳисобот бериладиган кўпроқ камчиликларни аниқлаган ёки ҳисобот берилган камчиликларнинг айримлари ҳақиқатда ҳисобот берилиши зарур бўлмаган деб хулоса қилган бўлиши мумкинлигининг ишораси.
- Бундай ахборот алмашинуви бошқарув юклатилган шахслар мақсадларида таъминланганлигининг ва у бошқа мақсадларга мос бўлмаслигининг ишораси.

A30. Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжат аудитордан ёки раҳбариятдан аҳамиятли камчиликлар бўйича аудиторнинг ёзма ахборот алмашинувининг нусхасини тегишли тартибга солувчи органларга тақдим этишни талаб этиши мумкин. Агарда бундай ҳолат бўлса, аудиторнинг ёзма ахборот алмашинувида бундай тартибга солувчи органлар белгиланиши мумкин.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 300
МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР АУДИТИНИ РЕЖАЛАШТИРИШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)*

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1

Режалаштиришнинг роли ва вақти 2

Кучга кириш санаси 3

Мақсади 4

Талаблар

Келишув жамоаси асосий иштирокчиларининг қатнашуви 5

Келишув бўйича бошланғич иш 6

Режалаштириш иши 7–11

Ҳужжатлар 12

Дастлабки аудит келишувларига хос бўлган қўшимча жиҳатлар 13

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Режалаштиришнинг роли ва вақти A1–A3

Келишув жамоаси асосий иштирокчиларининг қатнашуви A4

Келишув бўйича бошланғич иш A5–A7

Режалаштириш иши A8–A15

* Ушбу АХСга АХС 610 (янги таҳрирда) "*Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш*" қайта кўриб чиқилиши натижасидаги тегишли ўзгаришлар 2013 йилнинг 15 декабрида ёки ундан кейин якунланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Ҳужжатлар..... A16–A19

Дастлабки аудит келишувларига хос бўлган қўшимча жиҳатлар A20

Илова: Аудит умумий стратегиясини белгилашда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалалар

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 300 “*Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш*” АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*” контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг халқаро стандарти (АХС)да аудиторнинг молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш борасидаги мажбуриятлари кўриб чиқилади. Ушбу АХС такрорланувчи аудитлар нуқтаи назаридан тузилган. Дастлабки аудит келишувларига хос бўлган қўшимча жиҳатлар алоҳида баён этилади.

Режалаштиришнинг роли ва вақти

2. Аудитни режалаштириш аудит келишуви учун аудит умумий стратегиясини белгилаш ва аудит режасини ишлаб чиқишни назарда тутади. Адекват режалаштириш аудит мақсадларига бир нечта йўналишларда эришишга кўмаклашади, шу жумладан: (А1–А3 бандларга қаранг)

   - Аудитнинг муҳим соҳаларига лозим даражада эътибор қаратилганини кафолатлашга ёрдам беради.
   - Аудиторга потенциал муаммоларни аниқлаш ва уларни ўз вақтида ечишга ёрдам беради.
   - Аудиторга аудит келишуви самарали бажарилишини таъминлаш учун уни лозим тарзда ташкил этиш ва унинг бажарилишини бошқаришга ёрдам беради.
   - Кутилаётган рискларга жавобан тегишли чоралар кўриш учун зарурий қобилият ва билимга эга бўлган келишув жамоаси иштирокчиларини танлашда, шунингдек келишув жамоаси иштирокчилари ўртасида ишларни тақсимлашда ёрдам беради.
   - Келишув жамоаси иштирокчилари ишини йўлга солиш ва назорат қилишни, шунингдек уларнинг ишини текширишни енгиллаштиради.
   - Зарур ҳолда компонентларнинг аудиторлари ва экспертлар томонидан бажарилаётган ишни мувофиқлаштиришга ёрдам беради.

Кучга кириш санаси

3. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

4. Аудиторнинг мақсади аудитни шундай режалаштиришдан иборатки, у самарали бажарилсин.

Талаблар

Келишув жамоаси асосий иштирокчиларининг қатнашуви

5. Келишув партнёри ва келишув жамоасининг бошқа асосий иштирокчилари аудитни режалаштиришда, шу жумладан келишув жамоаси иштирокчилари билан муҳокамани ва унда иштирок этишни режалаштиришда қатнашишлари лозим. (А4 бандига қаранг)

Келишув бўйича бошланғич иш

6. Аудитор жорий аудит келишувининг дастлабки босқичида қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим:

   (а) АХС 220 га мувофиқ мижоз билан муносабатларни ва муайян аудит келишувини давом эттириш учун талаб этиладиган тартиб-таомилларни бажариш;[1]

   (б) АХС 220 талаб этгандек, ахлоқий талабларга мувофиқликни, шу жумладан мустақилликни баҳолаш;[2] ва

   (в) АХС 210 талаб этгандек, келишув шартларини тушуниш фактини аниқлаш.[3] (А5-А7 бандларига қаранг)

Режалаштириш иши

7. Аудитор аудит кўлами, уни бажариш муддатлари ва йўналишини

---

1 АХС 220 "*Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш*", 12–13-бандлар

2 АХС 220, 9–11-бандлар

3 АХС 210 "*Аудит келишувлари шартларини келишиш*", 9–13-бандлар

белгилайдиган ҳамда аудит режасини ишлаб чиқишда мўлжал бўлиб хизмат қиладиган аудит умумий стратегиясини белгилаши лозим.

8. Аудит умумий стратегиясини белгилашда аудитор қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим:

(а) Келишувнинг келишув кўламини белгилайдиган хусусиятларини аниқлаш;

(б) Аудитни ўтказиш муддатларини ва зарурий ахборот алмашинувилар хусусиятини режалаштириш учун келишув бўйича тақдим этиладиган ҳисоботларнинг мақсадларини аниқлаш;

(в) Аудиторнинг профессионал мулоҳазасига кўра, келишув жамоасининг куч-ғайратини йўналтириш учун аҳамиятли ҳисобланадиган омилларни кўриб чиқиш;

(г) Келишув бўйича бажарилган бошланғич иш натижаларини кўриб чиқиш ва, зарур ҳолда, келишув партнёри тадбиркорлик субъекти учун бошқа келишувларни бажариш жарёнида олган билимлар аудит учун ўринли ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиш; ва

(д) Келишувни бажариш учун зарур бўлган ресурслар хусусияти, ҳажми ва улардан фойдаланиш муддатларини аниқлаш. (А8-А11 бандларига қаранг)

9. Аудитор қуйидагилар тавсифини ўз ичига олувчи аудит режасини ишлаб чиқиши лозим:

(а) АХС 315 да белгиланганидек, режалаштирилган рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг хусусияти, бажариш муддатлари ва кўлами.[4]

(б) АХС 330 да белгиланганидек, тақдимномалар даражасида режалаштирилган кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, бажариш муддатлари ва кўлами.[5]

---

[4] АХС 315 "*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш*"

[5] АХС 330 "*Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари*"

(в) Келишув АХС талаблари билан мос келиши учун бажарилиши лозим бўлган бошқа режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомиллари. (А12 бандига қаранг)

10. Аудитор аудитни ўтказиш жараёнида заруратга қараб аудит умумий стратегияси ва аудит режасини янгилаши ва ўзгартириши лозим. (А13 бандига қаранг)

11. Аудитор келишув жамоаси иши, келишув жамоаси аъзолари устидан назорат қилиш, шунингдек улар бажарган ишни текшириш хусусияти, муддатлари ва йўлга солиш даражасини режалаштириши лозим. (А14-А15 бандларига қаранг)

Ҳужжатлар

12. Аудитор аудиторлик ҳужжатлари қаторига қуйидагиларни киритиши лозим:[6]

(а) Аудит умумий стратегиясини;

(б) Аудит режасини; ва

(в) Аудит келишувини бажариш жараёнида аудит умумий стратегияси ёки аудит режасига киритилган ҳар қандай аҳамиятли ўзгартиришларни, шунингдек бундай ўзгартиришларни киритиш сабабларини. (А16-А19 бандларига қаранг)

Дастлабки аудит келишувларига хос бўлган қўшимча жиҳатлар

13. Аудитор дастлабки аудит келишувини бажаришга киришишдан олдин қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим:

(а) АХС 220 га мувофиқ мижозни ва муайян аудит келишувини қабул қилишга нисбатан талаб этиладиган тартиб-таомилларни бажариш;[7] ва

(б) Агар аудиторларни алмаштириш юз берган бўлса, мазкур вазиятларда ўринли бўлган ахлоқий талабларга мувофиқ олдинги аудитор билан боғланиш. (А20 бандига қаранг)

---

6 АХС 230 "*Аудиторлик ҳужжатлари*", 8–11-бандлар ва А6 банди

7 АХС 220, 12–13-бандлар

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Режалаштиришнинг роли ва вақти (2-бандга қаранг)

A1. Режалаштириш ишларининг хусусияти ва кўлами тадбиркорлик субъектининг катта-кичиклигига ва ташкилий тузилмасининг мураккаблик даражасига, келишув жамоаси асосий аъзоларининг тадбиркорлик субъекти билан боғлиқ олдинги тажрибасига, шунингдек аудит келишувини бажариш жараёнида юз берган вазиятлардаги ўзгаришларга қараб фарқ қилади.

A2. Режалаштириш жараёни пароканда қисмлардан таркиб топмайди, балки узлуксиз ва такрорланувчи хусусият касб этади. Мазкур жараён одатда олдинги аудит якунлангани заҳоти (ёки у билан бир вақтда) бошланади ва жорий аудит келишуви якунлангунга қадар давом этади. Бироқ, аудитни режалаштиришда аудитор кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари бажарилгунга қадар якунланиши лозим бўлган муайян ишлар ва аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш муддатларини эътиборга олиши лозим. Масалан, режалаштириш муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари аудитор томонидан аниқлангунга ёки баҳолангунга қадар қуйидаги масалаларни кўриб чиқиш заруратини ўз ичига олади:

- Рискларни баҳолаш доирасида бажарилиши лозим бўлган таҳлилий тартиб-таомиллар.
- Тадбиркорлик субъектига нисбатан қўлланиладиган меъёрий-ҳуқуқий база ҳақида ва мазкур база талабларига тадбиркорлик субъектининг мувофиқлиги ҳақида умумий билим олиш.
- Муҳимлик даражасини аниқлаш.
- Экспертлар иштироки.
- Рискларни баҳолаш бўйича бошқа тартиб-таомилларни бажариш.

A3. Аудитор режалаштириш элементларини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин. Бундай қарор аудит келишувини бажаришни ўтказиш ва

бошқаришни енгиллаштириш мақсадида (масалан, режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларининг айримларини тадбиркорлик субъекти ходимларининг иши билан мувофиқлаштириш учун) қабул қилинади. Гарчи бундай муҳокамалар тез-тез ўтказиб турилса-да, аудит умумий стратегияси ва аудит режаси учун аудиторнинг ўзи жавоб беради. Аудит умумий стратегияси ва аудит режасига киритилган масалаларни муҳокама қилишда аудитнинг самарадорлигига таҳдид солмасликка ҳаракат қилиш зарур. Масалан, муфассал аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти ва уларни бажариш муддатларини тадбиркорлик субъекти билан муҳокама қилиш аудиторлик тартиб-таомилларига ҳаддан ташқари аниқ ва равшан тус бериб, аудитнинг самарадорлигига таҳдид солиши мумкин.

Келишув жамоаси асосий иштирокчиларининг қатнашуви (5-бандга қаранг)

А4. Аудитни режалаштиришда келишув партнёри ва келишув жамоасининг бошқа асосий иштирокчилари қатнашиши уларнинг тажрибасини ва масалалар моҳияти ҳақидаги тасаввурини ишга солиш имконини беради, шу тариқа режалаштириш жараёнининг самарадорлиги ва натижадорлиги ошириш учун имконият яратади.[8]

Келишув бўйича бошланғич иш (6-бандга қаранг)

А5. Жорий аудит келишувини бажаришнинг дастлабки босқичида 6-бандда тавсифланган келишув бўйича бошланғич ишни бажариш аудиторга унинг аудит келишуви бўйича ишни режалаштириш ва амалга ошириш қобилиятига салбий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳодисалар ёки вазиятларни аниқлаш ва баҳолашда ёрдам беради.

---

[8] АХС 315 нинг 10-бандида молиявий ҳисоботларни муҳим бузиб кўрсатишларга тадбиркорлик субъектининг мойиллигини келишув жамоаси билан муҳокама қилишга қўйиладиган талаблар белгиланган ва бу борада қўлланма берилган. АХС 240 "*Молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш пайтида аудиторнинг фирибгарликка нисбатан вазифалари*"нинг 15-бандида бундай муҳокама жараёнида тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг фирибгарлик туфайли муҳим бузиб кўрсатишларга мойиллигига эътиборни қаратиш бўйича қўлланма берилган.

А6. Аудит келишуви бўйича мазкур бошланғич ишларни бажариш аудитор шундай бир аудит келишувини режалаштираётганига ишонч ҳосил қилишга ёрдам беради, унга кўра:

- Аудит ўтказиш жараёнида аудитор мустақил ҳисобланади ва у мазкур келишувни бажариш учун зарур бўлган имкониятларга эгадир.
- Аудиторнинг келишувни бажаришни давом эттириш истагига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг инсофлилиги билан боғлиқ муаммолар мавжуд эмас.
- Келишув шартлари хусусида мижоз билан тушунмовчиликлар йўқ.

А7. Мижоз билан муносабатларни давом эттириш ва ахлоқий талабларни, шу жумладан мустақилликка оид талабни бажариш билан боғлиқ масалалар аудит келишувини бажариш жараёнида янги шартлар пайдо бўлиши ёки вазиятлар ўзгаришига қараб кўриб чиқилиши лозим. Жорий аудит келишувининг дастлабки босқичида бошланғич тартиб-таомиллар ҳам мижоз билан муносабатларни давом эттириш, ҳам ахлоқий талабларга (шу жумладан мустақилликка оид талабга) мувофиқликни баҳолаш муносабати билан бажарилиши улар жорий аудит келишуви бўйича бошқа аҳамиятли ишлар бажарилгунга қадар якунланишини англатади. Давом этаётган аудит келишувлари масаласига келсак, бундай бошланғич тартиб-таомиллар одатда олдинги аудит якунлангани заҳоти (ёки у билан бир вақтда) бажарилади.

Режалаштириш иши

Аудит умумий стратегияси (7–8-бандларга қаранг)

А8. Аудит умумий стратегиясини ишлаб чиқиш жараёни аудиторга, агар рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари якунланган бўлса, қуйидаги масалаларни ҳал қилишга ёрдам беради:

- Аудитнинг муайян соҳалари учун зарур бўлган ресурслар, масалан, юқори даражадаги риск билан тавсифланадиган соҳалар билан ишлаш учун тегишли тажрибага эга бўлган

келишув жамоаси аъзоларидан фойдаланиш ёки мушкул масалалар бўйича ишлаш учун экспертларни жалб қилиш;

- Аудитнинг муайян соҳалари ўртасида ресурсларни тақсимлаш, масалан, товар-моддий захиралар турган жойларда инвентаризация ўтказилишини кузатиш учун тайинланган келишув жамоаси аъзолари сони, гуруҳ аудити билан боғлиқ ҳолда бошқа аудиторларнинг ишини текшириш кўлами ёки риск даражаси баланд бўлган соҳалар бўйича тақсимлаш учун аудитга ажратилган соатлар бюджети;
- Бу ресурслардан фойдаланиш муддатлари, масалан, аудит ўтказиш жараёнининг оралиқ босқичида ёки уни тамомлаш санасида; ва
- Мазкур ресурсларни бошқариш, йўналтириш ва уларни назорат қилиш қай тарзда амалга оширилмоқда, масалан, келишув жамоасининг инструктив ва якуний йиғилишларини ўтказиш кутилаётган пайтда, келишув партнёри ва менежер томонидан амалга ошириладиган кўриб чиқиш қандай ўтказилиши (масалан, жойда ёки офисдан ташқарида) ва келишувни бажариш сифатини назорат тарзида кўриб чиқиш ўтказиш талаб этилиши ёки талаб этилмаслиги.

A9. Иловада аудит умумий стратегиясини белгилашда кўриб чиқилиши мумкин бўлган жиҳатларга мисоллар санаб этилади.

A10. Аудит умумий стратегияси белгилангани заҳоти, аудит умумий стратегиясида белгиланган турли масалалар устида ишлаш учун аудит режасини ишлаб чиқиш, бунда аудит мақсадларига аудиторнинг ресурсларидан самарали фойдаланиш йўли билан эришиш зарурлигини эътиборга олиш талаб этилади. Аудит умумий стратегиясини белгилаш ва аудитни ўтказиш муфассал режасини ишлаб чиқиш зарурат тақозосига кўра алоҳида-алоҳида ёки олдинма-кетин амалга ошириладиган жараёнлар ҳисобланмайди, чунки уларнинг биридаги ўзгаришлар бошқасига тегишли ўзгартиришлар киритишни талаб қилиши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A11. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказишда аудит тўлалигича жуда кичкина келишув жамоаси томонидан бажарилиши мумкин. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектлари аудити кўпинча келишув партнёри (у якка тартибда амалиёт билан шуғулланувчи профессионал бухгалтер бўлиши мумкин) ва келишув жамоасининг бир нафар аъзоси кучлари билан (ёки келишув жамоаси аъзоларисиз) ўтказилади. Келишув жамоаси унча катта бўлмаган шароитларда келишув жамоаси аъзоларининг ишини мувофиқлаштириш ва уларнинг ўртасида ахборот алмашинувини таъминлаш анча осон кечади. Кичик бизнес тадбиркорлик субъекти учун аудит умумий стратегиясини белгилаш мураккаб ёки кўп вақтни олувчи жараён бўлмаслиги керак; у тадбиркорлик субъектининг катта-кичиклиги, аудитнинг мураккаблик даражаси ва келишув жамоасининг катта-кичиклигига қараб фарқ қилади. Масалан, олдинги аудитни якунлаш чоғида иш ҳужжатларини кўздан кечириш асосида тайёрланган ва ҳозиргина якунланган, жорий даврда мулкдор-бошқарувчи билан муҳокамалар асосида янгиланган аудитни ўтказиш жараёнида аниқланган масалаларни ёритишга бағишланган қисқача меморандум, агар у 8-бандда кўрсатилган масалаларни қамраб олса, жорий аудит келишуви учун ҳужжатлаштирилган аудит стратегияси бўлиб хизмат қилади.

Аудит режаси (9-бандга қаранг)

A12. Аудит режаси аудит умумий стратегиясига қараганда муфассалроқ бўлади ва келишув жамоаси аъзолари томонидан бажарилиши лозим бўлган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами тавсифини ўз ичига олади. Аудиторлик тартиб-таомилларини режалаштириш аудитни ўтказиш давомида, аудит режаси ишлаб чиқилишига қараб амалга оширилади. Масалан, рискларни баҳолаш бўйича аудиторлик тартиб-таомилларини режалаштириш одатда аудитнинг дастлабки босқичида амалга оширилади. Бироқ муайян аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусиятини, уларни бажариш муддатлари ва кўламини режалаштириш рискларни баҳолаш тартиб-таомилларининг натижаларига боғлиқ бўлади. Бундан ташқари, аудитор операцияларнинг айрим туркумлари, счётлар қолдиқлари ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик тартиб-

таомилларини бажаришга қолган барча аудиторлик тартиб-таомилларига нисбатан аудитнинг янада муфассал режаси якунлангунга қадар киришиши мумкин.

Аудит жараёнида режалаштиришга доир қарорларнинг ўзгартирилиши (10-бандга қаранг)

A13. Кутилмаган ҳодисалар, шароитларда ўзгаришлар юз бериши ёки аудиторлик тартиб-таомиллари натижасида олинган аудиторлик далиллари туфайли аудит умумий стратегияси ва аудит режасини ва, бинобарин, аудиторлик тартиб-таомилларининг режалаштирилган хусусияти, бажариш муддатлари ва кўламини қайта кўриб чиқилган рискларни баҳолаш асосида ўзгартириш талаб этилиши мумкин. Бундай вазият аудиторнинг эътиборини аудитор аудиторлик тартиб-таомилларини режалаштираётганда мавжуд бўлган ахборотдан сезиларли даражада фарқ қиладиган ахборот тортган ҳолда юзага келиши мумкин. Масалан, аудитор моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш натижасида назорат воситаларини тестлаш натижасида олинган аудиторлик далилларига зид бўлган аудиторлик далилларини олиши мумкин.

Йўлга солиш, назорат қилиш ва текшириш (11-бандга қаранг)

A14. Келишув жамоасининг ишини йўлга солиш ва келишув жамоаси аъзоларини назорат қилиш, шунингдек улар бажарган ишни текшириш хусусияти, бажариш муддатлари ва кўлами кўп сонли омилларга, шу жумладан қуйидаги омилларга қараб фарқ қилади:

- Тадбиркорлик субъектининг катта-кичиклиги ва ташкилий тузилмасининг мураккаблик даражасига.
- Аудит соҳасига.
- Баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига (масалан, мазкур аудит соҳаси учун баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар риски даражасининг баландлиги одатда келишув жамоаси ишини ўз вақтида йўлга солиш ва келишув жамоаси аъзоларини назорат қилиш кўламини тегишли равишда кенгайтиришни, шунингдек уларнинг ишини янада муфассал текширишни талаб қилади).

- Аудитни бажараётган келишув жамоаси аъзоларининг қобилиятлари ва профессионал компетентлиги даражасига.

АХС 220 да аудиторлик ишини йўлга солиш, назорат қилиш ва текшириш бўйича янада муфассал қўлланма келтирилган.[9]

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A15. Аудит тўлалигича келишув партнёри томонидан бажарилган ҳолда, келишув жамоасини йўлга солиш, келишув жамоаси аъзоларини назорат қилиш ва уларнинг ишини текшириш билан боғлиқ масалалар ҳатто юзага ҳам келмайди. Бундай ҳолларда келишув партнёри барча ишларни шахсан бажаради ва муҳим жиҳатларнинг барчасидан хабардор бўлади. Аудитни ўтказиш жараёнида чиқарилган хулосаларнинг тегишли хусусияти ҳақида холисона фикрни таърифлаш, агар аудитни тўлалигича айни бир шахс бажарган бўлса, амалий муаммолар туғилишига олиб келиши мумкин. Аудит якка тартибда амалиёт билан шуғулланувчи профессионал бухгалтер томонидан бажарилганда, ўта мураккаб ёки ғайриоддий масалалар юзага келган ҳолда, зарурий тажрибага эга бўлган бошқа аудиторлардан ёки профессионал аудиторлик ташкилотидан маслаҳатлар олиш режалаштирилса, мақсадга мувофиқ бўлади.

Ҳужжатлар (12-бандга қаранг)

A16. Аудит умумий стратегиясини ҳужжатлаштириш аудитни тегишли равишда режалаштириш ва муҳим масалалар тўғрисида келишув жамоасини хабардор қилиш учун зарур бўлган аҳамиятли қарорларни қайд этишни ўзида ифодалайди. Масалан, аудитор аудит умумий стратегиясининг қисқача тавсифини ўтказиладиган аудитнинг умумий кўлами, муддатлари ва ўтказилиши хусусидаги энг муҳим қарорларни ўз ичига олган меморандум кўринишида тайёрлаши мумкин.

A17. Аудит режаларини ҳужжатлаштириш рискларни баҳолаш тартиб-таомилларининг режалаштирилган хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини, шунингдек баҳоланган рискларга жавобан

[9] АХС 220, 15–17-бандлар

тақдимномалар даражасида ўтказиладиган кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини қайд этишни ўзида ифодалайди. Ҳужжатлаштириш аудиторлик тартиб-таомиллари тегишли равишда режалаштирилганини тасдиқловчи далил бўлиб хизмат қилиши ҳам мумкин. Бунда тегишли аудиторлик тартиб-таомиллари улар бажарилгунга қадар текширилиши ва маъқулланиши мумкин. Аудитор стандарт аудит дастурларидан ёки келишув вазиятларига мос равишда тузатишлар киритилган аудит бўйича назорат рўйхатларидан фойдаланиши мумкин.

A18. Аудит умумий стратегияси ва аудит режасига киритилган аҳамиятли ўзгартиришларни ва, бинобарин, аудиторлик тартиб-таомилларининг режалаштирилган хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига киритилган ўзгартиришларни аудитор томонидан ҳужжатлаштириш аҳамиятли ўзгартиришлар нима учун киритилганини тушунтириши ҳамда пировард натижада қабул қилинган аудит умумий стратегияси ва аудит режасини ўз ичига олиши лозим. Шунингдек ҳужжатлар аудитни ўтказиш жараёнида юз берган аҳамиятли ўзгаришларга жавобан амалга оширилган тегишли ҳаракатларни ҳам акс эттиради.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A19. A11 бандида муҳокама қилинганидек, қисқача меморандум кичик бизнес тадбиркорлик субъекти учун ҳужжатлаштирилган стратегия бўлиб хизмат қилиши мумкин. Аудит режасига келсак, бу ерда стандарт аудит дастурларидан ёки бажариш талаб этиладиган назорат ҳаракатлари сони унча кўп эмаслиги ҳақидаги тахминдан келиб чиқиб тузилган назорат рўйхатларидан (A17 бандига қаранг) фойдаланилиши мумкин. Бундай вазият айнан кичик бизнес тадбиркорлик субъектида кузатилиши мумкин, башарти, мазкур ҳаракатлар келишув шартларига, шу жумладан аудитор томонидан рискка берилган баҳога мос келса.

Дастлабки аудит келишувларига хос бўлган қўшимча жиҳатлар
(13-бандга қаранг)

A20. Аудитни режалаштириш мақсади дастлабки аудит учун ҳам, такрорланувчи аудит учун ҳам бирдир. Аммо дастлабки аудитда аудитор режалаштириш ишлари ҳажмини кўпайтириши талаб

этилиши мумкин, чунки аудитор одатда такрорланувчи келишувни режалаштиришда кўриб чиқиладиган тадбиркорлик субъектига нисбатан ўтмиш тажрибасига эга бўлмайди. Дастлабки аудит учун аудитор аудит умумий стратегияси ва аудит режасини ишлаб чиқишда қўшимча масалаларни, шу жумладан қуйидагиларни кўриб чиқиши мумкин:

- Агар бу қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлар билан тақиқланган бўлмаса, олдинги аудитор билан ўзаро алоқа қилиш, масалан, олдинги аудиторнинг иш ҳужжатларини кўриб чиқиш.

- Аудиторлар сифатида биринчи марта тайинланиш муносабати билан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилинадиган барча асосий масалалар (шу жумладан бухгалтерия ҳисоби принципларини ёки аудит ва молиявий ҳисоботлар стандартларини қўллаш масалалари), бошқарув юклатилган шахсларни бундай масалалар ҳақида хабардор қилиш, шунингдек бу масалаларнинг аудит умумий стратегияси ва аудит режасига таъсири.

- Бошланғич қолдиқлар хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун зарур бўлган аудиторлик тартиб-таомиллари.[10]

- Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифатни назорат қилиш тизимида дастлабки аудит келишувларига нисбатан назарда тутилган бошқа тартиб-таомиллар (масалан, аудиторлик ташкилотида (фирмада) сифатни назорат қилиш тизими аудит умумий стратегиясини аҳамиятли аудиторлик тартиб-таомилларини бажаришга киришилгунга қадар кўриб чиқиш учун ёки ҳисоботлар (хулосалар)ни улар чиқарилгунга қадар кўриб чиқиш учун бошқа келишув партнёри ёки катта ходимнинг иштирокини назарда тутиши мумкин).

[10] АХС 510 "*Дастлабки аудит келишувлари – бошланғич қолдиқлар*"

Илова

(7–8-бандлар, А8–А11 бандларига қаранг)

Аудит умумий стратегиясини белгилашда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалалар

Мазкур Иловада аудит умумий стратегиясини белгилашда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисоллар келтирилган. Бу масалаларнинг аксарияти ҳам аудит муфассал режасига таъсир кўрсатади. Келтирилган мисоллар кўп сонли келишувларга нисбатан қўлланиши мумкин бўлган турли масалаларни қамраб олади. Гарчи қуйида санаб ўтилган мисоллардан айримлари бошқа АХСда назарда тутилиши мумкин бўлса-да, масалаларнинг ҳаммаси ҳам барча аудит келишувлари учун ўринли ҳисобланмайди ва бу рўйхат узил-кесил эмас.

Келишув хусусиятлари

- Аудит қилиниши лозим бўлган молиявий ахборотни тайёрлашда асос сифатида фойдаланилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси, шу жумладан молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бошқа бир асоси билан солиштириб текшириш зарурати.
- Ҳисоботлар тақдим этишга қўйиладиган, соҳага хос бўлган талаблар, масалан, соҳадаги тартибга солувчи органлар томонидан талаб этиладиган ҳисоботлар.
- Аудитнинг эҳтимол тутилган қамров доираси, шу жумладан тадбиркорлик субъекти компонентларининг сони ва жойлашган ўрни.
- Бош компаниянинг ўз компонентлари устидан назорати хусусияти (у гуруҳни консолидация қилиш қай тарзда амалга оширилишини белгилайди).
- Бошқа аудиторлар томонидан бажарилаётган компонентлар аудитининг кўлами.
- Аудит қилиниши лозим бўлган бизнес сегментларининг хусусияти, шу жумладан махсус билимларга бўлган зарурат.
- Ҳисоботлар валютаси, шу жумладан аудит қилинаётган молиявий ҳисоботларни ҳисоботлар валютасига ўтказиш зарурати.

- Консолидация мақсадларида аудитга қўшимча равишда, айрим молиявий ҳисоботларнинг мажбурий аудитини ўтказиш зарурати.
- Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш имконияти ва аудитор уларнинг ишига қай даражада таяниши мумкинлиги.
- Тадбиркорлик субъекти томонидан хизмат кўрсатувчи ташкилотлардан фойдаланилиши ва аудитор ташкилот ёки бундай ташкилотлар томонидан қўлланилаётган назорат воситаларининг амал қилиши хусусида далилларни қай тарзда олиши мумкинлиги.
- Олдинги аудитларда олинган аудиторлик далилларидан қандай мақсадларда фойдаланиш мўлжалланган, масалан, рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва назорат воситалари тестлари билан боғлиқ бўлган аудиторлик далиллари.
- Аудиторлик тартиб-таомилларига ахборот технологияларининг таъсири, шу жумладан маълумотларнинг очиқлиги ва аудит ўтказиш компьютер воситаларидан қандай мақсадларда фойдаланиш мўлжалланган.
- Назарда тутилган аудит кўлами ва муддатларини оралиқ молиявий ахборотни кўздан кечириш билан мувофиқлаштириш, шунингдек бундай кўздан кечиришни ўтказиш чоғида олинган ахборотнинг аудитга таъсири.
- Мижоз ходимлари ва ахборотининг очиқлиги.

Ҳисоботларни тақдим этиш мақсадлари, аудитни бажариш муддатлари ва ахборот алмашинувилар хусусияти

- Тадбиркорлик субъектининг ҳисоботларини тақдим этиш графики, масалан, оралиқ босқич ва якунловчи босқич.
- Аудиторлик ишининг хусусияти, уни бажариш муддатлари ва кўламини муҳокама қилиш учун тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган бўлган шахслар билан учрашувларни ташкил этиш.
- Тақдим этиладиган ҳисоботларнинг турлари ва бошқа хабарлар, ёзма ва оғзаки маълумотлар, шу жумладан аудиторлик ҳисоботи (хулосаси), тадбиркорлик субъекти раҳбариятига хатлар, шунингдек бошқарув юклатилган шахсларга хабарларни тақдим этиш

муддатларини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган бўлган шахслар билан муҳокама қилиш.

- Бутун келишув давомида аудитор ишининг бажарилиши жараёни тўғрисида берилиши кутилаётган ахборот билан боғлиқ масалаларни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиш.
- Компонентлар аудиторлари билан тақдим этилиши кутилаётган ҳисоботларнинг турлари ва муддатлари, шунингдек компонентлар аудити билан боғлиқ бошқа масалалар тўғрисида ахборот бериш жараёни ҳақида ахборот айирбошлаш.
- Келишув жамоаси аъзолари ўртасида ахборот айирбошлашнинг кутилаётган хусусияти ва муддатлари, шу жумладан келишув жамоаси йиғилишларининг хусусияти ва графики, шунингдек бажарилган ишни текшириш графиклари.
- Учинчи шахслар билан амалга ошириш мўлжалланаётган ахборот алмашинувилар, шу жумладан аудит натижасида юзага келувчи ҳисоботлар тақдим этиш бўйича қонунда белгиланган ёки шартнома бўйича ҳар қандай мажбуриятлар.

Муҳим омиллар, келишув бўйича бошланғич иш ва бошқа келишувларни бажариш натижасида олинган билимлар

- АХС 320[1] га мувофиқ муҳимлик даражасини ва зарур ҳолда:
  - Компонентлар учун муҳимлик даражасини белгилаш ва АХС 600[2] га мувофиқ бундай муҳимлик даражаси ҳақида компонентларни хабардор қилиш.
  - Аҳамиятли компонентларни ва муҳим операциялар туркумлари, счётлар қолдиқлари ва очиб бериладиган маълумотларни дастлабки тарзда белгилаш.
- Муҳим бузиб кўрсатишлар риски даражаси баланд бўлган аудит соҳаларини дастлабки тарзда белгилаш.

---

1 АХС 320 "*Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик*"

2 АХС 600 "*Махсус масалалар – гуруҳ молиявий ҳисоботлари аудити (шу жумладан айрим компонентлар аудиторларининг иши)*", 21–23 ва 40(в) бандлари

- Барча молиявий ҳисоботлар даражасида қайд этилган , баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларининг йўлга солиш, назорат қилиш ва текширишга таъсири.
- Аудитор келишув жамоаси аъзоларини аудиторлик далилларини тўплаш ва баҳолашда муттасил равишда шубҳа қилиш ҳамда профессионал скептицизм принципига риоя қилиш зарурлиги тўғрисида хабардор қилиш учун қўллайдиган усул.
- Ички назорат тизими ишининг самарадорлиги даражасини баҳолаш ўтказилган олдинги аудит натижалари, шу жумладан аниқланган камчиликлар хусусияти ва уларга нисбатан кўрилган чоралар.
- Аудитга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган масалаларни аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг тадбиркорлик субъектига бошқа хизматлар кўрсатиш учун масъул бўлган ходимлари билан муҳокама қилиш.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг самарали ички назорат тизимини ишлаб чиқиш, амалга жорий этиш ва қўллаб-қувватлаш йўлидаги интилишларини, шу жумладан бундай ички назорат тизимига доир тегишли ҳужжатлар мавжудлигини тасдиқловчи далиллар.
- Ички назорат тизимига таяниш янада самарали бўлиши мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини аниқлашда аудиторга ёрдам бериши мумкин бўлган операциялар ҳажми.
- Бизнеснинг самарали ишлаши нуқтаи назаридан тадбиркорлик субъекти доирасида ички назорат тизимининг ўрни ва аҳамияти.
- Бизнесда содир бўлган, тадбиркорлик субъектига таъсир кўрсатаётган жиддий ўзгаришлар, шу жумладан ахборот технологиялари ва бизнес-жараёнларда содир бўлган ўзгаришлар, тадбиркорлик субъектининг юқори раҳбарияти таркибидаги ўзгаришлар, шунингдек эгалланган, бирлаштирилган ёки олиб қўйилган капитал қўйилмалар.
- Соҳада юз берган жиддий ўзгаришлар, хусусан соҳадаги тартибга солувчи органларнинг талабларида юз берган ўзгаришлар ва ҳисоботларни тақдим этишга қўйиладиган янги талаблар.
- Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосида юз берган жиддий ўзгаришлар, масалан, бухгалтерия ҳисоби стандартларидаги ўзгаришлар.

- Бошқа жиддий ўзгаришлар, масалан, қонунчилик муҳитида юз берган, тадбиркорлик субъектига таъсир кўрсатаётган ўзгаришлар.

Ресурслар хусусияти, улардан фойдаланиш вақти ва кўлами

- Келишув жамоасини (шу жумладан, зарур ҳолда, сифатни назорат тарзида кўриб чиқишни ўтказадиган шахсни) танлаш ва аудиторлик ишини келишув жамоаси аъзолари ўртасида тақсимлаш, шу жумладан тегишли тажрибага эга бўлган келишув жамоаси аъзоларини муҳим бузиб кўрсатишлар риски даражаси баланд бўлган жабҳаларга тайинлаш.
- Келишув бюджети, шу жумладан соатлар бюджетини муҳим бузиб кўрсатишлар риски даражасининг баландлиги билан тавсифланадиган соҳалар бўйича кўриб чиқиш.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 315

МУҲИМ БУЗИБ КЎРСАТИШЛАР РИСКЛАРИНИ ТАДБИРКОРЛИК СУБЪЕКТИНИ ВА УНИНГ МУҲИТИНИ БИЛИШ АСОСИДА АНИҚЛАШ ВА БАҲОЛАШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)*

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси.....1

Кучга кириш санаси.....2

Мақсади 3

Таърифлар.....4

Талаблар

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар 5–10

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектнинг ички назорат тизимини билиш зарурияти 11–24

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш 25–31

Ҳужжатлар.....32

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар A1–A16

---

* Ушбу АХСнинг ўрнини 2013 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин якунланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга кирадиган АХС 315 *"Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш"* (янги таҳрирда) эгаллайди.

МУҲИМ БУЗИБ КЎРСАТИШЛАР РИСКЛАРИНИ ТАДБИРКОРЛИК СУБЪЕКТИНИ ВА УНИНГ МУҲИТИНИ БИЛИШ АСОСИДА АНИҚЛАШ ВА БАҲОЛАШ

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектнинг ички назорат тизимини билиш зарурияти A17–A104

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш .. A105–A130

Ҳужжатлар..... A131–A134

1-илова: Ички назорат тизими таркибий қисмлари

2-илова: Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига ишора қиладиган ҳолатлар ва воқеалар

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 315 *"Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш"* АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудиторнинг молиявий ҳисоботдаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш вазифаси кўриб чиқилади.

Кучга кириш санаси

2. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

3. Аудиторнинг мақсади молиявий ҳисобот даражасида ва тақдимномалар даражасида фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишларни тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш, шу йўл билан баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига нисбатан жавоб ҳаракатларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш учун асосни таъминлашдан иборат.

Таърифлар

4. Аудитнинг халқаро стандартларида (АХСда) қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) *Тақдимномалар* – Молиявий ҳисоботларда ўз аксини топган ва раҳбарият томонидан аниқ ёки бошқа йўсинда тақдим қилинган билдиргилар, улар содир бўлиши мумкин бўлган турли потенциал бузиб кўрсатишларни кўриб чиқишда аудитор томонидан фойдаланилади.

   (б) *Тадбиркорлик риски* – Тадбиркорлик субъектининг мақсадларига эришиши ва ўз стратегияларини амалга ошириш қобилиятига салбий таъсир кўрсатиши мумкин

бўлган маълум шароитлар, воқеалар, вазиятлар, харакатлар ёки харакатсизлик натижасида юзага келадиган ёки нотўғри мақсадни танлаш ва нотўғри стратегияларни қабул қилиш билан боғлиқ бўлган рискидир.

(в) *Ички назорат* – Молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги, фаолиятнинг натижалилиги ва самарадорлиги ҳамда қонунчилик ва қонун ҳужжатларга мослигига қаратилган тадбиркорлик субъектининг мақсадлари эришилишига оқилона(даражада) ишонч билдиришни таъминлаш учун бошқарув юклатилган шахслар, раҳбарият ва бошқа ходимлар томонидан ишлаб чиқиладиган, амалга ошириладиган ва юритиладиган жараён. “Назорат воситалари” атамаси ички назоратнинг бир ёки ундан ортиқ таркибий қисмларининг ҳар қандай жиҳатларига тегишлидир.

(г) *Рискни баҳолаш бўйича тартиб-таомиллар*— Тадбиркорлик субъекти ва унинг фаолияти муҳитини, жумладан, ички назоратини тушуниш, фирибгарлик ёки хато сабабли муҳим бузиб кўрсатиш рискини молиявий ҳисобот ва тақдимномалар даражаларида аниқлаш ва баҳолаш учун бажариладиган аудит тартиб-таомиллардир.

(д) *Аҳамиятли риск* – Аудиторнинг мулоҳазасига кўра аудит ўтказишда алоҳида кўриб чиқилишини талаб этадиган, муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд бўлишининг аниқланган ва баҳоланган риск.

Талаблар

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар

5. Аудитор молиявий ҳисоботлар даражасида ва тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискини аниқлаш ва баҳолаш учун асосни таъминлаш мақсадида рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариши лозим. Бироқ, рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ўз-ўзича аудитор фикри асосланиши мумкин бўлган

аудиторлик далилини етарли ва тегишли даражада таъминламайди. (А1-А5 бандларига қаранг)

6. Аудитор қуйидаги рискларни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариши лозим:

   (а) Тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига ва аудитор мулоҳазасига кўра, фирибгарлик ёки хатога йўл қўйилиши натижасида юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлашда ёрдам берадиган ахборотга эга бўлиши мумкин бўлган субъектнинг бошқа шахсларига сўровлар бериш. (А6 бандига қаранг)

   (б) Таҳлилий тартиб-таомиллар. (А7-А10 бандларига қаранг)

   (в) Кузатиш ва текшириш. (А11 бандига қаранг)

7. Аудитор мижозни қабул қилиш ёки у билан муносабатларни давом эттириш амалини бажариш пайтида ўзи олган ахборот муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш учун ўринли ёки ўринли эмаслиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиши лозим.

8. Агар келишув партнёри тадбиркорлик субъекти учун бошқа келишувларни бажарган бўлса, келишув партнёри олинган ахборот муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш учун ўринли ёки ўринли эмаслиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиши лозим.

9. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти билан боғлиқ бўлган аудиторнинг аввалги тажрибаси ва бундан олдинги аудитлар жараёнида бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари натижасида олинган ахборотдан фойдаланмоқчи бўлса, у бундан олдинги аудит билан таққослаганда мазкур ахборотнинг жорий аудит учун ўринлигига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган бирон-бир ўзгаришлар юз берган-бермаганини аниқлаши лозим. (А12-А13 бандларига қаранг)

10. Келишув партнёри ва келишув жамоасининг бошқа аъзолари тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботининг муҳим бузиб кўрсатишларга мойиллигини ва молиявий ҳисобот тақдим этишнинг қўлланиладиган асосидан тадбиркорлик субъектининг фактлари ва вазиятларига нисбатан фойдаланишни муҳокама

қилишлари лозим. Келишув партнёри муҳокамада иштирок этмаган келишув жамоаси аъзоларига қайси масалалар тўғрисида ахборот берилиши лозимлигини белгилаши даркор. (А14-А16 бандларига қаранг)

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектнинг ички назорат тизимини билиш зарурияти

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити

11. Аудитор қуйидагилар ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим:

(а) Тегишли тармоқ омиллари, тартибга солиш омиллари ва бошқа ташқи омиллар, шу жумладан молиявий ҳисобот тақдим этишнинг қўлланиладиган асоси. (А17-А22 бандларига қаранг)

(б) Аудитор операцияларнинг туркумлари, счётлар сальдосини ва молиявий ҳисоботда ёритилиши кутилаётган маълумотларни тушунишига имконият яратиш учун тадбиркорлик субъектининг хусусияти, шу жумладан:

(i) унинг операциялари;

(ii) унинг мулки ва бошқарувининг таркибий тузилмаси;

(iii) тадбиркорлик субъекти амалга ошираётган ва амалга оширишни режалаштираётган инвестицияларнинг турлари, шу жумладан махсус аҳамиятга молик субъектларга инвестициялар; ва

(iv) тадбиркорлик субъектининг таркибий тузилмаси ва молиялаштириш усуллари. (А23-А27 бандларига қаранг).

(в) Тадбиркорлик субъекти томонидан ҳисоб сиёсатининг танланиши ва қўлланиши, шу жумладан мазкур сиёсатга ўзгартиришлар киритилиши сабаблари. Аудитор тадбиркорлик субъектининг ҳисоб сиёсати унинг бизнесига мос келиши ёки келмаслигини, молиявий ҳисобот тақдим этишнинг қўлланиладиган асоси ва тегишли соҳада

қўлланиладиган ҳисоб сиёсати билан мувофиқлиги ёки мувофиқ эмаслигини баҳолаши лозим. (А28 бандига қаранг)

(г) Тадбиркорлик субъектининг мақсадлари ва стратегиялари, шунингдек муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига олиб келиши мумкин бўлган йўлдош тадбиркорлик рисклари. (А29-А35 бандларига қаранг)

(д) Тадбиркорлик субъектининг молиявий натижаларини баҳолаш ва кўриб чиқиш. (А36-А41 бандларига қаранг)

Тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими

12. Аудитор аудитга дахлдор бўлган ички назорат тизими ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. Гарчи аудит учун ўринли бўлган назорат воситаларининг аксарияти молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлса-да, молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган назорат воситаларининг ҳаммаси ҳам аудит учун ўринли ҳисобланмайди. Назорат воситаси ўз-ўзича ёки бошқа назорат воситалари билан биргаликда аудит учун ўринлими, деган савол аудиторнинг профессионал мулоҳазаси билан боғлиқ саволлар қаторига киради. (А42-А65 бандларига қаранг)

Ўринли назорат воситаларини билиш хусусияти ва даражаси

13. Аудит учун ўринли бўлган назорат воситалари ҳақида тасаввур ҳосил қилар экан, аудитор мазкур назорат воситалари қандай ташкил этилганига баҳо бериши ва улар амалга жорий этилган-этилмаганини тадбиркорлик субъекти ходимларига юборилган сўровларга қўшимча тарзда тартиб-таомилларни бажариш орқали аниқлаши лозим. (А66-А68 бандларига қаранг)

Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари

Назорат муҳити

14. Аудитор назорат муҳити ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. Бундай тасаввурни ҳосил қилиш доирасида аудитор қуйидагиларга баҳо бериши зарур:

(а) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бошқарув юклатилган шахсларнинг назорати остида ҳалоллик ва ахлоқий хулқ-атвор маданиятини яратганми ва уни қўллаб-қувватламоқдами; ва

(б) Назорат муҳити элементларининг кучли томонлари жамулжам ҳолда ички назоратнинг бошқа таркибий қисмлари учун тегишли асосни яратадими ва назорат муҳитининг камчиликлари бошқа таркибий қисмларнинг самарадорлик даражасига путур етказмайдими. (А69-А78 бандларига қаранг)

Тадбиркорлик субъекти томонидан қўлланиладиган рискни баҳолаш жараёни

15. Аудитор тадбиркорлик субъектида қуйидагилар учун жараён бор-йўқлиги ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим:

(а) Молиявий ҳисобот мақсадлари учун ўринли бўлган тадбиркорлик рискларини аниқлаш;

(б) Рискларнинг аҳамиятлилигини баҳолаш;

(в) Уларнинг юзага келиши эҳтимолини баҳолаш; ва

(г) Бундай рискларга жавобан ҳаракатлар тўғрисида қарорлар қабул қилиш. (А79 бандига қаранг)

16. Агар тадбиркорлик субъекти бундай жараённи (матнда кейинги ўринларда “тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни” деб юритилади) белгилаган бўлса, аудитор мазкур жараён ва унинг натижалари ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. Агар аудитор тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти идентификация қила олмаган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини идентификация қилган бўлса, у мазкур муҳим бузиб кўрсатишлар риски, аудиторнинг мўлжалларига кўра, тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни доирасида идентификация қилиниши лозим бўлган риск турларига кириши ёки кирмаслигини баҳолаши зарур. Агар бундай риск қайд этилган бўлса, аудитор нима учун жараён уни аниқлашга қодир бўлмагани ҳақида тасаввур ҳосил қилиши ва жараён у қўлланилаётган вазиятга қай даражада

мос келишини ёки тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёнида аҳамиятли камчиликлар бор-йўқлигини баҳолаши лозим.

17. Агар тадбиркорлик субъекти мазкур жараённи белгиламаган ёки бирон-бир махсус жараёнга эга бўлса, аудитор молиявий ҳисобот мақсадлари учун ўринли бўлган тадбиркорлик рисклари идентификация қилинган-қилинмагани ва бундай рискларга жавобан қандай чоралар кўрилгани тўғрисидаги масалани тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши лозим. Аудитор ҳужжатлаштирилган рискни баҳолаш жараёнининг йўқлиги юзага келган вазиятда ўринли бўлгани ёки тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимидаги аҳамиятли камчилик ҳисобланишига баҳо бериши лозим (А80 бандга қаранг)

Ахборот тизими, шу жумладан молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ бўлган тегишли бизнес-жараёнлар ҳамда ахборот алмашинуви

18. Аудитор ахборот тизими, шу жумладан молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ бўлган қуйидаги бизнес-жараёнлар ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим:

    (а) Молиявий ҳисобот учун аҳамиятли бўлган операцияларнинг туркумлари;

    (б) Ҳам ахборот технологиялари (АТ) тизимида, ҳам маълумотларни қўлда тайёрлашда операцияларни амалга ошириш, қайд этиш, уларга ишлов бериш ва зарур ҳолда операцияларга тузатишлар киритиш, уларни бош бухгалтерия китобига ўтказиш ва молиявий ҳисоботда акс эттириш учун қўлланиладиган тартиб-таомиллар;

    (в) Операцияларни амалга ошириш, қайд этиш, уларга ишлов бериш ва уларни умумлаштириш учун қўлланиладиган тегишли бухгалтерия ҳисоби ёзувлари, тасдиқловчи ахборот ва молиявий ҳисоботдаги алоҳида счётлар; бу нотўғри ахборотга тузатиш киритишни, шунингдек ахборот бош бухгалтерия китобига қандай ўтказилишини ўз ичига олади.

Ёзувларни киритиб қўйиш ҳам қўлда, ҳам электрон форматда амалга оширилиши мумкин;

(г) Молиявий ҳисобот учун аҳамиятли ҳисобланган операциялар доирасига кирмайдиган воқеалар ва шароитларни ахборот тизими қай тарзда қайд этади;

(д) Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботини тайёрлаш учун қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш жараёни, шу жумладан аҳамиятли ҳисоблаб чиқилган баҳолари ва очиб бериладиган маълумотлар; ва

(е) Журналлардаги проводкалар билан боғлиқ бўлган назорат воситалари, шу жумладан такрорланмайдиган, ғайриоддий операциялар ёки тузатишларни акс эттириш учун қўлланиладиган ностандарт журналлардаги проводкалар. (А81-А85 бандларига қаранг)

19. Аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ роллар ва вазифалар тўғрисидаги ахборотни қандай бериши ҳақида, шунингдек молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган аҳамиятли масалалар, шу жумладан:

(а) Тадбиркорлик субъекти ва бошқарув юклатилган шахслар ўртасида ахборот алмашинуви; ва

(б) Ташқи алоқалар, хусусан тартибга солувчи органлар билан ахборот алмашинуви ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А86-А87 бандларига қаранг).

Аудит учун ўринли бўлган назорат ҳаракатлари

20. Аудитор аудит учун ўринли бўлган ҳамда тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш ва сўнг баҳоланган рискларга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун тушуниш зарур деб ҳисоблаган назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. Аудит операцияларнинг ҳар бир аҳамиятли туркуми, счёт қолдиғи ва молиявий ҳисоботда очиб бериладиган маълумотлар билан ёки уларга дахлдор ҳар бир тақдимнома билан боғлиқ бўлган назорат

ҳаракатларининг барчасини билишни талаб қилмайди. (А88-А94 бандларига қаранг)

21. Тадбиркорлик субъектининг назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилаётганда аудитор тадбиркорлик субъекти ахборот технологияларидан фойдаланиш натижаси ҳисобланадиган рискларга жавобан қандай чоралар кўриши ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А95-А97 бандларига қаранг)

Назорат воситалари мониторинги

22. Аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисобот устидан ички назорат воситалари мониторингини ўтказиш учун амалга оширадиган асосий ҳаракатлар ҳақида, шу жумладан аудит учун ўринли бўлган назорат ҳаракатлари билан боғлиқ ҳаракатлар ҳақида, шунингдек тадбиркорлик субъекти назорат воситаларининг камчиликларини тузатишга қаратилган ҳаракатларни қандай амалга ошириши ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А98-А100 бандларига қаранг)

23. Агар тадбиркорлик субъектида ички аудит хизмати,[1] мавжуд бўлса, аудитор ички аудит хизматининг иши аудит ўтказиш нуқтаи назаридан ўринли эканини аниқлаш учун қуйидаги жиҳатлар ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим:

    (а) Ички аудит хизмати вазифаларининг хусусияти, шунингдек ички аудит хизматининг тадбиркорлик субъекти ташкилий тузилмасидаги ўрни; ва

    (б) Ички аудит хизмати томонидан бажарилган ёки бажарилиши лозим бўлган ҳаракатлар. (А101-А103 бандларига қаранг)

24. Аудитор мониторингни ўтказиш пайтида тадбиркорлик субъекти фойдаланадиган ахборот манбалари ҳақида, шунингдек

[1] АХС 610 “Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш”нинг 7(а) бандида “ички аудит хизмати” атамасига қуйидаги таъриф берилган: “Тадбиркорлик субъекти доирасида унинг хизматларидан бири амалга оширадиган ишни баҳолаш борасидаги фаолият. Ички аудит хизматининг вазифаларига бошқа масалалар билан бир қаторда ички назорат тизимининг адекватлиги ва самаралилигини текшириш, баҳолаш ва мониторингини ўтказиш киради”.

тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти мазкур мақсадга эришиш учун ахборот етарли даражада ишончли ҳисобланиши тўғрисида хулоса чиқаришда асос сифатида нимага таяниши ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А104 бандига қаранг)

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш

25. Аудитор кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш учун асосни таъминлаш мақсадида:

(а) молиявий ҳисобот даражасида; ва (А105-А108 бандларига қаранг)

(б) операциялар туркумлари, счётлар сальдоси ва очиб бериладиган маълумотлар учун тақдимномалар даражасида бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаши ва баҳолаши лозим. (А109-А113 бандларига қаранг)

26. Шу мақсадда аудитор:

(а) Рискларни, шу жумладан рисклар билан боғлиқ бўлган тегишли назорат воситаларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити ҳақида билим олиш жараёнида, шунингдек операциялар туркумлари, счётлар сальдолари ва молиявий ҳисоботдаги очиб бериладиган маълумотларни ўрганиш орқали аниқлаши; (А114-А115 бандларига қаранг)

(б) Идентификация қилинган рискларни баҳолаши, шунингдек улар кенгроқ даражада молиявий ҳисобот билан боғлиқ ёки боғлиқ эмаслигини ва улар кўп сонли тақдимномаларга сабаб бўлиши мумкин ёки мумкин эмаслигини аниқлаши;

(в) Идентификация қилинган рискларни мақбул бўлмаган вазият билан тақдимномалар даражасида солиштириши, бунда аудитор текширишни мўлжаллаётган тегишли назорат воситаларини эътиборга олиши; ва (А116-А118 бандларига қаранг)

(г) Бузиб кўрсатиш эҳтимолини, шу жумладан кўп сонли бузиб кўрсатишларга йўл қўйилиши имкониятини, шунингдек потенциал бузиб кўрсатиш муҳим бузиб кўрсатишга олиб

келиши мумкин бўлган қийматга эгами, деган масалани кўриб чиқиши лозим.

Аудитор махсус кўриб чиқишини талаб қиладиган рисклар

27. 25-бандга мувофиқ ўтказиладиган рискни баҳолаш доирасида аудитор идентификация қилинган рискларнинг исталган бири, аудитор фикрига кўра, аҳамиятли риск ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигини аниқлаши лозим. Мазкур масала хусусида мулоҳаза чиқараётганда аудитор идентификация қилинган риск билан боғлиқ назорат воситалари таъсирини истисно этиши керак.

28. Қайси рисклар аҳамиятли рисклар ҳисобланиши ҳақида мулоҳаза чиқарар экан, аудитор ҳеч бўлмаганда қуйидаги масалаларни кўриб чиқиши лозим:

    (а) Риск фирибгарлик риски ҳисобланадими;

    (б) Риск иқтисод, бухгалтерия ҳисоби соҳасида яқинда юз берган аҳамиятли воқеалар ёки бошқа бирон-бир воқеа билан боғлиқми ва, бинобарин, алоҳида эътиборни талаб қиладими;

    (в) Операцияларнинг мураккаблик даражаси;

    (г) Риск ўзаро боғлиқ томонлар билан бажарилган аҳамиятли операциялар билан боғлиқми;

    (д) Риск билан боғлиқ молиявий ахборотни, айниқса, баҳолашга нисбатан ноаниқлик даражаси катта бўлган ахборотни баҳолашда субъективлик даражаси; ва

    (е) Риск тадбиркорлик субъектининг одатдаги хўжалик фаолияти доирасидан четга чиқадиган аҳамиятли операциялар ёки бошқа сабабларга кўра ғайриоддий ҳисобланадиган операциялар билан боғлиқми. (А119-А123 бандларига қаранг)

29. Агар аудитор аҳамиятли риск мавжудлигини аниқлаган бўлса, у тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари, шу жумладан мазкур рискка дахлдор бўлган назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А123-А126 бандларига қаранг)

Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг ўзи етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламайдиган рисклар

30. Айрим рискларга нисбатан аудитор фақат моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг ўзи ёрдамида етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш мумкин эмас, деб ҳисоблаши мумкин. Бундай рисклар хусусиятлари кўпинча қўлаки усулнинг оз миқдорда аралашуви билан ёки бундай аралашувсиз, ўта автоматлаштирилган усулда ишлов беришга йўл қўядиган одатдаги ва аҳамиятли операциялар туркумлари ёки счётлар сальдоси аниқ ёки тўлиқ ҳисобга олинмагани билан боғлиқ бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда тадбиркорлик субъектининг мазкур рисклар устидан назорат воситалари аудит учун ўринли ҳисобланади ва аудитор улар ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А127-А129 бандларига қаранг)

Рискка берилган баҳони қайта кўриш

31. Аудитор томонидан муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига тақдимномалар даражасида берилган баҳо аудит жараёнида қўшимча аудиторлик далили олиниши натижасида ўзгариши мумкин. Аудитор кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш натижасида аудиторлик далили ёки янги ахборотни олган ва мазкур далил ёки ахборот аудитор ўзининг дастлабки баҳосини бераётганда асос сифатида фойдаланган аудиторлик далилига зид бўлган ҳолда, аудитор рискка берилган баҳони қайта кўриши ва режалаштирилган кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини шунга мос равишда ўзгартириши лозим. (А130 бандига қаранг)

Ҳужжатлар

32. Аудитор аудиторлик ҳужжатларида қуйидагиларни акс эттириши лозим:[2]

    (а) 10-бандга мувофиқ талаб этилган ҳолда, келишув жамоаси билан муҳокамани, шунингдек қабул қилинган аҳамиятли қарорларни;

[2] АХС 230 *"Аудиторлик ҳужжатлари",* 8–11-бандлар ва А6 банди

(б) Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити ҳақида олинган, 11-бандда кўрсатилган билимнинг, шунингдек ички назорат тизимининг ҳар бир таркибий қисми ҳақида олинган, 14–24-бандларда тавсифланган билимнинг энг муҳим элементларини; билим олинган ахборот манбаларини; ва бажарилган рискларни баҳолаш тартиб-таомилларини;

(в) 25-бандга мувофиқ молиявий ҳисобот даражасида ва тақдимномалар даражасида идентификация қилинган ва баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини; ва

(г) Аудитор томонидан 27–30-бандларнинг талабларига мувофиқ идентификация қилинган рисклар ва тегишли назорат воситаларини. (А131-А134 бандларига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар (5-бандга қаранг)

A1. Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими ҳақида билим (матнда кейинги ўринларда "тадбиркорлик субъекти ҳақида билим" деб юритилади) олиш бутун аудит мобайнида ахборот тўплаш, уни янгилаш ва таҳлил қилишдан иборат бўлган узлуксиз, фаол жараён ҳисобланади. Мазкур билим воситасида ҳосил қилинадиган маълумотлар базаси асосида аудитор аудитни режалаштиради ва аудит жараёнида профессионал мулоҳазани ифодалайди, масалан:

- Молиявий ҳисоботдаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаётганда;
- АҲС 320 га мувофиқ муҳимлик даражасини аниқлаётганда;[3]
- Ҳисоб сиёсати тўғри танлангани ва уни қўллаш тегишли хусусиятга эга эканини, шунингдек молиявий ҳисоботдаги очиб берилган маълумотлар тўғри бажарилганини кўриб чиқаётганда;
- Аудит жараёнида махсус кўриб чиқиш талаб этилиши мумкин бўлган соҳаларни, масалан, ўзаро боғлиқ томонлар билан операцияларни, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фарази тегишли хусусиятга эга эканини аниқлаётганда ёки операциялар бизнес нуқтаи назаридан асосли эканини ўрганаётганда;
- Таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш пайтида фойдаланиладиган тахминларни қилганида;

[3] АҲС 320 *"Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик даражаси"*

- Баҳоланган рискларга жавобан чоралар кўраётганда, шу жумладан етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш мақсадида кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришни амалга ошираётганда; ва
- Олинган аудиторлик далилларининг етарлилиги ва тегишлилигини, хусусан тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг фаразлари, ёзма ва оғзаки билдиргилари тегишли хусусиятга эга эканлигини аниқлаётганда.

А2. Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатларни бажариш натижасида олинган ахборотдан аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳони тасдиқлаш мақсадида аудиторлик далили сифатида фойдаланиши мумкин. Бундан ташқари, аудитор операциялар туркумлари, счётлар сальдоси ёки очиб берилган маълумотлар, шунингдек тегишли тақдимномалар ҳамда назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида аудиторлик далилларини олиши мумкин (ҳатто бу тартиб-таомиллар моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари ёки назорат воситалари тестлари сифатида махсус режалаштирилмаган бўлса ҳам). Аудитор моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари ёки назорат воситалари тестларини рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари билан бир вақтда бажаришни танлаши мумкин, чунки мазкур бирикма айниқса самарали ҳисобланади.

А3. Аудитор зарурий билим даражасини аниқлаш учун профессионал мулоҳазадан фойдаланади. Аудитор кўриб чиқиши лозим бўлган асосий масала қуйидагичадир: олинган билим мазкур АХСда белгиланган мақсадга эришиш учун етарлими? Аудиторга керак бўлган тўлиқ билимнинг чуқурлик даражаси тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти мазкур тадбиркорлик субъектини бошқариш жараёнида эга бўладиган билимдан пастроқ.

А4. Баҳоланадиган рискларга ҳам хато туфайли юзага келган рисклар, ҳам фирибгарлик туфайли юзага келган рисклар киради ва бу тоифаларнинг барчаси мазкур АХС билан қамраб олинади. Аммо фирибгарлик анча жиддий аҳамиятга эга бўлгани боис, тегишли талаблар ва қўлланма рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ҳамда фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар

рискларини аниқлаш учун фойдаланиладиган ахборотни олишга қаратилган йўлдош ҳаракатлар муҳокамасига бағишланган АХС 240 да баён этилган.[4]

А5. Гарчи аудитор тадбиркорлик субъекти ҳақида зарурий билимни олиш жараёнида 6-бандда баён этилган рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг барчасини бажариши шарт бўлса-да (11–24-бандларга қаранг), аудитор уларнинг ҳаммасини мазкур билимнинг ҳар бир жиҳати бўйича бажаришга мажбур эмас. Агар пировард натижада олинадиган ахборот муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлашда фойдали бўлиши мумкин бўлса, бошқа тартиб-таомиллар бажарилиши ҳам мумкин. Бундай тартиб-таомилларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Ташқи манбалар, хусусан савдо ва иқтисодга оид журналлар; таҳлилчилар, банклар ёки рейтинг агентликлари томонидан тайёрланган ҳисоботлар; ёки тартибга солиш ёки молия соҳасидаги нашрлардан олинган ахборотни кўриб чиқиш.
- Тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчисига ёки тадбиркорлик субъекти хизматларидан фойдаланган баҳолаш бўйича экспертларга сўровлар юбориш.

Тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига ва тадбиркорлик субъектининг бошқа шахсларига бериладиган сўровлар (6(а) бандига қаранг)

А6. Аудитор сўровлар бериш йўли билан оладиган ахборотнинг аксарият қисми тадбиркорлик субъектининг раҳбариятидан ва молиявий ҳисобот учун жавобгар бўлган шахслардан келади. Аммо аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаётганда ахборот ёки турли нуқтаи назарларни тадбиркорлик субъектининг бошқа шахсларига ва ташкилий иерархиянинг турли даражасида турувчи бошқа ходимларига сўровлар юбориш орқали олиши ҳам мумкин. Масалан:

[4] АХС 240 *"Молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш пайтида аудиторнинг фирибгарликка нисбатан вазифалари"*, 12–24-бандлар

- Бошқарув юклатилган бўлган шахсларга юборилган сўровлар аудиторга молиявий ҳисобот тайёрланган муҳитни ўрганишда ёрдам бериши мумкин.
- Ички аудит хизмати ходимларига юборилган сўровлар йил мобайнида тадбиркорлик субъектига нисбатан бажарилган ички аудит тартиб-таомиллари ва тадбиркорлик субъекти ички назорат тизими фаолиятининг самарадорлик даражаси тўғрисида, шунингдек бундай тартиб-таомиллар натижасида чиқарилган хулосалар тадбиркорлик субъектининг раҳбариятини қониқтиргани ёки қониқтирмагани хусусида ахборот бериши мумкин.
- Мураккаб ёки ғайриоддий операцияларни амалга ошириш, уларга ишлов бериш ва уларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришда иштирок этувчи ходимларга юборилган сўровлар аудиторга ҳисоб сиёсати муайян принципларини танлаш ва қўллаш тегишли хусусиятга эга бўлган-бўлмаганини аниқлашга ёрдам бериши мумкин.
- Юридик масалалар бўйича ички маслаҳатчига юборилган сўровлар суд муҳокамаси, қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга риоя этиш, тадбиркорлик субъектига таъсир кўрсатувчи фирибгарлик ёки гумон қилинаётган фирибгарлик фактлари тўғрисида билиш, кафолатлар, сотувдан кейинги мажбуриятлар, амалий ҳамкорлар билан тузилган битимлар (масалан, қўшма корхоналар) ҳамда шартномаларнинг шартларини талқин қилиш сингари масалалар бўйича ахборот билан таъминлаши мумкин.
- Маркетинг ёки сотувлар бўлими ходимларига юборилган сўровлар тадбиркорлик субъектининг маркетинг стратегияси, сотув тенденциялари ёки мижозлар билан тузилган шартномалар шартларидаги ўзгаришлар тўғрисида ахборот билан таъминлаши мумкин.

Таҳлилий тартиб-таомиллар (6(б) бандига қаранг)

А7. Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида бажарилган таҳлилий тартиб-таомиллар аудиторга маълум бўлмаган

жиҳатларни аниқлаш учун имконият яратиши, шунингдек баҳоланган рискларга жавобан ҳаракатларни ишлаб чиқиш ва амалга ошириш учун асос олиш мақсадида муҳим бузиб кўрсатишлар рискини баҳолашда ёрдам бериши мумкин. Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида бажарилган таҳлилий тартиб-таомиллар ҳам молиявий ахборотни, ҳам номолиявий хусусиятга эга бўлган ахборотни, масалан, сотувлар ҳажми ва савдо майдонлари квадратураси ёки сотилган маҳсулот ҳажми ўртасидаги нисбатни қамраб олиши мумкин.

А8. Таҳлилий тартиб-таомиллар аудит учун оқибатларга эга бўлиши мумкин бўлган масалаларга ишора қилувчи ғайриоддий операциялар ёки воқеалар, суммалар, коэффициентлар ва тенденциялар мавжудлигини аниқлашга ёрдам бериши мумкин. Ғайриоддий ёки кутилмаган муносабатларни аниқлаш аудиторга муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини, айниқса фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлашда ёрдам бериши мумкин.

А9. Бироқ, таҳлилий тартиб-таомиллар юқори даражада жамланган маълумотлардан фойдаланган ҳолда бажарилган бўлса (бу ҳол таҳлилий тартиб-таомиллар рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида бажарилганда кузатилади), бундай таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижалари фақат муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлиши мумкинлигига ишора қилади. Бинобарин, бундай ҳолларда мазкур таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижаларини муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш пайтида тўпланган бошқа ахборот билан бирга кўриб чиқиш аудиторга таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижаларини тушуниш ва баҳолашга ёрдам бериши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А10. Таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш мақсадида фойдаланилиши мумкин бўлган оралиқ ёки ҳар ойлик молиявий ахборотни кичик тадбиркорлик субъектларининг ҳаммаси ҳам тайёрламайди. Бундай вазиятда аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботининг дастлабки лойиҳаси тайёрланган санага қадар мавжуд бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш мақсадида

таҳлилий тартиб-таомилларни режалаштириши ва бажариши талаб этилиши мумкин (ҳатто аудиторда аудитни режалаштириш мақсадида чекланган таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш ёки айрим ахборотни сўровлар юбориш йўли билан олиш имконияти мавжуд бўлса ҳам).

*Кузатиш ва текшир*иш (6(в) бандига қаранг)

A11. Кузатиш ва текшириш тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига ва бошқа шахсларга юборилган сўровларни тўлдириши, шунингдек тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити тўғрисида ахборот бериши мумкин. Бундай аудиторлик тартиб-таомилларига мисоллар сифатида қуйидагиларни кузатиш ва текширишни келтириш мумкин:

- Тадбиркорлик субъектининг операцияларини.
- Тадбиркорлик субъектининг ҳужжатлари (хусусан бизнес-режалари ва стратегиялари), ёзувлари ва ички назорат бўйича қўлланмаларини .
- Тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан тайёрланган ҳисоботларни (масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг чорак учун ҳисоботлари ва оралиқ молиявий ҳисоботни) ва бошқарув юклатилган бўлган шахслар томонидан тайёрланган ҳисоботларни (масалан, директорлар кенгаши йиғилишларининг баённомаларини).
- Тадбиркорлик субъектининг бинолари ва ишлаб чиқариш қувватларини.

Олдинги даврларда олинган ахборот (9-бандга қаранг)

A12. Аудиторнинг тадбиркорлик субъекти билан ишлаш борасидаги олдинги тажрибаси ва олдинги аудитларни ўтказиш пайтида бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари аудиторга қуйидаги масалалар хусусида ахборот бериши мумкин:

- Олдинги бузиб кўрсатишлар ва улар ўз вақтида тузатилганми.

- Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити хусусияти ҳамда тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими (шу жумладан ички назорат тизимининг камчиликлари).

- Олдинги молиявий даврдан бери ўтган вақт ичида тадбиркорлик субъекти ёки унинг операцияларида юз бериши мумкин бўлган аҳамиятли ўзгаришлар. Бу маълумотлар аудиторга тадбиркорлик субъекти ҳақида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун етарли билимни олишга ёрдам бериши мумкин.

A13. Аудитор олдинги даврларда олинган ахборот ҳали-ҳануз ўринли бўлиб қоляптими, деган саволга жавоб олиши шарт, башарти у мазкур ахборотдан жорий аудит мақсадларида фойдаланмоқчи бўлса. Бу зарур, чунки назорат муҳитидаги ўзгаришлар, масалан, ўтган йили олинган ахборотнинг ўринлигига таъсир кўрсатиши мумкин. Мазкур ахборотнинг ўринлигига дахл этиши мумкин бўлган ўзгаришлар юз берган-бермаганини аниқлаш учун аудитор тегишли сўровлар юбориши ва бошқа тегишли аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши, хусусан тегишли тизимларни бошдан охиригача тестлашни амалга ошириши мумкин.

Келишув жамоаси билан муҳокама қилиш (10-бандга қаранг)

A14. Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботи муҳим бузиб кўрсатишларга мойиллиги тўғрисидаги масалани келишув жамоаси билан муҳокама қилиш:

- Келишув жамоасининг нисбатан тажрибали аъзоларига, шу жумладан келишув партнёрига ўзининг тадбиркорлик субъектини билишга асосланган фикрлари билан олишиш имконини беради.

- Келишув жамоаси иштирокчиларига тадбиркорлик субъекти дуч келган тадбиркорлик рисклари тўғрисида, шунингдек молиявий ҳисобот қай тарзда ва қаерда фирибгарлик ёки хатога йўл қўйилиши натижасида муҳим бузиб кўрсатишга мойил бўлиши мумкинлиги ҳақида ахборот алмашинуви имконини беради.

- Келишув жамоаси иштирокчиларига улар жавобгар бўлган муайян соҳаларда молиявий ҳисоботни муҳим бузиб кўрсатиш имкониятлари ҳақида янада аниқ тасаввур ҳосил қилишга, шунингдек улар бажарадиган аудиторлик тартиб-таомилларининг натижалари аудитнинг бошқа жиҳатларига, шу жумладан кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами тўғрисидаги қарорга қандай таъсир кўрсатиши мумкинлигини тушунишга ёрдам беради.
- Келишув жамоаси аъзоларига аудит жараёнида олинган, муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашга ёки бундай рискларга нисбатан бажариладиган аудиторлик тартиб-таомилларига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган янги ахборотни бериш ва алмашиш учун замин яратади.

АХС 240 кейинги талабларни белгилайди ва фирибгарлик рискларини келишув жамоаси билан муҳокама қилишни бошқариш учун имконият яратади.[5]

A15. Келишув жамоасининг барча аъзолари ягона муҳокамада иштирок этиши (масалан, аудит объектлари турли ерларда жойлашган ҳолда) доим ҳам талаб этилавермайди ва буни амалга ошириш имконияти доим ҳам мавжуд бўлавермайди, худди шунингдек муҳокама жараёнида қабул қилинган барча қарорлар тўғрисида келишув жамоасининг барча аъзоларини хабардор қилиш доим ҳам талаб этилавермайди. Келишув партнёри баъзи бир масалаларни келишув жамоасининг бош аъзолари, шу жумладан, зарур ҳолда, бўлинмалар аудити учун жавобгар бўлган шахслар ва мутахассислар билан муҳокама қилиши, бериш лозим бўлган ахборот ҳажми ва кўламини ҳисобга олган ҳолда келишув жамоасининг бошқа аъзолари билан муҳокама қилишни келишув жамоасининг у ёки бу аъзоларига топшириши мумкин. Бу ерда келишув партнёри билан келишилган ахборот бериш режаси фойдали бўлиши мумкин.

[5] АХС 240, 15 банд

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А16. Кичик бизнес аксарият тадбиркорлик субъектларининг аудити тўлиқ ҳажмда келишув партнёри томонидан бажарилади (мазкур келишув партнёри якка тартибда амалиёт билан шуғулланадиган профессионал бухгалтер бўлиши мумкин). Бундай вазиятларда айнан аудитни режалаштиришни шахсан амалга оширган келишув партнёри тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботи фирибгарлик ёки хатога йўл қўйилиши натижасида муҳим бузиб кўрсатишга мойиллиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиш учун жавобгар бўлади.

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимини билиш зарурияти

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити

Соҳа омиллари, тартибга солиш омиллари ва бошқа ташқи омиллар
(11(а) бандига қаранг)

Соҳа омиллари

А17. Аудитор учун ўринли бўлган соҳа омилларига соҳада юзага келган шароитлар, хусусан рақобат муҳити, етказиб берувчилар ва мижозларнинг муносабатлари, технологик ишланмалар киради. Аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисол тариқасида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Бозор ва рақобат, шу жумладан талаб, унумдорлик ва нархлар рақобати.
- Фаолиятнинг цикллилиги ёки мавсумийлиги.
- Тадбиркорлик субъектининг маҳсулоти билан боғлиқ бўлган ишлаб чиқариш технологиялари.
- Энергия таъминоти ва электроэнергия қиймати.

А18. Тадбиркорлик субъекти фаолият олиб бораётган соҳа бизнеснинг хусусияти ёки тартибга солувчи органлар талабларининг қаттиқлиги билан белгиланган муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари

юзага келишига сабаб бўлиши мумкин. Масалан, узоқ муддатли шартномалар муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини юзага келтирадиган даромадлар ва харажатларнинг аҳамиятли тарзда тахминий баҳоланишини назарда тутиши мумкин. Бундай ҳолларда келишув жамоаси таркибига тегишли соҳада етарли билим ва тажрибага эга бўлган мутахассислар кириши муҳимдир.[6]

Тартибга солиш омиллари

А19. Аудитор учун ўринли бўлган тартибга солиш омиллари тартибга солувчи муҳитни ўз ичига олади. Тартибга солувчи муҳит шу жумладан молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосини, шунингдек ҳуқуқий ва сиёсий муҳитни қамраб олади. Аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисол тариқасида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Бухгалтерия ҳисоби принциплари ва муайян соҳага хос бўлган амалиётлар.
- Тартибга солинаётган соҳа меъёрий базаси.
- Тадбиркорлик субъектининг операцияларига сезиларли даражада тааллуқли бўлган қонунчилик ва меъёрий база, шу жумладан тўғридан-тўғри назорат ҳаракатлари.
- Солиқ солиш (корпоратив ва бошқа солиқлар).
- Ҳозирги вақтда тадбиркорлик субъекти бизнесни юритишига таъсир кўрсатаётган ҳукумат сиёсати, хусусан пул-кредит сиёсати, шу жумладан валюта назорати тизими, солиқ имтиёзлари, молиявий имтиёзлар (масалан, ҳукумат ёрдами дастурлари), шунингдек тариф сиёсати ёки савдога оид чеклашлар сиёсати.
- Тадбиркорлик субъектининг соҳаси ва бизнесига тааллуқли бўлган атроф муҳитни муҳофаза қилишга доир талаблар.

[6] АХС 220 *"Молиявий ҳисоботнинг аудити сифатини назорат қилиш",* 14-банд

А20. АХС 250 тадбиркорлик субъектига ёки у фаолият олиб бораётган соҳа ёки тармоққа нисбатан қўлланиладиган меъёрий-ҳуқуқий база билан боғлиқ бўлган баъзи бир алоҳида талабларни ўз ичига олади.[7]

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А21. Давлат сектори ташкилотлари аудитида ташкилотнинг операцияларига қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа бирон-бир тартибга солувчи қоидалар таъсир кўрсатиши мумкин. Ташкилот ва унинг муҳити ҳақида билим олиш пайтида бу элементлар кўриб чиқилиши лозим.

Бошқа ташқи омиллар

А22. Аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган, тадбиркорлик субъектига таъсир кўрсатадиган бошқа ташқи омилларга мисол тариқасида умумий иқтисодий шароитлар, фоиз ставкалари ва молиялаштириш имкониятининг мавжудлигини, шунингдек инфляция ёки валютани қайта баҳолашни келтириш мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг хусусияти (11(б) бандига қаранг)

А23. Тадбиркорлик субъектининг хусусиятини билиш аудиторга қуйидаги масалаларни тушуниш имконини беради:

- Тадбиркорлик субъекти мураккаб таркибий тузилмага эгами, масалан, унинг шуъба тадбиркорлик субъектлари ёки турли географик нуқталарда жойлашган бошқа таркибий қисмлари борми. Таркибий тузилманинг мураккаблиги кўпинча муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари юзага келишига туртки бериши мумкин бўлган саволлар туғилишига сабаб бўлади. Бундай саволлар орасида қуйидагиларни қайд этиш мумкин: ҳисоботда гудвил, қўшма корхоналар, инвестициялар ёки махсус аҳамиятга молик тадбиркорлик субъектлари лозим даражада акс эттирилганми.

[7] АХС 250 *"Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш"*, 12-банд

- Мулкнинг таркибий тузилиши ҳамда тадбиркорлик субъектининг эгалари ва бошқа одамлар ёки тадбиркорлик субъектлари ўртасидаги муносабатлар. Бу билим ўзаро боғлиқ томонлар билан амалга оширилган операциялар лозим даражада идентификация қилингани ва ҳисоботда акс эттирилганини аниқлашда ёрдам беради. АХС 550[8] да ўзаро боғлиқ томонларга тааллуқли масалаларни аудитор томонидан кўриб чиқишга қўйиладиган талаблар белгиланган ва қўлланма таъминланган.

А24. Тадбиркорлик субъектининг хусусияти ҳақида тасаввур ҳосил қилаётганда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Қуйидагилар каби хўжалик фаолияти:
  - Даромад манбалари, маҳсулот ёки хизматлари ва бозорлари хусусияти, шу жумладан электрон тижоратдаги иштироки ҳамда Интернет орқали сотувлар ва маркетинг фаолияти .
  - Бизнесни олиб бориш жараёни (масалан, ишлаб чиқариш босқичлари ва усуллари, экологик рисклар таъсир кўрсатиши мумкин бўлган фаолият турлари).
  - Альянслар, қўшма корхоналар ва ташқи пудрат.
  - География тарқалганлиги ва соҳавий сегментлашуви.
  - Ишлаб чиқариш қувватлари, омборлари ва офисларининг жойлашуви, шунингдек товар-моддий захиралари турган жойлар ва уларнинг миқдори.
  - Асосий мижозлар ҳамда энг муҳим товар ва хизматлар етказиб берувчилар, меҳнат шартномалари (шу жумладан, касаба уюшмалари билан тузилган шартномаларнинг мавжудлиги, меҳнат фаолияти якунланганидан сўнг бериладиган пенсия ва бошқа имтиёзлар, акциялар учун опционлар ва

[8] АХС 550 *"Ўзаро боғлиқ томонлар"*

рағбатлантирувчи мукофотлар, ишга ёллаш масалаларининг давлат томонидан тартибга солиниши).

- Тадқиқотлар ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишлар бўйича фаолият, тегишли харажатлар.
- Ўзаро боғлиқ томонлар билан амалга ошириладиган операциялар.

- Қуйидагилар каби инвестициялар ва инвестицион фаолият:
  - Режалаштирилаётган ёки яқин ўтмишда амалга оширилган сотиб олишлар ёки активларнинг сотилиши.
  - Қимматли қоғозларга инвестиция қилиш, кредитлар бериш ва уларнинг чиқиб кетиши.
  - Капитал қуйилмалар бўйича операциялар.
  - Консолидация қилинмаган тадбиркорлик субъектларига, шу жумладан ширкатлар, қўшма корхоналар ва махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъектларига инвестициялар.
- Қуйидагилар каби молиялаштириш ва молиявий фаолият:
  - Асосий шуъба тадбиркорлик субъектлари ва қарам тадбиркорлик субъектлари, шу жумладан консолидация қилинган ва консолидация қилинмаган тузилмалар.
  - Қарзлар бўйича келишувлар ва уларга тегишли шартлар, шу жумладан балансдан ташқари молиялаштириш келишувлари ва ижара шартномалари.
  - Мулк ҳуқуқида эгалик қилувчилар (маҳаллий, хорижий, бизнес обрўси ва тажрибаси) ҳамда ўзаро боғлиқ томонлар .
  - Молиявий деривативлар шаклидаги инструментлардан фойдаланиш.

- Қуйидаги каби молиявий ҳисобот:
  - Бухгалтерия ҳисоби принциплари ва соҳага хос бўлган амалиётлар, шу жумладан соҳага хос бўлган аҳамиятли категориялар (масалан, банклар учун кредитлар ва инвестициялар, фармацевтика компаниялари учун илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлари).
  - Даромадларни тан олиш амалиёти.
  - Ҳаққоний қийматни ҳисобга олиш.
  - Чет эл валютасидаги активлар, мажбуриятлар ва операциялар.
  - Ғайриоддий ёки мураккаб операциялар ҳисобини юритиш, шу жумладан низоли ёки янги пайдо бўлган соҳаларда ҳисоб юритиш (масалан, акциялар қийматига асосланган иш ҳақи ҳисобини юритиш).

A25. Олдинги даврлар билан таққослаганда тадбиркорлик субъектида юз берган аҳамиятли ўзгаришлар муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари пайдо бўлиши ёки ўзгаришига олиб келиши мумкин.

Махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъектларининг хусусияти

A26. Махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти (баъзан у аниқ мақсадда ташкил қилинган компания деб ҳам аталади) – бу тор ва аниқ белгиланган мақсадга эришиш, масалан, молиявий активлар ижараси ёки илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишларини бажариш учун ташкил этилган тадбиркорлик субъекти. Бундай тадбиркорлик субъекти корпорация, траст, ширкат шаклида ташкил этилиши ёки юридик шахс ташкил этмасдан фаолият олиб бориши мумкин. Махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти қайси субъектнинг номидан ташкил этилган бўлса, шу субъект унга активларни ўтказиши (масалан, молиявий активларни ҳисобдан чиқариш операцияси доирасида), махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти активларидан фойдаланиш ҳуқуқини олиши ёки унга хизматлар кўрсатиши мумкин, айни вақтда бошқа томонлар махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъектини молиялаштиришни амалга

оширишлари мумкин. АХС 550 да кўрсатиб ўтилганидек, айрим ҳолларда махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томони бўлиши мумкин.[9]

A27. Молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларида назоратни амалга ошириш билан тенглаштириладиган шароитлар ёки консолидация мақсадида махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти эътиборга олиниши лозим бўлган ҳолатлар кўпинча атрофлича баён этилади. Бундай асосларнинг талабларини талқин қилиш учун аксарият ҳолларда махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти иштирок этадиган тегишли келишувларни муфассал билиш талаб этилади.

Тадбиркорлик субъекти томонидан ҳисоб сиёсатининг танланиши ва қўлланиши (11(в) бандига қаранг)

A28. Тадбиркорлик субъекти томонидан ҳисоб сиёсатининг танланиши ва қўлланишини тушуниш қуйидаги масалаларни қамраб олиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти аҳамиятли ва ғайриоддий операцияларни ҳисоботларда акс эттириш учун қўллайдиган усуллар.
- Ишончли қўлланма ёки якдиллик бўлмаган низоли ёки янги пайдо бўлган соҳаларда ҳисоб сиёсати аҳамиятли принципларининг таъсири.
- Тадбиркорлик субъектининг ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар.
- Тадбиркорлик субъекти учун янги бўлган молиявий ҳисобот стандартлари, қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар, шунингдек тадбиркорлик субъекти томонидан мазкур талаблар қачон ва қай тарзда қабул қилиниши.

Мақсадлар, стратегиялар ва улар билан боғлиқ бўлган тадбиркорлик рисклари (11(г) бандига қаранг)

A29. Тадбиркорлик субъекти муайян соҳа, тартибга солиш омиллари ва бошқа ташқи омиллар контекстида бизнес билан шуғулланади.

[9] АХС 550, А7 банд

Мазкур омилларга жавобан тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар тадбиркорлик субъекти учун умумий ҳисобланадиган мақсадларни белгилайди. Стратегиялар – бу тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти мақсадларга эришиш учун қўллашни мўлжаллаётган ёндашувлар. Тадбиркорлик субъектининг мақсадлари ва стратегиялари вақт ўтиши билан ўзгариши мумкин.

А30. Тадбиркорлик риски молиявий ҳисоботни муҳим бузиб кўрсатишлар рискидан анча кенг. Аммо молиявий ҳисоботни муҳим бузиб кўрсатишлар риски тадбиркорлик рискининг таркибига киради. Тадбиркорлик риски ўзгаришлар ёки мураккаблик натижаси бўлиши мумкин. Ўзгаришлар зарурлигини тан олишга қодир эмаслик ҳам тадбиркорлик риски юзага келишига туртки бериши мумкин. Тадбиркорлик риски, масалан, қуйидагилар натижасида юзага келиши мумкин:

- Бозорда муваффақият қозонмаслиги мумкин бўлган янги маҳсулот ёки хизматлар ишлаб чиқилиши;
- Ҳатто самарали ривожланган ҳолда ҳам маҳсулот ёки хизматни қўллаб-қувватлаш учун етарли бўлмаган бозор; ёки
- Маҳсулот ёки хизматдаги мажбуриятлар ва обрўни йўқотиш билан боғлиқ рисклар пайдо бўлишига олиб келиши мумкин бўлган нуқсонлар.

А31. Тадбиркорлик субъекти дуч келадиган тадбиркорлик рискларини тушуниш муҳим бузиб кўрсатишлар аниқланиши эҳтимолини кучайтиради, чунки аксарият тадбиркорлик рисклари пировард натижада молиявий оқибатларга олиб келади ва, бинобарин, молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатади. Бироқ аудитор барча тадбиркорлик рискларини аниқлаш ёки баҳолашга мажбур эмас, чунки тадбиркорлик рискларининг ҳаммаси ҳам муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари юзага келишига туртки беравермайди.

А32. Аудитор тадбиркорлик субъектининг мақсадлари, стратегиялари ва молиявий ҳисоботнинг муҳим бузиб кўрсатишлар рискига олиб келиши мумкин бўлган боғлиқ тадбиркорлик рисклари ҳақида

тасаввур ҳосил қилаётганда кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисол тариқасида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Соҳадаги воқеалар (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, тадбиркорлик субъектида тегишли ходимлар ёки соҳадаги ўзгаришларга мослашиш учун тажриба мавжуд бўлмаган ҳолда юзага келиши мумкин).
- Янги маҳсулотлар ва хизматлар (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, маҳсулот учун ишлаб чиқарувчининг истеъмолчи олдида жавобгарлиги кучайтирилган ҳолда юзага келиши мумкин).
- Бизнесни кенгайтириш (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, талаб тўғри баҳоланмаган ҳолда юзага келиши мумкин).
- Бухгалтерия ҳисобига қўйиладиган янги талаблар (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, мазкур талаблар тўғри ёки тўлиқ бажарилмаган ёки уларни бажариш учун зарур харажатлар кўпайган ҳолда юзага келиши мумкин).
- Тартибга солувчи органларнинг талаблари (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, кўпайган ҳуқуқий рисклар мавжуд бўлган ҳолда юзага келиши мумкин).
- Молиялаштиришга бўлган жорий ва бўлғуси талаблар (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, тадбиркорлик субъекти талабларни бажаришга қодир эмаслиги туфайли молиялаштириш тўхтатилган ҳолда юзага келиши мумкин).
- Ахборот технологияларидан фойдаланиш (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, тизим ва жараёнлар бир-бирига мос келмаслиги натижасида юзага келиши мумкин).
- Стратегияни амалга жорий этиш оқибатлари, хусусан бухгалтерия ҳисобига янги талаблар жорий этилишига олиб келиши мумкин бўлган оқибатлар (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, мазкур талаблар тўлиқ ёки тўғри бажарилмаган ҳолда юзага келиши мумкин).

А33. Тадбиркорлик риски тақдимномалар даражасида ёки молиявий ҳисобот даражасида операциялар туркумлари, счётлар қолдиқлари ва очиб бериладиган маълумотларнинг муҳим бузиб кўрсатишлари риски учун бевосита оқибатларга сабаб бўлиши мумкин. Масалан, мижозлар базасининг камайиши билан боғлиқ бўлган тадбиркорлик риски дебиторлик қарзини баҳолаш билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатишлар рискини кучайтириши мумкин. Бироқ айни шу риск, айниқса иқтисодиётдаги танглик билан бириккан ҳолда, узоқ муддатли оқибатларга олиб келиши мумкин ва аудитор фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фаразнинг тўғрилигини баҳолаётганда уларни инобатга олади. Айни шу сабабли тадбиркорлик риски муҳим бузиб кўрсатишлар рискига олиб келиши мумкинми, деган масала тадбиркорлик субъектининг шароитлари нуқтаи назаридан кўриб чиқилади. Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига ишора қилиши мумкин бўлган шароитлар ва воқеаларга мисоллар 2-иловада келтирилган.

А34. Қоида тариқасида, тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти тадбиркорлик рискларини идентификация қилади ва бундай рисклар билан ишлашга нисбатан ёндашувларни ишлаб чиқади. Рискни баҳолаш жараёни ички назорат тизимининг таркибий қисми ҳисобланади ва 15-бандда ҳамда А79-А80 бандларида кўриб чиқилади.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А35. Давлат сектори ташкилотларининг аудитида “ташкилот раҳбариятининг мақсадлари”га давлат ва жамият олдида жавобгарлик масалалари таъсир кўрсатиши мумкин. Бундан ташқари, ташкилот раҳбариятининг мақсадлари орасида манбаси қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа тартибга солувчи қоидаларда ётувчи мақсадлар ҳам учраши мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг молиявий натижаларини баҳолаш ва кўриб чиқиш (11(д) бандига қаранг)

А36. Тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ва бошқа шахслар ўзлари муҳим деб ҳисоблаган жиҳатларни баҳолайдилар ва кўриб чиқадилар. Фаолият натижаларини ташқи ва ички баҳолаш тадбиркорлик субъектига маълум даражада босим ўтказади. Бу босим, ўз навбатида, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъекти фаолияти натижаларини яхшилаш ёки молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатиш мақсадида чоралар кўришига туртки бериши мумкин. Бинобарин, тадбиркорлик субъекти фаолиятининг натижаларига берилган баҳони билиш аудиторга режа кўрсаткичларига эришишни таъминлашга мажбурловчи босим тадбиркорлик субъекти раҳбарияти муҳим бузиб кўрсатишлар, шу жумладан фирибгарлик билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатишлар рискини кучайтирадиган ҳаракатларни бажаришига туртки бериши мумкинми, деган масалани кўриб чиқишда ёрдам беради. Фирибгарлик билан боғлиқ рискларни аниқлашга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма ифодаланган АХС 240 га қаранг.

А37. Молиявий натижаларни баҳолаш ва кўриб чиқиш назорат воситалари мониторинги (у А98-А104 бандларида ички назорат тизими таркибий қисми сифатида муҳокама қилинади) билан айний эмас, бироқ уларнинг мақсадлари қисман мос келиши мумкин:

- Фаолият натижаларини баҳолаш ва кўриб чиқиш хўжалик фаолияти натижалари тадбиркорлик субъекти раҳбарияти (ёки учинчи шахслар) томонидан белгиланган мақсадларга қай даражада мос келишини аниқлашга қаратилган.
- Назорат воситалари мониторингининг мақсади ички назорат воситалари қай даражада самарали ишлашини аниқлашдан иборат .

Бироқ, айрим ҳолларда, фаолият кўрсаткичлари ҳам тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига ички назорат тизимидаги камчиликларни аниқлаш учун имконият яратадиган ахборотни беради.

А38. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий натижаларни баҳолаш ва кўриб чиқишда фойдаланадиган ҳамда аудитор

томонидан кўриб чиқилиши мумкин бўлган ички ахборотга мисол қилиб қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Фаолиятнинг асосий (молиявий ва номолиявий) кўрсаткичлари ҳамда асосий коэффициентлар, трендлар ва операцион статистика .
- Молиявий натижаларни олдинги давр билан таққослаб таҳлил қилиш.
- Бюджетлар, прогнозлар, фарқлар таҳлили, сегментларга доир ахборот, бўлинмалар, департаментлар ёки бошқа ташкилий даражалар фаолиятининг натижалари тўғрисида ҳисоботлар.
- Ходимлар иши натижаларини баҳолаш ва рағбатлантиришга оид сиёсат.
- Тадбиркорлик субъекти фаолиятининг натижаларини рақиблар фаолияти натижалари билан солиштириш.

A39. Ташқи томонлар ҳам тадбиркорлик субъектининг молиявий натижаларини баҳолаш ва кўриб чиқишни амалга оширишлари мумкин. Масалан, ташқи ахборот, хусусан таҳлилчиларнинг ҳисоботлари ва кредит рейтинг агентликларининг ҳисоботлари аудитор учун фойдали ахборот бериши мумкин. Бундай ҳисоботларни аксарият ҳолларда аудит ўтказилаётган тадбиркорлик субъектидан олиш мумкин.

A40. Ички баҳолашлар кутилмаган натижалар ёки тенденцияларни намоён этиши ва бу тадбиркорлик субъекти раҳбариятини уларнинг сабабини аниқлаш ва вазиятни ўнглашга (шу жумладан айрим ҳолларда бузиб кўрсатишларни аниқлаш ва тўзатишга) қаратилган чораларни кўришга мажбур этиши мумкин. Фаолият натижаларини баҳолаш аудиторга молиявий ҳисоботда баён этилган тегишли ахборотни бузиб кўрсатиш рисклари амалда мавжудлигини кўрсатиши ҳам мумкин. Масалан, фаолият натижаларини баҳолаш тадбиркорлик субъектида айни шу соҳада ишлайдиган бошқа тадбиркорлик субъектларининг ўсиши ва фойда олиш даражаси билан таққослаганда ғайриоддий даражада жадал ўсиш ёки фойдалилик қайд этилаётганини кўрсатиши мумкин. Бундай

ахборот, айниқса бошқа омиллар, хусусан фаолият натижаларига асосланган мукофотлар ёки рағбатлантирувчи мукофотлар билан бириккан ҳолда, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботни тайёрлашга нисбатан холисона ёндашмагани риски мавжудлигидан дарак бериши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А41. Кичик тадбиркорлик субъектларида молиявий натижаларни баҳолаш ва кўриб чиқиш учун жараёнлар кўпинча мавжуд бўлмайди. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига юборилган сўровлар у молиявий натижаларни баҳолаш ва тегишли чораларни кўриш учун муайян асосий кўрсаткичларга таянишини намойиш этиши мумкин. Агар бундай сўров фаолият натижаларини баҳолаш ёки кўриб чиқиш мавжуд эмаслигини кўрсатса, топилмаган ва тузатилмайдиган бузиб кўрсатишлар риски мавжуд бўлиши мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими (12-бандга қаранг)

А42. Ички назорат тизимини билиш аудиторга потенциал бузиб кўрсатишлар рискларининг турларини ва муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига таъсир кўрсатувчи омилларни аниқлашга, шунингдек кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини аниқлашга ёрдам беради.

А43. Ички назорат тизимига доир материал тўртта бўлимда қуйидагича баён этилган:

- Ички назорат тизимининг умумий хусусияти ва ўзига хос жиҳатлари.
- Аудит учун ўринли бўлган назорат воситалари.
- Тегишли назорат воситаларини билиш хусусияти ва даражаси.
- Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари.

Ички назорат тизимининг умумий хусусияти ва ўзига хос жиҳатлари

Ички назоратнинг мақсади

А44. Ички назорат тизими тадбиркорлик субъектининг қуйидагилар билан боғлиқ мақсадларининг исталган бирига таҳдид солувчи идентификация қилинган тадбиркорлик рискларига нисбатан жавоб чораларини кўриш мақсадида ишлаб чиқилади, амалга жорий этилади ва қўллаб-қувватланади:

- Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботининг ишончлилиги;
- Тадбиркорлик субъекти операцияларининг самарадорлиги ва натижадорлиги; ва
- Тадбиркорлик субъекти томонидан қўлланиладиган қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга риоя этилиши.

Ички назорат тизимини ташкил этиш, амалга жорий қилиш ва амалга ошириш усули тадбиркорлик субъектининг катта-кичиклиги ва таркибий тузилмасининг мураккаблик даражасига қараб ўзгаради.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А45. Кичик тадбиркорлик субъектлари ўз мақсадларига эришиш учун унча мураккаб бўлмаган воситалар ҳамда нисбатан содда жараёнлар ва тартиб-таомиллардан фойдаланишлари мумкин.

Ички назорат тизими чеклашлари

А46. Ички назорат тизими, у қай даражада самарали эканидан қатъи назар, тадбиркорлик субъектига фақат у молиявий ҳисобот мақсадларига эришганига оқилона ишонч ҳосил қилиш имконини бериши мумкин. Мазкур мақсадларга эришиш эҳтимолига ички назорат тизимига хос бўлган чеклашлар таъсир кўрсатади. Улар қарор қабул қилиш пайтида инсон мулоҳазаси тўғри бўлмаслиги эҳтимолини, шунингдек инсон йўл қўйган хатолар туфайли ички назорат тизимининг иши издан чиқиши мумкинлигини ўз ичига олади. Масалан, назорат воситасини ташкил этишда ёки назорат воситасига ўзгартиришлар киритишда хатоларга йўл қўйилиши

мумкин. Худди шунингдек, муайян назорат воситасининг фаолияти самарали бўлмаслиги мумкин, масалан, ички назорат мақсадларида олинган ахборот (мисол учун, оғишлар тўғрисида ҳисобот)дан самарали фойдаланилмаган ҳолда, чунки ахборотни текшириш учун жавобгар бўлган жисмоний шахс унинг мақсадини тушунмайди ёки тегишли ҳаракатларни бажаришга қодир бўлмайди.

A47. Бундан ташқари, икки ёки ундан ортиқ кишининг тил бириктириши ёинки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ички назорат тизимини рад этиши натижасида назорат воситаларини четлаб ўтиш имконияти ҳам мавжуд. Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мижозлар билан тадбиркорлик субъекти стандарт тижорат шартномаларининг муддатлари ва шартларини ўзгартирувчи келишувлар тузиши ва бу даромад лозим тарзда тан олинмаслигига олиб келиши мумкин. Бундан ташқари, дастурий таъминотдаги муайян кредит лимитларидан ошувчи операцияларни аниқлаш ва ҳисобот бериш учун ишлаб чиқилган назорат текширувлари рад этилиши ёки тўхтатилиши мумкин.

A48. Бундан ташқари, назорат воситаларини ишлаб чиқиш ва амалга жорий этиш пайтида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзи амалга жорий этишни мўлжаллаётган назорат воситаларининг хусусияти ва кўлами хусусида, шунингдек ўзи қабул қилишга тайёр бўлган рискларнинг хусусияти ва даражаси хусусида мулоҳаза чиқариши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A49. Кичик тадбиркорлик субъектлари кўпинча оз сонли ходимларга эга бўлади ва бу вазифаларни тақсимлаш имкониятини чеклаши мумкин. Бироқ мулкдор томонидан бошқариладиган кичик бизнес тадбиркорлик субъектида бошқарувчи-мулкдор томонидан амалга ошириладиган назорат йирик тадбиркорлик субъектида амалга ошириладиган назоратга қараганда самаралироқ бўлиши мумкин. Бундай назорат умуман олганда вазифаларни тақсимлаш имкониятидаги чеклашлар ўрнини тўлдириши мумкин.

A50. Бошқа томондан олиб қараганда, бошқарувчи-мулкдорда назорат воситаларини четлаб ўтиш учун имконият кўпроқ бўлиши мумкин,

чунки ички назорат тизими бу ерда нисбатан содда бўлади. Аудитор фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини идентификация қилаётганда бу ҳолатни эътиборга олади.

Ички назорат тизимини таркибий қисмларга ажратиш

A51. Ички назорат тизимини қуйидаги бешта такрибий қисмга ажратиш АХС контекстида аудиторлар тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг турли жиҳатлари аудитга қай тарзда тааллуқли эканини кўриб чиқишлари учун фойдали асос бўлиб хизмат қилади:

(а) Назорат муҳити;

(б) Тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни;

(в) Ахборот тизими, шу жумладан молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган тегишли бизнес-жараёнлар ва ахборот алмашинуви;

(г) Назорат ҳаракатлари; ва

(д) Назорат воситалари мониторинги.

Ички назорат тизимини таркибий қисмларга ажратиш тадбиркорлик субъекти мазкур тизимни қай тарзда ишлаб чиқиши, амалга жорий этиши ва қўллаб-қувватлашини ёки тадбиркорлик субъекти муайян бир таркибий қисмни қандай таснифлаши мумкинлигини акс эттириши шарт эмас. Аудиторлар мазкур терминология ёки асосдан ички назорат тизимининг турли жиҳатларини ва уларнинг аудитга таъсирини тавсифлаш учун фойдаланишлари мумкин. Улар мазкур АХСда қўлланилаётган терминологиядан фарқ қилади, башарти, ушбу АХСда баён этилган барча таркибий қисмлар кўриб чиқилган бўлса.

A52. Ички назорат тизимининг бешта таркибий қисми ва уларнинг молиявий ҳисобот аудитига таъсирини муҳокама қилишга бағишланган қўллашга доир қўлланма қуйида, A69-A104 бандларида баён этилган. 1-иловада ички назорат тизимининг мазкур таркибий қисмларига тушунтириш берилган.

Ички назорат тизими қўлаки ва автоматлаштирилган элементларининг аудитор томонидан рискни баҳолашда ўринли ҳисобланадиган хусусиятлари

A53. Тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими қўлаки элементларни ўз ичига олади ва аксарият ҳолларда автоматлаштирилган элементларни ўз ичига олади. Қўлаки ёки автоматлаштирилган элементларнинг хусусиятлари аудитор томонидан рискни баҳолаш ва мазкур баҳолашга асосланган кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари учун аҳамиятга молик ҳисобланади.

A54. Ички назорат тизимида қўлаки ёки автоматлаштирилган элементлардан фойдаланиш операцияларни амалга ошириш, қайд этиш, уларга ишлов бериш ва уларни умумлаштириш учун қўлланиладиган усулга ҳам таъсир кўрсатади:

- Қўлаки тизим доирасида назорат воситалари операцияларни тасдиқлаш ва кўриб чиқиш, солиштириш ҳамда солиштириш натижаларига кўра кейинги ҳаракатлар сингари тартиб-таомилларни ўз ичига олиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти бунинг муқобили сифатида операцияларни амалга ошириш, қайд этиш, уларга ишлов бериш ва уларни умумлаштириш учун автоматлаштирилган тартиб-таомиллардан фойдаланиши мумкин ва бу ҳолда босма ҳужжатлар ўрнини электрон шаклдаги ҳисоботлар эгаллайди.

- Ахборот тизимларидаги назорат воситалари автоматлаштирилган назорат воситалари (масалан, компьютер дастурларига киритилган назорат воситалари) ва қўлаки назорат воситалари бирикмасини ўзида ифодалайди. Бундан ташқари, қўлаки назорат воситалари ахборот технологияларидан мустақил бўлиши, ахборот технологияларида жамланган ахборотдан фойдаланиши ёки ахборот технологиялари ва автоматлаштирилган назорат воситалари фаолияти самарадорлигининг мониторинги, шунингдек оғишларга ишлов бериш билан кифояланиши мумкин. Агар ахборот технологияларидан операцияларни амалга ошириш, қайд этиш, уларга ишлов бериш ва уларни

умумлаштириш учун ёки молиявий ҳисоботга киритиш учун мўлжалланган бошқа молиявий ахборотни қайд этиш, унга ишлов бериш ва уни умумлаштириш учун фойдаланилаётган бўлса, тизимлар ва дастурлар муҳим счётлар бўйича тегишли тақдимномалар билан боғлиқ бўлган назорат воситаларига хизмат кўрсатиши ёки ахборот технологияларига боғлиқ бўлган қўлаки назорат воситаларининг операцион самарадорлигини таъминлашда муҳим роль ўйнаши мумкин.

Тадбиркорлик субъектида қўлаки ва автоматлаштирилган назорат воситалари бирикмасининг қўлланиши тадбиркорлик субъекти томонидан ахборот технологияларидан фойдаланиш хусусияти ва мураккаблик даражасига боғлиқ бўлади.

А55. Умуман олганда, ахборот технологиялари тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимига ҳисса қўшади, хусусан унга қуйидаги имкониятларни яратади:

- Бизнесни юритишнинг олдиндан белгиланган қоидаларини изчил қўллаш, катта ҳажмдаги операциялар ва маълумотларга ишлов бераётганда мураккаб ҳисоб-китобларни бажариш;
- Ахборот ўз вақтида олинишини, унинг олиниши мумкинлиги ва аниқлигини таъминлаш;
- Ахборотни қўшимча таҳлил қилишни енгиллаштириш;
- Тадбиркорлик субъекти фаолиятининг натижалари, шунингдек унинг сиёсати ва тартиб-таомиллари мониторингини кучайтириш;
- Назорат тизимини рад этиш рискини камайтириш; ва
- Амалий дастурлар, маълумотлар базалари ва операцион системаларга хавфсизликни назорат қилиш воситаларини киритиш йўли билан вазифалар самарали тақсимланишини таъминлаш.

А56. Ахборот технологиялари тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими рисклари пайдо бўлишига ҳам олиб келади, хусусан:

- Ички назорат тизими маълумотларини қайта ишламайдиган, ноаниқ маълумотларни қайта ишлайдиган ёки иккала ҳолат ҳам кузатиладиган тизимлар ёки дастурларга таянади.
- Маълумотлардан ғайриқонуний фойдаланиш (кириш). Бу маълумотлар йўқ қилиб ташланишига ёки маълумотларга тегишли бўлмаган ўзгартиришлар киритилишига, шу жумладан рухсат берилмаган ёки мавжуд бўлмаган операциялар акс эттирилишига ёки операциялар аниқ акс эттирилмаслигига олиб келиши мумкин. Жумладан, умумий маълумотлар базасига кириш имкониятига кўп сонли фойдаланувчилар эга бўлган ҳолда рисклар юзага келиши мумкин.
- Ахборот технологиялари бўлими ходимлари ўз мажбуриятларини бажаришлари учун зарур бўлган фойдаланиш (кириш) ҳуқуқидан ортиқ даражада фойдаланиш (кириш) ҳуқуқларини олиши эҳтимоли. Бу вазифаларни тақсимлаш тартибини.
- Асосий файл маълумотларига рухсатсиз ўзгартиришлар киритилиши.
- Тизимлар ёки дастурларга рухсатсиз ўзгартиришлар киритилиши.
- Тизимлар ёки дастурларга зарурий ўзгартиришларни киритишга қодир эмаслик.
- Ғайриқонуний йўл билан қўлаки усулда аралашиш.
- Маълумотларни йўқотиш эҳтимоли ёки керакли маълумотлардан фойдалана (кира) олмаслик.

А57. Ички назорат тизимининг қўлаки элементлари мулоҳаза ва хулоса чиқариш талаб этилган ҳолда айниқса мақбул бўлиши мумкин, масалан, қуйидаги вазиятларда:

- Йирик, ғайриоддий ёки якка операциялар.
- Хатоларни аниқлаш, башорат қилиш ёки прогнозлаштириш мушкул бўлган ҳолатлар.

- Мавжуд автоматлаштирилган назорат доирасидан четга чиқувчи назорат воситалари реакциясини талаб қиладиган ўзгараётган вазиятларда.
- Автоматлаштирилган назорат воситалари самарадорлиги мониторингида.

A58. Ички назорат тизимида қўлаки элементлар автоматлаштирилган элементлар билан тенг даражада ишончли бўлмаслиги мумкин, чунки уларни четлаб ўтиш, рад этиш осон ва уларда оддий хатоларга йўл қўйилиши эҳтимоли кўпроқ. Шу сабабли қўлаки назорат элементини қўллашнинг изчиллиги ҳақидаги фараз қабул қилиниши мумкин эмас. Қўлаки элементларни қўллаш қуйидаги ҳолларда унча ўринли бўлмайди:

- Катта ҳажмдаги операциялар ёки такрорланадиган операциялар ёинки башорат қилиш ёки прогнозлаштириш мумкин бўлган хатоларни автоматлаштирилган назорат элементлари ёрдамида топиш ва тузатиш ёки олдини олиш мумкин бўлган вазиятлар.
- Назоратни амалга оширишни лозим тарзда ишлаб чиқиш ва автоматлаштириш имконини берадиган назорат ҳаракатлари.

A59. Ички назорат тизими билан боғлиқ рисклар кўлами ва хусусияти тадбиркорлик субъекти ахборот тизимининг табиати ва ўзига хос хусусиятларига қараб турлича бўлади. Тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимида ахборот технологияларидан ёки қўлаки элементлардан фойдаланиш билан боғлиқ рискларга нисбатан ўз ахборот тизимининг хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда самарали назорат воситаларини ўрнатиш йўли билан чора кўради.

Аудит учун ўринли бўлган назорат воситалари

A60. Тадбиркорлик субъектининг мақсадлари ва у мазкур мақсадларга эришилишига бўлган оқилона ишончни таъминлаш қўллайдиган назорат воситалари ўртасида тўғридан-тўғри алоқа мавжуд. Тадбиркорлик субъектининг мақсадлари ва, бинобарин, назорат воситалари молиявий ҳисоботлар тақдим этиш, операциялар ҳамда мувофиқлик масалалари билан боғлиқ; бироқ аудитор рискни

баҳолаётганда бу мақсадлар ва воситаларнинг барчаси ҳам ўринли бўлавермайди.

A61. Аудитор назорат воситаси ўз-ўзича ёки бошқа назорат воситалари билан биргаликда аудит учун аҳамиятга молик ҳисобланадими, деган саволга жавоб топиши учун ўринли бўлган омиллар орасида қуйидаги масалаларни қайд этиш мумкин:

- Муҳимлик.
- Боғлиқ бўлган рискнинг аҳамиятлилиги.
- Тадбиркорлик субъектининг катта-кичиклиги.
- Тадбиркорлик субъекти бизнесининг хусусияти, шу жумладан уни ташкил этиш ва унинг мулкий тузилмаси хусусиятлари.
- Тадбиркорлик субъекти операцияларининг ранг-баранглиги ва мураккаблиги.
- Қонун ҳужжатлари ва тартибга солувчи органларнинг қўлланиладиган талаблари.
- Шароитлар ва ички назорат тизимининг қўлланиладиган таркибий қисми.
- Тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг таркибий қисми ҳисобланадиган тизимлар хусусияти ва уларнинг мураккаблик даражаси, шу жумладан хизмат кўрсатувчи ташкилотлардан фойдаланиш.
- Муайян назорат воситаси ўз-ўзича ёки бошқа назорат воситалари билан биргаликда муҳим бузиб кўрсатишнинг (агар у юз берган бўлса) олдини олиши ёки уни топиши ва тузатиши, ва бу қандай қилиб амалга оширилиши.

A62. Тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланадиган ахборотнинг тўлиқлиги ва аниқлиги устидан назорат воситалари ҳам, агар аудитор мазкур ахборотдан кейинги тартиб-таомилларни ишлаб чиқиш ва бажариш пайтида фойдаланишни мўлжаллаётган бўлса, аудит учун ўринли ҳисобланади. Операцион мақсадлар ва

мувофиқлик мақсадлари билан боғлиқ бўлган назорат воситалари ҳам, агар улар аудитор аудиторлик тартиб-таомилларини қўллаш пайтида баҳолайдиган ёки фойдаланадиган маълумотлар билан боғлиқ бўлса, аудит учун ўринли бўлиши мумкин.

A63. Активларни ғайриқонуний эгаллаш, улардан фойдаланиш ёки уларни реализация қилишдан ҳимоялаш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизими ҳам молиявий ҳисобот мақсадлари, ҳам фаолият мақсадлари билан боғлиқ бўлган назорат воситаларини ўз ичига олиши мумкин. Аудитор томонидан бундай назорат воситаларини кўриб чиқиш умуман олганда молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги билан боғлиқ бўлган назорат воситалари билан чекланади.

A64. Тадбиркорлик субъекти одатда аудит учун ўринли ҳисобланмайдиган мақсадлар билан боғлиқ бўлган ва, бинобарин, кўриб чиқиш талаб этилмайдиган назорат воситаларига эга бўлади. Масалан, тадбиркорлик субъекти самарали ва натижали фаолиятни таъминлаш мақсадида автоматлаштирилган мураккаб назорат тизимига (масалан, тижорат ҳаво йўллари парвозларини бошқариш автоматлаштирилган тизимига) таяниши мумкин, бироқ бу назорат воситалари одатда аудит учун ўринли ҳисобланмайди. Бундан ташқари, ички назорат тизими бутун тадбиркорлик субъектига ёки унинг операцион бирликлари ёки бизнес-жараёнларидан исталган бирига татбиқ этилишига қарамай, тадбиркорлик субъектининг ҳар бир операцион бирлиги ва ҳар бир бизнес-жараёни билан боғлиқ бўлган ички назорат воситаларини билиш аудит учун ўринли ҳисобланмаслиги ҳам мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A65. Давлат сектори аудиторларига кўпинча ички назорат тизимига нисбатан қўшимча вазифалар, масалан, белгиланган қоидалар тўпламига риоя этилиши тўғрисида маълумот бериш вазифаси юкланади. Давлат сектори аудиторларига қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа тартибга солувчи қоидаларнинг талабларига риоя этилиши тўғрисида маълумот бериш вазифаси ҳам юкланиши мумкин. Натижада мазкур аудиторлар томонидан ички назорат тизимининг кўриб чиқилиши янада кенг ва янада муфассал бўлиши мумкин.

Тегишли назорат воситаларини билиш хусусияти ва даражаси (13-бандга қаранг)

А66. Назорат тизимининг ташкил этилишини баҳолаш назорат воситаси ўз-ўзича ёки бошқа назорат воситалари билан биргаликда муҳим бузиб кўрсатишларнинг олдини олиш ёки уларни топиш ва тузатишга қодирми, деган масалани кўриб чиқишни назарда тутади. Назорат тизимини амалга жорий этиш назорат тизими мавжудлигини ва тадбиркорлик субъекти мазкур тизимдан фойдаланишини англатади. Самарали бўлмаган назорат тизимининг амалга жорий этилишини баҳолаш мантиқсиздир. Бинобарин, биринчи навбатда назорат тизимининг ташкил этилиши кўриб чиқилади. Лозим тарзда ташкил этилмаган назорат тизими тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимидаги аҳамиятли камчилик ҳисобланиши мумкин.

А67. Тегишли назорат тизимининг ташкил этилиши ва амалга жорий қилиниши тўғрисида аудиторлик далилини олиш учун мўлжалланган рискни баҳолаш тартиб-таомиллари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъектининг ходимларига сўровлар юбориш.
- Муайян назорат воситалари қўлланишини кузатиш.
- Ҳужжатлар ва ҳисоботларни текшириш.
- Молиявий ҳисоботларга тегишли операцияларни ахборот тизими орқали кузатиш.

Бироқ кўрсатилган мақсадларга эришиш учун сўровлар юборишнинг ўзи кифоя қилмайди.

А68. Агар назорат воситаларини изчил қўллаш имконини берадиган автоматлаштирилган жараён мавжуд бўлмаса, назорат воситалари операцион самарадорлигини тестлаш ўрнини босиш учун тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари тўғрисида билим олишнинг ўзи кифоя қилмайди. Масалан, муайян санада қўлаки усулда амалга ошириладиган назорат воситаси хусусида аудиторлик далилларини олганлик аудит билан қамраб олинган давр мобайнида бошқа саналарда назорат воситалари самарали ишлаётганининг

аудиторлик далили ҳисобланмайди. Бироқ, ахборотга АТ воситасида ишлов бериш жараёнига ички изчиллик хос бўлгани туфайли (А55 бандига қаранг), автоматлаштирилган назорат воситаси амалга жорий этилгани ёки этилмаганини аниқлаш мақсадида аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш, аудитор томонидан назорат воситалари, масалан, дастурдаги ўзгаришлар устидан назорат воситаларини баҳолаш ва тестлаш амалга оширилганига қараб, бундай назорат воситаси фаолияти самарадорлигининг тести сифатида амал қилиши мумкин. Назорат воситалари ишлашининг самарадорлиги тестларига АХС 330 да тавсиф берилган.[10]

Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари– назорат муҳити (14-бандга қаранг)

А69. Назорат муҳити раҳбарлик ва бошқарув функцияларини, шунингдек бошқарув юклатилган шахслар ва тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мазкур тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимига бўлган муносабати, ундан хабардорлиги ва унга нисбатан ҳаракатларини ҳамда унинг тадбиркорлик субъекти учун муҳимлик даражасини ўз ичига олади. Назорат муҳити ташкилотда ходимлар назорат зарурлигини англаб етишларига таъсир кўрсатадиган умумий муҳитни белгилайди.

А70. Назорат муҳити ҳақида тасаввур ҳосил қилаётганда ўринли бўлиши мумкин бўлган назорат муҳити элементларига қуйидагилар киради :

(а) *Ҳалоллик принциплари ва ахлоқий қадриятлар тўғрисида ахборот бериш ҳамда мазкур принциплар ва қадриятларни амалга ошириш* – бу назорат воситаларини ташкил этиш, бошқариш ва уларнинг мониторинги самарадорлигига таъсир этадиган асосий омиллар.

(б) *Профессионал компетентлик принципларига содиқлик* – тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан муайян лавозимлар учун профессионал компетентлик даражасининг

[10] АХС 330 *"Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари"*

белгиланиши, шунингдек бу даража зарурий кўникмалар ва билимларда қандай акс этиши.

(в) *Бошқарув юклатилган шахсларнинг иштироки* – бошқарув юклатилган шахсларга хос бўлган қуйидаги белгилар:

- Уларнинг тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан мустақиллиги.
- Улар тажрибаси ва мақомга эга эканлиги.
- Улар иштирокининг кўлами, улар олиб турадиган ахборот ва фаолиятни текшириш.
- Уларнинг ҳаракатлари тегишли хусусиятга эга эканлиги, шу жумладан мураккаб масалалар тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан аниқланадиган ва кўриб чиқиладиган вазиятлар, шунингдек уларнинг ички ва ташқи аудиторлар билан ўзаро алоқаси.

(г) *Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг иш фалсафаси ва услуби* – хусусан:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тадбиркорлик рискларини қабул қилиш ва бошқаришга нисбатан ёндашуви.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботни тақдим этишга бўлган муносабати ва тадбиркорлик субъектининг бу борадаги ҳаракатлари.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ахборотга ишлов беришга, бухгалтерия ҳисоби билан боғлиқ функциялар ва ходимларга бўлган муносабати.

(д) *Тадбиркорлик субъектининг ташкилий тузилмаси* – тадбиркорлик субъектининг ўз мақсадларига эришишга қаратилган фаолиятини режалаштириш, амалга ошириш, назорат қилиш ва текшириш асоси.

(е) *Ваколатлар бериш ва жавобгарлик юклаш* – операцион фаолият билан боғлиқ ваколатларни бериш ва жавобгарлик

юклаш усули ҳамда ҳисобдорлик муносабатлари ва ваколатлар иерархиясини ўрнатиш усули.

(ё) *Инсон ресурсларини бошқариш сиёсати ва амалиёти* – масалан, кадрларни излаш, уларга йўл кўрсатиш, уларни ўқитиш, уларга маслаҳат бериш, улар мансаб пиллапояларидан кўтарилиши учун имконият яратиш, уларни рағбатлантириш ва соғломлаштириш чораларини кўриш билан боғлиқ сиёсат ва амалиёт.

Назорат муҳити элементларига доир аудиторлик далили

А71. Ўринли аудиторлик далили сўровлар ҳамда рискни баҳолаш билан болиқ бошқа тартиб-таомиллар бирикмаси воситасида, хусусан, сўровларни кузатиш ёки ҳужжатларни текшириш орқали тасдиқлаш йўли билан олиниши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва ходимларига сўровлар юбориш йўли билан аудитор тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ходимларга бизнесни юритиш усуллари ва ахлоқий хулқ-атвор хусусидаги ўз нуқтаи назарлари тўғрисида қандай ахборот бериши ҳақида тасаввур ҳосил қилиши мумкин. Шундан кейин аудитор тегишли назорат воситалари амалга жорий этилган-этилмаганини, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятида ёзма хулқ-атвор кодекси бор-йўқлиги ва у мазкур кодексни ўз ҳаракатлари билан қўллаб-қувватлаши тўғрисидаги масалани кўриб чиқиш йўли билан аниқлаши мумкин.

Назорат муҳитининг муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашга таъсири

А72. Тадбиркорлик субъекти назорат муҳитининг айрим элементлари муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашга кенг таъсир кўрсатади. Масалан, тадбиркорлик субъектининг назоратга оид тасаввурларига бошқарув юклатилган шахслар таъсир кўрсатади, чунки уларнинг функцияларидан бири молиявий ҳисобот муносабати билан тадбиркорлик субъекти раҳбариятига кўрсатилаётган, бозор талаблари ёки рағбатлантириш схемаси натижаси ҳисобланиши мумкин бўлган босимни мувозанатга солишдан иборат. Бинобарин, назорат муҳитини ташкил этишнинг

самарадорлигига бошқарув юклатилган шахсларнинг иштироки нуқтаи назаридан қуйидаги омиллар таъсир кўрсатиши мумкин:

- Уларнинг тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан мустақиллиги ва тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг хатти-ҳаракатларига баҳо беришга қодирлиги.
- Тадбиркорлик субъектининг амалий операцияларини улар қай даражада тушуниши.
- Улар молиявий ҳисоботнинг молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқлик даражасини қандай баҳолаши.

A73. Фаол ва мустақил директорлар кенгаши тадбиркорлик субъекти юқори раҳбариятининг иш фалсафаси ва услубига таъсир кўрсатиши мумкин. Бироқ бошқа элементлар таъсири кўпроқ даражада чекланган бўлиши мумкин. Масалан, молия, бухгалтерия ҳисоби ва ахборот технологиялари соҳасида компетентли ходимларни ёллашга қаратилган инсон ресурсларини бошқариш сиёсати ва амалиёти молиявий ахборотга ишлов бераётганда хатоларга йўл қўйиш рискини камайтириши мумкинлигига қарамай, улар тадбиркорлик субъекти юқори раҳбариятининг даромадни ошириб кўрсатишга қаратилган нохолис муносабатини камайтира олмайди.

A74. Қониқарли назорат муҳитининг мавжудлиги муҳим бузиб кўрсатишлар риски аудитор томонидан баҳоланаётганда ижобий омил бўлиши мумкин. Қониқарли назорат муҳити фирибгарлик рискини камайтиришга ёрдам бериши мумкин бўлса-да, у фирибгарликка қарши мутлақ ҳимоя воситаси ҳисобланмайди. Назорат муҳитидаги камчиликлар назорат воситаларининг самарадорлик даражасини пасайтириши мумкин (айниқса, фирибгарлик ҳолларига нисбатан). Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ахборот тизимларининг хавфсизлиги билан боғлиқ бўлган рискларни бошқаришга етарли ресурсларни ажратишга қодир эмаслиги ички назорат тизимига салбий таъсир кўрсатиши, хусусан компьютер дастурлари ёки маълумотларга тегишли бўлмаган ўзгартиришлар киритиш учун ёки рухсат

этилмаган операцияларга ишлов бериш учун имкониятлар яратиши мумкин. АХС 330 да кўрсатиб ўтилганидек, назорат муҳити аудитор томонидан бажариладиган кейинги тартиб-таомиллар хусусияти, муддатлари ва кўламига ҳам таъсир кўрсатади.[11]

А75. Назорат муҳити ўз-ўзича муҳим бузиб кўрсатишларнинг олдини олмайди, уларни аниқламайди ва тузатмайди. Бироқ у бошқа назорат воситалари (масалан, назорат воситалари мониторинги ва муайян назорат ҳаракатларини амалга ошириш)нинг самарадорлик даражаси аудитор томонидан баҳоланишига ва шу тариқа муҳим бузиб кўрсатишлар риски аудитор томонидан баҳоланишига таъсир кўрсатиши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А76. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларининг назорат муҳити йирик тадбиркорлик субъектларининг назорат муҳитидан фарқ қилиши мумкин. Масалан, кичик бизнес тадбиркорлик субъектларининг бошқарув юклатилган шахслари таркибига мустақил ёки ташқи иштирокчи кирмаслиги ва бошқарув функциялари бошқарувчи-мулкдор томонидан бевосита (агар тадбиркорлик субъектининг бошқа эгалари мавжуд бўлмаса) бажарилиши мумкин. Бошқа назорат воситаларининг аҳамиятлилигига ёки уларнинг йўқлигига назорат муҳитининг хусусияти ҳам таъсир кўрсатиши мумкин. Масалан, бошқарувчи-мулкдорнинг фаол иштироки кичик бизнес тадбиркорлик субъектида вазифалар етарли даражада тақсимланмагани натижасида юзага келадиган муайян рискларни юмшатиши мумкин, бироқ бу бошқа рискларни, масалан, назорат воситаларини рад этиш рискини кучайтириши мумкин.

А77. Бундан ташқари, кичик тадбиркорлик субъектларида назорат муҳити элементлари хусусида аудиторлик далилини ҳужжатли шаклда олиш имконияти мавжуд бўлмаслиги мумкин (айниқса, тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ва бошқа ходимлари ўртасида ахборот алмашинуви норасмий хусусиятга эга бўлса), бироқ, шунга қарамай, у самарали ҳисобланади. Масалан, кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида ёзма хулқ-атвор кодекси

[11] АХС 330, А2–А3 бандлар

бўлмаслиги ҳам мумкин, бироқ, бунинг ўрнига улар инсофлилик ва ахлоқий хулқ-атворнинг муҳимлигига урғу берувчи маданиятни оғзаки йўл билан ахборот бериш ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти шахсий ўрнак кўрсатиши йўли билан шакллантирган бўлиши мумкин.

А78. Бинобарин, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарувчи-мулкдорининг муносабати, хабардорлиги ва хатти-ҳаракатлари аудитор кичик тадбиркорлик субъектининг назорат муҳити ҳақида тасаввур ҳосил қилиши учун алоҳида аҳамият касб этади.

Ички назорат тизими таркибий қисмлари– тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни (15-бандга қаранг)

А79. Тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти назорат қилиниши лозим бўлган рискларни аниқлаши учун замин яратади. Агар мазкур жараён тадбиркорлик субъектининг шароитларига, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг хусусияти, катта-кичиклиги ва таркибий тузилмасининг мураккаблик даражасига мос келса, бу аудиторга муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлашда ёрдам беради. Тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни мазкур тадбиркорлик субъектининг шароитларига мос келиши ёки мос келмаслиги тўғрисидаги масала профессионал мулоҳаза чиқаришни талаб этадиган масала ҳисобланади.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар (17-бандга қаранг)

А80. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида белгиланган рискни баҳолаш жараёни, одатда, мавжуд бўлмайди. Бундай ҳолларда тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти рискларни бизнесда тўғридан-тўғри шахсан иштирок этиш орқали идентификация қилса керак. Бироқ, мавжуд шароитлардан қатъи назар, идентификация қилинган рисклар тўғрисида, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг уларга бўлган муносабати тўғрисида сўров юбориш зарур.

Ички назорат тизими таркибий қисмлари – ахборот тизими, шу жумладан молиявий ахборот билан боғлиқ бўлган тегишли бизнес-жараёнлар ва ахборот алмашинуви

Ахборот тизими, шу жумладан молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган тегишли бизнес-жараёнлар (18-бандга қаранг)

A81. Молиявий ҳисоботни тайёрлашга қаратилган ва бухгалтерия ҳисоби тизимини ўз ичига олган ахборот тизими қуйидагилар учун ишлаб чиқилган ва белгиланган тартиб-таомиллар ва ёзувлардан иборат:

- Тадбиркорлик субъектининг операцияларини (шунингдек воқеалар ва вазиятларни) амалга ошириш, қайд этиш, уларни қайта ишлаш ва уларни умумлаштириш, худди шунингдек тегишли активлар, мажбуриятлар ва капитал ҳисоби юритилишини таъминлаш;
- Операцияларни нотўғри қайта ишлаш муаммосини ҳал қилиш, масалан, харажатлар ва даромадлар ҳисобини қўшни ҳисобот даврлари ўртасида ўз вақтида ажратувчи моддаларни тенглаштириш учун қўлланиладиган автоматлаштирилган кузатувчи файллар ва тартиб-таомиллар;
- Тизимнинг “зўриқиши” ва назорат воситаларини рад этиш ҳолатларини қайта ишлаш ва уларни ҳисобга олиш;
- Ахборотни операцияларни қайта ишлаш тизимларидан бош бухгалтерия китобига ўтказиш;
- Воқеалар ва вазиятлар билан боғлиқ бўлган молиявий ҳисобот учун ўринли бўлган ва операциялар бўлиб ҳисобланмайдиган ахборотни (масалан, активларнинг эскириши ва амортизацияси, дебитор қарзларини унидириш эҳтимолидаги ўзгаришлар) қўлга киритиш; ва
- Молиявий ҳисобот тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига кўра очиб берилиши талаб этиладиган ахборот йиғилиши, ёзилиши, қайта ишланиши, умумлаштирилиши ва молиявий ҳисоботда тегишлича акс эттирилишини таъминлаш.

Журналлардаги проводкалар

A82. Тадбиркорлик субъектининг ахборот тизими одатда операцияларни акс эттириш учун доимий асосда қўлланиладиган стандарт журнал проводкаларидан фойдаланишни назарда тутади. Бунга сотувлар, харидлар, нақд пул тўловларини бош бухгалтерия китобида акс эттириш учун ёки тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти вақти-вақти билан амалга оширадиган ҳисобий баҳолашларни, масалан, умидсиз дебиторлик қарзларига берилган баҳодаги ўзгаришларни акс эттириш учун мўлжалланган журнал проводкалари мисол бўлиши мумкин.

A83. Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботини тайёрлаш жараёни айрим, ғайриоддий операциялар ёки тузатишларни акс эттириш учун ностандарт журнал проводкаларидан фойдаланишни ҳам ўз ичига олади. Бундай проводкаларга мисол бўлиб консолидация пайтидаги тузатишлар ва бизнесни бирлаштириш ёки чиқиб кетишлар бўйича проводкалар ёинки бир марталик баҳолашлар, хусусан активнинг қадрсизланишини баҳолаш хизмат қилиши мумкин. Қоғоз ташувчилардаги бухгалтерия китобларини юритишга асосланган қўлаки тизимда ностандарт журнал проводкалари бухгалтерия китоблари, журналлар ва тасдиқловчи ҳужжатларни текшириш йўли билан аниқланиши мумкин. Бироқ бош бухгалтерия китобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун автоматлаштирилган тартиб-таомиллардан фойдаланилганида бундай проводкалар фақат электрон шаклда мавжуд бўлиши мумкин ва уларни аудит компьютерлаштирилган усуллари (АКУ) ёрдамида аниқлаш осонроқ.

Тегишли бизнес-жараёнлар

A84. Тадбиркорлик субъектининг бизнес-жараёнлари – бу қуйидаги мақсадларда ишлаб чиқилган ҳаракатлар:

- Тадбиркорлик субъектининг маҳсулот ва хизматларини ишлаб чиқиш, харид қилиш, ишлаб чиқариш, сотиш ва тарқатиш;
- Қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга риоя этилишини таъминлаш; ва

- Ахборотни, шу жумладан бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботга доир ахборотни ҳисобга олиш.

Ахборот тизими томонидан ёзилган, қайта ишланган ва ҳисоботларда акс эттирилган операциялар бизнес-жараёнлар натижаси ҳисобланади. Тадбиркорлик субъектининг бизнес-жараёнлари ҳақида тасаввур ҳосил қилиш (бу операциялар қай тарзда юзага келиши ҳақидаги тасаввурни ўз ичига олади) аудиторга тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисобот билан боғлиқ ахборот тизими ҳақида тадбиркорлик субъектининг шароитларида айниқса ўринли бўлган усулда тасаввур ҳосил қилишга ёрдам беради.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A85. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида ахборот тизимлари ва молиявий ҳисобот билан боғлиқ бизнес-жараёнлар йирик тадбиркорлик субъектларидаги шундай жараёнлардан соддароқ бўлиши мумкин, бироқ ўрни ва аҳамияти уларникидан кам бўлмайди. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг фаол иштироки қайд этиладиган кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида бухгалтерия тартиб-таомилларининг кенг тавсифларига, бухгалтерия ҳисобининг мураккаб маълумотларига ёки ёзма тарзда қайд этилган сиёсатга эҳтиёж мавжуд бўлмаслиги ҳам мумкин. Шу сабабли кичик тадбиркорлик субъектлари аудитида тадбиркорлик субъектининг тизимлари ва жараёнлари ҳақида тасаввур ҳосил қилиш осонроқ бўлиши мумкин, айни вақтда бундай тасаввур ҳужжатларни кўриб чиқиш йўли билан эмас, балки сўровлар юбориш орқали ҳосил қилиниши мумкин. Аммо мазкур тасаввурни ҳосил қилишнинг муҳимлиги сақланиб қолади.

Ахборот алмашинуви (19-бандга қаранг)

A86. Тадбиркорлик субъекти томонидан молиявий ҳисобот билан боғлиқ функциялар ва вазифалар тўғрисида, шунингдек молиявий ҳисоботга тааллуқли аҳамиятга молик масалалар ҳақида ахборот бериш жараёни молиявий ҳисобот устидан ички назорат тизими билан боғлиқ алоҳида функциялар ва вазифалар ҳақидаги билимни беришни назарда тутади. Бу жараён ходимлар уларнинг молиявий

ахборотни тайёрлаш ва тақдим этиш учун қўлланиладиган ахборот тизими доирасидаги ҳаракатлари бошқа шахсларнинг иши билан қай тарзда боғланишини тушуниш даражаси, шунингдек оғишлар ҳақидаги ахборотни тадбиркорлик субъектининг юқорироқ даражадаги ходимларига узатиш воситалари тўғрисида ходимларнинг хабардорлиги сингари масалаларни ҳам қамраб олади. Ахборот алмашинуви бўйича сиёсатга доир қўлланмалар ҳамда молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этишга доир қўлланмалар сингари шакл-тамойиллар касб этиши мумкин. Ахборот алмашинуви очиқ воситалар орқали амалга оширилиши четга чиқишлар ошкор бўлиши ва тегишли чоралар кўрилишини кафолатлайди.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A87. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида ахборот алмашинуви жараёни, йирик тадбиркорлик субъектлари билан таққослаганда, жавобгарлик даражалари сони камроқ бўлгани боис, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ходимларга яқинроқ ва уларга нисбатан очиқроқ бўлгани туфайли, нисбатан содда бўлиши мумкин.

Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари – назорат ҳаракатлари
(20-бандга қаранг)

A88. Назорат ҳаракатлари – бу тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг кўрсатмалари бажарилишини кафолатлашга ёрдам берадиган сиёсат ва тартиб-таомиллар. Назорат ҳаракатлари, ҳам ахборот технологияларига асосланган, ҳам қўлаки тизимлар доирасида, турли мақсадларни кўзлайди ҳамда турли ташкилий ва функционал даражаларда қўлланилади. Аниқ назорат ҳаракатларига мисоллар қуйидагилар билан боғлиқ бўлган ҳаракатларни ўз ичига олади:

- Рухсат бериш (авторизация).
- Фаолият натижаларини кўриб чиқиш.
- Ахборотни қайта ишлаш.
- Физик назорат.
- Вазифаларни тақсимлаш.

A89. Аудит учун ўринли бўлган назорат ҳаракатлари:

- Аудит учун ўринли деб қаралиши лозим бўлган ҳаракатлар, чунки улар аҳамиятли рисклар билан боғлиқ бўлган назорат ҳаракатлари ҳисобланади, шунингдек моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг ўзи 29 ва 30-бандлар талабларига мувофиқ етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламайдиган рисклар билан боғлиқ ҳаракатлар; ёки
- Аудитор мулоаҳазасига кўра ўринли деб баҳоланган ҳаракатлар.

A90. Аудиторнинг назорат ҳаракати аудит учун ўринли ёки ўринли эмаслиги ҳақидаги мулоҳазасига аудитор томонидан идентификация қилинган, муҳим бузиб кўрсатишга олиб келиши мумкин бўлган риск, шунингдек аудитор тестлаш кўламини моҳияти бўйича аниқлашда назорат воситасининг операцион самарадорлигини тестлаш ўринли бўлади деб ҳисоблаши ёки ҳисобламаслиги таъсир кўрсатади.

A91. Аудитор назорат ҳаракатларини аниқлашга ва аудитор мулоҳазасига кўра, муҳим бузиб кўрсатишлар рискининг кучлилиги билан тавсифланадиган соҳаларга татбиқ этилувчи назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилишга урғу бериши мумкин. Назорат ҳаракатларининг бир нечтаси айни бир мақсадга эришишни таъминлаган тақдирда, мазкур мақсад билан боғлиқ бўлган назорат ҳаракатларининг ҳар бири ҳақида тасаввур ҳосил қилиш талаб этилмайди.

A92. Аудиторнинг ички назорат тизимининг бошқа таркибий қисмлари ҳақидаги тасаввур асосида олинган назорат ҳаракатлари мавжудлиги ёки йўқлиги тўғрисидаги билими аудиторга назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилишга қўшимча эътибор қаратиш зарурлигини аниқлашда ёрдам беради.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A93. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида назорат ҳаракатлари замирида ётувчи концепциялар йирик тадбиркорлик субъектларида

қўлланиладиган концепцияларга ўхшаш бўлади, бироқ уларнинг формаллашув даражаси ўртасидаги фарқ анча катта бўлиши мумкин. Бундан ташқари, кичик бизнес тадбиркорлик субъектлари назорат ҳаракатларининг муайян турлари тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан назорат воситалари қўлланилаётгани туфайли ўринли бўлмайди, деб ҳисоблаши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мижозларга кредитлар бериш ва аҳамиятли харидларни маъқуллаш бўйича мутлақ ваколатлари муҳим счётлар қолдиқлари ва операциялар устидан кучли назоратни таъминлаши, шу тариқа янада муфассал назорат ҳаракатларига бўлган талабни камайтириши ёки бартараф этиши мумкин.

А94. Кичик тадбиркорлик субъекти аудити учун ўринли ҳисобланадиган назорат ҳаракатлари одатда асосий операцион цикллар, хусусан даромадлар, харидлар ва меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари билан боғлиқ бўлади.

Ахборот технологиялари билан боғлиқ рисклар (21-бандга қаранг)

А95. Ахборот технологияларидан фойдаланиш назорат ҳаракатларини амалга ошириш усулига таъсир кўрсатади. Аудитор нуқтаи назаридан, ахборот технологиялари тизимлари устидан назорат воситалари, агар улар ахборотнинг яхлитлигини ва мазкур тизимда ишлов бериладиган маълумотлар хавфсизлигини таъминласа ва ахборот технологияларида самарали умумий назорат воситалари ҳамда амалий назорат воситаларини ўз ичига олса, самарали ҳисобланади.

А96. Ахборот технологияларида умумий назорат воситалари – бу иловалар тўплами билан боғлиқ бўлган ҳамда амалий назорат воситалари самарали фаолият кўрсатишини таъминлаш учун мўлжалланган сиёсат ва тартиб-таомиллар. Улар “мэйнфрейм”, “минифрейм” муҳитига ва пировард фойдаланувчи муҳитига нисбатан қўлланилади. Ахборот технологияларида ахборотнинг яхлитлиги ва маълумотлар хавфсизлигини таъминлайдиган умумий назорат воситалари, қоида тариқасида, қуйидагилар устидан назорат воситаларини ўз ичига олади:

- Маълумотлар маркази ва тармоқ иши.
- Система дастурий таъминотини сотиб олиш, ўзгартириш ва унга хизмат кўрсатиш.
- Дастурни ўзгартириш.
- Тизимга кириш хавфсизлиги.
- Амалий тизимларни сотиб олиш, ишлаб чиқиш ва уларга хизмат кўрсатиш.

Бундай назорат воситалари умуман олганда юқорида, А56 бандида зикр этилган рискларга нисбатан қўлланилади.

А97. Ахборот технологияларида амалий назорат воситалари — Одатда бизнес жараёнлари даражасида фойдаланиладиган ва операцияларни алоҳида амалий дастурлар ёрдамида қайта ишлаш билан қўлланиладиган қўлда бажариладиган ёки автоматлаштирилган тартиб-таомиллари. Амалий назорат воситалари моҳиятига кўра олдини олишга ёки аниқлашга қаратилган бўлиши мумкин ва бухгалтерия ёзувлари бутлигини таъминлаш мақсадида ташкил қилинади . Шунингдек, амалий назорат воситалари операциялар ва бошқа молиявий маълумотларни аниқлаш, ёзиш, қайта ишлаш ва ҳисоботда тақдим этиш учун қўлланиладиган тартиб-таомиллар қаторига киради. Мазкур назорат воситалари амалга оширилган операцияларга рухсат берилгани, шунингдек улар тўғри ва тўлиқ ҳажмда рўйхатдан ўтказилгани ва уларнинг қайта ишланганлигига ишонч ҳосил қилишга ёрдам беради. Мисоллар орасида киритилувчи маълумотларнинг назорат текширувини ҳамда четга чиқишлар тўғрисида ҳисоботлар бўйича қўлда кўриладиган чоралар ёки маълумотларни киритиш босқичида тузатиш билан сон жиҳатидан изчилликни текширишни қайд этиш мумкин.

Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари – назорат воситалари мониторинги (22-бандга қаранг)

А98. Назорат воситалари мониторинги— Белгиланган давр мобайнидаги ички назорат фаолиятининг самарадорлигини баҳолаш жараёни. У назорат воситаларининг мазмуни ва фаолиятини ўз вақтида

баҳолаш ва вазиятларнинг ўзгаришига мослаштирилган зарур тузатувчи харакатларни бошлашни ўз ичига олади. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти назорат воситалари мониторингини узлуксиз ишлаши, айрим баҳолашлар ёки иккала усул бирикмаси ёрдамида амалга оширади. Узлуксиз мониторинг аксарият ҳолларда одатдаги фаолият жараёнида тадбиркорлик субъектининг доимий операцияларига киритилган функция ҳисобланади ва мунтазам бошқарув ва назорат ҳаракатларини ўз ичига олади.

A99. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга ошириладиган мониторинг ташқи томонлардан олинган, муаммоларга ёки такомиллаштириш талаб этиладиган соҳаларга ишора қилувчи ахборотдан, хусусан мижозларнинг шикоятлари ва тартибга солувчи органларнинг шарҳларидан фойдаланишни ўз ичига олиши ҳам мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A100. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан мониторинг аксарият ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ёки бошқарувчи-мулкдорнинг операцияларда тўғридан-тўғри иштироки орқали амалга оширилади. Бундай иштирок этиш жараёнида кўпинча мўлжаллар билан таққослаганда аҳамиятли оғишлар ҳамда молиявий маълумотларда хатоликлар аниқланади ва бу назорат воситаларига нисбатан тузатувчи ҳаракатларни бажаришни тақозо қилади.

Ички аудит хизмати (23-бандга қаранг)

A101. Тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматининг иши, қоида тариқасида, аудит учун ўринли ҳисобланади, башарти ички аудит хизматининг фаолияти ва вазифалари тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботини тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ, аудитор эса ички аудиторлар ишидан бажариш талаб этиладиган аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти ёки уларни бажариш муддатларини ўзгартириш ёинки уларнинг кўламини қисқартириш мақсадида фойдаланишни мўлжаллаётган бўлса. Агар, аудитор фикрига кўра, ички аудит хизматининг иши аудит учун ўринли бўлса, АХС 610 ни қўллаш талаб этилади.

A102. Ички аудит хизматининг мақсадлари ва, бинобарин, унинг вазифалари хусусияти ҳамда мазкур хизматнинг тадбиркорлик субъекти доирасидаги мақоми анча фарқ қилади ва тадбиркорлик субъектининг таркибий тузилмасига, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларнинг талабларига боғлиқ бўлади. Ички аудит хизматининг вазифаларига, масалан, ички назорат тизими мониторинги, рискларни бошқариш, қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларги риоя этилишини текшириш кириши мумкин. Бошқа томондан, ички аудит хизматининг вазифалари, масалан, операцияларнинг тежамлилиги, самарадорлиги ва натижадорлигини кўриб чиқиш билан чекланиши мумкин ва, тегишли равишда, тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ бўлмаслиги мумкин.

A103. Агар ички аудит хизматининг вазифалари тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ бўлса, ички аудитор хизмати томонидан бажарилган ёки бажариладиган ҳаракатларни ташқи аудитор томонидан кўриб чиқиш ички аудит хизматининг тегишли давр учун режасини (агар у мавжуд бўлса) кўриб чиқиш ва уни ички аудиторлар билан муҳокама қилишни ўз ичига олиши мумкин.

Ахборот манбалари (24-бандга қаранг)

A104. Мониторинг жараёнида қўлланиладиган ахборотнинг аксарият қисми тадбиркорлик субъектининг ахборот тизимида жамланган бўлиши мумкин. Агар тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти тегишли асосларга эга бўлмаган ҳолда мониторинг учун қўлланилаётган маълумотларни аниқ деб ҳисоблаётган бўлса, ахборотда мавжуд бўлиши мумкин бўлган хатолар тадбиркорлик субъектининг раҳбариятини мониторинг бўйича бажарилган ҳаракатлар натижасида чиқарилган нотўғри хулосаларга олиб келган бўлиши мумкин. Бинобарин, бундай ҳолда қуйидагиларни билиш талаб этилади:

- тадбиркорлик субъекти томонидан бажарилаётган мониторинг бўйича ҳаракатлар билан боғлиқ ахборот манбаларини; ва

- тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ахборот мониторинг мақсадлари учун етарли даражада ишончли деган хулосага келишига имкон берган асосни,

аудиторнинг тадбиркорлик субъекти томонидан бажарилаётган ички назорат тизимининг таркибий қисми ҳисобланган мониторинг бўйича ҳаракатлар ҳақидаги билимининг таркибий қисми сифатида.

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш

Молиявий ҳисоботлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш (25(а) бандига қаранг)

A105. Молиявий ҳисоботлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари умуман олганда бутун молиявий ҳисоботга татбиқ этиладиган ва тақдимномалар тўпламини қамраб олиши мумкин бўлган рисклар қаторига киради. Бундай хусусиятга эга бўлган рисклар операциялар туркуми, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотлар даражаси бўйича муайян тақдимномаларга тегишли деб қараладиган рисклар бўлмаслиги ҳам мумкин. Улар, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ички назорат тизимини рад этиши натижасида тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини кучайтириши мумкин бўлган вазиятларни ўзида ифодалайди. Молиявий ҳисоботлар даражасидаги рисклар аудитор томонидан фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари кўриб чиқилиши учун алоҳида аҳамиятга эга бўлиши мумкин.

A106. Молиявий ҳисоботлар даражасидаги рисклар, шу жумладан, заиф назорат муҳити таъсирида юзага келган бўлиши мумкин (аммо бу рисклар бошқа омиллар, хусусан иқтисодий вазиятнинг ёмонлашуви билан боғлиқ бўлиши ҳам мумкин). Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти етарли даражада компетент эмаслиги сингари камчиликлар молиявий ҳисоботларга анча кенг таъсир кўрсатиши ва аудиторнинг умумий реакциясини талаб қилиши мумкин.

A107. Аудиторнинг ички назорат тизими ҳақидаги тасаввури тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботи аудитини ўтказиш учун шароитлар мавжудлигига шубҳа уйғотиши мумкин. Масалан:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг инсофлилига бўлган шубҳалар шу даражада жиддий бўлиши мумкинки, бу аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан молиявий ҳисоботда нотўғри маълумотлар кўрсатилиши риски аудитни ўтказиб бўлмайдиган даражада кучли, деган хулоса чиқаришига олиб келади.
- Тадбиркорлик субъекти ёзувларининг ҳолати ва ишончлилигига бўлган шубҳалар аудитор модификацияланмаган фикрни чиқаришини асослаш учун молиявий ҳисобот хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш эҳтимоли кам, деган хулоса чиқаришига олиб келиши мумкин.

A108. АХС 705[12] да аудитор ўз фикрини қўшимча изоҳлар билан билдириши ёки фикр билдиришдан бош тортиши учун зарурият бор-йўқлиги ёинки қўлланиладиган қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар имкон берган ҳолларда келишувга биноан ишни тўхтатиш талаб этилиши тўғрисида хулоса чиқаришга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма белгиланган.

Тақдимномалар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш (25(б) бандига қаранг)

A109. Операциялар туркумлари, счётлар қолдиқлари ва очиб бериладиган маълумотлар учун тақдимномалар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини кўриб чиқиш зарур, чунки бундай кўриб чиқиш тақдимномалар даражасида етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш учун зарур бўлган кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини аниқлашда ёрдам беради. Тақдимномалар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш жараёнида аудитор идентификация қилинган рисклар молиявий ҳисоботларга кенг татбиқ этилади ва кўп сонли тақдимномаларга тааллуқли бўлиши мумкин, деган хулосага келиши мумкин.

[12] АХС 705 "*Мустақил аудитор хулосаси (ҳисоботи)да фикрни модификациялаш*"

Тақдимномалардан фойдаланиш

A110. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзининг молиявий ҳисобот молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрлангани тўғрисидаги баёнотида молиявий ҳисоботнинг турли элементларни ва боғлиқ очиб бериладиган маълумотларни тан олиш, баҳолаш, тақдим этиш ва очиб бериш хусусида очиқ-ойдин ёки яширин кўринишда тақдимномалар беради.

A111. Аудитор юз бериши мумкин бўлган турли хил бузиб кўрсатишларни кўриб чиқишда фойдаланадиган тақдимномалар қуйидаги уч тоифага бўлинади ва қуйидаги шаклларни касб этиши мумкин:

(а) Аудит билан қамраб олинган даврдаги операциялар туркумлари ва воқеалар тўғрисида тақдимномалар:

(i) Юзага келиш – акс эттирилган операциялар ва воқеалар содир бўлган ва тадбиркорлик субъекти билан боғлиқ.

(ii) Тўлиқлик – акс эттириш зарур бўлган операциялар ва воқеаларнинг барчаси акс эттирилган.

(iii) Аниқлик – акс эттирилган операциялар ва воқеаларга тааллуқли бўлган суммалар ва бошқа маълумотлар тегишли тарзда акс эттирилган.

(iv) Ҳисобот даврлари орасида тақсимлаш— операциялар ва воқеалар тегишли ҳисоб юритиш даврида акс эттирилган.

(v) Таснифлаш – операциялар ва воқеалар тегишли счётлар бўйича ажратиб кўрсатилган.

(б) Давр охиридаги счётлар қолдиқлари тўғрисида тақдимномалар:

(i) Мавжудлик – активлар, мажбуриятлар ва капиталда иштирок этиш улушлари амалда мавжуд.

(ii) Ҳуқуқлар ва мажбуриятлар – тадбиркорлик субъекти активларга бўлган ҳуқуқларга эга ёки уларни назорат

қилади, мажбуриятлар эса тадбиркорлик субъектининг мажбуриятлари ҳисобланади.

(iii) Тўлиқлик – акс эттириш зарур бўлган активлар, мажбуриятлар ва капиталда иштирок этиш улушларининг барчаси акс эттирилган.

(iv) Баҳолаш ва тақсимлаш – активлар, мажбуриятлар ва капиталда иштирок этиш улушлари тегишли суммада молиявий ҳисоботга киритилган, баҳолаш ва тақсимлашга киритилган тегишли тузатишларнинг барчаси акс эттирилган.

(в) Ахборотни тақдим этиш ва очиб беришга доир тақдимномалар:

(i) Юзага келиш, ҳуқуқлар ва мажбуриятлар – очиб берилган воқеа, операция ва бошқа масалалар амалда мавжуд ва тадбиркорлик субъекти билан боғлиқ.

(ii) Тўлиқлик – молиявий ҳисоботга киритиш зарур бўлган очиб бериладиган маълумотларнинг барчаси унга киритилган.

(iii) Таснифлаш ва тушунарлилик – молиявий ахборот тегишлича тақдим этилган ва тавсифланган, очиб берилган маълумотлар аниқ ифодаланган.

(iv) Аниқлик ва баҳолаш – молиявий ва бошқа ахборот холисона ва тегишли суммаларда очиб берилган.

A112. Аудитор тақдимномалардан юқорида баён этилган тарзда фойдаланиши ёки уларни, агар юқорида тавсифланган жиҳатларнинг барчаси қамраб олинган бўлса, бошқача усулда ифодалаши мумкин. Масалан, аудитор операциялар ва воқеаларга доир тақдимномаларнинг счётлар қолдиғига доир тақдимномалар билан бирикмасини танлаши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A113. Давлат сектори ташкилотларининг молиявий ҳисоботлари тўғрисида тақдимномалар берар экан, тадбиркорлик субъекти

раҳбарияти А111 бандида баён этилган тақдимномаларга қўшимча равишда операциялар ва воқеалар қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа тартибга солувчи қоидаларга мувофиқ амалга оширилганини билдириши мумкин. Бундай тақдимномалар молиявий ҳисобот аудити кўлами доирасида бўлиши мумкин.

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш жараёни (26(а) бандига қаранг)

А114. Рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариш натижасида тўпланган ахборот, шу жумладан назорат воситаларининг ташкил этилишини баҳолаш ва улар амалга жорий этилган-этилмаганини аниқлаш жараёнида олинган аудиторлик далилидан рискка берилган баҳони тасдиқлаш учун аудиторлик далили сифатида фойдаланилади. Рискни баҳолаш натижаларига қараб ўтказилиши лозим бўлган кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва уларнинг кўлами аниқланади.

А115. 2-иловада муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари мавжудлигига ишора қилиши мумкин бўлган вазиятлар ва воқеаларга мисоллар келтирилган.

Назорат воситаларини тақдимномалар билан боғлаш (26(в) бандига қаранг)

А116. Рискларни баҳолашни ўтказаётганда аудитор муайян тақдимномаларда муҳим бузиб кўрсатишлар олдини олиш ёки уларни аниқлаш ва тузатиш имконини берадиган назорат воситаларини аниқлаши мумкин. Одатда, назорат воситалари ҳақида тасаввур ҳосил қилиш ва уларни мазкур воситалар мавжуд бўлган жараёнлар ва тизимлар контекстида тақдимномалар билан боғлаш мақсадга мувофиқдир. Бу бажарилиши зарур, чунки айрим назорат воситалари ўз-ўзича рискни кўпинча юмшата олмайди. Аксарият ҳолларда фақат бир нечта назорат воситалари ички назорат тизимининг бошқа таркибий қисмлари билан биргаликда рискни юмшатиш учун етарли бўлиши мумкин.

А117. Ва аксинча, айрим назорат ҳаракатлари муайян операциялар туркуми ёки счётлар қолдиғида мужассамлашган айрим

тақдимномага маълум даражада таъсир кўрсатиши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти ўз ходимлари товар-моддий захиралар йиллик инвентаризациясини тўғри ўтказиши ва ҳисобда аниқ акс эттириши учун белгилаган назорат ҳаракатлари товар-моддий захиралар счёти қолдиғининг мавжудлиги ва тўлиқлиги тўғрисидаги тақдимномалар билан бевосита боғлиқ.

A118. Назорат воситалари тақдимнома билан бевосита ёки билвосита боғлиқ бўлиши мумкин. Мазкур билвосита алоқа қанча кучли бўлса, тегишли тақдимномада бузиб кўрсатишлар олдини олиш ёки уларни аниқлаш ва тузатишда назорат воситасининг самарадорлик даражаси шунча паст бўлади. Масалан, сотувлар бўйича менежер томонидан минтақалардаги муайян савдо нуқталарида маҳсулот сотилишининг шарҳи, қоида тариқасида, сотишдан олинган даромаднинг тўлиқлиги тўғрисидаги тақдимнома билан фақат билвосита боғлиқ бўлади. Бинобарин, у мазкур тақдимнома бўйича рискларни пасайтириш учун шу тақдимнома билан бевосита боғлиқ бўлган назорат воситалари, масалан, жўнатиш ҳужжатларини счётлар билан солиштиришга қараганда камроқ самара беради.

Аҳамиятли рисклар

Аҳамиятли рискларни аниқлаш (28-бандга қаранг)

A119. Аҳамиятли рисклар кўпинча аҳамиятли ностандарт операциялар ёки мулоҳаза предмети ҳисобланадиган масалалар билан боғлиқ бўлади. Ностандарт операциялар деганда ҳажми ёки хусусиятига кўра ғайриоддий бўлган ва шу сабабли камдан-кам ҳолда амалга ошириладиган операциялар тушунилади. Мулоҳаза предмети ҳисобланадиган масалалар берилган баҳонинг сезиларли даражада ноаниқлиги мавжуд бўлган ҳисобий баҳолашларни ўз ичига олиши мумкин. Тизимли қайта ишлаш талаб этиладиган мураккаб бўлмаган, стандарт операцияларга келсак, уларнинг аҳамиятли рискларга олиб келиши эҳтимоли камроқ.

A120. Муҳим бузиб кўрсатишлар риски юзага келиши эҳтимоли аҳамиятли ностандарт операциялар билан боғлиқ ҳолда қуйидаги вазиятлар туфайли кўпроқ бўлиши мумкин:

- Ҳисоб юритиш тартибини белгилашга тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аралашуви даражасининг катталиги.
- Маълумотларни йиғиш ва уларни қайта ишлашга қўлаки аралашув даражасининг катталиги.
- Ҳисоб-китоблар ёки бухгалтерия ҳисоби принципларининг мураккаблиги.
- Ностандарт операциялар бундай рисклар устидан самарали назорат воситаларини жорий этишни қийинлаштирувчи хусусиятга эга эканлиги.

A121. Муҳим бузиб кўрсатишлар риски юзага келиши эҳтимоли мулоҳаза предмети ҳисобланадиган ва ҳисоблаб чиқилган баҳоларни тайёрлашни талаб қиладиган аҳамиятли масалалар билан боғлиқ ҳолда қуйидаги вазиятлар туфайли кўпроқ бўлиши мумкин:

- Ҳисоблаб чиқилган баҳоларга ёки даромадларни тан олишга нисбатан бухгалтерия ҳисоби принциплари ҳар хил талқин қилиниши мумкин.
- Талаб этиладиган мулоҳазалар субъектив, мураккаб бўлиши ёки бўлғуси воқеалар таъсирига нисбатан фаразларни назарда тутиши мумкин, масалан, ҳаққоний қиймат тўғрисида мулоҳаза.

A122. АХС 330 да риск аҳамиятли деб идентификация қилинишининг кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари учун оқибатлари баён этилган.[13]

Фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари билан боғлиқ бўлган аҳамиятли рисклар

A123. АХС 240 да кейинги талаблар баён этилган ва фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолашга доир қўлланма келтирилган.[14]

---

13 АХС 330, 15 ва 21 бандлар

14 АХС 240, 25–27 бандлар

Аҳамиятли рисклар билан боғлиқ назорат воситаларини билиш (29-бандга қаранг)

A124. Гарчи аҳамиятли ностандарт масалалар ёки мулоҳаза предмети ҳисобланадиган масалалар билан боғлиқ рисклар аксарият ҳолларда стандарт назорат воситаларининг амал қилиши доирасига кирмасада, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бундай рискларга жавобан бошқа чораларни кўриши мумкин. Бинобарин, аудиторнинг тадбиркорлик субъекти ностандарт операциялар ёки мулоҳаза предмети ҳисобланадиган масалалар натижаси саналган аҳамиятли рискларга нисбатан назорат воситаларини ишлаб чиққани ва жорий этгани ҳақидаги тасаввури тадбиркорлик субъекти бундай рискларга жавобан қандай чоралар кўргани ҳақидаги билимни ўз ичига олади. Бундай жавоб ҳаракатлари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Назорат ҳаракатлари, хусусан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки экспертларнинг тахминларини кўриб чиқиш.
- Ҳужжатлаштирилган баҳолаш тартиб-таомиллари.
- Бошқарув юклатилган шахслар томонидан тасдиқлаш.

A125. Масалан, айрим воқеалар юз берганда, хусусан суддан анча миқдордаги даъво тўғрисида хабарнома олинганда, тадбиркорлик субъектининг жавобини кўриб чиқиш қуйидаги саволларни ўз ичига олиши мумкин: мазкур хабарнома тегишли экспертларга (масалан, юридик масалалар бўйича ички ёки ташқи маслаҳатчига) юборилганми, потенциал оқибатларни баҳолаш амалга оширилганми, тадбиркорлик субъекти мазкур ҳолатларни молиявий ҳисоботда қай тарзда ёритишни таклиф қилган.

A126. Айрим ҳолларда тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти муҳим бузиб кўрсатиш аҳамиятли рискларига тегишли равишда, бундай аҳамиятли рисклар устидан назорат воситаларини жорий этиш йўли билан жавоб бермаган бўлиши мумкин. Бу тадбиркорлик

субъектининг ички назорат тизимида аҳамиятли камчилик мавжудлигига ишора қилиши мумкин.[15]

Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг ўзи етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламайдиган рисклар (30-бандга қаранг)

A127. Муҳим бузиб кўрсатиш рисклари операциялар стандарт туркумлари ёки счётлар сальдоси ҳисобини юритиш ёки ишончли молиявий ҳисоботларни тайёрлаш билан боғлиқ бўлиши мумкин. Бундай рисклар операцияларнинг стандарт ва аҳамиятли туркумлари, хусусан тадбиркорлик субъектининг даромади, харидлари, пул тушумлари ёки тўловларига аниқ ёки тўлиқ қайта ишланмаслиги рискларини ўз ичига олиши мумкин.

A128. Агар бундай стандарт амалий операцияларни қайта ишлаш ўта автоматлаштирилганлик билан тавсифланса ва қўлаки усулнинг оз миқдорда аралашувига йўл қўйса ёки бунга умуман йўл қўймаса, рискка нисбатан фақат моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш мумкин бўлмаслиги мумкин. Масалан, аудитор тадбиркорлик субъектининг анча катта ҳажмдаги ахбороти фақат электрон кўринишда, хусусан интеграцияланган системаларда амалга оширилган, ёзилган, ишлов берилган ва умумлаштирилган ҳолда шундай фикрга келиши мумкин. Бундай ҳолларда:

- Аудиторлик далили фақат электрон шаклда мавжуд бўлиши мумкин, унинг етарлича тегишли хусусияти эса, одатда, унинг аниқлиги ва тўлиқлиги устидан назорат воситаларининг самарадорлигига боғлиқ бўлади .
- Агар тегишли назорат воситалари самарали ишламаётган бўлса, ахборотни тегишли бўлмаган тарзда амалга ошириш ёки ўзгартириш юз бериши ва аниқланмаслиги эҳтимоли кўпроқ бўлади .

[15] АХС 265 "*Бошқарув юклатилган шахсларни ва тадбиркорлик субъекти раҳбариятини ички назорат тизимидаги камчиликлар тўғрисида хабардор қилиш*", А7 банди

A129. Бундай рискларни аниқлашнинг кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари учун оқибатлари АХС 330 да баён этилган.[16]

Рискка берилган баҳони қайта кўриш (31 бандга қаранг)

A130. Аудит жараёнида рискни баҳолаш учун асос бўлган ахборотдан сезиларли даражада фарқ қиладиган ахборот аудиторнинг эътиборини ўзига тортиши мумкин. Масалан, рискни баҳолаш муайян назорат воситалари самарали ишлаётганига бўлган умидга асосланиши мумкин. Бундай назорат воситаларини тестлашни амалга ошириш жараёнида аудитор улар аудит пайтида тегишли вақтларда самарали ишламаганидан далолат берувчи аудиторлик далилини олиши мумкин. Худди шунингдек, моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажараётганда аудитор суммаларда бузиб кўрсатишларни ёки аудитор томонидан рискни баҳолашда назарда тутилганидан каттароқ такрорлашни аниқлаши мумкин. Бундай ҳолларда рискка берилган баҳо тадбиркорлик субъектининг ҳақиқий ҳолатини тегишли тарзда акс эттирмаслиги мумкин ва режалаштирилган кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлаш учун самарали бўлмаслиги мумкин. Кейинги тартиб-таомиллар ҳақида қўлланма олиш учун АХС 330 га қаранг.

Ҳужжатлар (32-бандга қаранг)

A131. 32-банд талабларини ҳужжатлаштириш усулини танлаш аудитор томонидан профессионал мулоҳаза ёрдамида амалга оширилиши лозим. Масалан, кичик бизнес тадбиркорлик субъектлари аудитида мазкур талабларни ҳужжатлаштириш аудитор томонидан аудит умумий стратегияси ва режасини ҳужжатлаштириш доирасида амалга оширилиши мумкин .[17] Худди шунингдек, масалан, рискни баҳолаш натижаларини ҳужжатлаштириш аудитор томонидан алоҳида ёки кейинги тартиб-таомилларни ҳужжатлаштириш доирасида амалга оширилиши мумкин .[18] Ҳужжатлар шакли ва

---

16 АХС 330, 8 банд

17 АХС 300, *"Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш"*, 7 ва 9 бандлар

18 АХС 330, 28 банд

ҳажми тадбиркорлик субъекти таркибий тузилмасининг хусусияти, катта-кичиклиги ва мураккаблиги даражасига, тадбиркорлик субъектидан ахборот мавжудлигига, шунингдек аудит жараёнида қўлланиладиган аудит методологияси ва воситаларига боғлиқ бўлади.

A132. Фаолият турлари ва молиявий ҳисобот билан боғлиқ жараёнлари мураккаб эмаслиги билан тавсифланадиган тадбиркорлик субъектларига келсак, ҳужжатлар шаклан содда ва нисбатан қисқа бўлиши мумкин. Айни ҳолда аудиторнинг тадбиркорлик субъекти ва у билан боғлиқ масалалар тўғрисидаги билимини тўлиқ ҳужжатлаштириш талаб этилмайди. Аудитор томонидан ҳужжатлаштирилган билимнинг энг муҳим элементлари аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашда асосланган жиҳатларни ўз ичига олади.

A133. Ҳужжатлар ҳажми аудит бўйича келишув устида ишлаётган жамоа аъзоларининг тажрибаси ва қобилиятларини ҳам акс эттириши мумкин. АХС 230 талаблари бажарилган тақдирда, таркибига тажрибаси камроқ бўлган шахслар кирувчи келишув жамоаси томонидан амалга оширилаётган аудит тадбиркорлик субъекти тўғрисида тегишли билим олиш учун таркибига тажрибалироқ мутахассислар кирувчи жамоа томонидан амалга оширилаётган аудитга қараганда янада муфассал ҳужжатлаштиришни талаб қилиши мумкин.

A134. Такрорий аудитлар масаласига келсак, муайян ҳужжатлар кейинги даврларга ўтказилиши ва тадбиркорлик субъектининг бизнеси ёки жараёнларидаги ўзгаришларни акс эттириш учун заруратга қараб янгиланиши мумкин.

Илова 1

(4(в), 14–24, А69-А104 бандларига қаранг)

Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари

1. Мазкур илова 4(в), 14–24, А69-А104 бандларида тавсифланган ички назорат тизимининг таркибий қисмларини молиявий ҳисобот аудити билан уларнинг алоқаси нуқтаи назаридан тушунтиради.

Назорат муҳити

2. Назорат муҳити қуйидаги элементларни қамраб олади:

(а) *Ҳалоллик принциплари ва ахлоқий қадриятлар тўғрисида ахборот бериш ҳамда мазкур принциплар ва қадриятларни амалга ошириш.* Назорат воситаларининг самарадорлиги даражаси уларни яратувчи, амалга оширувчи ва назорат қилувчи кишиларнинг ҳалоллиги ва ахлоқий қадриятларидан ортиқ бўлиши мумкин эмас. Ҳалоллик ва ахлоқий хулқ-атвор тадбиркорлик субъектининг ахлоқ ва хулқ-атвор стандартлари, шунингдек уларни ходимларга етказиш ва амалга жорий этиш маҳсули ҳисобланади. Ҳалоллик принциплари ва ахлоқий қадриятларни амалга жорий этиш, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ходимлар ғирром, ғайриқонуний ёки ғайриахлоқий фаолиятда иштирок этишига туртки бериши мумкин бўлган омилларни бартараф этиш ёки камайтиришга қаратилган ҳаракатларини назарда тутади. Тадбиркорлик субъектининг ҳалоллик ва ахлоқий қадриятларга оид сиёсати тўғрисида ахборот бериш ходимларни хулқ-атвор стандартлари билан дастурий баёнотлар, хулқ-атвор кодекслари воситасида ва шахсий ўрнак кўрсатиш йўли билан таништиришни ўз ичига олиши мумкин.

(б) *Профессионал компетентлик принципларига содиқлик*. Профессионал компетентлик – бу ходимнинг ишини ташкил этувчи вазифаларни бажариш учун зарур бўлган билим ва кўникмалар.

(в) *Бошқарув юклатилган шахсларнинг иштироки.* Тадбиркорлик субъекти назоратнинг зарурлигини англаб етишига бошқарув юклатилган шахслар сезиларли даражада таъсир кўрсатади. Бошқарув юклатилган шахслар вазифаларининг муҳимлиги амалиёт кодексларида, бошқа қонунлар, меъёрий ҳужжатларда ёки бошқарув юклатилган шахслар учун ишлаб чиқилган йўриқномаларда эътироф этилади. Бошқарув юклатилган шахсларнинг бошқа вазифалари орасида суиистеъмоллар аниқланган ҳолда ходимларни оёққа турғизиш билан боғлиқ тартиб-таомилларни ишлаб чиқиш ва самарали бажариш ҳамда тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги даражасини текшириш жараёни устидан назоратни қайд этиш мумкин.

(г) *Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг иш фалсафаси ва услуби.* Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг иш фалсафаси ва услуби фаолиятнинг турли жиҳатларини кенг қамраб олади. Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларини тақдим этишга бўлган муносабати ва бу борадаги ҳаракатлари бухгалтерия ҳисобининг мавжуд муқобил принциплари орасидан консерватив ёки агрессив танлашни амалга оширишда ёки инсофлилик ва консерватизмда намоён бўлиши мумкин ва ҳисоблаб чиқилган баҳолар шу омилларни ҳисобга олган ҳолда ишлаб чиқилади.

(д) *Тадбиркорлик субъектининг ташкилий тузилмаси.* Тегишли ташкилий тузилмани белгилаш асосий ваколатлар ва жавобгарликни, шунингдек тегишли ҳисобдорлик йўналишларини эътиборга олишни назарда тутади. Тадбиркорлик субъекти ташкилий тузилмасининг тегишли хусусияти қисман унинг катта-кичиклиги ва фаолиятининг хусусиятига боғлиқ бўлади.

(е) *Ваколатлар бериш ва жавобгарлик юклаш.* Ваколатлар бериш ва жавобгарлик юклаш бизнесни юритиш тегишли

усуллари, асосий ходимларнинг билим ва тажрибаси, вазифаларни бажариш учун тақдим этиладиган ресурсларга доир сиёсатни ўз ичига олиши мумкин. Бундан ташқари, ваколатлар бериш ходимларнинг алоҳида ҳаракатлари бир-бири билан қай даражада боғлиқ экани ва улар мақсадларга эришишга қандай ҳисса қўшишларини тадбиркорлик субъектининг барча ходимлари билишлари, шунингдек нима учун ва қай даражада жавоб беришларини англашларига қаратилган сиёсат ва коммуникацияларни ўз ичига олиши мумкин.

(ё) *Кадрларни бошқариш сиёсати ва амалиёти.* Кадрларни бошқариш сиёсати ва амалиёти кўпинча тадбиркорлик субъекти назорат ҳақидаги тасаввурининг энг муҳим жиҳатларини намоён этади. Масалан, юқори малакали мутахассисларни уларнинг маълумоти, тажрибаси, илгари эришган ютуқлари, инсофлилиги ва ахлоқий хулқ-атвори далилларига урғу берган ҳолда танлаб олишни талаб қилувчи стандартлар компаниянинг профессионал нуқтаи назардан компетент ва ишончли одамларни ёллашга бўлган интилишини намойиш этади. Бўлғуси функциялар ва вазифаларни эътиборга оладиган, таълим марказларида ўқитиш ва семинарларда иштирок этишни назарда тутадиган таълим бериш сиёсати профессионал фаолият ва хулқ-атворнинг кутилаётган даражасини намоён этади. Натижаларни вақти-вақти билан баҳолаш асосида амалга ошириладиган хизмат пиллапояларидан кўтариш тадбиркорлик субъектининг юқори малакали ходимларни жавобгарликнинг янада юқори даражаларига кўтаришга бўлган интилишини намойиш этади.

Тадбиркорлик субъекти томонидан рискларни баҳолаш жараёни

3. Молиявий ҳисоботлар тақдим этиш контекстида тадбиркорлик субъекти томонидан рискларни баҳолаш жараёни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ молиявий ҳисоботни тайёрлаш билан боғлиқ тадбиркорлик рискларини қандай аниқлаши, уларнинг

аҳамиятлилик даражасини баҳолаши, юзага келиши эҳтимолини аниқлаши, бундай рискларни бошқариш борасидаги ҳаракатлар тўғрисида, шунингдек мазкур ҳаракатларнинг натижалари тўғрисида қарор қабул қилишини ўз ичига олади. Масалан, тадбиркорлик субъекти томонидан рискларни баҳолаш жараёни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисобларда акс эттирилмаган операцияларнинг мавжудлик эҳтимолини қандай эътиборга олишини ёки молиявий ҳисоботларда акс эттирилган аҳамиятли рискларни қандай аниқлаши ва таҳлил қилишини ўз ичига олиши мумкин.

4. Молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ рисклар юзага келиши ва тадбиркорлик субъектининг мазкур субъект раҳбарияти молиявий ҳисоботда берган тақдимномаларга мос келадиган молиявий ахборотни келтириб чиқариш, ёзиш, қайта ишлаш ва умумлаштириш қобилиятига салбий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ташқи ва ички вазиятлар ва воқеаларни ўз ичига олади. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти муайян рискларга нисбатан режалар, дастурлар ёки ҳаракатларни амалга ошириши ёки бўлмаса харажатлар туфайли ёки бошқа сабабларга кўра рискни қабул қилиш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин. Риск, масалан, қуйидаги вазиятлар туфайли юзага келиши ёки ўзгариши мумкин:

- *Операцион муҳитлаги ўзгаришлар*. Қонунчилик ёки операцион муҳитдаги ўзгаришлар рақобат босими ўзгаришига олиб келиши ва рискларни сезиларли даражада ўзгартириши мумкин.
- *Янги ходимлар*. Янги ходимлар ички назорат тизими хусусида ўз нуқтаи назарига эга бўлиши ёки мазкур тизимни бошқача тасаввур қилиши мумкин.
- *Янги ёки такомиллаштирилган ахборот тизимлари*. Ахборот тизимларидаги аҳамиятли ва жадал ўзгаришлар ички назорат тизими билан боғлиқ рискларни ўзгартириши мумкин.
- *Жадал ўсиш*. Фаолият доирасининг аҳамиятли ва жадал кенгайиши назорат воситалари зўриқишига олиб келиши ва

назорат тизими ишининг издан чиқиши рискини кучайтириши мумкин.

- *Янги технологиялар*. Ишлаб чиқариш жараёни ёки ахборот тизимларига янги технологияларнинг жорий этилиши ички назорат тизими билан боғлиқ рискни ўзгартириши мумкин.
- *Бизнес янги моделлари, маҳсулотлар ёки фаолият*. Бизнес янги соҳаларида ишлаш ёки тадбиркорлик субъекти ҳали яхши тажрибага эга бўлмаган янги операцияларни амалга ошириш ички назорат тизими билан боғлиқ янги рисклар юзага келишига сабаб бўлиши мумкин.
- *Корпоратив реструктуризация*. Реструктуризация ходимларни қисқартириш, назоратда ва вазифаларни тақсимлашда ўзгаришлар ясаш билан бирга амалга оширилиши ва бу ички назорат тизими билан боғлиқ рискни ўзгартириши мумкин.
- *Хорижий операциялар ҳажмининг катталиги*. Кенгайиш ёки хорижий компанияларни эгаллаш ички назорат тизимига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган янги ва баъзан кам учрайдиган рисклар, масалан, чет эл валютасини ўтказиш билан боғлиқ қўшимча ёки ўзгартирилган рисклар юзага келишига сабаб бўлади.
- *Бухгалтерия ҳисоби янги талаблари*. Бухгалтерия ҳисоби янги принципларининг қабул қилиниши ёки бухгалтерия принципларининг ўзгариши молиявий ҳисоботларни тайёрлаш билан боғлиқ рискларга таъсир кўрсатиши мумкин.

Ахборот тизимлари, шу жумладан молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган тегишли бизнес-жараёнлар ва ахборот алмашинуви

5. Ахборот тизимлари инфратузилма (физик компонентлар ва аппарат таъминоти компонентлари), дастурий таъминот, одамлар, тартиб-таомиллар ва маълумотлардан таркиб топади. Кўпгина ахборот тизимларида ахборот технологиялари (АТ)дан кенг фойдаланилади.

6. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш мақсадларида ишлайдиган ахборот тизими молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва

тақдим этиш тизимини ўз ичига олади ҳамда қуйидагиларни бажарувчи усуллар ва ёзувларни қамраб олади:

- Амалда бажарилган барча операцияларни аниқлаш ва ҳисобда акс эттириш.
- Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш мақсадида операцияларни тегишли равишда таснифлаш учун операцияларни ўз вақтида ва етарли ҳажмда тавсифлаш.
- Операциялар суммасини уларнинг пулдаги ифодасини молиявий ҳисоботда тўғри акс эттириш имконини берадиган тарзда аниқлаш.
- Операция амалга оширилган вақтни аниқлаш. Бу операцияни тўғри ҳисобот даврида ёзиш имконини беради.
- Молиявий ҳисоботларда операциялар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотларни тегишли равишда тақдим этиш.

7. Тизимда жамланадиган ахборот сифатида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тадбиркорлик субъекти фаолиятини бошқариш ва назорат қилиш доирасида тегишли қарорлар қабул қилиш, шунингдек ишончли молиявий ҳисоботлар тайёрлаш қобилиятига таъсир кўрсатади.

8. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш устидан ички назорат тизими доирасида алоҳида функциялар ва вазифаларни тушунишни таъминлайдиган ахборот алмашинуви жараёни ҳисоб сиёсати, ҳисоб юритишни амалга ошириш ва молиявий ҳисоботни тайёрлашга раҳбарлик қилиш ёки меморандумлар сингари шаклларни касб этиши мумкин. Ахборот алмашинуви электрон ёки оғзаки шаклда ёинки тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ҳаракатлари воситасида амалга оширилиши мумкин.

Назорат ҳаракатлари

9. Аудит учун аҳамиятли бўлиши мумкин бўлган назорат ҳаракатлари, қоида тариқасида, қуйидаги тадбирларни тартибга солувчи сиёсат ва тартиб-таомиллар тоифасига киради:

- *Фаолият натижаларини кўриб чиқиш.* Мазкур назорат ҳаракатлари қуйидагиларни ўз ичига олади: амалда эришилган натижаларни ўтган давр бюджетлари, прогнозлари ва натижаларига таққослаб кўриб чиқиш ва таҳлил қилиш; турли хил (операцион ва молиявий) маълумотлар ўртасидаги ўзаро алоқани аниқлаш, бу ўзаро алоқаларни таҳлил қилиш ҳамда текшириш ва тузатиш ҳаракатларини амалга ошириш; ички маълумотларни ташқи ахборот манбалари билан таққослаш; функционал натижаларни ёки фаолият натижаларини кўриб чиқиш.

- *Ахборотни қайта ишлаш.* Ахборот тизимлари устидан назорат воситаларининг икки катта гуруҳи – бу айрим иловаларга қайта ишлашга нисбатан қўлланиладиган амалий дастурлар устидан назорат воситалари ва кўп сонли иловалар билан боғлиқ бўлган сиёсат ва тартиб-таомилларни ўзида ифодалайдиган, амалий дастурлар устидан назорат воситаларининг самарали фаолиятини ахборот тизими лозим даражада ишлашини таъминлаш йўли билан қувватлайдиган ахборот технологияларидаги умумий назорат воситалари. Амалий назорат воситаларига мисол тариқасида ёзувларнинг арифметик аниқлигини текшириш, счётлар ва намуна балансlар (айланма-қолдиқ ведомостлари)ни юритиш ва текшириш, автоматлаштирилган назорат воситалари, хусусан киритилаётган маълумотларнинг назорат текширувлари ва сонлар кетма-кетлигини текшириш, шунингдек оғишлар тўғрисидаги ҳисоботлар бўйича қўлаки усулда кўриладиган чораларни келтириш мумкин. Ахборот технологияларидаги умумий назорат воситаларига қуйидагилар мисол бўлиши мумкин: дастурий таъминотдаги ўзгаришлар устидан назорат воситалари; дастурлар ёки маълумотларга киришни чеклайдиган назорат воситалари; пакетли дастурий таъминотнинг янги версияларини амалга жорий этиш устидан назорат воситалари; молиявий маълумотлар ёки ёзувларни аудиторлик изисиз ўзгартириши мумкин бўлган тизимли ёрдамчи дастурларга киришни чеклайдиган ёки

улардан фойдаланиш мониторингини амалга оширадиган тизимли дастурий таъминот устидан назорат воситалари.

- *Физик назорат.* Бу қуйидагиларни қамраб оладиган назорат воситалари:
    - Активларнинг физик хавфсизлиги, шу жумладан тегишли эҳтиёт чоралари, масалан, активлар ва ёзувларга киришни тартибга солувчи ишончли қурилмалар.
    - Компьютер дастурлари ва маълумотлар файлларига киришга рухсат бериш.
    - Вақти-вақти билан қўшимча ҳисоблаш ва назорат ёзувларида кўрсатилган суммалар билан солиштириш (масалан, пул маблағлари, қимматли қоғозлар ва товар-моддий захираларни инвентаризация қилиш натижаларини бухгалтерия ҳисоби маълумотлари билан солиштириш).

  Активлар ўғирланишининг олдини олишга қаратилган назорат физик воситаларининг молиявий ҳисоботларни тайёрлашнинг ишончлилиги ва, бинобарин, аудит учун ўринлилик даражаси активлар ғайриқонуний ўзлаштирилиши эҳтимолининг кучлилиги сингари омилларга боғлиқ бўлади.

- *Вазифаларни тақсимлаш*. Операцияларга рухсат бериш, операцияларни ёзиш, активларнинг сақланишини таъминлаш вазифаларини бажариш учун турли одамларни тайинлаш. Вазифаларни тақсимлашнинг мақсади муайян шахслар ўз вазифаларини бажаришлари жараёнида хатолар ёки фирибгарлик ҳаракатлари содир этишлари ёки бундай ҳолатларни яширишлари имкониятини камайтиришдан иборат.

10. Айрим назорат ҳаракатлари тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар томонидан ишлаб чиқилган юқорироқ даражадаги тегишли сиёсатнинг мавжудлигига боғлиқ

бўлиши мумкин. Масалан, операцияларга рухсат бериш устидан назорат воситаларини амалга ошириш учун жавобгар бўлган шахслар белгиланган қўлланмаларга, хусусан, бошқарув юклатилган шахслар томонидан ишлаб чиқилган инвестицияларни амалга ошириш мезонларига мувофиқ тайинланиши мумкин; ностандарт операциялар, масалан, йирик харидлар ёки капитал қўйилмаларни ҳисобдан чиқариш, аксинча, юқорироқ даражада тасдиқлашни, шу жумладан айрим ҳолларда акциядорлар томонидан тасдиқлашни талаб қилиши мумкин.

Назорат воситалари мониторинги

11. Ички назорат тизимини ишлаб чиқиш ва уни доимий асосда қўллаб-қувватлаш тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг муҳим вазифаси ҳисобланади. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга ошириладиган назорат воситалари мониторинги улар тегишли тарзда ишлаётгани, шароитдаги ўзгаришларни инобатга олиб уларга тегишли ўзгартиришлар киритилгани тўғрисидаги масалаларни кўриб чиқишни назарда тутади. Назорат воситалари мониторинги қуйидаги ҳаракатларни ўз ичига олиши мумкин: банк таққослашлари ўз вақтида тайёрланганини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан текшириш, маҳсулотни реализация қилиш бўлими ходимлари тадбиркорлик субъектининг олди-сотди шартномалари шартларига доир сиёсати принципларига риоя этишларини ички аудиторлар томонидан баҳолаш, шунингдек тадбиркорлик субъектининг бизнесни юритиш одоби ва усулларига доир сиёсатига риоя этилиши устидан юридик департамент томонидан амалга ошириладиган назорат. Мониторинг назорат воситалари вақтда самарали фаолият кўрсатишда давом этаётганини кафолатлаш учун ҳам ўтказилади. Масалан, банк таққослашлари ўз вақтида ва аниқ ўтказилиши кузатиб борилмаса, ходимлар уларни тайёрлашни тўхтатишлари мумкин.

12. Ички аудиторлар ёки ўхшаш функцияларни амалга оширувчи шахслар тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари мониторингига алоҳида баҳолашлар ўтказиш йўли билан ўз ҳиссасини қўшадилар. Қоида тариқасида, улар ички назорат тизимининг фаолияти тўғрисида вақти-вақти билан ахборот тақдим

этадилар, ички назорат тизимининг самарадорлиги даражасини баҳолашга жиддий эътибор қаратадилар. Улар ички назорат тизимининг кучли ва заиф томонлари тўғрисида ахборот тақдим этадилар, уни такомиллаштириш юзасидан ўз тавсияларини берадилар.

13. Мониторингни ўтказишда ташқи томонлардан олинган, муаммоларни кўрсатиши ёки такомиллаштиришга муҳтож бўлган соҳаларга ишора қилиши мумкин бўлган ахборотдан фойдаланилиши мумкин. Буюртмачилар счётлар бўйича ахборотни инвойсларга ҳақ тўлаш йўли билан ёки ҳисобланган суммаларга нисбатан норозилик билдириш орқали узил-кесил тасдиқлайдилар. Бундан ташқари, тартибга солувчи органлар тадбиркорлик субъектига ички назорат тизимининг фаолиятига таъсир кўрсатувчи масалалар тўғрисида, масалан, банк назорати органлари томонидан текширувлар тўғрисида ахборот беришлари мумкин. Бундан ташқари, мониторингни ўтказиш пайтида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ташқи аудиторлардан олинган, ички назорат тизимига тааллуқли бўлган маълумотларни эътиборга олиши мумкин.

Илова 2

(А33, А115 бандларига қаранг)

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига ишора қилувчи вазиятлар ва воқеалар

Қуйида муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари мавжудлигига ишора қилиши мумкин бўлган вазиятлар ва воқеаларга мисоллар келтирилган. Бу мисоллар юзага келиши мумкин бўлган вазиятлар ва воқеаларни кенг қамраб олади; бироқ аудит бўйича ҳар бир келишув учун кўрсатилган вазиятлар ва воқеаларнинг барчаси ҳам ўринли бўлмаслиги мумкин ва мазкур мисоллар рўйхати тўлиқ бўлмаслиги ҳам мумкин.

- Иқтисодий беқарор минтақаларда, масалан, валютанинг қадрсизланиш даражаси ёки инфляция даражаси юқори бўлган мамлакатларда ишлаш.
- Бозорнинг беқарорлигига таъсирчан бўлган фаолият, масалан, фьючерслар билан савдо қилиш.
- Мураккаб қонунчилик билан тартибга солинадиган операциялар.
- Фаолиятнинг узлуксизлиги ва ликвидлик билан боғлиқ муаммолар, шу жумладан аҳамиятли буюртмачиларни йўқотиш.
- Капитал ва қарзлардан фойдаланиш имкониятининг чекланганлиги.
- Тадбиркорлик субъектининг соҳасидаги ўзгаришлар.
- Етказиб беришлар кетма-кетлигидаги ўзгаришлар.
- Янги маҳсулотлар ёки хизматларнинг ишлаб чиқилиши ёки таклиф қилиниши, бизнес янги йўналишларининг амалга жорий этилиши.
- География кенгайиш.
- Тадбиркорлик субъектидаги ўзгаришлар, масалан, йирик харидлар ёки қайта ташкил этишнинг амалга оширилиши ёинки бошқа ғайриоддий воқеалар юз бериши .
- Сотилиши эҳтимоли мавжуд бўлган тадбиркорлик субъектлари ёки бизнес сегментлари.

- Мураккаб бирлашмалар ва қўшма корхоналар.
- Балансдан ташқари молиялаштиришдан, махсус мақсаддаги компаниялардан ва бошқа мураккаб молиялаштириш усулларидан фойдаланиш .
- Ўзаро боғлиқ томонлар билан катта ҳажмдаги операцияларни амалга ошириш.
- Бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботларни тайёрлаш соҳасида тегишли кўникмаларга эга бўлган ходимлар етишмаслиги.
- Биринчи даражали ходимлар таркибидаги ўзгаришлар, шу жумладан ижрочи директорларнинг ишдан кетиши.
- Ички назорат тизимидаги камчиликлар, айниқса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти лозим даражада эътибор бермаган камчиликлар.
- Тадбиркорлик субъектининг ахборот технологиялари стратегияси ва бизнес стратегияси ўртасидаги зиддиятлар.
- Ахборот технологиялари муҳитидаги ўзгаришлар.
- Молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган янги ахборот технологияларини ўрнатиш.
- Тадбиркорлик субъекти фаолияти ёки молиявий натижалари тартибга солувчи ёки давлат органлари томонидан текширилиши.
- Олдинги бузиб кўрсатишлар, хатолар тарихи ёки давр охирида йирик суммадаги тузатишлар.
- Ностандарт ёки номунтазам операциялар суммаларининг катталиги, шу жумладан гуруҳ доирасидаги операциялар ва давр охирида катта даромадли операциялар.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ниятлари асосида акс эттириладиган операциялар, масалан, қарзларни қайта молиялаштириш, сотиш учун мўлжалланган активлар ва бозор қимматли қоғозлари таснифи.
- Бухгалтерия ҳисоби янги принципларини қўллаш.

- Мураккаб жараёнлардан фойдаланишни назарда тутадиган ҳисобий баҳолашлар.
- Баҳолашнинг сезиларли даражада ноаниқлиги қайд этилган воқеалар ёки операциялар, шу жумладан ҳисобий баҳолашлар.
- Кўрилаётган суд ишлари ва шартли мажбуриятлар, масалан, кафолат мажбуриятлари, молиявий кафолатлар ва атроф муҳитни муҳофаза қилишга доир мажбуриятлар.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 320

АУДИТНИ РЕЖАЛАШТИРИШ ВА БАЖАРИШДА МУҲИМЛИК

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси....1

Аудит контекстида муҳимлик....2–6

Кучга кириш санаси....7

Мақсади....8

Таъриф....9

Талаблар

Аудитни режалаштиришда муҳимлик даражаси ва муҳимлик чегарасини белгилаш....10–11

Аудитни бажаришга қараб қайта кўриш....12–13

Ҳужжатлар....14

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Муҳимлик ва аудит риски....A1

Аудитни режалаштиришда муҳимлик даражаси ва муҳимлик чегарасини белгилаш....A2–A12

Аудитни бажаришга қараб қайта кўриш....A13

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 320 *"Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик"* АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудиторнинг молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш ва бажаришда муҳимлик концепциясини қўллаш вазифаси кўриб чиқилади. АХС 450[1] аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга ва тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолашда муҳимлик мезони қандай қўлланишини тушунтиради.

Аудит контекстида муҳимлик

2. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асослари кўпинча молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш контекстида муҳимлик концепциясини муҳокама қилади. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асослари муҳимликни турли нуқтаи назарлардан муҳокама қилиши мумкинлигига қарамай, умуман олганда улар қуйидагиларни тушунтиради:

   - Бузиб кўрсатишлар, шу жумладан тушириб қолдиришлар, агар улар ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирга, оқилона мўлжалларга кўра, фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисобот асосида қабул қилинган иқтисодий қарорларига таъсир кўрсатиши мумкин бўлса, муҳим деб баҳоланади;

   - Муҳимлик тўғрисида мулоҳазалар юзага келган вазият нуқтаи назаридан чиқарилади ва бузиб кўрсатиш суммаси ёки хусусиятига ёинки бузиб кўрсатишнинг ҳам суммаси, ҳам хусусиятига боғлиқ бўлади;

   - Молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар учун муҳим ҳисобланадиган масалалар тўғрисида мулоҳазалар гуруҳ сифатидаги фойдаланувчиларнинг молиявий ахборотга

[1] АХС 450 “Аудит жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш”.

бўлган умумий эҳтиёжларини кўриб чиқишга асосланади[2]. Бузиб кўрсатишлар, махсус, бир-биридан фарқланадиган талабларга эга бўлиши мумкин бўлган, алоҳида фойдаланувчиларга ўтказиши мумкин бўлган таъсир эътиборга олинмайди.

3. Бундай муҳокама, агар у молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосида мавжуд бўлса, аудит учун муҳимлик даражасини аниқлашда аудитор учун маълумотлар базаси бўлиб хизмат қилади. Агар молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асоси муҳимлик концепцияси муҳокамасини ўз ичига олмаса, аудитор учун бундай маълумотлар базаси вазифасини 2-бандда айтиб ўтилган кўрсаткичлар бажаради.

4. Аудитор томонидан муҳимлик даражасини белгилаш профессионал мулоҳаза масаласи ҳисобланади ва молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларнинг молиявий ахборотга бўлган эҳтиёжларини аудитор қандай тушунишига боғлиқ бўлади. Ушбу контекстда аудитор фойдаланувчилар хусусида қуйидагиларни тахмин қилиши учун асослар мавжуд:

   (а) Улар бизнес, иқтисодий фаолият ва бухгалтерия ҳисоби соҳасида билимга эга, шунингдек молиявий ҳисоботда тақдим этилган ахборотни оқилона даражада қунт билан ўрганишга тайёр;

   (б) Улар молиявий ҳисобот муҳимлик даражасидан келиб чиқиб тайёрлангани, тақдим этилгани ва аудит қилинаётганини тушунади;

---

[2] Масалан, Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича қўмита томонидан 2001 йил апрелда қабул қилинган “Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш асоси”да кўрсатиб ўтилишича, тижорат ташкилотларида, инвесторларнинг эҳтиёжларини қондирадиган молиявий ҳисоботни тақдим этиш бошқа фойдаланувчилар аксарият қисмининг талабларини ҳам қондириши мумкин, чунки инвесторлар мазкур субъект учун рискли капитал етказиб берувчилар ҳисобланади.

(в) Улар ҳисоблаб чиқилган баҳолардан фойдаланиш, мулоҳаза юритиш ва бўлғуси воқеаларни кўриб чиқишга асосланган суммаларнинг баҳоланиши ноаниқ эканини тан олади; ва

(г) Молиявий ҳисоботда ифодаланган ахборот асосида оқилона иқтисодий қарорлар қабул қилади.

5. Муҳимлик концепциясидан аудитор ҳам аудитни режалаштиришда, ҳам уни бажаришда ва аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга ва тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолашда ҳамда ўз фикрини аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да таърифлашда фойдаланади. (А1 бандга қаранг).

6. Аудитни режалаштириш жараёнида аудитор муҳим деб баҳолайдиган бузиб кўрсатишлар суммаси тўғрисида ўз мулоҳазаларини чиқаради. Бу мулоҳазалар қуйидагилар учун асос бўлади:

(а) Рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини аниқлаш;

(б) Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини идентификация қилиш ва баҳолаш; ва

(в) Кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини аниқлаш.

Аудитни режалаштиришда аниқланган муҳимлик даражаси муҳим бўлмаган бузиб кўрсатишлар ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирга ҳар доим муҳим бўлмаган деб баҳоланадиган сумма чегарасини белгилаши шарт эмас. Айрим бузиб кўрсатишлар билан боғлиқ ҳолатлар аудиторни ҳатто улар муҳимлик даражасидан паст бўлса ҳам уларни муҳим деб баҳолашга мажбур этиши мумкин. Фақат ўз хусусиятига кўра муҳим бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишларни аниқлаш учун аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқишнинг иложи йўқлигига қарамай, аудитор тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолаш

пайтида уларнинг суммасинигина эмас, балки хусусиятини ва уларнинг юзага келиши сабабларини ҳам кўриб чиқади.[3]

Кучга кириш санаси

7. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботнинг аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

8. Аудиторнинг мақсади аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик концепциясини тегишли равишда қўллашдан иборат.

Таъриф

9. АХС контекстида муҳимлик чегараси тузатилмаган ва топилмаган бузиб кўрсатишларнинг умумий йиғиндиси молиявий ҳисобот учун ўрнатилган муҳимлик даражасидан ошиб кетиши эҳтимолини мақбул бўлган паст даражагача камайтириш мақсадида аудитор томонидан молиявий ҳисобот учун умумий ўрнатилган муҳимлик даражасидан камроқ қилиб ўрнатилган сумма ёки суммаларни англатади. Талабга қараб, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари бўйича ўрнатилган муҳимлик даражаси ёки даражаларидан аудитор томонидан камроқ қилиб ўрнатилган сумма ёки суммалар ҳам "муҳимлик чегараси" деб аталади.

Талаблар

Аудитни режалаштиришда муҳимлик даражаси ва муҳимлик чегарасини белгилаш

10. Аудит умумий стратегиясини белгилаётганда, аудитор молиявий ҳисобот учун муҳимлик даражасини ҳам белгилаши лозим. Агар тадбиркорлик субъектининг муайян вазиятларида бузиб кўрсатишлар суммаси молиявий ҳисоботнинг муҳимлик даражасига

[3] АҲС 450, А16 банд

қараганда камроқ бўлган бир ёки бир нечта операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари мавжуд ва улар оқилона мўлжалларга кўра, фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисобот асосида қабул қилинган иқтисодий қарорларига таъсир кўрсатиши мумкин бўлса, аудитор бундай операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумларига нисбатан қўлланиладиган муҳимлик даражаси ёки даражаларини ҳам белгилаши лозим. (А2-А11 бандларга қаранг).

11. Аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш ва кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини аниқлаш мақсадида муҳимлик чегарасини белгилаши лозим. (А12 бандга қаранг).

Аудитни бажаришга қараб қайта кўриш

12. Аудитор, агар аудит жараёнида у ўзини аввалбошдан бошқа сумма (ёки суммалар)ни белгилашга мажбур қилиши мумкин бўлган ахборотдан хабар топган бўлса, молиявий ҳисобот учун муҳимлик даражасини (ва, зарур ҳолда, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун муҳимлик даражаси ёки даражаларини) қайта кўриши лозим. (А13 бандга қаранг).

13. Агар аудитор молиявий ҳисобот учун (ва, зарур ҳолда, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун) муҳимликнинг даставвал белгиланган пастроқ даражаси белгиланиши лозим, деган хулосага келса, у муҳимлик чегарасини қайта кўриш зарурлиги ёки зарур эмаслигини ва кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами ўз кучини сақлаб қолиш-қолмаслигини аниқлаши лозим.

Ҳужжатлар

14. Аудитор аудиторлик ҳужжатларига қуйидаги суммаларни, шунингдек мазкур суммаларни аниқлашда кўриб чиқилган омилларни киритиши лозим:[4]

[4] АХС 230, *"Аудиторлик хужжатлари"*, 8–11 ва А6 бандлар

(а) Молиявий ҳисоботлар учун муҳимлик даражаси (10-бандга қаранг);

(б) Зарур ҳолда, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун муҳимлик даражаси ёки даражалари (10-бандга қаранг);

(в) Муҳимлик чегараси (11-бандга қаранг); ва

(г) Аудитни бажаришга қараб (а)-(в) бандларини ҳар қандай тарзда қайта кўриш (12–13-бандларга қаранг).

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва бошқа шарҳловчи материал

Муҳимлик ва аудиторлик риски (5 бандга қаранг)

А1. Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишда аудиторнинг умумий мақсадлари молиявий ҳисоботда фирибгарлик ёки хатога йўл қўйилиши натижасида муҳим бузиб кўрсатишлар бор-йўқлиги хусусида аудиторга молиявий ҳисобот барча муҳим жиҳатларда молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрланганлиги тўғрисида ўз фикрини билдириш; молиявий ҳисобот бўйича ҳисобот (хулоса) чиқариш ва аудит натижаларига мувофиқ АХС талаб этган ахборотни тақдим этиш имконини берадиган оқилона ишонч ҳосил қилишдан иборат.[5] Аудитор аудиторлик рискини қабул қилинадиган даражагача пасайтириш учун етарли бўлган тегишли аудиторлик далилини олиш йўли билан оқилона ишонч ҳосил қилади.[6] Аудиторлик риски – бу молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлганида аудитор томонидан нотўғри аудиторлик хулосаси берилиши риски. Аудиторлик риски муҳим бузиб кўрсатиш риски ва топмаслик рискига бевосита боғлиқ бўлади.[7] Муҳимлик ва аудиторлик риски бутун аудит жараёнида, шу жумладан:

(а) Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш;[8]

(б) Кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини аниқлаш;[9] ва

---

5 АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш”*, 11 банд

6 АХС 200, 17 банд

7 АХС 200, 13(в) банд

8 АХС 315 “*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш”*

9 АХС 330, “*Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари*”

(в) Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолашда[10] ва фикрни аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да таърифлашда[11] кўриб чиқилади.

Аудитни режалаштиришда муҳимлик даражаси ва муҳимлик чегарасини белгилаш

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар (10-бандга қаранг)

А2. Давлат сектори ташкилоти билан боғлиқ ҳолда кўпинча қонунчилик ва тартибга солувчи органлар мазкур ташкилот молиявий ҳисоботининг асосий фойдаланувчилари ҳисобланади. Бундан ташқари, молиявий ҳисоботлардан иқтисодий қарорлар ҳисобланмайдиган қарорларни қабул қилиш учун фойдаланилиши мумкин. Бинобарин, давлат сектори ташкилотининг молиявий ҳисоботи аудитида молиявий ҳисобот учун муҳимлик даражасини (ва, зарур ҳолда, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун муҳимлик даражаси ёки даражаларини) белгилаш қонунчилик, меъёрий ҳужжатлари ёки бошқа бирон-бир тартибга солувчи қоидалар билан тартибга солинади ҳамда қонунчилик органлари ва жамоатчиликнинг давлат сектори дастурлари билан боғлиқ молиявий ахборотга бўлган эҳтиёжларини эътиборга олади.

Молиявий ҳисоботлар учун муҳимлик даражасини белгилашда мўлжаллардан фойдаланиш (10-бандга қаранг)

А3. Муҳимлик даражасини белгилаш профессионал мулоҳаза чиқаришни назарда тутади. Молиявий ҳисоботлар учун муҳимлик даражасини белгилашда саноқ боши сифатида танланган мўлжалга нисбатан кўпинча фоиз ҳисоби қўлланилади. Тегишли мўлжални

---

10 АХС 450

11 АХС 700, “*Молиявий ҳисобот бўйича фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этиш”*

белгилашга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган омиллар орасида қуйидагиларни кўрсатиб ўтиш мумкин:

- Молиявий ҳисобот элементлари (масалан, активлар, мажбуриятлар, капитал, даромадлар, харажатлар);
- Муайян тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларидан фойдаланувчининг асосий эътибори қаратилган моддалар борми (масалан, фаолиятнинг молиявий натижаларини баҳолаш мақсадида фойдаланувчилар фойда, даромад, ёки соф активларга алоҳида эътиборни қаратишлари мумкин);
- Агар тадбиркорлик субъектининг фаолият (ҳаёт) цикли тугалланмаган бўлса, тадбиркорлик субъектининг хусусияти, шунингдек у ишлаётган соҳа ва иқтисодий муҳит;
- Тадбиркорлик субъекти мулкининг таркибий тузилиши ва уни молиялаштириш усули (масалан, тадбиркорлик субъекти ўз капитали ҳисобидан эмас, балки фақат қарзга олинган капитал ҳисобидан молиялаштирилса, фойдаланувчилар асосий эътиборни тадбиркорлик субъектининг даромадига эмас, балки активлари ва уларга бўлган даъволарга қаратишлари мумкин); ва
- Мўлжалнинг нисбатан ўзгарувчанлиги.

А4. Тадбиркорлик субъектининг шароитларига қараб, мақбул деб эътироф этилиши мумкин бўлган мўлжалларга мисол тариқасида ҳисоботларда акс эттирилган даромад категориялари, хусусан солиқ солингунга қадар бўлган фойда, асосий фаолиятдан жами даромад, ялпи фойда ва жами харажатлар, жами капитал ёки активларнинг соф қийматини келтириш мумкин. Давом эттирилаётган фаолиятдан олинган солиқ солингунга қадар бўлган фойда кўпинча тижорат (фойда олишни мўлжаллаган) тадбиркорлик субъектлари томонидан фойдаланилади. Агар давом эттирилаётган фаолиятдан олинган солиқ солингунга қадар бўлган фойда ўзгарувчан бўлса, бошқа мўлжаллар, масалан, ялпи фойда ёки асосий фаолиятдан жами даромад кўпроқ мос келиши мумкин.

А5. Танланган мўлжалга нисбатан кўриб чиқилиши лозим бўлган молиявий ахборот, қоида тариқасида, олдинги даврларнинг

молиявий натижалари ва молиявий ҳолатини, жорий давр бошидан ҳозирги вақтгача олинган молиявий натижалар ва молиявий ҳолатни, шунингдек тадбиркорлик субъектининг шароитларидаги аҳамиятли ўзгаришларни (масалан, йирик бизнеснинг сотиб олиниши) ва тадбиркорлик субъекти ишлайдиган соҳа ёки иқтисодий муҳит шароитларидаги тегишли ўзгаришларни ҳисобга олган ҳолда тузатиш киритилган жорий давр учун бюджетлар ёки прогнозларни ўз ичига олади. Масалан, саноқ нуқтаси сифатида муайян тадбиркорлик субъекти учун давом эттирилаётган фаолиятдан олинган солиқ солингунга қадар бўлган фойда фоизидан келиб чиқиб ҳисобланган молиявий ҳисобот учун муҳимлик даражаси олинган бўлса, мазкур фойданинг фақат камайиши ёки кўпайишига сабаб бўлган шароитлар аудитор молиявий ҳисобот учун муҳимлик даражаси давом эттирилаётган фаолиятдан олинган, олдинги натижалар асосида ҳисоблаб чиқилган солиқ солингунга қадар бўлган меъёрлаштирилган фойда суммасидан фойдаланган ҳолда янада аниқ аниқланади, деган хулоса чиқаришига олиб келиши мумкин.

А6. Муҳимлик даражаси аудитор ўз ҳисоботи (хулосаси)ни тузишда асос сифатида фойдаланадиган молиявий ҳисоботга тегишли бўлади. Агар молиявий ҳисобот ўн икки ойдан қисқа ёки узун бўлган ҳисобот даври учун тайёрланган бўлса (бу ҳол янги тадбиркорлик субъекти ташкил топганда ёки молиявий ҳисобот даври ўзгарганда кузатилиши мумкин), муҳимлик даражаси мазкур молиявий ҳисобот даври учун тайёрланган молиявий ҳисоботга тегишли бўлади.

А7. Танланган мўлжалга нисбатан қўлланиладиган фоизни белгилаш профессионал мулоҳаза чиқаришни назарда тутади. Фоиз ва танланган мўлжал бир-бири билан боғлиқ, масалан, давом эттирилаётган фаолиятдан олинган солиқ солингунга қадар бўлган фойдага нисбатан қўлланиладиган фоиз, қоида тариқасида, асосий фаолиятдан жами даромадга нисбатан қўлланиладиган фоиздан катта бўлади. Масалан, аудитор давом эттирилаётган фаолиятдан олинган солиқ солингунга қадар бўлган фойданинг беш фоизини тижорат мақсадига эга, ишлаб чиқариш соҳасида фаолият кўрсатаётган тадбиркорлик субъекти учун мос фоизи деб ҳисоблаши мумкин. Шу билан бир вақтда аудитор асосий фаолиятдан жами

даромаддан ёки жами харажатлардан бир фоизни нотижорат ташкилоти учун мос фоиз деб ҳисоблаши мумкин. Бироқ, юқорироқ ёки пастроқ фоиз ҳам мавжуд вазиятда мос фоиз сифатида белгиланиши мумкин.

Кичик бизнес субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А8. Агар тадбиркорлик субъектининг давом эттирилаётган фаолиятдан олинган солиқ солингунга қадар бўлган фойдаси номинал (номигагина) хусусиятга эга бўлса (бу ҳол мулкдор-бошқарувчи томонидан бошқариладиган, солиқ солингунга қадар бўлган фойданинг катта қисмини мулкдор мехнат ҳақи сифатида оладиган тадбиркорлик субъектида кузатилиши мумкин), мехнат ҳақи тўлангунга ва солиқ солингунга қадар бўлган фойда мўлжали ўринлироқ бўлиши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А9. Давлат сектори ташкилотининг аудитида жами харажатлар ёки соф харажатлар (харажатлар минус даромадлар ёки сарф-харажатлар минус тушумлар) дастур доирасидаги фаолият учун тегишли мўлжаллар бўлиши мумкин. Агар давлат сектори ташкилотида давлат активлари сақланаётган бўлса, мазкур активлар тегишли мўлжал бўлиши мумкин.

Операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун муҳимлик даражаси ёки даражалари (10-бандга қаранг)

А10. Молиявий ҳисобот учун муҳимлик даражасига қараганда камроқ бўлган бузиб кўрсатишлар оқилона мўлжалларга кўра фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисобот асосида қабул қилинган иқтисодий қарорларига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг бир ёки бир нечта айрим туркумлари мавжудлигига ишора қилиши мумкин бўлган омиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асоси фойдаланувчиларнинг белгиланган моддалар (масалан, ўзаро боғлиқ томонлар билан операциялар, тадбиркорлик

субъектининг раҳбариятини ва бошқарув юклатилган шахсларни мукофотлаш)га бериладиган баҳолар ёки очиб бериладиган маълумотга доир мўлжалларига таъсир кўрсатадими.

- Тадбиркорлик субъекти ишлайдиган соҳага доир очиб бериладиган энг муҳим маълумотлар (масалан, фармацевтика компанияси учун илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишларига харажатлар).
- Тадбиркорлик субъекти бизнесининг молиявий ҳисоботда алоҳида ёритиладиган бирон-бир жиҳатига эътибор қаратилганми (масалан, яқинда эгалланган бизнес).

A11. Тадбиркорлик субъектининг муайян шароитларида бундай операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотлар туркумлари бор-йўқлиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқаётганда аудитор тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларнинг қарашлари ва мўлжаллари ҳақида тасаввур ҳосил қилишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаши мумкин.

Муҳимлик чегараси (11-бандга қаранг)

A12. Ўз-ўзича муҳим ҳисобланадиган бузиб кўрсатишларни аниқлаш мақсадидагина аудитни режалаштириш шу нарсани назардан қочирадики, ўз-ўзича муҳим ҳисобланмайдиган бузиб кўрсатишлар йиғиндиси молиявий ҳисобот муҳим бузиб кўрсатилишига олиб келиши мумкин ва топилмай қолинган бузиб кўрсатишлар бўлишига имконият қолдирмайди. Муҳимлик чегараси (у, таърифга кўра, битта ёки бир нечта суммадан иборат бўлади) молиявий ҳисоботда тузатилмаган ва топилмаган бузиб кўрсатишлар йиғиндиси молиявий ҳисобот учун муҳимлик даражасидан ошиши эҳтимолини қабул қилинадиган даражагача пасайтириш мақсадида белгиланади. Худди шунингдек, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотлар айрим туркумлари учун белгиланган муҳимлик даражаси билан боғлиқ бўлган муҳимлик чегараси бундай операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотлар айрим туркумларида тузатилмаган ва топилмаган бузиб кўрсатишлар йиғиндиси бундай операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотлар айрим туркумлари учун белгиланган муҳимлик даражасидан ошиши

эҳтимолини қабул қилинадиган даражагача пасайтириш мақсадида белгиланади. Муҳимлик чегарасини белгилаш – бу оддий механик ҳисоблаб чиқиш эмас ва профессионал мулоҳаза чиқаришни назарда тутади. Мазкур мулоҳазага қуйидаги омиллар таъсир кўрсатади: рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариш жараёнида тадбиркорлик субъекти ҳақидаги янгиланган билим, олдинги аудитларда аниқланган бузиб кўрсатишлар хусусияти ва даражаси, бинобарин, аудиторнинг жорий даврдаги бузиб кўрсатишлар ҳақидаги мўлжаллари.

Аудитни бажаришга қараб қайта кўриш (12-бандга қаранг)

A13. Аудит жараёнида мавжуд шароитларда юз берган ўзгаришлар (масалан, тадбиркорлик субъекти бизнесининг йирик қисмидан ўзга шахс фойдасига воз кечиш тўғрисида қарор қабул қилиниши), кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш натижасида янги ахборот олиниши ёки тадбиркорлик субъекти ва унинг фаолияти ҳақидаги тасаввурларда ўзгариш юз бериши молиявий ҳисобот учун муҳимлик даражасини (ва, зарур ҳолда, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун муҳимлик даражаси ёки даражаларини) қайта кўришни талаб қилиши мумкин. Масалан, аудит жараёнида амалда эришиладиган молиявий натижалар давр охирида кутилаётган, аввалбошдан молиявий ҳисобот учун муҳимлик даражасини аниқлаш мақсадида фойдаланилган молиявий натижалардан жиддий фарқ қилиши эҳтимоли анча катта эканлиги аниқланган бўлса, аудитор мазкур муҳимлик даражасини қайта кўриб чиқади.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 330

БАҲОЛАНГАН РИСКЛАРГА ЖАВОБАН АУДИТОРНИНГ ҲАРАКАТЛАРИ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси....1

Кучга кириш санаси....2

Мақсади....3

Таърифлар....4

Талаблар

Умумий ёндашув....5

Тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига жавобан аудиторлик тартиб-таомиллари....6–23

Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг ва очиб берилган маълумотларнинг адекватлиги....24

Аудиторлик далилларининг етарлилиги ва тегишлилигини баҳолаш....25–27

Ҳужжатлар....28–30

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Умумий ёндашув....A1–A3

Тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига жавобан аудиторлик тартиб-таомиллари....A4–A58

Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг ва очиб берилган маълумотларнинг адекватлиги....A59

Аудиторлик далилларининг етарлилиги ва тегишлилигини баҳолаш..... A60–A62

Ҳужжатлар..... A63

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 330 "Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари" АХС 200 "Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш" контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида АХС 315[1] га мувофиқ аудитор томонидан аниқланган ва баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига жавобан тартиб-таомилларни ишлаб чиқиш ва бажариш учун аудиторнинг жавобгарлиги кўриб чиқилади.

Кучга кириш санаси

2. Ушбу АХС 2009 йил 15 декабрдан эътиборан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисобот аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

3. Аудиторнинг мақсади баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини мазкур рискларга жавобан тегишли тартиб-таомилларни ишлаб чиқиш ва бажариш йўли билан олишдан иборат.

Таърифлар

4. Аудитнинг Халқаро Стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари – тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлаш учун мўлжалланган аудиторлик тартиб-таомиллари. Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари қуйидагиларни қамраб олади:

      (i) батафсил тестлар (операцияларнинг туркумлари, счётлардаги қолдиқлар ва очиб берадиган маълумотлар); ва

      (ii) Моҳияти бўйича текширишнинг таҳлилий тартиб-таомиллари.

[1] АХС 315 "*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш*"

(б) *Назорат воситалари тестлари* – Тақдимномалар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишни олдини олиш ёки аниқлаш ва тўғрилашда назоратларнинг ишлаш самарадорлигини баҳолашга мўлжалланган аудиторлик тартиб-таомиллари.

Талаблар

Умумий ёндашув

5. Аудитор молиявий ҳисоботлар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига нисбатан умумий ёндашувни ишлаб чиқиши ва амалга ошириши лозим. (А1-А3 бандларига қаранг).

Тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига жавобан аудиторлик тартиб-таомиллари

6. Аудитор хусусияти, бажариш муддатлари ва кўлами тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига асосланган ва уларга жавоб берадиган бундан кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши ва бажариши лозим. (А4-А8 бандларига қаранг).

7. Бундан кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда аудитор қуйидагиларни бажариши лозим:

   (а) Операциялар, счётлардаги қолдиқлар ва очиб бериладиган маълумотларнинг ҳар бир туркуми бўйича тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишларни баҳолаш сабабларини, шу жумладан қуйидагиларни кўриб чиқиш:

      (i) тегишли операциялар, счётлардаги қолдиқлар ёки очиб бериладиган маълумотлар туркумларининг муайян хусусиятларига кўра муҳим бузиб кўрсатишлар мавжудлиги эҳтимолини (яъни ажратиб бўлмайдиган рискни); ва

      (ii) Рискларни баҳолашда тегишли назорат воситалари қай даражада ҳисобга олинишини (яъни назорат тизими рискини), шу тариқа, назорат воситалари қай даражада самарали ишлашини аниқлаш учун аудитордан

аудиторлик далилларини олишни талаб қилиш (яъни аудитор назорат воситаларининг ишлаш самарадорлиги асосида моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини белгилашни мўлжаллайди); ва (А9-А18 бандларига қаранг)

(б) Аудитор томонидан баҳоланган риск қанча баланд бўлса, шунча кенг қамровли аудиторлик далилларини олиш. (А19 бандга қаранг).

Назорат воситалари тестлари

8. Аудитор қуйидаги ҳолларда тегишли назорат воситаларининг ишлаши самарадорлиги хусусида етарли ва тегишли аудиторлик далилларини олиш учун назорат воситалари тестларини ишлаб чиқиши ва бажариши лозим:

(а) Тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аудитор томонидан баҳолашда назорат воситалари самарали ишлаши тахмин қилинганда (яъни аудитор назорат воситаларининг ишлаш самарадорлиги асосида моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини белгилашни мўлжаллайди); ёки

(б) Фақат моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг ўзини бажариш тақдимномалар даражасида етарли ва тегишли аудиторлик далилларини олиш имконини бермаганда. (А20-24 бандларига қаранг).

9. Назорат воситалари тестларини ишлаб чиқиш ва бажаришда, агар аудитор назоратнинг самарадорлигига сезиларли даражада таянаётган бўлса, аудитор янада кенг қамровли аудиторлик далилларини олиши лозим. (А25 бандга қаранг).

Назорат воситалари тестларининг хусусияти ва кўлами

10. Назорат воситалари тестларини ишлаб чиқиш ва бажаришда аудитор қуйидагиларни амалга ошириши лозим:

(а) Назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида аудиторлик далилларини олиш учун сўров юбориш билан бирга бошқа аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш, шу жумладан қуйидагиларни аниқлаш:

(i) Назорат воситалари аудит қилинаётган давр мобайнида тегишли вақт оралиғида қандай қўлланилганини;

(ii) Улар қандай кетма-кетликда қўлланилганини; ва

(iii) Улар ким томонидан ва қандай воситалар ёрдамида қўлланилганини. (А26-А29 бандларига қаранг)

(б) Тестдан ўтказилиши лозим бўлган воситалар бошқа назорат воситалари (билвосита назорат воситалари)га боғлиқ ёки боғлиқ эмаслигини аниқлаш; агар боғлиқ бўлса, мазкур билвосита назорат воситалари самарали ишлашини тасдиқловчи аудиторлик далилларини олиш зарур. (А30-А31 бандларига қаранг).

Назорат воситалари тестларини ўтказиш муддатлари

11. Аудитор муайян давр муддати учун ёки аудитор мазкур назорат воситаларига таянишни мўлжаллаётган давр мобайнида назорат воситалари тестларини аудиторнинг уларга бўлган ишончини асослаш учун тегишли асос яратиш мақсадида қуйида баён этилган 12 ва 15-бандларга мувофиқ ўтказиши лозим. (А32 бандга қаранг)

Оралиқ давр мобайнида олинган аудиторлик далилларидан фойдаланиш

12. Агар аудитор оралиқ даврда назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида аудиторлик далилларини олган бўлса, аудитор қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим:

(а) Оралиқ давр тугаган санадан кейин мазкур назорат воситаларида юз берган аҳамиятли ўзгаришлар хусусида аудиторлик далилларини олиш; ва

(б) Қолган давр хусусида қандай қўшимча аудиторлик далилларини олиш зарурлигини белгилаш. (А33-А34 бандларга қаранг)

Олдинги даврлар аудитини ўтказиш жараёнида олинган аудиторлик далилларидан фойдаланиш

13. Олдинги даврлар аудитини ўтказиш жараёнида назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида олинган аудиторлик далилларидан фойдаланиш мақбул ёки мақбул эмаслигини аниқлашда ва агар мақбул бўлса, назорат воситаларини қайта тестлашга қадар ўтиши мумкин бўлган вақт оралиғини аниқлашда аудитор қуйидагиларни кўриб чиқиши лозим:

    (а) Ички назорат тизими бошқа элементларининг самарадорлигини, шу жумладан назорат муҳити, тадбиркорлик субъекти назорат воситаларининг мониторинги тизими, шунингдек тадбиркорлик субъекти томонидан рискларни баҳолаш жараёнини;

    (б) Назорат тизимининг хусусиятлари муносабати билан юзага келувчи рискларни, шу жумладан назорат қўлда бажариладиган усулда амалга оширилиши ёки у автоматлаштирилганини;

    (в) ахборот технологияларини назорат қилиш умумий воситаларининг самарадорлигини;

    (г) Назорат тизимининг самарадорлигини ва унинг тадбиркорлик субъекти томонидан қўлланилишини, шу жумладан олдинги даврлар аудитини ўтказиш жараёнида қайд этилган мазкур тизимни қўллашда четга чиқишлар хусусияти ва кўламини ҳамда ходимлар таркибида назорат тизимини қўллашга аҳамиятли таъсир кўрсатадиган ўзгаришлар бўлган-бўлмаганини;

    (д) Муайян назорат тизимида ўзгаришларнинг йўқлиги ўзгараётган шароитлар муносабати билан юзага келувчи рискка сабаб бўлган-бўлмаганини; ва

    (е) Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини ва назорат тизимига бўлган ишонч даражасини. (А35 бандга қаранг)

14. Агар аудитор олдинги давр аудитини ўтказиш жараёнида алоҳида назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида олинган аудиторлик далилларидан фойдаланишни мўлжаллаётган

бўлса, аудитор мазкур далилларнинг релевантлик даражаси ўзгармаганини олдинги давр аудити якунланганидан сўнг мазкур назорат воситаларида бирон-бир аҳамиятли ўзгаришлар юз берган-бермагани хусусида аудиторлик далилларини олиш йўли билан тасдиқлаши лозим. Аудитор бундай далилларни мазкур алоҳида назорат воситалари ҳақидаги тасаввурни тасдиқлаш учун кузатиш ва текшириш билан бирга сўровлар юбориш йўли билан олиши лозим ва:

(а) Агар олдинги давр аудитини ўтказиш жараёнида олинган аудиторлик далиллари релевантлик даражасига таъсир кўрсатган бирон-бир ўзгаришлар юз берган бўлса, аудитор назорат воситаларини жорий аудит ўтказиш жараёнида тестлашни амалга ошириши лозим. (А36 бандга қаранг)

(б) Агар бундай ўзгаришлар юз бермаган бўлса, аудитор айрим давр аудитини ўтказишда ўзи таянадиган барча назорат воситаларини тестлаш заруратини четлаб ўтиш учун назорат воситаларини тестлашни ҳеч бўлмаса ҳар бир учинчи аудитни ўтказиш жараёнида амалга ошириши, бунда аудити ўтказиладиган кейинги икки даврда назорат воситаларини тестламаслиги, шунингдек ҳар бир аудитни ўтказиш жараёнида айрим назорат воситаларини тестлаши лозим. (А37-А39 бандларга қаранг)

Аҳамиятли рисклар устидан назорат воситалари

15. Агар аудитор ўзи аҳамиятли риск деб белгилаган риск устидан назорат воситаларидан фойдаланишни мўлжаллаётган бўлса, аудитор мазкур назорат воситаларини жорий даврда тестлашни амалга ошириши лозим.

Назорат воситаларининг операцион самарадорлигини баҳолаш

16. Релевант назорат воситаларининг операцион самарадорлигини баҳолашда аудитор моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажаришда ўзи аниқлаган бузиб кўрсатишлар назорат воситалари самарали ишламаслигига ишора қилиши ёки ишора қилмаслигини текшириши лозим. Бироқ, моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажаришда топилган бузиб кўрсатишларнинг

йўқлиги тестланаётган тақдимномага тааллуқли бўлган назорат воситаларининг самаралилиги хусусидаги аудиторлик далили ҳисобланмайди. (А40 бандга қаранг).

17. Аудитор хулоса чиқаришда таянишни мўлжаллаётган назорат воситаларидан четга чиқишлар аниқланган ҳолда, аудитор мазкур жиҳатларни ва уларнинг потенциал оқибатларини тушуниб етиш учун махсус сўровлар юбориши, шунингдек қуйидагиларни аниқлаши лозим: (А41 бандга қаранг)

    (а) Ўтказилган назорат воситаларининг тестлари мазкур назорат воситаларининг ишончлилигини тасдиқловчи тегишли асосни берадими;

    (б) Назорат воситаларининг қўшимча тестларини бажариш талаб этиладими; ёки

    (в) Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашни моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари ёрдамида бажариш талаб этиладими.

Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари

18. Баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларидан қатъи назар, аудитор операциялар, счётлардаги қолдиқлар ва очиб бериладиган маълумотларнинг ҳар бир аҳамиятли туркуми учун моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши ва бажариши лозим. (А42-А47 бандларга қаранг).

19. Аудитор ташқи тасдиқ тартиб-таомиллари моҳияти бўйича текшириш аудиторлик тартиб-таомиллари сифатида бажарилиши лозимми, деган масалани кўриб чиқиши керак. (А48-А51 бандларга қаранг).

Молиявий ҳисоботни тайёрлаш даврини ёпиш жараёнига тааллуқли моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари

20. Аудитор томонидан бажариладиган моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари молиявий ҳисоботларни тайёрлаш даврини ёпиш жараёнига тааллуқли бўлган қуйидаги аудиторлик тартиб-таомилларини қамраб олиши лозим:

(а) Молиявий ҳисоботларнинг маълумотларини уларга асос бўлган бухгалтерия ёзувлари билан солиштириш ёки мувофиқлаштириш ; ва

(б) Журналларда қайд этилган муҳим проводкаларини ва молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнида киритилган тузатишларни ўрганиш. (А52 бандга қаранг)

Аҳамиятли рискларга жавобан моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари

21. Агар аудитор тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискини аҳамиятли деб белгилаган бўлса, аудитор мазкур рискка хос бўлган моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариши лозим. Агар аҳамиятли рискка нисбатан ёндашув фақат моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларидан иборат бўлса, мазкур тартиб-таомиллар тафсилотлар тестларини ўз ичига олиши лозим. (А53 бандга қаранг).

Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш муддатлари

22. Агар моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари оралиқ санада бажарилаётган бўлса, аудитор қуйидагиларни бажариш орқали қолган даврни текшириши лозим:

(а) моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бўлғуси даврга нисбатан назорат воситалари тестлари билан бирга; ёки

(б) фақат бўлғуси моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини, агар аудитор уларни етарли деб ҳисобласа,

Булар оралиқ сана ва давр тугаган сана ўртасидаги оралиқ даврни аудиторлик хулосаси билан қамраб олиш учун оқилона асосни таъминлайди. (А54-А57 бандларга қаранг)

23. Агар оралиқ санага қадар бўлган ҳолатга кўра аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашда ўзи мавжудлигини кутмаган бузиб кўрсатишни аниқлаган бўлса, аудитор рискларга берилган тегишли баҳони ва қолган даврга нисбатан моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг режалаштирилган хусусияти,

бажариш муддатлари ёки кўламини модификациялаш зарурми, деган масалани ҳал қилиши лозим. (А58 бандга қаранг)

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш ва очиб берилган маълумотларнинг адекватлиги

24. Аудитор молиявий ҳисоботларнинг тақдим этилиши, шу жумладан очиб берилган тегишли маълумотлар, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқлигини баҳолаш учун аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. (А59 бандга қаранг)

Аудиторлик далилларининг етарлилиги ва тегишлилигини баҳолаш

25. Аудитор ўтказилган аудит бўйича хулоса тайёрлашдан олдин бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари ва олинган аудиторлик далиллари асосида тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишларга берилган баҳоларнинг тегишли хусусияти сақланиши ёки сақланмаслигини аниқлаши лозим. (А60-А61 бандларига қаранг)

26. Аудитор етарли ва тегишли аудиторлик далиллари олинган ёки олинмагани хусусида хулоса чиқариши лозим. Хулосани таърифлашда аудитор барча тегишли аудиторлик далилларини, улар молиявий ҳисоботлар учун асос бўлган тақдимномаларни тасдиқлаши ёки уларга зид эканлигидан қатъи назар, кўриб чиқиши лозим. (А62 бандга қаранг).

27. Агар аудитор молиявий ҳисоботлар учун асос бўлган муҳим тақдимномалар хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олмаган бўлса, аудитор бундан буён керакли аудиторлик далилларини олишга ҳаракат қилиши лозим. Агар аудитор етарли ва тегишли аудиторлик далилларини олишга муваффақ бўлмаса, у изоҳлар билан хулоса бериши ёки хулоса беришдан бош тортиши лозим.

Ҳужжатлар

28. Аудиторлик ҳужжатларига аудитор қуйидагилар тўғрисида маълумотларни киритиши лозим:[2]

    (а) Молиявий ҳисоботлар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига нисбатан қўлланилаётган умумий ёндашув, шунингдек бундан буён бажариладиган аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами тўғрисида;

    (б) Мазкур тартиб-таомилларнинг тақдимномалар даражасида баҳоланган рисклар билан ўзаро алоқаси тўғрисида; ва

    (в) Аудиторлик тартиб-таомиллари натижалари, шу жумладан улар унча аниқ бўлмаган ҳолларда чиқарилган хулосалар тўғрисида. (А63 бандга қаранг)

29. Агар аудитор олдинги аудиторлик текширишлари жараёнида олинган назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусидаги аудиторлик далилларидан фойдаланишни режалаштирган бўлса, аудитор олдинги аудитни ўтказиш жараёнида тестланган бундай назорат воситаларига таяниш мумкинлиги хусусида чиқарилган хулосаларни ҳужжатлаштириши лозим.

30. Аудиторлик ҳужжатлари молиявий ҳисоботлар уларга асос бўлган бухгалтерия ёзувлари билан солиштирилгани ёки мувофиқлаштирилганини намойиш этиши лозим.

[2] АХС 230, *“Аудиторлик хужжатлари”*, 8–11 ва А6 бандлар

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва бошқа шарҳловчи материал

Умумий ёндашув (5-бандга қаранг)

A1. Молиявий ҳисоботлар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига нисбатан умумий ёндашув, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Профессионал скептицизм принципига риоя этиш зарурлигини аудит келишуви жамоаси аъзоларига эслатиш.
- Тажрибалироқ ходимлардан ёки махсус кўникмаларга эга бўлган шахслардан иборат штатни тайинлаш ёки экспертларни жалб қилиш.
- Назоратни янада синчковлик билан амалга ошириш.
- Бундан буён бажариладиган аудиторлик тартиб-таомилларини танлашда кутилмаганлик қўшимча элеметларини киритиш.
- Аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига умумий ўзгартиришлар киритиш, масалан: моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини оралиқ санада эмас, балки давр охирида бажариш; ёки кенгроқ қамровли аудиторлик далилларини олиш мақсадида аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусиятини модификациялаш.

A2. Молиявий ҳисоботлар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш, бинобарин, умумий аудиторлик ёндашуви ҳам аудиторнинг назорат муҳити ҳақидаги тасаввурига боғлиқ бўлади. Самарали назорат муҳити аудиторга ички назорат тизимига ва тадбиркорлик субъекти доирасида олинган аудиторлик далилларининг ишончлилигига кўпроқ даражада ишонч кўзи билан қараш имконини беради ва шу тариқа, масалан, аудиторга давр охирида эмас, балки оралиқ санада айрим аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш учун имконият яратади. Шу билан бирга, назорат муҳитининг камчиликлари қарама-қарши самара беради;

масалан, аудитор самарали бўлмаган назорат муҳитига жавобан қуйидаги ҳаракатларни бажариши мумкин:

- Кўп сонли аудиторлик тартиб-таомилларини оралиқ санада эмас, балки давр охирида бажариш.
- Кўп сонли аудиторлик далилларини моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларидан олиш.
- Ўтказилаётган аудит кўлами билан қамраб олинадиган соҳалар сонини кўпайтириш.

A3. Умумий аудиторлик ёндашуви учун шу жумладан қуйидаги масалалар биринчи даражали аҳамият касб этади: моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларига урғу бериш (аҳамиятли ёндашув) ёки назорат воситалари тестларидан фойдаланишга асосланган ёндашув, шунингдек моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари (мураккаб ёндашув).

Тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига жавобан аудиторлик тартиб-таомиллари

Бундан кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами (6-бандга қаранг)

A4. Тақдимномалар даражасида аниқланган рискларни аудитор томонидан баҳолаш бундан кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришга нисбатан тегишли аудиторлик ёндашувини кўриб чиқиш учун асос беради. Масалан, аудитор қуйидаги қарорга келиши мумкин:

(а) Фақат назорат воситалари тестларини бажариш орқали у муайян тақдимнома учун баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискига нисбатан жавоб ҳаракатларининг самарадорлигига эришиши мумкин;

(б) Муайян тақдимномалар учун фақат моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш ўринли бўлиши мумкин ва, бинобарин, аудитор тегишли риск баҳосидан назорат воситалари эффектини чиқариб ташлайди. Бунга рискларни баҳолаш аудиторлик тартиб-таомиллари мазкур

тақдимномага мос келадиган самарали назорат воситаларини аниқлаш имконини бермагани ёки назорат воситаларини тестлаш самарали бўлмаслиги ва, бинобарин, моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини белгилашда аудитор назорат воситаларининг ишлаш самарадорлигига таянмаслиги сабаб бўлиши мумкин; ёки

(в) Ҳам назорат воситалари тестларидан, ҳам моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларидан фойдаланишга асосланган мураккаб ёндашув самарали бўлади.

Бироқ, 18-банд талабига мувофиқ, аудитор, танланган ёндашувдан қатъи назар, операциялар, счётлардаги қолдиқлар ва очиб бериладиган маълумотларнинг ҳар бир муҳим туркумлари учун моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини ишлаб чиқади ва бажаради.

A5. Аудиторлик тартиб-таомилининг хусусияти унинг мақсадини (яъни назорат воситалари тести ёки моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилини) ва унинг типини (яъни текшириш, кузатиш, сўров бериш, тасдиқлаш, қайта ҳисоблаш, қайта бажарилган ёки ёки таҳлилий тартиб-таомилни) назарда тутади. Аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти баҳоланган рискларга жавобан ҳаракатлар учун муҳим аҳамият касб этади.

A6. Аудиторлик тартиб-таомилни бажариш муддати уни бажариш вақтини ёки аудиторлик далиллари қўлланиладиган давр ёки санани назарда тутади.

A7. Аудиторлик тартиб-таомилининг кўлами бажариш зарур бўлган ҳаракатларнинг миқдорий ифодасини, масалан, танлаш ҳажмини ёки назорат борасидаги ҳаракатлар устидан кузатишлар сонини назарда тутади.

A8. Хусусияти, бажариш муддатлари ва кўлами тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига асосланган ва қаратилган бундан кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш бундан кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари ва рискларни баҳолаш ўртасидаги ўзаро алоқани аниқ намойиш этади.

Тақдимномалар даражасида баҳоланган рискларга жавобан ҳаракатлар (7(а) бандга қаранг)

Аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти

A9. Аудитор томонидан баҳоланган рисклар ҳам бажарилиши лозим бўлган аудиторлик тартиб-таомилларининг типларига, ҳам уларнинг бирикмаларига таъсир кўрсатиши мумкин. Масалан, агар риск даражаси баланд деб баҳоланган бўлса, аудитор ҳужжатларни текширишга қўшимча равишда контрагентдан контракт шартларини акс эттиришнинг тўлиқлиги хусусида тасдиқ олиши мумкин. Бундан ташқари, муайян аудиторлик тартиб-таомиллари маълум тақдимномалар учун бошқа тақдимномаларга қараганда мақбулроқ бўлиши мумкин. Масалан, даромадлар учун назорат воситалари тестлари баҳоланган тўлиқлик тўғрисидаги тақдимномани бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан мақбулроқ бўлиши мумкин, айни вақтда, моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари баҳоланган юзага келиш тўғрисидаги тақдимномани бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан мақбулроқ бўлиши мумкин.

A10. Рискни ундай ёки бундай баҳолаш сабабларидан аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусиятини белгилашда фойдаланилади. Масалан, агар риск даражаси операциялар туркумининг муайян хусусиятларига кўра, тегишли назорат воситаларини ҳисобга олмасдан паст деб баҳоланган бўлса, аудитор моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини бажаришнинг ўзиёқ етарли ва тегишли аудиторлик далилларини олиш имконини беради, деган қарорга келиши мумкин. Бошқа томондан, агар риск даражаси ички назорат воситалари туфайли паст деб баҳоланган, аудитор эса мазкур паст баҳога асосланиб моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажаришни мўлжаллаётган бўлса, у 8(а) банд талабларига мувофиқ назорат воситалари тестларини бажаради. Бундай вазият, масалан, унча мураккаб бўлмаган, асосли равишда бир хил хусусиятлар билан тавсифланадиган, одатдаги хўжалик фаолияти доирасида тадбиркорлик субъектининг ахборот тизими томонидан ишлов бериладиган ва назорат қилинадиган операциялар туркумига нисбатан юзага келиши мумкин.

Аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш муддатлари

A11. Аудитор оралиқ санада ёки давр охирида назорат воситалари тестларини ёки моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариши мумкин. Муҳим бузиб кўрсатишлар риски қанча баланд бўлса, аудитор моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини давр охирида ёки мазкур санага яқинроқ муддатда бажариш ёинки аудиторлик тартиб-таомилларини бу ҳақда олдиндан эълон қилмасдан бажариш ёки олдиндан айтиш мумкин бўлмаган марта бажариш (масалан, аудиторлик тартиб-таомилларини танланган объектларда бу ҳақда олдиндан эълон қилмасдан бажариш) самаралироқ бўлади, деган қарорга келиши эҳтимоли шунча кўп бўлади. Бу фирибгарлик рискларига нисбатан айниқса ўринлидир. Масалан, аудитор, агар била туриб бузиб кўрсатиш ёки манипуляция қилиш рисклари аниқланган бўлса, оралиқ санадан давр охиригача бўлган оралиқ муддатда аудиторлик хулосаларини кенгайтиришга қаратилган аудиторлик тартиб-таомиллари самарали бўлмайди, деган хулосага келиши мумкин.

A12. Бошқа томондан, аудиторлик тартиб-таомилларини даврнинг охирги санасига қадар бажариш аудиторга муҳим жиҳатларни ўтказилаётган аудитнинг илк босқичларида аниқлашга ёрдам бериши ва, бинобарин, мазкур масалаларни раҳбарият кўмагида ҳал қилиш ёки мазкур масалаларга нисбатан самарали аудиторлик ёндашувини ишлаб чиқишга имконият яратиши мумкин.

A13. Бундан ташқари, муайян аудиторлик тартиб-таомиллари фақат давр охирида ёки давр тугалланганидан кейин бажарилиши мумкин, масалан:

- Молиявий ҳисоботларнинг маълумотларини бухгалтерия ёзувлари билан мувофиқлаштириш;
- Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнида киритилган тузатишларни ўрганиш; ва
- Давр охирида тадбиркорлик субъекти ғайриқонуний олди-сотди шартномалари тузиши мумкинлиги ёки операциялар тугалланмай қолиши мумкинлиги рискига жавобан тегишли тартиб-таомилларни бажариш.

A14. Аудиторнинг аудиторлик тартиб-таомилларини қандай бажариш тўғрисидаги қарорига таъсир этувчи бундан кейинги релевант омиллар жумласига қуйидагилар киради:

- Назорат муҳити.
- Тегишли маълумотларга очиқ тус берилиши (масалан, электрон файллар кейинчалик қайта ёзилиши мумкин ёки кузатишни талаб қиладиган тартиб-таомиллар фақат муайян муддатларда юзага келиши мумкин).
- Рискнинг хусусияти (масалан, даромадларни ошириб кўрсатиш риски мавжуд бўлса ва кутилаётган даромадни кейинчалик қалбаки олди-сотди шартномаларини яратиш йўли билан олиш мумкинлиги тахмин қилинаётган бўлса, аудитор йил охиригача бўлган ҳолатга кўра мавжуд шартномаларни текшириши мумкин).
- Аудиторлик далиллари тегишли бўлган давр ёки сана.

Аудиторлик тартиб-таомиллари кўлами

A15. Зарур деб ҳисобланган аудиторлик тартиб-таомиллари кўлами баҳоланган рискнинг аҳамиятлилиги ва аудитор ҳосил қилишни мўлжаллаётган ишонч даражасини ҳисобга олган ҳолда белгиланади. Агар битта мақсадга эришиш учун тартиб-таомиллар бирикмасидан фойдаланилаётган бўлса, ҳар бир тартиб-таомилнинг кўлами алоҳида-алоҳида кўриб чиқилади. Умуман олганда, муҳим бузиб кўрсатишлар риски ошиши билан аудиторлик тартиб-таомиллари кўлами ҳам кенгаяди. Масалан, фирибгарлик туфайли юзага келган, баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар риски билан боғлиқ ҳолда танлаш ҳажмини кўпайтириш ёки моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини янада муфассал даражада бажариш ўринли бўлиши мумкин. Бироқ, аудиторлик тартиб-таомили кўламини кенгайтириш фақат аудиторлик тартиб-таомили ўз-ўзича алоҳида риск учун релевант ҳисобланган ҳолдагина самарали бўлиши мумкин.

A16. Аудитнинг компьютерлаштирилган усулларидан фойдаланиш электрон операциялар ва ҳисоб юритиш файлларини янада экстенсив тестлаш имконини бериши мумкин бўлиб, бу аудитор,

масалан, фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига жавобан тестлаш кўламини ўзгартириш тўғрисида қарор қабул қилганда фойдали бўлиши мумкин. Бундай усуллардан асосий электрон файллардан операцияларни танлашни амалга ошириш учун, алоҳида хусусиятларга эга бўлган операцияларни саралаш учун ёки танлаш ўрнига бутун бир жамланмани тестлаш учун фойдаланилиши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A17. Давлат сектори ташкилотлари аудитини ўтказишда аудиторлик мандати ва бошқа махсус аудиторлик талаблари аудиторнинг аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами хусусидаги қарорларига ўз таъсирини кўрсатиши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A18. Кичик тадбиркорлик субъектлари аудитор томонидан аниқланиши мумкин бўлган назорат ҳаракатларининг айрим турларигагина эга бўлишлари мумкин ёки улар мавжудлиги ёки фаолиятини тадбиркорлик субъекти томонидан ҳужжатларда акс эттириш имконияти чекланган бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда аудитор асосан моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари ҳисобланадиган бундан кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини бажириши айниқса самарали бўлиши мумкин. Шунга қарамай, баъзи ҳолларда назорат ҳаракатлари ёки назорат бошқа компонентларининг йўқлиги етарли ва тегишли аудиторлик далиллари олиш имкониятини йўққа чиқариши мумкин.

Баланд деб баҳоланган риск (7(б) бандга қаранг)

A19. Риск даражаси юқори деб баҳоланган ҳолларда аудитор янада кенгроқ қамровли аудиторлик далилларини олиш учун далиллар сонини кўпайтириши ёки янада релевант ёки ишончли далилларни, масалан, учинчи шахслардан далиллар олишга кўпроқ эътиборни қаратиш ёки тасдиқловчи далилларни бир нечта мустақил манбалардан олиш йўли билан олиши мумкин.

Назорат воситалари тестлари

Назорат воситалари тестларини ишлаб чиқиш ва бажариш (8-бандга қаранг)

A20. Назорат воситалари тестлари фақат аудитор тақдимномада муҳим бузиб кўрсатишларнинг олдини олиш ёки уларни аниқлаш учун тегишли равишда ишлаб чиқилган деб белгилаган назорат воситаларига нисбатан бажарилади. Агар бир-биридан сезиларли даражада фарқ қиладиган назорат воситаларидан аудит қилинаётган давр мобайнида турли вақтда фойдаланилган бўлса, ҳар назорат воситаси алоҳида-алоҳида текширилади.

A21. Назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлаш назорат воситаларининг ишлаб чиқилиши ва амалга жорий этилиши ҳақида тасаввур ҳосил қилиш ва уларни баҳолашдан фарқ қилади. Шунга қарамай, аудиторлик тартиб-таомилларининг бир хил типлари қўлланилади. Бинобарин, аудитор назорат воситаларининг ишлаш самарадорлигини тестлашни уларнинг ишлаб чиқилишини баҳолаш ва улар амалга жорий этилганини аниқлаш билан бир вақтда амалга ошириш самаралироқ бўлади, деган қарорга келиши мумкин.

A22. Бундан ташқари, рискларни баҳолаш тартиб-таомилларининг айримлари назорат воситалари тестлари сифатида махсус ишлаб чиқилмаган бўлиши мумкинлигига қарамай, улар назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида аудиторлик далиллари тақдим этиши мумкин ва, бинобарин, назорат воситалари тестлари сифатида қўлланилиши мумкин. Масалан, рискларни баҳолаш аудиторлик тартиб-таомиллари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига улар бюджет маблағларидан фойдаланиши хусусида сўровлар бериш.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳар ойлик бюджет харажатлари ва ҳақиқий харажатлар бўйича маълумотларни таққослаш натижаларини текшириш.

- Бюджет суммалари ва ҳақиқий суммалар ўртасидаги тафовутларни тафтиш қилишга доир ҳисоботларни текшириш .

Мазкур аудиторлик тартиб-таомиллари тадбиркорлик субъекти томонидан ишлаб чиқилган бюджет сиёсати тўғрисида ва у амалга жорий этилган-этилмагани ҳақида билимлар беради, бироқ улар бюджет сиёсатининг харажатлар таснифидаги муҳим бузиб кўрсатишлар олдини олиш ёки уларни аниқлашдаги самарадорлиги хусусида аудиторлик далилларини олиш учун имконият яратиши ҳам мумкин.

A23. Бунга қўшимча равишда аудитор айни бир операция бўйича тафсилотлар тестлари билан бир вақтда ўтказиладиган назорат воситалари тестларини ишлаб чиқиши мумкин. Гарчи назорат воситалари тестини қўллашнинг мақсади тафсилотлар тестини қўллаш мақсадидан фарқ қилса-да, уларнинг иккаласи ҳам бир вақтда назорат воситалари тести ва айни бир операция бўйича тафсилотлар тести билан тўлдирилиши мумкин бўлиб, бу қўш аҳамиятли тест деб ҳам аталади. Масалан, аудитор инвойсни текшириш учун ва операция хусусида аҳамиятли аудиторлик далилларини таъминлаш учун тестни у тасдиқланган-тасдиқланмаганини аниқлаш мақсадида ишлаб чиқиши ва тест натижаларини баҳолаши мумкин. Қўш аҳамиятли тестни ишлаб чиқиш ва баҳолашда тестнинг ҳар бир мақсади алоҳида-алоҳида кўриб чиқилади.

A24. Айрим ҳолларда аудитор тақдимномалар даражасида ўз-ўзича етарли ва тегишли аудиторлик далилларини берадиган моҳияти бўйича текшириш самарали тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мумкин эмас деб ҳисоблаши мумкин.[3] Бундай вазият тадбиркорлик субъекти ўз фаолиятини ахборот технологиялари ёрдамида амалга оширадиган ва операциялар бўйича ахборот технологиялари тизимидаги ҳужжатлардан бошқа бирон-бир ҳужжатлар расмийлаштирилмайдиган ва сақланмайдиган ҳолларда юзага келиши мумкин. Бундай ҳолларда, 8(б) банди талабларига мувофиқ, аудитор тегишли назорат воситалари тестларини бажариши лозим.

[3] АХС 315, 30 банд

Аудиторлик далиллари ва аудитор уларга таянишни мўлжаллаётган даража (9-бандга қаранг)

A25. Агар қўлланилаётган ёндашув асосан назорат воситалари тестларидан иборат бўлса, хусусан, фақат моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари натижасида етарли ва тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин бўлмаса, назорат воситаларининг операцион самарадорлигига нисбатан юқорироқ даражада ишонч талаб этилиши мумкин.

Назорат воситалари тестларининг хусусияти ва кўлами

Сўров билан бирга қўлланиладиган бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари (10(а) бандга қаранг)

A26. Назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлаш учун фақат сўровдан фойдаланишнинг ўзи кифоя қилмайди. Бинобарин, сўров билан бирга бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари қўлланилади. Сўров текшириш ёки тегишли аудиторлик тартиб-таомилларини қайта бажариш билан биргаликда сўров ва кузатишга қараганда кўпроқ ишонч ҳосил қилиш имконини бериши мумкин, чунки кузатиш фақат уни амалга ошириш пайтида релевантдир.

A27. Муайян назорат воситасининг хусусияти мазкур назорат воситаси қай даражада самарали ишлагани хусусида аудиторлик далилларини олиш учун зарур бўлган амал типига таъсир кўрсатади. Масалан, агар ишлаш самарадорлиги ҳужжатлар билан тасдиқланган бўлса, аудитор ишлаш самарадорлиги хусусида аудиторлик далилларини олиш учун ҳужжатларни текшириш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин. Бироқ, бошқа назорат воситаларига доир ҳужжатлар мавжуд бўлмаслиги ёки улар релевант ҳисобланмаслиги мумкин. Масалан, операцияларга доир ҳужжатлар назорат муҳитидаги баъзи бир омиллар, хусусан ваколатлар ёки мажбуриятларнинг бошқа шахсга ўтказилиши туфайли ёки айрим турдаги назорат ҳаракатларига, масалан, компьютер томонидан амалга ошириладиган назорат ҳаракатларига нисбатан мавжуд бўлмаслиги мумкин. Бундай ҳолларда ишлаш самарадорлиги хусусида аудиторлик далиллари бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари, хусусан кузатиш ёки аудит ўтказиш

компьютерлаштирилган усулларини қўллаш билан бирга сўровлар юбориш орқали олиниши мумкин.

Назорат воситалари тестларининг кўлами

A28. Назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида янада кенг қамровли аудиторлик далилларини олиш талаб этилган ҳолда назорат воситаларини тестлаш кўламини кенгайтириш ўринли бўлиши мумкин. Назорат воситаларининг ишончлилик даражасидан ташқари, назорат воситалари тестларининг кўламини белгилашда аудитор қуйидаги масалаларни кўриб чиқиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти томонидан давр мобайнида назорат воситаларини қўллашнинг такрорийлиги.
- Аудиторлик текшируви даври мобайнида аудитор назорат воситаларининг операцион самарадорлигини кўриб чиқишда асос сифатида таянадиган оралиқ муддат.
- Назорат воситаларидан четга чиқишнинг кутилаётган даражаси.
- Тақдимномалар даражасида назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида олиш талаб этиладиган аудиторлик далилларининг ўринлилиги ва ишончлилиги.
- Тақдимномага тааллуқли бўлган бошқа назорат воситалари тестлари натижасида олинган аудиторлик далиллари даражаси.

АХС 530[4] да тестлаш кўламига доир бундан кейинги ҳаракатларга доир қўлланма белгиланган.

A29. Автоматлаштирилган назорат воситаларини тестлаш кўламини кенгайтириш ахборот технологиялари билан ишлов бериш жараёнига хос бўлган изчиллик туфайли талаб этилмаслиги мумкин. Автоматлаштирилган назорат воситалари, токи уларнинг дастури (шу жумладан жадваллар, файллар ёки дастурда қўлланиладиган бошқа ўзгармас маълумотлар) ўзгартирилмас экан, изчил ишлаши кутилади. Агар аудитор автоматлаштирилган

4 АХС 530 *"Аудиторлик танлаш"*

назорат воситалари маромида ишлаётганини аниқлаган бўлса (аниқлаш назорат воситалари дастлабки тарзда амалга жорий этилган пайтда ёки бошқа санада амалга оширилади), аудитор мазкур назорат воситаси самарали ишлашда давом этаётганини аниқлаш учун тестлар ўтказиш тўғрисидаги масалани кўриб чиқиши мумкин. Бундай тестлар қуйидагиларни текширишни ўз ичига олиши мумкин:

- Дастурга ўзгартиришлар тегишли назорат воситаларини дастурга киритилаётган ўзгартиришларга нисбатан қўлламасдан киритилганми;
- Дастурнинг тасдиқланган версиясидан операцияларга ишлов беришда фойдаланиляптими; ва
- Бошқа тегишли назорат умумий воситалари самаралими.

Бундай тестлар дастурга ўзгартиришлар киритиш, баъзан амалда кузатиладигандек, тадбиркорлик субъекти қутисимон дастурий таъминот иловаларидан уни модификацияламасдан ёки қувватламасдан фойдаланаётганда амалга оширилмагани аниқлашни ҳам ўз ичига олиши мумкин. Масалан, аудитор ахборот технологиялари хавфсизлиги маъмуриятининг ёзувларини давр мобайнида уларга ғайриқонуний кириш ҳоллари мавжуд бўлмагани хусусида аудиторлик далилларини олиш мақсадида текшириши мумкин.

Билвосита назорат воситаларини тестлаш (10(б) бандга қаранг)

А30. Айрим ҳолларда билвосита назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тасдиқловчи аудиторлик далилларини олиш талаб этилади. Масалан, аудитор тасдиқланган кредит лимитларидан ортиқ сотувлар тавсифланган фавқулодда ҳолатлар тўғрисидаги ҳисоботларни фойдаланувчи томонидан кўриб чиқишнинг самарадорлигини тестлашга қарор қилганда, фойдаланувчи томонидан кўриб чиқиш ва бундан кейинги ҳаракатлар аудитор учун бевосита ўринли бўлган назорат воситаси ҳисобланади. Ҳисоботларда ифодаланган маълумотларнинг аниқлиги устидан назорат воситалари (масалан, ахборот технологияларини назорат

қилиш умумий воситалари) “билвосита” назорат воситалари сифатида тавсифланади.

A31. Ишлов бериш ахборот технологиялари ишининг изчил ва узвийлиги туфайли, бошқарув автоматлаштирилган дастурий модулларининг қўлланиши хусусида аудиторлик далиллари, улар тадбиркорлик субъекти умумий назорат воситаларининг (хусусан, дастурдаги ўзгаришларни назорат қилиш воситаларининг) ишлаш самарадорлиги хусусидаги аудиторлик далиллари билан бирга, ишлаш самарадорлиги хусусида аҳамиятли аудиторлик далилларини таъминлаши мумкин.

Назорат воситалари тестларини бажариш муддатлари

Аудитор аудиторлик далилларига таянишни мўлжаллаётган давр муддати (11-бандга қаранг)

А32. Фақат даврдаги муайян муддатга тегишли бўлган аудиторлик далиллари аудиторнинг мақсадлари учун, масалан, тадбиркорлик субъекти давр охирида ўтказаётган инвентаризация устидан назорат воситаларини тестлашда етарли бўлиши мумкин. Бошқа томондан, агар аудитор бутун давр мобайнида муайян назорат воситасига таянишни мўлжаллаётган бўлса, мазкур давр мобайнидаги тегишли муддатларда ушбу назорат воситаси самарали ишлаганини тасдиқловчи аудиторлик далилларини олиш имконини берадиган тестлар ўринли бўлади. Бундай тестлар тадбиркорлик субъекти томонидан назорат воситалари мониторингини тестлашни ўз ичига олиши мумкин.

Оралиқ давр мобайнида олинган аудиторлик далилларидан фойдаланиш (12(б) бандга қаранг)

А33. Оралиқ даврдан кейин қолган муддат мобайнида фойдаланилган назорат воситалари хусусида қандай қўшимча аудиторлик далилларини олиш зарурлигини белгилашда ўринли бўлган омиллар қуйидагиларни қамраб олади:

- Тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларининг муҳимлик даражаси.
- Оралиқ давр мобайнида тестланган алоҳида назорат воситалари ва уларни тестлаш амалга оширилганидан кейин уларда юз берган аҳамиятли ўзгаришлар, шу жумладан ахборот тизими, жараёнлар ва ходимлар таркибидаги ўзгаришлар.
- Мазкур назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида аудиторлик далиллари олинган даража.
- Қолган давр муддати.
- Аудитор назорат воситаларининг ишончлилик даражасига асосланган ҳолда моҳияти бўйича текшириш бундан кейинги

тартиб-таомилларининг қўлланишини қай даражада пасайтиришни мўлжаллаётгани.

- Назорат муҳити.

A34. Қўшимча аудиторлик далиллари, масалан, назорат воситалари тестларини қолган даврга татбиқ этиш йўли билан ёки тадбиркорлик субъекти томонидан назорат воситалари мониторингини тестлаш йўли билан олиниши мумкин.

Олдинги аудиторлик текширишлари жараёнида олинган аудиторлик далилларидан фойдаланиш (13-бандга қаранг)

A35. Айрим ҳолларда олдинги аудиторлик текширишлари жараёнида олинган аудиторлик далиллари аудиторлик далилини таъминлаши мумкин, башарти аудитор у ҳали-ҳануз ўринли ёки ўринли эмаслигини аниқлаш учун аудиторлик тартиб-таомилларини бажараётган бўлса. Масалан, олдинги аудитни ўтказишда аудитор автоматлаштирилган назорат воситалари маромида ишлаётганини аниқлаган бўлиши мумкин. Аудитор автоматлаштирилган назорат воситаларига уларнинг операцион самарадорлигига таъсир кўрсатадиган ўзгартиришлар киритилгани ёки киритилмагани тўғрисида аудиторлик далилларини, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятига сўров юбориш ва назорат воситалари ўзгартирилганини тасдиқловчи ҳисоб юритиш журналларини текшириш йўли билан олиши мумкин. Мазкур ўзгартиришлар хусусидаги аудиторлик далилларини кўриб чиқиш жорий даврда назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида олиш талаб этиладиган аудиторлик далиллари ҳажмини кўпайтириш ёки камайтириш тўғрисида қарор қабул қилишга ёрдам бериши мумкин.

Олдинги аудиторлик текширишлари ўтказилган вақтдан бери ўзгартирилган назорат воситалари (14(а) бандга қаранг)

A36. Ўзгаришлар олдинги аудиторлик текширишлари жараёнида олинган аудиторлик далилларининг релевантлигига шу даражада таъсир кўрсатиши мумкинки, улар бундан буён ишончли деб ҳисобланмаслиги мумкин. Масалан, тизимда тадбиркорлик субъектига ундан янги ҳисоботни олиш имконини берадиган ўзгаришлар юз бергани олдинги аудиторлик текширишлари

жараёнида олинган аудиторлик далилларининг ўринлигига таъсир кўрсатмаслиги ҳам мумкин; бироқ, маълумотлар тўпланиши ёки бошқача усулда ҳисоблаб чиқилиши билан боғлиқ бўлган ўзгаришлар аудиторлик далилларининг ўринлигига таъсир кўрсатади.

Олдинги аудиторлик текширишлари ўтказилган вақтдан бери ўзгармаган назорат воситалари (14(б) бандга қаранг)

A37. Олдинги аудиторлик текширишлари жараёнида қуйидагилар:

(а) охирги тестлаш вақтидан бери ўзгармаган назорат воситалари; ва

(б) аҳамиятли рискни пасайтирадиган назорат воситалари ҳисобланмайдиган назорат воситалари,

хусусида олинган аудиторлик далилларига таяниш ёки таянмаслик тўғрисида қарор қабул қилишда аудитор професссионал мулоҳазадан фойдаланади. Бундан ташқари, бундай назорат воситаларини қайта тестлаш ўртасидаги оралиқ муддат ҳам профессионал мулоҳаза масаласи ҳисобланади, бироқ, 14(б) бандга мувофиқ, қайта тестлаш камида ҳар уч йилда бир марта ўтказилиши лозим.

A38. Умуман олганда, муҳим бузиб кўрсатишлар риски қанча баланд ёки назорат воситаларига бўлган ишонч даражаси қанча юқори бўлса, ўтказиб юборилган вақт оралиғи (агар у мавжуд бўлса) шунча қисқа бўлиши лозим. Қуйидаги омиллар назорат воситасини қайта тестлаш даври камайтирилишига ёки олдинги аудиторлик текширишлари жараёнида олинган аудиторлик далилларига нисбатан ишончсизлик пайдо бўлишига олиб келиши мумкин:

- Назорат муҳитининг заифлиги.
- Назорат воситалари мониторинги пухта йўлга қўйилмагани.
- Релевант назорат воситаларида қўлда бажариладиган ишлар ҳажмининг кўплиги.
- Ходимлар таркибида назорат воситаларини қўллашга аҳамиятли таъсир кўрсатадиган ўзгаришлар юз бергани.

- Шароитларда назорат воситаларини ўзгартириш зарурлигига ишора қиладиган ўзгаришлар юз бергани.
- Ахборот технологияларини назорат қилиш умумий воситаларининг заифлиги.

A39. Агар аудитор олдинги аудиторлик текширишлари жараёнида бир қатор назорат воситалари хусусида олинган аудиторлик далилларига таянаётган бўлса, ҳар бир аудиторлик текшириши жараёнида айрим назорат воситаларини тестлаш назорат муҳити қай даражада самарали бўлиб қолаётганини кўрсатувчи маълумотлар беради. Бу аудиторга олдинги аудиторлик текширишлари жараёнида олинган аудиторлик далилларига таяниш ўринли ёки ўринли эмаслиги тўғрисида бир қарорга келишга ёрдам беради.

Назорат воситаларининг операцион самарадорлигини баҳолаш (16–17-бандларга қаранг)

A40. Аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш жараёнида топилган муҳим бузиб кўрсатишлар ички назорат тизимида аҳамиятли камчиликлар мавжудлигига ишора қилиши мумкин.

A41. Назорат воситаларининг операцион самарадорлиги ҳақидаги тасаввурга мувофиқ тадбиркорлик субъекти томонидан назорат воситаларини қўллаш жараёнида айрим четга чиқишлар мавжуд бўлиши мумкин. Амр этилган назорат воситаларидан четга чиқишларга асосий ходимлар таркибидаги ўзгаришлар, операциялар ҳажмидаги аҳамиятли мавсумий ўзгаришлар ва субъектив хатолар сингари омиллар сабаб бўлиши мумкин. Аниқланган четга чиқиш даражаси, хусусан, унинг кутилаётган даражаси билан таққослаганда, тақдимномалар даражасида аудитор томонидан баҳоланган рискни пасайтириш мақсадида назорат воситаларига таяниш лозим эмаслигидан далолат бериши мумкин.

Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари (18-бандга қаранг)

A42. 18-бандга мувофиқ аудитор, баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларидан қатъи назар, операциялар, счётлардаги қолдиқлар ва очиб бериладиган маълумотларнинг ҳар бир муҳим туркуми учун моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши ва

бажариши лозим. Мазкур талаб қуйидаги фактларни акс эттиради: а) аудитор томонидан амалга оширилган рискни баҳолаш мулоҳазага асосланади ва, бинобарин, барча муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаши мумкин эмас; ва (б) ички назорат тизимининг ажратиб бўлмайдиган чеклашлари, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан назорат воситаларини эътиборсиз қолдириш ҳоллари мавжуд.

Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари хусусияти ва кўлами

А43. Вазиятга қараб аудитор қуйидаги қарорларга келиши мумкин:

- Аудиторлик рискини қабул қилинадиган даражагача пасайтириш учун моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини бажаришнинг ўзиёқ кифоя қилади. Масалан, аудитор томонидан рискка берилган баҳо назорат воситалари тестлари натижасида олинган аудиторлик далиллари билан ўз тасдиғини топган ҳолларда.
- Фақат тафсилотлар тестларини ўтказиш мақбул ҳисобланади.
- Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари ва тафсилотлар тестларини бирлаштириш баҳоланган рискларга жавобан айниқса мос келадиган ҳаракат ҳисобланади.

А44. Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини муайян оралиқ муддат мобайнида ўзгаришсиз қолиши мумкин бўлган катта ҳажмдаги операцияларга нисбатан қўллаш одатда ўринли бўлади. АХС 520[5] да аудит ўтказиш жараёнида таҳлилий тартиб-таомилларни қўллашга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма белгиланган.

А45. Риск ва тақдимнома хусусияти тафсилотлар тестларини ишлаб чиқиш учун релевантдир. Масалан, мавжудлик ёки юзага келганлик тўғрисидаги тақдимнома билан боғлиқ тафсилотлар тестлари молиявий ҳисоботларда акс эттирилган моддалар орасидан танлашни амалга ошириш ва тегишли аудиторлик далилларини олишни талаб қилиши мумкин. Бошқа томондан, тўлиқлик тўғрисидаги тақдимнома билан боғлиқ бўлган тафсилотлар тестлари

[5] АХС 520 “*Таҳлилий амаллар”*

молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммага киритилиши кутилаётган моддалар орасидан танлашни амалга ошириш ва улар мазкур суммага киритилган-киритилмаганини текширишни талаб қилиши мумкин.

А46. Ҳамонки муҳим бузиб кўрсатишлар рискини баҳолашда ички назорат тизими эътиборга олинар экан, назорат воситалари тестларининг қониқарсиз натижалари олинган ҳолларда моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари кўламини кенгайтириш талаб этилиши мумкин. Бироқ, аудиторлик тартиб-таомиллари кўламини кенгайтириш фақат аудиторлик тартиб-таомилларининг ўзи муайян риск учун релевант ҳисобланган ҳолдагина ўринли бўлади.

А47. Тафсилотлар тестларини ишлаб чиқишда тестлаш кўлами одатда танлаш ҳажми нуқтаи назаридан кўриб чиқилади. Бироқ, бошқа масалалар, шу жумладан танлаб олинадиган бошқа тестлаш воситаларидан фойдаланиш кўпроқ самара берадими, деган масала ҳам релевант ҳисобланади. АХС 500[6] қаранг.

[6] АХС 500 *“Аудиторлик далиллари”*, 10 банд

Ташқи тасдиқ тартиб-таомилларини бажариш зарурми, деган масалани кўриб чиқиш (19-бандга қаранг)

A48. Ташқи тасдиқ тартиб-таомиллари кўпинча счётлардаги қолдиқлар ва уларнинг элементлари билан боғлиқ бўлган тақдимномаларга нисбатан релевант бўлади, бироқ мазкур моддалар билан чекланмайди. Масалан, аудитор тадбиркорлик субъекти ва бошқа томонлар ўртасидаги битимлар, шартномалар ёки операцияларнинг шартларига нисбатан тасдиқ талаб қилиши мумкин. Ташқи тасдиқ тартиб-таомиллари муайян шартлар йўқлиги тўғрисида аудиторлик далилларини олиш учун бажарилиши ҳам мумкин. Масалан, сўров тадбиркорлик субъектининг даромадлари тўғрисидаги тақдимнома учун ўринли бўлиши мумкин бўлган "чет ташкилотлар билан битимлар" йўқлиги ҳақидаги тасдиқни махсус талаб қилиши мумкин. Баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига жавобан ҳаракат қилганда ўринли аудиторлик далилларини таъминлаши мумкин бўлган ташқи тасдиқ тартиб-таомиллари билан боғлиқ бошқа вазиятларга қуйидагилар киради:

- Банк ҳисобрақамларидаги қолдиқлар ҳамда банк муносабатлари учун ўринли бўлган бошқа маълумотлар.
- Дебиторлик қарзларининг қолдиқлари ва уларни узиш муддатлари.
- Учинчи томонлар ишлов бериш ёки консигнация учун бонд омборларида ушлаб турган товар-моддий захиралар.
- Юристлар ёки финансистларда масъулиятли сақлаш шартларида турган мол-мулкка доир ҳуқуқни белгиловчи ҳужжатлар.
- Учинчи томонларда масъулияли сақланишда турган ёки биржа маклерларидан сотиб олинган, бироқ баланс санасида етказиб берилмаган инвестициялар.
- Қарз берувчиларга тўланиши лозим бўлган суммалар, шу жумладан қарзни тўлаш тегишли шартлари ва чеклов шартлари.
- Кредиторлик қарзларининг қолдиқлари ва уларни сўндириш муддатлари.

A49. Ташқи тасдиқлар муайян тақдимномалар хусусида релевант аудиторлик далилларини таъминлаши мумкинлигига қарамай, айрим тақдимномалар ҳам мавжуд бўлиб, уларга нисбатан ташқи тасдиқлар унча релевант бўлмаган аудиторлик далилларини таъминлайди. Масалан, ташқи тасдиқлар дебиторлик қарзлари қолдиқларининг қопланувчанлиги хусусида берадиган аудиторлик далиллари уларнинг мавжудлиги хусусида берадиган аудиторлик далилларига қараганда камроқ даражада релевант ҳисобланади.

A50. Аудитор бир мақсад билан бажариладиган ташқи тасдиқ тартиб-таомиллари бошқа жиҳатлар хусусида аудиторлик далилларини олиш учун имконият яратади, деган қарорга келиши мумкин. Масалан, банк счётларидаги қолдиқлар тўғрисида тасдиқ бериш ҳақидаги талаблар кўпинча молиявий ҳисоботларнинг бошқа тақдимномалари учун ўринли бўлган маълумотларни бериш ҳақидаги талабларни ўз ичига олади. Бундай мулоҳазалар аудиторнинг ташқи тасдиқ тартиб-таомилларини бажариш зарурлиги тўғрисидаги қарорига таъсир кўрсатиши мумкин.

A51. Аудиторга ташқи тасдиқ тартиб-таомилларини моҳияти бўйича текшириш аудиторлик тартиб-таомиллари сифатида бажариш зарур ёки зарур эмаслигини аниқлашда ёрдам бериши мумкин бўлган омиллар жумласига қуйидагилар киради:

- Тасдиқловчи томон ўрганилаётган предметни билиши – жавоблар, агар улар тасдиқловчи томоннинг тасдиқлаш тўғрисида сўров берилган ахборот ҳақида зарурий билимларга эга бўлган бирон-бир шахси томонидан берилаётган бўлса, янада ишончли бўлиши мумкин.
- Назарда тутилаётган тасдиқловчи томоннинг жавоб бериш қобилияти ёки истаги – масалан, тасдиқловчи томон:
  - Тасдиқлаш тўғрисидаги сўровга жавоблар бериш мажбуриятини қабул қилмаслиги;
  - Жавоб бериш ортиқча харажат талаб қилади ва кўп вақтни олади, деган қарорга келиши;

- Жавоб бериш натижасида юзага келиши мумкин бўлган потенциал ҳуқуқий жавобгарликдан маълум даражада ҳайиқиши;
- Операциялар ҳисобини бошқа валютада юритиши; ёки
- Тасдиқлаш тўғрисидаги сўровларга жавоб бериш кундалик фаолиятнинг муҳим жиҳати ҳисобланмайдиган муҳитда ишлаши мумкин.

Бундай ҳолларда тасдиқловчи томон жавоб бермаслиги мумкин, норасмий услубда жавоб бериши мумкин ёки ўзи бераётган жавобдан фойдаланиш доирасини чеклашга ҳаракат қилиши мумкин.

- Назарда тутилаётган тасдиқловчи томоннинг объективлиги – агар тасдиқловчи томон тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томони бўлса, тасдиқлаш тўғрисидаги сўровларга жавоблар унча ишончли бўлмаслиги мумкин.

Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш даврини ёпиш жараёнига нисбатан моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари (20(б) бандга қаранг))

A52. Журналларда қайд қилинган проводкаларини ва молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнида киритилган тузатишларни аудитор томонидан ўрганиш хусусияти ҳамда кўлами тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёни хусусияти ва мураккаблик даражасига ва тегишли муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига боғлиқ бўлади.

Аҳамиятли рискларга жавобан моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари (21-бандга қаранг)

A53. Ушбу АХСнинг 21-банди аудитордан аудитор аҳамиятли деб баҳолаган рискларга хос бўлган моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажаришни талаб қилади. Аудитор тегишли тасдиқловчи томонлардан бевосита олган ташқи тасдиқ шаклидаги аудиторлик далиллари аудиторга фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишнинг аҳамиятли рискларига жавоб бериш учун керак бўлган ўта ишончли аудиторлик далилларини олишда унга ёрдам бериши мумкин.

Масалан, агар аудитор тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти даромадларга оид тахминларни рўёбга чиқариш зарурияти билан боғлиқ босим остида бўлса, айни ҳолда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти шартлари даромадни тан олишни истисно қиладиган олди-сотди шартномалари билан боғлиқ даромадларни тегишли бўлмаган тарзда тан олиш ёки товар етказиб берилгунга қадар счётларни тақдим этиш орқали сотувлар ҳажмини пуфлаб шишираётган бўлиши риски мавжуд бўлиши мумкин. Бундай вазиятларда аудитор, масалан, ташқи тасдиқ тартиб-таомилларини нафақат тўланмаган суммаларни тасдиқлаш мақсадида, балки олди-сотди шартномаларининг шартларини, шу жумладан етказиб бериш санаси, товарни қайтаришга бўлган ҳар қандай ҳуқуқлар ва етказиб бериш шартларини тасдиқлаш мақсадида ҳам ишлаб чиқиши мумкин. Бундан ташқари, аудитор бундай ташқи тасдиқларга қўшимча равишда тадбиркорлик субъектининг молиявий масалалар билан шуғулланмайдиган ходимларига олди-сотди шартномалари ва етказиб бериш шартларидаги ҳар қандай ўзгаришлар хусусида сўровлар юборишни самарали деб ҳисоблаши мумкин.

Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш муддатлари (22–23-бандларга қаранг)

A54. Аксарият ҳолларда олдинги аудиторлик текшириши жараёнида моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш натижасида олинган аудиторлик далиллари кам аҳамиятли аудиторлик далилларини беради ёки жорий давр учун бундай аудиторлик далилларини бермайди. Бироқ, истисно ҳолатлар ҳам мавжуд, масалан, олдинги аудиторлик текшириши жараёнида ҳеч қандай ўзгариш юз бермаган секьюритизация тузилмаси хусусида олинган юридик хулоса жорий давр учун ўринли бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда олдинги аудиторлик текшириши жараёнида моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш натижасида олинган аудиторлик далилларидан фойдаланиш, агар мазкур аудиторлик далиллари ва тегишли ўрганиш предмети сезиларли даражада ўзгармаган, аудиторлик тартиб-таомиллари эса жорий давр мобайнида бажарилган (бу уларнинг давом этаётган релевантлигини таъминлайди) бўлса, ўринли бўлиши мумкин.

Оралиқ давр мобайнида олинган аудиторлик далилларидан фойдаланиш (22-бандга қаранг)

A55. Айрим вазиятларда аудитор қуйидаги мақсадларда оралиқ санада моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш, шунингдек давр охиридаги қолдиқлар тўғрисидаги маълумотларни оралиқ санага қадар бўлган ҳолатга кўра қиёсий маълумотлар билан таққослаш ва солиштириб текширишга қарор қилиши мумкин:

(а) Ғайриоддий бўлиб кўринган суммаларни аниқлаш;

(б) Бундай суммаларнинг исталган бирини текшириш; ва

(в) Оралиқ даврни текшириш учун моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини бажариш ёки тафсилотлар тестларини ўтказиш.

A56. Оралиқ санада моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажаришни кейинги санада қўшимча тартиб-таомилларни ўтказмасдан амалга ошириш аудитор давр охирида мавжуд бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишларни топмаслиги рискини кучайтиради. Бундай риск қолган давр кўпайишига қараб ошиб боради. Қуйидаги омиллар оралиқ санада моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш ёки бажармаслик тўғрисидаги қарорга таъсир кўрсатиши мумкин:

- Назорат муҳити ва бошқа тегишли назорат воситалари.
- Кейинги санада аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш учун зарур бўлган маълумотларнинг мавжудлиги.
- Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини ўтказиш мақсади.
- Баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар риски.
- Операциялар туркуми ёки счётлардаги қолдиқлар ва тегишли тақдимномалар хусусияти.
- Аудитор қолган даврга нисбатан давр охирида мавжуд бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишлар топилмаслиги рискини пасайтириш мақсадида тегишли моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини ёки моҳияти бўйича

текшириш тартиб-таомилларини назорат воситалари тестлари билан бирга бажаришга қодирлиги.

A57. Оралиқ сана ва давр тугайдиган сана ўртасидаги даврга нисбатан моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини бажариш ёки бажармаслик тўғрисидаги қарорга қуйидаги омиллар таъсир кўрсатиши мумкин:

- Давр охирида операциялар муайян туркумларининг қолдиқлари ёки счётлардаги қолдиқлар бўйича тахминлар тегишли аҳамият ва тузилишга эга бўлган суммаларга нисбатан асослими.
- Тадбиркорлик субъектининг бундай операциялар туркумлари ёки счётлардаги қолдиқларни оралиқ санада таҳлил қилиш ва уларга тузатишлар киритиш бўйича тартиб-таомиллари, шунингдек ҳисобот даврларининг тўғри чегараларини белгилаш тартиб-таомиллари мақбулми.
- Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этишга тааллуқли бўлган ахборот тизими давр охиридаги қолдиқлар ҳамда қолган давр мобайнида амалга оширилган операциялар тўғрисида қуйидагиларни текшириш учун етарли бўлган маълумотларни беради:
  - (а) Аҳамиятга молик бўлган (шу жумладан давр охирида ёки унга яқин санада амалга оширилган) ғайриоддий операциялар ёки проводкаларни;
  - (б) Аҳамиятли ўзгаришларнинг ёки ҳали юз бермаган, бироқ кутилаётган ўзгаришларнинг сабабларини; ва
  - (в) Операциялар туркумлари ёки счётлардаги қолдиқлар таркибида юз берган ўзгаришларни.

Оралиқ санада топилган бузиб кўрсатишлар (23-бандга қаранг)

A58. Агар аудитор қолган даврни қамраб оладиган моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг режалаштирилган хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами оралиқ санада топилган кутилмаган бузиб кўрсатишларни ҳисобга олган ҳолда модификацияланиши лозим, деган хулосага келган бўлса, бундай

модификациялаш оралиқ санада бажарилган тартиб-таомилларни кенгайтириш ёки давр охирида қайта ўтказишни ўзида ифодалаши мумкин.

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш ва очиб берилган маълумотларнинг адекватлиги (24-бандга қаранг)

A59. Молиявий ҳисоботларнинг умумий тақдим этилишини, шу жумладан очиб берилган тегишли маълумотларни баҳолаш айрим молиявий ҳисоботлар тегишли таснифни ва молиявий маълумотлар тавсифини, шунингдек молиявий ҳисоботлар ва уларга илова қилинаётган изоҳлар шакли, мазмуни ва тайёрланишини акс эттирадиган тарзда тақдим этилганми, деган масалага тааллуқли. Бу, масалан, ҳисоботларда қўлланилган терминология, ифодаланган маълумотлар ҳажми, моддалар таснифи ва кўрсатилган суммаларни ҳисоблаш асосларини ўз ичига олади.

Аудиторлик далилларининг етарлиги ва тегишлилигини баҳолаш
(25–27-бандларга қаранг)

A60. Молиявий ҳисоботлар аудити – бу кумулятив ва такрорланадиган жараён. Аудитор режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши туфайли, олинган аудиторлик далиллари аудиторни режалаштирилган бошқа аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ёки кўламини модификациялашга мажбур қилиши мумкин. Рискларни баҳолашда асос сифатида фойдаланилган маълумотлардан сезиларли даражада фарқ қиладиган маълумотлар аудитор эътиборини тортиши мумкин. Масалан:

- Аудитор моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш жараёнида аниқлаган бузиб кўрсатишлар даражаси аудиторнинг рискларга берилган баҳо хусусидаги мулоҳазасини ўзгартириши ва ички назорат тизимида аҳамиятли камчилик мавжудлигига ишора қилиши мумкин.
- Аудитор бухгалтерия ёзувларида тафовутларни аниқлаши ёки зиддиятли ёинки етишмаётган далилларни топиши мумкин.
- Аудит ўтказиш жараёнида умумий кўриб чиқиш босқичида бажариладиган таҳлилий тартиб-таомиллар илгари кўзга тушмаган муҳим бузиб кўрсатишлар рискига ишора қилиши мумкин.

Бундай вазиятларда аудитордан режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларини операцияларнинг барча ёки айрим туркумлари, счётлардаги қолдиқлар ёки очиб берилган маълумотлар ва тегишли тақдимномалар учун қайта кўрилган баҳоланган рисклар асосида қайта баҳолаш талаб этилиши мумкин. АХС 315 да аудитор томонидан амалга оширилган рисклар баҳосини қайта кўриш бўйича кейинги ҳаракатларга доир қўлланма белгиланган.[7]

A61. Аудитор фирибгарлик ҳоллари ёки хатолар алоҳида-алоҳида ҳодисалар ҳисобланишини тахмин қилиши мумкин эмас.

[7] АХС 315, 31 банд

Бинобарин, топилган бузиб кўрсатиш баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига қандай таъсир кўрсатишини кўриб чиқиш баҳонинг асослилиги сақлангани ёки сақланмаганини аниқлашда муҳим ҳисобланади.

A62. Аудиторнинг нима етарли ва тегишли аудиторлик далили ҳисобланиши ҳақидаги мулоҳазасига қуйидаги омиллар таъсир кўрсатади:

- Тақдимномада потенциал бузиб кўрсатишнинг аҳамиятлилиги ва унинг таъсири алоҳида ёки бошқа потенциал бузиб кўрсатишлар билан жамулжам ҳолда, молиявий ҳисобот учун муҳим бўлиши эҳтимоли.
- Рискларга нисбатан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти жавоб ҳаракатлари ва назорат воситаларининг самарадорлиги.
- Олдинги аудиторлик текширишлари жараёнида ҳар қандай потенциал бузиб кўрсатишлар борасида олинган тажриба.
- Бажарилган аудиторлик тартиб-таомилларининг натижалари, шу жумладан бундай аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш жараёнида муайян фирибгарлик ҳоллари ёки хатолар аниқлангани ёки аниқланмагани.
- Мавжуд маълумотларнинг манбалари ва ишончлилик даражаси.
- Аудиторлик далилларининг кенг қамровлиги.
- Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимини билиш.

Ҳужжатлар (28-бандга қаранг)

A63. Аудиторлик ҳужжатлари шакли ва ҳажми – бу профессионал мулоҳаза масаласи бўлиб, у тадбиркорлик субъекти ва унинг ички назорат тизими хусусияти, катта-кичиклиги ва мураккаблиги даражасига, тадбиркорлик субъекти томонидан берилган маълумотлар бор-йўқлигига, аудитни ўтказиш чоғида қўлланилаётган аудит методологияси ва усулларга боғлиқ бўлади.

БАҲОЛАНГАН РИСКЛАРГА ЖАВОБАН АУДИТОРНИНГ ХАРАКАТЛАРИ

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 402

ХИЗМАТ КЎРСАТУВЧИ ТАШКИЛОТЛАР ХИЗМАТЛАРИДАН ФОЙДАЛАНАДИГАН ТАДБИРКОРЛИК СУБЪЕКТЛАРИ АУДИТИНИ ЎТКАЗИШ ЖИҲАТЛАРИ

(2009 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин бошланадиган даврлардаги молиявий ҳисоботлар аудитлари учун кучга эга)[*]

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси 1–5

Кучга кириш санаси 6

Мақсадлар 7

Таърифлар 8

Талаблар

Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатиладиган хизматлар, жумладан ички назорат тўғрисида тушунчага эга бўлиш 9–14

Муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига аудиторнинг жавоб ҳаракатлари 15–17

Хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотнинг хизматларини ўз ичига олмайдиган 1-турдаги ва 2-турдаги ҳисоботлар 18

Хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги фаолиятларга нисбатан фирибгарлик, қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслик ва тузатилмаган бузиб кўрсатишлар 19

[*] АХС 610 (янги таҳрирда), *Ички аудиторларнинг ишидан фойдаланиш*, натижасида мазкур АХС га нисбатан мутаносиб ўзгартиришлар 2013 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин якунланадиган даврлардаги молиявий ҳисоботларнинг аудитлари учун кучга эга бўлади.

ХИЗМАТ КЎРСАТУВЧИ ТАШКИЛОТ ХИЗМАТЛАРИДАН ФОЙДАЛАНАДИГАН ТАДБИРКОРЛИК СУБЪЕКТЛАРИ АУДИТИНИ ЎТКАЗИШ ЖИҲАТЛАРИ

Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг аудитори томонидан ҳисобот (хулоса) берилиши 20–22

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатиладиган хизматлар, жумладан ички назорат тўғрисида тушунчага эга бўлиш A1–A23

Муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига аудиторнинг жавоб ҳаракатлари A24–A39

Хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотнинг хизматларини ўз ичига олмайдиган 1-турдаги ва 2-турдаги ҳисоботлар A40

Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги фаолиятларга нисбатан фирибгарлик, қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслик ва тузатилмаган бузиб кўрсатишлар A41

Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан ҳисобот (хулоса) берилиши A42–A44

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 402 “*Хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказиш жиҳатлари”* АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш”* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти бир ёки бир неча хизмат кўрсатувчи ташкилотларининг хизматларидан фойдаланган пайтда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш жавобгарлигини қамраб олади. Хусусан, у муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун етарли бўлган фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти, жумладан аудитга ўринли бўлган ички назорат тўғрисида тушунчага эга бўлишда ҳамда ушбу рискларга жавоб берадиган кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда ва амалга оширишда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан АХС 315[1] ва АХС 330[2] қандай қўлланилишини кенгроқ ифодалайди.

2. Кўпгина тадбиркорлик субъектлари ўзларининг бизнесининг маълум жиҳатини бошқа ташкилотларга, яъни тадбиркорлик субъектининг кўрсатмаси асосида муайян вазифаларни амалга оширишдан бошлаб тадбиркорлик субъектининг бутун бир бизнес бирликлари ёки функцияларини, масалан солиқ қонунчилигига риоя этилиши функцияни ўрнини эгаллашгача бўлган хизматларни таъминлайдиган ташкилотларга топширадилар. Бундай ташкилотлар томонидан кўрсатиладиган кўпгина хизматлар тадбиркорлик субъектининг бизнес фаолиятларининг ажралмас қисми ҳисобланади; бироқ, ушбу хизматларнинг барчаси ҳам аудит учун ўринли бўлмайди.

3. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан таъминланадиган хизматлар фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларининг аудитига нисбатан ўринли бўлади, қачонки ушбу хизматлар ва улар устидан назоратлар молиявий ҳисобот учун ўринли бўлган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг

---

1 АХС 315, *Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билиш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш*

2 АХС 330, *Аудиторнинг баҳоланган рискларга жавоб ҳаракатлари*

ахборот тизимининг, жумладан тегишли бизнес жараёнларининг қисми ҳисобланса. Хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги кўпгина назоратлар молиявий ҳисоботга тегишли бўлишининг эҳтимоли юқори бўлсада, аудит учун ўринли бўлиши мумкин бўлган бошқа назоратлар, масалан активлар бўйича эҳтиёткорлик чоралари устидан назоратлар ҳам бўлиши мумкин. Хизмат кўрсатувчи ташкилотининг хизматлари молиявий ҳисобот учун ўринли бўлган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ахборот тизимининг, жумладан тегишли бизнес жараёнларининг қисми ҳисобланади, агарда ушбу хизматлар қуйидагиларнинг бирортасига таъсир этса:

(а) фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари учун аҳамиятли бўлган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг фаолиятларидаги операцияларнинг туркумлари;

(б) фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг операциялари бошланадиган, қайд қилинадиган, қайта ишланадиган, зарур бўлганда тўғриланадиган, бош китобга ўтказиладиган ва молиявий ҳисоботларда акс эттириладиган тартиб-таомиллар, бунда ҳам ахборот технологияси ҳам қўл меҳнати тизимларидаги тартиб-таомиллар назарда тутилади;

(в) фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг операцияларини бошлашда, қайд қилишда, қайта ишлашда ва ҳисобот беришда фойдаланиладиган ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларидаги маълумотларни ва муайян счетларни тасдиқловчи, ёки электроник ёки қоғоз шаклидаги, тегишли бухгалтерия қайдлари; бу нотўғри маълумотнинг тузатилишини ва маълумот бош китобга қандай ўтказилишини ўз ичига олади;

(г) Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ахборот тизими молиявий ҳисоботлар учун муҳим бўлган ҳолда, операциялардан ташқари, ҳодисаларни ва шароитларни қандай қамраб олиши;

(д) фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини, жумладан йирик ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ва очиб беришларни тайёрлашда фойдаланилган молиявий ҳисобот жараёни; ва

(е) бухгалтерия ҳисоби регистрларини, жумладан такрорланмайдиган, ғайриоддий операциялар ёки тўғриланишларни қайд қилишда фойдаланиладиган ностандарт бухгалтери ҳисоби регистрларини қамраб оладиган назоратлар.

4. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатилган хизматларга нисбатан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан амалга ошириладиган ишларнинг хусусияти ва кўлами ушбу хизматларнинг фойдаланувчи тадбиркорлик субъектига нисбатан хусусияти ва аҳамиятлилиги ва ушбу хизматларнинг аудитга нисбатан ўринлилигига боғлиқ бўлади.

5. Мазкур АХС қайта ишлаш учун чекланган ҳолда молия ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган хизматларга, молия ташкилотида сақланадиган тадбиркорлик субъектининг счетига, хусусан тадбиркорлик субъекти томонидан рухсат этиладиган операцияларга, масалан банк орқали счет операцияларини текширишни қайта ишлаш ёки брокер орқали қимматли қоғозлар операцияларини қайта ишлашга нисбатан қўлланилмайди. Шу билан бирга, мазкур АХС бошқа тадбиркорлик субъектларидаги эгалик молиявий улушлардан, масалан ширкатлар, корпорациялар ва қўшма корхоналардан юзага келадиган операцияларнинг аудитига нисбатан қўлланилмайди, қачонки эгалик улушлари улуш эгалари учун ҳисобга олинса ва эгалик улушлари бўйича уларга ҳисобот тақдим этилса.

Кучга кириш санаси

6. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлар

7. Қачонки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти хизмат кўрсатувчи ташкилотининг хизматларидан фойдаланганда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг мақсадлари қуйидагилардан иборат бўлади:

   (а) муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун етарли бўлган даражада, хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг хусусияти ва аҳамиятлилиги ва уларнинг аудит учун ўринли бўлган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ички назоратига таъсири тўғрисида тушунчага эга бўлиш; ва

   (б) ушбу рискларга жавоб берадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш.

Таърифлар

8. АХС лар мақсадлари учун, қуйидаги атамалар қуйида келтирилган маъноларга эга:

   (а) Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти назоратининг қўшимча воситалари – Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар томонидан хизматлар ишлаб чиқилганида фойдаланувчи тадбиркорлик субъектлари томонидан қўлланиладиган назоратнинг воситалари ҳамда назорат мақсадларига эришиш учун зарур ҳолларда унинг тизими тавсифида кўрсатиладиган назоратнинг воситалари.

   (б) Хизмат кўрсатувчи ташкилотларда назорат воситаларининг баёни ва ташкил қилиниши бўйича ҳисобот (мазкур АХС да 1-турдаги ҳисоботи сифатида инобатга олинади) – шундай ҳисоботки, қайсики қуйидагиларни қамраб олади:

      (і) Хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг тизими, назорат мақсадлари ва белгиланган санага ташкил этилган ва ўрнатилган тегишли назорат воситалари тўғрисида ушбу ташкилот раҳбарияти томонидан тайёрланган баёни; ва

(ii) Хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг хизмат кўрсатувчи ташкилот тизими, назорат мақсадлари ва назорат воситалари баёни ҳамда белгиланган назорат мақсадларига эришиш учун ташкил қилинган назорат воситаларининг яроқлилиги тўғрисидаги фикрини ўз ичига олган оқилона ишонч билдириш мақсадидаги хулосаси.

(в) Хизмат кўрсатувчи ташкилотларидаги назорат воситаларининг баёни, ташкил қилинганлиги ва операцион самарадорлиги тўғрисидаги ҳисобот (хулоса) (мазкур АХС да 2-чи турдаги ҳисоботи сифатида инобатга олинади) – шундай ҳисобот (хулоса)ки, қайсики қуйидагиларни қамраб олади:

(i) Хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг тизими, назорат мақсадлари ва тегишли назорат воситалари, уларнинг белгиланган санага ёки белгиланган давр ичида ташкил қилинганлиги ва ишлатилиши, ҳамда баъзи ҳолларда белгиланган давр давомида операцион самарадорлиги тўғрисидаги ушбу ташкилот раҳбарияти томонидан тайёрланган баён; ва

(ii) Хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг оқилона ишонч билдириш мақсадидаги ҳисоботи (хулосаси), қайсики қуйидагиларни ўз ичига олади:

а. Хизмат кўрсатувчи ташкилот тизими, назорат мақсадлари ва назорат воситалари баёни ҳамда белгиланган назорат мақсадларига эришиш учун ташкил қилинган назорат воситаларининг яроқлилиги ва операцион самарадорлиги тўғрисидаги хизмат кўрсатиш соҳасидаги аудиторнинг фикри; ва

б. Хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори томонидан назорат воситалари устидан ўтказилган тестларнинг ва улар натижаларининг баёни.

(г) Хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори – Хизмат кўрсатувчи ташкилоти талабига асосан, хизмат кўрсатувчи ташкилотининг назорат воситалари бўйича ишонч билдириш ҳисоботи (хулоса)ни тақдим қиладиган аудитор.

(д) Хизмат кўрсатувчи ташкилот – Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисоботини тайёрлаш билан боғлиқ ахборот тизимларининг бир қисмини ташкил этадиган хизматларни ушбу тадбиркорлик субъектларига кўрсатадиган учинчи-томон ташкилоти (ёки учинчи-томон ташкилотининг сегменти).

(е) Хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг тизими – фойдаланувчи тадбиркорлик субъектларига хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботида қамраб олинган хизматларни кўрсатиш мақсадида, хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан ишлаб чиқилган, жорий этилган ва қўлланилаётган сиёсатлар ва тартиб-таомиллар.

(ж) Хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилот – Шундай хизмат кўрсатувчи ташкилотики, бунда у бошқа хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари тайёрланиши билан боғлиқ бўлган ахборот тизимларининг қисми ҳисобланадиган баъзи хизматларни фойдаланувчи тадбиркорлик субъектларига кўрсатиш учун жалб этилади.

(з) Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг аудитори – фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини аудит текширувидан ўтказадиган ва ҳисобот (хулоса) берадиган аудитор.

(и) Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти – Хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан фойдаланадиган ва молиявий ҳисоботлари аудит қилинаётган тадбиркорлик субъекти.

Талаблар

Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматлар жумладан ички назорат тўғрисида тушунчага эга бўлиш

9. АХС 315 га мувофиқ фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти тўғрисида тушунчага эга бўлишда,[3] фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти хизмат кўрсатувчи ташкилотининг хизматларидан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг фаолиятларида қандай фойдаланиши, жумладан қуйидагилар тўғрисида тушунчага эга бўлиши лозим: (А1–А2 бандларга қаранг)

   (а) Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатилган хизматларнинг хусусияти ва ушбу хизматларнинг фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти учун аҳамиятлилиги, жумладан уларнинг фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ички назоратига таъсири; (А3–А5 бандларга қаранг)

   (б) Қайта ишланган операцияларнинг ёки хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан таъсир этилган счетларнинг ёки молиявий ҳисобот жараёнларининг хусусияти ва муҳимлиги; (А6-бандга қаранг)

   (в) Хизмат кўрсатувчи ташкилотининг фаолиятлари билан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг фаолиятлари ўртасидаги ўзаро алоқанинг даражаси; ва (А7-бандга қаранг)

   (г) Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти билан хизмат кўрсатувчи ташкилот ўртасидаги ўзаро боғлиқликнинг хусусияти, жумладан хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан амалга оширилган фаолиятлар бўйича тегишли шартномавий шартлар. (А8–А11 бандларга қаранг)

10. АХС 315 га мувофиқ аудитга нисбатан ўринли бўлган ички назорат тўғрисида тушунчага эга бўлишда,[4] фойдаланувчи тадбиркорлик

[3] АХС 315, 11-банд

[4] АХС 315, 12-банд

субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатилган хизматларга тегишли фойдаланувчи тадбиркорлик субъектидаги тегишли назоратларнинг, жумладан хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан қайта ишланган операцияларга нисбатан қўлланиладиган назоратларнинг тузилишини ва амалга оширилишини баҳолаши лозим. (А12–А14 бандларга қаранг)

11. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатилган хизматларнинг хусусияти ва аҳамиятлилиги ва уларнинг аудитга нисбатан ўринли бўлган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ички назоратига таъсири бўйича етарли тушунча муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланиш ва баҳоланиш асосини таъминлаш мақсадида олинган бўлишини аниқлаши лозим.

12. Агарда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори фойдаланувчи тадбиркорлик субъектидан етарли тушунча олиш имконига эга бўлмаса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ушбу тушунчани қуйидаги тартиб-таомилларнинг биридан ёки бир нечасидан олиши лозим:

    (а) 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботга эга бўлиш, агарда мавжуд бўлса;

    (б) муайян маълумотларни олиш учун фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти орқали хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан боғланиш;

    (в) хизмат кўрсатувчи ташкилотига ташриф буюриш ва хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги тегишли назоратлар тўғрисидаги зарур маълумотларни таъминлайдиган тартиб-таомилларни амалга ошириш; ёки

    (г) хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги тегишли назоратлар тўғрисидаги зарур маълумотларни таъминлайдиган тартиб-таомилларни амалга ошириш учун бошқа аудиторни жалб этиш. (А15–А20 бандга қаранг)

ХИЗМАТ КЎРСАТУВЧИ ТАШКИЛОТ ХИЗМАТЛАРИДАН ФОЙДАЛАНАДИГАН ТАДБИРКОРЛИК СУБЪЕКТЛАРИ АУДИТИНИ ЎТКАЗИШ ЖИҲАТЛАРИ

Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг хизмат кўрсатувчи ташкилоти тўғрисидаги тушунчасини тасдиқлаш учун 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботдан фойдаланиш

13. 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот орқали таъминланган аудиторлик далилининг етарлилигини ва тегишлилигини аниқлашда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори қуйидагиларга нисбатан қаноатлантирилиши лозим:

    (а) Хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг профессионал ваколати ва хизмат кўрсатувчи ташкилотига нисбатан мустақиллиги; ва

    (б) 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот чиқарилганда асос қилиб олинган стандартларнинг етарлилиги. (А 21-бандга қаранг)

14. Агарда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг тузилиши ва амалга оширилиши тўғрисидаги фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг тушунчасини тасдиқлаш учун 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботдан аудиторлик далили сифатида фойдаланишни режалаштирса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори:

    (а) Хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг тавсифи ва тузилиши фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг мақсадлари учун ўринли бўлган санада ёки даврда бўлишини баҳолаши лозим;

    (б) Аудитга нисбатан ўринли бўлган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ички назорати тўғрисидаги тушунча бўйича ҳисобот орқали таъминланган далилнинг етарлилиги ва тегишлилигини баҳолаши лозим; ва

    (в) Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан белгиланган фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти назоратининг қўшимча воситалари фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти учун ўринли бўлишини аниқлаши ва, агарда шундай бўлса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти бундай назоратларни ишлаб чиққанлиги ва амалга оширганлиги тўғрисидаги тушунчага эга бўлиши лозим. (А22–А23 бандларга қаранг)

Муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига аудиторнинг жавоб ҳаракатлари

15. АХС 330 га мувофиқ баҳоланган рискларга аудиторнинг жавоб ҳаракатларида, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори:

    (а) тегишли тақдим қилинган молиявий ҳисоботларга нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далили фойдаланувчи тадбиркорлик субъектида сақланадиган бухгалтерия ёзувларида мавжуд бўлишини аниқлаши лозим; ва, агарда бундай бўлмаса,

    (б) етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш учун кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини амалга ошириши ёки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори номидан хизмат кўрсатувчи ташкилотида ушбу тартиб-таомилларни амалга ошириш учун бошқа аудитордан фойдаланиши лозим. (А24–А28 бандларга қаранг)

Назоратларнинг тестлари

16. Қачонки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан риск баҳоланиши хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг самарали ишлашининг кутилишини назарда тутса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ушбу назоратларнинг операцион самарадорлиги тўғрисидаги аудиторлик далилига қуйидаги тартиб-таомилларнинг бири ёки бир нечаси орқали эга бўлиши лозим:

    (а) 2-турдаги ҳисоботга эга бўлиш, агарда мавжуд бўлса;

    (б) хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг ўринли тестларини амалга ошириш; ёки

    (в) фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори номидан хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг тестларини амалга ошириш учун бошқа аудитордан фойдаланиш. (А29–А30 бандларга қаранг)

2-турдаги ҳисоботдан хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг самарали ишлашининг аудиторлик далили сифатида фойдаланиш

17. Агарда 16(а)-бандга мувофиқ фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори 2-турдаги ҳисоботдан хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг самарали ишлашининг аудиторлик далили сифатида фойдаланишни режалаштирса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботи фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан риск баҳоланишини тасдиқлаш учун назоратларнинг самарадорлиги бўйича етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминлашини қуйидагилар орқали аниқлаши лозим:

    (а) Хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг тавсифи, тузилиши ва операцион самарадорлиги фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг мақсадлари учун ўринли бўлган санада ёки даврда бўлишини баҳолаш;

    (б) Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан белгиланган фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти назоратининг қўшимча воситалари фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти учун ўринли бўлишини аниқлаши ва, агарда шундай бўлса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти бундай назоратларни ишлаб чиққанлиги ва амалга оширганлиги тўғрисидаги тушунчага эга бўлиш ва, агарда шундай бўлса, уларнинг операцион самарадорлигини тестдан ўтказиш;

    (в) назоратларнинг тестлари қамраб олган муддатнинг ва назоратларнинг тестлари амалга оширилишидан буён ўтган даврнинг етарлилигини баҳолаш; ва

    (г) хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботида акс эттирилган хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори томонидан амалга оширилган назоратлар тестлари ва уларнинг натижалари фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларидаги тақдимномалар учун ўринли бўлишини ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан риск баҳоланишини тасдиқлаш учун

етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминлашини баҳолаш. (А31–А39 бандларга қаранг)

Хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотнинг хизматларини ўз ичига олмайдиган 1-турдаги ва 2-турдаги ҳисоботлар

18. Агарда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилот томонидан кўрсатилган хизматларни ўз ичига олмайдиган 1-турдаги ва 2-турдаги ҳисоботлардан фойдаланишни режалаштирса ва ушбу хизматлар фодаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларининг аудити учун ўринли бўлса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилот томонидан кўрсатилган хизматларга нисбатан мазкур АХС нинг талабларини қўллаши лозим. (А40-бандга қаранг)

Хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги фаолиятларга нисбатан фирибгарлик, қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслик ва тузатилмаган бузиб кўрсатишлар

19. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг раҳбариятидан хизмат кўрсатувчи ташкилоти фойдаланувчи тадбиркорлик субъектига ҳисобот тақдим этганлигини, ёки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти унинг молиявий ҳисоботларига таъсир этадиган бирор фирибгарлик, қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслик ва тузатилмаган бузиб кўрсатишлар тўғрисида хабардорлигини сўраши лозим. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитории бундай масалалар фойдаланувчининг кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусиятига, муддатига ва кўламига қандай таъсир этишини, жумладан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг хулосаларига ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг ҳисоботига нисбатан таъсирни баҳолаши лозим. (А41-бандга қаранг)

Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан ҳисобот (хулоса) берилиши

20. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори АХС 705[5] га мувофиқ фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг ҳисоботидаги фикрни ўзгартириши лозим, агарда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг аудити учун ўринли бўлган хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатилган хизматларга нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш имконига эга бўлмаса. (А42-бандга қаранг)

21. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ўзгартирилмаган фикрни қамраб оладиган фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ҳисоботида хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ишларига мурожаат этмаслиги лозим, бунда буни амалга ошириш юзасидан қонун ёки меъёрий ҳужжат орқали талаб этилмагунча. Агарда бундай мурожаат қонун ёки меъёрий ҳужжат орқали талаб этилса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ҳисоботи мурожаати аудиторлик фикри бўйича фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг жавобгарлигини камайтирмаслигини таъкидлаши лозим. (А43-бандга қаранг)

22. Агарда хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ишларига мурожаат фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг фикрига нисбатан ўзгартириш тўғрисидаги тушунча учун ўринли бўлса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ҳисоботи бундай мурожаат ушбу фикр бўйича фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг жавобгарлигини камайтирмаслигини таъкидлаши лозим. (А44-бандга қаранг)

[5] АХС 705, *Мустақил аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни модификациялаш*, 6-банд

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатиладиган хизматлар, жумладан ички назорат тўғрисида тушунчага эга бўлиш

Маълумотлар манбалари (9-бандга қаранг)

A1. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатилган хизматларнинг хусусияти бўйича маълумотлар қуйидагилар каби кенг турдаги манбаларда мавжуд бўлиши мумкин:

- Фойдаланувчи қўлланмалари.
- Тизим бўйича умумий маълумотлар.
- Техник қўлланмалар.
- Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти билан хизмат кўрсатувчи ташкилоти ўртасидаги шартнома ёки хизмат доирасидаги келишув.
- Хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратлар бўйича хизмат кўрсатувчи ташкилотларининг, ички аудиторларнинг ёки тартибга солувчи органларнинг ҳисоботлари.
- Хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботлари, жумладан раҳбарият хатлари, агарда мавжуд бўлса.

A2. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан боғлиқ тажрибаси орқали, масалан, бошқа аудит келишувлари билан боғлиқ тажрибадан олинган маълумотлар ҳам хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг хусусияти тўғрисида тушунчага эга бўлишда фойдали бўлиши мумкин. Хусусан, бу фойдали бўлиши мумкин, агарда хизматлар ва хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги ушбу хизматлар устидан назоратлар юқори даражада стандартлашган бўлса.

ХИЗМАТ КЎРСАТУВЧИ ТАШКИЛОТ ХИЗМАТЛАРИДАН ФОЙДАЛАНАДИГАН ТАДБИРКОРЛИК СУБЪЕКТЛАРИ АУДИТИНИ ЎТКАЗИШ ЖИҲАТЛАРИ

Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг хусусияти (9(а)-бандга қаранг)

А3. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти шундай хизмат кўрсатувчи ташкилотидан фойдаланиши мумкинки, қайсики операцияларни қайта ишлайди, тегишли ҳисоб-китобни сақлайди, ёки операцияларни қайд қилади ва тегишли маълумотларни қайта ишлайди. Бундай хизматларни кўрсатадиган хизмат кўрсатувчи ташкилотлари, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади: ходимларнинг даромад режалари ёки бошқалар учун активларни инвестиция қиладиган ва хизмат кўрсатадиган банк траст бўлинмалари; бошқалар учун ипотека кредитлари бўйича хизмат кўрсатадиган ипотека банклари; ва тўплам дастур иловаларини ҳамда мижозларга молиявий ва операцион битимларни қайта ишлашга имкон берадиган технологик муҳитни таъминлайдиган дастур хизмати таъминотчилари.

А4. Аудит учун ўринли бўлган хизмат кўрсатувчи ташкилоти хизматларига мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг бухгалтерия қайдларини юритиш.
- Активларни бошқариш.
- Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг агенти сифатида операцияларни ташкил этиш, қайд қилиш ёки қайта ишлаш.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос жиҳатлар

А5. Кичик тадбиркорлик субъектлари муайян операцияларни (масалан, иш ҳақи фонди бўйича солиқлар тўлови) қайта ишлаш ва уларнинг бухалтерия қайдларини юритишдан бошлаб уларнинг молиявий ҳисоботларини тайёрланишигача бўлган ташқи бухгалтерия ҳисоботини юритиш хизматларидан фойдаланиши мумкин. Бундай хизмат кўрсатувчи ташкилотидан ўзининг молиявий ҳисоботларини тайёрлашда фойдаланиш кичик тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ва, ўринли бўлганда, бошқарув

юклатилган шахсларни молиявий ҳисоботлар бўйича уларнинг жавобгарлигидан озод этмайди.[6]

Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан қайта ишланган операцияларнинг хусусияти ва муҳимлиги (9(б)-бандга қаранг)

А6. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ички назоратига таъсир этадиган сиёсатларни ва тартиб-таомилларни ташккил этиши мумкин. Ушбу сиёсатлар ва тартиб-таомиллар фойдаланувчи тадбиркорлик субъектидан камида қисман жисмонан ва операцион тарзда ажратилган бўлади. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг назоратларига нисбатан хизмат кўрсатувчи ташкилоти назоратларининг аҳамиятлилиги хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг хусусиятига, жумладан у фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти учун қайта ишлайдиган операцияларнинг хусусиятига ва аҳамиятлилигига боғлиқ бўлади. Муайян ҳолатларда, хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан қайта ишланган операциялар ва таъсир этилган счетлар фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларига нисбатан муҳимдек намоён бўлмаслиги мумкин, аммо қайта ишланган операцияларнинг хусусияти аҳамиятли бўлиши мумкин ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ушбу назоратларни тушуниш ҳолатларда зарур деб ҳисоблаши мумкин.

Хизмат кўрсатувчи ташкилотининг фаолиятлари билан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг фаолиятлари ўртасидаги ўзаро алоқанинг даражаси (9(в)-бандга қаранг)

А7. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг назоратларига нисбатан хизмат кўрсатувчи ташкилоти назоратларининг аҳамиятлилиги хизмат кўрсатувчи ташкилотининг фаолиятлари билан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг фаолиятлари ўртасидаги ўзаро алоқанинг даражасига боғлиқ бўлади. Ўзаро алоқа даражаси деганда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан амалга оширилган қайта

[6] АХС 200, *Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш,* 4 ва А2-А3 бандлар

ишлаш жараёни устидан самарали назоратларни амалга ошириш имконига эга бўлиш ва уларни амалга оширишни танлаш даражаси назарда тутилади. Масалан, қачонки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти томонидан операцияларга рухсат берилса ва хизмат кўрсатувчи ташкилоти ушбу операцияларни қайта ишласа ва улар бўйича бухгалтерия ҳисобини юритса, ўзаро алоқанинг юқори даражаси фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг фаолиятлари билан хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги фаолиятлар ўртасида мавжуд бўлади. Ушбу ҳолатларда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти учун ушбу операциялар устидан самарали назоратларни амалга ошириш амалий имкони мавжуд бўлиши мумкин. Бошқа томондан, қачонки хизмат кўрсатувчи ташкилоти фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг операциялари бўйича ташаббусни амалга оширса ёки уларни дастлаб қайд қилса, қайта ишласа ва улар бўйича бухгалтерия ҳисобини юритса, ушбу икки ташкилотлар ўртасида ўзаро алоқанинг пастроқ даражаси мавжуд бўлади. Ушбу ҳолатларда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти ушбу операциялар устидан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектида самарали назоратларни амалга ошириш имконига эга бўлмаслиги, ёки уларни амалга оширмасликни танлаши мумкин ва хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларга таяниши мумкин.

Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти билан хизмат кўрсатувчи ташкилоти ўртасидаги ўзаро боғлиқликнинг хусусияти (9(г)-бандга қаранг)

А8. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти билан хизмат кўрсатувчи ташкилоти ўртасидаги шартнома ёки хизмат доирасидаги келишув қуйидагилар каби масалалар юзасидан маълумотларни таъминлаши мумкин:

- Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектига таъминланадиган маълумотлар ва хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан амалга оширилган фаолиятларга тегишли операциялар юзасидан ташаббусни амалга ошириш жавобгарликлари;
- Сақланадиган қайдларнинг шаклига ёки улардан фойдаланишга нисбатан тартибга солувчи органларнинг талабларининг қўлланилиши;

- Фаолият амалга оширилмаган ҳолатда фойдаланувчи тадбиркорлик субъектига таъминланадиган қоплов, агарда мавжуд бўлса;
- Хизмат кўрсатувчи ташкилоти ўзининг назоратлари бўйича ҳисоботни таъминлаши ва, агарда шундай бўлса, бундай ҳисобот 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот бўлиши мумкинлиги;
- Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан сақланадиган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг бухгалтерия регистрларидан ва аудитни амалга ошириш учун зарур бўлган бошқа маълумотлардан фойдаланиш ҳуқуқига эга бўлиши; ва
- Келишув фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори билан хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори ўртасидаги бевосита мулоқотга имкон бериши.

А9. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти ўртасида ва хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори ўртасида бевосита алоқа мавжуд. Ушбу алоқалар фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори билан хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори ўртасидаги бевосита алоқани яратиши шарт эмас. Қачонки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори билан хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори ўртасида бевосита алоқа мавжуд бўлмаса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори билан хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори ўртасидаги ахборот алмашинувлари одатда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти билан хизмат кўрсатувчи ташкилоти орқали амалга оширилади. Тегишли аҳлоқий ва махфийлик мулоҳазаларини инобатга олган ҳолда, бевосита алоқа фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори билан хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори ўртасида ҳам яратилиши мумкин. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори, масалан, хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторидан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори номидан қуйидагилар каби тартиб-таомилларни амалга оширишда фойдаланиши мумкин:

(а) Хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг тестлари; ёки

(б) Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан сақланадиган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисобот операциялари ва счётлар қолдиқлари бўйича моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари.

Давлат сектори ташкилотларига хос жиҳатлар

A10. Давлат сектори аудиторлари умуман олганда қонунчилик орқали белгиланган кенг кўламдаги фойдаланиш ҳуқуқларига эга бўлади. Бироқ, бундай фойдаланиш ҳуқуқлари мавжуд бўлмаган ҳолатлар бўлиши мумкин, масалан, бундай ҳолат хизмат кўрсатувчи ташкилоти бошқа юрисдикцияда жойлашган пайтда бўлиши мумкин. Бундай ҳолатларда, давлат сектори аудитори тегишли фойдаланиш ҳуқуқлари олиниши мумкинлигини аниқлаш учун бошқа юрисдикцияда кўлланиладиган қонунчилик тўғрисида тушунчага эга бўлиши зарур бўлиши мумкин. Давлат сектори аудитори фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти хизмат кўрсатувчи ташкилоти ўртасидаги ҳар қандай шартномавий келишувлардан фойдаланиш ҳуқуқларини олиши ҳам мумкин ёки фойдаланувчи тадбиркорлик субъектидан ушбу келишувларда фойдаланиш ҳуқуқларини киритишни сўраши мумкин.

A11. Давлат сектори аудиторлари назоратларнинг тестларини ёки қонунга, меъёрий ҳужжатга ёки бошқа маъмурий ҳужжатга риоя этишга нисбатан моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини амалга оширишда бошқа аудитордан фойдаланиши ҳам мумкин.

Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматларга тегишли назоратларни тушуниш (10-бандга қаранг)

A12. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти хизмат кўрсатувчи ташкилотининг хизматлари устидан назоратларни белгилаши мумкин бўлиб, бунда ушбу назоратлар фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан тестдан ўтказилиши мумкин ва улар фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторига фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг назоратлари, хизмат

кўрсатувчи ташкилотида жорий этилган назоратлардан қатъий назар, айрим ёки барча тегишли тақдимномалар учун самарали ишлаши тўғрисида хулоса қилишга имкон бериши мумкин. Агарда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти, масалан, ўзининг иш ҳақи операцияларини қайта ишлашда хизмат кўрсатувчи ташкилотидан фойдаланса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти муҳим бузиб кўрсатишларни олдини олиши ёки аниқлаши мумкин бўлган иш ҳақи бўйича тўлов қайдномаси маълумотларининг тақдим этилиши ва олиниши устидан назоратларни ташкил этиши мумкин. Ушбу назоратлар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Хизмат кўрсатувчи ташкилотига тақдим этилган маълумотларни хизмат кўрсатувчи ташкилотидан олинган маълумотларнинг ҳисоботлари билан маълумотлар қайта ишлангандан сўнг қиёслаш.
- Аниқлик учун иш ҳақи қайдномаси суммаларининг бир қисмини қайта ҳисоблаш ва оқилоналик учун иш ҳақи қайдномасининг жами суммасини кўздан кечириш.

A13. Ушбу ҳолатда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори иш ҳақини қайта ишлаш устидан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг назоратларининг тестларини амалга ошириши мумкин бўлиб, бунда ушбу тестлар фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторига фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг назоратлари иш ҳақи операцияларига тегишли тақдимномалар учун самарали ишлаши тўғрисида хулоса қилиш учун асосни таъминлаши мумкин.

A14. АХС 315 да таъкидлангандек,[7] айрим рискларга нисбатан, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори фақатгина моҳият бўйича текшириш тартиб-таомиллардан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконсиз бўлишини ёки амалий мумкин бўмаслигини мулоҳаза қилиши мумкин. Бундай рисклар хусусиятлари кўп ҳолларда кам ёки ҳеч қандай қўл меҳнатисиз юқорида даражада автоматлашган қайта ишлашни тақозо этган

[7] АХС 315, 30-банд

ҳолда, мунтазам ва жиддий туркумлардаги операцияларнинг ва счет қолдиқларининг нотўғри ёки тўлиқсиз қайд қилинишига тегишли бўлиши мумкин. Бундай автоматлашган қайта ишлаш хусусиятлари айниқса фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти хизмат кўрсатувчи ташкилотларидан фойдаланадиган пайтда мавжуд бўлиши мумкин. Бундай ҳолатларда, бундай рисклар устидан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг назоратлари аудит учун ўринли бўлади ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторидан мазкур АХС нинг 9 ва 10-бандларига мувофиқ бундай назоратлар тўғрисида тушунчага эга бўлиш ва уларни баҳолаш талаб этилади.

Етарли тушунча фойдаланувчи тадбиркорлик субъектидан олинмаслиги мумкин бўлган пайтдаги кейинги тартиб-таомиллар (12-бандга қаранг)

A15. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг хизмат кўрсатувчи ташкилотидан фойдаланишига тегишли муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланиши ва баҳоланиши учун асосни таъминлашда зарур бўлган маълумотларга эга бўлиш мақсадида, 12-банддаги қайси тартиб-таомилни, алоҳида ёки биргаликда, амалга оширишга нисбатан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори қарорига қуйидагилар каби масалар таъсир этиши мумкин:

- ҳам фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ҳам хизмат кўрсатувчи ташкилотининг ҳажми;
- фойдаланувчи тадбиркорлик субъектидаги операцияларнинг мураккаблиги ва хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг мураккаблиги;
- хизмат кўрсатувчи ташкилотининг жойлашуви (масалан, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилотида фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори номидан тартиб-таомилларни амалга оширишда бошқа аудитордан фойдаланишни қарор қилиши мумкин, агарда хизмат кўрсатувчи ташкилоти узоқ масофада жойлашган бўлса);

- тартиб-таомил(лар) фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторини етарлича тегишли аудиторлик далили билан самарали тарзда таъминлашининг кутилиши; ва
- фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти билан хизмат кўрсатувчи ташкилоти ўртасидаги алоқанинг хусусияти.

A16. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти ўз назоратларининг тавсифи ва тузилиши буйича ҳисоботни (1-турдаги ҳисобот) ёки ўз назоратларининг тавсифи ва тузилиши ва уларнинг операцион самарадорлиги буйича ҳисоботни (2-турдаги ҳисобот) тақдим этиш учун хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторини жалб этиши мумкин. 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботлар Ишонч билдириш бўйича келишувларнинг халқаро стандарти (ИКХС) 3402[8] асосида ёки ваколатли ёки тан олинган стандартларни белгилайдиган ташкилот (қайсики уларни турли номлар орқали, масалан А-турдаги ёки Б-турдаги ҳисоботлар сифатида белгилаши мумкин) томонидан ташкил этилган стандартлар асосида чиқарилиши мумкин.

A17. 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботнинг мавжудлиги умуман олганда хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти ўртасидаги шартнома хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан бундай ҳисоботнинг таъминланишини ўз ичига олишига боғлиқ бўлади. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти амалий сабаблар туфайли фойдаланувчи тадбиркорлик субъектларига 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботдан фойдаланишга имкон беришни танлаши ҳам мумкин. Бироқ, айрим ҳолатларда, 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот фойдаланувчи тадбиркорлик субъектлари учун мавжуд бўлмаслиги мумкин.

A18. Айрим ҳолатларда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти бир ёки бир неча йирик бизнес бўлимларини ёки функцияларни, масалан ўзининг бутун солиқни режалаштириш ва риоя этишлик функцияларини, ёки молия ва бухгалтерия ёки назоратчи функциясини бир ёки бир неча хизмат кўрсатувчи ташкилотларига топшириши мумкин. Хизмат кўрсатувчи

[8] ИКХС 3402, *Хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратлар бўйича ишонч билдириш ҳисоботлари*

ташкилотидаги назоратлар бўйича ҳисобот ушбу ҳолатларда мавжуд бўлмаслиги мумкинлиги туфайли, хизмат кўрсатувчи ташкилотига ташриф буюриш фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори учун хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратлар тўғрисида тушунчага эга бўлишда энг самарали тартиб-таомил бўлиши мумкин, чунки бунда фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти хизмат кўрсатувчи ташкилотининг раҳбарияти билан бевосита боғланишининг эҳтимоли юқордир.

А19. Бошқа аудитордан хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги тегишли назоратлар тўғрисида зарур маълумотларни таъминлайдиган тартиб-таомилларни амалга ошириш учун фойдаланиш мумкин. Агарда 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот чиқарилган бўлса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ушбу тартиб-таомилларни амалга ошириш учун хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторидан фойдаланиши мумкин, чунки хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан мавжуд алоқага эгадир. Бошқа аудиторнинг ишларидан фойдаланадиган фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори АХС 600[9] даги йўриқномани фойдали деб ҳисоблаши мумкин, чунки АХС 600 бошқа аудиторни (жумладан ушбу аудиторнинг мустақиллиги ва профессионал ваколатини) тушунишга, бундай ишларнинг хусусиятини, муддатини ва кўламини режалаштиришда ҳамда олинган аудиторлик далилининг етарлилигини ва тегишлилигини баҳолашда бошқа аудиторнинг ишларида иштирок этишга тегишлидир.

А20. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти шундай хизмат кўрсатувчи ташкилотидан фойдаланиши мумкинки, қайсики ўз навбатида хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотдан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботга тегишли ахборот

[9] АХС 600, *Махсус кўриб чиқишлар – гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан компонент аудиторлари ишлари),* 2-бандда таъкидланадики: «Аудитор ҳолатларда зарур бўлганда мослаштирилган мазкур АХС ни ушбу аудитор гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўлмаган молиявий ҳисоботларнинг аудитида бошқа аудиторларни жалб этган пайтда фойдали деб ҳисоблаши мумкин…». АХС 600 нинг 19-бандига ҳам қаранг.

тизимининг қисми бўлган ҳолда фойдаланувчи тадбиркорлик субъектига таъминланадиган айрим хизматларни таъминлашда фойдаланиши мумкин. Хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилот хизмат кўрсатувчи ташкилотидан алоҳида ташкилот бўлиши мумкин ёки хизмат кўрсатувчи ташкилотига боғлиқ бўлиши мумкин. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотдаги назоратларни кўриб чиқиши зарур бўлиши мумкин. Бир ёки бир неча хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотлардан фойдаланиладиган ҳолатларда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг фаолиятлари билан хизмат кўрсатувчи ташкилотининг фаолиятлари ўртасидаги ўзаро алоқа фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти, хизмат кўрсатувчи ташкилоти ва хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотлар ўртасидаги ўзаро алоқани қамраб олиш учун кенгайтирилган бўлади. Ушбу ўзаро алоқанинг даражаси ва хизмат кўрсатувчи ташкилоти ва хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотлар томонидан қайта ишланган операцияларнинг хусусияти ва аҳамиятлилиги фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори учун хизмат кўрсатувчи ташкилотининг ва хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотнинг назоратларининг фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг назоратларига нисбатан аҳамиятлилигини аниқлашда кўриб чиқиладиган энг муҳим омиллар ҳисобланади.

Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг хизмат кўрсатувчи ташкилоти тўғрисидаги тушунчасини тасдиқлашда 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботдан фойдаланиш (13–14 бандларга қаранг)

А21. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори тўғрисидаги сўровларни хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг профессионал ташкилоти ёки бошқа бухгалтер-амалиётчилар орқали амалга ошириши ва хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори тартибга солувчи органлар назорати остида бўлиши тўғрисида сўраши мумкин. Хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратлар бўйича ҳисоботларга нисбатан турли стандартлар қўлланиладиган юрисдикцияда фаолият юритаётган бўлиши мумкин ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори томонидан фойдаланилган стандартлар

тўғрисидаги маълумотларни стандартни белгилайдиган ташкилотдан олиши мумкин.

A22. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти тўғрисидаги маълумотлар билан бирга, 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторига қуйидагилар тўғрисида тушунчага эга бўлишда кўмак бериши мумкин:

(а) фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг операцияларини қайта ишлашга таъсир этиши мумкин бўлган хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг жиҳатлари, жумладан хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотлардан фойдаланиш;

(б) фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларидаги муҳим бузиб кўрсатишлар содир бўлиши мумкин бўлган операция оқимидаги нуқталарни аниқлаш учун хизмат кўрсатувчи ташкилоти орқали йирик операцияларнинг оқими;

(в) фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисобот тақдимномалари учун ўринли бўлган хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назорат мақсадлари; ва

(г) хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратлар фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларида муҳим бузиб кўрсатишларга олиб келиши мумкин бўлган қайта ишлаш хатоларини олдини олиш ёки аниқлаш ва тузатиш учун мос равишда ишлаб чиқилганлиги ва амалга оширилганлиги.

1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторига муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун етарли тушунчага эга бўлишда кўмак бериши мумкин. Бироқ, 1-турдаги ҳисобот тегишли назоратларнинг операцион самарадорлиги тўғрисида ҳеч қандай далилни таъминламайди.

A23. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ҳисобот давридан ташқарида бўлган санадаги ёки даврдаги 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторига хизмат

кўрсатувчи ташкилотида амалга оширилган назоратлар тўғрисида дастлабки тушунчага эга бўлишда кўмак бериши мумкин, агарда ҳисобот бошқа манбалардан олинган қўшимча жорий маълумотлар орқали тўлдирилган бўлса. Агарда хизмат кўрсатувчи ташкилотининг назоратлар бўйича тавсифи аудит қилинаётган давр бошидан олдин келадиган сана ёки давр ҳолатига бўлса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботда келтирилган маълумотларни янгилаш учун қуйидагилар каби тартиб-таомилларни амалга ошириши мумкин:

- хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги ўзгаришларни бундай ўзгаришлардан хабардор бўлиши мумкин бўлган лавозимдаги фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ходимлари билан муҳокама қилиш;
- хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан чиқарилган жорий ҳужжатларни ва ёзишмаларни кўздан кечириш; ёки
- ўзгаришларни хизмат кўрсатувчи ташкилоти ходимлари билан муҳокама қилиш.

Муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига аудиторнинг жавоб ҳаракатлари (15-бандга қаранг)

A24. Хизмат кўрсатувчи ташкилотидан фойдаланиш фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг муҳим бузиб кўрсатиш рискини ошириши кўрсатилган хизматларнинг хусусиятига ва ушбу хизмат устидан назоратларга боғлиқ бўлади; айрим ҳолатларда, хизмат кўрсатувчи ташкилотидан фойдаланиш фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг муҳим бузиб кўрсатиш рискини камайтириши мумкин, айниқса агарда фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг ўзи операцияларни бошлаш, қайта ишлаш ва қайд қилиш каби муайян фаолиятларни амалга оширишда зарур бўлган профессионал малакалиликка эга бўлмаганда, ёки у етарли ресурсларга (масалан, АТ тизимига) эга бўлмаганда.

A25. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг бухгалтерия ҳисоби ёзувларининг муҳим жиҳатларини ўзида сақласа, ушбу ёзувлардан бевосита фойдаланиш ҳуқуқи

фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторига ушбу ёзувлар устидан назоратларнинг ишлашига тегишли бўлган етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш ёки уларда қайд қилинган операциялар ва счётлар қолдиқларни тасдиқлаш ёки иккаласи учун ҳам зарур бўлиши мумкин. Бундай фойдаланиш ҳуқуқи хизмат кўрсатувчи ташкилотининг ер участкаларида қайдларнинг жисмоний текширувини ёки фойдаланувчи тадбиркорлик субъектдан ёки бошқа жойдан электрон тарзда сақланган қайдларнинг сўровини ёки иккаласини ҳам ўз ичига олиши мумкин. Қачонки фойдаланиш ҳуқуқига электрон тарзда эришилган бўлса, бунда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилоти жавобгар бўлган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг маълумотларининг тўлиқлиги ва бутунлиги устидан хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан амалга оширилган назоратларнинг етарлилигига нисбатан далилга эга бўлиши мумкин.

A26. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти номидан хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан сақланган активларни акс эттирадиган қолдиқларга ёки амалга оширилган операцияларга нисбатан олинадиган аудиторлик далилининг хусусиятини ва кўламини аниқлашда, қуйидаги тартиб-таомиллар фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан кўриб чиқилиши мумкин:

(а) фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти томонидан сақланадиган қайдларни ва ҳужжатларни текшириш: далилнинг ушбу манбасининг ишончлилиги фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти томонидан сақланган бухгалтерия ёзувларининг хусусияти ва кўлами ҳамда тасдиқловчи ҳужжатлар орқали аниқланади. Айрим ҳолатларда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти унинг номидан амалга оширилган муайян операцияларнинг мустақил батафсил қайдларини ёки ҳужжатларини сақламаслиги мумкин.

(б) хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан сақланадиган қайдларни ва ҳужжатларни текшириш: фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги қайдлардан фойдаланиш ҳуқуқи

фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти билан хизмат кўрсатувчи ташкилоти ўртасидаги шартномавий келишувларнинг қисми сифатида ташкил этилиши мумкин. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан сақланадиган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг қайдларидан фойдаланиш ҳуқуқига эга бўлиш учун унинг номидан бошқа аудитордан фойдаланиши ҳам мумкин.

(в) хизмат кўрсатувчи ташкилотидан қолдиқларнинг ва операцияларнинг тасдиқномаларини олиш: қачонки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти қолдиқларнинг ва операцияларнинг мустақил қайдларини сақласа, фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг қайдларини тасдиқлайдиган хизмат кўрсатувчи ташкилотидан олинган тасдиқнома кўриб чиқилаётган операцияларнинг ва активларнинг мавжудлигига нисбатан ишончли аудиторлик далилини ташкил этиши мумкин. Масалан, қачонки инвестицион бошқарувчи ва кастодиан (депозитарий) каби бир неча хизмат кўрсатувчи ташкилотларидан фойдаланилса ва ушбу хизмат кўрсатувчи ташкилотлари мустақил қайдларни сақласа, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ушбу маълумотларни фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг мустақил қайдлари билан қиёслаш мақсадида ушбу ташкилотлар билан қолдиқларни тасдиқлаши мумкин.

Агарда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти мустақил қайдларни сақламаса, хизмат кўрсатувчи ташкилотидан тасдиқномалар юзасидан олинган маълумотлар фақатгина хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан сақланадиган қайдларда акс эттирилган маълумотларни таъкидлашдан иборат бўлади. Шу туфайли, бундай тасдиқномалар, алоҳида олинганда, ишончли аудиторлик далилини ташкил этмайди. Ушбу ҳолатларда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори мустақил далилнинг муқобил манбаси аниқланиши мумкинлигини кўриб чиқиши мумкин.

(г) фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти томонидан сақланадиган қайдлар бўйича ёки хизмат кўрсатувчи ташкилотидан олинган ҳисоботлар бўйича таҳлилий тартиб-таомилларни амалга ошириш: таҳлилий тартиб-таомилларнинг самарадорлиги тақдимномага боғлиқ тарзда ўзгариш эҳтимоли мавжуд ва унга мавжуд бўлган маълумотларнинг кўлами ва тафсилоти таъсир этади.

A27. Бошқа аудитор фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторларининг манфаати учун жиҳатига кўра моҳияти бўйича текшириш бўлган тартиб-таомилларни амалга ошириши мумкин. Бундай келишув фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти ва унинг фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан ҳамда хизмат кўрсатувчи ташкилоти ва унинг хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори томонидан келишилган тартиб-таомилларни бошқа аудитор томонидан амалга оширилишини ўз ичига олиши мумкин. Бошқа аудитор томонидан амалга оширилган тартиб-таомиллардан юзага келадиган топилмалар фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан улар етарлича тегишли аудиторлик далилини ташкил этишини аниқлаш учун кўриб чиқилади. Шу билан бирга, хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори жиҳатига кўра моҳиятли бўлган белгиланган тартиб-таомилларни амалга ошириши юзасидан ҳукумат ташкилотлари томонидан белгиланган талаблар ёки шартномавий келишувлар мавжуд бўлиши мумкин. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан қайта ишланган счётлар қолдиқлари ва операцияларга нисбатан талаб этилган тартиб-таомиллар қўлланилишининг натижалари фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторлари томонидан уларнинг аудиторлик фикрларини тасдиқлаш учун зарур бўлган далилнинг маълум қисми сифатида фойдаланилиши мумкин. Ушбу ҳолатларда, тартиб-таомилларнинг амалга оширилишидан олдин, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ва хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори учун фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторига тақдим этиладиган аудит ҳужжатлари ёки аудит ҳужжатларидан фойдаланиш ҳуқуқи юзасидан келишиш фойдали бўлиши мумкин.

А28. Муайян ҳолатларда, айниқса қачонки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти ўзининг айрим ёки барча молиявий функциясини хизмат кўрсатувчи ташкилотига топширса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори аудиторлик далилининг йирик қисми хизмат кўрсатувчи ташкилотида бўладиган ҳолатга дуч келиши мумкин. Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллар фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ёки унинг номидан бошқа аудитор томонидан хизмат кўрсатувчи ташкилотида амалга оширилиши зарур бўлиши мумкин. Хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори 2-турдаги ҳисоботни тақдим этиши мумкин ва, қўшимча тарзда, моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори номидан амалга ошириши мумкин. Бошқа аудиторнинг жалб этилиши фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг фикрини тасдиқлашнинг оқилона асосига эришиш учун етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш бўйича фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг жавобгарлигини ўзгартирмайди. Шу туфайли, етарлича тегишли аудиторлик далили олинганлигининг ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори кейинги моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини амалга ошириши зарурлигининг фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан кўриб чиқилиши бошқа аудитор томонидан амалга оширилган моҳияти бўйича текшири тартиб-таомилларнинг йўналтирилишида, назорат қилинишида ва амалга оширилишида фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг иштирокини ўз ичига олади.

Назоратларнинг тестлари (16-бандга қаранг)

А29. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторидан АХС 330[10] орқали муайян ҳолатлардаги тегишли назоратларнинг операцион самарадорлигига нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш учун назоратларнинг тестларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш талаб этилади. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти ҳолатида, ушбу талаб қўлланилади, қачонки:

[10] АХС 330, 8-банд

(а) Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг баҳоланиши хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратлар самарали ишлаётганлигининг кутилишини ўз ичига олганда (яъни, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларнинг хусусияти, муддати ва кўламини аниқлашда хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг операцион самарадорлигига таянишни кўзда тутади); ёки

(б) моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларнинг ўзи, ёки фойдаланувчи тадбиркорлик субъектидаги назоратларнинг операцион самарадорлигининг тестлари билан биргаликда, тақдимнома даражасида етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминлай олмаганда.

А30. Агарда 2-турдаги ҳисобот мавжуд бўлмаса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти орқали хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан боғланиб, хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори тегишли назоратларнинг операцион самарадорлигининг тестларини ўз ичига оладиган 2-турдаги ҳисоботни таъминлаши учун жалб этилишини сўраши мумкин ёки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилотида ушбу назоратларнинг операцион самарадорлигини тестдан ўтказадиган тартиб-таомилларни амалга ошириш учун бошқа аудитордан фойдаланиши мумкин. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилотига ташриф буюриши ва тегишли назоратларнинг тестларини амалга ошириши ҳам мумкин, агарда хизмат кўрсатувчи ташкилоти бунга ўз розилигини билдирса. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг рискни баҳолашлари бошқа аудиторнинг ишлари ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг ўз тартиб-таомиллари орқали таъминланган бирлашган далилга асосланади.

2-турдаги ҳисоботдан хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг самарали ишлашининг аудиторлик далили сифатида фойдаланиш (17-бандга қаранг)

A31. 2-турдаги ҳисобот бир қатор турли фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторларининг талабларини қаноатлантиришга мўлжалланган бўлиши мумкин; шу туфайли хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботида акс эттирилган назоратларнинг тестлари ва натижалар фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларида аҳамиятли бўлган тақдимномалар учун ўринли бўлмаслиги мумкин. Ўринли назоратларнинг тестлари ва натижалар шундай мақсадда баҳоланадики, бунда хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботи фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан риск баҳоланишини тасдиқлаш учун назоратларнинг самарадорлиги тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминлаши аниқланади. Буни амалга оширишда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори қуйидаги омилларни кўриб чиқиши мумкин:

(а) назоратларнинг тестлари қамраб олган муддат ва назоратларнинг тестлари амалга оширилишидан буён ўтган давр;

(б) хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори ишларининг ва қамраб олинган хизматларнинг ва қайта ишлаш жараёнларининг кўлами, тестдан ўтказилган назоратлар ва амалга оширилган тестлар ҳамда тестдан ўтказилган назоратларнинг фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг назоратларига тегишли бўлиш йўли; ва

(в) ушбу назоратлар тестларининг натижалари ва хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг назоратларнинг операцион самарадорлиги бўйича фикри.

A32. Муайян тақдимномалар учун, муайян тест қамраб олган давр қанчалик қисқароқ бўлса ва тестнинг амалга оширилишидан буён қанчалик узоқроқ давр ўтган бўлса, тест шунчалик камроқ аудиторлик далилини таъминлаши мумкин. 2-турдаги ҳисоботда қамраб олинган даврни фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисобот даври билан қиёслашда,

фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори 2-турдаги ҳисобот камроқ аудиторлик далилини таъминлашини хулоса қилиши мумкин, агарда 2-турдаги ҳисоботда қамраб олинган давр билан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ҳисобот юзасидан таянишни кўзлаган давр ўртасида қисман мос келиши мавжуд бўлса. Қачонки шундай ҳолат бўлса, олдин келадиган ёки кейинги даврни қамраб оладиган 2-турдаги ҳисобот қўшимча аудиторлик далилини таъминлаши мумкин. Бошқа ҳолатларда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратларнинг тестларини амалга оширишни, ёки амалга ошириш учун бошқа аудитордан фойдаланишни, ушбу назоратларнинг ишлар самарадорлиги тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш учун зарур деб ҳисоблаши мумкин.

А33. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори учун 2-турдаги ҳисобот қамраб олган даврдан ташқарида бўлган хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги тегишли назоратларга нисбатан жиддий ўзгаришлар тўғрисида қўшимча далилга эга бўлиш ёки амалга ошириладиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини аниқлаш зарур бўлиши ҳам мумкин. Хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботи қамраб олган даврдан ташқарида амал қилган хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратлар тўғрисида қандай қўшимча аудиторлик далилига эга бўлишни аниқлашдаги ўринли омиллар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- тақдимнома даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларининг аҳамиятлилиги;
- оралиқ давр мобайнида тестдан ўтказилган муайян назоратлар, улар тестдан ўтказилгандан буён уларга нисбатан жиддий ўзгаришлар, жумладан ахборот тизимидаги, қайта ишлаш жараёнларидаги ва ходимлардаги ўзгаришлар;
- ушбу назоратларнинг операцион самарадорлиги тўғрисидаги аудиторлик далили олинган даража;
- қолган даврнинг узунлиги;

- фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори назоратларга таянган ҳолда кейинги моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини камайтиришни кўзда тутган даража; ва
- фойдаланувчи тадбиркорлик субъектида назорат муҳитининг самарадорлиги ва назоратларнинг мониторинги.

А34. Қўшимча аудиторлик далили, масалан, назоратларнинг тестларини қолган даврга кенгайтириш ёки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти томонидан назоратлар мониторинг қилинишини тестдан ўтказиш орқали олиниши мумкин.

А35. Агарда хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг тестдан ўтказиш даври тўлиқ тарзда фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисобот давридан ташқарида бўлса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори учун фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг назоратлари самарали ишлаётганлиги тўғрисида хулоса қилишда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори бундай тестларга таяниш имконига эга бўлмайди, чунки улар назоратларнинг самарадорлиги бўйича жорий аудит даври далилини таъминламайди, бунда бошқа тартиб-таомиллар амалга оширилмагунча.

А36. Маълум ҳолатларда, хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатиладиган хизмат шундай фараз билан ишлаб чиқилган бўлиши мумкинки, бунда муайян назоратлар фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти томонидан амалга оширилади. Масалан, хизмат шундай фараз билан ишлаб чиқилган бўлиши мумкинки, бунда операциялар қайта ишлаш учун хизмат кўрсатувчи ташкилотига юборилишидан олдин фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти уларга рухсат бериш бўйича жорий этилган назоратларга эга бўлади. Бундай ҳолатда, хизмат кўрсатувчи ташкилотининг назоратлар бўйича тавсифи ушбу тўлдирувчи фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти назоратларининг тавсифини ўз ичига олиши мумкин. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ушбу тўлдирувчи фойдаланувчи тадбиркорлик

субъекти назоратлари фойдаланувчи тадбиркорлик субъектига кўрсатилган хизматга нисбатан ўринли бўлишини кўриб чиқади.

A37. Агарда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботи етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламаслиги мумкинлигига ишонч ҳосил қилса, масалан, агарда хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботи назоратлар бўйича хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг тестларининг ва улар асосидаги натижаларнинг изоҳини қамраб олмаса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори билан хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори ишларининг кўлами юзасидан муҳокама қилишни сўраш учун, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти орқали, хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан боғланган ҳолда хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг тартиб-таомиллари ва хулосалари тўғрисидаги тушунчани тўлдириши мумкин. Шунингдек, агарда фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори зарур деб ҳисобласа, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторидан хизмат кўрсатувчи ташкилотида тартиб-таомилларни амалга оширишни сўраш учун фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти орқали хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан боғланиши мумкин. Муқобил тарзда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори, ёки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори талабига асосан бошқа аудитор, бундай тартиб-таомилларни амалга ошириши мумкин.

A38. Хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг 2-турдаги ҳисоботи тестларнинг натижаларини, жумладан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хулосаларига таъсир этиши мумкин бўлган кутилишлар ва бошқа маълумотларни аниқлайди. Хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори томонидан таъкидланган истиснолар ёки хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг 2-турдаги ҳисоботида келтирилган модификацияланган фикр автоматик равишда шуни англатмайдики, хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг 2-турдаги ҳисоботи муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашда фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларининг аудити учун фойдали бўлмайди. Аксинча, истиснолар ва хизмат кўрсатиш соҳаси

аудиторининг 2-турдаги ҳисоботида модификацияланган фикрни юзага келтирадиган масала хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори томонидан амалга оширилган назоратларнинг тестлари фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан баҳоланишида кўриб чиқилади. Истисноларни ва модификацияланган фикрни юзага келтирадиган масалаларни кўриб чиқишда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори билан бундай масалаларни муҳокама қилиши мумкин. Бундай ахборот алмашинуви фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан боғланишига ва ахборот алмашинуви содир бўлиши юзасидан хизмат кўрсатувчи ташкилотининг тасдиғига эга бўлишига боғлиқ бўлади.

Аудит мобайнида аниқланган ички назоратдаги камчиликлар бўйича ахборот алмашинуви

А39. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторидан аудит мобайнида аниқланган аҳамиятли камчиликларни ёзма равишда ҳам раҳбариятга ҳам бошқарув юклатилган шахсларга мунтазам равишда билдириши талаб этилади.[11] Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторидан жавобгарликнинг тегишли даражасидаги раҳбариятга мунтазам равишда аудит мобайнида аниқланган ички назоратдаги бошқа шундай камчиликларни ҳам билдириши талаб этиладики, қайсики фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг профессионал мулоҳазаси бўйича раҳбариятнинг эътиборини жалб этиш учун етарлича муҳим ҳисобланади.[12] Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори аудит мобайнида аниқлаши мумкин бўлган ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига ва бошқарув юклатилган шахсларига билдириши мумкин бўлган масалалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти томонидан амалга оширилиши мумкин бўлган назоратларнинг, жумладан 1-

[11] АХС 265, *Бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбариятга ички назоратдаги камчиликларни билдириш,* 9-10 бандлар

[12] АХС 265, 10-банд

турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботга эга бўлиш натижасида аниқланган назоратларнинг ҳар қандай мониторинги;

- тўлдирувчи фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти назоратлари 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботда таъкидланган ҳолда фойдаланувчи тадбиркорлик субъектида амалга оширилмаган ҳолатлар; ва
- амалга оширилгани намоён бўлган ёки 2-турдаги ҳисоботда хусусан қамраб олинмаган ҳолда, хизмат кўрсатувчи ташкилотида зарур бўлиши мумкин бўлган назоратлар.

Хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотнинг хизматларини ўз ичига олмайдиган 1-турдаги ва 2-турдаги ҳисоботлар (18-бандга қаранг)

A40. Агарда хизмат кўрсатувчи ташкилоти хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотдан фойдаланса, хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботи хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотнинг ўринли назорат мақсадларини ва тегишли назоратларни хизмат кўрсатувчи ташкилотининг ўз тизими бўйича тавсифига ва хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг келишуви доирасига киритиши ёки киритмаслиги мумкин. Ҳисоботнинг ушбу икки методлари мос равишда жамловчи метод ва ажратилган метод деб юритилади. Агарда 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотдаги назоратларни инобатга олмаса ва хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилот томонидан кўрсатилган хизматлар фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларининг аудити учун ўринли бўлса, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторидан хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотга нисбатан мазкур АХС нинг талабларини қўллаш талаб этилади. Хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилот томонидан кўрсатилган хизматларга нисбатан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан амалга ошириладиган ишларнинг хусусияти ва кўлами ушбу хизматларнинг фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти учун хусусияти ва аҳамиятлилигига ва ушбу хизматларнинг аудитга нисбатан ўринлилигига боғлиқ бўлади. 9-бандда келтирилган талабнинг қўлланилиши фойдаланувчи

тадбиркорлик субъекти аудиторига хизмат кўрсатувчи пудратчи ташкилотнинг таъсирини ва амалга ошириладиган ишларнинг хусусияти ва кўламини аниқлашда кўмак беради.

Хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги фаолиятларга нисбатан фирибгарлик, қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслик ва тузатилмаган бузиб кўрсатишлар (19-бандга қаранг)

A41. Хизмат кўрсатувчи ташкилотидан фойдаланувчи тадбиркорлик субъектлари билан тузилган шартнома шартлари асосида таъсир этилган фойдаланувчи тадбиркорлик субъектларига хизмат кўрсатувчи ташкилотининг раҳбариятига ёки ходимларига тааллуқли ҳар қандай фирибгарлик, қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслик ёки тузатилмаган бузиб кўрсатишларни очиб бериш талаб этилиши мумкин. 19-банд орқали талаб этилгандек, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг раҳбариятидан хизмат кўрсатувчи ташкилоти бирорта бундай масалалар юзасидан ҳисобот тақдим этганлиги тўғрисида сўровларни ўтказади ва хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан ҳисобот берилган ҳар қандай масалалар фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусиятига, муддатига ва кўламига таъсир этишини баҳолайди. Муайян ҳолатларда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ушбу баҳолашни амалга оширишда қўшимча маълумотларни талаб этиши мумкин ва зарур маълумотларга эга бўлиш учун фойдаланувчи тадбиркорлик субъектидан хизмат кўрсатувчи ташкилоти билан боғланишни сўраши мумкин.

Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан ҳисобот (хулоса) берилиши (20-бандга қаранг)

A42. Қачонки фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларининг аудити учун ўринли бўлган хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатилган хизматларга нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишда имконсиз

бўлса, аудитнинг кўлами чекланган бўлади. Бу қуйидаги ҳолатларда бўлиши мумкин:

- фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатилган хизматлар тўғрисида етарли тушунчага эга бўлишда имконсиз бўлса ва муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланиш ва баҳоланиш асосига эга бўлмаса;
- фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори томонидан риск баҳоланиши хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратлар самарали ишлашининг кутилишини ўз ичига олса ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ушбу назоратларнинг операцион самарадорлиги тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишда имконсиз бўлса; ёки
- Етарлича тегишли аудиторлик далили фақатгина хизмат кўрсатувчи ташкилотида сақланадиган қайдлар орқали мавжуд бўлса ва фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ушбу қайдлардан бевосита фойдаланиш ҳуқуқига эга бўлишда имконсиз бўлса.

Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори қўшимча изоҳлар билан фикрни ифодалаши ёки фикр билдиришдан бош тортиши молиявий ҳисоботларга нисбатан эҳтимолий таъсирлар муҳим ёки кенг қамровли бўлишига нисбатан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг хулосасига боғлиқ бўлади.

Хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ишларига мурожаат (21–22 бандларга қаранг)

A43. Айрим ҳолатларда, қонун ёки меъёрий ҳужжат, масалан, давлат секторидаги шаффофлик мақсадларида фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори ҳисоботида хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ишларига мурожаатни талаб этиши мумкин. Бундай ҳолатларда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори учун бундай мурожаатни амалга оширишдан олдин хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг розилиги зарур бўлиши мумкин.

А44. Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти хизмат кўрсатувчи ташкилотидан фойдаланиши тўғрисидаги далил фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг фикрини тасдиқлашнинг оқилона асосига эришиш учун етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш бўйича АХС ларга асосан фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг жавобгарлигини ўзгартирмайди. Шу туфайли, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори фойдаланувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари бўйича фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори фикри учун, қисман, асос сифатида хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботига мурожаат этмайди. Бироқ, қачонки хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботидаги модификацияланган фикр туфайли фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори модификацияланган фикрни ифодаласа, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботига мурожаат этишдан тўсилмайди, агарда бундай мурожаат фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудиторининг модификацияланган фикрининг сабабини тушунтиришга кўмак берса. Бундай ҳолатларда, фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти аудитори учун бундай мурожаатни амалга оширишдан олдин хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг розилиги зарур бўлиши мумкин.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 450

АУДИТ ЎТКАЗИШ ЖАРАЁНИДА АНИҚЛАНГАН БУЗИБ КЎРСАТИШЛАРНИ БАҲОЛАШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси 1

Кучга кириш санаси 2

Мақсади 3

Таърифлар 4

Талаблар

Аниқланган бузиб кўрсатишларни жамлаш 5

Аудитни бажаришга қараб аниқланган бузиб кўрсатишларни кўриб чиқиш 6–7

Бузиб кўрсатишлар тўғрисида маълумотлар бериш ва бузиб кўрсатишларни тузатиш 8–9

Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш 10–13

Ёзма баёнотлар 14

Ҳужжатлар 15

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Бузиб кўрсатишлар таърифи A1

Аниқланган бузиб кўрсатишларни жамлаш A2–A3

Аудитни бажаришга қараб аниқланган бузиб кўрсатишларни кўриб чиқиш A4–A6

Бузиб кўрсатишлар тўғрисида маълумотлар бериш ва бузиб кўрсатишларни тузатиш А7–А10

Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш А11–А23

Ёзма баёнотлар А24

Ҳужжатлар А25

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 450 "*Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш*" АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

АУДИТ ЎТКАЗИШ ЖАРАЁНИДА АНИҚЛАНГАН БУЗИБ КЎРСАТИШЛАРНИ БАҲОЛАШ

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудиторнинг у томонидан аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга таъсирини ва тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботларга таъсирини баҳолаш вазифаси кўриб чиқилади. АХС 700 да аудиторнинг молиявий ҳисобот бўйича фикрни таърифлашда молиявий ҳисоботда муҳим бузиб кўрсатишлар йўқлигига оқилона ишонч ҳосил қилинган-қилинмаганини аниқлаш вазифаси кўриб чиқилади. АХС 700 га мувофиқ талаб этиладиган аудитор хулосаси тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботларга таъсирига аудитор томонидан АХСга мувофиқ берилган баҳони эътиборга олади.[1] АХС 320[2] да аудиторнинг молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш ва бажаришда муҳимлик концепциясини тегишли равишда қўллаш вазифаси кўриб чиқилади.

Кучга кириш санаси

2. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботнинг аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

3. Аудиторнинг мақсади қуйидагиларни баҳолашдан иборат:

   (а) Аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга таъсирини; ва

   (б) Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботларга таъсири.

---

1 АХС 700 "*Молиявий ҳисобот бўйича фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этиш",* 10–11 бандлар

2 АХС 320 *"Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик"*

Таърифлар

4. Аудитнинг халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) *Бузиб кўрсатиш*– Молиявий ҳисобот моддасининг қиймати, таснифланиши, тақдим этилиши ёки очиб бериши билан ушбу модданинг ўрнатилган тартибда молиявий ҳисоботни тақдим этишга мувофиқ қиймати, таснифланиши, тақдим этилиши ва очиб берилиши ўртасидаги фарқ. Ҳисоботда бузиб кўрсатиш хато ёки фирибгарлик натижасида юзага келиши мумкин. (А1 бандга қаранг)

   Аудитор молиявий ҳисоботларнинг, барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилганлиги ёки тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши тўғрисида ўз фикрини билдирган тақдирда, бузиб кўрсатишлар аудиторнинг фикри бўйича молиявий ҳисоботларнинг, барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилганлиги ёки тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши учун зарур бўлган қийматлар, таснифлар, тақдимотлар ва очиб беришлар бўйича тузатишларни ўз ичига олади.

   (б) Тузатилмаган бузиб кўрсатишлар – Аудитор томонидан аудит ўтказиш жараёнида йиғилган ва, шу билан бирга, тузатилмаган бузиб кўрсатишлар.

Талаблар

Аниқланган бузиб кўрсатишларни жамлаш

5. Аудитор аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни жамлаши лозим, арзимаганлиги аниқ бўлган бузиб кўрсатишлар бундан мустасно. (А2-А3 бандларига қаранг).

Аудитни бажаришга қараб аниқланган бузиб кўрсатишларни кўриб чиқиш

6. Аудитор аудит умумий стратегияси ва аудит режасини қайта кўриш зарурлиги ёки зарур эмаслигини аниқлаши лозим, башарти:

   (а) Аниқланган бузиб кўрсатишлар хусусияти ва уларнинг юзага келиши сабаблари аудит ўтказиш жараёнида йиғилган бузиб

кўрсатишлар билан жамулжам ҳолда муҳим бўлиши мумкин бўлган бошқа бузиб кўрсатишлар ҳам мавжуд бўлиши мумкинлигига ишора қилса; ёки (А4 бандга қаранг)

(б) Аудит ўтказиш жараёнида йиғилган бузиб кўрсатишлар йиғиндиси АХС 320 га мувофиқ белгиланган муҳимлик даражасига етган бўлса. (А5 бандга қаранг)

7. Агар аудиторнинг сўровига биноан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумларини таҳлил қилган ва топилган бузиб кўрсатишларни тузатган бўлса, аудитор бузиб кўрсатишлар қолган-қолмаганини аниқлаш учун қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. (А6 бандга қаранг)

Бузиб кўрсатишлар тўғрисида маълумотлар бериш ва бузиб кўрсатишларни тузатиш

8. Аудитор, агар бу қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар билан тақиқланган бўлмаса, аудит ўтказиш жараёнида йиғилган барча бузиб кўрсатишлар тўғрисида тадбиркорлик субъекти раҳбариятини ўз вақтида хабардор қилиши лозим.[3] Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан бундай бузиб кўрсатишларни тузатишни сўраши лозим. (А7-А9 бандларига қаранг).

9. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудитор хабар қилган барча ёки айрим бузиб кўрсатишларни тузатишдан бош тортса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бузиб кўрсатишларни тузатмаётгани сабабларини аниқлаши зарур ва молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар бор-йўқлигига баҳо бераётганда бу билимни эътиборга олиши лозим. (А10 бандига қаранг)

Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш

10. Тузатилмаган бузиб кўрсатишлар таъсирини баҳолашдан олдин аудитор АХС 320 га мувофиқ белгиланган муҳимлик даражасини у

[3] АХС 260 "*Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*", 7-банд

тадбиркорлик субъектининг амалдаги молиявий натижаларига аввалгидек мос келиши ёки мос келмаслигини аниқлаш учун қайта баҳолаши лозим. (А11-А12 бандларига қаранг).

11. Аудитор тузатилмаган бузиб кўрсатишлар ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан жамланган ҳолда муҳим ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигини аниқлаши лозим. Бунда аудитор қуйидаги масалаларни кўриб чиқиши керак:

(а) Ҳам операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумларига нисбатан, ҳам молиявий ҳисоботларга нисбатан бузиб кўрсатишлар миқдори (қиймати) ва хусусияти, шунингдек бундай бузиб кўрсатишлар юзага келишининг муайян сабаблари; ва (А13-А17, А19-А20 бандларига қаранг)

(б) Олдинги даврларга тегишли тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг тегишли операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумларига, шунингдек молиявий ҳисоботларга таъсири. (А18 бандига қаранг).

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви

12. Аудитор, агар бу қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар билан тақиқланган бўлмаса, бошқарув юклатилган шахсларга тузатилмаган бузиб кўрсатишлар ҳамда бундай бузиб кўрсатишлар ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан жамулжам ҳолда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрга кўрсатиши мумкин бўлган таъсир тўғрисида ахборот тақдим этиши лозим.[4] Аудитор томонидан тақдим этилган ахборотда тузатилмаган муҳим бузиб кўрсатишларнинг ҳар бири алоҳида кўрсатилиши керак Аудитор тузатилмаган бузиб кўрсатишларни тузатишни сўраши лозим. (А21-А23 бандларига қаранг).

13. Аудитор бошқарув юклатилган шахсларга олдинги даврлар билан боғлиқ тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг тегишли операциялар,

[4] 3 ҳаволага қаранг.

счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумларига, шунингдек молиявий ҳисоботларга таъсири тўғрисида ҳам ахборот тақдим этиши лозим.

Ёзма баёнотлар

14. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслардан улар тузатилмаган бузиб кўрсатишлар алоҳида-алоҳида ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан жамулжам ҳолда молиявий ҳисоботларга кўрсатадиган таъсирни муҳим эмас деб ҳисоблаши ёки ҳисобламаслиги тўғрисида ёзма баёнотни сўраб олиши лозим. Мазкур моддалар тавсифи ёзма баёнотга киритилиши ёки унга илова қилиниши керак. (А24 бандига қаранг).

Ҳужжатлар

15. Аудитор аудиторлик ҳужжатларига қуйидаги маълумотларни киритиши лозим:[5] (А25 бандига қаранг)

    (а) Бузиб кўрсатишлар аниқ арзимаган деб ҳисобланадиган сумма чегараси (5-банд);

    (б) Аудит ўтказиш жараёнида жамланган барча бузиб кўрсатишлар, шунингдек улар тузатилгани ёки тузатилмагани тўғрисида маълумотлар (5, 8 ва 12-бандлар); ва

    (в) Тузатилмаган бузиб кўрсатишлар ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан жамулжам ҳолда муҳим ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслиги тўғрисида аудитор хулосаси ва мазкур хулоса учун асослар (11-банд).

[5] АҲС 230 *"Аудиторлик ҳужжатла*ри", 8–11-бандлар ва А6 банди

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Бузиб кўрсатишлар таърифи (4(а) бандига қаранг)

А1. Бузиб кўрсатишлар қуйидагилар натижасида юзага келиши мумкин:

(а) Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун асос бўлган маълумотларни йиғиш ёки уларга ишлов беришдаги хатоликлар (ноаниқликлар);

(б) Бирон-бир сумма ёки очиб бериладиган маълумотнинг тушиб қолиши;

(в) Фактлар тушириб қолдирилиши ёки нотўғри талқин қилиниши натижасида бажарилган ҳисоблаб чиқилган баҳонинг нотўғрилиги; ва

(г) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг аудитор асосли эмас деб ҳисоблаётган ҳисоблаб чиқилган баҳолар ёки аудитор мувофиқ эмас деб ҳисоблаётган ҳисоб сиёсатининг танланиши ва қўлланиши хусусидаги мулоҳазалари.

Фирибгарлик натижасида юз берган бузиб кўрсатишларга мисоллар АХС 240 да келтирилган.[6]

Аниқланган бузиб кўрсатишларни жамлаш (5 бандга қаранг)

А2. Аудитор бузиб кўрсатишлар арзимаган деб ҳисобланадиган ва жамланиши талаб этилмайдиган сумма чегарасини белгилаши мумкин, чунки аудитор бундай суммаларни жамлаш молиявий ҳисоботларга сезиларли даражада таъсир кўрсатмайди, деб ҳисоблайди. “Арзимаган” ибораси “муҳим эмас” ибораси билан маънодош эмас. Арзимаган масалалар – бу АХС 320 га мувофиқ белгиланган муҳимлик билан таққослаганда бутунлай бошқача (камроқ) қийматга эга бўлган масалалардир. Бу алоҳида-алоҳида ёки

[6] АХС 240 “*Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш пайтида аудиторнинг фирибгарликка нисбатан вазифалари*”, А1-А6 бандлари

жамулжам ҳолда олинганидан ва миқдор, хусусият ёки вазият мезонларига мувофиқ баҳоланганидан қатъи назар, оқибатларни келтириб чиқармаслиги аниқ бўлган масалалардир. Агар бир ёки бир нечта модданинг арзимаганлиги хусусида бирон-бир ноаниқлик мавжуд бўлса, бундай модда ёки моддалар арзимаган деб баҳоланиши мумкин эмас.

А3. Ҳақиқий бузиб кўрсатишлар, нотўғри мулоҳаза натижасидаги бузиб кўрсатишлар ва тахмин қилинаётган бузиб кўрсатишларни фарқлаш аудитор учун аудит жараёнида йиғилган бузиб кўрсатишлар таъсирини баҳолашда ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларга бузиб кўрсатишлар тўғрисида маълумотлар беришда фойдали бўлиши мумкин.

- Ҳақиқий бузиб кўрсатишлар – бу шак-шубҳа уйғотмайдиган бузиб кўрсатишлар.
- Нотўғри мулоҳаза натижасидаги бузиб кўрсатишлар – бу тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг аудитор асосли эмас деб ҳисоблаётган ҳисоблаб чиқилган баҳолар ёки аудитор нотўғри деб ҳисоблаётган ҳисоб сиёсатининг танланиши ва қўлланиши хусусидаги мулоҳазалари натижаси ҳисобланадиган фарқлар.
- Тахмин қилинаётган бузиб кўрсатишлар – жамланмалардаги бузиб кўрсатишларга аудитор томонидан берилган энг яхши баҳо бўлиб, у аудиторлик танлаш элементларида аниқланган бузиб кўрсатишларни мазкур элементлар мансуб бўлган жамланмага татбиқ этишни ўз ичига олади. Тахмин қилинаётган бузиб кўрсатишларни аниқлаш ва натижаларни баҳолаш борасида йўриқнома АХС 530 да баён этилган.[7]

Аудитни бажаришга қараб аниқланган бузиб кўрсатишларни кўриб чиқиш (6–7-бандларга қаранг)

А4. Бузиб кўрсатиш якка бўлмаслиги мумкин. Бошқа бузиб кўрсатишлар ҳам мавжуд бўлиши мумкинлигининг далиллари, масалан, аудитор бузиб кўрсатиш ички назорат тизимининг амал

[7] АХС 530 “*Аудиторлик танлаш*”, 14–15-бандлар

қилишидаги издан чиқиш ёки тадбиркорлик субъекти томонидан тегишли бўлмаган тахминлар ёки баҳолаш усуллари кенг қўлланиши натижасида юзага келганини аниқлаган вазиятни ўз ичига олади.

А5. Агар аудит ўтказиш жараёнида йиғилган бузиб кўрсатишлар йиғиндиси АХС 320 га мувофиқ белгиланган муҳимлик даражасига етган бўлса, топилмаган бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишлар аудит ўтказиш жараёнида йиғилган бузиб кўрсатишлар билан бирга олинганда муҳимлик даражасидан ошиши рискининг мақбул бўлган қуйи даражасидан ортиқ риск мавжуд бўлиши мумкин. Топилмаган бузиб кўрсатишлар танлашдан фойдаланиш билан боғлиқ риск (танлаш риски) ва танлашдан фойдаланиш билан боғлиқ бўлмаган риск билан белгиланган бўлиши мумкин.[8]

А6. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудитор томонидан аниқланган бузиб кўрсатишнинг сабабини тушуниши, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумларида ҳақиқий бузиб кўрсатиш суммасини аниқлаш учун тартиб-таомилларни бажариши ва молиявий ҳисоботларга тегишли тузатишларни киритиши учун тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумларини таҳлил қилишни сўраши мумкин. Бундай сўров, масалан, аудитор томонидан аудиторлик танлаш элементида аниқланган бузиб кўрсатишларни мазкур элемент мансуб бўлган бутун жамланмага татбиқ этиш асосида берилиши мумкин.

Бузиб кўрсатишлар тўғрисида маълумотлар бериш ва бузиб кўрсатишларни тузатиш (8–9-бандларга қаранг)

А7. Тадбиркорлик субъектининг тегишли даражадаги раҳбариятига ўз вақтида маълумотлар бериш муҳимдир, чунки бу тадбиркорлик субъекти раҳбариятига мазкур моддалар қай даражада бузиб кўрсатилганини баҳолаш, аудитор фикридан норози бўлган ҳолда бу ҳақда унга хабар қилиш ва зарурий чоралар кўриш имконини беради. Қоида тариқасида, тадбиркорлик субъектининг тегишли даражадаги раҳбариятига бузиб кўрсатишларни баҳолаш ва зарурий

[8] АХС 530, 5(в)-(г) банди

чоралар кўриш учун масъул ва тегишли ваколатларга эга бўлган шахслар киради.

А8. Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда аудитор томонидан тадбиркорлик субъекти раҳбариятига ёки тадбиркорлик субъектидаги бошқа шахсларга тақдим этиладиган муайян бузиб кўрсатишлар тўғрисидаги маълумотларга нисбатан муайян чеклашлар белгиланиши мумкин. Масалан, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда ҳақиқий ёки гумон қилинаётган ғайриқонуний ҳаракатлар тегишли ҳокимият органи томонидан тергов қилинишига ҳалақит бериши мумкин бўлган маълумотлар тақдим этиш ёки бошқа ҳаракатлар тақиқланиши мумкин. Айрим ҳолларда аудиторнинг маълумотларни сир сақлаш мажбуриятлари ва маълумотлар тақдим этиш мажбуриятлари ўртасидаги потенциал тўқнашув мураккаб бўлиши мумкин. Бундай вазиятда аудитор юридик маслаҳат сўраб мурожаат этиш зарурлиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиши мумкин.

А9. Барча бузиб кўрсатишлар, шу жумладан аудитор хабар қилган бузиб кўрсатишлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тузатилиши тадбиркорлик субъекти раҳбариятига аниқ бухгалтерия китоблари ва ёзувларини юритиш имконини беради ва олдинги даврлар билан боғлиқ бўлган тузатилмаган муҳим бўлмаган бузиб кўрсатишларнинг умумий таъсири туфайли бўлғуси молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатилиши рискларини пасайтиради.

А10. АХС 700 аудитор молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларида молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асоси талабларига мувофиқ тайёрлангани ва тақдим этилганини баҳолашини талаб қилади. Бу (мазкур) баҳолаш тадбиркорлик субъекти ҳисоб юритиш амалиётининг сифат жиҳатларини, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мулоҳазаларида нохолислик мавжуд бўлиши мумкинлигидан далолат берувчи кўрсаткичларни кўриб чиқишни ўз ичига олади,[9] ва унга аудиторнинг тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бузиб

[9] АХС 700, 12 банд

кўрсатишларни тузатмаётгани сабаблари ҳақидаги тасаввури таъсир кўрсатиши мумкин.

Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш (10–11-бандларга қаранг)

A11. Аудитор томонидан АХС 320 га мувофиқ муҳимлик даражасини белгилаш аксарият ҳолларда тадбиркорлик субъектининг ҳисоблаб тахминий баҳоланган молиявий натижаларига асосланиши мумкин, чунки ҳақиқий молиявий натижалар ҳали маълум бўлмаслиги мумкин. Бинобарин, тузатилмаган бузиб кўрсатишлар таъсирини баҳолашдан олдин аудиторга АХС 320 га мувофиқ белгиланган муҳимлик даражасини ҳақиқий молиявий натижалар асосида қайта кўриш талаб этилиши мумкин.

A12. АХС 320 да тушунтирилишича, аудитни бажаришга қараб, молиявий ҳисоботлар учун муҳимлик даражаси (ва, зарур ҳолда, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун муҳимлик даражаси ёки даражалари), агар аудитор аудит ўтказиш жараёнида уни аввалбошдан бошқа сумма (ёки суммалар)ни белгилашга мажбур этиши мумкин бўлган маълумотлардан хабар топган бўлса, қайта кўрилади.[10] Шундай қилиб, аудитор тузатилмаган бузиб кўрсатишлар таъсирини баҳолашидан олдин, муҳимлик даражаси жиддий кўриб чиқилиши мумкин. Бироқ, АХС 320 га мувофиқ белгиланган (мазкур АХСнинг 10-бандига қаранг) муҳимлик даражасининг аудитор томонидан қайта баҳоланиши пастроқ сумма (сумаалар)ни берган бўлса, муҳимлик чегараси ҳамда аудиторлик фикри учун асос бўладиган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун зарур бўлган кейин аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, бажариш муддатлари ва кўламининг мақбуллиги ҳам қайта кўрилади.

A13. Бузиб кўрсатишнинг тегишли операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумларига таъсирини баҳолаш учун ҳар бир бузиб кўрсатиш алоҳида кўриб чиқилиши, шу жумладан мазкур операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумот туркуми учун белгиланган муҳимлик

[10] АХС 320, 12-банд

даражасидан ошиш юз берган ёки юз бермагани тўғрисидаги масала кўриб чиқилиши лозим.

A14. Агар алоҳида бузиб кўрсатиш муҳим деб баҳоланса, унинг ўрни бошқа бузиб кўрсатишлар билан тўлдирилиши мумкинлиги эҳтимоли кам бўлади. Масалан, даромад муҳим даражада ошириб кўрсатилган бўлса, ҳатто бузиб кўрсатишнинг даромадга таъсири харажатлар мос равишда ошириб кўрсатилиши билан тўлиқ компенсация қилинган бўлса ҳам, молиявий ҳисоботлардаги бузиб кўрсатишлар муҳим бўлади. Бузиб кўрсатишларни ўзаро ҳисобга олиш битта счёт қолдиғи ёки операциялар туркуми доирасида ўринли бўлиши мумкин; бироқ, ҳатто муҳим бўлмаган бузиб кўрсатишларни ҳам ўзаро ҳисобга олишнинг мақсадга мувофиқлиги тўғрисида хулоса чиқаришдан олдин топилмаган бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлиши мумкинлиги риски кўриб чиқилиши лозим.[11]

A15. Таснифдаги бузиб кўрсатишлар муҳим ёки муҳим эмас эканини аниқлаш сифатни тавсифловчи жиҳатларни, хусусан таснифдаги бузиб кўрсатишнинг қарз ёки бошқа шартнома мажбуриятларига таъсирини, айрим моддаларга ёки оралиқ якунларга таъсирини ёки асосий коэффициентларга таъсирини баҳолашни назарда тутади. Шундай вазиятлар юзага келиши мумкинки, бунда аудитор таснифдаги бузиб кўрсатиш, ҳатто у бошқа бузиб кўрсатишларни баҳолашда қўлланиладиган муҳимлик даражаси ёки даражаларидан ортиқ бўлса ҳам, молиявий ҳисоботлар контекстида муҳим эмас, деган хулосага келади. Масалан, бухгалтерия баланси моддалари ўртасидаги таснифнинг нотўғрилиги, агар нотўғри тасниф суммаси бухгалтерия баланси тегишли моддаларининг қийматига нисбатан кам бўлса ва нотўғри тасниф фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга ёки ҳар қандай асосий коэффициентларга дахл этмаса, молиявий ҳисоботлар контекстида муҳим деб ҳисобланиши мумкин эмас.

A16. Айрим бузиб кўрсатишлар билан боғлиқ ҳолатлар аудиторни мазкур бузиб кўрсатишларни алоҳида-алоҳида ёки аудит ўтказиш жараёнида йиғилган бузиб кўрсатишлар билан жамулжам ҳолда, ҳатто улар

[11] Битта счёт қолдиғи ёки операциялар туркуми доирасида бир қанча муҳим бўлмаган бузиб кўрсатишлар аниқланиши аудитордан мазкур счёт қолдиғи ёки операциялар туркуми учун муҳим бузиб кўрсатишлар рискини қайта баҳолашни бажаришни талаб қилиши мумкин.

молиявий ҳисоботлар учун белгиланган муҳимлик даражасидан паст бўлса ҳам, муҳим деб баҳолашга мажбур этиши мумкин. Баҳолашга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳолатлар сифатида шундай бир даражани айтиш мумкинки, бунда бузиб кўрсатиш:

- Тартибга солувчи органларнинг талабларига риоя этишга тегишли;
- Қарз бўйича шартларга ёки шартномада белгиланган бошқа талабларга тегишли;
- Ҳисоб сиёсатини нотўғри танлаш ёки қўллаш билан боғлиқ ва бу жорий давр учун молиявий ҳисоботларга муҳим таъсир кўрсатмайди, бироқ бўлғуси даврлар учун молиявий ҳисоботларга муҳим таъсир кўрсатиши мумкин;
- Даромадлардаги ўзгаришларни ёки бошқа жараёнларни ниқоблайди, айниқса, умумий иқтисодий ва соҳадаги шароитлар контекстида;
- Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолати, фаолият натижалари ёки пул маблағлари оқимларини баҳолаш учун қўлланиладиган коэффициентларга тегишли;
- Молиявий ҳисоботларда ифодаланган сегментларга доир маълумотларга тегишли (масалан, сегмент ёки тадбиркорлик субъекти бизнесининг субъект операцияларида ёки фойдалилик даражасида ҳал қилувчи роль ўйнайди деб идентификация қилинган бошқа қисми учун масаланинг аҳамияти);
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига тўланадиган мукофотнинг ошишига олиб келади, масалан, мукофот ёки бошқа рағбатлантиришларни олиш учун талаблар бажарилишини таъминлаш орқали;
- Аудиторнинг фойдаланувчиларга, масалан, тахмин қилинаётган даромадлар тўғрисида ахборот бериш фактлари ҳақидаги билимини эътиборга олганда аҳамиятли ҳисобланади;

- Алоҳида томонларни жалб қилувчи моддалар билан боғлиқ (масалан, битимда иштирок этувчи ташқи томонлар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг аъзолари билан боғлиқми);
- Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига кўра тақдим этиш махсус талаб этилмайдиган, бироқ, аудитор мулоҳазасига кўра, фойдаланувчилар тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ёки пул маблағлари оқимларини тушунишлари учун муҳим ҳисобланадиган маълумотларни тушириб қолдириш ҳисобланади; ёки
- Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар акс эттирилган ҳужжатларда ифодаланадиган ва оқилона тахминларга кўра молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларига таъсир кўрсатадиган бошқа маълумотларга (масалан, "Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан муҳокама ва таҳлил қилиш" ёки "Операцион ва молиявий тавсиф"га киритиладиган маълумотларга) тегишли. АХС 720[12] аудитор томонидан аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар акс эттирилган ҳужжатларда ифодаланган, аудитор ҳисобот (хулоса) тақдим этиши талаб қилинмайдиган бошқа маълумотларнинг кўриб чиқилиши билан боғлиқ.

Юқорида тавсифланган ҳолатлар фақат мисоллар ҳисобланади; улар барча аудит ўтказиш жараёнларида ҳам мавжуд бўлмаслиги мумкин, шу билан бир вақда, рўйхатга киритилмаган бошқа ҳолатлар мавжуд бўлиши мумкин. Шунга ўхшаш ҳар қандай ҳолатларнинг мавжудлиги албатта бузиб кўрсатиш муҳим ҳисобланади деган хулосага олиб келмайди.

A17. АХС 240[13] фирибгарлик натижаси бўлган ёки бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатиш оқибатлари, ҳатто бузиб кўрсатиш суммаси

[12] АХС 720 "*Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги*"

[13] АХС 240, 35 банд

молиявий ҳисоботлар учун муҳим бўлмаса ҳам, аудитнинг бошқа жиҳатларига нисбатан қай тарзда кўриб чиқилиши лозимлигини тушунтиради.

A18. Олдинги даврлар билан боғлиқ бўлган тузатилмаган муҳим бўлмаган бузиб кўрсатишларнинг умумий эффекти жорий давр учун молиявий ҳисоботларга муҳим таъсир кўрсатиши мумкин. Бундай тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг жорий давр учун молиявий ҳисоботларга таъсирини баҳолашга нисбатан аудитор қўллаши мумкин бўлган турли ёндашувлар мавжуд. Баҳолашга нисбатан айни бир ёндашувни қўллаш даврлар ўртасидаги изчилликни таъминлайди.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A19. Давлат сектори ташкилотида аудит ўтказилган ҳолда бузиб кўрсатиш муҳим ёки муҳим эмаслигини баҳолашга аудиторнинг қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа бирон-бир тартибга солувчи қоидаларда белгиланган бирон-бир масалалар, шу жумладан, масалан, фирибгарлик тўғрисида хабар қилиш мажбуриятлари ҳам таъсир кўрсатиши мумкин.

A20. Бундан ташқари, жамият манфаати, ҳисобдорлик, инсофлилик ва самарали қонунчилик назоратини таъминлаш сингари омиллар, хусусан, модданинг муҳимлиги унинг хусусияти билан қай даражада белгиланганини баҳолашга таъсир кўрсатиши мумкин. Бу айниқса қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа бирон-бир тартибга солувчи қоидаларга риоя этиш билан боғлиқ бўлган моддаларга тегишли.

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви (12-бандга қаранг)

A21. Агар тузатилмаган бузиб кўрсатишлар тўғрисида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аъзоси (аъзолари) хабардор қилинган ва у (улар) бошқарув юклатилган шахс (шахслар) ҳам ҳисобланса, мазкур бузиб кўрсатишлар тўғрисида айни шу шахс (шахслар) кўрсатилган сифатда яна бир марта хабардор қилиниши шарт эмас. Шунга қарамай, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аъзоси

(аъзолари)га ахборот тақдим этар (тадбиркорлик субъекти раҳбарияти таркибига кирувчи шахсларга ахборот берар) экан, у, акс ҳолда ўзи бошқарув юклатилган шахслар сифатида хабардор қилиши мумкин бўлган шахсларга ҳам ахборот беради (аудитор уларни бошқарув юклатилган шахслар сифатида хабардор қилиши шарт).[14]

A22. Агар тузатилмаган алоҳида муҳим бўлмаган бузиб кўрсатишлар сони кўп бўлса, аудитор ҳар бир тузатилмаган алоҳида бузиб кўрсатиш деталлари тўғрисида эмас, балки тузатилмаган бузиб кўрсатишлар сони ва умумий таъсирининг пул ифодаси тўғрисида ахборот тақдим этиши мумкин.

A23. АХС 260 аудитор бошқарув юклатилган шахсларни аудитор томонидан сўралаётган ёзма баёнотлар тўғрисида хабардор қилишини талаб этади (ушбу АХСнинг 14-банди).[15] Аудитор юзага келган вазиятда баҳоланган бузиб кўрсатиш суммаси ва хусусиятини ҳисобга олганда бузиб кўрсатишни тузатиш мумкин эмаслиги сабаблари ва оқибатларини, шунингдек бўлғуси молиявий ҳисоботлар учун юз бериши мумкин бўлган оқибатларни бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокама қилиши мумкин.

Ёзма баёнотлар (14-бандга қаранг)

A24. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар муҳим бузиб кўрсатишларни тузатиш учун молиявий ҳисоботларга тузатишлар киритишини талаб қилиши боис, аудитор мазкур шахслардан тузатилмаган бузиб кўрсатишлар тўғрисида ёзма баёнот талаб қилиши шарт. Айрим ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар баъзи бир тузатилмаган бузиб кўрсатишлар бузиб кўрсатишлар эмас, деб ҳисоблашлари мумкин. Шу сабабли улар ўз ёзма баёноти таърифига қуйидаги сўзларни қўшиб қўйишлари мумкин: “Биз ... ва ... моддалари бузиб кўрсатишлар ҳисобланади деган фикрга қўшилмаймиз, чунки [сабаблар тавсифи]”. Бироқ, бундай

[14] АХС 260, 13 банд

[15] АХС 260, 16(в)(ii) банд

билдиришни олганлик аудиторни тузатилмаган бузиб кўрсатишлар таъсири тўғрисида хулосани таърифлаш заруриятидан озод этмайди.

Ҳужжатлар (15-бандга қаранг)

A25. Тузатилмаган бузиб кўрсатишларни ҳужжатлаштиришда аудитор қуйидагиларни ҳисобга олиши мумкин:

(а) Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг умумий таъсирини кўриб чиқиш;

(б) Операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун (агар улар мавжуд бўлса) муҳимлик даражаси ёки даражаларидан ошиш юз берган-бермаганини баҳолаш; ва

(в) Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг асосий коэффициентлар ёки трендларга, шунингдек қонунчилик, тартибга солувчи органларнинг талаблари ва шартнома талаблари (масалан, қарз шартлари)га риоя этилишига таъсирини баҳолаш.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 500
АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРИ

(2009 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин бошланадиган даврлардаги молиявий ҳисоботлар аудитлари учун кучга эга)*

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси 1–2

Кучга кириш санаси 3

Мақсади 4

Таърифлар 5

Талаблар

Етарлича тегишли аудиторлик далили 6

Аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотлар 7–9

Аудиторлик далилига эга бўлиш учун тестдан ўтказиш мақсадида моддаларни танлаш 10

Аудиторлик далилидаги номутаносиблик, ёки унинг ишончлилигига нисбатан шубҳалар 11

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва бошқа шарҳловчи материал

Етарлича тегишли аудиторлик далили A1–A25

Аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотлар ..A26–A51

Аудиторлик далилига эга бўлиш учун тестдан ўтказиш мақсадида моддаларни танлаш A52–A56

* АХС 610 (Ўзгартирилган) «*Ички аудиторларнинг ишидан фойдаланиш"* натижасида мазкур АХС га нисбатан мутаносиб ўзгартиришлар 2013 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин якунланадиган даврлардаги молиявий ҳисоботларнинг аудитлари учун кучга эга бўлади.

Аудиторлик далилидаги номутаносиблик, ёки унинг ишончлилигига нисбатан шубҳалар A57

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 500 “*Аудиторлик далиллари”* АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш” контекстида қаралиши* лозим.

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) молиявий ҳисоботларнинг аудитида аудиторлик далилини нима ташкил этишини тушунтиради ҳамда аудиторлик фикрини асослашда оқилона хулосаларни ҳосил қилиш имконига эга бўлиш учун етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш юзасидан аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш бўйича аудиторнинг жавобгарлигини қамраб олади.

2. Мазкур АХС аудит даври мобайнида олинган барча аудиторлик далилига нисбатан қўланилади. Бошқа АХС лар аудитнинг муайян жиҳатларини (масалан, АХС 315[1]), муайян мавзуга нисбатан олинадиган аудиторлик далилини (масалан, АХС 570[2]), аудиторлик далилига эга бўлиш бўйича муайян тартиб-таомилларни (масалан, АХС 520[3]) ва етарлича тегишли аудиторлик далили олинганлигини баҳолашни (АХС 200[4] ва АХС 330[5]) инобатга оладилар.

Кучга кириш санаси

3. Мазкур АХС 2009 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин бошланадиган даврлардаги молиявий ҳисоботларнинг аудитлари учун кучга эга бўлади.

Мақсади

4. Аудиторнинг мақсади аудит тартиб-таомилларини шундай усулда ишлаб чиқиш ва амалга оширишдан иборатки, бунда аудиторга аудиторлик фикрини асослашда оқилона хулосаларни ҳосил қилиш

---

1 АХС 315 "*Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини тушуниш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш"*

2 АХС 570 "*Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз"*

3 АХС 520 "*Таҳлилий тартиб-таомиллар"*

4 АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш"*

5 АХС 330 "*Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг жавоб харакатлари»*

имконига эга бўлиш учун етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконияти яратилади.

Таърифлар

5. АХС лар мақсадлари учун, қуйидаги атамалар қуйида келтирилган маъноларга эга:

(а) Бухгалтерия ёзувлари – Бошланғич бухгалтерия ўтказмалари (проводкалари) ва тасдиқловчи хужжатлар, масалан тўлов топшириқномалари, электрон тарздаги пул ўтказмалари бўйича кўчирмалар; счёт-фактуралар; шартномалар; бош ва аналитик ҳисобни юритиш китоблари, журналларда қайд этилган ўтказмалар ва журналларда қайд этилган ўтказмаларда акс эттирилмаган ҳолда, молиявий ҳисоботга нисбатан бошқа тўғриланишлар; харажатлар тақсимланиши бўйича ҳисоб-китоблар ва йиғма жадваллари, қайдномалар, маълумотларнинг солиштирмалари ва очиб бериладиган маълумотлар.

(б) Аудиторлик далилларининг мослиги—Аудиторлик далилларининг сифат ўлчови, яъни аудиторлик фикри учун асос бўладиган хулосалар тасдиғини таъминлашда далилларнинг ўринлилиги ва ишончлилиги.

(в) Аудиторлик далили – Аудиторлик фикри учун асос бўлган ҳулосаларга эришишда аудитор томонидан фойдаланилган маълумот. Аудиторлик далили молиявий ҳисоботлар учун асос бўлган бухгалтерия ёзувлари ва бошқа маълумотлардан ташкил топади.

(г) Раҳбарият томонидан жалб қилинган эксперт – Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлашда тадбиркорлик субъекти улар ишларидан ёрдам сифатида фойдаланадиган бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан ташқари соҳада тажрибага эга бўлган шахс ёки ташкилот.

(д) Етарлилик (аудиторлик далили бўйича) – Аудиторлик далили миқдорининг ўлчови. Талаб этиладиган аудиторлик далили миқдорига ҳисоботда муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аудитор томонидан баҳоланиши ҳамда бундай аудиторлик далилининг сифати таъсир этади.

Талаблар

Етарлича тегишли аудиторлик далили

6. Аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш мақсадида ҳолатларда ўринли бўлган аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши ва амалга ошириши лозим. (А1–А25 бандларга қаранг)

Аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотлар

7. Аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда ва амалга оширишда, аудитор аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотларнинг ўринлилигини ва ишончлилигини кўриб чиқиши лозим. (А26–А33 бандларга қаранг)

8. Агарда аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотлар раҳбарият томонидан жалб қилинган экспертнинг ишидан фойдаланган ҳолда тайёрланган бўлса, аудиторнинг мақсадлари учун ушбу эксперт ишининг аҳамиятлилигини инобатга олган ҳолда, аудитор: (А34–А36 бандларга қаранг)

   (а) ушбу экспертнинг ваколатини, қобилиятларини ва холислигини баҳолаши лозим; (А37–А43 бандларга қаранг)

   (б) ушбу экспертнинг иши тўғрисида тушунчага эга бўлиши лозим; (А44–А47 бандларга қаранг)

   (в) ўринли тақдимнома учун аудиторлик далили сифатида ушбу эксперт ишининг мослигини баҳолаш; (А48-бандга қаранг)

9. Тадбиркорлик субъекти тайёрлаган маълумотлардан фойдаланганда, аудитор маълумотлар аудиторнинг мақсадлари учун, жумладан қуйидаги ҳолатларда зарур бўлгани туфайли, етарли тарзда ишончли бўлишини баҳолаши лозим:

   (а) маълумотларнинг аниқлиги ва тўлиқлиги тўғрисидаги аудиторлик далилига эга бўлиш; ва (А49–А50 бандларга қаранг)

   (б) маълумотлар аудиторнинг мақсадлари учун мутлақо тўғри ва батафсил бўлишини баҳолаш. (А51-бандга қаранг)

Аудиторлик далилига эга бўлиш учун тестдан ўтказиш мақсадида моддаларни танлаш

10. Назоратлар тестлари ва муфассал тестларни ишлаб чиқиш пайтида, аудитор аудит тартиб-таомилининг мақсадига эришишда самарали бўлган тестдан ўтказиш бўйича моддаларни танлаш воситаларини аниқлаши лозим. (А52–А56 бандларга қаранг)

Аудиторлик далилидаги номутаносиблик, ёки унинг ишончлилигига нисбатан шубҳалар

11. Агарда:

    (а) бир манбадан олинган аудиторлик далили билан бошқа манбадан олинган аудиторлик далили номутаносиб бўлса; ёки

    (б) аудитор аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотларга нисбатан шубҳаларга эга бўлса,

    Аудитор масалани ҳал этиш учун аудит тартиб-таомилларига нисбатан қандай ўзгартиришлар ёки қўшимчалар зарурлигини аниқлаши лозим ва масаланинг, агарда мавжуд бўлса, аудитнинг бошқа жиҳатларига таъсирини кўриб чиқиши лозим. (А57-бандга қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Етарлича тегишли аудиторлик далили (6-бандга қаранг)

А1. Аудиторлик далили аудиторлик фикри ва ҳисоботини тасдиқлашда зарур бўлади. У жиҳатига кўра жамланиб борилади ва асосан аудит даври мобайнида амалга оширилган аудит тартиб-таомилларидан олинади. Бироқ, у олдинги аудитлар (агарда аудитор жорий аудитга нисбатан олдинги аудитнинг ўринлилигига таъсир этиши мумкин бўлган ўзгаришлар олдинги аудитдан буён содир бўлганлигини

аниқлаганда[6]) ёки мижозни қабул қилиш ва давом эттириш бўйича фирманинг сифат назорати тартиб-таомиллари каби бошқа манбалардан олинадиган маълумотларни ҳам ўз ичига олиши мумкин. Тадбиркорлик субъектига нисбатан ички ва ташқи бошқа манбаларга қўшимча тарзда, тадбиркорлик субъектининг бухгалтерия ёзувлари аудиторлик далилининг муҳим манбаси ҳисобланади. Шунингдек, аудиторлик далили сифатида фойдаланиши мумкин бўлган маълумотлар раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт ишидан фойдаланган ҳолда тайёрланиши мумкин. Аудиторлик далили ҳам раҳбариятнинг тақдимномаларини асослайдиган ва тасдиқлайдиган маълумотларни ҳам бундай тақдимномаларга зид келадиган ҳар қандай маълумотларни қамраб олиши мумкин. Шу билан бирга, айрим ҳолатларда маълумотларнинг мавжуд бўлмаслиги (масалан, талаб этилган билдиришномани таъминлаш юзасидан раҳбарият раддияси) аудитор томонидан фойдаланилади ва шу туфайли аудиторлик далилини ташкил этади.

А2. Аудитор хулосасини шакллантиришда аудитор ишининг кўпгина қисми аудиторлик далилига эга бўлиш ва уни баҳолашдан ташкил топади. Аудиторлик далилига эга бўлиш бўйича аудит тартиб-таомиллари сўровга қўшимча тарзда текширишни, кузатишни, тасдиқлашни, қайта ҳисоблашни, қайта амалга оширишни ва таҳлилий тартиб-таомилларни ва кўп ҳолларда уларнинг айрим бирикмаларини ўз ичига олиши мумкин. Сўров муҳим аудиторлик далилини таъминлаши мумкин бўлсада ва ҳаттоки бузиб кўрсатиш далилини келтириб чиқариши мумкин бўлсада, сўровнинг ўзи одатда тақдимнома даражасида муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд бўлмаслигининг етарли аудиторлик далилини таъминламайди ва худди шунингдек назоратларнинг ишлаш самарадорлиги ҳам бунда далилни таъминламайди.

А3. АХС 200 да изоҳлангандек,[7] қачонки аудитор аудит рискини (яъни, молиявий ҳисоботлар муҳим даражада бузиб кўрсатилган пайтда, аудитор ноўрин хулосани ифодалашининг риски) мақбул келадиган

---

6 АХС 315, 9-банд

7 АХС 200, 5-банд

паст даражагача камайтириш учун етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлганда, оқилона ишонч билдиришга эришилади.

А4. Аудиторлик далилининг етарлилиги ва мослиги ўзаро боғлангандир. Етарлилик аудиторлик далилининг миқдор ўлчови ҳисобланади. Зарур бўлган аудиторлик далилининг миқдорига бузиб кўрсатиш рискларининг аудитор томонидан баҳоланиши (баҳоланган рисклар қанчалик юқори бўлса, шунчалик аудиторлик далили талаб этилиши мумкин) ҳамда бундай аудиторлик далилининг сифати (сифат қанчалик юқори бўлса, шунчалик кам талаб этилиши мумкин) таъсир этади. Бироқ, кўпроқ аудиторлик далилига эга бўлиш унинг паст сифатини тўлдирмаслиги мумкин.

А5. Мослик аудиторлик далилининг сифат ўлчови ҳисобланади; яъни, аудиторлик фикри асосланадиган хулосалар учун асосни таъминлашда унинг ўринлилиги ва ишончлилиги. Далилнинг ишончлилигига унинг манбаси ва жиҳати таъсир кўрсатади ва у унинг олинишидаги алоҳида ҳолатларга боғлиқ бўлади.

А6. АХС 330 аудитордан етарлича тегишли аудиторлик далили олинганлиги ёки олинмаганли тўғрисида хулоса қилишни талаб этади.[8] Аудит рискини мақбул келадиган паст даражагача камайтириш учун етарлича тегишли аудиторлик далили олинганлиги ва бу орқали аудиторга аудиторлик фикри асосланадиган оқилона хулосаларни ҳосил қилишга имкон бериш профессионал мулоҳаза масаласи ҳисобланади. АХС 200 аудит тартиб-таомилларининг хусусияти, молиявий ҳисоботнинг ўз вақтидалиги ва наф ва харажат ўртасидаги баланс каби аудитор етарлича тегишли аудиторлик далили олинганлигига нисбатан профессионал мулоҳазани қўллаганда ўринли омиллар ҳисобланган масалаларнинг муҳокамасини қамраб олади.

Аудиторлик далилининг манбалари

А7. Айрим аудиторлик далили бухгалтерия ёзувларини тестдан ўтказиш бўйича аудит тартиб-таомилларини амалга ошириш, масалан, таҳлил ва кўриб чиқиш, молиявий ҳисобот жараёнида қўлланилган тартиб-таомилларни қайта амалга ошириш ва айнан бир хил

[8] АХС 330, 26-банд

маълумотларнинг тегишли турларини ва қўлланишларини солиштириш орқали олинади. Бундай аудит тартиб-таомилларининг амалга оширилиши орқали, аудитор бухгалтерия ёзувлари молиявий ҳисоботларга нисбатан ички тарзда мутаносиб ва тўғри келишини аниқлаши мумкин.

A8. Кўп ишонч билдириш одатда алоҳида тарзда кўриб чиқиладиган аудиторлик далили моддаларидан кўра турли манбалардан ёки турли жиҳатлардан олинган мутаносиб аудиторлик далилидан олинади. Масалан, тадбиркорлик субъектидан мустақил бўлган манбадан олинган тасдиқловчи маълумотлар бухгалтерия ёзувлари, мажлис баённлари ёки раҳбарият билдиришномалари доирасида мавжуд бўладиган далил каби ички ҳосил қилинган аудиторлик далилидан аудитор оладиган ишонч билдиришни мустаҳкамлайди.

A9. Аудитор аудиторлик далили сифатида фойдаланиши мумкин бўлган ва тадбиркорлик субъектидан мустақил бўлган манбалардан олинган маълумотлар учинчи томоннинг тасдиқномаларини, таҳлилчиларнинг ҳисоботларини ва рақобатчилар тўғрисидаги қиёсий маълумотларни (таянч сифатидаги маълумотларни) ўз ичига олиши мумкин.

Аудиторлик далилига эга бўлиш бўйича аудит тартиб-таомиллари

A10. АХС 315 ва АХС 330 орқали талаб этилгандек ва уларда янада тушунтирилгандек, аудиторлик фикри учун асос бўладиган оқилона хулосаларни ҳосил қилиш бўйича аудиторлик далили қуйидагиларни амалга ошириш орқали олинади:

(а) рискни баҳолаш тартиб-таомиллари; ва

(б) кейинги аудит тартиб-таомиллари, қайсики қуйидагиларни қамраб олади:

(i) назоратларнинг тестлари, қачонки АХС лар орқали талаб этилганда ёки қачонки аудитор буни амалга оширишга қарор қилганда; ва

(ii) моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллар, жумладан муфассал тестлар ва моҳияти бўйича текширишнинг таҳлилий тартиб-таомиллари.

A11. Қуйида A14-A25 бандларда ифодаланган аудит тартиб-таомиллари, аудитор томонидан қўлланиладиган ҳолатга боғлиқ тарзда, рискни баҳолаш тартиб-таомиллари, назоратларнинг тестлари ёки моҳияти

бўйича текшириш тартиб-таомиллар сифатида фойдаланилиши мумкин. АХС 330 да тушунтирилгандек, олдинги аудитлардан олинган аудиторлик далили, муайян ҳолатларда, мос аудиторлик далилини таъминлаши мумкин, агарда аудитор унинг ҳануз ўринлилигини аниқлаш учун аудит тартиб-таомилларини амалга оширганда.[9]

A12. Фойдаланиладиган аудит тартиб-таомилларнинг жиҳати ва муддатига айрим бухгалтерия маълумотлари ва бошқа маълумотлар фақатгина электрон шаклда ёки фақатгина даврнинг маълум пайтларида ёки маълум даврларда мавжуд бўлиши мумкинлиги тўғрисидаги факт таъсир этиши мумкин. Мисол тариқасида, тадбиркорлик субъекти электрон савдодан фойдаланадиган пайтда манба ҳужжатлари, масалан харид буюртмалари ва счет-фактуралар, фақатгина электрон шаклда мавжуд бўлиши мумкин, ёки тадбиркорлик субъекти сақлаш ва мурожаатни енгиллаштириш учун тасвирни қайта ишлаш тизимларидан фойдаланадиган пайтда манба ҳужжатлари сканер қилингандан сўнг ташлаб юборилиши мумкин.

A13. Муайян электрон маълумотлар маълум даврдан сўнг тикланмайдиган бўлиши мумкин, масалан, агарда файллар ўзгартирилса ва агарда тасдиқловчи файллар мавжуд бўлмаса. Шу туфайли, аудитор тадбиркорлик субъектининг маълумотларни сақлаш сиёсатларининг оқибатидан келиб чиқиб аудиторнинг кўриб чиқиши учун айрим маълумотларнинг сақланишини сўрашни ёки маълумотлар мавжуд бўлган пайтда аудиторлик тартиб-таомилларни амалга оширишни зарур деб ҳисоблаши мумкин.

Текширув

A14. Текширув, ички ёки ташқи бўлишидан қатъий назар, қоғоз шаклдаги, электрон шаклдаги, ёки бошқа воситадаги ёзувларни ёки ҳужжатларни текширишни ёки активнинг жисмоний текширувини ўз ичига олади. Ёзувларнинг ва ҳужжатларнинг текшируви, уларнинг жиҳати ва манбасига ва ички ёзувлар ва ҳужжатлар ҳолатида уларнинг ҳосил қилиниши устидан белгиланган назоратларининг

[9] АХС 330, А35-банд

самарадорлигига боғлиқ тарзда, ишончлиликнинг турли даражаларидаги аудиторлик далилини таъминлайди. Назоратларнинг тестлари сифатида фойдаланилган текширувга мисол сифатида ваколат берилишининг далили бўйича ёзувларнинг текширувини келтириш мумкин.

A15. Айрим ҳужжатлар, масалан акция ёки облигация каби молиявий инструментни ташкил этадиган ҳужжат, актив мавжудлигининг бевосита аудиторлик далилини акс эттириши мумкин. Бундай ҳужжатларнинг текшируви эгалик ҳуқуқи ёки қиймат тўғрисидаги аудиторлик далилини таъминлаши шарт бўлмаслиги мумкин. Шу билан бирга, амалга оширилган шартномани текшириш тадбиркорлик субъекти томонидан ҳисоб сиёсатлари, масалан даромадни тан олиш, қўлланилишига нисбатан ўринли бўлган аудиторлик далилини таъминлаши мумкин.

A16. Моддий активларнинг текшируви уларнинг мавжудлигига нисбатан ишончли аудиторлик далилини таъминлаши мумкин, аммо уларнинг текшируви тадбиркорлик субъектининг ҳуқуқлари ва мажбуриятлари ёки активларнинг баҳоланиши тўғрисидаги аудиторлик далилини таъминлаши шарт эмас.

Кузатув

A17. Кузатув бошқалар томонидан амалга оширилаётган жараённи ёки тартиб-таомилни кузатишни, масалан тадбиркорлик субъектининг ходимлари товар-моддий захираларни санашининг ёки назорат фаолиятларини амалга оширишининг аудитор томонидан кузатувини қамраб олади. Кузатув жараённинг ёки тартиб-таомилнинг амалга оширилиши тўғрисидаги аудиторлик далилини таъминлайди, аммо унинг имконияти кузатув содир бўладиган пайтга нисбатан ва кузатилаётган ҳаракат жараённинг ёки тартиб-таомилнинг қандай амалга оширилишига таъсир этиши тўғрисидаги факт билан чекланган бўлади. Товар-моддий захиралар саналишининг кузатуви бўйича қўшимча кўрсатма юзасидан АХС 501 га қаранг.[10]

[10] АХС 501, *Аудиторлик далили – танланган моддалар учун муайян кўриб чиқишлар*

Ташқи тасдиқнома

А18. Ташқи тасдиқнома қоғоз шаклда ёки электрон ёки бошқа восита орқали учинчи томондан (тасдиқловчи томон) аудитор учун тўғридан-тўғри ёзма билдиришнома сифатида аудитор томонидан олинган аудиторлик далилини акс эттиради. Ташқи тасдиқнома тартиб-таомиллари кўп ҳолларда муайян счет қолдиқлари ва уларнинг жиҳатлари билан боғлиқ тақдимномалар билан шуғулланганда ўринли бўлади. Бироқ, ташқи тасдиқномалар фақатгина счет қолдиқларига нисбатан чекланиб қолиши шарт эмас. Масалан, аудитор тадбиркорлик субъекти билан учинчи томонлар ўртасидаги келишувлар ёки операциялар шартларининг тасдиқномасини талаб этиши мумкин; тасдиқнома талаби шундай тузилиши мумкинки, бунда бирорта ўзгартиришлар келишувларга нисбатан амалга оширилганлиги ва, шундай бўлса, тегишли тафсилотлар нимадан иборатлиги сўралади. Ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларидан муайян шартларнинг мавжуд бўлмаслиги, масалан, даромад тан олинишига таъсир этиши мумкин бўлган “иккиламчи келишувлар” нинг мавжуд бўлмаслиги тўғрисидаги аудиторлик далилига эга бўлишда ҳам фойдаланилади. Қўшимча кўрсатма учун АХС 505 га қаранг.[11]

Қайта ҳисоблаш

А19. Қайта ҳисоблаш ҳужжатларнинг ёки ёзувларнинг математик аниқлигини текширишни қамраб олади. Қайта ҳисоблаш қўлда ёки электрон тарзда амалга оширилиши мумкин.

Қайта амалга ошириш

А20. Қайта амалга ошириш дастлаб тадбиркорлик субъектининг ички назоратининг қисми сифатида амалга оширилган тартиб-таомилларнинг ёки назорат воситаларининг аудитор томонидан мустақил амалга оширилишини қамраб олади.

[11] АХС 505, *Ташқи тасдиқномалар*

Таҳлилий тартиб-таомиллар

А21. Таҳлилий тартиб-таомиллар ҳам молиявий ҳам номолиявий маълумотлар ўртасидаги тўғри алоқадорликларнинг таҳлили орқали молиявий маълумотларнинг баҳоланишини қамраб олади. Таҳлилий тартиб-таомиллар бошқа ўринли маълумотлар билан номутаносиб бўлган ёки йирик суммада кутилган қийматлардан фарқ қилган ҳолда аниқланган тебранишларнинг ёки алоқадорликларнинг зарурий текширувини ҳам қамраб олади. Қўшимча кўрсатма учун АХС 520 га қаранг.

Расмий сўров

А22. Расмий сўров тадбиркорлик субъекти доирасида ёки унинг ташқарисида бўлган маълумотга эга шахслардан ҳам молиявий ҳам номолиявий маълумотларни излашдан ташкил топади. Расмий сўровдан бошқа аудит тартиб-таомилларига қўшимча тарзда аудит мобайнида кенг қамровли фойдаланилади. Расмий сўровлар расмий ёзма сўровлардан норасмий оғзаки сўровлар кенглигида бўлиши мумкин. Расмий сўровларга нисбатан жавобларни баҳолаш сўров жараёнининг ажралмас қисмидир.

А23. Расмий сўровларга нисбатан жавоблар аудиторни олдин эга бўлинмаган маълумотлар билан ёки тасдиқловчи аудиторлик далили билан таъминлаши мумкин. Муқобил тарзда, жавоблар аудитор эга бўлган бошқа маълумотлардан аҳамиятли тарзда фарқ қиладиган маълумотларни, масалан, назоратларнинг раҳбарият томонидан четлаб ўтилишининг эҳтимолига тегишли маълумотларни таъминлаши мумкин. Айрим ҳолатларда, расмий сўровларга нисбатан жавоблар аудитор учун қўшимча аудит тартиб-таомилларини ўзгартириш ёки амалга ошириш асосини таъминлайди.

А24. Расмий сўров орқали олинган далилнинг тасдиқланиши кўп ҳолларда муҳим ҳисоблансада, раҳбариятнинг мақсади бўйича сўровлар ҳолатида, раҳбариятнинг мақсадини тасдиқлаш учун мавжуд бўлган маълумотлар чекланган бўлиши мумкин. Ушбу ҳолатларда, раҳбариятнинг белгиланган мақсадларини амалга ошириш бўйича унинг олдинги тарихини, маълум йўналишдаги чорани танлаш бўйича раҳбариятнинг билдирган сабабларини ва муайян йўналишдаги чорани

амалга ошириш бўйича раҳбарият имкониятини тушуниш расмий сўров орқали олинган далилни тасдиқлаш учун ўринли маълумотларни таъминлаши мумкин.

A25. Айрим масалалар юзасидан, аудитор оғзаки сўровларга нисбатан жавобларни тасдиқлаш учун раҳбариятдан ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслардан ёзма баёнот олишни зарур деб ҳисоблаши мумкин. Қўшимча кўрсатма учун АХС 580 га қаранг.[12]

Аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотлар

Ўринлилик ва ишончлилик (7-бандга қаранг)

A26. А1-бандда таъкидлангандек, аудиторлик далили асосан аудит даври мобайнида амалга оширилган аудит тартиб-таомиллардан олинсада, у муайян ҳолатларда, масалан, олдинги аудитлар, ёки мижозни қабул қилиш ва давом эттириш бўйича аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифат назорати тартиб-таомиллари каби бошқа манбалардан олинадиган маълумотларни ҳам ўз ичига олиши мумкин. Барча аудиторлик далилининг сифатига у асосланадиган маълумотларнинг ўринлилиги ва ишончлилиги таъсир этади.

Ўринлилик

A27. Ўринлилик аудит тартиб-таомилининг мақсади ва, ўринли бўлганда, кўриб чиқилаётган тақдимнома билан мантиқий боғлиқликни ёки мантиқий тасдиқни инобатга олади. Аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотларнинг ўринлилигига тестдан ўтказишнинг йўналиши таъсир этиши мумкин. Масалан, агарда аудит тартиб-таомилининг мақсади кредиторлик қарзи счетларининг мавжудлигидаги ёки баҳоланишидаги ошириб акс эттиришни тестдан ўтказиш ҳисобланса, қайд этилган кредиторлик қарзи счетларини тестдан ўтказиш ўринли аудит тартиб-таомили бўлиши мумкин. Бошқа томондан, кредиторлик қарзи счетларининг мавжудлигидаги ёки баҳоланишидаги камайтириб акс эттиришни тестдан ўтказишда, қайд этилган кредиторлик қарзи счетларини тестдан ўтказиш ўринли бўлмаслиги мумкин, аммо кейинги қопланишлар, тўланмаган счет-фактуралар, таъминотчиларнинг билдиришномалари ва мос

[12] АХС 580 "*Ёзма баёнотлар"*

келмайдиган олинадиган ҳисоботлар каби маълумотларни тестдан ўтказиш ўринли бўлиши мумкин.

A28. Маълум тўпламдаги аудит тартиб-таомиллари бошқа тақдимномалар учун эмас, балки муайян тақдимномалар учун ўринли бўлган аудиторлик далилини таъминлаши мумкин. Масалан, давр охиридан сўнг дебиторлик қарзларининг йиғимига тегишли ҳужжатларнинг текшируви уларнинг юқори чегарасига эмас, балки мавжудлилик ва баҳолашга тегишли аудиторлик далилини таъминлаши мумкин. Худди шунингдек, муайян тақдимномага, масалан, товар-моддий захираларнинг мавжудлигига тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш бошқа тақдимномага, масалан, ушбу товар-моддий захираларнинг баҳоланишига тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш учун ўриндош ҳисобланмайди. Бошқа томондан эса, турли манбалардан ёки турли жиҳатга эга аудиторлик далили кўп ҳолларда айнан бир тақдимнома учун ўринли бўлиши мумкин.

A29. Назоратларининг тестлари тақдимнома даражасида муҳим бўлган бузиб кўрсатишларни олдини олишда, ёки аниқлашда ва тузатишда, назоратларининг ишлаш самарадорлигини баҳолашга мўлжалланган бўлади. Ўринли аудиторлик далилига эга бўлиш учун назоратларининг тестларини ишлаб чиқиш назоратнинг амалга оширилишини кўрсатадиган шароитларни (хусусиятларни ёки жиҳатларни) аниқлашни ва мувофиқ амалга оширилишдан четланишларни кўрсатадиган четланиш шароитларини ўз ичига олади. Сўнгра, ушбу шароитларнинг мавжудлиги ёки мавжуд бўлмаслиги аудитор томонидан тестдан ўтказилиши мумкин.

A30. Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллар тақдимнома даражасида муҳим бўлган бузиб кўрсатишларни аниқлашга мўлжалланган бўлади. Улар муфассал тестларни ва моҳияти бўйича текширишнинг таҳлилий тартиб-таомилларини қамраб олади. Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларни ишлаб чиқиш ўринли тақдимномадаги бузиб кўрсатишни ташкил этадиган ва тестнинг мақсади учун ўринли бўлган шароитларни аниқлашни ўз ичига олади.

Ишончлилик

А31. Аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотнинг ва шу туфайли аудиторлик далилининг ўзининг ишончлилигига унинг манбаси ва жиҳати ҳамда у олинган ҳолатлар, жумладан ўринли бўлганда унинг тайёрланиши ва сақланиши устидан назоратлар таъсир этади. Шу туфайли, турли хилдаги аудиторлик далилининг ишончлилиги бўйича умумлаштиришлар муҳим истисноларга шартли бўлади. Ҳаттоки аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумот тадбиркорлик субъектига нисбатан ташқи манбалардан олинган пайтда ҳам, унинг ишончлилигига таъсир этиши мумкин бўлган ҳолатлар мавжуд бўлиши мумкин. Масалан, мустақил ташқи манбадан олинган маълумот ишончли бўлмаслиги мумкин, агарда манба маълум бўлмаса, ёки раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт холисликка эга бўлмаслиги мумкин. Ушбу истисноларнинг мавжуд бўлиши мумкинлигини эътироф этган ҳолда, аудиторлик далилининг ишончлилиги бўйича қуйидаги умумлаштиришлар фойдали бўлиши мумкин:

- Аудиторлик далилининг ишончлилиги ошади, қачонки у тадбиркорлик субъекти ташқарисидаги мустақил манбалардан олинса.
- Ички ҳосил қилинган аудиторлик далилининг ишончлилиги ошади, қачонки тадбиркорлик субъекти томонидан белгиланган тегишли назоратлар воситалари, жумладан унинг тайёрланиши ва сақланиши устидан назоратлари самарали бўлса.
- Бевосита аудитор томонидан олинган аудиторлик далили (масалан, назорат қўлланилишининг кузатилиши) билвосита ёки англаш орқали олинган аудиторлик далилига (масалан, назорат қўлланилиши тўғрисидаги сўров) нисбатан ишончлироқдир.
- Ҳужжат шаклидаги, ҳоҳ қоғоз, электрон ёки бошқа восита шаклидаги аудиторлик далили оғзаки олинган далилдан ишончлироқ ҳисобланади (масалан, мажлиснинг ўз давридаги ёзма қайди муҳокама қилинадиган масалаларнинг кейинги оғзаки ифодаланишига нисбатан ишончлироқ бўлади).

- Асл ҳужжатлар орқали таъминланган аудиторлик далили, аудиторлик далилининг ишончлилиги уларнинг тайёрланиши ва сақланиши устидан назоратларига боғлиқ бўлган ҳолатлар, яъни нусхалар ёки факсимиллар ёки тасвирлаштирилган, рақамлаштирилган ёки бошқа ҳолларда электрон шаклга ўтказилган ҳужжатлар орқали таъминланган аудиторлик далилига нисбатан ишончлироқ бўлади.

A32. АХС 520 моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллар сифатида таҳлилий тартиб-таомилларни ишлаб чиқиш мақсадларида фойдаланилган маълумотларнинг ишончлилигига тегишли қўшимча кўрсатмани таъминлайди.[13]

A33. АХС 240 аудитор ҳужжатнинг ҳақиқий бўлмаслиги мумкинлигига ёки ҳужжатнинг ўзгартириш аудиторга очиб берилмаган ҳолда ўзгартирилган бўлиши мумкинлигига ишониши учун маълум сабабга эга бўладиган ҳолатларни қамраб олади.[14]

Раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт тайёрлаган маълумотларнинг ишончлилиги (8-бандга қаранг)

A34. Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларининг тайёрланиши актуар ҳисоблашлар, баҳолашлар ёки муҳандислик маълумотлари каби бухгалтерия ёки аудитдан ташқари соҳадаги профессионал малакалиликни талаб этиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур бўлган профессионал малакалиликка эга бўлиш учун ушбу соҳалардаги экспертларни ёллаши ёки жалб этиши мумкин. бундай профессионал малакалилик зарур бўлган пайтда буни амалга ошилмаслик муҳим бўлган бузиб кўрсатиш рискларини оширади.

A35. Қачонки аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумот раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт ишидан фойдаланган ҳолда тайёрланган бўлса, мазкур АХС нинг 8-бандида келтирилган талаб қўлланилади. Масалан, жисмоний шахс ёки ташкилот

---

13 АХС 520, 5(а)-банд

14 АХС 240" *Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари"* 13-банд

кузатиладиган бозори мавжуд бўлмаган қимматли қоғозларнинг ҳаққоний қийматини баҳолаш моделларининг қўлланилиши бўйича профессионал малакалиликка эга бўлиши мумкин. Агарда жисмоний шахс ёки ташкилот ушбу профессионал малакалиликни тадбиркорлик субъекти ўзининг молиявий ҳисоботларини тайёрлашда фойдаланадиган баҳони ҳосил қилишда қўлласа, жисмоний шахс ёки ташкилот тадбиркорлик субъекти томонидан жалб этилган эксперт ҳисобланади ва 8-банд қўлланилади. Бошқа томондан эса, агарда жисмоний шахс ёки ташкилот тадбиркорлик субъекти ўзининг баҳолаш методларида фойдаланадиган ва тадбиркорлик субъекти учун бошқа ҳолларда мавжуд бўлмаган хусусий операцияларга тегишли фақатгина нарх маълумотларини таъминласа, бундай маълумотлар, агарда аудиторлик далили сифатида фойдаланилса, мазкур АХС нинг 7-бандига шартли бўлади, аммо бу тадбиркорлик субъекти учун раҳбарият томонидан жалб этилган экспертдан фойдаланиш ҳисобланмайди.

А36. Мазкур АХС нинг 8-бандидаги талабга нисбатан аудит тартиб-таомилларининг хусусияти, муддати ва кўламига қуйидаги каби масалалар таъсир этиши мумкин:

- Раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт шуғулланадиган масаланинг хусусияти ва мураккаблиги.
- Масаладаги муҳим бўлган бузиб кўрсатиш рисклари.
- Аудиторлик далилининг муқобил манбаларининг мавжудлиги.
- Раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт ишининг хусусияти, кўлами ва мақсадлари.
- Раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг табдиркорлик субъекти томонидан ёлланганлиги ёки тегишли хизматларни кўрсатиш учун у жалб этган томон бўлиши.
- Раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг иши устидан раҳбарият назоратни қўллай олиш ёки таъсир ўтказа олиш даражаси.

- Раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт техник фаолият стандартларига ёки бошқа профессионал ёки соҳа талабларига шартли бўлиши.
- Раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг иши устидан тадбиркорлик субъектида мавжуд бўлган ҳар қандай назоратларининг хусусияти ва даражаси.
- Раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг профессионал малакалилик эга бўлган соҳаси бўйича аудиторнинг билими ва тажрибаси.
- Ушбу экспертнинг иши бўйича аудиторнинг олдинги тажрибаси.

Раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг ваколати, қобилиятлари ва холислиги (8(а)-бандга қаранг)

А37. Ваколат раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг профессионал малакалилигининг хусусияти ва даражасига тегишли бўлади. Қобилият раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг ҳолатларда ушбу ваколатдан фойдаланиш лаёқатига тегишли бўлади. Қобилиятга таъсир этадиган омиллар, масалан, географик жойлашувни, вақт ва ресурсларнинг мавжудлигини ўз ичига олиши мумкин. Холислик нохолислик, манфаат зидлиги ёки бошқалар таъсири раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг профессионал ёки бизнес мулоҳазасига нисбатан эга бўлиши мумкин бўлган эҳтимолий оқибатларга тегишли бўлади. Раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг ваколати, қобилиятлари ва холислиги ва ушбу экспертнинг иши устидан тадбиркорлик субъектида мавжуд бўлган ҳар қандай назорат воситалари раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг тайёрлаган ҳар қандай маълумотларининг ишончлилигига нисбатан муҳим омиллар ҳисобланади.

А38. Раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг ваколати, қобилиятлари ва холислигига тегишли маълумотлар қуйидагилар каби бир қатор манбалардан олиниши мумкин:

- Ушбу экспертнинг олдинги иши билан боғлиқ шахсий тажриба.

- Ушбу эксперт билан муҳокамалар.
- Ушбу экспертнинг ишидан хабардор бўлган шахслар билан муҳокамалар.
- Ушбу экспертнинг малакалари, профессионал ташкилотнинг ёки соҳа ассоциациясининг аъзолиги, амалиёт учун лицензияси ёки ташқи эътирофнинг бошқа шакллари тўғрисидаги маълумот.
- Ушбу эксперт томонидан ёзилган чоп этилган илмий мақолалар ёки китоблар.
- Аудиторга раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг тайёрлаган маълумотларига нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишда кўмак берадиган аудиторнинг эксперти, агарда мавжуд бўлса.

A39. Раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг ваколати, қобилиятлари ва холислигини баҳолаш учун ўринли бўлган масалалар ушбу экспертнинг иши техник фаолият стандартларига ёки бошқа профессионал ёки соҳа талабларига, масалан, профессионал ташкилотнинг ёки соҳа ассоциациясининг аҳлоқий стандартларига ва бошқа аъзолик талабларига, лицензияловчи органнинг лицензиялаш стандартларига ёки қонун ёки меъёрий ҳужжат орқали белгиланган талабларга шартли бўлишини ўз ичига олади.

A40. Ўринли бўлиши мумкин бўлган бошқа масалалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт ваколатининг ушбу эксперт ишидан фойдаланиладиган масалага нисбатан ўринлилиги, жумладан ушбу эксперт соҳасидаги мутахассисликнинг ҳар қандай йўналишлари. Масалан, муайян суғурта бўйича мутахассис мулк ва бахтсиз ҳодиса суғуртасида ихтисослашган бўлиши мумкин, аммо у нафақа ҳисоб-китобларига нисбатан чекланган профессионал малакалиликка эга бўлиши мумкин.
- Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мос бўлган ўринли бухгалтерия талабларига, масалан, фаразлар

ва методлар бўйича билимга, жумладан ўринли бўлганда моделларга нисбатан раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг ваколати.

- Кутилмаган ҳодисалар, шароитлардаги ўзгаришлар ёки аудит тартиб-таомиллари натижаларидан олинган аудиторлик далили аудитни давом этиши билан раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг ваколати, қобилиятлари ва холислигининг дастлабки баҳоланишини қайта кўриб чиқиш зарур бўлиши мумкинлигини кўрсатиши.

A41. Кенг кўламдаги ҳолатлар, масалан, шахсий манфаат хавфлари, ўзини ҳимоя қилиш хавфлари, оғайнигарчилик хавфлари, ўзини кўздан кечириш хавфлари ва таҳдид хавфлари холисликка хавф солиши мумкин. Эҳтиёт чоралари бундай хавфларни камайтириш мумкин ва улар ташқи тузилмалар томонидан (масалан, раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг мутахассислиги, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар) ёки раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт ишининг муҳити томонидан (масалан, сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомиллари) ташкил этилиши мумкин.

A42. Эҳтиёт чоралари раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг холислигига нисбатан барча хавфларни бартараф эта олмасада, таҳдид хавфлари каби хавфлар тадбиркорлик субъекти томонидан ишга ёлланган экспертга нисбатан тадбиркорлик субъекти томонидан жалб этилган экспертга камроқ аҳамиятли бўлиши мумкин ва сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомиллари каби эҳтиёт чораларининг самараси кўпроқ бўлиши мумкин. Тадбиркорлик субъектининг ходими бўлиш орқали пайдо бўладиган холисликка нисбатан хавф доимо мавжуд бўлганлиги туфайли, тадбиркорлик субъекти томонидан ишга ёлланган эксперт одатда тадбиркорлик субъектининг бошқа ходимларига нисбатан холис бўлишининг эҳтимоли кўпроқ деб ҳисоблаб бўлмайди.

A43. Тадбиркорлик субъекти томонидан жалб этилган экспертнинг холислигини баҳолашда, раҳбарият ва ушбу эксперт билан экспертнинг холислигига нисбатан хавфларни пайдо қилиши мумкин бўлган ҳар қандай манфаатларни ва алоқадорликларни ва ҳар қандай қўлланиладиган эҳтиёт чораларини, жумладан экспертга нисбатан қўлланиладиган ҳар қандай профессионал талабларни муҳокама

қилиши ҳамда эҳтиёт чоралари етарли бўлишини баҳолаш ўринли бўлиши мумкин. Хавфларни пайдо қиладиган манфаатлари ва алоқадорликлар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Молиявий манфаатлар.
- Бизнес ва шахсий алоқадорликлар.
- Бошқа хизматларнинг кўрсатилиши.

Раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг иши тўғрисида тушунчага эга бўлиш (8(б)-бандга қаранг)

А44. Раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг иши тўғрисидаги тушунча профессионал малакалиликнинг ўринли соҳаси тўғрисидаги тушунчани ўз ичига олади. Профессионал малакалиликнинг ўринли соҳаси тўғрисидаги тушунча аудиторнинг раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт ишини баҳолаш учун профессионал малакалиликка эгалиги ёки аудитор учун ушбу мақсадда аудиторнинг эксперти зарурлиги юзасидан аудиторнинг қарорига боғлиқ тарзда олинади.[15]

А45. Аудиторнинг тушунчаси ўринли бўлган раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт соҳасининг жиҳатлари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Ушбу экспертнинг соҳаси аудит учун ўринли бўлган мутахассисликнинг йўналишларига эга бўлиши.
- Бирорта профессионал ёки бошқа стандартлар ва меъёрий ёки юридик талабларнинг қўлланилиши.
- Раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт қандай фаразлардан ва методлардан фойдалангани, улар ушбу экспертнинг соҳасида умумий қабул қилинганлиги ва молиявий ҳисобот мақсадлари учун мослиги.
- Раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт фойдаланадиган ички ва ташқи маълумотлар ва ахборотларнинг хусусияти.

[15] АХС 620 «*Аудитор экспертининг ишидан фойдаланиш”*, 7-банд

А46. Тадбиркорлик субъекти томонидан жалб этилган раҳбариятнинг эксперти ҳолатида, тадбиркорлик субъекти билан ушбу эксперт ўртасида одатда келишув хати ёки келишув бўйича бошқа ёзма шакл бўлади. Раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт иши тўғрисидаги тушунчага эга бўлишда ушбу келишувни баҳолаш аудиторга унинг мақсадлари учун қуйидагиларнинг ўринлилигини аниқлашда кўмак бериши мумкин:

- Ушбу эксперт ишининг хусусияти, қўлами ва мақсадлари;
- Раҳбарият билан ушбу экспертнинг тегишли ўринлари ва жавобгарликлари; ва
- Раҳбарият билан ушбу эксперт ўртасидаги ахборот алмашинувининг хусусияти, қўлами ва даражаси, жумладан ушбу эксперт томонидан таъминланадиган ҳар қандай ҳисобот шакли.

А47. Тадбиркорлик субъекти томонидан ишга ёлланган раҳбариятнинг эксперти ҳолатида, бундай турдаги ёзма келишувнинг бўлиш эҳтимоли жуда кам. Раҳбариятнинг эксперти ва бошқа аъзоларидан сўров ўтказиш аудитор учун зарур тушунчага эга бўлишнинг энг ўринли йўли бўлиши мумкин.

Раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт ишининг мослигини баҳолаш (8(в)-бандга қаранг)

А48. Тегишли тақдимнома учун аудиторлик далили сифатида раҳбарият томонидан жалб этилган эксперт ишининг мослигини баҳолашдаги кўриб чиқишлар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Ушбу эксперт топилмаларининг ёки хулосаларининг ўринлилиги ва оқилоналиги, уларнинг бошқа аудиторлик далили билан мутаносиблиги ва уларнинг молиявий ҳисоботларда тегишли тартибда акс эттирилганлиги;
- Агарда ушбу экспертнинг иши жиддий фаразлар ва методлардан фойдаланишни ўз ичига олса, ушбу фаразлар ва методларнинг ўринлилиги ва оқилоналиги; ва

- Агарда ушбу экспертнинг иши маълум манба маълумотларидан фойдаланишни ўз ичига олса, ушбу манба маълумотларининг ўринлилиги, тўлиқлиги ва аниқлиги.

Тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланган ва аудитор мақсадларида фойдаланилган маълумотлар (9(а)-(б) бандга қаранг)

A49. Аудиторнинг ишончли аудиторлик далилига эга бўлиши учун, тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланган ва аудит тартибларини амалга оширишда фойдаланиладиган маълумотлар етарли тарзда тўлиқ ва аниқ бўлиши зарур. Масалан, сотувлар ҳажмига стандарт нахрларни қўллаш орқали даромадни аудитдан ўтказишнинг самарадорлигига нарх маълумотларининг аниқлиги ва сотувлар ҳажми тўғрисидаги маълумотларнинг тўлиқлиги ва аниқлиги таъсир этади. Худди шунингдек, агарда аудитор муайян хусусиятлар (масалан, ваколат берилиши) учун жамланмани (масалан, тўловларни) тестдан ўтказишни кўзда тутса, тест натижалари камроқ ишончли бўлади, агарда тестдан ўтказиш учун моддалар танланадиган жамланма тўлиқ бўлмаса.

A50. Бундай маълумотларнинг аниқлиги ва тўлиқлиги тўғрисидаги аудиторлик далилига эга бўлиш маълумотга нисбатан қўлланиладиган амалдаги аудит тартиб-таомили билан бир вақтда амалга оширилиши мумкин, қачонки бундай аудиторлик далилига эга бўлиш аудит тартиб-таомилининг ажралмас қисми бўлса. Бошқа ҳолатларда, аудитор маълумотларнинг тайёрланиши ва сақланиши устидан белгиланган назоратларни тестдан ўтказиш орқали бундай маълумотларнинг аниқлиги ва тўлиқлиги тўғрисидаги аудиторлик далилига эга бўлиши мумкин. Бироқ, айрим ҳолатларда, аудитор қўшимча аудит тартиб-таомиллари зарур бўлишини аниқлаши мумкин.

A51. Айрим ҳолатларда, аудитор тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланган маълумотлардан бошқа аудит мақсадларида фойдаланишни кўзда тутиши мумкин. Масалан, аудитор таҳлилий тартиб-таомиллар мақсадида тадбиркорлик субъектининг фаолият натижаси кўрсаткичларидан фойдаланишни, ёки тайёрланган тадбиркорлик субъектининг маълумотларидан мониторинг фаолиятлари учун, масалан ички аудитор ҳисоботлари учун фойдаланишни кўзда тутиши мумкин. Бундай ҳолатларда, олинган

аудиторлик далилининг мослигига маълумотларнинг аудитор мақсадлари учун етарли тарзда аниқлиги ёки батафсиллиги таъсир этади. Масалан, раҳбарият томонидан фойдаланилган фаолият натижаси кўрсаткичлари муҳим бўлган бузиб кўрсатишларни аниқлаш учун етарли даражада аниқ бўлмаслиги мумкин.

Аудиторлик далилига эга бўлиш учун тестдан ўтказиш мақсадида моддаларни танлаш (10-бандга қаранг)

A52. Олинган ёки олинадиган бошқа аудиторлик далили билан бирга, самарали тест аудитор мақсадлари учун етарли бўладиган даражадаги тегишли аудиторлик далилини таъминлайди. Тестдан ўтказиш учун моддаларни танлашда, аудитордан 7-банд орқали аудиторлик далили сифатида фойдаланиладиган маълумотнинг ўринлилигини ва ишончлилигини аниқлаш талаб этилади; самарадорликнинг (етарлиликнинг) бошқа жиҳати тестдан ўтказиш учун моддаларни танлашдаги муҳим кўриб чиқиш ҳисобланади. Аудитор учун тестдан ўтказиш мақсадида моддаларни танлашда мавжуд бўладиган воситалар қуйидагилардир:

(а) барча моддаларни танлаш (100% текширув);

(б) муайян моддаларни танлаш; ва

(в) Аудиторлик танлаш.

Ушбу воситаларнинг бирини ёки бирикмасини қўллаш маълум ҳолатларга, масалан, тестдан ўтказилаётган тақдимномага тегишли муҳим бўлган бузиб кўрсатиш рискларига ҳамда турли воситаларнинг амалий қўлланилиши ва самарадорлигига боғлиқ тарзда ўринли бўлиши мумкин.

Барча моддаларни танлаш

A53. Аудитор қарор қабул қилиши мумкинки, операциялар туркумидан ёки счет қолдиғидан ташкил топган моддаларнинг бутун жамланмасини ёки ушбу жамланма ичидаги стратани текшириш энг ўринли бўлади. 100% текширув назоратларнинг тестлари ҳолатида бўлмаслиги мумкин; бироқ, у муфассал тестлар учун кўпроқ одатийдир. 100% текширув ўринли бўлиши мумкин, масалан, қачонки:

- Жамланма йирик қийматли моддаларнинг кичик миқдоридан ташкил топса;
- Аҳамиятли риск мавжуд бўлса ва бошқа воситалар етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламаса; ёки
- Ахборот тизими орқали автоматик тарзда амалга оширилган ҳисоблаш ёки бошқа жараённинг такрорий хусусияти 100% текширувни харажат нуқтаи назаридан самарали қилади.

Муайян моддаларни танлаш

A54. Аудитор жамланмадан муайян моддаларни танлашга қарор қилиши мумкин. Ушбу қарорни қабул қилишда, ўринли бўлиши мумкин бўлган омиллар тадбиркорлик субъекти, муҳим бўлган бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рисклари ва тестдан ўтказилаётган жамланманинг хусусиятлари бўйича аудитор тушунчасини ўз ичига олади. Муайян моддаларнинг мулоҳазали танланиши танлашга боғлиқ бўлмаган рискка шартли бўлади. Танланган муайян моддалар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- *Юқори қиймат ёки асосий моддалар*. Муайян моддалар юқори қийматга эга бўлиши ёки айрим бошқа хусусиятни акс эттириши, масалан, гумонли, ғайриоддий, хусусан рискка-мойил бўлган ёки хато тарихига эга бўлган моддалар бўлганлиги туфайли, аудитор жамланма ичидан уларни танлашга қарор қилиши мумкин.
- *Маълум суммадан юқори барча моддалар*. Аудитор операциялар ёки счет қолдиғи туркумининг жами суммасининг йирик улушини текшириш мақсадида қайд қилинган қийматлари маълум суммадан ошадиган моддаларни текширишга қарор қилиши мумкин.
- *Маълумотга эга бўлиш моддалари*. Аудитор тадбиркорлик субъектининг хусусияти ёки операцияларининг хусусияти каби масалалар тўғрисидаги маълумотларга эга бўлиш учун моддаларни текшириши мумкин.

A55. Операциялар ёки счет қолдиғи туркумидан муайян моддаларнинг танланма текшируви кўп ҳолларда аудиторлик далилига эга бўлишнинг самарли воситалари бўлсада, у аудиторлик танлашни

ташкил этмайди. Ушбу усулда танланган моддаларга нисбатан қўлланилган аудит тартиб-таомилларининг натижаларини бутун жамланмага нисбатан режалаштириш имкони бўлмайди; шу туфайли, муайян моддаларнинг танланма текшируви жамланманинг қолдиқ қисмига тегишли аудиторлик далилини таъминламайди.

Аудиторлик танлаш

A56. Аудиторлик танлаш жамланмадан ҳосил қилинган танлашни тестдан ўтказиш асосида бутун жамланма тўғрисидаги хулосаларнинг ҳосил қилинишига имкон яратишга мўлжалланган бўлади. Аудиторлик танлаш АХС 530 да муҳокама қилинади.[16]

Аудиторлик далилидаги номутаносиблик, ёки унинг ишончлилигига нисбатан шубҳалар (11-бандга қаранг)

A57. Турли манбалардаги ёки турли жиҳатлардаги аудиторлик далилига эга бўлиш шуни кўрсатиши мумкинки, аудиторлик далилининг алоҳида моддаси ишончли бўлмайди, масалан қачонки бир манбадан олинган аудиторлик далили бошқа манбадан олинган аудиторлик далили билан номутаносиб бўлса. Бундай ҳолат бўлиши мумкин, масалан, қачонки раҳбариятнинг, ички аудитнинг ва бошқаларнинг сўровларга нисбатан жавоблари номутаносиб бўлса, ёки қачонки раҳбариятнинг расмий сўровларга нисбатан жавобларини тасдиқлаш мақсадида амалга оширилган бошқарув юклатилган шахсларнинг расмий сўровларга нисбатан жавоблари раҳбарият томонидан жавобга номутаносиб бўлса. АХС 230 муайян ҳужжатлаштириш талабини ўз ичига олади, агарда аудитор аҳамиятли масалага нисбатан аудиторнинг якуний хулосаси билан номутаносиб бўлган маълумотни аниқласа.[17]

16 АХС 530 "*Аудиторлик танлаш"*

17 АХС 230 "*Аудитни ҳужжатлаштириш"*, 11-банд

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 501

АУДИТОРЛИК ДАЛИЛИ – МУАЙЯН МОДДАЛАРНИ МАХСУС КЎРИБ ЧИҚИШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси....1

Кучга кириш санаси....2

Мақсади 3

Талаблар

Товар-моддий захиралар 4–8

Суд жараёнлари ва даъволар....9–12

Сегментларга доир ахборот 13

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Товар-моддий захиралар....A1–A16

Суд жараёнлари ва даъволар....A17–A25

Сегментларга доир ахборот A26–A27

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) *“Аудиторлик далили – муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш”* АХС 200 *“Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш”* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да молиявий ҳисоботлар аудити жараёнида АХС 330,[1] АХС 500[2] ва бошқа тегишли аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ етарлича тегишли аудиторлик далиллари олинганда, аудитор томонидан эътиборга олинадиган товар-моддий захираларнинг муайян жиҳатлари, тадбиркорлик субъекти иштирок этувчи суд жараёнлари ва даъволар ҳамда сегментлар хусусидаги маълумотларга доир масалалар кўриб чиқилади.

Кучга кириш санаси

2. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

3. Аудиторнинг мақсади қуйидагилар хусусида етарлича тегишли аудиторлик далиллари олишдан иборат:

   (а) Товар-моддий захираларнинг мавжудлиги ва ҳолати;

   (б) Тадбиркорлик субъекти иштирок этувчи суд жараёнлари ва даъволарнинг якунланиш босқичлари; ва

   (в) Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ маълумотлар тақдим этиш ва уларни очиб бериш.

Талаблар

Товар-моддий захиралар

4. Агар товар-моддий захиралар миқдори молиявий ҳисобот учун муҳим бўлса, аудитор товар-моддий захираларнинг мавжудлиги ва ҳолати хусусида етарлича тегишли аудиторлик далиллари олиши лозим:

---

1 АХС 330 *"Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари"*

2 АХС 500 *"Аудиторлик далили"*

(а) Товар-моддий захиралари амалдаги қолдиқларининг инвентаризацияси пайтида (агар бу мумкин бўлса), қуйидагиларни бажариш учун, иштирок этиш (А1-А3 бандларига қаранг):

(i) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг йўриқларини ҳамда тадбиркорлик субъекти товар-моддий захираларининг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилиш натижаларини ёзиш ва назорат қилиш учун қўлланиладиган амалларини баҳолаш; (А4 бандга қаранг)

(ii) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти инвентаризацияни ўтказиш учун белгилаган тартиб-таомилларнинг бажарилишини кузатиш; (А5 бандга қаранг)

(iii) Товар-моддий захираларни текшириш; ва (А6 бандга қаранг)

(iv) Назорат ҳисоблашларини бажариш; ва (А7-А8 бандларига қаранг)

(б) Тадбиркорлик субъектининг товар-моддий захираларини акс эттирувчи узил-кесил ёзувларга нисбатан аудиторлик тартиб-таомилларини мазкур ёзувларда товар-моддий захираларни инвентаризация қилишнинг амалдаги натижалари қай даражада аниқ акс эттирилганини аниқлаш учун бажариш.

5. Товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилиш молиявий ҳисобот санаси ҳисобланмайдиган санагача бўлган ҳолатга кўра ўтказиладиган бўлса, аудитор, 4-бандга мувофиқ талаб этиладиган тартиб-таомилларга қўшимча равишда, инвентаризация санаси ва молиявий ҳисобот санаси ўртасида юз берган товар-моддий захиралардаги ўзгаришлар тегишли равишда акс эттирилгани тўғрисида аудиторлик далилини олиш учун аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим (А9-А11 бандларига қаранг).

6. Агар кутилмаган ҳолатларга кўра аудиторда товар-моддйи захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилишда иштирок этиш имконияти мавжуд бўлмаса, у захираларнинг

амалдаги қолдиқлари инвентаризациясини бошқа кунда ўтказиши ёки мазкур инвентаризациянинг ўтказилишини кузатиши, шунингдек оралиқ операцияларга нисбатан аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим.

7. Агар товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилишда иштирок этишнинг иложи бўлмаса, аудитор товар-моддий захираларнинг мавжудлиги ва ҳолати хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун муқобил аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. Агар бунинг иложи бўлмаса, аудитор АХС 705[3] га мувофиқ аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни ўзгартириши лозим.

8. Агар учинчи шахсда сақланаётган ёки унинг назорати остида бўлган товар-моддий захиралар миқдори молиявий ҳисобот учун муҳим бўлса, аудитор мазкур товар-моддий захираларнинг мавжудлиги ва ҳолати хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини қуйидаги ҳаракатлардан бирини ёки иккаласини бажариш йўли билан олиши лозим:

   (а) Тадбиркорлик субъекти номидан ушлаб турилган товар-моддий захиралар миқдори ва ҳолати хусусида учинчи шахснинг тасдиғини сўраш; (А15 бандга қаранг)

   (б) Текшириш ўтказиш ёки юзага келган вазиятда мақсадга мувофиқ ҳисобланадиган бошқа аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш.

Суд жараёнлари ва даъволар

9. Аудитор тадбиркорлик субъекти иштирок этувчи ва муҳим бузиб кўрсатишлар риски юзага келишига олиб келиши мумкин бўлган суд жараёнлари ва даъволарни аниқлаш учун аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши ва бажариши лозим, шу жумладан: (А17-А19 бандларига қаранг)

   (а) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига ва, зарур ҳолда, тадбиркорлик субъектининг бошқа шахсларига, шу

[3] АХС 705 *"Мустақил аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни модификациялаш"*

жумладан юридик масалалар бўйича ички маслаҳатчига сўровлар юбориш;

(б) Бошқарув юклатилган шахслар йиғилишларининг баённомаларини ҳамда тадбиркорлик субъекти билан унинг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси ўртасидаги ёзишмаларни кўриб чиқиш; ва

(в) Суд харажатлари счётларини текшириш. (А20 бандга қаранг)

10. Агар аудитор аниқланган суд жараёнлари ва даъволар муносабати билан муҳим бузиб кўрсатишлар рискини баҳолаётган бўлса ёки бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари бошқа муҳим суд жараёнлари ёки даъволар мавжуд бўлиши мумкинлигига ишора қилса, аудитор, бошқа аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ бажариш талаб этиладиган тартиб-таомилларига қўшимча равишда, тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси билан тўғридан-тўғри боғланиш имкониятига эга бўлишга ҳаракат қилиши лозим. Бу тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тайёрланган ва аудитор томонидан юборилган, тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчисига аудитор билан бевосита боғланиш илтимоси ифодаланган ёзма сўров воситасида амалга оширилиши лозим. Агар қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки тегишли профессионал юридик ташкилот тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчисига аудитор билан бевосита боғланишни тақиқласа, аудитор муқобил аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. (А21-А25 бандларига қаранг).

11. Агар:

(а) тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси билан боғланиш ёки учрашиш учун аудиторга рухсат беришни рад қилган ёки тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси ёзма сўровга жавоб беришдан бош тортган ёинки унга бундай сўровга жавоб бериш тақиқланган бўлса; ва

(б) аудитор муқобил аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш йўли билан етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаса,

аудитор АХС 705 га мувофиқ аудиторлик ҳисоботидаги фикрни модификация қилиши (шаклини ўзгартириши) лозим.

Ёзма баёнотлар

12. Аудитор тадбиркорлик субъектининг раҳбариятидан ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслардан молиявий ҳисоботларни тайёрлашда оқибатлари эътиборга олиниши лозим бўлган барча маълум амалдаги ёки потенциал суд жараёнлари ва даъволар тўғрисида маълумотлар аудиторга очиб берилганлигини, шунингдек молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ ҳисобга олингани ва очиб берилганлигини тасдиқловчи ёзма баёнотларни талаб қилиши лозим.

Сегментларга доир ахборот

13. Аудитор молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ сегментларга доир ахборотнинг тақдим этилиши ва очиб берилиши хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини қуйидаги йўллар билан олиши лозим: (А26 банди)

(а) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти сегментларга доир ахборотни аниқлашда қўллайдиган усуллар тўғрисида тушунча олиш ва: (А27 бандга қаранг)

(i) Мазкур усуллар молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ маълумотлар очиб берилишини қай даражада таъминлашини баҳолаш; ва

(ii) Зарур ҳолда, мазкур усулларнинг қўлланишини тестлаш; ва

(б) Таҳлилий тартиб-таомилларни ёки юзага келган вазиятда мақсадга мувофиқ ҳисобланадиган бошқа аудиторлик тартиб-таомилларни бажариш.

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Товар-моддий захиралар

Товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилишда иштирок этиш (4(а) бандга қаранг)

A1. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти белгилаган амалларга мувофиқ, қоида тариқасида, товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилиш ҳар йили камида бир марта ўтказилади ва молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун асос бўлиб хизмат қилади ва, зарур ҳолда, тадбиркорлик субъекти товар-моддий захиралар ҳисобини узлуксиз юритиш тизимининг ишончлилик даражасини белгилайди.

A2. Товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилишда иштирок этиш қуйидагиларни назарда тутади:

- Товар-моддий захираларни уларнинг амалда мавжудлигини аниқлаш ва ҳолатини баҳолаш учун текшириш, шунингдек назорат ҳисоблашларини бажариш;
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг йўриқларига риоя этилишини ҳамда товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилиш натижаларини ёзиш ва назорат қилиш учун қўлланиладиган амалларнинг бажарилишини кузатиш; ва
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан белгиланган инвентаризация ўтказиш амалларининг ишончлилиги хусусида аудиторлик далилларини олиш.

Аудитор томонидан рискнинг баҳоланиши, режалаштирилган ёндашув ва бажарилган аниқ тартиб-таомилларга қараб, бу тартиб-таомиллар назорат воситалари тести ёки моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари бўлиб хизмат қилиши мумкин.

A3. Товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилишда иштирок этишни режалаштиришда (ёки

ушбу АХСнинг 4–8-бандларига мувофиқ аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришда) кўриб чиқилиши ўринли бўлган масалалар жумласига, масалан, қуйидагилар киради:

- Товар-моддий захиралар билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари.
- Товар-моддий захираларга нисбатан қўлланиладиган ички назорат тизимининг хусусияти.
- Товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилиш учун тегишли амалларни ишлаб чиқиш ва тегишли йўриқнормалар чиқариш мўлжалланганми.
- Товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқлари инвентаризациясини ўтказиш муддатлари.
- Тадбиркорлик субъекти товар-моддий захиралар ҳисоби узлуксиз юритилишини кувватлайдими.
- Товар-моддий захиралар сақланаётган жойлар, шу жумладан товар-моддий захиралар сақланаётган жойлардан қайсиларига ташриф буюриш мақсадга мувофиқ бўлиши тўғрисида қарор қабул қилишда турли жойлардаги товар-моддий захиралар ва муҳим бузиб кўрсатишлар рискларининг муҳимлик даражаси. АХС 600[4] да бошқа аудиторлар иштироки назарда тутилган ва, бинобарин, унинг қўлланиши, агар бундай иштирок этиш узоқ жойдаги товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилишда иштирок этиш билан боғлиқ бўлса, ўринли бўлиши мумкин.
- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг ёрдами зарурми. АХС 620[5] да етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун аудиторга ёрдам бериш мақсадида аудитор томонидан жалб қилинган экспертдан фойдаланиш кўриб чиқилади.

---

4 АХС 600 *"Алоҳида масалалар – гуруҳ молиявий ҳисоботлари аудити (шу жумладан айрим бўлинмалар аудиторларининг иши)"*

5 АХС 620 *"Аудитор эксперти ишидан фойдаланиш"*

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан белгиланган йўриқлар ва амалларни баҳолаш (4(а)(i) бандга қаранг)

А4. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг йўриқларини ҳамда тадбиркорлик субъекти товар-моддий захираларининг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилиш натижаларини ёзиш ва назорат қилиш учун қўлланиладиган амалларни баҳолашда кўриб чиқилиши ўринли бўлган масалалар жумласига, масалан, мазкур йўриқлар ва амаллар қуйидагиларни қамраб олиши ёки қамраб олмаслиги тўғрисидаги масалалар киради:

- Тегишли назорат ҳаракатларини қўллаш, масалан, товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини ҳисоблаш бўйича тўлдирилган бланкларини йиғишда, товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини ҳисоблаш бўйича тўлдирилмаган бланкларини ҳисобга олишда, шунингдек товар-моддий захиралар инвентаризацияси ва такрорий инвентаризациясини ўтказишда.
- Тугалланмаган ишлаб чиқариш моддалари бўйича якунлаш босқичларини аниқ белгилаш, ноликвид, эскирган ёки шикастланган маҳсулотларни, шунингдек учинчи томонга қарашли бўлган товар-моддий захиралар, масалан, консигнацияга етказиб берилган товар-моддий захираларни аниқлаш.
- Зарур ҳолда, амалдаги қолдиқларни баҳолаш учун қўлланиладиган амаллар, масалан, кўмир уюмининг физик ҳажмини баҳолашда талаб этилиши мумкин бўлган амаллар.
- Бўлинмалар ўртасидаги ҳаракат, шунингдек захираларнинг олиниши санасидан олдин ёки кейин уларни жўнатиш ва қабул қилиш устидан назорат.

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан белгиланган инвентаризация ўтказиш амалларининг бажарилишини кузатиш (4(а)(ii) бандга қаранг)

А5. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан белгиланган инвентаризация ўтказиш амаллари, масалан, инвентаризациядан олдин, инвентаризация ўтказиш пайтида ва инвентаризация

ўтказилганидан кейин товар-моддий захиралар ҳаракати устидан назорат билан боғлиқ амалларнинг бажарилишини кузатиш аудиторга тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан белгиланган инвентаризацияни ўтказишга доир йўриқлар ва амаллар тегишли равишда ишлаб чиқилгани ва жорий этилгани тўғрисида аудиторлик далилларини олишга ёрдам беради. Бундан ташқари, аудитор товар-моддий захираларнинг олиниши, хусусан товар-моддий захираларнинг ҳаракати тўғрисидаги маълумотлар нусхасини олиши мумкин ва улар аудиторга мазкур ҳаракатнинг кейинроқ келадиган санада ҳисобга олинишига нисбатан аудиторлик тартиб-таомилларини бажаришда ёрдам бериши мумкин.

Захираларни текшириш (4(а)(iii) бандга қаранг)

А6. Товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқларини инвентаризация қилишда иштирок этганда, товар-моддий захираларни текшириш аудиторга товар-моддий захираларнинг амалда мавжудлигини аниқлашга (бунда мазкур товар-моддий захираларга бўлган мулкдорлик ҳуқуқини аниқлаш шарт эмас), шунингдек, масалан, эскирган, шикастланган ёки яроқсиз ҳолга келган товар-моддий захираларни аниқлашга ёрдам беради.

Назорат ҳисоблашларини бажариш (4(а)(iv) бандга қаранг)

А7. Назорат ҳисоблашларини, масалан, амалдаги қолдиқлар инвентаризацияси маълумотларига қадар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ёзувларидан танлаб олинган товар-моддий захиралар моддаларини кузатиш, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ёзувларига қадар амалдаги қолдиқлар инвентаризацияси ёзувларидан танлаб олинган моддаларни кузатиш йўли билан бажариш мазкур ёзувларнинг тўлиқлиги ва аниқлиги хусусида аудиторлик далилларини таъминлайди.

А8. Аудитор томонидан бажарилган назорат ҳисоблашларини ҳужжатлаштиришга қўшимча равишда амалдаги қолдиқлар инвентаризациясининг тадбиркорлик субъекти раҳбариятида турувчи тўлдирилган қайдномалари нусхаларини олиш аудиторга товар-моддий захиралар инвентаризациясининг ҳақиқий натижалари тадбиркорлик субъектининг якуний ёзувларини қай

даражада аниқ акс эттиришини аниқлаш учун кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини бажаришда ёрдам беради.

Молиявий ҳисобот санаси ҳисобланмайдиган санагача бўлган ҳолатга кўра товар-моддий захиралар амалдаги қолдиқларининг инвентаризациясини ўтказиш (5-бандга қаранг)

A9. Амалий мулоҳазалардан келиб чиқиб, товар-моддий захиралар инвентаризацияси молиявий ҳисобот санаси ҳисобланмайдиган санагача бўлган ҳолатга кўра ўтказилиши мумкин. Бу тадбиркорлик субъекти раҳбарияти товар-моддий захиралар миқдорини ҳар йили амалдаги қолдиқлар инвентаризациясини ўтказиш йўли билан аниқлаши ёки товар-моддий захиралар ҳисобини узлуксиз юритиш тизимини қувватлашидан қатъи назар амалга оширилиши мумкин. Ҳар қандай ҳолда товар-моддий захиралардаги ўзгаришлар устидан назоратни ташкил этиш, бундай назорат воситаларини жорий қилиш ва уларга хизмат кўрсатишнинг самарадорлиги молиявий ҳисобот санаси ҳисобланмайдиган сана ёки саналаргача бўлган ҳолатга кўра инвентаризация ўтказиш аудит контекстида қай даражада мақсадга мувофиқ эканини белгилайди. АХС 330 да оралиқ санада бажариладиган моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларига доир талаблар ва бу борада қўлланма белгиланган.[6]

A10. Агар товар-моддий захиралар ҳисобини узлуксиз юритиш тизими белгиланган бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъекти товар-моддий захиралари ҳисобини узлуксиз юритиш тизими ёзувларидаги товар-моддий захиралар миқдори тўғрисидаги маълумотларнинг ишончлилиги даражасини аниқлаш учун товар-моддий захиралар амалдаги қолдиқларининг инвентаризацияси ёки бошқа тестлар ўтказиши мумкин. Айрим ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки аудитор узлуксиз ҳисоб юритиш тизимининг ёзувлари ва асл ҳолдаги қолдиқлар инвентаризацияси маълумотлари ўртасидаги фарқларни аниқлаши мумкин; бу товар-моддий захиралардаги ўзгаришлар устидан назорат воситалари самарали ишламаётганига ишора қилиши мумкин.

A11. Инвентаризация ва товар-моддий захиралар миқдорининг якуний

[6] АХС 330, 22–23 бандлари

ёзувлари санаси ёки саналари ўртасида юз берган товар-моддий захиралар қийматидаги ўзгаришлар тегишли равишда акс эттирилгани хусусида аудиторлик далилларини олиш учун аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда муҳокама қилиниши ўринли бўлган масалалар қаторига қуйидагилар киради:

- Товар-моддий захиралар ҳисобини узлуксиз юритиш тизими ёзувларига тегишли тузатишлар киритилганми.
- Тадбиркорлик субъекти товар-моддий захиралари ҳисобини узлуксиз юритиш тизими ёзувларининг ишончлилиги.
- Амалдаги товар-моддий захираларни инвентаризация қилиш жараёнида олинган маълумотлар ва товар-моддий захиралар ҳисобини узлуксиз юритиш тизими ёзувлари ўртасидаги аҳамиятли фарқларнинг сабаблари.

Захиралар амалдаги қолдиқларининг инвентаризациясида иштирок эта олмаслик (7-бандга қаранг)

A12. Айрим ҳолларда товар-моддий захиралар амалдаги қолдиқларининг инвентаризациясида иштирок этиш имконияти мавжуд бўлмаслиги мумкин. Бунга товар-моддий захиралар хусусияти ва жойлашган ери сингари омиллар, масалан, товар-моддий захиралар аудиторнинг хавфсизлигига таҳдид соладиган жойда сақланиши сабаб бўлиши мумкин. Бироқ, аудитор учун умумий ноқулайлик сингари сабаб аудиторнинг инвентаризацияда иштирок этиш мумкин эмаслиги тўғрисидаги қарорини оқлаш учун етарли ҳисобланмайди. Бундан ташқари АХС 200[7] да тушунтирилишича, мураккаблик, вақт ёки харажатлар масалалари ўз-ўзича аудитор учун муқобилсиз аудиторлик тартиб-таомилини ўтказиб юбориш ёки етарли даражада ишонарли бўлмаган аудиторлик далиллари билан қаноатланиш учун асос бўла олмайди.

A13. Иштирок этишнинг иложи бўлмаган айрим ҳолларда, муқобил аудиторлик тартиб-таомиллари, масалан, товар-моддий захиралар амалдаги қолдиқларининг инвентаризациясига қадар эгалланган ёки сотиб олинган товар-моддий захиралар муайян моддаларини

[7] АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш"*, A48 банди

кейинчалик сотиш ҳужжатларини текшириш товар-моддий захиралар мавжудлиги ва ҳолати хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини таъминлаши мумкин.

A14. Аммо бошқа ҳолларда товар-моддий захиралар мавжудлиги ва уларнинг ҳолати хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини муқобил аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш йўли билан олишнинг иложи бўлмаслиги мумкин. Бундай ҳолларда АХС 705 кўламнинг чекланиши натижасида аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни модификация қилишини талаб қилади.[8]

Ишончли сақлаш учун берилган ва учинчи томон назорати остида бўлган захиралар

Тасдиқлаш (8(а) бандга қаранг)

A15. АХС 505[9] да ташқи тасдиқ тартиб-таомилларини бажаришга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма белгиланган.

Бошқа аудиторлик амаллари (8(б) бандга қаранг)

A16. Вазиятга қараб, масалан, учинчи томоннинг виждонлилиги ва объективлигига шубҳа туғдирадиган маълумотлар олинган ҳолда, аудитор учинчи томондан тасдиқ олиш ўрнига ёки унга қўшимча равишда бошқа аудиторлик тартиб-таомилларини бажаришни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаши мумкин. Бошқа аудиторлик тартиб-таомилларига мисол сифатида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Учинчи томон ўтказаётган товар-моддий захиралар инвентаризациясига ташриф буюриш ёки бундай инветаризацияга ташриф буюриш учун бошқа аудиторни тайинлаш (агар бунинг имкони бўлса).
- Товар-моддий захиралар тўғри ҳисобланган ва тегишли равишда сақланаётганига ишонч ҳосил қилиш учун учинчи томон ички назорат тизимининг адекватлиги хусусида бошқа

---

8 АХС 705, 13 банд

9 АХС 505 *"Ташқи тасдиқлар"*

аудитор ҳисоботини ёки хизмат кўрсатиш соҳаси аудитори ҳисоботини олиш.

- Учинчи томонларга сақлаш учун берилган товар-моддий захиралар билан боғлиқ ҳужжатларни, масалан, омбор тилхатларини текшириш.
- Агар товар-моддий захиралар гаровга таъминот сифатида берилган бўлса, бошқа томонлардан тасдиқлаш учун сўровлар.

Суд жараёнлари ва даъволар

Суд жараёнлари ва даъволарнинг якунланиш босқичлари (9-бандга қаранг)

А17. Тадбиркорлик субъекти иштирок этувчи суд жараёнлари ва даъволар молиявий ҳисоботларга сезиларли даражада таъсир кўрсатиши мумкин ва, шундай қилиб, бундай таъсир тўғрисида маълумотларни очиб бериш ёки уни молиявий ҳисоботда ҳисобга олиш талаб этилиши мумкин.

А18. 9-бандда кўрсатиб ўтилган тартиб-таомилларга қўшимча равишда, масалан, тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити ҳақида билим олиш доирасида рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариш натижасида олинган ахборотдан аудитор тадбиркорлик субъекти иштирок этувчи суд жараёнлари ва даъволар тўғрисида маълумот олиш учун фойдаланиши сингари ўринли тартиб-таомилларини қайд этиш мумкин.

А19. Муҳим бузиб кўрсатишлар риски юзага келишига олиб келиши мумкин бўлган суд жараёни ва даъвони аниқлаш мақсадида олинган аудиторлик далиллари бошқа муҳим жиҳатлар, масалан, суд жараёнлари ва даъволар муносабати билан баҳолаш ёки ўлчаш хусусидаги аудиторлик далилларини ҳам таъминлаши мумкин. АХС 540[10] да бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашларни ёки молиявий ҳисоботда тегишли маълумотлар очиб берилишини талаб этадиган суд жараёнлари ва даъволарни аудитор томонидан кўриб чиқишга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма белгиланган.

[10] АХС 540 *"Бухгалтерия ҳисоби мақсадидаги баҳолашлар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашлар ва тегишли очиб бериладиган маълумотлар аудити"*

Суд харажатлари счётларини текшириш (9(в) бандга қаранг)

А20. Вазиятга қараб аудитор суд харажатлари счётларини аудитор томонидан текшириш доирасида бошланғич манбалар, масалан, суд харажатларини тўлаш учун инвойслар таҳлилини ўтказишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаши мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси билан ахборот алмашиш (10–11-бандларга қаранг)

А21. Тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси билан тўғридан-тўғри ахборот айирбошлаш аудиторга муҳим бўлиши мумкин бўлган бирон-бир суд жараёни ёки даъволар тўғрисида маълумотлар бор-йўқлиги, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга оширилган молиявий оқибатларни баҳолаш, шу жумладан суд харажатлари асосли ёки асосли эмаслиги хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишда ёрдам беради.

А22. Айрим ҳолларда аудитор тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси билан умумий сўров юбориш йўли билан тўғридан-тўғри боғланишга ҳаракат қилиши мумкин. Шу мақсадда умумий сўров тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчисига қаратилган ўзига маълум бўлган ҳар қандай суд жараёни ва даъво тўғрисида суд жараёни ва даъвони, шунингдек молиявий оқибатлар, шу жумладан суд харажатларини баҳолаш натижаси билан бир қаторда аудиторга хабар қилиш тўғрисидаги сўровни ўз ичига олиши лозим.

А23. Агар тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси умумий сўровга тегишлича жавоб бермайди деб ҳисоблаш учун асослар мавжуд бўлса, масалан, юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчи мансуб бўлган профессионал ташкилот бундай сўровга жавоб беришни тақиқласа, аудитор мазкур маслаҳатчи билан махсус сўров воситасида тўғридан-тўғри боғланишга ҳаракат қилиши мумкин. Шу мақсадда махсус сўровга қуйидагилар киритилиши лозим:

(а) Суд жараёнлари ва даъволар рўйхатлари;

(б) Аниқланган ҳар бир суд жараёни ва даъво натижаларига тадбиркорлик субъекти раҳбарияти берган баҳо (агар мавжуд бўлса), шунингдек унинг молиявий оқибатлар, шу жумладан суд харажатлари хусусидаги тахмини; ва

(в) Тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси тадбиркорлик субъекти раҳбарияти берган баҳоларнинг асослилигини тасдиқлаши ва, агар тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси фикрига кўра, рўйхат тўлиқ ёки аниқ бўлмаса, аудиторга қўшимча маълумотлар тақдим этиши ҳақидаги сўров.

А24. Муайян вазиятда аудитор суд жараёнлари ёки даъволарнинг тахмин қилинаётган натижасини муҳокама қилиш учун тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси билан учрашиш зарур деб ҳисоблаши ҳам мумкин. Бу, масалан, қуйидаги ҳолларда юз бериши мумкин:

- Аудитор тегишли иш аҳамиятли риск билан боғлиқ деб ҳисоблаганда.
- Иш мураккаб бўлганда.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчиси ўртасида келишмовчиликлар мавжуд бўлганда.

Қоида тариқасида, бундай учрашувларни ўтказиш учун тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг рухсати талаб этилади ва улар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг иштирокида ўтказилади.

А25. АХС 700[11] мувофиқ аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси аудитор молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик фикри учун асос бўлган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олган санагача бўлиши лозим. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар суд жараёнлари ва даъволар мақоми хусусидаги аудиторлик далиллари тадбиркорлик субъекти раҳбариятига, шу жумладан тегишли ишлар

[11] АХС 700 *"Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва хулоса (ҳисобот) бериш",* 41 банд

учун масъул юридик масалалар бўйича ички маслаҳатчига сўровлар бериш йўли билан олиниши мумкин. Айрим ҳолларда аудитор янгиланган ахборотни тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчисидан олиши талаб этилиши мумкин.

Сегментларга доир ахборот (13-бандга қаранг)

A26. Молиявий ҳисобот тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига қараб, тадбиркорлик субъекти сегментларга доир ахборотни молиявий ҳисоботларда очиб беришга мажбур бўлиши мумкин ёки тадбиркорлик субъектига бундай маълумотларни очиб берилиши рухсат этилиши мумкин. Аудиторнинг сегментларга доир маълумотларни тақдим этиш ва очиб бериш борасидаги мажбуриятлари молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ. Бинобарин, аудитор алоҳида кўриб чиқиладиган сегментларга доир маълумотлар хусусида фикр билдириш мақсадида ўтказилиши лозим бўлган аудиторлик тартиб-таомилларини бажаришга мажбур эмас.

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланиладиган усулларни билиш (13(б) бандга қаранг)

A27. Вазиятга қараб, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти сегментларга доир ахборотни аниқлаш учун қўллайдиган усуллар тўғрисида, шунингдек мазкур усуллар молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ маълумотлар очиб берилишини қай даражада таъминлаши ҳақида тасаввур ҳосил қилишда кўриб чиқилиши ўринли бўлиши мумкин бўлган масалаларга мисол сифатида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Сегментлар ўртасида сотувлар, ўтказмалар ва тўловлар, шунингдек сегментлараро харажатларни чиқариб ташлаш.
- Бюджетлар ва кутилаётган бошқа натижалар билан, масалан, операцион фаолиятдан олинадиган, сотувлардан келган тушумга нисбатан фоиз ҳисобида ифодаланган фойда билан таққослаш.
- Активлар ва харажатларни сегментлар ўртасида тақсимлаш.
- Олдинги даврлар маълумотларига нисбатан акс эттиришнинг изчиллиги ва мос келмасликлар тўғрисида маълумотларни очиб беришнинг адекватлиги.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 505
ТАШҚИ ТАСДИҚНОМАЛАР

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси....1

Аудиторлик далилларини олиш учун ташқи тасдиқнома тартиб-таомиллари 2–3

Кучга кириш санаси....4

Мақсади 5

Таърифлар....6

Талаблар

Ташқи тасдиқнома тартиб-таомиллари....7

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тасдиқлар учун сўров юборишга рухсат беришни аудиторга рад этиши 8–9

Ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларининг натижалари....10–14

Салбий тасдиқлар....15

Олинган далилларни баҳолаш 16

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ташқи тасдиқнома тартиб-таомиллари....A1–A7

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тасдиқлар учун сўров юборишга рухсат беришни аудиторга рад этиши A8–A10

Ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларининг натижалари.....А11–А22

Салбий тасдиқлар.....А23

Олинган далилларни баҳолаш А24–А25

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 505 *"Ташқи тасдиқномалар"* АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудитор томонидан АХС 330[1] ва АХС 500[2] га мувофиқ аудиторлик далилларини олиш учун ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларидан фойдаланиш кўриб чиқилади. Мазкур стандартда АХС 501[3] да муҳокама қилинадиган суд жараёнлари ва даъволар хусусида сўровлар кўриб чиқилмайди.

Аудиторлик далилларини олиш учун ташқи тасдиқнома тартиб-таомиллари

2. АХС 500 да кўрсатилишича, аудиторлик далилларининг ишончлилиги уларнинг манбалари ва хусусиятига, шунингдек улар олинган алоҳида вазиятларга боғлиқдир.[4] Ушбу АХС аудиторлик далилларига тегишли бўлган қуйидаги умумлаштиришларни ҳам ўз ичига олади:[5]

   - Агар аудиторлик далили тадбиркорлик субъекти доирасидан ташқаридаги мустақил манбалардан олинган бўлса, унинг ишончлилик даражаси ошади.
   - Аудитор томонидан бевосита олинган аудиторлик далили билвосита ёки хулоса чиқариш натижасида олинган аудиторлик далилига қараганда ишончли ҳисобланади.
   - Ҳужжат кўринишидаги аудиторлик далили, у хоҳ қоғозда, хоҳ электрон шаклда ёки бирон-бир бошқа ташувчида бўлсин, ишончлироқ ҳисобланади.

   Бинобарин, аудит шароитларига қараб, аудитор томонидан тасдиқловчи тарафлардан бевосита олинган ташқи тасдиқномалар кўринишидаги аудиторлик далили тадбиркорлик субъекти томонидан яратилган аудиторлик далилидан ишончлироқ бўлиши

---

1 АХС 330 *"Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари"*

2 АХС 500 *"Аудиторлик далили"*

3 АХС 501 *"Аудиторлик далили – муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш"*

4 АХС 500, А5 банд

5 АХС 500, А31 банд

мумкин. Ушбу АХСнинг вазифаси ўринли ва ишончли аудиторлик далиллари олиш учун ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришда аудиторга ёрдам беришдан иборат.

3. Бошқа аудитнинг халқаро стандартларида аудиторлик далиллари сифатидаги ташқи тасдиқномаларнинг муҳимлиги эътироф этилади, масалан:

- АХС 330 да аудиторнинг молиявий ҳисоботлар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига нисбатан умумий ёндашувни ишлаб чиқиш ва бажариш, шунингдек хусусияти, бажариш муддатлари ва кўлами тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига асосланган кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш вазифалари муҳокама қилинади.[6] Бундан ташқари, АХС 330 баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларидан қатъи назар, аудитор операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг муҳим туркумларидан ҳар бири учун моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши ва бажаришини талаб этади. Аудитор ташқи тасдиқнома тартиб-таомиллари моҳияти бўйича текшириш аудиторлик тартиб-таомиллари сифатида бажарилиши лозим ёки лозим эмаслиги тўғрисидаги масалани ҳам кўриб чиқиши шарт.[7]
- АХС 330 аудитор томонидан баҳоланган риск даражаси қанча баланд бўлса, шунча кенг қамровли аудиторлик далилларини олишни аудитордан талаб қилади.[8] Бу талабни бажариш учун аудитор далиллар сонини кўпайтириши ёки янада ўринли ёки ишончли ёхуд ҳам ўринли, ҳам ишончли бўлган далилларни олиши мумкин. Масалан, аудитор аудиторлик далилларини учинчи шахслардан бевосита олишни ёки тасдиқловчи далилларни бир нечта мустақил манбалардан олишни муҳимроқ деб ҳисоблаши мумкин. АХС 330 да кўрсатилишича, ташқи

6 АХС 330, 5–6 бандлар

7 АХС 330, 18–19 бандлар

8 АХС 330, 7(б) банд

тасдиқнома тартиб-таомиллари аудиторга фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатиш аҳамиятли рискларига жавоб бериш учун аудиторга талаб этиладиган ўта ишончли аудиторлик далилларини олишда ёрдам бериши мумкин.[9]

- АХС 240 да кўрсатилишича, аудитор тақдимномалар даражасида баҳоланган фирибгарлик билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини камайтириш учун тасдиқловчи қўшимча маълумотларни жавоб тариқасида олиш мақсадида тасдиқ учун сўровларни ишлаб чиқиши.[10]
- АХС 500 да кўрсатилишича, тадбиркорлик субъектига тобе бўлмаган манбадан олинган тасдиқловчи ахборот, шу жумладан ташқи тасдиқномалар аудитор бухгалтерия ҳисоби маълумотлари ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тақдимномаларида мавжуд бўлган далиллар асосида ҳосил қилган ишончлилик даражасини ошириши мумкин.[11]

Кучга кириш санаси

4. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

5. Ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларидан фойдаланишда аудиторнинг мақсади ўринли ва ишончли бўлган аудиторлик далилларини олиш имконини берувчи тартиб-таомилларни ишлаб чиқиш ва бажаришдан иборат.

Таърифлар

6. Аудитнинг халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар

---

9 АХС 330, А53 банд

10 АХС 240 *"Молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш пайтида аудиторнинг фирибгарликка нисбатан вазифалари",* А37 банд

11 АХС 500, А8–А9 бандлар

қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

(а) Ташқи тасдиқнома – Аудитор томонидан учинчи шахслардан (тасдиқловчи томондан) бевосита ёзма жавоб кўринишида қоғоз ёки электрон шаклда ёхуд бошқа воситалар ёрдамида олинган аудиторлик далили.

(б) Ижобий тасдиқ талабномаси – Тасдиқловчи томон талабномада кўрсатилган маълумот билан рози ёки рози эмаслигини кўрсатиб ёки талаб этилган маълумотни тақдим этиб аудиторга тўғридан-тўғри жавоб йўллашини талаб қилиш.

(в) Салбий тасдиқ талабномаси – Тасдиқловчи томон сўровда кўрсатилган маълумотга нисбатан рози бўлмаганида, тасдиқловчи томон аудиторга тўғридан-тўғри жавоб йўллашини талаб қилиш.

(г) Жавоб бермаслик – Тасдиқловчи томон ижобий тасдиқ талабига жавоб бермаслиги ёки тўлиқ жавоб бермаслиги ёинки тасдиқ талаби манзилга етказилмай қайтиб келиши.

(д) Тафовут – тасдиқланиши лозим бўлган ёки тадбиркорлик субъектининг бухгалтерия ҳисобида акс эттирилган маълумотлари билан тасдиқловчи томон тақдим этган маълумотлари ўртасида фарқ мавжудлигини ифодаловчи жавоб.

Талаблар

Ташқи тасдиқнома тартиб-таомиллари

7. Аудитор ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларидан фойдаланиб ташқи тасдиқ учун сўровлар устидан назоратни таъминлаши лозим, шу жумладан:

(а) Тасдиқланиши ёки сўраб олиниши лозим бўлган ахборотни аниқлаш; (А1 бандига қаранг)

(б) Тегишли тасдиқловчи томонни танлаш; (А2 бандига қаранг)

(в) Бевосита аудиторга юбориладиган тасдиқ учун сўровларни ишлаб чиқиш, шу жумладан сўровлар тегишли манзилга

юборилгани ва жавоблар учун адрес ифодаланганига ишонч ҳосил қилиш зарурати; ва (А3-А6 бандларига қаранг)

(г) Тасдиқловчи томонга сўровлар, зарур ҳолда, кейинги сўровларни юбориш. (А7 бандига қаранг)

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тасдиқлар учун сўров юборишга рухсат беришни аудиторга рад этиши

8. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тасдиқлар учун сўров юборишга рухсат беришни аудиторга рад этган бўлса, аудитор қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим:

(а) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг рад этиши сабабларини аниқлаш ва уларнинг ҳақиқийлиги ва асослилиги хусусида аудиторлик далилларини олиш; (А8 бандига қаранг)

(б) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти рад этишининг тегишли муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари, шу жумладан фирибгарлик рискини аудитор томонидан баҳолашга, шунингдек бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига таъсирини баҳолаш; ва (А9 бандига қаранг)

(в) Ўринли ва ишончли аудиторлик далилларини олиш учун ишлаб чиқилган муқобил аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш. (А10 бандига қаранг)

9. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тасдиқлар учун сўров юборишга рухсат беришни аудиторга рад этиши асоссиз деган хулосага келса ёки аудитор ўринли ва ишончли аудиторлик далилларини муқобил аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш йўли билан олиш имкониятига эга бўлмаса, аудитор АХС 260[12] га мувофиқ юзага келган вазият тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиши лозим. Аудитор АХС 705[13] га мувофиқ аудит ва аудиторлик фикри учун оқибатларни ҳам аниқлаши зарур.

---

12 АХС 260 *“Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви”*, 16-банд

13 АХС 705 *“Мустақил аудиторнинг хулосаси (ҳисоботи)даги фикрни модификациялаш”*

Ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларининг натижалари

Тасдиқ учун сўровларга жавобларнинг ишончлилиги

10. Агар аудитор тасдиқ учун сўровга жавобнинг ишончлилигига шубҳа уйғотувчи омилларни аниқлаган бўлса, у бундай шубҳаларни тарқатиш учун навбатдаги аудиторлик далилларини олиши лозим. (А11-А16 бандларига қаранг).

11. Агар аудитор тасдиқ учун сўровга жавоб ишончли эмаслигини аниқлаган бўлса, у тегишли муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари, шу жумладан фирибгарлик рискини аудитор томонидан баҳолашга, шунингдек бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига таъсирини баҳолаши лозим. (А17 бандига қаранг).

Жавоб бермаслик

12. Жавоб берилмаган ҳар бир ҳолда аудитор уринли ва ишончли аудиторлик далилларини олиш учун муқобил аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. (А18–А19 бандларга қаранг)

Етарлича ва тегишли аудиторлик далилларини олиш учун ижобий тасдиқ талабига жавоб зарур бўлган вазиятлар

13. Агар аудитор етарлича ва тегишли аудиторлик далилларини олиш учун ижобий тасдиқ талабига жавоб зарурлигини аниқлаган бўлса, муқобил аудиторлик тартиб-таомиллари аудиторга зарур бўлган аудиторлик далилларини таъминлай олмайди. Агар аудитор бундай тасдиқни олган бўлмаса, у АХС 705 га мувофиқ аудит ва аудиторлик фикрига таъсирни баҳолаши лозим. (А20 бандига қаранг).

Тафовутлар

14. Аудитор тафовутларни улар бузиб кўрсатишларга ишора қилиши ёки қилмаслигини аниқлаш учун ўрганиши лозим. (А21-А22 бандларига қаранг)

Салбий тасдиқлар

15. Салбий тасдиқлар ижобий тасдиқларга қараганда камроқ даражада кенг қамровли аудиторлик далилларини таъминлайди. Бинобарин,

аудитор тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискини камайтириш учун салбий тасдиқ учун сўровлардан моҳияти бўйича текширишнинг бирдан-бир аудиторлик тартиб-таомили сифатида фойдаланмаслиги керак, қуйидаги вазиятлар мавжуд бўлган ҳоллар бундан мустасно: (А23 бандига қаранг).

(а) Аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискини паст деб баҳолаган ва тақдимнома билан боғлиқ назорат воситалари фаолиятининг самарадорлиги хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олган;

(б) Салбий тасдиқ тартиб-таомилларини бажариш талаб этиладиган моддалар йиғиндиси кўп сонли майда, турдош счётлар қолдиқлари, операциялар ёки шартларни ўз ичига олади;

(в) Тафовутлар ҳажми жуда кам бўлиши кутилмоқда; ва

(г) Салбий тасдиқ учун сўровлар олувчиларни бундай сўровларни эътиборсиз қолдиришга мажбур қилиши мумкин бўлган ҳолатлар ёки шароитлар аудиторга маълум эмас.

Олинган далилларни баҳолаш

16. Аудитор ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларининг натижалари ўринли ва ишончли аудиторлик далилларини таъминлаши ёки навбатдаги аудиторлик далиллари зарурлигини баҳолаши лозим. (А24-А25 бандларига қаранг).

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ташқи тасдиқнома тартиб-таомиллари

Тасдиқланиши ёки сўраб олиниши лозим бўлган ахборотни аниқлаш (7(а) бандига қаранг)

A1. Ташқи тасдиқнома тартиб-таомиллари аксарият ҳолларда счётлар қолдиқлари ва уларнинг компонентлари тўғрисидаги маълумотларни тасдиқлаш ёки сўраб олиш учун бажарилади. Улардан тадбиркорлик субъекти ва бошқа томонлар ўртасидаги битимлар, шартномалар ёки операцияларнинг шартларини тасдиқлаш ёки "ташқи келишув" сингари муайян шартлар йўқлигини тасдиқлаш учун ҳам фойдаланилиши мумкин.

Тегишли тасдиқловчи томонни танлаш (7(б) бандига қаранг)

A2. Тасдиқ учун сўровларга жавоблар, агар тасдиқ учун сўровлар, аудитор фикрига кўра, тасдиқлаш талаб этиладиган маълумотлардан яхши хабардор бўлган тасдиқловчи томонга юборилган бўлса, янада ўринли ва ишончли аудиторлик далилларини таъмилайди. Масалан, тасдиқлаш талаб этиладиган операциялар ёки аҳдлашувлардан яхши хабардор бўлган молия ташкилотининг мансабдор шахси молия ташкилотида тасдиқ учун сўровни юборишга айниқса мос келадиган шахс бўлиши мумкин.

Тасдиқ учун сўровларни ишлаб чиқиш (7(в) бандига қаранг)

A3. Тасдиқ учун сўровни ишлаб чиқиш тасдиқлаш тезлигига, шунингдек жавоблардан олинган аудиторлик далилларининг ишончлилиги ва хусусиятига тўғридан-тўғри таъсир кўрсатиши мумкин.

A4. Тасдиқ учун сўровларни ишлаб чиқишда кўриб чиқилиши лозим бўлган омиллар:

- Кўриб чиқилаётган тақдимномалар.

- Аниқланган муайян муҳим бузиб кўрсатиш рисклари, шу жумладан фирибгарлик рисклари.
- Тасдиқ учун сўров шакли ва уни тақдим этиш.
- Аудитни ёки бошқа шунга ўхшаш битимларни бажариш борасида мавжуд тажриба.
- Ахборот амашиш усули (масалан, қоғозда, электрон шаклда ёки бирон-бир бошқа ташувчида).
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти санкцияси ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тасдиқловчи томонларга берилган аудитор сўровига жавоб қайтариш тавсияси. Тасдиқловчи томонлар фақат тадбиркорлик субъекти раҳбарияти санкцияси ифодаланган тасдиқ учун сўровга жавоб беришни истайдилар.
- Тегишли тасдиқловчи томоннинг тасдиқлаш ёки сўралаётган ахборот (масалан, умумий қолдиқлар бўйича алоҳида инвойс суммаси)ни тақдим этишга қодирлиги.

А5. Ижобий ташқи тасдиқнома учун сўров тасдиқловчи томон ҳар қандай ҳолда ҳам ё тасдиқловчи томоннинг мазкур ахборотга розилигини кўрсатиб, ё тегишли ахборотни тақдим этиб аудиторга жавоб беришини талаб қилади. Қоида тариқасида, ижобий тасдиқ учун сўровга жавоб ишончли аудиторлик далилларини таъминлайди. Бироқ тасдиқловчи томон тасдиқ учун сўровга ахборотнинг тўғрилигини текширмасдан жавоб бериши мумкинлиги риски мавжуд. Аудитор бу рискни сумма (ёки бошқа маълумотлар) ифодаланмаган, балки тасдиқловчи томон суммани тўлдириши ёки бошқа маълумотлар тақдим этишини сўрайдиган ижобий тасдиқ учун сўровлардан фойдаланиш йўли билан пасайтириши мумкин. Бошқа томондан, бундай “бўш” тасдиқ учун сўровдан фойдаланиш тасдиқлаш тезлиги пасайишига олиб келиши мумкин, чунки тасдиқловчи томондан қўшимча саъй-ҳаракатлар талаб этилиши мумкин.

А6. Сўровлар тегишли манзилга юборилганини аниқлаш тасдиқ учун сўровларда кўрсатилган айрим ёки барча манзилларнинг ҳақиқийлигини бу сўровлар жўнатилгунга қадар тестлашни (текширишни) назарда тутади.

Келгуси тасдиқ учун сўровлар (7(г) банди)

А7. Аудитор, агар олдинги сўровга жавоб ақлга мувофиқ давр муддати ичида олинган бўлмаса, қўшимча тасдиқ учун сўров юбориши мумкин. Масалан, аудитор, манзилнинг тўғрилигини қайта текшириб кўриб, қўшимча ёки келгуси сўровни юбориши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тасдиқлар учун сўров юборишга рухсат беришни аудиторга рад этиши

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти рад этишининг асослилиги (8(а) бандига қаранг)

А8. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тасдиқлар учун сўров юборишга рухсат беришни аудиторга рад этиши аудитор олишни истаган аудиторлик далилларини чеклаш ҳисобланади. Шу сабабли аудитор бундай чеклаш сабабларини аниқлаши лозим. Кўпинча бунга тегишли тасдиқловчи томон билан юридик низо ёки давом этаётган музокараларнинг мавжудлиги сабаб бўлади ва бемаврид юборилган тасдиқ учун сўров уларни ҳал этишга таъсир кўрсатиши мумкин. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фирибгарлик ёки хатога йўл қўйилганига ишора қилиши мумкин бўлган аудиторлик далилларини олишни аудиторга рад этиши мумкинлиги риски туфайли сабабларнинг ҳақиқийлиги ва асослилиги хусусида аудиторлик далилларини олиши шарт.

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш учун оқибатлар (8(б) бандига қаранг)

А9. 8(б) бандида назарда тутилган баҳолаш асосида аудитор тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳони қайта кўриш ва АХС 315[14] га мувофиқ

[14] АХС 315 *"Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш"*, 31-банд

режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларини ўзгартириш мақсадга мувофиқ бўлар эди, деган хулосага келиши мумкин. Масалан, агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тасдиқ олмаслик ҳақидаги илтимоси асоссиз бўлса, бу АХС 240 га мувофиқ баҳолашни талаб қиладиган фирибгарлик риски омилига ишора қилиши мумкин.[15]

Муқобил аудиторлик тартиб-таомиллари (8(в) бандига қаранг)

A10. Мазкур вазиятда муқобил аудиторлик тартиб-таомиллари ушбу АХСнинг A18-A19 бандларида баён этилган жавоб бермаслик ҳолатида мақсадга мувофиқ бўлган тартиб-таомилларга ўхшаш бўлиши мумкин. Бундай тартиб-таомиллар ушбу АХСнинг 8(б) бандида назарда тутилган, аудитор томонидан бажарилган баҳолаш натижаларини ҳам ҳисобга олади.

Ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларининг натижалари

Тасдиқ учун сўровларга жавобларнинг ишончлилиги (10-бандга қаранг)

A11. АХС 500 да кўрсатилишича, ҳатто аудиторлик далили ташқи манбалардан олинган бўлса ҳам, унинг ишончлилигига таъсир этадиган омиллар мавжуд бўлиши мумкин.[16] Барча жавобларнинг эгаллаб олиниши, ўзгартирилиши ёки фирибгарлик риски маълум даражада мавжуддир. Бундай риск жавоб қоғозда, электрон шаклда ёки бирон-бир бошқа ташувчида олинганидан қатъи назар мавжуд бўлади. Жавобнинг ишончлилигига шубҳа уйғотадиган омиллар қаторига қуйидагиларни киритиш мумкин:

- Жавоб аудитор томонидан билвосита олинган; ёки
- Жавоб олдиндан белгиланган тасдиқловчи томон ҳисобланмайдиган томондан келгани аниқланган.

A12. Ахборот узатиш электрон воситалари, масалан, факсимиле ёки электрон почта орқали олинган жавобларнинг ишончлилиги муайян

---

15 АХС 240, 24 банд

16 АХС 500, A31 банд

риск билан боғлиқ, чунки бундай вазиятда респондентнинг келиб чиқиши ва ваколатларини аниқлаш, шунингдек киритилиши мумкин бўлган ўзгартиришларни топиш қийин. Аудитор ва респондент томонидан фойдаланилаётган, жавобларни маълумотлар узатиш электрон воситалари ёрдамида юбориш учун хавфсиз муҳитни яратадиган жараён кўрсатилган рискларни юмшатиши мумкин. Агар аудитор мазкур жараён хавфсиз эканлиги ва тегишли равишда назорат қилинишига ишонч ҳосил қилган бўлса, тегишли жавобларнинг ишончлилик даражаси ошади. Маълумотлар узатиш электрон воситалари ёрдамида тасдиқлаш жараёни электрон ахборотни юборувчининг шахсини аниқлаш турли усулларини, масалан, кодлаш, электрон рақамли имзолар ва веб-сайтнинг ҳақиқийлигини текшириш тартиб-таомиллари ёрдамида аниқлашни ўз ичига олиши мумкин.

A13. Агар тасдиқловчи томон тасдиқ учун сўровга жавобларни келишиш ва тақдим этиш учун учинчи томондан фойдаланаётган бўлса, аудитор қуйидаги рискларни камайтириш учун аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши мумкин:

(а) Жавоб тегишли бўлмаган манбадан олингани риски;

(б) Респондент жавоб беришга ваколатли бўлмаслиги риски; ва

(в) Берилаётган маълумотларнинг яхлитлиги бузилган бўлиши мумкинлиги риски.

A14. АХС 500 аудитор аудиторлик далиллари сифатида фойдаланиладиган ахборотнинг ишончлилигига шубҳа қолдирмаслик учун тартиб-таомилларни ўзгартириш ёки тўлдириш зарурлигини ҳал этишини талаб қилади.[17] Аудитор тасдиқловчи томон билан боғланиб, тасдиқ учун сўровга жавоб манбаси ва мазмунини текшириш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин. Масалан, агар тасдиқловчи томон электрон почта ёрдамида жавоб берган бўлса, аудитор тасдиқловчи томон жавобни амалда юборганини аниқлаш учун тасдиқловчи томонга қўнғироқ қилиши мумкин. Агар жавоб аудиторга билвосита қайтарилган бўлса (масалан, тасдиқловчи томон янглишиб уни аудиторга эмас, балки

[17] АХС 500, 11 банд

тадбиркорлик субъектига юборгани туфайли), аудитор ёзма жавобни бевосита аудиторга тақдим этиш илтимоси билан тасдиқловчи томонга мурожаат этиши мумкин.

A15. Тасдиқ учун сўровга оғзаки жавоб, ўз-ўзича, ташқи тасдиқнома таърифи билан мос келмайди, чунки у аудиторга тўғридан-тўғри ёзма жавоб ҳисобланмайди. Бироқ, тасдиқ учун сўровга оғзаки жавоб олгандан сўнг, аудитор, вазиятга қараб, ёзма жавобни бевосита аудиторга тақдим этиш илтимоси билан тасдиқловчи томонга мурожаат этиши мумкин. Агар бундай жавоб олинган бўлмаса, 12-бандга мувофиқ, аудитор оғзаки жавобда тақдим этилган ахборотни тасдиқлаш учун бошқа аудиторлик далилларини олиши лозим.

A16. Тасдиқ учун сўровга жавобда ундан фойдаланиш чекланишига ишора мавжуд бўлиши лозим. Бундай чеклашлар жавобнинг ишончли аудиторлик далили сифатидаги кучидан маҳрум этмаслиги мумкин.

Ишончли бўлмаган жавоблар (11-бандга қаранг)

A17. Агар аудитор жавоб ишончли эмас деган хулосага келган бўлса, у тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискига берилган баҳони қайта кўриш ва АХС 315[18] га мувофиқ режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларини ўзгартириш заруриятига дуч келиши мумкин . Масалан, ишончли бўлмаган жавоб АХС 240[19] га мувофиқ баҳолашни талаб қиладиган фирибгарлик риски омилининг мавжудлигига ишора қилиши мумкин.

Жавоб бермаслик (12-бандга қаранг)

A18. Аудитор бажариши мумкин бўлган муқобил аудиторлик тартиб-таомилларига мисол тариқасида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Дебиторлик қарзи қолдиғига нисбатан – пул маблағларининг кейинги тушумларини, юкларни жўнатиш ҳужжатларини ва давр тугашидан олдинги сотувларни текшириш.

---

18 АХС 315, 31 банд

19 АХС 240, 24 банд

- Кредиторлик қарзи қолдиғига нисбатан – кейинги пул маблағлари тўловларини ёки учинчи томонлар билан ёзишмаларни, шунингдек бошқа ёзувлар, хусусан товар олиш учун юкхатларни текшириш.

A19. Кўриб чиқилаётган счёт ва тақдимнома муқобил аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти ва кўламига таъсир кўрсатади. Тасдиқ учун сўровга жавоб бермаслик илгари таниб олинмаган муҳим бузиб кўрсатишлар рискига ишора қилиши мумкин. Бундай вазиятларда аудитор тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискига берилган баҳони қайта кўриш ва АХС 315[20] га мувофиқ режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларини ўзгартириш заруриятига дуч келиши мумкин. Масалан, агар сўровларга кутилганидан камроқ ёки кўпроқ жавоблар олинган бўлса, бу АХС 240[21] га мувофиқ баҳолашни талаб қиладиган илгари таниб олинмаган фирибгарлик риски омилининг мавжудлигига ишора қилиши мумкин.

Етарлича ва тегишли аудиторлик далилларини олиш учун ижобий тасдиқ талабига жавоб зарур бўлган вазиятлар (13-бандга қаранг)

A20. Муайян вазиятларда аудитор етарлича ва тегишли аудиторлик далилларини олиш учун ижобий тасдиқ талабига жавоб зарур бўлган тақдимномалар даражасида баҳо берилган муҳим бузиб кўрсатишлар рискини аниқлаши мумкин. Бундай вазиятлар қаторига қуйидагиларни киритиш мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тақдимномаси (тақдимномалари)ни тасдиқлаш учун ахборотни фақат тадбиркорлик субъекти доирасидан ташқарида олиш мумкин.
- Фирибгарлик рискининг муайян омиллари, хусусан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан назорат воситаларининг рад этилиши риски ёки тадбиркорлик субъектининг ходими (ходимлари) ва (ёки) раҳбарияти иштирокида тил бириктирилиши риски аудиторга

[20] АХС 315, 31 банд

[21] АХС 240, 24 банд

тадбиркорлик субъектидан олинган далилларга таяниш имконини бермайди.

Тафовутлар (14-бандга қаранг)

А21. Тасдиқ учун сўровларга жавобларда қайд этилган тафовутлар молиявий ҳисоботларда мавжуд бузиб кўрсатишлар ёки потенциал бузиб кўрсатишларга ишора қилиши мумкин. Агар бузиб кўрсатиш аниқланган бўлса, АХС 240 аудитор бундай бузиб кўрсатиш фирибгарликдан далолат бериши ёки бермаслигини баҳолашини талаб қилади.[22] Тафовутлар шунга ўхшаш тасдиқловчи томонлардан олинган жавоблар сифатига нисбатан ёки шунга ўхшаш счётларга нисбатан қўлланма бўлиб хизмат қилиши мумкин. Тафовутлар тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш устидан ички назорат тизимида мавжуд нуқсон ёки нуқсонларга ишора қилиши ҳам мумкин.

А22. Айрим тафовутлар бузиб кўрсатишлар ҳисобланмайди. Масалан, аудитор тасдиқ учун сўровларга жавоблардаги фарқлар баҳолаш вақти ёки усули ёинки ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларидаги канцелярия хатолари туфайли юзага келган, деган хулосага келиши мумкин.

Салбий тасдиқлар (15-бандга қаранг)

А23. Агар салбий тасдиқ учун сўровга жавоб олинган бўлмаса, бу белгиланган тасдиқловчи томон тасдиқ учун сўровни ёки сўровда ифодаланган ахборотни тўғрилигини тасдиқлаш учун сўровни олганини кўрсатмайди. Бинобарин, салбий тасдиқ учун сўровга тасдиқловчи томон жавоб бермагани ижобий тасдиқ учун сўровга берилган жавобга қараганда камроқ даражада ишончли аудиторлик далилларини таъминлайди. Бундан ташқари, агар сўровда ифодаланган ахборот тасдиқ учун сўровга қўшилмаслигини кўрсатаётган тасдиқловчи томонларнинг манфаатларига зид бўлса, улардан жавоб олиниши эҳтимоли ҳам кўп бўлади ва аксинча. Масалан, банклардаги депозит счётларнинг эгалари тасдиқ учун сўровда уларнинг счётлари қолдиқлари пасайтириб кўрсатилган деб

[22] АХС 240, 35 банд

ҳисобласалар, улардан жавоб олиниши эҳтимоли кўп бўлади ва, аксинча, счётларнинг эгалари қолдиқлар ошириб кўрсатилган деб ҳисобласалар, жавоб олиш эҳтимоли оз бўлади. Шу сабабли банкдаги депозит счётларнинг эгаларига юборилган салбий тасдиқ учун сўровлар қолдиқлар пасайтириб кўрсатилган бўлиши мумкинми, деган саволни кўриб чиқишда фойдали тартиб-таомил бўлиши мумкин, бироқ, агар аудитор қолдиқлар ошириб кўрсатилгани далилларини олишга уринса, самарали бўлиши эҳтимоли кам.

Олинган далилларни баҳолаш (16-бандга қаранг)

A24. Айрим ташқи тасдиқ учун сўровларнинг натижаларига баҳо берар экан, аудитор натижаларни қуйидаги категориялар бўйича тақсимлаши мумкин:

(а) Тегишли тасдиқловчи томон тақдим этган, тасдиқ учун сўровда ифодаланган ахборотга розилик кўрсатилган ёки талаб этилган ахборот тафовутларсиз берилган жавоб;

(б) Ишончли эмас деб баҳоланган жавоб;

(в) Жавоб бермаслик; ёки

(г) Тафовутлар мавжудлигига ишора қилувчи жавоб.

A25. Аудитор томонидан бажарилган, аудитор бажариши мумкин бўлган бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари контекстида олинган баҳолаш аудиторга етарлича тегишли аудиторлик далиллари олингани ёки олинмагани ёки АХС 330[23] га мувофиқ навбатдаги аудиторлик далилларини олиш зарурлиги тўғрисида бир тўхтамга келишга ёрдам бериши мумкин.

[23] АХС 330, 26–27 бандлар

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 510

ДАСТЛАБКИ АУДИТ КЕЛИШУВЛАРИ – БОШЛАНҒИЧ ҚОЛДИҚЛАР

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси 1

Кучга кириш санаси 2

Мақсади 3

Таърифлар 4

Талаблар

Аудиторлик тартиб-таомиллари 5–9

Аудиторлик фикри ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни бериш 10–13

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудиторлик тартиб-таомиллари А1–А7

Аудиторлик фикри ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни бериш А8–А9

Илова: Модификация қилинган фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 510 *"Дастлабки аудит келишувлари – бошланғич қолдиқлар"* АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудиторнинг дастлабки аудитда бошланғич қолдиқлар билан боғлиқ вазифалари кўриб чиқилади. Молиявий ҳисобот суммаларига қўшимча равишда бошланғич қолдиқлар давр бошида мавжуд бўлган, очиб беришни талаб этадиган масалалар, хусусан шартли ва бошқа мажбуриятларни ўз ичига олади. Агар молиявий ҳисоботда қиёсий молиявий маълумотлар мавжуд бўлса, АХС 710[1] да баён этилган талаблар ва қўлланма ҳам қўлланилади. АХС 300[2] дастлабки аудитга қадар бажарилиши лозим бўлган ҳаракатларга нисбатан қўшимча талаблар ва қўлланмани ўз ичига олади.

Кучга кириш санаси

2. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

3. Дастлабки аудитни ўтказишда аудиторнинг бошланғич қолдиқлар билан боғлиқ мақсади қуйидагилар тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишдан иборатдир:

   (а) Бошланғич қолдиқларда жорий давр учун молиявий ҳисоботларга муҳим даражада таъсир кўрсатадиган бузиб кўрсатишлар борми; ва

   (б) Бошланғич қолдиқларда ўз аксини топган тегишли ҳисоб сиёсати жорий давр учун молиявий ҳисоботларда изчил қўлланилганми ёки ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар тегишли равишда ҳисобга олинганми ва молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг қўлланиладиган асосларига мувофиқ тўғри акс эттирилган ва очиб берилганми.

---

1 АХС 710 *"Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар"*

2 АХС 300 *"Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш"*

Таърифлар

4. Аудитнинг халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) Дастлабки аудит келишуви – шундай бир аудит келишувики, унда:

      (i) Олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар аудит қилинмаган; ёки

      (ii) Олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар олдинги аудитор томонидан аудит қилинган.

   (б) Бошланғич қолдиқлар – Счётлардаги давр бошига мавжуд бўлган қолдиқлар. Бошланғич қолдиқлар олдинги даврнинг якуний қолдиқларига асосланган бўлади ва олдинги даврлардаги операциялар ва ҳодисаларнинг ҳамда олдинги даврда қўлланилган ҳисоб сиёсати натижаларини акс эттиради. Бошланғич қолдиқлар давр бошида мавжуд бўлган, очиб беришни талаб этадиган масалаларни ҳам ўз ичига олади, масалан хўжалик фаолиятининг шартли воқеалари ва мажбуриятлар.

   (в) Олдинги аудитор – Тадбиркорлик субъектининг олдинги давр учун молиявий ҳисоботларининг аудитини ўтказган ва жорий аудиторга алмаштирилган бошқа аудиторлик ташкилотининг аудитори.

Талаблар

Аудиторлик тартиб-таомиллари

Бошланғич қолдиқлар

5. Аудитор охирги молиявий ҳисоботлар билан (агар улар мавжуд бўлса) ва мазкур ҳисоботлар бўйича олдинги аудиторнинг охирги ҳисоботлари (хулосалари) билан (агар улар мавжуд бўлса) бошланғич қолдиқлар билан боғлиқ ахборотни, шу жумладан очиб берилиши лозим бўлган маълумотларни аниқлаш мақсадида танишиб чиқиши лозим.

6. Аудитор бошланғич қолдиқларда жорий давр учун молиявий ҳисоботларга муҳим даражада таъсир кўрсатадиган бузиб кўрсатишлар бор-йўқлиги хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини қуйидаги йўллар билан олиши лозим: (А1-А2 бандларига қаранг)

   (а) Олдинги даврнинг якуний қолдиқлари жорий даврга тўғри ўтказилганини ёки, зарур ҳолда, тўғри ҳисобланганини аниқлаш;

   (б) Тегишли ҳисоб сиёсатининг қўлланилиши бошланғич қолдиқларда қай даражада акс этганини аниқлаш; ва

   (в) Қуйидаги тартиб-таомиллардан бири ёки бир нечтасини бажариш: (А3-А7 бандларига қаранг)

      (i) Агар ўтган йил учун молиявий ҳисоботлар аудит қилинган бўлса, бошланғич қолдиқлар хусусида далиллар олиш учун олдинги аудиторнинг иш ҳужжатларини кўриб чиқиш;

      (ii) Жорий даврда бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари бошланғич қолдиқлар хусусида ўринли далиллар билан қай даражада таъминлашини баҳолаш; ёки

      (iii) Бошланғич қолдиқлар хусусида далиллар олиш учун муайян аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш.

7. Агар аудитор бошланғич қолдиқларда жорий давр учун молиявий ҳисоботларга муҳим даражада таъсир кўрсатиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишлар мавжудлигини тасдиқловчи аудиторлик далилларини олган бўлса, аудитор жорий давр учун молиявий ҳисоботларга таъсирни баҳолаш учун юзага келган вазиятда мақсадга мувофиқ ҳисобланадиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. Агар аудитор бундай бузиб кўрсатишлар жорий давр учун молиявий ҳисоботларда мавжуд деган хулосага келган бўлса, у мазкур бузиб кўрсатишлар тўғрисида тадбиркорлик субъектининг тегишли даражадаги

раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларга АХС 450[3] га мувофиқ хабар қилиши лозим.

Ҳисоб сиёсатининг изчиллиги

8. Аудитор бошланғич қолдиқларда акс эттирилган ҳисоб сиёсати жорий давр учун молиявий ҳисоботларда изчил қўлланилгани ва ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар тегишли равишда ҳисобга олингани ва молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосларига мувофиқ тўғри акс эттирилгани ва очиб берилгани хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиши лозим.

Олдинги аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)даги ўринли ахборот

9. Агар олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар олдинги аудитор томонидан аудит қилинган ва унинг фикри модификацияланган бўлса, аудитор жорий давр учун молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашда фикрни модификациялашга асос берган масаланинг таъсирини АХС 315[4] га мувофиқ баҳолаши лозим.

Аудиторнинг хулосалари ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)

Бошланғич қолдиқлар

10. Агар аудитор бошланғич қолдиқлар хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаса, аудитор АХС 705[5] га мувофиқ, вазиятга мос равишда, молиявий ҳисоботлар хусусида ўз фикрини қўшимча изоҳлар билан билдириши ёки ўз фикрини билдиришдан бош тортиши лозим. (А8 бандига қаранг)

11. Агар аудитор бошланғич қолдиқларда жорий давр учун молиявий ҳисоботларга муҳим даражада таъсир кўрсатадиган бузиб

---

3 АХС 450 *"Аудит жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш",* 8 ва 12-бандлар

4 АХС 315 *"Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш"*

5 АХС 705 *"Мустақил аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни модификациялаш"*

кўрсатишлар мавжуд ва бузиб кўрсатишлар таъсири тегишли равишда ҳисобга олинмаган ёки тўғри акс эттирилмаган ёки очиб берилмаган, деган хулосага келган бўлса, аудитор АХС 705 га мувофиқ , вазиятга мос равишда, ўз фикрини қўшимча изоҳлар билан билдириши ёки ўз салбий фикрини билдириши лозим.

Ҳисоб сиёсатининг изчиллиги

12. Агар аудитор қуйидаги хулосага келган бўлса:

    (а) жорий даврнинг ҳисоб сиёсати бошланғич қолдиқларга нисбатан молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосларига мувофиқ изчил қўлланилмаган; ёки

    (б) ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар тегишли равишда ҳисобга олинмаган ёки молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосларига мувофиқ тўғри акс эттирилмаган ёки очиб берилмаган,

    аудитор АХС 705 га мувофиқ, вазиятга мос равишда, ўз фикрини қўшимча изоҳлар билан билдириши ёки ўз салбий фикрини билдириши лозим.

Олдинги аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)даги фикрнинг модификацияси

13. Агар олдинги аудиторнинг олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар хусусидаги фикри жорий давр молиявий ҳисоботлари учун ҳам ўринли ва муҳим бўлиб қолаётган аудиторлик фикри модификациясини ўз ичига олган бўлса, аудитор жорий давр учун молиявий ҳисоботлар хусусидаги аудиторлик фикрини АХС 705 ва АХС 710 га мувофиқ модификациялаши лозим. (А9 бандига қаранг).

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудиторлик тартиб-таомиллари

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар (6-бандга қаранг)

A1. Давлат секторида қонунчилик ёки тартибга солувчи органлар томонидан жорий аудитор олдинги аудитордан олиши мумкин бўлган маълумотларга нисбатан белгиланган чеклашлар мавжуд бўлиши мумкин. Масалан, агар молиявий ҳисоботлари илгари мажбурий аудиторлик текширувларини ўтказиш ҳуқуқига эга, қонуний йўл билан тайинланган аудитор (масалан, Бош аудитор ёки тегишли малакага эга бўлган, Бош аудиторнинг номидан тайинланган бошқа шахс) томонидан аудит қилинган давлат сектори ташкилоти хусусийлаштирилган бўлса, мажбурий аудиторлик текширувларини ўтказиш ҳуқуқига эга ва қонуний йўл билан тайинланган аудитор томонидан хусусий сектордаги янги тайинланган аудиторга иш хужжатлари ёки бошқа ахборотдан фойдаланишга рухсат бериши мумкин бўлган даража махфийлик ёки сир тутиладиган маълумотлар бўйича талабларни белгилайдиган қонунлар ёки меъёрий хужжатлар билан чекланиши мумкин. Бундай ахборот алмашинуви чекланган ҳолатларда, аудиторлик далиллари бошқа усуллар билан олиниши талаб этилиши мумкин ва, етарлича ва тегишли аудиторлик далилини олиш имкони бўлмаса, бу аудиторнинг фикрига таъсир қилиши даражаси инобатга олиниши лозим.

A2. Агар мажбурий аудиторлик текширувларини ўтказиш ҳуқуқига эга, қонуний йўл билан тайинланган аудитор давлат сектори ташкилотида аудит ўтказишни ташқи пудрат шартида хусусий секторда ишлайдиган аудиторлик фирмасига топширса ва айни вақтда мажбурий аудиторлик текширувларини ўтказиш ҳуқуқига эга, қонуний йўл билан тайинланган аудитор давлат сектори ташкилотининг олдинги давр учун молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказган фирмадан бошқа аудиторлик фирмасини тайинласа, қоида тариқасида, бу мажбурий аудиторлик

текширувларини ўтказиш ҳуқуқига эга ва қонуний йўл билан тайинланган аудитор учун аудиторни алмаштириш сифатида баҳоланмайди. Бироқ, ташқи пудратга топшириш тўғрисидаги қарор хусусиятига қараб, аудит келишуви хусусий сектор аудитори учун у ўз вазифаларини бажараётганда дастлабки аудит келишуви сифатида баҳоланиши мумкин ва, бинобарин, мазкур АХС қўлланилади.

Бошланғич қолдиқлар (6(в) бандига қаранг)

А3. Бошланғич қолдиқлар хусусида етарлича ва тегишли аудиторлик далилларини олиш учун зарур аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти ва кўлами қуйидаги жиҳатларга боғлиқ бўлади:

- Тадбиркорлик субъекти томонидан қўлланилаётган ҳисоб сиёсати.
- Жорий давр учун молиявий ҳисоботларда мавжуд операциялар, счётлар қолдиқлари, очиб бериладиган маълумот туркумлари ва муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари хусусияти.
- Бошланғич қолдиқларнинг жорий давр учун молиявий ҳисоботларга нисбатан аҳамиятга моликлиги.
- Олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар аудити ўтказилганми ва, агар ўтказилган бўлса, олдинги аудитор фикри модификацияланганми.

А4. Агар олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган бўлса, аудитор бошланғич қолдиқлар хусусида етарлича ва тегишли аудиторлик далилларини олдинги аудиторнинг иш ҳужжатларини ўрганиш йўли билан олиши мумкин. Бундай кўриб чиқиш етарлича ва тегишли аудиторлик далилларини таъминлаши олдинги аудиторнинг профессионал компетентлиги ва мустақиллиги даражасига боғлиқ бўлади.

А5. Жорий аудитор ва олдинги аудитор ўртасида ахборот айирбошлаш тегишли ахлоқий ва касбий талаблар билан тартибга солинади.

A6. Қисқа муддатли активлар ва мажбуриятларга келсак, бошланғич қолдиқлар хусусида айрим аудиторлик далиллари жорий давр аудиторлик тартиб-таомиллари доирасида олиниши мумкин. Масалан, жорий даврда бошланғич дебиторлик қарзлари (кредиторлик қарзлари)нинг ундирилиши (тўланиши) уларнинг мавжудлиги, ҳуқуқлари ва мажбуриятлари, тўлиқлиги ва давр бошидаги баҳоланиши хусусида айрим аудиторлик далилларини таъминлайди. Бироқ, товар-моддий захиралар билан боғлиқ ҳолда, товар-моддий захираларнинг якуний қолдиқлари бўйича жорий давр аудиторлик тартиб-таомиллари давр бошида мавжуд бўлган товар-моддий захиралар хусусида озгина аудиторлик далиллари билангина таъминлайди. Бинобарин, қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари талаб этилиши мумкин, етарлича ва тегишли аудиторлик далиллари эса қуйидаги тартиб-таомиллардан бири ёки бир нечтасини амалга ошириш йўли билан олиниши мумкин :

- Товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқлари жорий инвентаризациясининг ўтказилишини кузатиш ва натижаларни товар-моддий захираларнинг бошланғич миқдорлари билан солиштириш.
- Товар-моддий захиралар моддаларининг бошланғич қолдиқларини баҳолашга доир аудиторлик тартиб-таомиллари.
- Ялпи фойда ҳамда даромад ва харажатларнинг суммалари тегишли даврда акс эттирилганига нисбатан аудиторлик тартиб-таомиллари.

A7. Узоқ муддатли активлар ва мажбуриятлар, хусусан асосий воситалар, инвестициялар ва узоқ муддатли қарзларга келсак, айрим аудиторлик далиллари бухгалтерия ҳисоби маълумотларини ва бошланғич қолдиқлар замирида ётувчи бошқа ахборотни ўрганиш асосида олиниши мумкин. Муайян ҳолларда аудитор бошланғич қолдиқлар хусусида айрим аудиторлик далилларини учинчи томонларнинг, масалан, узоқ муддатли қарзлар ва инвестициялар хусусидаги тасдиқларини олиш йўли билан қўлга киритиши мумкин. Бошқа ҳолларда

аудиторда қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш зарурияти пайдо бўлиши мумкин.

Аудиторнинг хулосалари ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)

Бошланғич қолдиқлар (10-бандга қаранг)

A8. АХС 705 да юзага келган вазиятда мақбул бўлган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик фикри, фикрнинг тури, шунингдек, агар аудиторлик фикри ўзгартирилган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ўзгартирилишига олиб келиши мумкин бўлган ҳолатларга қўйиладиган талаблар ва уларга оид қўлланма белгиланган. Бошланғич қолдиқлар хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишга аудиторнинг қодир эмаслиги аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрнинг қуйидаги модификацияларидан бирига олиб келиши мумкин:

(а) Юзага келган вазиятга қараб қўшимча изоҳлар билан фикрни билдириш ёки фикр билдиришдан бош тортиш; ёки

(б) Молиявий натижалар ва пул оқимлари тўғрисида қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш ёки, вазиятга мос равишда, фикр билдиришдан бош тортиш ҳамда, агар бу қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар билан тақиқланган бўлмаса, ва молиявий ҳолат тўғрисида модификацияланмаган фикрни билдириш.

Иловада аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар келтирилган.

Олдинги аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)даги фикрнинг модификацияси (13-бандга қаранг)

A9. Айрим вазиятларда олдинги аудитор фикрининг модификацияси жорий давр учун молиявий ҳисоботлар бўйича фикр учун ўз ўринлилиги ва муҳимлигини йўқотиши мумкин. Бу ҳол, масалан, олдинги даврда қўллаш доираси бўйича чеклов бўлган, бироқ, қўллаш доирасининг чекланишига олиб келган масала жорий даврда ҳал қилинганда юз бериши мумкин.

Илова

(А8 бандига қаранг)

Модификацияланган фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

1-мисол:

А8(а) бандида тавсифланган ҳолатлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Аудитор жорий давр бошида товар-моддий захиралар амалдаги қолдиқларининг инвентаризациясини кузатмаган ва захираларнинг бошланғич қолдиқлари хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини қўлга кирита олмаган.**
- **Товар-моддий захираларнинг бошланғич қолдиқлари хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини қўлга кирита олмаслик олиб келиши мумкин бўлган оқибатлар муҳим деб баҳоланади, бироқ улар тадбиркорлик субъектининг молиявий натижалари ва пул оқимлари учун кенг қамровли бўлмайди.**[1]
- **Йил охирига бўлган молиявий ҳолат ҳаққоний тақдим этилган.**
- **Мазкур муайян мамлакатда қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар аудиторга молиявий натижалар ва пул оқимлари қисмида қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикр ва молиявий ҳолат қисмида модификацияланмаган фикр ҳисобланадиган фикрни билдиришни тақиқлайди.**

[1] Агар юз бериши мумкин бўлган оқибатлар, аудитор мулоҳазасига кўра, тадбиркорлик субъектининг молиявий натижалари ва пул оқимлари учун муҳим ва кенг қамровли деб баҳоланган бўлса, аудитор молиявий натижалар ва пул оқимлари хусусида ўз фикрини билдиришдан бош тортиши лозим.

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса)[2]

Биз ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот ҳамда кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот, шунингдек аҳамиятли ҳисоб сиёсатларининг қисқача тавсифи ва бошқа тушунтирувчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг[3] *молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига[4] мос равишда тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлмаган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизими учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар тўғрисидаги фикрни ўзимиз ўтказган аудит асосида билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига

---

2 Агар "Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича хулоса (ҳисобот)" деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилмаса, "Молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса)" кичик сарлавҳаси талаб этилмайди.

3 Ёки муайян юрисдикциядаги меъёрий-ҳуқуқий база контекстида қўлланиладиган бошқа бирон-бир атама

4 Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тўғри ва ҳаққоний тассавурни берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгар бўлса, мазкур параграф қуйидаги таҳрирда баён этилиши мумкин: "Тадбиркорлик субъекти тўғри ва ҳаққоний нуқтаи назарни берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мос равишда тайёрлаш ва тақдим этиш, шунингдек...".

бўлган оқилона ишончни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботлардаги суммалар ва очиб берилган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан молиявий ҳисоботда фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқ бўлади. Бундай рискларни баҳолашда тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги даражаси тўғрисидаги фикрни билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида[5] аудитор тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини ўрганиб чиқиши лозим.[6] Аудит қўлланилаётган ҳисоб сиёсати хусусиятининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга оширилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини ҳамда молиявий ҳисоботларнинг умумий тақдим этилишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Бизнинг фикримизча, биз олган аудиторлик далиллари бизга ўз аудиторлик фикримизни қўшимча изоҳлар билан билдиришни асослаш учун етарлича ва тегишли далиллар ҳисобланади.

---

5 4-ҳаволада тавсифланган вазиятда мазкур гап қуйидаги таҳрирда баён этилиши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги даражаси тўғрисидаги фикрни билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тўғри ва ҳаққоний тассавурни берадиган молиявий ҳисоботларини тайёрлаш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини ўрганиб чиқиши лозим”

6 Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудити билан бир қаторда, ички назорат тизимининг самарадорлиги даражаси хусусида фикр билдириш учун ҳам жавобгар бўлса, мазкур гап қуйидаги таҳрирда баён этилиши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини ўрганиб чиқиши лозим”. 4-ҳаволада тавсифланган вазиятда мазкур гап қуйидаги таҳрирда баён этилиши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги даражаси тўғрисидаги фикрни билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тўғри ва ҳаққоний тассавурни берадиган молиявий ҳисоботларини тайёрлаш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини ўрганиб чиқиши лозим”.

Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асослар

Биз аудиторлар сифатида 20X1 йил 30 июнда тайинландик ва, шундай қилиб, йил бошига бўлган товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқлари инвентаризациясини ўтказиш жараёнини кузатганимиз йўқ. Биз 20X0 йилнинг 31 декабрига мавжуд бўлган товар-моддий захиралар миқдорини муқобил воситаларни қўллаш йўли билан текшира олмадик. Товар-моддий захираларнинг бошланғич қолдиқлари молиявий натижаларни ва пул оқимларини аниқлашда ҳисобга олиниши боис, биз умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилган йил учун фойдага ва пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилган операцион фаолиятдан тушган соф пул оқимларига тузатишлар киритиш зарурлиги ёки зарур эмаслигини аниқлай олмадик.

Қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикр

Бизнинг фикримизча, молиявий ҳисоботлар, “Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асослар” бандида баён этилган вазият олиб келиши мумкин бўлган оқибатларни истисно этганда, ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолатини, мазкур санада тугаган йил учун молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур ҳосил қилиш имконини беради*).

Бошқа масала параграфи

ABC компаниясининг 20X0 йил 31 декабрда тугаган йил учун молиявий ҳисоботлари аудити бошқа аудитор томонидан ўтказилди ва у мазкур ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикрни 20X1 йил 31 мартда билдирди.

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ушбу бўлимининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлари (хулосалари)ни тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятлари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

2-мисол :

А8(б) бандида тавсифланган ҳолатлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Аудитор жорий давр бошида товар-моддий захиралар амалдаги қолдиқларининг инвентаризациясини кузатмаган ва захираларнинг бошланғич қолдиқлари хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини қўлга кирита олмаган.**
- **Товар-моддий захираларнинг бошланғич қолдиқлари хусусида етарлича ва тегишли аудиторлик далилларини қўлга кирита олмаслик олиб келиши мумкин бўлган оқибатлар муҳим деб баҳоланади, бироқ улар тадбиркорлик субъектининг молиявий натижалари ва пул оқимлари учун кенг қамровли бўлмайди.**[7]
- **Йил охирига бўлган молиявий ҳолат ҳаққоний тақдим этилган.**
- **Молиявий натижалар ва пул оқимлари бўйича қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш ва молиявий ҳолат бўйича модификацияланмаган фикр ҳисобланадиган фикр билдириш юзага келган вазиятда мақсадга мувофиқдир.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса)[8]

Биз АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот ҳамда кўрсатилган санада тугаган йил учун умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капиталдаги

---

7 Агар юз бериши мумкин бўлган оқибатлар, аудитор мулоҳазасига кўра, тадбиркорлик субъектининг молиявий натижалари ва пул оқимлари учун муҳим ва кенг қамровли деб баҳоланган бўлса, аудитор молиявий натижалар ва пул оқимлари хусусида ўз фикрини билдиришдан бош тортиши лозим.

8 Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилмаса, “Молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса)” кичик сарлавҳаси талаб этилмайди.

ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот, шунингдек аҳамиятли ҳисоб сиёсатларининг қисқача тавсифи ва бошқа тушунтирувчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг[9] *молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига[10] мос равишда тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлмаган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизими учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар тўғрисидаги фикрни ўзимиз ўтказган аудит асосида билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига бўлган оқилона ишончни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботлардаги суммалар ва очиб берилган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан молиявий ҳисоботда фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларни баҳолашга боғлиқ бўлади. Бундай рискларни баҳолашда тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги

---

9 Ёки муайян юрисдикциядаги меъёрий-ҳуқуқий база контекстида қўлланиладиган бошқа бирон-бир атама

10 Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тўғри ва ҳаққоний тассавурни берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгар бўлса, мазкур параграф қуйидаги таҳрирда баён этилиши мумкин: “Тадбиркорлик субъекти тўғри ва ҳаққоний нуқтаи назарни берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мос равишда тайёрлаш ва тақдим этиш, шунингдек...”

даражаси тўғрисидаги фикрни билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида[11] аудитор тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва хаққоний тақдим этиш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини ўрганиб чиқиши лозим.[12] Аудит қўлланилаётган ҳисоб сиёсати хусусиятининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга оширилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини ҳамда молиявий ҳисоботларнинг умумий тақдим этилишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Бизнинг фикримизча, биз олган аудиторлик далиллари бизга молиявий ҳолат хусусида ўз модификацияланмаган фикримизни ҳамда молиявий натижалар ва пул оқимлари хусусида ўз фикримизни қўшимча изоҳлар билан билдиришни асослаш учун етарлича ва тегишли далиллар ҳисобланади.

Молиявий натижалар ва пул оқимлари хусусида қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асослар

Биз аудиторлар сифатида 20X1 йил 30 июнда тайинландик ва, шундай қилиб, йил бошига бўлган товар-моддий захираларнинг амалдаги қолдиқлари инвентаризациясини ўтказиш жараёнини кузатганимиз йўқ.

---

11 10-ҳаволада тавсифланган вазиятда мазкур гап қуйидаги таҳрирда баён этилиши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги даражаси тўғрисидаги фикрни билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тўғри ва ҳаққоний тассавурни берадиган молиявий ҳисоботларини тайёрлаш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини ўрганиб чиқиши лозим”

12 Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудити билан бир қаторда, ички назорат тизимининг самарадорлиги даражаси хусусида фикр билдириш учун ҳам жавобгар бўлса, мазкур гап қуйидаги таҳрирда баён этилиши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини ўрганиб чиқиши лозим”. 10-ҳаволада тавсифланган вазиятда мазкур гап қуйидаги таҳрирда баён этилиши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги даражаси тўғрисидаги фикрни билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тўғри ва ҳаққоний тассавурни берадиган молиявий ҳисоботларини тайёрлаш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини ўрганиб чиқиши лозим”.

Биз 20X0 йилнинг 31 декабрида мавжуд бўлган товар-моддий захиралар миқдорини муқобил воситаларни қўллаш йўли билан текшира олмадик. Товар-моддий захираларнинг бошланғич қолдиқлари молиявий натижаларни ва пул оқимларини аниқлашда ҳисобга олиниши боис, биз умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилган йил учун фойдага ва пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилган операцион фаолиятдан тушган соф пул оқимларига тузатишлар киритиш зарурлиги ёки зарур эмаслигини аниқлай олмадик.

Молиявий натижалар ва пул оқимлари хусусида қўимча изоҳлар билан билдирилган фикр

Бизнинг фикримизча, молиявий ҳисоботлар, “Молиявий натижалар ва пул оқимлари хусусида фикрни қўшимча изоҳлар билан билдириш учун асослар” бандида баён этилган вазият олиб келиши мумкин бўлган оқибатларни истисно этганда, ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини, мазкур санада тугаган йил учун молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади (ёки *тўғри ва ҳаққоний* тасаввур ҳосил қилиш имконини беради).

Молиявий ҳолат хусусида фикр

Бизнинг фикримизча, молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади (ёки *ҳаққоний ва тўғри тасаввур ҳосил қилиш имконини беради*).

Бошқа масала параграфи

ABC компаниясининг 20X0 йил 31 декабрда тугаган йил учун молиявий ҳисоботлари аудити бошқа аудитор томонидан ўтказилди ва у мазкур ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикрни 20X1 йил 31 мартда билдирган.

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ушбу бўлимининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалари)ни тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятлари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 520
ТАҲЛИЛИЙ ТАРТИБ-ТАОМИЛЛАР

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси 1

Кучга кириш санаси 2

Мақсадлари 3

Таъриф 4

Талаблар

Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари 5

Умумий хулосани чиқариш жараёнидаги таҳлилий тартиб-таомиллар 6

Таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижаларини ўрганиш 7

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Таҳлилий тартиб-таомилларнинг таърифи А1–А3

Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари А4–А16

Умумий хулосани чиқариш жараёнидаги таҳлилий тартиб-таомиллар А17–А19

Таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижаларини ўрганиш А20–А21

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 520 *"Таҳлилий тартиб-таомиллар"* АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудитор томонидан таҳлилий тартиб-таомиллардан моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари сифатида фойдаланиш (“моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари”) кўриб чиқилади. Мазкур стандартда аудиторнинг аудит тугалланишидан олдинроқ унга молиявий ҳисобот бўйича умумий хулосани чиқаришда ёрдам берадиган таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш вазифаси ҳам кўриб чиқилади. АХС 315[1] да таҳлилий тартиб-таомиллардан рискни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида фойдаланиш кўриб чиқилади. АХС 330 да баҳоланган рискларга жавобан бажариладиган аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига қўйиладиган талаблар ҳамда улар бўйича йўриқнома кўриб чиқилади; ушбу аудиторлик тартиб-таомиллар моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини ўз ичига олиши мумкин.[2]

Кучга кириш санаси

2. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлари

3. Аудиторнинг мақсадлари:

   (а) Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларидан фойдаланиб ўринли ва ишончли аудиторлик далилларини олиш; ва

   (б) Аудиторга молиявий ҳисоботлар аудиторнинг тадбиркорлик субъекти ҳақидаги тасаввурларига мослиги даражаси хусусида умумий хулосани чиқаришда ёрдам

---

1 АХС 315, “*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш”,* 6(б) банди

2 АХС 330, *“Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари”,* 6 ва 18-бандлар

берадиган таҳлилий тартиб-таомилларни аудит тугалланишидан олдинроқ ишлаб чиқиш ва бажариш.

Таъриф

4. АХС контекстида “таҳлилий тартиб-таомиллар” атамаси ҳам молиявий, ҳам номолиявий маълумотлар ўртасидаги объектив ўзаро алоқаларни ўрганиш асосида молиявий ахборотга баҳо беришни англатади. Таҳлилий тартиб-таомиллар ишга тааллуқли бўлган бошқа маълумотларга зид келадиган ёки кутилган натижалардан сезиларли даражада фарқ қиладиган аниқланган оғишлар ва ўзаро алоқаларни ўрганишни ҳам қамраб олади. (А1-А3 бандларига қаранг)

Талаблар

Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари

5. Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришда, алоҳида ёки АХС [3] га мувофиқ моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари сифатидаги муфассал тестлар билан бирга аудитор қуйидагиларни амалга ошириши лозим: (А4-А5 бандларига қаранг)

   (а) Муайян моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларининг мазкур тақдимномалар учун яроқлилигини аниқлаш, бунда мазкур тақдимномалар учун баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари ва муфассал тестларни (агар улар мавжуд бўлса) эътиборга олиш; (А6-А11 бандларига қаранг)

   (б) Аудиторнинг акс эттирилган суммалар ёки коэффициентлар хусусидаги мўлжалларига асос бўлган маълумотларнинг ишончлилик даражасини баҳолаш, бунда мавжуд маълумотлар манбаси, уларнинг қиёсланувчанлиги, хусусияти ва ўринлилигини, шунингдек уларни тайёрлаш устидан назорат воситаларини эътиборга олиш; (А12-А14 бандларига қаранг)

[3] АХС 330, 18 банд

(в) Акс эттирилган суммалар ёки коэффициентлар хусусида прогноз бериш ва мазкур прогноз ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирга молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатилишига олиб келиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишни аниқлаш имконини берадиган даражада аниқ эканини баҳолаш; ва (А15 бандига қаранг)

(г) Кутилган қийматлардан акс эттирилган суммалар оғишининг 7-банд талаб этганидек бундан кейин ўрганилмаса ҳам мақбул бўлган суммасини аниқлаш. (А16 бандига қаранг)

Умумий хулосани таърифлаш жараёнидаги таҳлилий тартиб-таомиллар

6. Аудитор молиявий ҳисоботлар аудиторнинг тадбиркорлик субъекти ҳақидаги тасаввурларига мослиги даражаси хусусида умумий хулосани чиқаришда унга ёрдам берадиган таҳлилий тартиб-таомилларни ишлаб чиқиши ва аудит тугалланишидан олдинроқ уларни бажариши лозим. (А17-А19 бандларига қаранг)

Таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижаларини ўрганиш

7. Агар ушбу АХСга мувофиқ бажарилган таҳлилий тартиб-таомиллар бошқа ишончли ахборотга зид келадиган ёки кутилаётган қийматлардан сезиларли даражада фарқ қиладиган бирон-бир оғишлар ёки ўзаро алоқаларни идентификация қилган бўлса, аудитор бундай фарқларни қуйидаги йўллар билан ўрганиши лозим:

(а) Тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига сўровлар юбориш ва тадбиркорлик субъектининг жавобларига тааллуқли бўлган тегишли аудиторлик далилларини олиш; ва

(б) Юзага келган вазиятда заруратга қараб бошқа аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш. (А20-А21 бандларига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Таҳлилий тартиб-таомилларнинг таърифи (4-бандга қаранг)

A1. Таҳлилий тартиб-таомиллар тадбиркорлик субъектининг фаолияти тўғрисидаги молиявий ахборотни, масалан, қуйидагилар билан таққослаш натижаларини кўриб чиқишни назарда тутади:

- Ўтган даврлар учун қиёсий маълумотлар билан.
- Тадбиркорлик субъекти фаолиятининг бюджетлар ёки прогнозлар сингари тахмин қилинган натижалари ёки аудиторнинг эскиришни баҳолаш сингари тахминлари билан.
- Соҳа бўйича ўхшаш маълумотлар билан, масалан, тадбиркорлик субъектининг сотувларидан келган тушумнинг дебиторлик қарзлари билан нисбатини соҳа бўйича ўртача натижалар ёки шу соҳадаги бошқа қиёсланувчан катталикдаги корхоналарнинг кўрсаткичлари билан таққослаш.

A2. Таҳлилий тартиб-таомиллар ўзаро алоқаларни кўриб чиқишни ҳам назарда тутади, масалан:

- Молиявий ахборотнинг тадбиркорлик субъектининг тажрибасига асосланган прогнозлаштирилаётган намунага, масалан, ялпи фойданинг фоиз ҳисобидаги меъёрига тахминан мос келиши кутилаётган элементлари ўртасидаги ўзаро алоқаларни.
- Молиявий ахборот билан номолиявий хусусиятга эга бўлган тегишли маълумотлар ўртасидаги, масалан, меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари билан ходимлар сони ўртасидаги ўзаро алоқаларни .

A3. Таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш учун турли усуллар қўлланилиши мумкин. Ушбу усуллар оддий таққослашлардан бошлаб мураккаб статистик усуллар ёрдамида комплекс

таҳлилгача бўлиши мумкин. Таҳлилий тартиб-таомиллар консолидацияланган молиявий ҳисоботга, молиявий ахборотнинг таркибий қисмлари ва айрим элементларига нисбатан қўлланилиши мумкин.

Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари (5-бандга қаранг)

А4. Тақдимномалар даражасида моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари муфассал тестлар, моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларига ёки уларнинг бирикмасига асосланиши мумкин. Қайси аудиторлик тартиб-таомилларидан фойдаланилиши тўғрисида қарор, шу жумладан моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларидан фойдаланиш тўғрисида қарор аудиторнинг мавжуд аудиторлик тартиб-таомилларининг тақдимномалар даражасидаги аудиторлик рискини мақбул даражагача пасайтириш борасида кутилаётган самарадорлиги ва натижадорлиги хусусидаги мулоҳазасига асосланади.

А5. Аудитор таҳлилий тартиб-таомилларни қўллаш учун зарур бўлган маълумотларнинг мавжудлиги ва ишончлилиги тўғрисида ҳамда тадбиркорлик субъекти томонидан ўтказилган бундай таҳлилий тартиб-таомиллардан исталган биринг натижалари тўғрисида сўров билан тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига мурожаат этиши мумкин. Тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан тайёрланган таҳлилий тартиб-таомиллардан фойдаланиш мазкур маълумотлар тегишли тарзда тайёрланганига аудиторнинг ишончи комил бўлган ҳолдагина самарали бўлиши мумкин.

Муайян таҳлилий тартиб-таомилларнинг мазкур тақдимномалар учун мақбуллиги (5(а) бандига қаранг)

А6. Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари, қоида тариқасида, тахмин қилиш мумкин бўлган йирик ҳажмдаги операциялар учун мақбулроқдир. Режалаштирилган таҳлилий тартиб-таомилларни қўллаш маълумотлар ўртасида ўзаро алоқалар мавжуд ва бундан буён ҳам, агар бунинг аксини кўрсатувчи маълум шароитлар бўлмаса, мавжуд бўлади, деган тахминга асосланади. Бироқ, муайян таҳлилий тартиб-

таомилнинг мақбуллиги ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирга молиявий ҳисобот муҳим бузиб кўрсатилишига олиб келиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишларни аниқлашда мазкур таҳлилий тартиб-таомилнинг самарадорлиги даражасига аудитор томонидан берилган баҳога боғлиқ бўлади.

А7. Айрим ҳолларда ҳатто мураккаб бўлмаган прогнозлаштириш модели ҳам таҳлилий тартиб-таомил сифатида қўлланилганда самарали бўлиши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти меҳнатига ҳақ тўлаш бутун давр мобайнида қайд этилган ставка бўйича амалга оширилаётган маълум сондаги ходимларга эга бўлса, аудитор бу маълумотлардан давр учун меҳнатга ҳақ тўлаш жами харажатларини ўта аниқ баҳолаш мақсадида фойдаланиши ва шу йўл билан молиявий ҳисоботнинг муҳим моддасига нисбатан аудиторлик далилини таъминлаши ҳамда иш ҳақи жамғармаси бўйича муфассал тестларни бажаришга бўлган эҳтиёжни камайтириши мумкин. Кенг эътироф этилган савдо коэффициентлари (масалан, чакана бизнес билан шуғулланадиган турли тадбиркорлик субъектлари учун фойда меъёри)дан аксарият ҳолларда акс эттирилган суммаларнинг асослилигини тасдиқловчи далил олиш мақсадида бажариладиган моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларида самарали фойдаланилиши мумкин.

А8. Турли хил таҳлилий тартиб-таомиллар турли даражада ишончлиликни таъминлайди. Масалан, квартираларга бўлинган бинони ижарага беришдан олинадиган жами даромадни ижара ҳақи ставкалари, квартиралар сони ва бўш турган квартиралар фоизидан келиб чиқиб тахмин қилишни назарда тутувчи таҳлилий тартиб-таомиллар, агар кўрсатилган элементлар тегишлича текширилган бўлса, ишончли далиллар билан таъминлаши ва кейинчалик муфассал тестлар ёрдамида текшириш заруратидан халос этиши мумкин. Даромад миқдорини тасдиқлаш воситаси сифатида қўлланиладиган ялпи фойда фоизларини ҳисоблаб чиқиш ва таққослаш эса, аксинча, камроқ даражада ишончли далиллар билан таъминлаши мумкин, бироқ, айни вақтда, бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари билан бирга қўлланилганда у фойдали тасдиқловчи маълумотлар билан таъминлаши мумкин.

A9. Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларининг мақбуллигини аниқлашга тақдимнома хусусияти ва муҳим бузиб кўрсатишлар рискига аудитор томонидан берилган баҳо таъсир кўрсатади. Масалан, буюртмаларга ишлов бериш устидан назорат воситалари ишончли бўлмаса, гап дебиторлик қарзлари билан боғлиқ тақдимномалар ҳақида борган ҳолда аудитор моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларига эмас, балки муфассал тестларга таяниши мумкин.

A10. Ўша тақдимнома бўйича муфассал тестлар бажарилган ҳолда муайян моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари ҳам ўринли бўлиши мумкин. Масалан, дебиторлик қарзи қолдиғини баҳолашга доир тақдимномага нисбатан аудиторлик далилларини олаётиб, аудитор буюртмачиларнинг қарзни тўлаш муддатларини аниқлашда пул маблағларининг бўлғуси тушумларига доир муфассал тестларга қўшимча тарзда таҳлилий тартиб-таомилларни қўллаши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A11. Тижорат корхоналари аудити жараёнида одатда кўриб чиқиладиган молиявий ҳисоботнинг айрим моддалари ўртасидаги ўзаро алоқалар давлат муассасалари ва давлат секторининг нотижорат корхоналари аудити учун доим ҳам аҳамиятга молик бўлмайди. Масалан, давлат сектори ташкилотларининг аксарияти даромадлар ва харажатлар ўртасидаги унчалик кучли бўлмаган тўғридан-тўғри боғлиқ билан тавсифланади. Бундан ташқари, активларни сотиб олиш бўйича харажатлар кўпинча капиталлаштирилмаслиги боис, масалан, товар-моддий захиралар ва асосий воситалар бўйича харажатлар билан мазкур активларнинг молиявий ҳисоботларда акс эттирилган қиймати ўртасида ўзаро боғлиқлик мавжуд бўлмаслиги мумкин. Боз устига, давлат секторида соҳа бўйича маълумотлар ёки таққослаш мақсадларида зарур бўлган статистик маълумотлар мавжуд бўлмаслиги мумкин. Шунга қарамай, бу ерда бошқа ўзаро боғлиқлик, масалан, бир километр йўлни қуриш учун харажатлардаги оғишлар ёки сотиб олинган ва ҳисобдан чиқарилган автотранспорт бирликлари сони ўртасидаги фарқ аҳамиятга молик бўлиши мумкин.

Маълумотларнинг ишончлилиги (5(б) бандига қаранг)

А12. Маълумотларнинг ишончлилиги уларнинг манбаси, хусусиятига, шунингдек мазкур маълумотлар олинган шарт-шароитларга боғлиқ бўлади. Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадлари учун маълумотларнинг ишончлилигини аниқлашда аудитор қуйидаги жиҳатларни кўриб чиқади:

(а) Мавжуд ахборот манбасини. Масалан, тадбиркорлик субъекти доирасидан ташқаридаги мустақил манбалардан олинган ахборот одатда ишончлироқ бўлади;[4]

(б) Олиш мумкин бўлган ахборотнинг қиёсланувчанлиги. Масалан, соҳа бўйича умумлаштирилган маълумотларни ихтисослашган маҳсулот ишлаб чиқариш ва сотиш билан шуғулланадиган тадбиркорлик субъектини маълумотлари билан таққослаш мумкин бўлиши учун уларни тўлдириш талаб этилиши мумкин;

(в) Мавжуд ахборотнинг хусусияти ва ўринлилиги. Масалан, ўз хусусиятига кўра эришиш зарур бўлган мақсаддан ҳам кўра кўпроқ кутилаётган натижа ҳисобланадиган бюджет ишлаб чиқилганми; ва

(г) Маълумотларнинг тўлиқлиги, аниқлиги ва ҳақиқийлигини таъминлаш мақсадида ишлаб чиқилган ахборотни тайёрлаш устидан назорат воситалари. Масалан, бюджетни тайёрлаш, текшириш ва бажариш устидан назорат воситалари.

А13. Аудитор баҳоланган рискларга жавобан моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини бажариш жараёнида ўзи фойдаланадиган ахборотнинг тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланиши устидан назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлаш зарурлиги масаласини кўриб чиқиши мумкин. Мазкур назорат воситалари самарали бўлган ҳолда ахборотнинг ишончлилигига ва, бинобарин, таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижаларига аудиторнинг

[4] АХС 500 *“Аудиторлик далили”,* 31-банд

ишончи ҳам кўпроқ бўлади. Номолиявий ахборот устидан назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлаш аксарият ҳолларда назорат воситаларининг бошқа тестлари билан бирга амалга оширилиши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти сотувлар бўйича талаб қилинган счётларнинг (инвойсларнинг) тайёрланиши устидан назорат воситаларини ўрнатаётганда, улар қаторига дона ҳисобидаги сотувларнинг бухгалтерия ҳисобида ҳужжатларида акс эттирилиши устидан назорат воситаларини киритиши мумкин. Бундай ҳолларда аудитор дона ҳисобидаги сотувларнинг акс эттирилиши устидан назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлашни сотувлар бўйича талаб қилинган счётларнинг (инвойсларнинг) тайёрланиши устидан назорат воситаларинг операцион самарадорлигини тестлаш билан бирга амалга ошириши мумкин. Бунинг муқобили сифатида аудитор ахборот жорий ёки ўтган даврда тестлангани ёки тестланмагани тўғрисидаги масалани кўриб чиқиши мумкин. АХС 500 да моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини бажаришда фойдаланиладиган ахборотга нисбатан қўлланиши лозим бўлган аудиторлик тартиб-таомилларини аниқлашга доир талаблар ва бу борада қўлланма белгиланган.[5]

A14. A12(а)-A12(г) бандларида кўриб чиқилган масалалар аудитор давр охирига бўлган молиявий ҳисоботларга нисбатан моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини бажараётгани ёки мазкур тартиб-таомилларни оралиқ санада бажараётиб, даврнинг қолган қисмига нисбатан моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини бажаришни режалаштираётганидан қатъи назар аҳамиятга молик деб ҳисобланади. АХС 330 да оралиқ санагача бўлган ҳолатга кўра бажарилган моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларига доир талаблар ва бу борада қўлланма белгиланган.[6]

Тахмин етарли даражада аниқ эканлигини баҳолаш (5(в) бандига қаранг)

A15. Ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирга молиявий ҳисобот муҳим бузиб кўрсатилишига олиб келиши мумкин

---

5 АХС 500, 10 банд

6 АХС 330, 22–23 бандлар

бўлган бузиб кўрсатишни аниқлаш учун етарли даражада аниқ тахмин қилиш мумкин ёки мумкин эмаслигини аудитор томонидан баҳолашда кўриб чиқиш ўринли ҳисобланадиган масалалар қаторига қуйидагиларни киритиш мумкин:

- Моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларининг кутилаётган натижаларини тахмин қилишнинг аниқлик даражаси. Масалан, аудитор бир даврнинг ялпи фойда меъёрларини бошқа даврнинг ялпи фойда меъёрлари билан солиштираётганда, тадқиқотлар ёки реклама учун харажатлар сингари дискрецион (бошқариладиган) харажатларни солиштиришга қараганда кўпроқ даражада изчилликни кутиши мумкин.

- Ахборотнинг ёйилиш даражаси. Масалан, моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботидан кўра фаолиятнинг айрим бўлимларига доир молиявий ахборотга нисбатан ёки кўп соҳали тадбиркорлик субъекти бўлинмаларининг молиявий ҳисоботларига нисбатан қўлланганда самаралироқ бўлиши мумкин.

- Ҳам молиявий, ҳам номолиявий хусусиятга эга бўлган маълумотларнинг мавжудлиги. Масалан, аудитор моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун бюджетлар ва прогнозлар сингари молиявий ахборот, шунингдек ишлаб чиқарилган ёки сотилган маҳсулот миқдори сингари номолиявий маълумотларнинг мавжудлиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиши мумкин. Агар бундай маълумотлар мавжуд бўлса, аудитор уларнинг ишончлилигини юқорида келтирилган A12-A13 бандларига мувофиқ кўриб чиқади.

Кутилган қийматлардан акс эттирилган суммалар оғишининг мақбул суммаси (5(г) бандига қаранг)

A16. Аудитор томонидан белгиланган, бундан кейин текширмасдан қабул қилиниши мумкин бўлган тахминдан оғиш суммаси

муҳимлик даражасига[7] ва бузиб кўрсатиш ўз-ўзича ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирга молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатилишига олиб келиши мумкинлигини эътиборга олганда, мазкур сумма ишончлиликнинг мақбул даражасига қанчалик мос келишига боғлиқ бўлади. АХС 330 аудитордан аудит риски қанча юқори бўлса, шунча ишончли аудиторлик далилларини олишни талаб қилади.[8] Бинобарин, баҳоланган риск купайишига қараб, ўрганишсиз мақбул деб ҳисобланиши мумкин бўлган мумкин бўлган оғиш суммаси камаяди ва далиллар ишончлилигининг мақбул даражасига эришиш имконини беради.[9]

Умумий хулосани чиқариш жараёнидаги таҳлилий тартиб-таомиллар (6-бандга қаранг)

A17. 6-бандга мувофиқ ишлаб чиқилган ва бажарилган таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижалари асосида чиқарилган хулосалар молиявий ҳисоботнинг айрим таркибий қисмлари ёки элементлари аудити жараёнида чиқарилган хулосаларни тасдиқлаш учун мўлжалланган. Бу аудиторга аудиторлик фикри учун асос қилиб олиш мумкин бўлган асосли хулосалар чиқаришга ёрдам беради.

A18. Бундай таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижалари илгари эътироф этилмаган муҳим бузиб кўрсатишлар рискини аниқлаши мумкин. Бундай ҳолларда АХС 315 аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискига берилган баҳони қайта кўришини ва режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларига тегишли ўзгартиришлар киритишини талаб қилади.[10]

A19. 6-бандга мувофиқ бажарилган таҳлилий тартиб-таомиллар рискни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида қўлланилиши мумкин бўлган таҳлилий тартиб-таомилларга ўхшаш бўлиши мумкин.

---

7 АХС 320, *"Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик",* A13 банди

8 АХС 330, 7(б) банд

9 АХС 330, A19 банд

10 АХС 315, 31 банд

Таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижаларини ўрганиш (7-бандга қаранг)

А20. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобларига тегишли бўлган аудиторлик далили тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билишни ҳисобга олган ҳолда бундай жавобларни баҳолаш йўли билан, шунингдек аудит жараёнида олинган бошқа аудиторлик далиллари билан бирга олиниши мумкин.

А21. Аудиторлик далилларини бажариш зарурияти, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тушунтириш беролмаган ёки тушунтириш тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавоби муносабати билан олинган аудиторлик далили билан бирга мос эмас деб баҳоланган ҳолда юзага келиши мумкин.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 530
АУДИТОРЛИК ТАНЛАШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси....1–2

Кучга кириш санаси....3

Мақсади 4

Таърифлар....5

Талаблар

Танлашни ташкил этиш ва танлаш ҳажми, моддаларни тестлаш учун танлаб олиш 6–8

Аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш 9–11

Четга чиқишлар ва бузиб кўрсатишлар хусусияти ва сабаблари 12–13

Бузиб кўрсатишларни жамланмага татбиқ этиш 14

Аудиторлик танлаш натижаларини баҳолаш 15

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Таърифлар....А1–А3

Танлашни ташкил этиш ва танлаш ҳажми, моддаларни тестлаш учун танлаб олиш....А4–А13

Аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш А14–А16

Четга чиқишлар ва бузиб кўрсатишлар хусусияти ва сабаблари А17

Бузиб кўрсатишларни жамланмага татбиқ этиш....А18–А20

Аудиторлик танлаш натижаларини баҳолаш А21–А23

1-илова: Стратификация ва қиймат бўйича тортилган танлаш

2-илова: Назоратлар тестлари учун танлаш ҳажмига таъсир кўрсатадиган омилларга мисоллар

3-илова: Муфассал тестлар учун танлаш ҳажмига таъсир кўрсатадиган омилларга мисоллар

4-илова: Танлашни аниқлаш усуллари

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 530 *"Аудиторлик танлаш"* АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш пайтида аудитор аудиторлик танлашдан фойдаланишга қарор қилган ҳолда қўлланилади. Стандартда аудиторлик танлашни ташкил этиш ва амалга оширишда, назоратлар тестлари ва муфассаллар тестларни бажаришда ҳамда танлаш натижаларини баҳолашда аудитор томонидан статистик ва ностатистик танлашдан фойдаланиш масалалари кўриб чиқилади.

2. Ушбу АХС аудитор фикри учун асос бўладиган асосланган хулосалар чиқариш имконини берувчи етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мақсадида аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш учун аудиторнинг жавобгарлиги кўриб чиқиладиган АХС[1] ни тўлдиради. АХС 500 аудитор тестлаш учун моддаларни танлаб олишда фойдаланиши мумкин бўлган воситаларга доир қўлланма тақдим этади. Аудиторлик танлаш шундай воситалардан бири ҳисобланади.

Кучга кириш санаси

3. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

4. Аудиторлик танлашдан фойдаланишда аудиторнинг мақсади танлаш қайси жамланмадан амалга оширилган бўлса, шу жамланма тўғрисида хулосаларни шакллантириш учун аудиторга оқилона асос яратишдан иборат.

Таърифлар

5. Аудитнинг халқаро стандартларида (АХСда) қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

[1] АХС 500 *“Аудиторлик далиллари”*

(а) Аудиторлик танлаш (танлаш) — текширилаётган жамланманинг 100 фоиздан кам бўлган объектларига нисбатан аудиторлик тартиб-таомиллари қўллаш мақсадида амалга оширилади. Бунда аудитор бутун жамланма тўғрисида хулосалар чиқариши учун етарлича асосга эга бўлиши мақсадида жамланманинг ҳар бир элементи танлаб олиниши мумкин бўлиши керак.

(б) *Жамланма*— танлаш амалга ошириладиган ва унга нисбатан аудитор хулоса чиқаришни хоҳлайдиган маълумотларнинг тўлиқ тўплами.

(в) *Танлаш* риски – Танлашга асосланган аудиторнинг хулосаси айнан бир хил аудит тартиб-таомиллари бутун жамланмага қўлланилганида чиқариладиган хулосадан фарқ қилиши риски. Танлаш риски икки турдаги хато хулосага олиб келиши мумкин:

(i) Назоратлар тести ҳолатида, назоратлар ҳақиқатдагига нисбатан самаралироқ деган хулоса, ёки батафсил тест ҳолатида, ҳисоботда ҳақиқатда мавжуд бўлган муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд эмас деган хулоса. Аудитор асосан бу турдаги хато хулосадан ташвишланади, чунки у аудитнинг самарадорлигига таъсир кўрсатади ҳамда ноўрин аудиторлик хулосасига олиб келиши мумкин.

(ii) Назоратлар тести ҳолатида, назоратлар ҳақиқатдагига нисбатан самаралироқ эмас деган хулоса, ёки батафсил тест ҳолатида, ҳисоботда ҳақиқатда мавжуд бўлмаган муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд деган хулоса. Бундай турдаги хато хулоса аудитнинг самарадорлигига шундай таъсир кўрсатади-ки, одатда у дастлабки хулосаларнинг нотўғрилигини тасдиқлаш учун қўшимча иш яратади.

(г) *Танлашга боғлиқ бўлмаган риск*— Аудиторнинг танлаш рискига боғлиқ бўлмаган бошқа сабабларга кўра хато хулосага келиши риски. (А1 бандга қаранг)

(д) *Аномалия*—Жамланмадаги бузиб кўрсатишлар ёки четга чиқишларга нисбатан норепрезентатив аниқ бўлган бузиб кўрсатишлар ва четга чиқишлар.

(е) *Танлаш бирлиги* – Жамланмани ташкил этадиган алоҳида моддалар. (А2 бандга қаранг)

(ё) *Статистик танлаш* – қуйидаги хусусиятларга эга танлашнинг ҳар қандай усули:

(i) танлаш моддаларининг тасодифий танланиши; ва

(ii) танлаш натижаларини баҳолашда, шу жумладан танлаш рискини ҳисоблашда, эҳтимоллар назариясидан фойдаланиш.

(i) ва (ii) даги хусусиятларга эга бўлмаган танлаш усули ностатистик танлаш сифатида инобатга олинади.

(ж) *Стратификация* – жамланмани кичик гуруҳларга, уларнинг ҳар бири ўхшаш хусусиятларга (кўп ҳолларда, монетар қиймати бўйича) эга бўлган танлаш бирликлари гуруҳларига ажратиш жараёни .

(з) *Қабул қилинадиган даражадаги бузиб кўрсатиш* – аудитор томонидан белгиланган пулда ифодаланган сумма бўлиб, ушбу суммага нисбатан аудитор тегишли даражада ишонч хосил қилишга интиладики, бунда аудитор томонидан белгиланган пулда ифодаланган сумма жамланмадаги ҳақиқий бузиб кўрсатишдан ошмаслиги керак. (А3 бандга қаранг)

(и) *Қабул қилинадиган четга чиқишнинг меъёри* – Ўрнатилган ички назорат тартибларидан четга чиқишнинг аудитор томонидан белгиланган даражаси бўлиб, ушбу четга чиқиш даражасига нисбатан аудитор тегишли ишонч хосил қилишга интиладики, бунда аудитор томонидан белгиланган четга чиқиш даражаси жамланмадаги ҳақиқий четга чиқишдан ошмаслиги керак.

Талаблар

Танлашни ташкил этиш ва танлаш ҳажми, моддаларни тестлаш учун танлаб олиш

6. Аудиторлик танлашни ташкил этишда аудитор аудиторлик тартиб-таомилининг мақсадини ва танлаш қайси жамланмадан шакллантирилаётган бўлса, шу жамланма хусусиятларини ҳисобга олиши лозим. (А4-А9 бандларига қаранг)

7. Аудитор танлаш рискини мақбул даражагача пасайтириш учун етарли бўлган танлаш ҳажмини белгилаши лозим. (А10-А11 бандларга қаранг)

8. Аудитор танлаш учун моддаларни шундай танлаб олиши лозимки, жамланмадаги танлаш бирлигининг ҳар бири танланмага тушиш учун тенг имкониятларга эга бўлсин. (А12-А13 бандлари)

Аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш

9. Аудитор танлаб олинган ҳар бир моддага нисбатан унинг мақсадига мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим.

10. Агар аудиторлик амали танлаб олинган моддага нисбатан қўлланиши мумкин бўлмаса, аудитор бирон-бир ўриндош моддага нисбатан аудиторлик амалини бажариши лозим. (А14 бандига қаранг)

11. Агар аудитор ишлаб чиқилган аудиторлик тартиб-таомилларини ёки мос келувчи аудиторлик тартиб-таомилларини танлаб олинган моддага нисбатан қўллашга қодир бўлмаса, аудитор мазкур моддага, назоратлар тестлари ҳолатида, белгиланган назоратлардан четга чиқиш сифатида, ёки муфассал тестлар ҳолатида, бузиб кўрсатиш сифатида қараши лозим. (А15-А16 бандларига қаранг)

Четга чиқишлар ва бузиб кўрсатишлар хусусияти ва сабаблари

12. Аудитор аниқланган ҳар қандай четга чиқишлар ёки бузиб кўрсатишларнинг хусусияти ва сабабларини ўрганиши ҳамда улар аудиторлик амалининг мақсадига ва аудитнинг бошқа

соҳаларига кўрсатиши мумкин бўлган таъсирни баҳолаши лозим. (А17 банди)

13. Камдан-кам учрайдиган ҳолларда, аудитор танлашда топилган бузиб кўрсатиш ёки четга чиқишни аномалия деб ҳисоблаганда, аудитор мазкур бузиб кўрсатиш ёки четга чиқиш жамланмага хос эмаслигига (норепрезентативлигига) анча юқори даражада ишонч ҳосил қилиши лозим. Аудитор бузиб кўрсатиш ёки четга чиқиш жамланмадаги қолган моддаларга таъсир кўрсатмаслигининг етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш орқали шундай юқори даражада ишонч ҳосил қилиши лозим.

Бузиб кўрсатишларни татбиқ этиш

14. Муфассал тестлари учун аудитор танлашда аниқланган бузиб кўрсатишларни бутун жамланмага татбиқ этиши лозим. (А18-А20 бандларига қаранг)

Аудиторлик танлаш натижаларини баҳолаш

15. Аудитор қуйидагиларни баҳолаши лозим:

    (а) Танлаш натижаларини; ва (А21-А22 бандларига қаранг)

    (б) Аудиторлик танлашдан фойдаланиш тестланаётган жамланма тўғрисида хулосалар чиқариш учун оқилона асосни таъминлаганини. (А23 бандига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Таърифлар

Танлашга боғлиқ бўлмаган риск (5(г) бандига қаранг)

А1. Танлашга боғлиқ бўлмаган рискка мисоллар мос келмайдиган аудиторлик тартиб-таомилларидан фойдаланишни ёки аудиторлик далилларини нотўғри талқин қилишни ва бузиб кўрсатиш ёки четга чиқишни аниқлашга қодир эмасликни ўз ичига олади.

Танлаш бирлиги (5(е) бандига қаранг)

А2. Табиий-ашёвий моддалар (масалан, банк кўчирмаларидаги кредит ёзувлари, сотувлар бўйича счётлар ёки дебет қолдиқлари) ёки пул бирликлари танлаш бирликлари бўлиши мумкин.

Қабул қилинадиган даражадаги бузиб кўрсатиш (5(з) бандига қаранг)

А3. Танлашни ташкил этишда аудитор айрим муҳим бўлмаган бузиб кўрсатишларнинг йиғиндиси молиявий ҳисоботларнинг муҳим даражада бузиб кўрсатилишига олиб келиши ҳамда топилмаган ва мумкин бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлиши имкониятини яратиши мумкинлиги рискига жавобан қабул қилинадиган даражадаги бузиб кўрсатиш қийматини белгилайди. Қабул қилинадиган даражадаги бузиб кўрсатиш, АХС 320,[2] таърифига мос равишда, муҳимлик чегарасини муайян танлаш тартиб-тамойилига нисбатан қўллашни ўзида ифодалайди. Қабул қилинадиган даражадаги бузиб кўрсатиш муҳимлик чегараси суммасига тенг ёки ундан кам бўлган суммани ўзида ифодалаши мумкин.

[2] АХС 320 *“Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик”*, 9-банд9

Танлашни ташкил этиш ва танлаш ҳажми, моддаларни тестлаш учун танлаб олиш

Танлашни ташкил этиш (6-бандга қаранг)

A4. Аудиторлик танлаш аудиторга танлаш амалга оширилган жамланма хусусида хулоса чиқариш ёки хулоса чиқаришни енгиллаштириш учун танлаб олинган моддаларнинг баъзи бир кўрсаткичлари хусусида аудиторлик далилларини олиш ва баҳолаш имконини беради. Аудиторлик танлаш ҳам статистик, ҳам ностатистик ёндашув ёрдамида қўлланиши мумкин.

A5. Аудиторлик танлашни ташкил этишда аудитор эришилиши лозим бўлган аниқ мақсадларни ва мазкур мақсадларга эришишга кўмаклашиши эҳтимоли кўпроқ бўлган аудиторлик тартиб-таомиллари бирикмасини кўриб чиқади. Изланаётган аудиторлик далиллари хусусиятини ва четга чиқишлар ёки бузиб кўрсатишлар билан боғлиқ шароитларни ёки аудиторлик далилларига хос бўлган бошқа кўрсаткичларни таҳлил қилиш аудиторга четга чиқиш ёки бузиб кўрсатишни айнан нима ташкил этишини ва танлаш учун қайси жамланмадан фойдаланиш зарурлигини аниқлашга ёрдам беради. Аудиторлик танлашни амалга ошириш жараёнида АХС 500 нинг 10-банди талабини бажараётганда аудитор аудиторлик танлаш қайси жамланмадан амалга оширилган бўлса, шу жамланманинг тўлиқлигини тасдиқловчи далилларни олиш учун аудиторлик тартиб-таомилларини бажаради.

A6. 6-бандга мувофиқ аудиторлик тартиб-таомилининг мақсадини аудитор томонидан таҳлил қилиш четга чиқиш ёки бузиб кўрсатишни нима ташкил этишини аниқ тушунишни ўз ичига олади. Бунда четга чиқишларга берилган баҳо ёки бузиб кўрсатишлар прогнози аудиторлик тартиб-таомилининг мақсадлари нуқтаи назаридан ўринли бўлган барча шароитларни ва фақат шундай шароитларни ўз ичига олишини кафолатлаши лозим. Масалан, дебиторлик қарзининг мавжудлиги хусусида бажариладиган тасдиқ сингари муфассал тест доирасида харидор томонидан тасдиқ санасига қадар амалга оширилган, бироқ мижоз томонидан шу санадан сўнг кўп ўтмай олинган тўловлар бузиб кўрсатиш ҳисобланмайди. Худди шунингдек, бирон-бир

сумма мижознинг нотўғри счётига киритилгани дебиторлик қарзининг умумий суммасига таъсир кўрсатмайди. Бинобарин, мазкур муайян аудиторлик тартиб-таомилининг танлаб олинган натижаларини баҳолашда, ҳатто бу аудитнинг бошқа соҳаларига, хусусан фирибгарлик рискини ёки шубҳали счётлар бўйича резервларнинг етарлилигини баҳолашга аҳамиятли таъсир кўрсатиши мумкин бўлса ҳам, буни бузиб кўрсатиш деб ҳисоблаш мақсадга мувофиқ бўлмаслиги мумкин.

А7. Назоратлар тестларини бажариш учун жамланма кўрсаткичларини кўриб чиқишда аудитор тахмин қилинаётган четга чиқиш даражасини тегишли назоратларини аудитор томонидан тушуниш асосида ёки жамланмадаги айрим моддаларни текшириш натижаларига таянган ҳолда баҳолашни амалга оширади. Бундай баҳолаш аудиторлик танлашни ташкил этиш ва унинг ҳажмини белгилаш учун амалга оширилади. Масалан, тахмин қилинаётган четга чиқиш даражаси ҳаддан ташқари катта бўлса, аудитор одатда назоратлар тестларини бажармаслик тўғрисида қарор қабул қилади. Худди шунингдек, назоратлар тестларига нисбатан аудитор жамланмада кутилаётган бузиб кўрсатишни баҳолашни амалга оширади. Муфассал тестларни бажаришда, агар бузиб кўрсатишнинг кутилаётган қиймати катта бўлса, 100 фоиз текширув ўтказиш ёки каттароқ ҳажмдаги танлашдан фойдаланиш мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин.

А8. Танлаш қайси жамланмадан амалга оширилган бўлса, шу жамланма кўрсаткичларини таҳлил қилишда аудитор стратификация ёки қиймат бўйича тортилган танлашни қўллаш мақсадга мувофиқ бўлади, деган қарорга келиши мумкин. 1-иловада стратификация ва қиймат бўйича тортилган танлаш батафсил кўриб чиқилади.

А9. Танлашни амалга оширишга нисбатан статистик ёки ностатистик ёндашувни қўллаш тўғрисидаги қарор аудитор мулоҳазасига доир масала ҳисобланади; бироқ танлаш ҳажми статистик ёндашувни ностатистик ёндашувдан фарқлашнинг таъсирчан мезони ҳисобланмайди.

Танлаш ҳажми (7-бандга қаранг)

A10. Аудитор мақбул деб ҳисоблаган танлашдан фойдаланиш билан боғлиқ бўлган риск даражаси танлаш ҳажмига таъсир кўрсатади. Аудитор мақбул деб ҳисоблаган риск даражаси қанча паст бўлса, танлашнинг зарурий ҳажми шунча катта бўлади.

A11. Танлаш ҳажми статистикага асосланган формула ёрдамида ёки профессионал мулоҳаза чиқариш йўли билан белгиланиши мумкин. 1 ва 2-иловаларда танлаш ҳажмини белгилашга одатда таъсир кўрсатадиган омиллар акс эттирилган. Ўхшаш вазиятларда танлаш ҳажмига 2 ва 3-иловаларда кўрсатилган омиллар таъсири статистик ёки ностатистик ёндашув танланганидан қатъи назар ўхшаш ҳисобланади.

Тестлаш учун моддаларни танлаб олиш (8-бандга қаранг)

A12. Статистик танлаш танлаш учун моддаларни шундай танлаб олишни талаб қиладики, танлашнинг ҳар бир элементида маълум даражада танланиш эҳтимоли мавжуд бўлсин. Ностатистик танлашда моддаларни танлаб олиш учун профессионал мулоҳазадан фойдаланилади. Танлашнинг мақсади танлаш қайси жамланмадан амалга оширилган бўлса, шу жамланма хусусида хулосалар чиқариш учун оқилона асосни таъминлашдан иборат бўлгани боис, аудитор жамланмага хос бўлган кўрсаткичларга эга танлаш моддаларини танлаб олиш йўли билан репрезентатив танлашни шакллантириши муҳим ва бундай танлаш ҳар қандай нохолисликни истисно қиладиган усулда шакллантирилиши лозим.

A13. Танлашни амалга оширишнинг асосий усуллари тасодифий танлашдан фойдаланиш, тизимли танлаш ва тизимсиз танлаш ҳисобланади. Бу усулларнинг ҳар бири 4-иловада кўриб чиқилади.

Аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш (10–11-бандларга қаранг)

A14. Тўловлар маъқулланган далилларини тестлаш пайтида бекор қилинган чекни танлаш бирон-бир ўриндош моддага нисбатан амални бажариш талаб этилган ҳолга мисол ҳисобланади. Агар аудитор чек тегишли равишда бекор қилинган ва у четга

чиқишни ташкил этмайди, деб ҳисобласа, текшириш алмаштириш учун тегишли равишда танлаб олинган бирон-бир бошқа чек бўйича амалга оширилади.

A15. Аудитор танлаб олинган моддага нисбатан бажариш режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларини қўллашга қодир бўлмаган вазиятга мазкур моддага тегишли ҳужжатларнинг йўқолгани мисол бўлади.

A16. Мос келувчи муқобил амалга ижобий шаклдаги тасдиқ тўғрисидаги расмий сўровга жавоб олинмаган ҳолда бўлғуси пул тушумларини текшириш уларнинг тушиш манбаси далили ҳамда улар қайси моддани қоплаш учун мўлжалланган бўлса, шу моддани кўрсатиш билан бирга мисол бўлиши мумкин.

Четга чиқишлар ва бузиб кўрсатишлар хусусияти ва сабаблари (12-бандга қаранг)

A17. Топилган четга чиқишлар ва бузиб кўрсатишларни таҳлил қилишда аудитор уларнинг аксарияти умумий кўрсаткичларга, масалан, операция тури, жойлашган ери, ишлаб чиқариш линияси ёки давр муддатига эга эканлигини аниқлаши мумкин. Бундай ҳолларда аудитор жамланмада мазкур умумий кўрсаткичга эга бўлган барча моддаларни аниқлаш ва аудиторлик тартиб-таомилларини мазкур моддаларга татбиқ этиш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин. Бундан ташқари, бундай четга чиқишлар ва бузиб кўрсатишлар била туриб амалга оширилган бўлиши ва фирибгарлик мавжудлигига ишора қилиши мумкин.

Бузиб кўрсатишларни татбиқ этиш (14-бандга қаранг)

A18. Аудитор бузиб кўрсатишлар доираси ҳақида умумий тасаввур ҳосил қилиш учун бузиб кўрсатишларни жамланмага татбиқ этиши лозим, бироқ бундай татбиқ этиш акс эттирилаётган суммани аниқлаш учун етарли бўлмаслиги мумкин.

A19. Бузиб кўрсатиш аномалия деб эътироф этилган ҳолда, у бузиб кўрсатишларни жамланмага татбиқ этишда эътибордан соқит этилиши мумкин. Бироқ, ҳар қандай шундай бузиб кўрсатиш оқибатлари, агар у тузатилган бўлмаса, барибир аномал

ҳисобланмайдиган бузиб кўрсатишларни татбиқ этишга қўшимча равишда кўриб чиқилиши лозим.

А20. Назоратлар тестларига нисбатан четга чиқишларни аниқ кўринишда татбиқ этиш талаб қилинмайди, чунки танлашдаги четда чиқишлар даражаси айни вақтда бутун жамланмадаги четга чиқишларнинг татбиқ этиладиган даражаси ҳисобланади. АХС 330[3] да аудитор таянишни мўлжаллаётган назоратлардан четга чиқишлар аниқланган (топилган) ҳолларга нисбатан қўлланма назарда тутилган.

Аудиторлик танлаш натижаларини баҳолаш (15-бандга қаранг)

А21. Назоратлар тестларига нисбатан танлашда четга чиқишларнинг кутилмаганда юқори даражаси, агар дастлабки баҳолашни асословчи қўшимча аудиторлик далиллари олинган бўлмаса, баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар риски кўпайишига олиб келиши мумкин. Муфассал тестлар билан боғлиқ ҳолда танлашда бузиб кўрсатишларнинг кутилмаганда юқори даражаси, агар бундай бузиб кўрсатишлар йўқлигининг қўшимча аудиторлик далиллари мавжуд бўлмаса, аудиторга операциялар туркуми ёки счётлардаги қолдиқларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд, деб тахмин қилиш учун асос бериши мумкин.

А22. Назоратлар тестлари билан боғлиқ ҳолда татбиқ этилган бузиб кўрсатиш ва аномал бузиб кўрсатиш (агар у мавжуд бўлса)нинг умумий қиймати жамланма бўйича бузиб кўрсатишга аудитор томонидан берилган энг яхши баҳо ҳисобланади. Агар татбиқ этилган бузиб кўрсатиш ва аномал бузиб кўрсатиш (агар у мавжуд бўлса)нинг умумий қиймати йўл қўйилган бузиб кўрсатиш миқдоридан ошса, танлаш тестланган жамланма хусусида хулосалар чиқариш учун оқилона асосни таъминламайди. Татбиқ этилган бузиб кўрсатиш ва аномал бузиб кўрсатишнинг умумий қиймати йўл қўйилган бузиб кўрсатиш миқдорига қанча яқин бўлса, жамланмадаги ҳақиқий бузиб кўрсатиш йўл қўйилган бузиб кўрсатиш миқдоридан ошиши эҳтимоли шунча катта бўлади. Шунингдек, агар татбиқ этилган бузиб кўрсатиш қиймати аудиторнинг танлаш ҳажмини белгилаш

[3] АХС 330 *“Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари”*, 17-банд

учун фойдаланилган бузиб кўрсатиш хусусидаги тахминидан ортиқ бўлса, аудитор танлашдан фойдаланиш билан боғлиқ ва жамланмадаги ҳақиқий бузиб кўрсатиш йўл қўйилган бузиб кўрсатиш миқдоридан ошишидан иборат бўлган номақбул риск мавжуд деган хулосага келиши мумкин. Бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари натижаларининг таҳлили аудиторга жамланмадаги ҳақиқий бузиб кўрсатиш йўл қўйилган бузиб кўрсатиш миқдоридан ошиши рискини баҳолаш имконини беради; агар қўшимча аудиторлик далиллари олинса, бундай риск пасайтирилиши мумкин.

A23. Агар аудитор аудиторлик танлаш татбиқ этилган жамланма хусусида хулосалар чиқариш учун оқилона асос бергани йўқ, деган хулосага келган бўлса, аудитор қуйидаги ҳаракатларни бажариши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан аниқланган бузиб кўрсатишларни ҳамда бундан буён бузиб кўрсатишлар бўлиши имкониятини текширишни, шунингдек ҳар қандай зарурий тузатишларни амалга оширишни сўраш; ёки
- Лозим даражада ишонч ҳосил қилиш имконини берадиган кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини мослаштириш. Масалан, назоратлар билан боғлиқ ҳолда аудитор танлаш ҳажмини кўпайтириши, муқобил назоратларни тестлаши ёки моҳияти бўйича текшириш тегишли тартиб-таомилларини модификациялаши мумкин.

1-чи илова

(А8 бандига қаранг)

Стратификация ва қиймат бўйича тортилган танлаш

Танлаш амалга ошириладиган жамланма кўрсаткичларини кўриб чиқишда аудитор стратификация ёки қиймат бўйича тортилган танлашни қўллаш мақсадга мувофиқ бўлиши тўғрисида бир қарорга келади. Ушбу Илова аудиторга стратификация ва қиймат бўйича тортилган танлаш усулларидан фойдаланишга доир қўлланма беради.

Стратификация

1. Агар аудитор жамланмани стратификация қилишни уни муайян ўзига хос белгига эга бўлган дискрет кичик тўпламларга ажратиш йўли билан амалга оширса, ўтказилаётган аудитнинг самарадорлиги даражаси ошиши мумкин. Стратификациянинг мақсади ҳар бир страта доирасида моддаларнинг вариативлик даражасини пасайтириш ва шу тариқа танлаш ҳажмини камайтиришни танлашдан фойдаланиш билан боғлиқ рискни мутаносиб равишда кўпайтирмасдан амалга оширишдан иборат.

2. Муфассал тестларни бажаришда жамланма кўпинча пул қиймати бўйича стратификация қилинади. Бу ўтказилаётган аудит доирасида катта қийматга эга бўлган, қийматларни оширишга доир энг катта потенциал бузиб кўрсатишлар билан боғлиқ бўлиши мумкин бўлган элементларга кўпроқ эътиборни қаратиш имконини беради. Худди шунингдек, жамланма кўпроқ даражадаги бузиб кўрсатишлар рискини назарда тутадиган муайян кўрсаткич бўйича стратификация қилиниши мумкин, масалан, шубҳали қарзлар резервини тестлашда дебиторлик қарзларига берилган баҳодаги қолдиқлар уларни қайтариш муддатлари бўйича стратификация қилиниши мумкин.

3. Бир страта доирасида элеметларни бирон-бир танлашга нисбатан қўлланиладиган аудиторлик тартиб-таомилларининг натижалари фақат мазкур стратани ташкил этадиган элементларга нисбатан татбиқ этилиши мумкин. Бутун жамланма бўйича хулосаларни шакллантириш учун аудитор мазкур жамланмани ташкил

этадиган бошқа ҳар қандай страта билан боғлиқ бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискини таҳлил қилиши талаб этилади. Масалан, жамланмадаги элементларнинг 20% счёт бўйича айланманиенг 90% ни ташкил этиши мумкин. Аудитор мазкур элементлар бўйича танлашни текшириш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин. Аудитор мазкур танлаш натижаларини баҳолайди ва қийматнинг 90% ни ташкил этувчи элементлар бўйича уларнинг қолган 10% дан алоҳида хулоса чиқаради (уларга нисбатан қўшимча танлашдан фойдаланилади ёки аудиторлик далилларини олишнинг бошқа воситалари қўлланилади ёки мазкур 10% муҳим эмас деб қаралади).

4. Агар операциялар туркуми ёки счётлар қолдиқлари страталарга ажратилган бўлса, бузиб кўрсатиш ҳар бир стратага нисбатан алоҳида-алоҳида татбиқ этилади. Кейинчалик ҳар бир стратага нисбатан татбиқ этилган бузиб кўрсатишлар бузиб кўрсатишлар бутун операциялар туркуми ёки счётлар қолдиқларига кўрсатиши мумкин бўлган таъсини кўриб чиқишда бирлаштирилади.

Қиймат бўйича тортилган танлаш

5. Муфассал тестларни ўтказишда танлаш элементларини жамланмани ташкил этадиган алоҳида пул бирликлари сифатида аниқлаш самарали бўлиши мумкин. Аудитор жамланмадан муайян алоҳида пул бирликларини, масалан, дебиторлик қарзлари қолдиқларини танлаши ва сўнг муайян моддаларни, масалан, бундай пул бирликлари эга бўлган алоҳида қолдиқларни текшириши мумкин. Танлаш элементларини белгилашга нисбатан мазкур ёндашувнинг афзалликларидан бири шундаки, аудиторлик иши катта қийматга эга бўлган моддаларга қараб мўлжал олади, чунки уларнинг танлаб олиниш эҳтимоли ортади ва улар танлаш ҳажмлари камайишига олиб келиши мумкин. Бундай ёндашувдан танлашни белгилашнинг (4-иловада тавсифланган) тизимли усули билан бирга қўлланилиши мумкин ва моддаларни тасодифий танлаш усули ёрдамида танлаб олишда айниқса самарали ҳисобланади.

2-чи илова

(А11 бандига қаранг)

Назоратлар тестлари учун танлаш ҳажмига таъсир кўрсатадиган омилларга мисоллар

Қуйида назоратлар тестлари учун танлаш ҳажмини белгилашда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган омиллар келтирилади. Жамланмада кўриб чиқилиши лозим бўлган бу омиллар аудитор назоратлар тестлари хусусияти ёки муддатларини ўзгартирмайди, шунингдек баҳоланган рискларга жавобан моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларига нисбатан ёндашувни ўзгартирмайди, деган тахминга асосланади.

ОМИЛ	**ТАНЛАШ ҲАЖМИГА ТАЪСИРИ**	
1. Аудитор томонидан рискни баҳолаш тегишли назоратларни ҳисобга оладиган даражани ошириш	Кўпайтириш	Аудитор назоратларнинг операцион самарадорлиги ҳисобига таъминлашни мўлжаллаган ишончлилик даражаси қанча юқори бўлса, аудитор томонидан муҳим бузиб кўрсатишлар рискига берилган баҳо шунча паст бўлади ва танлаш ҳажми шунча катта бўлиши талаб этилади. Агар тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискини баҳолаш аудитор томонидан назоратларнинг кутилаётган операцион самарадорлиги даражасидан келиб чиқиб амалга оширилган бўлса, аудитор назоратлар тестларини бажариши лозим. Бошқа

ОМИЛ	ТАНЛАШ ҲАЖМИГА ТАЪСИРИ	
		тенг шароитда, аудитор рискни баҳолашда назоратларнинг операцион самарадорлиги даражасига қанча кўп таянган бўлса, аудитор томонидан ўтказилаётган назоратлар тестлари кўлами шунча катта бўлиши лозим (бинобарин, танлаш ҳажми ҳам кўпаяди).
2. Четга чиқишларнинг қабул қилинадиган даражасини ошириш	Камайтириш	Қабул қилинадиган четга чиқиш даражаси анча паст бўлса, танлаш ҳажми шунча катта бўлиши лозим
3. Тестланаётган жамланмада четга чиқишнинг кутилаётган даражасини ошириш	Кўпайтириш	Кутилаётган четга чиқиш даражаси қанча юқори бўлса, танлаш ҳажми шунча катта бўлиши лозим, яъни аудитор четга чиқишнинг ҳақиқий даражасини оқилона баҳолаш имкониятига эга бўлиши керак. Четга чиқишнинг кутилаётган даражасини аудитор томонидан таҳлил қилиш нуқтаи назаридан муҳим бўлган омиллар қаторига аудитор томонидан бизнесни (хусусан, ички назорат назорат тизими ҳақида

ОМИЛ	ТАНЛАШ ҲАЖМИГА ТАЪСИРИ	
		билим олиш учун рискни баҳолаш тартиб-таомиллари), ички назорат тизими ходимлари таркибидаги ўзгаришларни ёки мазкур тизимдаги ўзгаришларни, олдинги даврларда ўтказилган аудиторлик тартиб-таомиллари натижаларини ва бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари натижаларини тушуниш киради. Назоратдан четга чиқишнинг кутилаётган юқори даражаси баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискининг пасайишини одатда кафолатламайди ёки муҳим бўлмаган даражада кафолатлайди.
4. Аудиторнинг жамланмада четга чиқишнинг ҳақиқий даражаси қабул қилинадиган даражадан ошмаслигига бўлган ишончи мақбул даражасининг ошиши	Кўпайтириш	Танлаш натижалари жамланмада четга чиқишнинг ҳақиқий қиймати нуқтаи назаридан амалда диққатга сазовор ҳисобланишига аудитор ҳосил қилмоқчи бўлган ишонч даражаси қанча юқори бўлса, танлаш ҳажми шунча катта бўлиши лозим.

ОМИЛ	ТАНЛАШ ҲАЖМИГА ТАЪСИРИ	
5. Жамланмада танлаш элементлари сонини кўпайтириш	Аҳамиятсиз даражада оз таъсир	Жамланма катта бўлганда унинг ҳақиқий ҳажми танлаш ҳажмига аҳамиятсиз даражада таъсир кўрсатади (агар бирон-бир таъсир кўрсатса). Бироқ жамланма унча катта бўлмаса, аудиторлик танлаш баъзан етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишнинг муқобил усуллари билан тенг даражада самарали ҳисобланмайди.

3-чи илова

(А11 бандига қаранг)

Муфассал тестлар учун танлаш ҳажмига таъсир кўрсатадиган омилларга мисоллар

Қуйида муфассал тестларни ўтказиш учун танлаш ҳажмини белгилашда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган омиллар келтирилади. Жамланмада кўриб чиқилиши лозим бўлган бу омиллар аудитор назоратлар тестларига нисбатан ёндашувни модификация қилмайди ва баҳоланган рискларга жавобан моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш хусусияти ва муддатларини модификация қилмайди, деган тахминга асосланади.

ОМИЛ	**ТАНЛАШ ҲАЖМИГА ТАЪСИРИ**	
1. Муҳим бузиб кўрсатишлар рискига аудитор томонидан берилган баҳонинг оширилиши	Кўпайтириш	Муҳим бузиб кўрсатишлар рискига аудитор томонидан берилган баҳо қанча юқори бўлса, танлаш ҳажми шунча катта бўлиши лозим. Муҳим бузиб кўрсатишлар рискига аудитор томонидан берилган баҳога ажратиб бўлмайдиган риск ва назорат риски таъсир кўрсатади. Масалан, агар аудитор назоратлар тестларини бажармаган бўлса, рискларга аудитор томонидан берилган баҳо муайян тақдимномага нисбатан ички назоратларнинг операцион самардорлиги ҳисобига пасайтирилиши мумкин

ОМИЛ	ТАНЛАШ ҲАЖМИГА ТАЪСИРИ	
		эмас. Бинобарин, аудиторлик рискини мақбул даражагача пасайтириш учун аудитор паст даражадаги топилмаслик рискини олиши ва моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларига кўпроқ таяниши лозим. Аудитор муфассал тестлардан олган аудиторлик далиллари қанча кўп бўлса (яъни топилмаслик риски қанча паст бўлса), танлаш ҳажми шунча катта бўлиши лозим.
2. Айни ўша тақдимномага нисбатан моҳияти бўйича текшириш бошқа тартиб-таомилларидан фойдаланишни ошириш	Камайтириш	Аудитор муайян жамланмага татбиқан топилмаслик рискини мақбул даражагача пасайтириш мақсадида моҳияти бўйича текшириш бошқа тартиб-таомиллари (муфассал тестлар ёки моҳияти бўйича текшириш таҳлилий тартиб-таомиллари)га қанча кўп таянса, аудитор танлашдан шунча кам даражада ишончлиликни талаб қилади ва, бинобарин, танлаш ҳажми шунча кам бўлиши мумкин.

ОМИЛ	ТАНЛАШ ҲАЖМИГА ТАЪСИРИ	
3. Жамланмада ҳақиқий бузиб кўрсатиш қабул қилинадиган бузиб кўрсатишдан ошмаслигига бўлган ишончнинг мақбул даражасини ошириш	Кўпайтириш	Аудитор танлаш натижалари амалда жамланмадаги бузиб кўрсатишнинг ҳақиқий қиймати нуқтаи назаридан диққатга сазовор ҳисобланишига ҳосил қилган ишонч даражаси қанча юқори бўлса, танлаш ҳажми шунча катта бўлиши лозим.
4. Қабул қилинадиган бузиб кўрсатиш қийматини кўпайтириш	Камайтириш	Қабул қилинадиган бузиб кўрсатиш қиймати қанча кам бўлса, танлаш ҳажми шунча катта бўлиши лозим.
5. Аудитор жамланмада топишни кутаётган бузиб кўрсатишлар суммасининг кўпайиши	Кўпайтириш	Аудитор жамланмада аниқлашни мўлжаллаётган бузиб кўрсатиш суммаси қанча катта бўлса, жамланмадаги бузиб кўрсатишнинг ҳақиқий суммасига оқилона баҳо бериш учун танлаш ҳажми шунча катта бўлиши лозим. Аудитор томонидан кутилаётган бузиб кўрсатиш таҳлили нуқтаи назаридан ўринли бўлган омиллар моддаларни қиймат жиҳатидан баҳолашни субъектив асосда амалга ошириш даражаси, рискни

ОМИЛ	ТАНЛАШ ҲАЖМИГА ТАЪСИРИ	
		баҳолаш тартиб-таомилларининг натижалари, назоратлар тестларининг натижалари, олдинги даврларда ўтказилган аудиторлик тартиб-таомиллари натижалари ва моҳияти бўйича текшириш бошқа тартиб-таомиллари натижаларини ўз ичига олади.
6. Жамланмани стратификация қилишни, бу ўринли бўлганида, амалга ошириш	Камайтириш	Жамланма элементлари ўзининг пул қийматига кўра анча фарқ қилган ҳолларда элеметларни страталарга гуруҳлаш мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин. Жамланма тегишли равишда стратификация қилинганда, страталар бўйича танлашнинг умумий ҳажми, қоида тариқасида, бутун жамланма учун битта танлаш шакллантирилган ҳолда, танлашдан фойдаланиш билан боғлиқ рискнинг берилган даражасига эришиш учун талаб этилиши мумкин бўлган танлаш ҳажмидан кам бўлади.

ОМИЛ	ТАНЛАШ ҲАЖМИГА ТАЪСИРИ	
7. Жамланмада танлаш элементлари сони	Аҳамиятсиз даражада оз таъсир	Жамланма йирик бўлган ҳолда унинг ҳақиқий ҳажми танлаш ҳажмига аҳамиятсиз даражада таъсир кўрсатади (агар бирон-бир таъсир кўрсатса). Шундай қилиб, жамланма ҳажми унча катта бўлмаган ҳолда аудиторлик танлаш баъзан етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишнинг муқобил усуллари билан тенг даражада самарали ҳисобланмайди. (Бироқ пуллик элементлар бўйича танлашдан фойдаланилганда жамланма пул қийматининг ошиши танлаш ҳажмининг кўпайишига олиб келади, агар бу молиявий ҳисоботлар (ва, агар қўллаш мумкин бўлса, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун муҳимлик даражаси ёки даражалари) учун муҳимлик даражасининг тегишли равишда ошиши билан компенсация қилинмаса.)

4-чи илова

(А13 бандига қаранг)

Танлашни белгилаш усуллари

Танлашни белгилашнинг кўп сонли усуллари мавжуд. Танлашни белгилашнинг асосий усуллари қуйида баён этилган:

(а) Тасодифий танлаш (тасодифий сонлар генераторлари, масалан, тасодифий сонлар жадваллари ёрдамида қўлланиладиган танлаш).

(б) Тизимли танлаш, бунда жамланмадаги танлаш элементлари сони танлаш ҳажмига бўлинади ва натижада танлаш оралиғи, масалан, 50 белгиланади, бошланғич нуқта белгиланганидан сўнг танлашнинг дастлабки 50 элементлари доирасида ҳар 50-чи элемент танлаб олинади. Гарчи бошланғич нуқта эркин белгиланиши мумкин бўлса-да, компьютерлаштирилган тасодифий сонлар генератори ёки тасодифий сонлар жадвалларидан фойдаланилганда танлаш янада тасодифий хусусиятга эга бўлади. Тизимли танлашдан фойдаланилганда аудитор жамланмадаги танлаш элементлари танлаш оралиғи жамланмаданинг муайян тузилмаси билан мос келадиган тарзда тузилмаганлигини белгилаши лозим.

(в) Пул бирликларини танлаш – бу қиймат бўйича тортилган танлаш шакли (1-иловада келтирилган тавсифга мувофиқ) бўлиб, бунда танлаш ҳажми, танлашни белгилаш ва баҳолаш натижалари хулосада пул суммаларида ифодаланади.

(г) Тизимсиз танлаш – бунда аудитор бирон-бир тизимлашган усулга амал қилмасдан танлашни шакллантиради. Тизимлашган усул қўлланилмаслигига қарамай, аудитор била туриб нохолисликка ёки олдиндан белгиланганликка йўл қўймаслиги керак (масалан, аниқлаш қийин бўлган элементларни четлаб ўтмаслиги ёки ҳар доим саҳифадаги биринчи ёки охирги ўтказмаларни танлаш ёки четлаб ўтишга йўл қўймаслиги керак) ва шу тариқа жамланманинг барча моддаларини танлаш имкониятини таъминлаши лозим. Статистик танлашдан фойдаланилган ҳолда тизимсиз танлашни қўллаш ярамайди.

(д) Блок билан танлаш жамланманинг турдош элементлари блокини (блокларини) танлашни назарда тутади. Блок билан танлаш одатда аудиторлик танлашда қўлланилиши мумкин эмас, чунки аксарият жамланмалар шундай тузилганки, олдинма-кетин жойлашган моддалар тахминан бир-бирига ўхшаш кўрсаткичларга эга бўлиши, айни вақтда, мазкур кўрсаткичлар жамланма бошқа моддаларининг кўрсаткичларидан фарқ қилиши мумкин. Гарчи муайян вазиятда элементлар блокини текшириш бўйича аудиторлик тартиб-таомили мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин бўлса-да, бу усул, агар аудитор танлаш асосида бутун жамланма хусусида асосли хулосалар чиқаришни мўлжаллаётган бўлса, танлашни шакллантиришнинг тегишли усули ҳисобланади.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 540

ҲИСОБЛАБ ЧИҚИЛГАН БАҲОЛАР, ШУ ЖУМЛАДАН ҲАҚҚОНИЙ ҚИЙМАТ БЎЙИЧА ҲИСОБЛАБ ЧИҚИЛГАН БАҲОЛАР, ВА УЛАР БИЛАН БОҒЛИҚ ОЧИБ БЕРИЛАДИГАН МАЪЛУМОТЛАР АУДИТИ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси....1

Ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг хусусияти 2–4

Кучга кириш санаси....5

Мақсади 6

Таърифлар....7

Талаблар

Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар....8–9

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш....10–11

Муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган рискларига нисбатан жавоб ҳаракатлари 12–14

Аҳамиятли рискларга жавобан кейинги моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари....15–17

Ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолаш ва бузиб кўрсатиш фактларини аниқлаш 18

Ҳисоблаб чиқилган баҳолар бўйича очиб бериладиган маълумотлар 19–20

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган кўрсаткичлар 21

Ёзма баёнотлар 22

Ҳужжатлар 23

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг хусусияти A1–A11

Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар A12–A44

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш A45–A51

Муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган рискларига нисбатан жавоб ҳаракатлари A52–A101

Аҳамиятли рискларга жавобан кейинги моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари A102–A115

Ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолаш ва бузиб кўрсатиш фактларини аниқлаш A116–A119

Ҳисоблаб чиқилган баҳолар бўйича очиб бериладиган маълумотлар A120–A123

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган кўрсаткичлар A124–A125

Ёзма баёнотлар A126–A127

Ҳужжатлар A128

Илова: Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг турли асосларига мувофиқ ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва очиб бериладиган маълумотлар

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 540 *«Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар, ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар»* АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудиторнинг ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотларга нисбатан вазифалари кўриб чиқилади. Хусусан, унда АХС 315[1] ва АХС 330[2] ҳамда бошқа тегишли АХС ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан қандай қўлланиши лозимлиги тушунтирилади. Шунингдек у айрим ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг бузиб кўрсатилиши ва тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган кўрсаткичларга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланмани ҳам ўз ичига олади.

Ҳисоблаб чиқилган баҳолар хусусияти

2. Молиявий ҳисоботларнинг баъзи бир моддаларини аниқ ўлчаш мумкин эмас, уларни фақат тахминан баҳолаш мумкин. Ушбу АХС мақсадларида молиявий ҳисоботларнинг бундай моддалари ҳисоблаб чиқилган баҳолар сифатида қаралади. Ҳисоблаб чиқилган баҳолар учун тадбиркорлик субъекти раҳбарияти олиши мумкин бўлган маълумотлар хусусияти ва уларнинг ишончлилик даражаси ҳар хил бўлиб, бу ҳисоблаб чиқилган баҳоларга хос бўлган ноаниқлик даражасига таъсир кўрсатади. Ўз навбатида, ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги даражаси ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг муҳим бузиб кўрсатилиши рискларига, шу жумладан уларнинг тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг билмасдан ёки била туриб қилинган нохолислиги билан боғлиқлиги даражасига таъсир кўрсатади. (А1-А11 бандларига қаранг)

3. Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни баҳолашнинг мақсади молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга ва ҳисоботларда акс эттириладиган молиявий моддага қараб ҳар хил

---

1 АХС 315 *“Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш”*

2 АХС 330 *“Аудиторнинг баҳоланган рискларга жавобан ҳаракатлари”*

бўлиши мумкин. Айрим ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашнинг мақсади ҳисоблаб чиқилган баҳоларни талаб қилган бир ёки бир нечта операциялар, ҳодисалар ёки вазиятларнинг натижаларини тахмин қилишдан иборат. Бошқа ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан аксарият ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар, учун уларни аниқлашнинг мақсади бошқача бўлиб, ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш санасида мавжуд бўлган шарт-шароитлар, масалан муайян турдаги актив ёки мажбуриятнинг баҳоланган бозор нархи асосида жорий операция ёки молиявий ҳисоботлар моддасининг қийматида ифодаланади. Масалан, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос операция бўйича ўтмишдаги ёки келажакдаги муайян санадаги ҳисоб-китоб асосида эмас, балки тижорат асосларига мувофиқ амалга оширилаётган операцияни амалга оширишни хоҳловчи ва яхши хабардор томонлар (баъзан улар "бозор иштирокчилари" деб аталади ёки эквивалент атама билан номланади) ўртасида гипотетик тахмин қилинган жорий операция асосида ҳаққоний қийматни аниқлашни талаб қилиши мумкин.[3]

4. Ҳисоблаб чиқилган баҳо натижаси ва молиявий ҳисоботларда дастлаб тан олинган ёки очиб берилган сумма ўртасидаги фарқ молиявий ҳисоботларни бузиб кўрсатиш ҳисобланмаслиги ҳам мумкин. Бу ҳол, хусусан, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар билан боғлиқ вазиятларда кузатилади, чунки амалда кузатиш мумкин бўлган ҳар қандай натижага молиявий ҳисоботлар мақсадларида моддани тахминан баҳолаш санасидан кейин содир бўладиган ҳодисалар ёки вазиятлар таъсир кўрсатади.

Кучга кириш санаси

5. Ушбу АҲС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

[3] Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг турли асослари ҳаққоний қийматни аниқлашнинг ҳар хил таърифларини назарда тутади.

Мақсади

6. Аудиторнинг мақсади молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос нуқтаи назаридан қуйидагилар хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишдан иборат:

   (а) молиявий ҳисоботларда тан олинган ёки очиб берилган ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар асосланганлиги; ва

   (б) молиявий ҳисоботларда ҳисоблаб чиқилган баҳолар билан боғлиқ очиб берилган маълумотлар адекватлиги.

Таърифлар

7. Аудитнинг халқаро стандартларида (АХСда) қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) Ҳисоблаб чиқилган баҳо – Аниқ хисоблаш имконияти бўлмаган ҳолда пул ифодасидаги миқдорнинг тахминий қийматини аниқлаш тушунилади. Ушбу атама баҳолашда ноаниқлик бўлган ҳолда ҳаққоний қиймат бўйича баҳоланадиган суммага нисбатан ҳамда баҳолашни талаб қиладиган бошқа суммаларга нисбатан қўлланилади. Ушбу АХСда фақат ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашни назарда тутадиган ҳисоблаб чиқилган баҳолар тўғрисида сўз юритилганида, “ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар” атамаси қўлланилади.

   (б) Аудитор томонидан қатъий баҳолаш ёки аудиторнинг диапазони – Раҳбарият томонидан қатъий баҳолашга баҳо беришда фойдаланиш мақсадида аудиторлик далиллари асосида аниқланадиган сумма ёки тегишлича суммалар оралиғи.

   (в) Баҳолашнинг ноаниқлиги – Ҳисоблаб чиқилган баҳони ва у билан боғлиқ бўлган очиб кўрсатиладиган маълумотни баҳолашда етарли даражада аниқлик бўлмаслиги.

(г) Раҳбариятнинг нохолислиги — Маълумот тайёрлашда раҳбариятда бетарафликнинг етишмаслиги (мавжуд эмаслиги).

(д) Раҳбарият томонидан танланган қатъий баҳо —Раҳбарият томонидан молиявий ҳисоботларда тан олиш ёки очиб бериш мақсадида ҳисоблаб чиқилган баҳо сифатида танланган қиймат.

(е) Ҳисоблаб чиқилган баҳо натижаси— Ҳисоблаб чиқилган баҳо учун асос бўлган операция(лар), ҳодиса(лар) ёки вазиятларнинг ҳал этилиши натижасида юзага келган, пулда ифодаланган ҳақиқий қиймат.

Талаблар

Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар

8. Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими ҳақида тасаввур ҳосил қилиш мақсадида рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатларни бажаришда, АХС 315[4] талабларига мувофиқ, аудитор ҳисоблаб чиқилган баҳолар бўйича муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш мақсадида асосни таъминлаш учун қуйидаги жиҳатлар ҳақида тушунча ҳосил қилиши лозим: (А12 бандга қаранг)

(а) Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан тегишли очиб бериладиган маълумотларга тааллуқли бўлган талаблари. (А13-А15 бандларга қаранг)

(б) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни молиявий ҳисоботларда тан олиш ёки очиб беришни талаб этиши мумкин бўлган операциялар, ҳодисалар ва вазиятларни қандай қилиб аниқлаши. Бу ҳақда тушунча ҳосил қилиш жараёнида, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятига янги ҳисоблаб чиқилган баҳоларга

[4] АХС 315, 5–6 ва 11–12 бандлар

олиб келиши ёки мавжуд ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ўзгартиришни тақозо қилиши мумкин бўлган вазиятлардаги ўзгаришлар хусусида расмий сўровлар юборади. (А16-А21 бандларга қаранг)

(в) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш ва уларга асос бўлган маълумотларни тушунишни қандай амалга оширади, шу жумладан: (А22-А23 бандларга қаранг)

(i) Ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш усули, шу жумладан, зарур ҳолда, бунда қўлланиладиган модель; (А24-А26 бандларга қаранг)

(ii) Тегишли назоратлар; (А27–А28 бандларга қаранг)

(iii) Тадбиркорлик субъекти томонидан экспертлар жалб қилинганми; (А29–А30 бандларга қаранг)

(iv) Ҳисоблаб чиқилган баҳолар замирида ётувчи тахминлар; (А31–А36 бандларга қаранг)

(v) Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш усулларида олдинги давр билан таққослаганда ўзгаришлар бўлганми ёки бўлиши лозимми, агар ўзгаришлар бўлган ёки бўлиши лозим бўлса, бунинг сабаблари; ва (А37 бандга қаранг)

(vi) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолашнинг ноаниқлиги таъсирини баҳолаганми, агар баҳолаган бўлса, қандай баҳолаган. (А38 бандга қаранг)

9. Аудитор олдинги давр молиявий ҳисоботларига киритилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг натижаларини ёки, қўллаш мумкин бўлган жойда, жорий давр мақсадларида уларни қайта баҳолашни кўриб чиқиши лозим. Кўриб чиқиш хусусияти ва кўлами аудитор томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳолар хусусиятини ва кўриб чиқиш натижасида олинган маълумотлар жорий давр молиявий ҳисоботларида акс эттирилган ҳисоблаб чиқилган баҳолар бўйича муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун ўринли бўлиши ёки бўлмаслигини ҳисобга олган ҳолда аниқланади.

Бироқ, кўриб чиқишнинг мақсади олдинги даврларда ўша пайтда мавжуд бўлган маълумотлар асосида чиқарилган мулоҳазаларни шубҳа остида қолдиришдан иборат эмас. (А39-А44 бандларга қаранг)

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш

10. АХС 315[5] талабларига мувофиқ муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолашда аудитор ҳисоблаб чиқилган баҳоларга хос бўлган баҳолашнинг ноаниқлиги даражасини аниқлаши лозим. (А45-А46 бандларига қаранг)

11. Аудитор ўз мулоҳазаси асосида ўта ноаниқ деб ҳисобланадиган ҳисоблаб чиқилган баҳолар аҳамиятли рискларга олиб келиши ёки олиб келмаслигини аниқлаши лозим. (А47-А51 бандларига қаранг)

Муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган рискларига нисбатан жавоб ҳаракатлари

12. Аудитор муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган рисклари асосида қуйидагиларни аниқлаши лозим: (А52 бандга қаранг)

    (а) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг ҳисоблаб чиқилган баҳоларга тааллуқли талабларини тегишли равишда қўллаганми; ва (А53-А56 бандларига қаранг)

    (б) Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш усуллари тегишли усуллар ҳисобланадими ва улар изчил қўлланганми, шунингдек ҳисоблаб чиқилган баҳолар ёки уларни аниқлаш усулларидаги ўзгаришлар (агар улар мавжуд бўлса) олдинги давр билан таққослаганда вазиятларга мос келадими. (А57-А58 бандларига қаранг)

13. АХС 330[6] талабларига мувофиқ муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган рискларига жавобан аудитор ҳисоблаб чиқилган баҳо

---

5 АХС 315, банд 25

6 АХС 330, банд 5

хусусиятини ҳисобга олган ҳолда қуйидаги ҳаракатлардан бири ёки бир нечтасини бажариши лозим: (А59-А61 бандларига қаранг)

(а) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чоп этиш санасига қадар содир бўлган ҳодисалар ҳисоблаб чиқилган баҳога нисбатан аудиторлик далилларини таъминлаши ёки таъминламаслигини аниқлаш. (А62-А67 бандларига қаранг)

(б) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони қандай аниқлаганини ва ҳисоблаб чиқилган баҳо учун асос бўлган маълумотларни текшириш. Бунда аудитор қуйидагиларни баҳолаши лозим: (А68-А70 бандларига қаранг)

(і) ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш учун қўлланилган усул вазиятга мос келадими; ва (А71-А76 бандларига қаранг)

(іі) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти қўллаган тахминлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосни баҳолаш мақсадлари нуқтаи назаридан асослими. (А77-А83 бандларига қаранг)

(в) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони қандай аниқлаганига нисбатан назоратларнинг ишлаш самарадорлигини моҳияти бўйича текшириш тегишли тартиб-таомиллари билан бирга тестлашни амалга ошириш. (А84-А86 бандларига қаранг)

(г) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қатъий баҳолашни таҳлил қилиш учун қатъий баҳони ёки баҳолар диапазонини аниқлаш. Бунинг учун: (А87-А91 бандларига қаранг)

(і) Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти қўллаган тахминлар ёки усуллардан фарқ қиладиган тахминлар ёки усулларни қўллаган ҳолларда, у тадбиркорлик субъекти раҳбарияти қўллаган тахминлар ёки усуллар ҳақида аудитор томонидан танланган қатъий баҳо ёки баҳолар диапазонида ўринли ўзгаришлар ҳисобга олинганлигини аниқлаш ва тадбиркорлик субъекти

раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳо билан ҳар қандай аҳамиятли тафовутларни баҳолаш учун етарли бўлган тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А92 бандга қаранг)

(ii) Агар аудитор баҳолар диапазонидан фойдаланиш зарур, деган хулосага келган бўлса, у диапазон доирасида барча натижаларнинг асослилигини таъминлаш учун мавжуд аудиторлик далиллари асосида мазкур диапазонни торайтириши лозим. (А93-А95 бандларига қаранг)

14. 12-бандда аниқланган жиҳатларни ёки 13-бандга мувофиқ муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган рискларига жавобан бажарилган ҳаракатларни аниқлашда аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг бир ёки бир нечта жиҳатларига нисбатан махсус билимлар ёки кўникмаларга эҳтиёж мавжудлиги ёки мавжуд эмаслиги тўғрисида ўйлаб кўриши лозим. (А96-А101 бандларига қаранг)

Аҳамиятли рискларга жавобан кейинги моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари

Баҳолашнинг ноаниқлиги

15. Аҳамиятли рискларга олиб келадиган ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан аудитор АХС 330[7] талабларига мувофиқ бажариладиган бошқа моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларига қўшимча равишда қуйидагиларни баҳолаши лозим: (А102 бандга қаранг)

(а) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти муқобил тахминлар ёки натижаларни кўриб чиқишни қандай амалга оширган ва нима учун уларни рад этган ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлашда баҳолашнинг ноаниқлигини қандай қилиб инобатга олган. (А103-А106 бандларига қаранг)

[7] АХС 330, банд 18

(б) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланган аҳамиятли тахминлар асослими. (А107-А109 бандларига қаранг)

(в) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг зарур ҳолда ўзи қўллаётган аҳамиятли тахминларнинг асослилиги ёки молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосдан фойдаланишнинг ўринлилигига нисбатан муайян ҳаракатларни бажариш нияти ва бунга қодирлиги. (А110 бандга қаранг)

16. Агар аудитор фикрига кўра, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолаш ноаниқлигининг ҳисоблаб чиқилган баҳоларга таъсирини лозим даражада ҳисобга олмаган ва бу аҳамиятли рискларга олиб келган бўлса, аудитор, агар у буни зарур деб топса, ҳисоблаб чиқилган баҳонинг асослилигини кўриб чиқиш учун асос бўладиган баҳолар диапазонини аниқлаши лозим. (А111-А112 бандларига қаранг)

Тан олиш ва баҳолаш мезонларни

17. Аҳамиятли рискларга олиб келадиган ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан аудитор қуйидагилар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларига мувофиқлиги ёки мувофиқ эмаслиги ҳақида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиши лозим:

(а) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботлардаги ҳисоблаб чиқилган баҳоларни тан олиш ёки тан олмаслик тўғрисидаги қарори; ва (А113-А114 бандларига қаранг)

(б) Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш учун танланган асос. (А115 бандга қаранг) .

Ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолаш ва бузиб кўрсатиш фактларини аниқлаш

18. Аудитор аудиторлик далиллари асосида молиявий ҳисоботлардаги ҳисоблаб чиқилган баҳолар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш

учун қўлланиладиган асос нуқтаи назаридан асосли ёки улар бузиб кўрсатилганини аниқлаши лозим. (А116-А119 бандларига қаранг)

Ҳисоблаб чиқилган баҳолар бўйича очиб бериладиган маълумотлар

19. Аудитор молиявий ҳисоботларда ҳисоблаб чиқилган баҳолар бўйича очиб бериладиган маълумотлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларига мос келиши ёки мос келмаслиги хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиши лозим. (А120-А121 бандларига қаранг)

20. Аҳамиятли рискларга олиб келадиган ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан аудитор бундай баҳоларнинг ноаниқлиги молиявий ҳисоботларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос нуқтаи назаридан адекват тарзда очиб берилганини ҳам баҳолаши лозим. (А122-А123 бандларига қаранг)

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган кўрсаткичлар

21. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда қабул қилган қарорлар ва чиқарган мулоҳазаларни тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган аломатлар бор-йўқлиги нуқтаи назаридан кўриб чиқиши лозим. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган аломатлар ўз-ўзича айрим ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилиги тўғрисида хулоса чиқариш мақсадларида бузиб кўрсатишлар бўлиб ҳисобланмайди. (А124-А125 бандларига қаранг)

Ёзма баёнотлар

22. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслардан ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда улар фойдаланган аҳамиятли тахминларни улар асосли деб ҳисоблашлари ёки ҳисобламасликлари тўғрисида ёзма баёнотлар олиши лозим. (А126-А127 бандларига қаранг)

Ҳужжатлар

23. Аудитор аудиторлик ҳужжатларига қуйидагиларни киритиши лозим:[8]

    (а) Аҳамиятли рискларга олиб келадиган ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар бўйича очиб берилган маълумотлар хусусида аудиторнинг хулосаси учун асос тавсифи; ва

    (б) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган аломатлар тавсифи (агар улар мавжуд бўлса). (А128 бандга қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ҳисоблаб чиқилган баҳолар хусусияти (2-бандга қаранг)

А1. Бизнес фаолиятига хос бўлган ноаниқлик туфайли, молиявий ҳисоботларнинг баъзи бир моддалари фақат тахминий ҳисобланиши мумкин. Бундан ташқари, актив, мажбурият ёки капитал компонентининг муайян хусусиятлари, ёки молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг асосида назарда тутилган баҳолаш асоси ёки усули молиявий ҳисоботлар моддасини баҳолашни талаб қилиши мумкин. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айрим асослари молиявий ҳисоботларда муайян баҳолаш усулларини ва молиявий ҳисоботларда очиб берилиши лозим бўлган маълумотларни белгилаб беради, бироқ айни вақтда, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бошқа асосларида бундай махсус усуллар ва очиб берилиши лозим бўлган маълумотларни назарда тутмайди. Ушбу АХСга Иловада молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг турли асослари доирасида талаб этиладиган ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашлар ва очиб бериладиган маълумотларни аниқлаш усуллари кўриб чиқилади .

[8] АХС 230, *“Аудиторлик ҳужжатлари”,* 8–11-бандлар ва А6 банд

А2. Айрим ҳисоблаб чиқилган баҳолар баҳолашнинг ноаниқлик даражаси нисбатан паст бўлишини назарда тутади ва муҳим бузиб кўрсатишларнинг пастроқ даражадаги рискларига сабаб бўлиши мумкин, масалан:

- Унча мураккаб бўлмаган бизнес фаолиятини амалга оширадиган тадбиркорлик субъектларида юзага келадиган ҳисоблаб чиқилган баҳолар.
- Кўпинча тез-тез такрорланиб турадиган операциялар билан боғлиқлиги туфайли ҳисобланадиган ва янгилаб туриладиган ҳисоблаб чиқилган баҳолар.
- Олиш осон бўлган маълумотларга, хусусан, фоиз ставкаси ёки қимматли қоғозларнинг биржадаги нархлари тўғрисида чоп этиладиган маълумотларга асосланган ҳисоблаб чиқилган баҳолар. Бундай маълумотлар ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳо нуқтаи назаридан “кузатилаётган маълумотлар” деб номланиши мумкин.
- Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосда белгиланган баҳолаш усули содда бўлган ва ҳаққоний қиймат бўйича баҳоланиши талаб этиладиган актив ёки мажбуриятга осонгина қўлланиши мумкин бўлган ҳолларда ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш учун қўлланиладиган модель умумэътироф этилган ёки кенг тарқалган ҳолларда (моделнинг тахминлари ёки бошланғич маълумотлари кузатилаётган маълумотлар бўлиши шарти билан) ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар.

А3. Бироқ айрим ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан юқори даражада ноаниқлик мавжуд бўлиши мумкин, айниқса улар аҳамиятли тахминларга асосланган ҳолларда, масалан:

- Судда кўрилаётган даъво ишларининг якунига нисбатан ҳисоблаб чиқилган баҳолар.

- Очиқ бозорда эркин муомалада бўлмаган дериватив молиявий инструментларга нисбатан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар.
- Тадбиркорлик субъекти томонидан ишлаб чиқилган махсус модель қўлланилиши ёки бозорда кузатилмайдиган тахминлар ёки бошланғич маълумотлар асосида ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар.

А4. Баҳолашнинг ноаниқлик даражаси ҳисоблаб чиқилган баҳонинг хусусиятига, умумэътироф этилган усул ёки модель ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлашда қай даражада қўлланилишига ва ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда қўлланилган тахминларнинг субъективлиги даражасига қараб ўзгаради. Айрим ҳолларда баҳолашнинг ҳисоблаб чиқилган баҳо билан боғлиқ бўлган ноаниқлик даражаси шу даражада юқори бўлиши мумкинки, бунда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос доирасида тан олиш мезонларига риоя этилмайди, ҳисоблаб чиқилган баҳони эса аниқлаш мумкин бўлмайди.

А5. Ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашни талаб қилувчи молиявий ҳисоботлар моддаларининг барчаси ҳам баҳолашнинг ноаниқлигини назарда тутавермайди. Масалан, бу айирбошлаш операцияларни амалга ошириш нархлари тўғрисида очиқ ва ишончли маълумотларни эркин олиш имконини берадиган фаол ва очиқ бозор мавжуд бўлган ҳолларда молиявий ҳисоботларнинг айрим моддаларида кузатилади, бунда нархларнинг эълон қилинган котировкалари мавжудлиги одатда ҳаққоний қиймат бўйича энг яхши аудиторлик далили ҳисобланади. Шунга қарамай, баҳолашнинг ноаниқлиги ҳатто баҳолашни аниқлаш усули ва маълумотлар аниқ белгиланган ҳолда ҳам мавжуд бўлиши мумкин. Масалан, фаол ва очиқ бозорда котировка қилинадиган қимматли қоғозларни листингдаги бозор нархи бўйича баҳолаш, агарда уларга эгалик улуши бозор ҳажмига нисбатан аҳамиятли ҳисобланса ёки уларни сотиш бўйича чекловлар ўрнатилган бўлса, тузатиш киритишни талаб этиши мумкин. Бундан ташқари, ушбу даврда мавжуд бўлган умумий иқтисодий шароитлар, масалан, муайян бозордаги ноликвидлик баҳолашнинг ноаниқлигига таъсир кўрсатиши мумкин.

А6. Ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолардан фарқ қиладиган ҳисоблаб чиқилган баҳолар талаб этилиши мумкин бўлган вазиятларга қўшимча мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Шубҳали дебиторлик қарзлари бўйича резерв.
- Товар-моддий захираларнинг қадрсизланиши.
- Кафолат мажбуриятлари.
- Амортизацияни ҳисоблаш усули ёки активнинг фойдали хизмат муддати.
- Инвестицияларнинг қопланувчанлигига нисбатан ноаниқлик мавжуд бўлган ҳолларда уларнинг баланс қийматини камайтирувчи резерв.
- Узоқ муддатли шартномалар натижаси.
- Даъво ишларининг судда ҳал этилиши ва суд қарорлари чиқарилиши натижасида юзага келадиган харажатлар.

А7. Ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар талаб этилиши мумкин бўлган вазиятларга қўшимча мисоллар қуйидагиларни қамраб олади:

- Фаол ва очиқ бозорда олди-сотди қилинмайдиган мураккаб молиявий инструментлар.
- Акцияларга-асосланган тўловлар.
- Сотиш учун мўлжалланган мулк ёки асбоб-ускуналар.
- Бизнес бирлашувида сотиб олинган муайян активлар ёки мажбуриятлар, шу жумладан гудвил ва номоддий активлар.
- Мустақил томонлар ўртасида пул тўланмасдан активлар ёки мажбуриятларни айирбошлашни назарда тутадиган операциялар, масалан, фаолият турли йўналишларида саноат асбоб-ускуналарини пулсиз айирбошлаш.

А8. Баҳолаш молиявий ҳисоботларни тайёрлашда мавжуд бўлган маълумотларга асосланадиган мулоҳазалардан фойдаланишни

назарда тутади. Кўпгина ҳисоблаб чиқилган баҳолар учун бу баҳолаш пайтида ноаниқ бўлган жиҳатларга нисбатан тахминлардан фойдаланишни кўзда тутади. Аудитор аудит ўтказиш пайтида маълум бўлган тақдирда, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ҳаракатларига ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланаётган тахминларга аҳамиятли таъсир кўрсатиши мумкин бўлган бўлғуси вазиятлар, операциялар ёки ҳодисаларни прогнозлаш учун жавобгар бўлмайди.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислиги

A9. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асослари кўпинча бетарафликка риоя этишга, яъни нохолисликдан холи бўлишга чақиради. Шунга қарамай, ҳисоблаб чиқилган баҳолар ноаниқ бўлади ва уларга тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мулоҳазаси таъсир кўрсатиши мумкин. Бундай мулоҳаза тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг билмасдан ёки била туриб қилинган нохолислигини назарда тутиши мумкин (масалан, исталган натижага эришиш ниятининг маҳсули сифатида). Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш билан боғлиқ субъективликнинг таъсири натижасида ҳисоблаб чиқилган баҳолар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислиги билан уйғун бўлиши эҳтимоли ортади. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билмасдан йўл қўядиган нохолислик ва у била туриб йўл қўядиган потенциал нохолислик кўпинча ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда қабул қилинадиган субъектив қарорларга хосдир. Кейинги аудиторлик текширувларида олдинги даврлар аудити жараёнида аниқланган, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган кўрсаткичлар жорий даврда аудитор томонидан режалаштириш ҳамда рискларни аниқлаш ва баҳолаш борасидаги ҳаракатларга таъсир кўрсатади.

A10. Счёт даражасида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигини аниқлаш мушкул бўлиши мумкин. У фақат гуруҳма-гуруҳ жамланган ҳисоблаб чиқилган баҳоларни, барча ҳисоблаб чиқилган баҳоларни кўриб чиқишда ёки бир қатор ҳисобот даврлари мобайнида кузатиш давомида аниқланиши мумкин. Гарчи тадбиркорлик субъекти раҳбарияти нохолислигининг муайян шакли

субъектив қарорларга хос бўлса-да, бундай мулоҳазаларни чиқаришда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларнинг фойдаланувчиларини чалғитиш ниятини кўзламаслиги мумкин. Бироқ, чалғитиш нияти мавжуд бўлган ҳолларда, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислиги фирибгарлик хусусиятини касб этади.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A11. Давлат сектори ташкилотлари активларни ҳаққоний қиймат бўйича баҳолаш учун қўлланиши мумкин бўлган очиқ ва ишончли маълумот манбалари ёки баҳолаш учун бошқа жорий асослар ёинки уларнинг бирикмаси мавжуд бўлмаган махсус активларнинг анча катта улушларига эга бўлишлари мумкин. Мавжуд махсус активлар кўпинча пул оқимларини жамламайди ва фаол равишда олди-сотди қилинмайди. Бинобарин, ҳаққоний қиймат бўйича баҳолаш одатда ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашни талаб қилади ва мураккаб бўлиши, камдан-кам учрайдиган баъзи ҳолларда эса уларни бажариш мумкин бўлмаслиги мумкин.

Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар (8-бандга қаранг)

A12. Ушбу АХСнинг 8-бандга мувофиқ талаб этиладиган рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар аудиторга тадбиркорлик субъекти эга бўлиши мумкин бўлган ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг хусусияти ва типига нисбатан прогнозларни ишлаб чиқишда ёрдам беради. Биринчи навбатда аудитор олинган тасаввур ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш ҳамда бундан кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини режалаштириш учун етарли экани ёки етарли эмаслигини аниқлаши лозим.

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг талаблари ҳақида тушунча ҳосил қилиш (8(а) бандга қаранг)

A13. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг талаблари ҳақида тушунча ҳосил қилиш аудиторга, масалан, қуйидагиларни аниқлашда ёрдам беради:

- Мазкур асос ҳисоблаб чиқилган баҳоларни тан олишнинг муайян шартлари[9] ёки уларни баҳолаш усулларини назарда тутадими.
- Мазкур асослар ҳаққоний қиймат бўйича баҳолаш имконини берадиган ёки буни талаб қиладиган, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг муайян ниятларига ҳавола этиш йўли билан актив ёки мажбуриятга нисбатан муайян ҳаракатларни бажаришни талаб қилувчи муайян шартларни назарда тутадими.
- Мазкур асос мажбурий ёки рухсат этилган очиб бериладиган маълумотларни белгилайдими.

Шунингдек олинган тасаввур аудиторга тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан у мазкур талабларни ҳисоблаб чиқилган баҳога нисбатан қандай қўллаганини муҳокама қилиш учун ва аудитор улар тегишли равишда қўлланган ёки қўлланмаганини аниқлаш учун асос беради.

А14. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асослари тадбиркорлик субъекти раҳбариятига муқобиллар мавжуд бўлганда улар томонидан танланадиган баҳоларни аниқлаш юзасидан йўл-йўриқлар бериши мумкин. Молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг айрим асослари, масалан, танланган қатъий баҳолаш тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг эҳтимол тутилган натижа хусусидаги мулоҳазасини акс эттирувчи муқобил бўлишини талаб қилади.[10] Бошқа асослар, масалан, эҳтимолликни ҳисобга олган ҳолда ўлчанган дисконтланган кутилаётган қийматдан фойдаланишни талаб қилиши мумкин. Айрим ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти қатъий баҳолашни тўғридан-тўғри аниқлаши мумкин.

---

9 Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосларининг аксарияти бухгалтерия баланси ёки фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда тан олиш мезонларини қаноатлантирадиган моддаларни акс эттиришни талаб қилади. Ҳисоб сиёсатларини очиб бериш ёки молиявий ҳисоботларга изоҳларни қўшиш бундай моддаларни тан олиш шартларини бажармаслик, шу жумладан ҳисоблаб чиқилган баҳолар ўрнини тўлдирмайди.

10 Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг турли асосларида шундай йўл билан аниқланган қатъий баҳолашларни тавсифлаш учун турли атамалар қўлланилиши мумкин.

Бошқа ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ишончли қатъий баҳолашни фақат муқобил тахминлар ёки натижаларни таҳлил қилгандан кейин аниқлаши мумкин.

A15. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асослари ҳисоблаб чиқилган баҳолар айниқса таъсирчан бўлган аҳамиятли тахминлар тўғрисида маълумотларни очиб беришни талаб этиши мумкин. Бундан ташқари, баҳолашнинг ноаниқлиги юқори даражада бўлган ҳолларда молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг айрим асослари молиявий ҳисоботларда ҳисоблаб чиқилган баҳони тан олишни тақиқлайди, бироқ молиявий ҳисоботларга изоҳларда муайян маълумотларни очиб беришни талаб этиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳолар зарурлигини қандай қилиб аниқлаган эканлиги ҳақида тушунча ҳосил қилиш (8(б) бандга қаранг)

A16. Молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти операция, ҳодиса ёки вазият ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлашни талаб қилиши ёки қилмаслигини аниқлаш учун ва керакли ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг барчаси молиявий ҳисоботларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тан олиниши, аниқланиши ва очиб берилиши учун жавобгар бўлади.

A17. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни талаб қиладиган операциялар, ҳодисалар ёки вазиятларни қуйидагилар асосида аниқлайди:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъектининг бизнесини ва у фаолият олиб бораётган соҳани билиши.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти жорий даврда амалга оширилаётган бизнес стратегияларни билиши.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти олдинги даврларда тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш бўйича тўплаган тажриба (агар қўллаш мумкин бўлса).

Бундай ҳолларда аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш зарурлигини қандай қилиб аниқлаганлиги ҳақида, энг аввало, тадбиркорлик субъекти раҳбариятига расмий сўровлар юбориш йўли билан тасаввур ҳосил қилиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга оширилаётган жараён янада тизимлаштирилган бошқа ҳолларда, масалан, тадбиркорлик субъектида рискларни бошқариш расмий хизмати мавжуд бўлганда, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш ва, заруратга қараб, уларни қайта баҳолашни талаб қиладиган вазиятларни вақти-вақти билан кўриб чиқиш учун амалга оширадиган амалиёт ва усулларга қаратилган рискларни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариши мумкин. Ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг тўлиқлиги кўпинча аудитор томонидан кўриб чиқиш учун муҳим жиҳат ҳисобланади (айниқса мажбуриятлар билан боғлиқ ҳисоблаб чиқилган баҳолар ҳолатида).

A18. Аудитор рискларни баҳолаш тартиб-таомилларини бажаришда тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити ҳақида олган билим, аудит ўтказиш жараёнида олинган бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари билан бирга, ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашни талаб қилувчи вазиятларни ёки вазиятлардаги ўзгаришларни аниқлашда аудиторга ёрдам беради.

A19. Вазиятларда ўзгаришлар мавжудлиги хусусида тадбиркорлик субъекти раҳбариятига юбориладиган расмий сўровлар, масалан, қуйидагилар тўғрисидаги сўровларни қамраб олади:

- Тадбиркорлик субъекти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни талаб қилиши мумкин бўлган янги операцияларда иштирок этганми.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни талаб қилган операцияларнинг шартлари ўзгарганми.
- Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талаблари ўзгариши натижасида ёки бошқа сабабга кўра ҳисоб сиёсатининг ҳисоблаб чиқилган баҳоларга тааллуқли қоидалари ўзгарганми.

- Меъёрий ҳужжатларнинг талабларида ёки тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг назорати доирасидан ташқарида ундан мавжуд ҳисоблаб чиқилган баҳоларни қайта кўриб чиқиш ёки янги ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашни талаб қилиши мумкин бўлган ўзгаришлар юз берганми.
- Янги ёки қайта кўриб чиқилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларни талаб қилиши мумкин бўлган янги вазиятлар ёки ҳодисалар юз берганми.

А20. Аудит жараёнида аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аниқлашга қодир бўлмаган ҳисоблаб чиқилган баҳоларни талаб қиладиган операциялар, ҳодисалар ва вазиятларни аниқлаши мумкин. АХС 315 да аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аниқла олмаган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлайдиган вазиятлар, шу жумладан тадбиркорлик субъекти томонидан рискларни баҳолаш жараёнида аҳамиятли камчилик мавжудлигини аниқлаш масалалари кўриб чиқилади.[11]

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А21. Бундай тасаввурни ҳосил қилиш кичик тадбиркорлик субъектлари учун кўпинча нисбатан осон бўлади, чунки уларнинг фаолияти доираси кўпинча тор, операциялари эса нисбатан содда бўлади. Бундан ташқари, ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш зарурлигини кўпинча битта шахс, масалан мулкдор-бошқарувчи аниқлайди ва аудитор ўз расмий сўровларини тегишли равишда йўналтириши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни қандай аниқлаши ҳақида тасаввур ҳосил қилиш (8(в) бандга қаранг)

А22. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ҳам тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш учун молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнларини белгилашни, шу жумладан адекват ички назорат тизимини талаб қилади. Бундай жараёнлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

[11] АХС 315, 16 банд

- Ҳисоб сиёсатининг тегишли қоидаларини танлаш ва баҳолаш жараёнларини белгилаш, шу жумладан тегишли баҳолаш ёки аниқлаш усуллари ва, зарур ҳолда, уларнинг моделлари.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳоларга таъсир кўрсатадиган ўринли маълумотлар ва тахминларни шакллантириш ёки аниқлаш.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ва, заруратга қараб, уларни қайта баҳолашни талаб қиладиган вазиятларни вақти-вақти билан қайта кўриб чиқиш.

A23. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни қандай аниқлаши ҳақида тсаввур ҳосил қилишда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган жиҳатларга, масалан, қуйидагилар киради:

- Ҳисоблаб чиқилган баҳолар тааллуқли бўлган счётлар ёки операцияларнинг типлари (масалан, ҳисоблаб чиқилган баҳолар кундалик ва такрорланадиган операцияларни бухгалтерия ёзувларида акс эттириш муносабати билан юзага келадими ёки номунтазам ёки ғайриоддий операциялар ўтказилиши муносабати биланми).
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти муайян ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда баҳолашнинг тан олинган усулларини қўллаганми, агар қўллаган бўлса, қай тарзда қўллаган.
- Ҳисоблаб чиқиклган баҳолар оралиқ санадаги ҳолатга кўра очиқ бўлган маълумотларга асосланадими, агар шундай бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур сана билан даврнинг тугалланиш санаси оралиғидаги даврда содир бўлган ҳодисалар, операциялар ва вазиятлардаги ўзгаришлар таъсирини ҳисобга олганми, агар ҳисобга олган бўлса, қай тарзда ҳисобга олган.

Баҳолаш усули, шу жумладан моделлардан фойдаланиш (8(в)(i) бандга қаранг)

A24. Айрим ҳолларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш учун усулни, масалан, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган

баҳони аниқлашда фойдаланилиши лозим бўлган муайян моделни белгилаши мумкин. Бироқ аксарият ҳолларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос баҳолаш усулини белгиламайди ёки баҳолашнинг муқобил усулларини кўрсатиши мумкин.

А25. Агар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосда мазкур вазиятда қўлланилиши лозим бўлган муайян усул белгиланмаган бўлса, аудитор ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш учун қўллайдиган усул (ёки, вазиятга қараб, модель) ҳақида тасаввур ҳосил қилишда кўриб чиқиши мумкин бўлган жиҳатларга, масалан, қуйидагилар киради:

- Муайян усулни танлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳоланадиган актив ёки мажбурият хусусиятини қандай кўриб чиққани.
- Тадбиркорлик субъекти ҳисоблаб чиқилган баҳонинг муайян типини аниқлаш учун одатда фойдаланадиган муайян усуллар мавжуд бўлган махсус бизнес, соҳа ёки муҳитда фаолият олиб боради.

А26. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлашда фойдаланиш учун моделни мустақил равишда ишлаб чиққан ёки одатда муайян соҳа ёки муҳитда қўлланиладиган усулдан четга чиққан ҳолларда муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари даражаси катта бўлиши мумкин.

Тегишли назоратлар (8(в)(ii) бандга қаранг)

А27. Аудитор тегишли назоратлар ҳақида тасаввур ҳосил қилишда кўриб чиқиши мумкин бўлган жиҳатларга, масалан, ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлайдиган шахсларнинг тажрибаси ва компетентлиги, шунингдек қуйидагилар билан боғлиқ назоратлар киради:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни шакллантиришда фойдаланилган маълумотларнинг тўлиқлиги, ўринлилиги ва аниқлигини қандай аниқлайди.

- Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни кўриб чиқиш ва тасдиқлаш, шу жумладан уларни ҳисоблашда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тегишли даражалари ва, вазиятга, қараб, бошқарув юклатилган шахслар томонидан қўлланиладиган тахминлар ёки бошланғич маълумотлар.
- Тадбиркорлик субъекти номидан битимлар тузувчилар ва ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш учун жавоб берувчилар ўртасида вазифаларни тақсимлаш, шу жумладан жавобгарликни тақсимлашда тадбиркорлик субъекти ва унинг маҳсулоти ёки хизматлари хусусияти лозим даражада ҳисобга олинганми (масалан, йирик молиявий муассаса билан боғлиқ ҳолда, вазифаларни тегишли равишда тақсимлаш тадбиркорлик субъекти патентланган молиявий маҳсулотининг ҳаққоний қиймат бўйича баҳоланишини аниқлаш ва текшириш учун масъул бўлган, меҳнатига ҳақ тўлаш мазкур маҳсулот билан боғлиқ бўлмаган мустақил ходимлардан иборат хизматни ташкил этишни ўз ичига олиши мумкин).

А28. Бошқа назоратлар ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда вазиятга қараб ўринли бўлиши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш учун махсус моделлардан фойдаланаётган бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур моделлар доирасида муайян сиёсат ва тартиб-таомиллардан фойдаланиши мумкин. Ўринли назоратлар, масалан, қуйидагиларга нисбатан назоратларни ўз ичига олиши мумкин:

- Мазкур аниқ мақсад учун муайян моделни лойиҳалаш ва ишлаб чиқиш ёки танлаш.
- Мазкур моделдан фойдаланиш.
- Моделнинг яхлитлигини таъминлаш ва вақти-вақти билан текшириш.

Экспертлар ишидан фойдаланиш (8(в)(iii) бандга қаранг)

А29. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти талаб этиладиган қатъий баҳолашларни аниқлаш учун зарур тажриба ва компетентликка эга

бўлган шахсни ўз ичига олиши ёки тадбиркорлик субъекти бундай шахсни ёллаши мумкин. Бироқ, айрим ҳолларда, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш ёки уларни аниқлашда кўмаклашиш учун экспертни жалб қилишга муҳтож бўлиши мумкин. Бундай эҳтиёж, масалан, қуйидаги сабабларга кўра пайдо бўлиши мумкин:

- Баҳолашни талаб қилувчи жиҳат махсус хусусиятга эга эканлиги, масалан, кончилик саноати соҳаларида минерал ёки углеводород захираларини баҳолаш.
- Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларини бажаришни талаб қилувчи моделлар техник хусусиятга эга эканлиги, масалан, ҳаққоний қиймат бўйича муайян баҳолашлар.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳони талаб қилувчи вазият, операция ёки ҳодиса ғайриоддий ёки кам учрайдиган хусусиятга эга эканлиги.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А30. Кичик тадбиркорлик субъектларида ҳисоблаб чиқилган баҳоларни талаб қилувчи вазиятлар кўпинча мулкдор-бошқарувчига зарурий қатъий баҳолашни аниқлаш имконини беради. Бироқ айрим ҳолларда экспертни жалб қилиш талаб этилади. Аудиторлик жараёнининг дастлабки босқичларида ҳар қандай ҳисоблаб чиқилган баҳоларни, талаб этилаётган ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг тўлиқлиги ва баҳолаш жараёнининг адекватлигини мулкдор-бошқарувчи билан муҳокама қилиш мулкдор-бошқарувчига эксперт ишидан фойдаланиш зарурлиги ёки зарур эмаслигини аниқлашда ёрдам бериши мумкин.

Тахминлар (8(в)(iv) бандга қаранг)

А31. Тахминлар ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг ажралмас таркибий элементлари ҳисобланади. Ҳисоблаб чиқилган баҳолар замирида ётувчи тахминлар ҳақида тасаввур ҳосил қилишда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган жиҳатларга, масалан, қуйидагилар киради:

- Тахминлар хусусияти, шу жумладан уларнинг қайсилари аҳамиятли тахминлар бўлиши мумкинлиги.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тахминларнинг ўринлилиги ва тўлиқлигини қандай баҳолайди (яъни ўринли ўзгарувчиларнинг барчасини ҳисобга олиш).
- Вазиятга қараб, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фойдаланилаётган тахминлар ички изчиллик билан тавсифланишини қандай аниқлаши.
- Тахминлар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг назорати остидаги жиҳатларга кириши ёки кирмаслиги (масалан, активнинг фойдали хизмати муддатини баҳолашга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган техник хизмат кўрсатиш дастурлари хусусида тахминлар) ва улар тадбиркорлик субъектининг бизнес-режалари ва ташқи муҳитга ёки тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг назорати доирасидан ташқаридаги жиҳатларга қай даражада мос келиши (масалан, фоиз ставкалари, банкротлик фоизлари, суд ёки тартибга солувчи органларнинг потенциал ҳаракатлари ёинки бўлғуси пул оқимларининг ўзгарувчанлиги ва муддатлари хусусида тахминлар).
- Тахминларни тасдиқловчи ҳужжатлар (агар улар мавжуд бўлса) хусусияти ва кўлами.

Тахминлар эксперт томонидан тадбиркорлик субъекти раҳбариятига ҳисоблаб чиқилган баҳоларни шакллантиришда ёрдам бериш мақсадида ишлаб чиқилиши ёки аниқланиши мумкин. Бундай тахминлар, улардан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фойдаланганда, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тахминларига айланади.

А32. Айрим ҳолларда тахминлар бошланғич маълумотлар деб номланиши мумкин, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш учун моделдан фойдаланганда, бироқ “бошланғич маълумотлар” атамаси муайян тахминлар замирида ётувчи маълумотларни ифодалаш учун қўлланилиши ҳам мумкин.

А33. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тахминларни ўринлилиги ва ишончлилиги даражаси ўзгариши мумкин бўлган ички ва ташқи манбалардан олинган турли маълумотлар билан тасдиқлаши мумкин. Айрим ҳолларда тахмин ё ташқи манбалардан (масалан, чоп этилган фоиз ставкаси ёки бошқа статистик маълумотлар), ё ички манбалардан (масалан, тарихий маълумотлар ёки тадбиркорлик субъектида юзага келган олдинги шароитлар) олинган тегишли маълумотларга асосланиши лозим. Бошқа ҳолларда тахмин янада субъектив бўлиши мумкин, масалан, тадбиркорлик субъекти тажрибага ёки маълумотлар олиш мумкин бўлган ташқи манбаларга эга бўлмаган ҳолларда.

А34. Ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар билан боғлиқ ҳолда тахминлар операцияни амалга оширишни хоҳловчи яхши хабардор бўлган томонлар (баъзан улар “бозор иштирокчилари” деб аталади ёки эквивалент атама билан номланади) активларни айирбошлаш ёки мажбуриятларни бажаришда ҳаққоний қийматни аниқлаш учун фойдаланадиган омилларни акс эттиради ёки уларга мос келади. Муайян тахминлар баҳоланаётган актив ёки мажбурият кўрсаткичларига, қўлланилаётган баҳолаш усулига (масалан, бозор ёндашуви ёки даромад нуқтаи назаридан ёндашув) ва молиявий ҳисоботларни тақдим этиш тегишли асоси талабларига қараб ҳам ўзгаради.

А35. Ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан тахминлар ёки бошланғич маълумотлар уларнинг манбаси ва асосларига қараб қуйидагича фарқланади:

(а) Бозор иштирокчилари актив ёки мажбуриятни ҳисобот тақдим этаётган тадбиркорлик субъектига боғлиқ бўлмаган манбалардан олинган бозор маълумотлари асосида баҳолашда улар фойдаланиши мумкин бўлган манбаларни акс эттирадиган тахминлар ёки бошланғич маълумотлар (баъзан улар “кузатиладиган бошланғич маълумотлар” деб аталади ёки бошқа эквивалент атама билан номланади).

(б) Тадбиркорлик субъектининг бозор иштирокчилари актив ёки мажбуриятни мазкур вазиятда мавжуд бўлган энг яхши маълумотлар асосида баҳолашда қайси тахминлардан

фойдаланиши ҳақидаги ўз мулоҳазаларини акс эттирадиган тахминлар ёки бошланғич маълумотлар (баъзан улар "кузатилмайдиган бошланғич маълумотлар" деб аталади ёки бошқа эквивалент атама билан номланади).

Бироқ амалда (а) ва (б) ўртасидаги фарқ доим ҳам аниқ кўриниб турмайди. Бундан ташқари, тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан бозорнинг турли иштирокчилари фойдаланаётган ҳар хил тахминлар орасидан танлашни амалга ошириш талаб этилиши мумкин.

А36. Субъективлик даражаси, яъни тахмин ёки бошланғич маълумотлар кузатиладиган хусусиятга эга экани ёки эга эмаслиги баҳолашнинг ноаниқлиги даражасига ва, шу тариқа, муайян ҳисоблаб чиқилган баҳога нисбатан муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига аудитор томонидан берилган баҳога таъсир кўрсатади.

Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш усулларидаги ўзгаришлар (8(в)(v) бандига қаранг)

А37. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни қандай аниқлашига баҳо беришда аудитор ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш усулларида олдинги давр билан таққослаганда ўзгаришлар мавжудлиги ёки мавжуд эмаслигини ёинки мавжуд бўлиши лозимлиги ёки лозим эмаслигини тушуниши зарур. Муайян баҳолаш усули тадбиркорлик субъектига таъсир кўрсатувчи муҳит ёки вазиятларда ёинки молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларида юз берган ўзгаришларга жавобан ўзгартиришларни талаб қилиши мумкин. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш усулини ўзгартирган бўлса, у янги усул кўпроқ мос келишини ўз-ўзича бундай ўзгаришларга жавоб ҳисобланишини исботлай олиши муҳимдир. Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш асосини жорий нархлар бўйича ҳисобга олиш ёндашувидан фойдаланишдан моделдан фойдаланишга ўзгартирган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг иқтисодий вазият нуқтаи назаридан бозор ҳақидаги тахминлари асосли ёки асосли эмаслигини текширади.

Баҳолашнинг ноаниқлиги (8(в)(vi) бандига қаранг)

А38. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолашнинг ноаниқлиги эффектини баҳолагани ёки баҳоламагани, агар баҳолаган бўлса, қандай баҳолагани ҳақида тасаввур ҳосил қилишда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган жиҳатларга, масалан, қуйидагилар киради:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти муқобил тахминлар ёки натижаларни кўриб чиққанми, агар кўриб чиққан бўлса, қай тарзда кўриб чиққан (масалан, ҳисоблаб чиқилган баҳога нисбатан тахминлардаги ўзгаришлар эффектини аниқлаш учун таъсирчанлик таҳлилини ўткаиш йўли билан).
- Таҳлилда натижаларга нисбатан бир нечта сценарийлар аниқланганда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони қандай аниқлайди.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти олдинги даврда акс эттирилган ҳисоблаб чиқилган баҳолар натижасининг мониторингини ўтказадими ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур мониторинг амали натижалари бўйича тегишли чораларни кўрганми.

Олдинги даврда акс эттирилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларини кўриб чиқиш (9-бандга қаранг)

А39. Ҳисоблаб чиқилган баҳонинг натижаси кўпинча олдинги давр учун молиявий ҳисоботларда тан олинган ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ўзидан фарқ қилади. Рискларни баҳолаш тартиб-таомилларини бажаришда бундай фарқларнинг сабабларини аниқлаш ва тушуниш учун аудитор қуйидагиларни олиши мумкин:

- Олдинги даврда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан баҳолаш жараёнининг самарадорлиги хусусида маълумотларни. Бу маълумотлар асосида аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жорий даврда амалга оширилаётган баҳолаш жараёнининг самарадорлиги ҳақида ҳукм чиқариши мумкин.

- Олдинги даврда акс эттирилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларни жорий даврда қайта баҳолаш учун мос келадиган аудиторлик далилларини.
- Баҳолашнинг ноаниқлиги сингари жиҳатлар хусусида аудиторлик далилларини. Бундай далиллар молиявий ҳисоботларда очиб беришни талаб этиши мумкин.

А40. Олдинги давр ҳисоблаб чиқилган баҳоларини кўриб чиқиш аудиторга жорий даврда ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислиги билан боғлиқлиги эҳтимолини кучайтирадиган ёки бундай нохолисликнинг мавжудлигига ишора қиладиган вазиятлар ёки шароитларни аниқлашда ҳам ёрдам бериши мумкин. Аудиторнинг профессионал скептицизми билан боғлиқ нуқтаи назар бундай вазиятлар ёки шароитларни аниқлашга, шунингдек бундан кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини аниқлашга ёрдам беради.

А41. АХС 240[12] га мувофиқ тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг аҳамиятли ҳисоблаб чиқилган баҳолар билан боғлиқ бўлган мулоҳазалари ва тахминларини ретроспектив тарзда қайта кўриб чиқиш талаб этилади. Бундай қайта кўриб чиқиш тадбиркорлик субъекти раҳбарияти назоратларни четлаб ўтиши билан боғлиқ рискларга жавобан фирибгарлик туфайли муҳим бузиб кўрсатишлар рискини юзага келтириши мумкин бўлган нохолисликнинг мавжудлигини аниқлаш учун ҳисоблаб чиқилган баҳоларни кўриб чиқиш тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш тўғрисидаги аудиторга қўйиладиган талаб доирасида ўтказилади. Амалда олдинги даврда акс эттирилган ҳисоблаб чиқилган баҳолар аудитор томонидан кўриб чиқилиши ушбу АХСга мувофиқ рискларни баҳолаш тартиб-таомили сифатида АХС 240 га мувофиқ талаб этиладиган кўриб чиқиш билан бирга ўтказилиши мумкин.

А42. Аудитор олдинги давр аудитини ўтказиш жараёнида ўта ноаниқ деб аниқлаган ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ёки олдинги давр билан

---

12 АХС 240, *"Молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш пайтида аудиторнинг фирибгарликка нисбатан вазифалари"*, 32(б)(ii) бандга қаранг

таққослаганда сезиларли даражада ўзгарган ҳисоблаб чиқилган баҳоларни янада муфассал кўриб чиқиш талаб этилади, деган мулоҳазани қабул қилиши мумкин. Бошқа томондан, масалан, одатдаги ва такрорланадиган операцияларни бухгалтерия ёзувларида акс эттириш муносабати билан юзага келадиган ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан аудитор рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида таҳлилий тартиб-таомилларни қўллаш кўриб чиқиш мақсадлари учун кифоя қилади, деган мулоҳазани қабул қилиши мумкин.

A43. Ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва баҳолашни ўтказиш санасида амал қилувчи шартларга асосланган бошқа ҳисоблаб чиқилган баҳолар учун олдинги давр учун молиявий ҳисботларда тан олинган ҳаққоний қиймат суммаси билан жорий давр мақсадларида қайта баҳоланган сумма ёки натижа ўртасида кўпроқ тафовут мавжуд бўлиши мумкин. Бунга мазкур ҳисоблаб чиқилган баҳоларни баҳолашнинг мақсади муайян вақтда қийматнинг тахмин этилиши билан боғлиқлиги, у тадбиркорлик субъекти ишлаётган муҳитдаги ўзгаришларга қараб аҳамиятли равишда ва тез ўзгариши мумкинлиги сабаб бўлади. Шу боис, аудитор кўриб чиқишни муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун ўринли бўлган маълумотларни олишга қаратиши мумкин. Масалан, айрим ҳолларда олдинги даврда акс эттирилган ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳонинг натижасига таъсир кўрсатган бозор иштирокчиларининг тахминларида юз берган ўзгаришлар ҳақида тасаввур ҳосил қилиш аудит мақсадлари учун ўринли бўлган маълумотлар билан таъминлаши эҳтимоли кам бўлади. Бинобарин, олдинги даврда акс эттирилган ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳонинг натижасини кўриб чиқишда аудитор ўз эътиборини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан олдинги даврда амалга оширилган баҳолаш жараёнининг самарадорлиги ҳақида, яъни тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тажрибаси ҳақида тасаввур ҳосил қилишга қаратиши мумкин. Мазкур тасаввур асосида аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жорий даврда амалга оширилаётган баҳолаш жараёнининг самарадорлиги даражаси тўғрисида мулоҳаза чиқариши мумкин.

А44. Ҳисоблаб чиқилган баҳонинг натижаси билан олдинги давр учун молиявий ҳисоботларда тан олинган сумма ўртасидаги тафовут доим ҳам олдинги давр учун молиявий ҳисоботларни бузиб кўрсатишни ўзида ифодалавермайди. Бироқ, масалан, мазкур тафовут олдинги давр учун молиявий ҳисоботларни тайёрлаш якунланган пайтда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти учун очиқ бўлган маълумотлар туфайли юзага келган ёки мазкур маълумотлар ушбу молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этишда олинган ва ҳисобга олинган деб тахмин қилиш учун асослар мавжуд бўлса, кўрсатилган тафовут олдинги давр учун молиявий ҳисоботларни бузиб кўрсатишни ўзида ифодалаши мумкин. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг кўпгина асослари ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги бузиб кўрсатишларни ўзида ифодалайдиган ўзгаришлар ва бошқа ўзгаришларни фарқлашга ёрдам берадиган қўлланмаларни ўз ичига олади, шунингдек риоя этилиши лозим бўлган бухгалтерия ҳисоби ёндашувини назарда тутади.

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш

Баҳолашнинг ноаниқлиги (10-бандга қаранг)

А45. Ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги даражасига қуйидаги омиллар таъсир кўрсатиши мумкин:

- Ҳисоблаб чиқилган баҳо мулоҳазага қай даражада боғлиқ эканлиги.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳонинг тахминлардаги ўзгаришларга мойиллиги.
- Баҳолашнинг ноаниқлиги даражасини пасайтириши мумкин бўлган баҳолашни аниқлашнинг эътироф этилган усуллари мавжудлиги (бироқ бошланғич маълумотлар сифатида қўлланаётган тахминларнинг субъективлиги, шунга қарамай, баҳолашнинг ноаниқлигига олиб келиши мумкин).
- Прогноз даврининг давомлилиги ва бўлғуси ҳодисаларни прогнозлаштириш мақсадида олдинги ҳодисалардан олинган маълумотларнинг ўринлилиги.

- Ташқи манбалардан олинган ишончли маълумотлар мавжудлиги .
- Ҳисоблаб чиқилган баҳонинг кузатилаётган ёки кузатилмайдиган бошланғич маълумотларга боғлиқлиги даражаси.

Ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги даражаси баҳолашнинг нохолисликка мойиллигига таъсир кўрсатиши мумкин.

А46. Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашда аудитор кўриб чиқадиган жиҳатлар қуйидагиларни ҳам ўз ичига олиши мумкин:

- Ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ҳақиқий ёки кутилаётган қийматини.
- Аудиторнинг тахминига кўра, акс эттирилиши лозим бўлган қийматга нисбатан ҳисоблаб чиқилган баҳонинг акс эттирилган қийматини (яъни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳони).
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш учун экспертни жалб қилгани ёки жалб қилмагани.
- Олдинги даврда акс эттирилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларни кўриб чиқиш натижасини.

Баҳолашнинг ўта ноаниқлиги ва аҳамиятли рисклар (11-бандга қаранг)

А47. Ўта ноаниқлик билан тавсифланиши мумкин бўлган ҳисоблаб чиқилган баҳоларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Мулоҳазага, масалан, судда кўрилаётган даъво ишининг якуни ёки келажакда бир неча йиллардан сўнг юз берадиган номуайян ҳодисаларга боғлиқ бўлган бўлғуси пул оқимларининг суммаси ва муддатлари тўғрисидаги мулоҳазаларга кўп жиҳатдан боғлиқ бўлган ҳисоблаб чиқилган баҳолар.
- Баҳолашни аниқлашнинг эътироф этилган усулларини қўлламасдан ҳисоблаб чиқилган баҳолар.

- Олдинги давр учун молиявий ҳисоботларда акс эттирилган ўхшаш ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аудитор томонидан кўриб чиқиш натижалари бошланғич ҳисоблаб чиқилган баҳо ва амалда юз берган натижа ўртасида аҳамиятли фарқ мавжудлигини кўрсатган ҳоллардаги ҳисоблаб чиқилган баҳолар.
- Тадбиркорлик субъекти ишлаб чиққан махсус модель ёрдамида ёки кузатилаётган бошланғич маълумотларсиз ҳисобланган ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар.

A48. Муҳим эмас бўлиб кўринадиган ҳисоблаб чиқилган баҳо ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги туфайли муҳим бузиб кўрсатишга олиб келиши эҳтимоли мавжуд; яъни ҳисоблаб чиқилган баҳо бўйича молиявий ҳисоботларда тан олинган ёки очиб берилган сумма унинг ноаниқлигига ишора қилмаслиги мумкин.

A49. Айрим вазиятларда баҳолашнинг ноаниқлиги оқилона ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш имконини бермайдиган даражада юқори бўлиши мумкин. Бинобарин, молиявий ҳисоботларни тақим этиш учун қўлланиладиган асос мазкур моддани молиявий ҳисоботларда тан олишни ёки уни ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашни истисно этиши мумкин. Бундай ҳолларда аҳамиятли рисклар ҳисоблаб чиқилган баҳо тан олиниши ёки ҳаққоний қиймат бўйича баҳоланиши лозимлиги ёки лозим эмаслигигагина эмас, балки очиб бериладиган маълумотларнинг адекватлигига ҳам тегишли бўлади. Бундай ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосда ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ бўлган юқори даражадаги ноаниқлик тўғрисида маълумотлар очиб берилиши талаб этилиши мумкин (A120-A123 бандларига қаранг).

A50. Агар аудитор ҳисоблаб чиқилган баҳо аҳамиятли рискка олиб келади деб ҳисобласа, у тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари, шу жумладан назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим.[13]

[13] АҲС 315, банд 29

A51. Айрим ҳолларда ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги тадбиркорлик субъекти ўзининг узлуксиз фаолиятини давом эттиришга қодирлигига нисбатан аҳамиятли шубҳалар туғилишига сабаб бўлиши мумкин. АХС 570[14] да бундай вазиятларга нисбатан талаблар ва бу борада қўлланма назарда тутилган.

Муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган рискларига нисбатан жавоб ҳаракатлари (12-бандга қаранг)

A52. АХС 330 аудитордан хусусияти, бажариш муддатлари ва кўлами ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан ҳам молиявий ҳисоботлар, ҳам тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган рискларига асосланган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришни талаб қилади.[15] A53-A115 бандларда фақат тақдимномалар даражасига хос бўлган жавоб ҳаракатлари кўриб чиқилади.

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларини қўллаш (12(а) бандига қаранг)

A53. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг аксарият асослари ҳисоблаб чиқилган баҳоларни тан олиш учун муайян шартларни назарда тутади ва уларни аниқлаш учун усуллар ҳамда очиб берилиши талаб этиладиган маълумотларни белгилайди. Бундай талаблар комплекс бўлиши ва мулоҳазани қўллашни талаб қилиши мумкин. Рискларни баҳолаш тартиб-таомилларини бажаришда ҳосил қилинган тасаввур асосида аудитор молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг нотўғри қўлланиши ёки ҳар хил талқин қилишга мойил бўлиши мумкин бўлган талабларига алоҳида эътиборни қаратиши лозим.

A54. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларини тегишли равишда қўллаганини аниқлаш қисман аудиторнинг тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити ҳақидаги билимларига асосланади. Масалан,

---

14 АХС 570, *"Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз"*

15 АХС 330, 5–6 бандлар

айрим моддалар, хусусан бизнес бирлашувида эгалланган номоддий активларни ҳаққоний қиймат бўйича баҳолаш тадбиркорлик субъекти ва унинг операциялари хусусияти таъсир кўрсатадиган махсус жиҳатларга эга бўлиши мумкин.

А55. Айрим вазиятларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларини тегишли равишда қўллаганини аниқлаш учун қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари, хусусан активнинг жорий физик ҳолатини аудитор томонидан текшириш талаб этилиши мумкин.

А56. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларини бажариш тадбиркорлик субъекти раҳбариятига тадбиркорлик субъектига таъсир кўрсатувчи муҳит ёки вазиятдаги ўзгаришларни кўриб чиқиш мажбуриятини юклайди. Масалан, муайян турдаги актив ёки мажбурият учун фаол бозорнинг пайдо бўлиши бундай актив ёки мажбуриятнинг ҳаққоний қийматини аниқлаш учун дисконтланган пул оқимларидан фойдаланиш бундан буён тегишли эмаслигини кўрсатиши мумкин.

Усуллардаги изчиллик ва ўзгартиришлар учун асос (12(б) бандига қаранг)

А57. Ҳисоблаб чиқилган баҳода ёки баҳолашни аниқлаш усулида олдинги давр билан таққослаганда юз берган ўзгаришларни аудитор томонидан кўриб чиқиш муҳимдир, чунки вазиятдаги ўзгаришларга ёки янги ахборотга асосланмаган ўзгартиришлар асоссиз деб ҳисобланади. Ҳисоблаб чиқилган баҳоларга киритилган асоссиз ўзгартиришлар вақти келиб молиявий ҳисоботларда ноизчилликка ва молиявий ҳисоботларнинг бузиб кўрсатилишига олиб келиши ёки тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин.

А58. Кўпинча тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бир даврдан бошқа даврга ўтилганда вазиятда юз берган ўзгаришлар натижасида ҳисоблаб чиқилган баҳода ёки ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш усулида ўзгартириш учун етарли асосларни тақдим этиши мумкин. Етарли асоснинг мазмуни, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг вазиятда ҳисоблаб чиқилган баҳога ёки ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш усулига ўзгартириш киритилишини

кафолатловчи ўзгаришлар юз бергани тўғрисидаги баёнотини тасдиқлашнинг адекватлиги мулоҳаза қилиниши керак бўлган масалалар ҳисобланади.

Муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган рискларига нисбатан жавоб ҳаракатлари (13-бандга қаранг)

A59. Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига жавобан 13-бандда санаб ўтилган ҳаракатлардан қайси бирини алоҳида ёки бошқа ҳаракатлар билан бирга бажариш зарур, деган саволга аудиторнинг жавобига қуйидаги омиллар таъсир кўрсатиши мумкин:

- Ҳисоблаб чиқилган баҳонинг хусусияти, шу жумладан унинг оддий ёки ғайриоддий операциялар билан боғлиқлиги.
- Тартиб-таомил (тартиб-таомиллар) аудиторга етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имконини бериши ёки бермаслиги хусусида тахминлар.
- Муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган риски, шу жумладан баҳоланган риск аҳамиятли риск ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслиги.

A60. Масалан, шубҳали дебиторлик қарзлар бўйича захиранинг асослилигини баҳолашда бундан кейинги пул маблағлари инкассосини кўриб чиқиш бошқа тартиб-таомиллар билан бирга бажариш аудитор учун самарали тартиб-таомилга айланиши мумкин. Ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги даражаси юқори бўлган ҳолларда, масалан, кузатилмайдиган бошлағич маълумотлар мавжуд бўлганда, мустақил ишлаб чиқилган моделга асосланган ҳисоблаб чиқилган баҳода етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун 13-бандда тавсифланган баҳоланган рискларга жавобан ҳаракатлар бирикмасини қўллаш талаб этилиши мумкин.

A61. Жавоб ҳаракатларининг ҳар бири мос келиши мумкин бўлган вазиятларни тушунтирувчи қўшимча қўлланма A62-A95 бандларида келтирилган.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар содир бўлувчи ҳодисалар (13(а) бандига қаранг)

А62. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар содир бўлувчи ҳодисалар ҳисоблаб чиқилган баҳога нисбатан аудиторлик далилларини таъминлаши ёки таъминламаслигини аниқлаш, агар бундай ҳодисалар:

- Содир бўлиши; ва
- Ҳисоблаб чиқилган баҳони тасдиқлайдиган ёки рад этадиган аудиторлик далилларини таъминлаши кутилаётган бўлса, мос келувчи жавоб ҳаракати бўлиши мумкин.

А63. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар содир бўлувчи ҳодисалар баъзан ҳисоблаб чиқилган баҳо тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилларини таъминлаши мумкин. Масалан, давр тугаганидан сўнг кўп ўтмай алмаштирилган маҳсулот тўлиқ захирасининг сотилиши унинг соф сотиш қийматининг баҳоланиши хусусида аудиторлик далилларини таъминлаши мумкин. Бундай ҳолларда, агар етарлича тегишли аудиторлик далиллари олинган бўлса, ҳисоблаб чиқилган баҳо бўйича қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш талаб этилмаслиги мумкин.

А64. Айрим ҳисоблаб чиқилган баҳолар учун аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар содир бўлувчи ҳодисалар ҳисоблаб чиқилган баҳога нисбатан аудиторлик далилларини таъминламаслиги мумкин. Масалан, айрим ҳисоблаб чиқилган баҳоларга тегишли вазиятлар ёки ҳодисалар фақат узоқ давр мобайнида ривожланади. Бундан ташқари, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш мақсади туфайли, давр тугаганидан кейин олинган маълумотлар бухгалтерия баланси санасида мавжуд бўлган ҳодисалар ёки вазиятларни акс эттирмаслиги мумкин ва шу сабабли, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш учун ўринли бўлмаслиги мумкин. 13-бандда муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига жавобан аудитор бажариши мумкин бўлган бошқа ҳаракатлар кўрсатилган.

А65. Айрим ҳолларда ҳисоблаб чиқилган баҳога зид бўлган ҳодисалар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган

баҳоларни аниқлаш жараёни самарали эмаслигини ёки ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислиги мавжудлигини кўрсатиши мумкин.

A66. Ҳатто аудитор бу ёндашувни аниқланган ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан қўлламасликка қарор қилган бўлса ҳам, у АҲС 560[16] талабларини бажариши шарт. Аудитор молиявий ҳисоботлар санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги даврда содир бўлаётган, тузатиш киритиш ёки молиявий ҳисоботларда очиб берилиши талаб этиладиган ҳодисаларнинг барчаси аниқланганини[17] ва молиявий ҳисоботларда тегишли равишда очиб берилгани[18] хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мақсадида ишлаб чиқилган аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши шарт. Ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолардан ташқари, аксарият ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш одатда бўлғуси вазиятлар, операциялар ёки ҳодисаларга боғлиқ бўлгани боис, аудитор АҲС 560 мувофиқ ишлаши айниқса ўринли ҳисобланади.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A67. Агар бухгалтерия баланси санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги давр муддати анча давомли бўлса, мазкур вақт оралиғида содир бўлган ҳодисалар аудитор томонидан кўриб чиқилиши, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолардан ташқари, ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан самарали жавоб ҳаракати бўлиши мумкин. Бу мулкдор-бошқарувчи томонидан бошқариладиган айрим кичик тадбиркорлик субъектларига нисбатан қўлланганда, айниқса тадбиркорлик субъекти раҳбариятида ҳисоблаб чиқилган баҳоларни назорат қилиш расмий тартиб-таомиллари мавжуд бўлмаган ҳолларда айниқса самарали бўлиши мумкин.

---

16 АҲС 560, *"Кейинги ҳодисалар"*

17 АҲС 560, 6 банд

18 АҲС 560, 8 банд

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони қандай аниқлаганини текшириш (13(б) бандига қаранг)

А68. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони қандай аниқлаганини текшириш, шунингдек унга асос бўлган маълумотларни тестлаш ҳисоблаб чиқилган баҳо кузатилаётган ва кузатилмайдиган бошланғич маълумотлар фойдаланиладиган модель асосида аниқланган ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳо бўлиб ҳисобланган ҳолда тегишли жавоб ҳаракатига айланиши мумкин. Бундай текшириш, масалан, қуйидаги ҳолларда ҳам тегишли бўлиши мумкин:

- Ҳисоблаб чиқилган баҳо тадбиркорлик субъектининг ҳисоб юритиш тизими доирасида маълумотларни одатдагидек қайта ишлаш жараёнида олинган.
- Олдинги давр молиявий ҳисоботларида акс эттирилган ўхшаш ҳисоблаб чиқилган баҳолар аудитор томонидан кўриб чиқилиши тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жорий даврда амалга оширилаётган баҳолаш жараёни самарали бўлишини назарда тутади.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳо алоҳида-алоҳида ҳолда аҳамиятли ҳисобланмайдиган ўхшаш моддаларнинг йирик жамламасига асосланади.

А69. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони қандай аниқлаганини текшириш, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Ҳисоблаб чиқилган баҳога асос бўлган маълумотлар қай даражада аниқ, тўлиқ ва ўринли эканлигини ҳамда ҳисоблаб чиқилган баҳо бундай маълумотлар ва тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тахминларидан фойдаланган ҳолда тегишли равишда аниқланганини текшириш.
- Ташқи маълумотлар ёки ахборотнинг, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлашда кўмаклашиш учун жалб қилинган ташқи экспертлардан олинган маълумотлар

манбаси, уларнинг ўринлилиги ва ишончлилигини кўриб чиқиш.

- Ҳисоблаб чиқилган баҳони қайта ҳисоблаш ва ҳисоблаб чиқилган баҳо тўғрисидаги маълумотларни ички изчиллик нуқтаи назаридан кўриб чиқиш.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг кузатиш ва тасдиқлаш жараёнларини кўриб чиқиш.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А70. Кичик тадбиркорлик субъектларида ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш жараёни йирик тадбиркорлик субъектлари билан таққослаганда нисбатан содда бўлиши мумкин. Раҳбариятнинг фаол иштироки билан тавсифланадиган кичик тадбиркорлик субъектлари ҳисоб юритиш тартиб-таомилларининг кенг тавсифларига, мураккаб бухгалтерия ёзувларига ёки ёзма тарзда қайд этилган сиёсатга эга бўлмаслиги мумкин. Ҳатто тадбиркорлик субъектида расмий белгиланган жараён мавжуд бўлмаса ҳам, бу тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони аудитор текшириши учун асосни таъминлашга қодир эмаслигини англатмайди.

Баҳолаш усулининг таҳлили (13(б)(i) бандига қаранг)

А71. Агар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосда баҳолаш усули белгиланмаган бўлса, қўлланилаётган усул, шу жумладан ҳар қандай тегишли модель мазкур вазиятда тегишли ёки тегишли эмаслигини текшириш профессионал мулоҳаза қилинишини талаб этади .

А72. Шу муносабат билан аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган жиҳатлар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Танланган усулнинг оқилоналигини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан асослаш.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолашни лозим даражада амалга оширганми ва танланган усулни тасдиқлаш учун молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун

қўлланиладиган асосда назарда тутилган мезонларни тегишли равишда қўллаганми.

- Баҳоланаётган актив ёки мажбурият хусусиятини ҳамда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг ҳисоблаб чиқилган баҳоларга тааллуқли бўлган талабларини ҳисобга олганда усул мазкур вазиятда тегишли ҳисобланадими.
- Тадбиркорлик субъекти ишлаётган соҳа, муҳит ва унинг бизнесига нисбатан усул тегишли ҳисобланадими.

A73. Айрим ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти турли усуллар бир-биридан сезиларли даражада фарқ қиладиган бир қанча ҳисоблаб чиқилган баҳоларга олиб келишини анқлаши мумкин. Бундай ҳолларда тадбиркорлик субъекти мазкур фарқларнинг сабабларини қандай тадқиқ этгани ҳақида ҳосил қилинган тасаввур аудиторга танланган усулнинг асослилигини баҳолашда ёрдам бериши мумкин.

Моделлардан фойдаланишни баҳолаш

A74. Айрим ҳолларда, айниқса ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти моделдан фойдаланиши мумкин. Мазкур вазиятда фойдаланилаётган моделнинг асослилиги бир қатор омилларга, хусусан, тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити хусусияти, у ишлаётган соҳа ва баҳоланаётган муайян актив ёки мажбуриятга боғлиқ бўлиши мумкин.

A75. Қуйидаги жиҳатларнинг ўринлилиги даражаси бир қатор омилларга, шу жумладан моделдан бозорда муайян сектор ёки соҳада фойдаланиш имконияти мавжудлиги ёки мавжуд эмаслигига ёинки у тадбиркорлик субъектининг ўзи мустақил равишда ишлаб чиққан модель ҳисобланишига боғлиқ бўлади. Айрим ҳолларда тадбиркорлик субъекти моделни ишлаб чиқиш ва тестлаш учун экспертни жалб қилиши мумкин.

A76. Вазиятга қараб аудитор моделни теслашда кўриб чиқиши мумкин бўлган жиҳатларга, масалан, қуйидагилар киради:

- Модель фойдаланишдан олдин тасдиқланганми, моделдан мақсадли фойдаланилганини аниқлаш учун у вақти-вақти билан таҳлил қилиниб турадими. Тадбиркорлик субъекти томонидан моделни тасдиқлаш жараёни қуйидагиларни баҳолашни ўз ичига олиши мумкин:
  - Моделнинг назарий жиҳатдан оқилоналиги ва математик жиҳатдан яхлитлиги, шу жумладан модель параметрлари тегишли хусусиятга эга эканлиги.
  - Бозорда қабул қилинган амалиётга мувофиқ модель бошланғич маълумотларининг изчиллиги ва тўлиқлиги.
  - Амалда бажарилган операциялар билан таққослаганда моделдан фойдаланиш натижаси.
- Моделга киритиладиган ўзгартиришларнинг назорати бўйича тегишли сиёсат ва тартиб-таомилларнинг мавжудлиги.
- Вақти-вақти билан моделни асослиликка текшириш ва калибрлаш амалга ошириладими, айниқса бошланғич маълумотлар субъектив хусусиятга эга бўлган ҳолларда.
- Модель натижаларига тузатишлар киритиладими, шу жумладан, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар билан боғлиқ ҳолда, бундай тузатишлар бозор иштирокчилари ўхшаш вазиятларда фойдаланадиган тахминларни акс эттирадими.
- Модель тегишли равишда ҳужжатлаштириладими, шу жумладан мўлжалланаётган моделнинг қўлланиши ва чеклашлар ҳамда унинг асосий параметрлари, зарурий бошланғич маълумотлар ва тасдиқлаш учун ўтказилган ҳар қандай таҳлил натижалари.

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланиладиган тахминлар (13(б)(ii) бандига қаранг)

А77. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланиладиган тахминларни фақат аудитни ўтказиш жараёнида

аудитор ихтиёрида мавжуд бўлган маълумотлар асосида баҳолайди. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тахминларига нисбатан аудиторлик тартиб-таомиллари бевосита тахминлар хусусида фикр (хулоса) билдириш мақсадида эмас, балки тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари аудити нуқтаи назаридан бажарилади.

А78. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланиладиган тахминларнинг оқилоналигини баҳолашда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган жиҳатлар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Айрим тахминлар асосланганми.
- Тахминлар бир-бири билан боғлиқ ва изчилми.
- Тахминлар жамулжам ёки бошқа тахминларга боғлиқ ҳолда кўриб чиқилганда мазкур ҳисоблаб чиқилган баҳо учун ёки бошқа ҳисоблаб чиқилган баҳолар учун асосли ҳисобланадими.
- Ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар билан боғлиқ ҳолда, тахминлар кузатилаётган бозорга оид тахминларни лозим даражада акс эттирадими.

А79. Ҳисоблаб чиқилган баҳолар учун асос бўлган тахминлар муайян мақсадлар ва стратегияларнинг тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан кутилаётган натижасини акс эттириши мумкин. Бундай ҳолларда аудитор мазкур тахминларнинг асослилигини баҳолаш учун аудиторлик тартиб-таомилларини, масалан, тахминлар қуйидагилар билан мос келиши ёки мос келмаслигини текшириш йўли билан бажариши мумкин:

- Умумий иқтисодий муҳит ва тадбиркорлик субъектининг иқтисодий вазияти билан.
- Тадбиркорлик субъектининг режалари билан.
- Зарур ҳолда, олдинги даврда қилинган тахминлар билан.
- Тадбиркорлик субъектининг тажрибаси ёки унда илгари юзага келган вазиятлар билан, мазкур тарихий маълумотлар

бўлғуси вазиятлар ёки ҳодисаларни ифодаловчи маълумотлар сифатида қаралиши мумкин бўлган даражада.

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларга нисбатан қўллаётган бошқа тахминлар билан.

А80. Қўлланаётган тахминларнинг асослилиги тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг муайян ҳаракатларни бажариш нияти ва қобилиятига боғлиқ бўлиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти кўпинча муайян активлар ёки мажбуриятларга нисбатан режалари ва ниятларини ҳужжатлаштиради ва молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси бундай ҳужжатлаштиришни талаб қилиши мумкин. Гарчи тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нияти ва қобилиятига нисбатан олиниши лозим бўлган аудиторлик далиллари даражаси профессионал мулоҳазани талаб қиладиган масала ҳисобланса-да, аудитор томонидан бажариладиган тартиб-таомиллар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўз ниятларини амалга оширгани тўғрисидаги тарихий маълумотларни кўриб чиқиш.
- Ёзма режалар ва бошқа ҳужжатларни, шу жумладан (тегишли вазиятда) расмий тасдиқланган бюджетлар, рухсатномалар ёки баённомаларни кўриб чиқиш.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига у бажараётган муайян ҳаракатларнинг сабаблари тўғрисида расмий сўров юбориш.
- Молиявий ҳисоботлар санасидан кейин ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар содир бўлган ҳодисаларни кўриб чиқиш.
- Тадбиркорлик субъектининг иқтисодий вазиятини, шу жумладан мавжуд мажбуриятларнинг оқибатларини ҳисобга олган ҳолда, унинг муайян ҳаракатларни бажариш қобилиятини баҳолаш.

Бироқ, молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг муайян асослари ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлашда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ниятлари ёки режаларини ҳисобга олишни

тақиқлаши мумкин. Бу ҳол кўпинча ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар билан боғлиқ вазиятларда кузатилади, чунки уларни баҳолаш мақсади тахминлар бозор иштирокчиларининг тахминларини акс эттиришини талаб қилади.

A81. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланилаётган, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар учун асос бўлган тахминларнинг асослилигини баҳолашда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган жиҳатлар, юқорида кўрсатилганларга қўшимча равишда, вазиятга қараб, қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Агар қўллаш мумкин бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бозорга хос бўлган бошланғич маълумотларни тахминларни шакллантириш жараёнига киритганми, агар киритган бўлса, қандай қилиб киритган.
- Тахминлар кузатилаётган бозор шароитларига мос келадими ва актив ёки мажбурият кўрсаткичлари ҳаққоний қиймат бўйича баҳоланадими.
- Бозор иштирокчилари тахминларининг манбалари ўринли ва ишончлими, бозор иштирокчиларининг бир қатор ҳар хил тахминлари мавжуд бўлганда, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзи қўллаётган тахминларни қандай танлаган.
- Агар қўллаш мумкин бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўхшаш операциялар, активлар ёки мажбуриятларда қўлланаётган тахминларни ёки улар тўғрисида маълумотларни кўриб чиққанми, агар кўриб чиққан бўлса, қай тарзда кўриб чиққан.

A82. Бундан ташқари, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ҳам кузатиладиган бошланғич маълумотлар, ҳам кузатилмайдиган бошланғич маълумотларни ўз ичига олиши мумкин. Ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар кутазилмайдиган бошланғич маълумотларга асосланган ҳолларда, аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган жиҳатлар, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти қуйидагиларни қандай тасдиқлашини ўз ичига олиши мумкин:

- Ҳисоблаб чиқилган баҳоларга тегишли бўлган бозор иштирокчилари хусусиятларини аниқлаш.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг бозор иштирокчилари қандай тахминлардан фойдаланган бўлишлари мумкинлиги тўғрисидаги фикрини акс эттириш учун қилинган ўз тахминларининг модификацияси.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мустақил манбалардан олиш мумкин бўлган маълумотларни мазкур вазиятда киритганми.
- Агар қўллаш мумкин бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тахминларида ўхшаш операциялар, активлар ёки мажбуриятлар қандай ҳисобга олинади.

Кузатилмайдиган бошланғич маълумотлардан фойдаланишда аудитор томонидан тахминларни баҳолаш етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун 13-бандда тавсифланган баҳоланган рискларга нисбатан бошқа жавоб ҳаракатлари билан бирга қўллашни талаб қилиши мумкин. Бундай ҳолларда аудитордан бошқа аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш, масалан, ҳисоблаб чиқилган баҳо тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тегишли даражалари ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар томонидан кўриб чиқилганлигини ва тасдиқланганлигини тасдиқловчи ҳужжатларни ўрганиш талаб этилиши мумкин.

А83. Ҳисоблаб чиқилган баҳони тасдиқловчи тахминларнинг асослилигини баҳолашда аудитор бир ёки бир нечта аҳамиятли тахминларни аниқлаши мумкин. Айни ҳол ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги даражаси юқори эканлиги ва, бинобарин, аҳамиятли рискни юзага келтириши мумкинлигига ишора қилиши мумкин. Аҳамиятли рискларга нисбатан қўшимча жавоб ҳаракатлари А102-А115 бандларида тавсифланган.

Назоратларнинг самарали ишлашини тестлаш (13(в) бандига қаранг)

А84. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони қандай аниқлагани устидан назоратларнинг самарали ишлашини

тестлаш, агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятини баҳолаш жараёни пухта ишлаб чиқилган, амалга оширилаётган ва қўллаб-қувватланаётган бўлса, мос келадиган жавоб ҳаракати бўлиши мумкин, масалан:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тегишли даражалари ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларни кўриб чиқиш ва тасдиқлашга нисбатан мавжуд назоратлар.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳо тадбиркорлик субъектининг бухгалтерия ҳисобини юритиш тизими томонидан маълумотларни одатий қайта ишлаш тартиб-таомилларини бажариш жараёнида юзага келади.

А85. Назоратларининг ишлаши самарадорлигини тестлаш қуйидаги ҳолларда талаб этилади:

(а) Тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аудитор томонидан баҳолаш ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш жараёни устидан назоратлар самарали ишлаётгани ҳақидаги тахминни ўз ичига олади; ёки

(б) Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажаришнинг ўзи тақдимномалар даражасида етарлича тегишли аудиторлик далилларини таъминламайди.[19]

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А86. Ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш жараёни устидан назоратлар кичик тадбиркорлик субъектларида қўлланиши мумкин, бироқ уларнинг фаолиятини белгилайдиган расмий тартиб-қоидалар фарқ қилади. Бундан ташқари, кичик тадбиркорлик субъектлари молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фаол иштирок этиши туфайли муайян турдаги назоратларга зарурат йўқлигини аниқлашлари мумкин. Бироқ, кичик бизнес тадбиркорлик субъектлари билан боғлиқ ҳолда, аудитор аниқлаши мумкин бўлган назоратлар сони унча кўп

[19] АХС 330, банд 8

бўлмаслиги мумкин. Шу сабабли, баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг жавоб ҳаракатлари ўз хусусиятига кўра аҳамиятли бўлиши мумкин, аудитор эса 13-бандда тавсифланган бошқа жавоб ҳаракатларидан бири ёки бир нечтасини бажаради.

Қатъий баҳо ёки баҳолар диапазонини шакллантириш (13(г) бандига қаранг)

A87. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳони баҳолаш учун қатъий баҳо ёки баҳолар диапазонини шакллантириш, масалан, қуйидаги ҳолларда мос келадиган жавоб ҳаракати бўлиши мумкин:

- Бухгалтерия ҳисобини юритиш тизими томонидан маълумотларни одатий қайта ишлаш тартиб-таомилларини бажариш жараёнида ҳисоблаб чиқилган баҳо юзага келмайди.
- Олдинги давр учун молиявий ҳисоботларда акс эттирилган ўхшаш ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аудитор томонидан кўриб чиқилишида шу нарса аён бўладики, жорий даврда амалга оширилаётган тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан баҳолаш жараёни, эҳтимол, самарали бўлмаслиги мумкин.
- Тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда қўлланиладиган раҳбарият томонидан баҳолаш жараёни доирасида ва мазкур жараёнга нисбатан пухта ишлаб чиқилмаган ёки тегишли равишда қўлланилмайди.
- Даврнинг тугаши ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги даврда содир бўлган ҳодисалар ёки операциялар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳосига зид келади.
- Ўринли маълумотларнинг аудитор учун очиқ муқобил манбалари мавжуд бўлиб, улар қатъий баҳо ёки баҳолар диапазонни аниқлашда қўлланилиши мумкин.

A88. Ҳатто тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари пухта ишлаб чиқилган ва тегишли равишда қўлланилаётган бўлса ҳам, қатъий баҳо ёки баҳолар диапазонини шакллантириш баҳоланган рискларга жавобан самарали ёки натижадор бўлиши мумкин. Бошқа вазиятларда аудитор мазкур ёндашувга кейинги тартиб-таомилларни бажариш зарурлиги ёки зарур эмаслигини аниқлаш, агар бажариш зарур бўлса, уларнинг хусусияти ва кўламини аниқлашнинг бир қисми сифатида қараши мумкин.

A89. Аудитор қатъий баҳо ёки баҳолар диапазонини шакллантириши учун қабул қилувчи ёндашув мазкур вазиятда нима айниқса самарали ҳисобланишидан келиб чиқиб ўзгартирилиши мумкин. Масалан, аудитор аввал дастлабки қатъий баҳони шакллантириши, сўнг тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳони аниқлаш учун диапазонни белгилаш мақсадида унинг тахминлардаги ўзгаришларга таъсирчанлиги даражасини баҳолаши мумкин. Бунинг муқобили сифатида, аудитор, агар бу мумкин бўлса, қатъий баҳони аниқлаш мақсадида диапазонни шакллантиришга киришиши мумкин.

A90. Аудиторнинг қатъий баҳони аниқлаш қобилияти (диапазондан фарқли равишда) бир нечта омилларга, шу жумладан қўлланилаётган модель, очиқ маълумотлар хусусияти ва кўлам, ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги даражасига боғлиқ бўлади. Бундан ташқари, қатъий баҳо ёки баҳолар диапазонини шакллантириш тўғрисидаги қарорга молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг таъсир кўрсатиши, хусусан, у муқобил натижалар ва тахминлар кўриб чиқилганидан кейин қўлланилиши лозим бўлган қатъий баҳолашни ёки муайян баҳолаш усулини (масалан, эҳтимолликни ҳисобга олган ҳолда ўлчанган дисконтланган кутилаётган қийматдан фойдаланишни) белгилаши мумкин.

A91. Аудитор қатъий баҳо ёки баҳолар диапазонини кўп сонли усуллар ёрдамида шакллантириши мумкин, масалан:

- Бозорда муайян сектор ёки соҳада фойдаланиш учун очиқ бўлган моделдан ёинки тадбиркорлик субъекти мустақил

ишлаб чиққан ёки аудитор томонидан ишлаб чиқилган моделдан фойдаланган ҳолда.

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан муқобил тахминлар ёки натижаларни янада кўриб чиқиш, масалан, тахминларнинг турли тўпламларини киритиш йўли билан.
- Моделни ишлаб чиқиш ёки қўллаш учун ёинки тегишли тахминларни таъминлаш учун махсус билимли шахсларни ёллаш ёки уларни жалб қилиш орқали.
- Бошқа ўхшаш вазиятлар, операциялар ёки ҳодисаларга ёинки, агар қўллаш мумкин бўлса, ўхшаш активлар ёки мажбуриятлар бозорларига ҳавола этган ҳолда.

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланаётган тахминлар ёки усул ҳақида тасаввур ҳосил қилиш (13(г)(i) бандига қаранг)

А92. Агар аудитор қатъий баҳо ёки баҳолар диапазонини аниқлаётган ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланаётган тахминлар ёки усулдан фарқ қиладиган тахминлар ёки усулдан фойдаланаётган бўлса, 13(г)(i) банди аудитордан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳони яратишда қўллаётган тахминлар ёки усул ҳақида етарлича тасаввур ҳосил қилишни талаб этади. Бу тасаввур аудиторга у қатъий баҳо ёки баҳолар диапазонини ишлаб чиқаётганида ўринли бўлиши мумкин бўлган маълумотларни тақдим этади. Бундан ташқари, у аудиторга тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳолаш билан боғлиқ ҳар қандай аҳамиятли фарқларни тушуниш ва баҳолашга ёрдам беради. Масалан, фарқ тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фойдаланган тахминлар билан таққослаганда, аудитор бошқа, бироқ тенг даражада ўринли тахминлардан фойдалангани сабабли юзага келиши мумкин. Бу ҳисоблаб чиқилган баҳо муайян таъсирларга жуда таъсирчан эканлигини кўрсатиши мумкин ва шу боис юқори даражада ноаниқлик билан тавсифланади, бу эса ҳисоблаб чиқилган баҳо аҳамиятли риск билан боғлиқ бўлиши мумкинлигига ишора қилади. Бундан ташқари, фарқ тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан йўл қўйилган фактик хато туфайли юзага келиши мумкин. Вазиятга қараб аудитор қўлланилаётган

тахминлар учун асосларни ва уларнинг ҳақиқийлигини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилишни, шунингдек ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлаш учун қабул қилинган ёндашувдаги фарқларни (агар улар мавжуд бўлса) муҳокама қилишни хулосалар чиқариш учун фойдали деб ҳисоблаши мумкин.

Баҳолар диапазонини торайтириш (13(г)(ii) бандига қаранг)

A93. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳонинг асослилигини текшириш учун баҳолар диапазонидан фойдаланиш ўринли бўлади, деб ҳисоблаган бўлса (аудитор диапазони), 13(г)(ii) банди диапазон мумкин бўлган барча натижаларни эмас, балки барча “оқилона натижалар”ни қамраб олишини талаб қилади. Фойдали деб ҳисобланиш учун диапазон мумкин бўлган барча натижаларни қамраб олиши мумкин эмас, чунки бундай диапазон ҳаддан ташқари кенг ва, бинобарин, аудит мақсадлари учун самарасиз бўлар эди. Аудитор диапазони, агар у аудиторга ҳисоблаб чиқилган баҳо бузиб кўрсатилгани ёки бузиб кўрсатилмагани тўғрисида хулоса чиқариш имконини берадиган даражада тор бўлса, фойдали ва самарали деб ҳисобланади.

A94. Одатда муҳимлик чегарасига тенг ёки ундан кичик бўлган қийматгача торайтирилган диапазон тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳонинг асослилигини баҳолаш мақсадларига мос келади. Бироқ, айниқса муайян соҳаларда, диапазонни кўрсатилган чегарадан паст қийматгача торайтиришнинг иложи бўлмаслиги мумкин. Бу ҳисоблаб чиқилган баҳони тан олиш имкониятини истисно қилмаслиги ҳам мумкин. Шунга қарамай, бу ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги даражаси аҳамиятли риск билан боғлиқ эканлигини кўрсатиши мумкин. Аҳамиятли рискларга нисбатан қўшимча жавоб ҳаракатлари A102-115 бандларида тавсифланган.

A95. Диапазонни унинг доирасидаги барча натижалар асосли деб ҳисобланадиган даражагача торайтиришга қуйидаги йўллар билан эришилиши мумкин:

(а) Диапазоннинг чегаравий қийматларидаги аудитор фикрига кўра, юзага келиши эҳтимоли кам бўлган натижаларни диапазондан чиқариб ташлаш; ва

(б) Диапазонни мавжуд аудиторлик далиллари асосида торайтиришни токи аудитор бундай диапазон доирасидаги барча натижалар асосли ҳисобланади, деган хулосага келмагунча давом эттириш. Айрим кам учрайдиган ҳолларда аудитор диапазонни шу даражада торайтиришга муваффақ бўладики, аудиторлик далиллари қатъий баҳога ишора қилади.

Махсус билимлар ёки кўникмалар зарурлиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиш (14-бандга қаранг)

A96. Аудитни режалаштиришда аудитор аудит келишувини бажариш учун зарур бўлган ресурслар хусусияти, бажариш муддатлари ва кўламини аниқлаши шарт.[20] Зарур ҳолда, бу махсус билимлар ва кўникмаларга эга бўлган шахсларни жалб қилишни ўз ичига олиши мумкин. Бундан ташқари, АХС 220 келишув партнёри келишув жамоаси аъзолари ҳамда аудитор томонидан жалб қилинган ва келишув жамоаси аъзолари ҳисобланмайдиган ташқи экспертлар, ҳаммалари бирга, аудит келишувини бажариш учун тегишли қобилиятлар ва компетентликка эга эканлигига ишонч ҳосил қилишини талаб этади.[21] Ҳисоблаб чиқилган баҳо аудитини ўтказиш жараёнида аудитор, ўз тажрибаси ва келишув шартлари нуқтаи назаридан, ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг бир ёки бир нечта жиҳатларига нисбатан махсус билимлар ёки кўникмаларни қўллаш талаб этилишини аниқлаши мумкин.

A97. Аудиторнинг махсус билимлар ёки кўникмалар талаб этилиши ёки талаб этилмаслиги тўғрисидаги қарорига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган масалалар, шу жумладан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Муайян бизнес ёки соҳадаги базавий актив, мажбурият ёки капитал компонентининг хусусияти (масалан, фойдали

[20] АХС 300, "*Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш*", 8(д) банд

[21] АХС 220, "*Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш*", 14 банд

қазилмалар конлари, қишлоқ хўжалик активлари, мураккаб молиявий инструментлар).

- Баҳолаш ноаниқлиги даражасининг юқорилиги.
- Мураккаб ҳисоблашлар ёки махсус моделлардан фойдаланиш, масалан, кузатилаётган бозор мавжуд бўлмаган ҳолда ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашда.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларининг мураккаблиги, шу жумладан ҳар хил талқин қилинадиган соҳалар мавжудлиги ёки мавжуд эмаслиги ёинки амалиёт изчил эмаслиги ёки эндигина ривожланаётгани.
- Аудитор баҳоланган рискларга жавобан бажаришни мўлжаллаётган тартиб-таомиллар.

A98. Ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг аксарияти учун, ҳатто баҳолашнинг ноаниқлиги мавжуд бўлган ҳолларда ҳам, махсус билимлар ёки кўникмалар талаб этилиши эҳтимоли кам. Масалан, шубҳали дебиторлик қарзлари бўйича резервни баҳолаш учун аудиторга махсус билимлар ёки кўникмалар талаб этилиши эҳтимоли кам.

A99. Бироқ, тегишли масала бухгалтерия ҳисоби ёки аудит доирасидан четга чиққан ҳолда, аудитор керакли билим ёки кўникмаларга эга бўлмаслиги мумкин; бу ҳолда унга эксперт талаб этилиши мумкин. АХС 620[22] да аудитор томонидан экспертни ёллаш ёки жалб қилиш заруратини аниқлаш талаблари ва бу борада қўлланма, шунингдек эксперт ишидан фойдаланишда аудиторнинг жавобгарлиги назарда тутилган.

A100. Бундан ташқари, айрим ҳолларда аудитор бухгалтерия ҳисоби ёки аудитнинг махсус соҳалари билан боғлиқ махсус билимлар ёки кўникмаларни олиш зарур деб ҳисоблаши мумкин. Бундай билимлар ёки кўникмаларга эга бўлган шахслар аудиторнинг

[22] АХС 620, *"Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш"*

фирмаси томонидан ёлланиши ёки четдан, сиртдаги ташкилотдан жалб қилиниши мумкин. Бундай шахслар келишув бўйича аудиторлик тартиб-таомилларини бажарганда, улар келишув жамоасининг таркибий қисми ҳисобланади ва, бинобарин, АХС 220 да назарда тутилган талабларни бажаришлари лозим.

А101. Ўз тасаввурига ва эксперт ёки махсус билимлар ёки кўникмаларга эга бўлган бошқа шахслар билан ишлаш тажрибасига асосланиб аудитор молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг талаблари сингари масалаларни ишга жалб қилинган шахслар билан улар ишининг аудит мақсадларига мувофиқлигини аниқлаш мақсадида муҳокама қилиши мумкин.

Аҳамиятли рискларга жавобан кейинги моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари (15-бандга қаранг)

А102. Аҳамиятли рискларга сабаб бўлувчи ҳисоблаб чиқилган баҳолар аудитини ўтказишда аудитор қуйидагиларни баҳолашга қаратилган кейинги моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажаради:

(а) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги таъсирини ва бундай ноаниқлик молиявий ҳисоботларда ҳисоблаб чиқилган баҳони тан олишнинг тегишли хусусиятига кўрсатиши мумкин бўлган таъсирни қандай баҳолаган; ва

(б) Тегишли очиб бериладиган маълумотларнинг адекватлиги.

Баҳолашнинг ноаниқлиги

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолашнинг ноаниқлигини кўриб чиқиши (15(а) бандига қаранг)

А103. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти вазиятга қараб бир қатор усуллар ёрдамида муқобил тахминларни ёки ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг натижаларига баҳо бериши мумкин. Таъсирчанликнинг таҳлили тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланилиши мумкин бўлган усуллардан бири ҳисобланади. У турли тахминларга қараб ҳисоблаб чиқилган

баҳонинг пул қиймати қандай ўзгаришини аниқлашни ўз ичига олиши мумкин. Ҳатто ҳисоблаб чиқилган баҳолар ҳаққоний қийматга асосланган бўлса ҳам, турли вариациялар мавжуд бўлиши мумкин, чунки бозорнинг турли иштирокчилари ҳар хил тахминлардан фойдаланади. Таъсирчанликнинг таҳлили баъзан натижаларга нисбатан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти натижаларининг диапазони сифатида тавсифланадиган бир қанча сценарийлар, хусусан, “пессимистик” ва “оптимистик” сценарийларнинг ривожланишига олиб келиши мумкин.

A104. Таъсирчанликнинг таҳлили муайян тахминлардаги ўзгаришларга ҳисоблаб чиқилган баҳонинг таъсирчан эмаслигини намойиш этиши мумкин. Бунинг муқобили сифатида, у аудитор эътиборини тортган бир ёки бир нечта тахминларга ҳисоблаб чиқилган баҳонинг таъсирчанлигини намойиш этиши мумкин.

A105. Юқорида кўрсатилганлар баҳолашнинг ноаниқлигига нисбатан қўлланиладиган бир муайян усул (хусусан, таъсирчанликнинг таҳлили) бошқа усулга қараганда кўпроқ мос келишини ёки тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг муқобил тахминлар ёки натижаларни кўриб чиқиши кўп сонли ҳужжатлар билан тасдиқланадиган муфассал жараённи амалга оширишни назарда тутишини англатмайди. Шу маънода тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолашнинг ноаниқлиги ҳисоблаб чиқилган баҳога қандай таъсир кўрсатиши мумкинлигини баҳолаш учун қўллаган усул эмас, балки бундай баҳолашни амалга оширгани ёки оширмагани муҳим ҳисобланади. Бинобарин, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти муқобил тахминлар ёки натижаларни кўриб чиқмаган ҳолларда, аудитордан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан у ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги таъсирини қандай баҳолаганини муҳокама қилиш, шунингдек тегишли тасдиқлаш учун расмий сўров юбориш талаб этилиши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A106. Кичик тадбиркорлик субъектлари ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлигини аниқлаш учун содда усуллардан фойдаланишлари мумкин. Мавжуд ҳужжатларни кўриб чиқишга қўшимча равишда аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти муқобил тахминлар ёки

натижаларни кўриб чиққанининг бошқа аудиторлик далилларини унга расмий сўров юбориш йўли билан олиши мумкин. Бундан ташқари, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти муқобил натижаларини кўриб чиқиш ёки ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлигига бошқача баҳо бериш учун тегишли малакага эга бўлмаслиги мумкин. Бундай ҳолларда аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятига жараённи тавсифлаб бериши ёки ноаниқликни баҳолаш учун қандай усуллар ва ҳужжатлар мавжудлигини тушунтириши мумкин. Бироқ бу тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш учун жавобгарлигини ўзгартирмайди.

Аҳамиятли тахминлар (15(б) бандига қаранг)

A107. Ҳисоблаб чиқилган баҳони шакллантиришда қўлланилаётган тахмин, агар унинг оқилона ўзгартирилиши ҳисоблаб чиқилган баҳони аниқлашга муҳим даражада таъсир кўрсатган бўлса, аҳамиятли тахмин деб ҳисобланиши мумкин.

A108. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг билимларига асосланган аҳамиятли тахмиларни қўллаб-қувватлаш учун далил тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга оширилаётган стратегик таҳлил ва рискларни бошқариш давомли жараёнларидан олиниши мумкин. Ҳатто расмий даражада белгиланган жараёнларсиз ҳам (кичик тадбиркорлик субъектлари билан боғлиқ ҳолдаги каби) аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мақсадида тахминларни баҳолашни бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари билан бирга тадбиркорлик субъекти раҳбариятига расмий сўровлар юбориш ва у билан муҳокама қилиш орқали амалга ошириши мумкин.

A109. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қилинган тахминларни баҳолашда кўриб чиқадиган жиҳатлар A77-A83 бандларида тавсифланган.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нияти ва қобилияти (15(в) бандига қаранг)

A110. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қилинган тахминларга нисбатан кўриб чиқадиган жиҳатлар, шунингдек

тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нияти ва қобилияти А13 ва А80 бандларида тавсифланган.

Баҳолар диапазонини шакллантириш (16-бандга қаранг)

А111. Молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти у аҳамиятли рискларга сабаб бўлувчи ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг ноаниқлиги таъсирини тегишли равишда баҳолаганига ишонч ҳосил қилиши мумкин. Бироқ, айрим ҳолларда, аудитор раҳбарият ҳаракатларини мақсадга мувофиқ эмас, деб ҳисоблаши мумкин. Масалан, аудитор мулоҳазасига кўра, қуйидаги ҳолларда шундай бўлади:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолашнинг ноаниқлиги таъсирини қандай аниқлаганини аудитор томонидан баҳолаш йўли билан етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин эмас.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳонинг ноаниқлиги даражасини бундан буён ҳам тадқиқ этиш зарур, масалан, аудитор ўхшаш вазиятларда ўхшаш ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг натижаларида катта оғишлар мавжудлигидан хабар топган бўлса.
- Бошқа аудиторлик далилини олиш (масалан, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чоп этиш санасига қадар содир бўлган ҳодисаларни кўриб чиқиш йўли билан) эҳтимоли кам.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни шакллантиришда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак берувчи аломатлар мавжуд бўлиши мумкин.

А112. Аудитор ушбу мақсадларда диапазонни аниқлашда кўриб чиқадиган жиҳатлар А87-А95 бандларида тавсифланган.

Тан олиш ва баҳолаш мезонлари

Молиявий ҳисоботларда ҳисоблаб чиқилган баҳоларни тан олиш (17(а) бандига қаранг)

А113. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларда ҳисоблаб чиқилган баҳони тан олган бўлса, аудитор ҳисоблаб

чиқилган баҳо молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг тан олиш бўйича мезонларини қаноатлантириши учун етарли даражада ишончли аниқланганини текшириши лозим.

А114. Тан олинмаган ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан аудитор молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг тан олиш бўйича мезонларига амалда риоя этилганини текшириши лозим. Ҳатто ҳисоблаб чиқилган баҳо тан олинмаган ва аудитор мазкур ёндашув асосли ҳисобланади, деган хулосага келган бўлса, вазиятларни молиявий ҳисоботларга изоҳларда очиб бериши талаб этилиши мумкин. Шунингдек аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га изоҳловчи бандни қўшиш йўли билан фойдаланувчининг эътиборини аҳамиятли ноаниқликка тортиш зарур, деган қарорга келиши ҳам мумкин. АХС 706[23] да бундай бандларга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма назарда тутилган.

Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлаш учун асос (17(б) бандига қаранг)

А115. Ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айрим асослари ҳаққоний қиймат ишончли даражада аниқланиши лозимлигини назарда тутади ва бу ҳаққоний қиймат ва очиб бериладиган маълумотларни аниқлаш талаби ёки бунга рухсат беришнинг зарурий шарти ҳисобланади. Айрим ҳолларда бу тахмин рад этилиши мумкин, масалан, баҳолашни аниқлаш учун тегишли усул ёки асос мавжуд бўлмаганда. Бундай ҳолларда аудитор молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосда назарда тутилган ҳаққоний қийматдан фойдаланишга тааллуқли тахминни рад этиш учун тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг асоси тегишлилиги ёки тегишли эмаслигини аниқлаши лозим.

---

23 АХС 706, *“Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари”*

Ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолаш ва бузиб кўрсатиш фактларини аниқлаш (18-бандга қаранг)

A116. Олинган аудиторлик далили асосида аудитор далил тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳодан фарқ қиладиган ҳисоблаб чиқилган баҳога ишора қилади, деган хулосага келиши мумкин. Агар аудиторлик далили қатъий баҳони тасдиқласа, аудиторнинг қатъий баҳоси ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳо ўртасидаги фарқ бузиб кўрсатишни ташкил этади. Агар аудитор аудиторнинг диапазонидан фойдаланиш етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминлайди, деган қарорга келган бўлса, аудитор диапазони доирасидан ташқарида ётувчи тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳо аудиторлик далили билан тасдиқланмайди. Бундай ҳолларда бузиб кўрсатиш тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг қатъий баҳолаши ва аудитор диапазонининг унга энг яқин қиймати ўртасидаги фарқдан кам бўлмайди.

A117. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳо ёки уни аниқлаш усулини олдинги давр билан таққослаганда вазиятларда ўзгаришлар юз берган, деган субъектив баҳолаш асосида ўзгартирган бўлса, аудитор аудиторлик далили асосида ҳисоблаб чиқилган баҳо тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан асоссиз ўзгартирилиши натижасида бузиб кўрсатилган, деган хулосага келиши ёки буни тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак берувчи кўрсаткич сифатида баҳолаши мумкин (A124-A125 бандларига қаранг).

A118. АХС 450[24] тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг молиявий ҳисоботларга таъсирини аудитор томонидан баҳолаш мақсадларида бузиб кўрсатишларни аниқлаш бўйича қўлланма тақдим этади. Ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан фирибгарлик ёки хато туфайли бузиб кўрсатиш қуйидагилар натижасида юзага келиши мумкин:

[24] АХС 450, *"Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш"*

- Шак-шубҳасиз бузиб кўрсатишлар (ҳақиқий бузиб кўрсатишлар).
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг аудитор асоссиз деб ҳисоблаётган ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан мулоҳазалари ёки аудитор тегишли эмас деб ҳисоблаётган ҳисоб сиёсатининг танланиши ёки қўлланиши натижаси бўлган фарқлар (мулоҳазалар натижасида бузиб кўрсатишлар).
- Жамланмалардаги бузиб кўрсатишларни аудитор томонидан энг яхши баҳолаш, шу жумладан аудиторлик танлашда аниқланган бузиб кўрсатишларни танлашни шакллантириш учун асос бўлган барча жамланмаларга татбиқ этиш йўли билан (татбиқ этиладиган бузиб кўрсатишлар).

Айрим ҳолларда ҳисоблаб чиқилган баҳолар жалб этилганда, бузиб кўрсатиш мазкур вазиятлар бирикмаси натижасида юзага келиши мумкин ва бу айрим вазиятни аниқлашни қийинлаштиради ёки бунга имкон бермайди.

A119. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларига мувофиқ молиявий ҳисоботларга изоҳларга киритилган ёки ихтиёрий равишда қилинган ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва тегишли очиб бериладиган маълумотларнинг асослилигини баҳолаш, моҳият эътибори билан, молиявий ҳисоботларда тан олинган ҳисоблаб чиқилган баҳо аудитини ўтказишда кўриб чиқиладиган масалаларни ўз ичига олади.

Ҳисоблаб чиқилган баҳолар бўйича очиб бериладиган маълумотлар

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўллниладиган асосга мувофиқ очиб бериладиган маълумотлар (19-бандга қаранг)

A120. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ молиявий ҳисоботларни тақдим этиш муҳим масалаларни етарлича очиб беришни ўз ичига олади. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос ҳисоблаб чиқилган баҳолар бўйича маълумотлар очиб берилишига рухсат бериши ёки уларни белгилаб бериши мумкин, айрим тадбиркорлик субъектлари эса

қўшимча маълумотларни молиявий ҳисоботларга изоҳларда ихтиёрий равишда очиб беришлари мумкин. Бу очиб бериладиган маълумотлар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Қўлланилган тахминлар.
- Қўлланилган баҳолаш усули, шу жумладан ҳар қандай тегишли модель.
- Баҳолаш усулини танлаш учун асос.
- Олдинги давр билан таққослаганда баҳолаш усулидаги ҳар қандай ўзгаришлар таъсири.
- Баҳолашнинг ноаниқлиги манбалари ва оқибатлари.

Бундай очиб бериладиган маълумотлар молиявий ҳисоботларда тан олинган ёки очиб берилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларни фойдаланувчилар тушунишлари учун муҳим ва очиб бериладиган маълумотлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларига мувофиқлиги ёки мувофиқ эмаслиги ҳақида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш зарур.

A121. Айрим ҳолларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос ноаниқликка нисбатан махсус очиб бериладиган маълумотларни талаб қилиши мумкин. Масалан, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айрим асослари қуйидагиларни белгилайди:

- Активлар ва мажбуриятларнинг баланс қийматига муҳим тузатиш киритилиши билан боғлиқ аҳамиятли рискка сабаб бўладиган асосий тахминларни ва баҳолаш ноаниқлигининг бошқа манбаларини очиб бериш. Бундай талаблар “Баҳолаш ноаниқлигининг асосий манбалари” ёки “Жиддий ҳисоблаб чиқилган баҳолар” атамалари ёрдамида тавсифланиши мумкин.
- Диапазонни аниқлашда қўлланилган тахминлар ва эҳтимол тутилган натижалар диапазонини очиб бериш.

- Ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг тадбиркорлик субъекти молиявий ҳолати ва фаолият натижалари учун аҳамиятлилиги хусусидаги маълумотларни очиб бериш.
- Сифатий очиб бериладиган маълумотлар, хусусан рискларга таъсирчанлик ва улар қандай пайдо бўлиши, тадбиркорлик субъектининг рискларни бошқариш сиёсати, тартиб-таомиллари ва мақсадлари ҳамда рискларни баҳолаш учун қўлланиладиган усуллар, шунингдек бу сифатий кўрсаткичларнинг олдинги давр билан таққослаганда ҳар қандай ўзгаришлари.
- Тадбиркорлик субъекти доирасида унинг асосий раҳбариятига тақдим этилган маълумотлар асосида миқдорий очиб бериладиган маълумотлар, хусусан тадбиркорлик субъектининг рискларга, шу жумладан кредит риски, ликвидлик риски ва бозор рискига таъсирчанлиги даражаси.

Аҳамиятли рискларга сабаб бўлувчи ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг ноаниқлигига доир очиб бериладиган маълумотлар (20-бандга қаранг)

A122. Аҳамиятли риск билан боғлиқ ҳисоблаб чиқилган баҳолар бўйича очиб бериладиган маълумотлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мос келган ҳолларда ҳам аудитор баҳолашнинг ноаниқлигини очиб берадиган маълумотлар мавжуд вазиятлар ва фактлар нуқтаи назаридан адекват эмас, деган хулосага келиши мумкин. Баҳолашнинг ноаниқлиги бўйича очиб бериладиган маълумотларнинг адекватлиги аудитор томонидан баҳоланишининг зарурлиги даражаси муҳимликка нисбатан ҳисоблаб чиқилган баҳонинг эҳтимол тутилган натижалари диапазони кенгайганда ошади (A94 банддаги тегишли тушунтиришга қаранг).

A123. Айрим ҳолларда аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятига баҳолашнинг ноаниқлигига тегишли ҳолатларни молиявий ҳисоботларга изоҳларда тавсифлашни тавсия қилишни ўринли деб

ҳисоблаши мумкин . АХС 705[25] аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларда очиб берилган баҳолашнинг ноаниқлигига доир маълумотлар адекват эмас ёки чалғитадиган маълумотлар, деб ҳисоблаганда, бунинг аудитор фикри (хулосаси) учун оқибатларига нисбатан қўлланма тақдим этади.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган кўрсаткичлар (21-бандга қаранг)

A124. Аудит ўтказиш жараёнида аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти қабул қилган, унинг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган қарорлар ва мулоҳазалардан хабар топиши мумкин. Бундай маълумотлар аудиторнинг рискка аудитор томонидан берилган баҳо ва тегишли жавоб ҳаракатлари ўринли ёки ўринли эмаслиги хусусидаги хулосасига таъсир кўрсатиши ва аудитордан аудитнинг қолган қисми учун бунинг оқибатларини кўриб чиқиш талаб этилиши мумкин. Бундан ташқари, улар молиявий ҳисоботларда АХС 700[26] да тавсифланган муҳим бузиб кўрсатишлар мавжудлиги ёки мавжуд эмаслигини аудитор томонидан баҳолашга таъсир кўрсатиши мумкин.

A125. Ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган кўрсаткичларга қуйидагилар мисол бўлиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти вазиятларда ўзгаришлар юз берганини субъектив баҳолаган ҳолларда ҳисоблаб чиқилган баҳо ёки уни аниқлаш усулидаги ўзгаришлар.
- Тадбиркорлик субъекти ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан ўз тахминларидан фойдаланган, улар бозорга оид кузатилаётган тахминларга зид бўлганда.

---

25 АХС 705, *"Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш"*

26 АХС 700, *"Молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни шакллантириш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этиш"*

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мақсадлари учун мос келадиган қатъий баҳолашга олиб келувчи аҳамиятли тахминларни танлаш ёки шакллантириш.
- Оптимистик ёки пессимистик схемага ишора қилиши мумкин бўлган қатъий баҳолашни танлаш.

Ёзма баёнотлар (22-бандга қаранг)

A126. АХС 580[27] да ёзма баёнотлардан фойдаланиш масалалари кўриб чиқилади. Баҳолашнинг хусусияти, муҳимлиги ва ноаниқлиги даражасига қараб, молиявий ҳисоботларда тан олинган ёки очиб берилган ҳисоблаб чиқилган баҳолар тўғрисида ёзма баёнотлар қуйидаги баёнотларни ўз ичига олиши мумкин:

- Баҳолашни аниқлаш жараёнларининг тегишли хусусияти, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни аниқлашда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос ва жараёнларни қўлашда изчиллик контекстида фойдаланган тегишли тахминлар ва моделлар тўғрисида ёзма баёнотлар.
- Тахминлар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тадбиркорлик субъекти номидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан ўринли бўлган муайян ҳаракатларни бажариш нияти ва қобилиятини тегишли равишда акс эттириши тўғрисида ёзма баёнотлар.
- Ҳисоблаб чиқилган баҳолар бўйича очиб берилган маълумотлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўланиладиган асосга мувофиқ тўлиқ ва тегишли ҳисобланиши тўғрисида ёзма баёнотлар.
- Ҳисобот давридан кейинги бирон-бир ҳодиса ҳисоблаб чиқилган баҳоларга тузатиш киритишни ва молиявий ҳисоботларга очиб бериладиган маълумотларни киритишни талаб қилмаслиги тўғрисида ёзма баёнотлар.

[27] АХС 580, *“Ёзма баёнотлар”*

А127. Молиявий ҳисоботларда тан олинмаган ёки очиб берилмаган ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан ёзма баёнотлар қуйидагилар тўғрисида баёнотларни ҳам ўз ичига олиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосдаги тан олиш ёки очиб бериш мезонлар бузилгани ёки бузилмаганини аниқлаш учун қўллаган асоснинг тегишлилиги тўғрисида (А114 бандига қаранг).
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосда ҳаққоний қиймат бўйича акс эттирилмаган ёки очиб берилмаган ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан назарда тутилган, ҳаққоний қийматдан фойдаланишга тааллуқли бўлган тахминни рад этиш учун қўллаган асоснинг тегишлилиги тўғрисида (А115 бандига қаранг).

Ҳужжатлар (23-бандга қаранг)

А128. Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган кўрсаткичларни ҳужжатлаштириш аудиторга аудитор томонидан рискка берилган баҳо ва тегишли жавоб ҳаракатлари ўринли ёки ўринли эмаслигини аниқлашга ва молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжудлиги ёки мавжуд эмаслигини баҳолашда ёрдам беради. А125 бандида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг нохолислигидан дарак бериши мумкин бўлган кўрсаткичларга мисоллар келтирилади.

Илова

(А1 бандга қаранг)

Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг турли асосларига мувофиқ ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашлар ва очиб бериладиган маълумотлар

Ушбу илованинг мақсади фақат бошланғич маълумот ва контекст сифатида ахборот таъминлаш учун молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг турли асосларига мувофиқ ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашлар ва очиб бериладиган маълумотларни умумий тарзда кўриб чиқишдан иборат.

1. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг турли асослари молиявий ҳисоботларда ҳаққоний қиймат бўйича турли-туман баҳолашлар ва очиб бериладиган маълумотларни талаб қилади ёки уларга рухсат беради. Улар активлар ва мажбуриятлар ёки ўзаро боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар асосида тақдим этадиган қўлланма даражасига кўра ҳам фарқ қилади. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айрим асослари мажбурий бўлган қўлланмани тақдим этади, бошқа асослар умумий қўлланма тақдим этади, баъзи асослар эса умуман ҳеч қандай қўлланма тақдим этмайди. Бундан ташқари, муайян соҳаларга хос бўлган ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашлар ва очиб бериладиган маълумотларни аниқлаш амалиёти ҳам мавжуд.

2. Ҳаққоний қийматнинг таърифлари молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг турли асосларида ёки муайян асос доирасда турли активлар, мажбуриятлар ёки очиб бериладиган маълумотларга нисбатан фарқ қилиши мумкин. Масалан, Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти (БҲХС) 39[1] да ҳаққоний қийматга "яхши хабардор бўлган ва бундай операцияни амалга оширишни хоҳловчи мустақил томонлар ўртасида умумий шартлар асосида битимни амалга оширишдаги активни алмаштириш ёки мажбуриятни тўлаш мумкин бўлган сумма", деб таъриф берилган. Ҳаққоний қиймат

[1] БҲХС 39, *"Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш"*

тушунчаси одатда ўтмиш ёки келажакдаги бирон-бир санада ҳисоб-китобни эмас, балки жорий операцияни назарда тутади. Бинобарин, ҳаққоний қийматни аниқлаш жараёни – бу мазкур операцияни амалга оширишнинг тахминий нархини излашдир. Бундан ташқари, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг турли асосларида "тадбиркорлик субъектига хос бўлган қиймат", "фойдаланишдаги қиймат" сингари атамалар ёки бошқа шунга ўхшаш атамалар қўлланиши мумкин ва улар ушбу АХСдаги ҳаққоний қиймат тушунчаси билан мос келади.

3. Ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашларда вақт ўтиши билан юз бериши мумкин бўлган ўзгаришлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосларида турлича кўриб чиқилиши мумкин. Масалан, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг муайян асоси маълум активлар ёки мажбуриятларни ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашлардаги ўзгаришларни бевосита капиталда акс эттиришни талаб қилиши мумкин, айни вақтда, бошқа бир асосга мувофиқ бундай ўзгаришлар даромад таркибида акс эттирилиши мумкин. Айрим асосларда ҳаққоний қиймат бўйича ҳисобга олишни қўллаш зарур ёки зарур эмаслигини ёинки уни қўллаш усулини аниқлаш тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг муайян актив ёки мажбуриятга нисбатан маълум ҳаракатларни бажариш ниятига боғлиқ бўлади.

4. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг турли асослари молиявий ҳисоботларда ҳаққоний қиймат бўйича муайян баҳолашлар ва очиб бериладиган маълумотларни талаб қилиши, шунингдек уларни турли даражада белгилаши ёки уларга рухсат бериши мумкин. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асослари:

   - Молиявий ҳисоботларга киритилган муайян маълумотларни ёки молиявий ҳисоботларга изоҳларда очиб берилган ёки қўшимча ахборот сифатида тақдим этилган маълумотларни баҳолаш, тақдим этиш ва очиб беришга қўйиладиган талабларни белгилаши;

   - Ҳаққоний қийматдан фойдаланиш билан боғлиқ бўлган муайян баҳолашларни тадбиркорлик субъектининг ихтиёрига

кўра ёки фақат муайян мезонларга риоя этилган ҳолларда қўллашга рухсат бериши;

- Ҳаққоний қийматни аниқлашнинг алоҳида усулини, масалан, мустақил баҳолаш ёки дисконтланган пул оқимларидан фойдаланиш махсус усуллари ёрдамида аниқлашни белгилаши;
- Ҳаққоний қийматни аниқлаш учун усулни бир нечта муқобил усуллар орасидан танлашга рухсат бериши (танлаш мезонлари молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосида назарда тутилиши ёки тутилмаслиги мумкин); ёки
- Мавжуд одат ёки амалиётга, масалан, муайян соҳадаги амалиётга кўра қўлланиши аён бўлган ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашлар ёки очиб бериладиган маълумотларга нисбатан қўлланма тақдим этмаслиги мумкин.

5. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айрим асослари ҳаққоний қийматни ёки очиб бериладиган маълумотларни аниқлаш талаби ёки бунга рухсат беришнинг зарурий шарти бўлиб хизмат қилиш учун активлар ёки мажбуриятларнинг ҳаққоний қиймати ишончли аниқланган бўлиши лозимлигини назарда тутади. Айрим ҳолларда бу тахмин, агар актив ёки мажбурият фаол бозорда эълон қилинган бозор нархига эга бўлмаса ёки унинг учун ҳаққоний қийматни асосли баҳолашнинг бошқа усуллари тегишли ёки ўринли эмаслиги аён бўлса, рад этилиши мумкин. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айрим асослари ҳаққоний қийматни аниқлаш учун қўлланиладиган маълумотларни бир-биридан ажратадиган ҳаққоний қиймат иерархиясини эълон қилинган нархлар ва фаол бозорларга асосланган “кузатилаётган бошланғич маълумотлар”дан тадбиркорлик субъектининг бозор иштирокчилари томонидан қўлланиладиган тахминлар тўғрисидаги ўз мулоҳазаларини кўзда тутувчи “кузатилмайдиган бошланғич маълумотлар”гача бўлган диапазонда назарда тутиши мумкин.

6. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айрим асослари баҳолаш ёки муайян актив ёки мажбурият учун хос бўлган бошқа жиҳатларга доир маълумотларга белгиланган муайян тузатишлар ёки ўзгартиришлар киритишни талаб қилади. Масалан,

инвестицион мулк ҳисобга олиш баҳоланган бозор қийматига нисбатан тузатишларни, хусусан олди-сотди битимини якунлаш учун баҳоланган харажатларига тузатишлар, мулкнинг ҳолати ва жойлашиши билан боғлиқ тузатишлар ва бошқа масалаларга доир тузатишларни талаб қилиши мумкин. Худди шунингдек, агар муайян актив учун бозор фаол бозор бўлиб ҳисобланмаса, эълон қилинган нархлар котировкалари айниқса мос келадиган ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашга эришиш учун тузатишлар ёки ўзгартиришлар киритишни талаб қилиши мумкин. Масалан, агар бозорда олди-сотдилар тез-тез амалга оширилмаса, бозор яхши ривожланмаган бўлса ёки мавжуд савдо бирликларининг умумий сони билан таққослаганда унча кўп бўлмаган бирликлар олди-сотдиси амалга оширилган бўлса, эълон қилинган бозор нархлари ҳаққоний қиймат кўрсаткичлари ҳисобланмаслиги мумкин. Бинобарин, бундай бозор нархларига тузатиш ёки ўзгартириш киритиш талаб этилиши мумкин. Бундай тузатишлар ёки ўзгартиришлар киритишни амалга ошириш учун бозорга оид маълумотларнинг муқобил манбалари зарур бўлиши мумкин. Бундан ташқари, айрим ҳолларда ҳаққоний қийматни ёки актив ёки мажбуриятнинг қадрсизланиши эҳтимолини аниқлаш ажратилган гаров таъминотини ҳисобга олишни талаб қилиши мумкин (масалан, гаров таъминоти қарз сифатида бериладиган муайян турдаги инвестициялар бўйича ажратилганида).

7. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосларининг аксариятида ҳаққоний қиймат бўйича баҳолаш тушунчасининг замирида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўз фаолиятини тугатиш, ўз операциялари ҳажмини сезиларли даражада қисқартириш ёки тугатиш ёинки операцияни ноқулай шартларда амалга ошириш нияти ёки заруриятисиз узлуксиз равишда давом эттиради, деган тахмин ётади. Шу сабабли, бу ҳолда ҳаққоний қиймат тадбиркорлик субъекти мажбурий операция, мажбурий тугатиш доирасида ёки хатланган мол-мулкни сотишда олиши ёки тўлаши мумкин бўлган қиймат ҳисобланмайди. Бошқа томондан, умумий иқтисодий шароитлар ёки муайян соҳаларга хос бўлган иқтисодий шароитлар бозорда ноликвидликка сабаб бўлиши ва ҳаққоний қийматни пасайтирилган нархлар ёки потенциал даражада анча пасайтирилган нархлар асосида аниқлашни талаб қилиши мумкин.

Бироқ тадбиркорлик субъектидан ўз активлари ва мажбуриятларининг ҳаққоний қийматини аниқлашда, агар бу молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосида назарда тутилган ёки рухсат этилган бўлса, ўзининг жорий иқтисодий ёки операцион вазиятини эътиборга олиш талаб этилиши мумкин ва молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси тегишли усулларни белгилаши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг муайян амалий мақсадларни амалга ошириш учун активдан тез халос бўлиш режаси мазкур активнинг ҳаққоний қийматини аниқлашда ўринли бўлиши мумкин.

Ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашларнинг етакчилиги

8. Ҳаққоний қийматга асосланган баҳолашлар ва очиб бериладиган маълумотлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосларида кундан-кунга ортиб бормоқда. Ҳаққоний қиймат юзага келиши ва молиявий ҳисоботларни аниқлашга, шу жумладан қуйидагиларни ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашга кўпгина йўллар билан таъсир кўрсатиши мумкин:

   - Одатдагидек ёки вақти-вақти билан “жорий бозор нархлари” бўйича баҳоланадиган муайян активларни ёки мажбуриятларни, хусусан бозор қимматли қоғозлари ёки молиявий инструментларни қайтариб сотиб олиш бўйича мажбуриятларни.

   - Капиталнинг муайян компонентларини, масалан, капитал хусусиятига эга бўлган муайян молиявий инструментларни, масалан, эмитентнинг оддий акцияларига облигация эгаси томонидан конвертация қилинадиган облигацияни, улар тан олиш, баҳолаш ва тақдим этиш учун ҳисобга олинганида.

   - Бизнес бирлашувида эгалланган муайян активлар ёки мажбуриятларни. Масалан, бизнес бирлашувида тадбиркорлик субъекти сотиб олинганда юзага келадиган гудвилни дастлаб баҳолаш аниқланган эгалланаётган активлар ва мажбуриятларнинг ҳаққоний қийматини ва улар эвазига берилган ҳақнинг ҳаққоний қийматини баҳолашга асосланади.

- Ҳаққоний қиймат бўйича бир маротаба тузатиш киритиладиган муайян активлар ёки мажбуриятларни. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айрим асослари активнинг қадрсизланишини аниқлаш доирасида актив ёки активлар гуруҳига киритилган тузатишни миқдор жиҳатидан ифодалаш учун ҳаққоний қийматни баҳолашдан фойдаланишни талаб қилиши мумкин, масалан, бизнес бирлашувида эгалланган гудвилни қадрсизланиш нуқтаи назаридан муайян тадбиркорлик субъекти ёки ҳисобот берадиган бирликнинг ҳаққоний қиймати асосида тестлаш, уларнинг қиймати кейин ҳисобга олинган гудвил билан таққослаш учун назарда тутилаётган гудвилни олиш мақсадида тадбиркорлик субъекти ёки бирликнинг активлари ва мажбуриятлари гуруҳи ўртасида тақсимланади.
- Активлар ва мажбурияларнинг мажмуи. Айрим ҳолларда активлар ёки мажбуриятлар туркуми ёки гуруҳини баҳолаш бундай туркум ёки гуруҳдаги баъзи бир айрим активлар ёки мажбуриятларнинг ҳаққоний қийматини йиғишни талаб қилади. Масалан, тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ диверсификация қилинган кредит портфелини баҳолаш портфелни ташкил этувчи кредитлар айрим тоифаларининг ҳаққоний қиймати асосида аниқланиши мумкин.
- Молиявий ҳисоботларга изоҳларда очиб берилган ёки қўшимча маълумотлар сифатида тақдим этилган, бироқ молиявий ҳисоботларда тан олинмаган маълумотлар.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 550
ЎЗАРО БОҒЛИҚ ТОМОНЛАР

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)*

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси 1

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликларининг ва операцияларининг хусусияти 2

Аудиторнинг мажбуриятлари 3–7

Кучга кириш санаси 8

Мақсадлар 9

Таърифлар 10

Талаблар

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли тадбирлар 11–17

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланиши ва баҳоланиши 18–19

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларига аудиторнинг жавоб ҳаракатлари 20–24

Аниқланган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларини ҳисобга олишнинг ва очиб беришнинг баҳоланиши 25

Ёзма баёнотлар 26

* АХС 610 (Ўзгартирилган), *Ички аудиторларнинг ишидан фойдаланиш*, натижасида мазкур АХС га нисбатан мутаносиб ўзгартиришлар 2013 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин якунланадиган даврлардаги молиявий ҳисоботларнинг аудитлари учун кучга эга бўлади.

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви 27

Ҳужжатлаштириш 28

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудиторнинг мажбуриятлари A1–A3

Ўзаро боғлиқ томоннинг таърифи A4–A7

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли тадбирлар A8–A28

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланиши ва баҳоланиши A29–A30

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларига аудиторнинг жавоб ҳаракатлари A31–A45

Аниқланган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларини ҳисобга олишнинг ва очиб беришнинг баҳоланиши A46–A47

Ёзма баёнотлар A48–A49

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви A50

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 550 “*Ўзаро боғлиқ томонлар»* АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш”* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) молиявий ҳисоботларнинг аудитида ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларига нисбатан аудиторнинг мажбуриятларини қамраб олади. Хусусан, у АХС 315,[1] АХС 330[2] ва АХС 240[3] ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан қандай қўлланилишини кенгайтиради.

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликларининг ва операцияларининг хусусияти

2. Кўпгина ўзаро боғлиқ томон операциялари бизнеснинг одатий йўналишида содир бўлади. Бундай ҳолатларда, уларда ўзаро боғлиқ бўлмаган томонлар билан ўхшаш операцияларга нисбатан молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатишнинг юқорироқ риски бўлмаслиги мумкин. Бироқ, ўзаро боғлиқ томон алоқадорликларининг ва операцияларининг хусусияти, айрим ҳолатларда, ўзаро боғлиқ бўлмаган томонлар операцияларга нисбатан молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатишнинг юқорироқ рискларини юзага келтириши мумкин. Масалан:

   - Ўзаро боғлиқ томонлар алоқадорликларнинг ва тузилмаларнинг кенг ва мураккаб қамрови орқали фаолият юритиши мумкин ва бунга мос тарзда ўзаро боғлиқ томон операцияларининг мураккаблиги янада ошиши мумкин.
   - Ахборот тизимлари тадбиркорлик субъекти билан унинг ўзаро боғлиқ томонлари ўртасидаги операцияларни ва амалдаги қолдиқларни аниқлашда ёки умумлаштиришда самарасиз бўлиши мумкин.
   - Ўзаро боғлиқ томон операциялари одатий бозор шартлари ва

---

1 АХС 315, *Тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш*

2 АХС 330, *Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг жавоб ҳаракатлари*

3 АХС 240, *Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари*

шароитларида амалга оширилмаслиги мумкин; масалан, айрим ўзаро боғлиқ операциялари товон алмашинувисиз амалга оширилиши мумкин.

Аудиторнинг мажбуриятлари

3. Ўзаро боғлиқ томонлар бир биридан мустақил бўлмаганлиги туфайли, кўпгина молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларида ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари, операциялари ва счётлар қолдиқлари учун муайян бухгалтерия ҳисоби ва очиб бериш талаблари белгиланган ҳолда, молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар учун уларнинг хусусияти ва молиявий ҳисоботларга нисбатан ҳақиқатдаги ёки потенциал таъсирларини тушунишга имконият яратиш кўзда тутилади. Қачонки молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси бундай талабларни белгиласа, аудитор асоснинг талабларига мувофиқ тадбиркорлик субъекти томонидан ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари, операциялари ёки счётлар қолдиқлари тегишли тартибда ҳисобга олинмаслигидан ёки очиб берилмаслигидан юзага келадиган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш, баҳолаш ва уларга муносабат билдириш бўйича аудиторлик тартиб-таомилларини амалга ошириш жавобгарлигига эга бўлади.

4. Ҳаттоки агарда молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўзаро боғлиқ томон талабларини жуда кам даражада белгиласа ёки умуман белгиламаса, шунга қарамасдан аудитор тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари тўғрисидаги тушунчага шундай даражада эга бўлиши зарурки, бунда ушбу тушунча молиявий ҳисоботларга ҳанузгача ушбу алоқадорликлар ва операциялар таъсир этиши туфайли молиявий ҳисоботлар: (А1-бандга қаранг)

   (а) (ҳаққоний тақдим этиш асослари учун) ҳаққоний тақдим этишга эришиши; ёки (А2-бандга қаранг)

   (б) (мувофиқлик асослари учун) чалғитадиган бўлмаслиги (А3-бандга қаранг)

   тўғрисида хулоса қилишга имконият яратиш учун етарли бўлиши керак.

5. Шу билан бирга, тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари тўғрисидаги тушунча АХС 240 да талаб этилган аудиторнинг бир ёки бир неча фирибгарлик риск омиллари мавжудлигини баҳолашига нисбатан ўринли бўлади,[4] чунки фирибгарлик ўзаро боғлиқ томонлар орқали осонгина тарзда содир этилиши мумкин.

6. Аудитга ажратиб бўлмайдиган чеклашлар туфайли, ҳаттоки аудит АХС ларга мувофиқ тегишли тартибда режалаштирилган ва амалга оширилган бўлса ҳам, молиявий ҳисоботларнинг айрим муҳим бузиб кўрсатишлари фош этилмаслиги мумкинлиги бўйича муқаррар риск мавжуд.[5] Ўзаро боғлиқ томонлар ҳолатида, ўзига ажратиб бўлмайдиган чеклашларнинг аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатишларни фош этиш имкониятига потенциал таъсирлари қуйидаги сабаблар туфайли йирикроқ бўлади:

   - Раҳбарият барча ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларининг мавжудлигидан хабардор бўлмаслиги мумкин, хусусан агарда молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўзаро боғлиқ томон талабларини белгиламаса.

   - Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари раҳбарият томондан тил бириктириш, яшириш ёки ғаразли бошқариш учун кўпроқ имкониятни таъминлаши мумкин.

7. Очиб берилмаган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари бўйича потенциал инобатга олинганда, АХС 200[6] орқали талаб этилгандек профессионал скептицизм билан аудитни режалаштириш ва амалга ошириш шунинг учун ҳам айниқса ушбу ҳолатда муҳим ҳисобланади. Мазкур АХС да келтирилган талаблар аудиторга ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда ва баҳолашда ҳамда баҳоланган рискларга нисбатан муносабат

---

4 АХС 240, 24-банд

5 АХС 200, *Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш,* А51-А52 бандлар

6 АХС 200, 15-банд

билдириш учун аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда кўмак беришга мўлжжаланган.

Кучга кириш санаси

8. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлар

9. Аудиторнинг мақсадлари қуйидагилардир:

(а) молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўзаро боғлиқ томон талабларини белгилашидан қатъий назар, ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари тўғрисидаги тушунчага қуйидагилар учун етарли даражада эга бўлиш:

(i) фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланиши ва баҳоланишига нисбатан ўринли бўлган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларидан юзага келадиган фирибгарлик риск омилларини тан олиш, агарда мавжуд бўлса; ва

(ii) олинган аудиторлик далилига асосланган ҳолда, молиявий ҳисоботларга ҳанузгача ушбу алоқадорликлар ва операциялар таъсир этиши туфайли молиявий ҳисоботлар:

а. (ҳаққоний тақдим этиш асослари учун) ҳаққоний тақдим этишга эришиши; ёки

б. (мувофиқлик асослари учун) чалғитадиган бўлмаслиги

тўғрисида хулоса қилиш; ва

(б) Шу билан бирга, қачонки молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос ўзаро боғлиқ томон талабларини белгиласа, ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари тегишли тартибда аниқланганлиги, ҳисобга олинганлиги ва асосга мувофиқ молиявий ҳисоботларда очиб

берилганлиги тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш.

Таърифлар

10. АХС лар мақсадлари учун, қуйидаги атамалар қуйида келтирилган маъноларга эга:

(а) Мустақил томонлар ўртасидаги битим – Бир-бирига боғлиқ бўлмаган, мустақил равишда иш олиб борадиган, ўз манфаатларини кўзлайдиган ва битим тузишни хоҳлайдиган томонлар - сотувчи ва ҳаридор - орасидаги шартларда амалга ошириладиган операция.

(б) Ўзаро боғлиқ томон – қуйидаги таърифларга мос келадиган томон: (А4–А7 бандларга қаранг)

(i) Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосда келтирилган таърифга кўра ўзаро боғлиқ томонлар; ёки

(ii) Агар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосда ўзаро боғлиқ томонларга нисбатан минимал талаблар ўрнатилган бўлса ёки умуман талаблар қўйилмаса:

а. Ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъекти устидан бевосита ёки бир ёҳуд бир нечта воситачи орқали билвосита назоратга эга бўлган ёки аҳамиятли таъсир ўтказа оладиган шахс ёки бошқа тадбиркорлик субъекти;

б. Ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъектининг бевосита ёки бир ёҳуд бир нечта воситачи орқали билвосита назорати ёки аҳамиятли таъсири остида бўлган бошқа тадбиркорлик субъекти; ёки

в. Қуйидагилар асосида ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъекти билан биргаликда умумий назорат остида бўлган бошқа тадбиркорлик субъекти:

i. Умумий назорат қилиш имкониятини берадиган улушларга эгалик орқали;

ii. Бир-бирига яқин қариндош бўлган мулк эгалари орқали; ёки

iii. Умумий бош раҳбариятига эга бўлиш орқали.

Аммо, умумий давлат (миллий, ҳудудий ёки маҳаллий) тасаруффидаги бўлган субъектлар улар жумласига кирмайди, токи улар бири бирига катта миқдордаги ресурсларни ўтказмаса ёки бири бири билан катта ҳажмдаги операцияларни амалга оширмаса.

Талаблар

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли тадбирлар

11. АХС 315 ва АХС 240 аудитордан аудит мобайнида амалга оширишни талаб этган рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли тадбирларнинг қисми сифатида,[7] аудитор ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашга нисбатан ўринли бўлган маълумотларга эга бўлиш учун 12-17 бандларда белгиланган аудиторлик тартиб-таомиллари ва тегишли тадбирларни амалга ошириши лозим. (А8-бандга қаранг)

Тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томон алоқадорликларини ва операцияларини тушуниш

12. АХС 315 ва АХС 240 талаб этадиган келишув жамоасининг муҳокамаси[8] тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томон алоқадорликларидан ва операцияларидан юзага келиши мумкин бўлган фирибгарлик ёки хато оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишга нисбатан молиявий ҳисоботлар таъсирчанлигининг муайян кўриб чиқилишини ўз ичига олиши лозим. (А9–А10 бандларга қаранг)

---

7 АХС 315, 5-банд; АХС 240, 16-банд

8 АХС 315, 10-банд; АХС 240, 15-банд

13. Аудитор қуйидагиларга нисбатан раҳбариятдан расмий сўровни ўтказиши лозим:

    (а) тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларининг фарқловчи жиҳати, жумладан олдинги даврга нисбатан ўзгаришлар; (А11–А14 бандларга қаранг)

    (б) тадбиркорлик субъекти билан ушбу ўзаро боғлиқ томонлар ўртасидаги алоқадорликларнинг хусусияти; ва

    (в) Тадбиркорлик субъекти давр мобайнида ушбу ўзаро боғлиқ томонлар билан бирорта операцияларни амалга оширганлиги ва, агарда шундай бўлса, операцияларнинг тури ва мақсади.

14. Аудитор раҳбариятдан ва тадбиркорлик субъектидаги бошқалардан расмий сўровни амалга ошириши ва ўринли деб ҳисобланган бошқа рискни баҳолаш тартиб-таомилларини амалга ошириши лозим ва бунда раҳбарият қуйидаги мақсадларда ташкил этган назоратлар, агарда мавжуд бўлга, тўғрисидаги тушунчага эга бўлиш кўзда тутилади: (А15–А20 бандларга қаранг)

    (а) молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларини аниқлаш, ҳисобга олиш ва очиб бериш;

    (б) ўзаро боғлиқ томонлар билан аҳамиятли операцияларга ва келишувларга рухсат бериш ва уларни тасдиқлаш; ва (А21-бандга қаранг)

    (в) бизнеснинг одатий йўналишидан ташқаридаги аҳамиятли операцияларга ва келишувларга рухсат бериш ва уларни тасдиқлаш.

Ёзувларни ёки ҳужжатларни кўриб чиқишда ўзаро боғлиқ томон маълумотларига нисбатан диққатни жамлаш

15. Аудит мобайнида, аудитор ёзувларни ёки ҳужжатларни текширишда раҳбарият олдин аниқламаган ёки аудиторга очиб бермаган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ёки операцияларининг мавжудлигини кўрсатиши мумкин бўлган келишувларга ёки бошқа маълумотларга нисбатан диққатни сақлаши лозим. (А22–А23 бандларга қаранг)

Хусусан, аудитор раҳбарият олдин аниқламаган ёки аудиторга очиб бермаган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ёки операциялари мавжудлигининг ишораси учун қуйидагиларни текшириши:

(а) аудитор тартиб-таомилларининг қисми сифатида олинган банк ва юридик тасдиқномалари;

(б) акциядорлар ва бошқарув юклатилган шахсларнинг мажлисларининг баённлари; ва

(в) аудитор тадбиркорлик субъекти ҳолатларида зарур деб ҳисоблайдиган бошқа ёзувлар ёки ҳужжатлар.

16. Агарда аудитор 15-банд орқали талаб этилган аудиторлик тартиб-таомилларини амалга ошириш пайтида ёки бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари орқали тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли операцияларни аниқласа, аудитор қуйидагилар тўғрисида раҳбариятдан сўровни амалга ошириши лозим: (А24–А25 бандларга қаранг)

(а) ушбу операцияларнинг хусусияти; ва (А26-бандга қаранг)

(б) ўзаро боғлиқ томонлар иштирок этган бўлиши мумкинлиги. (А27-бандга қаранг)

Келишув жамоасига ўзаро боғлиқ томон маълумотларини билдириш

17. Аудитор тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонлари тўғрисида олинган ўринли маълумотларни келишув жамоасининг бошқа аъзоларига билдириши лозим. (А28-бандга қаранг)

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланиши ва баҳоланиши

18. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш бўйича АХС 315 талабини қаноатлантиришда,[9] аудитор ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва баҳолаши ҳамда ушбу рискларнинг бирортаси аҳамиятли рисклар бўлиши тўғрисида қарор

[9] АХС 315, 25-банд

қабул қилиши лозим. Ушбу қарорни қабул қилишда, аудитор тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган ҳолда аниқланган аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларини аҳамиятли рискларни юзага келтирадиган сифатида инобатга олиши лозим.

19. Агарда аудитор ўзаро боғлиқ томонларга нисбатан рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли тадбирларни амалга оширишда фирибгарлик риски омилларини (жумладан устунлик таъсирига эга ўзаро боғлиқ томоннинг мавжудлигига тегишли ҳолатларни) аниқласа, аудитор АХС 240 га мувофиқ фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш пайтида бундай маълумотларни кўриб чиқиши лозим. (А6, А29–А30 бандларга қаранг)

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларига аудиторнинг жавоб ҳаракатлари

20. Аудитор баҳоланган рискларга муносабат билдириши бўйича АХС 330 талабининг қисми сифатида,[10] аудитор ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рисклари тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш учун кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқади ва амалга оширади. Ушбу аудиторлик тартиб-таомиллари 21-24 бандлар орқали талаб этилган талабларни ўз ичига олиши лозим. (А31–А34 бандларга қаранг)

Олдин аниқланмаган ёки очиб берилмаган ўзаро боғлиқ томонларнинг ёки аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларининг аниқланиши

21. Агарда аудитор раҳбарият олдин аниқламаган ёки аудиторга очиб бермаган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ёки операцияларининг мавжудлигини билдирадиган келишувларни ёки маълумотларни аниқласа, аудитор асосий ҳолатлар ушбу алоқадорликлар ёки операцияларнинг мавжудлигини тасдиқлашини аниқлаши лозим.

---

[10] АХС 330, 5–6 бандлар

22. Агарда аудитор раҳбарият олдин аниқламаган ёки аудиторга очиб бермаган ўзаро боғлиқ томонларни ёки аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларини аниқласа, аудитор:

(а) келишув жамоасининг бошқа аъзоларига ўринли маълумотларни тезда билдириши лозим; (А35-бандга қаранг)

(б) агарда молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўзаро боғлиқ томон талабларини белгиласа:

(i) аудиторнинг кейинги баҳолаши учун раҳбариятдан янги аниқланган ўзаро боғлиқ томонлар билан барча операцияларни аниқлашни сўраши лозим; ва

(ii) ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ёки операциялари устидан тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари нима учун ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ёки операцияларининг аниқланишига ёки очиб берилишига имкон бермаганлигига нисбатан сўров ўтказиши лозим;

(в) бундай янги аниқланган ўзаро боғлиқ томонлар ёки аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларига нисбатан ўринли моҳияти бўйича текшириш аудиторлик тартиб-таомилларини амалга ошириши лозим; (А36-бандга қаранг)

(г) раҳбарият олдин аниқламаган ёки аудиторга очиб бермаган бошқа ўзаро боғлиқ томонлар ёки аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операциялари мавжуд бўлиши мумкинлиги тўғрисидаги рискни қайта кўриб чиқиши лозим ва зарур бўлганда қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини амалга ошириши лозим; ва

(д) Агарда раҳбарият томонидан очиб бермаслик қасддан бўлгандек (ва шу туфайли фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискининг ишорасидек) кўринса, аудит учун оқибатларни баҳолаши лозим. (А37-бандга қаранг)

Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида аниқланган аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операциялари

23. Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида аниқланган аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операциялари учун, аудитор:

    (а) таянч шартномаларни ёки келишувларни, агарда мавжуд бўлса, текшириши ва қуйидагиларни баҳолаши лозим:

        (i) операцияларнинг бизнес оқилоналиги (ва шу асосда мавжуд бўлмаслиги) улар фирибгарлик билан тузилган молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун ёки активларнинг ноқонуний ўзлаштирилишини яшириш учун амалга оширилганлигини билдириши;[11] (А38–А39 бандларга қаранг)

        (ii) операцияларнинг шартлари раҳбариятнинг тушунтиришлари билан мутаносиб бўлиши; ва

        (iii) операциялар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тегишли тартибда ҳисобга олинганлиги ва очиб берилганлиги; ва

    (б) операцияларга тегишли тартибда рухсат этилганлиги ва улар тасдиқланганлиги тўғрисида аудиторлик далилига эга бўлиши лозим. (А40–А41 бандларга қаранг)

Ўзаро боғлиқ томон операциялари мустақил томонлар ўртасидаги битимда мавжуд бўладиган шартларга эквивалент бўлган шартлар асосида амалга оширилганлиги тўғрисидаги тақдимномалар

24. Агарда раҳбарият ўзаро боғлиқ томон операцияси мустақил томонлар ўртасидаги битимда мавжуд бўладиган шартларга эквивалент бўлган шартлар асосида амалга оширилган деб молиявий ҳисоботларда тақдимномани таъминлаган бўлса, аудитор тақдимнома тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиши лозим. (А42–А45 бандларга қаранг)

---

[11] АХС 240, 32(в)-банд

Аниқланган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларини ҳисобга олишнинг ва очиб беришнинг баҳоланиши

25. АХС 700 га мувофиқ молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни шакллантиришда,[12] аудитор қуйидагиларни баҳолаши лозим: (А46-бандга қаранг)

    (а) аниқланган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тегишли тартибда ҳисобга олинганлиги ва очиб берилганлиги; ва (А47-бандга қаранг)

    (б) ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларининг таъсирлари:

        (i) молиявий ҳисоботларни (ҳаққоний тақдим этиш асослари учун) ҳаққоний тақдим этишга эришишдан тўсиши; ёки

        (ii) молиявий ҳисоботларни (мувофиқлик асослари учун) чалғитадиган бўлишига сабаб бўлиши.

Ёзма баёнотлар

26. Агарда молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўзаро боғлиқ томон талабларини белгиласа, аудитор раҳбариятдан ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслардан қуйидагилар юзасидан ёзма баёнот олиши лозим: (А48–А49 бандларга қаранг)

    (а) улар аудиторга тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларининг фарқловчи жиҳатини ва улар хабардор бўлган барча ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларини очиб берганлиги; ва

    (б) улар асоснинг талабларига мувофиқ бундай алоқадорликларни ва операцияларни тегишли тартибда ҳисобга олганлиги ва очиб берганлиги.

---

[12] АХС 700, *Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш,* 10-15 бандлар

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви

27. Барча бошқарув юклатилган шахслар тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этмагунча,[13] аудитор тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларига нисбатан аудит мобайнида юзага келадиган аҳамиятли масалаларни бошқарув юклатилган шахсларга билдириши лозим. (А50-бандга қаранг)

Ҳужжатлаштириш

28. Аудитор аудит ҳужжатларида аниқланган ўзаро боғлиқ томонларнинг номларини ва ўзаро боғлиқ томон алоқадорликларининг хусусиятини киритиши лозим.[14]

[13] АХС 260, *Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*, 13-банд

[14] АХС 230, *Аудитни ҳужжатлаштириш*, 8–11 бандлар ва А6-банд

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудиторнинг мажбуриятлари

Минимал ўзаро боғлиқ томон талабларини белгилайдиган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари (4-бандга қаранг)

А1. Минимал ўзаро боғлиқ томон талабларини белгилайдиган молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўзаро боғлиқ томон маъносига таъриф берадиган асос бўлиб, аммо ушбу таъриф мазкур АХС нинг 10(б)(ii)-бандида белгиланган таърифга нисбатан сезиларли тарзда тор доирага эга бўладики, бунда ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларини очиб бериш бўйича асосдаги талаб сезиларли тарзда камроқ ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларига нисбатан қўлланилиши мумкин.

Ҳаққоний тақдим этиш асослари (4(а)-бандга қаранг)

А2. Ҳаққоний тақдим этиш асоси ҳолатида,[15] ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари молиявий ҳисоботларнинг ҳаққоний тақдим этишга эришмаслигига сабаб бўлиши мумкин, масалан, агарда бундай алоқадорликларнинг ва операцияларнинг иқтисодий мазмуни молиявий ҳисоботларда тегишли тартибда акс эттирилмаса. Масалан, ҳаққоний тақдим этиш эришилмаслиги мумкин, агарда тадбиркорлик субъекти томонидан назорат қиладиган акциядорга ҳаққоний бозор қийматидан юқори ёки паст нархда мулкнинг сотилиши тадбиркорлик субъекти учун фойда ёки зарарни қамраб олган операция сифатида ҳисобга олинса, қачонки у бадал ёки капитал бўйича даромад ёки дивиденд тўловини ташкил этиши мумкин бўлганда.

[15] АХС 200 нинг 13(а)-банди ҳаққоний тақдим этиш ва мувофиқлик асосларининг маъносини таърифлайди.

Мувофиқлик асослари (4(б)-бандга қаранг)

А3. Мувофиқлик асоси ҳолатида, ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари АХС 700 да муҳокама қилингандек молиявий ҳисоботларни чалғитадиган бўлишига сабаб бўлиши келишувнинг муайян ҳолатларига боғлиқ бўлади. Масалан, ҳаттоки агарда молиявий ҳисоботларда ўзаро боғлиқ томон операцияларининг очиб берилмаслиги асосга ва тегишли қонун ёки меъёрий ҳужжатга мувофиқ бўлсада, молиявий ҳисоботлар чалғитадиган бўлиши мумкин, агарда тадбиркорлик субъекти ўз даромадининг жуда салмоқли улушини ўзаро боғлиқ томонлар билан операциялардан олса ва ушбу факт очиб берилмаса. Бироқ, аудитор учун мувофиқлик асосига мувофиқ тайёрланган ва тақдим этилган молиявий ҳисоботларни чалғитадиган деб ҳисоблаш жуда кам ҳолатда бўлади, агарда АХС 210[16] га мувофиқ аудитор асосни ўринли деб қабул қилса.[17]

Ўзаро боғлиқ томоннинг таърифи (10(б)-банд)

А4. Кўпгина молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларида назоратнинг ва аҳамиятли таъсирнинг тушунчалари кўриб чиқилади. Уларда ушбу тушунчалар турли атамалардан фойдаланган ҳолда кўриб чиқилиши мумкинлигига қарамасдан, улар умуман олганда қуйидагиларни тушунтиради:

(а) Назорат бу тадбиркорлик субъектининг фаолиятларидан нафларга эга бўлиш учун унинг молиявий ва операцион сиёсатларини бошқариш ваколатидир; ва

(б) Аҳамиятли таъсир (қайсики акцияга эгалик ҳуқуқи, қонунчилик ёки келишув орқали эришилиши мумкин) бу тадбиркорлик субъектининг молиявий ва операцион сиёсатлари устидан назорат эмас, балки ушбу сиёсатларнинг қарорларида иштирок этиш ваколатидир.

А5. Қуйидаги алоқадорликларнинг мавжудлиги назорат ёки аҳамиятли таъсирнинг мавжуд бўлишини кўрсатиши мумкин:

---

16 АХС 210, *Аудит келишувларининг шартларини келишиш*, 6(а)-банд

17 АХС 700, А12-банд

(а) тадбиркорлик субъектида бевосита ёки билвосита акцияга эгалик қилишлар ёки бошқа молиявий улушлар.

(б) Тадбиркорлик субъектининг бошқа тадбиркорлик субъектларидаги бевосита ёки билвосита акцияга ёки бошқа молиявий улушларга эгалик қилиши.

(в) бошқарув юклатилган шахсларнинг ёки бош раҳбариятнинг қисми бўлиш (яъни, тадбиркорлик субъектининг фаолиятларини режалаштириш, йўналтириш ва назорат қилиш ваколати ва жавобгарлигига эга раҳбариятнинг аъзолари).

(г) (в)-иккиламчи бандда келтирилган бирорта шахснинг яқин қаирндоши бўлиш.

(д) (в)-иккиламчи бандда келтирилган бирорта шахс билан йирик бизнес алоқадорлигига эга бўлиш.

Устунлик таъсирига эга ўзаро боғлиқ томонлар

А6. Ўзаро боғлиқ томонлар ўзларининг назоратни ёки аҳамиятли таъсирни белгилаш қобилияти орқали тадбиркорлик субъекти ёки унинг раҳбарияти устидан устунлик таъсирини белгилаш ҳолатида бўлиши мумкин. Бундай хусусиятнинг кўриб чиқилиши, қўшимча тарзда А29-А30 бандларда ҳам тушунтирилгандек, фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш пайтида ўринли бўлади.

Ўзаро боғлиқ томонлар сифатида махсус-мақсадли тадбиркорлик субъектлари

А7. Айрим ҳолатларда, махсус-мақсадли тадбиркорлик субъекти[18] тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томони бўлиши мумкин, чунки тадбиркорлик субъекти моҳиятан уни назорат қилиши мумкин, ҳаттоки агарда тадбиркорлик субъекти махсус-мақсадли тадбиркорлик субъектининг жуда кам акциясига эгалик қилса ёки умуман эгалик қилмаса ҳам.

[18] АХС 315 нинг А26–А27 бандлари махсус-мақсадли тадбиркорлик субъектининг хусусиятига тегишли кўрсатмани таъминлайди.

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли тадбирлар

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рисклари (11-бандга қаранг)

Давлат сектори ташкилотларига хос жиҳатлар

A8. Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларига нисбатан давлат сектори аудиторнинг мажбуриятларига аудит топшириғи, ёки қонундан, меъёрий ҳужжат ёки бошқа ваколатли органнинг йўриқномаларидан юзага келадиган давлат сектори ташкилотлари бўйича мажбуриятлар, таъсир этиши мумкин. Шу туфайли, давлат сектори аудиторининг жавобгарликлари ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларини инобатга олиш билан чекланмаслиги мумкин, балки ўзаро боғлиқ томонлар билан бизнесни амалга оширишда муайян талабларни белгилайдиган қонунга, меъёрий ҳужжатга ёки давлат сектори идораларини бошқарадиган ваколатли органнинг йўриқномаларига риоя-этмаслик рискларини инобатга олиш бўйича кенгроқ жавобгарликни ҳам ўз ичига олиши мумкин. Бундан ташқари, давлат сектори аудитори ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари бўйича давлат сектори молиявий ҳисобот талабларига ҳам эътибори бериши зарур бўлиши мумкин, чунки ушбу талаблар хусусий сектордаги бундай молиявий ҳисобот талабларидан фарқ қилиши мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларини тушуниш

Келишув жамоаси орасида муҳокама (12-бандга қаранг)

A9. Келишув жамоаси орасидаги муҳокамада инобатга олиниши мумкин бўлган масалалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонлар билан алоқадорликларининг ва операцияларининг хусусияти ва кўлами (бунда, масалан, ҳар бир аудитдан сўнг янгиланган ва аниқланган ўзаро боғлиқ томонлар бўйича аудиторнинг ёзувларидан фойдаланган ҳолда).
- Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш потенциалига нисбатан аудит

мобайнида профессионал скептицизмни сақлашнинг муҳимлигига эътибор.

- Раҳбарият олдин аниқламаган ёки аудиторга очиб бермаган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ёки операцияларининг мавжудлигини кўрсатиши мумкин бўлган тадбиркорлик субъектининг ҳолатлари ёки шароитлари (масалан, мураккаб ташкилий тузилма, балансдан ташқари операциялар бўйича махсус-мақсадли тадбиркорлик субъектларидан фойдаланиш, ёки номувофиқ ахборот тизими).
- Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ёки операцияларининг мавжудлигини кўрсатиши мумкин бўлган ёзувлар ёки ҳужжатлар.
- Раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар томонидан ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларининг аниқланишига, ўринли ҳисобга олинишига ва очиб берилишига қаратилган муҳимлилик (агарда молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўзаро боғлиқ томон талабларини белгиласа) ва раҳбариятнинг тегишли назорат воситаларини четлаб ўтишининг тегишли рисклари.

А10. Шу билан бирга, фирибгарлик ҳолатидаги муҳокама ўзаро боғлиқ томонлар фирибгарликда қандай иштирок этиши мумкинлигининг муайян кўриб чиқилишини ўз ичига олиши мумкин. Масалан:

- Раҳбарият томонидан назорат қилинадиган махсус-мақсадли тадбиркорлик субъектларидан фойда бошқарувини енгиллаштиришда қандай фойдаланиш мумкинлиги.
- Тадбиркорлик субъекти билан раҳбариятнинг асосий аъзоси ҳисобланган маълум бизнес партнёри ўртасидаги операциялар тадбиркорлик субъектининг активларини ноқонуний ўзлаштиришни енгиллаштиришда қандай тузилиши мумкинлиги.

Тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларининг фарқловчи жиҳати (13(а)-бандга қаранг)

A11. Агарда молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўзаро боғлиқ томон талабларини белгиласа, тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларига тегишли маълумотлар раҳбарият учун осон тарзда мавжуд бўлиш эҳтимоли мавжуд, чунки тадбиркорлик субъектининг ахборот тизимлари тадбиркорлик субъектига асоснинг бухгалтерия ҳисоби ва очиб бериш талабларини қаноатлантиришга имкон бериш учун ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларини қайд этиши, қайта ишлаши ва умумлаштириши зарур бўлади. Шу туфайли, раҳбарият ўзаро боғлиқ томонларнинг кенг қамровли рўйхатига ва олдинги даврга нисбатан ўзгаришларга эга бўлиш эҳтимоли мавжуд. Такрорий келишувларда, расмий сўровларни амалга ошириш раҳбарият томондан таъминланган маълумотларни олдинги аудитларда қайд қилинган ўзаро боғлиқ томонлар бўйича аудиторнинг ёзуви билан қиёслаш асосини таъминлайди.

A12. Бироқ, агарда асос ўзаро боғлиқ томон талабларини белгиламаса, тадбиркорлик субъектида бундай ахборот тизимлари жорий этилмаган бўлиши мумкин. Бундай ҳолатларда, раҳбарият барча ўзаро боғлиқ томонлар тўғрисида маълумотга эга бўлмаслиги мумкинлигининг эҳтимоли мавжуд. Шунга қарамасдан, 13-бандда келтирилган расмий сўровларни амалга ошириш талаби ҳануз қўлланилади, чунки раҳбарият мазкур АХС да белгиланган ўзаро боғлиқ томон таърифини қаноатлантирадиган томонлар тўғрисида маълумотга эга бўлиши мумкин. Бундай ҳолатда эса, тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларининг фарқловчи жиҳатига тегишли аудиторнинг расмий сўровлари қуйидагиларга нисбатан маълумотларга эга бўлиш учун АХС 315 га мувофиқ амалга оширилган аудиторнинг рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли тадбирларининг қисмини ташкил этиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъектининг мулк эгалиги ва бошқарув тузилмалари;
- Тадбиркорлик субъекти амалга ошираётган ва амалга оширишни режалаштирган инвестицияларнинг турлари; ва

- Тадбиркорлик субъекти қандай усулда тузилганлиги ва у қандай молиялаштирилганлиги.

Умумий назорат алоқадорликларининг муайян ҳолатида, раҳбарият бундай алоқадорликлар тадбиркорлик субъекти учун иқтисодий аҳамиятга эга бўлганда улар тўғрисида маълумотга эга бўлишининг эҳтимоли юқорироқ бўлганлиги туфайли, аудиторнинг расмий сўровлари самаралироқ бўлиш эҳтимоли мавжуд бўлади, агарда улар аҳамиятли операцияларда тадбиркорлик субъекти боғланадиган ёки аҳамиятли даражада ресурсларни бўлишадиган томонлар ўзаро боғлиқ томонлар бўлишига йўналтирилган бўлса.

А13. Гуруҳ аудити ҳолатида, АХС 600 гуруҳ аудит бўйича келишув жамоасидан ҳар бир компонент аудиторини гуруҳ бошқаруви томонидан тайёрланган ўзаро боғлиқ томонларнинг ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси хабардор бўлган ҳар қандай бошқа ўзаро боғлиқ томонларнинг рўйхати билан таъминлашни талаб этади.[19] Агарда тадбиркорлик субъекти гуруҳ ичидаги компонент бўлса, ушбу маълумот тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларининг фарқловчи жиҳатларига нисбатан аудиторнинг раҳбариятдан сўровлари учун фойдали асосни таъминлайди.

А14. Аудитор тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларининг фарқловчи жиҳатига тегишли айрим маълумотларни келишувни қабул қилиш ёки давом этиш жараёни мобайнида раҳбариятдан сўровлар орқали олиши ҳам мумкин.

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари устидан тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари (14-бандга қаранг)

А15. Тадбиркорлик субъектидаги бошқалар тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари ҳамда тадбиркорлик субъектининг бундай алоқадорликлар ва операциялар устидан назоратлари тўғрисида маълумотга эга бўлиши мумкин деб ҳисобланган шахслардир. Улар раҳбариятнинг қисмини ташкил этмаган даражада куйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

[19] АХС 600, *Махсус кўриб чиқишлар – гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан компонент аудиторлари ишлари),* 40(д)-банд

- Бошқарув юклатилган шахслар;
- Ҳам йирик ҳам тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган операцияларни бошлайдиган, қайта ишлайдиган ёки қайд этадиган лавозимдаги ходимлар ҳамда бундай ходимларни назорат қиладиган ёки кузатадиган шахслар;
- Ички аудиторлар;
- Ички юридик маслаҳатчи; ва
- Аҳлоқ бўйича бош ходим ёки эквивалент шахс.

A16. Аудит шундай фараз асосида амалга ошириладики, бунда раҳбарият ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслар маълумотга эгаки ва тушунадики, улар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларни тайёрлаш, жумладан ўринли бўлганда улар ҳаққоний тақдим этиш учун, ҳамда раҳбарият ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслар фирибгарлик ёи хато оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишдан ҳоли бўлган молиявий ҳисоботларнинг тайёрланишига имкон яратиш учун зарур деб ҳисоблаган ички назорат учун жавобгарликка эгадир.[20] Шу туфайли, агарда асос ўзаро боғлиқ томон талабларини белгиласа, молиявий ҳисоботларнинг тайёрланиши раҳбариятдан, бошқарув юклатилган шахслар кузатуви остида, ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари устидан етрали назоратларни ишлаб чиқиш, амалга ошириш ва сақлашни талаб этиб, бунинг натижасида улар аниқланади ва асосга мувофиқ тегишли тартибда ҳисобга олинади ва очиб берилади. Ўзларининг кузатувчи вазифасида, бошқарув юклатилган шахслар раҳбарият бундай назоратлар бўйича ўз жавобгарлигини қандай бажараётганлигини мониторинг қилади. Асос белгилаши мумкин бўлган ҳар қандай ўзаро боғлиқ томон талабларидан қатъий назар, бошқарув юклатилган шахслар, ўзларининг кузатувчи вазифасида, раҳбариятдан уларга тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва

[20] АХС 200, А2-банд

операцияларининг хусусиятини ва бизнес жиҳатдан оқилоналигини тушунишга имкон берадиган маълумотларни олиши мумкин.

A17. Назорат муҳити тўғрисидаги тушунчага эга бўлиш бўйича АХС 315 талабини қаноатлантиришда,[21] аудитор ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларини камайтириш учун ўринли бўлган назорат муҳитининг жиҳатларини, масалан қуйидагиларни кўриб чиқиши мумкин:

- Тегишли тартибда тадбиркорлик субъектининг ходимларига билдирилган ва амалда қўлланилган ҳолда, тадбиркорлик субъекти ўзаро боғлиқ томон операцияларининг муайян турларини амалга ошириши мумкин бўлган ҳолатларда ҳукмронлик қиладиган ички аҳлоқий кодекслар.
- Раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар ўзаро боғлиқ томон операцияларида эга бўладиган манфаатларнинг очиқ ва мунтазам очиб берилиши бўйича сиёсатлар ва тартиб-таомиллар.
- Тадбиркорлик субъекти ичида ўзаро боғлиқ томон операцияларини аниқлаш, ёзиш, умумлаштириш ва очиб бериш бўйича жавобгарликларнинг тайинланиши.
- Раҳбарият билан бошқарув юклатилган шахслар ўртасида тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларининг мунтазам очиб берилиши ва муҳокамаси, жумладан бошқарув юклатилган шахслар бундай операцияларнинг бизнес оқилоналигини тегишли тартибда баҳслашганлиги (масалан, ташқи профессионал маслаҳатчилардан маслаҳат олиш орқали).
- Ҳақиқий ва назарда тутилган манфаат зиддиятларини қамраб оладиган ўзаро боғлиқ томон операцияларининг тасдиқланиши бўйича аниқ кўрсатмалари, масалан раҳбариятдан мустақил бўлган шахсларни қамраб оладиган

[21] АХС 315, 14-банд

бошқарув юклатилган шахсларнинг иккиламчи қўмитаси томонидан тасдиқланиш.

- Ўринли бўлганда, ички аудиторлар томонидан даврий кўриб чиқишлар.
- Ўзаро боғлиқ томонни очиб бериш масалаларини ҳал этиш бўйича раҳбарият амалга оширган фаол ҳаракат, масалан аудитордан ёки ташқи юридик маслаҳатчидан маслаҳат олиш.
- Ўринли бўлганда, ишора берадиган сиёсатлар ва тартиб-таомилларнинг мавжудлиги.

A18. Айрим тадбиркорлик субъектларида ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари устидан назоратлар қуйидагилар каби бир қатор сабаблар туфайли етарсиз ёки мавжуд бўлмаслиги бўлиши мумкин:

- Раҳбарият томонидан ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларини аниқлаш ва очиб беришга қаратилган камроқ эътибор.
- Бошқарув юклатилган шахслар томонидан тегишли кузатувнинг мавжуд бўлмаслиги.
- Ўзаро боғлиқ томон очиб беришлари раҳбарият таъсирчан деб ҳисоблаган маълумотларни, масалан, раҳбариятнинг яқин қариндошларини қамраб оладиган операцияларнинг мавжудлигини ошкор этиши мумкинлиги туфайли бундай назоратларни қасддан инкор этиш.
- Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосининг ўзаро боғлиқ томон талабларини раҳбарият томонидан етарлича тушунмаслик.
- Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосида очиб бериш талабларининг мавжуд бўлмаслиги.

Агарда бундай назоратлар самарасиз ёки мавжуд бўлмаса, аудитор ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўла олмаслиги мумкин.

Агарда шундай ҳолат бўлганда, аудитор АХС 705 га мувофиқ[22] аудитга, жумладан аудиторлик ҳисоботидаги фикрга нисбатан оқибатларни кўриб чиқиши мумкин.

A19. Фирибгарлик билан тузилган молиявий ҳисобот кўп ҳолатларда раҳбарият томонидан бошқа ҳолларда самарали ишлайдигандек кўринадиган назоратларнинг четлаб ўтилишини қамраб олади.[23] Назоратларни раҳбарият четлаб ўтишининг риски юқорироқ бўлади, агарда раҳбарият назоратни ёки тадбиркорлик субъекти бизнесни амалга оширадиган томонлар билан аҳамиятли таъсирни қамраб оладиган алоқадорликларга эга бўлса, чунки ушбу алоқадорликлар раҳбариятга фирибгарликни содир этиш учун кўпроқ мойилликларни ва имкониятларни тақдим этиши мумкин. Масалан, муайян ўзаро боғлиқ томонлардаги раҳбариятнинг молиявий манфаатлари раҳбарият учун қуйидагилар орқали назоратларни четлаб ўтиш учун мойилликларни таъминлаши мумкин: (а) тадбиркорлик субъектини унинг манфаатларига қарши равишда ушбу томонларнинг манфаати учун операцияларни амалга оширишга йўналтириш; ёки (б) бундай томонлар билан тил бириктириш ёки уларнинг ҳаракатларини назорат қилиш. Эҳтимолий фирибгарликка мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Ушбу операцияларнинг бизнес оқилоналигини бузиб акс эттиришга мўлжалланган ўзаро боғлиқ томонлар билан операцияларнинг сохта шартларини яратиш.
- Бозор қийматидан йирик тарзда юқори ёки паст бўлган суммаларда раҳбариятдан ёки бошқалардан ёки уларга активларнинг ўтказмаларини фирибгарлик асосида ташкил этиш.
- Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолатини ёки молиявий натижасини бузиб акс эттириш учун тузилган ўзаро боғлиқ томон билан мураккаб операциялар билан шуғулланиш, масалан махсус-мақсадли тадбиркорлик субъектлари.

---

22 АХС 705, *Мустақил аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш*

23 АХС 240, 31 ва А4-бандлар

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос жиҳатлар

А20. Кичик тадбиркорлик субъектларидаги назорат тадбирлари камроқ расмий бўлиш эҳтимоли мавжуд ва кичикроқ тадбиркорлик субъектлари ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан шуғулланиш бўйича ҳужжатлаштирилган жараёнларга эга бўлмаслиги мумкин. Мулкдор-бошқарувчи операцияларнинг барча муҳим жиҳатларида фаол иштирок орқали ўзаро боғлиқ томон операцияларидан юзага келадиган айрим рискларни камайтириши, ёки потенциал тарзда ушбу рискларни ошириши, мумкин. Бундай тадбиркорлик субъектлари учун, аудитор ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари ҳамда улар устидан мавжуд бўлиши мумкин бўлган ҳар қандай назоратлар тўғрисидаги тушунчага раҳбариятдан сўровлар ва бошқа тартиб-таомиллар, масалан раҳбариятнинг назорат ва кўриб чиқиш тадбирларини кузатиш, ва мавжуд тегишли ҳужжатларни текшириш орқали эга бўлиши мумкин.

Аҳамиятли операциялар ва келишувларга рухсат берилиши ва уларнинг тасдиқланиши (14(б)-бандга қаранг)

А21. Рухсат бериш тегишли ваколатга эга томон ёки томонлардан (ҳоҳ раҳбарият, бошқарув юклатилган шахслар ҳоҳ тадбиркорлик субъектининг акциядорларидан) тадбиркорлик субъектига, ҳоҳ мулоҳазали ҳоҳ мулоҳазасиз, олдиндан аниқланган мезонларга мувофиқ муайян операцияларда иштирок этишга рухсатнинг тақдим этилишини ўз ичига олади. Тасдиқланиш рухсат бериш тақдим этилган мезонларни қаноатлантирган ҳолда тадбиркорлик субъекти иштирок этган операцияларни ушбу томонлар қабул қилишини ўз ичига олади. Тадбиркорлик субъекти ўзаро боғлиқ томонлар билан аҳамиятли операциялар ва келишувларга ёки бизнеснинг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли операциялар ва келишувларга рухсат бериш ва тасдиқлаш учун ташкил этиши мумкин бўлган назоратларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Рухсат бериш ва тасдиқлаш учун бундай операцияларни ва келишувларни аниқлаш назоратларини мониторинг қилиш.

- Раҳбарият, бошқарув юклатилган шахслар ёки, ўринли бўлганда, акциядорлар томонидан операциялар ва келишувлар шартларининг тасдиқланиши.

Ёзувларни ёки ҳужжатларни кўриб чиқишда ўзаро боғлиқ томон маълумотларига нисбатан диққатни сақлаш

Аудитор текшириш мумкин бўлган ёзувлар ёки ҳужжатлар (15-бандга қаранг)

А22. Аудит мобайнида, аудитор ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари тўғрисидаги маълумотларни таъминлайдиган ёзувларни ёки ҳужжатларни, масалан қуйидагиларни текшириши мумкин:

- Аудитор томонидан олинган учинчи-томон тасдиқномалари (банк ва юридик тасдиқномаларига қўшимча тарзда).
- Тадбиркорлик субъектининг фойда солиғи ҳисоботлари.
- Тадбиркорлик субъекти томонидан тартибга солувчи органларга тақдим этилган маълумотлар.
- Тадбиркорлик субъектининг асосий акциядорларини аниқлаш учун акциядорлар рўйхатлари.
- Раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслардан олинган манфаат зиддиятлари бўйича билдиришномалар.
- Тадбиркорлик субъекти инвестицияларининг ёзувлари ва унинг нафақа тизимларининг ёзувлари.
- Бош раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахслар билан шартномалар ва келишувлар.
- Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишида бўлмаган йирик шартномалар ва келишувлар.
- Тадбиркорлик субъектининг профессионал маслаҳатчиларидан муайян счет-фактуралар ва ёзишмалар.
- Тадбиркорлик субъекти томонидан сотиб олинган ҳаёт суғурта полислари.
- Давр мобайнида тадбиркорлик субъекти томонидан қайта музокара қилинган йирик шартномалар.

- Ички аудиторларнинг ҳисоботлари.
- Тадбиркорлик субъектининг қимматли қоғозларни тартибга солувчи органга тақдим этган аризалари билан боғлиқ ҳужжатлар (масалан, рисолалар).

Олдин аниқланмаган ёки очиб берилмаган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ёки операцияларининг мавжудлигини кўрсатиши мумкин бўлган келишувлар (15-бандга қаранг)

A23. Келишув тадбиркорлик субъекти билан бир ёки бир неча бошқа томонлар ўртасидаги қуйидагилар каби мақсадлар бўйича расмий ёки норасмий келишувни ўз ичига олади:

- Тегишли воситалар ёки тузилмалар орқали бизнес алоқадорликнинг ташкил этилиши.
- Муайян шартлар ва шароитлар остида маълум турлардаги операцияларнинг амалга оширилиши.
- Белгиланган хизматлар ёки молиявий кўмакнинг таъминланиши.

Раҳбарият олдин аниқламаган ёки аудиторга очиб бермаган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ёки операцияларининг мавжудлигини кўрсатиши мумкин бўлган келишувларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Бошқа томонлар билан юридик ташкил этилмаган ҳамкорликларда иштирок этиш.
- Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган шартларда ва шароитларда маълум томонлар учун хизматлар кўрсатилиши бўйича келишувлар.
- Кафолатлар ва кафолатчи алоқадорликлари.

Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли операцияларнинг аниқланиши (16-бандга қаранг)

A24. Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли операциялар бўйича қўшимча маълумотларга эга бўлиш аудиторга фирибгарлик риски омиллари,

агарда мавжуд бўлса, мавжуд бўлишини баҳолашга ва, агарда молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ўзаро боғлиқ томон талабларини белгиласа, муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашга имкон беради.

A25. Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган операцияларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Мураккаб акция операциялари, масалан корпоратив қайта тузилишлар ёки сотиб олишлар.
- Суст корпоратив қонунларга эга юрисдикциялардаги офшор тадбиркорлик субъектлари билан операциялар.
- Тадбиркорлик субъекти томонидан бошқа томонга кўчмас мулкларнинг ижарага берилиши ёки бошқарув хизматларининг кўрсатилиши, агарда ҳеч қандай товон айирбошланмаса.
- Ғайриоддий тарзда йирик чегирмалар ёки даромадларга эга сотув операциялари.
- Айланма келишувларига эга операциялар, масалан, қайта сотиб олиш мажбуриятига эга сотувлар.
- Шартлари муддати тушагидан олдин ўзгартирилган шартномалар асосидаги операциялар.

Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли операцияларнинг хусусиятини тушуниш (16(а)-бандга қаранг)

A26. Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли операцияларнинг хусусияти юзасидан расмий сўров операцияларнинг бизнес оқилоналиги ва улар амалга оширилган шартлар ва шароитлар тўғрисида тушунчага эга бўлишни ўз ичига олади.

Ўзаро боғлиқ томонлар иштирок этган бўлиши мумкинлиги юзасидан расмий сўров (16(б)-бандга қаранг)

A27. Ўзаро боғлиқ томон тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли операцияда нафақат операциянинг бир томони бўлиш билан операцияга бевосита таъсир этиш орқали, балки воситачи билан унга билвосита таъсир этиш орқали ҳам иштирок этиши мумкин. Бундай таъсир фирибгарлик риск омилининг мавжуд бўлишини кўрсатиши мумкин.

Келишув жамоаси билан ўзаро боғлиқ томон маълумотларини бўлишиш (17-бандга қаранг)

A28. келишув жамоаси аъзолари орасида бўлишиш мумкин бўлган тегишли ўзаро боғлиқ томон маълумотлари, масалан, қуйидагилар ўз ичига олади:

- Тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларининг фарқловчи жиҳати.
- Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларининг хусусияти.
- Махсус аудиторлик кўриб чиқишни талаб этиши мумкин бўлган йирик ёки мураккаб ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ёки операциялари, хусусан раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахслар молиявий тарзда иштирок этган операциялар.

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланиши ва баҳоланиши

Устунлик таъсирига эга ўзаро боғлиқ томон билан боғлиқ фирибгарлик риск омиллари (19-бандга қаранг)

A29. Мувофиқлаштирадиган назоратларсиз раҳбариятда ягона шахс ёки шахсларнинг кичик гуруҳи томонидан устунлик фирибгарлик риски омили ҳисобланади.[24] Ўзаро боғлиқ томон кўрсатадиган устунлик таъсирининг ишоралари қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Ўзаро боғлиқ томон раҳбарият ёки бошқарув юклатилган

[24] АХС 240, 1-илова

шахслар томонидан қабул қилинган муҳим бизнес қарорларини тақиқлаган.

- Аҳамиятли операциялар ўзаро боғлиқ томонга якуний тасдиқланиш учун йўналтирилади.
- Ўзаро боғлиқ томон томонидан ташаббус қилинган бизнес лойиҳаларига нисбатан раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар орасида кам мунозара мавжуд ёки ҳеч қандай мунозара мавжуд эмас.
- Ўзаро боғлиқ томонни (ёки ўзаро боғлиқ томоннинг яқин қариндошини) қамраб оладиган операциялар жуда кам ҳолатларда мустақил тарзда кўздан кечирилади ва тасдиқланади.

Устунлик таъсири айрим ҳолатларда ҳам мавжуд бўлиши мумкин, агарда ўзаро боғлиқ томон тадбиркорлик субъектини ташкил этишда бош ўринни эгаллаган бўлса ва тадбиркорлик субъектини бошқаришда бош ўринни эгаллашда давом этса.

А30. Бошқа риск омиллари мавжуд бўлганда, устунлик таъсирисиз ўзаро боғлиқ томоннинг мавжудлиги фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг аҳамиятли рискларига ишора қилиши мумкин. Масалан:

- Бош раҳбариятнинг ёки профессионал маслаҳатчиларнинг ғайриодий даражада юқори қўнимсизлиги ўзаро боғлиқ томоннинг мақсадлари учун хизмат қиладиган ноаҳлоқий ёки фирибгарлик бизнес амалиётларини таъкидлаши мумкин.
- Аниқ бизнес тасдиғи бўлмагандек кўринадиган аҳамиятли операциялар учун бизнес воситачиларидан фойдаланиш шуни таъкидлаши мумкинки, ўзаро боғлиқ томон фирибгарлик мақсадларида бундай воситачиларни назорат қилиш орқали ушбу операцияларда манфаатга эга бўлиши мумкин.
- Ўзаро боғлиқ томоннинг бухгалтерия сиёсатларини танлашда ёки йирик баҳоларни аниқлашда меъёридан ортиқ иштироки ёки устунлигининг далили фирибгарлик билан тузилган молиявий ҳисоботни таъкидлаши мумкин.

Ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларига аудиторнинг жавоб ҳаракатлари (20-бандга қаранг)

А31. Аудитор ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларига аудиторнинг жавоб ҳаракатлари учун танлаши мумкин бўлган кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, муддати ва кўлами ушбу рискларнинг хусусиятига ва тадбиркорлик субъектининг ҳолатларига боғлиқ бўлади.[25]

А32. Аудитор раҳбариятнинг (ҳоҳ фирибгарлик ҳоҳ хато оқибатида) молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ муайян ўзаро боғлиқ томон операцияларини тегишли тартибда ҳисобга олмаганлиги ёки очиб бермаганлиги бўйича аҳамиятли рискни баҳолаган пайтда аудитор томонидан амалга оширилиши мумкин бўлган моҳияти бўйича текшириш аудиторлик тартиб-таомилларига мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Операцияларнинг муайян жиҳатларини банклар, юридик фирмалар, кафолатчилар ёки агентлар каби воситачилар орқали тасдиқлаш ёки улар билан муҳокама қилиш, агарда қонун, меъёрий ҳужжат ёки аҳлоқий қоидалар орқали амалий мумкин бўлса тақиқланмаган бўлса.
- Ўзаро боғлиқ томонлар билан операцияларнинг мақсадларини, муайян шартларини ёки суммаларини тасдиқлаш (ушбу аудиторлик тартиб-таомили камроқ самарали бўлиши мумкин, қачонки аудитор тадбиркорлик субъекти аудиторнинг сўровларига жавоб беришда ўзаро боғлиқ томонларга нисбатан таъсир ўтказиш эҳтимоли мавжуд деб мулоҳаза қилса).
- Ўринли бўлганда, ўзаро боғлиқ томонларнинг бухгалтерия ёзувларида операцияларни ҳисобга олинишининг далили учун

[25] АХС 330 кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, муддати ва кўламини кўриб чиқиш бўйича қўшимча кўрсатмани таъминлайди. АХС 240 фирибгарлик оқибатидаги аҳамиятли бўлган бузиб кўрсатишнин баҳоланган рискларига тегишли муносабат билдириш бўйича талабларни белгилайди ва кўрсатмани таъминлайди.

ўзаро боғлиқ томонларнинг молиявий ҳисоботларини ёки бошқа ўринли молиявий маълумотларини ўқиш, агарда мавжуд бўлса.

А33. Агарда аудитор устунлик таъсирига эга ўзаро боғлиқ томоннинг мавжудлиги натижасида фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишнинг аҳамиятли рискини баҳолаган бўлса, аудитор бундай ўзаро боғлиқ томон тадбиркорлик субъекти билан бевосита ёки билвосита ташкил этиши мумкин бўлган бизнес алоқадорликлари тўғрисида тушунчага эга бўлиш ва қўшимча тегишли моҳияти бўйича текшириш аудиторлик тартиб-таомиллари зарурлигини аниқлаш учун, АХС 240 нинг умумий талабларига қўшимча тарзда, қуйидагилар каби аудиторлик тартиб-таомилларини амалга ошириши мумкин:

- Раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслардан сўровлар ва улар билан муҳокама.
- Ўзаро боғлиқ томондан сўровлар.
- Ўзаро боғлиқ томонлар билан тузилган йирик шартномаларни текшириш.
- Ўринли фундаментал изланиш, масалан интернет ёки муайян ташқи бизнес маълумоти базалари орқали.
- Ходимининг ишора берадиган ҳисоботларини кўриб чиқиш, агарда улар сақланса.

А34. Аудиторнинг рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг натижаларига боғлиқ тарзда, аудитор тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари устидан назоратларини тестдан ўтказмаган ҳолда аудиторлик далилига эга бўлишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин. Бироқ, айрим ҳолатларда, ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан моҳияти бўйича текшириш аудиторлик тартиб-таомилларининг ўзи орқали етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имкони мавжуд бўлмаслиги мумкин. Масалан, агарда тадбиркорлик субъекти билан унинг компонентлари ўртасидаги гуруҳ-ичидаги операциялар жуда кўп бўлса ва ушбу операцияларга тегишли йирик ҳажмдаги маълумотлар бирлашган тизимда электрон тарзда бошланса, қайд қилинса, қайта ишланса ёки ҳисоботда акс эттирилса, аудитор қарор

қилиши мумкинки, ушбу операциялар билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларини мақбул келадиган паст даражагача мустақил равишда камайтириши мумкин бўлган самарали моҳияти бўйича текшириш аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мумкин бўлмайди. Бундай ҳолатда, тегишли назоратларнинг ишлаш самарадорлигига нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш бўйича АХС 330 талабини қаноатлантиришда,[26] аудитордан ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари ёзувининг тўлиқлиги ва аниқлиги устидан белгиланган тадбиркорлик субъектининг назоратларини тестдан ўтказиш талаб этилади.

Олдин аниқланмаган ёки очиб берилмаган ўзаро боғлиқ томонларнинг ёки аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларининг аниқланиши

Янги аниқланган ўзаро боғлиқ томон маълумотини келишув жамоасига билдириш (22(а)-бандга қаранг)

А35. Янги аниқланган ўзаро боғлиқ томон маълумотини келишув жамоасининг бошқа аъзоларига тезда билдириш улар ушбу маълумот аллақачон амалга оширилган рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг натижаларига ва улардан ҳосил қилинган хулосаларга таъсир этишини, жумладан муҳим бузиб кўрсатиш рисклари қайта баҳоланиши зарурлигини аниқлашга кўмак беради.

Янги аниқланган ўзаро боғлиқ томонларга ёки аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларига нисбатан моҳиятли тартиб-таомиллар (22(в)-бандга қаранг)

А36. Аудитор янги аниқланган ўзаро боғлиқ томонларга ёки аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларига нисбатан амалга ошириши мумкин бўлган моҳияти бўйича текшириш аудиторлик тартиб-таомилларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Тадбиркорлик субъектининг янги аниқланган ўзаро боғлиқ томонлар билан алоқадорликларининг хусусиятига нисбатан сўровларни, жумладан (агарда ўринли бўлса ва қонун, меъёрий ҳужжат ёки аҳлоқий қоидалар орқали тақиқланмаган

[26] АХС 330, 8(b)-банд

бўлса) тадбиркорлик субъект ива унинг бизнеси тўғрисида муҳим маълумотга эга деб ҳисобланган ва тадбиркорлик субъектидан ташқарида бўлган томонлардан, масалан, юридик маслаҳатчи, бош агентлар, асосий вакиллар, консультантлар, кафолатчилар, ёки бошқа яқин бизнес ҳамкорларидан сўрвларни амалга ошириш.

- Янги аниқланган ўзаро боғлиқ томонлар билан операциялар бўйича бухгалтерия ёзувларининг таҳлилини амалга ошириш. Бундай таҳлил компьютер-кўмаклашган аудит усулларидан фойдаланган ҳолда енгиллаштирилиши мумкин.
- Янги аниқланган ўзаро боғлиқ томон операцияларининг шартлари ва шароитларини текшириш ва операциялар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тегишли тартибда ҳисобга олинганлиги ва очиб берилганлигини баҳолаш.

Раҳбарият томонидан қасддан очиб бермаслик (22(д)-бандга қаранг)

А37. Молиявий ҳисоботларнинг аудитидаги фирибгарликка тегишли аудиторнинг мажбуриятларига нисбатан АХС 240 даги талаблар ва кўрсатма раҳбарият томонидан аудиторга ўзаро боғлиқ томонларни ёки аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларини қасддан очиб берилмагандек кўринган ҳолатда ўринлидир. Аудитор унинг сўровларига раҳбарият жавобларининг ва аудитор учун раҳбарият билдиргиларининг ишончлилигини қайта баҳолаш зарурлигини ҳам кўриб чиқиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аниқланган аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операциялари

Аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларининг бизнес оқилоналигини баҳолаш (23-бандга қаранг)

А38. Тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операциясининг бизнес оқилоналигини баҳолашда, аудитор қуйидагиларни кўриб чиқиши мумкин:

- Операция:

- Ўта мураккаб бўлиши (масалан, унинг жамланган гуруҳ ичидаги бир неча ўзаро боғлиқ томонларни қамраб олиши).
- Савдонинг ғайриоддий шартларига, масалан ғайриоддий нархлар, фоиз ставкалари, кафолатлар ва қайта тўлов шартларига эга бўлиши.
- Унинг содир бўлиши учун яққол мантиқий бизнес сабаби мавжуд бўлмаслиги.
- Олдин аниқланмаган ўзаро боғлиқ томонни қамраб олиши.
- Ғайриоддий тарзда қайта ишланганлиги.

- Раҳбарият бундай операциянинг хусусиятини ва ҳисобга олинишини бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокама қилганлиги.
- Раҳбарият операциянинг асосий иқтисодий маъносига тегишли ёндашувдан кўра муайян бухгалтерия ёндашувига кўпроқ урғу бериши.

Агарда раҳбариятнинг тушунтиришлари ўзаро боғлиқ томон операциясининг шартлари билан аҳамиятли тарзда номутаносиб бўлса, аудитордан АХС 500 га мувофиқ[27] бошқа муҳим масалалар бўйича раҳбарият тушунтиришларининг ва билдиргиларининг ишончлилигини кўриб чиқиш талаб этади.

А39. Аудитор бундай операциянинг бизнес оқилоналигини ўзаро боғлиқ томон нуқтаи назаридан тушунишга ҳам ҳаракат қилиши мумкин, чунки бу аудиторга операциянинг иқтисодий воқелигини ва у нима учун амалга оширилганлигини яхши тушунишга кўмак бериши мумкин. Унинг бизнес хусусияти билан номутаносиб кўринадиган ва ўзаро боғлиқ томон нуқтаи назаридаги бизнес оқилоналик фирибгарлик риск омилини акс эттириши мумкин.

---

27 АХС 500, *Аудиторлик далил*, 11-банд

Аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларига рухсат берилиши ва уларнинг тасдиқланиши (23(б)-бандга қаранг)

А40. Раҳбарият, бошқарув юклатилган шахслар ёки, ўринли бўлганда, акциядорлар томонидан тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларига рухсат берилиши ва уларнинг тасдиқланиши шундай аудиторлик далилини таъминлаши мумкинки, бунда улар тадбиркорлик субъектидаги тегишли даражаларда тегишли тартибда кўриб чиқилган ва уларнинг шартлари ва шароитлари молиявий ҳисоботларда тегишли тартибда акс эттирилган. Бундай рухсат берилиш ва тасдиқланишга шартли бўлмаган ва ушбу хусусиятдаги операцияларнинг мавжудлиги, раҳбарият ёки бошқарув юклатилган билан муҳокамага асосланган оқилона тушунтиришлар мавжуд бўлмаганда, фирибгарлик ёки хато оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларига ишора қилиши мумкин. Ушбу ҳолатларда, аудитор ўхшаш хусусиятдаги бошқа операцияларга нисбатан диққатли бўлиши зарур бўлиши мумкин. Бироқ, рухсат берилиш ва тасдиқланишнинг ўзи фирибгарлик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари мавжуд эмас деб хулоса қилишда етарли бўлмаслиги мумкин, чунки ўзаро боғлиқ томонлар ўртасида тил бириктириш мавжуд бўлганда ёки тадбиркорлик субъекти ўзаро боғлиқ томоннинг устунлик таъсирига дучор бўлганда рухсат берилиш ва тасдиқланиш самарасиз бўлиши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос жиҳатлар

А41. Кичик тадбиркорлик субъекти йирикроқ тадбиркорлик субъектида мавжуд бўлиши мумкин бўлган ваколатнинг ва тасдиқланишнинг турли даражалари томонидан таъминланадиган айнан бир назоратларга эга бўлмаслиги мумкин. Шу туфайли, кичик тадбиркорлик субъектини аудитдан ўтказишда, аудитор тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларининг асослилигига нисбатан аудиторлик далили учун рухсат берилиш ва тасдиқланишга камроқ даражада таяниши мумкин. Бунинг ўрнига, аудитор бошқа аудиторлик тартиб-таомилларини, масалан тегишли ҳужжатларни текширишни, тегишли томонлар билан операцияларнинг муайян жиҳатларини тасдиқлашни, ёки операцияларда эгаси-бошқарувчининг иштирокини кузатишни амалга оширишни кўриб чиқиши мумкин.

Ўзаро боғлиқ томон операциялари мустақил томонлар ўртасидаги битимда мавжуд бўладиган шартларга эквивалент бўлган шартлар асосида амалга оширилганлиги тўғрисидаги тақдимномалар (24-бандга қаранг)

А42. Аудиторлик далили ўзаро боғлиқ томон операциясининг нархини мустақил томонлар ўртасидаги ўхшаш битимнинг нархига қандай қиёслашга нисбатан осон тарзда мавжуд бўлиши мумкин бўлсада, одатда операциянинг барча бошқа жиҳатлари мустақил томонлар ўртасидаги битимнинг жиҳатларига эквивалент бўлиши тўғрисидаги аудиторлик далилига эга бўлиш бўйича аудиторнинг имкониятини чеклайдиган амалий қийинчиликлар мавжуд бўлади. Масалан, аудитор ўзаро боғлиқ томон операцияси бозор нархида амалга оширилганлигини тасдиқлаш имконига эга бўлиши мумкин бўлсада, операциянинг бошқа шартлари ва шароитлари (масалан кредит шартлари, кўзда тутилмаган ҳолатлари ва муайян ҳақлари) одатда мустақил томонлар ўртасида келишиш мумкин бўлган шартлар ва шароитларга эквивалент бўлишини тасдиқлаш амалий имконсиз бўлиши мумкин. Шу туфайли, ўзаро боғлиқ томон операцияси мустақил томонлар ўртасидаги битимда мавжуд бўладиган шартларга эквивалент бўлган шартлар асосида амалга оширилганлиги тўғрисидаги раҳбариятнинг тақдимномалари аҳамиятли тарзда бузиб кўрсатилган бўлиши мумкинлиги бўйича риск мавжуд бўлиши мумкин.

А43. Молиявий ҳисоботларнинг тайёрланиши раҳбариятдан ўзаро боғлиқ томон операцияси мустақил томонлар ўртасидаги битимда мавжуд бўладиган шартларга эквивалент бўлган шартлар асосида амалга оширилганлиги тўғрисидаги тақдимномани исботлашни талаб этади. Тақдимнома бўйича раҳбариятнинг тасдиғи қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Ўзаро боғлиқ томон операциясининг шартларини бир ёки бир неча ўзаро боғлиқ бўлмаган томонлар билан бир хил ёки ўхшаш операцияларнинг шартлари билан қиёслаш.
- Бозор қийматни аниқлаш ва операциянинг бозор шартларини ва шароитларини тасдиқлаш учун ташқи экспертни жалб этиш.
- Операциянинг шартларини очиқ бозордаги кенг турдаги

ўхшаш операциялар бўйича маълум бозор шартлари билан қиёслаш.

А44. Ушбу тақдимнома бўйича раҳбариятнинг тасдиғини баҳолаш қуйидагиларнинг бирини ёки бир нечасини ўз ичига олиши мумкин:

- Тақдимномани тасдиқлаш бўйича раҳбарият жараёнининг ўринлилигини кўриб чиқиш.
- Тақдимномани тасдиқлайдиган ички ёки ташқи маълумотлар манбасини текшириш ва маълумотларни уларнинг аниқлилиги, тўлиқлилиги ва ўринлилигини аниқлаш учун тестдан ўтказиш.
- Тақдимнома асосланадиган ҳар қандай муҳим фаразларнинг оқилоналигини баҳолаш.

А45. Айрим молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари мустақил томонлар ўртасидаги битимда мавжуд бўладиган шартларга эквивалент бўлган шартлар асосида амалга оширилмаган ўзаро боғлиқ томон операцияларининг очиб берилиши талаб этади. Ушбу ҳолатларда, агарда раҳбарият молиявий ҳисоботларда ўзаро боғлиқ томон операциясини очиб бермаган бўлса, шундай билвосита тақдимнома мавжуд бўлиши мумкинки, бунда операция мустақил томонлар ўртасидаги битимда мавжуд бўладиган шартларга эквивалент бўлган шартлар асосида амалга оширилган.

Аниқланган ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларини ҳисобга олишнинг ва очиб беришнинг баҳоланиши

Бузиб кўрсатишларни баҳолашда муҳимликни кўриб чиқиш (25-бандга қаранг)

А46. АХС 450 аудитордан, бузиб кўрсатиш муҳим бўлишини баҳолашда, бузиб кўрсатишнинг ҳам ҳажмини ҳам хусусиятини ва унинг содир бўлишининг муайян ҳолатларини кўриб чиқишни талаб этади.[28]

[28] АХС 450, *Аудитни ўтказишда аниқланган бузиб кўрсатишларнинг баҳоланиши*, 11(а)-банд. АХС 450 нинг А16-банди бузиб кўрсатишнинг баҳоланишига таъсир этиши мумкин бўлган ҳолатлар бўйича кўрсатмани таъминлайди.

Молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар учун операциянинг аҳамиятлилиги фақатгина операциянинг қайд қилинган суммасига эмас, балки бошқа муайян ўринли омилларга, масалан ўзаро боғлиқ томон алоқадорлигининг хусусиятига ҳам боғлиқ бўлиши мумкин.

Ўзаро боғлиқ томонни очиб беришларнинг баҳоланиши (25(а)-бандга қаранг)

А47. Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосининг очиб бериш талаблари ҳолатида ўзаро боғлиқ томонни очиб беришларни баҳолаш тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларининг далиллари ва ҳолатлари тегишли тартибда умумлаштирилганлиги ва акс эттирилганлигини ва натижада очиб беришлар тушунарли бўлишини кўриб чиқишни англатади. Ўзаро боғлиқ томон операцияларини очиб беришлар тушунарли бўлмаслиги мумкин, агарда:

(а) молиявий ҳисоботларга нисбатан операцияларнинг бизнес оқилоналиги ва таъсирлари ноаниқ ёки бузиб кўрсатилган бўлса; ёки

(б) операцияларни тушуниш учун зарур бўлган уларнинг асосий шартлари, шароитлари ёки бошқа муҳим жиҳатлари тегишли тартибда очиб берилмаса.

Ёзма баёнотлар (26-бандга қаранг)

А48. Бошқарув юклатилган шахслардан ёзма баёнотларни олиш ўринли бўлиши мумкин бўлган ҳолатлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Қачонки улар муайян ўзаро боғлиқ томон операцияларини тасдиқлаганда, қайсики (а) молиявий ҳисоботларга аҳамиятли тарзда таъсир этади, ёки (б) раҳбариятни қамраб олади.
- Қачонки улар маълум ўзаро боғлиқ томон операцияларининг тафсилотлари бўйича аудиторга муайян оғзаки билдиргиларни амалга оширганда.
- Қачонки улар ўзаро боғлиқ томонларда ёки ўзаро боғлиқ томон операцияларида молиявий ёки бошқа манфаатларга эга бўлганда.

А49. Аудитор раҳбарият тақдим этиши мумкин бўлган муайян тақдимномаларга нисбатан ёзма баёнотларни, масалан муайян ўзаро боғлиқ томон операциялари очиб берилмаган иккиламчи келишувларни қамраб олмаслиги тўғрисидаги билдиргини олишга қарор қилиши ҳам мумкин.

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви (27-бандга қаранг)

А50. Тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларига нисбатан аудит мобайнида юзага келадиган муҳим масалалар[29] юзасидан ахборот алмашиниш аудиторга бошқарув юклатилган шахслар билан ушбу масалаларнинг хусусияти ва қарори бўйича умумий тушунчани ҳосил қилишга кўмак беради. Аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон масалаларига мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Раҳбарият томониаҳдан аудиторга ўзаро боғлиқ томонларнинг ёки аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларининг (қасддан бўлиши ёки бўлмаслигидан қатъий назар) очиб берилмаслиги, қайсики бошқарув юклатилган шахсларнинг эътиборини улар олдин хабардор бўлмаган бўлиши мумкин бўлган аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операцияларига жалб этиши мумкин.
- Тегишли тартибда рухсат берилмаган ва тасдиқланмаган аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларининг аниқланиши, қайсики гумон қилинган фирибгарликка олиб келиши мумкин.
- Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ аҳамиятли ўзаро боғлиқ томон операцияларининг ҳисобга олиниши ва очиб берилишига нисбатан раҳбарият билан келишмовчилик.
- Муайян турдаги ўзаро боғлиқ томон операцияларини тақиқловчи ёки чегараловчи тегишли қонун ёки меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслик.
- Тадбиркорлик субъектини якуний тарзда назорат қиладиган томонни аниқлашдаги қийинчиликлар.

[29] АХС 230 нинг А8-банди аудит мобайнида юзага келадиган муҳим масалаларнинг хусусияти бўйича қўшимча кўрсатмани таъминлайди.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 560
КЕЙИНГИ ҲОДИСАЛАР

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси....1

Кейинги ҳодисалар 2

Кучга кириш санаси....3

Мақсадлари 4

Таърифлар....5

Талаблар

Молиявий ҳисобот санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги даврда содир бўладиган ҳодисалар 6–9

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин, бироқ молиявий ҳисоботни эълон қилиш санасига қадар аудиторга маълум бўлган фактлар 10–13

Молиявий ҳисобот эълон қилинганидан кейин аудиторга маълум бўлган фактлар 14–17

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ушбу АХСни қўллаш доираси A1

Таърифлар A2–A5

Молиявий ҳисобот санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги даврда содир бўладиган ҳодисалар A6–A10

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин, бироқ молиявий ҳисоботни эълон қилиш санасига қадар аудиторга маълум бўлган фактлар A11–A16

Молиявий ҳисобот эълон қилинганидан кейин аудиторга маълум бўлган фактлар A17–A18

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 560 *"Кейинги ҳодисалар"* АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудиторнинг молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида кейинги ҳодисаларга нисбатан вазифалари кўриб чиқилади. (А1 банди)

Кейинги ҳодисалар

2. Молиявий ҳисобот санасидан кейин содир бўладиган муайян ҳодисалар молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиши мумкин. Молиявий ҳисобот тақдим этиш асосларининг аксарияти бундай ҳодисалар махсус кўриб чиқилишини талаб қилади.[1] Молиявий ҳисобот тақдим этишнинг бундай асослари одатда икки хил ҳодисани белгилайди:

   (а) Молиявий ҳисобот санасида мавжуд бўлган шарт-шароитларни тасдиқлайдиган ҳодисалар; ва

   (б) Молиявий ҳисобот санасидан кейин юзага келган шарт-шароитларни кўрсатадиган ҳодисалар.

   АХС 700 да аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси аудитор ўзи хабар топган ва кўрсатилган санага қадар содир бўлган ҳодисалар ва операциялар таъсирини кўриб чиққани тўғрисида молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчига маълумот бериши кўриб чиқилади.[2]

Кучга кириш санаси

3. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

---

1 Масалан, Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти (БҲХС) 10 “Ҳисобот давридан кейинги ҳодисалар”да молиявий ҳисобот санаси (БҲХСда у “ҳисобот даври охири” деб аталади) ва молиявий ҳисоботни эълон қилиш учун тасдиқлаш санаси оралиғидаги даврда содир бўладиган ҳам ижобий, ҳам салбий ҳодисаларни молиявий ҳисоботларда ҳисобга олиш тартиби кўриб чиқилади.

2 АХС 700 *“Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш”*, А38 банд

Мақсадлари

4. Аудиторнинг мақсадлари:

(а) Молиявий ҳисобот санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги даврда содир бўлган, молиявий ҳисоботда тузатишлар киритилиши ёки очиб беришни талаб этадиган ҳодисалар мазкур молиявий ҳисоботда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тегишли равишда акс эттирилгани хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш; ва

(б) Аудиторга аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин маълум бўлган ва агар улар аудиторга кўрсатилган санада маълум бўлганида, аудитор ўз аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни ўзгартиришига олиб келиши мумкин бўлган фактлар бўйича тегишли ҳаракатларни бажариш.

Таърифлар

5. Аудитнинг халқаро стандартларида (АХСда) қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

(а) Молиявий ҳисобот санаси – Молиявий ҳисобот ўз ичига олган охирги даврнинг якуний санаси.

(б) Молиявий ҳисоботни тасдиқлаш санаси – Молиявий ҳисоботни ташкил қилувчи барча ҳисоботлар белгиланган изоҳлар билан биргаликда тайёрланганини ва тегишли ваколатларга эга бўлган шахслар ушбу молиявий ҳисоботлар учун жавобгарликни ўз зиммаларига олишларини тасдиқлаганларини билдирувчи сана. (А2 банд)

(в) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси – молиявий ҳисобот юзасидан АХС 700 га асосан ҳисобот (хулоса) бериш санаси. (А3 банд)

(г) Молиявий ҳисоботларни эълон қилиш санаси – Аудит текширувидан ўтказилган молиявий ҳисоботлар ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) билан барча

фойданалувчилар танишиши учун имконият юзага келган сана. (А4-А5 бандлар)

(д) Кейинги ҳодисалар – Молиявий ҳисобот санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги даврда содир бўладиган ҳодисалар ҳамда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин аудиторга маълум бўладиган фактлар.

Талаблар

Молиявий ҳисобот санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги даврда содир бўладиган ҳодисалар

6. Аудитор молиявий ҳисобот санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги даврда содир бўлган, молиявий ҳисоботда тузатиш киритилишини ёки очиб беришни талаб этадиган ҳодисаларнинг барчаси аниқлангани хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мақсадида ишлаб чиқилган аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. Бироқ, аудитор илгари қўлланилган аудиторлик тартиб-таомиллари натижасида қониқарли хулосалар олинган масалаларга нисбатан қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши кутилмайди. (А6 бандига қаранг)

7. Аудитор 6-бандга мувофиқ талаб этиладиган тартиб-таомилларни шундай бажариши лозимки, улар молиявий ҳисобот санасидан аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасигача бўлган даврни ёки мазкур санага мумкин қадар яқин даврни қамраб олсин. Аудитор бундай аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти ва кўламини белгилашда рискларга ўзи берадиган баҳони ҳисобга олиши лозим. Мазкур тартиб-таомиллар қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим: (А7-А8 бандлари)

(а) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти кейинги ҳодисалар аниқланишини таъминлаш учун белгилаган ҳар қандай тартиб-таомиллар ҳақида тасаввур ҳосил қилиш.

(б) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларга ҳисобот санасидан кейин молиявий ҳисоботларга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган

бирон-бир ҳодиса содир бўлгани ёки бўлмагани хусусида расмий сўров юбориш. (А9 бандига қаранг)

(в) Тадбиркорлик субъекти мулк эгалари, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларнинг молиявий ҳисобот санасидан кейин ўтказилган йиғилишлари баённомалари билан (агар улар мавжуд бўлса) танишиш ва баённомалари ҳали тайёр бўлмаган йиғилишларда муҳокама қилинган масалалар хусусида расмий сўров юбориш. (А10 бандига қаранг)

(г) Тадбиркорлик субъектининг мазкур молиявий ҳисобот санасидан кейин тайёрланган сўнгги оралиқ молиявий ҳисоботи билан (агар у мавжуд бўлса) танишиш.

8. Агар 6 ва 7-бандларга мувофиқ бажарилган тартиб-таомиллар натижасида аудитор молиявий ҳисоботда тузатиш киритилиши ёки очиб беришни талаб этадиган ҳодисаларни аниқлаган бўлса, у бундай ҳодисаларнинг ҳар бири мазкур молиявий ҳисоботда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тегишли равишда акс эттирилганини аниқлаши лозим.

Ёзма баёнотлар

9. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслардан АХС 580[3] га мувофиқ молиявий ҳисобот санасидан кейин содир бўлган, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ молиявий ҳисоботда тузатиш киритилиши ёки очиб беришни талаб этадиган ҳодисаларнинг барчаси тузатилгани ёки очиб берилгани тўғрисида ёзма баёнот беришни сўраши лозим.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин, бироқ молиявий ҳисоботни эълон қилиш санасига қадар аудиторга маълум бўлган фактлар

10. Аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин молиявий ҳисоботларга нисбатан бирон-бир аудиторлик тартиб-

[3] АХС 580 *"Ёзма баёнотлар"*

таомилларини бажариши мумкин эмас. Бироқ, агар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин, лекин молиявий ҳисоботни эълон қилиш санасига қадар аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасида ўзига маълум бўлганда у аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни ўзгартиришига туртки берган бўлиши мумкин бўлган бирон-бир фактдан хабар топган бўлса, аудитор қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим: (А11 бандига қаранг)

(а) Мазкур масалани тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокама қилиш;

(б) Молиявий ҳисоботга бирон-бир тузатишлар киритиш зарурлиги ёки зарур эмаслигини аниқлаш, агар зарур бўлса,

(в) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан у мазкур масалани молиявий ҳисоботда қандай акс эттириш ниятида эканлигини аниқлаш.

11. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботга тузатишлар киритса, аудитор қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим :

(а) Тузатишларга нисбатан мазкур вазиятда зарур бўлган аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш.

(б) 12-бандда назарда тутилган тартиб-таомиллар қўлланилган ҳоллардан ташқари:

(i) 6 ва 7-бандларда назарда тутилган аудиторлик тартиб-таомилларини янги аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар узайтириш; ва

(ii) Тузатишлар киритилган молиявий ҳисобот бўйича янги аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тақдим этиш. Янги аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тузатишлар киритилган молиявий ҳисоботни тасдиқлаш санасидан олдинги санада тақдим этилиши мумкин эмас.

12. Агар қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари тадбиркорлик субъекти раҳбариятига

молиявий ҳисоботга тузатишни ҳисобот санасидан кейинги ҳодиса ёки ҳодисалар бундай тузатишни киритиш заруриятига таъсир кўрсатадиган даражада тақиқламаса, молиявий ҳисоботни тасдиқлаш учун масъул шахсларга эса мазкур тузатишни тасдиқлашга нисбатан чеклашлар белгилашни тақиқламаса, аудитор кейинги ҳодисалар бўйича 11(б)(i) бандига мувофиқ мазкур тузатишга нисбатан талаб этиладиган аудиторлик тартиб-таомилларини чеклашга ҳақлидир. Бундай ҳолларда аудитор ё:

(а) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни унга мазкур тузатиш билан чекланадиган, кейинги ҳодисалар бўйича аудиторлик тартиб-таомиллари фақат молиявий ҳисоботга киритилган, молиявий ҳисоботга тегишли изоҳда кўрсатиб ўтилган тузатиш билан чекланганини кўрсатадиган қўшимча санани киритиши; ё (А12 бандига қаранг)

(б) Янги аудиторлик ҳисоботини (хулосасини) ёки тушунтириш бандида[4]ёки бошқа масала бандида кейинги ҳодисалар бўйича аудиторлик тартиб-таомиллари фақат молиявий ҳисоботга тегишли изоҳда тавсифланган молиявий ҳисоботга тузатиш билан чеклангани тўғрисида баёнот ифодаланган, тузатиш киритилган аудиторлик ҳисоботини (хулосасини) тақдим этиши лозим.

13. Айрим юрисдикцияларда қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларига мувофиқ тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти тузатиш киритилган молиявий ҳисоботни эълон қилиши талаб қилинмайди ва, бинобарин, аудитор ҳам тузатиш киритилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ёки янги аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиши шарт эмас. Бироқ, агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботга тузатиш киритишни аудитор бундай тузатиш киритиш зарур деб ҳисоблаган вазиятда амалга оширмаган бўлса, бу ҳолда: (А13-А14 бандларига қаранг)

(а) Агар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тадбиркорлик субъектига ҳали тақдим этилмаган бўлса, аудитор АХС

[4] АХС 706 га қаранг, *“Мустақил аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)да тушунтирувчи параграфлар ва бошқа масала параграфлари”*.

705[5] талабига мувофиқ фикрини ўзгартириши ва шундан сўнг аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиши лозим; ёки

(б) Агар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тадбиркорлик субъектига тақдим этилган бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларни (бошқарув юклатилган шахсларнинг барчаси тадбиркорлик субъектига раҳбарлик қилишда иштирок этадиган ҳоллар бундан мустасно) молиявий ҳисоботга керакли тузатишлар киритилмагунча уни учинчи шахсларга тақдим этиш мумкин эмаслиги ҳақида хабардор қилиши лозим. Агар шундан кейин ҳам молиявий ҳисобот керакли тузатишларсиз эълон қилинган бўлса, аудитор мазкур аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)дан фойдаланилишининг олдини олиш учун тегишли чоралар кўриши лозим. (А15-А16 бандларига қаранг)

Молиявий ҳисобот эълон қилинганидан кейин аудиторга маълум бўлган фактлар

14. Молиявий ҳисобот эълон қилинганидан кейин аудитор мазкур молиявий ҳисоботга нисбатан бирон-бир аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш бўйича мажбуриятларга эга бўлмайди. Бироқ, агар молиявий ҳисобот эълон қилинганидан кейин аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасида ўзига маълум бўлганда у аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни ўзгартиришига туртки берган бўлиши мумкин бўлган бирон-бир фактдан хабар топган бўлса, аудитор қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим:

(а) Мазкур масалани тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокама қилиш;

(б) Молиявий ҳисоботга бирон-бир тузатишлар киритиш зарурлиги ёки зарур эмаслигини аниқлаш, агар зарур бўлса,

[5] АХС 705, *"Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш"*

(в) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан у мазкур масалани молиявий ҳисоботда қандай акс эттириш ниятида эканлигини аниқлаш учун расмий сўров юбориш.

15. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботга тузатишлар киритса, аудитор қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим: (А17 бандига қаранг)

(а) Мазкур тузатишларга нисбатан юзага келган вазиятда зарур бўлган аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш.

(б) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти илгари эълон қилинган молиявий ҳисоботни мазкур ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) билан бирга олган ҳар қандай шахс юзага келган вазиятдан хабардор этилишини кафолатлаш учун қандай ҳаракатларни бажараётганини кўриб чиқиш.

(в) 12-бандда назарда тутилган тартиб-таомиллар қўлланилган ҳоллардан ташқари:

(i) 6 ва 7-бандларда назарда тутилган аудиторлик тартиб-таомилларини янги аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар узайтириш ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тузатиш киритилган молиявий ҳисоботни тасдиқлаш санасидан олдинги санани қўйиш; ва

(ii) Тузатишлар киритилган молиявий ҳисобот бўйича янги аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тақдим этиш.

(г) Агар 12-бандда назарда тутилган тартиб-таомиллар қўлланилаётган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тузатишлар киритиш ёки 12-бандда талаб этилган янги аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиш.

16. Янги аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ёки тузатиш киритилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га аудитор тушунтириш банди ёки бошқа масала бандини киритиши, унда илгари эълон қилинган молиявий ҳисоботга ва аудитор томонидан илгари тақдим этилган молиявий ҳисоботга тузатишлар киритиш сабаблари кенгроқ кўриб чиқиладиган молиявий ҳисоботга изоҳга ҳавола этилиши лозим.

17. Агар тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти илгари эълон қилинган молиявий ҳисоботни олган шахсларнинг барчасини юзага келган вазият тўғрисида хабардор қилиш учун зарур чораларни кўрмаётган ва аудитор молиявий ҳисоботни қайта кўриш зарур деб ҳисоблаган бир пайтда молиявий ҳисоботни қайта кўриб чиқмаётган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахсларни (бошқарув юклатилган шахсларнинг барчаси тадбиркорлик субъектига раҳбарлик қилишда иштирок этадиган ҳоллар бундан мустасно),[6] мазкур аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га таяниш мумкин эмаслиги тўғрисида учинчи шахсларга хабар қилиш учун зарурий чораларни кўриши ҳақида хабардор қилиши лозим. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар бундай хабарни олганларига қарамай мазкур зарурий чораларни кўрган бўлмасалар, аудитор мазкур аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га таяниш мумкин эмаслиги тўғрисида хабар бериш учун тегишли ҳаракатларни бажариши лозим. (А18 банди)

[6] АХС 260, *“Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви”,* 13-банд

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ушбу АХСни қўллаш доираси (1-бандга қаранг)

А1. Агар аудит қилинган молиявий ҳисобот молиявий ҳисобот эълон қилинганидан кейин бошқа ҳужжатларга киритилган бўлса, аудиторда кейинги ҳодисаларга нисбатан қўшимча мажбуриятлар юзага келиши ва аудитор уларни кўриб чиқиши талаб этилиши мумкин, масалан, қимматли қоғозлар сотилаётган мамлакатда қимматли қоғозларнинг оммавий сотилишига нисбатан қонунчилик ёки тартибга солувчи органларнинг талаблари. Масалан, аудитордан қимматли қоғозлар сотилиши тўғрисидаги таклиф бўйича якуний ҳужжатнинг санасига қадар қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш талаб этилиши мумкин. Бу тартиб-таомиллар, масалан, 6 ва 7-бандларда назарда тутилган, қимматли қоғозлар таклифи тўғрисида якуний ҳужжат кучга кирадиган санагача ёки бу санага мумкин қадар яқин бўлган даврда бажариладиган тартиб-таомилларни, шунингдек қимматли қоғозлар таклифи тўғрисидаги ҳужжат билан мазкур ҳужжатдаги бошқа маълумотлар аудитор кўриб чиққан молиявий ахборот билан қай даражада мос келишини баҳолаш мақсадида танишиб чиқишни ўз ичига олади..[7]

Таърифлар

Молиявий ҳисоботни тасдиқлаш санаси (5(б) бандига қаранг)

А2. Айрим юрисдикцияларда қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда молиявий ҳисоботни ташкил этадиган барча ҳисоботларни, шу жумладан илова қилинадиган изоҳларни тайёрлаш лозимлиги тўғрисида қарор қабул қилиш учун жавобгар бўлган шахслар (масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар) белгиланади ва талаб этиладиган тасдиқлаш жараёни назарда тутилади. Бошқа юрисдикцияларда

[7] Қаранг: АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва Аудитнинг халқаро стандартларига мос равишда аудит ўтказиши*", 2-банд .

тасдиқлаш жараёни қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда назарда тутилмайди ва тадбиркорлик субъекти ўз раҳбарлик ва бошқарув тузилмаларини ҳисобга олган ҳолда ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва охирига етказиш бўйича ўз тартиб-таомилларига риоя этади. Айрим юрисдикцияларда молиявий ҳисоботни акциядорларнинг якуний тасдиғидан ўтказиш талаб этилади. Бундай юрисдикцияларда аудитор молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик фикрини ифодалаш имконини берадиган етарлича тегишли аудиторлик далиллари олинган, деган хулосага келиши учун унга акциядорларнинг якуний тасдиғи талаб этилмайди. АХС мақсадларида молиявий ҳисоботни тасдиқлаш санаси деб қуйидаги саналардан энг олдингиси ҳисобланади: ваколатлари эътироф этилган шахслар молиявий ҳисоботни ташкил этадиган барча ҳисоботлар, шу жумладан илова қилинадиган изоҳлар тайёрлангани тўғрисида қарор қабул қилган сана ва ваколатлари эътироф этилган шахслар мазкур молиявий ҳисобот учун жавобгарликни ўз бўйнига олгани тўғрисида баёнот берган сана.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси (5(в) бандига қаранг)

А3. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) аудитор молиявий ҳисобот бўйича фикр билдириш имконини берадиган етарлича тегишли аудиторлик далилларини, шу жумладан молиявий ҳисоботни ташкил этадиган барча ҳисоботлар, шу жумладан илова қилинадиган изоҳлар тайёрлангани ва ваколатлари эътироф этилган шахслар мазкур молиявий ҳисобот учун жавобгарликни ўз бўйнига олгани тўғрисида далилларни олган санадан олдинги сана учун тақдим этилиши мумкин эмас.[8] Бинобарин, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) 5(б) банди таърифига мувофиқ молиявий ҳисоботни тасдиқлаш санасидан олдинги сана билан белгиланиши мумкин эмас. Маъмурий муаммолар туфайли, 5(в) бандига мувофиқ, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тадбиркорлик субъектига тақдим этиш санаси ўртасида муайян вақт ўтиши мумкин.

[8] АХС 700, 41-банд. Айрим ҳолларда қонунчилик ёки норматив ҳужжатларда молиявий ҳисоботни тайёрлаш жараёнидаги аудитни якунлаш кутилаётган пайт ҳам белгилаб қўйилади .

Молиявий ҳисоботни эълон қилиш санаси (5(г) бандига қаранг)

А4. Молиявий ҳисоботни эълон қилиш санаси, қоида тариқасида, тадбиркорлик субъектининг меъёрий-ҳуқуқий муҳитига боғлиқ бўлади. Айрим ҳолларда молиявий ҳисоботни эълон қилиш санаси мазкур молиявий ҳисоботни тартибга солувчи органга тақдим этиш санаси бўлиши мумкин. Аудит қилинган молиявий ҳисобот аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)сиз эълон қилиниши мумкин эмаслиги туфайли, аудит қилинган молиявий ҳисобот аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) билан айни бир санада ёки ундан кейинги санада эълон қилиниши лозим, бироқ у шунингдек тадбиркорлик субъектига аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тақдим этилган санада ёки ундан кейинги санада ҳам эълон қилиниши лозим.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А5. Давлат сектори билан боғлиқ ҳолда молиявий ҳисоботни эълон қилиш санаси аудит қилинган молиявий ҳисобот ва мазкур ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) қонунчилик органига тақдим этилган ёки бошқача йўл билан эълон қилинган сана бўлиши мумкин.

Молиявий ҳисобот санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги даврда содир бўладиган ҳодисалар (6–9-бандларга қаранг)

А6. Аудитор томонидан рискларга берилган баҳога қараб, 6-бандга мувофиқ талаб этиладиган аудиторлик тартиб-таомиллари етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун зарур бўлган, молиявий ҳисобот санаси ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси оралиғидаги даврда амалга оширилган операциялар ёки бухгалтерия ёзувларини кўриб чиқиш ёки тестлашни назарда тутадиган тартиб-таомилларни ўз ичига олиши мумкин. 6 ва 7-бандларга мувофиқ талаб этиладиган аудиторлик тартиб-таомиллари аудитор бошқа мақсадларда бажарадиган, лекин, шунга қарамай, кейинги ҳодисалар хусусида аудиторлик далилларини олишни таъминлай олмайдиган тартиб-таомилларни тўлдиради (масалан, молиявий ҳисобот санасига қадар бўлган ҳолатга кўра счётлар қолдиқлари хусусида

аудиторлик далилларини олиш учун тегишли даврларга олиб бориш тартиб-таомиллари ёки дебиторлик қарзларининг келгуси тушумларига нисбатан тартиб-таомиллар).

A7. Мазкур контекстда 7-банд аудитор 6-бандга мувофиқ бажариши шарт бўлган муайян аудиторлик тартиб-таомилларини назарда тутади. Бироқ аудитор кейинги ҳодисалар бўйича бажарадиган тартиб-таомиллар амалда мавжуд маълумотларга ва, шу жумладан, молиявий ҳисобот санасидан кейин бухгалтерия ёзувлари қай даражада тайёрланганига боғлиқ бўлади. Агар бухгалтерия ёзувлари жорий санага қадар бўлган ҳолатга кўра тайёрланган бўлмаса ва, бинобарин, бирон-бир оралиқ молиявий ҳисобот (ҳам ички, ҳам ташқи мақсадлар учун) ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар йиғилишларининг баённомалари тайёрланмаган бўлса, тегишли аудиторлик тартиб-таомиллари мавжуд китоблар ва ёзувларни, шу жумладан банк ҳужжатларидан кўчирмаларни текширишдан иборат бўлиши мумкин. A8 бандда аудитор мазкур расмий сўровларни тайёрлаш жараёнида кўриб чиқиши мумкин бўлган айрим қўшимча жиҳатларга мисоллар келтирилган.

A8. 7-бандга мувофиқ талаб этиладиган аудиторлик тартиб-таомилларига қўшимча равишда, аудитор қуйидагиларни керакли ва тегишли деб ҳисоблаши мумкин:

- Тадбиркорлик субъектининг охирги назарда тутилган бюджети, пул маблағлари ҳаракатларнинг прогнозлари ва молиявий ҳисобот санасидан кейинги даврлар учун бошқа тегишли бошқарувга оид ҳисоботлар билан танишиш;
- Тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича маслаҳатчиларига низолар ва даъволар хусусида расмий сўровлар юбориш ёки илгари юборилган оғзаки ёки ёзма сўровлар муддатини узайтириш; ёки
- Муайян кейинги ҳодисаларни қамраб олувчи ёзма баёнотлар бошқа аудиторлик далилларини тасдиқлаш учун талаб этилиши ва шу тариқа етарлича тегишли аудиторлик далилларини таъмилаши мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини кўриб чиқиш.

Расмий сўров (7(б) бандига қаранг)

А9. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларга ҳисобот санасидан кейин молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳодисалар содир бўлган-бўлмагани хусусида бериладиган расмий сўров доирасида аудитор бошланғич ёки узил-кесил бўлмаган маълумотлар асосида ҳисобга олинган моддаларнинг жорий мақоми тўғрисида сўраши ва қуйидаги жиҳатлар бўйича маълумотларни суриштириши мумкин:

- Янги мажбуриятлар, маблағ жалб қилиш ёки кафолатларни назарда тутадиган бирон-бир битимлар тузилганми.
- Бирон-бир активларни сотиш ёки эгаллаш бажарилган ёки режалаштирилганми.
- Капитални кўпайтириш ёки қарз инструментларини чиқариш, масалан, янги акциялар ёки облигацияларни чиқариш амалга оширилганми ёинки бирлаштириш ёки тугатиш тўғрисида бирон-бир битим тузилган ёки режалаштирилганми.
- Давлат томонидан бирон-бир активлар ўзлаштирилган ёки нобуд бўлганми, масалан, ёнғин чиқиши ёки сув тошиши натижасида.
- Шартли мажбуриятларга нисбатан бирон-бир ҳодисалар юз берганми.
- Бирон-бир ғайриоддий бухгалтерия тузатишлари киритилганми ёки кўриб чиқилганми.
- Молиявий ҳисоботда қўлланилган ҳисоб сиёсати қоидаларининг ўринлигига шубҳа туғдириши мумкин бўлган бирон-бир ҳодиса юз берганми ёки бундай ҳодисалар юз бериши эҳтимоли борми (масалан, фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фаразни қўллашнинг асослилигига шубҳа туғдириши мумкин бўлган ҳодисалар).

- Молиявий ҳисоботда келтирилган ҳисоблаб чиқилган баҳолар ёки резервларни баҳолаш учун ўринли бўлган бирон-бир ҳодиса содир бўлганми.
- Активлар қопланишига нисбатан ўринли бўлган бирон-бир ҳодиса содир бўлганми.

Баённомалар билан танишиш (7(в) бандига қаранг)

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А10. Давлат секторида аудитор қонунчилик органидаги тегишли тингловларнинг расмий ёзувлари билан танишиши ва расмий ёзувлари ҳали тайёрланмаган тингловларда кўриб чиқилган масалаларга доир маълумотлар учун расмий сўров юбориши мумкин.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин, бироқ молиявий ҳисоботни эълон қилиш санасига қадар аудиторга маълум бўлган фактлар

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг аудитор олдидаги мажбуриятлари (10-бандга қаранг)

А11. АХС 210 да тушунтирилишича, аудит келишуви шартлари тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган, тадбиркорлик субъекти раҳбариятига аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси ва молиявий ҳисоботни эълон қилиш санаси оралиғидаги даврда маълум бўлган фактлар тўғрисида аудиторга хабар қилишга розилигини ўз ичига олади.[9]

Қўш сана кўрсатиш (12(а) бандига қаранг)

А12. Агар 12(а) бандида кўрсатилган ҳолатларда аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тузатиш киритишни мазкур тузатиш билан чекланган қўшимча санани киритиш учун амалга оширган бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан киритилган кейинги тузатишга қадар тайёрланган молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси ўзгаришсиз қолади, чунки

[9] АХС 210, “Аудит келишуви шартларини келишиш”, А23 банди

бу сана ўқувчига мазкур молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик иши қачон якунлангани тўғрисида маълумот беради. Бироқ, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га фойдаланувчиларга мазкур санадан кейин бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари молиявий ҳисоботга киритилган кейинги тузатиш билан чеклангани тўғрисида маълумот берувчи қўшимча сана киритилди. Қуйида мазкур қўшимча санани ифодалашга мисол келтирилган:

> (Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси, (Ү-изоҳда баён этилган тузатиш билан чекланган аудиторлик тартиб-таомилларини якунлаш санаси)гача бўлган ҳолатга кўра тайёрланган Ү-изоҳ бундан мустасно).

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига молиявий ҳисоботга тузатишлар киритиш тўғрисида талабларнинг йўқлиги (13-бандга қаранг)

А13. Айрим юрисдикцияларда қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки молиявий ҳисобот тақдим этиш асослари тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан молиявий ҳисоботни тузатишлар билан эълон қилишни талаб қилмаслиги мумкин. Бу ҳол кўпинча келгуси давр учун молиявий ҳисоботни эълон қилиш муддати яқинлашганда, мазкур ҳисоботда очиб берилиши лозим бўлган тегишли маълумотлар мавжуд бўлганда кузатилади.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А14. Давлат секторидаги ташкилот раҳбарияти молиявий ҳисоботга тузатиш киритишдан бош тортган ҳолларда, 13-бандга мувофиқ амалга ошириладиган ҳаракатлар, шунингдек, масалан, қонунчилик органига ёки ҳисобдорлик иерархияси бўйича бошқа тегишли органга кейинги ҳодисаларнинг молиявий ҳисобот ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) учун оқибатлари тўғрисида алоҳида ҳисобот тақдим этишни ҳам ўз ичига олади.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га таянишнинг олдини олиш борасидаги аудиторнинг ҳаракатлари (13(б) бандига қаранг)

А15. Аудитордан ҳатто аудитор молиявий ҳисоботни эълон қилиш керак эмаслиги тўғрисида тадбиркорлик субъекти раҳбариятига хабар қилган, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти эса бунга рози

бўлган ҳолда ҳам қўшимча ҳуқуқий мажбуриятларни бажариш талаб этилиши мумкин.

А16. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудитор молиявий ҳисоботни учинчи шахслар учун эълон қилиш керак эмаслиги тўғрисида хабар қилишига қарамай молиявий ҳисоботни эълон қилган бўлса, аудиторнинг молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га таянишнинг олдини олиш борасидаги ҳаракатлари тартиби аудиторнинг юридик ҳуқуқлари ва мажбуриятларига боғлиқ бўлади. Бинобарин, аудитор юридик маслаҳат олишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин.

Молиявий ҳисобот эълон қилинганидан кейин аудиторга маълум бўлган фактлар

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан молиявий ҳисоботга тузатиш киритишнинг тақиқланиши (15-бандга қаранг)

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А17. Айрим юрисдикцияларда қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар давлат сектори ташкилотларига молиявий ҳисоботни тузатишлар билан бирга эълон қилишни тақиқлаши мумкин. Бундай ҳолларда аудиторнинг тегишли ҳаракати қонун йўли билан таъсис этилган тегишли органга ҳисобот тақдим этишдан иборат бўлиши мумкин.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га таянишнинг олдини олиш борасидаги аудиторнинг ҳаракатлари (17-бандга қаранг)

А18. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар илгари тадбиркорлик субъекти эълон қилган молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га таянишнинг олдини олиш учун зарурий чораларни аудитор у бундай таянишнинг олдини олиш учун чоралар кўриши тўғрисида бундан олдин хабар берганига қарамай кўрган бўлмаса, аудиторнинг ҳаракатлари унинг юридик ҳуқуқлари ва мажбуриятларига боғлиқ бўлади. Бинобарин, аудитор юридик маслаҳат олишни ўринли деб ҳисоблаши мумкин.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 570
ФАОЛИЯТНИНГ УЗЛУКСИЗЛИГИ ҲАҚИДАГИ ФАРАЗ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси 1

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз 2

Тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини баҳолаш учун жавобгарлик 3–7

Кучга кириш санаси 8

Мақсадлари 9

Таърифлар

Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар 10–11

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолият узлуксизлиги баҳоланишини таҳлил қилиш 12–14

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолият узлуксизлиги баҳоланиши билан қамраб олинмаган давр 15

Ҳодисалар ёки шароитлар аниқланганда бажариладиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари 16

Аудиторлик хулосалари ва ҳисоботлари 17

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул, бироқ муҳим ноаниқлик мавжуд 18–20

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул эмас 21

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолашни ўтказиш ёки уни узайтиришни истамаслиги 22

Бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиш 23

Молиявий ҳисоботларни тасдиқлашда аҳамиятли кечикиш 24

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз A1

Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар A2–A6

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолият узлуксизлиги баҳоланишини таҳлил қилиш A7–A12

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолият узлуксизлиги баҳоланиши билан қамраб олинмаган давр A13–A14

Ҳодисалар ёки шароитлар аниқланганда бажариладиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари A15–A18

Аудиторлик хулосалари ва ҳисоботлари A19

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул, бироқ муҳим ноаниқлик мавжуд A20–A24

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул эмас A25–A26

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолашни ўтказиш ёки уни узайтиришни истамаслиги A27

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 570 *"Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз"* АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тайёрлаётганда фалиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланишига доир молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишда аудиторнинг вазифалари кўриб чиқилади.

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз

2. Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фаразга мувофиқ тадбиркорлик субъекти яқин келажакда ўз бизнесини амалга оширишни давом эттирадиган тадбиркорлик субъекти сифатида қаралади. Умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақида фараз қилиш асосида тузилади, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъектини тугатиш ёки операцияларни амалга оширишни тўхтатиш ниятида бўлган ёки тадбиркорлик субъектини тугатиш ва фаолиятни тўхтатишдан бошқа муқобилларга амалда эга бўлмаган ҳоллар бундан мустасно. Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақида фараз қилиш ўринли бўлган асосига мувофиқ ёки фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақида фараз қилиш ўринли бўлмаган бошқа асосга мувофиқ (масалан, фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақида фараз қилиш муайян юрисдикциянинг солиқлар ҳисобини юритиш усулига кўра тайёрланган бирон-бир молиявий ҳисобот учун ўринли эмас) тайёрланиши мумкин. Агар фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул бўлса, активлар ва мажбуриятлар тадбиркорлик субъекти ўзининг одатдаги фаолияти жараёнида ўз активларини сотиш ва ўз мажбуриятларини бажаришни амалга ошира олади, деган асосга кўра ҳисобга олинади. (А1 бандига қаранг)

Тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини баҳолаш учун жавобгарлик

3. Молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг айрим асосларида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъектининг ўз

фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини махсус баҳолашни ўтказиши лозимлиги тўғрисидаги талаб очиқ ифодаланади, шунингдек фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақида фараз қилиниши муносабати билан кўриб чиқилиши лозим бўлган масалалар ва очиб берилиши лозим бўлган маълумотларга доир стандартлар белгиланади. Масалан, Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти (БҲХС) 1 тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини баҳолашини талаб қилади.[1] Тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини баҳолаш учун тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлигига қўйиладиган муфассал талаблар ва молиявий ҳисоботда очиб берилиши лозим бўлган бу билан боғлиқ маълумотлар ҳам қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлари билан белгиланиши мумкин.

4. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бошқа асосларида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини махсус баҳолашни ўтказиши лозимлиги тўғрисидаги талаб очиқ ифодаланмаслиги мумкин. Шунга қарамай, фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақида фараз 2-бандда баён этилгандек молиявий ҳисоботларни тайёрлашнинг асосий тамойили ҳисобланган боис, молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини баҳолашни ҳатто молиявий ҳисоботлар тақдим этиш асосларида бу ҳақдаги талаб очиқ ифодаланмаган бўлса ҳам амалга оширишни талаб этади.

5. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини баҳолаши муайян даврда ноаниқ бўлган ҳодисалар ёк шароитларнинг бўлғуси натижалари тўғрисида мулоҳаза чиқариш билан боғлиқдир. Бундай мулоҳаза қуйидаги омиллар билан боғлиқ:

---

[1] 2009 йилнинг 1 январда чоп этилган БҲХС 1 *"Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш"*, 25 – 26-бандлар

- Ҳодиса ёки шароит натижаси билан боғлиқ бўлган ноаниқлик даражаси бўлғуси ҳодиса ёки шароит ёки уларнинг натижаси юз бериши фараз қилинаётган вақт чегараси “сурилиши”га қараб анча ошади. Шу сабабли тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг баҳолашларига доир аниқ ифодаланган талаб акс эттирилган молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг кўпгина асосларида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мавжуд маълумотларнинг барчасини қайси даврга татбиқан ҳисобга олиши лозимлиги кўрсатиб ўтилади.
- Тадбиркорлик субъектининг кўлами ва мураккаб тузилмаси, унинг бизнеси хусусияти ва шароитлари, шунингдек тадбиркорлик субъектининг ташқи омилларга таъсирчанлиги даражаси – буларнинг барчаси ҳодисалар ёки шароитларнинг натижалари тўғрисидаги мулоҳазага таъсир кўрсатади.
- Келажак тўғрисидаги ҳар қандай мулоҳаза мазкур мулоҳаза чиқарилаётган пайтда мавжуд бўлган маълумотларга асосланади. Кейинги ҳодисалар чиқарилган пайтда асосли ҳисобланган мулоҳаза билан тўқнашиши мумкин.

Аудиторнинг вазифалари

6. Аудиторнинг вазифаси тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти фаолиятининг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланишнинг мақбуллиги хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш ва тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилияти хусусида муҳим ноаниқлик мавжудлиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқишдан иборат. Бу вазифа ҳатто молиявий ҳисоботларни тайёрлашда фойдаланилган молиявий ҳисоботлар тайёрлаш асосида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини махсус баҳолаши лозимлиги тўғрисидаги талаб очиқ назарда тутилган бўлмаса ҳам мавжуд бўлади.

7. Бироқ, АХС 200[2] да кўрсатиб ўтилганидек, аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлаш қобилиятига ажратиб бўлмайдиган чеклашларнинг потенциал таъсири тадбиркорлик субъекти фаолиятининг тўхтатилишига олиб келиши мумкин бўлган бўлғуси ҳодисалар ёки шароитларга нисбатан кучаяди. Аудитор бундай бўлғуси ҳодисалар ёки шароитларни башорат қила олмайди. Бинобарин, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фаолиятнинг узлуксизлигига тегишли бўлган ноаниқлик омиллари айтиб ўтилмагани тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилияти кафолати сифатида қаралиши мумкин эмас.

Кучга кириш санаси

8. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлари

9. Аудиторнинг мақсадлари:

Молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланишнинг мақбуллиги хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш;

Олинган аудиторлик далиллари асосида тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар хусусида муҳим ноаниқлик мавжудлиги ёки мавжуд эмаслиги тўғрсида хулоса чиқариш; ва

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) учун оқибатларни аниқлаш.

[2] АХС 200, *“Аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш”*, А51-А52 бандлар

Талаблар

Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар

10. АХС 315[3] талабига мувофиқ рискларни баҳолаш тартиб-таомилларини бажаришда аудитор тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар мавжудлиги ёки мавжуд эмаслигини текшириши лозим. Бунда аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини дастлабки тарзда баҳолашни ўтказгани ёки ўтказмаганини аниқлаши даркор ва: (А2-А5 бандларига қаранг)

    (а) Агар бундай баҳолаш ўтказилган бўлса, аудитор мазкур баҳолашни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти алоҳида-алоҳида ёки жамулжам ҳолда тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитларни идентификация қилгани ёки қилмаганини аниқлаши ва, агар аниқлаган бўлса, жавоб ҳаракатларини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши лозим; ёки

    (б) Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бундай баҳолашни ҳали ўтказмаган бўлса, аудитор фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақида фараз қилишни амалга оширишда фойдаланиш мўлжалланаётган асосни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши ва тадбиркорлик субъекти раҳбариятига алоҳида-алоҳида ёки жамулжам ҳолда тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар мавжудлиги тўғрисида расмий сўров юбориши лозим.

11. Бутун аудиторлик текшируви жараёнида аудитор тадбиркорлик

---

[3] АХС 315 *“Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш”*, 5-банд

субъектининг ўз узлуксиз фаолиятини давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар мавжудлигининг аудиторлик далилларига нисбатан зийрак бўлиши лозим. (А6 бандига қаранг)

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолият узлуксизлиги баҳоланишини таҳлил қилиш

12. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига берилган баҳони таҳлил қилиши лозим. (А7-А9; А11-А12 бандларига қаранг)

13. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига берилган баҳони таҳлил қилишда таҳлилни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолашни ўтказишда молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ ёки қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ (агар уларда узоқроқ давр назарда тутилган бўлса) фойдаланган даврга татбиқан ўтказиши лозим. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига берилган баҳо, АХС 560[4] да назарда тутилганидек, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш санасидан бошлаб ўн икки ойдан ошмайдиган даврни қамраб олган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан баҳолаш даврини кўрсатилган санадан бошлаб ҳеч бўлмаса ўн икки ойгача кўпайтиришни сўраши лозим. (А10-А12 бандларига қаранг)

14. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан берилган баҳони таҳлил қилишда аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан берилган баҳо аудит ўтказиш жараёнида аудиторга маълум бўлган барча ўринли маълумотларни ўз ичига олиши ёки олмаслигини кўриб чиқиши лозим.

[4] АХС 560 *"Кейинги ҳодисалар"*, 5(а) банд

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолият узлуксизлиги баҳоланиши билан қамраб олинмаган давр

15. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятига тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг баҳоси билан қамраб олинадиган даврдан ташқарида содир бўлган, тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган бирон-бир ҳодиса ёки шароит тўғрисида унга маълум ёки маълум эмаслиги ҳақида расмий сўров юбориши лозим. (А13-А14 бандларига қаранг)

Ҳодисалар ёки шароитлар аниқланганда бажариладиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари

16. Тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар аниқланган ҳолда, аудитор муҳим ноаниқлик мавжудлиги ёки мавжуд эмаслиги хусусида етарлича тегишли далилларни қўшимча аудиторлик далилларини бажариш, шу жумладан вазиятни юмшатувчи омилларни кўриб чиқиш орқали олиши лозим. Мазкур тартиб-таомиллар қуйидагиларни ўз ичига олади: (А15 бандига қаранг)

    (а) Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини баҳолашни ҳали ўтказмаган бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан баҳолашни ўтказиш тўғрисида сўров бериш.

    (б) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фаразни баҳолаш борасидаги ўз бўлғуси ҳаракатларига доир режаларини ва мазкур режаларнинг натижалари вазиятни яхшилаши эҳтимоли бор-йўқлигини, шунингдек ушбу вазиятда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг режаларини бажариш мумкин ёки мумкин эмаслигини таҳлил қилиш. (А16 бандига қаранг)

    (в) Агар тадбиркорлик субъекти пул маблағлари ҳаракатининг таҳлилини тайёрлаган бўлса, мазкур прогноз таҳлили эса тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг бўлғуси ҳаракатларга доир режаларини баҳолашда ҳодисалар ёки

шароитларнинг бўлғуси натижаларини кўриб чиқишда аҳамиятли омил ҳисобланса: (А17-А18 бандларига қаранг)

(i) Прогнозни тайёрлаш учун олинган асосий маълумотларнинг ишончлилик даражасини баҳолаш; ва

(ii) Прогноз замирида ётувчи фаразларнинг тегишли далиллари бор-йўқлигини аниқлаш.

(г) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўз баҳолашини ўтказган санадан кейинги даврда бирон-бир қўшимча фактлар ёки маълумотлар пайдо бўлган-бўлмаганини кўриб чиқиш.

(д) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларга уларнинг бўлғуси ҳаракатлар режалари ҳамда мазкур режаларни бажариш мумкинлиги хусусида ёзма баёнотлар тақдим этиш тўғрисида сўров юбориш.

Аудиторлик хулосалари ва ҳисоботлари

17. Олинган аудиторлик далиллари асосида аудитор, ўз мулоҳазаларига мувофиқ, алоҳида-алоҳида ёки жамулжам ҳолда тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар билан боғлиқ муҳим ноаниқлик мавжуд ёки мавжуд эмаслигини аниқлаши лозим. Муҳим ноаниқлик, агар унинг потенциал таъсири ва содир бўлиш эҳтимоллиги, аудиторнинг мулоҳазасига мувофиқ, бундай ноаниқликнинг хусусияти ва қуйидагилар учун оқибатлари тўғрисидаги маълумотларни тегишли равишда очиб беришни талаб этадиган даражада бўлганда мавжуд бўлади: (А19 бандига қаранг)

(а) Молиявий ҳисоботларни ҳаққоний тақдим этиш асоси қўлланган ҳолда, молиявий ҳисоботларни ҳаққоний тақдим этиш; ёки

(б) Мувофиқлик асоси қўлланган ҳолда, чалғитмайдиган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш.

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул, бироқ муҳим ноаниқлик мавжуд

18. Агар аудитор мазкур вазиятда фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул, бироқ айни вақтда муҳим ноаниқлик мавжуд, деган хулосага келган бўлса, аудитор қуйидагиларни аниқлаши лозим:

    (а) Тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган асосий ҳодисалар ёки шароитлар ва тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг бундай ҳодисалар ёки шароитларга доир режалари молиявий ҳисоботларда мос равишда тавсифланганми; ва

    (б) Тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган асосий ҳодисалар ёки шароитлар билан боғлиқ муҳим ноаниқлик мавжудлиги ва шу муносабат билан тадбиркорлик субъекти ўзининг одатдаги фаолияти жараёнида ўз активларини реализация қилиш ва ўз мажбуриятларини бажаришга қодир бўлмай қолиши мумкинлиги молиявий ҳисоботларда аниқ акс эттирилганми. (А20 бандига қаранг)

19. Агар молиявий ҳисоботларда маълумотлар аниқ акс эттирилган бўлса, аудитор модификацияланмаган фикрни ифодалаши ва қуйидаги мақсадда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тушунтириш бандни киритиши лозим :

    (а) Тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар билан боғлиқ муҳим ноаниқлик мавжудлигини таъкидлаш; ва

    (б) 18-бандда баён этилган масалаларни очиб берувчи молиявий ҳисоботга изоҳга эътиборни қаратиш[5] (А21-А22 бандларига қаранг)

[5] АХС 706 “*Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари*”га қаранг.

20. Агар молиявий ҳисоботларда маълумотлар аниқ акс эттирилмаган бўлса, аудитор, АХС 705[6] га мувофиқ, вазиятга қараб, ўз қўшимча изоҳлар билан фикрини билдириши ёки салбий фикр билдириши лозим. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган муҳим ноаниқлик мавжудлигини кўрсатиши лозим. (А23-А24 бандларига қаранг)

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул эмас

21. Агар молиявий ҳисоботлар фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз асосида тайёрланган, бироқ, аудиторнинг мулоҳазасига кўра, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан молиявий ҳисоботларда фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул бўлмаса, аудитор салбий фикрни ифодалаши лозим. (А25-А26 бандларига қаранг)

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баҳолашни ўтказиш ёки уни узайтиришни истамаслиги

22. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудиторнинг талабига биноан ўз баҳолашини ўтказиш ёки уни узайтиришни истамаётган бўлса, аудитор бундай истамасликнинг аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) учун оқибатларини кўриб чиқиши лозим. (А27 бандига қаранг)

Бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиш

23. Бошқарув юклатилган шахсларнинг барчаси тадбиркорлик субъектига раҳбарлик қилишда бошқаришда иштирок этган ҳолларни истисно қилганда,[7] аудитор тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган аниқланган ҳодисалар ёки шароитлар тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларни хабардор

---

6 АХС 705 *"Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш"*

7 АХС 260 "*Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*", 13-банд

қилиши лозим. Бошқарув юклатилган шахсларни бундай хабардор қилиш қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

(а) Ҳодисалар ёки шароитлар муҳим ноаниқликни ўзида ифодалайдими;

(б) Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этишда мақбул ҳисобланадими; ва

(в) Молиявий ҳисоботларда очиб берилган маълумотларнинг адекватлиги.

Молиявий ҳисоботларни тасдиқлашда аҳамиятли кечикиш

24. Молиявий ҳисоботларни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар томонидан тасдиқлашда аҳамиятли кечикиш мавжуд бўлган ҳолда, молиявий ҳисобот санасидан кейин, аудитор мазкур кечикиш сабабларини тушунтириш тўғрисида расмий сўров юбориши мумкин. Агар аудитор кечикиш фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фаразни баҳолашга тегишли ҳодисалар ёки шароитлар билан боғлиқ бўлиши мумкин, деб ҳисобласа, аудитор 16-бандда тавсифланган зарурий қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши, шунингдек, 17-бандга мувофиқ, муҳим ноаниқлик мавжудлиги хусусида аудиторнинг хулосасига таъсирини кўриб чиқиши лозим.

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз (2-бандга қаранг)

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А1. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиши давлат сектори ташкилотлари учун ҳам ўринли бўлади. Масалан, Давлат секторида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти (ДСБҲХС) 1 да давлат сектори ташкилотларининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириши

тўғрисидаги масала кўриб чиқилади.[8] Узлуксиз фаолиятнинг тўхтатилиши рисклари, шу жумладан, давлат сектори ташкилотлари тижорат асосида фаолият олиб борган вазиятларда, давлат ёрдами ҳажми қисқарган ёки бундай ёрдам бериш тўхтатилган ёинки хусусийлаштириш амалга оширилган ҳолда юзага келиши мумкин. Давлат секторида ташкилотнинг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар давлат сектори ташкилоти ўзининг кейинги фаолиятини молиялаштиришда маблағларга муҳтож бўлган ёки мазкур давлат сектори ташкилоти томонидан кўрсатилаётган хизматларга таъсир этадиган стратегик қарорлар қабул қилинган вазиятларни ўз ичига олиши мумкин.

Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фаразни қўллашнинг мақбуллигига бўлган шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар (10-бандга қаранг)

А2. Қуйида алоҳида-алоҳида ёки жамулжам ҳолда фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фаразни қўллашнинг мақбуллигига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитларга мисоллар келтирилади. Бу рўйхат узил-кесил эмас, рўйхат бандларидан бири ёки бир нечтасининг мавжудлиги эса доим ҳам муҳим ноаниқлик мавжудлиги кўрсаткичи ҳисобланавермайди.

Молиявий ҳодисалар ёки шароитлар

- Соф мажбурият ёки соф жорий мажбурият мавжуд бўлган ҳолат.
- Сўндириш санаси яқинлашаётган, муддати қатъий белгиланган қарзларнинг муддатларини узайтириш ёки уларни қайтариш реал имкониятлари мавжуд бўлмаганда; ёки узоқ муддатли активларни молиялаштириш учун қисқа муддатли қарзлардан ҳаддан ташқари кўп фойдаланиш.

[8] 2009 йил 1 январда чоп этилган ДСБҲХС 1 “*Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш*, 38–41-бандлар

- Кредиторлардан молиявий ёрдамнинг тўхтатилгани белгилари.
- Олдинги даврлар учун ёки перспектив молиявий ҳисоботларда кўрсатилган операцион фаолиятдан олинувчи пул оқимларининг манфий кўрсаткичлари.
- Салбий асосий молиявий коэффициентлар.
- Аҳамиятли операцион зарарлар ёки пул оқимларини ҳосил қилиш учун фойдаланилаётган активлар қийматининг сезиларли даражада пасайиши.
- Дивидендлар бўйича тўловларнинг кечиктирилиши ёки тўхтатилиши.
- Кредиторларга тўловларни ўз вақтида амалга оширишга қодир эмаслик.
- Кредит шартномалари шартларини бажаришга қодир эмаслик.
- Етказиб берувчилар кредитга сотишдан тўлов моллар етказиб берилганда амалга оширилиши шартига ўтиши.
- Умуман янги маҳсулотни ишлаб чиқиш учун маблағлар ёки бошқа зарурий инвестициялар олишга қодир эмаслик.

Операцион ҳодисалар ёки шароитлар

- Раҳбариятнинг тадбиркорлик субъектини тугатиш ёки унинг фаолиятини тўхтатиш ниятлари.
- Асосий раҳбар ходимларини улар ўрнини босадиган бошқа ходимларни ёллаш имкониятисиз йўқотиш.
- Асосий бозорни, муҳим мижоз (мижозлар)ни, франшиза, лицензияни ёки асосий етказиб берувчи (етказиб берувчилар)ни йўқотиш.
- Ишчиларни ёллашга оид қийинчиликлар.
- Муҳим хомашё тақчиллиги.
- Ўта муваффақиятли рақибнинг пайдо бўлиши.

Бошқа ҳодисалар ёки шароитлар

- Капиталга нисбатан қонунда белгиланган талабларга ёки бошқа талабларга риоя қилмаслик.
- Тадбиркорлик субъектига қарши қўзғатилган ишлар судда ёки тартибга солувчи органда кўрилаётгани, улар ўзининг самарали ечимини топган тақдирда, тадбиркорлик субъекти қаноатлантириши мушкул бўлган талаблар пайдо бўлишига олиб келиши мумкинлиги.
- Тадбиркорлик субъектига салбий таъсир кўрсатиши кутилаётган қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлардаги ёки ҳукумат сиёсатидаги ўзгаришлар.
- Суғурта қилинмаган ёки етарли даражада суғурталанмаган ҳалокатлар юз бериши.

Бундай ҳодисалар ёки шароитларнинг аҳамияти кўпинча бошқа омиллар таъсирида пасайиши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти ўзининг одатдаги қарзларини узишга қодир эмаслигининг таъсири тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг етарли пул оқимларини муқобил воситалар ёрдамида, масалан, активларнинг чиқиб кетиши, ссудани қайтариш графикини қайта кўриш ёки қўшимча капитал олиш йўли билан таъминлаш бўйича режалари билан мувозанатга солиниши мумкин. Худди шунингдек, асосий етказиб берувчини йўқотиш етказиб беришларнинг мос келадиган муқобил манбаси мавжудлиги билан юмшатилиши мумкин.

А3. 10-бандга мувофиқ талаб этиладиган рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари аудиторга тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланилиши муҳим жиҳат бўлиши ёки бўлмаслиги ҳамда унинг аудитни режалаштиришга таъсирини аниқлаш имконини беради. Шунингдек бу тартиб-таомиллар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокамаларни ўз вақтида ўтказиш, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг режаларини муҳокама қилиш ва фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фаразни қўллашнинг аниқланган ҳар қандай жиҳатларини ҳал этиш учун ҳам имконият яратади.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А4. Тадбиркорлик субъектининг кўлами унинг ноқулай шароитларга қаршилик кўрсатиш қобилиятига таъсир этиши мумкин. Кичик тадбиркорлик субъектлари юзага келган имкониятлардан илдам фойдаланишлари мумкин, бироқ фаолиятни амалга оширишни таъминлаш учун резервлар тақчиллигини ҳис этишлари ҳам мумкин.

А5. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларига алоҳида дахлдор бўлган шароитлар банклар ва бошқа кредиторлар тадбиркорлик субъектига ёрдам кўрсатишни тўхтатишлари мумкинлиги билан боғлиқ рискни, шунингдек асосий етказиб берувчини, асосий мижозни, энг муҳим ходимни ёки лицензия, франшиза ёки бошқа юридик битимга биноан фаолиятни амалга ошириш ҳуқуқини йўқотиш эҳтимолини ўз ичига олади.

Аудит ўтказиш жараёнида ҳодисалар ёки шароитлар хусусида аудиторлик далилларини олишга нисбатан зийрак бўлиш (11-бандга қаранг)

А6. Агар аудит ўтказиш жараёнида аудитор томонидан рискларни баҳолашга таъсир кўрсатадиган қўшимча аудиторлик далиллари олинган бўлса, АХС 315 аудитор ўзи рискларга берган баҳони қайта кўришини ва режалаштирилган кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини тегишли равишда ўзгартиришини талаб қилади.[9] Агар аудитор томонидан рискларни баҳолаш ўтказилганидан кейин тадбиркорлик субъектининг ўз узлуксиз фаолиятини давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар аниқланган бўлса, аудитор 16-бандда назарда тутилган тартиб-таомилларга қўшимча равишда муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳони қайта кўриши талаб этилиши мумкин. Бундай ҳодисалар ёки шароитлар мавжудлиги баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг кейинги тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига ҳам таъсир кўрсатиши мумкин. АХС 330[10] да бу масалани ечишга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма белгиланган.

---

9 АХС 315, 31 банд

10 АХС 330, *“Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари”*

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолият узлуксизлиги баҳоланишини таҳлил қилиш

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолият узлуксизлиги баҳоланиши, уни тасдиқловчи таҳлил ва аудитор бундай баҳолашни таҳлил қилиши (12-бандга қаранг)

А7. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига берилган баҳо тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланилишини аудитор томонидан таҳлил қилишнинг ҳал қилувчи қисми ҳисобланади.

А8. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан бажарилган таҳлилий ишнинг етарли эмаслиги билан боғлиқ вазиятни ўнглаш аудиторнинг вазифасига кирмайди. Бироқ, айрим ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ўз баҳосини тасдиқлаш мақсадида амалга оширилган, лозим даражада муфассал бўлмаган таҳлилий иш аудиторга тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланилиши мазкур вазиятда мақбул бўлгани ёки бўлмагани хусусида хулосалар чиқариш имконини беради. Масалан, фойда келтирган операциялар тўғрисида тарихий маълумотлар ва молия ресурсларидан эркин фойдаланиш имконияти мавжуд бўлган тақдирда, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўз баҳолашини муфассал таҳлилсиз ўтказиши мумкин. Бу ҳолда аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ўтказилган баҳолашнинг тегишли хусусиятига баҳо бериши, агар аудитор мазкур вазиятда молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланилиши мақбул бўлгани ёки бўлмагани хусусида хулосалар чиқариш имкониятига эга бўлиши учун бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари кифоя қилса, муфассал таҳлил қилиш тартиб-таомилларини бажармаслиги мумкин.

А9. Бошқа ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига берилган баҳони таҳлил қилиш, 12-банд талабига мувофиқ, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга

оширилган баҳолаш жараёни, баҳолаш учун асос бўлган фаразлар, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг бўлғуси ҳаракатларга доир режалари ва мазкур вазиятда раҳбариятнинг бу режаларини бажариш имкониятлари таҳлилини ўз ичига олиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг фаолият узлуксизлигини баҳолаши билан қамраб олинадиган давр (13-бандга қаранг)

А10. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан берилган аниқ баҳолашни талаб қиладиган аксарият асосларида шундай бир давр назарда тутиладики, у хусусда мавжуд бўлган маълумотларнинг барчаси тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисобга олиниши лозим.[11]

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар (12–13-бандларга қаранг)

А11. Аксарият ҳолларда кичик тадбиркорлик субъектлари раҳбарияти тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз амалга ошириш қобилиятини муфассал баҳолашни ўтказмаслиги мумкин, бироқ бунинг ўрнига у бизнесни ҳар томонлама билиш ва кутилаётган бўлғуси истиқболларга таяниши мумкин. Шунга қарамай, ушбу АХС талабларига мувофиқ, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига берилган баҳони таҳлил қилиши лозим. Кичик тадбиркорлик субъектлари учун тадбиркорлик субъектини ўрта муддатли ва узоқ муддатли молиялаштиришни ўз раҳбарияти билан муҳокама қилиш мақбул бўлиши мумкин, башарти, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг баёнотлари етарли ҳужжатли далиллар билан тасдиқланган бўлса ва улар аудиторнинг тадбиркорлик субъекти ҳақидаги тасаввурига зид бўлмаса. Бинобарин, 13-банднинг аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан ўз баҳосини узайтиришни сўраши лозимлиги ҳақидаги талаби, масалан, муҳокама қилиш, расмий сўровлар юбориш ва тасдиқловчи ҳужжатларни, хусусан бўлғуси етказиб

[11] Масалан, БҲХС 1 га мувофиқ бундай давр ҳеч бўлмаса ҳисобот даври тугаган санадан эътиборан ўн икки ойни ташкил қилиши (бироқ бу билан чекланмаслиги) лозим .

беришлар учун олинган, бажариш имконияти нуқтаи назаридан баҳоланган ёки бошқа жиҳатлардан асосланган буюртмаларни текшириш йўли билан бажарилиши мумкин.

A12. Бошқарувчи-мулкдорлар томонидан бундан буён қўллаб-қувватланиш кичик тадбиркорлик субъектларининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилияти учун кўпинча муҳим аҳамият касб этади. Агар кичик бизнес тадбиркорлик субъектини молиялаштириш манбаларининг аксарият қисмини бошқарувчи-мулкдорнинг ссудаси ташкил этса, бу маблағлар чақириб олинмаган бўлиши муҳимдир. Масалан, кичик тадбиркорлик субъекти молиявий қийинчиликларни бошдан кечираётган вазиятда мазкур тадбиркорлик субъекти бундан буён фаолият кўрсатиши тадбиркорлик субъектига ссудани банклар ёки бошқа кредиторлар фойдасига субординация қиладиган бошқарувчи-мулкдорга ёки ўз хусусий активлари билан гаров сифатида таъминот бериш орқали тадбиркорлик субъекти учун ссудани қувватлайдиган унинг менежери-эгасига боғлиқ бўлиши мумкин. Бундай вазиятда аудитор ссуда бошқарувчи-мулкдор томонидан субординация қилингани ёки кафолатланганининг тегишли ҳужжатли далилларини олиши мумкин. Агар тадбиркорлик субъекти бошқарувчи-мулкдорнинг қўшимча ёрдамига боғлиқ бўлса, аудитор бошқарувчи-мулкдорнинг мажбуриятни ёрдам кўрсатиш тўғрисидаги аҳдлашувга мувофиқ бажариш қобилиятини баҳолаши мумкин. Бундан ташқари, аудитор бундай ёрдамни кўрсатиш шартлари ва бошқарувчи-мулкдор нияти ёки тушунишининг ёзма тасдиғини талаб қилиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолият узлуксизлиги баҳоланиши билан қамраб олинмаган давр (15-бандга қаранг)

A13. 11-банд талабига мувофиқ аудитор молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланилишининг мақбуллигини шубҳа остида қолдириши мумкин бўлган, баҳолаш давридан ташқарида ётадиган, мўлжалланган ёки мўлжалланмаган маълум ҳодисалар ёки шароитлар мавжуд бўлиши мумкинлиги эҳтимолига нисбатан зийрак туради. Ҳодиса ёки шароит натижаси билан боғлиқ ноаниқлик даражаси бўлғуси ҳодиса ёки шароитнинг

вақтдаги чегараси “сурилиши”га қараб ошиб бориши боис, узоқ келажадаги ҳодисалар ёки шароитларни таҳлил қилишда аудитор кейинги ҳаракатларни бажариш зарур деб топишидан олдин фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз қўлланган муаммоларнинг аҳамиятли белгилари мавжуд бўлиши лозим. Агар бундай ҳодисалар ёки шароитлар аниқланган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига у берган баҳога мазкур ҳодиса ёки шароитнинг потенциал таъсирини баҳолашни ўтказишни сўраши талаб этилиши мумкин. Бундай вазиятда 16-бандда назарда тутилган тартиб-таомиллар қўлланилади.

A14. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига расмий сўров юборишдан ташқари, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг баҳолаши билан қамраб олинган, 13-бандда кўрсатилгандек, молиявий ҳисобот санасидан бошлаб ҳеч бўлмаса ўн икки ойни ташкил этадиган даврдан ташқарида тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитларни аниқлаш учун бошқа бирон-бир аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш бўйича бошқа вазифаларга эга эмас.

Ҳодисалар ёки шароитлар аниқланганда бажариладиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари (16-бандга қаранг)

A15. 16-банд талабини бажариш учун мақбул бўлган аудиторлик тартиб-таомиллари, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Пул оқимлари, фойда олишга доир прогнозларни ва бошқа тегишли фаразларни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан таҳлил ва муҳокама қилиш.
- Тадбиркорлик субъектининг мавжуд охирги оралиқ молиявий ҳисоботини таҳлил ва муҳокама қилиш.
- Қарз мажбуриятлари ва қарз шартномаларининг шартлари билан танишиш ҳамда бу шартлардан бирортаси бузилган-бузилмаганини аниқлаш.
- Акциядорлар, бошқарув юклатилган шахсларнинг йиғилишлари ва тегишли қўмиталар мажлисларининг

баённомалари билан молиялашириш билан боғлиқ қийинчиликларни муҳокама қилиш нуқтаи назаридан танишиш.

- Тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича маслаҳатчисига суд ишлари ва даъволар мавжудлиги ёки мавжуд эмаслиги, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти уларнинг якунига берган баҳолар ва уларнинг молиявий оқибатларига берилган баҳоларнинг асослилиги хусусида расмий сўров юбориш.
- Ўзаро боғлиқ томонлар ва учинчи шахслар билан молиявий ёрдам бериш ёки мадад кўрсатиш бўйича аҳдлашувлар мавжудлигини, уларнинг қонунийлиги ва даъво кучига эга эканлигини тасдиқлаш, шунингдек мазкур томонларнинг қўшимча маблағлар тақдим этишга оид молиявий имкониятларини баҳолаш.
- Тадбиркорлик субъектининг мижозларнинг бажарилмаган буюртмалари хусусидаги режаларини баҳолаш.
- Тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятини юмшатиши ёки унга бошқача тарзда таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳодисаларни аниқлаш учун ҳисобот давридан кейинги ҳодисаларга нисбатан аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш.
- Қарз бериш ҳоллари мавжудлиги, уларнинг шартлари ва бу шартларнинг мақбуллигини тасдиқлаш.
- Тартибга солувчи ҳаракатлар бўйича ҳисоботларни олиш ва кўриб чиқиш.
- Активларнинг ҳар қандай режалаштирилган чиқиб кетиши етарли даражада қўллаб-қувватланганини аниқлаш.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг бўлғуси ҳаракатларга доир режаларини баҳолаш (16(б) бандига қаранг)

А16. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг бўлғуси ҳаракатларга доир режаларини баҳолаш тадбиркорлик субъекти раҳбариятига унинг бўлғуси ҳаракатларига доир режалари, шу жумладан унинг

активларни тугатиш, қарз маблағларини жалб қилиш ёки қарзни реструктуризация қилиш, харажатларни қисқартириш ёки кечга суриш ёинки капитални кўпайтиришга доир режалари хусусида расмий сўровлар юборишни ўз ичига олиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг баҳолаш даври (16(в) бандига қаранг)

A17. 16(в) бандида талаб этиладиган тартиб-таомилларга қўшимча равишда аудитор қуйидагиларни таққослаши мумкин:

- Яқин олдинги даврларга оид перспектив молиявий ахборотни тарихий натижалар билан; ва
- Жорий даврнинг перспектив молиявий ахборотини ҳозирги вақтгача эришилган натижалар билан.

A18. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг фаразлари бундан буён учинчи шахслар томонидан ссудаларни субординация қилиш, қўшимча молиялаштиришни таъминлаш ёки тақдим этиш ёинки кафолатлар бериш йўли билан ёрдам кўрсатилишини ўз ичига олса ва бундай ёрдам тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилияти учун аҳамиятга эга бўлса, аудитор мазкур учинчи шахслардан ёзма тасдиқ тақдим этиш тўғрисида сўров (шу жумладан шартлар хусусида сўров) юбориши ва уларнинг бундай ёрдамни кўрсатиш имкониятлари ҳақида далиллар олиши талаб этилиши мумкин.

Аудиторлик хулосалари ва ҳисоботлари (17-бандга қаранг)

A19. “Муҳим ноаниқлик” ибораси БҲХС 1 да тадбиркорлик субъектининг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига бўлган аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган, молиявий ҳисоботларда очиб бериш талаб этиладиган ҳодисалар ёки шароитлар билан боғлиқ ноаниқликни муҳокама қилишда қўлланилади. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айрим бошқа асосларида “муҳим ноаниқлик” ибораси шунга ўхшаш вазиятларда қўлланилади .

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул, бироқ муҳим ноаниқлик мавжуд

Муҳим ноаниқликни очиб беришнинг адекватлиги (18-бандга қаранг)

А20. Молиявий ҳисоботларда маълумотларни очиб беришнинг адекватлиги маълумотлар тадбиркорлик субъекти ўзининг одатдаги фаолияти жараёнида ўз активларини сотишини давом эттириш ва ўз мажбуриятларини бажаришга қодир бўлмай қолиши мумкинлиги эҳтимолига молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчининг эътиборини аниқ қаратиши ёки қаратмаслигини аниқлашни белгилаши мумкин.

Муҳим ноаниқликни очиб бериш адекват бўлган ҳолда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиш (19-бандга қаранг)

А21. Қуйида аудитор молиявий ҳисоботга изоҳда очиб берилган маълумотларнинг адекватлиги даражасидан қаноатланган ҳолда қўлланиладиган тушунтириш параграфига мисол келтирилади:

> *Тушунтириш параграфи*
>
> Биз ўз фикримизни қўшимча изоҳлар билан ифодаламасдан, молиявий ҳисоботга Х изоҳга эътиборни қаратамиз. Бу изоҳда кўрсатилишича, Компания 20Х1 йил 31 декабрда тугаган йил мобайнида ZZZ миқдорида соф зарар кўрган ва кўрсатилган санага қадар бўлган ҳолатга кўра Компаниянинг жорий мажбуриялари унинг активлари умумий суммасидан YYY га ошган. Бу ҳолат, Х изоҳда баён этилган бошқа жиҳатлар билан бир қаторда, Компаниянинг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган муҳим ноаниқлик мавжудлигига ишора қилади.

А22. Молиявий ҳисоботлар учун аҳамиятли ҳисобланадиган кўп сонли муҳим ноаниқликлар мавжуд бўлган вазиятларда аудитор камдан-кам ҳолда тушунтириш параграфни қўшимча қилиш ўрнига фикрни ифодалашдан воз кечишни маъқул деб ҳисоблаши мумкин. АХС 705 да бу масалани ечишга доир қўлланма назарда тутилган.

Муҳим ноаниқликни очиб бериш адекват бўлмаган ҳолда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиш (20-бандга қаранг)

А23. Қуйида фикрни қўшимча изоҳлар билан ифодалаш лозим бўлган ҳолда қўлланиладиган тегишли параграфларга мисол келтирилади:

Фикрни қўшимча изоҳлар билан ифодалаш учун асос

Компаниянинг молиялаштириш бўйича келишувлари муддати тугаган, тўланмаган қарз суммалари эса 20X1 йил 19 мартда тўланиши лозим. Компания молиялаштириш шартларини музокаралар йўли билан ўзгартира олмаган ёки ўриндош молиялаштириш амалга оширилишига эриша олмаган. Мазкур вазият Компаниянинг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган муҳим ноаниқлик мавжудлигидан далолат беради ва, бинобарин, Компания ўзининг одатдаги фаолияти жараёнида ўз активларини сотиш ва ўз мажбуриятларини бажаришга қодир бўлмай қолиши мумкин. Молиявий ҳисоботларда (ва уларга изоҳларда) бу ҳолат тўғрисида маълумотлар тўлиқ очиб берилмаган.

Қўшимча изоҳлар билан фикр

Бизнинг фикримизча, фикрни қўшимча изоҳлар билан ифодалаш учун асос берадиган параграфда акс эттирилган маълумотлар тўлиқ очиб берилмаганини истисно этганда, молиявий ҳисоботларда Компаниянинг 20X0 йил 31 декабрга қадар бўлган ҳолатга кўра молиявий аҳволи, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнидаги фаолият молиявий натижалари ва пул оқимлари ...га мувофиқ барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний акс эттирилган (ёки улар мазкур ҳолат ҳақида тўғри ва ҳаққоний тасаввур ҳосил қилиш имконини беради)

А24. Қуйида салбий фикр ифодаланиши лозим бўлган ҳолда қўлланиладиган тегишли параграфларга мисол келтирилади:

Салбий фикрни ифодалаш учун асос

Компаниянинг молиялаштириш бўйича келишувлари муддати тугаган, тўланмаган қарз суммалари эса 20X0 йил 31 декабрда тўланиши лозим. Компания молиялаштириш шартларини музокаралар йўли билан ўзгартира олмаган ёки ўриндош молиялаштириш амалга оширилишига эриша олмаган ва шу боис банкротлик таомилини қўзғатиш тўғрисидаги масалани муҳокама қилмоқда. Мазкур вазият Компаниянинг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш қобилиятига аҳамиятли шубҳаларни белгилаши мумкин бўлган муҳим ноаниқлик мавжудлигидан далолат беради ва, бинобарин, Компания ўзининг одатдаги фаолияти жараёнида ўз активларини сотиш ва ўз мажбуриятларини бажаришга қодир бўлмай қолиши мумкин. Молиявий ҳисоботларда (ва уларга изоҳларда) бу ҳолат тўғрисида маълумотлар очиб берилмаган.

Салбий фикр

Бизнинг фикримизча, салбий фикрни ифодалаш учун асос берадиган параграфда маълумотлар тушириб қолдирилгани боис, молиявий ҳисоботларда Компаниянинг 20X0 йил 31 декабрга қадар бўлган ҳолатга кўра молиявий ҳолати, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнидаги фаолият молиявий натижалари ва пул оқимлари...га мувофиқ ҳаққоний акс эттирилмаган (ёки улар мазкур ҳолат ҳақида тўғри ва ҳаққоний тасаввур ҳосил қилиш имконини бермайди)

Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланиш мақбул эмас (21-бандга қаранг)

A25. Агар молиявий ҳисоботлар фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз асосида тайёрланган бўлса, бироқ, аудитор мулоҳазасига кўра, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан молиявий ҳисоботларда фойдаланилиши мақбул ҳисобланмаса, 21-банднинг аудитор томонидан салбий фикрни ифодалаш тўғрисидаги талаби молиявий ҳисоботларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан

фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланилиши ўринли эмаслиги тўғрисида маълумотлар очиб берилгани ёки берилмаганидан қатъи назар қўлланилади.

А26. Агар мазкур вазиятда фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан молиявий ҳисоботларда фойдаланилиши мақбул бўлмаган ҳолда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тайёрлаши шарт бўлса ёки у бундай ҳисоботларни тайёрлашга қарор қилган бўлса, молиявий ҳисоботлар муқобил асосда (масалан, тугатиш асосида) тайёрланади. Аудитор, агар у муқобил асос мазкур вазиятда молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг мақбул асоси ҳисобланади, деган қарорга келган бўлса, мазкур молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиши мумкин. Аудитор мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикрни унда очиб берилган адекват маълумотлар мавжуд бўлган ҳолда ифодалаши мумкин, бироқ бундай муқобил асосга ва ундан фойдаланиш сабабларига фойдаланувчининг эътиборини қаратиш учун аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тушунтириш параграфини киритишни ўринли ёки зарур деб ҳисоблаши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўз баҳолашини ўтказиш ёки уни узайтиришни истамаслиги (22-бандга қаранг)

А27. Муайян вазиятда аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан ўз баҳолашини ўтказиш ёки уни узайтиришни сўрашни зарур деб ҳисоблаши мумкин. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти буни бажаришдан бош тортган бўлса, фикрни қўшимча изоҳлар билан билдириш ёки аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фикр билдиришни рад этиш мақбул бўлиши мумкин, чунки аудитор молиявий ҳисоботларни тайёрлашда фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланилиши хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти амалга оширган режаларнинг мавжудлиги ёки бошқа юмшатувчи омилларнинг мавжудлиги хусусида аудиторлик далилларини олишга қодир бўлмаслиги мумкин.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 580
ЁЗМА БАЁНОТЛАР

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси 1–2

Ёзма баёнотлар аудиторлик далиллари сифатида 3–4

Кучга кириш санаси 5

Мақсадлари 6

Таърифлар 7–8

Талаблар

Ёзма баёнотлар учун сўров юбориладиган тадбиркорлик субъекти раҳбарияти 9

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари тўғрисида ёзма баёнотлар 10–12

Бошқа ёзма баёнотлар 13

Ёзма баёнотлар санаси ва улар билан қамраб олинадиган давр 14

Ёзма баёнотлар шакли 15

Ёзма баёнотларнинг ишончлилигига бўлган шубҳалар ва талаб қилинган, бироқ тақдим этилмаган ёзма баёнотлар 16–20

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ёзма баёнотлар аудиторлик далиллари сифатида A1

Ёзма баёнотлар учун сўров юбориладиган тадбиркорлик субъекти раҳбарияти A2–A6

ЁЗМА БАЁНОТЛАР

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари тўғрисида ёзма баёнотлар A7–A9

Бошқа ёзма баёнотлар..... A10–A13

Чегаравий сумма тўғрисида маълумотлар бериш..... A14

Ёзма баёнотлар санаси ва улар билан қамраб олинадиган давр ... A15–A18

Ёзма баёнотлар шакли A19–A21

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви A22

Ёзма баёнотларнинг ишончлилигига бўлган шубҳалар ва талаб қилинган, бироқ тақдим этилмаган ёзма баёнотлар A23–A27

1-илова: Ёзма баёнотларга қўйиладиган талаблар ифодаланган АХС рўйхати

2-илова: Баёнотномага мисол

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 580 *“Ёзма баёнотлар”* АХС 200 *“Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш”* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида аудиторнинг тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслардан ёзма баёнотлар олиш вазифаси кўриб чиқилади.

2. 1-иловада ўрганилаётган муайян масалаларга тааллуқли бўлган ёзма баёнотларга қўйиладиган талаблар белгиланган бошқа АХС рўйхати келтирилган. Бошқа АХСда белгиланган ёзма баёнотларга қўйиладиган аниқ талаблар ушбу АХСнинг қўлланиш соҳасини чекламайди.

Ёзма баёнотлар аудиторлик далиллари сифатида

3. Аудиторлик далиллари – бу аудиторлик фикрига асос бўладиган хулосаларни чиқариш учун аудитор томонидан фойдаланиладиган маълумотлар. [1] Ёзма баёнотлар – бу тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари аудити муносабати билан аудитор томонидан сўраб олинадиган керакли маълумотлар. Бинобарин, ёзма баёнотлар ҳам, сўровларга жавоблар сингари, аудиторлик далиллари ҳисобланади. (А1 бандига қаранг)

4. Ёзма баёнотлар керакли аудиторлик далилларини таъминлашига қарамай, мустақил равишда улар ўзлари боғлиқ бўлган ҳар қандай масалага нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилларини таъминламайди. Бундан ташқари, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ишончли ёзма баёнотларни таъминлагани аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти вазифаларининг бажарилиши хусусида ёки муайян тақдимномалар хусусида оладиган бошқа аудиторлик далиллари хусусияти ёки кўламига дахл этмайди.

Кучга кириш санаси

[1] АХС 500 “*Аудиторлик далиллари*”, 5(в) банди

5. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлари

6. Аудиторнинг мақсадлари:

   (а) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслардан уларнинг фикрича, улар молиявий ҳисоботларни тайёрлаш бўйича ўз мажбуриятларини бажарганлари ва аудиторга тақдим этилган маълумотларнинг тўлиқлиги учун жавоб беришларини тасдиқлайдиган ёзма баёнотлар олиш;

   (б) Молиявий ҳисоботлар ёки молиявий ҳисоботлардаги муайян тақдимномалар билан боғлиқ бўлган бошқа аудиторлик далилларини ёзма баёнотлар воситасида тасдиқлаш, башарти аудитор бундай тасдиқлашни зарур деб топган бўлса ёки у бошқа АХСга кўра талаб этилса; ва

   (в) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларнинг ёзма баёнотларига жавобан ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар аудитор талаб қилган ёзма баёнотларни таъминламаган бўлса, тегишли ҳаракатларни бажариш.

Таърифлар

7. Аудитнинг халқаро стандартларида (АХСда) қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   Ёзма баёнот – Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан муайян масалаларни тасдиқлаш ёки бошқа аудиторлик далилини тасдиқлаш мақсадида аудиторга тақдим этиладиган ёзма билдирги. Ушбу маънода ёзма баёнот молиявий ҳисоботларни, улардаги тақдимномаларни ёки тасдиқловчи бухгалтерия ҳисоби китоблари ва ёзувларини қамраб олмайди.

8. Ушбу АХС контекстида “тадбиркорлик субъекти раҳбарияти”га ҳаволалар “тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда,

бошқарув юклатилган шахслар” деб ўқилиши лозим. Бундан ташқари, молиявий ҳисоботларни ҳаққоний тақдим этиш асоси билан боғлиқ ҳолда, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрлаш ва *ҳаққоний* тақдим этиш учун; ёки молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ *тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган* молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгар бўлади.

Талаблар

Ёзма баёнотлар учун сўров юбориладиган тадбиркорлик субъекти раҳбарияти

9. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавоб берадиган ва тегишли масалалар бўйича маълумотларга эга бўлган аъзоларидан ёзма баёнотларни сўраб олиши лозим. (А2-А6 бандларига қаранг)

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари тўғрисида ёзма баёнотлар

Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш

10. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан у ўзининг молиявий ҳисоботларни молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрлаш, шу жумладан, зарур ҳолда, молиявий ҳисоботларни аудит келишуви шартларида кўрсатилгандек ҳаққоний тақдим этиш бўйича ўз мажбуриятини бажарганини тасдиқловчи ёзма баёнотни таъминлашни талаб қилиши лозим.[2] (А7-А9, А14, А22 бандларига қаранг)

Тақдим этилган маълумотлар ҳамда операцияларни акс эттиришнинг тўлиқлик даражаси

11. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан қуйидагилар тўғрисида ёзма баёнотлар талаб қилиши лозим:

[2] АХС 210 “*Аудит келишув шартларини келишиш*”, 6(б)(і) банди

(а) У аудит келишуви шартларига кўра аудиторга барча тегишли маълумотларни берган ва улар билан танишиш учун имконият яратган;[3] ва

(б) Барча операциялар ёзилган ва молиявий ҳисоботларда акс эттирилган. (А7-А9, А14, А22 бандларига қаранг)

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мажбуриятларининг ёзма баёнотлардаги тавсифи

12. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари улар аудит келишувида қандай тавсифланган бўлса, 10 ва 11-бандларга мувофиқ талаб этиладиган ёзма баёнотларда ҳам шундай тавсифланиши лозим.

Бошқа ёзма баёнотлар

13. Бошқа АХС ҳам аудитор ёзма баёнотларни сўраб олишини талаб қилади. Агар аудитор талаб этиладиган бундай баёнотларга қўшимча равишда молиявий ҳисоботлар ёки молиявий ҳисоботлардаги бир ёки бир нечта муайян тақдимномалар билан боғлиқ бўлган бошқа аудиторлик далилларини тасдиқлаш учун бир ёки ундан ортиқ ёзма баёнотлар олиш зарур, деган қарорга келган бўлса, аудитор бундай ёзма баёнотларни сўраб олиши лозим. (А10-А13, А14, А22 бандларига қаранг)

Ёзма баёнотлар санаси ва улар билан қамраб олинадиган давр

14. Ёзма баёнотлар санаси молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан олдинги сана билан мос келиши ва унга мумкин қадар яқин бўлиши лозим. Ёзма баёнотлар барча молиявий ҳисоботларга ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да айтиб ўтилган давр ёки барча даврларга тўлиқ татбиқ этилиши лозим. (А15-А18 бандлари)

Ёзма баёнотлар шакли

15. Ёзма баёнотлар аудитор номига йўлланган баёнотнома шаклида бўлиши лозим. Агар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар

[3] АХС 210, 6(б)(iii) банд

тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўз мажбуриятлари тўғрисида очиқ ёзма баёнотлар беришини талаб қилса ва аудитор бундай баёнотлар тўлиқ ёки қисман 10 ёки 11-бандларга мувофиқ талаб этиладиган ёзма баёнотларни ҳосил қилади деган хулосага келган бўлса, мазкур баёнотлар билан қамраб олинган тегишли масалалар баёнотномага киритилиши лозим. (А19-А21 бандлари)

Ёзма баёнотларнинг ишончлилигига бўлган шубҳалар ва талаб қилинган, бироқ тақдим этилмаган ёзма баёнотлар

Ёзма баёнотларнинг ишончлилигига бўлган шубҳалар

16. Агар аудиторда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг компетентлиги, виждонлилиги, ахлоқий қадриятлари ёки омилкорлигига хусусида ёки тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мазкур қадриятларга содиқлиги ва уларни ҳаётга татбиқ этишга қодирлиги хусусида ташвиш чекиш учун асослар мавжуд бўлса, аудитор мазкур муаммолар (оғзаки ёки ёзма) баёнотлар ва аудиторлик далилларининг ишончлилигига кўрсатиши мумкин бўлган таъсирни баҳолаши лозим. (А24-А25 бандлари)

17. Хусусан, агар ёзма баёнотлар бошқа аудиторлик далилларига зид бўлса, аудитор мазкур масалани ҳал қилиш учун аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. Агар масала очиқ бўлиб қолса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг компетентлиги, виждонлилиги, ахлоқий қадриятлари ёки омилкорлиги, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мазкур қадриятларга содиқлиги ва уларни ҳаётга татбиқ этишга қодирлигига берилган баҳони қайта кўриши, шунингдек мазкур омиллар (оғзаки ёки ёзма) баёнотлар ва аудиторлик далилларининг ишончлилигига кўрсатиши мумкин бўлган таъсирни баҳолаши лозим. (А23 банди)

18. Агар аудитор ёзма баёнотлар ишончли эмас, деган хулосага келган бўлса, аудитор тегишли чораларни кўриши, шу жумладан АХС 705,[4] га мувофиқ аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрга кўрсатилиши мумкин бўлган таъсирни ушбу АХСнинг 20-

[4] АХС 705 “*Мустақил аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни модификациялаш*”

бандида баён этилган талабни эътиборга олган ҳолда баҳолаши лозим.

Талаб қилинган, бироқ тақдим этилмаган ёзма баёнотлар

19. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти талаб қилинган бир ёки ундан ортиқ ёзма баёнотларни тақдим этмаган бўлса, аудитор:

    (а) Бу масалани тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши;

    (б) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти виждонлилигини қайта баҳолашни амалга ошириши ва (оғзаки ёки ёзма) баёнотлар ва аудиторлик далилларининг ишончлилигига кўрсатиши мумкин бўлган таъсирни баҳолаши; ва

    (в) тегишли чораларни кўриши, шу жумладан АХС 705 га мувофиқ аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрга кўрсатилиши мумкин бўлган таъсирни ушбу АХСнинг 20-бандида баён этилган талабни эътиборга олган ҳолда баҳолаши лозим.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари тўғрисида ёзма баёнотлар

20. Аудитор АХС 705 га мувофиқ молиявий ҳисобот бўйича фикрни ифодалашдан бош тортиши лозим, башарти:

    (а) Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг виждонлилигига шубҳа қилиш учун асослар мавжуд ва улар 10 ва 11-бандларга мувофиқ талаб этиладиган ёзма баёнотларни ишончли эмас деб ҳисоблаш учун асос беради, деган хулосага келган бўлса; ёки

    (б) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти 10 ва 11-бандларга мувофиқ талаб этиладиган ёзма баёнотларни тақдим этмаган бўлса. (А26-А27 бандларига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ёзма баёнотлар аудиторлик далиллари сифатида (3-бандга қаранг)

A1. Ёзма баёнотлар – аудиторлик далилларининг энг муҳим манбаси. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти талаб этилаётган ёзма баёнотларни модификациялагани ёки тақдим этмаётгани аудиторни сергак торттириши лозим, чунки бу бир ёки ундан ортиқ аҳамиятли муаммолар мавжудлигига ишора қилиши мумкин. Бундан ташқари, баёнотларни оғзаки эмас, балки ёзма равишда тақдим этишни сўраш тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тегишли масалаларни янада жиддий кўриб чиқишига туртки бериши ва, шу тариқа, баёнотлар сифатини ошириши мумкин.

Ёзма баёнотлар учун сўров юбориладиган тадбиркорлик субъекти раҳбарияти (9-бандга қаранг)

A2. Ёзма баёнотлар учун сўров молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгар бўлган шахсларга юборилади. Бундай шахслар тадбиркорлик субъектининг бошқарув тузилмасига қараб, шунингдек тегишли қонунлар ёки меъёрий ҳужжатларга кўра фарқ қилиши мумкин; бироқ, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти (бошқарув юклатилган шахслар эмас) аксарият ҳолларда жавобгар томон ҳисобланади. Шундай қилиб, ёзма баёнотлар тадбиркорлик субъектининг бош директори ва молиявий директоридан ёки тадбиркорлик субъектининг бошқа номдаги лавозимларни эгаллаган ҳолда муодил (эквивалент) вазифаларни бажарадиган бошқа мансабдор шахсларидан талаб қилиниши мумкин. Айрим ҳолларда бошқа томонлар, хусусан бошқарув юклатилган шахслар ҳам молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавоб бериши мумкин.

A3. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун ва бизнесни юритиш учун жавобгар бўлгани боис, у тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларни, шунингдек мазкур молиявий ҳисоботларда мужассамлашган тақдимномаларни тайёрлаш ва тақдим этишда фойдаланадиган, ёзма баёнотларни тақдим этиш учун асос бўлиб хизмат қилиши мумкин бўлган жараён ҳақида етарли билимга эга, деб тахмин қилинади.

A4. Айрим ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти маълумотларни молиявий ҳисоботларни ва уларда мужассамлашган тақдимномаларни тайёрлаш ва тақдим этишда иштирок этадиган бошқа шахслардан, шу жумладан ёзма баёнотлар сўралишига асос бўлган масалалар билан боғлиқ махсус билимларга эга шахслардан суриштириши мумкин. Бундай шахсларга мисол сифатида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Актуар баҳолаш усулида олинган бухгалтерия ҳисобидаги баҳолашлар учун жавоб берадиган актуарий.
- Атроф муҳитни муҳофаза қилиш бўйича мажбуриятларни баҳолаш учун жавоб бериши ва махсус билимларга эга бўлиши мумкин бўлган штат таркибидаги муҳандислар.
- Суд жараёнлари бўйича резервлар яратиш учун муҳим маълумотларни бериши мумкин бўлган юридик масалалар бўйича ички маслаҳатчи.

A5. Айрим ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёзма баёнотларга баёнотлар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тегишли масалалар хусусидаги ишончлари ва унда мавжуд бўлган маълумотларга мувофиқ қилинган, деган маънодаги изоҳотни ўз ичига олиши мумкин. Агар аудитор баёнотлар тегишли вазифаларни бажарадиган ва баённомаларга киритилган масалалар тўғрисида хабардор бўлган мансабдор шахслар томонидан қилинганига ишонч ҳосил қилган бўлса, бундай таърифнинг аудитор томонидан қабул қилиниши ўринли бўлур эди.

A6. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятини маълумотларга асосланган баёнотлар тайёрлашга рағбатлантириш учун аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёзма баёнотларга тадбиркорлик субъекти раҳбарияти талаб этилган ёзма баёнотларни беришга қодир бўлиш учун ўзи зарур деб ҳисоблаган маълумотларни суриштиргани тўғрисидаги тасдиқни киритишини талаб қилиши мумкин. Тахминан, бундай маълумотларни суриштириш тадбиркорлик субъекти томонидан

белгиланган расмий ички тартиб-таомилларга қўшимча амалнинг мавжудлигини талаб этмайди.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари тўғрисида ёзма баёнотлар (10–11-бандларга қаранг)

A7. Аудит ўтказиш жараёнида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти 10 ва 11-бандларда айтиб ўтилган мажбуриятларни бажаргани хусусида олинган аудиторлик далилларининг ўзи тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг у, ўз фикрига кўра, мазкур мажбуриятларни бажаргани ҳақидаги тасдиғисиз етарли бўлмайди. Бунинг сабаби шундаки, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тайёрлагани ва тақдим этгани, шунингдек ўз мажбуриятларини келишилган тарзда эътироф этиш ва тушуниш асосида аудиторга маълумотлар бергани тўғрисида мулоҳазани фақат бошқа аудиторлик далиллари асосидагина чиқара олмайди. Масалан, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудит келишувида келишилган тегишли маълумотларнинг барчасини аудиторга тақдим этган, деган хулосага мазкур маълумотлар тақдим этилгани ёки тақдим этилмаганини тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан суриштирмасдан ва тасдиқловчи жавобни олмасдан келиши мумкин эмас.

A8. 10 ва 11-бандларга мувофиқ талаб этиладиган ёзма баёнотлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудит келишуви шартларида белгиланган ўз мажбуриятларини келишилган тарзда тан олиши эътироф этиши ва тушунишини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур мажбуриятларни бажарганини тасдиқловчи маълумотларни сўраш орқали тасдиқлайди. Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти у мазкур мажбуриятларини эътироф этиши ва тушунишини ёзма баёнотларда қайта тасдиқлашини ҳам талаб қилиши мумкин. Мазкур амалиёт муайян юрисдикцияларда қўлланилади, бироқ, ҳар қандай вазиятда у қуйидаги ҳолларда айниқса зарур бўлиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти номидан аудит келишуви шартларини имзолаган шахслар ҳозир тегишли мажбуриятларни бажармаётган бўлса;

- Аудит келишуви шартлари ўтган йили тайёрланган бўлса;
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур мажбуриятларни тўғри тушунмаслигининг бирон-бир аломатлари мавжуд бўлса; ёки
- Вазиятдаги ўзгаришлар бунга мажбур қилаётган бўлса.

АХС 210[5] талабига мувофиқ, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўз мажбуриятларини эътироф этиши ва тушунишининг бундай қайта тасдиғи (ушбу АХСнинг А5 бандида муҳокама қилинган) "тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тегишли масалалар хусусидаги ишончлари ва унда мавжуд бўлган маълумотларга мувофиқ" деган изоҳотни ўз ичига олиши мумкин эмас.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А9. Давлат сектори ташкилотларининг молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказиш учун ваколатлар бошқа тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказиш учун ваколатлардан кенгроқ бўлиши мумкин. Натижада давлат сектори ташкилотининг молиявий ҳисоботлари аудити ўтказилаётган ташкилот раҳбариятининг мажбуриятлари билан боғлиқ асосий шарт қўшимча ёзма баёнотларга зарурат пайдо бўлишига олиб келиши мумкин. Бу ерда операциялар ва тадбирлар қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бирон-бир бошқа тартибга солувчи қоидаларга мувофиқ амалга оширилганини тасдиқловчи ёзма баёнотлар бўлиши мумкин.

Бошқа ёзма баёнотлар (13-бандга қаранг)

Молиявий ҳисоботлар тўғрисида қўшимча ёзма баёнотлар

А10. 10-бандга мувофиқ талаб этиладиган ёзма баёнотга қўшимча равишда аудитор молиявий ҳисоботлар тўғрисида бошқа ёзма баёнотларни ҳам сўраш зарур, деб ҳисоблаши мумкин. Бундай ёзма баёнотлар 10-бандга мувофиқ талаб этиладиган ёзма баёнотни тўлдириши мумкин, лекин унинг қисмини ташкил

[5] АХС 210, 6(б) банд

этмайди. Бунга мисол сифатида қуйидагилар тўғрисидаги баёнотларни айтиб ўтиш мумкин:

- Ҳисоб сиёсати тегишли равишда танланган ва қўлланилганми; ва
- Қуйидаги масалалар, агар улар молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ ўринли бўлса, мазкур асосга мувофиқ тан олинган, баҳоланган, тақдим этилган ёки очиб берилганми:
  - активлар ва мажбуриятлар баланс қиймати ёки таснифига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган режалар ёки ниятлар;
  - Ҳам ҳақиқий, ҳам шартли мажбуриялар;
  - Активларга бўлган мулк ҳуқуқи, активлар устидан назорат, гаровни ушлаб қолиш ҳуқуқи ёки активларга мажбурият белгиланиши, шунингдек таъминот сифатида гаровга қўйилган активлар; ва
  - Қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ва шартнома бўйича келишувларнинг молиявий ҳисоботларга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган жиҳатлари, шу жумладан қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ва шартнома бўйича келишувларга риоя қилмаслик.

Аудиторга тақдим этилган маълумотлар тўғрисида қўшимча ёзма баёнотлар

A11. 11-бандга мувофиқ талаб этиладиган ёзма баёнотга қўшимча равишда, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан у ўзига маълум бўлган ички назорат тизимидаги барча камчиликлар тўғрисида аудиторга хабар қилган маълумотлар ҳақида ёзма баёнот тақдим этишни сўраш зарур деб ҳисоблаши мумкин.

Муайян тақдимномалар тўғрисида ёзма баёнотлар

A12. Мулоҳазалар ва ниятлар хусусида далиллар олаётганда ёки мулоҳазалар ва ниятларни баҳолаётганда, аудитор қуйидаги масалалардан бири ёки бир нечтасини кўриб чиқиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти ўз баёнотида кўрсатган ниятларини илгари қандай бажарган.
- Тадбиркорлик субъекти у ёки бу ҳаракатлар йўлини танлаганининг сабаблари.
- Тадбиркорлик субъекти ҳаракатларнинг муайян йўлидан боришга қодирлиги.
- Аудит жараёнида олиниши мумкин бўлган, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мулоҳазалари ёки ниятларига зид келадиган бошқа ҳар қандай маълумотларнинг мавжудлиги ёки мавжуд эмаслиги.

A13. Бундан ташқари, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан молиявий ҳисоботлардаги муайян тақдимномалар тўғрисида ёзма баёнотларни таъминлашни талаб қилишни зарур деб ҳисоблаши мумкин; хусусан, аудитор муайян тақдимнома ёки унинг тўлиқлиги муносабати билан тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мулоҳазаси ёки ниятлари хусусида бошқа аудиторлик далиллари асосида олган билимни тасдиқлаш учун. Масалан, агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ниятлари инвестицияларни баҳолаш базаси учун муҳим бўлса, тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан олинган унинг ниятлари тўғрисидаги ёзма баёнотсиз етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишнинг иложи бўлмаслиги мумкин. Гарчи бундай ёзма баёнотлар керакли аудиторлик далилларини таъминласа-да, улар мустақил равишда бундай тақдимнома учун етарлича тегишли аудиторлик далилларини таъминламайди.

Чегаравий сумма тўғрисида маълумотлар бериш (10–11, 13-бандлар)

A14. АХС 450 аудитор аудит ўтказиш жараёнида аниқлаган барча бузиб кўрсатишларни, аниқ арзимаган бузиб кўрсатишлардан ташқари, жамлашини талаб қилади. [6] Аудитор бузиб кўрсатишларни аниқ арзимайдиган деб баҳолаш имконини берадиган чегарани белгилаши мумкин. Худди шунингдек, аудитор сўралаётган ёзма талабларнинг мақсадларида

[6] АХС 450 “*Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш*”, 5-банд

тадбиркорлик субъекти раҳбариятига чегаравий сумма тўғрисида маълумотлар бериш зарурлиги ҳақидаги масалани кўриб чиқиши мумкин.

Ёзма баёнотлар санаси ва улар билан қамраб олинадиган давр (14-бандга қаранг)

A15. Ёзма баёнотлар зарурий аудиторлик далиллари ҳисобланиши туфайли, аудитор ёзма баёнотлар санасига қадар аудиторлик фикрини ифодалаши ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чоп этиши мумкин эмас. Бундан ташқари, аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар содир бўлаётган, молиявий ҳисоботларга киритиш ёки очиб беришни талаб этиши мумкин бўлган ҳодисаларга қизиқиш билдираётгани боис, ёзма баёнотлар санаси молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан олдин ва унга мумкин қадар яқин бўлиши лозим.

A16. Айрим ҳолларда молиявий ҳисоботлардаги муайян тақдимнома тўғрисида ёзма баёнот олиш аудит ўтказиш жараёнида аудитор учун мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин. Агар бу чиндан ҳам шундай бўлса, янгиланган ёзма баёнотга зарурат туғилиши мумкин.

A17. Ёзма баёнотлар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да айтиб ўтилган барча даврларга татбиқ этилади, шу сабабли тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзи илгари олдинги даврлар хусусида берган ёзма баёнотлар ўзининг тегишли хусусиятини сақлаб қолаётганини яна бир карра тасдиқлаши лозим. Аудитор ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти оллинги даврларга тегишли бўлган ёзма баёнотларни янгиловчи ёзма баёнот шаклини мазкур ёзма баёнотларда бирон-бир ўзгариш бор-йўқлигини кўрсатиш орқали келишишлари мумкин.

A18. Тадбиркорлик субъектининг амалдаги раҳбарияти аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да айтиб ўтилган барча даврлар мобайнида мавжуд бўлмаган вазиятлар юзага келиши ҳам мумкин. Бундай шахслар айрим ёки барча ёзма баёнотларни таъминлаш имкониятига улар эга эмаслигини, чунки муайян давр мобайнида улар тегишли лавозимларни эгаллаб турмаганларини қайд

этишлари мумкин. Аммо мазкур ҳолат ушбу шахсларнинг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлигини пасайтирмайди. Бинобарин, аудитор тегишли давр (даврлар)ни қамраб оладиган ёзма баёнотларни улардан барибир талаб қилиши лозим.

Ёзма баёнотлар шакли (15-бандга қаранг)

A19. Ёзма баёнотлар аудитор номига йўлланган баёнотномага киритилиши лозим. Бироқ, айрим юрисдикцияларда қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўз мажбуриятлари тўғрисида очиқ ёзма баёнотлар беришини талаб қилиши мумкин. Гарчи бундай баёнот молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар ёки тегишли ҳокимият органлари учун мўлжалланган бўлса-да, аудитор мазкур баёнот 10 ёки 11-бандга мувофиқ талаб этиладиган айрим ёки барча баёнотлар хусусидаги ёзма баёнотнинг мақбул шакли ҳисобланади, деган хулосага келиши мумкин. Бинобарин, бундай баёнотлар билан қамраб олинган тегишли масалаларни баёнотномага киритиш талаб этилмайди. Аудитор хулосасига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган омиллар орасида қуйидагиларни кўрсатиб ўтиш мумкин:

- Баёнот 10 ва 11-бандларда айтиб ўтилган мажбуриятлар бажарилганининг тасдиғини ўз ичига олганми.
- Баёнот аудитор тегишли ёзма баёнотлар беришни талаб қилаётган шахслар томонидан тақдим этилган ёки маъқулланганми.
- Баёнот нусхаси аудиторга молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан олдин тақдим этилганми ва айни вақтда бу санага мумкин қадар яқинми. (14-бандга қаранг).

A20. Қонунчилик ёки норматив ҳужжатларга риоя қилиш тўғрисида ёки молиявий ҳисоботларни тасдиқлаш тўғрисида расмий баёнот аудиторга барча зарурий баёнотлар онгли равишда берилганига ишонч ҳосил қилиш имконини берадиган етарлича маълумотлардан иборат бўлмайди. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда баён этилгани ҳам талаб этиладиган ёзма баёнотлар ўрнини босмайди.

A21. 2-иловада баёнотномага мисол келтирилган.

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви (10–11, 13-бандлар)

A22. АХС 260 аудитор бошқарув юклатилган шахсларни аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан сўраган ёзма баёнотлар тўғрисида хабардор қилишини талаб этади.[7]

Ёзма баёнотларнинг ишончлилигига бўлган шубҳалар ва талаб қилинган, бироқ тақдим этилмаган ёзма баёнотлар

Ёзма баёнотларнинг ишончлилигига бўлган шубҳалар (16–17-бандлар)

A23. Агар бир ёки бир нечта ёзма баёнотлар ва бошқа манбадан олинган аудиторлик далиллари ўртасида тафовутлар аниқланган бўлса, аудитор рискка берилган баҳо аввалгидек тўғрими, деган масалани кўриб чиқиши ва агар тўғри бўлмаса, рискка берилган баҳони қайта кўриши ва баҳоланган рискларни юмшатиш учун бажарилиши лозим бўлган аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини белгилаши мумкин.

A24. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг компетентлиги, виждонлилиги, ахлоқий қадриятлари ёки омилкорлиги, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мазкур қадриятларга содиқлиги ва уларни ҳаётга татбиқ этишга қодирлигига бўлган шубҳалар аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан молиявий ҳисоботларда нотўғри маълумотлар ифодаланиши риски шу даражада кучлики, аудит бажарилиши мумкин эмас, деган хулосага келишига сабаб бўлиши мумкин. Бу ҳолда аудитор келишув бўйича ишлашдан воз кечиш имкониятини кўриб чиқиши мумкин, башарти қўлланиладиган қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бундай воз кечиш мумкин бўлса ва бошқарув юклатилган шахслар тегишли тузатиш чораларини кўрмаса. Бироқ, бундай чоралар аудитор модификацияланмаган аудиторлик фикрини билдириши имкониятига эга бўлиши учун етарли бўлмаслиги мумкин.

[7] АХС 260 “*Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*”, 16(в)(ii) банди

A25. АХС 230 аудитор аудит ўтказиш жараёнида юзага келадиган аҳамиятли масалаларни, улар бўйича чиқарилган хулосаларни, шунингдек бундай хулосаларни тайёрлаш жараёнида олинган аҳамиятли профессионал мулоҳазаларни ҳужжатлаштиришини талаб қилади.[8] Аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг компетентлиги, виждонлилиги, ахлоқий қадриятлари ёки омилкорлиги ёинки тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мазкур қадриятларга содиқлиги ва уларни ҳаётга татбиқ этишга қодирлиги билан боғлиқ аҳамиятли муаммоларни аниқлаши, бироқ, шу билан бир вақтда, ёзма баёнотлар ишончли, деган хулосага келиши мумкин. Бу ҳолда мазкур аҳамиятли муаммолар АХС 230 га мувофиқ ҳужжатлаштирилиши лозим.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари тўғрисида ёзма баёнотлар (20-бандга қаранг)

A26. А7 бандида тушунтирилганидек, аудитор фақат бошқа аудиторлик далиллари асосида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти 10 ва 11-бандларда айтиб ўтилган мажбуриятларни бажаргани хусусида мулоҳаза чиқариши мумкин эмас. Шу сабабли, агар, 20(а) бандда айтиб ўтилганидек, аудитор кўрсатилган масалаларга тегишли бўлган ёзма баёнотлар ишончли эмас, деган хулосага келган бўлса ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бундай ёзма баёнотларни таъминламаса, аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиши мумкин эмас. Мазкур вазият молиявий ҳисоботларга кўрсатиши мумкин бўлган таъсир муайян элементлар, счётлар ёки молиявий ҳисобот моддалари билан чекланмайди ва, бинобарин, кенг кўламли ҳисобланади. АХС 705 аудитор бундай ҳолларда молиявий ҳисобот хусусида ўз фикрини билдиришдан бош тортишини талаб қилади.[9]

A27. Аудитор талаби билан таққослаганда модификацияланган ёзма баёнот тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёзма баёнотни таъминламаганини англатмаслиги ҳам мумкин. Бироқ бундай

[8] АХС 230 "*Аудиторлик ҳужжатлари*", 8(в) ва 10-бандлар

[9] АХС 705, 9 банд

модификациялашнинг асосий сабаби аудиторлик ҳисоботидаги фикрга таъсир кўрсатиши мумкин. Масалан:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзининг молиявий ҳисоботларни тайёрлашга доир мажбуриятларини бажаргани тўғрисидаги ёзма баёнотда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти, молиявий ҳисоботлар тақдим этиш қўлланиладиган асосининг бирон-бир муайян талабига жиддий риоя этмасликни истисно қилганда, молиявий ҳисоботлар мазкур асосга мувофиқ тайёрланган, деб ҳисоблашига ишора мавжуд бўлиши мумкин. 20-бандда баён этилган талаб бу ерда қўлланилмайди, чунки аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ишончли ёзма баёнотларни таъминлаган, деган хулосага келган. Бироқ аудитор риоя этмасликнинг аудиторлик ҳисоботидаги фикрга таъсирини АҲС 705 га мувофиқ кўриб чиқиши шарт.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг аудит келишуви шартларида келишилган барча релевант маълумотларни аудиторга тақдим этиш мажбурияти тўғрисидаги ёзма баёнотда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёнғинда йўқ бўлиб кетган маълумотларни истисно этганда, аудиторга бундай маълумотлар тақдим этилган, деб ҳисоблашига ишора мавжуд бўлиши мумкин. 20-бандда баён этилган талаб бу ерда қўлланилмайди, чунки аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ишончли ёзма баёнотларни таъминлаган, деган хулосага келган. Бироқ аудитор ёнғинда йўқ бўлиб кетган маълумотларнинг молиявий ҳисоботларга ва аудиторлик ҳисоботидаги фикрга таъсирини АҲС 705 га мувофиқ кўриб чиқиши шарт.

1-илова

(2-бандга қаранг)

Ёзма баёнотларга қўйиладиган талаблар ифодаланган АХС рўйхати

Ушбу иловада молиявий ҳисобот аудитига нисбатан 2009 йил 15 декабрдан эътиборан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун кучга кирадиган ва ўрганилиши лозим бўлган муайян масалалар хусусида ёзма баёнотларга қўйиладиган талаблар ифодаланган бошқа АХСдаги тегишли бандлар кўрсатилган. Мазкур рўйхат АХСда баён этилган талаблар, уларни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материални кўриб чиқиш зарурлигидан халос этмайди.

- АХС 240 "*Молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш пайтида аудиторнинг фирибгарликка нисбатан вазифалари*" – 39-банд
- АХС 250 "*Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларни ҳисобга олиш*" – 16-банд
- АХС 450 "*Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш*" – 14-банд
- АХС 501 "*Аудиторлик далиллари – муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш*" – 12-банд
- АХС 540 "*Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шунингдек ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар аудити*" – 22-банд
- АХС 550 "*Ўзаро боғлиқ томонлар*" – 26-банд
- АХС 560 "*Кейинги ҳодисалар*" – 9-банд
- АХС 570 "*Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз*" – 16(д) банди
- АХС 710 "*Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар*" – 9-банд

2-илова

(А21 бандига қаранг)

Баёнотномага мисол

Қуйида келтирилган баёнотнома намунаси молиявий ҳисобот аудитига нисбатан 2009 йил 15 декабрдан эътиборан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун кучга кирадиган бу ва бошқа АХСга мувофиқ талаб этиладиган ёзма баёнотларни ўз ичига олади. Намуна қуйидаги фаразлар асосида ифодаланган: молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асос бўлиб Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ҳисобланади; АХС 570[1] нинг ёзма баёнот олиш талаби қўлланилмайди; ва талаб этиладиган ёзма баёнотлар учун истисно ҳолатлар йўқ. Агар истисно ҳолатлар мавжуд бўлганда, мазкур истисно ҳолатларни акс эттириш учун баёнотларни модификациялаш талаб этилган бўлар эди.

(Тадбиркорлик субъектининг фирма бланки)

(Аудиторга) (Сана)

Ушбу баёнотнома Сиз ўтказаётган АВС компаниясининг 20ХХ йил 31 декабрда тугаган йил учун[2] молиявий ҳисоботлари аудити муносабати билан, молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мос равишда ҳаққоний тақдим этилганми (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур ҳосил қилиш имконини берадими*), деган масалалар хусусида фикр билдириш мақсадида юборилмоқда.

Биз шуни тасдиқлаймизки, (*ўз ишончимиз ва ихтиёримизда мавжуд маълумотларга мувофиқ, тегишли ахборотни олиш учун ўзимиз зарур деб ҳисоблаган маълумотларни суришитириш орқали*):

---

1 АХС 570 "*Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз*"

2 Агар аудитор бир нечта даврлар учун ҳисобот (хулоса) тақдим этаётган бўлса, аудитор санага шундай тузатиш киритиши лозимки, баёнотнома аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га киритилган барча даврларни қамраб олсин.

Молиявий ҳисоботлар

- Биз [тегишли санани киритинг]даги аудит келишуви шартларида баён этилган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш борасидаги ўз мажбуриятларимизни бажардик; хусусан, молиявий ҳисоботлар кўрсатилган стандартларга мувофиқ ҳаққоний тақдим этилган (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур ҳосил қилиш имконини беради*).
- Биз ҳисоблаб чиқилган баҳоларни, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳоларни тайёрлашда қўллаган аҳамиятли тахминлар асослидир. (АХС 540)
- Ўзаро боғлиқ томонлар билан муносабатлар ва операциялар тегишли равишда ҳисобга олинган ва Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ очиб берилган. (АХС 550)
- Молиявий ҳисоботлар санасидан кейин содир бўлган, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари тузатишлар киритиш ёки очиб беришни талаб этадиган барча ҳодисаларга нисбатан тегишли тузатишларни киритиш ёки маълумотларни очиб бериш амалга оширилган. (АХС 560)
- Тузатилмаган бузиб кўрсатишлар эффекти ҳам алоҳида-алоҳида, ҳам жамулжам ҳолда молиявий ҳисоботлар учун муҳим эмас. Тузилмаган бузиб кўрсатишлар рўйхати баёнотномага илова қилинади. (АХС 450)
- [Аудитор мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаши мумкин бўлган бошқа ҳар қандай масалалар (ушбу АХСнинг А10 бандига қаранг).]

Тақдим этилган ахборот

- Биз Сизга қуйидагиларни тақдим этдик:
    - Бизга маълум бўлишича, молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун ўринли бўлган, ҳам ёзув, ҳам ҳужжатдаги барча маълумотлар ва бошқа масалаларни;
    - Сиз аудит ўтказиш мақсадида биздан талаб қилган қўшимча маълумотларни; ва
    - Тадбиркорлик субъекти доирасида Сиз аудиторлик далилларини олишни зарур деб ҳисоблаган барча шахслар билан мулоқот қилиш учун чекланмаган имкониятларни.

- Барча операциялар бухгалтерия ёзувлари ва молиявий ҳисобот маълумотларида акс эттирилган.
- Биз молиявий ҳисоботда фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискини баҳолаш натижаларини Сизга очиб бердик. (АХС 240)
- Биз ўзимиз хабар топган ва тадбиркорлик субъектига тааллуқли бўлган ва қуйидагиларни жалб қиладиган фирибгарлик ёки гумон қилинаётган фирибгарлик хусусидаги маълумотларни Сизга очиб бердик:
  - Тадбиркорлик субъекти раҳбариятини;
  - Ички назорат тизимида аҳамиятли позицияларни эгаллаган ходимларни; ёки
  - Агар фирибгарлик молиявий ҳисоботларга муҳим таъсир кўрсатиши мумкин бўлса, бошқа шахсларни. (АХС 240)
- Биз ходимлар, собиқ ходимлар, таҳлилчилар, тартибга солувчи органлар ёки бошқа манбалар хабар қилган, тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларига таъсир кўрсатаётган фирибгарлик ёки гумон қилинаётган фирибгарликда айбловлар тўғрисидаги барча маълумотларни аудиторга очиб бердик. (АХС 240)
- Биз молиявий ҳисоботларни тайёрлашда таъсирини кўриб чиқиш талаб этиладиган қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслик ёки гумон қилинаётган риоя этмаслик хусусида бизга маълум бўлган барча фактларни Сизга очиб бердик. (АХС 250)
- Биз тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томонларини ҳамда ўзимизга маълум бўлган ўзаро боғлиқ томонлар билан барча муносабатлар ва операцияларни Сизга очиб бердик. (АХС 550)
- [Аудитор зарур деб ҳисоблаши мумкин бўлган бошқа ҳар қандай масалалар (ушбу АХСнинг А11 бандига қаранг).]

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти

Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 600

МАХСУС КЎРИБ ЧИҚИШЛАР – ГУРУҲ МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАРИНИНГ АУДИТЛАРИ (ЖУМЛАДАН КОМПОНЕНТ АУДИТОРЛАРИ ИШЛАРИ)

(2009 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин бошланадиган даврлардаги гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари учун кучга эга)*

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси 1–6

Кучга кириш санаси 7

Мақсадлар 8

Таърифлар 9–10

Талаблар

Жавобгарлик 11

Қабул қилиш ва давом этиш 12–14

Умумий аудит стратегияси ва аудит режаси 15–16

Гуруҳни, унинг компонентларини ва уларнинг муҳитларини тушуниш 17–18

Компонент аудиторини тушуниш 19–20

Муҳимлик 21–23

Баҳоланган рискларга аудиторнинг жавоб ҳаракатлари 24–31

Консолидациялаш (жамлаш) жараёни 32–37

* АХС 610 (янги таҳрирда), «*Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш*", натижасида мазкур АХС га нисбатан мутаносиб ўзгартиришлар 2013 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин якунланадиган даврлардаги гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари учун кучга эга бўлади.

Кейинги ҳодисалар 38–39

Компонент аудитори билан ахборот алмашинуви 40–41

Олинган аудиторлик далилининг етарлилигини ва ўринлилигини баҳолаш 42–45

Гуруҳ раҳбарияти ва гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари билан ахборот алмашинуви 46–49

Ҳужжатлаштириш 50

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва бошқа шарҳловчи материал

Қонун ҳужжати, меъёрий ҳужжат ёки бошқа сабаб туфайли аудитга шартли бўлган компонентлар A1

Таърифлар A2–A7

Жавобгарлик A8–A9

Қабул қилиш ва давом этиш A10–A21

Умумий аудит стратегияси ва аудит режаси A22

Гуруҳни, унинг компонентларини ва уларнинг муҳитларини тушуниш A23–A31

Компонент аудиторини тушуниш A32–A41

Муҳимлик A42–A46

Баҳоланган рискларга аудиторнинг жавоб ҳаракатлари A47–A55

Консолидациялаш (жамлаш) жараёни A56

Компонент аудитори билан ахборот алмашинуви A57–A60

Олинган аудиторлик далилининг етарлилигини ва ўринлилигини баҳолаш A61–A63

Гуруҳ раҳбарияти ва гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари билан ахборот алмашинуви A64–A66

1-ИЛОВА: Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ аудити бўйича фикрни асослаш учун етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўла олмайдиган ҳолатдаги қўшимча изоҳлар билан фикрга мисоллар

2-ИЛОВА: Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси тушунчага эга бўладиган масалаларга мисоллар

3-ИЛОВА: Гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш рискларига ишора қилиши мумкин бўлган ҳолатларга ёки ҳодисаларга мисоллар

4-ИЛОВА: Компонент аудиторининг тасдиқномаларига мисоллар

5-ИЛОВА: Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг кўрсатма хатида қайд қилинган талаб этилган ва қўшимча масалалар

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 600, "*Махсус кўриб чиқишлар – гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан компонент аудиторлари ишлари)"*, АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Мазкур АХС нинг қўллаш доираси

1. Аудитнинг халқаро стандартлари (АХС лар) гуруҳ аудитларига нисбатан қўлланилади. Мазкур АХС гуруҳ аудитларига, хусусан компонент аудиторларини ўз ичига оладиган гуруҳ аудитларига нисбатан қўлланиладиган махсус кўриб чиқишларни қамраб олади.

2. Аудитор ҳолатларда зарур бўлганда мослаштирилган мазкур АХС ни ушбу аудитор гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўлмаган молиявий ҳисоботларнинг аудитида бошқа аудиторларни жалб этган пайтда фойдали деб ҳисоблаши мумкин. Масалан, аудитор узоқ масофадаги товар-моддий захиралар ҳисобини кузатиш ёки моддий активларни текшириш учун бошқа аудиторни жалб этиши мумкин.

3. Компонент аудитори компонентнинг молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик фикрини ифодалаш учун қонун ҳужжати, меъёрий ҳужжат ёки бошқа сабаб туфайли талаб этилиши мумкин. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ аудити бўйича аудиторлик далилини таъминлашда компонентнинг молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик фикри асосланган аудиторлик далилидан фойдаланиши мумкин, аммо шунга қарамасдан мазкур АХС нинг талаблари қўлланилади (А1-бандга қаранг).

4. АХС 220 га мувофиқ,[1] гуруҳ аудити бўйича келишув партнёридан гуруҳ аудити бўйича келишувни амалга ошираётган шахслар, жумладан компонент аудиторлари биргаликда ўринли ваколатга ва қобилиятга эга бўлишининг таъминланиши талаб этилади. Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри гуруҳ аудити бўйича келишувнинг йўналиши, назорати ва амалга оширилиши учун ҳам жавобгар ҳисобланади.

5. Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ёки компонент аудитори компонентнинг

[1] АХС 220 «*Молиявий ҳисоботларнинг аудити бўйича сифат назорати*» нинг 14 ва 15-бандлар

молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга оширишига қарамасдан АХС 220 нинг талабларини қўллайди. Мазкур АХС гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрига компонент аудиторлари компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга оширадиган пайтда АХС нинг талабларини қаноатлантиришга кўмак беради.

6. Аудиторлик риски молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш риски билан аудитор бундай бузиб кўрсатишларни аниқламаслигининг рискининг функцияси ҳисобланади.[2] Гуруҳ аудитида, бу компонент аудитори гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишига сабаб бўлиши мумкин бўлган компонентнинг молиявий маълумотларидаги бузиб кўрсатишни аниқламаслиги мумкинлигининг рискини ҳамда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ушбу бузиб кўрсатишни аниқламаслиги мумкинлигининг рискини ўз ичига олади. Мазкур АХС гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси рискни баҳолаш тартиб-таомилларидаги ўз иштирокининг ҳамда компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича компонент аудиторлари томонидан амалга ошириладиган қўшимча аудит тартиб-таомилларининг хусусиятини, муддатини ва кўламини аниқлашда кўриб чиқадиган масалаларни тушунтиради. Ушбу иштирок этишнинг мақсади гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик фикри асосланадиган етарли ва ўринли аудиорлик далилига эга бўлиш ҳисобланади.

Кучга кириш санаси

7. Мазкур АХС 2009 йил 15 декабрдан ёки ундан кейин бошланадиган даврлардаги гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари учун кучга эга бўлади.

Мақсадлар

8. Аудиторнинг мақсадлари қуйидагилардир:

   (а) гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитори сифатида иш юритишни аниқлаш; ва

---

[2] АХС 200, «*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш»,* нинг 32-бандлар

(б) агарда гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитори сифатида иш юритилса:

(i) компонент аудиторлари билан компонентларга тегишли молиявий маълумотлар бўйича улар ишларининг кўлами ва муддати ҳамда уларнинг топилмалари юзасидан аниқ тарзда ахборот алмашиниш; ва

(ii) гуруҳ молиявий ҳисоботлари, барча муҳим жиҳатлар юзасидан, молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрланганлиги бўйича фикрни ифодалаш учун компонентларнинг молиявий маълумотларига ва консолидациялаш (жамлаш) жараёнига нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш.

Таърифлар

9. АХС ларнинг мақсадлари учун, қуйидаги атамалар қуйида белигланган маъноларга эгадир:

(а) Компонент – Гуруҳ ёки компонентнинг раҳбарияти томонидан гуруҳ молиявий ҳисоботлари таркибига киритилиши лозим бўлган молиявий маълумотлар тайёрланадиган тадбиркорлик субъекти ёки бизнес фаолияти. (А2–А4 бандларга қаранг)

(б) Компонент аудитори – Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг талабига асосан, аудити ўтказилаётган гуруҳнинг компонентсига таалуқли бўлган молиявий маълумотлар бўйича ишларни амалга оширадиган аудитор. (А7-бандга қаранг)

(в) Компонент раҳбарияти – Компонентнинг молиявий маълумотларини тайёрлашга жавобгар бошқарув.

(г) Компонент муҳимлиги – Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан аниқланган компонент бўйича муҳимлик.

(д) Гуруҳ – Молиявий маълумотлари гуруҳ молиявий ҳисоботларига киритилган барча компонентлар. Гуруҳ ҳар доим биттадан ортиқ компонентга эга.

(е) Гуруҳ аудити – Гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудити.

(ж) Гуруҳ аудити бўйича фикр – Гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик фикри.

(з) Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри – аудиторлик ташкилотидаги (фирмадаги) гуруҳ аудити бўйича келишув ва унинг бажарилиши, ҳамда гуруҳнинг молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик ташкилоти (фирма) номидан чоп этиладиган аудиторлик ҳисоботига (хулосасига) масъул бўлган партнёр ёки бошқа шахс. Гуруҳ аудити биргаликдаги аудиторлар томонидан ўтказилганда, қўшма келишув бўйича партнёрлар ва уларнинг жамоалари биргаликда гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрини ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасини ташкил қилади. Бироқ, мазкур АХС қўшма аудиторлар ўртасидаги алоқадорликни ёки бир қўшма аудитор амалга оширадиган ишга нисбатан бошқа аудиторнинг ишини қамраб олмайди.

(и) Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси – Гуруҳ аудити бўйича умумий стратегияни белгилайдиган, гуруҳга кирадиган компонентларнинг аудиторлари билан мулоқот қиладиган, консолидациялаш (жамлаш) жараёни бўйича иш юритадиган, ва гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича фикр ҳосил қилиш учун асос бўлган аудиторлик далилларидан келиб чиққан хулосаларни таҳлил қиладиган ходимлар ва гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрини ўз ичига олган партнёрлар.

(й) Гуруҳ молиявий ҳисоботлари – Биттадан ортиқ бўлган компонентларнинг молиявий маълумотларини ўз ичига олган молиявий ҳисоботлар. “Гуруҳ молиявий ҳисоботлари” атамаси шунингдек бош ташкилотга эга бўлмаган, аммо умумий бошқарув остида бўлган компонентлар томонидан тайёрланган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларга нисбатан ҳам қўлланилади.

(к) Гуруҳ бошқаруви – Гуруҳ молиявий ҳисоботларининг тайёрланишига масъул бўлган бошқарув.

(л) Гуруҳлараро назоратлар – Гуруҳ бошқаруви томонидан гуруҳнинг молиявий ҳисоботларини тақдим этиш мақсадида ишлаб чиқилган, амалга оширилган ва қўлланган назоратлар.

(м) Аҳамиятли компонент – Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан аниқланган шундай компонент-ки, (i) у алоҳида олинганида гуруҳ учун молиявий жиҳатдан аҳамиятга эга, ёки (ii) у ўзининг муайян хусусияти ёки шароитлари туфайли, гуруҳ молиявий ҳисоботларида муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлишининг аҳамиятли рискларни келтириб чиқариши мумкин. (А5–А6 бандларга қаранг)

10. «Молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асоси» деганда гуруҳ молиявий ҳисоботларига нисбатан қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси назарда тутилади. «Консолидациялаш (жамлаш) жараёни» қуйидагиларни ўз ичига олади:

(а) жамлаш, пропорционал жамлаш орқали, ёки бухгалтериянинг улуш бўйича ҳисобга олиш ёки таннарх усули орқали гуруҳ молиявий ҳисоботларида компонентларнинг молиявий маълумотларини тан олиш, баҳолаш, тақдим этиш ва очиб бериш; ва

(б) бирлашган молиявий ҳисоботларда бош ташкилотга эга бўлмаган аммо умумий назорат остида бўлган компонентларнинг молиявий маълумотларини умумлаштириш.

Талаблар

Жавобгарлик

11. Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри профессионал стандартларга ва тегишли юридик ва меъёрий талабларга мувофиқ гуруҳ аудити бўйича келишувнинг йўналиши, назорати ва амалга оширилиши учун ҳамда чоп этиладиган аудиторлик ҳисоботи ҳолатларда ўринли бўлиши учун жавобгар ҳисобланади.[3] Натижада, гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик ҳисоботи

[3] АХС 220, 15-банд

компонент аудиторига қаранг этмаслиги лозим, бунда у бундай мурожаатни қонун ёки меъёрий ҳужжатга асосан ўз ичига олиши талаб этилмагунча. Агарда бундай мурожаат қонун ёки меъёрий ҳужжатга асосан талаб этилса, аудиторлик ҳисоботи шуни қайд этиши лозимки, мурожаат гуруҳ аудити бўйича фикр юзасидан гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрининг ёки гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри фирмасининг жавобгарлигини камайтирмайди. (А8–А9 бандларга қаранг)

Қабул қилиш ва давом этиш

12. АХС 220 ни қўллашда, гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри консолидациялаш (жамлаш) жараёнига ва гуруҳ аудити бўйича фикр учун асос бўладиган компонентларнинг молиявий маълумотларига нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далили олинишининг оқилона тарзда кутилиши мумкинлигини аниқлаши лозим. Ушбу мақсад учун, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси аҳамияти бўлиши мумкин бўлган компонентларни аниқлаш учун етарли бўлган тушунчани, яъни гуруҳ, унинг компонентлари ва уларнинг муҳитлари бўйича тушунчага эга бўлиши лозим. Қачонки компонент аудиторлари бундай компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга оширадиган бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш учун зарур бўлган даражада ушбу компонент аудиторларининг ишларида иштирок этиш имкониятига эга бўлишини баҳолаши лозим. (А10–А12 бандларга қаранг)

13. Агарда гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри қуйидагиларни хулоса қилса:

    (а) гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси учун гуруҳ бошқаруви томонидан белгиланган чекловлар туфайли етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш мумкин бўлмайди; ва

    (б) ушбу лаёқатсизликнинг эҳтимолий таъсири гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича фикр билдиришдан бош тортишга олиб келади,[4]

[4] АХС 705 “*Мустақил аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш”*

гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри:

(а) янги келишув бўлган ҳолатда, келишувни қабул қилмаслиги лозим, ёки давом этаётган келишув ҳолатида, келишувдан воз кечиши лозим, қачонки воз кечиш тегишли қонун ёки меъёрий ҳужжатлар асосида мумкин бўлса; ёки

(б) қачонки қонун ёки меъёрий ҳужжат аудитор учун келишувни инкор этишни тақиқласа ёки қачонки келишувдан воз кечиш бошқа ҳолларда мумкин бўлмаса, гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитини мумкин бўлган даражада амалга оширган ҳолда, гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича фикр билдиришдан бош тортиши лозим. (А13–А19 бандларга қаранг)

Келишув шартлари

14. Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри АХС 210 га мувофиқ гуруҳ аудити бўйича келишувнинг шартларини келишиб олиши лозим.[5] (А20–А21 бандларга қаранг)

Умумий аудит стратегияси ва аудит режаси

15. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси умумий гуруҳ аудити стратегиясини ишлаб чиқиши лозим ва АХС 300 га мувофиқ гуруҳ аудити режасини ишлаб чиқиши лозим.[6]

16. Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри умумий гуруҳ аудити стратегиясини ва гуруҳ аудити режасини кўриб чиқиши лозим. (А22-бандга қаранг)

Гуруҳни, унинг компонентларини ва уларнинг муҳитларини тушуниш

17. Аудитордан тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити бўйича тушунчага эга бўлган ҳолда муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашни ва баҳолашни талаб этади.[7] Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси:

---

5 АХС 210 «*Аудит келишувларининг шартларини келишиш*”

6 АХС 300 «*Молиявий ҳисоботларнинг аудитини режалаштириш*» нинг 7-12 бандлари

7 АХС 315, «*Тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини тушуниш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш*”

(а) қабул қилиш ёки давом этиш босқичи мобайнида олинган гуруҳ, унинг компонентлари ва уларнинг муҳитлари, жумладан гуруҳлараро назоратлар бўйича ўз тушунчасини ошириши лозим; ва

(б) консолидациялаш (жамлаш) жараёни, жумладан гуруҳ бошқаруви томонидан компонентлар учун чиқарилган йўриқномалар бўйича тушунчага эга бўлиши лозим. (А23–А29 бандларга қаранг)

18. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси қуйидагиларга нисбатан етарли бўлган тушунчага эга бўлиши лозим:

(а) аҳамиятли бўлиши мумкин бўлган компонентлар юзасидан ўзининг дастлабки белгилашини тасдиқлаш ёки ўзгартириш; ва

(б) фирибгарлик ёки хато туфайли бўлишидан қатъий назар, гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш.[8] (А30–А31 бандларга қаранг)

Компонент аудиторини тушуниш

19. Агарда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторига компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга ошириш юзасидан мурожаат этишни режалаштирса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси қуйидагилар бўйича тушунчага эга бўлиши лозим: (А32–А35 бандларга қаранг)

(а) Компонент аудитори гуруҳ аудитига нисбатан ўринли бўлган аҳлоқий талабларни тушуниши ва уларга риоя этиши ва хусусан унинг мустақил бўлиши. (А37-бандга қаранг)

(б) Компонент аудиторининг профессионал ваколати. (А38-бандга қаранг)

(в) Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш учун зарур бўлган даражада компонент аудиторининг ишларига иштирок этиш имкониятига эга бўлиши.

---

[8] АХС 315

(г) Компонент аудитори аудиторларни фаол тарзда назорат қиладиган тартибга солиш муҳитида фаолият юритиши (А36-бандга қаранг)

20. Агарда компонент аудитори гуруҳ аудитига нисбатан ўринли бўлган мустақиллик талабларини қаноатлантирмаса, ёки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси 19(а)–(в) бандда келтирилган бошқа масалалар тўғрисида жиддий хавотирларга эга бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ушбу компонент аудиторига ушбу компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга ошириш юзасидан қаранг этмаган ҳолда компонентнинг молиявий маълумотларига тегишли етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиши лозим. (А39–А41 бандга қаранг)

Муҳимлик

21. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси қуйидагиларни аниқлаши лозим: (А42-бандга қаранг)

(а) умумий гуруҳ аудити стратегиясини ишлаб чиқишда бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича муҳимлик;

(б) гуруҳнинг муайян ҳолатларида, агарда гуруҳ молиявий ҳисоботларида шундай битимларнинг маълум туркумлари, счет қолдиқлари ёки очиб беришлар мавжуд бўлиб, улар бўйича бузиб кўрсатишларнинг муҳимликка нисбатан камроқ суммалари бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари учун фойдаланувчиларнинг гуруҳ молиявий ҳисоботлари асосида қабул қилинган иқтисодий қарорларига таъсир қилишининг оқилона тарзда кутилиши мумкин бўлса, ушбу битимларнинг маълум туркумларига, счет қолдиқларига ёки очиб беришларга нисбатан қўлланиладиган муҳимлик даражаси ёки даражалари;

(в) компонент аудиторлари гуруҳ аудитининг мақсадлари учун аудитни ёки кўриб чиқишни амалга оширадиган компонентлар бўйича компонент муҳимлиги. Гуруҳ молиявий ҳисоботларидаги тузатилмаган ва аниқланмаган бузиб кўрсатишларнинг умумлашгани бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича муҳимликдан ошишининг эҳтимолини ўринли бўлган паст даражага камайтириш учун, компонент муҳимлиги бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича

муҳимликдан камроқ бўлиши лозим; (А43–А44 бандларга қаранг)

(г) шундай чегараки, ундан юқорида бузиб кўрсатишлар гуруҳ молиявий ҳисоботлари учун яққол сезиларсиз деб ҳисобланмаслиги мумкин. (А45-бандга қаранг)

22. Қачонки компонент аудиторлари гуруҳ аудитининг мақсадларида аудитни амалга оширадиган бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент даражасида аниқланган фаолият муҳимлигининг ўринлилигини баҳолаши лозим. (А46-бандга қаранг)

23. Агарда компонент қонун ҳужжати, меъёрий ҳужжат ёки бошқа сабаб туфайли аудит қилинишга шартли бўлса ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ушбу аудитдан гуруҳ аудити учун аудиторлик далилини таъминлашда фойдаланишга қарор қилса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси:

(а) бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича муҳимлик; ва

(б) компонент даражасидаги фаолият аҳамиятлилиги

мазкур АХС нинг талабларини қаноатлантиришини аниқлаши лозим.

Баҳоланган рискларга аудиторнинг жавоб ҳаракатлари

24. Аудитордан молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига жавоб ҳаракатлари учун ўринли жавобларни ишлаб чиқиш ва амалга ошириш талаб этилади.[9] Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси, ёки унинг номидан компонент аудиторлари, томонидан амалга ошириладиган ишларнинг турини аниқлаши лозим (26-29 бандларга қаранг). Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторларининг ишларида ўз иштирокининг хусусиятини, муддатини ва кўламини ҳам аниқлаши лозим (30-31 бандларга қаранг).

[9] АХС 330 «*Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг жавоб ҳаракатлари”*

25. Агарда консолидациялаш (жамлаш) жараёнида ёки компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишларнинг хусусияти, муддати ва кўлами гуруҳлараро назоратлар самарали тарзда ишлайди деган кутилишга асосланган бўлса, ёки агарда моҳиятли тартиб-таомилларнинг ўзи етарлича тегишли аудиторлик далилини тақдимнома даражасида таъминлай олмаса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ушбу назоратларнинг самарадорлигини тестдан ўтказиши ёки компонент аудиторидан ушбу тестни амалга оширишни талаб этиши лозим.

Компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишларнинг турини аниқлаш (А47-бандга қаранг)

Аҳамиятли компонентлар

26. Гуруҳ учун ўзининг алоҳида молиявий аҳамиятлилиги туфайли аҳамиятли бўлган компонент ҳолатида, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси, ёки унинг номидан компонент аудитори, компонент муҳимлигидан фойдаланган ҳолда компонент молиявий маълумотларининг аудитини амалга ошириши лозим.

27. Ўзининг муайян хусусияти ёки ҳолатлари туфайли гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш бўйича аҳамиятли рискларини қамраб олиши мумкин бўлгани учун аҳамиятли бўлган компонент ҳолатида, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси, ёки унинг номидан компонент аудитори, қуйидагиларнинг бирини ёки бир нечасини амалга ошириши лозим:

    (а) компонент муҳимлигидан фойдаланган ҳолда компонент молиявий маълумотларининг аудити;

    (б) гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг эҳтимолий аҳамиятли рискларига тегишли бир ёки бир неча счет қолдиқларининг, битимлар туркумларининг ёки очиб беришларнинг аудити; (А48-бандга қаранг)

    (в) гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг эҳтимолий аҳамиятли рискларига тегишли белгиланган аудит тартиб-таомиллари. (А49-бандга қаранг)

Аҳамиятли компонентлар бўлмаган компонентлар

28. Аҳамиятли компонентлар бўлмаган компонентлар учун, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ даражасидаги таҳлилий тартиб-таомилларни амалга ошириши лозим. (А50-бандга қаранг)

29. Агарда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ аудити бўйича фикр учун асос бўладиган етарлича тегишли аудиторлик далили қуйидагилардан:

    (а) аҳамиятли компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга оширилган ишлар;

    (б) гуруҳлараро назоратлар ва жамлаш жараёни бўйича амалга оширилган ишлар; ва

    (в) гуруҳ даражасида амалга оширилган таҳлилий тартиб-таомиллардан

    олинади деб ҳисобламаса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси аҳамиятли компонентлар бўлмаган компонентларни танлаши лозим ва танланган алоҳида компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича қуйидагиларнинг бирини ёки бир нечасини амалга ошириши ёки компонент аудиторидан буни амалга оширишни талаб этиши лозим: (А51–А53 бандларга қаранг)

    - компонент муҳимлигидан фойдаланган ҳолда компонент молиявий маълумотларининг аудити;
    - бир ёки бир неча счет қолдиқларининг, битимлар туркумларининг ёки очиб беришларнинг аудити;
    - компонент муҳимлигидан фойдаланган ҳолда компонент молиявий маълумотларининг кўриб чиқилиши;
    - белгиланган тартиб-таомиллар.

    Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси давр мобайнида компонентларнинг танловини ўзгартириши лозим.

Компонент аудиторлари томонидан амалга оширилган ишлардаги иштирок (А54–А55 бандларга қаранг)

Аҳамиятли компонентлар—Рискни баҳолаш

30. Агарда компонент аудитори аҳамиятли компонентнинг молиявий маълумотларининг аудитини амалга оширса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг аҳамиятли рискларини аниқлаш учун компонент аудиторининг рискни баҳолашида иштирок этиши лозим. Ушбу иштирокнинг хусусияти, муддати ва кўламига гуруҳ аудити бўйича келишувнинг компонент аудитори бўйича тушунчаси таъсир этади аммо улар камида қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

(а) компонент аудитори ёки компонент раҳбарияти билан гуруҳ учун жиддий бўлган компонентнинг бизнес фаолиятларини муҳокама қилиш;

(б) компонент аудитори билан компонентнинг фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий маълумотларнинг муҳим бузиб кўрсатилишига таъсирчанлигини муҳокама қилиш; ва

(в) гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг аниқланган аҳамиятли рискларининг компонент аудитори томонидан ҳужжатлаштирилишини кўриб чиқиш. Бундай ҳужжатлаштириш баённома (меморандум) шаклида бўлиши мумкин бўлиб, у аниқланган жиддий рискларга нисбатан компонент аудиторининг хулосасини акс эттиради.

Гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг аниқланган аҳамиятли рисклари – Кейинги аудит тартиб-таомиллари

31. Агарда гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг аҳамиятли рисклари компонент аудитори ишларни амалга оширадиган компонентда аниқланган бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг аниқланган аҳамиятли рискларига муносабат билдиришда амалга ошириладиган кейинги аудит тартиб-таомилларининг ўринлилигини баҳолаши лозим. Компонент аудитори бўйича ўз тушунчасига асосланган ҳолда, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси кейинги аудит тартиб-таомилларида иштирок этиш зарур бўлишини аниқлаши лозим.

Консолидациялаш (жамлаш) жараёни

32. 17-бандга мувофиқ, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳлараро назоратлар ва консолидациялаш (жамлаш) жараёни, жумладан гуруҳ бошқаруви томонидан компонентлар учун чиқарилган йўриқномалар бўйича тушунчага эга бўлади. 25-бандга мувофиқ, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси, ёки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг талабига асосан компонент аудитори, гуруҳлараро назоратларнинг ишлаш самарадорлигини тестдан ўтказади, агарда жамлаш жараёни бўйича амалга ошириладиган ишларнинг хусусияти, муддати ва кўлами гуруҳлараро назоратлар самарали тарзда ишлайди деган кутилишга асосланган бўлса, ёки агарда моҳияти бўйича текшири тартиб-таомилларнинг ўзи етарлича тегишли аудиторлик далилини тақдимнома даражасида таъминлай олмаса.

33. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси жамлаш жараёнидан юзага келадиган гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига муносабат билдириш учун жамлаш жараёни бўйича кейинги аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши ва амалга ошириши лозим. Бу барча компонентлар гуруҳ молиявий ҳисоботларининг таркибига киритилганлигини баҳолашни ўз ичига олиши лозим.

34. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси жамлаш тўғриланишларининг ва қайта таснифланишларининг ўринлилигини, тўлиқлигини ва аниқлигини баҳолаши лозим ҳамда ҳар қандай фирибгарлик риски омиллари ёки эҳтимолий раҳбарият нохолислигининг ишоралари мавжудлигини баҳолаши лозим. (А56-бандга қаранг)

35. Агарда компонентнинг молиявий маълумотлари гуруҳ молиявий ҳисоботларига нисбатан қўлланилган айнан бир хил бухгалтерия ҳисоб мувофиқ тайёрланмаган бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ушбу компонентнинг молиявий маълумотлари гуруҳ молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва тақдим этиш мақсадларида тегишли тартибда тўғриланганлигини баҳолаши лозим.

36. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторининг ахборот алмашинувида (41(в)-бандга қаранг) аниқланган молиявий маълумотлар гуруҳ молиявий ҳисоботларида инобатга олинган молиявий маълумотлар бўлишини аниқлаши лозим.

37. Агарда гуруҳ молиявий ҳисоботлари гуруҳнинг молиявий ҳисобот даври-охиридан фарқ қиладиган молиявий ҳисобот даври-охирига эга компонентнинг молиявий ҳисоботларини ўз ичига олса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси тегишли тўғриланишлар ушбу молиявий ҳисоботларга нисбатан тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ амалга оширилганлигини баҳолаши лозим.

Кейинги ҳодисалар

38. Қачонки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ёки компонент аудиторлари компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича аудитларни амалга оширса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ёки компонент аудиторлари ушбу компонентлардаги шундай ҳодисаларни аниқлашга мўлжалланган тартиб-таомилларни амалга ошириши лозимки, қайсики компонентларнинг молиявий маълумотларининг саналари билан гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича аудитор ҳисоботининг санаси ўртасида содир бўлади ва қайсики гуруҳ молиявий ҳисоботларига нисбатан тўғриланишни ёки улардаги очиб беришни талаб этиши мумкин.

39. Қачонки компонент аудиторлари компонентларнинг молиявий маълумотларининг аудитларидан бошқа ишларни амалга оширса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторларидан агарда улар гуруҳ молиявий ҳисоботларига нисбатан тўғриланишни ёки улардаги очиб беришни талаб этиши мумкин бўлган кейинги ҳодисалардан хабар топганда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасини хабардор қилишни талаб этиши лозим.

Компонент аудитори билан ахборот алмашинуви

40. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторига ўзининг талаблари юзасидан мунтазам равишда ахборот алмашиниши лозим. Ушбу ахборот алмашинуви амалга ошириладиган ишларни, ушбу ишлардан амалга ошириладиган фойдаланиш ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан компонент аудиторининг ахборот алмашинувининг шакли ва кўламини белгилаши лозим. У қуйидагиларни ҳам ўз ичига олиши лозим: (А57, А58, А60-бандларга қаранг)

(а) гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори ишларидан фойдаланадиган ҳолатни англаган ҳолда, компонент аудитори у гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан ҳамкорлик қилишини тасдиқлашининг талаби; (А59-бандга қаранг)

(б) гуруҳ аудитига нисбатан ўринли бўлган аҳлоқий талаблар, хусусан, мустақиллик талаблари;

(в) компонентнинг молиявий маълумотларининг аудити ёки кўриб чиқилиши ҳолатида, компонент муҳимлиги (ва, ўринли бўлганда, битимларнинг муайян туркумлари, счет қолдиқлари ёки очиб беришлар бўйича муҳимлик даражаси ёки даражалари) ва шундай чегараки, ундан юқорида бузиб кўрсатишлар гуруҳ молиявий ҳисоботлари учун яққол сезиларсиз деб ҳисобланмаслиги мумкин;

(г) компонент аудиторининг ишларига ўринли бўлган, фирибгарлик ёки хато туфайли, гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг аниқланган аҳамиятли рисклари. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторидан компонентда, фирибгарлик ёки хато туфайли, гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг ҳар қандай бошқа аниқланган аҳамиятли рисклари ва бундай рискларга нисбатан компонент аудиторининг жавоблари юзасидан маълум давр асосида ахборот алмашинишни талаб этиши лозим;

(д) гуруҳ бошқаруви томонидан тайёрланган ўзаро боғлиқ томонларнинг рўйхати ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси хабардор бўлган ҳар қандай бошқа ўзаро боғлиқ томонлар. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторидан гуруҳ бошқаруви ёки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан олдин аниқланмаган ўзаро боғлиқ томонлар юзасидан маълум давр асосида ахборот алмашинишни талаб этиши лозим. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси бундай қўшимча ўзаро боғлиқ томонларни бошқа компонент аудиторлари аниқлашини белгилаши лозим.

41. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторидан гуруҳ аудитига нисбатан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг хулосаси учун ўринли бўлган масалалар юзасидан ахборот алмашинишни талаб этиши лозим. Бундай ахборот алмашинуви қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим: (А60-бандга қаранг)

(а) компонент аудитори гуруҳ аудитига нисбатан ўринли бўлган аҳлоқий талабларига, жумладан мустақиллик талабига ва профессионал ваколатга риоя этганлиги;

(б) компонент аудитори гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг талабларига риоя этганлиги;

(в) компонент аудитори ҳисобот берадиган компонент молиявий маълумотларининг белгиланиши;

(г) гуруҳ молиявий ҳисоботларини муҳим бузиб кўрсатишга олиб келиши мумкин бўлган қонунлар ёки меъёрий ҳужжатларга риоя этмаслик ҳолатлари бўйича ахборот;

(д) компонент молиявий маълумотларининг тузатилмаган бузиб кўрсатишларининг рўйхати (рўйхат гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан билдирилган аниқ муҳим бўлмаган бузиб кўрсатиш бўйича чегарадан камроқ бўлган бузиб кўрсатишларни ўз ичига олиши шарт эмас (40(в)-бандга қаранг));

(е) эҳтимолий раҳбарият нохолислигининг ишоралари;

(ж) компонент даражасида ички назоратда ҳар қандай аниқланган жиддий камчиликларнинг изоҳи;

(з) компонент аудитори компонентнинг бошқарув юклатилган шахслари билан ахборот алмашишган ёки ахборот алмашинишни кўзда тутган бошқа жиддий масалалар, жумладан компонент раҳбариятини, компонент даражасида ички назоратида аҳамиятли ўрин тутган ходимларни ёки фирибгарлик компонент молиявий маълумотларини муҳим бузиб кўрсатишга олиб келган бўлимдаги бошқаларни қамраб оладиган фирибгарлик ёки гумон қилинган фирибгарлик;

(и) гуруҳ аудити учун ўринли бўлиши мумкин бўлган, ёки компонент аудитори гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси

эътиборига ҳавола этишни истаган, ҳар қандай бошқа масалалар, жумладан компонент аудитори компонент раҳбариятидан талаб этган ёзма билдиргиларда қайд қилинган истиснолар; ва

(к) компонент аудиторининг умумий топилмалари, хулосалари ёки фикри.

Олинган аудиторлик далилининг етарлилигини ва ўринлилигини баҳолаш

Компонент аудиторининг ахборот алмашинувини ва улар ишларининг етарлилигини баҳолаш

42. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторининг ахборот алмашинувини баҳолаши лозим (41-бандга қаранг). Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси:

(а) ушбу баҳолашдан юзага келадиган жиддий масалаларни компонент аудитори билан, ўринли бўлганда, компонент раҳбарияти ёки гуруҳ бошқаруви билан муҳокама қилиши лозим; ва

(б) компонент аудиторининг аудит ҳужжатларининг бошқа ўринли қисмларини кўриб чиқиш зарурлигини аниқлаши лозим. (А61-бандга қаранг)

43. Агарда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторининг ишларини етарсиз деб хулоса қилса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси қандай қўшимча тартиб-таомиллар амалга оширилишини ва улар компонент аудитори ёки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан амалга оширилишини аниқлаши лозим.

Аудит далилининг етарлилиги ва ўринлилиги

44. Аудитордан аудит рискини қабул қилинадиган паст даражага камайтириш ва шу орқали аудиторга аудитор фикри асосланадиган оқилона хулосаларни ҳосил қилишга имкон бериш учун етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишини талаб этади.[10] Гуруҳ

[10] АХС 200, 17-банд

аудити бўйича келишув жамоаси етарлича тегишли аудиторлик далили, гуруҳ аудити бўйича фикр асосланадиган, жамлаш жараёнида амалга оширилган аудит тартиб-таомилларидан ҳамда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ва компонент аудиторлари томонидан компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга оширилган ишлардан олинганлигини баҳолаши лозим. (А62-бандга қаранг)

45. Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри (ёки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан аниқланган ёки компонент аудиторлари томонидан билдирилган) ҳар қандай тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг ҳамда етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконияти мавжуд бўлмаган ҳар қандай ҳолатларнинг гуруҳ аудити бўйича фикрга таъсирини баҳолаши лозим. (А63-бандга қаранг)

Гуруҳ бошқаруви ва гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари билан ахборот алмашинуви

Гуруҳ бошқаруви билан ахборот алмашинуви

46. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ички назоратда аниқланган қайси камчиликларни АХС 265 га муовфиқ бошқарув юклатилган шахсларга ва гуруҳ бошқарувига билдиришни аниқлаши лозим.[11] Ушбу қарорни қабул қилишда, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси қуйидагиларни кўриб чиқиши лозим:

    (а) гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси аниқлаган гуруҳлараро ички назоратдаги камчиликлар;

    (б) гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонентлардаги ички назоратларда аниқлаган ички назоратдаги камчиликлар; ва

    (в) компонент аудитори гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг эътиборига ҳавола этган ички назоратдаги камчиликлар.

47. Агарда фирибгарлик гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан аниқланганса ёки унинг эътиборига компонент аудитори томонидан ҳавола этилса (41(з)-бандга қаранг), ёки ахборот

[11] АХС 265, *Бошқарув юклатилган шахсларга ва раҳбариятга ички назоратдаги камчиликларни билдириш*

фирибгарлик мавжуд бўлиши мумкинлигини кўрсатса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси буни жавобгарликларига тегишли масалаларнинг фирибгарлигини олдини олиш ва фош этиш бўйича асосий жавобгарликка эга шахсларни хабардор этиш мақсадида гуруҳ бошқарувининг тегишли даражасига мунтазам равишда билдириши лозим. (А64-бандга қаранг)

48. Компонент аудиторидан қонун ҳужжати, меъёрий ҳужжат ёки бошқа сабаб орқали компонентнинг молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик фикрини ифодалаш талаб этилиши мумкин. Бундай ҳолатда, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ бошқарувидан компонент молиявий ҳисоботлари учун жиддий бўлиши мумкин бўлган ҳолда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси хабардор бўлган, аммо компонент раҳбарияти англамаган бўлиши мумкин бўлган, ҳар қандай масала тўғрисида компонент раҳбариятини хабардор қилишни талаб этиши лозим. Агарда гуруҳ бошқаруви компонент раҳбариятига масалани билдиришни рад этса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси масалани гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари билан муҳокама қилиши лозим. Агарда масала ҳал этилмайдиган бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси, юридик ва профессионал махфийлик мулоҳазаларига шартли равишда, компонент аудиторига масала ҳал этилмагунга қадар компонентнинг молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик ҳисоботини чоп этмасликни маслаҳат беришни кўриб чиқиши лозим. (А65-бандга қаранг)

Гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари билан ахборот алмашинуви

49. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари билан, АХС 260[12] ва бошқа АХС лар орқали талаб этилган масалаларга қўшимча тарзда, қуйидаги масалалар юзасидан ахборот алмашиниши лозим: (А66-бандга қаранг)

(а) компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишлар турининг қисқача маълумоти.

(б) Аҳамиятли компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича компонент аудиторлари томонидан амалга

[12] АХС 260, *Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*

ошириладиган ишларда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг режалаштирилган иштирокининг хусусияти тўғрисида қисқача маълумот.

(в) Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори ишларини баҳолаши ушбу аудитор ишларининг сифати юзасидан хавотирни юзага келтирган ҳолатлар.

(г) Гуруҳ аудити бўйича ҳар қандай чекловлар, масалан, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг маълумотлардан фойдаланиш ҳуқуқи чекланган бўлиши мумкин бўлган ҳолат.

(д) Гуруҳ бошқарувини, компонент раҳбариятини, гуруҳлараро назоратларда аҳамиятли ўрин тутган ходимларни ёки фирибгарлик гуруҳ молиявий ҳисоботларини муҳим бузиб кўрсатишга олиб келган бўлимдаги бошқаларни қамраб оладиган фирибгарлик ёки гумон қилинган фирибгарлик.

Ҳужжатлаштириш

50. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси аудит ҳужжати таркибига қуйидаги масалаларни киритиши лозим:[13]

(а) Аҳамиятли компонентларни таъкидлаган ҳолда, компонентларнинг таҳлили ва компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга оширилган ишларнинг тури.

(б) Аҳамиятли компонентлар бўйича компонент аудиторлари томонидан амалга оширилган ишларда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси иштирокининг, жумладан шунга асосан, ўринли бўлганда, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудиторларининг аудит ҳужжатлари ва хулосаларининг тегишли қисмларини кўриб чиқишнинг хусусияти, муддати ва кўлами.

(в) Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг талаблари тўғрисида гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан компонент аудиторлари ўртасида ёзма ахборот алмашинувлари.

---

[13] АХС 230, *Аудитни ҳужжатлаштириш*, нинг 8-11 ва А6-бандлари

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Қонун ҳужжати, меъёрий ҳужжат ёки бошқа сабаб туфайли аудитга шартли компонентлар (3-бандга қаранг)

A1. Гуруҳ аудити учун аудиторлик далилини таъминлашда қонун ҳужжати, меъёрий ҳужжат ёки бошқа сабаб орқали талаб этилган аудитдан фойдаланиш юзасидан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг қарорига таъсир этиши мумкин бўлган омиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Компонентнинг молиявий ҳисоботларини тайёрлашда қўлланилган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси билан гуруҳ молиявий ҳисоботларини тайёрлашда қўлланилган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси ўртасидаги фарқлар.
- Компонент аудитори томонидан қўлланилган аудит ва бошқа стандартлар билан гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитида қўлланилган стандартлар ўртасидаги фарқлар.
- Компонент молиявий ҳисоботларининг аудити гуруҳ ҳисоботини тақдим этиши жадвалини қаноатлантириш учун ўз вақтида тугалланиши.

Таърифлар

Компонент (9(а)-бандга қаранг)

A2. Гуруҳнинг тузилиши компонентлар қандай аниқланишига таъсир этади. Масалан, гуруҳ молиявий ҳисоботни тақдим этиш тизими шундай ташкилий тузилмага асосланган бўлиши мумкинки, бунда ушбу тизим молиявий маълумотлар бош ташкилот ва бир ёки бир неча шўъба ташкилотлари, қўшма корхоналар ёки бухгалтерия ҳисобининг улуш бўйича ҳисобга олиш усули ёки таннарх усулида ҳисобга олинган инвестиция объектлари; бош ташкилот ва бир ёки бир неча компонентлар ёки филиаллар; ёки иккаласининг бирикмаси томонидан тайёрланишини таъминлайди. Бироқ, айрим гуруҳлар ўзларининг молиявий ҳисоботни тақдим этиш тизимини функция, жараён, махсулот ёки хизмат (ёки маҳсулотлар ёки

хизматлар гуруҳлари), ёки географик жойлар бўйича ташкил этиши мумкин. Ушбу ҳолатларда, гуруҳ ёки компонент раҳбарияти гуруҳ молиявий ҳисоботлари таркибига киритиладиган молиявий маълумотларни тайёрлайдиган тадбиркорлик субъекти ёки бизнес фаолияти функция, жараён, маҳсулот ёки хизмат (ёки маҳсулотлар ёки хизматлар гуруҳлари), ёки географик жойлар бўлиши мумкин.

А3. Компонентларнинг турли даражалари гуруҳ молиявий ҳисоботни тақдим этиш тизимида мавжуд бўлиши мумкин бўлиб, бундай ҳолатда компонентларни алоҳида эмас, балки умумлаштиришнинг муайян даражаларида аниқлаш ўринлироқ бўлиши мумкин.

А4. Муайян даражада умумлаштирилган компонентлар гуруҳ аудити мақсадларидаги компонентни ташкил этиши мумкин; бироқ, бундай компонент у қамраб оладиган компонентларнинг молиявий маълумотларини ўз ичига оладиган гуруҳ молиявий ҳисоботларини ҳам тайёрлаши мумкин (яъни, иккиламчи гуруҳ). Мазкур АХС шу туфайли турли гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрлари ва жамоалари томонидан йирикроқ гуруҳ таркибидаги турли иккиламчи гуруҳлар учун қўлланилиши мумкин.

Аҳамиятли компонент (9(м)-бандга қаранг)

А5. Компонентнинг алоҳида молиявий аҳамиятлилиги ошиши билан, гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш рисклари одатда ошади. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси алоҳида молиявий аҳамиятлиликка эга компонентларни аниқлашда ёрдам сифатида танланган таянч кўрсаткичга нисбатан фоиз улушини қўллаши мумкин. Таянч кўрсаткични белгилаш ва қўлланиладиган фоиз улушини аниқлаш профессионал мулоҳазадан фойдаланишни қамраб олади. Гуруҳнинг хусусияти ва ҳолатларига қараб, ўринли таянч кўрсаткичлар гуруҳ активлари, мажбуриятлари, пул оқимлари фойдаси ёки айланма маблағларини ўз ичига олиши мумкин. Масалан, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси танланган таянч кўрсаткичнинг 15% дан ошадиган компонентларни аҳамиятли компонентлар деб ҳисоблаши мумкин. Бироқ, юқорироқ ёки пастроқ фоиз улуши ҳолатларда ўринли деб ҳисоланиши мумкин.

А6. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонентни ўзининг муайян хусусияти ёки ҳолатлари туфайли гуруҳ молиявий

ҳисоботларини муҳим бузиб кўрсатишнинг аҳамиятли рискларини (яъни, махсус аудиторлик кўриб чиқишларни талаб этадиган рисклар[14]) эҳтимолий қамраб оладиган компонент сифатида белгилаши ҳам мумкин. Масалан, компонент хорижий валюта савдосига жавобгар бўлиши мумкин ва шу туфайли гуруҳни муҳим бўзиб кўрсатишнинг аҳамиятли рискларига дучор этади, ҳаттоки компонент бошқа ҳолларда гуруҳга нисбатан алоҳида молиявий аҳамиятлиликка эга бўлмаса ҳам.

Компонент аудитори (9(б)-бандга қаранг)

А7. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг аъзоси гуруҳ аудити учун гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг талабига асосан компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга ошириши мумкин. Бундай ҳолат юз берганда, келишув жамоасининг ушбу аъзоси компонент аудитори ҳам ҳисобланади.

Жавобгарлик (11-бандга қаранг)

А8. Компонент аудиторлари гуруҳ аудити учун компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга ошириши мумкин ва улар ўзларининг умумий топилмалари, хулосалари ёки фикрлари учун жавобгар бўлсаларда, гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри ёки гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрининг фирмаси гуруҳ аудиторлик фикрига жавобгар бўлади.

А9. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси бир ёки бир неча компонентларнинг молиявий маълумотларига нисбатан етарли ва ўринли аудит далилини олиш имкониятига эга бўлмаганлиги туфайли гуруҳ аудиторлик фикри ўзгартириладиган пайтда, гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик ҳисоботида Ўзгартириш базиси банди компонент аудиторига мурожаат этмаган ҳолда, ушбу имкониятсизлик бўйича сабабларни ифодалайди, бунда бундай мурожаат ҳолатларнинг етарли тушунтирилиши учун зарур бўлмагунча.[15]

[14] АХС 315, 27-29 бандлар

[15] АХС 705, 20-банд

Қабул қилиш ва давом этиш

Қабул қилишдаги ёки давом этишдаги тушунчага эга бўлиш босқичи (12-бандга қаранг)

A10. Янги келишув ҳолатида, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг гуруҳ, унинг компонентлар ва уларнинг муҳитлари бўйича тушунчаси қуйидагилардан ҳосил қилиниши мумкин:

- гуруҳ бошқаруви томонидан таъминланган маълумотлар;
- гуруҳ бошқаруви билан ахборот алмашинуви; ва
- ўринли бўлганда, олдинги гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси, компонент раҳбарияти ёки компонент аудиторлари билан ахборот алмашинуви.

A11. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг тушунчаси қуйидаги каби масалларни ўз ичига олиши мумкин:

- Гуруҳ тузилмаси, жумладан ҳам юридик ҳам ташкилий тузилма (яъни, гуруҳ молиявий ҳисоботини тақдим тизими қандай ташкил этилган).
- Гуруҳ учун аҳамиятли компонентларнинг бизнес фаолиятлари, жумладан ушбу фаолиятлар содир бўладиган соҳа ва меъёрий, иқтисодий ва сиёсий муҳитлар.
- Хизмат ташкилотларидан фойдаланиш, жумладан биргаликда фойдаланиладиган хизмат марказлари.
- Гуруҳлараро назоратларнинг изоҳи.
- Консолидациялаш (жамлаш) жараёнининг мураккаблиги.
- Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрининг фирмасидан ёки тармоғидан бўлмаган компонент аудиторлари компонентларнинг бирортасининг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга ошириши ва гуруҳ бошқарувининг бирдан ортиқ аудиторни тайинлашининг мақсадга мувофиқлиги.
- Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси:

- гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахсларига, гуруҳ бошқарувига, компонентнинг бошқарув юклатилган шахсларига, компонент раҳбариятига, компонент маълумотларига ва компонент аудиторларига (жумладан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан талаб этилган ўринли аудит ҳужжатларига) нисбатан чекланмаган рухсатга эга бўлиши; ва
- компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича зарурий ишларни амалга ошириш имконига эга бўлиши.

A12. Давом этаётган келишув ҳолатида, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имкониятига йирик ўзгаришлар, масалан, қуйидаги ўзгаришлар таъсир этиши мумкин:

- гуруҳ тузилмасидаги ўзгаришлар (масалан, сотиб олишлар, ҳисобдан чиқаришлар, ёки гуруҳ молиявий ҳисоботини тақдим тизими қандай ташкил этилганлигидаги ўзгаришлар).
- Гуруҳ учун аҳамиятли бўлган компонентларнинг бизнес фаолиятларидаги ўзгаришлар.
- Гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахсларининг, гуруҳ бошқарувининг ёки аҳамиятли компонентларнинг асосий раҳбарияти таркибидаги ўзгаришлар.
- Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ ёки компонент раҳбариятининг дахлсизлиги ва ваколатига нисбатан эга бўлган хавотирлар.
- Гуруҳлараро назоратлардаги ўзгаришлар.
- Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосидаги ўзгаришлар.

Етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишнинг кутилиши (13-бандга қаранг)

A13. Гуруҳ фақатгина аҳамиятли компонентлар сифатида ҳисобланмайдиган компонентлардан ташкил топган бўлиши мумкин. Ушуб ҳолатларда, гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри гуруҳ аудиторлик фикри асосланадиган етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишни

оқилона тарзда кўзда тутиши мумкин, агарда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси:

(а) ушбу компонентларнинг айримларининг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга ошириш имконига эга бўлса; ва

(б) етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш учун зарур бўлган даражада бошқа компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича компонент аудиторлари томонидан амалга оширилган ишларда иштирок этиш имконига эга бўлса.

Маълумотлардан фойдаланиш ҳуқуқи (13-бандга қаранг)

A14. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг маълумотлардан фойдаланиш ҳуқуқи гуруҳ бошқаруви четлаб ўта олмайдиган ҳолатлар, масалан, махфийлик ва маълумотларнинг дахлсизлигига тегишли қонунлар орқали, ёки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси сўраган тегишли аудит ҳужжаталаридан фойдаланишга нисбатан компонент аудитори томонидан рад этилиш орқали чекланган бўлиши мумкин. У гуруҳ бошқаруви томонидан ҳам чекланган бўлиши мумкин.

A15. Қачонки маълумотлардан фойдаланиш ҳуқуқи ҳолатлар орқали чекланган бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасида ҳануз етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконияти мавжуд бўлиши мумкин; бироқ, компонентнинг аҳамиятлилиги ошиши билан бунинг эҳтимоли жуда кам бўлади. Мсалан, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси бухгалтерия ҳисобининг улуш бўйича ҳисобга олиш усулида ҳисобга олинган компонентнинг бошқарув юклатилган шахслари, раҳбарияти ёки аудиторига (жумладан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан талаб этилган тегишли аудит ҳужжатларига) нисбатан рухсатга эга бўлмаслиги мумкин. Агарда компонент аҳамиятли компонент бўлмаса ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами, жумладан шунга асосан аудиторлик ҳисоботига эга бўлса ҳамда ушбу компонентга нисбатан гуруҳ бошқаруви томонидан сақланган маълумотлардан фойдаланиш ҳуқуқига эга бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ушбу маълумотлар ушбу компонентга нисбатан етарлича

тегишли аудиторлик далилини ташкил этади деб хулоса қилиши мумкин. Бироқ, агарда компонент аҳамиятли компонент бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ аудитининг ҳолатларига тегишли мазкур АХС нинг талабларига риоя этиш имкониятига эга бўлмайди. Масалан, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторининг ишларига иштирок этиш учун 30-31 бандлардаги талабга риоя этиш имкониятига эга бўлмайди. Шу туфайли, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасида ушбу компонентга нисбатан етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконияти мавжуд бўлмайди. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконсизлигининг оқибати АХС 705 га асосан кўриб чиқилади.

A16. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконияти мавжуд бўлмайди, агарда гуруҳ бошқаруви гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг ёки компонент аудиторининг аҳамиятли компонентнинг маълумотларидан фойдаланишини чекласа.

A17. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконияти мавжуд бўлиши мумкин бўлсада, агарда бундай чеклов аҳамиятли компонент деб ҳисобланмаган компонентга тегишли бўлса, чекловнинг сабаби гуруҳ аудиторлик фикрига таъсир этиши мумкин. Мсалан, бу гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг сўровларига нисбатан гуруҳ бошқарувининг жавобларининг ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси учун гуруҳ бошқарувининг билдиргиларининг ишончлилигига таъсир этиши мумкин.

A18. Қонун ёки меъёрий ҳужжат гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри учун келишувдан бош тортишни ёки воз кечишни тақиқлаши мумкин. Масалан, айрим юрисдикцияларда аудитор белгиланган давр учун тайинланади ва ушбу давр тугашидан олдин унинг воз кечиши тақиқланади. Шунингдек, давлат секторида, келишувдан бош тортиш ёки воз кечиш имконияти топшириқнинг хусусияти ёки давлат манфаати мулоҳазалари туфайли аудиторда мавжуд бўлмаслиги мумкин. Ушуб ҳолатларда ҳам, мазкур АХС гуруҳ аудитига нисбатан қўлланилади ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконсизлигининг оқибати АХС 705 га асосан кўриб чиқилади.

A19. 1-иловада бухгалтерия ҳисобининг улуш бўйича ҳисобга олиш усулида ҳисобга олинган ва жиддий аҳамиятга эга компонентга нисбатан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконсизлиги, лекин, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг мулоҳазаси бўйича таъсир аҳамиятли аммо кенг қамровли бўлмаган ҳолатига асосланган қўшимча изоҳлар билан фикрни қамраб оладиган аудиторлик ҳисоботига мисол келтирилган.

Келишув шартлари (14-бандга қаранг)

A20. Келишувнинг шартлари тегишли молиявий ҳисоботни тақдимэтиш асосини белгилайди.[16] Қуйидагилар каби қўшимча масалалар гуруҳ аудити бўйича келишувнинг шартлари таркибига киритилиши мумкин:

- Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан компонент аудиторлари ўртасидаги ахборот алмашинуви қонун ёки меъёрий ҳужжатга асосан мумкин бўлган даражада чекланмаган бўлиши керак;
- Компонент аудиторлари, компонентнинг бошқарув юклатилган шахслари ва компонент раҳбарияти ўртасидаги муҳим ахборот алмашинувлари, жумладан ички назоратдаги жиддий камчиликлар бўйича ахборот алмашинувлар гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан ҳам амалга оширилиши керак;
- Молиявий ҳисоботни тақдим этиш масалаларига тегишли тартибга солувчи органлар билан компонентлар ўртасидаги муҳим ахборот алмашинувлари гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан амалга оширилиши керак; ва
- Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси зарур деб ҳисоблаган даражада, қуйидагиларга нисбатан рухсат берилиши керак:
    - компонент маълумотлари, компонентларнинг бошқарув юклатилган шахслари, компонент раҳбарияти ва компонент аудиторлари (жумладан гуруҳ аудити бўйича

[16] АХС 210, 8-банд

келишув жамоаси томонидан талаб этилган аудит ҳужжатлари); ва

- компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга ошириш ёки компонент аудиторидан ишларни амалга оширишни талаб этиш.

A21. Гуруҳ аудити келишувнинг гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг қабул қилишидан сўнг, қуйидагиларга нисбатан белгиланган чекловлар, яъни:

- гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси учун компонент маълумотларига, компонентларнинг бошқарув юклатилган шахсларига, компонент раҳбариятига ёки компонент аудиторларига (жумладан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан талаб этилган аудит ҳужжатларига) нисбатан рухсатига; ёки
- компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишларга

белгиланган чекловлар гуруҳ аудиторлик фикрига таъсир этиши мумкин бўлган етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконсизлигини ташкил этади. Истисно ҳолатларда бу ҳаттоки келишувдан воз кечишга ҳам олиб келиши мумкин, қачонки воз кечиш тегишли қонун ёки меъёрий ҳужжат асосида мумкин бўлса.

Умумий аудит стратерияси ва аудит режаси (16-бандга қаранг)

A22. Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрининг умумий аудит стратегияси ва гуруҳ аудит режасини кўриб чиқиши гуруҳ аудити келишувининг йўналиши юзасидан гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри жавобгарлигининг бажарилишининг муҳим қисми ҳисобланади.

Гуруҳни, унинг компонентларини ва уларнинг муҳитларини тушуниш

Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси тушунчага эга бўладиган масалалар (17-бандга қаранг)

A23. АХС 315 аудитор қуйидаги масалалар бўйича тушунчага эга бўлишда кўриб чиқиши мумкин бўлган масалалар юзасидан йўриқномани қамраб олади: тадбиркорлик субъектига таъсир

этадиган соҳа, меъёрий ва бошқа ташқи омиллар, жумладан тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси; тадбиркорлик субъектининг хусусияти; мақсадлар ва стратегиялар ва тегишли бизнес рисклари; ва тадбиркорлик субъектининг молиявий фаолият натижасининг баҳоланиши ва кўриб чиқилиши.[17] Мазкур АХС 2-илова гуруҳга хос бўлган масалалар, жумладан жамлаш жараёни бўйича йўриқномани қамраб олади.

Гуруҳ бошқаруви томонидан компонентлар учун чиқарилган йўриқномалар (17-бандга қаранг)

A24. Молиявий маълумотларнинг бир хиллигига ва қиёсланувчанлигига эришиш учун, гуруҳ бошқаруви одатда компонентлар учун йўриқномаларни чиқаради. Бундай йўриқномалар гуруҳ молиявий ҳисоботлари таркибига киритиладиган компонентларнинг молиявий маълумотлари учун талабларни белгилайди ва кўп ҳолларда молиявий ҳисоботни тақдим этиш тартиб-таомилларининг қўлланмаларини ва ҳисобот тўпламини ўз ичига олади. Ҳисобот тўплами одатда гуруҳ молиявий ҳисоботларига киритиш учун молиявий маълумотларни таъминлаш бўйича стандарт шакллардан ташкил топади. Бироқ, ҳисобот тўпламлари умуман олганда тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланадиган ва тақдим этиладиган тўлиқ молиявий ҳисоботларнинг шаклида бўлмайди.

A25. Йўриқномалар одатда қуйидагиларни қамраб олади:

- қўлланиладиган бухгалтерия сиёсатлари;
- гуруҳ молиявий ҳисоботларига нисбатан қўлланиладиган қонунчилик ва бошқа очиб бериш талаблари, жумладан:
  - сегментларнинг аниқланиши ва улар бўйича ҳисобот тақдим этиш;
  - ўзаро боғлиқ томон алоқалари ва битимлар;
  - Гуруҳ-ичидаги битимлар ва ўзлаштирилмаган фойдалар;

[17] АХС 315, A17-A41 бандлар

- Гуруҳ-ичидаги счет қолдиқлари; ва

- Ҳисобот жадвали.

А26. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг йўриқномалар бўйича тушунчаси қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Ҳисобот тўпламини тугаллаш учун йўриқномаларнинг аниқлиги ва амалий мумкинлиги.

- Йўриқномалар:

  - Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосининг хусусиятларини етарли тарзда акс эттириши;

  - Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосининг талабларига риоя этиш учун етарли бўлган очиб беришларни, масалан, ўзаро боғлиқ томон алоқалари ва битимлари ва сегмент маълумотларининг очиб берилишини таъминлаши;

  - Консолидациялаш (жамлаш) тўғриланишларининг аниқланишини, масалан, гуруҳ-ичидаги битимлар ва ўзлаштирилмаган фойдалар ва гуруҳ-ичидаги счет қолдиқларини таъминлаши; ва

  - Компонент раҳбарияти томонидан молиявий маълумотларнинг тасдиқланишини таъминлаши.

Фирибгарлик (17-бандга қаранг)

А27. Аудитордан фирибгарлик оқибатидаги молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашни ва баҳолашни ҳамда баҳоланган рискларга нисбатан тегишли жавобларни ишлаб чиқишни ва амалга оширишни талаб этилади.[18] Фирибгарлик оқибатидаги гуруҳ молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда фойдаланиладиган маълумотлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

[18] АХС 240, *Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари*

- Гуруҳ молиявий ҳисоботлари фирибгарлик натижасида муҳим даражада бузиб кўрсатилиши мумкинлигининг рискларини гуруҳ бошқаруви томонидан баҳоланиши.
- Гуруҳ бошқарувининг гуруҳдаги фирибгарлик рискларини аниқлаш ва муносабат билдириш жараёни, жумладан гуруҳ бошқаруви томонидан аниқланган ҳар қандай муайян фирибгарлик рисклари, ёки фирибгарлик рискининг эҳтимоли мавжуд бўлган счет қолдиқлари, битимлар туркумлари ёки очиб беришлар.
- фирибгарлик рискининг эҳтимоли мавжуд бўлган муайян компонентларнинг мавжудлиги.
- Гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари гуруҳ бошқарувининг гуруҳдаги фирибгарлик рискларини аниқлаш ва муносабат билдириш жараёнини қандай мониторинг қилиши ва гуруҳ бошқаруви ушбу рискларни камайтириш учун ташкил этган назоратлар.
- Гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари, гуруҳ бошқаруви, ички аудит (ва агарда ўринли бўлганда, компонент раҳбарияти, компонент аудиторлари ва бошқалар) компонентга ёки гуруҳга таъсир этадиган бирор ҳақиқий, гумон қилинган ёки даъво қилинган фирибгарлик тўғрисида маълумотга эга бўлиши юзасидан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг сўровларига уларнинг жавоблари.

Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси аъзолари билан компонент аудиторлари ўртасида гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш рисклари, жумладан фирибгарлик рисклари бўйича муҳокама (17-бандга қаранг)

A28. Келишув жамоасининг асосий аъзоларидан фирибгарлик ёки хато оқибатидаги молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб курсатилишига тадбиркорлик субъектининг таъсирчанлигини, хусусан фирибгарлик оқибатидаги рискларга урғу берган ҳолда муҳокама қилиш талаб этилади. Гуруҳ аудитида, ушбу муҳокамалар компонент

аудиторларини ҳам ўз ичига олиши мумкин.[19] Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри томонидан муҳокамаларга кимларни киритишнинг, улар қандай ва қачон содир бўлишининг ва уларнинг даражасининг белгиланишига гуруҳ билан олдинги тажриба каби омиллар таъсир этади.

А29. Муҳокамалар қуйидагиларни амалга оширишга имкон беради:

- Компонентларнинг ва уларнинг муҳитлари, жумладан гуруҳлараро назоратлар бўйича маълумот алмашиниш.
- Компонентларнинг ёки гуруҳнинг бизнес рисклари бўйича ахборот алмашиниш.
- Гуруҳ молиявий ҳисоботлари қандай ва қаерда фирибгарлик ёки хато оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатишга нисбатан таъсирчан бўлиши мумкинлиги, гуруҳ бошқаруви ва компонент раҳбарияти фирибгарлик билан тузилган молиявий ҳисоботни қандай содир этиши ва беркитиши мумкинлиги ва компонентларнинг активлари қандай ноқонуний ўзлаштирилиши мумкинлиги бўйича фикрларни алмашиниш.
- Нохолис бўлиши мумкин бўлган ёки фирибгарлик билан тузилган молиявий ҳисоботга олиб келиши мумкин бўлган фойдаларни бошқаришга мўлжалланган гуруҳ ёки компонент раҳбариятининг амалиётларини, масалан, тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ келмайдиган даромадни тан олиш амалиётларини аниқлаш.
- Гуруҳ бошқаруви, компонент раҳбарияти ёки бошқалар учун фирибгарликни содир этишга мойиллик ёки босимни яратиши, фирибгарлик содир этилиши учун имкониятни таъминлаши, ёки гуруҳ бошқаруви, компонент раҳбарияти ёки бошқаларга фирибгарликни содир этишнинг оқилоналигига имкон берадиган маданият ёки муҳитни кўрсатиши мумкин бўлган ҳолда гуруҳга таъсир этадиган маълум ташқи ва ички омилларни кўриб чиқиш.

[19] АХС 240, 15-банд; АХС 315, 10-банд

- Гуруҳ ёки компонент раҳбарияти назоратларни четлаб ўтиши мумкин бўлган рискни кўриб чиқиш.
- Бир хил бухгалтерия сиёсатларидан гуруҳ молиявий ҳисоботлари учун компонентларнинг молиявий маълумотларини тайёрлашда фойдаланилганлигини ва, агарда бундай бўлмаса, бухгалтерия сиёсатларидаги фарқлар қандай аниқланиши ва тўғриланишини кўриб чиқиш (қачонки тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси орқали талаб этилганда).
- Компонентларда аниқланган фирибгарликни ёки компонентда фирибгарликнинг мавжуд бўлишини кўрсатадиган маълумотларни муҳокама қилиш.
- миллий қонунларга ёки меъёрий ҳужжатларга риоя этмасликни, масалан, поралар тўловларини ва нотўғри ўтказма нархлаш амалиётларини кўрсатиши мумкин бўлган маълумотларни алмашиниш.

Риск омиллари (18-бандга қаранг)

A30. 3-иловада гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини, жумладан фирибгарлик оқидатидаги рискларни, алоҳида тарзда ёки биргаликда, кўрсатиши мумкин бўлган шароитлар ёки ҳодисаларга мисоллар келтирилган.

Рискни баҳолаш (18-бандга қаранг)

A31. Гуруҳ даражасида гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан баҳоланиши қуйидагилар каби маълумотларга асосланади:

- Гуруҳ, унинг компонентлари ва уларнинг муҳитлари ва жамлаш жараёни бўйича тушунчадан олинган маълумотлар, жумладан гуруҳлараро назоратлар ва жамлашга нисбатан ўринли бўлган назоратларнинг тузилишини ва амалга оширилишини баҳолашдан олинган аудиторлик далили.
- Компонент аудиторларидан олинган маълумотлар.

Компонент аудиторини тушуниш (19-бандга қаранг)

А32. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудитори бўйича тушунчага эга бўлади, фақатгина қачонки у гуруҳ аудити учун компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга оширишни компонент аудиторидан сўрашни режалаштирса. Масалан, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси фақатгина гуруҳ даражасида таҳлилий тартиб-таомилларни амалга оширишни режалаштирган компонентларнинг аудиторлари бўйича тушунчага эга бўлиш зарур эмас.

Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори ва аудиторлик далилининг манбалари бўйича тушунчага эга бўлиш тартиб-таомиллари (19-бандга қаранг)

А33. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори бўйича тушунчага эга бўлиш тартиб-таомилларининг хусусияти, муддати ва кўламига компонент аудитори билан олдинги тажриба ёки у бўйича маълумот каби омиллар ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан компонент аудитори умумий сиёсатлар ва тартиб-таомилларга қандай даражада шартли бўлишлари, масалан қуйидагилар, таъсир этади:

- Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан компонент аудитори қуйидагилар бўйича ахборот алмашиниши:
  - ишларни амалга ошириш бўйича умумий сиёсатлар ва тартиб-таомиллар (масалан, аудит методологиялари);
  - умумий сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомиллари; ёки
  - умумий мониторинг қилиш сиёсатлари ва тартиб-таомиллари.
- Қуйидагиларнинг мутаносиблиги ёки ўхшашлиги:
  - қонунлар ва меъёрий ҳужжатлар ёки юридик тизим;
  - профессионал назорат, интизом ва ташқи сифат бўйича ишонч билдириш;
  - Таълим ва тренинг;

- Профессионал ташкилотлар ва стандартлар; ёки
- Тил ва маданият.

А34. Ушбу омиллар бир бири билан ўзаро муносабат бўлади ва биргаликда содир бўлмайди. Масалан, Компонент аудитори А, яъни умумий сифати назорати ва мониторинг сиёсатларини ва тартиб-таомилларини ва умумий аудит методологиясини мунтазам равишда қўллайдиган ёки гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри каби бир хил юрисдикцияда фаолият юритадиган компонент аудитори, бўйича тушунчага эга бўлиш юзасидан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг тартиб-таомилларининг кўлами Компонент аудитори Б, яъни умумий сифати назорати ва мониторинг сиёсатларини ва тартиб-таомилларини ва умумий аудит методологиясини мунтазам равишда қўлламайдиган ёки хорижий юрисдикцияда фаолият юритадиган компонент аудитори, бўйича тушунчага эга бўлиш юзасидан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг тартиб-таомилларининг қўламидан камроқ бўлиши мумкин. Компонент аудиторлари А ва Б ларга нисбатан амалга оширилган тартиб-таомилларнинг хусусияти ҳам турлича мумкин.

А35. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудитори бўйича тушунчага бир қатор усуллар орқали эга бўлиши мумкин. Компонент аудиторининг жалб этишнинг биринчи йилида, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси, масалан:

- сифат назорати мониторинги тизимининг натижаларини баҳолаши мумкин, агарда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан компонент аудитори умумий мониторинг сиёсатлари ва тартиб-таомиллари асосида фаолият юритадиган ва уларга риоя этадиган фирма ёки тармоқдан бўлганда;[20]
- 19(а)–(в) бандда келтирилган масалаларни муҳокама қилиш учун компонент аудиторига ташриф буюриши мумкин;

[20] СНХС 1, "*Молиявий ҳисоботлар аудит ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва бошқа турдош хизматлар кўрсатиш бўйича келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати",* нинг 54-банди, ёки камида талабчан бўлган миллий талаблар орқали талаб этилгандек.

- Компонент аудиторидан 19(а)–(в) бандда келтирилган масалаларни ёзма равишда тасдиқлашни сўраши мумкин. 4-илова компонент аудитори томонидан ёзма тасдиқномаларга мисолларни қамраб олади;
- Компонент аудиторидан 19(а)–(в) бандда келтирилган масалалар бўйича сўровномани тўлдиришни сўраши мумкин;
- Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрининг фирмасидаги ҳамкасблар билан ёки компонент аудитори тўғрисида маълумотга эга обрўли учинчи-томон билан компонент аудиторини муҳокама қилиши мумкин; ёки
- Компонент аудитори тегишли бўлган профессионал ташкилот ёки ташкилотлардан, компонент аудитори лицензия олган ваколатли органлардан ёки бошқа учинчи томонлардан тасдиқномаларни олиши мумкин.

Кейинги йилларда, компонент аудитори бўйича тушунча гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори билан олдинги тажрибасига асосланиши мумкин. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторидан 19(а)–(в) бандда келтирилган масалаларга нисбатан бирор нарса олдинги йилдан буён ўзгарганлигини тасдиқлашни сўраши мумкин.

А36. Қачонки мустақил назорат қиладиган ташкилотлар аудиторлик мутахассислигини назорат қилиш ва аудитларнинг сифатини мониторинг қилиш учун ташкил этилган бўлса, тартибга солиш муҳитидан хабардор бўлиш гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасига компонент аудиторининг мустақиллигини ва ваколатини баҳолашга кўмак бериши мумкин. Тартиб солиш муҳити тўғрисидаги маълумотлар компонент аудиторидан ёки мустақил назорат қиладиган ташкилотлар томонидан таъминланган маълумотлардан олиниши мумкин.

Гуруҳ аудитига нисбатан ўринли бўлган аҳлоқий талаблар (19(а)-бандга қаранг)

А37. гуруҳ аудити учун компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга оширишда, компонент аудиторига гуруҳ аудитига нисбатан ўринли бўлган аҳлоқий талаблар қўлланилади. Бундай

талаблар компонент аудиторининг юрисдикциясидаги қонунда белгиланган аудитни амалга оширишда компонент аудиторига нисбатан қўлланиладиган аҳлоқий талаблардан фарқ қилиши ёки уларга қўшимча тарзда бўлиши мумкин. Шу туфайли, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторининг, компонент аудиторининг гуруҳ аудитидаги жавобгарликларини бажариш учун етарли бўлган даражада, гуруҳ аудитига нисбатан ўринли бўлган аҳлоқий талабларни тушуниши ва уларга риоя этиши бўйича тушунчага эга бўлади.

Компонент аудиторининг профессионал ваколати (19(б)-бандга қаранг)

А38. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудиторининг профессионал ваколати бўйича тушунчаси қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- компонент аудитори компонент аудиторининг гуруҳ аудитидаги жавобгарликларини бажариш учун етарли бўлган даражада гуруҳ аудитига тегишли аудит ва бошқа стандартлар бўйича тушунчага эга бўлиши;
- компонент аудитори муайян компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга ошириш учун зарур бўлган махсус кўникмаларга (масалан, соҳага оид билим) эга бўлиши; ва
- компонент аудитори, ўринли бўлганда, компонент аудиторининг гуруҳ аудитидаги жавобгарликларини бажариш учун етарли бўлган даражада тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси бўйича тушунчага эга бўлиши (гуруҳ бошқаруви томонидан компонентлар учун чиқарилган йўриқномалар кўп ҳолларда тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосининг хусусиятларини ифодалайди).

Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори бўйича тушунчасининг қўлланилиши (20-бандга қаранг)

А39. Компонент аудиторининг ишларига иштирок этиш билан ёки компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича қўшимча рискни баҳолаш ёки кейинги аудит тартиб-таомилларини амалга ошириш

билан, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудитори мустақил бўлмаслиги тўғрисидаги далилни инкор эта олмайди.

A40. Бироқ, компонент аудиторининг ишларига иштирок этиш билан ёки компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича қўшимча рискни баҳолаш ёки кейинги аудит тартиб-таомилларини амалга ошириш билан, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторининг профессионал ваколати тўғрисдаги жиддий бўлмаган хавотирларни (масалан, соҳага оид билимнинг мавжуд бўлмаслиги) ёки компонент аудитори аудиторларни фаол тарзда назорат қиладиган муҳитда фаолият юритмаслиги тўғрисидаги далилни четлаб ўтиш имконига эга бўлиши мумкин.

A41. Агарда қонун ёки меъёрий ҳужжат компонент аудиторининг аудит ҳужжатларининг тегишли қисмларидан фойдаланишни тақиқласа, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторидан тегишли маълумотларни қамраб оладиган баёнотни тайёрлаш орқали буни четлаб ўтишни сўраши мумкин.

Муҳимлик (21–23 бандларга қаранг)

A42. Аудитордан:[21]

(a) умумий аудит стратегиясини ишлаб чиқишда қуйидагилар талаб этилади:

(i) бутун молиявий ҳисоботлар учун муҳимликни аниқлаш; ва

(ii) гуруҳнинг муайян ҳолатларида, агарда гуруҳ молиявий ҳисоботларида шундай битимларнинг маълум туркумлари, счет қолдиқлари ёки очиб беришлар мавжуд бўлиб, улар бўйича бузиб кўрсатишларнинг муҳимликка нисбатан камроқ суммалари бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари учун фойдаланувчиларнинг гуруҳ молиявий ҳисоботлари асосида қабул қилинган иқтисодий қарорларига таъсир қилишининг оқилона тарзда кутилиши мумкин бўлса, ушбу битимларнинг

[21] АХС 320, *Аудитни режалаштиришдаги ва амалга оширишдаги муҳимлик*, нинг 10-11 бандлар

маълум туркумларига, счет қолдиқларига ёки очиб беришларга нисбатан қўлланиладиган муҳимлик даражаси ёки даражалари; ва

(б) фаолият натижалари муҳимлигини аниқлаш талаб этилади.

Гуруҳ аудити ҳолатида, муҳимлик ҳам бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари учун ҳам компонентларнинг молиявий маълумотлари учун белгиланади. Бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича муҳимликдан умумий аудит стратегиясини ишлаб чиқишда фойдаланилади.

A43. Гуруҳ молиявий ҳисоботларидаги тузатилмаган ва аниқланмаган бузиб кўрсатишларнинг умумлашгани бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича муҳимликдан ошишининг эҳтимолини ўринли бўлган паст даражага камайтириш учун, компонент муҳимлиги бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича муҳимликдан камроқ даражада белгиланади. Турли компонент муҳимлиги турли компонентлар учун ташкил этилиши мумкин. Компонент муҳимлиги бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича муҳимликнинг арифметик улушини ташкил этиши шарт эмас ва шу туфайли турли компонентлар бўйича компонент муҳимлигининг умумлашгани бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича муҳимликдан ошиши мумкин. Компонент муҳимлигидан компонент учун умумий аудит стратегиясини ишлаб чиқишда фойдаланилади.

A44. Компонент муҳимлиги 26, 27(а) анг 29-бандларга мувофиқ гуруҳ аудитининг қисми сифатида молиявий маълумотлари аудит қилинадиган ёки кўриб чиқиладиган компонентлар учун аниқланади. Компонент муҳимлиги компонент аудитори томонидан тузатилмаган аниқланган бузиб кўрсатишлар, алоҳида тарзда ёки умумлашган ҳолда, муҳим бўлишини баҳолашда фойдаланилади.

A45. Бузиб кўрсатишлар бўйича чегара компонент муҳимлигига қўшимча тарзда белгиланади. Бузиб кўрсатишлар бўйича чегарадан юқори бўлган ва компонентнинг молиявий маълумотларида аниқлан бузиб кўрсатишлар гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасига билдирилади.

A46. Компонентнинг молиявий маълумотларининг аудити ҳолатида, компонент аудитори (ёки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси) компонент даражада фаолият натижалари муҳимлигини белгилайди. Бу

эса компонентнинг молиявий маълумотларидаги тузатилмаган ва аниқланмаган бузиб кўрсатишларнинг умумлашгани компонент муҳимлигидан ошишининг эҳтимолини ўринли бўлган паст даражага камайтириш учун зарур ҳисобланади. Амалиётда, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент муҳимлигини ушбу пастроқ даражада белгилаши мумкин. Шундай ҳолатда бўлганда, компонент аудитори компонент муҳимлигидан компонентнинг молиявий маълумотларининг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш мақсадларида ва баҳоланган рискларга жавобан кейинги аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда ҳамда аниқланган бузиб кўрсатишлар алоҳида тарзда ёки умумлашган ҳолда муҳим бўлишини баҳолашда фойдаланади.

Баҳоланган рискларга аудиторнинг жавоб ҳаракатлари

Компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишларнинг турини белгилаш (26–27 бандга қаранг)

A47. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишлар турининг ва унинг компонент аудитори ишларида иштирокининг белгиланишига қуйидагилар таъсир этади:

(а) компонентнинг аҳамиятга эгалиги;

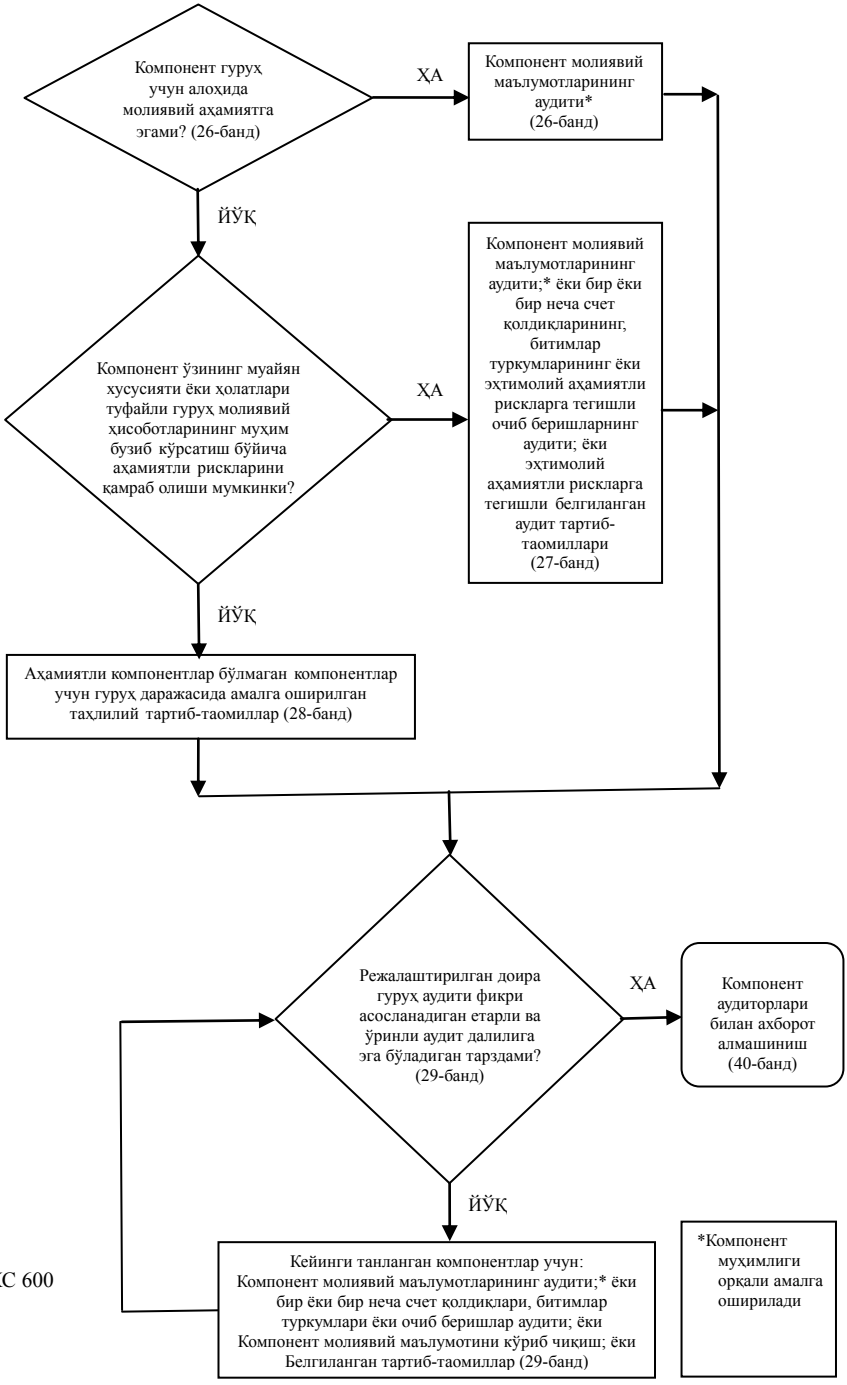
(б) гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатилишининг аниқланган жиддий рисклари;

(в) Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг гуруҳлараро назоратларнинг тузилишини баҳолаши ва улар амалга оширилганлигини аниқлаши; ва

(г) Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори тўғрисидаги тушунчаси.

Диаграмма компонентнинг аҳамиятга эгалиги гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишлар турининг белгиланишига қандай таъсир этишини кўрсатади.

МАХСУС КЎРИБ ЧИҚИШЛАР – ГУРУҲ МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАРИНИНГ АУДИТЛАРИ (ЖУМЛАДАН КОМПОНЕНТ АУДИТОРЛАРИ ИШЛАРИ)



Аҳамиятли компонентлар (27(б)–(в) бандга қаранг)

A48. Компонент ўзининг хусусияти ёки ҳолатлари туфайли гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш бўйича аҳамиятли рискларини ўз ичига олиш эҳтимоли мавжудлиги сабаблиги гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонентни аҳамиятли компонени сифатида белгилаши мумкин. Бундай ҳолатда, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси эҳтимолий аҳамиятли рисклар таъсир этган счет қолдиқларини, битимлар туркумларини ёки очиб беришларни аниқлаш имконига эга бўлиши мумкин. Агарда шундай бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси фақатгина ушбу счет қолдиқлари, битимлар туркумлари ёки очиб беришларнинг аудитини амалга оширишга қарор қилиши, ёки компонент аудиторидан буни амалга оширишни сўраши мумкин. Масалан, А6-бандда ифодаланган ҳолатда, компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишлар ушбу компонентнинг хорижий валюта савдоси орқали таъсир этилган счет қолдиқлари, битимлар туркумлари ёки очиб беришларнинг аудити билан чекланиши мумкин. Агарда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторидан бир ёки бир неча муайян счет қолдиқлари, битимлар туркумлари ёки очиб беришларнинг аудитини амалга оширишни сўраса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг ахборот алмашинуви (40-бандга қаранг) кўпгина молиявий ҳисобот моддалари ўзаро боғланганлиги тўғрисидаги маълумотни инобатга олади.

A49. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш бўйича эҳтимолий жиддий рискларига муносабат билдирадиган аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши мумкин. Масалан, товар-моддий захираларининг эскиришининг эҳтимолий жиддий риски ҳолатида, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси потенциал тарзда эскирган товар-моддий захираларнинг йирик ҳажмига эгалик қиладиган аммо бошқа ҳолларда аҳамиятли бўлмаган компонентдаги товар-моддий захираларнинг баҳоланиши бўйича белгиланган аудит тартиб-таомилларини амалга ошириши, ёки компонент аудиторидан буни амалга оширишни, сўраши мумкин.

Аҳамиятли компонентлар бўлмаган компонентлар (28–29 бандларга қаранг)

A50. Келишув ҳолатларига боғлиқ тарзда, компонентларнинг молиявий маълумотлари таҳлилий тартиб-таомиллар мақсадларида турли даражаларда умумлаштирилиши мумкин. Таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижалари аҳамиятли компонентлар бўлмаган компонентларнинг умумлаштирилган молиявий маълумотларининг бузиб кўрсатиш бўйича аҳамиятли рисклари мавжуд эмаслиги тўғрисидаги гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг хулосаларини тасдиқлайди.

A51. 29-бандга мувофиқ нечта компонентларни танлаш, қайси компонентларни танлаш ва танланган алоҳида компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишларнинг турига нисбатан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг қарорига қуйидагилар каби омиллар таъсир этиши мумкин:

- аҳамиятли компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича олиниши кутилган аудиторлик далилининг кўлами.
- Компонент янги ташкил этилганлиги ёки сотиб олинганлиги.
- Йирик ўзгаришлар компонентда содир бўлганлиги.
- Ички аудит компонентда ишларни амалга оширганлиги ва ушбу ишларнинг гуруҳ аудитига нисбатан ҳар қандай таъсири.
- Компонентлар умумий тизимларни ва жараёнларни қўллаши.
- Гуруҳлараро назоратларнинг ишлаш самарадорлиги.
- Гуруҳ даражасида амалга оширилган таҳлилий тартиб-таомилларда аниқланган ноодатий тебранишлар.
- Ушбу тоифадаги бошқа компонентлар билан қиёслаганда компонентнинг алоҳида молиявий аҳамиятлилиги, ёки у томонидан дучор этилган риск.
- Компонент қонун, меъёрий ҳужжат ёки бошқа сабаб орқали талаб этилган аудитга шартли бўлиши.

Ушбу тоифада компонентларни танлашда прогноз қилиш имконсизлигини инобатга олиш компонентлар молиявий маълумотларининг муҳим бузиб кўрсатилишини аниқлаш эҳтимолини ошириши мумкин. Компонентларнинг танланиши кўп ҳолларда даврий асосда ўзгаради.

A52. Компонентнинг молиявий маълумотларини кўриб чиқиш, ҳолатларда зарур бўлганда мослаштирилган ҳолда, Кўриб чиқиш бўйича халқаро стандарт (КЧХС) 2400[22] ёки КЧХС 2410[23] га мувофиқ амалга оширилиши мумкин. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ҳам ушбу ишларни тўлдириш учун қўшимча тартиб-таомилларни белгилаши мумкин.

A53. A13-бандда тушунтирилгандек, гуруҳ фақатгина аҳамиятли компонентлар бўлмаган компонентлардан ташкил топган бўлиши мумкин. Ушбу ҳолатларда, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси 29-бандга мувофиқ компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишларнинг турини аниқлаш орқали гуруҳ аудити бўйича фикр асосланадиган етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиши мумкин. Агарда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси, ёки компонент аудитори, фақатгина гуруҳлараро назоратларни тестдан ўтказганда ва компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича таҳлилий тартиб-таомилларни амалга оширганда, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг гуруҳ аудити бўйича фикр асосланадиган етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишининг эҳтимоли жуда кам.

Компонент аудиторлари томонидан амалга оширилган ишларда иштирок этиш (30–31 бандларга қаранг)

A54. Компонент аудиторининг ишларида гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг иштирок этишига таъсир этиши мумкин бўлган омиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

(a) компонентнинг аҳамиятга эгалиги;

---

22 КЧКХС 2400, *Молиявий ҳисоботларни кўриб чиқиш келишувлари*

23 КЧКХС 2410, *Тадбиркорлик субъектининг мустақил аудитори томонидан амалга оширилган оралиқ молиявий маълумотларининг кўриб чиқилиши*

(б) гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш бўйича аниқланган жиддий рисклари; ва

(в) гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори тўғрисидаги тушунчаси.

Аҳамиятли компонент ёки аниқланган аҳамиятли рисклар ҳолатида, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси 30-31 бандларда келтирилган тартиб-таомилларни амалга оширади. Аҳамиятли компонент бўлмаган компонент ҳолатида, компонент аудиторининг ишларида гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси иштирокининг хусусияти, муддати ва кўлами гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг ушбу компонент аудитори тўғрисидаги тушунчасига асосланган ҳолда ўзгаради. Компонент аҳамиятли компонент бўлмаслиги тўғрисидаги далил иккинчи даражали бўлиб қолади. Масалан, ҳаттоки компонент аҳамиятли компонент сифатида ҳисобланмаса ҳам, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторининг рискни баҳолашида иштирок этишга қарор қилиши мумкин, чунки у компонент аудиторининг профессионал ваколати тўғрисидаги жиддий бўлмаган хавотирларга эга (масалан, соҳага оид билимнинг мавжуд бўлмаслиги) ёки компонент аудитори аудиторларни фаол тарзда назорат қиладиган муҳитда фаолият юритмайди.

A55. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори тўғрисидаги тушунчасига асосланган ҳолда, 30-31 ва 42-бандларда ифодаланган компонент аудиторининг ишларидаги иштирокнинг шакллари қуйидагиларнинг бирини ёки бир нечасини ўз ичига олиши мумкин:

(а) компонент ва унинг муҳити бўйича тушунчага эга бўлиш учун компонент раҳбарияти ёки компонент аудиторлари билан учрашув;

(б) компонент аудиторининг умумий аудит стратегияси ва аудит режасини кўриб чиқиш;

(в) компонент даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш бўйича рискни баҳолаш тартиб-таомилларини амалга ошириш. Улар компонент аудиторлари билан бирга ёки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан амалга оширилиши мумкин;

(г) кейинги аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш. Улар компонент аудиторлари билан бирга ёки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан ишлаб чиқилиши ва амалга оширилиши мумкин;

(д) компонент аудиторлари билан компонент раҳбарияти ўртасидаги якунловчи ва бошқа асосий учрашувларда иштирок этиш;

(е) компонент аудиторларининг аудит ҳужжатларининг бошқа ўринли қисмларини кўриб чиқиш.

Консолидациялаш (жамлаш) жараёни

Консолидациялаш (жамлаш) тўғриланишлари ва қайта таснифлашлар (34-бандга қаранг)

A56. Консолидациялаш (жамлаш) жараёни гуруҳ молиявий ҳисоботлари акс эттирилган суммаларга нисбатан шундай тўғриланишларни талаб этиши мумкинки, бунда улар одатий операцияни қайта ишлаш тизимлари орқали амалга оширилмайди ҳамда бошқа молиявий маълумотларга нисбатан қўлланиладиган ички назоратлар уларга нисбатан қўлланилмаслиги мумкин. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан тўғриланишларнинг ўринлилигининг, тўлиқлигининг ва аниқлигининг баҳоланиши қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Аҳамиятли тўғриланишлар уларнинг асосида бўлган ҳодисаларни ва битимларни ўринли тарзда акс эттиришини баҳолаш;
- Аҳамиятли тўғриланишлар гуруҳ бошқаруви томонидан ва, ўринли бўлганда, компонент раҳбарияти томонидан тўғри ҳисобланганлигини, қайта ишланганлигини ва рухсат этилганлигини аниқлаш;
- Аҳамиятли тўғриланишлар тегишли тартибда тасдиқланганлигини ва етарли тарзда ҳужжатлаштирилганлигини аниқлаш; ва
- Гуруҳ ичидаги битимларнинг ва ўзлаштирилмаган фойдаларнинг солиштирилиши ва чиқариб ташланишини ва гуруҳ ичидаги счет қолдиқларини текшириш.

Компонент аудитори билан ахборот алмашинуви (40–41 бандларга қаранг)

A57. Агарда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан компонент аудиторлари ўртасида самарали икки-томонлама ахборот алмашинуви мавжуд бўлмаса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ аудити бўйича фикр асосланадиган етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлмаслиги мумкинлигининг риски мавжуд бўлади. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг талаблари юзасидан аниқ ва мунтазам равишда ахборот алмашинуви гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан компонент аудитори ўртасидаги самарали икки-томонлама ахборот алмашинувининг асосини ташкил этади.

A58. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг талаблари кўп ҳолларда йўриқнома хати орқали билдирилади. 5-илова бундай йўриқнома хатида акс эттирилиши мумкин бўлган талаб этилган ва қўшимча масалалар юзасидан йўриқномани қамраб олади. Компонент аудиторининг гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан ахборот алмашинуви кўп ҳолларда баённот ёки амалга оширилган ишлар ҳисоботи шаклида бўлади. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитории билан ахборот алмашинуви эса ёзма шаклда бўлиши шарт эмас. Масалан, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси аниқланган жиддий рискларни муҳокама қилиш ёки компонент аудиторининг аудит ҳужжатларининг тегишли ўринли қисмларини кўриб чиқиш учун компонент аудиторига ташриф буюриши мумкин. Шунга қарамасдан, мазку рва бошқа АХС ларнинг ҳужжатлаштириш талаблари қўлланилади.

A59. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан ҳамкорлик қилишда, компонент аудитори агарда қонун ёки меъёрий ҳужжат орқали тақиқланмаган бўлса, масалан, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасига ўринли аудит ҳужжатларидан фойдаланишга рухсат бериши мумкин.

A60. Агарда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг аъзоси ҳам компонент аудитори бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори билан аниқ тарзда ахборот алмашиниш мақсадига кўп ҳолларда муайян ёзма ахборот

алмашинувидан бошқа воситалар орқали эришилиши мумкин. Масалан:

- Компонент аудитори томонидан умумий аудит стратегиясидан ва аудит режасидан фойдаланишга рухсат берилиши 40-бандда келтирилган гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг талаблари юзасидан ахборот алмашиниш учун етарли бўлиши мумкин; ва
- Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан компонент аудиторининг аудит ҳужжатларининг кўриб чиқилиши 41-бандда келтирилган гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг хулосасига нисбатан ўринли бўлган масалалар юзасидан ахборот алмашиниш учун етарли бўлиши мумкин.

Олинган аудиторлик далилининг етарлилигини ва ўринлилигини баҳолаш

Компонент аудиторининг аудит ҳужжатларини кўриб чиқиши (42(б)-бандга қаранг)

А61. Компонент аудиторининг аудит ҳужжатларининг қайси қисмлари гуруҳ аудити учун ўринли бўлиши ҳолатларга қараб ўзгариши мумкин. Кўп ҳолларда асосий эътибор гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш бўйича аҳамиятли рискларига нисбатан ўринли бўлган аудит ҳужжатларига қаратилади. Кўриб чиқишнинг кўламига компонент аудиторининг аудит ҳужжатлари компонент аудитори фирмасининг кўриб чиқиш тартиб-таомиллари таъсири остида бўлганлиги тўғрисидаги далил таъсир этиши мумкин.

Аудиторлик далилининг етарлилиги ва ўринлилиги (44–45 бандларга қаранг)

А62. Агарда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ аудити бўйича фикр асосланадиган етарлича тегишли аудиторлик далили олинмаган деб хулоса қилса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторидан қўшимча тартиб-таомилларни амалга оширишни сўраши мумкин. Агарда бунинг имкони мавжуд бўлмаса, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ўзининг тартиб-таомилларини амалга ошириши мумкин.

A63. Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрининг ҳар қандай бузиб кўрсатишларнинг (гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан аниқланган ёки компонент аудитори томонидан билдирилган) умумлашган таъсирини баҳолаши гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрига бутун гуруҳ молиявий ҳисоботлари муҳим бузиб кўрсатилганлигини аниқлашга имкон беради.

Гуруҳ бошқаруви ва гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари билан ахборот алмашинуви

Гуруҳ бошқаруви билан ахборот алмашинуви (46–48 бандларга қаранг)

A64. АХС 240 раҳбариятига фирибгарликни билдириш ва, қачонки раҳбарият фирибгарликда иштирок этиши мумкин бўлганда, бошқарув юклатилган шахсларга билдириш бўйича талабларни ва йўриқномани қамраб олади.[24]

A65. Гуруҳ бошқаруви махфийликка дахлдор бўлган маълум ҳужжатларни сақлаши зарур бўлиши мумкин. компонент раҳбарияти хабардор бўлиши мумкин бўлган ва компонент молиявий ҳисоботларига муҳим бўлиши мумкин бўлган масалаларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Потенциал суд жараёни.
- ишлаётган аҳамиятли активларни фойдаланишдан чиқариш режалари.
- Кейинги ҳодисалар.
- Аҳамиятли юридик келишувлар.

Гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари билан ахборот алмашинуви (49-бандга қаранг)

A66. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоси гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахсларига билдирадиган масалалари гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг эътиборига компонент аудиторлари томонидан ҳавола этилган масаларни ўз ичига олиши мумкин бўлиб, уларни гуруҳ аудити бўйича келишув жамоси гуруҳнинг бошқарув

[24] АХС 240, 40-42 бандлар

юклатилган шахсларининг жавобгарлигига нисбатан аҳамиятли деб ҳисоблайди. Гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари билан ахборот алмашинуви гуруҳ аудити мобайнида турли пайтларда содир бўлади. Масалан, 49(а)–(б) бандда келтирилган масалалар юзасидан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишларни аниқлагандан сўнг ахборот алмашиниши мумкин. Бошқа томондан, 49(в)-бандда келтирилган масала юзасидан аудит охирида ахборот алмашиниши мумкин ва 49(г)–(д)-бандда келтирилган масалалар юзасидан улар содир бўлган пайтда ахборот алмашиниши мумкин.

1-илова

(А19-бандга қаранг)

Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ аудити бўйича фикр асосланадиган етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишга имконсиз бўлган ҳолатдаги қўшимча изоҳлар билан фикрга мисол

Ушбу мисолда, гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси улуш бўйича ҳисобга олиш усулида ҳисобга олинган жиддий аҳамиятга эга компонентга ($60 миллион жами активни акс эттирадиган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда $15 миллионда тан олинган) тегишли етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишда имконсиздир, чунки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси бухгалтерия ёзувларига, раҳбариятга ёки компонент аудиторига нисбатан рухсатга эга бўлмаган.

Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси 20X1 йил 31 декабр ҳолатига компонентнинг аудитдан ўтказилган молиявий ҳисоботларини, жумладан аудиторлик ҳисоботини ўқиб чиқди ва гуруҳ бошқаруви томонидан компонентга нисбатан тегишли молиявий маълумотларни кўриб чиқди.

Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрининг мулоҳазасига кўра, етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш бўйича ушбу имконсизликнинг гуруҳ молиявий ҳисоботларига таъсири аҳамиятли аммо кенг қамровли эмас.

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ

[Тегишли адресатга]

Консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот[1]

Биз ABC компанияси ва унинг филиалларининг илова қилинадиган консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларини аудитдан ўтказдик, қайсики 20X1 йил 31

[1] Иккиламчи-сарлавҳа, яъни “Консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот”, зарур бўлмайди, қачонки иккинчи иккиламчи-сарлавҳа, яъни “Бошқа юридик ва меъёрий талаблар бўйича ҳисобот”, ўринли бўлмаса.

декабр ҳолатидаги молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидацияланган (жамланган) ҳисоботни ҳамда ушбу йил якунидаги умумлашган даромад тўғрисидаги консолидацияланган (жамланган) ҳисоботни, капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботни ва пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботни ва аҳамиятли ҳисоб сиёсатларининг қисқа баёнини ва бошқа тушунтириш маълумотларини қамраб олади.

Консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботлар бўйича раҳбариятнинг[2] *жавобгарлиги*

Раҳбарият ушбу консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларнинг Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланишига ва ҳаққоний тақдим этилишига[3] ҳамда раҳбарият, ёки фирибгарлик ёки хато туфайли бўлишидан қатъий назар, муҳим бузиб кўрсатишдан ҳоли бўлган консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларнинг тайёрланишига имкон бериш учун зарур бўлган ички назоратга жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз ўзимизнинг аудитга асосланган ҳолда ушбу консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни ифодалаш ҳисобланади. Биз аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ амалга оширдик. Ушбу стандартлар шуни талаб этадики, бунда биз аҳлоқий талабларга риоя этамиз ва консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботлар муҳим бузиб кўрсатишдан ҳоли бўлиши тўғрисида оқилона даражада ишонч

---

2 Ёки муайян юрисдикциядаги юридик асоснинг ҳолатида ўринли бўлган бошқа атама

3 Қачонки раҳбариятнинг жавобгарлиги тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботалрни тайёрлаш бўлса, бу шундай ўқилиши мумкин: “Раҳбарият тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларнинг Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланишига жавобгардир ҳамда ...”

билдиришга эга бўлиш учун аудитни режалаштирамиз ва амалга оширамиз.

Аудит консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботлардаги суммалар ва очиб беришлар тўғрисидаги аудиторлик далилига эга бўлиш тартиб-таомилларини амалга оширишни қамраб олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, жумладан, ёки фирибгарлик ёки хато туфайли бўлишидан қатъий назар, консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг баҳоланишига боғлиқ бўлади. Ушбу рискни баҳолашларни амалга оширишда, аудитор тадбиркорлик субъектининг ички назоратининг самарадорлиги бўйича фикрни ифодалаш мақсадида эмас, балки ҳолатларда ўринли бўлган аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларни тадбиркорлик субъекти тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этишига[4] тегишли ички назоратни кўриб чиқади.[5] Аудит раҳбарият томонидан фойдаланилган ҳисоб сиёсатларининг ўринлилигини ва ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг оқилоналигини баҳолашни ҳамда

---

4 3-эслатма ҳолатида, бу шундай ўқилиши мумкин: “Ушбу рискни баҳолашларни амалга оширишда, аудитор тадбиркорлик субъектининг ички назоратининг самарадорлиги бўйича фикрни ифодалаш мақсадида эмас, балки ҳолатларда ўринли бўлган аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларни тадбиркорлик субъекти тайёрлашига нисбатан ўринли бўлган ички назоратни кўриб чиқади.”

5 Аудитор консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларнинг аудити билан бирга ички назоратнинг самарадорлиги бўйича фикрни ифодалаш учун ҳам жавобгарликка эга бўлган ҳолатларда, ушбу гап қуйидаги тузилган бўлиши мумкин: “Ушбу рискни баҳолашларни амалга оширишда, аудитор ҳолатларда ўринли бўлган аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун жамланган молиявий ҳисоботларни тадбиркорлик субъекти тайёрлашига ва ҳаққоний тақдим этишига нисбатан ўринли бўлган ички назоратни кўриб чиқади.” 3-эслатма ҳолатида, бу шундай ўқилиши мумкин: “Ушбу рискни баҳолашларни амалга оширишда, аудитор ҳолатларда ўринли бўлган аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларни тадбиркорлик субъекти тайёрлашига нисбатан ўринли бўлган ички назоратни кўриб чиқади.”

консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботларнинг умумий тақдим этилишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ишонамизки, биз эга бўлган аудиторлик далили бизнинг қўшимча изоҳлар билан фикр учун асосни таъминлашда етарли ва ўринлидир.

Қўшимча изоҳлар билан фикр учун асос

ABC компаниясининг XYZ компаниясидаги, яъни йил давомида сотиб олинган ва улуш бўйича ҳисобга олиш усулида ҳисобга олинган хорижий қарам ташкилотидаги, инвестицияси 20X1 йил 31 декабр ҳолатидаги молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидацияланган (жамланган) ҳисоботда $15 миллион суммада акс эттирилган ва АБВ нинг XYZ нинг соф даромадидаги $1 миллион улуши ушбу йил якуни учун умумлашган даромад тўғрисидаги консолидацияланган (жамланган) ҳисоботда киритилган. Биз 20X1 йил 31 декабр ҳолатидаги АБВ нинг инвестициясининг ва йил учун XYZ нинг соф даромадидаги АБВ нинг улушининг баланс суммаси тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўла олмадик, чунки бизга XYZ нинг молиявий маълумотларига, раҳбариятига ва аудиторларига нисбатан рухсат рад этилди. Шу туфайли, биз ушбу суммаларга нисбатан бирор тўғриланишлар зарурлигини аниқлаш имконига эга бўлмадик.

Қўшимча изоҳлар билан фикр

Бизнинг фикрга асосан, Қўшимча изоҳлар билан фикр учун асос параграфида келтирилган масаланинг эҳтимолий таъсирларидан ташқари, консолидацияланган (жамланган) молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ 20X1 йил 31 декабр ҳолатига АБВ компаниясининг ва унинг филиаллари молиявий ҳолатини (*нинг*) ва йил якуни ҳолатига уларнинг фаолият натижасини ва пул оқимларини (*нинг тўғри ва ҳаққоний тасаввурини беради*) ҳаққоний тарзда акс эттиради.

Бошқа юридик ва меъёрий талаблар бўйича ҳисобот

[Аудитор ҳисоботининг ушбу бўлимининг шакли ва мазмуни аудиторнинг бошқа ҳисобот жавобгарликларининг хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудитор имзоси]

[Аудитор ҳисоботининг санаси]

[Аудитор манзили]

Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрининг мулоҳазасига кўра, агарда етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш имконсизлигининг гуруҳ молиявий ҳисоботларига таъсири муҳим ва кенг қамровли бўлса, гуруҳ аудити бўйича келишув партнёри АХС 705 га мувофиқ фикр билдиришдан бош тортиши мумкин.

2-илова

(А23-бандга қаранг)

Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси тушунчага эга бўладиган масалаларга мисоллар

Келтирилган мисоллар кенг миқёсдаги масалаларни қамраб олади; бироқ, барча масалалар ҳам ҳар бир гуруҳ аудити бўйича келишувга нисбатан ўринли бўлмайди ва мисоллар рўйхати тўлиқ бўлиши зарур эмас.

Гуруҳлараро назоратлар

1. Гуруҳлараро назоратлар қуйидагиларнинг бирикмасини ўз ичига олиши мумкин:

   - Бизнес ривожланишларини муҳокама қилиш ва фаолиятни кўриб чиқиш учун гуруҳ билан компонент раҳбарияти ўртасидаги мунтазам учрашувлар.
   - Компонентларнинг фаолиятларини ва уларнинг молиявий натижаларини, жумладан гуруҳ раҳбариятига компонентларнинг фаолиятини бюджетларга нисбатан мониторинг қилишга ва тегишли чорани кўришга имкон берадиган мунтазам ҳисобот дастурларини мониторинг қилиш.
   - Гуруҳ бошқарувининг рискни баҳолаш жаарёни, яъни, гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатилишига олиб келиши мумкин бўлган бизнес рискларни, жумладан фирибгарлик рискини аниқлаш, таҳлил қилиш ва бошқариш жараёни.
   - Гуруҳ даражасида гуруҳ-ичидаги операцияларни ва ўзлаштирилмаган фойдаларни ва гуруҳ-ичидаги счет қолдиқларини мониторинг қилиш, назорат қилиш, солиштириш ва чиқариб ташлаш.
   - Компонентлардан олинган молиявий маълумотларнинг ўз вақтидалигини мониторинг қилиш ҳамда аниқлигини ва тўлиқлигини баҳолаш бўйича жараён.

- Гуруҳнинг барчаси ёки қисми учун айнан бир хил АТ назоратлари томонидан назорат қилинадиган марказий АТ тизими.
- Барча ёки айрим компонентлар учун умумий бўлган АТ тизими ичидаги назорат фаолиятлари.
- Назоратларни, жумладан ички аудит фаолиятларини ва ўз-ўзини баҳолаш дастурларини мониторинг қилиш.
- Мутаносиб сиёсатлар ва тартиб-таомиллар, жумладан гуруҳ молиявий ҳисоботи тартиб-таомилларининг қўлланмаси.
- Гуруҳлараро дастурлар, масалан аҳлоқ кодекси ва фирибгарликни олдини олиш дастурлари.
- Компонент раҳбариятига ваколатни ва жавобгарликни тайинлаш бўйича келишувлар.

2. Ички аудит, масалан, ички аудит функцияси марказлашган бўлганда гуруҳлараро назоратларнинг қисми сифатида ҳисобланиши мумкин. АХС 610[1] гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ички аудиторларнинг ишларидан фойдаланишни режалаштирган пайтдаги гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг улар ваколати ва холислигини баҳолашини қамраб олади.

Консолидациялаш (жамлаш) жараёни

3. Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг консолидациялаш (жамлаш) жараёни бўйича тушунчаси қуйидагилар каби масалаларни ўз ичига олиши мумкин:

   Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига алоқадор масалалар:

   - Компонент раҳбарияти тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси бўйича тушунчага эга бўлган даража.
   - Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ компонентларни аниқлаш ва ҳисобга олиш жараёни.

[1] АХС 610, *Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш*, нинг 9-банди

- Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ сегмент ҳисоботи учун ҳисобот берадиган сегментларни аниқлаш жараёни.
- Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ ҳисобот учун ўзаро боғлиқ томон алоқалари ва ўзаро боғлиқ томон битимларини аниқлаш жараёни.
- Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосида гуруҳ молиявий ҳисоботларига нисбатан қўлланилган бухгалтерия сиёсатлари, олдинги молиявий йилдаги бухгалтерия сиёсатларига нисбатан ўзгаришлар ва янги ёки ўзгартирилган стандартлардан юзага келадиган ўзгаришлар.
- Гуруҳнинг йил-якунидан фарқ қиладиган молиявий йил-якунларига эга компонентларни қамраб оладиган тартиб-таомиллар.

Консолидациялаш (жамлаш) жараёнига тегишли масалалар:

- Компонентлар томонидан фойдаланиладиган бухгалтерия сиёсатлари бўйича тушунчага эга бўлиш ва, ўринли бўлганда, бир хил ҳисоб сиёсатларидан гуруҳ молиявий ҳисоботлари учун компонентларнинг молиявий маълумотларини тайёрлашда фойдаланишни ва ҳисоб сиёсатларидаги фарқлар аниқланганлигини ҳамда тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси нуқтаи назаридан талаб этилганда тўғриланганлигини таъминлаш бўйича гуруҳ бошқарувининг жараёни. Бир хил ҳисоб сиёсатлари, тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига асосланган ҳолда, гуруҳ томонидан қабул қилинган муайян тамойиллар, асослар, якдилликлар, қоидалар ва амалиётлар бўлиб, компонентлар улардан ўхшаш битимлар бўйича мунтазам равишда ҳисобот бериш учун фойдаланадилар. Ушбу сиёсатлар одатда гуруҳ бошқаруви томонидан чиқарилган молиявий ҳисобот тартиб-таомилларининг қўлланмасида ва ҳисобот тўпламида ифодаланади.
- Жамлаш учун компонентлар томонидан тўлиқ, аниқ ва ўз вақтидаги молиявий ҳисоботни таъминлаш бўйича гуруҳ бошқарувининг жараёни.

- Хорижий компонентларнинг молиявий маълумотларини гуруҳ молиявий ҳисоботларининг валютасига ўтказиш жараёни.
- АТ жамлаш учун қандай ташкил этилганлиги, жумладан жараённинг қўлда қилинадиган ва автоматлашган босқичлари ва жамлаш жараёнининг турли босқичларида жорий этилган қўлда қилинадиган ва дастурлаштирилган назоратлари.
- Кейинги ҳодисалар тўғрисида маълумотларни олиш бўйича гуруҳ бошқарувининг жараёни.

Консолидациялаш (жамлаш) тўғриланишларига тегишли масалалар:

- Консолидациялаш (жамлаш) тўғриланишларини қайд қилиш жараёни, жумладан тегишли китоб ёзувларининг тайёрланиши, уларга рухсат этилиши ва қайта ишланиши ва жамлаш учун жавобгар бўлган ходимларнинг тажрибаси.
- Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ талаб этилган жамлаш тўғриланишлари.
- Жамлаш тўғриланишларини юзага келтирадиган ҳодисалар ва битимлар бўйича бизнес жиҳатидан оқилоналиги.
- Компонентлар ўртасидаги битимларнинг даврийлиги, хусусияти ва ҳажми.
- Гуруҳ-ичидаги операцияларни ва ўзлаштирилмаган фойдаларни ва гуруҳ-ичидаги счет қолдиқларини мониторинг қилиш, назорат қилиш, солиштириш ва чиқариб ташлаш бўйича тартиб-таомиллар.
- Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ, сотиб олинган активлар ва мажбуриятларнинг ҳаққоний қийматини ҳосил қилишда амалга оширилган босқичлар, гудвиллни амортизация қилиш бўйича тартиб-таомиллар (ўринли бўлганда) ва гудвиллни қадрсизланишга текшириш.
- Компонент томонидан кўрилган зарарларга нисбатан йирик мулк эгалари ёки озчилик улушлари билан келишувлар (масалан, озчилик улушининг бундай зарарларнинг кўпгина қисмини ўз зиммасига олиш мажбурияти).

3-илова

(А30-бандга қаранг)

Гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини кўрсатиши мумкин бўлган ҳолатлар ёки ҳодисаларга мисоллар

Келтирилган мисоллар кенг миқёсдаги ҳолатларни ёки ҳодисаларни қамраб олади; бироқ, барча ҳолатлар ёки ҳодисалар ҳам ҳар бир гуруҳ аудити бўйича келишувга нисбатан ўринли бўлмайди ва мисоллар рўйхати тўлиқ бўлиши зарур эмас.

- Мураккаб гуруҳ тузилмаси, айниқса тез-тез сотиб олишлар, ҳисобдан чиқаришлар ёки қайта ташкил этишлар мавжуд бўлган ҳолларда.
- Шаффоф бўлмаган суст корпоратив бошқарув тузилмалари, жумладан қарор қабул қилиш жараёнлари.
- Гуруҳлараро назоратларнинг мавжуд бўлмаслиги ёки самарасизлиги, жумладан компонентларнинг фаолиятлари ва уларнинг натижаларини мониторинг қилиш бўйича гуруҳ бошқарувининг етарсиз маълумотлари.
- Савдо ва фискал сиёсат каби соҳалардаги ғайриоддий ҳукумат аралашуви сингари омилларга ҳамда валюта ва дивиденд оқимлари бўйича чекловларга дучор бўлиши мумкин бўлган ҳолда хорижий юрисдикцияларда фаолият юритадиган компонентлар; ва валюта курсларидаги тебранишлар.
- Инновацион ёки мураккаб молиявий инструментлардаги узоқ муддатли шартномалар ёки савдо каби юқори рискни қамраб оладиган компонентларнинг бизнес фаолиятлари.
- Тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ қайси компонентларнинг молиявий маълумотлари гуруҳ молиявий ҳисоботлари таркибига киритилишининг талаб этилишига нисбатан ноаниқликлар, масалан, бирор махсус-мақсадли тадбиркорлик субъектлари ёки носавдо тадбиркорлик субъектларининг мавжуд бўлиши ва киритилишни талаб этилиши.
- Ғайриоддий ўзаро боғлиқ томонларнинг алоқалари ва битимлари.

- Жамлашда балансга эга бўлмайдиган ёки тенг бўлмайдиган гуруҳ-ичидаги счет қолдиқларининг олдинги содир бўлишлари.
- Бирдан ортиқ компонентда ҳисобга олинган мураккаб битимларнинг мавжудлиги.
- Гуруҳ молиявий ҳисоботларига нисбатан қўлланилган бухгалтерия сиёсатларидан фарқ қиладиган бухгалтерия сиёсатларининг компонентлар томонидан қўлланилиши.
- Турли молиявий йил-якунларига эга компонентлар, бунда ушбу турли йил-якунлари битимларнинг муддатини бошқаришда фойдаланилиши мумкин.
- Рухсат этилмаган ёки тўлиқсиз жамлаш тўғриланишларининг олдинги содир бўлишлари.
- Гуруҳ ичидаги агрессив солиқ режалари, ёки солиқ бошпаналаридаги (офшор ҳудудлардаги) тадбиркорлик субъектлари билан йирик пул маблағи битимлари.
- Компонентларнинг молиявий ҳисоботларини аудитдан ўтказишда жалб этилган аудиторларнинг тез-тез ўзгаришлари.

4-илова

(А35-бандга қаранг)

Компонент аудиторининг тасдиқномаларига мисоллар

Қуйидаги хатнинг стандарт хат бўлиши кўзда тутилмайди. Тасдиқномалар бир компонент аудиторидан бошқасига ва бир даврдан бошқа даврга қараб ўзгариши мумкин.

Тасдиқномалар кўп ҳолларда компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишлар бошланишидан олдин олинади.

[Компонент аудитори бланки]

[Сана]

[Гуруҳ аудити бўйича келишув партнёрига]

Ушбу хат [бош ташкилотнинг номи] нинг гуруҳ молиявий ҳисоботлари, барча муҳим жиҳатларда, [молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосининг кўрсатилиши] га мувофиқ [сана] ҳолатига гуруҳнинг молиявий ҳолатини (нинг) ва ушбу йил якуни ҳолатига унинг фаолият натижасини ва пул оқимларини (нинг тўғри ва ҳаққоний тасаввур беришини) ҳаққоний тарзда акс эттириши бўйича фикрни ифодалаш мақсадида сиз томондан [сана] да якунланган йил бўйича [бош ташкилотнинг номи] нинг гуруҳ молиявий ҳисоботларини аудит қилиниши туфайли тақдим этилмоқда.

Биз биздан [сана] да якунланган йил учун [компонент номи] нинг молиявий маълумотлари бўйича белгиланган ишларни амалга ошириш сўралган сизнинг [сана] даги йўриқномаларингизни қабул қилинганлигини эътироф этамиз.

Биз қуйидагиларни тасдиқлаймиз:

1. Биз йўриқномаларга риоя этиш имкониятига эгамиз. / Биз шуни сизга билдирамизки, биз қуйидаги йўриқномаларга [йўриқномаларни кўрсатинг] қуйидаги сабаблар [сабабларни кўрсатинг] туфайли риоя эта олмаймиз.

2. Йўриқномалар аниқдир ва биз уларни тушунамиз. / Қуйидаги йўриқномалар [йўриқномаларни кўрсатинг] бўйича тушунтириш берганингизда, биз сиздан миннатдор бўлар эдик.

3. Биз сиз билан ҳамкорлик қиламиз ва сизга тегишли аудит ҳужжатларидан фойдаланишингиз учун имкониятни таъминлаймиз.

Биз қуйидагиларни эътироф этамиз:

1. [Компонент номи] нинг молиявий маълумотлари [бош ташкилот номи] нинг гуруҳ молиявий ҳисоботлари таркибига киритилади.

2. Сиз биздан [сана] да якунланган йил учун [компонент номи] нинг молиявий маълумотлари бўйича амалга оширишни сўраган ишларда зарур деб ҳисоблаганингизда иштирок этишингиз мумкин.
3. Сиз [бош ташкилот номи] нинг гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудити учун бизнинг ишларимизни баҳолашни ва, агарда ўринли деб ҳисобланганда, улардан фойданалишни кўзда тутишингиз мумкин.

[Бош ташкилот номи] нинг [компонентни изоҳланг, масалан, тўлиқ-эгалик қилинадиган филиал, филиал, қўшма корхона, бухгалтерия ҳисобининг улуш бўйича ҳисобга олиш ёки таннарх усулларида ҳисобга олинган инвестиция объекти] бўлган [компонент номи] нинг молиявий маълумотлари бўйича биз амалга оширадиган ишларга нисбатан, биз қуйидагиларни тасдиқлаймиз:

1. Биз гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитидаги бизнинг жавобгарликларимизни бажариш учун етарли бўлган [тегишли аҳлоқий талабларни кўрсатинг] бўйича тушунчага эгамиз ва уларга риоя этамиз. Хусусан ва [бош ташкилот номи] га ва гуруҳдаги бошқа компонентларга нисбатан, биз [тегишли аҳлоқий талабларни кўрсатинг] нинг мазмуни жиҳатидан мустақил ҳисобланамиз ва [тартибга солувчи орган номи] томонидан эълон қилинган [қоидаларга қаранг] нинг тегишли талабларига риоя этамиз.

2. Биз гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитидаги бизнинг жавобгарликларимизни бажариш учун етарли бўлган Аудитнинг халқаро стандартлари ҳамда [гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудити учун қўлланиладиган бошқа миллий стандартларни кўрсатинг] бўйича тушунчага эгамиз ва ушбу стандартларга мувофиқ [сана] да якунланган йил учун [компонент номи] нинг молиявий маълумотлари бўйича ўз ишларимизни амалга оширамиз.

3. Биз муайян компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга ошириш учун зарур бўлган махсус кўникмаларга (масалан, соҳага оид билим) эгамиз.

4. Биз гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитидаги бизнинг жавобгарликларимизни бажариш учун етарли бўлган [молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосини ёки гуруҳ молиявий ҳисоботи тартиб-таомилларининг қўлланмасини кўрсатинг] бўйича тушунчага эгамиз.

Биз [компонент номи] нинг молиявий маълумотлари бўйича ўз ишларимизнинг йўналиши давомида юқорида келтирилган баёнотлардаги ҳар қандай ўзгаришлар тўғрисида сизни хабардор қиламиз.

[Аудитор имзоси]

[Сана]

[Аудитор манзили]

5-илова

(А58-бандга қаранг)

Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг йўриқнома хатида қайд қилинадиган талаб этилган ва қўшимча масалалар

Мазкур АХС томонидан талаб этилган ҳолда компонент аудиторига билдириладиган масалалар курсивда ифодаланган.

Компонент аудиторининг ишларини режалаштиришга нисбатан ўринли бўлган масалалар:

- *Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси компонент аудиторининг ишларидан фойдаланадиган ҳолатни англаган ҳолда, компонент аудиторидан компонент аудитори гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси билан ҳамкорлик қилишини тасдиқлашни сўраш.*
- Аудитни тугаллаш бўйича жадвал.
- Гуруҳ бошқаруви ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан режалаштирилган ташрифларнинг саналари ҳамда компонент

раҳбарияти ва компонент аудитори билан режалаштирилган учрашувларнинг саналари.

- Асосий мулоқот қилинадиган шахслар рўйхати.
- *Компонент аудитори томонидан амалга ошириладиган ишлар, ушбу ишлардан амалга ошириладиган фойдаланиш*, ва аудитнинг дастлабки босқичидаги ва давомидаги саъй-ҳаракатларни мувофиқлаштириш бўйича келишувлар, жумладан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг компонент аудитори ишларидаги режалаштирилган иштироки.
- *Гуруҳ аудитига нисбатан ўринли бўлган аҳлоқий талаблар ва хусусан мустақиллик талаблари.*
- *Компонентнинг молиявий маълумотларининг аудити ёки кўриб чиқилиши ҳолатида, компонент муҳимлиги (ва, ўринли бўлганда, битимларнинг муайян туркумлари, счет қолдиқлари ёки очиб беришлар бўйича муҳимлик даражаси ёки даражалари) ва шундай чегараки, ундан юқорида бузиб кўрсатишлар гуруҳ молиявий ҳисоботлари учун яққол сезиларсиз деб ҳисобланмаслиги мумкин.*
- *Гуруҳ бошқаруви томонидан тайёрланган ўзаро боғлиқ томонларнинг рўйхати ва гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси хабардор бўлган ҳар қандай бошқа ўзаро боғлиқ томонлар ҳамда компонент аудитори гуруҳ бошқаруви ёки гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси томонидан олдин аниқланмаган ўзаро боғлиқ томонлар юзасидан маълум давр асосида ахборот алмашиниши тўғрисидаги талаб.*
- Гуруҳ-ичидаги операциялар ва ўзлаштирилмаган фойдалар ва гуруҳ-ичидаги счет қолдиқлари бўйича амалга ошириладиган ишлар.
- Бошқа мажбурий ҳисоботни тақдим этиш жавобгарликлари бўйича йўриқнома, масалан, ички назоратнинг самарадорлиги юзасидан гуруҳ бошқарувининг тақдимномаси бўйича ҳисобот тақдим этиш.
- Компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларнинг тугалланиши билан гуруҳ молиявий ҳисоботлари бўйича гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг хулосаси ўртасида вақт оралиғи пайдо бўлишининг эҳтимоли мавжуд бўлса, кейинги ҳодисаларни кўриб чиқиш бўйича муайян кўрсатмалар.

Компонент аудиторининг ишларини амалга оширишга нисбатан ўринли бўлган масалалар:

- Барча ёки айрим компонентлар учун умумий бўлган қайта ишлаш тизимининг назорат фаолиятлари юзасидан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси тестларининг топилмалари ва компонент аудитори томонидан амалга ошириладиган назоратлар тестлари.
- *Компонент аудиторининг ишларига ўринли бўлган, фирибгарлик ёки хато туфайли, гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг аниқланган аҳамиятли рисклари ҳамда компонент аудитори компонентда, фирибгарлик ёки хато туфайли, гуруҳ молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатишнинг ҳар қандай бошқа аниқланган аҳамиятли рисклари ва бундай рискларга нисбатан компонент аудиторининг жавоблари юзасидан маълум давр асосида ахборот алмашиниши тўғрисидаги талаб.*
- Компонентлардаги ёки уларга тегишли назоратлар бўйича амалга оширилган ишларга асосланган ҳолда, ички аудитнинг топилмалари.
- Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси гуруҳ даражасида амалга оширилган рискни баҳолаш учун дастлаб асос қилиб олган аудиторлик далилига зид келадиган компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга оширишдан олинган аудиторлик далилини ўз вақтида билдириши бўйича талаб.
- Компонент раҳбариятининг тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига риоя этиши юзасидан ёзма билдирги ёки компонентнинг молиявий маълумотларига нисбатан қўлланилган ҳисоб сиёсатлари билан гуруҳ молиявий ҳисоботларига нисбатан қўлланилган ҳисоб сиёсатлари ўртасидаги фарқлар очиб берилганлиги тўғрисидаги таъкид бўйича талаб.
- Компонент аудитори томонидан ҳужжатлаштириладиган масалалар.

Бошқа маълумотлар

- Қуйидагилар юзасидан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасига мунтазам равишда ҳисобот берилиши бўйича талаб:

- Аҳамиятли бухгалтерия, молиявий ҳисобот ва аудит масалалари, жумладан ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва тегишли мулоҳазалар.
- Компонентнинг уклуксизлик мақомига тегишли масалалар.
- Суд жараёни ва даъволарга тегишли масалалар.
- Компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишларни амалга ошириш мобайнида компонент аудитори томонидан аниқланган ички назоратдаги жиддий камчиликлар ҳамда фирибгарлик мавжудлигини кўрсатадиган маълумотлар.

- Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг ҳар қандай жиддий аҳамиятга эга ёки ғайриоддий ҳодисалар тўғрисида имкон қадар вақтлироқ хабардор қилиниши тўғрисидаги талаб.
- *41-бандда келтирилган масалалар компонентнинг молиявий маълумотлари бўйича ишлар тугалланган пайтда гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасига билдирилиши тўғрисидаги талаб.*

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 610
ИЧКИ АУДИТОРЛАР ИШИДАН ФОЙДАЛАНИШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)*

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси 1–2

Ички аудит хизмати ва ташқи аудитор ўртасидаги муносабатлар 3–4

Кучга кириш санаси.....5

Мақсадлари.....6

Таърифлар 7

Талаблар

Ички аудиторлар ишининг зарурлиги ва ундан фойдаланиш даражасини аниқлаш 8–10

Ички аудиторларнинг муайян ишидан фойдаланиш 11–12

Ҳужжатлар.....13

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси.....А1–А2

Ички аудит хизматининг мақсадлари А3

Ички аудиторлар ишининг зарурлиги ва ундан фойдаланиш даражасини аниқлаш А4–А5

Ички аудиторларнинг муайян ишидан фойдаланиш А6

* Ушбу АХСнинг ўрнини 2013 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин якунланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга кирадиган АХС 610 *"Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш"* (янги таҳрирда) эгаллайди.

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 610 *“Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш”* АХС 200 *“Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш”* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да ташқи аудитор, АХС 315[1] га мувофиқ, ички аудит хизматининг иши аудит учун ўринли бўлса керак, деган қарор қабул қилган ҳолда, ташқи аудиторнинг ички аудиторлар ишига нисбатан вазифалари кўриб чиқилади. (А1-А2 бандлар).

2. Ушбу АХСда айрим ички аудиторлар ташқи аудиторга аудиторлик тартиб-таомилларини бажаришда тўғридан-тўғри кўмаклашадиган ҳолатлар кўриб чиқилмайди.

Ички аудит хизмати ва ташқи аудитор ўртасидаги муносабатлар

3. Ички аудит хизматининг мақсадлари тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар томонидан белгиланади. Ички аудит хизмати ва ташқи аудиторнинг мақсадлари ҳар хиллигига қарамай, ички аудит хизмати ва ташқи аудитор ўзларининг тегишли мақсадларига эришиш учун қўллайдиган айрим усуллар ўхшаш бўлиши мумкин. (А3 бандига қаранг).

4. Ички аудит хизматининг мустақиллиги ва холислиги даражасидан қатъи назар, мазкур хизмат тадбиркорлик субъектига нисбатан молиявий ҳисобот хусусида фикр билдиришда ташқи аудитор учун талаб этилгандек мустақил ҳисобланмайди. Ташқи аудитор фақат билдирилаётган аудиторлик фикри учун жавобгар бўлади ва бу жавобгарлик ташқи аудитор ички аудиторлар ишидан фойдаланганда камаймайди.

Кучга кириш санаси

5. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

---

[1] АХС 315 "*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш*", 23 банд

Мақсадлари

6. Тадбиркорлик субъектида ташқи аудитор ишини аудит учун ўринли деб топган ички аудит хизмати мавжуд бўлган ҳолда, ташқи аудиторнинг мақсадлари:

   (а) Ички аудиторларнинг муайян иши зарурлигини ва улардан фойдаланиш даражасини аниқлаш; ва

   (б) Ички аудиторларнинг муайян ишидан фойдаланишда мазкур иш аудит мақсадларига қай даражада мос келишини аниқлашдир.

Таърифлар

7. Аудитнинг халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) Ички аудит хизмати – Тадбиркорлик субъекти фаолиятини баҳолаш учун унда ташкил этилган ёки хизмат сифатида кўрсатиладиган фаолият. Унинг вазифаларига, бошқа вазифаларга қўшимча равишда, ички назорат адекватлиги ва самарадорлигини таҳлил қилиш, ўрганиб чиқиш ва мониторинг қилиш киради.

   (б) Ички аудиторлар – Ички аудит хизмати фаолиятини амалга оширадиган шахслар. Ички аудиторлар ички аудит бўлими ёки шу каби бўлинма таркибида ишлаши мумкин.

Талаблар

Ички аудиторлар ишининг зарурлиги ва ундан фойдаланиш даражасини аниқлаш

8. Ташқи аудитор қуйидагиларни аниқлаши лозим:

   (а) Ички аудиторлар иши аудит мақсадларига мос келадими; ва

   (б) Агар мос келса, ташқи аудитор тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ёки уларнинг кўламига ички аудиторлар ишининг режалаштирилаётган таъсири.

9. Ички аудиторлар ишининг аудит мақсадларига мослигини аниқлашда ташқи аудитор қуйидагиларни баҳолаши лозим:

(а) Ички аудит хизматининг холислиги даражасини;

(б) Ички аудиторларнинг техник компетентлиги даражасини;

(в) Ички аудиторлар иши профессионал жиҳатдан қай даражада пухта бажарилаётганини; ва

(г) Ички аудиторлар ва ташқи аудитор ўртасида самарали ахборот алмашинуви ўрнатилиши имкониятини. (А4 бандига қаранг)

10. Ташқи аудитор тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ёки уларнинг кўламига ички аудиторлар ишининг режалаштирилаётган таъсирини аниқлашда ташқи аудитор қуйидагиларни кўриб чиқиши лозим:

(а) Ички аудиторлар томонидан бажарилган ёки бажариладиган муайян ишнинг хусусияти ва кўламини;

(б) Операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун тақдимномалар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини; ва

(в) Ички аудиторлар тегишли тақдимномаларни тасдиқлаш учун тўплаган аудиторлик далилларини баҳолашда мавжуд субъективлик даражасини. (А5 бандига қаранг)

Ички аудиторларнинг муайян ишидан фойдаланиш

11. Ички аудиторларнинг муайян ишидан фойдаланиш учун ташқи аудитор мазкур ишни баҳолаши ва унинг ташқи аудитор мақсадларига мос келиши ёки мос келмаслигини аниқлаш учун унга нисбатан аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. (А6 бандига қаранг)

12. Ички аудиторлар томонидан бажарилган муайян ишнинг ташқи аудитор мақсадларига мос келиши ёки мос келмаслигини аниқлаш учун ташқи аудитор қуйидагиларни баҳолаши лозим:

(а) Иш тегишли техник таълимни олган ва профессионал тажрибага эга бўлган ички аудиторлар томонидан бажарилганми;

(б) Мазкур ишга нисбатан тегишли назорат, кўриб чиқиш ва ҳужжатлаштириш амалга оширилганми;

(в) Ички аудиторларга асослантирилган хулосалар чиқариш имконини берадиган тегишли аудиторлик далиллари олинганми;

(г) Олинган хулосалар мазкур шароитларда тегишли хусусиятга эгами ва ички аудиторлар томонидан тайёрланган ҳисоботлар бажарилган иш натижалари билан мос келадими; ва

(д) Ички аудиторлар томонидан аниқланган оғишлар ёки ғайриоддий масалалар тегишли равишда ҳал қилинганми.

Ҳужжатлар

13. Агар ташқи аудитор ички аудиторларнинг муайян ишидан фойдаланаётган бўлса, у аудиторлик ҳужжатларига 11-бандга мувофиқ амалга оширган ички аудиторлар ишини баҳолаш ва уларга нисбатан бажарган аудиторлик тартиб-таомиллари хусусида чиқарилган хулосаларни киритиши лозим.[2]

[2] АХС 230 “*Аудиторлик ҳужжатлари*”, 8–11-бандлар ва А6 банд

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ушбу АХСни қўллаш доираси (1-бандга қаранг)

А1. АХС 315[3] да баён этилганидек, тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматининг иши аудит учун ўринли ҳисобланади, башарти ички аудит хизматининг фаолияти ва вазифалари тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботини тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ, аудитор эса бажариш талаб этиладиган аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти ёки уларни бажариш муддатларини ўзгартириш ёинки уларнинг кўламини қисқартириш мақсадида ички аудиторлар ишидан фойдаланишни мўлжаллаётган бўлса.

А2. Ушбу АХСга мувофиқ тартиб-таомилларни бажариш ташқи аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискига берган ўз баҳосини қайта кўришига туртки бериши мумкин. Бинобарин, бу ташқи аудитор томонидан ички аудит хизмати ишининг аудит учун ўринлилигини аниқлаш жараёнига таъсир кўрсатиши мумкин. Ташқи аудитор ички аудиторларнинг ишидан ташқи аудитор тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ёки уларнинг кўламига таъсир кўрсатиш учун бошқача тарзда фойдаланмасликка қарор қилиши ҳам мумкин. Бундай вазиятда ташқи аудитор томонидан ушбу АХСни кейинчалик қўллаш талаб этилмаслиги мумкин.

Ички аудит хизматининг мақсадлари (3-бандга қаранг)

А3. Ички аудит хизматининг мақсадлари доираси кенг бўлади ва тадбиркорлик субъектининг таркибий тузилмаси ва кўлами, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларнинг талаблари билан белгиланади. Ички аудит хизматининг фаолияти қуйидаги функциялардан бири ёки бир нечтасини ўз ичига олиши мумкин:

- Ички назорат тизими мониторингини амалга ошириш. Ички аудит хизматига назорат воситаларини кўриб чиқиш, улар

[3] АХС 315, А101 банд

фаолиятининг мониторингини амалга ошириш ва уларни такомилаштириш юзасидан тавсиялар бериш бўйича муайян вазифалар юкланиши мумкин.

- Молиявий ва операцион ахборотни ўрганиш. Ички аудит хизматига молиявий ва операцион ахборотни аниқлаш, ўлчаш ва таснифлаш учун қўлланиладиган воситаларни кўриб чиқиш ва бу хусусда ҳисобот тақдим этиш вазифалари, шунингдек айрим моддаларга нисбатан махсус сўровлар юбориш, шу жумладан операциялар, қолдиқлар ва тартиб-таомилларни муфассаллаштирилган тестлаш бўйича мажбуриятлар юкланиши мумкин.

- Операцион фаолиятни кўриб чиқиш. Ички аудит хизматига тадбиркорлик субъектининг операцион фаолияти, шу жумладан унинг номолиявий фаолияти самарадорлиги, тежамкорлиги ва натижадорлигини кўриб чиқиш вазифалари юкланиши мумкин.

- Қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга риоя этишни кўриб чиқиш. Ички аудит хизматига қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ва бошқа ташқи талабларга, шунингдек тадбиркорлик субъекти фаолиятини бошқариш бўйича сиёсатлар ва раҳбарият кўрсатмалари ҳамда бошқа ички талабларга риоя этилишини кўриб чиқиш вазифалари юкланиши мумкин.

- Рискларни бошқариш. Ички аудит хизмати рискларнинг юзага келиш эҳтимолини аниқлаш ва баҳолаш орқали тадбиркорлик субъектига ёрдам бериши, рискларни бошқариш ва назорат қилиш тизимларини такомиллаштиришга кўмаклашиши мумкин.

- Бошқарув. Ички аудит хизмати ахлоқ ва қадриятларга доир мақсадларни бажариш, фаолиятнинг унумдорлигини бошқариш ва молиявий натижалар хусусида ҳисоботлар тақдим этиш, рисклар тўғрисида хабардор қилиш жараёнида бошқарувни ҳамда тадбиркорлик субъектининг тегишли соҳалари ва бошқарув юклатилган шахслар, ташқи ва ички аудиторлар, тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти

ўртасида ахборот алмашинувининг самарадорлигига доир бошқарув ахборотининг қўлланишини баҳолаши мумкин.

Ички аудиторлар ишининг зарурлиги ва ундан фойдаланиш даражасини аниқлаш

Ички аудиторлар иши ташқи аудит мақсадларига мос келиши ёки мос келмаслигини аниқлаш (9-бандга қаранг)

А4. Ташқи аудиторнинг ички аудиторлар иши аудит мақсадларига мос келиши ёки мос келмаслиги тўғрисидаги қарорига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган омилларга қуйидагилар киради:

Холислик

- Ички аудит хизматининг тадбиркорлик субъекти доирасидаги мақоми ва бу мақомнинг ички аудиторлар қобилиятига таъсири объектив бўлиши лозим.
- Ички аудит хизмати бошқарув юклатилган шахслар ёки тегишли ваколатга эга бўлган мансабдор шахс олдида ҳисобот берадими ва ички аудиторлар бошқарув юклатилган шахсларга тўғридан-тўғри мурожаат этиш имкониятига эгами.
- Ички аудиторлар бир-бирига зид келадиган бирон-бир вазифаларга эга эмасми.
- Бошқарув юклатилган шахслар ички аудит хизмати билан боғлиқ ишга жойлаштириш хусусидаги қарорлар устидан назоратни амалга оширадими.
- Тадбиркорлик субъектининг ижрочи раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар ички аудит хизматига бирон-бир шартлар ёки чеклашлар белгилаганми.
- Тадбиркорлик субъектининг ижрочи раҳбарияти ички аудит хизматининг тавсияларига амал қиладими (агар амал қилса, қай даражада) ва бунинг қандай далиллари мавжуд.

Техник компетентлик

- Ички аудиторлар тегишли профессионал ташкилотларнинг (уюшмаларнинг) аъзолари ҳисобланадими.

- Ички аудиторлар тегишли техник маълумотга ва ички аудиторлар сифатида профессионал тажрибага эгами.
- Ички аудиторларни танлаб олиш ва уларга таълим беришга оид сиёсатнинг белгиланган қоидалари мавжудми.

Тегишли профессионал пухталик

- Ички аудит хизматининг ҳаракатларини тегишли равишда режалаштириш, назорат қилиш, текшириш ва ҳужжатлаштириш амалга ошириладими.
- Аудит бўйича қўлланмалар ёки бошқа шунга ўхшаш ҳужжатлар, иш дастурлари ва ички аудиторлик ҳужжатларининг мавжудлиги ва тегишли хусусияти.

Ахборот алмашинуви

Ташқи аудитор ва ички аудиторлар ўртасида ахборот алмашинуви ички аудиторлар ташқи аудиторлар билан очиқ алоқа қилиш имкониятига эга бўлган ҳолда ва қуйидагиларга риоя қилинган ҳолда айниқса самарали бўлиши мумкин:

- Учрашувлар бутун давр мобайнида тегишли оралиқлар билан ўтказилган;
- Ташқи аудиторга тушунтиришлар берилган ва тегишли ички аудиторлик ҳужжатлари билан танишиш учун имкониятлар яратилган, ички аудиторлар эътиборини тортган ҳар қандай муҳим масалалар, агар улар ташқи аудиторнинг ишига таъсир кўрсатиши мумкин бўлса, унга хабар қилинган; ва
- Ташқи аудитор ички аудит хизматининг ишига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳар қандай муҳим масалалар тўғрисида ички аудиторларга хабар берган.

Ташқи аудитор тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ёки уларнинг кўламига ички аудиторлар ишининг режалаштирилаётган таъсири (10-бандга қаранг)

A5. Агар ички аудиторлар иши ташқи аудитор тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ёки уларнинг кўламини аниқлашда омил сифатида қараладиган бўлса, қуйидаги

масалаларни ички аудиторлар билан олдиндан келишиш фойдали бўлиши мумкин:

- Мазкур ишни бажариш муддатлари;
- Аудит кўлами;
- Молиявий ҳисобот учун муҳимлик даражаси (ва, вазиятга қараб, операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун муҳимлик даражаси ёки даражалари) ва муҳимлик чегараси;
- Таклиф қилинаётган моддаларни танлаб олиш усуллари;
- Бажарилган ишни ҳужжатлаштириш; ва
- Текшириш ва ҳисоботларни тақдим этиш тартиб-таомиллари.

Ички аудиторларнинг муайян ишидан фойдаланиш (11-бандга қаранг)

А6. Ички аудиторларнинг муайян ишига нисбатан бажариладиган аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига ташқи аудитор томонидан берилган баҳога, ички аудит хизматининг ишига берилган баҳога ва ички аудиторларнинг муайян ишига берилган баҳога боғлиқ бўлади. Бундай аудиторлик тартиб-таомиллари, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Ички аудиторлар томонидан илгари ўрганилган моддаларни ўрганиш;
- Бошқа шунга ўхшаш моддаларни ўрганиш; ва
- Ички аудиторлар томонидан бажарилаётган тартиб-таомилларни кузатиш.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 620
АУДИТОР ТОМОНИДАН ЖАЛБ ҚИЛИНГАН ЭКСПЕРТ ИШИДАН ФОЙДАЛАНИШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси 1–2

Аудиторнинг аудиторлик фикрини билдириш учун масъулияти 3

Кучга кириш санаси 4

Мақсадлари 5

Таърифлар 6

Талаблар

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш заруратини аниқлаш 7

Аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами 8

Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлиги 9

Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг касбий билимлари ва тажрибаси соҳаси ҳақида тасаввур ҳосил қилиш 10

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт билан масалаларни келишиш 11

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг мувофиқлигини баҳолаш 12–13

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор томонидан жалб қилинган экспертга ҳавола этиш 14–15

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт таърифи A1–A3

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш заруратини аниқлаш A4–A9

Аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами A10–A13

Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлиги A14–A20

Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг касбий билимлари ва тажрибаси соҳаси ҳақида тасаввур ҳосил қилиш A21–A22

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт билан масалаларни келишиш A23–A31

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг мувофиқлигини баҳолаш A32–A40

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор томонидан жалб қилинган экспертга ҳавола этиш A41–A42

Илова: Аудитор билан аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт ўртасида келишиладиган масалалар

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 620 *“Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш”* АХС 200 *“Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш”* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудиторнинг бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа муайян соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган жисмоний шахс ёки ташкилот ишидан етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишда аудиторга кўмаклашиш учун фойдаланишга доир вазифалари кўриб чиқилади.

2. Ушбу АХСда қуйидагилар кўриб чиқилмайди:

   (а) Келишув жамоаси таркибига бухгалтерия ҳисоби ёки аудитнинг махсус соҳасида касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган ходим кирадиган вазиятлар ёки келишув жамоаси бундай билимлар ва тажрибага эга бўлган бирон-бир жисмоний шахс ёки ташкилот билан маслаҳатлашадиган вазиятлар; бундай вазиятлар АХС 220[1] да кўриб чиқилади; ёки

   (б) Аудитор томонидан бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа муайян соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган жисмоний шахс ёки ташкилот ишидан фойдаланиш, бунда мазкур ишдан АХС 500[2] да кўриб чиқиладиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашнинг ёрдамчи воситаси (тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт) сифатида фойдаланилади.

Аудиторнинг аудиторлик фикрини билдириш учун масъулияти

3. Аудитор билдирилган аудиторлик фикри учун мутлақ масъулдир ва бу масъулият аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланилган ҳолда ҳам пасаймайди. Шунга қарамай, агар жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланаётган аудитор ушбу АХС талабларини бажаргач, аудитор томонидан жалб қилинган мазкур экспертнинг иши аудитор мақсадларига мос келади, деган хулосага

---

1 ХАС 220 “*Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш*”, А10, А20-А22 бандлари

2 ХАС 500 “*Аудиторлик далиллари*”, А34-А48 бандлари

келган бўлса, у иш натижаларини ёки экспертнинг ўз соҳасидаги хулосаларини тегишли аудиторлик далиллари сифатида қабул қилиши мумкин.

Кучга кириш санаси

4. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлари

5. Аудиторнинг мақсадлари:

   (а) Экспертни ишга жалб қилиш заруратини аниқлаш; ва

   (б) Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланишда мазкур иш аудиторнинг мақсадларига қай даражада мос келишини аниқлаш.

Таърифлар

6. Аудитнинг халқаро стандартларида (АХСда) қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт – Бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган, ишидан аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишнинг ёрдамчи воситаси сифатида фойдаланадиган жисмоний шахс ёки ташкилот. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ё аудитор томонидан жалб қилинган (аудиторлик ташкилоти ёки тармоқ фирмасининг партнёри[3] ёки ходими, шу жумладан вақтинчалик ёлланган ходими бўладиган) ички эксперт, ё аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт бўлиши мумкин. (А1–А3 бандларга қаранг)

   (б) Касбий билимлар ва тажриба – Маълум бир соҳада билим, кўникмалар ва тажрибага эга бўлиш.

---

[3] Тегишли ҳолларда «партнёр» ва «фирма» атамалари давлат секторида қўлланиладиган муодил (эквивалент) атамалар сифатида тушунилиши лозим.

(в) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт— Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлашда тадбиркорлик субъекти улар ишларидан ёрдам сифатида фойдаланадиган бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган жисмоний шахс ёки ташкилот.

Талаблар

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш заруратини аниқлаш

7. Агар етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа бирон-бир соҳада касбий билимлар ва тажриба талаб этилаётган бўлса, аудитор аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш заруратини аниқлаши лозим. (А4-А9 бандларига қаранг)

Аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами

8. Ушбу АХСнинг 9–13-бандлари талабларига мувофиқ бажариладиган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами вазиятга боғлиқ бўлади. Мазкур тартиб-таомиллар хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини белгилашда аудитор айрим, шу жумладан қуйидаги масалаларни кўриб чиқиши лозим: (А10 бандига қаранг)

(a) Мазкур экспертнинг иши тааллуқли бўлган масаланинг хусусияти;

(b) Мазкур экспертнинг иши тааллуқли бўлган масалада муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари;

(c) Аудит нуқтаи назаридан мазкур эксперт ишининг аҳамияти;

(d) Мазкур эксперт илгари бажарган иш ҳақида аудиторнинг билими ва тажрибаси; ва

(e) Аудиторлик ташкилотида қабул қилинган сифат назорати сиёсати ва тартиб-таомиллари экспертнинг ишига татбиқ этиладими. (А11-А13 бандларига қаранг)

Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлиги

9. Аудитор аудитор томонидан жалб қилинган эксперт аудиторнинг мақсадлари учун зарур бўлган компетентлик, қобилиятлар ва холисликка эга ёки эга эмаслигини баҳолаши лозим. Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт билан боғлиқ ҳолда, холисликни баҳолаш мазкур экспертнинг объективлигига таҳдид солиши мумкин бўлган манфаатлар ва муносабатлар мавжудлиги хусусида расмий сўров юборишни ўз ичига олиши мумкин. (А14-А20 бандларига қаранг)

Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг касбий билимлари ва тажрибаси соҳаси ҳақида тасаввур ҳосил қилиш

10. Аудитор аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг касбий билимлари ва тажрибаси соҳаси ҳақида аудитор учун қуйидаги имкониятларни яратадиган етарлича тасаввур ҳосил қилиши лозим : (А21–А22 бандларга қаранг)

    (а) Мазкур эксперт томонидан аудит мақсадларида бажариладиган ишнинг хусусияти, кўлами ва мақсадларини белгилаш; ва

    (б) Мазкур ишнинг аудитор мақсадларига мувофиқлигини баҳолаш.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт билан масалаларни келишиш

11. Аудитор жалб қилинган эксперт билан қуйидаги масалаларни, зарур ҳолда – ёзма шаклда келишиши лозим: (А23-А26 бандларига қаранг)

    (а) Мазкур эксперт ишининг хусусияти, кўлами ва мақсадларини; (А27 бандга қаранг)

    (б) Аудитор ва мазкур экспертнинг тегишли вазифалари ва мажбуриятларини; (А28-А29 бандларига қаранг)

    (в) Аудитор ва мазкур эксперт ўртасида ахборот алмашиш хусусияти, муддатлари ва кўламини, шу жумладан мазкур

эксперт тақдим этиши лозим бўлган ҳар қандай ҳисобот шаклини келишишни; ва (А30 бандига қаранг)

(г) Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт маълумотларни сир сақлаш тўғрисидаги талабларга риоя этиши зарурлигини. (А31 бандига қаранг)

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг мувофиқлигини баҳолаш

12. Аудитор жалб қилинган эксперт ишининг аудитор мақсадларига мувофиқлигини, шу жумладан қуйидагиларни баҳолаши лозим: (А32 бандига қаранг)

(а) Мазкур эксперт иши натижалари ёки хулосаларининг ўринлилиги ва асослилигини ҳамда уларнинг бошқа аудиторлик далиллари билан мувофиқлигини; (А33-А34 бандларига қаранг)

(б) Агар мазкур экспертнинг иши аҳамиятли тахминлар ва усуллардан фойдаланишни назарда тутса, бундай тахминлар ва усулларнинг ушбу вазиятда ўринлилиги ва асослилигини; ва (А35-А37 бандларга қаранг)

(в) Агар мазкур экспертнинг иши шу экспертнинг иши учун аҳамиятли бўлган бошланғич маълумотлардан фойдаланишни назарда тутса, ушбу бошланғич маълумотларнинг ўринлилиги, тўлиқлиги ва аниқлигини. (А38-А39 бандларга қаранг)

13. Агар аудитор жалб қилинган экспертнинг иши аудиторнинг мақсадларига мос келмайди, деб ҳисобласа, у: (А40 бандга қаранг)

(а) Мазкур эксперт бажариши лозим бўлган бўлғуси иш хусусияти ва кўламини шу эксперт билан келишиши; ёки

(б) Вазиятга мос келадиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор томонидан жалб қилинган экспертга ҳавола этиш

14. Аудитор модификацияланмаган фикр ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишига ҳавола этиши мумкин эмас, қонунчилик ёки меъёрий

ҳужжатлар шуни талаб қилган ҳоллар бундан мустасно. Агар бундай ҳавола этиш қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда назарда тутилган бўлса, аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да ҳавола аудиторнинг аудиторлик фикрини билдириш учун масъулиятини камайтирмаслигини кўрсатиб ўтиши лозим. (А14 бандга қаранг)

15. Агар аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг ишига ҳавола этишни бундай ҳавола аудиторлик фикри модификациясини тушуниш учун ўринли бўлгани боис амалга ошираётган бўлса, аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да бундай ҳавола аудиторнинг мазкур фикрни билдириш учун масъулиятини камайтирмаслигини кўрсатиб ўтиши лозим. (А42 бандига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт таърифи (6(а) бандига қаранг)

А1. Бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа бирон-бир соҳада касбий билимлар ва тажриба қуйидаги масалаларга доир касбий билимлар ва тажрибани ўз ичига олиши мумкин:

- Мураккаб молиявий инструментлар, ер ва бинолар, машина ва асбоб-ускуналар, қимматбаҳо буюмлар, санъат асарлари, антиквариат, номоддий активларни, бизнесни бирлашувида эгалланган ва қабул қилинган активлар ва мажбуриятларни, шунингдек қадрсизланиши мумкин бўлган активларни баҳолаш.
- Суғурта шартномалари ва ходимларнинг даромадлари билан боғлиқ бўлган мажбуриятларнинг актуар ҳисоб-китоби.
- Нефть ва газ захираларини баҳолаш.
- Экологик мажбуриятларни баҳолаш ва участкани тиклаш учун харажатлар.

- Контрактлар, қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларнинг қоидаларини талқин қилиш.
- Солиқ қонунчилигига риоя этиш билан боғлиқ мураккаб ёки ғайриоддий масалаларни таҳлил қилиш.

А2. Аксарият ҳолларда бухгалтерия ҳисоби ёки аудит соҳасидаги касбий билимлар ва тажрибани бошқа бирон-бир соҳадаги касбий билимлар ва тажрибадан фарқлаш ҳатто бухгалтерия ҳисоби ёки аудитнинг махсус соҳасини жалб қилиш мўлжалланаётган бўлса ҳам тўғридан-тўғри амалга оширилади. Масалан, муддати узайтирилган даромад солиғини ҳисобга олиш усулларини қўллаш соҳасида касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган шахсни солиқ қонунчилиги соҳасидаги экспертдан кўпинча осонгина фарқлайдилар. Ушбу АХС мақсадларида биринчи зикр этилган мутахассис эксперт ҳисобланмайди, чунки бу бухгалтерия ҳисоби соҳасида касбий билимлар ва тажрибани назарда тутади; сўнгги зикр этилган мутахассис эксперт ҳисобланади, чунки бу ҳуқуқ соҳасида касбий билимлар ва тажрибани назарда тутади. Шунга ўхшаш фарқлаш бошқа соҳаларда, масалан, молиявий инструментларни ҳисобга олиш усулларини қўллаш борасидаги касбий билимлар ва тажриба билан молиявий инструментларни баҳолаш мақсадида мураккаб моделлаштириш борасидаги касбий билимлар ва тажриба ўртасида ҳам амалга оширилиши мумкин. Бироқ, айрим ҳолларда, хусусан бухгалтерия ҳисоби ёки аудитда касбий билимлар ва тажрибанинг янги соҳаси вужудга келганда, бухгалтерия ҳисоби ёки аудит махсус соҳаларини бошқа соҳадаги касбий билимлар ва тажрибадан фарқлаш профессионал мулоҳазани талаб қилади. Бухгалтерлар ва аудиторларнинг маълумоти ва касбий компетенциясига қўйиладиган талаблар назарда тутилган қўлланиладиган касбий қоидалар ва стандартлар бундай мулоҳаза юритишни амалга оширишда аудиторга ёрдам бериши мумкин.[4]

А3. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт жисмоний шахс ёки ташкилот бўлиши мумкинлиги ушбу АХС талабларига қандай таъсир кўрсатиши тўғрисидаги масалани кўриб чиқишда

[4] Масалан, Таълимнинг халқаро стандарти 8 "*Профессионал аудиторлар компетенциясига қўйиладиган талаблар*" фойдали бўлиши мумкин.

мулоҳазани қўллаш талаб этилади. Масалан, аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлигини баҳолашни ўтказишда эксперт ишидан аудитор илгари фойдаланган ташкилот эканлиги, бироқ аудитор ташкилот томонидан муайян келишув учун тайинланган алоҳида эксперт билан ишлаш тажрибасига эга эмаслиги аниқланиши мумкин; ёки аксинча, аудитор айрим экспертнинг иши билан таниш бўлиши, бироқ мазкур эксперт ҳозир ишлаётган ташкилотни билмаслиги мумкин. Ҳар қандай ҳолда ҳам жисмоний шахснинг шахсий хусусиятлари ва ташкилотнинг бошқарув билан боғлиқ жиҳатлари (масалан, ташкилот томонидан қўлланаётган сифатни назорат қилиш тизимлари) аудитор томонидан баҳолаш учун ўринли бўлиши мумкин.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш заруратини аниқлаш (7-бандга қаранг)

A4. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт иши аудиторга қуйидаги жиҳатлардан бири ёки бир нечтасида ёрдам учун талаб этилиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити, шу жумладан унинг ички назорат тизими ҳақида тасаввур ҳосил қилиш.
- Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш.
- Молиявий ҳисобот даражасида баҳоланган рискларга нисбатан умумий жавоб ҳаракатларини белгилаш ва амалга ошириш.
- Тақдимномалар даражасида баҳоланган рискларга жавобан бўлғуси аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш, шу жумладан назоратлар тестларини ўтказиш ёки моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш.
- Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилишда олинган аудиторлик далилларининг етарлича тегишли хусусиятини баҳолаш.

A5. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун тадбиркорлик субъекти раҳбариятига бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа бирон-бир соҳада касбий билимлар ва тажриба талаб этилган ҳолда (масалан,

бу маълум қийинчиликлар туғдириши ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлмаслиги мумкин) муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари ошиши мумкин. Агар молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти зарурий касбий билимлар ва тажрибага эга бўлмаса, ушбу рискларни кўриб чиқишда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланилиши мумкин. Тегишли назорат воситалари, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт ишига тааллуқли назорат воситалари ҳам (агар улар мавжуд бўлса) муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини пасайтириши мумкин.

А6. Агар молиявий ҳисоботларни тайёрлашда бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа бирон-бир соҳада касбий билимлар ва тажрибадан фойдаланилаётган бўлса, бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасида ишлаш кўникмаларига эга бўлган аудитор мазкур молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш учун зарур касбий билимлар ва тажрибага эга бўлмаслиги мумкин. Келишув партнёри келишув жамоаси ва аудитор томонидан жалб қилинган, келишув жамоаси таркибига кирмайдиган ҳар қандай экспертлар жамулжам ҳолда аудит келишувини бажариш учун тегили компетентлик ва қобилиятларга эга эканлигига ишонч ҳосил қилиши шарт.[5] Шундан кейин аудитор келишув хусусияти, уни бажариш муддатларини ва келишувни бажариш учун зарур бўлган ресурслар кўламини аниқлаши лозим.[6] Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш талаб этиладими, агар талаб этилса, қачон ва қай даражада фойдаланиш зарур, деган масалаларнинг ҳал этилиши аудиторга бу талабларни бажаришга ёрдам беради. Аудит ўтказилишига қараб ёки вазият ўзгарган тақдирда, аудитордан аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш тўғрисида илгари қабул қилинган қарорларни қайта кўриш талаб этилиши мумкин.

---

5 АХС 220, 14 банд

6 АХС 300 “*Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш*”, 8(д) банди

А7. Шунга қарамай, бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа тегишли соҳада мутахассис ҳисобланмайдиган аудитор мазкур соҳа ҳақида экспертни жалб қилмасдан аудит ўтказиш учун етарли тасаввур ҳосил қилишга қодир бўлиши мумкин. Бундай тасаввурни, масалан, қуйидагилар ёрдамида ҳосил қилиш мумкин:

- Ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлашда бундай касбий билимлар ва тажриба талаб этиладиган тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказиш тажрибаси.
- Муайян соҳада таълим олиш ёки касбий ривожланиш. Бу, масалан, ўқув курсларини ёки аудиторнинг тегишли соҳадаги масалалар билан ишлаш қобилиятини яхшилаш мақсадида мазкур соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган шахслар билан ўтказиладиган масалалар муҳокамасини ўз ичига олади. Бундай муҳокама аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг келишувни бажариш пайтида юзага келган муайян вазиятлар тўплами хусусидаги маслаҳатларидан фарқ қилади, зеро бунда мазкур экспертга муайян масала бўйича олинган маълумотларга асосланган тавсиялар бериш учун имконият яратадиган барча тегишли фактлар тақдим этилади.[7]
- Бундай келишувларни бажарган аудиторлар билан масалаларни муҳокама қилиш.

А8. Бироқ, бошқа ҳолларда аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун ёрдамчи восита сифатида аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланишни зарур деб ҳисоблаши ёки бу ҳақда қарор қабул қилиши мумкин. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш тўғрисида қарор қабул қилишда кўриб чиқиладиган масалалар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тайёрлашда ўзи жалб қилган эксперт ишидан фойдалангани ёки фойдаланмагани тўғрисидаги масалани кўриб чиқиш. (А9 бандига қаранг).

[7] АХС 220, А21 банд

- Мазкур масаланинг хусусияти ва аҳамияти, шу жумладан унинг мураккаблиги даражаси.
- Мазкур масалада муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари.
- Аниқланган рискларга жавобан бажариладиган тартиб-таомилларнинг кутилаётган хусусияти, шу жумладан: аудиторнинг билими ва бундай масалалар борасида экспертлар билан ишлаш тажрибаси; шунингдек аудиторлик далиллари муқобил манбаларининг мавжудлиги.

А9. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланган бўлса, аудиторнинг аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш тўғрисидаги қарорига қуйидаги омиллар ҳам ўз таъсирини кўрсатиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт ишининг хусусияти, кўлами ва мақсадлари.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт мазкур тадбиркорлик субъекти ходимими ёки тадбиркорлик субъекти томонидан тегишли хизматларни кўрсатиш учун жалб қилинган томонми.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзи жалб қилган эксперт иши устидан назоратни ёки бу ишга таъсир кўрсатишни амалга оширишга қай даражада қодир.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги ва қобилиятлари.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт ишига техник стандартлар ёки бошқа профессионал талаблар ёинки мазкур соҳадаги талаблар татбиқ этиладими.
- Тадбиркорлик субъектида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт ишини назорат қилиш учун мавжуд бўлган ҳар қандай воситалар.

АХС 500[8] да аудиторлик далилларининг ишончлилик даражасига тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган

[8] АХС 500, 8 банд

экспертларнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлиги таъсирига қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма белгиланган.

Аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами (8-бандга қаранг)

A10. Ушбу АХСнинг 9–13-бандлари талабларини бажариш учун бажариладиган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами вазиятга боғлиқ бўлади. Масалан, қуйидаги омиллар бошқа ҳолда талаб этилганидан кенгроқ ёки бошқа аудиторлик тартиб-таомилларини бажаришни талаб қилиши мумкин:

- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт иши субъектив ва кенг кўламли мулоҳазалар чиқаришни назарда тутадиган аҳамиятли масалага тегишли.
- Аудитор илгари жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланмаган ва аудитор томонидан жалб қилинган мазкур экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлиги ҳақида ҳеч қандай тасаввурга эга эмас.
- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт айрим масала юзасидан тавсиялар бериш учун маслаҳатлашиш ўрнига аудитнинг ажралмас қисми ҳисобланувчи тартиб-таомилларни бажаради.
- Эксперт аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт ҳисобланади ва, бинобарин, унинг ишига фирмада қабул қилинган сифатни назорат қилиш сиёсати ва бу борадаги тартиб-таомиллар татбиқ этилмайди.

Аудиторлик ташкилотининг сифатни назорат қилиш сиёсати ва бу борадаги тартиб-таомиллари (8(д) бандига қаранг)

A11. Аудитор томонидан жалб қилинган ички эксперт аудиторлик ташкилотининг партнёри ёки ходими, шу жумладан вақтинчалик ходими бўлиши мумкин ва, бинобарин, мазкур ташкилотнинг

Сифатни назоратининг халқаро стандарти (СНХС) 1[9] ёки у билан тенг даражада қаттиқ бўлган миллий талабларга мос келадиган сифатни назорат қилиш сиёсати ва бу борадаги тартиб-таомилларига риоя қилиши шарт.[10] Муқобил равишда, аудитор томонидан жалб қилинган ички эксперт тармоқ фирмасининг партнёри ёки ходими, шу жумладан вақтинчалик ходими бўлиши мумкин ва мазкур тармоқ фирмаси сифатни назорат қилиш бўйича аудиторлик ташкилоти билан умумий сиёсат ва тартиб-таомилларга эга бўлиши мумкин.

А12. Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт келишув жамоаси аъзоси ҳисобланмайди ва СНХС 1 га мувофиқ сифатни назорат қилиш сиёсати ва бу борадаги тартиб-таомилларга риоя қилишга мажбур эмас.[11] Бироқ, айрим юрисдикцияларда қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт келишув жамоаси аъзоси сифатида баҳоланишини талаб қилиши мумкин ва, бинобарин, у тегишли ахлоқий талабларга, шу жумладан мустақилликка тегишли бўлган талабларга ва мазкур қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бошқа профессионал талабларга риоя қилишга мажбур бўлиши мумкин.

А13. Келишув жамоалари, агар аудиторлик ташкилоти (фирма) ёки бошқа томонлар тақдим этган ахборот бунинг аксини талаб қилмаса, аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг сифатни назорат қилиш тизимига таянишга ҳақли.[12] Келишув жамоалари бундай тизимга қай даражада таянишлари вазиятга боғлиқ бўлади ва қуйидаги масалаларга нисбатан аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига таъсир кўрсатиши мумкин:

- Ходимларни ва таълим дастурларини танлаб олиш йўли билан эришилган компетентлик даражаси ва қобилиятлар.

---

9 СНХС 1 “Молиявий маълумотлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматлар кўрсатиш бўйича бошқа келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида (фирмаларда) сифатни назорат қилиш”, 12(е) банди

10 АХС 220, 2 банд.

11 СНХС 1, 12(е) банд

12 АХС 220, 4 банд

- Холислик. Аудитор томонидан жалб қилинган ички экспертлар тегишли ахлоқий талабларни, шу жумладан мустақилликка қўйиладиган талабларни бажаришлари шарт.
- Жалб қилинган эксперт ишининг мувофиқлигини аудитор томонидан баҳолаш. Масалан, аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг таълим дастурлари аудитор томонидан жалб қилинган ички экспертларга уларнинг касбий билимлари ва тажрибасининг аудит ўтказиш жараёни билан ўзаро алоқаси ҳақида тегишли тасаввур ҳосил қилиш учун имконият яратиши мумкин. Аудиторлик ташкилоти (фирма)нинг бундай таълим берувчи ва бошқа жараёнларидан, масалан, аудитор томонидан жалб қилинган ички экспертлар ишининг кўламини белгиловчи протоколлардан фойдаланиш аудитор томонидан жалб қилинган ички эксперт ишининг мувофиқлигини баҳолаш бўйича аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига таъсир кўрсатиши мумкин.
- Қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларнинг талабларига қатъий риоя этилишини мониторинг жараёнлари воситасида таъминлаш
- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт билан масалаларни келишиш.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг натижаларига бундай таяниш имконияти аудиторнинг ушбу АХС талабларини бажариш учун масъулиятини пасайтирмайди.

Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлиги (9-бандга қаранг)

А14. Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлиги – бу аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши аудиторнинг мақсадлари билан қай даражада мос келиши тўғрисидаги масалага аҳамиятли таъсир кўрсатадиган омиллардир. Компетентлик аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг касбий билимлари ва тажрибаси хусусияти ва даражасини акс эттиради. Қобилиятлар аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг келишув вазиятларида ўз компетентлигини

қўллаш кўникмасини акс эттиради. Қобилиятларга таъсир кўрсатадиган омилларга, масалан, географик ўрин, вақт ва ресурсларнинг мавжудлиги киради. Холислик нохолислик, манфаатлар тўқнашуви сингари омиллар кўрсатиши мумкин бўлган таъсирни ёки аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг профессионал ёки амалий мулоҳазасига бошқа омиллар таъсирини акс эттиради.

A15. Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлигига доир маълумотлар кўп сонли манбалардан олиниши мумкин бўлиб, улар орасида қуйидагилар бор:

- Экспертнинг олдинги иши билан боғлиқ шахсий тажриба.
- Эксперт билан муҳокама қилиш.
- Экспертнинг иши билан таниш бўлган бошқа аудиторлар ёки шахслар билан муҳокама қилиш.
- Эксперт эга бўлган малакалар, унинг касбий ташкилот ёки соҳавий уюшмага аъзолиги, экспертда фаолият олиб бориш ҳуқуқини берадиган лицензия мавжудлиги ёки сиртда эътироф этишнинг бошқа шакллари тўғрисида билим.
- Эксперт томонидан ёзилган китоблар ёки унинг эълон қилинган ишлари.
- Аудиторлик ташкилоти (фирмаси)нинг сифатни назорат қилиш борасидаги сиёсати ва тартиб-таомиллари. (A11-A13 бандларига қаранг).

A16. Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлигини баҳолашда кўриб чиқилиши ўринли бўлган масалалар орасида қуйидагиларни айтиб ўтиш мумкин: бундай экспертнинг ишига техник стандартлар ёки бошқа профессионал талаблар ёинки мазкур соҳадаги талаблар, масалан, ахлоқий стандартлар ва касбий ташкилот ёки соҳавий уюшма аъзоларига қўйиладиган бошқа талаблар, лицензияловчи орган томонидан белгиланган аккредитация стандартлари ёки қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда белгиланган бошқа талаблар татбиқ этиладими.

A17. Кўриб чиқиш ўринли бўлиши мумкин бўлган бошқа масалалар қаторига қуйидагилар киради:

- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт компетентлигининг мазкур эксперт ишидан фойдаланиладиган масала учун долзарблиги, шу жумладан эксперт билимлари соҳаси доирасида ҳар қандай ихтисослашув соҳалари. Масалан, муайян актуарий мол-мулк ва жавобгарликни суғурта қилишга ихтисослашган бўлиши, бироқ пенсия ҳисоб-китоби соҳасида унинг касбий билимлари ва тажрибаси чекланган бўлиши мумкин.
- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг тегишли бухгалтерия ва аудиторлик талаблари борасидаги компетентлиги, масалан, тахминлар ва усулларни, шу жумладан, зарур ҳолда, молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асос билан мос келадиган моделларни билиш.
- Кутилмаган ҳодиса, шароитлардаги ўзгаришлар ёки аудиторлик тартиб-таомиллари натижасида олинган аудиторлик далиллари аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлигига берилган дастлабки баҳони аудит бажарилишига қараб қайта кўриш зарурлигини кўрсатадими.

A18. Холисликка кўп сонли вазиятлар таҳдид солиши мумкин, масалан, шахсий манфаатдорлик билан боғлиқ таҳдидлар, ён босувчилик билан боғлиқ таҳдидлар, таниш-билишчилик билан боғлиқ таҳдидлар, ўз-ўзини текшириш таҳдидлари ва қўрқитиш билан боғлиқ таҳдидлар. Эҳтиёт чоралари кўрилиши бундай таҳдидларни бартараф этиши ёки камайтириши мумкин, айни вақтда эҳтиёт чоралари ё ташқи тузилмалар (масалан, аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг касбий уюшмаси, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар) томонидан ёки аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишлайдиган муҳит (масалан, назоратни сифат қилиш сиёсати ва бу борадаги тартиб-таомиллар) томонидан белгиланиши мумкин. Шунингдек муайян аудит келишувига хос бўлган эҳтиёт чоралари ҳам кўрилиши мумкин.

A19. Холисликка таҳдид солаётган омилларнинг аҳамиятлилик даражасини баҳолаш ва эҳтиёт чораларини кўриш зарурлиги тўғрисидаги масалани ҳал қилиш аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг ролига ва аудит ўтказиш нуқтаи назаридан эксперт ишининг муҳимлик даражасига боғлиқ бўлиши мумкин. Баъзан шундай вазиятлар юзага келиши мумкинки, бунда эҳтиёт чоралари таҳдидларни мақбул даражагача пасайтира олмаслиги мумкин, масалан, агар аудитор томонидан жалб қилинган таклиф этилаётган эксперт аудит қилинаётган маълумотларни тайёрлашда аҳамиятли роль ўйнаган жисмоний шахс ҳисобланса, яъни, агар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт бўлса.

A20. Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертнинг объективлигини баҳолашда қуйидаги ҳаракатлар ўринли бўлиши мумкин:

(a) Тадбиркорлик субъектига тадбиркорлик субъекти ва аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт ўртасида экспертнинг объективлигига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган муносабатлар ва ҳар қандай манфаатлар бор-йўқлиги хусусида расмий сўров юбориш.

(b) Бундай эксперт билан ҳар қандай мақбул эҳтиёт чораларини, шу жумладан эксперт бажариши лозим бўлган ҳар қандай профессионал талабларни муҳокама қилиш; ва эҳтиёт чоралари таҳдидни мақбул даражагача пасайтириш учун адекват эканлигини баҳолаш. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт билан муҳокама қилиш учун ўринли бўлиши мумкин бўлган манфаатлар ва муносабатларга, масалан, қуйидагилар киради:

- Молиявий манфаатдорлик.
- Иш бўйича ва шахсий муносабатлар.
- Мазкур эксперт томонидан, шу жумладан, агар ташқи эксперт ташкилот ҳисобланса, ташкилот томонидан бошқа хизматлар кўрсатилиши.

Айрим ҳолларда аудитор учун аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертдан экспертга маълум бўлган, эксперт

ва тадбиркорлик субъекти ўртасида мавжуд ҳар қандай муносабатлар ёки манфаатлар хусусида ёзма баёнот олиш ўринли бўлиши мумкин.

Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг касбий билимлари ва тажрибаси соҳаси ҳақида тасаввур ҳосил қилиш (10-бандга қаранг)

A21. Аудитор эксперт эга бўлган билимлар соҳаси ҳақида А7 бандида тавсифланган воситалар ёрдамида ёки уларни мазкур эксперт билан муҳокама қилиш орқали тасаввур ҳосил қилиши мумкин.

A22. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишлайдиган билимлар соҳасининг аудитор учун аҳамиятга молик ҳисобланадиган жиҳатлари қаторига қуйидагилар киради:

- Бундай экспертнинг билимлари соҳаси аудит ўтказиш учун аҳамиятга молик ҳисобланадиган ихтисосликларни қамраб оладими. (А17 бандига қаранг).
- Бирон-бир касбий ёки бошқа стандартлар, шунингдек қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг талаблари қўлланиладими.
- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт қандай тахминлар ва усулларни, шу жумладан моделларни (агар уларни қўллаш мумкин бўлса) қўллайди ва улар мазкур экспертнинг билимлари соҳаси учун умумэътироф этилган ҳамда молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш мақсадлари учун мақбул ҳисобланадими.
- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт фойдаланадиган ички ва ташқи маълумотлар ёки ахборотнинг хусусияти.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт билан масалаларни келишиш (11-бандга қаранг)

A23. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг хусусияти, кўлами ва мақсадлари вазиятга қараб сезиларли даражада ўзгариши мумкин, худди шунингдек аудитор билан аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг тегишли вазифалари ва мажбуриятлари, аудитор ва жалб қилинган эксперт ўртасидаги муносабатлар хусусияти, муддатлари ва кўлами ҳам ўзгариши мумкин. Бинобарин,

аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ташқи ёки эксперт эканидан қатъи назар, бу ҳолатларни аудитор ва жалб қилинган эксперт ўртасида келишиш талаб этилади.

A24. 8-бандда қайд этилган жиҳатлар аудитор билан аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ўртасидаги келишувнинг муфассаллик даражаси ва уни расмийлаштиришга, шу жумладан келишувни ёзма шаклда расмийлаштириш зарурлиги тўғрисидаги қарорга таъсир кўрсатиши мумкин. Масалан, қуйидаги омиллар келишувни бошқа ҳолларда талаб этилганидан кўпроқ даражада муфассаллаштиришни ёки келишувни ёзма шаклда расмийлаштиришни талаб қилиши мумкин:

- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт алоҳида деликат муомалани талаб қиладиган маълумотлар ёки тадбиркорлик субъектининг махфий маълумотлари билан ишлайди.
- Аудитор ва аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг тегишли вазифалари ёки мажбуриятлари одатда кутиладиган вазифалар ёки мажбуриятлардан фарқ қилади.
- Кўпгина юрисдикцияларда фойдаланиладиган қонунчилик ёки тартибга солувчи органларнинг талаблари қўлланилади.
- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт иши тааллуқли бўлган масала ўта мураккаб масала ҳисобланади.
- Аудитор мазкур эксперт томонидан бажарилган ишдан илгари фойдаланмаган.
- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг кўлами ва ўтказилаётган аудит нуқтаи назаридан унинг аҳамияти жуда катта .

A25. Аудитор билан аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ўртасидаги аҳдлашув кўпинча хат-битим шаклида тузилади. Иловада аудитор фикрига кўра бундай хат-битимга ёки аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт билан тузиладиган бошқа ҳар қандай шаклдаги битимга киритилиши мумкин бўлган масалалар санаб ўтилади.

A26. Аудитор билан аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ўртасида ёзма аҳдлашув мавжуд бўлмаган ҳолда, мазкур аҳдлашувнинг

мавжудлигини тасдиқловчи далиллар қаторига, масалан, қуйидагилар кириши мумкин :

- Режалаштириш бўйича меморандум ёки тегишли иш ҳужжатлари, хусусан аудит ўтказиш дастури.
- Аудиторлик ташкилоти (фирмаси)нинг сиёсати ва тартиб-таомиллари. Аудитор томонидан жалб қилинган ички эксперт билан боғлиқ ҳолда, белгилаб қўйилган ва мазкур экспертга нисбатан татбиқ этилиши мумкин бўлган сиёсат ва тартиб-таомиллар сиёсатнинг шу эксперт ишига тааллуқли бўлган қоидалари ҳамда тартиб-таомилларни ўз ичига олиши мумкин. Аудиторнинг иш ҳужжатлари таркибида тегишли ҳужжатлар ҳажми бундай сиёсат ва тартиб-таомиллар хусусиятига боғлиқ бўлади. Масалан, агар аудиторлик ташкилоти (фирмаси) мазкур экспертнинг ишидан фойдаланиладиган вазиятларни тавсифловчи протоколларни муфассаллаштирган бўлса, аудиторнинг иш ҳужжатларида тегишли ҳужжатлар талаб этилмаслиги мумкин.

Иш хусусияти, кўлами ва мақсадлари (11(а) бандига қаранг)

A27. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг хусусияти, кўлами ва мақсадларини келишишда эксперт риоя қиладиган ҳар қандай тегишли техник стандартлар ёки бошқа касбий ёки соҳавий талабларни муҳокама қилиш кўпинча ўринли бўлиши мумкин.

Тегишли вазифалар ва мажбуриятлар (11(б) бандига қаранг)

A28. Аудитор ва аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг тегишли вазифалари ва мажбуриятларини келишиш, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Аудитор ёки аудитор томонидан жалб қилинган эксперт бошланғич маълумотларни муфассал тестлашни амалга ошириши ёки амалга оширмаслиги тўғрисидаги масала.
- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг натижаларини ёки мазкур эксперт чиқарган хулосаларни тадбиркорлик субъекти ва бошқа томонлар билан муҳокама қилишга аудиторнинг розилиги ва ушбу эксперт иши

натижаларининг тафсилотлари ёки у чиқарган хулосалардан зарур ҳолда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да модификацияланган фикрни ифодалаш учун асос сифатида фойдаланиш. (А42 бандига қаранг).

- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертни аудитор мазкур экспертнинг иши хусусида чиқарган хулосалар тўғрисида хабар қилиш ҳақидаги ҳар қандай аҳдлашуви.

Иш ҳужжатлари

А29. Аудитор ва аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг тегишли вазифалари ва мажбуриятларини келишиш, масалан, бир-бирининг иш ҳужжатлари билан танишиш ва уларни сақлаш шартларини келишишни ҳам ўз ичига олади. Агар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт келишув жамоаси таркибига кирса, мазкур экспертнинг иш ҳужжатлари аудиторлик ҳужжатларининг таркибий қисми ҳисобланади. Агар бунинг акси тўғрисида бирон-бир аҳдлашув мавжуд бўлмаса, аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертларнинг иш ҳужжатлари уларнинг ўзига тегишли бўлади ва аудиторлик ҳужжатларининг таркибий қисми ҳисобланмайди.

Ахборот алмашинуви (11(в) бандига қаранг)

А30. Икки томонлама ахборот алмашинуви аудитор томонидан жалб қилинган эксперт тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини аудит ўтказиш бўйича бошқа иш билан тегишли равишда бирлаштириш ва аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг мақсадларига аудит ўтказиш жараёнида тегишли ўзгартиришлар киритишга кўмаклашади. Масалан, аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши аудиторнинг аҳамиятли риск тўғрисидаги хулосалари билан боғлиқ бўлса, ҳам мазкур экспертнинг иши якунланганидан сўнг тақдим этиладиган расмий ҳисобот, ҳам ишни бажаришга қараб бериладиган оғзаки ҳисоботлар мақбул бўлиши мумкин. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт билан ахборот алмашинувини амалга ошириш учун муайян партнёрлар ёки ходимларни тайинлаш, шунингдек мазкур эксперт ва тадбиркорлик субъекти ўртасида ахборот алмашинувини таъминлаш

учун бажариладиган тартиб-таомилларни белгилаш, айниқса йирик келишувларда, ахборот алмашинувини ўз вақтида ва самарали амалга ошириш имконини беради.

Махфийлик (11(г) бандига қаранг)

А31. Тегишли ахлоқий талабларда назарда тутиалган, аудиторга нисбатан қўлланиладиган махфийликка риоя қилиш тўғрисидаги қоидалар аудитор томонидан жалб қилинган экспертга нисбатан ҳам қўлланилиши лозим. Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда қўшимча талаблар белгиланиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти ҳам аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертлар билан махфийликка риоя қилиш тўғрисидаги махсус қоидаларни келишиши талаб этилиши мумкин.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг мувофиқлигини баҳолаш (12-бандга қаранг)

А32. Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлигини аудитор томонидан баҳолаш, жалб қилинган экспертнинг билимлари соҳаси билан аудиторнинг танишлиги ва жалб қилинган эксперт томонидан бажарилаётган ишнинг хусусияти мазкур эксперт ишининг аудитор мақсадларига мувофиқлигини баҳолаш бўйича аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига таъсир кўрсатади.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг натижалари ва у чиқарган хулосалар (12(а) бандига қаранг)

А33. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг аудитор мақсадларига мувофиқлигини баҳолаш бўйича махсус тартиб-таомиллар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертга расмий сўровлар юбориш.
- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иш ҳужжатлари ва ҳисоботларини кўриб чиқиш.
- Тасдиқловчи тартиб-таомиллар, хусусан:

- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг ишини кузатиш;
- Эълон қилинган маълумотларни, масалан, обрўли, ҳурматга лойиқ манбалардан олинган статистик ҳисоботларни ўрганиш;
- Учинчи шахслар томонидан берилган тегишли саволларни тасдиқлаш;
- Муфассал таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш; ва
- Ҳисоб-китобларни такроран ўтказиш

- Масалаларни тегишли касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган бошқа эксперт билан муҳокама қилиш, масалан, агар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг натижалари ёки у чиқарган хулосалар бошқа аудиторлик далиллари билан мос келмаса.
- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг ҳисоботини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиш.

А34. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг ҳисоботда ёки бошқа кўринишда тақдим этилган топилган натижалари ёки у чиқарган хулосаларнинг ўринлилиги ва асослилигини баҳолашда кўриб чиқиш учун ўринли бўлган омиллар, масалан, қуйидагиларни кўриб чиқишни ўз ичига:

- Улар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишлайдиган соҳа ёки касбда қабул қилинган ҳар қандай стандартларга мувофиқ ифодаланганми;
- Улар, шу жумладан аудитор билан келишилган мақсадлар, бажарилаётган иш кўлами ва қўлланилаётган стандартларга ҳавола аниқ ифодаланганми;
- Улар тегишли давр маълумотларига асосланганми ва вазиятга қараб, ҳисобот давридан кейинги ҳодисаларни ҳисобга оладими;
- Уларга нисбатан бирон-бир изоҳотлар, фойдаланиш учун чеклашлар ёки меъёрлар татбиқ этиладими, агар татбиқ этилса, улар аудитор учун бирон-бир оқибатларга сабаб

бўладими; ва

- Улар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт дуч келган хатолар ёки четга чиқишларнинг тегишли таҳлилига асосланганми.

Тахминлар, усуллар ва бошланғич маълумотлар

Тахминлар ва усуллар (12(б) бандига қаранг)

А35. Агар аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши тахминлар ва усулларни, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳолар замирида ётувчи моделларни (агар уларни қўллаш мумкин бўлса) баҳолашдан иборат бўлса, аудиторлик тартиб-таомиллари, энг аввало, аудитор томонидан жалб қилинган эксперт мазкур тахминлар ва усулларни тегишли равишда кўриб чиққанини баҳолашга қаратилиши мумкин. Агар аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳо билан солиштириш учун аудиторнинг қатъий баҳоси ёки баҳолар диапазонини шакллантиришдан иборат бўлса, аудиторлик тартиб-таомиллари, энг аввало, тахминлар ва усулларни, шу жумладан аудитор томонидан жалб қилинган эксперт қўллаётган моделларни (агар уларни қўллаш мумкин бўлса) баҳолашга қаратилиши мумкин.

А36. АХС 540[13] да тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ҳисоблаш мақсадида фойдаланадиган тахминлар ва усуллар, шу жумладан айрим ҳолларда тадбиркорлик субъекти томонидан ишлаб чиқилган махсус моделлардан фойдаланиш ҳоллари кўриб чиқилади. Гарчи мазкур масала аудитор томонидан тадбиркорлик субъектининг тахминлари ва усуллари хусусида олинган етарлича тегишли аудиторлик далиллари нуқтаи назаридан муҳокама қилинса-да, у аудиторга аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг тахминлари ва усулларини баҳолашда ҳам ёрдам бериши мумкин.

---

[13] АХС 540 “Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шунингдек ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар аудити”, 8, 13 ва 15-бандлар

А37. Агар аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши жиддий тахмилар ва усуллардан фойдаланишни назарда тутса, аудитор томонидан мазкур тахминлар ва усулларни баҳолашда кўриб чиқилиши ўринли бўлган омиллар қуйидагиларни аниқлашни ўз ичига олади:

- Улар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт эга бўлган билимлар соҳасида умумэътироф этилганми;
- Улар молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларига мос келадими;
- Улар махсус моделлардан фойдаланишга боғлиқми; ва
- Улар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тахминлари ва усулларига мос келадими, агар мос келмаса, бунинг сабабларини ва фарқларнинг таъсирини аниқлаш.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт фойдаланаётган бошланғич маълумотлар (12(в) бандига қаранг)

А38. Агар аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши мазкур экспертнинг иши учун аҳамиятга молик бўлган бошланғич маълумотлардан фойдаланишни назарда тутса, кўрсатилган маълумотларни тестлаш учун қуйидаги тартиб-таомиллардан фойдаланилиши мумкин:

- Маълумотларнинг келиб чиқишини тасдиқлаш, шу жумладан тасаввур ҳосил қилиш ва мазкур маълумотларга нисбатан ички назоратларини тестлаш (агар бу усулни қўллаш мумкин бўлса) ва, вазиятга қараб, уларни экспертга топшириш.
- Маълумотларни уларнинг тўлиқлиги ва ички изчиллигини нуқтаи назаридан кўриб чиқиш.

А39. Аксарият ҳолларда бошланғич маълумотларни аудитор тестлаши мумкин. Бироқ, айрим ҳолларда, аудитор томонидан жалб қилинган эксперт фойдаланаётган маълумотлар ўз хусусиятига кўра экспертнинг билимлари соҳасига нисбатан юксак техникавий ҳисобланганда, бошланғич маълумотлар шу эксперт томонидан тестланиши мумкин. Агар бошланғич маълумотларни тестлашни аудитор томонидан жалб қилинган эксперт амалга оширган бўлса,

аудитор томонидан жалб қилинган эксперт расмий сўров юбориш ёки мазкур эксперт тестларини кўриб чиқиш ушбу маълумотларнинг ўринлилиги, тўлиқлиги ва аниқлигини аудитор томонидан баҳолашнинг тегишли усули бўлиши мумкин.

Мос келмайдиган иш (13-бандга қаранг)

A40. Агар аудитор аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши аудиторнинг мақсадларига мос келмайди, деган хулосага келган бўлса ва аудитор мазкур масалани 13-бандга мувофиқ талаб этиладиган, ҳам эксперт, ҳам аудитор томонидан қўшимча иш бажарилишини талаб қилиши ёки бошқа экспертни ёллаш ёки жалб этишни талаб қилиши мумкин бўлган қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари ёрдамида ҳал қила олмаса, бу АХС 705 га мувофиқ аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да модификацияланган фикр билдиришни талаб қилиши мумкин, чунки аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олмаган.[14]

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор томонидан жалб қилинган экспертга ҳавола этиш (14–15-бандларга қаранг)

A41. Айрим ҳолларда қонун ёки меъёрий ҳужжат, масалан, давлат секторида шаффофликни таъминлаш мақсадида аудитор томонидан жалб қилинган экспертга ҳавола этишни талаб қилиши мумкин.

A42. Айрим ҳолларда модификацияланган фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботида модификациянинг табиатини тушунтириб бериш учун аудитор томонидан жалб қилинган экспертга ҳавола этиш ўринли бўлиши мумкин. Бундай вазиятларда аудитор тегишли ҳавола этишни амалга оширишдан олдин аудитор томонидан жалб қилинган эксперт рухсатини олиши талаб этилиши мумкин.

---

[14] АХС 705 *"Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш", 6(б) банди.*

Илова

(А25 бандига қаранг)

Аудитор билан аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт ўртасида келишиладиган масалалар

Ушбу Иловада аудитор аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт билан тузиладиган ҳар қандай битимга киритиш нуқтаи назаридан кўриб чиқиши мумкин бўлган масалалар санаб ўтилади. Қуйида келтирилган рўйхат намунавий бўлиб, узил-кесил хусусиятга эга эмас; у фақат ушбу АХСда кўриб чиқилган масалалар билан бирга фойдаланилиши мумкин бўлган қўлланма сифатида ишлаб чиқилган. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт билан тузиладиган битимга муайян масалаларни киритиш тўғрисидаги қарор аудит келишувининг ҳолатларига боғлиқ бўлади. Рўйхат аудитор томонидан жалб қилинган ички эксперт билан тузиладиган битимга киритилиши лозим бўлган масалаларни муҳокама қилишда ҳам фойдали бўлиши мумкин.

Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт ишининг хусусияти, кўлами ва мақсадлари

- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт бажариши лозим бўлган тартиб-таомиллар хусусияти ва кўлами.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт ишининг мақсадлари, аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт иши тааллуқли бўлган масаланинг муҳимлиги ва у билан боғлиқ рискларни кўриб чиқиш нуқтаи назаридан ва, вазиятга қараб, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт риоя қиладиган ҳар қандай тегишли техник стандартлар ёки бошқа касбий ёки соҳавий талаблар.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт фойдаланадиган тахминлар ва усуллар, шу жумладан моделлар (агар уларни қўллаш мумкин бўлса) ва уларнинг обрўлилиги даражаси.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт иши предметининг кучга кириш санаси ёки, агар қўллаш мумкин бўлса, уни тестлаш

даври ва ҳисобот давридан кейинги ҳодисаларга доир талаблар.

Аудитор ва аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертнинг тегишли вазифалари ва мажбуриятлари

- Аудит ва бухгалтерия ҳисоби тегишли стандартлари ҳамда қонунчилик ёки тартибга солувчи органларнинг тегишли талаблари.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертнинг мазкур эксперт ҳисоботидан аудитор мақсадли фойдаланишига, шу жумладан унга қилинадиган ҳар қандай ҳаволага ёки унинг бошқа шахсларга очиб берилишига, масалан, зарур ҳолда, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да модификацияланган фикр билдириш учун асосда унга ҳавола этилишига ёки унинг тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки аудит қўмитасига очиб берилишига розилиги.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт ишини аудитор томонидан кўриб чиқиш хусусияти ва кўлами.
- Бошланғич маълумотлар аудитор ёки аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт томонидан тестланадими.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертга тадбиркорлик субъектининг ёзувлари, унинг файллари билан танишиш, тадбиркорлик субъектининг ходимлари ва у жалб қилинган экспертлар билан мулоқот қилиш имконини бериш.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт билан тадбиркорлик субъекти ўртасида ахборот алмашинувини амалга ошириш учун тартиб-таомиллар.
- Аудитор ва аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт бир-бирининг иш ҳужжатлари билан танишиши.
- Келишувни бажариш жараёнида ва у якунланганидан сўнг иш ҳужжатларига нисбатан мулк ҳуқуқи ва уларни назорат қилиш, шу жумладан файлларни сақлашга қўйиладиган ҳар қандай талаблар.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертнинг ишни тегишли кўникмалар ва пухталик билан бажариш учун жавобгарлиги.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертнинг компетентлиги ва ишни бажариш қобилияти.

- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт ўзи эга бўлган ва аудит ўтказиш учун ўринли ҳисобланадиган барча билимлардан фойдаланишини ёки, акс ҳолда, бу ҳақда аудиторни хабардор қилишини кутиш.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертнинг аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га дахлдорлигига нисбатан ҳар қандай чеклашлар.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертни мазкур экспертнинг иши хусусида чиқарилган хулосалар тўғрисида хабардор қилишга доир ҳар қандай аҳдлашув.

Ахборот алмашинуви ва ҳисобот тақдим этиш

- Ахборот алмашинувини амалга ошириш усуллари ва муддатлари, шу жумладан:
    - Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт ишининг натижаларини ёки у чиқарган хулосаларни ифодалаш шакли (масалан, ёзма ҳисобот, оғзаки ҳисобот, келишув жамоаси ишига қўшилаётган ҳисса).
    - Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт билан ахборот алмашинувини амалга ошириш учун келишув жамоаси таркибидан муайян одамларни тайинлаш.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт ишини якунлаш муддатлари ва аудиторга натижалар ёки хулосалар тўғрисида ҳисобот тақим этиш муддатлари.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертнинг ишни якунлаш муддатининг ҳар қандай потенциал кечга сурилиши ва мазкур эксперт ишининг натижалари ёки у чиқарган хулосаларга нисбатан ҳар қандай чеклашлар ёки потенциал изоҳотлар тўғрисида дарҳол хабар қилиш мажбурияти.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертнинг тадбиркорлик субъекти томонидан мазкур экспертга ёзувлар, файллар билан танишиш, ходимлар ёки тадбиркорлик субъекти томонидан ёлланган экспертлар билан мулоқот қилиш имкониятининг чекланиши тўғрисида дарҳол хабар қилиш мажбурияти.

- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертнинг у аудит ўтказиш учун ўринли деб ҳисоблашимумкин бўлган барча маълумотларни, шу жумладан илгари баён этилган ҳолатлардаги ҳар қандай ўзгаришларни аудиторга хабар қилиш мажбурияти.
- Аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертнинг мазкур экспертнинг объективлигига таҳдид солиши мумкин бўлган ҳолатлар тўғрисида хабар қилиш мажбурияти ва бундай таҳдидни бартараф этиш ёки мақбул даражагача пасайтириш имконини берадиган тегишли эҳтиёт чоралари.

Махфийлик

- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт махфийликка риоя қилиш талабларини бажариши лозимлиги, шу жумладан:
  - Аудиторга нисбатан қўлланиши мумкин бўлган тегишли ахлоқий талабларда назарда тутилган махфийлик тўғрисидаги қоидалар.
  - Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда (агар улар мавжуд бўлса) назарда тутилиши мумкин бўлган қўшимча талаблар.
  - Тадбиркорлик субъекти томонидан назарда тутиладиган махфийлик тўғрисидаги махсус қоидалар (агар улар мавжуд бўлса).

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 700

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР ТЎҒРИСИДА ФИКР ҲОСИЛ ҚИЛИШ ВА ҲИСОБОТ (ХУЛОСА) БЕРИШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1–4

Кучга кириш санаси 5

Мақсадлари 6

Таърифлар 7–9

Талаблар

Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилиш 10–15

Аудиторлик фикри шакли 16–19

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) 20–45

Молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилган қўшимча маълумотлар 46–47

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва бошқа шарҳловчи материал

Тадбиркорлик субъекти ҳисоб юритиш амалиётининг сифат жиҳатлари А1–А3

Муҳим операциялар ва ҳодисаларнинг молиявий ҳисоботларда ифодаланган маълумотларга таъсирини очиб бериш А4

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосини тавсифлаш А5–А10

Аудиторлик фикри шакли А11–А12

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) А13–А44

Молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилган қўшимча маълумотлар A45–A51

Илова: Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 700 "*Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш*" АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш*" контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудиторнинг молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни ҳосил қилиш учун жавобгарлиги кўриб чиқилади. Шунингдек унда молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш натижасида чиқариладиган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг шакли ва мазмунига тавсиф берилади.

2. АХС 705[1] ва АХС 706[2] да аудитор томонидан билдирилган модификацияланган фикр ёки аудитор томонидан аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га киритилган тушунтириш параграфи ёки бошқа масала параграфининг аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га таъсири кўриб чиқилади.

3. Ушбу АХС умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами нуқтаи назаридан ёзилган. АХС 800[3] да молиявий ҳисоботларни махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрлаш билан боғлиқ махсус масалалар кўриб чиқилади. АХС 805[4] да айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботнинг махсус элементи, счёти ёки моддаси аудити учун ўринли бўлган махсус масалалар кўриб чиқилади.

4. Ушбу АХС аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да изчилликка риоя қилишни амр этади. АХСга мувофиқ аудит ўтказишда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги изчиллик жаҳон бозорида унга нисбатан ишончни таъминлайди, дунё миқёсида эътироф этилган стандартларга мувофиқ ўтказилган аудиторлик текширувини осонгина аниқлаш учун имконият яратади. Шунингдек бу ғайриоддий вазиятлар юзага келганда фойдаланувчи уларни тушуниши ва аниқлашини осонлаштиришга ҳам ёрдам беради.

---

[1] АХС 705 “Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш”.

[2] АХС 706 “Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш бандлари ва бошқа масала бандлари”

[3] АХС 800 “Махсус масалалар – махсус мақсадли асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудити”.

[4] АХС 805 “Махсус масалалар – айрим молиявий ҳисоботлар ҳамда молиявий ҳисоботнинг махсус элементлари, счётлари ёки моддалари аудити”.

Кучга кириш санаси

5. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлари

6. Аудиторнинг мақсадлари:

   (а) Аудиторлик далиллари олинганидан кейин чиқарилган хулосаларни баҳолаш асосида молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилиш; ва

   (б) Мазкур фикрни ёзма ҳисобот (хулоса)да аниқ ифодалаш ва бунда мазкур ҳисобот (хулоса)да ушбу фикрни билдириш учун асосни ҳам баён этиш.

Таърифлар

7. Аудитнинг халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) *Умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар* – Умумий мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар.

   (б) *Умумий мақсадли асос* – Кенг миқёсдаги фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган умумий талабларини қондириш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси. Молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси ҳаққоний тақдим этиш асоси ёки мувофиқлик асоси бўлиши мумкин.

   "Ҳаққоний тақдим этиш асоси" ибораси шундай молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига нисбатан қўлланиладики, у мазкур асос қоидаларига мувофиқликни талаб этади ва:

      (i) Молиявий ҳисоботларни ҳаққоний тақдим этиш мақсадига эришиш учун мазкур асосда махсус назарда тутилганлардан ташқари маълумотлар раҳбарият томонидан очиб берилиши талаб этилиши мумкинлигини бевосита тан олади ёки назарда тутади; ёки

(ii) Молиявий ҳисоботни ҳаққоний тақдим этиш мақсадига эришиш учун раҳбарият мазкур асос талабларидан четга чиқиши талаб этилиши мумкинлигини бевосита тан олади. Бундай четга чиқишлар фақат камдан-кам учрайдиган вазиятлардагина талаб этилиши мумкин.

"Мувофиқлик асоси" ибораси шундай молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига нисбатан қўлланиладики, у мазкур асос қоидаларига мувофиқликни талаб этади, бироқ юқорида (i) ёки (ii)да келтирилган эътирофларни ўз ичига олмайди.[5]

(б) *Модификацияланмаган фикр* – Аудитор молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатлари бўйича молиявий ҳисоботни тақдим қилиш учун қўланиладиган асосга мувофиқ тайёрланган деган хулосага келганида билдириладиган фикр.[6]

8. Ушбу АХСда "молиявий ҳисоботлар"га ҳавола "умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами, шу жумладан илова қилинаётган изоҳлар"ни англатади. Илова қилинадиган изоҳларда, қоида тариқасида, ҳисоб сиёсатининг асосий қоидалари ва бошқа шарҳловчи маълумотлар акс эттирилади. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси талабларида молиявий ҳисоботлар шакли ва мазмуни ҳамда молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами таркибига нима кириши лозимлиги ифодаланади.

9. Ушбу АХСда "Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари"га ҳавола Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш томонидан чиқарилган Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини, "Давлат секторида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари"га ҳавола эса, Давлат секторида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш томонидан чиқарилган Давлат секторида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини англатади.

---

[5] АХС 200 "Аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш", 13(а) банди.

[6] 35–36-бандларда, мазкур фикрни, вазиятга қараб, молиявий ҳисоботни ҳаққоний ифодалаш асоси ёки мувофиқлик асоси қўлланган ҳолларда билдириш учун ишлатиладиган иборалар кўриб чиқилади.

Талаблар

Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилиш

10. Аудитор молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрлангани хусусида фикр ҳосил қилиши лозим.[7,8]

11. Мазкур фикр ҳосил қилиш учун аудитор молиявий ҳисоботларда фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар бор-йўқлиги хусусида оқилона ишончга асосланган хулоса чиқариши лозим. Бундай хулоса қуйидагиларни ҳисобга олиши керак:

(а) АХС 330 га мувофиқ, аудиторнинг етарлича тегишли аудиторлик далиллари олинган-олинмагани тўғрисидаги хулосасини;[9]

(б) АХС 450 га мувофиқ, аудиторнинг тузатилмаган бузиб кўрсатишлар алоҳида-алоҳида ёки жамулжам ҳолда муҳим ёки муҳим эмаслиги тўғрисидаги хулосасини;[10] ва

(в) 12–15-бандларга мувофиқ талаб этиладиган баҳоларни.

12. Аудитор молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси талабларига мувофиқ тайёрланганини баҳолаши лозим. Бундай баҳолаш тадбиркорлик субъекти ҳисоб юритиш амалиётининг сифат жиҳатларини, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мулоҳазаларида мавжуд бўлиши мумкин бўлган нохолислик аломатларини кўриб чиқишни ўз ичига олиши лозим. (А1-А3 бандларига қаранг)

---

7 АХС 200, 11-банд

8 35–36-бандларда, мазкур фикрни, вазиятга қараб, молиявий ҳисоботни ҳаққоний ифодалаш асоси ёки мувофиқлик асоси қўлланган ҳолларда билдириш учун ишлатиладиган иборалар кўриб чиқилади.

9 ХАС 330 “Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари”, 26-банд.

10 ХАС 450 “Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш”, 11-банд.

13. Хусусан, аудитор молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси талабларини инобатга олган ҳолда қуйидагиларни баҳолаши лозим:

(а) Молиявий ҳисоботларда ҳисоб сиёсатининг танланган ва қўлланилаётган аҳамиятли принциплари лозим даражада очиб берилганми;

(б) Танланган ва қўлланилаётган ҳисоб сиёсатлари молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларига мос келадими ва улар ўринли ҳисобланадими;

(в) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳолар асослими;

(г) Молиявий ҳисоботларда ифодаланган маълумотлар ўринли, ишончли, қиёсий ва тушунарлими;

(д) Молиявий ҳисоботлар уларнинг эҳтимол тутилаётган фойдаланувчиларига муҳим операциялар ва ҳодисалар молиявий ҳисоботларда ифодаланган маълумотларга кўрсатувчи таъсирни тушуниш имконини берадиган очиб бериладиган адекват маълумотларни таъминлайдими; ва (А4 бандига қаранг)

(е) Молиявий ҳисоботларда қўлланилган терминология, шу жумладан ҳар бир молиявий ҳисоботнинг номи мақбулми.

14. Агар молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган бўлса, 12–13-бандларга мувофиқ талаб этиладиган баҳолаш молиявий ҳисоботларда ҳаққоний тақдим этиш қай даражада таъминлангани ҳам кўриб чиқилиши лозим. Молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдим этишни таъминлаши ёки таъминламаслигини аудитор томонидан баҳолаш қуйидагиларни кўриб чиқишни ўз ичига олиши лозим:

(а) Молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланиши, таркибий тузилиши ва мазмунини; ва

(б) Молиявий ҳисоботлар, шу жумладан илова қилинаётган изоҳларда улар учун асос бўлган операциялар ва ҳодисалар ҳаққоний тақдим этишни таъминлайдиган тарзда акс эттирилганми.

15. Аудитор молиявий ҳисоботларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига ҳавола ёки унинг тавсифи бор-йўқлигини баҳолаши лозим. (А5–А10 бандларига қаранг)

Фикр ҳосил қилиш

16. Аудитор, агар у молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрланган, деган хулосага келган бўлса, модификацияланмаган фикр билдиради.

17. Агар аудитор:

(а) олинган аудиторлик далиллари асосида молиявий ҳисоботлар муҳим бузиб кўрсатишлардан холи эмас деган хулосага келган бўлса; ёки

(б) унга молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмас, деган хулосага келиш имконини берувчи етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаса,

аудитор АХС 705 га мувофиқ аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни модификациялаши лозим.

18. Агар ҳаққоний тақдим этиш асоси талабларига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдим этишни таъминламаса, аудитор бу масалани тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши ва, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси талабларига ва масала қандай ҳал қилинганига қараб, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни АХС 705 га мувофиқ модификациялаш зарур ёки зарур эмаслигини аниқлаши лозим. (А11 бандига қаранг)

19. Агар молиявий ҳисоботлар мувофиқлик асоси талабларига биноан тайёрланган бўлса, аудитор молиявий ҳисоботлар

ҳаққоний тақдим этишни қай даражада таъминлашини баҳолашга мажбур эмас. Бироқ, камдан-кам учрайдиган вазиятларда, агар аудитор мазкур молиявий ҳисоботлар янглиш тасаввур ҳосил қилиш учун имконият яратади, деган хулосага келган бўлса, аудитор бу масалани тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши ва, мазкур масала қандай ҳал этилишига қараб, буни аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да кўрсатиш керакми, агар кўрсатиш керак бўлса, буни қай тарзда амалга ошириш зарур, деган саволларга жавоб бериши лозим. (А12 бандига қаранг)

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)

20. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ёзма шаклда тақдим этилиши лозим. (А13-А14 бандларига қаранг)

Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказилган аудит натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)

Ном

21. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур ҳисобот (хулоса) мустақил аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси) ҳисобланишини аниқ кўрсатадиган номга эга бўлиши лозим. (А15 бандига қаранг)

Адресат

22. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) келишув шартларига мувофиқ тегишли адресат кўрсатилган ҳолда тузилиши лозим. (А16 бандига қаранг)

Кириш параграфи

23. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг кириш параграфида: (А17-А19 бандларига қаранг)

(а) Аудит қайси тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари бўйича ўтказилганлигини қайд этиш;

(б) Мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича аудит ўтказилганини қайд этиш;

(в) Молиявий ҳисоботлар таркибига кирувчи ҳар бир ҳисобот номини қайд этиш;

(г) Ҳисоб сиёсати асосий қоидаларининг қисқача тавсифига ва бошқа шарҳловчи изоҳларга ҳавола этиш; ва

(д) Молиявий ҳисоботларни ҳосил қилувчи ҳар бир молиявий ҳисоботда акс эттирилган сана ёки давр аниқ кўрсатилиши лозим.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги

24. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг мазкур қисмида тадбиркорлик субъектида молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгар бўлган шахсларнинг мажбуриятлари тавсифланади. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фақат “тадбиркорлик субъекти раҳбарияти”га ҳавола этиш керак эмас, муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган атама ишлатилиши лозим. Айрим юрисдикцияларда тегишли ҳавола бошқарув юклатилган шахсларга қаратилиши мумкин.

25. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) “Тадбиркорлик субъекти [ёки бошқа мос келадиган атама] раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги” деган сарлавҳали қисмни ўз ичига олиши лозим.

26. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифланиши лозим. Тавсиф тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрлаш ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлмаган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблаган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлиши тўғрисида тушунтиришни ўз ичига олиши лозим. (А20-А23 бандларига қаранг)

27. Агар молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни

тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи, вазиятга қараб, “мазкур молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш” ёки “тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш”га ҳавола этиши лозим.

Аудиторнинг жавобгарлиги

28. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) “Аудиторнинг жавобгарлиги” деган сарлавҳали қисмни ўз ичига олиши лозим.

29. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудиторнинг жавобгарлиги у молиявий ҳисоботлар бўйича ўзи ўтказган аудит асосида ўз фикрини билдиришидан иборат эканлиги кўрсатиб ўтилиши лозим. (А24 бандига қаранг)

30. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудит Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказилгани қайд этилиши лозим. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да мазкур стандартлар аудиторга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч ҳосил қилиш имконини берадиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклашига ҳам қайд этилиши лозим. (А25-А26 бандларига қаранг)

31. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да ўтказилган аудит тавсифи қуйидагилар кўрсатилган ҳолда келтирилиши лозим:

    (а) Аудит молиявий ҳисоботлардаги суммалар ва очиб берилган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади;

    (б) Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан молиявий ҳисоботларда фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишларга берилган баҳога боғлиқ бўлади. Бундай рискларни тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида баҳолашда аудитор тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини

тайёрлаш билан боғлиқ ички назорат тизимини ўрганиши лозим. Агар молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан аудитор ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш учун ҳам жавобгар бўлса, аудитор ички назорат тизимини у ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида ўрганмагани тўғрисидаги иборани чиқариб ташлаши керак; ва

(в) Аудит қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг тегишли хусусиятини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга оширилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий тақдим этилишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

32. Агар молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да ўтказилган аудит тавсифи, вазиятга қараб, “тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларни тайёрлагани ва ҳаққоний тақдим этгани” ёки “тадбиркорлик субъекти тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлагани” қайд этилиши лозим.

33. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор ўзи олган аудиторлик далиллари аудитор фикрини билдириш учун етарлича тегишли хусусиятга эга деб ҳисоблаши кўрсатиб ўтилиши лозим.

Аудиторлик фикри

34. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) “Фикр” деган сарлавҳали қисмни ўз ичига олиши лозим

35. Ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикр билдиришда аудиторнинг фикрида (агар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда бошқача қоида назарда тутилмаган бўлса) муодил (эквивалент) деб баҳоланадиган қуйидаги иборалардан бири қўлланилиши лозим:

(а) Молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда, ... [молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос]га мувофиқ ҳаққоний тақдим этади; ёки

(б) Молиявий ҳисоботлар ... [молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос]га мувофиқ тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради. (А27-А33 бандларига қаранг)

36. Мувофиқлик асоси талабларига биноан тайёрланган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикр билдиришда аудиторнинг фикрида молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда [молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос]га мувофиқ тайёрлангани кўрсатилиши лозим. (А27, А29-А33 бандларига қаранг)

37. Агар аудитор ўз фикрида ҳавола этаётган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш томонидан чиқарилган Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини ёки Давлат секторида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш томонидан чиқарилган Давлат секторида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини ўзида ифодаламаса, аудитор фикрида молиявий ҳисоботлар тақдим этиш асоси мансуб бўлган юрисдикция кўрсатилиши лозим.

Ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятлар

38. Агар молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор ўзининг АХС га мувофиқ молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиш мажбуриятларини тўлдирувчи ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятларига ҳавола этган бўлса, ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича мазкур бошқа мажбуриятлар аудиторлик ҳисоботининг “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деган кичик сарлавҳали ёки қисмнинг мазмунига мос келадиган бошқа кичик сарлавҳали алоҳида қисмида кўриб чиқилиши лозим. (А34-А35 бандларига қаранг)

39. Агар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да ҳисоботлар (хулосалар)ни тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятларга доир

алоҳида қисм мавжуд бўлса, 23–37-бандларда назарда тутилган сарлавҳалар, баёнотлар ва тушунтиришлар “Молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса)” кичик сарлавҳаси остида келтирилиши лозим. “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” кичик сарлавҳаси “Молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса)” кичик сарлавҳасидан кейин келиши лозим. (А36 бандига қаранг)

Аудиторнинг имзоси

40. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) имзоланган бўлиши лозим. (А37 бандига қаранг)

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси

41. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор молиявий ҳисобот бўйича чиқарилган аудитор фикри учун асос бўлган етарлича тегишли аудиторлик далиллари, шу жумладан қуйидагилар хусусида далиллар олинган сана кўрсатилиши лозим: (А38-А41 бандларига қаранг)

(а) Молиявий ҳисоботларни ташкил этувчи барча ҳисоботлар, шу жумладан илова қилинадиган изоҳлар тайёрланган; ва

(б) Тегишли ваколатларга эга бўлган шахслар мазкур молиявий ҳисоботлар учун жавобгарликни ўз бўйнига олганини тасдиқлаган.

Аудиторнинг манзили

42. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор юрисдикцияда у ўз амалиёти билан шуғулланадиган жой ҳисобланадиган манзилни кўрсатиши лозим.

Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда талаб этилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) шакли

43. Агар муайян юрисдикция қонунчилиги ёки меъёрий ҳужжатларига мувофиқ аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг муайян таърифи ёки тартибини қўллаши лозим бўлса, бундай ҳисобот (хулоса)да Аудитнинг Халқаро

стандартларига фақат мазкур ҳисобот (хулоса) ҳеч бўлмаса қуйидаги элементлардан ҳар бирини ўз ичига олган ҳолда ҳавола этилиши лозим: (А42 бандига қаранг)

(а) Ном;

(б) Келишув шартларига мувофиқ, адресат;

(в) Аудит қилинган молиявий ҳисоботларни таърифловчи кириш параграфи;

(г) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг (ёки бошқа тегишли атамани қўлланг, 24-бандга қаранг) молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш учун жавобгарлиги тавсифи;

(д) Аудиторнинг молиявий ҳисоботлар бўйича фикр билдириш ва аудит кўлами учун жавобгарлиги тавсифи, шу жумладан:

- Аудитнинг Халқаро Стандартлари ҳамда қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга ишора; ва
- Мазкур стандартларга мувофиқ аудит тавсифи;

(е) Аудитор фикри ифодаланган, молиявий ҳисоботлар бўйича билдирилган фикр акс эттирилган, молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун қўлланилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси кўрсатилган (шу жумладан, агар Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш томонидан чиқарилган Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ёки Давлат секторида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари қўлланилган бўлмаса, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси мансуб бўлган юрисдикция кўрсатилган, 37-бандга қаранг) банд;
(ж) Аудиторнинг имзоси;

(з) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси; ва

(и) Аудиторнинг манзили.

Муайян юрисдикциянинг аудит стандартлари ва Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказилган аудит бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)

44. Аудитор аудитни муайян юрисдикциянинг (“миллий аудит стандартлари” деб аталадиган) аудит стандартларига мувофиқ ўтказиш мажбуриятини олиши, бунда уларга риоя этиш жараёнида у аудит ўтказишда қўшимча равишда АХС талабларини ҳам бажарган бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да миллий аудит стандартларига қўшимча равишда Аудитнинг Халқаро стандартларига ҳам қайд этилиши мумкин, бироқ аудитор бундай ишорадан фақат қуйидаги ҳолларда фойдаланиш ҳуқуқига эга: (А43-А44 бандларига қаранг)

(а) Агар миллий аудит стандартлари талаблари ва АХС талаблари ўртасида аудитор (i) бошқача фикр ҳосил қилишига ёки (ii) муайян вазиятларда АХС га мувофиқ талаб этиладиган тушунтириш параграфни киритмаслигига олиб келиши мумкин бўлган зиддиятлар мавжуд бўлмаса; ва

(б) Агар аудитор миллий аудит стандартларида амр этилган тартиб ёки таърифни қўллаётган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ҳеч бўлмаса 34(а)(i) бандида назарда тутилган элементлардан ҳар бирини ўз ичига олиши лозим. 43(д) бандидаги қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга ҳавола миллий аудит стандартларига ҳавола бўлиши лозим. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур миллий аудит стандартларини идентификация қилиши лозим.

45. Агар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да ҳам миллий аудит стандартлари, ҳам Аудитнинг Халқаро стандартларига ишора қилинган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) миллий аудит стандартлари мансуб бўлган юрисдикцияни идентификация қилиши лозим.

Молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилган қўшимча маълумотлар (А45-А51 бандларига қаранг)

46. Агар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ талаб этилмайдиган қўшимча маълумотлар

аудит қилинган молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилган бўлса, аудитор бундай қўшимча маълумотлар аудит қилинган молиявий ҳисоботлардан аниқ ажратилгани ёки ажратилмаганини баҳолаши лозим. Агар бундай қўшимча маълумотлар аудит қилинган молиявий ҳисоботлардан аниқ ажратилмаган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан аудити ўтказилмаган қўшимча маълумотларни тақдим этиш усулини ўзгартиришни сўраши лозим. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бу талабни бажаришдан бош тортган бўлса, аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қўшимча маълумотлар аудити ўтказилмаганини тушунтириши лозим.

47. Аудитор фикри молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ талаб этилмайдиган, бироқ молиявий ҳисоботларнинг ажралмас қисми ҳисобланадиган қўшимча маълумотларни қамраб олиши лозим, чунки ўз хусусияти ва тақдим этиш усулига кўра улар аудит қилинган молиявий ҳисоботлардан аниқ ажратилиши мумкин эмас.

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Тадбиркорлик субъекти ҳисоб юритиш амалиётининг сифат жиҳатлари (12-бандга қаранг)

A1. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботлардаги суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар хусусида бир қатор мулоҳазалар чиқаради.

A2. АХС 260 да ҳисоб юритиш амалиётининг сифат жиҳатлари муҳокама қилинади.[11] Тадбиркорлик субъекти ҳисоб юритиш амалиётининг сифат жиҳатларини кўриб чиқишда аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мулоҳазаларида нохолислик мавжуд бўлиши мумкинлигидан хабар топиши мумкин. Аудитор холислик мавжуд эмаслигининг жамланма эффекти муҳим бузиб кўрсатишлар эффекти билан бирга молиявий ҳисоботлар муҳим бузиб кўрсатилишига олиб келади, деган хулосага келиши мумкин. Молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар бор-йўқлигига аудитор томонидан берилган баҳога таъсир кўрсатиши мумкин бўлган холисликнинг мавжуд эмаслиги белгилари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Аудит ўтказиш жараёнида тадбиркорлик субъекти раҳбариятига маълум қилинган бузиб кўрсатишларни танлаб тузатишни (масалан, эълон қилинган даромаднинг кўпайишига олиб келган бузиб кўрсатишларни тузатиш, лекин эълон қилинган даромаднинг камайишига олиб келган бузиб кўрсатишларни тузатиш эмас).
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни таърифлашда йўл қўйиши мумкин бўлган нохолисликни.

A3. АХС 540 да тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисоблаб чиқилган баҳоларни таърифлашда йўл қўйиши мумкин бўлган

[11] АХС 260 “Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви”, 2-илова.

нохолислик кўриб чиқилади.[12] Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти йўл қўйиши мумкин бўлган нохолислик аломатлари айрим ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилиги хусусида хулосалар чиқариш мақсадида бузиб кўрсатишларни ўзида ифодаламайди. Бироқ, улар молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар бор-йўқлигини аудитор томонидан баҳолашга таъсир кўрсатиши мумкин.

Аҳамиятли операциялар ва ҳодисаларнинг молиявий ҳисоботларда ифодаланган маълумотларга таъсирини очиб бериш (13(д) бандига қаранг)

А4. Одатда умумий мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботларда тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ва пул оқимлари акс эттирилади. Бундай вазиятларда аудитор молиявий ҳисоботлар эҳтимол тутилаётган фойдаланувчиларга аҳамиятли операциялар ва ҳодисаларнинг тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ва пул оқимлари таъсирини тушуниш имконини берадиган адекват маълумотларни таъминлаши ёки таъминламаслигини баҳолайди.

Молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асосни тавсифлаш (15-бандга қаранг)

А5. АХС 200 да тушунтирилишича, тадбиркорлик субъекти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар томонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлаш молиявий ҳисоботларга молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос тавсифини киритишни талаб қилади.[13] Бундай тавсиф муҳим, чунки у молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларга молиявий ҳисоботларни тайёрлашда фойдаланилган тақдим этиш асоси тўғрисида маълумот беради.

А6. Молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун муайян қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрланганини

[12] АХС 540 “Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар аудити”, 21-банд.
[13] АХС 200, А2-А3 бандлари.

тавсифлаш фақат молиявий ҳисоботлар мазкур молиявий ҳисоботлар билан қамраб олинадиган давр мобайнида амал қиладиган ушбу тақдим этиш асосининг барча талабларига мос келган ҳолда ўринли бўлади.

А7. Агар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг тавсифи аниқ бўлмаган шартли ёки чекловчи таърифлар (масалан, “молиявий ҳисоботлар Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига кўп жиҳатдан мос келади”)ни ўз ичига олса, у тақдим этиш асосининг тегишли тавсифи ҳисобланмайди, чунки у молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларни чалғитиши мумкин.

Молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг бир нечта асосига ҳавола этиш

А8. Айрим ҳолларда молиявий ҳисоботларда у молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг икки асоси (масалан, тақдим этишнинг миллий асоси ва Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари)га мувофиқ тайёрлангани кўрсатилиши мумкин. Бундай вазият тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосларининг иккаласига мувофиқ тайёрлашга мажбур бўлган ёки бунга қарор қилган, айни вақтда кўрсатилган асосларнинг иккаласи ҳам молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асослари ҳисобланган ҳолда юзага келиши мумкин. Бундай тавсифлаш фақат молиявий ҳисоботлар тақдим этиш асосларининг ҳар бирига алоҳида-алоҳида мос келган ҳолда ўринли бўлади. Молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг иккала асосига мувофиқ тайёрланган деб баҳоланиши учун у мувофиқлаштирувчи ҳисоботлар киритишни талаб қилмасдан, бир вақтнинг ўзида тақдим этишнинг иккала асосига ҳам мос келиши лозим. Амалда, агар мазкур юрисдикцияда тақдим этишнинг бошқа асоси (масалан, Молиявий ҳисоботлар халқаро стандартлари) ўз миллий тақдим этиш асоси сифатида қабул қилинган ёки бир вақтнинг ўзида иккала асос ҳам мос келишига монелик қилувчи барча тўсиқлар бартараф этилган бўлмаса, бундай мос келиш эҳтимоли кам.

А9. Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бир асосига мувофиқ тайёрланган ва изоҳ ёки тақдим этилган натижаларни тақдим

этишнинг бошқа асосига мувофиқ тақдим этилиши мумкин бўлган натижалар билан мувофиқлаштирадиган қўшимча ҳисоботни ўз ичига олган молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг бошқа асосига мувофиқ тайёрланган деб ҳисобланмайди. Бунинг сабаби шундаки, молиявий ҳисоботлар барча маълумотларни тақдим этишнинг бошқа асосида назарда тутилган йўсинда ўз ичига олмайди.

А10. Бироқ молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бир асосига мувофиқ тайёрланган ва, бундан ташқари, унга изоҳларда мазкур молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг бошқа асосига қай даражада мос келиши тавсифланган бўлиши мумкин (масалан, миллий тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботларда у Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига қай даражада мос келиши тавсифланган бўлиши мумкин). Бундай тавсиф қўшимча молиявий ахборот ҳисобланади ва, 47-бандда кўрсатиб ўтилганидек, молиявий ҳисоботларнинг ажралмас қисми ҳисобланади ва, бинобарин, аудитор фикри билан қамраб олинади.

Фикр ҳосил қилиш (18–19-бандларга қаранг)

А11. Баъзан молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдим этиш асоси талабларига мувофиқ тайёрланганига қарамай, ҳаққоний тақдим этишни таъминламаслиги мумкин. Бундай ҳолларда молиявий ҳисоботларни ҳаққоний тақдим этишни таъминлаш учун тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларга тақдим этиш асосида махсус назарда тутилган қўшимча маълумотларни киритиши имконияти ёки, камдан-кам учрайдиган ҳолларда, тақдим этиш асоси талабларидан четга чиқиши имконияти мавжуд бўлиши мумкин.

А12. Агар АХС 210 га мувофиқ аудитор мувофиқлик асоси мақбул деган қарорга келган бўлса, у мазкур мувофиқлик асоси талабларига биноан тайёрланган молиявий ҳисоботларни фақат камдан-кам учрайдиган ҳолларда чалғитадиган молиявий ҳисоботлар деб ҳисоблаши мумкин.[14]

[14] ХАС 210 “Аудит келишувлари шартларини келишиш”, 6(а) банд.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) (20-бандга қаранг)

A13. Ёзма ҳисобот (хулоса) чоп этилган форматда чиқарилган ҳисоботларни ва электрон ташувчилардаги ҳисоботларни ўз ичига олади.

A14. Иловада 21–42-бандларда тавсифланган элементларни ўз ичига оладиган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар келтирилган.

Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказилган аудит бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)

Ном (21-бандга қаранг)

A15. Мазкур ҳисобот (хулоса) мустақил аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси) ҳисобланишига ишора қилувчи ном, масалан, “Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)” деган ном аудитор мустақилликка қўйиладиган тегишли ахлоқий талабларнинг барчасини бажарганини тасдиқлайди ва, бинобарин, мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)ни бошқа шахслар томонидан чиқарилган ҳисоботлар (хулосалар)дан фарқлаш имконини беради.

Адресат (22-бандга қаранг)

A16. Аксарият ҳолларда қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур муайян юрисдикцияда кимнинг номига тузилиши лозимлиги назарда тутилади. Одатда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур ҳисобот (хулоса) ким учун тайёрланган бўлса, ўшанинг номига, кўпинча қайси тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг аудити ўтказилаётган бўлса, ўша тадбиркорлик субъектининг ё акциядорлари, ё бошқарув юклатилган шахслари номига тузилади.

Кириш параграфи (23-бандга қаранг)

A17. Кириш параграфида, масалан, аудитор тадбиркорлик субъектининг ... [молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ талаб этиладиган молиявий

ҳисоботлар тўлиқ тўпламини ташкил этувчи ҳар бир молиявий ҳисобот номи, ҳар бир молиявий ҳисобот билан қамраб олинган давр ёки сана кўрсатилади]ни ва ҳисоб сиёсати асосий қоидаларининг қисқача тавсифи, шунингдек бошқа изоҳловчи маълумотларни ўз ичига олувчи илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказгани кўрсатилади.

A18. Агар аудити ўтказилаётган молиявий ҳисоботлар бошқа маълумотлар ифодаланган ҳужжатга, масалан, йиллик ҳисоботга киритилиши аудиторга маълум бўлса, аудитор тақдим этиш шакли аудити ўтказилаётган молиявий ҳисоботлар саҳифаларининг рақамларини кўрсатиш имконини бериши ёки бермаслиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиши мумкин. Бу фойдаланувчиларга аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тегишли бўлган молиявий ҳисоботларни идентификация қилишга ёрдам беради.

A19. Аудитор фикри молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосида белгиланган молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ жамланмасини қамраб олади. Масалан, умумий мақсадли асосларнинг аксариятига мувофиқ молиявий ҳисоботлар қуйидагиларни ўз ичига олади: молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботи, фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисобот, капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисобот, пул оқимлари тўғрисида ҳисобот, шунингдек ҳисоб сиёсати асосий қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлар. Айрим юрисдикцияларда қўшимча маълумотлар молиявий ҳисоботларнинг ажралмас қисми деб ҳисобланиши ҳам мумкин.

Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги (26-бандга қаранг)

A20. АХС 200 да тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларнинг АХСга мувофиқ аудит ўтказиш учун жавобгарлиги билан боғлиқ асосий шарт тушунтирилади.[15] Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар молиявий ҳисоботларни молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига

[15] АХС 200, 13(к) банди.

мувофиқ тайёрлаш ва, вазиятга қараб, уни ҳаққоний тақдим этиш учун жавобгарликни ўз бўйнига олади. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлмаган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун ўзи зарур деб ҳисоблаган ички назорат тизимини тахминлаш учун жавобгарликни ҳам ўз бўйнига олади. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да тадбиркорлик субъекти раҳбарияти жавобгарлигининг тавсифи жавобгарликнинг иккала турига ҳаволани ўз ичига олади, чунки бу аудитни ўтказишнинг асосий шартини фойдаланувчиларга тушунтиришга ёрдам беради.

А21. Айрим вазиятларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти жавобгарлигининг 26-банддаги тавсифига тадбиркорлик субъектининг алоҳида юрисдикцияси ёки табиати нуқтаи назаридан молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этишга тегишли бўлган қўшимча мажбуриятларни акс эттирувчи маълумотларни қўшимча қилиш аудитор учун ўринли бўлиши мумкин.

А22. 26-банд шакл жиҳатидан АҲС 210 талабларига мувофиқ келишув-хатда ёки мос келадиган бошқа шаклдаги ёзма аҳдлашувда келишиладиган жавобгарликнинг тавсифига мос келади.[16] АҲС 210 агар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлик тадбиркорлик субъекти раҳбариятига ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларга юкланиши амр этилган бўлса, аудитор қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда, аудитор мулоҳазасига кўра, ўз эффекти жиҳатидан АҲС 210 да баён этилган мажбуриятлар билан эквивалент бўлган мажбуриятлар назарда тутилган, деган қарорга келиши мумкинлигини тушунтириш орқали муайян даражада мослашувчанликни таъминлайди. Бундай эквивалент мажбуриятлар учун аудитор мазкур қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар таърифидан уларни келишув-хатда ёки мос келадиган бошқа шаклдаги ёзма аҳдлашувда тавсифлаш учун фойдаланиши мумкин. Бундай ҳолларда мазкур таърифдан, 26-банд талабига мувофиқ,

[16] АҲС 210, 6(б)(i)-(ii) банди.

аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мажбуриятларини тавсифлаш учун ҳам фойдаланилиши мумкин. Бошқа вазиятларда, шу жумладан аудитор қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларнинг келишув-хатга киритилган таърифидан фойдаланмасликка қарор қилган ҳолларда 26-банд таърифидан фойдаланилади.

A23. Айрим юрисдикцияларда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мажбуриятлари белгиланган қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда тегишли бухгалтерия китоблари ва ёзувларини юритиш ёки тегишли ҳисоб юритиш тизимини таъминлаш учун жавобгарликка махсус ҳавола этиши мумкин. Китоблар, ёзувлар ва тизимлар (АХС 315[17] да белгилангандек) ички назоратнинг ажралмас қисми ҳисобланган боис, АХС 210 да ва 26-бандда уларга махсус ҳаволалар берилмайди.

Аудиторнинг жавобгарлиги (29–30-бандларга қаранг)

A24. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудиторнинг жавобгарлиги молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни ўтказилган аудит асосида билдиришдан иборат эканлиги тўғрисида баёнот уни тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлигига қарама-қарши қўйиш учун берилади.

A25. Қўлланиладиган стандартларга ҳавола аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)дан фойдаланувчиларга аудит белгиланган стандартларга мувофиқ ўтказилганини кўрсатади.

A26. АХС 200 га мувофиқ аудитор, агар у АХС 200 ва бошқа барча Аудитнинг Халқаро стандартларининг аудитга релевант бўлган талабларини бажармаган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да АХСга риоя этилгани тўғрисида баёнот бермайди.[18]

[17] АХС 315 “Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш”, 4(в) банди.

[18] АХС 200, 20-банд

Аудиторлик фикри (35–37-бандларга қаранг)

Аудиторлик фикрининг қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда белгиланган таърифи

A27. АХС 210 да тушунтирилишича, айрим ҳолларда тегишли юрисдикция қонунчилиги ёки меъёрий ҳужжатларида (шу жумладан аудитор фикрини ҳам ўз ичига олувчи) аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг АХС талаб қиладиган атамалардан сезиларли даражада фарқ қиладиган атамалардаги таърифи белгиланиши мумкин. Бундай вазиятларда АХС 210 аудитор қуйидагиларни баҳолашини талаб қилади:

(а) Фойдаланувчилар молиявий ҳисоботлар аудити натижасида ҳосил қилинган ишончни нотўғри тушунишлари мумкинми ва, агар мумкин бўлса,

(б) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қўшимча тушунтириш эҳтимол тутилган нотўғри тушунишни юмшатиши мумкин.

Агар аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қўшимча тушунтириш эҳтимол тутилган нотўғри тушунишни юмшатиши мумкин эмас, деган хулосага келган бўлса, АХС 210 аудитордан, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бу талаб этилган ҳолларни истисно қилганда, аудит келишувини қабул қилмасликни талаб қилади. АХС 210 га мувофиқ бундай қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга биноан ўтказилаётган аудит АХС талабларига риоя қилмайди. Бинобарин, аудитор ўз ҳисоботи (хулосаси)да аудит Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказилгани тўғрисида баёнот бермайди.[19]

“Барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этади” ёки “тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради”

A28. “Барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этади” ибораси ёки “тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради” иборасидан фойдаланиш тўғрисидаги масала ҳар бир муайян юрисдикцияда молиявий ҳисоботлар аудитини мазкур юрисдикцияда тартибга солувчи

[19] АХС 210, 21-банд.

қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда белгиланган тартибда ёки мазкур юрисдикцияда умумэътироф этилган амалиётга мувофиқ ҳал қилинади. Агар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар бошқача таърифдан фойдаланишни талаб қилса, бу ушбу АХС 14-бандининг аудитор ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботларнинг ҳаққоний тақдим этилишини баҳолаши лозимлиги тўғрисидаги талабига таъсир этмайди.

Молиявий ҳисоботларда тақдим этилган маълумотлар тавсифи

А29. Молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган бўлса, аудитор фикрида молиявий ҳисоботлар ўзи тақдим этиш учун мўлжалланган маълумотларни, масалан, кўп сонли умумий мақсадли асослар билан боғлиқ ҳолда, тадбиркорлик субъектининг давр охиридаги молиявий ҳолатини, шунингдек кўрсатилган санада тугаган давр учун тадбиркорлик субъектининг молиявий натижалари ва пул оқимлари барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этиши ёки улар хусусида тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши тўғрисида баёнот берилади.

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг ва у аудиторлик фикрига қандай таъсир кўрсатиши мумкинлигининг тавсифи

А30. Аудиторлик фикрида молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосни аниқлаш аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)дан фойдаланувчиларга аудитор фикри қайси нуқтаи назардан ифодалангани тўғрисида маълумот бериш учун мўлжалланган; у 14-бандда талаб этиладиган баҳолашни чеклаш учун мўлжалланмаган. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси қуйидагига ўхшаш таърифлар билан аниқланган қилинади:

“...Молиявий ҳисоботлар халқаро стандартларига мувофиқ...” ёки

“...Х юрисдикцияда умумэътироф этилган бухгалтерия принципларига мувофиқ...”

А31. Агар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси молиявий ҳисоботлар стандартларини ва қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларнинг талабларини қамраб олса, тақдим этиш

асоси қуйидагига ўхшаш таърифлар билан идентификация қилинади: "...Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва Х юрисдикциянинг Корпорациялар тўғрисидаги қонуни талабларига мувофиқ...". АХС 210 да молиявий ҳисоботлар стандартлари ва қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларнинг талаблари ўртасида тўқнашувлар мавжуд бўлган вазиятлар кўриб чиқилади.[20]

А32. А8 бандида кўрсатиб ўтилганидек, молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг икки асосига мувофиқ тайёрланиши мумкин, бинобарин, иккала асос ҳам молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ҳисобланади. Тегишинча, молиявий ҳисоботлар бўйича аудитор фикрини таърифлашда тақдим этиш асосларининг ҳар бири алоҳида-алоҳида кўриб чиқилади, аудитор фикри эса, 35–36-бандларга мувофиқ, тақдим этиш асосларининг иккаласига ҳам қуйидаги йўсинда тегишли бўлади:

(а) Агар молиявий ҳисоботлар тақдим этиш асосларининг ҳар бирига алоҳида-алоҳида мос келса, иккита фикр билдирилади: яъни молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосларидан бирига (масалан, миллий асосга) мувофиқ тайёрлангани тўғрисидаги фикр ва молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бошқа тегишли асосига (масалан, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига) мувофиқ тайёрлангани тўғрисидаги фикр. Бу фикрлар (хулосалар) алоҳида-алоҳида ёки битта гапда ифодаланиши мумкин: (масалан, молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларида Х юрисдикцияда умумэътироф этилган бухгалтерия принциплари ва Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тақдим этилган).

(б) Агар молиявий ҳисоботлар тақдим этиш асосларининг бирига мувофиқ бўлса, бироқ тақдим этишнинг бошқа асосига мос келмаса, молиявий ҳисоботлар тақдим этиш асосларидан бирига (масалан, миллий асосга) мувофиқ тайёрлангани тўғрисида модификацияланмаган фикр билдирилиши мумкин, модификацияланган фикр эса, АХС

[20] АХС 210, 18-банд

705 га мувофиқ, тақдим этишнинг бошқа асоси (Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари) хусусида билдирилиши мумкин.

A33. A10 бандда кўрсатиб ўтилганидек, молиявий ҳисоботларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқлик тўғрисида баёнот берилиши ва, бундан ташқари, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бошқа асосига мувофиқлик даражаси очиб берилиши мумкин. A46 бандда тушунтирилишича, аудитор фикри бундай қўшимча маълумотларни қамраб олади, чунки у молиявий ҳисоботлардан аниқ ажратилиши мумкин эмас.

(а) Агар тақдим этишнинг бошқа асосига мувофиқлик хусусида очиб берилган маълумотлар чалғитса, АХС 705 га мувофиқ модификацияланган фикр билдирилади.

(б) Агар очиб берилган маълумотлар чалғитмаса, бироқ аудитор улар фойдаланувчилар молиявий ҳисоботларни тушуниши учун биринчи даражали аҳамият касб этади, деган тўхтамга келган бўлса, АХС 706 га мувофиқ мазкур очиб берилган маълумотларга эътиборни қаратадиган тушунтириш параграф қўшимча қилинади.

Ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятлар (38–39-бандларга қаранг)

A34. Айрим юрисдикцияларда аудитор, АХСга мувофиқ молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тайёрлаш учун аудиторнинг жавобгарлигидан ташқари, қўшимча мажбуриятларга ҳам эга бўлиши мумкин. Масалан, аудитордан молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида аудитор эътиборини тортган муайян масалалар бўйича ҳисобот тайёрлашни сўрашлари мумкин. Шунингдек, аудитордан муайян қўшимча тартиб-таомилларни бажариш ва улар бўйича ҳисобот тайёрлаш ёки муайян масалалар, хусусан бухгалтерия китоблари ва ёзувларининг тегишли хусусияти тўғрисида фикр билдиришни илтимос қилишлари мумкин. Муайян юрисдикциядаги аудит стандартларида кўпинча аудиторнинг мазкур юрисдикциядаги

ҳисоботлар бўйича аниқ қўшимча мажбуриятларига доир қўлланма назарда тутилади.

А35. Айрим ҳолларда тегишли қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар аудитордан мазкур бошқа мажбуриятлар тўғрисида молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) доирасида хабар қилишни талаб этиши ёки бунга рухсат бериши мумкин. Бошқа ҳолларда аудитордан улар тўғрисида алоҳида ҳисоботда хабар қилиш талаб этилиши ёки бунга рухсат берилиши мумкин.

А36. Ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича ушбу бошқа мажбуриятлар уларни АХСга мувофиқ молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тайёрлаш учун аудиторнинг жавобгарлигидан аниқ фарқлаш мақсадида аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг алоҳида қисмида кўриб чиқилади. Вазиятга қараб бу бўлим ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятлар тўғрисидаги параграф (параграфлар) мазмунини тавсифловчи кичик сарлавҳа (кичик сарлавҳалар)га эга бўлиши мумкин.

Аудиторнинг имзоси (40-бандга қаранг)

А37. Муайян юрисдикция талабларига мувофиқ аудиторнинг имзоси ё аудиторлик ташкилоти (фирмаси) номидан, ё шахсан аудитор номидан қўйилади ёки иккала имзолар билан тақдим этилади. Айрим юрисдикцияларда аудиторнинг имзосига қўшимча равишда аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да бухгалтернинг касбий малакасини ёки, вазиятга қараб, фирма ёки аудитор мазкур юрисдикциянинг тегишли лицензияловчи органи томонидан эътироф этилганини кўрсатиши шарт бўлиши мумкин.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси (41-бандга қаранг)

А38. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)дан фойдаланувчига аудитор ўзига маълум бўлган ва ушбу санага қадар юз берган ҳодисалар ва операциялар таъсирини ҳисобга олгани тўғрисида хабар қилади. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин содир бўлган ҳодисалар ва операцияларга нисбатан аудиторнинг вазифалари АХС 560 да баён этилган.[21]

[21] АХС 560 “К*ейинги ҳодисалар*”, 10–17-бандлар

A39. Аудитор фикри молиявий ҳисоботлар бўйича билдирилиши, молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлик эса тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг бўйнида бўлиши боис, аудитор, токи молиявий ҳисоботларни ташкил этувчи ҳисоботларнинг барчаси, шу жумладан илова қилинаётган изоҳлар тайёрлангани ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти улар учун ўз жавобгарлигини эътироф этгани хусусида далиллар олинмаган экан, етарлича тегишли аудиторлик далиллари олинган тўғрисида хулоса чиқариш имкониятига эга бўлмайди.

A40. Айрим юрисдикцияларда қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда молиявий ҳисоботларни ташкил этувчи ҳисоботларнинг барчаси, шу жумладан илова қилинаётган изоҳлар тайёрлангани тўғрисидаги қарор учун жавобгар бўлган шахслар ёки органлар (масалан, директор) белгиланади ва зарурий тасдиқлаш жараёни назарда тутилади. Бундай ҳолларда мазкур тасдиқлаш амалга оширилгани далиллари молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) санаси қўйилишидан олдин олиниши лозим. Бироқ, бошқа юрисдикцияларда қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда тасдиқлаш жараёни назарда тутилмайди. Бундай ҳолларда молиявий ҳисоботларни ташкил этувчи ҳисоботларнинг барчаси, шу жумладан илова қилинадиган изоҳлар тайёрлангани тўғрисида хулосалар чиқариш ваколатларига эга бўлган шахслар ёки органларни аниқлаш учун тадбиркорлик субъекти ўз бошқарув ва тартибга солиш тузилмаси доирасида ўзнинг барча молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва тугаллаш жараёнида бажарадиган тартиб-таомиллар эътиборга олинади. Айрим ҳолларда қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнидаги аудитни якунлаш кутилаётган муддат белгиланади.

A41. Айрим юрисдикцияларда молиявий ҳисоботларни улар чоп этилгунга қадар акциядорлар томонидан узил-кесил тасдиқлаш талаб қилинади. Бундай юрисдикцияларда аудитор етарлича тегишли аудиторлик далиллари олингани тўғрисида бир қарорга келиши учун молиявий ҳисоботлар акциядорлар томонидан узил-кесил тасдиқланган бўлиши шарт эмас. АХС мақсадларида молиявий ҳисоботларни тасдиқлаш санаси – бу эътироф этилган ваколатларга эга бўлган шахслар ёки органлар молиявий

ҳисоботларни ташкил этувчи ҳисоботларнинг барчаси, шу жумладан илова қилинадиган изоҳлар тайёрланганини аниқлаган ва эътироф этилган ваколатларга эга бўлган шахслар ёки органлар мазкур молиявий ҳисоботлар учун ўз жавобгарлигини тан олган саналарнинг энг олдингиси.

Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда назарда тутилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) (43 бандга қаранг)

A42. АХС 200 да тушунтирилишича, аудитор АХСга қўшимча равишда қонунчилик ёки тартибга солувчи органларнинг талабларини бажаришга мажбур бўлиши мумкин.[22] Бундай вазиятда аудитор аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)да мазкур АХСда тавсифланган тартиб ёки таърифдан фарқ қиладиган тартиб ёк таърифни қўллашга мажбур бўлиши мумкин. 4-бандда тушунтирилганидек, аудитни АХСга мувофиқ ўтказишда аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)даги изчиллик жаҳон бозорида унга нисбатан ишончни таъминлайди, дунё миқёсида эътироф этилган стандартларга мувофиқ ўтказилган аудиторлик текширувини осонгина идентификация қилиш учун имконият яратади. Агар қонунчилик ёки тартибга солувчи органлар ва АХС талаблари ўртасидаги фарқ фақат аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)да қўлланилган тартиб ва таърифга тегишли ва аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)га ҳеч бўлмаса 43(a)(i) бандида кўрсатилган элементларнинг ҳар бири киритилган бўлса, бундай аудиторлик хулосаси (ҳисоботи) Аудитнинг Халқаро стандартларига ҳавола этиши мумкин. Бинобарин, бундай вазиятларда, ҳатто аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)да қўлланилган тартиб ва таъриф қонунчилик ёки тартибга солувчи органларнинг ҳисоботларга доир талабларида назарда тутилган бўлса ҳам, аудитор АХС талабларини бажарган ҳисобланади. Агар муайян юрисдикциянинг махсус талаблари АХСга зид бўлмаса, ушбу АХСда қўлланилган тартиб ва таърифни қабул қилиш аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)дан фойдаланувчиларга аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)ни АХСга мувофиқ ўтказилган аудит бўйича ҳисобот сифатида эътироф этишга кўпроқ даражада тайёр бўлишга ёрдам беради. (АХС 210 да қонунчилик ёки

[22] АХС 200, А55 банди.

меъёрий ҳужжатларда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да АХС талабларидан сезиларли даражада фарқ қиладиган атамалардаги таъриф ёки тартибни қўллаш назарда тутиладиган вазиятлар кўриб чиқилади.)

Муайян юрисдикциянинг аудит стандартлари ва Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказилган аудит бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) (44-бандга қаранг)

A43. Аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)да аудитор, агар тегишли миллий аудит стандартларига риоя қилишга қўшимча равишда у аудит учун релевант бўлган ҳар бир АХСга риоя қилган бўлса, аудит Аудитнинг Халқаро стандартлари ва миллий аудит стандартларига мувофиқ ўтказилганини кўрсатиши мумкин.[23]

A44. Агар Аудитнинг Халқаро стандартлари талаблари ва миллий аудит стандартлари талаблари ўртасида аудитор бошқача фикр ҳосил қилиши ёки муайян вазиятларда АХСга мувофиқ талаб этиладиган тушунтириш параграфни киритмаслигига олиб келиши мумкин бўлган зиддият мавжуд бўлса, АХС ва миллий аудит стандартларига ҳавола этиш ўринли бўлмайди. Масалан, айрим миллий аудит стандартлари аудиторга фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараздан фойдаланишнинг мақбуллиги муаммосига урғу берадиган тушунтириш параграфни киритишни тақиқлайди, ҳолбуки, АХС 570 бундай вазиятларда аудитор тушунтириш параграфни қўшимча қилишини талаб этади.[24] Бу ҳолда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фақат аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тайёрлашда қўлланма сифатида фойдаланилган аудит стандартлари (Аудитнинг Халқаро стандартлари ёки миллий аудит стандартлари)га ҳавола этилади.

Молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилган қўшимча маълумотлар (46–47-бандларга қаранг)

A45. Айрим вазиятларда тадбиркорлик субъекти (қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки стандартларга мувофиқ) молиявий ҳисоботлар билан бирга молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ талаб этилмайдиган қўшимча

[23] АХС 200, A56 банди.
[24] АХС 570 “Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз”, 19-банд.

маълумотларни тақдим этишга мажбур бўлишиёки ихтиёрий равишда шундай қарорга келиши мумкин. Масалан, қўшимча маълумотлар фойдаланувчи молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосини яхшироқ тушуниши ёки молиявий ҳисоботларнинг муайян моддаларини атрофлича тушунтириш мақсадида тақдим этилиши мумкин. Бундай маълумотлар одатда ё қўшимча жадвалларда, ё қўшимча изоҳлар кўринишида тақдим этилади.

A46. Аудитор фикри хусусияти ва тақдим этиш усулига кўра молиявий ҳисоботлардан аниқ ажратиш мумки бўлмаган қўшимча маълумотларни қамраб олади. Масалан, бундай вазият молиявий ҳисоботларга изоҳлар молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бошқа асосига қай даражада мос келишига оид тушунтиришларни ўз ичига олганда юзага келади. Аудитор фикри молиявий ҳисоботларда чапараста ҳаволалар қилинадиган изоҳлар ёки қўшимча жадвалларни ҳам қамраб олади.

A47. Агар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг кириш бандида молиявий ҳисоботларни ташкил этувчи ҳисоботлар тавсифидаги изоҳларга ҳавола этишнинг ўзи кифоя қилса, аудитор фикри билан қамраб олинадиган қўшимча маълумотлар мавжудлигига кириш бандида махсус ишора қилиш шарт эмас.

A48. Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар қўшимча маълумотлар аудитини талаб қилмаслиги, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти эса аудитордан қўшимча маълумотларни молиявий ҳисоботлар аудити доирасига киритишни сўрамасликка қарор қилиши мумкин.

A49. Аудити ўтказилмаган қўшимча маълумотлар худди улар аудиторлик фикри билан қамраб олингандек тасаввур пайдо қиладиган йўсинда тақдим этилган-этилмаганини аудитор томонидан баҳолаш, масалан, молиявий ҳисоботларга доир мазкур маълумотлар ва аудити ўтказилмаган ҳар қандай қўшимча маълумотлар қаерда тақдим этилганини ва улар “аудит қилинмаган” деб аниқ белгиланганини аниқлашни ўз ичига олади

A50. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудитор фикри билан қамраб

олинган деб баҳоланиши мумкин бўлган аудит қилинмаган қўшимча маълумотларнинг тақдим этилишини ўзгартириши мумкин, масалан:

- Аудит қилинган ва аудит қилинмаган маълумотларни бир-биридан аниқ фарқлаш мумкин бўлиши учун молиявий ҳисоботларда аудит қилинмаган қўшимча жадваллар ёки аудит қилинмаган изоҳларга барча чапараста ҳаволаларни олиб ташлаш йўли билан.
- Аудити ўтказилмаган қўшимча маълумотларни молиявий ҳисоботлардан ташқарида жойлаштириш ёки, агар юзага келган вазиятда бунинг иложи бўлмаса, ҳеч бўлмаганда аудити ўтказилмаган барча изоҳларни бирга молиявий ҳисоботлар учун талаб қилинадиган изоҳлар охирида жойлаштириш ва уларни "аудит қилинмаган" изоҳлар сифатида аниқ белгилаш йўли билан. Аудит қилинмаган изоҳлар аудит қилинган изоҳлар билан аралаш келтирилган ҳолда "аудит қилинган" деб нотўғри талқин қилиниши мумкин.

А51. Қўшимча маълумотлар аудити ўтказилмагани аудиторни аудит қилинган молиявий ҳисоботлар билан жиддий номувофиқликларни аниқлаш учун ушбу маълумотлар билан танишиш мажбуриятидан озод қилмайди. Аудит қилинмаган қўшимча маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги АХС 720 да тавсифланган жавобгарлик билан мувофиқлаштирилади.[25]

[25] АХС 720 "Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги".

Илова

(А14 бандига қаранг)

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

- 1-мисол: Кенг доирадаги фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган умумий эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган, ҳаққоний тақдим этиш асоси (масалан, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари)га мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).

- 2-мисол: Кенг доирадаги фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган умумий эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган, мувофиқлик асоси талабларига биноан тайёрланган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).

- 3-мисол: Кенг доирадаги фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган умумий эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган, ҳаққоний тақдим этиш асоси (масалан, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари)га мувофиқ тайёрланган консолидацияланган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).

1-мисол:
Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўплами аудити.**
- **Молиявий ҳисоботлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан умумий фойдаланиш учун Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АҲС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишга қўшимча равишда аудиторга маҳаллий қонунчиликда назарда тутилган ҳисоботлар (хулосалар)ни тақдим этиш бўйича бошқа вазифалар ҳам юкланган**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[1]

Биз АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик.

[1] Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилаётган бўлса, “Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисобот (хулоса)” кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

Компания[2] раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш[3], шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, компания ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[4] эмас, балки

[2] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама.

[3] Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва ишончли нуқтаи назарни ифодалайдиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

[4] Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”. 28-сноскада назарда тутилган

вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади[5]. Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Фикр

Бизнинг фикримизча, молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради*)..

ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

[5] 28-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

2-мисол:
Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламининг қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар талабларига мувофиқ аудити.**
- **Молиявий ҳисоботлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан умумий мақсадларда Х юрисдикциянинг молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси (XYZ қонунчилиги)га мувофиқ (яъни, кенг доирадаги фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган умумий эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган, лекин ҳаққоний тақдим этиш асоси ҳисобланмайдиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосига мувофиқ) тайёрланган.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АҲС 210 га мувофиқ акс эттирилган**.

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[6]

Биз ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан

[6] Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилаётган бўлса, “Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисобот (хулоса)” кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик.

Компания[7] раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Х юрисдикциянинг XYZ қонунчилигига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[8] эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб

[7] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама.

[8] Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади. Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Фикр

Бизнинг фикримизча, ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабрда тугаган йил учун молиявий ҳисоботлари барча муҳим жиҳатларда X юрисдикциянинг XYZ қонунчилигига мувофиқ тайёрланган.

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

3-мисол:
Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан умумий фойдаланиш учун Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар аудити.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АҲС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишга қўшимча равишда аудиторга маҳаллий қонунчиликда назарда тутилган ҳисоботлар (хулосалар)ни тақдим этиш бўйича бошқа вазифалар ҳам юкланган**.

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[9]

Биз АВС компанияси ва унинг шуъба тадбиркорлик субъектларининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисидаги консолидацияланган ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик.

[9] Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилаётган бўлса, “Жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса)” кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР ТЎҒРИСИДА ФИКР ҲОСИЛ ҚИЛИШ ВА ҲИСОБОТ (ХУЛОСА) БЕРИШ

Компания[10] раҳбариятининг жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти мазкур жамлаган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш[11], шунингдек компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, компания ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[12] эмас, балки

[10] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама.

[11] Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган консолидацияланган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

[12] Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу

вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор компания ўз жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади[13]. Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Фикр

Бизнинг фикримизча, жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар АВС компанияси ва унинг шуъба тадбиркорлик субъектларининг 20X1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида уларнинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради*).

гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз консолидацияланган молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”. 35-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган ўз консолидацияланган молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

[13] 35-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти тўғри ва ҳаққоний тасаввур берадиган ўз консолидацияланган молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 705

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)ДА ФИКРНИ МОДИФИКАЦИЯЛАШ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1

Модификацияланган фикрларнинг шакллари 2

Кучга кириш санаси 3

Мақсади 4

Таърифлар 5

Талаблар

Аудиторлик фикрини модификациялашни талаб қиладиган вазиятлар 6

Аудиторлик фикрини модификациялаш шаклини аниқлаш 7–15

Модификацияланган фикр ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг шакли ва мазмуни 16–27

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот айирбошлаш 28

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Модификацияланган фикрларнинг шакллари A1

Муҳим бузиб кўрсатишлар хусусияти A2–A7

Етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин эмаслиги A8–A12

Аудитор келишувни қабул қилганидан кейин тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан чеклашлар белгиланган туфайли етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин эмаслиги оқибатлари A13–A15

Салбий фикр билдиришга ёки фикр билдиришдан бош тортишга тааллуқли бўлган бошқа жиҳатлар A16
Модификацияланган фикр ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг шакли ва мазмуни A17–A24

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот айирбошлаш A25
Илова: Модификацияланган фикр ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мисоллар

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 705 “*Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш*” АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш*” контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудитор АХС 700[1] га мувофиқ ўз фикрини ҳосил қилишда молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик фикрини модификациялаш зарур, деган тўхтамга келган ҳолда, аудиторнинг тегишли аудиторлик ҳисоботи (хулоса)ни чиқариш бўйича вазифалари кўриб чиқилади.

Модификацияланган фикрнинг шакллари

2. Ушбу АХСда модификацияланган фикрнинг уч шакли, хусусан, қўшимча изоҳлар билан фикр, салбий фикр ва фикр билдиришдан бош тортиш белгиланади. Вазиятга мос келадиган модификацияланган фикр шаклини аниқлаш қуйидагиларга боғлиқ бўлади:

   (а) Фикрни модификациялашни талаб қилган масаланинг хусусиятига, яъни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар бор-йўқлигига ёки, етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин бўлмаган ҳолда, молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар бўлиши мумкинлиги ёки мумкин эмаслигига; ва

   (б) Мазкур масаланинг молиявий ҳисоботларга таъсири кенг қамровлилиги ёки унинг таъсир кўрсатиш эҳтимоли тўғрисида аудиторнинг мулоҳазасига. (А1 бандга қаранг)

Кучга кириш санаси

3. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

[1] АХС 700 "*Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш*"

Мақсади

4. Аудиторнинг мақсади қуйидаги ҳолларда талаб этиладиган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланган фикрни тегишли равишда аниқ ифодалашдан иборат:

   (а) Олинган аудиторлик далиллари асосида аудитор молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд деган хулосага келган бўлса; ёки

   (б) Аудитор унга молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмас деган хулосага келиш имконини берадиган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаса.

Таърифлар

5. Аудитнинг Халқаро Стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) *Кенг қамровли* – Ушбу атама, бузиб кўрсатишларга нисбатан қўлланилиб, бузиб кўрсатишларнинг молиявий ҳисоботга таъсирини ёки аудиторлик далилларига тегишли ва уларни етарли тўплашнинг имкони мавжуд эмаслиги сабабли топилмаган ҳар қандай бузиб кўрсатишнинг молиявий ҳисоботга ўтказиши мумкин бўлган таъсирини таърифлаш учун фойдаланилади. Молиявий ҳисоботларга кенг қамровли таъсир деб, аудиторнинг фикри бўйича, қуйидагилар ҳисобланади:

      (i) Махсус элементлар, счётлар ёки молиявий ҳисоботларнинг моддалари билан чегараланмаган; ёки;

      (ii) Агар чегараланган бўлса, молиявий ҳисоботларнинг салмоқли қисмини камраб оладиган ёки камраб олиши мумкин бўлган; ёки

      (iii) Очиб беришга нисбатан, фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисоботни тушуниши учун фундаментал бўлган таъсир.

(б) *Модификацияланган фикр* – қўшимча изоҳлар билан фикр, салбий фикр ёки фикр билдиришдан бош тортиш.

Талаблар

Аудиторлик фикрини модификациялашни талаб қиладиган вазиятлар

6. Аудитор қуйидаги ҳолларда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни модификациялаши лозим:

(а) Олинган аудиторлик далиллари асосида аудитор молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд деган хулосага келган бўлса; ёки (А2-А7 бандларига қаранг)

(б) Аудитор унга молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмас деган хулосага келиш имконини берадиган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаса. (А8-А12 бандларига қаранг)

Аудиторлик фикрини модификациялаш шаклини аниқлаш

Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш

7. Аудитор қуйидаги ҳолларда фикрни қўшимча изоҳлар билан ифодалаши лозим:

(а) Етарлича тегишли аудиторлик далилларини олгач, аудитор бузиб кўрсатишлар алоҳида-алоҳида ёки жамулжам ҳолда молиявий ҳисоботлар учун муҳим ҳисобланади, лекин улар кенг қамровли эмас, деган хулосага келган бўлса; ёки

(б) Аудитор ўзига фикр ҳосил қилиш имконини берадиган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаса, бироқ у топилмаган бузиб кўрсатишлар (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботларга кўрсатиши мумкин бўлган таъсири муҳим бўлиши мумкин, лекин кенг қамровли бўлиши мумкин эмас, деган хулосага келган бўлса.

Салбий фикр билдириш

8. Аудитор, агар у етарлича тегишли аудиторлик далилларини олгач, бузиб кўрсатишлар алоҳида-алоҳида ёки жамулжам ҳолда молиявий ҳисоботлар учун ҳам муҳим, ҳам кенг қамровли ҳисобланади, деган хулосага келган бўлса, салбий фикр билдириши лозим.

Фикр билдиришдан бош тортиш

9. Аудитор, агар у ўзига фикр ҳосил қилиш имконини берадиган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаса ва топилмаган бузиб кўрсатишлар (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботларга кўрсатиши мумкин бўлган таъсири ҳам муҳим, ҳам кенг қамровли бўлиши мумкин, деган хулосага келган бўлса, фикр билдиришдан бош тортиши лозим.

10. Аудитор, агар у (кўп сонли ноаниқликлардан иборат бўлган камдан-кам ҳолларда) ноаниқликнинг ҳар бир жиҳати хусусида етарлича тегишли далиллар олинганига қарамай, ноаниқлик жиҳатларининг потенциал ўзаро алоқаси ва улар жамулжам ҳолда молиявий ҳисоботларга таъсир кўрсатиши мумкинлиги туфайли молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни ҳосил қилиш мумкин эмас, деган хулосага келган бўлса, фикр билдиришдан бош тортиши лозим.

Аудитор келишувни қабул қилганидан кейин тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан чеклашлар белгиланган туфайли етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин эмаслиги оқибатлари

11. Агар аудитор келишувни қабул қилганидан кейин тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудит кўламига чеклашлар белгилаганидан хабар топган бўлса ва, улар аудитор фикрига кўра, молиявий ҳисоботлар бўйича қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш ёки фикр билдиришдан бош тортишни талаб қилиши мумкин бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан чеклашни олиб ташлашни сўраши лозим.

12. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти 11-бандда кўрсатилган чеклашни олиб ташлашдан бош тортган бўлса, аудитор, бошқарув юклатилган шахсларнинг барчаси тадбиркорлик

субъектининг раҳбарияти бўлиб ҳам ишлайдиган ҳолларни истисно қилганда, бу ҳақда бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиши [2] ва етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун муқобил тартиб-таомилларни бажариш мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини ҳал этиши лозим.

13. Агар аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаса, у бунинг оқибатларини қуйидагича аниқлаши лозим:

(а) Агар аудитор топилмаган бузиб кўрсатишлар (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботларга кўрсатиши мумкин бўлган таъсир муҳим бўлиши мумкин, лекин кенг қамровли бўлиши мумкин эмас, деган хулосага келган бўлса, аудитор қўшимча изоҳлар билан фикр билдириши лозим; ёки

(б) Агар аудитор топилмаган бузиб кўрсатишлар (агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботларга кўрсатиши мумкин бўлган таъсири шу даражада ҳам муҳим, ҳам кенг қамровли бўлиши мумкинки, қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш вазиятнинг жиддийлигини кўрсатиш учун етарли бўлмаслиги мумкин, деган хулосага келган бўлса, аудитор:

(i) Агар қўлланиладиган қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар бунга имкон берса, аудитни ўтказишдан бош тортиши; ёки (А13-А14 бандларига қаранг)

(ii) Агар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чиқаргунга қадар аудитни ўтказишдан бош тортиш мумкин бўлмаса, молиявий ҳисоботлар бўйича фикр билдиришдан бош тортиши лозим.

14. Агар аудитор, 13(б)(i) бандида назарда тутилгандек, аудитни ўтказишдан бош тортаётган бўлса, бундай қилишдан олдин аудитор аудитни ўтказиш жараёнида аниқланган, фикрни модификациялаш талаб этилишига сабаб бўлган ҳар қандай

[2] АХС 260 “Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви”, 13-банд

масалалар тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиши лозим. (А15 бандига қаранг)

Салбий фикр билдиришга ёки фикр билдиришдан бош тортишга тааллуқли бўлган бошқа жиҳатлар

15. Агар аудитор молиявий ҳисоботлар бўйича салбий фикр билдириш ёки фикр билдиришдан бош тортиш зарур деб ҳисоблаган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га ҳам айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботнинг бир ёки бир нечта алоҳида элементлари, счётлари ёки моддалари бўйича молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг айни ўша асоси хусусида модификацияланмаган фикр киритилиши мумкин эмас. Мазкур вазиятда айни ўша ҳисобот (хулоса)га бундай модификацияланмаган фикрнинг киритилиши[3] молиявий ҳисоботлар бўйича билдирилган салбий аудиторлик фикрига ёки аудиторнинг фикр билдиришдан бош тортишига зид бўлур эди. (А16 бандига қаранг)

Модификацияланган фикр ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг шакли ва мазмуни

Модификацияни ифодаловчи параграфни киритиш учун асос

16. Агар аудитор молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни модификациялаётган бўлса, у аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га АХС 700 га мувофиқ талаб этиладиган алоҳида элементларга қўшимча равишда фикрни модификациялашни талаб қилган жиҳатни тавсифловчи параграфни киритиши лозим. Аудитор бу параграфни аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фикр билдираланаётган параграфдан бевосита олдин жойлаштириши ва вазиятга қараб, “Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос”, “Салбий фикр билдириш учун асос” ёки “Фикр билдиришдан бош тортиш” деган сарлавҳани қўллаши лозим. (А17 бандига қаранг)

---

[3] АХС 805 “*Алоҳида масалалар – айрим молиявий ҳисобот ва молиявий ҳисоботнинг алоҳида элементлари, счётлар ёки моддалар аудити*”да аудитор молиявий ҳисоботнинг бир ёки бир нечта алоҳида элементлари, счётлар ёки моддалар бўйича алоҳида фикрни ифодалаш учун жалб қилинадиган вазиятлар кўриб чиқилади.

17. Агар молиявий ҳисоботларда акс эттирилган муҳим бузиб кўрсатиш молиявий ҳисоботлардаги алоҳида суммалар (шу жумладан миқдорий очиб берилган маълумотлар) билан боғлиқ бўлса, аудитор модификациялаш учун асос ифодаланаётган параграфга мазкур бузиб кўрсатиш молиявий таъсирнинг тавсифи ва суммасини киритиши лозим (агар бунинг имкони бўлса). Агар молиявий таъсир ҳажмини ҳисоблаб чиқиш мумкин бўлмаса, аудитор модификациялаш учун асос ифодаланаётган параграфда буни кўрсатиши лозим. (А18 бандига қаранг)

18. Агар молиявий ҳисоботларда мавжуд муҳим бузиб кўрсатишлар очиб берилаётган тавсифий маълумотлар билан боғлиқ бўлса, аудитор модификациялаш учун асос ифодаланаётган параграфга очиб берилган маълумотлар қандай бузиб кўрсатилгани хусусида тушунтиришларни киритиши лозим.

19. Агар молиявий ҳисоботларда мавжуд муҳим бузиб кўрсатишлар очиб бериш талаб этиладиган маълумотларни очиб бермаслик билан боғлиқ бўлса, аудитор қуйидаги ҳаракатларни бажариши лозим:

    (а) Очиб берилмаган маълумотларни бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокама қилиш;

    (б) Модификациялаш учун асос ифодаланаётган параграфда тушириб қолдирилган маълумотлар хусусиятини кўрсатиш; ва

    (в) Агар бу қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар билан тақиқланган бўлмаса, у ҳисобот (хулоса)га тушириб қолдирилган маълумотларни киритиши лозим (агар бунинг имкони бўлса ва у тушириб қолдирилган маълумотлар хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олган бўлса). (А19 бандига қаранг)

20. Агар модификациялашга талабнинг пайдо бўлиши етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин эмаслиги билан боғлиқ бўлса, аудитор бунинг сабабларини модификациялаш учун асос ифодаланаётган параграфда кўрсатиши лозим.

21. Ҳатто аудитор молиявий ҳисоботлар бўйича салбий фикр билдирган ёки фикр билдиришдан бош тортган бўлса ҳам, модификациялаш учун асос ифодаланаётган параграфда аудитор ўзи хабар топган ва фикрни модификациялашни талаб қилиши мумкин бўлган бошқа ҳар қандай сабабларни кўрсатиши, шунингдек уларнинг таъсирини тавсифлаши лозим. (А20 бандига қаранг)

Фикр билдириладиган параграф

22. Агар аудитор аудиторлик фикрини модификациялаётган бўлса, у фикр билдириладиган параграф учун (вазиятга қараб) “Қўшимча изоҳлар билан фикр”, “Салбий фикр” ёки “Фикр билдиришдан бош тортиш” деган сарлавҳалардан фойдаланиши лозим. (А21, А23-А24 бандларига қаранг)

23. Агар аудитор молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжудлиги туфайли қўшимча изоҳлар билан фикр билдираётган бўлса, фикр билдириладиган параграфда у, қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос ифодаланган бандда тавсифланган жиҳат (жиҳатлар) таъсирини истисно қилганда, ўз фикрига қараб, қуйидагиларни қайд қилиши лозим:

    (а) Молиявий ҳисоботлар уларни ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган бўлганида, молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ ҳаққоний тақдим этилганини (ёки тўғри ва ҳаққоний тасаввур ҳосил қилиш имконини беришини); ёки

    (б) Молиявий ҳисоботлар уларни мувофиқлик асоси талабларига кўра тайёрлантган бўлганида, молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрланганлигини.

    Агар фикрни модификациялашга талаб етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имконияти йўқлиги туфайли юзага келган бўлса, аудитор модификацияланган фикрни билдириши учун тегишли “...жиҳат (жиҳатлар) кўрсатиши мумкин бўлган

таъсирни истисно қилганда” иборасини қўллаши лозим. (А22 бандига қаранг)

24. Агар аудитор салбий фикр билдираётган бўлса, у фикр ифодаланаётган параграфда ўз фикрига кўра, салбий фикр билдириш учун асос ифодаланган параграфда тавсифланган жиҳатнинг аҳамиятлилигига қараб, қуйидагиларни қайд қилиши лозим:

(а) Молиявий ҳисоботлар уларни ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган бўлганида, молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ ҳаққоний тақдим этилмаганини (ёки тўғри ва ҳаққоний тасаввур ҳосил қилиш имконини бермаслигини); ёки

(б) Молиявий ҳисоботлар уларни мувофиқлик асоси талабларига кўра тайёрлантган бўлганида, молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ тайёрланмаганлигини.

25. Агар аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имконияти йўқлиги туфайли фикр билдиришдан бош тортаётган бўлса, фикр билдириладиган параграфда аудитор қуйидагиларни кўрсатиши лозим:

(а) Фикр билдиришдан бош тортиш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳат (жиҳатлар)нинг аҳамиятлилиги туфайли аудитор аудиторлик фикрини билдириш учун асосни таъминлайдиган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаган; ва, тегишли равишда,

(б) Аудитор молиявий ҳисоботлар бўйича фикр билдирмайди.

Аудитор қўшимча изоҳлар билан ёки салбий фикр билдирганда унинг жавобгарлиги тавсифи

26. Агар аудитор қўшимча изоҳлар билан ёки салбий фикр билдираётган бўлса, у аудиторнинг жавобгарлиги тавсифига

аудитор ўзи олган аудиторлик далиллари модификацияланган аудиторлик фикрини билдиришга асосни таъминлаш учун етарлича тегишли далиллардир, деб ҳисоблашини кўрсатадиган ўзгартириш ва қўшимчалар киритиши лозим.

Аудитор фикр билдиришдан бош тортганда унинг жавобгарлиги тавсифи

27. Агар аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имконияти йўқлиги туфайли фикр билдиришдан бош тортган бўлса, у аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг кириш параграфига аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш учун ёлланганини кўрсатувчи ўзгартириш ва қўшимчалар киритиши лозим. Шунингдек аудитор аудиторнинг жавобгарлиги тавсифига ва аудитнинг кўлами тавсифига фақат қуйидагиларни кўрсатувчи ўзгартириш ва қўшимчалар киритиши лозим: “Бизнинг жавобгарлигимиз молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни биз Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказган аудит асосида билдиришдан иборат. Бироқ, фикр билдиришдан бош тортиш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳат (жиҳатлар)га кўра, биз аудиторлик фикрини билдириш учун асосни таъминловчи етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлганимиз йўқ”.

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви

28. Агар аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификацияламоқчи бўлса, у кутилаётган модификацияга талаб пайдо бўлишига олиб келган ҳолатлар ва модификациянинг таклиф қилинаётган таърифи тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиши лозим. (А25 бандига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Модификацияланган фикрларнинг шакллари (2-бандга қаранг)

А1. Қуйида келтирилган жадвалда аудиторнинг модификацияга талаб пайдо бўлишига олиб келган жиҳатнинг хусусияти ва унинг молиявий ҳисоботларга таъсири ёки у кўрсатиши мумкин бўлган таъсирнинг кенг қамровлиги тўғрисидаги мулоҳазаси билдириш лозим бўлган фикр шаклини қандай белгилаши кўрсатилган.

Модификацияга талаб пайдо бўлишига олиб келувчи жиҳатнинг хусусияти	*Аудиторнинг молиявий ҳисоботларга таъсир ёки кўрсатилиши мумкин бўлган таъсирнинг кенг қамровлиги тўғрисидаги мулоҳазаси*	
	Муҳим, лекин кенг қамровли эмас	*Муҳим, лекин кенг қамровли эмас*
Молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд	Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш	Салбий фикр билдириш
Етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин эмас	Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш	Фикр билдиришдан бош тортиш

Муҳим бузиб кўрсатишлар хусусияти (6(а) бандига қаранг)

А2. Молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни билдириш мақсадида АХС 700 аудитордан молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар йўқлигига оқилона ишонч ҳосил қилингани хусусида хулосалар чиқаришни талаб қилади.[4] Бунда АХС 450 га мувофиқ молиявий ҳисоботларда тузатилмаган бузиб кўрсатишларга (агар улар мавжуд бўлса) аудитор томонидан берилган баҳо эътиборга олинади.[5]

---

4 АХС 700, 11-банд

5 АХС 450 “Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш”, 11 банд

A3. АХС 450 га мувофиқ бузиб кўрсатишлар молиявий ҳисобот моддасининг қиймати, таснифи, тақдим этилиши ёки очиб берилиши билан ушбу модданинг молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқликни таъминлаш мақсадида талаб қилинадиган қиймати, таснифи, тақдим этилиши ва очиб берилиши ўртасидаги фарқ сифатида таърифланади. Бинобарин, молиявий ҳисоботларни муҳим бузиб кўрсатиш қуйидагиларга нисбатан юзага келиши мумкин:

(а) Танланган ҳисоб сиёсатининг мақбуллиги;

(б) Танланган ҳисоб сиёсатининг қўлланилиши; ёки

(в) Молиявий ҳисоботларда очиб берилган маълумотларнинг мақбуллиги ёки етарлилиги.

Танланган ҳисоб сиёсатининг мақбуллиги

A4. Молиявий ҳисоботларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигига нисбатан бузиб кўрсатишлар қуйидаги ҳолларда юзага келиши мумкин:

(а) Танланган ҳисоб сиёсати молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мос келмаса; ёки

(б) Молиявий ҳисоботларда, шу жумладан илова қилинадиган изоҳларда уларнинг замирида ётувчи операциялар ва ҳодисалар молиявий ҳисоботларда ҳаққоний тақдим этиш имконини берадиган даражада акс эттирилмаган бўлса.

A5. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосларида кўпинча ҳисоб сиёсатларидаги ўзгаришларни ҳисобга олиш ва улар ҳақида маълумотларни очиб бериш талаблари белгиланади. Агар тадбиркорлик субъекти ҳисоб сиёсатининг ўзи танлаган муҳим қоидаларига ўзгартиришлар киритган бўлса, тадбиркорлик субъекти бу талабларни бажармаган тақдирда, молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар юзага келиши мумкин.

Танланган ҳисоб сиёсатининг қўлланиши

А6. Танланган ҳисоб сиёсатининг қўлланишига нисбатан молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар қуйидаги ҳолларда юзага келиши мумкин:

(а) Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти танланган ҳисоб сиёсатини молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосларига мувофиқ изчил қўлламаган бўлса, шу жумладан, агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти танланган ҳисоб сиёсатини даврлар оралиғида ёки ўхшаш операциялар ва ҳодисаларга нисбатан изчил қўлламаган (қўллашда изчиллик) бўлса; ёки

(б) Танланган ҳисоб сиёсатининг қўлланиш усули туфайли (масалан, қўллашда билмасдан хатога йўл қўйиш).

Молиявий ҳисоботларда очиб берилган маълумотларнинг мақбуллиги ёки етарлилиги

А7. Молиявий ҳисоботларда очиб берилган маълумотларнинг мақбуллиги ёки етарлилигига нисбатан молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар қуйидаги ҳолларда юзага келиши мумкин:

(а) Молиявий ҳисоботларда молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ очиб бериш талаб этиладиган барча маълумотлар акс эттирилмаган;

(б) Молиявий ҳисоботларда очиб берилган маълумотлар молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ акс эттирилмаган; ёки

(в) Молиявий ҳисоботларда ҳаққоний тақдим этиш имконини берадиган маълумотлар очиб берилмаган.

Етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин эмаслиги (6(б) бандига қаранг)

А8. Аудитор томонидан етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин эмаслиги (бу ўтказилаётган аудит қўламининг

чекланиши деб ҳам аталади) қуйидагилар натижасида юзага келиши мумкин:

(а) Тадбиркорлик субъекти бошқаруви доирасидан ташқаридаги омиллар;

(б) Аудиторлик ишининг хусусияти ёки уни бажариш муддатлари билан боғлиқ омиллар; ёки

(в) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан белгиланадиган чеклашлар.

A9. Муайян тартиб-таомилни бажариш мумкин эмаслиги, агар аудитор муқобил тартиб-таомилларни бажариш йўли билан етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишга қодир бўлса, ўтказилаётган аудит кўламини чеклаш ҳисобланмайди. Агар бунинг имкони бўлмаса, 7(б) ва 10-бандларнинг талаблари вазиятга қараб қўлланилади. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан белгиланадиган чеклашлар аудит ўтказиш учун бошқа оқибатларга (масалан, аудитор томонидан фирибгарлик рискларини баҳолаш ва келишув устида ишни давом эттириш тўғрисидаги масалани кўриб чиқишга нисбатан) сабаб бўлиши мумкин.

A10. Тадбиркорлик субъекти бошқаруви доирасидан ташқаридаги омилларга қуйидагилар мисол бўлиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг бухгалтерия ҳисоби маълумотлари йўқ қилиб ташланган.
- Аҳамиятли компонентнинг бухгалтерия ҳисоби маълумотлари давлат органлари томонидан номуайян муддатга олиб қўйилган.

A11. Аудиторлик ишининг хусусияти ёки уни бажариш муддатлари билан боғлиқ омилларга қуйидагилар мисол бўлиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти қарам тадбиркорлик субъектига нисбатан улуш бўйича ҳисобга олиш усулини қўллашга мажбур ва аудитор улуш бўйича ҳисобга олиш усули тегишли равишда қўлланилганини баҳолаш учун қарам тадбиркорлик субъектининг молиявий маълумотлари

хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга эмас.

- Аудиторлик келишувини бажариш муддатлари аудиторга товар-моддий захираларни инвентаризация қилиш жараёнини кузатиш имконини бермайди.
- Аудитор фақат моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг ўзини бажариш кифоя қилмаслигини, бироқ тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари самарали эмаслигини аниқлаган.

A12. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан белгиланадиган чеклашлар туфайли аудит кўламининг торайиши натижасида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин эмаслиги билан боғлиқ ҳолатларга қуйидагилар мисол бўлиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудитор товар-моддий захираларни инвентаризация қилиш жараёнини кузатишига тўсқинлик қилади.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудитор муайян счётларнинг қолдиқлари бўйича ташқи тасдиқлар тақдим этиш тўғрисида расмий сўровлар юборишига тўсқинлик қилади.

Аудитор келишувни қабул қилганидан кейин тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан чеклашлар белгиланган туфайли етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш мумкин эмаслиги оқибатлари (13(б)–14-бандларга қаранг)

A13. Аудит ўтказишдан бош тортишнинг асослилиги тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан чеклашлар белгиланган пайтгача келишув бўйича ишни бажариш босқичига боғлиқ бўлиши мумкин. Агар аудитор моҳияти бўйича аудит ўтказишни якунлаган бўлса, у имкониятга қараб аудитни тўлиқ якунлаш тўғрисида қарор қабул қилиши, фикр билдиришдан бош тортиши ва аудит ўтказиш кўлами чекланганини у аудитни ўтказишдан бош тортишидан олдин фикр билдиришдан бош тортиш учун асос ифодаланаётган параграфда тушунтириши лозим.

A14. Муайян вазиятларда, агар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар аудитор аудит келишуви бўйича ишни давом эттиришини талаб қилса, аудитни ўтказишдан бош тортишга йўл қўйилмаслиги мумкин. Масалан, аудитор давлат сектори ташкилотларининг молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказиш учун тайинланган ҳолда шундай бўлади. Бу аудитор муайян даврни қамраб оладиган молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш учун тайинланадиган ёки муайян даврга тайинланадиган ва тегишли равишда мазкур молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш якунлангунга қадар ёки мазкур давр тугагунга қадар аудитни ўтказишдан бош тортишга ҳақли бўлмаган юрисдикцияларга ҳам тегишли. Аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га бошқа масала параграфини киритишни зарур деб топиши ҳам мумкин.[6]

A15. Аудитор аудитни ўтказиш кўлами чеклангани туфайли аудит ўтказишдан бош тортиш зарур, деган хулосага келган ҳолларда аудиторга келишувни бажаришдан бош тортиш билан боғлиқ масалалар тўғрисида тартибга солувчи органлар ёки тадбиркорлик субъектининг эгасини хабардор қилишни амр этадиган профессионал, юридик ёки тартибга солувчи талаб мавжуд бўлиши мумкин.

Салбий фикр билдиришга ёки фикр билдиришдан бош тортишга тааллуқли бўлган бошқа жиҳатлар (15-бандга қаранг)

A16. Қуйида ҳисобот (хулоса) тақдим этишни талаб қиладиган, салбий аудиторлик фикрига ёки фикр билдиришдан бош тортишга зид келмайдиган ҳолатларга мисоллар келтирилган:

- Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг мазкур асосига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикрни билдириш ва ўша аудиторлик ҳисоботи (хулоса)нинг ўзида айни ўша молиявий ҳисоботлар бўйича молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бошқа асосига мувофиқ салбий фикр билдириш.[7]

---

[6] АХС 706 "*Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари*", А5 банди

[7] Ушбу ҳолатлар АХС 700 нинг А32 бандида тавсифланади.

- Вазиятга қараб, фаолият натижалари ва пул оқимлари хусусида фикр билдиришдан бош тортиш ва молиявий ҳолат хусусида модификацияланмаган фикрни билдириш (АХС 510[8] га қаранг). Бу ҳолда аудитор молиявий ҳисоботлар бўйича фикр билдиришдан бош тортишини билдирмаган.

Модификацияланган фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг шакли ва мазмуни

Модификацияни ифодаловчи параграфни киритиш учун асос (16 – 17, 19, 21-бандларга қаранг)

A17. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги изчиллик ғайриоддий вазиятлар юзага келганда уларни аниқлаш ва фойдаланувчилар уларни тушунишига эришишга ёрдам беради. Бинобарин, модификацияланган фикрни билдиришда ва модификациялаш учун асосни тавсифлашда бир хилликка эришиш мумкин бўлмаса-да, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг ҳам шакли, ҳам мазмунида изчилликка риоя этган маъқул.

A18. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да модификациялаш учун асос ифодаланаётган параграфда аудитор тавсифлаши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишларнинг молиявий таъсирига мисол бўлиб товар-моддий захиралар ҳажмини ошириб кўрсатиш фойда солиғи, солиқ солингунга қадар бўлган фойда, соф фойда ва хусусий капиталга бўлган таъсирининг суммаси хизмат қилиши мумкин.

A19. Туширib қолдирилган маълумотларни модификациялаш учун асос ифодаланаётган параграфда очиб беришни амалга ошириш қуйидаги ҳолларда мумкин эмас:

(а) Очиб бериладиган маълумотлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тайёрланмаган ёки бошқа сабабларга кўра аудиторга тақдим этилмаган; ёки

(б) Аудитор мулоҳазасида очиб бериладиган маълумотлар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га нисбатан ҳаддан ташқари кенг бўлса.

[8] АХС 510 "*Дастлабки аудит келишувлари – бошлангич қолдиқлар*", 10-банд

A20. Модификациялаш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган муайян масала хусусида салбий фикр билдирганлик ёки фикр билдиришдан бош тортганлик очиб берилган ҳолда аудиторлик фикрини модификациялашни талаб қилиши мумкин бўлган бошқа аниқланган масалалар тавсифи тушириб қолдирилганини оқламайди. Бундай ҳолларда аудиторга маълум бўлган бошқа шунга ўхшаш масалаларни очиб бериш молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар учун ўринли бўлиши мумкин.

Фикр билдириладиган параграф (22–23-бандларга қаранг)

A21. Ушбу параграфнинг бу сарлавҳасини киритиш аудиторлик фикри модификацияланганини фойдаланувчига тушунтиради ва модификация шаклини кўрсатади.

A22. Агар аудитор қўшимча изоҳлар билан фикр билдираётган бўлса, фикр ифодаланаётган параграфда “олдинги тушунтириш муносабати билан” ёки “ҳисобга олган ҳолда” сингари ибораларни қўллаш ўринли бўлмайди, чунки улар етарлича аниқ ёки ишонарли эмас.

Аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

A23. Иловадаги 1 ва 2-мисолларда молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлган ҳолда қўшимча изоҳлар билан фикр ва салбий фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари) келтирилган.

A24. Иловадаги 3-мисолда аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаган ҳолда қўшимча изоҳлар билан фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) келтирилган. 4-мисолда молиявий ҳисоботларнинг мазкур элементи хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имконияти йўқлиги туфайли фикр билдиришдан бош тортиш келтирилган. 5-мисолда молиявий ҳисоботларнинг кўп сонли элементлари хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имконияти йўқлиги туфайли фикр билдиришдан бош тортиш келтирилган. Охирги икки ҳолнинг ҳар бирида далиллар олиш имкониятининг йўқлиги

молиявий ҳисоботларга кўрсатиши мумкин бўлган таъсир ҳам муҳим, ҳам кенг қамровли ҳисобланади.

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви (28-бандга қаранг)

A25. Аудиторлик фикрини модификациялашни талаб қилаётган ҳолатлар ва модификациянинг таклиф этилаётган таърифи тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиш қуйидагилар учун имконият яратади:

(а) Аудиторга амалга ошириш мўлжалланган модификация (модификациялар) ва унинг (уларнинг) сабаблари (ёки уларга туртки берган омиллар) тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиш;

(б) Аудиторга кутилаётган модификация (модификациялар)ни талаб қилган жиҳат (жиҳатлар)га нисбатан бошқарув юклатилган шахсларнинг розилигини олиш ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан келишмовчиликлар мавжуд бўлган жиҳатларни тасдиқлаш; ва

(в) Бошқарув юклатилган шахсларга, вазиятга қараб, кутилаётган модификация (модификациялар)ни талаб қилган жиҳат (жиҳатлар) хусусида аудиторга батафсил маълумотлар ва тушунтиришлар бериш имкониятидан фойдаланиш.

Илова

(А23-А24 бандларига қаранг)

Модификацияланган фикр ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мисоллар

- 1-мисол: Молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжудлиги туфайли қўшимча изоҳлар билан фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).
- 2-мисол: Молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжудлиги туфайли салбий фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).
- 3-мисол: Аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга эмаслиги туфайли қўшимча изоҳлар билан фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).
- 4-мисол: Аудитор молиявий ҳисоботларнинг бир элементи хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга эмаслиги туфайли фикр билдиришдан бош тортиш ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).
- 5-мисол: Аудитор молиявий ҳисоботларнинг кўп сонли элементлари хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга эмаслиги туфайли фикр билдиришдан бош тортиш ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).

<u>1-мисол :</u>

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламининг аудити.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АҲС 210[1] га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Товар-моддий захиралар тўғрисида маълумотлар бузиб кўрсатилган. Бузиб кўрсатишлар молиявий ҳисоботлар учун муҳим, лекин кенг қамровли эмас.**
- **Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишга қўшимча равишда аудиторга маҳаллий қонунчиликда назарда тутилган ҳисоботларни тақдим этиш бўйича бошқа вазифалар ҳам юкланган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)[2]

Биз АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрга ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказдик.

---

[1] АҲС 210 “Аудит келишувлари шартларини келишиш”

[2] Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилаётган бўлса, “Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)” кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

Компания[3] *раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[4] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[5] эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб

---

[3] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

[4] Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

[5] 4-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади.[6] Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни қўшимча изоҳлар билан билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос

Компания товар-моддий захиралари молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида ххх миқдорида акс эттирилган. Компания раҳбарияти товар-моддий захираларни уларнинг таннархи ва соф сотиш қиймати иккаласидан энг кичиги бўйича акс эттирмаган, бироқ уларни фақат таннарх бўйича акс эттирганки, бу Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларидан четга чиқиш ҳисобланади. Компания ёзувларига кўра, агар раҳбарият товар-моддий захираларни таннарх ва соф сотиш қиймати иккаласидан энг кичиги бўйича акс эттирганда, товар-моддий захираларнинг соф сотиш қиймати бўйича акс эттириш учун товар-моддий захиралар қийматини ххх суммага пасайтириш талаб этилган бўлар эди. Бинобарин, сотувлар таннархи ххх га кўпайган, фойда солиғи, соф фойда ва акциядорлик капитали тегишли равишда ххх, ххх ва ххх га камайган бўлар эди.

---

[6] Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”. 12-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

Қўшимча изоҳлар билан фикр

Бизнинг фикримизча, қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳатнинг таъсирини истисно этганда, молиявий ҳисоботлар ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабргача бўлган молиявий ҳолатини, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний акс эттиради (ёки *ҳаққоний ва тўғри тасаввур беради*).

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

2-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Бош тадбиркорлик субъекти (бош ташкилот) раҳбарияти томонидан Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган умумий фойдаланиш учун мўлжалланган жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларнинг аудити.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АҲС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Шуъба тадбиркорлик субъекти ҳисоботи қўшилмагани туфайли молиявий ҳисоботларда маълумотлар бузиб кўрсатилган. Муҳим бузиб кўрсатишлар молиявий ҳисоботлар учун кенг қамровли ҳисобланади. Бузиб кўрсатишларнинг молиявий ҳисоботларга таъсири ҳажми аниқлангани йўқ, чунки буни амалга ошириш мумкин эмас.**
- **Жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишга қўшимча равишда аудиторга маҳаллий қонунчиликда назарда тутилган ҳисоботларни тақдим этиш бўйича бошқа вазифалар ҳам юкланган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[7]

Биз АВС компанияси ва унинг шуъба компанияларининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида

[7] Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилаётган бўлса, “Жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)” кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

фойда ва зарарлар тўғрисида жамланган (консолидацияланган) ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида жамланган (консолидацияланган) ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида жамланган (консолидацияланган) ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказдик.

Компания[8] *раҳбариятининг жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[9] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи бўлган жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича

---

8 Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

9 Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[10] эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади.[11] Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

---

[10] 9-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

[11] Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”. 9-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”

Салбий фикр билдириш учун асос

Х иловада баён этилганидек, Компания ўзи 20X1 йилда сотиб олган XYZ шуъба компаниясининг молиявий ҳисоботларини жамламаган (консолидацияламаган), чунки у шуъба компаниянинг сотиб олиш санасидаги муайян муҳим активлари ва мажбуриятларининг ҳаққоний қийматини аниқлаш имкониятига эга бўлмаган. Шу сабабли ушбу инвестиция таннарх бўйича ҳисобга олинган. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ шуъба компанияси жамланиши (консолидацияланиши) лозим, чунки у Компания томонидан назорат қилинади. Агар XYZ шуъба компанияси жамланган (консолидацияланган) бўлганида, илова қилинаётган молиявий ҳисоботларнинг кўпгина элементларига муҳим даражада таъсир кўрсатилган бўлар эди. Жамланмаган (консолидацияланмаган) шуъба компаниясининг жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботларга таъсири аниқлангани йўқ.

Салбий фикр

Бизнинг фикримизча, салбий фикр билдириш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳат аҳамиятга молик бўлгани боис, жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний акс эттирмайди (ёки *ҳаққоний ва тўғри тасаввурни бермайди*).

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Auditor’s address]

3-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламининг аудити.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АХС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Аудитор хорижий қўшма корхонага инвестициялар хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаган. Етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имконияти йўқлиги кўрсатиши мумкин бўлган таъсир молиявий ҳисоботлар учун муҳим, лекин кенг қамровли эмас.**
- **Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишга қўшимча равишда аудиторга маҳаллий қонунчиликда назарда тутилган ҳисоботларни тақдим этиш бўйича бошқа вазифалар ҳам юкланган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[12]

Биз АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача

[12] Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилаётган бўлса, “Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)” кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказдик.

Компания[13] *раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[14] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[15] эмас,

---

13 Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

14 Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

15 14-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос

балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади.[16] Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни қўшимча изоҳлар билан билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос

АВС компанияси йил давомида сотиб олган ва улуш бўйича ҳисобга олиш усули бўйича акс эттирилган XYZ хорижий қўшма корхонасига амалга оширган инвестициялар 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида ххх суммада акс эттирилган, АВС компаниясининг XYZ хорижий қўшма корхонаси соф фойдасидаги улуши эса ххх миқдорида АВС компаниясининг кўрсатилган санада тугаган йил учун фойдаси жумласига киритилган. Биз 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган АВС компанияси XYZ хорижий қўшма корхонасига амалга оширган инвестицияларнинг баланс қиймати ва XYZ хорижий қўшма корхонаси йил давомида олган соф фойдада АВС компаниясининг улуши хусусида етарлича тегишли аудиторлик далиллари олиш имкониятига эга бўлганимиз йўқ, чунки бизга XYZ

келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади".

[16] Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: "Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади". 14-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: "Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади".

хорижий қўшма корхонасининг молиявий ахбороти билан танишиш, унинг раҳбарияти ва аудиторлари билан мулоқот қилиш имконияти берилмади. Бинобарин, биз мазкур суммаларга бирон-бир тузатишлар киритиш зарур бўлгани ёки бўлмаганини аниқлай олмадик.

Қўшимча изоҳлар билан фикр

Бизнинг фикримизча, қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳат кўрсатиши мумкин бўлган таъсирни истисно этганда, молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабргача бўлган молиявий ҳолатини, ва кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний акс эттиради (ёки *ҳаққоний ва тўғри тасаввур беради*).

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

4-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламининг аудити.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АХС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Аудитор молиявий ҳисоботларнинг айрим элементи хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаган. Аниқроқ айтганда, аудитор Компания соф активларининг 90% дан ортиғини ўзида ифодалайдиган қўшма корхонага инвестициялар тўғрисидаги молиявий маълумотлар хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаган. Етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имконияти йўқлиги кўрсатиши мумкин бўлган таъсир молиявий ҳисоботлар учун ҳам муҳим, ҳам кенг қамровли ҳисобланади.**
- **Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишга қўшимча равишда аудиторга маҳаллий қонунчиликда назарда тутилган ҳисоботларни тақдим этиш бўйича бошқа вазифалар ҳам юкланган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[17]

Биз ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш учун жалб қилиндик.

Компания[18] *раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[19] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Бироқ, фикр билдиришдан бош тортиш учун асос ифодаланган параграфда тавсифланган жиҳат туфайли, биз аудиторлик фикрини ифодалаш учун асосни таъминлашга қодир бўлган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлганимиз йўқ.

---

17 Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилаётган бўлса, “Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)” кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

18 Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

19 Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

Фикр билдиришдан бош тортиш учун асос

АВС компанияси XYZ хорижий қўшма корхонаси (Х мамлакати)га амалга оширган инвестициялар Компаниянинг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида ххх миқдорида акс эттирилган бўлиб, бу 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган АВС компанияси соф активларининг 90% ни ташкил этади. Бизга XYZ хорижий қўшма корхонасининг раҳбарияти ва аудиторлари билан мулоқот қилиш, шу жумладан XYZ хорижий қўшма корхонаси аудиторларининг аудиторлик ҳужжатлари билан танишиш имконияти берилмади. Натижада биз Компаниянинг биргаликда бошқарилаётган XYZ хорижий қўшма корхонаси активларидаги пропорционал улуши, унинг XYZ хорижий қўшма корхонаси қўшма мажбуриятларидаги пропорционал улуши, унинг XYZ хорижий қўшма корхонаси йил давомида олган даромад ва қилган харажатлардаги пропорционал улушига, шунингдек хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисобот ва пул оқимлари тўғрисида ҳисоботни ташкил этувчи элементларга бирон-бир тузатишлар киритиш зарур бўлгани ёки бўлмаганини аниқлай олмадик.

Фикр билдиришдан бош тортиш
Фикр билдиришдан бош тортиш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳат аҳамиятга молик бўлгани боис, биз аудиторлик фикрини ифодалаш учун асосни таъминлашга қодир бўлган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлганимиз йўқ. Бинобарин, биз молиявий ҳисоботлар бўйича фикр билдирмаймиз.

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

5-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламининг аудити.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АХС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Аудитор молиявий ҳисоботларнинг кўп сонли элементлари хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаган. Аниқроқ айтганда, аудитор тадбиркорлик субъектининг товар-моддий захиралари ва дебиторлик қарзлари хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлмаган. Етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имконияти йўқлиги кўрсатиши мумкин бўлган таъсир молиявий ҳисоботлар учун ҳам муҳим, ҳам кенг қамровли ҳисобланади.**
- **Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишга қўшимча равишда аудиторга маҳаллий қонунчиликда назарда тутилган ҳисоботларни тақдим этиш бўйича бошқа вазифалар ҳам юкланган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[20]

Биз ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш учун жалб қилиндик.

Компания[21] *раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[22] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Бироқ, фикр билдиришдан бош тортиш учун асос ифодаланган параграфда тавсифланган жиҳат туфайли, биз аудиторлик фикрини ифодалаш учун асосни таъминлашга қодир бўлган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлганимиз йўқ.

---

20 Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилаётган бўлса, “Молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса)” кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

21 Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

22 Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

Фикр билдиришдан бош тортиш учун асос

Биз Компания аудиторлари этиб 20X1 йил 31 декабрдан кейин тайинландик ва, бинобарин, йил бошида ва йил охирида мавжуд товар-моддий захираларни инвентаризация қилиш жараёнини кузатганимиз йўқ. Биз 20X0 йил ва 20X1 йил 31 декабрга қадар бўлган ҳолатга кўра мавжуд бўлган, молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида тегишли равишда ххх ва ххх миқдорида кўрсатилган товар-моддий захираларнинг суммалари хусусида етарли тегишли аудиторлик далилларини муқобил тартиб-таомиллар ёрдамида олишга муваффақ бўлганимиз йўқ. Бундан ташқари, 20X1 йил сентябрда дебиторлик қарзларини рўйхатга олиш янги компьютерлаштирилган тизимининг жорий этилиши дебиторлик қарзлари ҳисобини юритишда кўп сонли хатоларга йўл қўйилишига олиб келган. Бизнинг аудиторлик ҳисоботимиз (хулосамиз) чиқарилган санада тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тизим камчиликларини ҳали-ҳануз бартараф этаётган ва хатоларни тузатаётган эди. Биз 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботига киритилган, умумий суммаси ххх миқдорида бўлган дебиторлик қарзларини муқобил тартиб-таомиллар ёрдамида тасдиқлаш ёки текширишга муваффақ бўла олмадик. Кўрсатиб ўтилган жиҳатларга кўра биз дебиторлик қарзларининг рўйхатдан ўтказилган ёки рўйхатдан ўтказилмаган захираларига, шунингдек фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисобот, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисобот ва пул оқимлари тўғрисида ҳисоботни ташкил этувчи элементларга бирон-бир тузатишлар киритиш зарур бўлгани ёки бўлмаганини аниқлай олмадик.

Фикр билдиришдан бош тортиш

Фикр билдиришдан бош тортиш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳатлар аҳамиятга молик бўлгани боис, биз аудиторлик фикрини ифодалаш учун асосни таъминлашга қодир бўлган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имкониятига эга бўлганимиз йўқ. Бинобарин, биз молиявий ҳисоботлар бўйича фикр билдирмаймиз.

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)ДА ФИКРНИ МОДИФИКАЦИЯЛАШ

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 706

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)ДА ТУШУНТИРИШ ПАРАГРАФЛАРИ ВА БОШҚА МАСАЛА ПАРАГРАФЛАРИ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1–2

Кучга кириш санаси 3

Мақсади 4

Таърифлар 5

Талаблар

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги тушунтириш параграфлари 6–7

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да бошқа масала параграфлари 8

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви 9

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги тушунтириш параграфлари ... А1–А4

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да бошқа масала параграфлари ... А5–А11

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви А12

1-илова: Тушунтириш параграфларга қўйиладиган талаблар ифодаланган АХС рўйхати

2-илова: Бошқа масала параграфларига қўйиладиган талаблар ифодаланган АХС рўйхати

3-илова: Тушунтириш параграф ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мисол

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 706 “*Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари*” АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиши*” контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудитор қуйидагиларни зарур деб ҳисоблаган ҳолларда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га қўшимча параграфлар киритиш тўғрисидаги масала кўриб чиқилади:

   (а) Молиявий ҳисоботларда тақдим этилган ёки очиб берилган, фойдаланувчилар молиявий ҳисоботларни тушунишлари учун ўта муҳим бўлган масала ёки масалаларга фойдаланувчилар эътиборини қаратиш; ёки

   (б) Фойдаланувчилар аудит, аудиторнинг мажбуриятлари ёки аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тушунишлари учун ўринли бўлган, молиявий ҳисоботларда тақдим этилган ёки очиб берилган масала ёки масалалардан бошқа ҳар қандай масала ёки масалаларга фойдаланувчилар эътиборини қаратиш.

2. 1 ва 2-иловаларда аудитор учун аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тушунтириш параграфларни ёки эътибор беришни талаб қиладиган бошқа параграфларни киритиш тўғрисидаги махсус талаблар ифодаланган АХС рўйхати келтирилган. Бундай вазиятларда ушбу АХСнинг мазкур параграфлар шакли ва уларни жойлаштиришга доир талаблари қўлланилади.

Кучга кириш санаси

3. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

4. Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилган аудиторнинг мақсади аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да керакли маълумотларни қўшимча ифодалаш йўли билан фойдаланувчилар эътиборини қуйидагиларга тортишдан иборат (агар аудитор мулоҳазасига кўра бундай қилиш зарур бўлса):

(а) Молиявий ҳисоботларда тегишлича тақдим этилгани ёки очиб берилганига қарамай, фойдаланувчилар молиявий ҳисоботларни тушунишлари учун ўта муҳим бўлган масалага; ёки

(б) Вазиятга қараб, фойдаланувчилар аудит, аудиторнинг мажбуриятлари ёки аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тушунишлари учун ўринли бўлган бошқа ҳар қандай масалага.

Таърифлар

5. Аудитнинг Халқаро Стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

(а) *Тушунтириш параграфи* – Аудиторлик ҳисоботининг (хулосасининг) молиявий ҳисоботда тегишли тақдим этилган ёки очиб берилган ва аудитор мулоҳазаси бўйича фойдаланувчилар молиявий ҳисоботларни тушуниши учун фундаментал муҳимликка эга бўлган жиҳатга эътиборни қаратадиган изоҳ параграфи.

(б) *Бошқа масала параграфи*—Аудитор фикрига кўра фойдаланувчилар аудитни, аудитор жавобгарлигини ёки аудиторлик ҳисоботини (хулосасини) тушуниши учун аҳамиятли бўлган, молиявий ҳисоботларда тақдим этилган ёки очиб берилган маълумотлардан ташқари масала бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га киритилган параграф.

Талаблар

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги тушунтириш параграфлари

6. Агар аудитор молиявий ҳисоботларда тақдим этилган ёки очиб берилган, аудитор мулоҳазасига кўра, фойдаланувчилар молиявий ҳисоботларни тушунишлари учун ўта муҳим бўлган масалага фойдаланувчилар эътиборини қаратиш зарур, деган хулосага келган бўлса, аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тушунтириш параграфни киритиши лозим, башарти аудитор мазкур масала молиявий ҳисоботларда муҳим даражада бузиб

кўрсатилмагани хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олган бўлса. (А1-А2 бандларига қаранг)

7. Агар аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тушунтириш параграфни киритаётган бўлса, у:

   (а) Тушунтириш параграфни аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фикрни тақдим этувчи банддан кейин жойлаштириши;

   (б) “Тушунтириш параграф” сарлавҳасини ёки мос келадиган бошқа сарлавҳани қўллаши;

   (в) Фойдаланувчилар эътибори қаратилаётган масалага ва мазкур масалани тўлиқ тавсифловчи тегишли очиб берилган маълумотларни молиявий ҳисоботларнинг қайси жойидан топиш мумкинлигига аниқ ҳаволани параграфга киритиши; ва

   (г) Аудитор фикри фойдаланувчилар эътибори тортилаётган масалага нисбатан модификация қилинмаганини кўрсатиши лозим. (А3-А4 бандларига қаранг)

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да бошқа масала параграфлари

8. Агар аудитор, унинг ўз мулоҳазасига кўра, фойдаланувчилар аудит, аудиторнинг мажбуриятлари ёки аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тушунишлари учун аҳамиятли бўлган, молиявий ҳисоботларда тақдим этилган ёки очиб берилган масалалардан бошқа бирон-бир масала тўғрисида маълумот бериш зарур деб ҳисобласа ва бу қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда тақиқланган бўлмаса, аудитор бундай масалани аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да “Бошқа масала” деган сарлавҳа остида ёки мос келадиган бошқа сарлавҳа остида тақдим этиши лозим. Аудитор бу параграфни аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фикрни тақдим этувчи параграфдан ва ҳар қандай тушунтириш параграфдан кейин ёки, эътиборни талаб қиладиган бошқа масала параграфининг мазмуни ҳисоботлар тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятлар бўлимига тегишли бўлса, аудиторлик ҳисоботи

(хулосаси)нинг бошқа қисмида жойлаштириши лозим. (А5-А11 бандларига қаранг)

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви

9. Агар аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тушунтириш параграфни ёки бошқа масала параграфни киритишни мўлжаллаётган бўлса, у бошқарув юклатилган шахсларга ўзининг бу нияти тўғрисида хабар қилиши ва мазкур банднинг таклиф қилинаётган таърифини тақдим этиши лозим. (А12 бандига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги тушунтириш параграфлари

Тушунтириш параграф киритишни тақозо қилиши мумкин бўлган вазиятлар (6 бандга қаранг)

A1. Юзага келганда аудитор тушунтириш параграф киритилиши зарур, деб ҳисоблаши мумкин бўлган вазиятларга мисоллар:

- Кўриб чиқилаётган низо якуни ёки тартибга солувчи орган бўлғуси ҳаракатининг ноаниқлиги.
- Молиявий ҳисоботларга кенг таъсир кўрсатадиган бухгалтерия ҳисобининг янги стандарти (масалан, янги Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандарти) унинг кучга кириш санасига қадар муддатидан илгари қўлланиши.
- Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолатига аҳамиятли таъсир кўрсатган ёки кўрсатишда давом этаётган жиддий ҳалокат.

A2. Тушунтириш параграфлардан кенг фойдаланиш бундай масалалар тўғрисида аудитор томонидан хабар беришнинг самарадорлиги даражасини пасайтиради. Бундан ташқари, агар тушунтириш параграфга молиявий ҳисоботларда тақдим этилгандан ёки уларда очиб берилгандан кўпроқ маълумотлар киритилса, бу мазкур масала тегишли равишда тақдим этилмагани ёки очиб берилмаганини англатиши мумкин; бинобарин, 6-банд тушунтириш параграфдан фойдаланиш доирасини молиявий ҳисоботларда тақдим этилган ёки очиб берилган масалалар билан чеклайди.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тушунтириш параграфни киритиш (7-бандга қаранг)

A3. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тушунтириш параграфни киритиш аудитор фикрига таъсир кўрсатмайди. Тушунтириш параграф қуйидагилар ўрнини босмайди:

(а) Муайян аудит келишуви талабига биноан аудиторнинг қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикрини ёки салбий фикрни ёинки фикр билдиришдан бош тортишни (АХС 705[1]); ёки

(б) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларда очиб бериши лозим бўлган маълумотларни.

А4. 3-иловада мисол тариқасида келтирилган ҳисобот қўшимча изоҳлар билан фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги тушунтириш параграфи ҳисобланади.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да бошқа масала параграфлари (8-бандга қаранг)

Бошқа масала параграфларни тақозо қилиши мумкин бўлган вазиятлар

Фойдаланувчилар аудитни тушунишлари учун аҳамиятли масалалар

А5. Аудитор, ҳатто аудит кўлами тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан чеклангани туфайли етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш имконияти йўқлиги кўрсатиши мумкин бўлган таъсир кенг хусусиятга эга бўлса ҳам, келишувни бажаришдан бош тортиши мумкин бўлмаган камдан-кам учрайдиган ҳолларда,[2] аудитор келишувни бажаришдан бош торта олмаслиги сабабини тушунтириш учун аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га бошқа параграфни киритиш лозим деб ҳисоблаши мумкин.

Фойдаланувчилар аудиторнинг мажбуриятлари ёки аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тушунишлари учун аҳамиятли масалалар

А6. Бирон-бир юрисдикцияда қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки умумэътироф этилган амалиёт молиявий ҳисоботлар ёки улар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) аудитига нисбатан аудиторнинг мажбуриятларини тушунтиришни таъминлайдиган

[1] АХС 705 “*Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш*”.

[2] АХС 705 нинг бундай вазият кўриб чиқиладиган 13(б)(ii) бандига қаранг.

масалаларни пухта ишлаб чиқишни аудитордан талаб қилиши ёки бундай қилишга унга рухсат бериши мумкин. Зарур ҳолда бошқа масала параграф мазмунини тавсифловчи бир ёки бир нечта кичик сарлавҳалардан фойдаланилиши мумкин.

А7. Бошқа масала параграфи аудитор АХС га мувофиқ унинг молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тақдим этиш мажбуриятини тўлдирадиган ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятларга ҳам эга бўладиган вазиятларни (АХС 700[3]), да "Ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятлар" бўлимига қаранг) ёки аудитордан қўшимча равишда келишилган тартиб-таомилларни бажариш ва улар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш ёки муайян жиҳатлар хусусида фикр билдириш сўраладиган вазиятларни кўриб чиқмайди.

Молиявий ҳисоботларнинг бир нечта тўпламлари бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш

А8. Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларнинг битта тўпламини бир умумий мақсадли асосга (масалан, миллий асосга) мувофиқ тайёрлаши, молиявий ҳисоботларнинг бошқа тўпламини эса умумий мақсадли бошқа асосга (масалан, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига) мувофиқ тайёрлаши ва молиявий ҳисоботларнинг иккала тўплами бўйича ҳисобот (хулоса) тайёрлаш ва тақдим этиш учун аудиторни тайинлаши мумкин. Агар аудитор мазкур асослар тегишли вазиятларда мақбул эканлигини аниқлаган бўлса, у аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га айни шу тадбиркорлик субъекти умумий мақсадли бошқа асосга мувофиқ молиявий ҳисоботларнинг бошқа тўпламини тайёрлаганини ва аудитор мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) чоп этганини кўрсатувчи бошқа масала параграфни киритиши мумкин.

[3] АХС 700 "*Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этиш*", 38–39-бандлар

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тарқатиш ёки ундан фойдаланишга нисбатан чеклашлар

А9. Махсус мақсад учун тайёрланган молиявий ҳисоботлар, агар мўлжалланган фойдаланувчилар умумий мақсадли мазкур молиявий ҳисоботлар уларнинг молиявий маълумотларга бўлган эҳтиёжларига мос келади деган қарорга келган бўлсалар, умумий мақсадли асосга мувофиқ тайёрланиши мумкин. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) муайян фойдаланувчилар учун мўлжалланган боис, аудитор юзага келган вазиятда унга мазкур аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) фақат мақсадли фойдаланувчилар учун мўлжалланган ва бошқа томонларга тақдим этилиши ёки улар томонидан фойдаланилиши мумкин эмаслигини кўрсатувчи бошқа масала параграфни киритиш зарур деб ҳисоблаши мумкин.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га бошқа масала параграфини киритиш

А10. Бошқа масала параграфининг мазмуни бундай бошқа масалаларни молиявий ҳисоботларда тақдим этиш ва очиб бериш талаб этилмаслигини аниқ акс эттиради. Бошқа масала параграфида қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа профессионал стандартлар, масалан, маълумотларни сир сақлаш билан боғлиқ ахлоқий стандартларга мувофиқ аудитор тақдим этишга ҳақли бўлмаган маълумотлар ифодаланиши мумкин эмас. Бошқа масала параграфида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тақдим этилиши лозим бўлган маълумотлар ҳам акс эттирилиши мумкин эмас.

А11. Бошқа масала параграфини жойлаштириш бериладиган маълумотлар хусусиятига боғлиқ бўлади. Агар бошқа масала параграфидан фойдаланувчилар молиявий ҳисоботлар аудитини тушунишлари учун аҳамиятли бўлган масалага уларнинг эътиборини тортиш учун фойдаланилаётган бўлса, бу параграф фикр тақдим этилаётган параграф ва ҳар қандай тушунтириш параграфдан кейин жойлаштирилади. Агар бошқа масала параграфи аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да ҳавола этилган ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа мажбуриятлар билан боғлиқ масалага фойдаланувчилар

эътиборини қаратиш учун фойдаланилаётган бўлса, бу параграф "Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)" деган кичик сарлавҳали бўлимда жойлаштирилиши мумкин. Худди шунингдек, агар бошқа масала параграфи аудиторнинг барча мажбуриятларига мос келса ёки фойдаланувчилар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тушунишлари учун аҳамиятли бўлса, у Молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) ва Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)дан кейин алоҳида бўлим сифатида жойлаштирилиши мумкин.

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви (9-бандга қаранг)

A12. Бундай маълумотлар бериш бошқарув юклатилган шахсларга аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да таъкидлаб ўтишни мўлжаллаётган ҳар қандай махсус масалалар хусусияти тўғрисида билиб олиш имконини беради ва уларга зарур ҳолда аудитордан тегишли тушунтиришлар олиш учун имконият яратади. Агар аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га бошқа масала параграфини киритиш муайян масала бўйича ҳар бир кейинги келишувда такрорланаётган бўлса, аудитор бошқарув юклатилган шахсларга маълумотларни ҳар бир келишув бўйича такроран бериш лозим эмас, деган қарорга келиши мумкин.

1-илова

(2-бандга қаранг)

Тушунтириш параграфларга қўйиладиган талаблар ифодаланган АХС рўйхати

Ушбу иловада молиявий ҳисобот аудитига нисбатан 2009 йил 15 декабрдан эътиборан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун кучга киradиган ва муайян вазиятларда аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тушунтириш параграфни киритишига доир талаблар ифодаланган бошқа АХСдаги тегишли бандлар кўрсатилган. Мазкур рўйхат АХСда баён этилган талаблар, уларни қўллашга доир қўлланма ва бошқа шарҳловчи материални кўриб чиқиш заруриятидан халос этмайди.

- АХС 210 "*Аудит келишувлари шартларини келишиш*" – 19(б) банди
- АХС 560 "*Кейинги ҳодисалар*" – 12(б) ва 16-бандлар
- АХС 570 "*Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз*" – 19-банд
- АХС 800 "*Махсус масалалар – махсус мақсадли асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудити*" – 14-банд

2-илова

(2-бандга қаранг)

Бошқа масала параграфларга қўйиладиган талаблар ифодаланган АХС рўйхати

Ушбу иловада молиявий ҳисобот аудитига нисбатан 2009 йил 15 декабрдан эътиборан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун кучга киradиган ва муайян вазиятларда аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га бошқа масала параграфини киритишига доир талаблар ифодаланган бошқа ХАСдаги тегишли бандлар кўрсатилган. Мазкур рўйхат АХСда баён этилган талаблар, уларни қўллашга доир қўлланма ва бошқа шарҳловчи материални кўриб чиқиш заруриятидан халос этмайди.

- АХС 560 "*Кейинги ҳодисалар*" – 12(б) ва 16-бандлар
- АХС 710 "*Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар*" – 13–14, 16–17 ва 19-бандлар
- АХС 720 "*Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги*" – 10(а) банди

3-илова

(А4 бандига қаранг)

Тушунтириш параграф ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мисол

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрланган умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламининг аудити.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АХС 210[1] га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Кўриб чиқилаётган низонинг якунига нисбатан ноаниқлик мавжуд.**
- **Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосидан четга чиқиш қўшимча изоҳлар билан фикр билдирилишига олиб келган.**
- **Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишга қўшимча равишда аудиторга маҳаллий қонунчиликда назарда тутилган ҳисоботларни тақдим этиш бўйича бошқа вазифалар ҳам юкланган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

[1] АХС 210 "*Аудит келишувлари шартларини келишиш*"

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[2]

Биз ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказдик.

Компания[3] *раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[4] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

---

[2] Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилмаётган бўлса, “Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)” кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

[3] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

[4] Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[5] эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади[6]. Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни қўшимча изоҳлар билан билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос

---

5 7-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

6 Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”. 4-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

Компаниянинг қисқа муддатли қимматли қоғозлари молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида ххх миқдорида акс эттирилган. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бу қимматли қоғозларни бозор нархларини ҳисобга олган ҳолда акс эттирмаган, бироқ бунинг ўрнига уларни таннарх бўйича акс эттирганки, бу Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларидан четга чиқиш ҳисобланади. Компания ёзувларига кўра, агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти қимматли қоғозларни бозор нархларини ҳисобга олган ҳолда акс эттирганда, компания ххх миқдорида кўрилган ўзлаштирилмаган зарарни жорий йил учун фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда тан олган бўлар эди. Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида қимматли қоғозларнинг баланс қиймати 20X1 йилнинг 31 декабрига бўлган ҳолатга кўра айни шу суммага камайтирилган, фойда солиғи, соф фойда ва акциядорлик капитали эса тегишли равишда ххх, ххх ва ххх га камайган бўлар эди.

Қўшимча изоҳлар билан фикр

Бизнинг фикримизча, қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳатнинг таъсирини истисно этганда, молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолатини, ва кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний акс эттиради (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради*).

Тушунтириш параграфи

Биз компанияга қарши XYZ компанияси томонидан қўзғатилган ва судда кўрилаётган даъво ишининг якунига нисбатан ноаниқликни [7] тавсифловчи молиявий ҳисоботларга Х изоҳга эътиборни қаратамиз. Биз мазкур масала хусусида қўшимча изоҳлар билан фикр билдирмаймиз.

[7] Ноаниқликни тавсифлашда аудитор молиявий ҳисоботларга изоҳда қўлланилган терминологияни ишлатиши лозим.

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 710

ҚИЁСИЙ АХБОРОТ – ҚИЁСИЙ КЎРСАТКИЧЛАР ВА ҚИЁСИЙ МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1

Қиёсий ахборот хусусияти 2–3

Кучга кириш санаси 4

Мақсадлари 5

Таърифлар 6

Талаблар

Аудиторлик тартиб-таомиллари 7–9

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиш 10–19

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудиторлик тартиб-таомиллари A1

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиш A2–A11

Илова: Аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

Аудитнинг Халқаро стандарти (АХС) 710 "*Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар*" АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиши*" контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро стандарти (АХС)да молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида аудиторнинг қиёсий ахборотга нисбатан вазифалари кўриб чиқилади. Агар олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган ёки умуман ўтказилмаган бўлса, бундай вазиятда ҳам АХС 510[1] нинг счётлардаги бошланғич қолдиқларга нисбатан талаблари ва қўлланмаси қўлланилади.

Қиёсий ахборот хусусияти

2. Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларида тақдим этиладиган қиёсий ахборот хусусияти молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси талабларига боғлиқ бўлади. Бундай қиёсий ахборотга доир ҳисоботлар бўйича аудиторнинг вазифаларига нисбатан икки хил ёндашув мавжуд: қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар. Қўлланиладиган ёндашув кўпинча қонун ҳужжатларида ёки меъёрий ҳужжатларда назарда тутилади, бироқ аудит келишуви шартларида назарда тутилиши ҳам мумкин.

3. Мазкур ёндашувлар ўртасида аудиторлик ҳисоботларига тегишли бўлган асосий фарқлар:

   (а) Қиёсий кўрсаткичларга нисбатан молиявий ҳисоботлар бўйича аудитор фикри фақат жорий даврга тегишли бўлади; айни вақтда

   (б) Қиёсий молиявий ҳисоботларга нисбатан аудитор фикри мазкур молиявий ҳисоботлар қайси даврлар учун тақдим этилган бўлса, шу даврларнинг ҳар бирига тегишли бўлади.

   Ушбу АХСда ҳар бир ёндашувнинг аудиторлик ҳисоботига қўйиладиган талаблари алоҳида кўриб чиқилади.

[1] АХС 510 "*Дастлабки аудит келишувлари – бошланғич қолдиқлар*".

Кучга кириш санаси

4. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлари

5. Аудиторнинг мақсадлари:

   (а) Молиявий ҳисоботларга киритилган қиёсий ахборот барча муҳим жиҳатларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосининг қиёсий ахборотга қўйиладиган талабларига мувофиқ олингани тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш; ва

   (б) Аудиторнинг ҳисоботларни тақдим этиш бўйича мажбуриятларига мувофиқ ҳисобот (хулоса) тақдим этиш.

Таърифлар

6. Аудитнинг Халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) *Қиёсий ахборот* – Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга мувофиқ бир ёки ундан ортиқ ўтган даврлар учун молиявий ҳисоботларга киритилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар.

   (б) *Қиёсий кўрсаткичлар* – Олдинги давр суммалари ва бошқа очиб бериладиган маълумотлари жорий давр молиявий ҳисоботининг ажралмас қисми сифатида киритилган ҳамда (“жорий давр кўрсаткичлари” деб номланувчи) жорий давр суммалари ва бошқа очиб бериладиган маълумотлари билан биргаликда кўриб чиқиш мақсадида келтирилган қиёсий маълумотлар. Қиёсий суммалар ва очиб кўрсатиладиган маълумотлардаги тафсилотлар даражаси асосан жорий давр кўрсаткичлари билан боғлиқ равишда аниқланади.

(в) *Қиёсий молиявий ҳисоботлар* – Ўтган давр учун суммалар ва бошқа очиб бериладиган маълумотлар жорий давр молиявий ҳисоботлари билан солиштириш мақсадида келтириладиган, аудит текширувидан ўтказилган бўлса, аудиторлик фикрида айтиб ўтиладиган қиёсий ахборот. Мазкур қиёсий молиявий ҳисоботларга киритилган маълумотлар ҳажми жорий давр молиявий ҳисоботларидаги маълумотлар ҳажми билан таққослана олади.

Ушбу АХС мақсадларида "олдинги давр"га ҳавола, агар қиёсий ахборот бир нечта даврлар учун суммалар ва очиб бериладиган маълумотларни ўз ичига олган бўлса, "олдинги даврлар"ни англатади.

Талаблар

Аудиторлик тартиб-таомиллари

7. Аудитор молиявий ҳисоботларга молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ талаб этиладиган қиёсий ахборот киритилгани ва мазкур ахборот тегишли равишда таснифланганини аниқлаши лозим. Шу мақсадда аудитор қуйидагиларни аниқлаши зарур:

(а) Қиёсий ахборот олдинги даврда тақдим этилган суммалар ва бошқа очиб бериладиган маълумотлар билан мос келадими ёки, вазиятга қараб, у қайта кўриб чиқилганми; ва

(б) Қиёсий ахборотда акс эттирилган ҳисоб сиёсати жорий даврда қўлланилаётган ҳисоб сиёсати билан мос келадими ёки, агар ҳисоб сиёсатига ўзгартиришлар киритилган бўлса, бундай ўзгартиришлар лозим даражада ҳисобга олинган ва адекват тарзда тақдим этилган ва очиб берилганми.

8. Агар жорий давр аудитини ўтказиш жараёнида аудитор қиёсий ахборотда муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд бўлиши мумкинлигидан хабар топган бўлса, у муҳим бузиб кўрсатиш

мавжудлигини аниқлаш мақсадида етарлича тегишли далилларни олиш учун мазкур шароитда зарур бўлган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш лозим. Агар аудитор олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказган бўлса, у АХС 560[2] нинг тегишли талабларига ҳам риоя қилиши лозим. Агар олдинги давр учун молиявий ҳисоботларга тузатишлар киритилган бўлса, аудитор қиёсий ахборот тузатишлар киритилганидан кейин молиявий ҳисоботлар билан мос келиши ёки мос келмаслигини аниқлаши лозим.

9. АХС 580[3] талабларига мувофиқ аудитор аудиторлик фикрида айтиб ўтилган барча даврлар учун ёзма баёнотлар тақдим этишни сўраши лозим. Шунингдек аудитор олдинги давр молиявий ҳисоботларидаги муҳим бузиб кўрсатишларни тузатиш мақсадида бажарилган ҳар қандай қайта ҳисоблаш хусусида қиёсий ахборотга таъсир кўрсатадиган махсус ёзма баёнот олиши керак. (А1 бандига қаранг)

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиш

Қиёсий кўрсаткичлар

10. Агар қиёсий кўрсаткичлар тақдим этилаётган бўлса, аудитор фикрида бундай қиёсий кўрсаткичларга ҳавола этиш фақат 11, 12 ва 14-бандларда тавсифланган вазиятларда амалга оширилиши лозим. (А2 бандига қаранг)

11. Агар олдинги давр бўйича илгари эълон қилинган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қўшимча изоҳлар билан фикр билдирилган, фикр билдиришдан бош тортилган ёки салбий фикр билдирилган, фикрни модификациялашга сабаб бўлган масала эса ҳал этилмаган бўлса, аудитор жорий давр молиявий ҳисоботлари бўйича аудитор фикрини модификация қилиши лозим. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да, фикрни модификация қилиш учун асос ифодаланаётган параграфда аудитор:

---

2 АХС 560 “Кейинги ҳодисалар”, 14–17-бандлар

3 АХС 680 “Ёзма баёнотлар”, 14-банд

(а) Фикрни модификациялашга сабаб бўлган масалани тавсифлашда, агар жорий давр маълумотларига мазкур масала кўрсатган ёки кўрсатиши мумкин бўлган таъсир муҳим бўлса, жорий давр маълумотлари ва қиёсий кўрсаткичларга ҳавола этиши лозим; ёки

(б) Бошқа ҳолларда аудитор фикри ҳал этилмаган масала жорий давр маълумотлари ва қиёсий кўрсаткичларнинг таққосланувчанлигига таъсир кўрсатаётгани ёки таъсир кўрсатиши мумкинлиги сабабли модификация қилинганини тушунтириши лозим. (А3–А5 бандларга қаранг)

12. Агар аудитор илгари модификацияланмаган фикр чиқарилган олдинги даврнинг молиявий ҳисоботларида муҳим бузиб кўрсатишлар мавжудлиги тўғрисида аудиторлик далилларини олган, қиёсий кўрсаткичлар тегишли равишда қайта кўриб чиқилмагани ёки тегишли маълумотлар очиб берилмаганини аниқлаган бўлса, аудитор жорий даврнинг молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да уларга киритилган қиёсий кўрсаткичларга нисбатан модификация қилинган қўшимча изоҳлар билан фикр билдириши ёки салбий фикр билдириши лозим. (А6 бандига қаранг)

Аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган олдинги давр молиявий ҳисоботлари

13. Агар олдинги давр молиявий ҳисоботлари аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда қиёсий кўрсаткичлар бўйича олдинги аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)га ҳавола этиш аудиторга тақиқланмаган ва у шундай иш кўришга қарор қилган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да, бошқа масала параграфида аудитор қуйидагиларни кўрсатиши лозим:

(а) Олдинги давр молиявий ҳисоботлари аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилганини;

(б) Олдинги аудитор томонидан билдирилган фикр турини ва, агар фикр модификация қилинган бўлса, бундай модификациялаш сабабини; ва

(в) Ўша ҳисобот (хулоса) санасини. (А7 бандига қаранг)

Аудити ўтказилмаган олдинги давр молиявий ҳисоботлари

14. Агар олдинги давр молиявий ҳисоботлари аудити ўтказилмаган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да, бошқа масала параграфида аудитор қиёсий кўрсаткичлар аудит қилинмаганини кўрсатиши лозим. Бироқ бундай кўрсатиш аудиторни бошланғич қолдиқларда жорий давр молиявий ҳисоботларига муҳим даражада таъсир кўрсатувчи бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигининг етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш талабини бажаришдан озод қилмайди.[4]

Қиёсий молиявий ҳисоботлар

15. Агар қиёсий молиявий ҳисоботлар тақдим этилаётган бўлса, аудитор фикри мазкур молиявий ҳисоботлар қайси даврлар бўйича тақдим этилган ва аудитор фикри билдирилган бўлса, шу даврларнинг ҳар бирига тегишли бўлиши лозим. (А8-А9 бандларига қаранг)

16. Жорий давр аудити муносабати билан олдинги давр молиявий ҳисоботлари бўйича ҳисобот (хулоса)ни тайёрлашда, агар бундай олдинги давр молиявий ҳисоботлари бўйича аудитор фикри илгари билдирилган аудитор фикридан фарқ қилса, аудитор олдингидан фарқ қиладиган фикр билдирилишининг асосий сабабларини бошқа масала параграфида АХС 706 га мувофиқ очиб бериши лозим.[5] (А10 бандига қаранг)

---

4 АХС 510, 6-банд

5 АХС 706 "*Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари*", 8-банд

Аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган олдинги давр молиявий ҳисоботлари

17. Агар олдинги давр молиявий ҳисоботлари аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган бўлса, жорий давр молиявий ҳисоботлари бўйича билдирилган фикрга қўшимча равишда, бошқа масала параграфида аудитор қуйидагиларни кўрсатиши лозим:

    (а) олдинги давр молиявий ҳисоботлари аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилганини;

    (б) олдинги аудитор томонидан билдирилган фикр турини ва, агар фикр модификация қилинган бўлса, бундай модификациялаш сабабини; ва

    (в) ўша ҳисобот (хулоса) санасини,

    олдинги аудиторнинг олдинги давр молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) молиявий ҳисоботлар билан бирга қайта чоп этилаётган ҳоллар бундан мустасно.

18. Агар аудитор илгари олдинги аудитор томонидан модификациясиз ҳисобот (хулоса) тақдим этилган олдинги давр молиявий ҳисоботларига таъсир кўрсатадиган муҳим бузиб кўрсатиш мавжудлиги тўғрисида хулоса чиқарган бўлса, аудитор бузиб кўрсатиш тўғрисида тадбиркорлик субъектининг тегишли даражадаги раҳбариятига ва бошқарув юклатилган шахсларга хабар қилиши (бошқарув юклатилган шахсларнинг барчаси тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бўладиган ҳоллар бундан мустасно)[6] ва олдинги аудиторга бу ҳақда хабар беришни талаб қилиши лозим. Агар олдинги давр молиявий ҳисоботларига тузатишлар киритилган, олдинги аудитор эса тузатишлар киритилган олдинги давр молиявий ҳисоботлари бўйича янги аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чоп этишга розилик берган бўлса, аудитор фақат жорий даврга нисбатан ҳисобот (хулоса) тақдим этиши лозим. (А11 бандига қаранг)

[6] АХС 260 “Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви”, 13-банд

Аудити ўтказилмаган олдинги давр молиявий ҳисоботлари

19. Агар олдинги давр молиявий ҳисоботлари аудити ўтказилмаган бўлса, эътиборни талаб қиладиган бошқа бандда аудитор қиёсий молиявий ҳисоботлар аудит қилинганини кўрсатиб ўтиши лозим. Бироқ бундай кўрсатиш аудиторни счетлардаги бошланғич қолдиқларда жорий давр молиявий ҳисоботларига муҳим таъсир кўрсатувчи бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигининг етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш талабини бажаришдан озод қилмайди.[7]

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Аудиторлик тартиб-таомиллари

Ёзма баёнотлар (9-бандга қаранг)

A1. Қиёсий молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ ҳолда аудиторлик фикрида айтиб ўтилган барча даврларга нисбатан ёзма баёнотлар талаб этилади, чунки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзи илгари олдинги даврга нисбатан берган ёзма баёнотлар мақбул бўлиб қолаётганини қайта тасдиқлаши лозим. Қиёсий кўрсаткичлар билан боғлиқ ҳолда ёзма баёнотлар фақат жорий даврнинг молиявий ҳисоботларига нисбатан талаб этилади, чунки аудиторлик фикри қиёсий кўрсаткичларни ўз ичига олган молиявий ҳисоботлар бўйича билдирилади. Бироқ аудитор олдинги давр молиявий ҳисоботларидаги қиёсий ахборотга таъсир кўрсатадиган ҳар қандай муҳим бузиб кўрсатишларни тузатиш мақсадида амалга оширилган ҳар қандай қайта кўриб чиқишга нисбатан махсус ёзма баёнот тақдим этишни талаб қилади.

---

7 АХС 510, 6-банд

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиш

Қиёсий кўрсаткичлар

Аудиторлик фикрида ҳавола йўқлиги (10 бандга қаранг)

A2. Аудитор фикри қиёсий кўрсаткичларга ҳавола этмайди, чунки у жорий давр молиявий ҳисоботлари, шу жумладан қиёсий кўрсаткичлар бўйича билдирилади.

Олдинги давр учун аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг ҳал этилмаган модификацияси (11-бандга қаранг)

A3. Агар илгари чоп этилган олдинги давр бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қўшимча изоҳлар билан фикр билдирилган, фикр билдиришдан бош тортилган ёки салбий фикр билдирилган, фикрнинг модификация қилинишига сабаб бўлган масала эса ҳал этилган ва молиявий ҳисоботларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тегишли равишда ҳисобга олинган ёки очиб берилган бўлса, жорий давр хусусидаги аудитор фикрида олдинги даврдаги модификацияга ҳавола қилиш талаб этилмайди.

A4. Агар олдинги давр хусусида илгари билдирилган аудитор фикри модификация қилинган бўлса, модификацияга сабаб бўлган ҳал этилмаган масала жорий давр маълумотларига тегишли бўлиши мумкин. Шунга қарамай, ҳал этилмаган масала жорий маълумотлар ва қиёсий кўрсаткичларнинг таққосланувчанлигига таъсир кўрсатаётгани ёки таъсир кўрсатиши мумкинлиги сабабли жорий давр молиявий ҳисоботлари бўйича (вазиятга қараб) қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш, фикр билдиришдан бош тортиш ёки салбий фикр билдириш талаб этилиши мумкин.

A5. Иловадаги 1 ва 2-мисолларда олдинги давр бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) модификация қилинган фикрни ўз ичига олган, модификация сабаб бўлган масала эса ҳал этилмаган ҳолда тақдим этиладиган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мисоллар келтирилган.

Олдинги давр молиявий ҳисоботларидаги бузиб кўрсатишлар (12-бандга қаранг)

А6. Агар бузиб кўрсатишлар ифодаланган олдинги давр молиявий ҳисоботларига тузатишлар киритилмаган ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) қайта чоп этилмаган, бироқ қиёсий кўрсаткичлар тегишли равишда қайта кўриб чиқилган ёки жорий давр молиявий ҳисоботларида тегишли маълумотлар очиб берилган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) вазиятларни тавсифловчи ва, зарур ҳолда, масалани тўлиқ тавсифлайдиган ва молиявий ҳисоботларда топиш мумкин бўлган очиб бериладиган маълумотларга ҳавола этадиган тушунтириш параграфини ўз ичига олиши мумкин (АХС 706 га қаранг).

Аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган олдинги давр молиявий ҳисоботлари (13-бандга қаранг)

А7. Илованинг 3-мисолида олдинги давр молиявий ҳисоботлари аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган ва қонун ҳужжатлари ёки меъёрий ҳужжатлар аудиторга олдинги аудиторнинг қиёсий кўрсаткичлар бўйича ҳисоботи (хулосаси)га ҳавла этишни тақиқламайдиган ҳолда тақдим этиладиган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мисол келтирилган.

Қиёсий молиявий ҳисоботлар

Аудитор фикридаги ҳавола (15-бандга қаранг)

А8. Қиёсий молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тақдим этилган ҳар бир давр учун молиявий ҳисоботларга тегишли бўлгани боис, аудитор қўшимча изоҳлар билан фикр билдириши, фикр билдиришдан бош тортиши ёки, агар у бошқа даврнинг молиявий ҳисоботлари бўйича бошқа аудитор фикрини билдираётган бўлса, бир ёки бир нечта даврларга нисбатан тушунтириш параграфини киритиши мумкин.

А9. Илованинг 4-мисолида аудитор жорий йил аудити муносабати билан ҳам жорий, ҳам олдинги даврларнинг молиявий ҳисоботлари бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиши шарт бўлган, олдинги давр ҳисоботи (хулосаси) эса модификация қилинган

фикрни ўз ичига олган ва модификацияга сабаб бўлган масала эса ҳал этилмаган ҳолда тақдим этиладиган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мисол келтирилган.

Олдинги давр молиявий ҳисоботи бўйича олдинги фикрдан фарқ қиладиган фикр (16-бандга қаранг)

A10. Жорий давр аудити муносабати билан олдинги давр молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик ҳисобот (хулоса) тақдим этишда олдинги давр молиявий ҳисоботлари бўйича билдирилган фикр, агар жорий давр аудити жараёнида аудитор олдинги давр молиявий ҳисоботларига аҳамиятли таъсир кўрсатадиган вазиятлар ёки ҳодисалар ҳақида хабар топган бўлса, илгари билдирилган фикрдан фарқ қилиши мумкин. Айрим юрисдикцияларда аудитор олдинги давр молиявий ҳисоботлари бўйича илгари чоп этилган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)дан аудитор келажакда фойдаланишининг олдини олиш мақсадида назарда тутилган ҳисобот (хулоса) тақдим этиш бўйича қўшимча мажбуриятларга эга бўлиши мумкин.

Аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган олдинги давр молиявий ҳисоботлари (18-бандга қаранг)

A11. Эҳтимол, олдинги аудитор олдинги давр молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни қайта чоп этишга қодир бўлмаслиги ёки бундан қилишни истамаслиги мумкин. Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги бошқа масала параграфида олдинги аудитор олдинги давр молиявий ҳисоботлари бўйича ҳисобот (хулоса)ни тузатишлар киритилгунга қадар тақдим этгани кўрсатиб ўтилиши мумкин. Бундан ташқари, агар аудитор аудит ўтказиш учун тайинланган ва киритилган тузатишнинг асослилиги хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилларини олган бўлса, аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) қуйидаги параграфни ҳам ўз ичига олиши мумкин:

> Биз мазкур 20X2 йил учун молиявий ҳисоботлар аудити доирасида X изоҳда тавсифланган, 20X1 йил учун молиявий ҳисоботларни ўзгартириш мақсадида қўлланилган тузатишлар аудитини ҳам ўтказдик.

Бизнинг фикримизча, мазкур тузатишлар асосли бўлган ва тегишли равишда қўлланилган. Биз компаниянинг 20X1 йил учун молиявий ҳисоботларига нисбатан фақат мазкур тузатишларга нисбатан аудит, кўриб чиқишни ўтказдик ва тартиб-таомилларни бажардик, бинобарин, биз умуман 20X1 йил учун молиявий ҳисоботлар хусусида фикр ёки бошқа бирон-бир тарзда ишонч билдирмаймиз.

Илова

Аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

1-мисол – Қиёсий кўрсаткичлар (А5 бандига қаранг)

Ҳисобот (хулоса) 11(а) бандида тавсифланган вазиятларга мисолни ўзида ифодалайди:

- **Илгари чоп этилган олдинги давр учун аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикрни ўз ичига олган.**
- **Модификацияга сабаб бўлган масала ҳал этилмаган.**
- **Мазкур масала жорий давр маълумотларига кўрсатган ёки кўрсатиши мумкин бўлган таъсир муҳим ҳисобланади ва жорий давр маълумотларига нисбатан аудитор фикрини модификация қилишни талаб этади.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[1]

Биз ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик.

[1] Агар “Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)” деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилмаётган бўлса, “Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисобот (хулоса)” кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

Компания[2] *раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[3] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[4] эмас,

---

[2] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

[3] Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

[4] 3-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади.[5] Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан бажарилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни қўшимча изоҳлар билан билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос

Молиявий ҳисоботларга Х изоҳда айтиб ўтилгандек, эскириш молиявий ҳисоботларда акс эттирилмаган ва бу Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларидан четга чиқиш ҳисобланади. Бунга компания раҳбарияти олдинги молиявий йил бошида қабул қилган қарор сабаб бўлган ва шунга олиб келганки, биз жорий йилга нисбатан молиявий ҳисоботлар бўйича қўшимча изоҳлар билан фикр билдирмоқдамиз. Эскириш ҳисоблашнинг тўғри чизиқли усулига мувофиқ ҳамда йиллик меъёрлар бинолар учун 5% ва асбоб-ускуналар учун 20% бўлганда, йил давомида кўрилган зарар суммаси 20Х1 йилда ххх га ва 20Х0 йилда ххх га кўпайтирилиши, асосий воситалар қиймати 20Х1 йилда ххх ва 20Х0 йилда ххх миқдорида жамланган эскириш суммасига камайтирилиши, жамланган зарар эса 20Х1 йилда ххх ва 20Х0 йилда ххх га кўпайтирилиши лозим.

[5] Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”. 3-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

Қўшимча изоҳлар билан фикр

Бизнинг фикримизча, қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳатнинг таъсирини истисно этганда, молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20X1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний акс эттиради (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради*).

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

2-мисол – Қиёсий кўрсаткичлар (А5 бандига қаранг)

Ҳисобот (хулоса) 11(б) бандида тавсифланган вазиятларга мисолни ўзида ифодалайди:

- **Илгари чоп этилган олдинги давр учун аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикрни ўз ичига олган.**
- **Модификацияга сабаб бўлган масала ҳал этилмаган.**
- **Мазкур масала жорий давр маълумотларига кўрсатган ёки кўрсатиши мумкин бўлган таъсир муҳим эмас, бироқ ҳал этилмаган масала жорий давр маълумотлари ва қиёсий кўрсаткичларнинг таққосланувчанлигига таъсир кўрстаётгани ёки таъсир кўрсатиши мумкинлиги сабабли аудитор фикрини модификация қилишни талаб этади.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[6]

Биз ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик.

[6] Агар "Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)" деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилмаётган бўлса, "Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисобот (хулоса)" кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

Компания[7] *раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[8] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[9] эмас,

---

7 Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

8 Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

9 8-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади.[10] Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан бажарилган ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни қўшимча изоҳлар билан билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос

Биз ABC компанияси аудиторлари этиб 20X0 йил мобайнида тайинланганимиз сабабли, мазкур давр бошида биз товар-моддий захиралар инвентаризациясини кузатиш имкониятига эга бўлмадик ва муқобил тартиб-таомиллар ёрдамида етарли тегишли аудиторлик далилларини олишга муваффақ бўлмадик. Давр бошидаги товар-моддий захираларнинг қолдиқлари фаолият натижаларини аниқлашга таъсир кўрсатиши сабабли, биз 20X0 йил даврининг бошидаги фаолият натижалари ва тақсимланмаган фойдага нисбатан тузатишлар киритиш зарурлиги ёки зарур эмаслигини аниқлай олмадик. 20X0 йил 31 декабрда тугаган давр учун молиявий ҳисоботлар бўйича бизнинг аудиторлик фикримиз тегишли равишда модификация қилинди. Бизнинг жорий давр молиявий ҳисоботлари бўйича фикримиз ҳам жорий давр маълумотлари ва қиёсий кўрсаткичларнинг таққосланувчанлигига мазкур масаланинг таъсирини ҳисобга олган ҳолда модификация қилинди.

---

[10] Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”. 8-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

Қўшимча изоҳлар билан фикр

Бизнинг фикримизча, қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳатнинг таъсирини истисно этганда, молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний акс эттиради (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради*).

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

3-мисол – Қиёсий кўрсаткичлар (А7 бандига қаранг)

Ҳисобот (хулоса) 13-бандда тавсифланган вазиятларга мисолни ўзида ифодалайди:

- **Олдинги давр молиявий ҳисоботлари аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган.**
- **Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда қиёсий кўрсаткичлар бўйича олдинги аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)га ҳавола этиш аудиторга тақиқланмаган ва у шундай иш кўришга қарор қилган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса)[11]

Биз ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик.

Компания[12] *раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[13] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато

---

11 Агар "Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)" деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилмаётган бўлса, "Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисобот (хулоса)" кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайди.

12 Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

13 Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва ишончли нуқтаи назарни ифодалайдиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу

туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[14] эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади.[15] Аудит ўтказиш

гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

14 13-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

15 Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан

қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни қўшимча изоҳлар билан билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Фикр

Бизнинг фикримизча, молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради*).

Бошқа масала

АВС компаниясининг 20Х0 йил 31 декабрда тугаган йил учун молиявий ҳисоботлари аудити бошқа аудитор томонидан ўтказилган ва у мазкур ҳисоботлар бўйича 20Х1 йил 31 мартда қўшимча изоҳларсиз фикр билдирган.

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади". 13-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: "Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади".

4-мисол – Қиёсий молиявий ҳисоботлар (А9 бандига қаранг)

Ҳисобот (хулоса) 15-бандда тавсифланган вазиятларга мисолни ўзида ифодалайди:

- **Аудитор жорий давр аудити муносабати билан жорий давр молиявий ҳисоботлари бўйича ва олдинги давр молиявий ҳисоботлари бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиши лозим.**
- **Илгари чоп этилган олдинги давр учун аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикрни ўз ичига олган.**
- **Модификацияга сабаб бўлган масала ҳал этилмаган.**
- **Мазкур масала жорий давр маълумотларига кўрсатган ёки кўрсатиши мумкин бўлган таъсир ҳам жорий давр молиявий маълумотларига, ҳам олдинги давр молиявий ҳисоботларига нисбатан муҳим ҳисобланади ва аудитор фикрини модификация қилишни талаб этади.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисобот (хулоса)[16]

Биз ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик.

[16] Агар "Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)" деб номланган иккинчи кичик сарлавҳа қўлланилмаётган бўлса, "Молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисобот (хулоса)" кичик сарлавҳасидан фойдаланиш талаб этилмайд.

Компания[17] *раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги*

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[18] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[19] эмас,

---

17 Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

18 Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва ишончли нуқтаи назарни ифодалайдиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”

19 18-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади.[20] Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни қўшимча изоҳлар билан билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос

Молиявий ҳисоботларга Х изоҳда айтиб ўтилгандек, эскириш молиявий ҳисоботларда акс эттирилмаган ва бу Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларидан четга чиқиш ҳисобланади. Эскиришни ҳисоблашнинг тўғри чизиқли усулига мувофиқ ҳамда йиллик меъёрлар бинолар учун 5% ва асбоб-ускуналар учун 20% бўлганда, йил давомида кўрилган зарар суммаси 20Х1 йилда ххх га ва 20Х0 йилда ххх га кўпайтирилиши, асосий воситалар қиймати 20Х1 йилда ххх ва 20Х0 йилда ххх миқдорида жамланган эскириш суммасига камайтирилиши, жамланган зарар эса 20Х1 йилда ххх ва 20Х0 йилда ххх га кўпайтирилиши лозим.

Қўшимча изоҳлар билан фикр

Бизнинг фикримизча, қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос ифодаланаётган параграфда тавсифланган жиҳатнинг таъсирини истисно этганда, молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31

[20] Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”. 18-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”.

декабрга бўлган молиявий ҳолатини, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради*)..

Қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг бошқа талаблари бўйича ҳисобот (хулоса)

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) мазкур қисмининг шакли ва мазмуни аудиторнинг ҳисоботлар (хулосалар) тақдим этиш бўйича бошқа вазифалари хусусиятига қараб ўзгаради.]

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 720

АУДИТ ЎТКАЗИШ ЖАРАЁНИДА ТЕКШИРИЛГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАРНИ ҚАМРАБ ОЛАДИГАН ҲУЖЖАТЛАРДАГИ БОШҚА МАЪЛУМОТЛАРГА НИСБАТАН АУДИТОРНИНГ ЖАВОБГАРЛИГИ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1–2

Кучга кириш санаси 3

Мақсади 4

Таърифлар 5

Талаблар

Бошқа маълумотлар билан танишиш 6–7

Муҳим зиддиятлар 8–13

Фактни муҳим бузиб кўрсатишлар 14–16

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ушбу АХСни қўллаш доираси А1–А2

Бошқа маълумотлар таърифи.....А3–А4

Бошқа маълумотлар билан танишиш А5

Муҳим зиддиятлар А6–А9

Фактни муҳим бузиб кўрсатишлар.....А10–А11

Аудитнинг Халқаро стандарти (АХС) 720 “*Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги*” АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*” контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро стандарти (АХС)да аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ва улар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги кўриб чиқилади. Келишувнинг муайян шартларида бирон-бир алоҳида талаб мавжуд бўлмаса, аудитор фикри бошқа маълумотларни қамраб олмайди, аудитор эса бошқа маълумотлар тегишли равишда акс эттирилганини аниқлаш учун жавобгар бўлмайди. Бироқ, аудитор бошқа маълумотлар билан танишиб чиқади, чунки аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ва бошқа маълумотлар ўртасида муҳим зиддиятлар мавжуд бўлган ҳолда аудит қилинган молиявий ҳисоботларнинг ишончлигига путур етиши мумкин. (А1 банди)

2. Ушбу АХСда “аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатлар” ибораси тадбиркорлик субъектларининг эгалари (ёки бошқа шунга ўхшаш манфаатдор шахслар) учун чиқариладиган, аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ифодаланган йиллик ҳисоботлар (ёки бошқа шунга ўхшаш ҳужжатлар)ни назарда тутади. Ушбу АХС, заруратга қараб вазиятга мослаштирилган ҳолда, аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган бошқа ҳужжатларга, хусусан қимматли қоғозларни чиқаришда фойдаланиладиган ҳужжатларга нисбатан ҳам қўлланилиши мумкин.[1] (А2 бандига қаранг)

Кучга кириш санаси

3. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

---

[1] АХС 200 “*Аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*”, 2-бандга қаранг

Мақсади

4. Аудиторнинг мақсади аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ва улар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ифодаланган ҳужжатлар мазкур молиявий ҳисоботлар ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг ишончлилигига шубҳа туғдириши мумкин бўлган бошқа маълумотларни ўз ичига олган ҳолларда тегишли чораларни кўришдан иборат.

Таърифлар

5. Аудитнинг Халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

(а) *Бошқа маълумотлар* – Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар ва улар бўйича аудиторлик фикрини ўз ичига олган ҳужжатга қонун, қонун ҳужжат, ёки божхона талабларига биноан киритилган (молиявий ҳисоботлар ва улар бўйича аудиторлик ҳисоботидан (хулосасидан) ташқари) молиявий ва номолиявий маълумотлар. (А3-А4 бандларига қаранг)

(б) *Зиддият* – Аудит қилинган молиявий ҳисоботларда қарама-қаршиликлар келтирилган бошқа маълумот. Муҳим зиддиятликлар олдин қўлга киритилган аудиторлик далиллари асосида шаклланган аудиторнинг хулосалари тўғрисида ва, эҳтимол, молиявий ҳисоботлар бўйича берилган аудиторлик фикрининг асоси тўғрисида шубҳа уйғотиши мумкин.

(в) Б*узиб кўрсатиш* – Молиявий ҳисобот моддасининг қиймати, таснифланиши, тақдим этилиши ёки очиб бериши билан ушбу модданинг ўрнатилган тартибда молиявий ҳисоботни тақдим этишга мувофиқ қиймати, таснифланиши, тақдим этилиши ва очиб бериши ўртасидаги фарқ. Ҳисоботда бузиб кўрсатиш хато ёки фирибгарлик натижасида юзага келиши мумкин.

Талаблар

Бошқа маълумотлар билан танишиш

6. Аудитор бошқа маълумотлар билан аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ўртасида муҳим зиддиятлар бор-йўқлигини аниқлаш мақсадида бошқа маълумотлар билан танишиши лозим.

7. Аудитор бошқа маълумотларни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслардан аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар олиш учун тегишли чораларни кўриши лозим. Агар бошқа маълумотларнинг барчасини аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар олишнинг иложи бўлмаса, аудитор бундай бошқа маълумотлар билан мумкин қадар тезроқ танишиб чиқиши лозим. (А5 бандига қаранг)

Муҳим зиддиятлар

8. Агар бошқа маълумотлар билан танишиш жараёнида аудитор муҳим зиддиятни аниқлаган бўлса, у аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ёки бошқа маълумотларни қайта кўриб чиқиш зарур ёки зарур эмаслиги тўғрисида бир тўхтамга келиши лозим.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар олинган бошқа маълумотларда аниқланган муҳим зиддиятлар

9. Агар аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботларни қайта кўриб чиқиш зарур, бироқ тадбиркорлик субъекти раҳбарияти уларни қайта кўриб чиқишдан бош тортаётган бўлса, аудитор АХС 705[2] га мувофиқ аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги фикрни модификациялаши лозим

10. Агар бошқа маълумотларни қайта кўриб чиқиш зарур, бироқ бироқ тадбиркорлик субъекти раҳбарияти уларни қайта кўриб чиқишдан бош тортаётган бўлса, аудитор бу ҳақда бошқарув юклатилган шахсларга хабар қилиши лозим, бошқарув юклатилган шахсларнинг барчаси тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этадиган

[2] АХС 705 “Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш”.

ҳоллар бундан мустасно;[3] ва

(а) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га муҳим зиддиятни АХС 706[4] га мувофиқ тавсифловчи бошқа масала параграфини киритиши; ёки

(б) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этишдан бош тортиши; ёки

(в) Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ келишувни бажаришдан бош тортишга йўл қўйиладиган ҳолларда, келишувни бажаришдан бош тортиши лозим. (А6-А7 бандларига қаранг)

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин олинган бошқа маълумотларда аниқланган муҳим зиддиятлар

11. Агар аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботларни қайта кўриб чиқиш талаб этилаётган бўлса, аудитор АХС 560[5] нинг тегишли талабларига риоя қилиши лозим.

12. Агар бошқа маълумотларни қайта кўриб чиқиш талаб этилаётган ва тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти уларни қайта кўриб чиқишга розилик берган бўлса, аудитор мазкур вазиятда зарур бўлган тартиб-таомилларни бажариши лозим. (А8 бандига қаранг)

13. Агар бошқа маълумотларни қайта кўриб чиқиш талаб этилаётган, бироқ тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти уларни қайта кўриб чиқишдан бош тортган бўлса, аудитор бошқа маълумотлар хусусидаги ўз шубҳалари тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларга хабар қилиши (мазкур шахсларнинг барчаси тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этадиган ҳоллар бундан мустасно) ва бундан кейинги тегишли чораларни кўриши лозим. (А9 бандига қаранг)

---

[3] АХС 260 “Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви”, 13-банд

[4] АХС 706 “Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари”, 8-банд

[5] АХС 560 “Кейинги ҳодисалар”, 10–17-бандлар

Муҳим бузиб кўрсатишлар

14. Агар муҳим зиддиятларни аниқлаш мақсадида бошқа маълумотлар билан танишиш жараёнида аудитор фактни очиқ-ойдин муҳим бузиб кўрсатиш мавжудлигини аниқлаган бўлса, у мазкур масалани тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти билан муҳокама қилиши лозим. (А10 бандига қаранг)

15. Агар бундай муҳокамалардан кейин аудитор барибир фактни очиқ-ойдин муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд деб ҳисоблаётган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ваколатли учинчи шахс, масалан, тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича маслаҳатчиси билан маслаҳатлашишини талаб қилиши ва маслаҳатчидан олинган маълумотларни кўриб чиқиши лозим.

16. Агар аудитор бошқа маълумотларда фактни муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд, деган хулосага келган, бироқ тадбиркорлик субъекти раҳбарияти уни тузатишдан бош тортган бўлса, аудитор бошқа маълумотлар хусусидаги ўз шубҳалари тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларга хабар қилиши (мазкур шахсларнинг барчаси тадбиркорлик субъектини бошқаришда иштирок этадиган ҳоллар бундан мустасно) ва бундан кейинги тегишли чораларни кўриши лозим. (А11 бандига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ушбу АХСни қўллаш доираси

Қонунчилик ёки бошқа меъёрий ҳужжатларда бошқа маълумотларга нисбатан белгиланган талабларга мувофиқ қўшимча мажбуриятлар (1-бандга қаранг)

А1. Аудитор қонунчилик ёки бошқа меъёрий ҳужжатларда бошқа маълумотларга нисбатан белгиланган талабларга мувофиқ ушбу АХСни қўллаш доирасига киритилмаган қўшимча мажбуриятларга эга бўлиши мумкин. Масалан, айрим юрисдикциялар аудитордан муайян бошқа маълумотларга нисбатан махсус таомилларни қўллаш, масалан, талаб этиладиган қўшимча маълумотларни олиш ёки бошқа маълумотларда тавсифланган фаолият кўрсаткичларининг ишончлилиги хусусида фикр билдиришни талаб қилиши мумкин. Бундай мажбуриятлар мавжуд бўлган ҳолда, аудиторнинг қўшимча мажбуриятлари келишувнинг хусусияти, шунингдек қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ва профессионал стандартларнинг талаблари билан белгиланади. Агар бундай бошқа маълумотлар тушириб қолдирилган ёки нуқсонларга эга бўлса, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларнинг талабларига мувофиқ, аудитордан мазкур масалани аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да тавсифлаш талаб этилиши мумкин.

Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатлар (2-бандга қаранг)

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А2. Кичик тадбиркорлик субъектлари аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатларни чоп этишни қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар буни талаб этмаган ҳолда ҳам амалга оширишлари эҳтимоли мавжуд. Аммо бундай ҳужжатларга қонунчиликда назарда тутилган ҳолда бошқарув юклатилган шахсларга тақдим этиладиган илова ҳисобот мисол бўлади. Кичик тадбиркорлик субъектининг аудит ўтказиш

жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлари ифодаланган ҳужжатга киритилиши мумкин бўлган бошқа маълумотларга мисол бўлиб фойда ва зарарлар тўғрисида тафсилотлар кўрсатилган ҳисобот ҳамда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ҳисоботи хизмат қилади.

Бошқа маълумотлар таърифи (5(а) бандига қаранг)

А3. Бошқа маълумотлар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахсларнинг фаолият тўғрисидаги ҳисоботи.
- Молиявий операциялар тўғрисида маълумот ёки асосий молиявий кўрсаткичлар.
- Бандлик тўғрисида маълумотлар.
- Режалаштирилган капитал харажатлар.
- Молиявий коэффициентлар.
- Мансабдор шахслар ва директорларнинг исм-шарифлари.
- Танлаб олинган чораклик маълумотлар.

А4. АХС мақсадларида бошқа маълумотлар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олмайди:

- Матбуот релизи ёки илова меморандум, масалан, аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ва улар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ифодаланган ҳужжатга илова қилинаётган йўллов хати.
- Таҳлилчининг йўл-йўриқларида ифодаланган маълумотлар.
- Тадбиркорлик субъектининг веб-сайтида тақдим этилган маълумотлар.

Бошқа маълумотлар билан танишиш (7-бандга қаранг)

А5. Бошқа маълумотларни аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар олиш аудиторга мавжудлиги эҳтимол тутилаётган муҳим

зиддиятлар ва фактни очиқ-ойдин муҳим бузиб кўрсатишлар билан боғлиқ вазиятларни ўз вақтида ҳал қилиш имконини беради. Бошқа маълумотлар қачон тақдим этилиши тўғрисидаги масалани тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан келишиш фойдали бўлиши мумкин.

Муҳим зиддиятлар

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасига қадар олинган бошқа маълумотларда аниқланган муҳим зиддиятлар (10-бандга қаранг)

А6. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бошқа маълумотларни қайта кўриб чиқишдан бош тортган бўлса, аудитор юридик масалалар бўйича аудитор маслаҳатчисининг тавсияси асосида бундан кейин қандай чоралар кўриш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А7. Давлат секторида келишувдан бош тортиш ёки аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тақдим этишдан бош тортиш назарда тутилмаслиги мумкин. Бундай ҳолларда аудитор тегишли давлат органи учун зиддиятни тавсифловчи ҳисобот чиқариши мумкин.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин олинган бошқа маълумотларда аниқланган муҳим зиддиятлар (12–13-бандларга қаранг)

А8. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бошқа маълумотларни қайта кўриб чиқишга розилик берган бўлса, аудитор тартиб-таомиллари тадбиркорлик субъекти раҳбарияти илгари чоп этилган молиявий ҳисоботларни, улар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни ҳамда бошқа маълумотларни олган жисмоний шахсларга бундай қайта кўриб чиқиш тўғрисида хабар берилишини кафолатлаш учун кўрган чораларни кўриб чиқишни ўз ичига олиши мумкин.

А9. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бошқа маълумотларни қайта кўриб чиқишдан бош тортган, бироқ, аудитор фикрига кўра, у бошқа маълумотларни қайта кўриб чиқиши зарур бўлса, аудиторнинг бундан кейинги тегишли ҳаракатлари юридик

масалалар бўйича аудитор маслаҳатчисидан тавсиялар олишни ўз ичига олиши мумкин.

Муҳим бузиб кўрсатишлар (14–16-бандларга қаранг)

A10. Очиқ-ойдин муҳим бузиб кўрсатишларни тадбиркорлик субъекти билан муҳокама қилишда аудитор, балки, бошқа маълумотлар доирасида киритилган баъзи бир очиб бериладиган маълумотлар ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудиторнинг расмий сўровларига берган жавобларнинг асослилигини баҳолай олмаслиги ва мулоҳазалар ёки фикрлар (хулосалар)да асосли фарқлар мавжуд, деган хулосага келиши мумкин.

A11. Агар аудитор муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд, деган хулосага келган ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти уни тузатишдан бош тортган бўлса, аудиторнинг бундан кейинги тегишли ҳаракатлари юридик масалалар бўйича аудитор маслаҳатчисидан тавсиялар олишни ўз ичига олиши мумкин.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 800

МАХСУС МАСАЛАЛАР – МАХСУС МАҚСАДЛИ АСОСЛАРГА МУВОФИҚ ТАЙЁРЛАНГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР АУДИТИ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1–3

Кучга кириш санаси 4

Мақсади 5

Таърифлар 6–7

Талаблар

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган масалалар 8

Аудитни режалаштириш ва ўтказишда кўриб чиқиладиган масалалар 9–10

Аудитор фикр ҳосил қилиши ва ҳисобот (хулоса) тақдим этишда кўриб чиқиладиган масалалар 11–14

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Махсус мақсадли асос таърифи A1–A4

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган масалалар A5–A8

Аудитни режалаштириш ва ўтказишда кўриб чиқиладиган масалалар A9–A12

Аудитор фикр ҳосил қилиши ва ҳисобот (хулоса) тақдим этишда кўриб чиқиладиган масалалар A13–A15

Илова: Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 800 “*Махсус масалалар – махсус мақсадли асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудити*” АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш*” контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. 100 дан 700 гача бўлган Аудитнинг Халқаро Стандартлари (ХАС) молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан қўлланилади. Ушбу АХСда мазкур Аудитнинг Халқаро Стандартларини махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан қўллашга доир махсус масалалар кўриб чиқилади.

2. Ушбу АХС махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами нуқтаи назаридан ёзилган. АХС 805[1] да айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботнинг махсус элементи, счёти ёки моддаси аудити учун аҳамиятли бўлган махсус масалалар кўриб чиқилади.

3. Ушбу АХС талаблари бошқа АХС талабларига нисбатан устунликка эга бўлмайди; шунингдек у келишув билан боғлиқ вазиятларда ўринли бўлиши мумкин бўлган барча махсус масалаларни кўриб чиқишни ҳам назарда тутмайди.

Кучга кириш санаси

4. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

5. Аудитнинг Халқаро Стандартларини махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан қўллашда аудиторнинг мақсадлари қуйидаги ҳолларда долзарб аҳамият касб этадиган махсус масалаларни тегишли равишда ҳисобга олишдан иборатдир:
   (а) Келишувни қабул қилишда;
   (б) Мазкур келишувни режалаштириш ва бажаришда; ва
   (в) Аудитор фикр ҳосил қилиши ва ҳисобот (хулоса) тақдим этишда.

[1] АХС 805 “Махсус масалалар – айрим молиявий ҳисоботлар ҳамда молиявий ҳисоботнинг махсус элементлари, счётлари ёки моддалари аудити”

Таърифлар

6. Аудитнинг Халқаро Стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) *Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар* – Махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар. (А4 бандга қаранг)

   (б) *Махсус мақсадли асос* – Муайян фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган талабларини қондириш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси. Молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси – молиявий ҳисоботни ҳаққоний тақдим этиш асоси ёки мувофиқлик асоси бўлиши мумкин.[2] (А1-А4 бандларига қаранг)

7. Ушбу АХСда “молиявий ҳисоботлар”га ҳавола “махсус мақсадли молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами, шу жумладан илова қилинаётган изоҳлар”ни англатади. Илова қилинадиган изоҳларда, қоида тариқасида, ҳисоб сиёсатининг асосий қоидалари ва бошқа шарҳловчи маълумотлар акс эттирилади. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос и талабларида молиявий ҳисоботлар шакли ва мазмуни ҳамда молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами таркибига нима кириши лозимлиги ифодаланади.

Талаблар

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган масалалар

Молиявий ҳисоботлар тақдим этиш асосининг мақбуллиги

8. АХС 210 аудитор молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг мақбуллигини аниқлашини талаб қилади.[3] Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида аудитор қуйидагилар ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим: (А5-А8 бандларига қаранг)

---

[2] АХС 200 “*Аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Халқаро аудит стандартларига мувофиқ ўтказиш*”, 13(а) банди

[3] АХС 210 “*Аудит келишувлари шартларини келишиш*”, 6(а) банд

(а) Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш мақсади;

(б) Назарда тутилаётган фойдаланувчилар; ва

(в) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси мазкур вазиятда мақбул ёки мақбул эмаслигини аниқлаш учун кўрган чоралар.

Аудитни режалаштириш ва ўтказишда кўриб чиқиладиган масалалар

9. АХС 200 аудитор Аудитнинг Халқаро Стандартларининг аудит учун ўринли бўлган барча талабларини бажаришини талаб қилади.[4] Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш ва ўтказишда аудитор АХСни қўллаш келишув шартларида махсус кўриб чиқишни талаб этиши ёки талаб этмаслигини аниқлаши лозим. (А9-А12 бандларига қаранг)

10. АХС 315 аудитор тадбиркорлик субъекти танлаган ва қўллаётган ҳисоб сиёсати ҳақида тасаввур ҳосил қилишини талаб этади.[5] Шартнома қоидаларига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ ҳолда аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қабул қилган шартноманинг ҳар қандай аҳамиятли талқинлари ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. Талқин, агар бошқа асосли талқиннинг қабул қилиниши молиявий ҳисоботларда тақдим этилган маълумотларда муҳим фарқлар пайдо бўлишига олиб келиши мумкин бўлса, аҳамиятли деб ҳисобланади.

Аудитор фикр ҳосил қилиши ва ҳисобот (хулоса) тақдим этишда кўриб чиқиладиган масалалар

11. Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар бўйича аудитор фикр ҳосил қилиши ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этишда аудитор АХС 700 талабларини қўллаши лозим.[6] (А13 бандига қаранг)

---

4 АХС 200, 18-банд

5 АХС 315 "*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш*", 11(в) банди

6 АХС 700 "*Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этиш*"

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосни тавсифлаш

12. АХС 700 аудитор молиявий ҳисоботларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосга ҳавола ёки унинг тавсифи бор-йўқлигини баҳолашини талаб қилади.[7] Шартнома қоидаларига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ ҳолда, аудитор молиявий ҳисоботларда улар учун асос бўлган шартноманинг ҳар қандай аҳамиятли талқинлари тўғри тавсифланганини аниқлаши лозим.

13. АХС 700 да аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг шакли ва мазмуни кўриб чиқилади. Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) билан боғлиқ ҳолда:

    (а) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да молиявий ҳисоботларни тайёрлаш мақсади ва, зарур ҳолда, назарда тутилаётган фойдаланувчилар ҳам тавсифланиши ёки махсус мақсадли молиявий ҳисоботларга киритилган, мазкур маълумотлар ифодаланган изоҳга ҳавола этилиши лозим; ва

    (б) Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тайёрлашда мазкур молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосини танлаши мумкин бўлса, молиявий ҳисоботларга нисбатан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти[8] жавобгарлигининг тавсифида ҳам унинг молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси мазкур вазиятда мақбул ҳисобланишини аниқлаш мажбуриятига ҳавола этилиши лозим.

Фойдаланувчиларга молиявий ҳисоботлар махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрлангани тўғрисида маълумот бериш

14. Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) фойдаланувчиларига молиявий ҳисоботлар махсус мақсадли

---

7 АХС 700, 15-банд

8 Ёки муайян юрисдикция меъёрий-ҳуқуқий базасининг контекстига мос келадиган бошқа атама

асосга мувофиқ тайёрлангани ва бунинг натижасида молиявий ҳисоботлар бошқа мақсадларга мос келмаслиги тўғрисида маълумот берадиган тушунтириш параграфини ўз ичига олиши лозим. Аудитор бу параграфни тегишли сарлавҳа остида киритиши лозим. (А14-А15 бандларига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Махсус мақсадли асос таърифи (6-бандга қаранг)

А1. Махсус мақсадли асосларга мисоллар:

- Тадбиркорлик субъектининг солиқ декларациясига илова қилинадиган молиявий ҳисоботлар тўплами учун солиқ ҳисобини юритиш базаси;
- Тадбиркорлик субъекти кредиторлар учун тайёрлаши талаб этилиши мумкин бўлган пул оқимлари тўғрисидаги маълумотлар ҳисобини юритиш касса усулига асосланган ҳисоб юритиш асоси.
- Тартибга солувчи орган томонидан мазкур тартибга солувчи орган талаблари бажарилишига эришиш мақсадида белгиланган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидалар; ёки
- Шартномада, хусусан облигациялар чиқариш учун шартнома, қарз шартномаси ёки лойиҳа учун грантда белгиланган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидалар.

А2. Шундай вазиятлар юзага келиши мумкинки, бунда маҳсус мақсадли асос молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг стандартлар ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилоти томонидан ёки қонунчилик ёинки меъёрий ҳужжатларда белгиланган негизига асосланади, бироқ мазкур асос талабларининг барчасини ҳам бажармайди. Бунга молиявий ҳисоботларни Х юрисдикция молиявий ҳисоботлар стандартларининг барчасига эмас, балки аксариятига мувофиқ тайёрлашни талаб қилувчи шартнома мисол бўлади. Агар битим

шартларига мувофиқ бу мақбул бўлса, махсус мақсадли молиявий ҳисоботларда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг тавсифида молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг стандартлар ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилоти томонидан ёки қонунчилик ёинки меъёрий ҳужжатларда белгиланган асосига тўла мувофиқликни назарда тутиш ўринли бўлмайди. Юқорида келтирилган шартнома мисолида молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос тавсифида Х юрисдикциянинг молиявий ҳисоботлар стандартларига эмас, балки шартноманинг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидаларига ҳавола этилиши мумкин.

А3. А2 бандда тавсифланган вазиятларда махсус мақсадли асос, ҳатто у таянаётган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси ҳаққоний тақдим этиш асоси ҳисобланса ҳам, ҳаққоний тақдим этиш асос бўлмаслиги мумкин. Бунинг сабаби шундаки, махсус мақсадли асос молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг стандартлар ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилоти томонидан ёки қонунчилик ёинки меъёрий ҳужжатларда белгиланган асосининг молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдим этилишини таъминлаш учун зарур бўлган талабларининг барчасига мос келмаслиги мумкин.

А4. Махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисобот тадбиркорлик субъекти тайёрлайдиган бирдан-бир молиявий ҳисобот бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда мазкур молиявий ҳисоботдан молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг мазкур асоси махсус мўлжалланган фойдаланувчилардан бошқа фойдаланувчилар ҳам фойдаланишлари мумкин. Бундай вазиятларда молиявий ҳисоботлар кенг тарқатилишига қарамай, юқорида кўрсатилган молиявий ҳисобот барибир АХС мақсадларида махсус мақсадли молиявий ҳисобот ҳисобланади. 13–14-бандларнинг талаблари молиявий ҳисоботларни тайёрлаш мақсадига нисбатан англашилмовчиликларга йўл қўймаслик учун ишлаб чиқилган.

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган масалалар

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг мақбуллиги (8-бандга қаранг)

A5. Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ ҳолда назарда тутилаётган фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган эҳтиёжлари молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг мақбуллигини аниқлашда энг муҳим омил ҳисобланади.

A6. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос махсус мақсадли молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун стандартларни эълон қилиш ҳуқуқи эътироф этилган ташкилот томонидан белгиланган молиявий ҳисоботлар стандартларини қамраб олиши мумкин. Бу ҳолда мазкур стандартлар ушбу мақсад учун мақбул деб ҳисобланади, башарти бундай ташкилотлар пухта мулоҳаза юритиш ва манфаатдор шахсларнинг фикрларини ўрганишни назарда тутадиган тасдиқланган ва очиқ, ошкора жараёндан фойдаланган бўлсалар. Айрим юрисдикцияларда қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар муайян турдаги тадбиркорлик субъекти учун махсус мақсадли молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосидан фойдаланишни амр этиши мумкин. Масалан, тартибга солувчи орган ўз талаблари бажарилишини таъминлаш мақсадида молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун қоидаларни белгилаши мумкин. Бунинг аксини кўрсатувчи белгилар мавжуд бўлмаса, молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг бундай асоси мазкур тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланган махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар учун мақбул ҳисобланади.

A7. Агар A6 бандида зикр этилган молиявий ҳисоботлар стандартлари қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларнинг талаблари билан тўлдирилган бўлса, АХС 210 аудитор молиявий ҳисоботлар стандартлари ва қўшимча талаблар ўртасида бирон-бир номутаносиблик бор-йўқлигини аниқлашини талаб қилади, шунингдек бундай номутаносибликлар мавжуд бўлган ҳолда аудитор бажариши лозим бўлган ҳаракатларни белгилайди.[9]

[9] АХС 210, 18-банд

А8. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос и шартномада ёки А6 ва А7 бандларида тавсифлангандан бошқа манбаларда назарда тутилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш бўйича қоидаларни қамраб олиши мумкин. Бу ҳолда, келишув вазиятларида молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг мақбуллиги АХС 210 га 2-иловада келтирилган тавсифга мувофиқ молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг мақбул асослари одатда намойиш этадиган белгиларни мазкур тузилма намойиш этиши ёки намойиш этмаслигини кўриб чиқиш йўли билан аниқланади. Махсус мақсадли асос билан боғлиқ ҳолда молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг мақбул асослари одатда намойиш этадиган бундай белгилардан ҳар бирининг муайян келишув учун муҳимлик даражасини аниқлаш профессионал мулоҳаза масаласи ҳисобланади. Масалан, тадбиркорлик субъекти соф активларининг қийматини улар сотилаётган санада аниқлаш мақсадида, сотувчи ва харидор уларнинг эҳтиёжлари учун умидсиз дебиторлик қарзлари бўйича захираларнинг ўта консерватив баҳолари мақбул бўлиши тўғрисида ўзаро келишувга эришишлари мумкин (ҳатто бундай молиявий маълумотлар умумий мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий маълумотлар билан таққослаганда бетараф ҳисобланмаса ҳам).

Аудитни режалаштириш ва ўтказишда кўриб чиқиладиган масалалар (9-бандга қаранг)

А9. АХС 200 аудитор (а) молиявий ҳисоботлар аудити бўйича келишувларга татбиқ этиладиган тегишли ахлоқий талабларни, шу жумладан мустақилликка қўйиладиган талабларни ва (б) аудит учун ўринли бўлган барча АХС талабларини бажаришини талаб қилади. Шунингдек у, юзага келган аудит вазиятида бутун АХС ўринли бўлмаган ёки талаб шартли ҳисобланган, шарт эса мавжуд бўлмагани туфайли талаб ўринли ҳисобланмаган ҳолларни истисно қилганда, аудитор АХСнинг ҳар бир талабини бажаришини ҳам талаб этади. Истисноли вазиятларда аудитор АХСнинг тегишли талабидан четга чиқиш зарур, деган хулосага келиши мумкин, бунда аудитор мазкур талаб мақсадига эришиш учун муқобил аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим.[10]

[10] АХС 200, 14, 18 ва 22–23-бандлар

A10. Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказишда АХС айрим талабларини қўллаш аудитор томонидан алоҳида таҳлил ўтказишни талаб қилиши мумкин. Масалан, АХС 320 да молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар учун ўринли ҳисобланадиган масалалар хусусида мулоҳазалар гуруҳ сифатидаги фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган умумий эҳтиёжлари таҳлили натижаларига асосланади.[11] Бироқ, махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар аудити билан боғлиқ ҳолда, мазкур мулоҳазалар мақсадли фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган эҳтиёжлари таҳлили натижаларига асосланади.

A11. Масалан, шартнома талабларига мувофиқ тайёрланган махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ ҳолда, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни тўғрилаш ёки уларга бошқача усулда тузатиш киритишнинг чегаравий қийматини назарда тутилаётган фойдаланувчилар билан келишиши мумкин. Бундай чегаравий қийматнинг мавжудлиги аудиторни махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш ва ўтказиш мақсадларида муҳимлик даражасини АХСга мувофиқ белгилаш талабини бажариш мажбуриятидан озод қилмайди.

A12. Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви АХСга мувофиқ бошқарув юклатилган шахсларнинг аудити ўтказилаётган молиявий ҳисоботларга дахлдорлигига, хусусан мазкур молиявий ҳисоботларни тайёрлаш устидан назорат олиб бориш бошқарув юклатилган шахсларнинг вазифасига кириши ёки кирмаслигига асосланади. Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ ҳолда бошқарув юклатилган шахслар бундай мажбуриятга эга бўлмасликлари мумкин (масалан, молиявий маълумотлар фақат тадбиркорлик субъекти раҳбарияти фойдаланиши учун тайёрланганда). Бундай ҳолларда АХС 260[12] талаблари махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар аудити учун ўринли бўлмаслиги мумкин, тадбиркорлик субъектининг умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказиш учун аудитор ҳам жавобгар бўлган ёки, масалан,

---

11 АХС 320 “*Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик*”, 2-банд

12 АХС 260 “*Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*”.

тадбиркорлик субъектининг бошқарув юклатилган шахслари билан махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида аниқланган тегишли жиҳатлар тўғрисида уларга маълумотлар бериш ҳақидаги масалани келишган ҳоллар бундан мустасно.

Аудитор фикр ҳосил қилиши ва ҳисобот (хулоса) тақдим этишда кўриб чиқиладиган масалалар (11-бандга қаранг)

A13. Ушбу АХСга иловада махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар келтирилган.

Фойдаланувчиларни молиявий ҳисоботлар махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрлангани тўғрисида огоҳлантириш (14-бандга қаранг)

A14. Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлардан уларни тақдим этиш учун белгиланган мақсадлардан ташқари, бошқа мақсадларда ҳам фойдаланилиши мумкин. Масалан, тартибга солувчи орган муайян тадбиркорлик субъектларидан ўзининг махсус мақсадли молиявий ҳисоботларини эълон қилишни талаб этиши мумкин. Англашилмовчиликлар юзага келишига йўл қўймаслик учун аудитор аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)дан фойдаланувчиларга молиявий ҳисоботлар махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрлангани ва, бинобарин, бошқа мақсадлар учун мос келмаслиги мумкинлиги тўғрисида маълумотлар беради.

Тарқатиш ёки фойдаланишга нисбатан чеклашлар (14-бандга қаранг)

A15. 14-бандга мувофиқ фойдаланувчиларни огоҳлантириш тўғрисидаги талабга қўшимча равишда аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) фақат муайян фойдаланувчилар учун мўлжалланганини кўрсатиб ўтиш зарур, деб ҳисоблаши мумкин. Муайян юрисдикция қонунчилиги ёки меъёрий ҳужжатларига қараб бунга аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тарқатиш ёки улардан фойдаланишга нисбатан чеклашлар белгилаш йўли билан эришиш мумкин. Бундай вазиятларда 14-бандда зикр этилган банд кўрсатилган бошқа жиҳатларни ва сарлавҳанинг тегишли модификациясини киритиш йўли билан кенгайтирилиши мумкин.

Илова

(А13 бандига қаранг)

Махсус мақсадли молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

- 1-мисол: Шартномада назарда тутилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш қоидалари (мазкур мисол мақсадларида – мувофиқлик асоси)га мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).
- 2-мисол: Х юрисдикциянинг солиқ ҳисоби (мазкур мисол мақсадларида – мувофиқлик асоси)га мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).
- 3-мисол: Тартибга солувчи орган томонидан назарда тутилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш қоидалари (мазкур мисол мақсадларида – ҳаққоний тақдим этиш асоси)га мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).

1-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Молиявий ҳисоботлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан шартномада назарда тутилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш қоидалари (яъни мувофиқлик асоси)га мувофиқ мазкур шартнома қоидаларини бажариш мақсадида тайёрланган. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосини танлашга ҳақли эмас.**
- **Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос – мувофиқлик асосидир.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АХС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тарқатиш ва ундан фойдаланиш чекланган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Биз ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган бухгалтерия балансидан, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, пул оқимлари тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик. Молиявий ҳисоботлар ABC компанияси раҳбарияти томонидан 20X1 йил 1 январда ABC компанияси ва DEF компанияси ўртасида тузилган контракт (“контракт”) Z бўлимининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидалари асосида тайёрланган.

Компания[1] раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни контракт Z бўлимининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидаларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади. Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни

[1] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Фикр

Бизнинг фикримизча, ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабрда тугаган йил учун молиявий ҳисоботлари барча муҳим жиҳатларда контракт Z бўлимининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидаларига мувофиқ тайёрланган.

Ҳисоб юритиш асоси ҳамда тарқатиш ва фойдаланишга нисбатан чеклашлар

Биз модификацияланган фикр (хулоса)ни билдирмасдан, Сизнинг эътиборингизни ҳисоб юритиш асосини тавсифловчи молиявий ҳисоботларга X изоҳга қаратамиз. Молиявий ҳисоботлар юқорида зикр этилган шартномада назарда тутилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидаларни ABC компанияси томонидан бажариш доирасида тайёрланган. Натижада молиявий ҳисоботлар бошқа мақсадлар учун мос келмаслиги мумкин. Бизнинг ҳисоботимиз (хулосамиз) фақат ABC компанияси ва DEF компанияси учун мўлжалланган ва ABC компанияси ёки DEF компаниясидан бошқа томонларга тақдим этилиши ёки бошқа томонлар улардан фойдаланиши мумкин эмас.

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

2-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Молиявий ҳисоботлар тадбиркорлик субъекти – ширкат раҳбарияти томонидан Х юрисдикциянинг солиқ ҳисоби (яъни махсус мақсадли асос)га мувофиқ шерикларга алоҳида фойда солиғи бўйича декларацияларни тайёрлашда кўмаклашиш мақсадида тайёрланган. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосини танлашга ҳақли эмас.**
- **Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос – мувофиқлик асосидир.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АХС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тарқатиш чекланган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Биз АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган бухгалтерия балансидан, кўрсатилган санада тугаган фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботдан, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисоботдан, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик. Молиявий ҳисоботлар Ширкат раҳбарияти томонидан Х юрисдикциянинг солиқ ҳисобини юритиш асосида тайёрланди.

Ширкат[2] раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги

Ширкат раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Х юрисдикциянинг солиқ ҳисобини юритиш усулига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек Ширкат раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб

[2] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади. Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Фикр

Бизнинг фикримизча, ABC ширкатининг 20X1 йил 31 декабрда тугаган йил учун молиявий ҳисоботлари барча муҳим жиҳатларда X юрисдикциянинг [фойда солиғи тўғрисидаги тегишли қонунчилик тавсифи]га мувофиқ тайёрланган.

Ҳисоб юритиш асоси ҳамда тарқатишга нисбатан чеклашлар

Биз модификацияланган фикр (хулоса)ни билдирмасдан, Сизнинг эътиборингизни ҳисоб юритиш асосини тавсифловчи молиявий ҳисоботларга Х изоҳга қаратамиз. Молиявий ҳисоботлар АВС ширкати иштирокчиларига алоҳида фойда солиғи бўйича ўз декларацияларини тайёрлашда кўмаклашиш мақсадида тайёрланган. Натижада молиявий ҳисоботлар бошқа мақсадлар учун мос келмаслиги мумкин. Бизнинг ҳисоботимиз (хулосамиз) фақат АВС ширкати ва унинг шериклари учун мўлжалланган ва АВС ширкати ёки унинг шерикларидан бошқа томонларга тақдим этилиши мумкин эмас.

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

3-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Молиявий ҳисоботлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тартибга солувчи орган белгилаган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидалар (яъни махсус мақсадли асос)га мувофиқ мазкур тартибга солувчи орган талабларини бажариш мақсадида тайёрланган. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосини танлашга ҳақли эмас.**
- **Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос – ҳаққоний тақдим этиш асоси.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АХС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тарқатиш ёки ундан фойдаланиш чекланган.**
- **Бошқа масала параграфида аудитор АВС компанияси айни ўша давр учун умумий мақсадли асосга мувофиқ тайёрлаган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни ҳам чоп этгани кўрсатилган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Биз АВС компаниясининг 20X1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган бухгалтерия баланси, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисоботи, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида ҳисобот, пул оқимлари тўғрисида ҳисобот, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлардан иборат бўлган илова қилинаётган молиявий ҳисоботлари аудитини ўтказдик. Молиявий ҳисоботлар Компания раҳбарияти томонидан Z низом Y бўлимининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидалари асосида тайёрланган.

Компания[3] раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботларни Z низом Y бўлимининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидаларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш,[4] шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи бирлаштирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботларда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида[5] эмас,

---

3 Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

4 Агар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг жавобгарлиги ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан иборат бўлса, бу гап қуйидагича таърифланиши мумкин: “Компания раҳбарияти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган молиявий ҳисоботларни Z низом Y бўлимининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидаларига мувофиқ тайёрлаш, шунингдек...”.

5 4-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик

балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади.[6] Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботларнинг умумий ифодаланишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримизни билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Фикр

Бизнинг фикримизча, молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20X1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул маблағлари ҳаракатини барча муҳим жиҳатларда Z низом Y бўлимининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тўғрисидаги қоидаларига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради*).

Ҳисоб юритиш усули

Биз модификацияланган фикр (хулоса)ни билдирмасдан, Сизнинг эътиборингизни ҳисоб юритиш асосини тавсифловчи молиявий ҳисоботларга X изоҳга қаратамиз. Молиявий ҳисоботлар АВС компанияси томонидан DEF тартибга солувчи органи талабларини

субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади".

[6] Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: "Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади". 4-сноскада назарда тутилган ҳолда бу гап қуйидагича янграши мумкин: "Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний ва тўғри тасаввур берадиган ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади"

бажариш доирасида тайёрланган. Натижада молиявий ҳисоботлар бошқа мақсадлар учун мос келмаслиги мумкин.

Бошқа масала

ABC компанияси 20X1 йил 31 декабрда тугаган йил учун молиявий ҳисоботларнинг алоҳида тўпламини Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлади ва биз мазкур ҳисоботлар бўйича алоҳида аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни ABC компанияси акциядорлари учун 20X2 йил 31 мартда чоп этдик.

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 805

МАХСУС МАСАЛАЛАР – АЙРИМ МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР ҲАМДА МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТДАГИ МАХСУС ЭЛЕМЕНТЛАР, СЧЁТЛАР ЁКИ МОДДАЛАР АУДИТИ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1–3

Кучга кириш санаси 4

Мақсади 5

Таърифлар 6

Талаблар

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган масалалар 7–9

Аудитни режалаштириш ва ўтказишда кўриб чиқиладиган масалалар 10

Аудиторлик фикрини ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этишда кўриб чиқиладиган масалалар 11–17

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ушбу АХСни қўллаш доираси A1–A4

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган масалалар A5–A9

Аудитни режалаштириш ва ўтказишда кўриб чиқиладиган масалалар A10–A14

Аудиторлик фикрини ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этишда кўриб чиқиладиган масалалар A15–A18

1-илова: Молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддаларга мисоллар

2-илова: Айрим молиявий ҳисобот ҳамда молиявий ҳисоботдаги махсус элемент бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 805 “*Махсус масалалар – айрим молиявий ҳисоботлар ҳамда молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудити*” АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш*” контекстида қаралиши лозим

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. 100 дан 700 гача бўлган Аудитнинг Халқаро Стандартлари (АХС) молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан қўлланилади ва улар бошқа тарихий молиявий маълумотларга нисбатан қўлланилганда вазиятга қараб мослаштирилиши лозим. Ушбу АХСда мазкур Аудитнинг Халқаро Стандартларини айрим молиявий ҳисоботлар ҳамда молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудитига нисбатан қўллашга доир махсус масалалар кўриб чиқилади. Айрим молиявий ҳисоботлар ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар умумий мақсадли асос ёки махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрланиши мумкин. Агар тайёрлаш махсус мақсадли асосга мувофиқ амалга ошириладиган бўлса, аудитга нисбатан АХС 800[1] ҳам қўлланилади. (А1–А4 бандларга қаранг)

2. Ушбу АХС гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг талабига биноан гуруҳ молиявий ҳисоботлари аудити мақсадида гуруҳ компоненти молиявий ахбороти бўйича бажарилган иш натижасида чоп этиладиган аудитор ҳисоботи (хулосаси)га нисбатан қўлланилмайди (АХС 600[2] га қаранг).

3. Ушбу АХС талаблари бошқа АХС талабларига нисбатан устунликка эга бўлмайди; шунингдек у келишув билан боғлиқ вазиятларда ўринли бўлиши мумкин бўлган барча махсус масалаларни кўриб чиқишни ҳам назарда тутмайди.

Кучга кириш санаси

4. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун айрим молиявий ҳисоботлар ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудитига нисбатан кучга киради. Муайян санада тайёрланган айрим молиявий ҳисоботлар ёки молиявий ҳисоботдаги махсус

---

1 АХС 800 “Махсус масалалар – махсус мақсадли асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудити”.

2 АХС 600 “Махсус масалалар – гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан компонент аудиторлари ишлари)”.

элементлар, счётлар ёки моддалар аудити ўтказилган ҳолда, ушбу АХС 2010 йил 14 декабрга бўлган ёки ушбу санадан кейинги ҳолат бўйича тайёрланган ахборот аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

5. Аудитнинг Халқаро Стандартларини айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудитига нисбатан қўллашда аудиторнинг мақсадлари қуйидаги ҳолларда долзарб аҳамият касб этадиган махсус масалаларни тегишли равишда ҳисобга олишдан иборатдир:

   (а) Келишувни қабул қилишда;

   (б) Мазкур келишувни режалаштириш ва бажаришда; ва

   (в) Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар бўйича аудитор фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этишда.

Таърифлар

6. Аудитнинг Халқаро Стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) *“Молиявий ҳисобот элементи”* ёки *“элемент”* “Молиявий ҳисоботдаги элемент, счёт ёки модда”ни англатади

   (б) *“Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари”* - Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш томонидан эълон қилинган Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини англатади; ва

   (в) Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент унга илова қилинаётган изоҳларни ўз ичига олади. Илова қилинаётган изоҳлар одатда ҳисоб сиёсати асосий қоидалари ва мазкур молиявий ҳисобот ёки элементга тегишли бўлган бошқа изоҳловчи ахборотнинг қисқача тавсифини ўз ичига олади.

Талаблар

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган масалалар

АХСни қўллаш

7. АХС 200 га мувофиқ аудитор аудит учун ўринли бўлган барча АХС талабларини бажариши лозим.[3] Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент аудити ўтказилган ҳолда бу талаб аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами аудитини ҳам ўтказиши ёки ўтказмаслигидан қатъи назар қўлланилади. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами аудитини ўтказиш учун ҳам жалб этилмаган бўлса, у айрим молиявий ҳисобот ёки мазкур молиявий ҳисоботдаги махсус элемент аудитини АХСга мувофиқ амалга ошириш мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини аниқлаши лозим. (А5-А6 бандларига қаранг)

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг мақбуллиги

8. АХС 210 аудитор молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг мақбуллигини аниқлашини талаб қилади.[4] Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент аудити ўтказилган ҳолда бу талаб молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг қўлланиши назарда тутилаётган фойдаланувчиларга молиявий ҳисобот ёки элементда очиб берилган маълумотларни тушуниш имконини берадиган тегишли очиб беришларни, шунингдек муҳим операциялар ва ҳодисаларнинг молиявий ҳисобот ёки элементда очиб берилган маълумотларга таъсирини таъминлайдиган тақдим этишга олиб келиши ёки олиб келмаслигини аниқлашни ўз ичига олиши лозим. (А7 бандига қаранг)

Фикр билдириш шакли

---

3 АХС 200 “Аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Халқаро аудит стандартларига мувофиқ ўтказиш”, 18-банд

4 АХС 210 “Аудит келишувлари шартларини келишиш”, 6(а) банди

9. АХС 210 аудит келишувининг келишилган шартлари аудитор томонидан чоп этилдиган ҳар қандай ҳисоботлар (хулосалар) кутилаётган шаклининг тавсифини ўз ичига олишини талаб қилади Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент аудити ўтказилган ҳолда аудитор фикр билдиришнинг кутилаётган шакли мазкур вазиятда тегишлилиги ёки тегишли эмаслигини аниқлаши лозим. (А8-А9 бандларига қаранг)

Аудитни режалаштириш ва ўтказишда кўриб чиқиладиган масалалар

10. АХС 200 да Аудитнинг Халқаро Стандартлари молиявий ҳисоботлар аудити нуқтаи назаридан ёзилгани кўрсатиб ўтилган; улар бошқа тарихий молиявий маълумотлар аудитига нисбатан қўлланилганда вазиятга қараб мослаштирилиши лозим.[5,6] Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент аудитини режалаштириш ва ўтказишда режалаштириш ва ўтказишда аудитор аудит учун ўринли бўлган барча АХСни келишув шартларига қараб мослаштириши лозим. (А10-А14 бандларига қаранг)

Аудиторлик фикрини ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этишда кўриб чиқиладиган масалалар

11. Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент бўйича аудитор фикр ҳосил қилиши ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этишда аудитор АХС 700,[7] талабларини келишув шартларига қараб уларни мослаштирган ҳолда қўллаши лозим. (А15-А16 бандларига қаранг)

---

5 АХС 200, 2-банд

6 АХС 200 нинг 13(е) бандида “молиявий ҳисоботлар” атамаси одатда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларига мувофиқ аниқланадиган молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламини назарда тутиши тушунтирилган.

7 АХС 700 *“Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этиш”*

Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами бўйича ва айрим молиявий ҳисобот ёки мазкур молиявий ҳисоботдаги махсус элемент бўйича аудиторлик ҳисоботини бериш

12. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами бўйича келишув билан бирга айрим молиявий ҳисобот бўйича ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувига киришаётган бўлса, у ҳар бир келишув учун алоҳида фикр билдириши лозим.

13. Аудит қилинган айрим молиявий ҳисобот ёки аудит қилинган молиявий ҳисоботдаги махсус элемент тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг аудит қилинган тўлиқ тўплами билан бирга чоп этилиши мумкин. Агар аудитор айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элементни тақдим этиш уни молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўпламидан лозим даражада ажратиш имконини бермайди, деган хулосага келган бўлса, у тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан вазиятни тўғрилашни сўраши лозим. Шунингдек аудитор 15 ва 16-бандларга мувофиқ айрим молиявий ҳисобот бўйича ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент бўйича фикрни молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами бўйича фикрдан ажратиши лозим. Аудитор, токи у ажратиш лозим даражада амалга оширилганига ишонч ҳосил қилмагунча, айрим молиявий ҳисобот бўйича ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент бўйича фикрни ўз ичига олган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чоп этмаслиги керак.

Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да модификацияланган фикр, тушунтириш параграфи ёки бошқа масала параграфи

14. Агар тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фикр модификация қилинган ёки мазкур ҳисобот (хулоса) тушунтириш параграфи ёки бошқа масала параграфини ўз ичига олган бўлса, аудитор айрим молиявий ҳисобот бўйича ёки мазкур молиявий ҳисоботдаги махсус элемент бўйича фикрга бу қандай таъсир кўрсатиши мумкинлигини аниқлаши лозим. Агар у буни мақсадга мувофиқ деб ҳисобласа, аудитор айрим молиявий ҳисобот бўйича ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент

бўйича фикрни модификация қилиши ёки аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га тегишли равишда тушунтириш параграфи ёки бошқа масала параграфини киритиши лозим. (А17 бандига қаранг)

15. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами бўйича салбий фикр билдириш ёки фикр билдиришдан бош тортиш зарур, деган хулосага келган бўлса, АХС 705 аудиторга айни шу аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мазкур молиявий ҳисоботларнинг бир қисми ҳисобланадиган айрим молиявий ҳисобот бўйича ёки мазкур молиявий ҳисоботларнинг бир қисми ҳисобланадиган махсус элемент бўйича модификацияланмаган фикрни киритишни рухсат этмайди.[8] Бунинг сабаби шундаки, бундай модификацияланмаган фикр тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами бўйича салбий фикр билдириш ёки фикр билдиришдан бош тортишга зид бўлади. (А18 бандига қаранг)

16. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами бўйича салбий фикр билдириш ёки фикр билдиришдан бош тортиш зарур, деган хулосага келган бўлса, бироқ, шунга қарамай, у мазкур молиявий ҳисоботларга киритилган махсус элементнинг алоҳида аудити нуқтаи назаридан ушбу элемент бўйича модификацияланмаган фикр билдиришни мақсадга мувофиқ деб ҳисобласа, аудитор уни фақат қуйидаги ҳолларда билдиради:

(а) Қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда бу аудиторга тақиқланмаган бўлса;

(б) Мазкур фикр салбий фикр ёки фикр билдиришдан бош тортиш ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) билан бирга чоп этилмайдиган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да билдирилган бўлса; ва

[8] АХС 705 “*Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш*”, 15-банд

(в) Махсус элемент тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботлари тўлиқ тўпламининг аксарият қисмини ташкил этмаса.

17. Агар аудитор молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами бўйича салбий фикр билдирган ёки фикр билдиришдан бош тортган бўлса, аудитор молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламидаги айрим молиявий ҳисобот бўйича модификацияланмаган фикр билдирмаслиги керак. Бу талаб ҳатто айрим молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) салбий фикр ёки фикр билдиришдан бош тортиш ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) билан бирга чоп этилмаган ҳолда ҳам бажарилади. Бунинг сабаби шундаки, айрим молиявий ҳисобот мазкур молиявий ҳисоботларнинг аксарият қисмини ташкил этадиган молиявий ҳисобот сифатида баҳоланади.

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ушбу АХСни қўллаш доираси (1-бандга қаранг)

А1. АХС 200 да “тарихий молиявий маълумотлар” атамасига ўтган даврларда содир бўлган иқтисодий ҳодисалар тўғрисида ёки олдинги даврнинг маълум пайтларидаги иқтисодий шароитлар ва ҳолатлар тўғрисида маълум тадбиркорлик субъектига тегишли бўлган ва асосан унинг бухгалтерия ҳисоби тизимидан олинган, молиявий тусдаги маълумотлар, деб таъриф берилган.[9]

А2. АХС 200 да “молиявий ҳисоботлар” атамасига тадбиркорлик субъекти иқтисодий ресурслари ёки мажбуриятларининг маълум бир санага қадар бўлган ҳолати ёки маълум бир давр мобайнидаги ўзгаришлари тўғрисида молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ ахборот беришга қаратилган тарихий молиявий маълумотлар ва улар билан боғлиқ изоҳларнинг структуралаштирилган ифодаси, деб таъриф берилган. Бу атама одатда молиявий ҳисоботларни тақдим этиш

[9] АХС 200, 13(ж) банди

учун қўлланиладиган асоси талаблари билан белгиланган молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламини ифодалайди.[10]

А3. Аудитнинг Халқаро Стандартлари молиявий ҳисоботлар аудити нуқтаи назаридан ёзилган;[11] улар бошқа тарихий молиявий маълумотлар, хусусан айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисобот махсус элементи аудитига нисбатан қўлланилганда вазиятга қараб мослаштирилиши лозим. Бу АХС айни шу жиҳатдан фойдалидир. (1-иловада бундай бошқа тарихий молиявий маълумотларга мисоллар келтирилган).

А4. Тарихий молиявий маълумотлар аудитини ўзида ифодаламайдиган оқилона ишонч билдириш бўйича келишув Ишонч билдириш бўйича келишувлар халқаро стандарти (ИБКХС) 3000 га мувофиқ бажарилади.[12]

Келишувни қабул қилишда кўриб чиқиладиган масалалар

АХСни қўллаш (7-бандга қаранг)

А5. АХС 200 аудитор (а) молиявий ҳисоботлар аудити бўйича келишувларга татбиқ этиладиган тегишли ахлоқий талабларни, шу жумладан мустақилликка қўйиладиган талабларни ва (б) аудит учун ўринли бўлган барча АХС талабларини бажаришини талаб қилади. Шунингдек у, юзага келган аудит вазиятида бутун АХС ўринли бўлмаган ёки талаб шартли ҳисобланган, шарт эса мавжуд бўлмагани туфайли талаб ўринли ҳисобланмаган ҳолларни истисно қилганда, аудитор АХСнинг ҳар бир талабини бажаришини ҳам талаб этади. Истисноли вазиятларда аудитор АХСнинг тегишли талабидан четга чиқиш зарур, деган хулосага келиши мумкин, бунда аудитор мазкур талаб мақсадига эришиш учун муқобил аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим.[13]

А6. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг

---

10 АХС 200, 13(е) банди

11 АХС 200, 2-банд

12 ИБКХС 3000 "*Тарихий молиявий маълумотлар аудити ёки уларни кўриб чиқишдан бошқа ишонч билдириш бўйича келишувлар*"..

13 АХС 200, 14, 18 ва 22–23-бандлар

тўлиқ тўплами аудитини ўтказиш учун ҳам тайинланган бўлмаса, айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент аудити учун ўринли бўлган АХС талабларига риоя этиш амалда мумкин бўлмаслиги мумкин. Бундай ҳолларда аудитор кўпинча тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами аудитини ўтказиш учун ҳам тайинланган аудитор сингари тушунмайди. Шунингдек аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами аудити ўтказилганда олиниши мумкин бўлган бухгалтерия ёзувлари ёки бошқа бухгалтерия ҳисоби маълумотларининг умумий сифати хусусида аудиторлик далилларига ҳам эга бўлмайди. Бинобарин, аудиторга бухгалтерия ёзувларидан олинган аудиторлик далилларини тасдиқлаш учун қўшимча далиллар талаб этилиши мумкин. Молиявий ҳисоботнинг махсус элементи аудити ўтказилган ҳолда муайян АХС аудит қилинаётган элемент билан мутаносиб бўлмаган аудиторлик ишини бажаришни талаб қилади. Масалан, гарчи АХС 570[14] талаблари, эҳтимол, жорий вазиятларда дебиторлик қарзини қайтариш графиги аудити учун ўринли бўлиши мумки бўлса-да, аудитордан талаб этиладиган сайъ-ҳаракатлар туфайли мазкур талабларни бажариш амалда мумкин бўлмаслиги мумкин. Агар аудитор айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент аудитини АХСга мувофиқ ўтказиш амалда мумкин эмас, деган хулосага келган бўлса, у амалга ошириш имконияти мавжуд бўлган бошқа турдаги келишувни тузиш имкониятини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши мумкин.

Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг мақбуллиги (8-бандга қаранг)

А7. Айрим молиявий ҳисобот ҳамда молиявий ҳисоботдаги махсус элемент стандартлар ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилот томонидан молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламини тайёрлаш учун белгиланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси (масалан, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари)га асосланадиган молиявий

14 АХС 570 “*Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз*”.

ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрланиши мумкин. Бундай вазиятда тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг мақбуллигини аниқлаш мазкур асос ўз негизининг адекват очиб беришларни таъминлайдиган айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элементни тақдим этишга тегишли бўлган барча талабларини ўз ичига олиши ёки олмаслигини кўриб чиқишни назарда тутиши мумкин.

Фикрни билдириш шакли (9-бандга қаранг)

А8. Аудитор томонидан тақдим этилиши лозим бўлган фикрни билдириш шакли молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси ва ҳар қандай тегишли қонун ёки меъёрий ҳужжатга боғлиқ бўлади.[15] АХС 700[16] га мувофиқ:

(а) Ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўплами бўйича модификацияланмаган фикр билдирилаётган ҳолда, агар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда бошқача қоида белгиланмаган бўлса, аудитор фикрида қуйидаги иборалардан бири қўлланилади:

(i) молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, [молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси]га мувофиқ ҳаққоний тақдим этади; ёки

(ii) молиявий ҳисоботлар [молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси]га мувофиқ тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради; ва

(б) Агар мувофиқлик асоси талабларига мос равишда тайёрланган молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўплами бўйича модификацияланмаган фикр билдирилаётган бўлса, аудитор фикрида молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, [молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси]га мувофиқ тайёрлангани кўрсатилади.

---

15 АХС 200, 8-банд

16 АХС 700, 35–36-бандлар

А9. Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент билан боғлиқ ҳолда, молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси молиявий ҳисобот ёки элементни тақдим этишни узил-кесил тартибга солмаслиги мумкин. Бундай вазият молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси стандартлар ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилот томонидан молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламини тайёрлаш учун белгиланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси (масалан, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари)га асосланган ҳолда кузатилиши мумкин. Шу сабабли аудитор кутилаётган фикрни билдириш шакли молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси нуқтаи назаридан тегишлилиги ёки тегишли эмаслигини ҳал этиши лозим. Аудиторнинг аудитор фикрида “барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этади” ёки “тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради” иборасини қўллаш хусусидаги қарорига таъсир кўрсатиши бўлган омилларга қуйидагилар киради:

- Молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламини тайёрлашга нисбатан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосини қўллаш очиқ-ойдин ёки очиқ бўлмаган тарзда чекланганми.
- Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент:
    - Асоснинг муайян молиявий ҳисобот ёки махсус элемент учун ўринли бўлган талабларидан ҳар бирига тўлиқ мос келадими ва молиявий ҳисобот ёки элементни тақдим этиш илова қилинаётган изоҳларни ўз ичига оладими.
    - Агар бу ҳаққоний тақдим этишни таъминлаш учун зарур бўлса, асос махсус талаб қилувчи маълумотларга қўшимча равишда бошқа очиб бериладиган маълумотларни ҳам тақдим этиш ёки, истисноли ҳолларда, асоснинг бирон-бир талабидан четга чиқиш.

Аудиторнинг кутилаётган фикрни билдириш шакли хусусидаги қарори – бу профессионал мулоҳаза масаласи. Бу қарорга

ҳаққоний тақдим этиш асосига мувофиқ тайёрланган айрим молиявий ҳисобот бўйича ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент бўйича аудитор фикрида "барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этади" ёки "тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради" иборасини қўллаш муайян юрисдикцияда умумэътироф этилгани ёки умумэътироф этилмагани таъсир кўрсатиши мумкин.

Аудитни режалаштириш ва ўтказишда кўриб чиқиладиган масалалар (10-бандга қаранг)

A10. Ҳар бир АХСнинг ўринлилиги пухта кўриб чиқилиши зарур. Ҳатто молиявий ҳисоботнинг бирон-бир махсус элементигина аудит предмети ҳисобланган ҳолда ҳам АХС, хусусан АХС 240,[17] АХС 550[18] ва АХС 570, умуман олганда, ўринли бўлади. Бунинг сабаби шундаки, элемент фирибгарлик натижасида, ўзаро боғлиқ томонлар билан бажарилган операциялар таъсирида ёки молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фараз нотўғри қўлланиши оқибатида бузиб кўрсатилган бўлиши мумкин.

A11. Бундан ташқари, Аудитнинг Халқаро Стандартлари молиявий ҳисоботлар аудити нуқтаи назаридан ёзилган; улар айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисобот махсус элементи аудитига нисбатан қўлланилганда вазиятга қараб мослаштирилиши лозим.[19] Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўплами тўғрисидаги ёзма баёнотлари молиявий ҳисобот ёки элемент молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тақдим этилгани тўғрисидаги ёзма баёнотлар билан алмаштирилиши лозим.

A12. Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент аудитини молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўплами аудити билан бирга ўтказишда аудиторда тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами аудити доирасида

---

17 АХС 240 "*Молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш пайтида аудиторнинг фирибгарликка нисбатан вазифалари*".

18 АХС 550 "Ўзаро боғлиқ томонлар".

19 АХС 200, 2-банд

олинган аудиторлик далилларидан молиявий ҳисобот ёки элемент аудитида фойдаланиш имконияти пайдо бўлиши мумкин. Бироқ АҲС аудитордан молиявий ҳисобот ёки элемент бўйича фикр билдириш учун асос бўладиган етарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун молиявий ҳисобот ёки элемент аудитини режалаштириш ва ўтказишни талаб қилади.

А13. Молиявий ҳисоботлар тўлиқ тўпламини ўз ичига оладиган алоҳида молиявий ҳисоботлар ва мазкур молиявий ҳисоботлар элементларининг аксарияти, шу жумладан уларга илова қилинадиган изоҳлар ўзаро боғлиқдир. Шунга мос равишда, айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент аудитини ўтказишда аудитор молиявий ҳисобот ёки элементни алоҳида-алоҳида кўриб чиқишга қодир бўлмаслиги мумкин. Бинобарин, аудитордан аудит мақсадига эришиш учун ўзаро боғлиқ моддаларга нисбатан тартиб-таомилларни бажариш талаб этилиши мумкин.

А14. Бундан ташқари, айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент учун белгиланган муҳимлик даражаси тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами учун белгиланган муҳимлик даражасидан паст бўлиши мумкин; бу аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига ҳамда тузатилмаган бузиб кўрсатишларни баҳолашга таъсир кўрсатади.

Аудиторлик фикрини ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этишда кўриб чиқиладиган масалалар (11-бандга қаранг)

А15. АҲС 700 аудитор фикрни таърифлаётганда молиявий ҳисоботлар уларнинг назарда тутилаётган фойдаланувчиларига муҳим операциялар ва ҳодисалар молиявий ҳисоботларда очиб берилган маълумотларга кўрсатадиган таъсирни тушуниш имконини берадиган очиб бериладиган адекват маълумотларни таъминлаши ёки таъминламаслигини баҳолашини талаб қилади.[20] Айрим молиявий ҳисобот ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элемент билан боғлиқ ҳолда, молиявий ҳисобот ёки элемент, шу жумладан илова қилинаётган изоҳлар (молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асоснинг талабларига кўра)

[20] АҲС 700, 13(д) банди

назарда тутилаётган фойдаланувчиларга молиявий ҳисобот ёки элементда очиб бериладиган маълумотларни, шунингдек молиявий ҳисобот ёки элементда очиб бериладиган маълумотларга муҳим операциялар ва ҳодисалар кўрсатадиган таъсирни тушуниш имконини берадиган очиб бериладиган адекват маълумотларни таъминлаши муҳимдир.

A16. Ушбу АХСга 2-иловада айрим молиявий ҳисобот бўйича ва молиявий ҳисоботдаги махсус элемент бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар келтирилган.

Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да модификацияланган фикр, тушунтириш параграфи ёки бошқа масала параграфи (14–15-бандларга қаранг)

A17. Ҳатто тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами бўйича модификацияланган фикр, тушунтириш параграфи ёки *бошқа масала параграфи* аудит қилинаётган молиявий ҳисобот ёки аудит қилинаётган элементга тегишли бўлмаса ҳам, аудитор молиявий ҳисобот ёки элемент бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги *бошқа масала параграфида* фикр модификация қилинганига ҳавола этишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаши мумкин, чунки аудитор уни фойдаланувчилар аудит қилинаётган молиявий ҳисобот ёки аудит қилинаётган элементни ёинки тегишли аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тушунишлари учун ўринли деб ҳисоблайди (АХС 706 га қаранг).[21]

A18. Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларининг тўлиқ тўплами бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га, вазиятга қараб, фаолият натижалари ва пул оқимлари бўйича фикр билдиришдан бош тортишни ва молиявий ҳолат бўйича модификацияланмаган фикрни киритишга рухсат этилади, чунки фикр билдиришдан бош тортиш умуман молиявий ҳисоботларга нисбатан эмас, балки фақат фаолият натижалари ва пул оқимларига нисбатан қўлланилади.[22]

---

[21] АХС 706 “*Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари*”, 6-банд

[22] АХС 510 “*Дастлабки аудит келишувлари – бошланғич қолдиқлар*”, A8 банди ва АХС 705, A16 банди

1-илова

(А3 бандга қаранг)

Молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддаларга мисоллар

- Дебиторлик қарзлари, шубҳали дебиторлик қарзлари бўйича резерв, товар-моддий захиралар, хусусий пенсион тўловлари тизимига ҳисобланган бадаллар бўйича мажбурият, идентификация қилинган номоддий активларнинг акс эттирилган қиймати ёки суғурта портфелидаги "кўрилган, бироқ ҳисоботда акс эттирилмаган" даъволар бўйича мажбуриятлар, шу жумладан илова қилинадиган изоҳлар.
- Ташқи томонлар бошқараётган активлар рўйхати ва хусусий пенсиин тўловлари тизими даромади, шу жумладан илова қилинадиган изоҳлар.
- Соф моддий активлар рўйхати, шу жумладан илова қилинадиган изоҳлар.
- Ижарага олинган мулк бўйича тўловлар рўйхати, шу жумладан шарҳловчи изоҳлар.
- Фойдани тақсимлашда иштирок этиш ёки ходимларнинг даромадлари тавсифи, шу жумладан шарҳловчи изоҳлар.

2-илова

(А16 банди)

Айрим молиявий ҳисобот ҳамда молиявий ҳисоботдаги махсус элемент бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

- 1-мисол: Умумий мақсадли асосга (мазкур мисол мақсадларида – ҳаққоний тақдим этиш асосига) мувофиқ тайёрланган айрим молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).
- 2-мисол: Махсус мақсадли асосга (мазкур мисол мақсадларида – ҳаққоний тақдим этиш асосига) мувофиқ тайёрланган айрим молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).
- 3-мисол: Махсус мақсадли асосга (мазкур мисол мақсадларида – мувофиқлик асосига) мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси).

1-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Бухгалтерия баланси (яъни айрим молиявий ҳисобот) аудити.**
- **Бухгалтерия баланси тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан Х юрисдикция молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг бухгалтерия балансини тайёрлаш учун ўринли бўлган талабларига мувофиқ тайёрланган.**
- **Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос – бу кенг доирадаги фойдаланувчиларнинг молиявий ахборотга бўлган умумий эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган ҳаққоний тақдим этиш асоси.**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АХС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Аудитор "барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этади" иборасининг қўлланиши аудитор фикрини билдириш учун тегишли бўлишини аниқлаган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Биз АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган тузилган, илова қилинаётган бухгалтерия баланси, шунингдек ҳисоб сиёсати муҳим қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлар аудитини ўтказдик.

Компания[1] раҳбариятининг молиявий ҳисобот учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботни Х юрисдикция молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг бухгалтерия балансини тайёрлаш учун ўринли бўлган талабларига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш, шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисобот бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида,[2] аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат

---

1 Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

2 Агар аудитор молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш муносабати билан ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида ҳам фикр билдириши шарт бўлса, бу гап қуйидаги таърифга эга бўлади: “Бундай рискларни баҳолашда аудитор, вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади”

тизимини кўриб чиқади. Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек молиявий ҳисоботнинг умумий тақдим этилишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримиз (хулосамиз)ни билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Фикр

Бизнинг фикримизча, молиявий ҳисобот АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини барча муҳим жиҳатларда Х юрисдикция молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосининг бундай молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун ўринли бўлган талабларига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади.

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

2-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Пул маблағлари тушумлари ва уларнинг сарфланиши тўғрисида ҳисобот (яъни айрим молиявий ҳисобот) аудити.**
- **Молиявий ҳисобот пул оқимлари тўғрисида маълумотлар бериш тўғрисидаги кредиторнинг сўровига жавобан пул маблағлари тушумлари ва уларнинг сарфланишини ҳисобга олиш усулига мувофиқ тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тайёрланган.**
- **Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос – бу махсус фойдаланувчиларнинг молиявий ахборотга бўлган эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган ҳаққоний тақдим этиш асоси.[3]**
- **Аудитор "барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этади" иборасининг қўлланиши аудитор фикрини билдириш учун тегишли бўлишини аниқлаган.**
- **Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тарқатиш ёки ундан фойдаланиш чекланмаган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Биз АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрда тугаган йил учун тузилган, илова қилинаётган пул маблағлари тушумлари ва уларнинг сарфланиши тўғрисида ҳисоботи, шунингдек ҳисоб сиёсати аҳамиятли қоидаларининг қисқача тавсифи ва бошқа изоҳловчи маълумотлар (биргаликда "молиявий ҳисобот" деб номланади) аудитини ўтказдик. Молиявий ҳисобот Компания раҳбарияти томонидан Х изоҳда тавсифланган пул маблағлари тушумлари ва уларнинг сарфланишини ҳисобга олиш усулига мувофиқ тайёрланган.

[3] АҲС 800 да махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар шакли ва мазмунига қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма баён этилган.

Компания[4] раҳбариятининг молиявий ҳисобот учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти мазкур молиявий ҳисоботни Х изоҳда тавсифланган пул маблағлари тушумлари ва уларнинг сарфланишини ҳисобга олиш усулига мувофиқ тайёрлаш ва ҳаққоний тақдим этиш (бу пул маблағлари тушумлари ва уларнинг сарфланишини ҳисобга олиш усули мазкур вазиятда молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун қўлланиладиган асос ҳисобланишини аниқлашни ўз ичига олади), шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур молиявий ҳисобот бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни молиявий ҳисоботда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит молиявий ҳисоботда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли молиявий ҳисоботда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти ўз молиявий ҳисоботини тайёрлаши ва ҳаққоний тақдим этиши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади. Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларларнинг асослилигини баҳолашни,

[4] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

шунингдек молиявий ҳисоботнинг умумий тақдим этилишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримиз (хулосамиз)ни билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

Фикр

Бизнинг фикримизча, молиявий ҳисобот ABC компаниясининг 20X1 йил 31 декабрда тугаган йил учун тузилган пул маблағлари тушумлари ва уларнинг сарфланишини барча муҳим жиҳатларда Х изоҳда тавсифланган пул маблағлари тушумлари ва уларнинг сарфланишини ҳисобга олиш усулига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади.

Ҳисобга олиш усули

Биз модификация қилинган фикрни билдирмасдан, Сизнинг эътиборингизни ҳисобга олиш усулини тавсифловчи молиявий ҳисоботга Х изоҳга қаратамиз. Молиявий ҳисобот XYZ кредиторга маълумотлар бериш мақсадида тайёрланган. Бинобарин, ҳисобот бошқа мақсадга мос келиши мумкин эмас.

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

3-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Суғурта портфелидаги "кўрилган, бироқ ҳисоботда акс эттирилмаган" даъволар бўйича мажбурият (яъни молиявий ҳисоботдаги элемент, счёт ёки модда) аудити.**
- **Молиявий ҳисобот тартибга солувчи органнинг талабларини бажариш учун белгилаган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш қоидаларига мувофиқ тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан тайёрланган. Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосини танлашга ҳақли эмас.**
- **Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос – бу махсус фойдаланувчиларнинг молиявий маълумотларга бўлган эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган мувофиқлик асоси.[5]**
- **Аудит келишуви шартларида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун жавобгарлиги тавсифи АХС 210 га мувофиқ акс эттирилган.**
- **Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тарқатиш чекланган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОР ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

Биз АВС суғурта компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган кўра "кўрилган, бироқ ҳисоботда акс эттирилмаган" даъволар бўйича мажбуриятлари илова қилинаётган рўйхатининг (матнда кейинги ўринларда "Рўйхат" деб юритилади) аудитини ўтказдик. Рўйхат Компания раҳбарияти томонидан [тартибга солувчи орган томонидан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш бўйича белгиланган қоидалар қайд қилиниши керак] асосида тайёрланган.

[5] АХС 800 да махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар шакли ва мазмунига қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма баён этилган.

Компания[6] раҳбариятининг рўйхат учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти рўйхатни [тартибга солувчи орган томонидан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш бўйича белгиланган қоидалар қайд қилиниши керак] асосида тайёрлаш, шунингдек Компания раҳбарияти фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлардан холи молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун зарур деб ҳисоблайдиган ички назорат тизимини таъминлаш учун жавобгар бўлади.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз мазкур рўйхат бўйича ўзимиз ўтказган аудит асосида фикр билдиришдан иборат. Биз аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказдик. Мазкур стандартлар бизга ахлоқий талабларни бажариш, шунингдек аудитни рўйхатда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд эмаслигига оқилона ишонч билдиришни таъминлайдиган тарзда режалаштириш ва ўтказиш мажбуриятини юклайди.

Аудит рўйхатда акс эттирилган суммалар ва очиб бериладиган маълумотлар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун тартиб-таомилларни бажаришни ўз ичига олади. Танланган тартиб-таомиллар аудиторнинг мулоҳазасига, шу жумладан фирибгарлик ёки хато туфайли рўйхатда юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳога боғлиқдир. Бундай рискларни баҳолашда, тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги тўғрисида фикр билдириш мақсадида эмас, балки вазиятга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор тадбиркорлик субъекти рўйхатни тайёрлаши билан боғлиқ бўлган ички назорат тизимини кўриб чиқади. Аудит ўтказиш қўлланилаётган ҳисоб сиёсатининг мақбуллигини ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳоларларнинг асослилигини баҳолашни, шунингдек рўйхатнинг умумий тақдим этилишини баҳолашни ҳам ўз ичига олади.

Биз ўзимиз олган аудиторлик далиллари ўз аудиторлик фикримиз (хулосамиз)ни билдиришда асос сифатида таяниш учун етарлича тегишли далиллардир деб ҳисоблаймиз.

---

[6] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

Фикр

Бизнинг фикримизча, ABC суғурта компаниясининг 20X1 йил 31 декабрга бўлган ҳолатга кўра "кўрилган, бироқ ҳисоботда акс эттирилмаган" даъволар бўйича мажбуриятлари рўйхатидаги молиявий маълумотлар барча муҳим жиҳатларда [тартибга солувчи орган томонидан молиявий ҳисоботларни тақдим этиш бўйича белгиланган қоидалар қайд қилиниши керак] асосида тайёрланган.

Ҳисобга олиш усули ва тарқатишга нисбатан чеклаш

Биз модификация қилинган фикрни билдирмасдан, Сизнинг эътиборингизни ҳисобга олиш усулини тавсифловчи рўйхатга X изоҳга қаратамиз. Рўйхат ABC суғурта компаниясига DEF тартибга солувчи органи талабларини бажариш учун ёрдам бериш мақсадида тайёрланган. Бинобарин, ҳисобот бошқа мақсадга мос келиши мумкин эмас. Бизнинг ҳисоботимиз (хулосамиз) фақат ABC суғурта компанияси ва DEF тартибга солувчи органи учун мўлжалланган ва, ABC суғурта компанияси ва DEF тартибга солувчи органидан ташқари, бошқа томонларга тақдим этилиши мумкин эмас.

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 810

ҚИСҚАРТИРИЛГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР БЎЙИЧА ҲИСОБОТ (ХУЛОСА) ТАҚДИМ ЭТИШ КЕЛИШУВЛАРИ

(2009 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси 1

Кучга кириш санаси....2

Мақсадлари....3

Таърифлар....4

Талаблар

Келишувни қабул қилиш....5–7

Тартиб-таомиллар хусусияти....8

Фикр билдириш шакли....9–11

Ишни бажариш муддатлари ва аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейинги ҳодисалар 12–13

Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) 14–19

Тарқатиш ёки фойдаланишга нисбатан чеклаш ёинки фойдаланувчиларни ҳисобга олиш асоси тўғрисида огоҳлантиришни чеклаш 20

Қиёсий маълумотлар....21–22

Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилган аудит қилинмаган қўшимча маълумотлар 23

Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган ҳужжатлардаги бошқа маълумотлар 24

Аудиторнинг дахлдорлиги 25–26

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Келишувни қабул қилиш A1–A7

Аудит қилинган молиявий ҳисоботларнинг фойдаланувчилар учун очиқлигини баҳолаш A8

Фикр билдириш шакли A9

Ишни бажариш муддатлари ва аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейинги ҳодисалар A10

Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) A11–A15

Қиёсий маълумотлар A16–A17

Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилган аудит қилинмаган қўшимча маълумотлар A18

Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган ҳужжатлардаги бошқа маълумотлар A19

Аудиторнинг дахлдорлиги A20

Илова: Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 810 “*Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувлари*” АХС 200 “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*” контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг халқаро стандарти (АХС)да аудиторнинг аудити АХСга мувофиқ айни шу аудитор томонидан ўтказилган молиявий ҳисоботлар таркибидан чиқарилган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш бўйича келишувга нисбатан жавобгарлиги кўриб чиқилади.

Кучга кириш санаси

2. Ушбу АХС 2009 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлари

3. Аудиторнинг мақсадлари:

   (а) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувини қабул қилиш ўринлилиги ёки ўринли эмаслигини аниқлаш; ва

   (б) Агар у қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш учун ёлланган бўлса:

      (i) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни олинган далиллар бўйича чиқарилган хулосаларни баҳолаш асосида ҳосил қилиш; ва

      (ii) Мазкур фикрни уни билдириш учун асосни ҳам тавсифловчи ёзма ҳисобот (хулоса) ёрдамида аниқ ифодалаш.

Таърифлар

4. Аудитнинг халқаро стандартларида қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) *Қўлланилган мезонлар* – Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан қўлланилган мезонлар.

(б) *Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар* – Аудитор томонидан АХСга мувофиқ аудит қилинган молиявий ҳисоботлар[1] бўлиб, улар асосида қисқартирилган молиявий ҳисоботлар шакллантирилади.

(в) *Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар* – Молиявий ҳисоботлардан олинган, аммо молиявий ҳисоботларга қараганда камроқ тафсилотларга эга бўлган тарихий молиявий маълумотлар, бироқ, шунга қарамасдан, тадбиркорлик субъекти иқтисодий ресурсларининг ёки мажбуриятларининг маълум пайтдаги ҳолати ёки маълум давр мобайнидаги ўзгаришлари тўғрисидаги маълумотлар молиявий ҳисоботларда тақдим этилган структурасига мос равишда қисқартирилган молиявий ҳисоботларда ҳам тақдим қилинади.[2] Бундай тарихий молиявий маълумотларни таърифлаш учун турли давлатларда турлича терминология қўлланилиши мумкин.

Талаблар

Келишувни қабул қилиш

5. Аудитор ушбу АХСга мувофиқ қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувини фақат у, АХСга мувофиқ, қисқартирилган молиявий ҳисоботларни шакллантириш учун асос бўлган молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказган бўлсагина қабул қилиши лозим. (А1 бандига қаранг)

6. Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувини қабул қилишдан олдин аудитор қуйидагилар ҳаракатни бажариши лозим: (А2 бандига қаранг)

   (а) Қўлланилган мезонлар мақбуллиги ёки мақбул эмаслигини аниқлаш; (А3-А7 бандларига қаранг)

---

1 АХС 200 "*Аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиши*", 13(е) бандида "молиявий ҳисоботлар" атамасига таъриф берилган

2 АХС 200, 13(е) банди

(б) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан у ўз жавобгарлигини эътироф этиши ва тушунишининг тасдиғини олиш:

(i) Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни қўлланилган мезонларга мувофиқ тайёрлаш учун;

(ii) Аудит қилинган молиявий ҳисоботларни назарда тутилаётган фойдаланувчиларга ўринсиз монеликларсиз тақдим этиш учун (ёки, агар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг назарда тутилаётган фойдаланувчиларига аудит қилинган молиявий ҳисоботларни мажбурий тартибда тақдим этишни талаб қилмаса ва қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун мезонларни белгилаган бўлса, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларнинг мазкур талабларини қисқартирилган молиявий ҳисоботларда тавсифлаш учун); ва

(iii) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса)ни қисқартирилган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган ва аудитор улар бўйича ҳисобот (хулоса) тайёрлагани кўрсатилган ҳар қандай ҳужжатга киритиш учун.

(в) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича тақдим этиладиган фикрни билдириш шаклини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан келишиш. (9–11-бандларга қаранг).

7. Агар аудитор қўлланилган мезонлар мақбул эмас деган хулосага келган ёки у тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан 6(б) бандида назарда тутилган тасдиқни олмаган бўлса, аудитор, агар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бу талаб этилмаса, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувини қабул қилмаслиги керак. Мазкур қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бажариладиган келишув ушбу АХСга мос келмайди. Бинобарин, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик

ҳисоботи (хулосаси)да келишув ушбу АХСга мувофиқ бажарилгани кўрсатилмаслиги керак. Аудитор келишув шартларида мазкур ҳолатга тегишли ҳавола қилиши лозим. Шунингдек аудитор мазкур ҳолат қисқартирилган молиявий ҳисоботларни шакллантириш учун асос бўлаётган молиявий ҳисоботлар бўйича аудит келишувига кўрсатиши мумкин бўлган таъсирни аниқлаши ҳам керак.

Тартиб-таомиллар хусусияти

8. Аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича фикр билдириш учун асосни олиш мақсадида қуйидаги тартиб-таомилларни ва ўзи зарур деб ҳисоблаши мумкин бўлган бошқа ҳар қандай тартиб-таомилларни бажариши лозим:

(а) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар ўзининг қисқартирилган хусусиятини тегишли равишда очиб бериши ва аудит қилинган молиявий ҳисоботларни аниқлаш имконини беришини баҳолаш.

(б) Агар қисқартирилган молиявий ҳисоботлар аудит қилинган молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилмаган бўлса, у мазкур ҳисоботларда қуйидагилар қай даражада аниқ тавсифланганига баҳо беради:

(i) Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар кимдан ёки қаердан олинган; ёки

(ii) Қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг назарда тутилаётган фойдаланувчиларига аудит қилинган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш шарт эмаслиги назарда тутилган ва қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун мезонлар белгиланган қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар.

(в) Қисқартирилган молиявий ҳисоботларда қўлланилган мезонлар адекват очиб берилганини баҳолаш.

(г) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар аудит қилинган молиявий ҳисоботлардаги тегишли маълумотлар билан мос келишини ёки уни мазкур маълумотлар асосида қайта ҳисоблаб чиқиш мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини

аниқлаш молиявий ҳисоботлардаги тегишли маълумотлар билан солиштириш.

(д) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар қўлланилган мезонларга мувофиқ тайёрланганини текшириш.

(е) Қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг мақсадини ҳисобга олган ҳолда, қисқартирилган молиявий ҳисоботларда зарурий маълумотлар ифодаланганини ва у мазкур вазиятда чалғитмайдиган тегишли даражада шакллантирилганини текшириш.

(ж) Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг назарда тутилаётган фойдаланувчилари учун ўринсиз монеликларсиз очиқлиги ёки очиқ эмаслигини текшириш, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг назарда тутилаётган фойдаланувчиларига аудит қилинган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш шарт эмаслиги назарда тутилган ва қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун мезонлар белгиланган ҳоллар бундан мустасно. (А8 бандига қаранг)

Фикр билдириш шакли

9. Агар аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикр билдириш зарур деган хулосага келган бўлса ва қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда бошқача талаблар белгиланган бўлмаса, аудитор фикри (хулосаси) қуйидаги иборалардан бирини ўз ичига олиши лозим: (А9 бандига қаранг)

(а) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда аудит қилинган молиявий ҳисоботлар билан [қўлланилган мезонлар]га мувофиқ мос келади; ёки

(б) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар [қўлланилган мезонлар]га мувофиқ аудит қилинган молиявий ҳисоботларнинг ҳаққоний қисқартмаси ҳисобланади.

10. Агар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни таърифлаш назарда тутилган бўлса ва 9-бандда тавсифланган таърифлардан фарқ қилса, аудитор:

    (а) Назарда тутилган фикрни билдириш учун 8-бандда тавсифланган тартиб-таомилларни ва аудитор учун зарур бўлган бундан кейинги тартиб-таомилларни қўллаши; ва

    (б) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудитор фикрини нотўғри тушуниши мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини баҳолаши ва агар мумкин бўлса, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қўшимча тушунтириш эҳтимол тутилган нотўғри тушунишни юмшатиши мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини баҳолаши лозим.

11. Агар, 10(б) бандининг амал қилиши билан боғлиқ ҳолда, аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қўшимча тушунтириш эҳтимол тутилган нотўғри тушунишни юмшатиши мумкин эмас, деган хулосага келган бўлса, аудитор мазкур келишувни қабул қилмаслиги керак, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ у келишувни қабул қилишга мажбур бўлган ҳоллар бундан мустасно. Бундай қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ бажариладиган келишув ушбу АХС талабларига мос келмайди. Бинобарин, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да келишув мазкур АХСга мувофиқ бажарилгани кўрсатилмаслиги керак.

Ишни бажариш муддатлари ва аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейинги ҳодисалар

12. Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейинги сана қўйилиши лозим. Бундай ҳолларда қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да

қисқартирилган молиявий ҳисоботлар ва аудит қилинган молиявий ҳисоботлар аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин содир бўлган, аудит қилинган молиявий ҳисоботларга тузатишлар киритиш ёки маълумотларни очиб беришни талаб этиши мумкин бўлган ҳодисалар таъсирини акс эттирмаслиги кўрсатилиши лозим. (А10 бандига қаранг)

13. Аудитор аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасида мавжуд бўлган, бироқ аудиторга илгари маълум бўлмаган фактлар ҳақида хабар топиши мумкин. Бундай ҳолларда аудитор токи у аудит қилинган молиявий ҳисоботлар тўғрисидаги бундай фактларни АХС 560[3] га мувофиқ кўриб чиқишни якунламагунча қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чоп этмаслиги лозим.

Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) элементлари

14. Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) қуйидаги элементларни ўз ичига олиши лозим:[4] (А15 бандига қаранг)

    (а) Бу мустақил аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси) эканлигини аниқ кўрсатувчи ном. (А11 бандига қаранг)

    (б) Адресат. (А12 бандига қаранг)

    (в) Кириш параграфи, у:

        (i) аудитор қайси қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этаётган бўлса, шу қисқартирилган молиявий ҳисоботларни, шу жумладан қисқартирилган

[3] АХС 560 “Кейинги ҳодисалар”

[4] Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) модификация қилинадиган вазиятлар кўриб чиқиладиган 17–18-бандлар мазкур бандда санаб ўтилган элементларга қўшимча элементлардан фойдаланишни талаб қилади.

молиявий ҳисоботлар таркибига кирувчи ҳар бир ҳисоботнинг номини аниқ кўрсатади; (А13 бандига қаранг)

(ii) Аудит қилинган молиявий ҳисоботларни қайд қилади;

(iii) Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га ҳавола этади, ўша ҳисобот (хулоса) санасини ва, 17–18-бандларга мувофиқ, аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикр билдирилганини кўрсатади;

(iv) Агар қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейинги сана қўйилган бўлса, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар ва аудит қилинган молиявий ҳисоботлар аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин содир бўлган ҳодисалар таъсирини акс эттирмаслигини кўрсатади; ва

(v) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар аудит қилинган молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосига мувофиқ талаб этиладиган очиб бериладиган маълумотларнинг барчасини кўрсатмаслигини ва қисқартирилган молиявий ҳисоботлар аудит қилинган молиявий ҳисоботлар ўрнини босмаслиги тўғрисида баёнотни ўз ичига олади.

(г) Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг[5] қисқартирилган молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги тавсифи, унда

[5] Ёки муайян юрисдикция меъёрий-ҳуқуқий базасининг контекстига мос келувчи бошқа атама

тадбиркорлик субъекти раҳбарияти[6] қисқартирилган молиявий ҳисоботларни қўлланилган мезонларга мувофиқ тайёрлаш учун жавоб бериши тушунтирилади.

(д) Аудитор ушбу АХС талабларига мувофиқ бажарилган тартиб-таомиллар асосида қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича фикр билдириш учун жавоб бериши тўғрисида баёнот.

(е) Аниқ билдирилган фикрни ўз ичига олган параграф (9 – 11-бандларга қаранг).

(ж) Аудиторнинг имзоси.

(з) Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси. (А14 бандига қаранг)

(и) Аудиторнинг манзили.

15. Агар қисқартирилган молиявий ҳисоботлар адресати аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) адресати бўлмаса, аудитор бошқа адресатдан фойдаланиш зарурлиги ёки зарур эмаслигини ҳал қилиши лозим. (А12 бандига қаранг)

16. Аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га қуйидагилардан эрта бўлмаган санани қўйиши лозим: (А14 бандига қаранг)

(а) Аудитор етарлича тегишли аудиторлик далилларини олган ва улар асосида фикрни билдирган, шу жумладан қисқартирилган молиявий ҳисоботлар тайёрлангани ва эътироф этилган ваколатларга эга бўлган шахслар улар учун жавобган эканликларини тасдиқлаганлари хусусидаги далилларни олган санадан; ва

(б) Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан.

---

[6] Ёки муайян юрисдикция меъёрий-ҳуқуқий базасининг контекстига мос келувчи бошқа атама

Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификация қилиш, тушунтириш параграфи ёки бошқа масала параграфи (А15 бандига қаранг)

17. Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикр, тушунтириш параграфи ёки бошқа масала параграфи ифодаланган, бироқ қисқартирилган молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда аудит қилинган молиявий ҳисоботлар билан мос келиши ёки қўлланилган мезонларга мувофиқ унинг ҳаққоний қисқартмаси ҳисобланиши аудиторни қаноатлантирган ҳолларда, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да, 14-бандда назарда тутилган элементларга қўшимча равишда:

    (а) Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикр, тушунтириш параграфи ёки бошқа масала параграфи ифодалангани кўрсатилиши; ва

    (б) Қуйидагилар тавсифланиши лозим:

        (i) Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича қўшимча изоҳлар билан фикр билдириш учун асос ва мазкур изоҳлар билан фикр; ёки аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)даги тушунтириш параграфи ёки бошқа масала параграфи; ва

        (ii) Қисқартирилган молиявий ҳисоботларга уларнинг таъсири (агар у мавжуд бўлса).

18. Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да салбий фикр билдирилган ёки фикр билдиришдан бош тортилган ҳолларда, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да, 14-бандда назарда тутилган элементларга қўшимча равишда:

    (а) Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да салбий фикр билдирилгани ёки фикр билдиришдан бош тортилгани кўрсатилиши;

(б) Бундай салбий фикрни билдириш ёки фикр билдиришдан бош тортиш учун асос тавсифланиши; ва

(в) Салбий фикр билдирилгани ёки фикр билдиришдан бош тортилгани сабабли қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича фикр бидлдириш ўринли эмаслиги кўрсатилиши лозим.

Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича модификация қилинган фикр

19. Агар қисқартирилган молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда аудит қилинган молиявий ҳисоботлар билан мос келмаса ёки қўлланилган мезонларга мувофиқ унинг ҳаққоний қисқартмаси бўлмаса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти эса керакли тузатишларни киритишдан бош тортган бўлса, аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича салбий фикр билдириши лозим. (А15 бандига қаранг)

Тарқатиш ёки фойдаланишга нисбатан чеклаш ёинки бухгалтерия ҳисоби асоси тўғрисида фойдаланувчиларни огоҳлантириш

20. Агар аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тарқатиш ёки ундан фойдаланиш чекланган ёинки аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да фойдаланувчилар аудит қилинган молиявий ҳисоботлар махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрлангани тўғрисида огоҳлантирилган бўлса, аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га бундай чеклаш ёки огоҳлантиришни киритиши лозим.

Қиёсий маълумотлар

21. Агар аудит қилинган молиявий ҳисоботларда қиёсий маълумотлар акс эттирилган, қисқартирилган молиявий ҳисоботларда эса улар акс эттирилмаган бўлса, аудитор келишув вазиятида бундай тушириб қолдиришнинг ўринлилиги ёки ўринли эмаслигини аниқлаши лозим. Аудитор асоссиз тушириб

қолдиришнинг қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га таъсирини аниқлаши зарур. (А16 бандига қаранг)

22. Агар қисқартирилган молиявий ҳисоботларда ҳисоботи бошқа аудитор томонидан тақдим этилган қиёсий маълумотлар акс эттирилган бўлса, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) аудитор АХС 710 талабларига мувофиқ аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га киритиши лозим бўлган жиҳатларни ҳам ўз ичига олиши лозим.[7] (А17 бандига қаранг)

Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилган аудит қилинмаган қўшимча маълумотлар

23. Аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилган аудит қилинмаган ҳар қандай қўшимча маълумотларни мазкур қисқартирилган молиявий ҳисоботлардан аниқ фарқлаш мумкинлиги ёки мумкин эмаслигини аниқлаши лозим. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти томонидан тақдим этилган аудит қилинмаган қўшимча маълумотларни қисқартирилган молиявий ҳисоботлардан аниқ фарқлаш мумкин эмас, деган хулосага келган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан аудит қилинмаган қўшимча маълумотлар тақдимини ўзгартиришни сўраши лозим. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бундай қилишдан бош тортган бўлса, аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да бундай маълумотлар мазкур ҳисобот (хулоса) билан қамраб олинмаганини тушунтириши лозим. (А18 бандига қаранг)

Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган ҳужжатлардаги бошқа маълумотлар

24. Аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар билан муҳим зиддиятликларни (агар улар мавжуд бўлса) аниқлаш мақсадида қисқартирилган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган ҳужжат ва тегишли аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га киритилган бошқа

[7] АХС 710 "*Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар*".

маълумотлар билан танишиши лозим. Агар бошқа маълумотлар билан танишишда аудитор муҳим зиддиятликни аниқлаган бўлса, у қисқартирилган молиявий ҳисоботлар ёки қўшимча маълумотларни қайта кўриб чиқиш зарурлиги ёки зарур эмаслигини ҳал қилиши лозим. Агар бошқа маълумотлар билан танишишда аудитор фактлар муҳим бузиб кўрсатилгани ҳақида хабар топган бўлса, у мазкур масалани тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши лозим. (А19 бандига қаранг)

Аудиторнинг дахлдорлиги

25. Агар тадбиркорлик субъекти аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этгани тўғрисида баёнотни қисқартирилган молиявий ҳисоботлар акс эттирилган ҳужжатда беришни режалаштиргани, бироқ унга тегишли аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни киритишни режалаштирмаганидан аудитор хабар топган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан мазкур ҳужжатни аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га киритишни сўраши лозим. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бундай қилишдан бош тортган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур ҳужжатда қисқартирилган молиявий ҳисоботларга аудиторнинг дахлдорлигига ноўрин ҳаволадан фойдаланишига ҳалақит бериш учун бошқа тегишли чораларни танлаши ва кўриши лозим. (А20 бандига қаранг)

26. Аудитор тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса) тақдим этиш учун тайинланган бўлиши ва айни вақтда қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулоса) тақдим этиш учун тайинланмаган бўлиши мумкин. Бу ҳолда, агар аудитор тадбиркорлик субъекти ҳужжатда аудиторга ҳавола этган ҳолда баёнот беришни режалаштиргани ва қисқартирилган молиявий ҳисоботлар аудити аудитор томонидан ўтказилган молиявий ҳисоботлар таркибидан чиқарилганидан хабар топган бўлса, у қуйидагиларга ишонч ҳосил қилиши лозим:

(а) Аудиторга ҳавола аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) контекстида қилинганига; ва

(б) Баёнот аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тақдим этгандек таассурот қолдирмаслигига.

Агар (а) ёки (б) кичик бандларининг шартлари бажарилмаган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан баёнотни мазкур шартлар бажариладиган тарзда ўзгартиришни ёки ҳужжатда аудиторга ҳавола қилмасликни сўраши лозим. Бунинг муқобили сифатида, тадбиркорлик субъекти аудиторни қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тақдим этиш учун ёллаши ва тегишли аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни ҳужжатга киритиши мумкин. Агар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти баёнотни ўзгартирмаган, аудиторга ҳаволани ундан чиқариб ташламаган ва қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни қисқартирилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатга киритмаган бўлса, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятига у аудиторга қилинган ҳаволага рози эмаслиги тўғрисида хабар қилиши, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аудиторга ноўрин ҳаволадан фойдаланишига ҳалақит бериш учун бошқа тегишли чораларни танлаши ва кўриши лозим. (А20 бандига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Келишувни қабул қилиш (5–6-бандларга қаранг)

А1. Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни шакллантириш учун асос бўлиб хизмат қиладиган молиявий ҳисоботлар аудити аудиторни қисқартирилган молиявий ҳисоботларга нисбатан ўз мажбуриятларини ушбу АХСга мувофиқ бажариш учун зарур билим билан таъминлайди. Агар аудитор ушбу қисқартирилган

молиявий ҳисоботларни шакллантириш учун асос бўлиб хизмат қилган молиявий ҳисоботлар аудитини ҳам ўтказмаса, ушбу АХСни қўлланиши қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича фикр билдириш имконини берадиган етарлича тегишли далилларни таъминламайди.

А2. 6-бандда тавсифланган жиҳатларга тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг розилиги унинг келишув шартларига ёзма розилиги билан тасдиқланиши мумкин.

Мезонлар (6(а) бандига қаранг)

А3. Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан қисқартирилган молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда аудит қилинган молиявий ҳисоботлар билан мос келишини ёки унинг ҳаққоний қисқартмасини таъминлаш учун қисқартирилган молиявий ҳисоботларда акс эттирилиши лозим бўлган маълумотларни аниқлашни талаб қилади. Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар ўз хусусиятига кўра ихчамлаштирилган ахборот ва чекланган очиб бериладиган маълумотлардан иборат бўлгани туфайли, у бундай ҳисоботлар мазкур вазиятда чалғитадиган ҳужжатларга айланмаслиги учун зарур бўлган маълумотларни ўз ичига олмаган бўлиши мумкинлиги риски анча кучли бўлади. Қисқартирилган молиявий ҳисоботларн тайёрлаш учун белгиланган мезонларнинг йўқлиги бу рискни янада кучайтиради.

А4. Аудиторнинг қўлланилган мезонларнинг мақбуллиги тўғрисидаги қарорига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган омилларга қуйидагилар киради:

- Тадбиркорлик субъектининг хусусияти;
- Қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг мақсади;
- Назарда тутилаётган қисқартирилган молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларнинг ахборотга бўлган эҳтиёжлари; ва

- Қўлланилган мезонлар мазкур вазиятда чалғитмайдиган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар тайёрланишига олиб келиши мумкинлиги ёки мумкин эмаслиги.

A5. Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун мезонлар стандартларни ишлаб чиқиш бўйича ваколатли ёки эътироф этилган ташкилот томонидан ёинки қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда белгиланиши мумкин. АХС 210[8] да тавсифланган молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ ҳолдаги сингари, бундай ҳолатларнинг аксариятида аудитор мазкур мезонларни мақбул деб тахмин қилиши мумкин.

A6. Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун белгиланган мезонлар мавжуд бўлмаса, бундай мезонлар аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан, масалан, муайян соҳада қабул қилинган амалиёт асосида ишлаб чиқилиши мумкин. Мазкур вазиятда мақбул бўлган мезонлар қуйидаги хусусиятлар билан тавсифланадиган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар тайёрланишига олиб келади:

(а) Ўзининг қисқартма хусусиятини адекват тарзда очиб беради ва аудит қилинган молиявий ҳисоботларни аниқ кўрсатади;

(б) аудит қилинган молиявий ҳисоботлар кимдан ёки қаердан олинганини ёки аудит қилинган молиявий ҳисоботларни қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг назарда тутилаётган фойдаланувчиларига тақдим этиш қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларга мувофиқ мажбурийлиги ёки мажбурий эмаслигини ва қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун мезонлар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда белгиланган ёки белгиланмаганини аниқ тавсифлайди;

(в) Қўлланилган мезонларни адекват тарзда очиб беради;

(г) Аудит қилинган молиявий ҳисоботлардаги тегишли маълумотлар билан мос келади ёки мазкур маълумотлар асосида қайта ҳисоблаб чиқилиши мумкин; ва

[8] АХС 210 "*Аудит бўйича келишувлар шартларини келишиш*", А3 ва А8-А9 бандлари

(д) Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар мақсадини ҳисобга олганда, керакли маълумотларни ўз ичига олади ва мазкур вазиятда чалғитмаслик учун зарур даражада ихчамлаштирилган бўлади.

А7. А6(а) бандига мувофиқ қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг қисқартма хусусиятини адекват тарзда очиб бериш ва аудит қилинган молиявий ҳисоботларни идентификация қилишга, масалан, қуйидаги сарлавҳадан фойдаланиш йўли билан эришиш мумкин: “20X1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлар асосида тайёрланган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар”.

Аудит қилинган молиявий ҳисоботларнинг фойдаланувчилар учун очиқлигини баҳолаш (8(ж) бандига қаранг)

А8. Аудит қилинган молиявий ҳисоботларнинг назарда тутилаётган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар фойдаланувчилари учун ўринсиз монеликларсиз очиқлигини аудитор томонидан баҳолаш қуйидаги омилларга боғлиқ бўлади:

- Аудит қилинган молиявий ҳисоботларни кимдан ёки қаердан олиш мумкинлиги қисқартирилган молиявий ҳисоботларда аниқ тавсифланганми;
- Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар чоп этилганми; ёки
- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти назарда тутилаётган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар фойдаланувчилари томонидан аудит қилинган молиявий ҳисоботларни эркин олиш жараёнини белгилаганми.

Фикр билдириш шакли (9-бандга қаранг)

А9. 8-бандда тавсифланган тартиб-таомилларни бажаришда олишган далилларни баҳолашга асосланган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикрни билдириш зарурлиги тўғрисида хулоса аудиторга 9-бандда келтирилган иборалардан бирини ўз ичига олган фикр билдириш имконини беради. Муайян юрисдикцияда умумэътироф этилган амалиёт

аудиторнинг қайси иборани қўллаш зарурлиги тўғрисидаги қарорига таъсир кўрсатиши мумкин.

Ишни бажариш муддатлари ва аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейинги ҳодисалар (12-бандга қаранг)

A10. 8-бандда тавсифланган тартиб-таомиллар кўпинча молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида ёки у ўтказилганидан кейин дарҳол бажарилади. Агар аудитор молиявий ҳисоботлар аудити якунлангандан сўнг молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этаётган бўлса, у аудит қилинган молиявий ҳисоботларга нисбатан қўшимча аудиторлик далилларини олиши ёки аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейин содир бўлган ҳодисалар таъсири тўғрисида ҳисобот тақдим этиши шарт эмас, чунки қисқартирилган молиявий ҳисоботлар мазкур молиявий ҳисоботлар асосида шакллантирилган ва уларни янгиламайди.

Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) элементлари

Ном (14(а) бандига қаранг)

A11. Ҳисобот мустақил аудиторнинг ҳисоботи эканлигини кўрсатувчи ном, масалан, “Мустақил аудитор ҳисоботи”, аудитор мустақилликка қўйиладиган тегишли ахлоқий талабларнинг барчасини бажарганини тасдиқлайди. Бу мустақил аудиторнинг ҳисоботини бошқа шахслар томонидан чоп этиладиган ҳисоботлардан фарқлаш имконини беради.

Адресат (14(б), 15-бандларга қаранг)

A12. Аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг тегишли адресатини аниқлашига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган омилларга келишув шартлари, тадбиркорлик субъектининг хусусияти ва қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг мақсади киради.

Кириш параграфи (14(в)(і) бандига қаранг)

А13. Агар аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бошқа маълумотларни ўз ичига олган ҳужжатга киритилишидан хабар топган бўлса, аудитор тақдим этиш шакли қисқартирилган молиявий ҳисоботлар тақдим қилинган саҳифаларнинг рақамларини кўрсатиш имконини бериши ёки бермаслигини таҳлил қилиши лозим. Бу фойдаланувчиларга аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) тегишли бўлган қисқартирилган молиявий ҳисоботларни аниқлашга ёрдам беради.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси (14(з), 16-бандларга қаранг)

А14. Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар тайёрлангани тўғрисида хулоса чиқариш учун эътироф этилган ваколатларга эга бўлган ва улар учун жавобгарликни ўз бўйнига оладиган шахс ёки шахслар келишув шартлари, тадбиркорлик субъекти хусусияти ва қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг мақсадига боғлиқ бўлади.

Мисоллар (14, 17–18, 19-бандига қаранг)

А15. Ушбу АХСга иловада қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар келтирилган бўлиб, улар:

(а) Модификацияланмаган фикрни ўз ичига олади;

(б) Аудитор модификация қилинган фикрни билдирган, аудит қилинган молиявий ҳисоботлар асосида шакллантирилган; ва

(в) Модификация қилинган фикрни ўз ичига олади.

Қиёсий маълумотлар (21–22-бандларга қаранг)

А16. Агар аудит қилинган молиявий ҳисоботларда қиёсий маълумотлар акс эттирилган бўлса, айни ҳол қисқартирилган молиявий ҳисоботларда ҳам қиёсий маълумотлар мавжудлигидан далолат бериши мумкин. Аудит қилинган молиявий ҳисоботлардаги қиёсий маълумотлар қиёсий кўрсаткичлар сифатида ёки қиёсий молиявий ахборот сифатида баҳоланиши

мумкин. АХС 710 да мазкур фарқ молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га, шу жумладан олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказган бошқа аудиторларга қилинган ҳаволага қандай таъсир кўрсатиши тавсифланган.

А17. Аудиторнинг қиёсий маълумотларнинг тушириб қолдирилиши асослилиги ёки асосли эмаслиги тўғрисидаги хулосасига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган омилларга қисқартирилган молиявий ҳисоботларнинг хусусияти ва мақсади, қўлланилган мезонлар ва назарда тутилаётган қисқартирилган молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларнинг ахборотга бўлган эҳтиёжларини ўз ичига олади.

Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар билан бирга тақдим этилган аудит қилинмаган қўшимча маълумотлар (23-бандга қаранг)

А18. АХС 700[9] да аудит қилинган молиявий ҳисоботлар билан бирга 23-банд талаби қўлланганда фойдали бўлиши мумкин бўлган аудит қилинмаган қўшимча маълумотлар (мазкур вазиятга қараб мослаштириш шарти билан) тақдим этилган ҳолда қўлланиши лозим бўлган талаблар ва бу борада қўлланма баён этилган.

Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган ҳужжатлардаги бошқа маълумотлар (24-бандга қаранг)

А19. АХС 720[10] да аудит қилинган молиявий ҳисоботларни ва тегишли аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни ўз ичига олган ҳужжатга киритилган бошқа маълумотларни ўқишга ҳамда муҳим зиддиятликлар ва фактни муҳим бузиб кўрсатишларга нисбатан жавоб чораларини кўришга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма баён этилган. Улар мазкур вазиятга қараб мослаштирилган ҳолда 24-банд талабларини қўллашда фойдали бўлиши мумкин.

---

9 АХС 700 “Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) тақдим этиш”, 46–47-бандлар

10 АХС 720 “Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги”.

Аудиторнинг дахлдорлиги (25–26-бандларга қаранг)

А20. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти талаб этилган ҳаракатларни бажармаган ҳолда аудитор кўриши мумкин бўлган бошқа тегишли чораларга, масалан, назарда тутилаётган фойдаланувчилар ва бошқа маълум фойдаланувчиларни аудиторга қилинган ноўрин ҳавола тўғрисида хабардор қилиш киради. Аудиторнинг ҳаракатлари тартиби унинг юридик ҳуқуқлари ва мажбуриятларига боғлиқ бўлади. Бинобарин, аудитор ўзи юридик маслаҳат сўраб мурожаат этиши зарур, деб ҳисоблаши мумкин.

Илова

(А15 бандига қаранг)

Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботлари (хулосалари)га мисоллар

- 1-мисол: Белгиланган мезонларга мувофиқ таёрланган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси). Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикр билдирилган. Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га уни шакллантириш учун асос бўлган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)дан кейинги сана қўйилган.

- 2-мисол: Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ишлаб чиқилган ва қисқартирилган молиявий ҳисоботларда адекват тарзда очиб берилган мезонларга мувофиқ таёрланган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси). Аудитор қўлланилган мезонлар мазкур вазиятда мақбул ҳисобланади, деган қарорга келган. Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикр билдирилган.

- 3-мисол: Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ишлаб чиқилган ва қисқартирилган молиявий ҳисоботларда адекват тарзда очиб берилган мезонларга мувофиқ таёрланган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси). Аудитор қўлланилган мезонлар мазкур вазиятда мақбул ҳисобланади, деган қарорга келган. Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича қўшимча изоҳлар билан фикр билдирилган.

- 4-мисол: Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ишлаб чиқилган ва қисқартирилган молиявий ҳисоботларда адекват тарзда очиб берилган мезонларга мувофиқ таёрланган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси). Аудитор қўлланилган мезонлар мазкур вазиятда мақбул ҳисобланади, деган қарорга келган. Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича салбий фикр билдирилган.

- 5-мисол: Белгиланган мезонларга мувофиқ таёрланган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи

(хулосаси). Аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикр билдирилган. Аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикрни билдириш мумкин эмас, деган хулосага келган.

1-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Аудит қилинган молиявий ҳисобот бўйича модификацияланмаган фикр билдирилган.**
- **Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун белгиланган мезонлар мавжуд.**
- **Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га уни шакллантириш учун асос бўлган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)дан кейинги сана қўйилган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОРНИНГ ҚИСҚАРТИРИЛГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР БЎЙИЧА АУДИТОРЛИК ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган қисқартирилган бухгалтерия баланси, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида қисқартирилган ҳисобот, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида қисқартирилган ҳисобот ва пул оқимлари тўғрисида қисқартирилган ҳисоботдан, шунингдек илова қилинган изоҳлардан иборат бўлган илова қилинаётган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлари асосида шакллантирилган. Биз 20Х2 йил 15 февралдаги ўз ҳисоботимиз (хулосамиз)да мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган аудиторлик фикрини билдирдик. Мазкур молиявий ҳисоботлар ва қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бизнинг ушбу молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботимиз (хулосамиз) санасидан кейин содир бўлган ҳодисалар таъсирини акс эттирмайди.

Қисқартирилган молиявий ҳисоботларда [АВС компаниясининг аудит қилинган молиявий ҳисоботларини тайёрлашда қўлланилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси тавсифланади] талаб этадиган очиб бериладиган маълумотларнинг барчаси акс эттирилмагана. Бинобарин, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг аудит қилинган молиявий ҳисоботлари ўрнини босмайди.

Компания[1] **раҳбариятининг қисқартирилган молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги**

Компания раҳбарияти аудит қилинган молиявий ҳисоботлар қисқартмасини [белгиланган мезонлар тавсифланади]га мувофиқ тайёрлаш учун жавобгардир.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 810 "*Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувлари*"га мувофиқ ўтказган аудит тартиб-таомиллари асосида фикр билдиришдан иборат.

Фикр

Бизнинг фикримизча, АВС компаниясининг 20X1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлари асосида шакллантирилган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, [белгиланган мезонлар тавсифланади]га мувофиқ мазкур молиявий ҳисоботлар билан мос келади (ёки *уларнинг ҳаққоний қисқартмаси ҳисобланади*).

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

[1] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

2-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Аудит қилинган молиявий ҳисобот бўйича модификацияланмаган фикр билдирилган.**
- **Мезонлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ишлаб чиқилган ва Х изоҳда адекват тарзда очиб берилган. Аудитор мезонлар мазкур вазиятда мақбул ҳисобланади, деган қарорга келган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОРНИНГ ҚИСҚАРТИРИЛГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР БЎЙИЧА АУДИТОРЛИК ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган қисқартирилган бухгалтерия баланси, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида қисқартирилган ҳисобот, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида қисқартирилган ҳисобот ва пул оқимлари тўғрисида қисқартирилган ҳисоботдан, шунингдек илова қилинган изоҳлардан иборат бўлган илова қилинаётган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлари асосида шакллантирилган. Биз 20Х2 йил 15 февралдаги ўз ҳисоботимиз (хулосамиз)да мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган аудиторлик фикрини билдирдик.[2]

Қисқартирилган молиявий ҳисоботларда [АВС компаниясининг аудит қилинган молиявий ҳисоботларини тайёрлашда қўлланилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси тавсифланади] талаб этадиган очиб бериладиган маълумотларнинг барчаси акс эттирилган. Бинобарин,

[2] Агар қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мазкур ҳисоботларни шакллантириш учун асос бўлган аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейинги сана қўйилган бўлса, ушбу хатбошига қуйидаги гап қўшилади: “Мазкур молиявий ҳисоботлар ва қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бизнинг ушбу молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисоботимиз (хулосамиз) санасидан кейин содир бўлган ҳодисалар таъсирини акс эттирмайди”.

қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг аудит қилинган молиявий ҳисоботлари ўрнини босмайди.

Компания[3] раҳбариятининг қисқартирилган молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти аудит қилинган молиявий ҳисоботлар қисқартмасини Х изоҳда тавсифланган мезонларга мувофиқ тайёрлаш учун жавобгардир.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 810 "*Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувлари*"га мувофиқ ўтказган аудит тартиб-таомиллари асосида фикр билдиришдан иборат.

Фикр

Бизнинг фикримизча, АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлари асосида шакллантирилган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, Х изоҳда тавсифланган мезонларга мувофиқ, мазкур молиявий ҳисоботлар билан мос келади (ёки *уларнинг ҳаққоний қисқартмаси ҳисобланади*).

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

[3] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

3-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Аудит қилинган молиявий ҳисобот бўйича қўшимча изоҳлар билан фикр билдирилган.**
- **Мезонлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ишлаб чиқилган ва Х изоҳда адекват тарзда очиб берилган. Аудитор мезонлар мазкур вазиятда мақбул ҳисобланади, деган қарорга келган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОРНИНГ ҚИСҚАРТИРИЛГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР БЎЙИЧА АУДИТОРЛИК ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган қисқартирилган бухгалтерия баланси, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида қисқартирилган ҳисобот, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида қисқартирилган ҳисобот ва пул оқимлари тўғрисида қисқартирилган ҳисоботдан, шунингдек илова қилинган изоҳлардан иборат бўлган илова қилинаётган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлари асосида шакллантирилган.[4] Биз 20Х2 йил 15 февралдаги ўз ҳисоботимиз (хулосамиз)да мазкур молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган аудитор фикрини билдирдик. (қуйида қаранг).

Қисқартирилган молиявий ҳисоботларда [АВС компаниясининг аудит қилинган молиявий ҳисоботларини тайёрлашда қўлланилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси тавсифланади] талаб этадиган очиб бериладиган маълумотларнинг барчаси акс эттирилмаган. Бинобарин,

[4] Агар қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мазкур ҳисоботларни шакллантириш учун асос бўлган аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейинги сана қўйилган бўлса, ушбу хатбошига қуйидаги гап қўшилади: “Мазкур молиявий ҳисоботлар ва қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бизнинг ушбу молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисоботимиз (хулосамиз) санасидан кейин содир бўлган ҳодисалар таъсирини акс эттирмайди”.

қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг аудит қилинган молиявий ҳисоботлари ўрнини босмайди.

Компания[5] раҳбариятининг қисқартирилган молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти аудит қилинган молиявий ҳисоботлар қисқартмасини Х изоҳда тавсифланган мезонларга мувофиқ тайёрлаш учун жавобгардир.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 810 "*Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувлари*"га мувофиқ ўтказган аудит тартиб-таомиллари асосида фикр билдиришдан иборат.

Фикр

Бизнинг фикримизча, АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлари асосида шакллантирилган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, Х изоҳда тавсифланган мезонларга мувофиқ, мазкур молиявий ҳисоботлар билан мос келади (ёки *уларнинг ҳаққоний қисқартмаси ҳисобланади*). Бироқ, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлари билан тенг даражада бузиб кўрсатилган.

Аудит қилинган молиявий ҳисоботларнинг бузиб кўрсатилиши бизнинг 20Х2 йил 15 февралдадаги ҳисоботимиз (хулосамиз)да қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикримизда тавсифланган. Бизнинг қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикримиз компаниянинг товар-моддий захиралари мазкур молиявий ҳисоботларнинг бухгалтерия балансида ххх миқдорида акс эттирилганига асосланади. Компания раҳбарияти товар-моддий захираларни таннарх ва соф сотиш қиймати иккаласидан энг кичиги бўйича акс эттирмаган, бироқ уларни фақат таннарх бўйича акс эттирганки, бу Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларидан четга

[5] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

чиқиш ҳисобланади. Компания ёзувларига кўра, агар раҳбарият товар-моддий захираларни таннарх ва соф сотиш қиймати иккаласидан энг кичиги бўйича акс эттирганида, товар-моддий захираларни уларнинг соф сотиш қиймати бўйича акс эттириш учун товар-моддий захиралар қийматини ххх суммага пасайтириш талаб этилган бўлар эди. Шунга мос равишда, сотувлар таннархи ххх га кўпайган, даромад солиғи, соф фойда ва акциядорлик капитали эса, тегишли равишда, ххх, ххх ва ххх га кўпайган бўлар эди. Бизнинг қўшимча изоҳлар билан билдирилган фикримизда, тавсифланган жиҳат таъсирини истисно этганда, мазкур молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрга бўлган молиявий ҳолатини, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида унинг молиявий натижаларини ва пул оқимларини барча муҳим жиҳатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳаққоний тақдим этади (ёки *тўғри ва ҳаққоний тасаввур беради*).

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

4-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Аудит қилинган молиявий ҳисобот бўйича салбий фикр билдирилган.**
- **Мезонлар тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ишлаб чиқилган ва Х изоҳда адекват тарзда очиб берилган. Аудитор мезонлар мазкур вазиятда мақбул ҳисобланади, деган қарорга келган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОРНИНГ ҚИСҚАРТИРИЛГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР БЎЙИЧА АУДИТОРЛИК ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган қисқартирилган бухгалтерия баланси, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида қисқартирилган ҳисобот, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида қисқартирилган ҳисобот ва пул оқимлари тўғрисида қисқартирилган ҳисоботдан, шунингдек илова қилинган изоҳлардан иборат бўлган илова қилинаётган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлари асосида шакллантирилган.[6]

Қисқартирилган молиявий ҳисоботларда [АВС компаниясининг аудит қилинган молиявий ҳисоботларини тайёрлашда қўлланилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси тавсифланади] талаб этадиган очиб бериладиган маълумотларнинг барчаси акс эттирилмаган. Бинобарин, қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг аудит қилинган молиявий ҳисоботлари ўрнини босмайди.

[6] Агар қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мазкур ҳисоботларни шакллантириш учун асос бўлган аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейинги сана қўйилган бўлса, ушбу хатбошига қуйидаги гап қўшилади: “Мазкур молиявий ҳисоботлар ва қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бизнинг ушбу молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисоботимиз (хулосамиз) санасидан кейин содир бўлган ҳодисалар таъсирини акс эттирмайди”.

Компания[7] раҳбариятининг қисқартирилган молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти аудит қилинган молиявий ҳисоботлар қисқартмасини Х изоҳда тавсифланган мезонларга мувофиқ тайёрлаш учун жавобгардир.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 810 "*Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувлари*"га мувофиқ ўтказган аудит тартиб-таомиллари асосида фикр билдиришдан иборат.

Фикр билдиришдан бош тортиш

Биз 20X2 йил 15 февралдаги ўз ҳисоботимиз (хулосамиз)да АВС компаниясининг 20X1 йил 31 декабрда тугаган йил учун молиявий ҳисоботлари бўйича салбий фикрни билдирдик. Салбий аудиторлик фикрини билдириш учун асос бўлиб [салбий аудиторлик фикрини билдириш учун асос тавсифланади] хизмат қилди. Бизнинг салбий фикримизда [салбий аудиторлик фикри тавсифланади]да кўрсатилган.

Юқорида тақдим этилган жиҳат муҳимлиги туфайли АВС компаниясининг 20X1 йил 31 декабрда тугаган йил учун қисқартирилган молиявий ҳисоботлари бўйича фикр билдириш ўринли бўлмайди.

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

[7] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

5-мисол:

Вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Аудит қилинган молиявий ҳисобот бўйича модификацияланмаган фикр билдирилган.**
- **Қисқартирилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун белгиланган мезонлар мавжуд.**
- **Аудитор қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича модификацияланмаган фикрни билдириш мумкин эмас, деган хулосага келган.**

МУСТАҚИЛ АУДИТОРНИНГ ҚИСҚАРТИРИЛГАН МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР БЎЙИЧА АУДИТОРЛИК ҲИСОБОТИ (ХУЛОСАСИ)

[Тегишли адресат]

АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабр ҳолатига бўлган қисқартирилган бухгалтерия баланси, кўрсатилган санада тугаган йил мобайнида фойда ва зарарлар тўғрисида қисқартирилган ҳисобот, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисида қисқартирилган ҳисобот ва пул оқимлари тўғрисида қисқартирилган ҳисоботдан, шунингдек илова қилинган изоҳлардан иборат бўлган илова қилинаётган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг 20Х1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлари асосида шакллантирилган.[8]

Қисқартирилган молиявий ҳисоботларда [АВС компаниясининг аудит қилинган молиявий ҳисоботларини тайёрлашда қўлланилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асоси тавсифланади] талаб этадиган очиб бериладиган маълумотларнинг барчаси акс эттирилмаган. Бинобарин,

[8] Агар қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га мазкур ҳисоботларни шакллантириш учун асос бўлган аудит қилинган молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санасидан кейинги сана қўйилган бўлса, ушбу хатбошига қуйидаги гап қўшилади: “Мазкур молиявий ҳисоботлар ва қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бизнинг ушбу молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисоботимиз (хулосамиз) санасидан кейин содир бўлган ҳодисалар таъсирини акс эттирмайди”.

қисқартирилган молиявий ҳисоботлар АВС компаниясининг аудит қилинган молиявий ҳисоботлари ўрнини босмайди.

Компания[9] раҳбариятининг қисқартирилган молиявий ҳисоботлар учун жавобгарлиги

Компания раҳбарияти аудит қилинган молиявий ҳисоботлар қисқартмасини [белгиланган мезонлар тавсифланади]га мувофиқ тайёрлаш учун жавобгардир.

Аудиторнинг жавобгарлиги

Бизнинг жавобгарлигимиз қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ўзимиз Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) 810 "*Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувлари*"га мувофиқ ўтказган аудит тартиб-таомиллари асосида фикр билдиришдан иборат.

Салбий фикрни билдириш учун асос

[Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар, барча муҳим жиҳатларда, белгиланган мезонларга мувофиқ, аудит қилинган молиявий ҳисоботлар билан мос келмаслигига (ёки *уларнинг ҳаққоний қисқартмаси ҳисобланмаслигига*) олиб келган жиҳат тавсифланади].

Салбий фикр

Бизнинг фикримизча, салбий фикрни билдириш учун асос тақдим этилган параграфда тавсифланган жиҳатнинг муҳимлиги туфайли, юқорида кўрсатилган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар, [белгиланган мезонлар тавсифланади]га мувофиқ, АВС компаниясининг 20X1 йил 31 декабрда тугаган йил учун аудит қилинган молиявий ҳисоботлари билан мос келмайди (ёки *уларнинг ҳаққоний қисқартмаси ҳисобланмайди*).

[Аудиторнинг имзоси]

[Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) санаси]

[Аудиторнинг манзили]

---

[9] Ёки муайян юрисдикциянинг меъёрий-ҳуқуқий базаси контекстига мос келадиган бошқа атама

ХАЛҚАРО АУДИТ АМАЛИЁТИ ИЗОҲИ 1000
МОЛИЯВИЙ ИНСТРУМЕНТЛАРНИ АУДИТДАН ЎТКАЗИШДА МАХСУС ЖИҲАТЛАР

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш 1–10

1-бўлим – Молиявий инструментлар тўғрисида қисқача маълумот 11–69

Молиявий инструментлардан фойдаланишнинг мақсади ва рисклари 14–19

Молиявий инструментларга тегишли назоратлар 20–23

Тўлиқлик, аниқлик ва мавжудлик 24–33

Савдо тасдиқлари ва клиринг ташкилотлари 25–26

Банклар ва кастодианлар билан солиштирмалар 27–30

Тўлиқлик, аниқлик ва мавжудлик бўйича бошқа назоратлар 31–33

Молиявий инструментларнинг баҳоланиши 34–64

Молиявий ҳисобот талаблари 34–37

Кузатиладиган ва кузатилмайдиган маълумотлар 38–39

Нофаол бозорларнинг таъсирлари 40–42

Раҳбариятнинг баҳолаш жараёнлари 43–63

Моделлар 47–49

Оддий молиявий инструментга мисол 50–51

Учинчи-томон нархлаш манбалари 52–62

Баҳолаш экспертларидан фойдаланиш 63

Молиявий мажбуриятларга тегишли масалалар 64

Молиявий инструментлар бўйича маълумотларни тақдим этиш ва очиб бериш 65–69

Очиб бериладиган маълумотларнинг тоифалари.....67–69

2-бўлим – Молиявий инструментларга тегишли аудиторлик кўриб чиқишлар.....70–145

Профессионал скептицизм.....71–72

Режалаштириш мулоҳазалари.....73–84

Бухгалтерия ҳисоби ва очиб бериш талабларини тушуниш.....74

Молиявий инструментларни тушуниш.....75–77

Аудитда ихтисослашган кўникмалар ва билимга эга шахслардан фойдаланиш 78–80

Ички назоратни тушуниш.....81

Ички аудит хизматининг хусусиятини, ўрнини ва фаолиятини тушуниш..... 82–83

Молиявий инструментларни баҳолаш бўйича раҳбариятнинг методологиясини тушуниш 84

Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш ва уларга аудиторнинг жавоб ҳаракатлари 85–105

Молиявий инструментларга тегишли умумий кўриб чиқишлар.....85

Фирибгарлик риски омиллари 86–88

Муҳим бузиб кўрсатиш рискини баҳолаш 89-90

Назоратларнинг операцион самарадорлигини текширишни, ва қандай даражада текширишни, аниқлашда

кўриб чиқиладиган омиллар 91–95

Моҳият бўйича текшириш тартиб-таомиллар 96–97

Қўш-мақсадли тестлар 98

Аудиторлик тартиб-таомилларининг муддати 99–102

Тўлиқлик, аниқлик, мавжудлик, содир бўлишлик ва ҳуқуқлар ва мажбуриятларга тегишли тартиб-таомиллар 103–105

Молиявий инструментларнинг баҳоланиши 106–137

Молиявий ҳисобот талаблари 106–108

Баҳолашга тегишли муҳим бузиб кўрсатишнинг рискини баҳолаш 109–113

Аҳамиятли рисклар 110–113

Аудит ёндашувини ишлаб чиқиш 114–115

Раҳбарият учинчи-томон нархлаш манбасидан фойдаланган пайтда аудиторлик кўриб чиқишлар 116–120

Раҳбарият моделдан фойдаланган ҳолда ҳаққоний қийматларни баҳолайдиган ҳолатда аудиторлик кўриб чиқишлар 121–132

Раҳбарият томонидан фойдаланилган тахминларнинг оқилона бўлишини баҳолаш 129–132

Тадбиркорлик субъекти томонидан раҳбарият эксперти фойдаланилган пайтда аудиторлик кўриб чиқишлар 133–135

Қатъий баҳолаш ёки баҳолашлар диапазонини шакллантириш 136–137

Молиявий инструментларнинг тақдим этилиши ва очиб берилиши 138–141

Молиявий инструментларнинг тақдим этилиши ва очиб

берилишига тегишли тартиб-таомиллар 140–141

Бошқа ўринли аудиторлик кўриб чиқишлар 142–145

Ёзма баёнотлар 142

Бошқарув юклатилган шахслар ва бошқалар

билан ахборот алмашинуви 143–145

Тартибга солувчи органлар ва бошқалар билан ахборот алмашинуви 145

Илова: Молиявий инструментларга тегишли назоратларга мисоллар

Халқаро аудит амалиёти изоҳи (ХААИ) 1000, *Молиявий инструментларни аудитдан ўтказишда махсус жиҳатлар*, *Халқаро сифат назорати, Аудит, Кўриб чиқиш, Бошқа ишонч билдириш ва Турдош хизматлар бўйича стандартларга Муқаддима* билан бирга ўқилиши лозим. ХААИ лар аудиторларга Аудитнинг Халқаро Стандартларида (АХС ларда) келтирилган талаблардан ташқари қўшимча талабларни юкламайди ҳамда улар аудитга ўринли бўлган барча АХС ларга риоя этиш бўйича аудитор масъулиятини ўзгартирмайди. ХААИ лар аудиторларга амалий кўмакни таъминлайди. Улар миллий стандартлар бўйича масъул бўлган томонлар томонидан татбиқ этилишига мўлжалланади, ёки тегишли миллий материални ишлаб чиқишда фойдаланилади. Улар аудиторлик ташкилоти (фирма)лар тренинг дастурларни ва ички йўриқномани ишлаб чиқишда фойдаланиши мумкин бўлган материални ҳам таъминлайди.

Кириш

1. Молиявий инструментлар барча миқёсдаги молиявий ва номолиявий тадбиркорлик субъектлари томонидан турли мақсадлар учун фойдаланилиши мумкин. Айрим тадбиркорлик субъектлари йирик мулкларга ва операция ҳажмларига эга бўлса, бошқа тадбиркорлик субъектлари жуда кам молиявий инструмент операцияларида иштирок этиши мумкин. Айрим тадбиркорлик субъектлари рискни зиммага олиш ва ундан наф олиш мақсадида молиявий инструментларда ўз позицияларини эгаллаши мумкин бўлса, бошқа тадбиркорлик субъектлари дучорликларни хежлаш ёки бошқариш орқали муайян рискларни камайтириш мақсадида молиявий инструментлардан фойдаланиши мумкин. Мазкур Халқаро аудит амалиёти изоҳи (ХААИ) ушбу барча ҳолатлар учун ўринли бўлади.

2. Қуйидаги Аудитнинг Халқаро Стандартлари (АХС лари) хусусан молиявий инструментларнинг аудитларига нисбатан ўринли бўлади:

   (а) АХС 540[1] ҳисоблаб чиқилган баҳоларни, жумладан ҳаққоний қийматда баҳоланган молиявий инструментларга тегишли ҳисоблаб чиқилган баҳоларни, аудитдан ўтказишга тегишли аудиторнинг масъулиятларини қамраб олади;

   (б) АХС 315[2] ва АХС 330[3] муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашни ҳамда ушбу рискларга жавоб ҳаракатларини қамраб олади; ва

   (в) АХС 500[4] аудиторлик далилини нима ташкил этишини тушунтиради ва аудитор фикри учун асос бўладиган оқилона хулосаларни ҳосил қилиш имконига эга бўлиш мақсадида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш учун аудиторлик тартиб-таомилларини белгилаш ва бажариш бўйича аудиторнинг масъулиятини қамраб олади.

---

1 АХС 540, *Ҳисоблаб чиқилган баҳоларни, жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар аудити*

2 АХС 315, *Тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш*

3 АХС 330, *Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг жавоб ҳаракатлари*

4 АХС 500, *Аудиторлик далили*

3. Мазкур ХААИ нинг мақсади қуйидагиларни таъминлашдан иборатдир:

   (а) Молиявий инструментлар тўғрисида қисқача маълумот (1-бўлим); ва

   (б) Молиявий инструментларга тегишли аудиторлик кўриб чиқишларнинг муҳокамаси (2-бўлим).

   ХААИ лар аудиторларга амалий кўмакни таъминлайди. Улар миллий стандартлар бўйича масъул бўлган томонлар томонидан татбиқга мўлжалланади, ёки тегишли миллий материални ишлаб чиқишда фойдаланилади. Улар аудиторлик ташкилоти (фирма)лар тренинг дастурларни ва ички йўриқномани ишлаб чиқишда фойдаланиши мумкин бўлган материални ҳам таъминлайди.

4. Барча тадбиркорлик субъектлари молиявий инструментлардан фойдаланганда муҳим бузиб кўрсатиш рискларига дучор бўлиши мумкинлиги туфайли, мазкур ХААИ барча катта-кичик тадбиркорлик субъектлари учун ўринли бўлади.

5. Мазкур ХААИ даги баҳолаш[5] бўйича йўриқнома ҳаққоний қийматда баҳоланган ёки очиб берилган молиявий инструментлар учун кўпроқ ўринли бўлишининг эҳтимоли мавжуд бўлса, баҳолашдан ташқари бошқа соҳалар бўйича йўриқнома ёки ҳаққоний қийматда ёки амортизацияланган қийматда баҳоланган молиявий инструментларга нисбатан тенг тарзда қўлланилади. Мазкур ХААИ молиявий активлар билан молиявий мажбуриятларга нисбатан қўлланилади. Мазкур ХААИ қуйидагилар каби инструментларни қамраб олмайди:

   (а) Пул маблағи, оддий кредитлар, савдо бўйича дебиторлик қарзлари ва савдо бўйича кредиторлик қарзлари каби энг оддий молиявий инструментлар;

   (б) Листинг қилинмаган улушли инструментлардаги инвестициялар; ёки

   (в) Суғурта шартномалари.

[5] Мазкур ХААИ да, «баҳолаш» ва «ҳисоблаш» ўзаро алмашинилган ҳолда фойдаланилади.

6. Шунингдек, мазкур ХААИ хеж ҳисоби, бошланишдаги фойда ёки зарар (кўп ҳолларда «1-кун» фойда ёки зарари деб юритилади), ўзаро ҳисоб-китоб қилиш, риск ўтказмалари ёки қадрсизланиш, жумладан кредит зарари бўйича резервлар, каби молиявий инструментларга нисбатан ўринли бўлган муайян бухгалтерия ҳисоби масалаларини қамраб олмайди. Ушбу масалалар тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментларни ҳисобга олишига тегишли бўлиши мумкин бўлсада, муайян бухгалтерия ҳисоби талабларини қандай инобатга олишга нисбатан аудиторлик кўриб чиқишнинг муҳокамаси мазкур ХААИ нинг қўллаш доирасидан ташқаридадир.

7. АХС ларга мувофиқ аудит шундай тахмин асосида амалга ошириладики, бунда раҳбарият ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслар маълум жавобгарликларни ўз зиммасига олган бўлади. Бундай жавобгарликлар ҳаққоний қийматни ҳисоблашларни амалга оширишни ўз ичига олади. Мазкур ХААИ раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахсларга жавобгарликларни юкламайди ҳамда уларнинг жавобгарликларини бошқарадиган қонунлар ва меъёрий ҳужжатлардан устун келмайди.

8. Мазкур ХААИ умумий мақсадли ҳаққоний тақдим қилиш бўйича молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларидаги ҳолатдан келиб чиқиб ёзилган, аммо у, ҳолатда ўринли бўлишига қараб, махсус мақсадли молиявий ҳисобот асослари каби бошқа молиявий ҳисобот асосларида ҳам фойдали бўлиши мумкин.

9. Мазкур ХААИ баҳолаш тақдимномалари, тақдим этиш ва очиб беришга асосий эътибор қаратади, аммо у тўлиқлик, аниқлик, мавжудлик, ҳуқуқлар ва мажбуриятларни ҳам, камроқ тафсилот билан, қамраб олади.

10. Молиявий инструментлар баҳолашнинг ноаниқлигига таъсирчан бўлади, қайсики АХС 540 да «ҳисоблаб чиқилган баҳосининг таъсирчанлиги ва унинг ҳисобланишидаги аниқликнинг бевосита етишмаслигига нисбатан тегишли очиб беришлар» сифатида таърифланади.[6] Баҳолашнинг ноаниқлигига, бошқа омиллар қаторида, молиявий инструментларнинг мураккаблиги таъсир

[6] АХС 540, 7(в)-банд

кўрсатади. Молиявий инструментларнинг ҳисобланишини тасдиқлаш учун мавжуд бўлган маълумотларнинг хусусияти ва ишончлилиги кенг тарзда турли хил бўлиб, у уларнинг ҳисобланиши билан боғлиқ баҳолашнинг ноаниқлигига таъсир кўрсатади. Мазкур ХААИ ҳаққоний қийматни ҳисоблашлар билан боғлиқ баҳолашнинг ноаниқлигига мурожаат этиш учун «ҳисоблаш ноаниқлиги» атамасидан фойдаланади.

1-бўлим – Молиявий инструментлар тўғрисида қисқача маълумот

11. Молиявий инструментларнинг турли таърифлари молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари орасида мавжуд бўлиши мумкин. Масалан, Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) молиявий инструментни шундай шартнома сифатида таърифлайдики, бунда у бир тадбиркорлик субъектининг молиявий активини ва бошқа тадбиркорлик субъектининг молиявий мажбуриятини ёки улушли инструментини юзага келтиради.[7] Молиявий инструментлар пул маблағи, бошқа тадбиркорлик субъектининг акцияси, пул маблағини олиш ёки етказиб бериш ёки молиявий активларни ёки мажбуриятларни айирбошлаш бўйича шартномавий ҳуқуқ ёки мажбурият, тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментларида ҳисоб-китоб қилинадиган муайян шартномалар, номолиявий моддалар бўйича муайян шартномалар ёки суғурта шартномасининг таърифини қаноатлантирмаган ҳолда суғурталовчилар томонидан чиқарилган муайян шартномалар бўлиши мумкин. Ушбу таъриф оддий кредитлардан ва депозитлардан мураккаб деривативлар, тузилмавий маҳсулотлар ва айрим товар шартномаларигача бўлган молиявий инстурментларнинг кенг кўламини қамраб олади.

12. Молиявий инструментлар мураккаблиги жиҳатидан фарқланади, бунда молиявий инструментнинг мураккаблиги қуйидагилар каби турли манбалардан келиб чиқиши мумкин:

    - алоҳида пул оқимларининг жуда йирик ҳажми, қачонки бир хилликнинг мавжуд бўлмаслиги ҳар бирининг ёки

[7] Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти (БҲХС) 32, *Молиявий инструментлар: тақдим этиш*, 11-банд

гуруҳлашган пул оқимларининг йирик миқдорининг таҳлилини, масалан, кредит рискини баҳолашни, талаб этса (масалан, кафолатланган қарз мажбуриятлари (КҚМлар));

- пул оқимларини аниқлаш учун мураккаб формулалар;
- келгуси пул оқимларининг ноаниқлиги ёки ўзгарувчанлиги, масалан кредит риски, опцион шартномалари ёки узоқроқ шартномавий муддатларга эга молиявий инструментлардан юзага келадиган ноаниқлик ёки ўзгарувчанлик.

Бозор шароитларидаги ўзгаришларга нисбатан пул оқимларининг ўзгарувчанлиги қанчалик юқорироқ бўлса, молиявий инструментнинг ҳаққоний қийматини ҳисоблаш шунчалик мураккаброқ ёки ноаниқроқ бўлиш эҳтимоли мавжуд. Шу билан бирга, баъзида баҳолаш, одатда, нисбатан осон бўлган молиявий инструментлар муайян ҳолатлар туфайли баҳолаш учун мураккаб бўлиб қолиши мумкин, мисол тариқасида, бозори суст бўлиб қолган инструментлар ёки узоқроқ шартномавий муддатларга эга инструментларни келтириш мумкин. Деривативлар ва тузилмавий маҳсулотлар мураккаброқ бўлиб қолади, қачонки улар алоҳида молиявий инструментларнинг бирикмасидан иборат бўлса. Шу билан бирга, муайян молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари ёки муайян бозор шароитлари остида молиявий инструментларни ҳисобга олиш мураккаб бўлиши мумкин.

13. Мураккабликнинг бошқа манбаси эгалик қилинадиган ёки савдо қилинадиган молиявий инструментларнинг ҳажми ҳисобланади. «Оддий » фоиз ставкаси свопи мураккаб бўлмаслиги мумкин бўлсада, уларнинг йирик миқдорига эгалик қилаётган тадбиркорлик субъекти ушбу инструментларни аниқлаш, баҳолаш ва улар бўйича битим тузишда такомиллаштирилган информацион тизимдан фойдаланиши мумкин.

Молиявий инструментлардан фойдаланишнинг мақсади ва рисклари

14. Молиявий инструментлардан қуйидаги мақсадларда фойдаланилади:

- Хежлаш мақсадлари (яъни, тадбиркорлик субъекти дучор бўлган жорий риск турини ўзгартириш). Бу қуйидагиларни ўз ичига олади:

- форвард хариди ёки келгуси валюта курсини қатъий белгилаш учун валюта сотуви;
- своплардан фойдаланиш орқали келгуси фоиз ставкаларини ўзгармас ставкаларга ёки сузувчи ставкаларга айлантириш; ва
- тадбиркорлик субъектини муайян нарх тебранишига қарши ҳимоя билан таъминлаш бўйича опцион шартномаларининг хариди, жумладан сингдирилган деривативларни қамраб олиши мумкин бўлган шартномалар;

- Савдо мақсадлари (масалан, тадбиркорлик субъектига қисқа муддатли бозор тебранишларидан наф олиш учун риск позициясини эгаллашга имкон бериш); ва
- Инвестиция мақсадлари (масалан, тадбиркорлик субъектига узоқ муддатли инвестицион даромадлардан наф олишга имкон бериш).

15. Молиявий инструментлардан фойдаланиш муайян бизнес рискларига, масалан, валюта курсларидаги, фоиз ставкаларидаги ва товар нархларидаги ўзгаришларга ёки ушбу рискларнинг бирикмасига, дучорликларни қамайтириши мумкин. Бошқа томондан, айрим молиявий инструментларнинг ўзига хос мураккабликлари юқори риска олиб келиши ҳам мумкин.

16. Бизнес риск ва муҳим бузиб кўрсатиш риски ошади, қачонки раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар:

- Молиявий инструментлардан фойдаланиш рискларини тўлиқ тарзда тушунмаса ва ушбу рискларни бошқаришда етарли кўникмалар ва тажрибага эга бўлмаса;
- Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ уларни ўринли тарзда баҳолаш учун профессионал малакалиликка эга бўлмаса;
- Молиявий инструмент фаолиятлари устидан жорий этилган етарли назоратларга эга бўлмаса; ёки
- Рискларни ноўрин тарзда хежласа ёки чайқовчиликни амалга оширса.

17. Раҳбариятнинг молиявий инструментга хос рискларни тўлиқ тарзда тушунмаслиги ушбу рискларни ўринли тарзда бошқариш бўйича раҳбариятнинг лаёқатига нисбатан бевосита таъсирга эга бўлиши мумкин ва пировардида тадбиркорлик субъектининг бардошлигига хавф солиши мумкин.

18. Молиявий инструментларга нисбатан мумкин бўлган рискларнинг асосий турлари қуйида келтирилган. Ушбу рўйхат батафсил бўлишни англатмайди ва турли атамалар ушбу рискларни ифодалашда ёки алоҳида рискларнинг таркибий қисмларини таснифлашда фойдаланилиши мумкин.

    (а) Кредит (ёки контрагент) риски бу молиявий инструментнинг бир томони мажбуриятни бажармаслиги орқали бошқа томон учун молиявий зарарга сабаб бўладиган риск ҳисобланади ва у кўп ҳолларда дефолт билан боғлиқдир. Кредит риски ҳисоб-китоб рискини ўз ичига олиб, бунда ҳисоб-китоб риски битимнинг бир томони мижоздан ёки контрагентдан олинадиган товонсиз ҳисоб-китоб қилинадиган рискдир.

    (б) Бозор риски бу шундай рискки, бунда молиявий инструментнинг ҳаққоний қиймати ёки келгуси пул оқимлари бозор нархларидаги ўзгаришлар туфайли тебранади. Бозор рискига мисоллар валюта риски, фоиз ставкаси риски, товар ва акция нархи рискини ўз ичига олади.

    (в) Ликвидлилик риски молиявий инструментга нисбатан талаб мавжуд бўлмаслиги туфайли уни ўринли нархда ва мунтазам равишда сотиб олиш ёки сотиш лаёқатига эга бўлмаслик рискини ўз ичига олади.

    (г) Операцион риск молиявий инструментлар учун талаб этилган муайян тартиб-таомилларга тегишли бўлади. Молиявий инструментнинг мураккаблиги ошиши билан, операцион риск ошиши мумкин ва операцион рискнинг суст бошқарилиши рискнинг бошқа турларини ошириши мумкин. Операцион риск қуйидагиларни ўз ичига олади:

        (і) Тасдиқлаш ва солиштириш назоратлари етарли бўлмаган ҳолатдаги риск, қайсики молиявий

инструментларнинг тўлиқсиз ёки аниқсиз ёзувига олиб келади;

(ii) Битимларнинг ноўрин ҳужжатлаштирилиши ва ушбу битимларни етарсиз мониторинги мавжуд бўлган ҳолатдаги рисклар;

(iii) Битимлар нотўғри тарзда ёзилган, қайта ишланган ёки риск нотўғри тарзда бошқарилган ва шу туфайли умумий савдонинг иқтисодиётини акс эттирмайдиган ҳолатдаги риск;

(iv) Етарли кўриб чиқишсиз, ҳаддан ташқари ишонч баҳолаш усулларининг аниқлигига нисбатан ходим томонидан билдирилиши ва шу туфайли битимлар нотўғри тарзда баҳоланган ёки уларнинг риски нотўғри тарзда баҳоланган ҳолатдаги риск;

(v) Молиявий инструментлардан фойдаланиш тадбиркорлик субъектининг риск бошқаруви сиёсатларида ёки тартиб-таомилларида етарлича инобатга олинмаган ҳолатдаги риск;

(vi) Етарсиз ёки амалга оширилмаган ички тартиблар ва тизимлардан, ёки ташқи ҳодисалардан, юзага келадиган зарар риски, жумладан ҳам ички ҳам ташқи манбалар бўйича фирибгарлик риски;

(vii) Молиявий инструментларни баҳолашда фойдаланилган баҳолаш усулларини ноўрин ёки номунтазам равишда сақлаш мавжуд бўлган ҳолатдаги риск; ва

(viii) операцион рискнинг таркибий қисми ҳисобланадиган юридик риск, қайсики юридик ёки меъёрий ҳатти-ҳаракатдан юзага келадиган зарарларга тегишли бўлиб, бунда якуний фойдаланувчи ёки контрагент томонидан ушбу ҳатти-ҳаракат шартнома ёки тегишли ўзаро ҳисоб-китоб қилиш келишувларининг шартларига асосан фаолиятни бекор қилади ёки бошқа ҳолларда тўсқинлик қилади. Масалан, юридик риск шартнома бўйича етарсиз ёки нотўғри

ҳужжатлаштиришдан, банкротликда ўзаро ҳисоб-китоб қилишни талаб этиш лаёқатсизлигидан, солиқ қонунларидаги салбий ўзгаришлардан ёки тадбиркорлик субъектлари учун молиявий инструментларнинг муайян турларига инвестиция қилишни тақиқлайдиган меъёрий ҳужжатлардан юзага келиши мумкин.

19. Молиявий инструментлардан фойдаланиш рискларига тегишли бошқа кўриб чиқишлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Фирибгарлик риски, қайсики ошиши мумкин, агарда, масалан, молиявий фирибгарликни содир этиш ҳолатида бўлган ходим ҳам молиявий инструментларни ҳам уларни ҳисобга олиш тартибларини тушунса, аммо раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар камроқ даражадаги тушунчага эга бўлса.
- Бош ҳисоб-китоб келишувлари[8] тегишли тарзда молиявий ҳисоботларда акс эттирилмаслиги мумкин бўлган ҳолатдаги риск.
- Айрим молиявий инструментлар ўзларининг муддати мобайнида активларга ёки мажбуриятларга айланиш ўртасида ўзгариши мумкин бўлган ва бундай ўзгариш тезда содир бўлиши мумкин бўлган ҳолатдаги риск.

Молиявий инструментларга тегишли назоратлар

20. Тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментлардан фойдаланишининг кўлами ва инструментларнинг мураккаблик даражаси тадбиркорлик субъектининг ички назоратининг такомиллаштиришнинг зарурий даражасинининг аниқловчилари ҳисобланади. Масалан, кичикроқ тадбиркорлик субъектлари ўзларининг мақсадларига эришиш учун пастроқ даражадаги

[8] Ягона контрагент билан бир қатор молиявий инструмент битимларини амалга оширадиган тадбиркорлик субъекти ушбу контрагент билан бош ҳисоб-китоб келишувини тузиши мумкин. Бундай келишув бирор шартноманинг дефолти ҳолатида келишув қамраб олган барча молиявий инструментларнинг ягона соф ҳисоб-китобини таъминлайди.

тузилмавий маҳсулотлар ва оддий жараёнлар ва тартиб-таомиллардан фойдаланиши мумкин.

21. Кўп ҳолларда, молиявий инструментларга тегишли муносабат даражасини белгилаш, ва улардан фойдаланиш даражасини тасдиқлаш ва назорат қилиш, бошқарув юклатилган шахслар вазифаси ҳисобланса, тадбиркорлик субъектининг ушбу рискларга дучорликларини бошқариш ва мониторинг қилиш раҳбарият вазифаси ҳисобланади. Раҳбарият ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслар ҳам молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларнинг тайёрланишига имкон яратишда ички назорат тизимини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш учун жавобгардир. Молиявий инструментлар устидан тадбиркорлик субъектининг ички назорати самарали бўлиш эҳтимоли каттароқ бўлади, қачонки раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар:

(а) Ўринли назорат муҳитини, молиявий инструментлардан фойдаланишни назорат қилишда бошқарув юклатилган шахсларнинг фаол иштирокини, ваколат ва жавобгарликнинг аниқ вазифасига эга бўлган мантиқий ташкилий тузилмани ва ўринли инсон ресурси сиёсатлари ва тартиб-таомилларини ташкил этганда. Хусусан, аниқ қоидалар молиявий инструмент фаолиятлари учун жавобгар шахслар фаолият юритишга рухсат этиладиган даражасида зарур бўлади. Бундай қоидалар молиявий инструментлардан фойдаланиш бўйича ҳар қандай юридик ёки меъёрий чекловларга алоқадор бўлади. Масалан, муайян давлат секторидаги тадбиркорлик субъектлари деривативлардан фойдаланган ҳолда бизнесни амалга ошириш ваколатига эга бўлмаслиги мумкин;

(б) Тадбиркорлик субъектининг ҳажмига ва унинг молиявий инструментларининг мураккаблигига нисбатан риск бошқаруви жараёнини ташкил этганда (масалан, айрим тадбиркорлик субъектларида расмий риск бошқаруви вазифаси мавжуд бўлиши мумкин);

(в) Бошқарув юклатилган шахсларни молиявий инструмент фаолиятлари ва улар билан боғлиқ рискларнинг хусусияти

бўйича тушунтиришни таъминлайдиган информацион тизимларни, жумладан битимларнинг етарли ҳужжатлаштирилишини, ташкил этганда;

(г) Қуйидаги мақсадларда ички назорат тизимини ишлаб чиққанда, амалга оширганда ва ҳужжатлаштирганда:

- Тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментлардан фойдаланиши унинг риск бошқаруви сиёсатлари доирасида бўлиши юзасидан оқилона ишонч билдиришни таъминлаш;
- Молиявий ҳисоботларда молиявий инструментларни тегишли тарзда акс эттириш;
- Тадбиркорлик субъекти тегишли қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя этишини таъминлаш; ва
- Рискни мониторинг қилиш.

Илова йирик ҳажмдаги молиявий инструмент битимлари билан шуғулланадиган тадбиркорлик субъектида мавжуд бўлиши мумкин бўлган назоратларнинг мисолларини таъминлайди; ва

(д) молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ ўринли ҳисоб сиёсатларини, жумладан баҳолаш сиёсатларини, ташкил этганда.

22. Тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментларига тегишли риск бошқаруви жараёнлари ва ички назоратнинг муҳим жиҳатлари қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Тадбиркорлик субъекти молиявий инструмент битимлари билан шуғулланда қабул қилиши мумкин бўлган риск дучорлигининг суммасини белгилаш ёндашувини (бу «риск иштаҳаси» деб юритилиши мумкин), жумладан молиявий инструментларга инвестиция қилиш бўйича сиёсатларни, ҳамда молиявий инструмент фаолиятлари амалга ошириладиган назорат асосини ташкил этиш;
- Молиявий инструмент битимларининг янги турларини ҳужжатлаштириш ва тасдиқлаш бўйича жараёнларни ташкил

этиш, бунда ушбу жараёнлар бундай инструментлар билан боғлиқ бухгалтерия, меъёрий, юридик, молиявий ва операцион рискларни инобатга олади;

- Молиявий инструмент битимларини қайта ишлаш, жумладан ташқи ҳисоботларга нисбатан эгаликдаги пул маблағи ва активларни тасдиқлаш ва солиштириш, ҳамда тўловлар жараёни;
- Молиявий инструментларга инвестиция қиладиган ёки улар билан савдо қиладиган шахслар билан бундай инструментларни қайта ишлаш, баҳолаш ва тасдиқлаш учун жавобгар бўлган шахслар ўртасида вазифаларни ажратиш. Масалан, нархлаш битимларига кўмак беришга жалб этилган модел ишлаб чиқиш функцияси функционал тарзда ва ташкилий тарзда фронт офисдан алоҳида бўлган модел ишлаб чиқиш функциясига нисбатан камроқ холисона бўлади;
- Баҳолаш жараёнлари ва назоратлари, жумладан учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган маълумотлар устидан назоратлар; ва
- Назоратлар мониторинги.

23. Рискларнинг хусусияти кўп ҳолларда йирик ҳажмдаги ва турли молиявий инструментларга эга тадбиркорлик субъекти билан фақатгина айрим молиявий инструмент битимларига эга тадбиркорлик субъектлари ўртасида фарқланади. Бу эса ички назоратга нисбатан турли ёндашувларга олиб келади. Масалан:

- Одатда, йирик ҳажмдаги молиявий инструментларга эга ташкилот дилинг хонасига хос муҳитга эга бўлиб, бунда эксперт савдогарлар ва ушбу савдогарлар билан бэк-офис (қайсики амалга оширилган савдолар бўйича маълумотларни текширадиган операциялар функциясига тегишли бўлиб, бунда ушбу функция савдоларда хато бўлмаслигини таъминлайдилар ва талаб этилган ўтказмаларни амалга оширадилар) ўртасида вазифалар ажратиш мавжуд. Бундай муҳитларда, савдогарлар одатда оғзаки тарзда телефон ёки электрон савдо тизими орқали шартномалар тузишни

бошлайдилар. Бундай муҳитда ўринли битимларни йиғиш ва молиявий инструментларни аниқ тарзда қайд этиш камроқ молиявий инструментларга эга тадбиркорлик субъектига нисбатан аҳамиятли тарзда кўпроқ талабчанликни талаб этиб, унинг мавжудлиги ва тўлиқлиги кўп ҳолларда айрим банклар орқали банк тасдиғи билан тасдиқланиши мумкин.

- Бошқа томондан, кичик миқдордаги молиявий инструментларга эга тадбиркорлик субъектларида кўп ҳолларда вазифаларнинг ажратилиши мавжуд бўлмайди ва бозордан фойдаланиш ҳуқуқи чегараланган бўлади. Бундай ҳолатларда, молиявий инструмент битимларини аниқлаш осонроқ бўлишига қарамасдан, раҳбарият ходимларнинг чекланган миқдорига таяниш мумкинлигининг риски мавжуд бўлади, қайсики рухсат этилмаган битимлар амалга оширилиши мумкинлигининг ёки битимлар ёзилмаслиги мумкинлигининг рискини ошириши мумкин.

Тўлиқлик, Аниқлик ва Мавжудлик

24. 25-33 бандлар молиявий инструмент битимларининг йирик ҳажмига эга тадбиркорлик субъектларида жорий этилиши мумкин бўлган назоратларни ва жараёнларни, жумладан савдо қилиш хоналарига эга тадбиркорлик субъектларини ифодалайди. Аксинча, молиявий инструмент битимларининг йирик ҳажмига эга бўлмаган тадбиркорлик субъекти ушбу назоратларга ва жараёнларга эга бўлмаслиги мумкин, аммо у бунинг ўрнига ўзининг битимларини контрагент ёки клиринг ташкилотлари билан тасдиқлаши мумкин. Буни амалга ошириш тадбиркорлик субъекти фақатгина битта ёки иккита контрагентлар билан битим тузиши мумкин бўлганда нисбатан тўғридан-тўғри бўлиши мумкин.

Савдо тасдиқлари ва клиринг ташкилотлари

25. Умуман олганда, молиявий ташкилотлар томонидан амалга ошириладиган битимлар учун, молиявий инструментларнинг шартлари контрагентлар ўртасида алмашинилган тасдиқларда ва юридик келишувларда ҳужжатлаштирилади. Клиринг ташкилотлари тасдиқлар алмашинувини савдоларни мослаштириш ва уларни ҳисоб-китоб қилиш орқали мониторинг қилишда хизмат кўрсатади.

Марказий клиринг ташкилоти биржа билан боғланган бўлади ва клиринг ташкилотлари орқали ҳисоб-китоб қиладиган тадбиркорлик субъектлари одатда клиринг ташкилотига етказилган маълумотларни бошқариш жараёнларига эга бўлади.

26. Барча битимлар ҳам бундай биржа орқали ҳисоб-китоб қилинмайди. Кўпгина бошқа бозорларда ҳисоб-китоб бошланишидан олдин битимларнинг шартларини келишиб олиш амалиёти ташкил этилган бўлади. Самарали бўлиш учун, ушбу жараён фирибгарлик рискини камайтиришда молиявий инструментлар савдосини амалга оширадиган шахслардан алоҳида тарзда амалга оширилиши зарур. Бошқа бозорларда, битимлар ҳисоб-китоб бошлангандан сўнг тасдиқланади ва айрим пайтларда тасдиқ навбатлари барча шартлар тўлиқ тарзда келишилган бўлишидан олдин бошланадиган ҳисоб-китобга олиб келади. Бу эса қўшимча рискни акс эттиради, чунки битимни тузаётган тадбиркорлик субъектлари савдоларни келишишнинг муқобил воситаларига таяниши зарур бўлади. Булар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Молиявий инструментлар билан савдо қиладиган шахсларнинг ёзувлари билан уларни ҳисоб-китоб қиладиган шахсларнинг (ушбу икки шахслар ўртасида вазифаларни қатъий ажратиш муҳимдир) ёзувлари ўртасида қатъий солиштиришларни талаб этиш, шу билан бирга, битимларнинг яхлитлигини таъминлаш учун молиявий инструментларнинг савдосини амалга оширадиган шахслар устидан қаттиқ назоратларни белгилаш;
- Асосий шартларни таъкидлайдиган контрагентлардан қисқача ҳужжатлаштиришни кўриб чиқиш, ҳаттоки агарда тўиқ шартлар ҳали келишилмаган бўлса ҳам; ва
- Савдогарларнинг фойдалари ва зарарларини кўриб чиқиш орқали улар бэк-офиснинг ҳисоб-китобларини солиштиришига ишонч ҳосил қилиш.

Банклар ва депозитарийлар билан солиштиришлар

27. Молиявий инструментларнинг айрим таркибий қисмлари, масалан облигациялар ва акциялар, алоҳида депозитарийларда сақланиши мумкин. Шу билан бирга, кўпгина молиявий инструментлар маълум

бир даврда пул маблағининг тўловларини юзага келтиради ва кўп ҳолларда ушбу пул оқимлари шартнома муддатининг бошида бошланади. Ушбу пул маблағи тўловлари ва тушумлари тадбиркорлик субъектининг банк счети орқали ўтади. Тадбиркорлик субъектининг ёзувларини ташқи банклар ва депозитарийларнинг ёзувларга нисбатан мунтазам солиштириш тадбиркорлик субъектига битимлар тегишли тартибда қайд қилинганлигини таъминлашга имкон беради.

28. Таъкидлаш лозимки, барча молиявий инструментлар ҳам шартнома муддатининг бошланғич босқичларида пул оқимини юзага келтирмайди ёки биржа ёки депозитарий билан бирга қайд қилиниш имконига эга бўлмайди. Ушбу ҳолат мавжуд бўлса, солиштириш жараёнлари тушиб қолдирилган ёки нотўғри тарзда қайд қилинган савдони аниқламайди ва бунда тасдиқлаш назоратлари муҳимроқ бўлади. Ҳаттоки бундай пул оқими инструмент муддатининг бошланғич босқичларида тўғри тарзда қайд қилинган бўлса ҳам, бу инструментнинг барча жиҳатлари ёки шартлари (масалан, сўндириш ёки олдинроқ тўхтатиш опциони) тегишли тартибда қайд қилинганлигини таъминламайди.

29. Шу билан бирга, пул маблағи ҳакаратлари савдонинг умумий ҳажмига ёки тадбиркорлик субъектининг балансига нисбатан жуда кичик бўлиши мумкин ва шу туфайли аниқлаш қийин бўлиши мумкин. Қачонки молия, ёки бошқа бэк-офис, ходимлари барча бош китоб счетларидаги қайдларнинг ҳақиқийлигини ва тасдиқланиши мумкинлигини таъминлаш учун уларни кўздан кечирса, солиштиришларнинг қиймати ошади. Ушбу жараён молиявий инструментларга тегишли пул маблағи қайдларининг бошқа томони тегишли тартибда қайд қилинмаганлигини аниқлашга кўмак беради. Тўхтатилган ва клиринг счетларини кўзда кечириш счет қолдиғидан қатъий назар муҳим ҳисобланади, чунки счетда ўзаро ҳисоб-китоб қилинадиган ва солиштириладиган моддалар бўлиши мумкин.

30. Йирик ҳажмдаги молиявий инструмент битимларига эга тадбиркорлик субъектларида, солиштириш ва тасдиқлаш назоратлари автоматлаштирилган бўлиши мумкин ва агарда шундай бўлса, етарли АТ назоратлари уларни тасдиқлаш учун жорий этилган бўлиши зарур. Хусусан, назоратлар маълумот ташқи манбалардан (масалан банклар ва депозитарийлардан) ва

тадбиркорлик субъектнинг қайдларидан тўлиқ тарзда ва аниқ олинганлигини ҳамда у солиштиришдан олдин ёки солиштириш мобайнида сохталаштирилмаганлигини таъминлаш учун зарурдир. Назоратлар яна шуни таъминлаш учун зарурки, бунда қайдлар тенглаштириладиган мезонлар солиштириш моддаларининг нотўғри тозаланишини олдини олиш учун етарли тарзда чекланган бўлади.

Тўлиқлик, аниқлик ва мавжудлик устидан бошқа назоратлар

31. Айрим молиявий инструментларга хос мураккаблик шуни англатадики, улар тадбиркорлик субъектининг тизимларида қандай қайд қилиниши кераклиги ҳар доим ҳам яққол намоён бўлмайди. Бундай ҳолатларда, раҳбарият битимларнинг муайян турлари қандай баҳоланишини, қайд қилинишини ва ҳисобга олинишини белгилайдиган сиёсатларни мониторинг қилиш учун назорат жараёнларини ташкил этиши мумкин. Ушбу сиёсатлар одатда қайд қилинадиган молиявий инструментларнинг тўлиқ таъсирларини тушуна оладиган муносиб малакали ходимлар томонидан олдиндан ташкил этилади ва кўздан кечирилади.

32. Айрим битимлар дастлаб амалга оширилишидан сўнг бекор қилиниши ёки ўзгартирилиши мумкин. Бекор қилиш ёки ўзгартиришга тегишли ўринли назоратларнинг қўлланилиши фирибгарлик ёки хато туфайли муҳим бузиб кўрсатиш рискларини камайтириши мумкин. Шу билан бирга, тадбиркорлик субъекти бекор қилинган ёки ўзгартирилган савдоларни қайта тасдиқлаш учун жорий этилган жараёнга эга бўлиши мумкин.

33. Йирик ҳажмдаги савдога эга молия ташкилотларида, бош ходим одатда алоҳида савдогарларнинг китоблари бўйича кунлик фойдалар ва зарарларни кўздан кечириб, улар ходимнинг бозор бўйича билимига асосан оқилона бўлишини баҳолайди. Буни амалга ошириш раҳбариятга муайян савдолар тўлиқ тарзда ёки тўғри қайд қилинмаганлигини аниқлашда имкон бериши мумкин ёки муайян савдогарнинг фирибгарлигини аниқлаши мумкин. Кўпроқ бош ходимнинг кўриб чиқишини таъминлайдиган битим рухсатининг тартиб-таомиллари мавжуд бўлиши муҳим ҳисобланади.

Молиявий инструментларнинг баҳоланиши

Молиявий ҳисобот талаблари

34. Кўпгина молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларида, молиявий инструментлар, жумладан сингдирилган деривативлар, балансни тақдим этиш, фойда ёки зарарни ҳисоблаш ва/ёки очиб бериш мақсадларида кўп ҳолларда ҳаққоний қийматда баҳоланади. Умуман олганда, ҳаққоний қийматни баҳолашнинг мақсади тартибли операция жорий бозор шароитларига асосан баҳолаш санасида бозор иштирокчилари ўртасида содир бўлиши мумкин бўлган нархни келтириб чиқариш ҳисобланади; яъни, у мажбурий ликвидация ёки муҳтожлик сотуви бўйича битим нархи ҳисобланмайди. Ушбу мақсадга эришишда, барча ўринли мавжуд бозор маълумотлари инобатга олинади.

35. Молиявий активлар ва молиявий мажбуриятлар бўйича ҳаққоний қийматни баҳолашлар ҳам битимларнинг дастлабки қайд қилинишида ҳам кейинроқ қийматда ўзгаришлар мавжуд бўлганда юзага келиши мумкин. Давр мобайнида содир бўладиган ҳаққоний қийматни баҳолашлардаги ўзгаришлар турли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларида турли усулларда инобатга олиниши мумкин. Масалан, бундай ўзгаришлар фойда ёки зарар сифатида қайд қилиниши мумкин, ёки бошқа умумлашган даромадда қайд қилиниши мумкин. Шунингдек, молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига боғлиқ тарзда, бутун молиявий инструментнинг ёки унинг фақатгина таркибий қисмининг (масалан, сингдирилган дериватив, қачонки у алоҳида тарзда ҳисобга олинса) ҳаққоний қийматда баҳоланиши талаб этилиши мумкин.

36. Айрим молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари ҳаққоний қийматни баҳолашларда ва тегишли очиб беришларда кучайтирилган мутаносибликни ва қиёсланувчанликни ҳосил қилиш учун ҳаққоний қиймат поғонасини ташкил этади. Баҳолаш учун дастлабки маълумотлар қуйидагилар каби турли даражаларда таснифланиши мумкин:

    - 1-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар – баҳолаш санасида тадбиркорлик субъекти фойдаланиши мумкин бўлган бир хил молиявий активлар ёки молиявий

мажбуриятлар бўйича фаол бозорлардаги белгиланган нархлар (тўғриланмаган).

- 2-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар – 1-даражага киритилган белгиланган нархлардан ташқари баҳолаш учун дастлабки маълумотлар бўлиб, улар бевосита ёки билвосита молиявий актив ёки молиявий мажбурият бўйича кузатилади. Агарда молиявий актив ёки молиявий мажбурият белгиланган (шартномавий) шартга эга бўлса, 2-даражали қўйилма молиявий актив ёки молиявий мажбуриятнинг деярли тўлиқ муддатида кузатиладиган бўлиши шарт. 2-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар қуйидагиларни ўз ичига олади:
  - фаол бозорлардаги ўхшаш молиявий активлар ёки молиявий мажбуриятлар бўйича белгиланган нархлар;
  - фаол бўлмаган бозорлардаги бир хил ёки ўхшаш молиявий активлар ёки молиявий мажбуриятлар бўйича белгиланган нархлар;
  - молиявий актив ёки молиявий мажбурият бўйича кузатиладиган белгиланган нархлардан ташқари баҳолаш учун дастлабки маълумотлар (масалан, тартибли белгиланган оралиқларда кузатиладиган фоиз ставкалари ва фойдалилик чизиқлари, назарда тутилган ўзгарувчанликлар ва кредит маржалари);
  - корреляция ёки бошқа воситалар орқали кузатиладиган бозор маълумотларидан асосан келиб чиқадиган ёки улар тасдиқлаган баҳолаш учун дастлабки маълумотлар (бозор-тасдиқлаган баҳолаш учун дастлабки маълумотлар).
- 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар – молиявий актив ёки молиявий мажбурият бўйича кузатилмайдиган маълумотлар. Кузатилмайдиган маълумотлардан ўринли кузатиладиган маълумотлар мавжуд бўлмаган даражада ҳаққоний қийматни баҳолаш учун фойдаланилади ва бунда баҳолаш санасида молиявий актив

ёки молиявий мажбурият бўйича жуда кичик бозор мавжуд бўлиш, агарда мавжуд бўлса, ҳолатлари бўлиши ҳам мумкин.

Хулоса қилганда, баҳолаш ноаниқлиги молиявий инструмент 1-даражадан 2-даражага ёки 2-даражадан 3-даражага ўтиши билан ошади. Шунингдек, 2-даражанинг ичида баҳолаш учун дастлабки маълумотларнинг кузатилувчанлигига, молиявий инструментнинг мураккаблигига, унинг баҳоланишига ва бошқа омилларга боғлиқ тарзда кенг кўламдаги баҳолаш ноаниқлиги бўлиши мумкин.

37. Муайян молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари тадбиркорлик субъектидан баҳолаш ноаниқликларига нисбатан тўғрилашни талаб этиши ёки унга рухсат этиши мумкин бўлиб, бунда асосий мақсад бозор иштирокчиси нархлашда молиявий инструментнинг нархланиши ёки пул оқимлари билан боғлиқ рискларнинг ноаниқликларини инобатга олишда дуч келиши мумкин бўлган рискларга нисбатан тўғрилашни амалга оширишдан иборатдир. Масалан:

- Модел тўғриланишлари. Айрим моделлар маълум камчиликларга эга бўлиши мумкин ёки текшириш натижаси молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосига мувофиқ ҳаққоний қийматни баҳолаш бўйича камчиликни акс эттириши мумкин.
- Кредит-риск тўғриланишлари. Айрим моделлар кредит рискни, жумладан контрагент рискини ёки шахсий кредит рискни, инобатга олмайди.
- Ликвидлилик тўғриланишлари. Молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси таклиф/сўраш маржаси каби суммага тўғриланган ликвидлиликдан фойдаланишни талаб этиши мумкин бўлсада, айрим моделлар ўртача-бозор нархини ҳисоблайди. Бошқа, кўпроқ мулоҳазали, ликвидлилик тўғриланиши тан оладики, айрим молиявий инструментлар ноликвид бўлган ҳолда баҳолашга таъсир этади.
- Бошқа риск тўғриланишлари. Бозор иштирокчилари молиявий инструментни нархлашда инобатга олиши мумкин бўган бошқа барча омилларни инобатга олмайдиган моделдан фойдаланган ҳолда баҳоланган қиймат баҳолаш санасида ҳаққоний қийматни акс эттирмаслиги мумкин ва шу

туфайли молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига риоя этиш учун алоҳида тарзда тўғриланиши зарур бўлиши мумкин.

Тўғриланишлар ноўрин бўлиши мумкин, агарда улар молиявий инструментнинг ҳисобланишини ва баҳоланишини молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосида таърифланган ҳаққоний қийматдан, масалан консерватизм мақсадларида, узоқлашган ҳолда тўғриласа.

Кузатиладиган ва кузатилмайдиган маълумотлар

38. Юқорида таъкидлангандек, молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари кўп ҳолларда баҳолаш учун дастлабки маълумотларни кузатилувчанлик даражасига асосан тоифаларга бўлади. Молиявий инструментлар бўйича бозордаги фаолият камайиши ва баҳолаш учун дастлабки маълумотларнинг кузатилувчанлиги камайиши билан, баҳолаш ноаниқлиги ошади. Молиявий инструментларнинг баҳоланишини тасдиқлаш учун мавжуд бўлган маълумотларнинг хусусияти ва ишончлилиги унинг ҳисобланишига нисбатан баҳолаш учун дастлабки маълумотларнинг кузатилувчанлигига қараб ўзгаради, қайсики бозор хусусияти (масалан, бозор фаолиятининг даражаси ва унинг биржа орқали ёки биржадан ташқари бўлиши) таъсири остида бўлади. Шу туфайли, баҳолашни тасдиқлашда фойдаланиладиган далилнинг хусусияти билан ишончлилиги ўртасида узвий боғлиқлик мавжуд ва қачонки бозор нофаол бўлиб қолса ва баҳолаш учун дастлабки маълумотлар камроқ кузатиладиган бўлса, раҳбарият учун баҳолашни тасдиқлаш учун маълумотларга эга бўлиш қийинроқ бўлиб қолади.

39. Қачонки кузатиладиган маълумотлар мавжуд бўлмаса, тадбиркорлик суъекти бозор иштирокчилари молиявий актив ёки молиявий мажбуриятни нархлашда фойдаланиши мумкин бўлган тахминни, жумладан риск тўғрисидаги тахминларни, акс эттирадиган кузатилмайдиган маълумотлардан (3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар) фойдаланади. Кузатилмайдиган маълумотлар ҳолатларда мавжуд бўлган энг яхши маъулмотлардан фойдаланган ҳолда ҳосил қилинади. Кузатилмайдиган маълумотларни ҳосил қилишда, тадбиркорлик субъекти ўзининг маълумотларидан бошлаши мумкин, қайсики тўғриланади агарда оқилона тарзда мавжуд

маълумотлар (а) бошқа бозор иштирокчилари бошқа маълумотлардан фойдаланиши мумкинлигини ёки (б) бошқа бозор иштирокчилари учун мавжуд бўлмаган тадбиркорлик субъектига хос жиҳат (масалан, тадбиркорлик субъектига хос синергия) мавжудлигини кўрсатса.

Нофаол бозорларнинг таъсирлари

40. Баҳолаш ноаниқлиги ошади ва баҳолаш мураккаброқ бўлади, қачонки молиявий инструментлар ёки уларнинг таркибий қисмлари савдо қилинадиган бозорлар нофаол бўлиб қолса. Фаол бозор нофаол бўлиб қоладиган аниқ пайт мавжуд эмас, лекин шунга қарамасдан молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари ушбу масала юзасидан йўриқномани таъминлаши мумкин. Нофаол бозорнинг хусусиятлари савдо фаолиятининг ҳажмида ва даражасида йирик камайишни, мавжуд нархлар давр мобайнида ёки бозор иштирокчилари орасида сезиларли тарзда ўзгаришини ёки нархлар жорий бўлмаслигини ўз ичига олади. Бироқ, бозор нофаол бўлишини баҳолаш мулоҳазани талаб этади.

41. Қачонки бозорлар нофаол бўлса, белгиланган нархлар эски (яъни, эскирган) бўлиши мумкин, бозор иштирокчилари савдо қилиши мумкин бўлган нархларни акс эттирмаслиги мумкин ёки мажбурий битимларни (масалан, қачонки сотувчидан меъёрий ёки юридик талабларни қаноатлантириш учун активни сотиш талаб этилганда, ликвидлиликни ҳосил қилиш учун тезда активни сотиш муҳтожликлари ёки белгиланган юридик ёки муддат чекловлари натижасида ягона сотиб олувчининг мавжудлиги) акс эттириши мумкин. Шу туфайли, баҳолашлар 2-даражали ва 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотларга асосланган ҳолда ишлаб чиқилади. Бундай ҳолатларда, тадбиркорлик субъектлари қуйидагиларга эга бўлиши мумкин:

- 1-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар мавжуд бўлишини аниқлаш бўйича жараённи ўз ичига оладиган баҳолаш сиёсати;
- Баҳолаш усулларида баҳолаш учун дастлабки маълумотлар сифатида фойдаланилган ва ташқи манбалардан олинган муайян нархлар ёки баҳолаш учун дастлабки маълумотлар уларнинг ишончлилигини баҳолаш учун қандай

ҳисобланганлиги бўйича тасаввур. Масалан, фаол бозорда, савдо қилинмаган молиявий инструмент бўйича брокер котировкаси шунга ўхшаш молиявий инструмент бўйича ҳақиқий битимларни акс эттириш эҳтимоли мавжуд, аммо бозор камроқ фаол бўлиши билан, брокер котировкаси нархларни аниқлашда хусусий ҳолдаги баҳолаш усулларига кўпроқ таяниши мумкин;

- Ёмонлашаётган бизнес шароитлари контрагентга қандай таъсир этиши ҳамда контрагентдагига ўхшаш тадбиркорлик субъектларидаги ёмонлашаётган бизнес шароитлари контрагент ўзининг мажбуриятларини бажара олмаслигини кўрсатиши мумкинлиги (яъни, нофаолият риски) бўйича тасаввур;

- Баҳолаш ноаниқликларига нисбатан тўғрилашни амалга ошириш сиёсатлари. Бундай тўғриланишлар модел тўғриланишларини, ликвидлилик етарсизлигининг тўғриланишларини, кредит риски тўғриланишларини ва бошқа риск тўғриланишларини ўз ичига олиши мумкин;

- Қамраб олинган ноаниқлар ҳолатида ҳақиқатга яқин натижаларнинг кенглигини ҳисоблаш қобилияти, масалан таъсирчанлик таҳлилини амалга оширган ҳолда; ва

- Ҳаққоний қийматни баҳолаш қўйилмаси ҳаққоний қиймат поғонасининг бошқа даражасига ўтиш ҳолатини аниқлаш бўйича сиёсатлар.

42. Муайян қийинчиликлар маълум молиявий инструментлар бўйича савдонинг кескин қисқартирилиши ёки ҳаттоки тўхтатилиши мавжуд бўлганда юзага келиши мумкин. Ушбу ҳолатларда, олдин бозор нархларидан фойдаланган ҳолда баҳоланган молиявий инструментлар моделдан фойдаланган ҳолда баҳоланиши зарур бўлиши мумкин.

Раҳбариятнинг баҳолаш жараёни

43. Раҳбарият ўзининг молиявий инструментларини баҳолашда фойдаланиши мумкин бўлган усуллар кузатиладиган нархларни, яқин орадаги битимларни ва кузатиладиган ёки кузатилмайдиган

маълумотлардан фойдаланадиган моделларни ўз ичига олади. Раҳбарият қуйидагилардан фойдаланиши ҳам мумкин:

(а) учинчи-томон нархлаш манбаси, масалан нархлаш хизмати ёки брокер котировкаси; ёки

(б) Баҳолаш эксперти.

Учинчи-томон нархлаш манбалари ва баҳолаш экспертлари ушбу баҳолаш усулларининг биридан ёки кўпроғидан фойдаланиши мумкин.

44. Кўпгина молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларида, молиявий инструментнинг ҳаққоний қийматининг энг яхши далили фаол бозордаги замондош битимларда намоён бўлади (яъни 1-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар). Бундай ҳолатларда, молиявий инструментнинг баҳоланиши нисбатан оддий бўлиши мумкин. Биржаларда листинг қилинган ёки ликвидли биржадан ташқари бозорларда савдо қилинадиган молиявий инструментлар бўйича белгиланган нархлар молиявий нашрлар, биржаларнинг ўзлари ёки учинчи-томон нархлаш манбалари каби манбалар орқали мавжуд бўлиши мумкин. Белгиланган нархлардан фойдаланганда, нарх баҳолаш санасида бозор шароитларини акс эттиришига ишонч ҳосил қилиш мақсадида раҳбарият котировканинг белгиланиш асосини тушуниши муҳимдир. Нашрлардан ёки биржалардан олинган белгиланган нархлар ҳаққоний қийматнинг етарли далилини таъминлаши мумкин, қачонки, масалан:

(а) нархлар эскирган ёки «эски» бўлмаса (масалан, агарда котировка охирги савдо қилинган нархга асосланса ва савдо бир мунча аввал содир бўлган бўлса); ва

(б) Котировкалар дилерлар етарли даврийлик ва ҳажм билан молиявий инструментни ҳақиқатда савдо қилиши мумкин бўлган нарх ҳисобланади.

45. Қачонки молиявий инструмент бўйича жорий кузатиладиган бозор нархи (яъни, 1-даражали қўйилма) мавжуд бўлмаса, тадбиркорлик субъекти учун молиявий инструментни баҳолаш бўйича баҳолаш усулида фойдаланиш мақсадида бошқа нарх кўрсаткичларини жамлаш зарур бўлади. Нарх кўрсаткичлари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Яқин орадаги битимлар, жумладан айнан бир инструмент бўйича молиявий ҳисоботларнинг санасидан кейинги битимлар. Кўриб чиқишлар тўғриланиш баҳолаш санаси билан битим амалга оширилган сана ўртасида бозор шароитларидаги ўзгаришларга нисбатан амалга оширилиши зарур бўлиши ёки бўлмаслигига қаратилади, чунки ушбу битимлар молиявий ҳисоботлар санасида мавжуд бўлган бозор шароитларининг ишораси бўлиши шарт эмас. Шу билан бирга, шундай эҳтимол бўлиши мумкинки, бунда битим мажбурий битимни акс эттиради ва шу туфайли тартибли савдодаги нархнинг кўрсаткичи ҳисобланмайди.
- Ўхшаш инструментлардаги жорий ёки яқин орадаги битимлар, қайсики кўп ҳолларда «намунавий нархлаш» дейилади. Тўғриланишлар намуналар билан нархланаётган инструмент ўртасидаги фарқларни акс эттириш учун, масалан, икки инструментлар ўртасидаги ликвидлилик ёки кредит рискидаги фарқларни инобатга олиш учун намунанинг нархига нисбатан амалга оширилиши зарур бўлади.
- Ўхшаш инструментлар бўйича индекслар. Ўхшаш инструментлардаги битимлар сингари, тўғриланишлар нархланаётган инструмент билан фойдаланиладиган индекс ҳосил қилинган инструмент(лар) ўртасидаги фарқни акс эттириш учун амалга оширилиши зарур бўлади.

46. Раҳбариятнинг муайян молиявий инструментни баҳолашда фойдаланадиган ўз баҳолаш сиёсатларини ва моделини, жумладан фойдаланилган модел(лар) учун асосни, баҳолаш методологиясида тахминларнинг танланишини ва баҳолаш ноаниқлиги бўйича тўғриланишлар зарур бўлишининг тадбиркорлик субъекти томонидан кўриб чиқилишини, ҳужжатлаштириши кўзда тутилади.

Моделлар

47. Моделлардан молиявий инструментларни баҳолашда фойдаланиш мумкин, қачонки нарх бозорда бевосита кузатилиши мумкин бўлмаса. Моделлар одатий фойдаланиладиган облигацияни нархлаш формуласи каби оддий бўлиши мумкин ёки 3-даражали баҳолаш

учун дастлабки маълумотлар орқали молиявий инструментларни баҳолаш учун мураккаб, муайян тарзда ишлаб чиқилган дастур воситаларини қамраб олиши мумкин. Кўпгина моделлар дисконтланган пул оқими ҳисоблашларига асосланади.

48. Моделлар методология, тахминларни ва маълумотларни қамраб олади. Методология баҳолашдаги ўзгарувчилар ўртасидаги боғланишни бошқарадиган қоидаларни ёки тамойилларни ифодалайди. Тахминлар моделда фойдаланиладиган ноаниқ ўзгарувчиларининг баҳоларини ўз ичига олади. Маълумотлар молиявий инструмент тўғрисида ҳақиқий ёки гипотетик маълумотларни ёки молиявий инструментга нисбатан бошқа баҳолаш учун дастлабки маълумотларни қамраб олиши мумкин.

49. Ҳолатларга қараб, тадбиркорлик субъекти молиявий инструмент бўйича моделни ишлаб чиқишда ёки тасдиқлашда инобатга олиши мумкин бўлган масалалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Модел фойдаланилишидан олдин тасдиқланган бўлишини, бунда модел ундан кўзланган фойдаланиш учун ҳануз муносиб бўлишига ишонч ҳосил қилиш учун даврий кўриб чиқишлар амалга оширилади. Тадбиркорлик субъектининг тасдиқлаш жараёни қуйидагиларнинг баҳоланишини ўз ичига олиши мумкин:
    - Методологиянинг назарий асосланганлиги ва математик бутунлиги, жумладан параметрларнинг ва таъсирчанликларнинг ўринлилиги.
    - модел баҳолаш учун дастлабки маълумотларининг бозор амалиётлари билан мутаносиблиги ва тўлиқлиги ва ўринли баҳолаш учун дастлабки маълумотлар моделда фойдаланиш учун мавжуд бўлиши.
- Модел бўйича тегишли ўзгариш юзасидан назорат сиёсатлари, тартиб-таомиллари ва хавфсизлик назоратлари мавжудлиги.
- Моделнинг бозор шароитларидаги ўзгаришларга нисбатан мунтазам равишда ўринли тарзда ўзгартирилиши ёки тўғриланиши.

- Модел алоҳида ёки мақсадли функция орқали ҳақиқийлик бўйича даврий тарзда текширилиши, кўздан кечирилиши ва тестдан ўзтказилиши. Буни амалга ошириш шунга ишонч ҳосил қилишни англатадики, бунда моделнинг маҳсули бозор иштирокчилари молиявий инструментга нисбатан акс эттириши мумкин бўлган қийматнинг ҳаққоний ифодаси ҳисобланади.

- Модел ўринли кузатиладиган маълумотлардан фойдаланишни максималлаштириши ва кузатилмайдиган маълумотлардан фойдаланишни минималлаштириши.

- Тўғриланишлар бозор иштирокчилари ўхшаш ҳолатларда фойдаланиши мумкин бўлган тахминларни акс эттириш учун моделнинг маҳсулига нисбатан амалга оширилиши.

- Модел, унинг кўзланган қўлланишлари ва чекловлари ва унинг асосий параметрлари, талаб этилган маълумотлар, амалга оширилган ҳар қандай ҳақиқийлик таҳлилининг натижалари ва моделнинг маҳсулига нисбатан амалга оширилган ҳар қандай тўғриланишлар билан бирга, тегишли тартибда ҳужжатлаштирилиши.

Оддий молиявий инструментга мисол

50. Қуйида моделлар, актив билан таъминланган қимматли қоғоз деб юритиладиган, оддий молиявий инструментни баҳолашда қандай қўлланилиши мумкинлиги ифодаланган.[9] Актив билан таъминланган қимматли қоғозлар кўп ҳолларда 2 ёки 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотларга асосланган ҳолда баҳоланиши туфайли, улар тез-тез моделлардан фойдаланган ҳолда баҳоланади ва қуйидагиларни қамраб олади:

    - Қимматли қоғознинг турини тушуниш – қуйидагиларни кўриб чиқиш: (а) таянч гаровни; ва (б) қимматли қоғознинг шартларини. Таянч гаров ипотека ёки кредит карта бўйича

[9] Актив билан таъминланган қимматли қоғоз молиявий инструмент бўлиб, у таянч активларнинг тўплами (гаров сифатида маълум, масалан кредит карта бўйича дебиторлик қарзлари ёки восита кредитлари) орқали таъминланган бўлади ва ушбу таянч активлардан унинг қиймати ва даромади келиб чиқади.

фоиз ва асосий қарз тўловларини каби пул оқимларининг муддатини ва суммаларини баҳолашда фойдаланилади.

- Қимматли қоғознинг шартларини тушуниш – бу шартномавий пул оқими ҳуқуқларини, масалан тўловни қайтариш тартиби ва ҳар қандай дефолт ҳодисаларини, баҳолашни ўз ичига олади. Тўловни қайтариш тартиби кўп ҳолларда устунлик деб юритилиб, у айрим туркумдаги қимматли қоғоз эгаларига (бирламчи қарз) бошқалардан (субординация қарзи) олдин тўлов қайтарилишини талаб этадиган шартларни назарда тутади. Ҳар бир туркумдаги қимматли қоғоз эгасининг пул оқимларига нисбатан ҳуқуқлари, яъни кўп ҳолларда пул оқими «шаршара»си деб юритиладиган ҳуқуқлар, пул оқимларининг муддати ва суммаси бўйича тахминлар билан бирга ҳар бир туркумдаги қимматли қоғоз эгаси учун баҳоланган пул оқимларининг тўпламини ҳосил қилишда фойдаланилади. Сўнгра, кутилган пул оқимлари баҳоланган ҳаққоний қийматни ҳосил қилиш учун дисконтланади.

51. Актив билан таъминланган қимматли қоғознинг пул оқимларига таянч гаровининг олдиндан қайтарилиши ва потенциал дефолт риски ва ҳосил бўладиган баҳоланган зарар жиддийликлари таъсир этиши мумкин. Олдиндан тўлов тахминлари, агарда қўлланиладиган бўлса, умуман олганда қимматли қоғоз таянчидаги гаров суръатларига нисбатан ўхшаш гаров бўйича бозор фоиз ставкаларини баҳолашга асосланган бўлади. Масалан, агарда ипотекалар бўйича бозор фоиз ставкалари камайган бўлса, қимматли қоғоздаги таянч ипотекалар дастлаб кутилганига кўра юқорироқ олдиндан тўлов суръатларига эга бўлиши мумкин. Потенциал дефолт ва зарар жиддийлигини баҳолаш дефолт суръатларини баҳолаш учун таянч гаров билан қарздорларни батафсил баҳолашни қамраб олади. Масалан, қачонки таянч гаров турар жой ипотекаларини қамраб олса, зарар жиддийликларига қимматли қоғознинг муддати мобайнидаги турар жой нархларининг баҳолари таъсир этиши мумкин.

Учинчи-томон нархлаш манбалари

52. Тадбиркорлик субъектлари ҳаққоний қиймат маълумотларига эга бўлиш учун учинчи-томон нархлаш манбаларидан фойдаланиши мумкин. Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш, жумладан молиявий инструментларнинг баҳоланиши ва ушбу инструментларга тегишли молиявий ҳисоботнинг очиб берилишларини тайёрлаш, раҳбарият эга бўлмаган профессионал малакалиликни талаб этиши мумкин. Тадбиркорлик субъектлари ўринли баҳолаш усулларини, жумладан баҳолашда фойдаланилиши мумкин бўлган моделларни, ишлаб чиқиш имконига эга бўлмаслиги мумкин ва баҳолашга эришиш учун ёки молиявий ҳисоботлар бўйича очиб берилишларни таъминлаш учун учинчи-томон нархлаш манбасидан фойдаланиши мумкин. Бу хусусан кичик тадбиркорлик субъектлари ёки юқори ҳажмдаги молиявий инструментларнинг битимлари билан шуғулланмайдиган тадбиркорлик субъектлари (масалан, хазина бўлимларига эга номолиявий ташкилотлар) ҳолатида бўлиши мумкин. Раҳбарият учинчи-томон нархлаш манбасидан фойдаланган бўлишига қарамасдан, раҳбарият баҳолаш учун якуний тарзда жавобгар ҳисобланади.

53. Қисқа давр мобайнида нархланадиган қимматли қоғозларнинг ҳажми тадбиркорлик субъекти учун имконсиз бўлиши мумкинлиги туфайли ҳам, учинчи-томон нархлаш манбаларидан фойдаланиш мумкин. Бу кўп ҳолларда ҳар куни соф актив қийматни аниқлаши шарт бўлган савдо қилинадиган инвестицион фондлар ҳолатида бўлади. Бошқа ҳолатларда, раҳбарият ўзининг баҳолаш жараёнига эга бўлиши мумкин, аммо у учинчи-томон нархлаш манбаларидан ўзининг баҳолашларини тасдиқлашда фойдаланади.

54. Бир ёки бир неча ушбу сабаблар учун кўпгина тадбиркорлик субъектлари қимматли қоғозларни асосий манба сифатида ёки ўзининг баҳолашлари учун тасдиқлашнинг манбаси сифатида баҳолаётганда учинчи-томон нархлаш манбаларидан фойдаланади. Учинчи-томон нархлаш манбалари умуман олганда қуйидаги тоифаларга бўлинади:

- Нархлаш хизматлари, жумладан якдиллик нархлаш хизматлари; ва
- Брокер котировкаларини тасдиқловчи брокерлар.

Нархлаш хизматлари

55. Нархлаш хизматлари тадбиркорлик субъектларини бир қатор молиявий инструментлар бўйича нархлар ва нархга-боғлиқ маълумотлар билан таъминлаб, кўп ҳолларда йирик миқдордаги молиявий инструментларнинг кунлик баҳоланишларини амалга оширадилар. Ушбу баҳолашлар кенг кўламдаги манбалардан, жумладан маркет-мейкерлардан, олинган бозор маълумотларини ва нархларини йиғиш орқали, ва муайян ҳолатларда, баҳоланган ҳаққоний қийматларни ҳосил қилиш учун ички баҳолаш усулларидан фойдаланган ҳолда амалга оширилиши мумкин. Нархлаш хизматлари нархни ҳосил қилиш учун бир қатор ёндашувларни қамраб олиши мумкин. Нархлаш хизматлари кўп ҳолларда 2-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотларга асосланган нархлар манбаси сифатида фойдаланилади. Нархлаш хизматлари нархлар қандай ҳосил қилиниши бўйича кучли назоратларга эга бўлиши мумкин ва уларнинг мижозлари кўп ҳолларда кенг кўламдаги томонларни, жумладан харид ва сотиш томон инвесторларини, бэк ва оралиқ офис вазифаларини бажарувчиларни, аудиторларни ва бошқаларни ўз ичига олади.

56. Нархлаш хизматлари кўп ҳолларда нархлаш хизматларидан олинган нархларни даъво қилишда мижозлар учун расмийлашган жараёнга эга бўладилар. Ушбу даъво жараёнлари одатда мижоздан муқобил нархни тасдиқлаш учун далилни таъминлашни талаб этиб, бунда даъволар таъминланган далилнинг сифатида асосланган ҳолда тоифаланади. Масалан, нархлаш хизмати хабардор бўлмаган инструментнинг яқин орадаги сотувига асосланган даъво маъқулланиши мумкин бўлганда, мижознинг ўз баҳолаш усулига асосланган даъво батафсилроқ кўриб чиқилиши мумкин. Шундай усулда, йирик миқдордаги етакчи иштирокчиларга, ҳам харид ҳам сотиш томонга, эга нархлаш хизмати бозор иштирокчилари учун мавжуд бўлган маълумотларни тўлиқроқ тарзда акс эттириш учун доимий тарзда нархларни тўғрилаш имконига эга бўлиши мумкин.

Якдиллик нархлаш хизматлари

57. Айрим тадбиркорлик субъектлари бошқа нархлаш хизматларидан фарқланадиган якдиллик нархлаш хизматларидан олинган нархлаш маълумотларидан фойдаланиши мумкин. Якдиллик нархлаш

хизматлари инструмент тўғрисидаги нархлаш маълумотларини бир неча иштирок этадиган тадбиркорлик субъектларидан (обуначилар) олади. Ҳар бир обуначи нархлаш хизматига нархларни тақдим этади. Нархлаш хизмати ушбу маълумотларга махфий тарзда ёндашади ва ҳар бир обуначига якдиллик нархини қайтаради, қайсики маълумотларни тозалаш дастури ажралиб турадиган маълумотларни чиқариб ташлашда қўлланилгандан сўнг одатда маълумотларнинг арифметик ўртачасини ташкил этади. Айрим бозорлар учун, масалан экзотик деривативлар учун, якдиллик нархлари энг яхши мавжуд маълумотларни ташкил этиши мумкин. Бироқ, кўпгина омиллар якдиллик нархларининг намунавий ҳаққонийлигини баҳолашда кўриб чиқилади, масалан:

- Обуначилар томонидан тақдим этилган нархлар ҳақиқий битимларни ёки оддий тарзда ўзларининг баҳолаш усулларига асосланган нархларни акс эттириши.
- Нархлар олинган манбаларнинг миқдори.
- Якдиллик нархлаш хизмати томонидан фойдаланилган манбаларнинг сифати.
- Иштирокчилар етакчи бозор иштирокчиларини ўз ичига олиши.

58. Одатда якдиллик нархлари фақатгина шундай обуначилар учун мавжуд бўладики, қайсики ўзларининг нархларини хизматга тақдим этган бўлади. Шу туфайли, барча тадбиркорлик субъектлари ҳам якдиллик нархларидан фойдаланиш ҳуқуқига эга бўлмайдилар. Обуначи умуман олганда тақдим этилган нархлар қандай баҳоланган бўлишидан хабардор бўлмаслиги туфайли, якдиллик нархлаш хизматларидан олинган маълумотларга қўшимча тарзда далилнинг бошқа манбалари раҳбарият учун ўзининг баҳолашини тасдиқлашда зарур бўлиши мумкин. Хусусан, бу агарда манбалар ўзларининг баҳолаш усулларига асосланган ишоравий нархларни таъминлайдиган ва раҳбариятда ушбу манбалар ўзларининг нархларини қандай ҳисоблаганлиги тўғрисида тушунчага эга бўлиш имконияти мавжуд бўлмаган ҳолатда бўлиши мумкин.

Брокер котировкаларини таъминлайдиган брокерлар

59. Брокерлар котировкаларни фақатгина қўшимча хизмат сифатида ўзларининг мижозларига таъминлаши туфайли, улар таъминлайдиган котировкалар нархлаш хизматларидан олинган нархлардан кўпгина жиҳатлар билан фарқланади. Брокерлар ўзларининг котировкаларини ҳосил қилишда фойдаланиладиган жараён тўғрисидаги маълумотларни таъминлашни ҳоҳламасликлари мумкин, аммо нархлаш хизмати хабардор бўлмаслиги мумкин бўлган битимлар бўйича маълумотлардан фойдаланиш ҳуқуқига эга бўлиши мумкин. Брокер котировкалари амалга ошириладиган ёки ишоравий бўлиши мумкин. Ишоравий котировкалар брокернинг ҳаққоний қиймат бўйича энг яхши баҳоси бўлса, амалга ошириладиган котировка брокер ушбу нархда операцияни амалга оширишга тайёрлигини кўрсатади. Амалга ошириладиган котировкалар ҳаққоний қийматнинг кучли далили ҳисобланади. Ишоравий котировкалар котировкани ҳосил қилишда брокер томонидан фойдаланиладиган методларнинг етарсиз шаффофлиги туфайли кучсизроқ далил ҳисобланади. Шу билан бирга, брокерларнинг котировкаси устидан назоратларнинг жиддийлиги кўп ҳолларда брокер ҳам ўзининг портфелида айнан бир хил қимматли қоғозга эгалик қилишига қараб фарқланади. Брокер котировкалари кўп ҳолларда 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотларга эга қимматли қоғозлар учун фойдаланилади ва айрим пайтларда мавжуд бўлган ягона ташқи маълумот бўлиши мумкин.

Учинчи-томон нархлаш манбаларига тегишли бошқа мулоҳазалар

60. Нархлаш манбаларининг нархни қандай ҳисоблаганини тушуниш раҳбариятга бундай маълумотлар унинг баҳолашида фойдаланиш, жумладан баҳолаш усули учун кўйилма сифатида фойдаланиш, учун муносиб бўлишини аниқлашга ҳамда қимматли қоғоз очиб бериш мақсадларида баҳолаш учун дастлабки маълумотларнинг қайси даражасида тоифаланиши кераклигини аниқлашга имкон беради. Масалан, учинчи-томон нархлаш манбалари хусусий моделлардан фойдаланган ҳолда молиявий инструментларни

баҳолаши мумкин ва раҳбарият фойдаланилган методологияни, тахминларни ва маълумотларни тушуниши муҳим ҳисобланади.

61. Агарда учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган ҳаққоний қийматни баҳолашлар фаол бозордаги жорий нархларга асосланган бўлмаса, раҳбарият учун ҳаққоний қийматни баҳолашлар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тарзда ҳосил қилинганлигини баҳолаш зарур бўлади. Раҳбариятнинг ҳаққоний қийматни баҳолаш бўйича тушунчаси қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Ҳаққоний қийматни баҳолаш қандай аниқланганлиги – масалан, ҳаққоний қийматни баҳолаш ҳаққоний қийматни баҳолашнинг мақсадига мувофиқлигини баҳолаш учун, ҳаққоний қийматни баҳолаш баҳолаш усули орқали аниқланганлиги;
- Котировкалар ишоравий нархлар, ишоравий маржалар ёки мажбурият юклайдиган таклифлар бўлиши; ва
- Ҳаққоний қийматни баҳолаш учинчи-томон нархлаш манбалари томонидан қандай даврийликда баҳоланади – у баҳолаш санасида бозор шароитларини акс эттиришини баҳолаш мақсадида.

Тадбиркорлик субъекти эгалик қиладиган муайян молиявий инструментлар ҳолатида учинчи-томон нархлаш манбалари ўзларининг котировкаларини аниқлашда фойдаланган асосларни тушуниш раҳбариятга ўзининг баҳолашларини тасдиқлаш учун ушбу далилнинг ўринлилигини ва ишончлилигини баҳолашга кўмак беради.

62. Турли манбалардан олинган нарх кўрсаткичлари ўртасида тафовутлар мавжуд бўлиши мумкин. Нарх кўрсаткичлари қандай ҳосил қилинганлигини тушуниш ва ушбу тафовутларни текшириш раҳбариятга молиявий инструментлар бўйича ўз баҳолашини ишлаб чиқишда фойдаланиладиган далилни тасдиқлашга кўмак бериб, бунда баҳолаш оқилона бўлишини текшириш мақсади кўзланади. Янада изланишни амалга оширмаган ҳолда, оддий тарзда таъминланган котировкаларнинг ўртачасини олиш нотўғри бўлиши мумкин, чунки кенгликдаги бир нарх ҳаққоний қийматнинг энг яхши намунаси бўлиши мумкин ва у ўртача бўлмаслиги мумкин.

Ўзининг молиявий инструментларни баҳолаши оқилона бўлишини текшириш учун, раҳбарият:

- Амалдаги битимлар ҳоҳловчи харидорлар билан ҳоҳловчи сотувчилар ўртасидаги битимларни эмас, балки мажбурий битимларни акс эттиришини кўриб чиқиши мумкин. Бу нархни қиёсийлик учун бекор қилиши мумкин;
- Инструментнинг кутилган келгуси пул оқимларини таҳлил қилиши мумкин. Бу энг ўринли нархлаш маълумотининг кўрсаткичи сифатида амалга оширилиши мумкин;
- Кузатилмайдиган модданинг хусусиятига қараб, кузатилган нархлардан келиб чиқиб кузатилмайдиган нархларгача кенгайтириши мумкин (масалан, ўн йилдан кўп бўлмаган сўндиришлар учун кузатилган нархлар мавжуд бўлиши мумкин, аммо ўн йиллик нарх чизиғини кўрсаткич сифатида ўн йилдан ортиқ муддатга кенгайтириш имконияти мавжуд бўлиши мумкин). Кенгайтириш кузатиладиган чизиқдан ташқарида шундай даражада амалга оширилмаслигини таъминлаш учун эҳтиёткорлик зарур бўладики, бунда унинг кузатиладиган нархларга боғлиқлигининг ишончли бўлиши жуда суст бўлиб қолади;
- Молиявий инструментларнинг портфели доирасида нархларни бир бирига қиёслаши мумкин бўлиб, бунда улар ўхшаш молиявий инструментлар ўртасида мувофиқ бўлишига ишонч ҳосил қилинади;
- Биттадан ортиқ моделлардан уларнинг ҳар бирининг натижаларини тасдиқлаш учун фойдаланиши мумкин, бунда уларнинг ҳар бирида фойдаланилган маълумотлар ва тахминлар инобатга олинади; ёки
- Тегишли хежлаш инструментлари ва гаров бўйича нархлардаги ҳаракатларни баҳолаши мумкин.

Ўзининг баҳолашига нисбатан ўзининг мулоҳазасини келтириб чиқариб учун, тадбиркорлик субъекти тадбиркорлик субъектининг ҳолатларига хос бўлиши мумкин бўлган бошқа омилларни кўриб чиқиши мумкин.

Баҳолаш экспертларидан фойдаланиш

63. Раҳбарият ўзининг барча ёки айрим қимматли қоғозларини баҳолаш учун инвестицион банкдан, брокердан ёки бошқа баҳолаш ташкилотидан баҳолаш экспертини жалб этиши мумкин. Нархлаш хизматлари ва брокер котировкаларига ўхшамаган тарзда, умуман олганда фойдаланиладиган методология ва маълумотлар раҳбарият учун қачонки улар ўзларининг номидан баҳолашни амалга ошириш учун экспертни жалб этганда осонгина тарзда мавжуд бўлади. Раҳбарият экспертни жалб этган бўлишига қарамасдан, раҳбарият фойдаланиладиган баҳолаш учун якуний тарзда жавобгар бўлади.

Молиявий мажбуриятларга тегишли масалалар

64. Кредит рискнинг таъсирини тушуниш ҳам молиявий активларни ҳам молиявий мажбуриятларни баҳолашнинг муҳим жиҳати ҳисобланади. Ушбу баҳолаш ҳам эмитентнинг ҳам ҳар қандай кредитни қувватлаш таъминотчиларининг кредит сифатини ва молиявий қувватини акс эттиради. Айрим молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларида, молиявий мажбуриятнинг баҳоланиши шуни тахмин қиладики, бунда у баҳолаш санасида бозор иштирокчисига ўтказилади. Молиявий мажбурият бўйича кузатиладиган бозор нархи мавжуд бўлмаган ҳолатда, унинг қиймати одатда контрагент мос равишдаги активнинг қийматини баҳолашда фойдаланиши мумкин бўлган методдан фойдаланган ҳолда баҳоланади, бунда мажбуриятга хос омиллар (масалан учинчи-томон кредит яхшиланиши) мавжуд бўлмагунча. Хусусан, тадбиркорлик субъектининг ўз кредит рискини[10] кўп ҳолларда баҳолаш қийин бўлиши мумкин.

Молиявий инструментлар бўйича тақдим этиш ва очиб бериш

65. Кўпгина молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларга тадбиркорлик субъектининг молиявий инструмент фаолиятлари, жумладан молиявий инструментлар билан боғлиқ рисклар ва ноаниқликлар, таъсирларининг маъноли баҳоланишини амалга оширишларига

[10] Ўзининг кредит риски ҳаққоний қийматдаги ўзгариш суммаси бўлиб, у бозор шароитларидаги ўзгаришларга тааллуқли бўлмайди.

имкон бериш учун молиявий ҳисоботларда очиб беришларни талаб этади.

66. Кўпгина асослар молиявий инструментларига тегишли миқдорий ва сифатли маълумотларининг (жумладан ҳисоб сиёсатлари) очиб берилишини талаб этади. Молиявий ҳисоботни тақдим этиш ва очиб беришларда ҳаққоний қийматни баҳолашлар учун бухгалтерия талаблари кўпгина молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларида моҳиятли бўлади ва молиявий инструментларнинг баҳолашдан кўра кўпроқ қисмларни қамраб олади. Масалан, молиявий инструментлар тўғрисидаги сифатли очиб беришлар молиявий инструментларнинг хусусиятлари ҳамда инвесторларни тадбиркорлик субъекти дучор бўлган рисклар тўғрисида хабардор қилишга ёрдам бериши мумкин бўлган молиявий инструментларнинг келгуси пул оқимлари тўғрисида муҳим матнли маълумотларни таъминлайди.

Очиб беришлар тоифалари

67. Очиб беришлар талаблари қуйидагиларни ўз ичига олади:

    (а) молиявий ҳисоботларда акс эттирилган суммалардан келиб чиқадиган миқдорий очиб беришлар – масалан, молиявий активлар ва мажбуриятларнинг тоифалари;

    (б) муҳим мулоҳазани талаб этадиган миқдорий очиб беришлар – масалан, тадбиркорлик субъекти дучор бўлган бозор рискининг ҳар бир тури бўйича таъсирчанлик таҳлили; ва

    (в) сифатли очиб беришлар – масалан, тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментлар устидан бошқарувини ифодалайдиган очиб беришлар; мақсадлар; молиявий инструментлардан юзага келадиган рискнинг ҳар бир турини бошқариш бўйича назоратлар, сиёсатлар ва жараёнлар; рискларни баҳолашда фойдаланиладиган методлар.

68. Баҳолаш муайян ўзгарувчининг ўзгаришларига кўпроқ таъсирчан бўлса, баҳолашни қамраб олган ноаниқликларни кўрсатиш учун очиб беришнинг зарур бўлиш эҳтимоли юқорироқ бўлади. Муайян молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари таъсирчанлик таҳлилларининг, жумладан тадбиркорлик субъектининг баҳолаш

усулларида фойдаланилган тахминлардаги ўзгаришлар таъсирларининг очиб берилишини ҳам талаб этиши мумкин. Масалан, ҳаққоний қиймат поғонасининг 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотларида тоифаланган ҳаққоний қийматни баҳолашга эга молиявий инструментлар учун талаб этилган қўшимча очиб беришлар молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларни энг субъектив баҳолаш учун дастлабки маълумотлардан фойдаланадиган ҳаққоний қийматни баҳолашларнинг таъсирлари тўғрисида хабардор қилишга қаратилган бўлади.

69. Айрим молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларга ҳисобот санасида тадбиркорлик субъекти дучор бўладиган молиявий инструментлардан юзага келадиган рискларнинг хусусияти ва кўламини баҳолашга имкон берадиган маълумотларнинг очиб берилишини талаб этади. Ушбу очиб бериш молиявий ҳисоботларга изоҳларда, ёки аудитдан ўтказилган молиявий ҳисоботлардан кесишма-мурожаатланган ҳолда раҳбариятнинг йиллик ҳисоботидаги раҳбариятнинг муҳокамаси ва таҳлилида қамраб олиниши мумкин. Очиб беришнинг кўлами молиявий инструментлардан юзага келадиган рискларга тадбиркорлик субъектининг дучорлигининг кўламига боғлиқ бўлади. Бу қуйидагилар тўғрисидаги сифатли очиб беришларни ўз ичига олади:

- Рискка дучорликлар ва уларнинг қандай юзага келиши, жумладан тадбиркорлик субъектининг келгуси ликвидлилигига ва гаров талабларига эҳтимолий таъсирлар;
- Рискни бошқариш бўйича тадбиркорлик субъектининг мақсадлари, сиёсатлари ва жараёнлари ва рискни баҳолашда фойдаланиладиган методлар; ва
- Олдинги даврга нисбатан рискка дучорликлардаги ёки рискни бошқариш бўйича мақсадлар, сиёсатлар ёки жараёнлардаги ҳар қандай ўзгаришлар.

2-бўлим – Молиявий инструментларга тегишли аудиторлик кўриб чиқишлари

70. Муайян омиллар молиявий инструментларни аудитдан ўтказишни муайян тарзда талабчан қилиши мумкин. Масалан:

- ҳам раҳбарият ҳам аудитор учун молиявий инструментларнинг хусусиятини ва улардан нима учун фойдаланилганини ҳамда тадбиркорлик субъекти дучор бўлган рискларни тушуниш қийин бўлиши мумкин;
- бозор ҳолати ва ликвидлилиги тезда ўзгариши мумкин бўлиб, у раҳбарият учун ўзининг дучорликларини самарали бошқаришда босимни юзага келтириши мумкин;
- баҳолашни тасдиқлайдиган далилга эришиш қийин бўлиши мумкин;
- муайян молиявий инструментлар билан боғлиқ алоҳида тўловлар йирик бўлиши мумкин, қайсики активларнинг ўзлаштирилиш рискини ошириши мумкин;
- молиявий инструментларга тегишли бўлган ҳолда молиявий ҳисоботларда қайд қилинган суммалар йирик бўлмаслиги мумкин, аммо ушбу молиявий инструментлар билан боғлиқ йирик рисклар ва дучорликлар мавжуд бўлиши мумкин;
- камроқ ходимлар тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментлар билан битимларига йирик таъсирни кўрсатиши мумкин, хусусан уларнинг иш ҳақи келишувлари молиявий инструментлардан келадиган даромадга боғланган бўлганда, ва ушбу шахсларга тадбиркорлик субъектидаги бошқалар томонидан эҳтимолий ҳаддан ташқари ишонч мавжуд бўлиши мумкин.

Ушбу омиллар рискларнинг ва ўринли далилларнинг текширилишига сабаб бўлиши мумкин, қайсики муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аудитор томонидан баҳоланишига таъсир этиши мумкин ва яширин рисклар тезда, асосан салбий бозор шароитларида пайдо бўлиши мумкин.

Профессионал скептицизм[11]

71. Профессионал скептицизм аудиторлик далилининг танқидий баҳоланиши учун зарур бўлади ва аудиторга раҳбарият нохолислигининг эҳтимолий ишораларига нисбатан эҳтиёткор бўлишига кўмак беради. Бу зид аудиторлик далилини ва ҳужжатларнинг ишончлилигини, сўровларга муносабатларни ва раҳбариятдан олинган бошқа маълумотларни ва бошқарув юклатилган шахсларни сўроқ қилишни ўз ичига олади. У хато ёки фирибгарлик туфайли эҳтимолий бузиб кўрсатишни акс эттириши мумкин бўлган шароитларга нисбатан эҳтиёткор бўлишни ва ҳолатлардан келиб чиққан ҳолда олинган аудиторлик далилининг етарлилигини ва ўринлилигини кўриб чиқишни ҳам ўз ичига олади.

72. Профессионал скептицизмнинг қўланилиши барча ҳолатларда талаб этилади ва профессионал скептицизмга муҳтожлик молиявий инструментларнинг мураккаблиги билан, масалан қуйидагиларга нисбатан ошиб боради:

- етарлича тегишли аудиторлик далили олинганлигини баҳолаш, қайсики моделлардан фойдаланилганда ёки бозорлар нофаол бўлганини аниқлашда муайян тарзда талабчан бўлиши мумкин;
- тадбиркорлик субъектининг тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосини қўллашда, раҳбариятнинг мулоҳазасини ва раҳбарият нохолислигининг потенциалини, хусусан раҳбариятнинг баҳолаш усуллари бўйича танловини, баҳолаш усулларида тахминлардан фойдаланишни ҳамда аудиторнинг мулоҳазалари билан раҳбариятнинг мулоҳазалари фарқ қиладиган ҳолатларни инобатга олишни баҳолаш;
- олинган аудиторлик далилига асосланган ҳолда хулосаларни чиқариш, масалан раҳбариятнинг экспертлари томонидан тайёрланган баҳолашларнинг ўринлилигини баҳолаш ҳамда молиявий ҳисоботлардаги очиб беришлар ҳаққоний тақдим этишга эришишини баҳолаш.

[11] АХС 200, 15-банд

Кўриб чиқишларни режалаштириш[12]

73. Аудиторнинг аудитни режалаштиришдаги эътибори асосан қуйидагиларга қаратилган бўлади:

- бухгалтерия ва очиб бериш талабларини тушуниш;
- тадбиркорлик субъекти дучор бўлган молиявий инструментларини, уларнинг мақсади ва рискларини тушуниш;
- ихтисослашган кўникмалар ва билим аудитда зарурлигини аниқлаш;
- тадбиркорлик субъектининг молиявий инструмент битимлари ҳолатида ички назорат тизимини ва аудит доирасида бўладиган ахборот тизимларини тушуниш ва баҳолаш;
- ички аудит хизматининг хусусиятини, ўрнини ва фаолиятларини тушуниш;
- молиявий инструментларни баҳолаш бўйича раҳбариятнинг жараёнини, жумладан раҳбарият экспертдан ёки хизмат ташкилотидан фойдаланганини тушуниш; ва
- муҳим бузиб кўрсатиш рискини баҳолаш ва унга муносабат билдириш.

Бухгалтерия ҳисоби ва очиб бериш талабларини тушуниш

74. АХС 540 аудитордан ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан ўринли бўлган молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосининг талаблари, жумладан тегишли очиб беришлар ва ҳар қандай меъёрий талаблар бўйича тушунчага эга бўлишни талаб этади.[13] Молиявий инструментларга молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосининг талабларининг ўзи мураккаб бўлиши ва кенг қамровли очиб беришларни талаб этиши мумкин. Мазкур

[12] АХС 300, *Молиявий ҳисоботларнинг аудитини режалаштириш*, молиявий ҳисоботларнинг аудитин режалаштириш бўйича аудиторнинг жавобгарлигини қамраб олади.

[13] АХС 540, 8(а)-банд

ХААИ ни ўқиш молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосининг барча талабларини тўлиқ тушунишни ўрнини қопламайди. Муайян молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари қуйидагилар каби соҳаларнинг кўриб чиқилишини талаб этади:

- Хеж ҳисоби;
- «1-кун» фойдаларини ёки зарарларини ҳисобга олиш;
- Молиявий инструмент битимларининг тан олиниши ва ҳисобдан чиқарилиши;
- Ўз кредит риски; ва
- Риск ўтказмаси ва ҳисобдан чиқариш, хусусан тадбиркорлик субъекти мураккаб молиявий инструментларнинг шаклланишида ва тузишда иштирок этган ҳолатда.

Молиявий инструментларни тушуниш

75. Молиявий инструментларнинг хусусиятлари риск ва дучорликнинг муайян жиҳатларини мужмаллаштириши мумкин. Тадбиркорлик субъекти инвестиция қилган ёки у дучор бўлган инструментлар, жумладан инструментларнинг хусусиятлари бўйича тушунчага эга бўлиш аудтиорга қуйидагиларни аниқлашда кўмак беради:

- битимнинг муҳим жиҳатлари тушиб қолдирилиши ёки нотўғри тарзда қайд қилиниши;
- баҳолаш ўринли бўлиб кўриниши;
- уларга хос рисклар раҳбарият томонидан тўлиқ тарзда тушунилиши ва бошқарилиши; ва
- молиявий инструментлар жорий ва узоқ муддатли активлар ва мажбуриятларга ўринли тарзда таснифланиши.

76. Аудитор тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментларининг тушунчасига эга бўлишда кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- тадбиркорлик субъекти молиявий инструментларнинг қайси турларига дучор бўлишини;

- улардан фойдаланиш мақсадини;
- раҳбариятнинг ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахсларнинг молиявий инструментлар, улардан фойдаланиш ва бухгалтерия талаблари бўйича тушунчасини;
- уларнинг аниқ шартлари ва хусусиятлари бўйича тушунчаси ва бунинг натижасида уларнинг оқибатлари тўлиқ тарзда тушунилишини ва, хусусан битимлар боғланган бўлганда, молиявий инструмент битимларининг умумий таъсирини;
- улар тадбиркорлик субъектининг умумий риск бошқаруви стратегиясига қандай мос келишини.

Ички аудит хизматидан, риск бошқаруви функциясидан сўровлар, агарда бундай функциялар мавжуд бўлса, ва бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокамалар аудитор тушунчаси учун маълумотларни таъминлаши мумкин.

77. Айрим ҳолатларда, шартнома, жумладан номолиявий инструмент бўйича шартнома деривативни қамраб олиши мумкин. Айрим молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари айрим ҳолатларда бундай «сингдирилган» деривативларни асосий шартномадан ажратилишига рухсат беради ёки буни талаб этади. Раҳбариятнинг сингдирилган деривативларни аниқлаш, ва ҳисобга олиш, бўйича жараёнини тушуниш аудиторга тадбиркорлик субъекти дучор бўлган рискларни тушунишга кўмак беради.

Аудитда ихтисослашган кўникмалар ва билимга эга шахслардан фойдаланиш[14]

[14] Қачонки бундай шахснинг профессионал малакалилиги аудит ва бухгалтерия соҳасида бўлса, бундан шахс аудиторлик ташкилоти (фирма)даги ёки ундан ташқарида бўлган ходим бўлишидан қатъий, ушбу шахс келишув жамоасининг қисми сифатида инобатга олинади ва у АХС 220, *Молиявий ҳисоботларнинг аудити бўйича сифат назорати*, нинг талабларига шартли бўлади. Қачонки бундай шахснинг профессионал малакалилиги аудит ва бухгалтерия соҳасидан бошқа соҳада бўлса, бундай шахс келишув аудиторнинг эксперти сифатида инобатга олинади ва АХС 620, *Аудитор экспертининг ишидан фойдаланиш,* нинг талаблари қўлланилади. АХС 620 бухгалтерия ва аудитнинг ихтисослашган соҳалари билан бошқа соҳалардаги профессионал малакалиликни фарқлаш профессионал мулоҳазага тегишли масала бўлишини тушунтиради, аммо фарқланиш молиявий инструментларни ҳисобга олишнинг методларидаги профессионал

78. Молиявий инструментларни, хусусан мураккаб молиявий инструментларни қамраб оладиган аудитлардаги асосий кўриб чиқиш аудиторнинг ваколати ҳисобланади. АХС 220[15] келишув партнёридан шуни қаноатлантирилишини талаб этадики, бунда келишув жамоаси, ва келишув жамоасининг қисми бўлмаган аудиторнинг ҳар қандай эксперти, биргаликда профессионал стандартларга ва тегишли юридик ва меъёрий талабларга мувофиқ аудит келишувини амалга оширишга ҳамда аудиторга ҳолатларда ўринли бўлган аудиторлик ҳисоботини тақдим этишга имкон беришда ўринли ваколатига ва имкониятларга эга бўлади. Бундан ташқари, ўринли аҳлоқий талаблар[16] аудитордан келишуни қабул қилиш фундаментал тамойилларга, жумладан профессионал ваколатига ва тегишли эҳтиёткорликка риоя этишга ҳар қандай хавф тўғдириши мумкинлигини аниқлашни талаб этади. Қуйидаги 79-бандда молиявий инструментлар ҳолатида аудиторлик кўриб чиқишларга нисбатан ўинли бўлиши мумкин бўлган масалаларнинг турларига мисоллар келтирилган.

79. Шу туфайли, молиявий инструментларни аудитдан ўтказиш, масалан, қуйидаги соҳалардаги бир ёки бир неча экспертлар ёки мутахассисларнинг иштирок этишини талаб этиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти томонидан фойдаланилган млиявий инструментларни, ва уларнинг хусусиятларини, жумладан уларнинг мураккаблик даражасини тушуниш. Ихтисослашган кўникмалар ва билимдан фойдаланиш молиявий инструментларнинг барча жиҳатлари ва тегишли кўриб чиқишлар молиявий ҳисоботларда қамраб олинганлигини текширишда ҳамда молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ етарли очиб бериш рискларнинг очиб берилиши талаб этилган ҳолатда таъминланганлигини баҳолашда зарур бўлиши мумкин.

малакалилик (бухгалтерия ва аудит бўйича профессионал малакалилик) билан молиявий инструментлар бўйича мураккаб баҳолаш усулларидаги профессионал малакалилик (бухгалтерия ва аудит соҳасидан бошқа соҳадаги профессионал малакалилик) ўртасида амалга оширилиши мумкинлигини таъкидлайди.

15 АХС 220, 14-банд

16 БХАСК *Профессионал бухгалтерлар учун аҳлоқ кодекси* нинг 210.1 ва 210.1-бандлари

- Молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосини тушуниш, айниқса фарқланадиган шарҳларга шартли бўлиши маълум бўлган соҳалар мавжуд бўлганда ёки амалиёт номутаносиб ёки ривожланаётган бўлган пайтда.

- Молиявий инструментлардан юзага келадиган юридик, меъёрий ва солиқ оқибатларини, жумладан шартномалар тадбиркорлик субъекти учун қонуний кучга эга бўлишини (масалан, таянч шартномаларни кўриб чиқиш) ва ихтисослашган кўникмалар ва билимни талаб этиши мумкинлигини тушуниш.

- Молиявий инструментга хос рискларни баҳолаш.

- Келишув жамоасига раҳбариятнинг баҳолашларини тасдиқлаш учун ёки қатъий баҳо ёки кенгликни ҳосил қилиш учун далилни тўплашга кўмак бериш, айниқса қачонки ҳаққоний қиймат мураккаб модел орқали аниқланган бўлса; қачонки бозорлар нофаол ва маълумотларга ва тахминларга эга бўлиши қийин бўлса; қачонки кузатилмайдиган маълумотлардан фойдаланилса; ёки қачонки раҳбарият экспертдан фойдаланса.

- Ахборот технологияси назоратларини, айниқса йирик ҳажмдаги молиявий инструментларга эга тадбиркорлик субъектларидаги бундай назоратларни баҳолаш. Бундай тадбиркорлик субъектларида ахборот технологияси юқори даражада мураккаб бўлиши мумкин, масалан қачонки ушбу молиявий инструментлар бўйича йирик ҳажмдаги маълумотлар электрон тарзда ўтказилганда, қайта ишланганда, сақланганда ёки фойдаланилганда. Шу билан бирга, у хизмат ташкилоти томонидан таъминланадиган тегишли хизматларни ўз ичига олиши мумкин.

80. Молиявий инструментларнинг муайян турларининг хусусияти ва фойдаланилиши, бухгалтерия талаблари билан боғлиқ мураккабликлар ва бозор шароитлари келишув жамоаси учун тегишли техник бухгалтерия ёки аудит бўйича профессионал малакалилик ва тажрибага эга, аудиторлик ташкилоти (фирма)

ичида ёки ташқарисида бўлган, бошқа бухгалтерия ва аудит профессионаллари билан маслаҳатлашиш[17] зарурлигини юзага келтириши мумкин, бунда қуйидагилар каби омиллар инобатга олинган ҳолда:

- Келишув жамоасининг имкониятлари ва ваколати, жумладан келишув жамоаси аъзоларининг тажрибаси.
- Тадбиркорлик субъекти томонидан фойдаланилган молиявий инструментларнинг жиҳатлари.
- Келишувда ғайриоддий ҳолатларнинг ёки рискларнинг аниқланиши ҳамда профессионал мулоҳазанинг, айниқса аҳамиятлилик ва йирик рискларга нисбатан зарурлиги.
- Бозор шароитлари.

Ички назоратни тушуниш

81. АХС 315 аудиторга нисбатан тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини, жумладан унинг ички назоратини тушуниш учун талабларни белгилайди. Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити, жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорати тўғрисидаги тушунчага эга бўлиш аудит мобайнида маълумотларни йиғиш, янгилаш ва таҳлил қилишнинг уклуксиз, динамик жараёни ҳисобланади. Олинган тушунча аудиторга молиявий ҳисоботдаги ва тақдимнома даражаларидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашга имкон бериб, бунда муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига нисбатан муносабатларни шакллантириш ва амалга ошириш асоси таъминланади. Тадбиркорлик субъектининг молиявий инструмент битимларининг ҳажми ва турлари одатда тадбиркорлик субъектида мавжуд бўлиши мумкин бўлган назоратларнинг хусусиятини ва кўламини аниқлаб беради. Молиявий инструментлар қандай мониторинг қилиниши ва назорат қилинишини тушуниш аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, муддати ва кўламини аниқлашга кўмак беради. Илова

[17] АХС 220 нинг 18(б)-банди келишув партнёридан келишув жамоасининг аъзолари келишув даври мобайнида, ҳам келишув жамоаси ичида ҳам келишув жамоаси билан аудиторлик ташкилоти (фирма) ичидаги ёки ташқарисидаги тегишли даражадаги бошқалар ўртасида тегишли маслаҳатлашишни амалга оширганининг қаноатлантирилишини талаб этади.

кўп ҳажмдаги молиявий инструмент битимлари билан шуғулланадиган тадбиркорлик субъектида мавжуд бўлиши мумкин бўлган назоратларни ифодалайди.

Ички аудит хизматининг хусусиятини, ўрнини ва фаолиятларини тушуниш

82. Кўпгина йирик тадбиркорлик субъектларида, ички аудит хизмати бош раҳбариятга ва бошқарув юклатилган шахсларга тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментлардан фойдаланишга тегишли назоратларини кўриб чиқишга ва баҳолашга имкон берадиган ишларни амалга ошириши мумкин. Ички аудит хизмати фирибгарлик ёки хатолик оқибатидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашга кўмак бериши мумкин. Бироқ, тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментлардан фойдаланиши бўйича раҳбариятга ёки бошқарув юклатилган шахсларга ишонч билдиришни таъминлаш бўйича тартиб-таомилларни тушуниш ва амалга ошириш учун ички аудит хизматининг талаб этилган билими ва кўникмалари умуман олганда бизнеснинг бошқа қисмлари учун зарур бўлган билим ва кўникмалардан тубдан фарқланади. Ички аудит хизмати тадбиркорлик субъектининг молиявий инструмент фаолиятларини қамраб олиш бўйича, ва амалда қамраб олган, билим ва кўникмага эга бўлиш даражаси, шу билан бирга ички аудит хизматининг ваколати ва холислиги, ташқи аудитор учун ички аудит хизмати умумий аудит стратегияси ва аудит режасига ўринли бўлиш эҳтимоли мавжуд бўлишини аниқлашда ўринли кўриб чиқиш ҳисобланади.

83. Ички аудит хизматининг фаолияти хусусан ўринли бўлиши мумкин бўлган соҳалар қуйидагилардир:[18]

- молиявий инструментлардан фойдаланишнинг кўлами юзасидан умумий тушунчани ҳосил қилиш;
- сиёсатларнинг ва тартиб-таомилларнинг ўринлилигини ва раҳбариятнинг уларга риоя этишини баҳолаш;

[18] Риск бошқаруви функцияси, моделни кўриб чиқиш функциялари ва маҳсулот назорати каби функциялар томонидан амалга ошириладиган ишлар ҳам ўринли бўлиши мумкин.

- молиявий инструмент назорати фаолиятларининг операцион самарадорлигини баҳолаш;
- молиявий инструмент фаолиятларига тегишли тизимларни баҳолаш; ва
- молиявий инструментларга тегишли янги рисклар аниқланишини, баҳоланишини ва бошқарилишини баҳолаш.

Молиявий инструментларни баҳолаш бўйича раҳбариятнинг методологиясини тушуниш

84. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш бўйича раҳбариятнинг жавобгарлиги молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосининг талабларини молиявий инструментларнинг баҳоланишига нисбатан қўллашни ўз ичига олади. АХС 540 раҳбарият ҳисоблаб чиқилган баҳоларни қандай ҳисоблаши бўйича тушунчага ҳамда ҳисоблаб чиқилган баҳоларга асосланган маълумотларга эга бўлишни аудитордан талаб этади.[19] Баҳолашга нисбатан раҳбариятнинг ёндашуви ўринли баҳолаш методологиясининг ва мавжуд бўлиши кутилган далил даражасининг танланишини ҳам инобатга олади. Ҳаққоний қийматни баҳолашнинг мақсадига эришиш учун, тадбиркорлик субъекти молиявий инструментларнинг ҳаққоний қийматини баҳолаш учун шундай баҳолаш методологиясини ишлаб чиқадики, бунда ушбу методология мавжуд бўладиган барча ўринли бозор маълумотларини инобатга олади. Баҳоланаётган молиявий инструментни батафсил тушуниш тадбиркорлик субъектига баҳолаш методологиясида инобатга олиниши керак бўлган бир хил ёки ўхшаш инструментлар бўйича мавжуд бўлган ўринли бозор маълумотларини аниқлашга ва баҳолашга имкон беради.

[19] АХС 540, 8(в)-банд

Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш ва уларга муносабат билдириш

Молиявий инструментларга тегишли умумий кўриб чиқишлар

85. АХС 540[20] баҳолашнинг ноаниқлигининг даражаси ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискига таъсир этишини тушунтиради. Мураккаброқ молиявий инструментлардан, масалан келгуси пул оқимларининг юқори даражадаги ноаниқлигига ва ўзгарувчанлигига эга молиявий инструментлардан фойдаланиш муҳим бузиб кўрсатишнинг, хусусан баҳолашга тегишли муҳим бузиб кўрсатишнинг ошган рискига олиб келиши мумкин. Муҳим бузиб кўрсатиш рискига таъсир этадиган бошқа масалалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- тадбиркорлик субъекти дучор бўлган молиявий инструментларнинг ҳажми;
- молиявий инструментларнинг шартлари, жумладан молиявий инструментнинг ўзи бошқа молиявий инструментларни ўз ичига олиши ёки олмаслиги;
- молиявий инструментларнинг хусусияти.

Фирибгарлик риски омиллари[21]

86. Ходимларнинг ёлғон молиявий ҳисоботи учун мойилликлар иш ҳақи тизимлари молиявий инструментлардан фойдаланишдан олинган даромадларга боғлиқ бўлган ҳолатда мавжуд бўлиши мумкин. Тадбиркорлик субъектининг иш ҳақи сиёсатлари унинг риск иштаҳаси билан қандай ўзаро боғлиқликка эгалигини ҳамда бу унинг раҳбарият ва савдогарлари учун яратиши мумкин бўлган мойилликларни тушуниш фирибгарлик рискини баҳолашда муҳим бўлиши мумкин.

87. Қийин молиявий бозор шароитлари қуйида қайд қилинган мақсадларда раҳбарият ёки ходимлар учун ёлғон молиявий ҳисобот

---

[20] АХС 540, 2-банд

[21] Фирибгарлик риски омилларини қамраб оладиган талаблар ва йўриқнома учун АХС 240, *Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари*, га қаранг.

билан шуғулланишга нисбатан юқори даражадаги мойилликларни юзага келтириши мумкин: шахсий мукофотларни ҳимоя қилиш, ходимнинг ёки раҳбариятнинг фирибгарлигини ёки хатосини беркитиш, меъёрий, ликвидлилик ёки қарз олиш лимитларини бузишни четлаш ўтиш ёки зарарлар тўғрисида ҳисобот беришни четлаб ўтиш. Масалан, бозор барқарорсизлиги ҳолатларида, кутилмаган зарарлар бозор нархларидаги кескин тебранишлардан, актив нархларидаги кутилмаган сустликлардан савдо бўйича ноўрин мулоҳазалар ёки бошқа сабаблар туфайли юзага келиши мумкин. Шу билан бирга, молиялаштириш қийинчиликлари бизнеснинг тўловга лаёқатлилиги бўйича маълум раҳбариятга нисбатан босимларни юзага келтириши мумкин.

88. Активларнинг ноқонуний ўзлаштирилиши ва ёлғон молиявий ҳисобот бошқа ҳолларда самарали тарзда ишлайдигандек кўриниши мумкин бўлган назоратларни четлаб ўтишни кўп ҳолларда қамраб олиши мумкин. Бу маълумотлар, тахминлар бўйича назоратларни ҳамда зарарларни ва ўғриликларни беркитилишига имкон берадиган изчил жараён назоратларини четлаб ўтишни ўз ичига олиши мумкин. Масалан, улар зарарларни тиклашга интилиши туфайли, қийин бозор шароитлари савдоларни яшириш ёки ўзаро ҳисоб-китоб қилишга нисбатан босимни ошириши мумкин.

Муҳим бузиб кўрсатиш рискини баҳолаш

89. АХС 315 га мувофиқ тақдимнома даражасида аниқланган рискларнинг аудитор томонидан баҳоланиши ички назоратнинг тузилиши ва амалга оширилишини баҳолашни ўз ичига олади. У АХС 330 га мувофиқ кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини, жумладан ҳам кенг кўламдаги тартиб-таомилларини ҳам назоратлар тестларини тузиш ва амалга ошириш учун ўринли аудит ёндашувини кўриб чиқиш бўйича асосни таъминлайди. Аудит учун ўринли бўлган ички назорат, жумладан назорат муҳитининг мустаҳкамлиги ва ҳар қандай риск бошқаруви функцияси, тадбиркорлик субъекти операцияларининг ҳажми ва мураккаблиги бўйича аудитор тушунчаси ҳамда муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аудитор томонидан баҳоланиши назоратлар самарали ишлашининг кутилишини ўз ичига олиши ёки олмаслиги танланган ёндашувга таъсир этади.

90. Тақдимнома даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискининг аудитор томонидан баҳоланиши қўшимча маълумотлар олиниши билан аудит мобайнида ўзгариши мумкин. Аудит мобайнида, масалан, қайдларни ёки ҳужжатларни текширишда эҳтиёткор бўлиш аудиторга шундай келишувларни ёки бошқа маълумотларни аниқлашга кўмак бериши мумкинки, қайсики раҳбарият олдин аниқламаган ёки аудиторга очиб бермаган молиявий инструментларнинг мавжудлигини кўрсатиши мумкин. Бундай қайдлар ва ҳужжатлар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- бошқарув юклатилган шахсларнинг мажлисларининг баённлари; ва
- тадбиркорлик субъектининг профессионал маслаҳатчиларидан муайян тўлов ҳужжатлари ва улар билан ёзишмалар.

Назоратларнинг операцион самарадорлигини текширишни, ва қандай даражада текширишни, аниқлашда кўриб чиқиладиган омиллар

91. Назоратлар самарали тарзда ишлашининг кутилиши қачонки яхши ташкил этилган назоратларга эга молиявий ташкилот билан шуғулланганда одатий ҳол бўлиши мумкин ва шу туфайли назоратларни тестдан ўтказиш аудиторлик далилига эга бўлишнинг самарали воситалари бўлиши мумкин. Қачонки тадбиркорлик субъекти савдо қилиш функциясига эга бўлса, моҳиятли тестларнинг ўзи шартномаларнинг ҳажми ва фойдаланилган турли тизимлар туфайли етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламаслиги мумкин. Бироқ, аудитордан АХС 330 орқали битимларнинг, счет қолдиғининг ва очиб беришнинг ҳар бир аҳамиятли туркуми бўйича кенг қамровли тартиб-таомилларни тузиш ва амалга ошириш талаб этилиши туфайли, фақатгина назоратларнинг тестлари ўзи етарли бўлмайди.[22]

92. Кўп ҳажмдаги савдога эга бўлган ва молиявий инструментлардан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари юқори даражада такомиллашган назоратларга ва самарали риск бошқаруви функциясига

[22] АХС 330, 18-банд

эга бўлиши мумкин ва шу туфайли аудиторнинг қуйидагилар тўғрисида далилга эга бўлишда назоратларни тестдан ўтказишининг эҳтимоли юқорироқ бўлиши мумкин:

- Битимларнинг содир бўлиши, тўлиқлиги, аниқлиги ва тўхтатилиши; ва
- Счет қолдиқларининг мавжудлиги, уларга нисбатан ҳуқуқлар ва мажбуриятлар ва тўлиқлиги.

93. Нисбатан кам молиявий инструмент битимларига эга тадбиркорлик субъектларида:

- раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар молиявий инструментлар ва улар бизнесга қандай таъсир этиши бўйича фақатгина тор тушунча эга бўлиши мумкин;
- тадбиркорлик субъекти камроқ ёки ҳеч қандай ўзаро боғланганликка эга бўлмаган инструментларнинг кам миқдордаги турли хилларига эга бўлиши мумкин;
- мураккаб назорат муҳитининг мавжуд бўлиш эҳтимоли жуда кам (масалан, Иловада ифодаланган назоратлар тадбиркорлик субъектида жорий этилмаган бўлиши мумкин);
- раҳбарият ўзининг инструментларини баҳолашда учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган нархлаш маълумотларидан фойдаланиши мумкин; ва
- учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган нархлаш маълумотларидан фойдаланиш устидан назоратлар камроқ такомиллашган бўлиши мумкин.

94. Қачонки тадбиркорлик субъекти молиявий инструментларни қамраб оладиган нисбатан камроқ битимларга эга бўлса, аудитор учун тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментлардан фойдаланиш мақсадлари ва инструментларнинг хусусиятлари бўйича тушунчага эга бўлиш нисбатан осон бўлиши мумкин. Бундай ҳолатларда, аудиторлик далилининг кўпчилиги хусусияти жиҳатидан моҳиятли бўлиш эҳтимоли мавжуд ва аудитор аудит ишининг кўп қисми йил якунида амалга ошириши мумкин ҳамда учинчи-томон тасдиқлашлари битимларнинг тўлиқлиги, аниқлиги ва мавжудлигига тегишли далилни таъминлаш эҳтимоли мавжуд.

95. Назоратларни тестдан ўтказишнинг хусусияти, муддати ва кўлами бўйича қарорга эришишда, аудитор қуйидагилар каби омилларни кўриб чиқиши мумкин:

- Молиявий инструмент битимларининг хусусияти, даврийлиги ва ҳажми;
- Назоратларнинг мустаҳкамлиги, жумладан назоратлар тадбиркорлик субъектининг молиявий инструмент битимларининг ҳажми билан боғлик рискларга муносабат билдириш учун ўринли тарзда ташкил этилганлиги ва тадбиркорлик субъектининг молиявий инструмент фаолиятлари устидан бошқарув асоси мавжудлиги;
- Муайян назоратларнинг тадбиркорлик субъектида жорий этилган умумий назорат мақсадлари ва жараёнларига нисбатан муҳимлиги, жумладан молиявий инструмент битимларини тасдиқлаш учун ахборот тизимларининг такомиллашгани;
- Назоратларни мониторинг қилиш ва назорат тартиб-таомилларидаги аниқланган камчиликлар;
- Назоратлар инобатга олиши кўзда тутилган масалалар, масалан, мулоҳазаларнинг қўланилишига тегишли назоратларнинг маълумотларни тасдиқлаш устидан назоратлар билан қиёсланиши. Мулоҳазани қўллашга тегишли назоратларга таянишга нисбатан моҳиятли тестлар самаралироқ бўлишининг эҳтимоли юқорироқ;
- Назорат фаолиятларида иштирок этадиган шахсларнинг ваколати, масалан тадбиркорлик субъекти у дучор бўлган молиявий инструментлар учун баҳолашларни ташкил этиш ва тасдиқлаш бўйича етарли имкониятга, жумладан босим даврлари мобайнида, ва лаёқатга эгалиги;
- Ушбу назорат фаолиятларининг амалга оширилишининг даврийлиги;
- Назоратлар эришиши кўзда тутилган аниқлик даражаси;
- Назорат фаолиятларининг амалга оширилишининг далили; ва

- Асосий молиявий инструмент битимларининг муддати, масалан, уларнинг давр охирига нисбатан яқин бўлиши.

Моҳият бўйича текшириш тартиб-таомиллар

96. Моҳият бўйича текшириш тартиб-таомилларни ташкил этиш қуйидагиларни кўриб чиқишни ўз ичига олади:

- Таҳлилий тартиб-таомиллардан фойдаланиш[23] – аудитор томонидан амалга оширилган таҳлилий тартиб-таомиллар рискни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида аудиторни тадбиркорлик субъекти тўғрисидаги маълумотлар билан таъминлашда самарали бўлиши мумкин бўлсада, улар қачонки алоҳида амалга оширилганда моҳият бўйича текшириш тартиб-таомиллар сифатида камроқ самарали бўлиши мумкин. Бунга сабаб шуки, баҳолаш турткиларининг мураккаб ўзаро боғланиши кўп ҳолларда юзага келиши мумкин бўлган ҳар қандай ғайриоддий йўналишларни бекитади.

- Номунтазам битимлар – кўпгина молиявий битимлар тадбиркорлик субъекти билан унинг контрагенти (кўп ҳолларда “биржадан ташқари” ёки БТ деб юритилади) ўртасидаги келишилган шартномалар бўлади. Молиявий инструмент битимлари номунтазам ва тадбиркорлик субъектининг одатий фаолиятларидан ташқарида бўлган даражада, моҳиятли аудит ёндашуви режалаштирилган аудит мақсадларига эришишнинг энг самарали воситалари бўлиши мумкин. Молиявий инструмент битимлари мунтазам тарзда амалга оширилмайдиган ҳолатларда, аудиторнинг баҳоланган рискга нисбатан муносабатлари, жумладан аудиторлик тартиб-таомилларини ташкил этиш ва амалга ошириш

[23] АХС 315 нинг 6(б)-банди аудитордан таҳлилий тартиб-таомилларни рискни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида баҳоланган рискларга нисбатан муносабатни шакллантириш ва амалга ошириш бўйича асосни таъминлаш мақсадида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашга кўмак беришда қўллашни талаб этади. АХС 520, *Таҳлилий тартиб-таомиллар*, нинг 6-банди аудитордан молиявий ҳисоботлар бўйича умумий хулосани шакллантиришда таҳлилий тартиб-таомиллардан фойдаланишни талаб этади. Таҳлилий тартиб-таомиллар аудитнинг бошқа босқичларида ҳам қўлланилиши мумкин.

тадбиркорлик субъектининг ушбу соҳадаги эҳтимолий етарсиз тажрибасини инобатга олади.

- Далилнинг мавжудлиги – масалан, қачонки тадбиркорлик субъекти учинчи-томон нархлааш манбасидан фойдаланганда, ўринли молиявий ҳисобот тақдимномаларига тегишли далил тадбиркорлик субъектида мавжуд бўлмаслиги мумкин.

- Бошқа аудит соҳаларида амалга оширилган тартиб-таомиллар – бошқа молиявий ҳисобот соҳаларида амалга оширилган тартиб-таомиллар молиявий инструмент битимларининг тўлиқлиги тўғрисидаги далилни таъминлаши мумкин. Ушбу тартиб-таомиллар кетма-кет пул тушумлари ва тўловларнинг тестларини ва қайд қилинмаган мажбуриятларни излашни ўз ичига олиши мумкин.

- Тестдан ўтказиш учун моддаларни танлаш – айрим ҳолатларда, молиявий инструмент портфели ўзгарадиган мураккабликка ва рискка эга инструментларни қамраб олади. Бундай ҳолатларда, мулоҳазали танлаш фойдали бўлиши мумкин.

97. Масалан, актив билан таъминланган қимматли қоғоз ҳолатида, бундай қимматли қоғоз бўйича муҳим бузиб кўрсатиш рсикларига муносабат билдиришда, аудитор қуйидаги аудиторлик тартиб-таомилларининг айримларини амалга оширишни кўриб чиқиши мумкин:

- Қимматли қоғоз шартларини, таянч гаровни ва ҳар бир туркумдаги қимматли қоғоз эгасининг ҳуқуқларини тушуниш учун шартномавий ҳужжатларни текшириш.

- Пул оқимларини баҳолаш бўйича раҳбарият жараёни юзасидан сўровни амалга ошириш.

- Олдиндан тўлов суръатлари, дефолт суръатлари ва зарар жиддийликлари каби тахминларнинг ўринлилигини баҳолаш.

- Пул оқими шаршарасини аниқлашда фойдаланилган метод бўйича тушунчага эга бўлиш.

- Ҳаққоний қийматни баҳолашнинг натижаларини ўхшаш таянч гаровга ва шартларга эга бошқа қимматли қоғозларнинг баҳоланиши билан қиёслаш.
- Ҳисоблашларни қайта амалга ошириш.

Қўш-мақсадли тестлар

98. Назоратлар тестининг мақсади муфассал тестининг мақсадидан фарқ қилишига қарамасдан, бир вақтни ўзида иккаласини ҳам амалга ошириш самарали бўлиши мумкин, масалан:

- Назоратлар тестини ва муфассал тестини айнан бир хил битим бўйича амалга ошириш (масалан, имзоланган шартнома сақланганлигини ҳамда молиявий инструментнинг тафсилотлари қисқа баёнда тегишли тартибда қамраб олинганлигини тестдан ўтказиш); ёки
- Раҳбариятнинг ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ҳосил қилиш жараёнини тестдан ўтказиш пайтида назоратларни тестдан ўтказиш.

Аудиторлик тартиб-таомилларининг муддати[24]

99. Молиявий инструментлар билан боғлиқ рискларни баҳолашдан сўнг, келишув жамоаси назоратларнинг режалаштирилган тестларининг ва моҳияти бўйича текшириш аудиторлик тартиб-таомилларининг муддатини аниқлайди. Режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларининг муддати бир қатор омилларга, жумладан назорат операциясининг даврийлиги, назорат қилинадиган фаолиятнинг аҳамиятлилиги ва муҳим бузиб кўрсатишнинг тегишли рискига боғлиқ тарзда ўзгаради.

100. Баҳолаш ва тақдим этишга нисбатан кўпгина аудиторлик тартиб-таомилларини давр охирида амалга ошириш зарур бўлса, тўлиқлик ва мавжудлик каби бошқа тақдимномаларга нисбатан аудиторлик тартиб-таомиллари эса оралиқ даврда унумли тарзда текширилиши мумкин. Масалан назоратларнинг тестлари АТ назоратлари ва янги

[24] АХС 330 нинг 11-22 ва 22-23 бандлари аудиторлик тартиб-таомилларни оралиқ даврда амалга оширадиган пайтдаги талабларни белгилайди ва бундай аудиторлик далили қандай фойдаланилиши мумкинлигини тушунтиради.

маҳсулотларга рухсатлар каби кўпроқ мунтазам назоратлар учун оралиқ даврда амалга оширилиши мумкин. Шунингдек, оралиқ даврда янги молиявий инструмент бўйича тегишли поғонадаги раҳбарият тасдиғининг далилини йиғиш орқали янги маҳсулот тасдиғи устидан назоратларнинг операцион самарадорлигини тестдан ўтказиш самарали бўлиши мумкин.

101. Аудиторлар моделлар бўйича айрим тестларни оралиқ санада, масалан, моделнинг маҳсулини бозор битимларига қиёслаш орқали амалга ошириши мумкин. Кузатиладиган маълумотларга эга инструментлар бўйича бошқа эҳтимолий оралиқ тартиб-таомиллар учинчи-томон нархлаш манбаси томонидан таъминланган нархлаш маълумотларининг ўринлилигини тестдан ўтказиш ҳисобланади.

102. Муҳимроқ мулоҳазага эга соҳалар кўп ҳолларда давр охирига яқин ёки давр охирида текширилади, чунки:

- Баҳолашлар қисқа давр мобайнида сезиларли тарзда ўзгариши мумкин бўлиб, баланс санасида оралиқ қолдиқларни қиёсий маълумотлар билан қиёслашни ва солиштиришни қийинлаштиради;
- Тадбиркорлик субъекти оралиқ давр билан йил якуни ўртасида юқори ҳажмдаги молиявий инструмент битимлари билан шуғулланиши мумкин;
- Қўлда амалга ошириладиган китоб қайдлари фақатгина бухгалтерия даври охиридан кейин амалга оширилиши мумкин; ва
- Доимий бўлмаган ёки йирик битимлар бухгалтерия даврининг сўнггида содир бўлиши мумкин.

Тўлиқлик, аниқлик, мавжудлик, содир бўлишлик ва ҳуқуқлар ва мажбуриятларга тегишли тартиб-таомиллар

103. Кўпгина аудиторлик тартиб-таомилларидан бир қатор тақдимномаларга эътибор беришда фойдаланиш мумкин. Масалан, давр охирида счет қолдиғининг мавжудлигига эътибор бериш бўйича тартиб-таомиллар битимлар туркумининг содир бўлишига эътибор беради ва ўринли тўхтатишни белгилашда кўмак бериши ҳам мумкин. Бунга сабаб шуки, молиявий инструментлар юридик

шартномалардан юзага келади ва битимни қайд қилишнинг аниқлигини текшириш орқали, аудитор унинг мавжудлигини ҳам текшириши мумкин ва содир бўлишлик ва ҳуқуқлар ва мажбуриятлар тақдимномаларини бир вақтни ўзида тасдиқлаш учун далилга эга бўлиши мумкин ҳамда битимлар тўғри бухгалтерия даврида қайд қилинганлигини тасдиқлаши мумкин.

104. Тўлиқлик, аниқлик ва мавжудлик тақдимномаларини тасдиқлаш бўйича аудиторлик далилини таъминлаши мумкин бўлган тартиб-таомиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Банк счетлари, савдолар ва кастодиан ҳисоботларининг тақши тасдиқномаси[25]. Бу контрагент билан бевосита тасдиқлаш орқали амалга оширилиши мумкин бўлиб (жумладан банк тасдиқномаларидан фойдаланиш), бунда жавоб тўғридан-тўғри аудиторга юборилади. Муқобил тарзда, ушбу маълумот контрагентнинг тизимларидан маълумотларни таъминоти орқали олиниши мумкин. Агарда шундай бўлса, маълумотлар юбориладиган компьютер тизимларида сохталаштиришни олдини олиш назоратлари аудитор томонидан тасдиқнома далилининг ишончлилигини баҳолашда кўриб чиқилиши мумкин. Агарда тасдиқномалар олинмаса, аудитор шартномаларни кўриб чиқиш ва тегишли назоратларни тестдан ўтказиш орқали далилга эга бўлиши мумкин. Бироқ, ташқи тасдиқлашлар кўп ҳолларда баҳолаш тақдимномасига нисбатан етарли аудиторлик далилини таъминламаган ҳолда, улар ҳар қандай иккиламчи келишувларни аниқлашда кўмак бериши мумкин.
- Кастодианлардан олинган ҳисоботларнинг ёки маълумотлар таъминотларининг тадбиркорлик субъектининг ўз қайдлари билан солиштирмаларини кўриб чиқиш. Бу автоматлаштирилган солиштирма жараёнлари атрофидаги ва

[25] АХС 505, *Ташқи тасдиқномалар*, АХС 330 ва АХС 500, *Аудиторлик далили*, нинг талабларига мувофиқ аудиторлик далилига эга бўлишда аудиторнинг ташқи тасдиқнома тартиб-таомилларидан фойдаланишини қамраб олади. 2009 йил ноябрда чоп этилган Ходимнинг аудит амалиёти эҳтиётқорлиги, *Молиявий ҳисоботларнинг аудитида ташқи тасдиқномалардан фойдаланишга тегишли юзага келадиган амалиёт масалалари*, га ҳам қаранг.

ичидаги АТ назоратларни баҳолаш ҳамда солиштириш моддалари ўринли тарзда тушунилганлиги ва ҳал этилганлигини баҳолаш заруриятига олиб келиши мумкин.

- Китоб қайдларини ва бундай қайдларни ёзиш устидан назоратларни кўриб чиқиш. Бу, масалан, қуйидагиларни амалга оширишда кўмак бериши мумкин:
    - қайдлар қайдларни амалга оширишга рухсат этилган ходимлардан бошқа ходимлар томонидан амалга оширилганлигини аниқлаш.
    - ғайриоддий ёки ноўрин давр охиридаги китоб қайдларини аниқлаш, қайсики фирибгарлик рискига тегишли бўлиши мумкин.
- Алоҳида шартномаларни ўқиш ва тадбиркорлик субъектининг молиявий инструмент битимларининг тасдиқлайдиган ҳужжатларини, жумладан бухгалтерия қайдларини кўриб чиқиш ва бу орқали мавжудликни ва ҳуқуқларни ва мажбуриятларни текшириш. Масалан, аудитор молиявий инструментлар билан боғлиқ алоҳида шартномаларни ўқиши ва тасдиқловчи ҳужжатларни, жумладан шартнома дастлаб қайд қилинган пайтда амалга оширилган бухгалтерия қайдларини кўриб чиқиши мумкин ва сўнгра баҳолаш мақсадларида амалга оширилган бухгалтерия қайдларини ҳам кўриб чиқиши мумкин. Буни амалга ошириш аудиторга битимга хос мураккабликлар тўлиқ тарзда аниқланганлигини ва счетларда акс эттирилганлигини баҳолашга имкон беради. Юридик келишувлар ва уларга тегишли рисклар ҳуқуқлар мавжудлигини таъминлаш учун муносиб профессионал малакалиликка эга шахслар томонидан кўриб чиқилиши зарур.
- Назоратларни тестдан ўтказиш, масалан назоратларни қайта амалга оширган ҳолда.
- Тадбиркорлик субъектининг даъволар бошқаруви тизимларини кўриб чиқиш. Қайд қилинмаган битимлар тадбиркорлик субъектининг контрагентга пул маблағи

тўловини амалга оширмаслигига олиб келиши мумкин ва улар қабул қилинган даъволарни кўриб чиқиш орқали аниқланиши мумкин.

- Қайд қилинмаган инструментларни аниқлаш учун бош ҳисоб-китоб келишувларини кўриб чиқиш.

105. Ушбу тартиб-таомиллар айниқса деривативлар ёки кафолатлар каби айрим молиявий инструментлар учун муҳим ҳисобланади. Бунга сабаб шуки, улар йирик дастлабки инвестицияга эга бўлмаслиги мумкин ва бу уларнинг мавжудлигини аниқлаш қийин бўлиши мумкинлигини англатади. Масалан, сингдирилган деривативлар кўп ҳолларда тақдимнома тартиб-таомилларида инобатга олинмаслиги мумкин бўлган номолиявий инструментлар бўйича шартномаларда қамраб олинади.

Молиявий инструментларнинг баҳоланиши

Молиявий ҳисобот талаблари

106. Ҳаққоний тақдим этиш бўйича молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари кўп ҳолларда ҳаққоний қиймат поғоналаридан, масалан МҲХС ва АҚШ УҚБТ да фойдаланилган ҳаққоний қиймат поғоналаридан фойдаланади. Бу одатда шуни англатадики, баҳолаш ноаниқлигининг даражаси ошиши билан, талаб этилган очиб беришларнинг ҳажми ва тафсилоти ҳам ошиб боради. Поғонадаги даражалар ўртасидаги фарқланиш мулоҳазани талаб этиши мумкин.

107. Аудитор молиявий инструментларнинг ҳаққоний қиймат поғонасига қандай боғлиқ бўлиши бўйича тушунчага эга бўлишни фойдали деб ҳисоблаши мумкин. Одатда, баҳолаш ноаниқлигининг даражаси ошиши билан, муҳим бузиб кўрсатиш риски ва қўлланиладиган аудиторлик тартиб-таомилларининг даражаси ошиб боради. Ҳаққоний қиймат поғонасидаги 3-даражали, айрим 2-даражали, баҳолаш учун дастлабки маълумотлардан фойдаланиш баҳолаш ноаниқлигининг даражасига нисбатан фойдали восита бўлиши мумкин. 2-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар осонгина олинадиган баҳолаш учун дастлабки маълумотлардан 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотларга яқин бўлган баҳолаш учун дастлабки маълумотларга ўзгаради. Аудитор мавжуд далилни баҳолайди ҳамда ҳаққоний қиймат поғонасини ва

раҳбариятнинг молиявий инструментларни ҳаққоний қиймат поғонасига тоифалаштиришидаги раҳбарият нохолислигининг рискини тушунади.

108. АХС 540 га мувофиқ,[26] аудитор тадбиркорлик субъектининг баҳолаш сиёсатлари ва методологиясини баҳолаш методологиясида фойдаланилган маълумотлар ва тахминларга нисбатан кўриб чиқади. Кўпгина ҳолатларда, молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосий баҳолаш методологиясини белгиламайди. Қачонки шундай ҳолат бўлса, раҳбариятнинг молиявий инструментларни қандай баҳолаши бўйича аудитор тушунчасига ўринли бўлиши мумкин бўлган масалалар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- раҳбарият расмий баҳолаш сиёсатига эга бўлиши ва агарда шундай бўлса, молиявий инструмент учун фойдаланилган баҳолаш усули ушбу сиёсатга мувофиқ тегишли тартибда ҳужжатлаштирилганлиги;
- қайси моделлар муҳим бузиб кўрсатишнинг йирик рискини юзага келтириши мумкинлиги;
- раҳбарият муайня баҳолаш усулини танлаш пайтида молиявий инструмент баҳоланишининг мураккаблигини қандай кўриб чиққанлиги;
- раҳбарият молиявий инструментларни баҳолашда фойдаланиладиган моделни ички тарзда ишлаб чиққанлиги ёки муайян молиявий инструментни баҳолашда оммавий тарзда фойдаланиладиган баҳолаш усулидан четланиши туфайли, муҳим бузиб кўрсатишнинг йирикроқ риски мавжуд бўлиши;
- раҳбарият учинчи-томон нархлаш манбасидан фойдаланишни амалга оширганлиги;
- баҳолаш усулини ишлаб чиқишда ва қўллашда иштирок этган шахслар буни амалга ошириш бўйича тегишли кўникма ва профессионал малакалиликка эгалиги, жумладан раҳбариятнинг экспертидан фойдаланилганлиги; ва

[26] АХС 540, 8(в)-банд

- фойдаланиладиган баҳолаш усулини танлашда раҳбарият нохолислигининг ишоралари мавжуд бўлиши.

Баҳолашга тегишли муҳим бузиб кўрсатиш рискини баҳолаш

109. Тадбиркорлик субъекти томонидан фойдаланилган баҳолаш усуллари ҳолатларда ўринли бўлишини ва баҳолаш усуллари устидан назоратлар жорий этилганлигини баҳолашда, аудитор томонидан кўриб чиқиладиган омиллар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- баҳолаш усуллари бошқа бозор иштирокчилари томонидан оммавий тарзда фойдаланилиши ва бозор битимларидан олинган нархларнинг ишончли баҳосини таъминлашни олдин намойиш этганлиги;

- баҳолаш усулларининг кўзлангандек ишлаши ва уларнинг тузилишида ҳеч қандай камчиликлар, айниқса кескин шароитларда, мавжуд бўлмаслиги ва уларнинг холис тарзда тасдиқланганлиги. Камчиликларнинг ишоралари таянч кўрсаткичларга нисбатан номутаносиб ўзгаришларни ўз ичига олади;

- баҳолаш усуллари баҳоланаётган молиявий инструментга хос рискларни, жумладан контрагентнинг кредитга лаёқатлилиги ва молиявий мажбуриятларни баҳолашда фойдаланиладиган баҳолаш усуллари ҳолатида ўзининг кредит рискини инобатга олиши;

- баҳолаш усулларининг бозорга нисбатан қандай текширилиши, жумладан баҳолаш усулларининг ўзгарувчилардаги ўзгаришларга нисбатан таъсирчанлиги;

- бозор ўзгарувчиларидан ва тахминларидан мутаносиб тарзда фойдаланилганлиги ва янги шароитлар фойдаланилган баҳолаш усулларидаги ўзгаришни, бозор ўзгарувчиларини ёки тахминларни тасдиқлаши;

- таъсирчанлик таҳлилларининг баҳолашлар тахминлардаги жуда кичик ёки ўртача ўзгаришларга нисбатан аҳамиятли тарзда ўзгариши мумкинлигини кўрсатиши;

- ташкилий тузилиш, масалан муайян инструментларни баҳолаш учун моделларни ишлаб чиқишга жавобгар бўлган ички бўлимнинг мавжудлиги, бунда айниқса 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар қамраб олинган ҳолатларда. Масалан, битимларни нархлашда кўмак беришга жалб этилган модел ишлаб чиқариш функцияси фронт-офисдан функционал тарзда ва ташкилий тарзда ажратилган функцияга нисбатан камроқ холис ҳисобланади; ва
- баҳолаш усулларини ишлаб чиқиш ва қўллашга жавобгар шахсларнинг ваколати ва холислиги, жумладан янги ишлаб чиқилган бўлиши мумкин бўлган муайян моделлар бўйича раҳбариятнинг нисбий тажрибаси.

Аудитор (ёки аудиторнинг эксперти) ҳам бир ёки бир неча баҳолаш усулларини алоҳида тарзда ишлаб чиқиш мумкин ва бундан мақсад унинг маҳсули раҳбарият томонидан фойдаланилган баҳолаш усулларининг маҳсули билан қиёслаш ҳисобланади.

Аҳамиятли рисклар

110. Аудиторнинг рискни баҳолаш жараёни аудиторнинг молиявий инструментларнинг баҳоланишига тегишли бир ёки бир неча аҳамиятли рискларни аниқлашига олиб келиши мумкин, қачонки қуйидаги ҳолатларнинг бирортаси мавжуд бўлса:

- молиявий инструментнинг баҳоланишига тегишли юқори даражадаги баҳолашнинг ноаниқлиги (масалан, кузатилмайдиган маълумотларга эга молиявий инструментлар).[27]
- раҳбариятнинг ўз молиявий инструментларини баҳолашини тасдиқлаш учун етарли далилнинг мавжуд бўмаслиги.
- раҳбариятнинг ўз молиявий инструментлари бўйича тушунчасининг ёки бундай инструментларни ўринли тарзда

[27] Агарда аудитор мураккаб молиявий инструментларнинг баҳоланишига тегишли юқори даражадаги баҳолашнинг ноаниқлиги аҳамиятли рискни юзага келтирса, АХС 540 аудитордан моҳият бўйича текшириш тартиб-таомилларни амалга оширишни ва уларнинг баҳолаш ноаниқлигининг очиб берилишининг етарлилигини баҳолашни талаб этади. АХС 540 нинг 11, 15 ва 20-бандларига қаранг.

баҳолаш учун зарур бўлган профессионал малакалиликнинг мавжуд бўлмаслиги, жумладан баҳолаш тўғриланишлари зарур бўлишини аниқлаш қобилияти.

- молиявий инструментларнинг ҳисобланиши ва очиб берилишига нисбатан молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосидаги мураккаб талаблар бўйича раҳбарият тушунчасининг мавжуд бўлмаслиги ҳамда ушбу талабларни тегишли тартибда қўллаш учун талаб этилган мулоҳазаларни амалга ошириш бўйича раҳбариятнинг қобилиятсизлиги.

- баҳолаш усулларининг маҳсулларига нисбатан амалга оширилган баҳолаш тўғриланишларининг жиддийлиги, қачонки молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган бундай тўғриланишларни талаб этса ёки уларга рухсат берса.

111. Аҳамиятли рискларни юзага келтирадиган ҳисоблаб чиқилган баҳолар учун, АХС 330 нинг талабларини қаноатлантириш мақсадида амалга оширилган бошқа моҳият бўйича текшириш тартиб-таомилларга қўшимча тарзда, АХС 540[28] аудитордан қуйидагиларни баҳолашни талаб этади:

(а) раҳбариятнинг муқобил тахминларни ёки натижаларни қандай кўриб чиққанлиги ва унинг уларни нима учун инкор этганлиги ёки раҳбарият ҳисоблаб чиқилган баҳони амалга оширишда баҳолашнинг ноаниқлигини бошқа ҳолларда қандай инобатга олганлиги;

(б) раҳбарият томонидан фойдаланилган жиддий тахминларнинг оқилоналиги; ва

(в) раҳбарият томонидан фойдаланилган жиддий тахминларнинг оқилоналигига нисбатан ёки молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосининг ўринли қўлланилишига нисбатан ўринли бўлганда, муайян ҳаракатларни амалга ошириш бўйича раҳбариятнинг мақсади ва буни амалга ошириш бўйича унинг қобилияти.

[28] АХС 540, 15(а)-(б) банд

112. Бозорлар нофаол бўлиб қолса, ҳолатлардаги ўзгариш бозор нархи орқали баҳолашдан модел орқали баҳолашга ўтишга сабаб бўлиши мумкин ёки муайян бир моделдан бошқа моделга ўтишга олиб келиши мумкин. бозор шароитларидаги ўзгаришларга муносабат билдириш қийин бўлиши мумкин, агарда раҳбарият уларнинг содир бўлишидан олдин жорий этилган сиёсатларга эга бўлмаса. Шунингдек, раҳбарият тезкор тарзда моделни ишлаб чиқишда ёки ҳолатларда ўринли бўлиши мумкин бўлган баҳолаш усулини танлашда зарур бўлган профессионал малакалиликка эга бўлмаслиги мумкин. Ҳаттоки агарда баҳолаш усуллари мунтазам равишда фойдаланилганда ҳам, раҳбарият молиявий инструментларнинг баҳоланишини аниқлашда фойдаланилган баҳолаш усулларининг ва тахминларнинг уклуксиз ўринлилигини текшириши зарурдир. Бундан ташқари, баҳолаш усуллари оқилона бозор маълумотлари мавжуд бўлган пайтларда танланган бўлиши мумкин, аммо улар кутилмаган босим ҳолатларида оқилона баҳолашларни таъминламаслиги мумкин.

113. Қасддан ёки ноқасддан бўлишига қарамасдан, раҳбариятнинг нохолислигига нисбатан таъсирчанлик баҳолашнинг субъективлиги ва баҳолашнинг ноаниқлиги даражаси билан бирга ошади. Масалан, раҳбарият кузатиладиган бозор тахминларини ёки маълумотларини инкор этишга интилиши мумкин ва бунинг ўрнига ўзининг ички ишлаб чиқилган моделидан фойдаланиши мумкин, агарда ушбу модел кўпроқ мақбул бўлган натижаларни ҳосил қилса. Ҳаттоки фирибгарлик мақсадисиз, молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиганга энг муносиб сифатида ҳисобланиши мумкин бўлган кенгликдаги кўрсаткич эмас, балки кенг кенглик бўлиши мумкин бўлган энг мақбул натижага нисбатан нохолис мулоҳазаларга табиий интилиш бўлиши мумкин. Аниқ ва ўринли сабабсиз бир даврдан бошқа даврга баҳолаш усулини ўзгартириш раҳбарият нохолислигининг ишораси ҳам бўлиши мумкин. Раҳбарият нохолислигининг айрим шакли молиявий инструментларнинг баҳоланишига тегишли субъектив қарорларга хос бўлсада, қачонки чалғитишга интилиш мавжуд бўлса, раҳбарият нохолислиги табиатига кўра фирибгарлик ҳисобланади.

Аудит ёндашувини ишлаб чиқиш

114. Раҳбарият молиявий инструментларни қандай баҳолашини тестдан ўтказишда ва АХС 540 га мувофиқ муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган рискларига муносабат билдиришда,[29] ҳисоблаб чиқилган баҳоларнинг хусуиятини инобатга олган ҳолда, аудитор қуйидаги тартиб-таомилларнинг бирини ёки бир нечасини амалга оширади:

(а) раҳбарият ҳисоблаб чиқилган баҳони қандай ҳосил қилганини ва у асосланган маълумотларни тестдан ўтказиш (жумладан тадбиркорлик субъекти томонидан ўзининг баҳолашларида фойдаланилган баҳолаш усулларини);

(б) раҳбарият ҳисоблаб чиқилган баҳони қандай ҳосил қилгани устидан назоратларнинг операцион самарадорлигини ўринли моҳият бўйича текшириш тартиб-таомиллар билан бирга тестдан ўтказиш.

(в) раҳбариятнинг қатъий баҳолашига баҳо беришда қатъий баҳолашни ёки кенгликни ҳосил қилиш;

(г) аудиторлик ҳисоботи санасигача содир бўладиган ҳодисаларнинг ҳисоблаб чиқилган баҳога тегишли аудиторлик далилини таъминлашини аниқлаш.

Кўпгина аудиторлар раҳбарият молиявий инструментни қандай баҳолаганини ва у асосланган маълумотларни тестдан ўтказиш билан назоратларнинг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишнинг бирикмаси самарали ва унумли аудит ёндашуви бўлади деб ҳисоблайдилар. Кейинги ҳодисалар молиявий инструментларнинг баҳоланиши бўйича айрим далилларни таъминлаши мумкин бўлса, бошқа омиллар эса баланс санасидан кейинги бозор шароитларидаги ҳар қандай ўзгаришларга муносабат билдириш учун инобатга олиниши зарур бўлиши мумкин.[30] Агарда аудитор раҳбарият баҳолашни қандай ҳосил қилганини тестдан ўтказиш имконига эга бўлмаса, аудитор қатъий баҳолашни ёки кенгликни ҳосил қилишни танлаши мумкин.

---

[29] АХС 540, 12–14 бандлар

[30] АХС 540 нинг А63–А66 бандлари ўринли бўлиши мумкин бўлган айрим омилларга мисолларни таъминлайди.

115. 1-бўлимда ифодалангандек, молиявий инструментларнинг ҳаққоний қийматини баҳолашда раҳбарият қуйидагиларни амалга ошириши мумкин:

- учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган маълумотлардан фойдаланиш;
- турли усуллардан, жумладан моделдан фойдаланган ҳолда ўзининг баҳолашини ҳосил қилиш учун маълумотларни йиғиш; ва
- баҳолашни ҳосил қилиш учун экспертни жалб этиш.

Раҳбарият кўп ҳолларда Ушбу ёндашувларнинг бирикмасидан фойдаланиши мумкин. Масалан, раҳбарият ўзининг нархлаш жараёнига эга бўлиши мумкин, аммо ўзининг қийматларини тасдиқлаш учун учинчи-томон нархлаш манбаларидан фойдаланиши мумкин.

Раҳбарият учинчи-томон нархлаш манбасидан фойдаланган пайтда аудиторлик кўриб чиқишлар

116. Раҳбарият тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментларини баҳолашда нархлаш хизмати ёки брокер каби учинчи-томон нархлаш манбасидан фойдаланиши мумкин. Раҳбарият маълумотлардан қандай фойдаланишини ва нархлаш хизмати қандай фаолият кўрсатишини тушуниш аудиторга зарур бўлган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусиятини ва кўламини аниқлашга кўмак беради.

117. раҳбарият учинчи-томон нархлаш манбасидан фойдаланганда қуйидаги масалалар ўринли бўлиши мумкин:

- *Учинчи-томон нархлаш манбасининг тури* – Айрим учинчи-томон нархлаш манбалари ўзларининг жараёнлари тўғрисида маълумотлар мавжуд бўлишини таъминлайдилар. Масалан, нархлаш хизмати кўп ҳолларда актив туркуми даражасида молиявий инструментларни баҳолашдаги ўзининг методологияси, тахминлари ва маълумотлари тўғрисида ахборотларни таъминлайди. Бироқ, брокерлар кўп ҳолларда котировкани ҳосил қилишда фойдаланилган баҳолаш учун дастлабки маълумотлар ва тахминлар тўғрисидаги

маълумотларни фақатгина чекланган камроқ миқдорда таъминлайдилар ёки умуман таъминламайдилар.

- *Фойдаланилган баҳолаш учун дастлабки маълумотларнинг хусусияти ва баҳолаш усулларининг мураккаблиги* – учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган нархларнинг ишончлилиги баҳолаш учун дастлабки маълумотларнинг кузатилувчанлигига (ва шу туфайли баҳолаш учун дастлабки маълумотларнинг ҳаққоний қиймат поғонасидаги даражасига) ва муайян қимматли қоғоз ёки актив туркумини баҳолаш методологиясининг мураккаблигига қараб ўзгаради. Масалан, ликвид бозорда фаол тарзда савдо қилинадиган улушли инвестиция бўйича нархнинг ишончлилиги баҳолаш санасида савдо қилинмаган ҳолда ликвид бозорда савдо қилинган корпоратив облигациянинг нархига нисбатан юқорироқдир, қайсики ўз навбатида дисконтланган пул оқими моделидан фойдаланган ҳолда баҳоланган актив билан таъминланган қимматли қоғознинг нархига нисбатан кўпроқ ишончлидир.

- *Учинчи-томон нархлаш манбасининг обрўси ва тажрибаси* – Масалан, учинчи-томон нархлаш манбаси молиявий инструментнинг муайян тури бўйича тажриба тўплаган бўлиши мумкин ва шу соҳада тан олиниши мумкин, аммо молиявий инструментларнинг бошқа турларида шунга ўхшаш тажрибага эга бўлмаслиги мумкин. Аудиторнинг учинчи-томон нархлаш манбаси билан олдинги тажрибаси ҳам бу борада ўринли бўлиши мумкин.

- *Учинчи-томон нархлаш манбасининг холислиги* – Масалан, агарда раҳбарият эга бўлган нарх тадбиркорлик субъектига молиявий инструментни сотган брокер каби контрагентдан ёки аудит қилинаётган тадбиркорлик субъекти билан яқин алоқадорликка эга тадбиркорлик субъектидан олинса, нарх ишончли бўлмаслиги мумкин.

- *Учинчи-томон нархлаш манбаларидан фойдаланиш устидан тадбиркорлик субъектининг назоратлари* – тадбиркорлик субъекти учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган маълумотларнинг ишончлилигини баҳолаш учун жорий

этилган назоратларга эга бўлган даража ҳаққоний қийматни баҳолашнинг ишончлилигига таъсир этади. Масалан, раҳбарият қуйидаги мақсадларда жорий этилган назоратларга эга бўлиши мумкин:

- учинчи-томон нархлаш манбасидан фойдаланишни кўриб чиқиш ва тасдиқлаш, жумладан учинчи-томон нархлаш манбасининг обрўсини, тажрибасини ва холислигини кўриб чиқиш;
- нархларнинг ва нархлашга-боғлиқ маълумотларнинг тўлиқлигини, ўринлигини ва аниқлигини аниқлаш.

- *Учинчи-томон нархлаш манбасининг назоратлари* – Аудитор манфаатига тегишли актив туркумлари бўйича баҳолашлар устидан назоратлар ва жараёнлар. Масалан, учинчи-томон нархлаш манбаси нархлар қандай ҳосил қилиниши, жумладан ҳам харид ҳам сотиш томон бўлган мижозлар учун расмийлашган жараёндан фойдаланиш устидан кучли назоратларга эга бўлиши мумкин бўлиб, бунда қачонки ўринли далил орқали тасдиқланганда нархлаш хизматидан олинган нархлар бўйича мунозара қилиш мақсади кўзланади ва ушбу ўринли далил учинчи-томон нархлаш манбасига бозор иштирокчилари учун мавжуд бўлган маълумотларни тўлиқ тарзда акс эттириш учун нархларни мунтазам равишда тўғрилашга имкон бериши мумкин.

118. Учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган маълумотларга тегишли далилни йиғишга нисбатан эҳтимолий ёндашувлар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- 1-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар учун, учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган маълумотларни кузатиладиган бозор нархлари билан қиёслаш.
- Учинчи-томон нархлаш манбалари томонидан уларнинг назоратлари ва жараёнлари, баҳолаш усуллари, баҳолаш учун дастлабки маълумотлари ва тахминлари тўғрисида таъминланган очиб беришларни кўриб чиқиш.

- Учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган маълумотларнинг ишончлилигини баҳолаш учун жорий этилган раҳбариятнинг назоратларини тестдан ўтказиш.
- Тегишли актив туркумлари ёки муайян молиявий инструментлар учун фойдаланилган назоратларни ва жараёнларни, баҳолаш усулларини, баҳолаш учун дастлабки маълумотларини ва тахминларни тушуниш ва тестдан ўтказиш бўйича учинчи-томон нархлаш манбасидаги тартиб-таомилларни амалга ошириш.
- Учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган нархлар бошқа учинчи-томон нархлаш манбаларидан олинган нархларга, тадбиркорлик субъектининг баҳосига ёки аудиторнинг баҳосига нисбатан оқилона бўлишини баҳолаш.
- Баҳолаш усулларининг, тахминларнинг ва баҳолаш учун дастлабки маълумотларнинг оқилоналигини баҳолаш.
- Учинчи-томон нархлаш манбаси томонидан нархланган айрим молиявий инструментлар учун қатъий баҳолаш ёки кенгликни ҳосил қилиш ва натижалар бир бирининг оқилона кенглигида бўлишини баҳолаш.
- Нархларни тасдиқлаш устидан назоратларни қамраб оладиган хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботини олиш.[31]

119. Бир неча учинчи-томон нархлаш манбаларидан нархларни олиш баҳолашнинг ноаниқлиги тўғрисидаги фойдали маълумотларни таъминлаши ҳам мумкин. Кенг кўламдаги нархлар юқорироқ даражадаги баҳолашнинг ноаниқлигини кўрсатиши мумкин ва молиявий инструмент маълумотлардаги ва тахминлардаги кичик

[31] Айрим нархлаш хизматлари ўзларининг маълумотларидан фойдаланувчилар учун нархлаш маълумотлари бўйича ўз назоратларини тушунтириш юзасидан ҳисоботни, яъни Ишонч билдириш бўйича келишувларнинг халқаро стандарти (ИКХС) 3402, *Хизмат кўрсатиш ташкилотидаги назоратлар бўйича ишонч билриш ҳисоботлари*, га мувофиқ тайёрланган ҳисоботни таъминлаши мумкин. Нархлаш маълумотлари қандай тайёрланганлиги бўйича тушунчага эга бўлиш ва нархлаш хизматидаги назоратларга таяниш мумкинлигини баҳолаш учун бундай ҳисоботни раҳбарият талаб этиши ва аудитор унга эга бўлишни кўриб чиқиши мумкин.

ўзгаришларга таъсирчан бўлишини англатиши мумкин. Тор кенглик пастроқ даражадаги баҳолашнинг ноаниқлигини кўрсатиши мумкин ва маълумотлардаги ва тахминлардаги ўзгаришларга камроқ таъсирчанликни англатиши мумкин. Бир неча манбалардан нархларни олиш фойдали бўлиши мумкин бўлсада, хусусан ҳаққоний қиймат поғонасининг 2 ёки 3-даражаларида тоифаланган баҳолаш учун дастлабки маълумотларга эга молиявий инструментларни кўриб чиқишда, бир неча манбалардан нархларни олишнинг ўзи етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминлашининг эҳтимоли жуда кам. Бунга сабаб шуки:

(а) нархлаш маълумотларининг бир неча манбаларининг ўзи айнан бир хил таянч нархлаш манбасидан фойдаланётган бўлиши мумкин; ва

(б) учинчи-томон нархлаш манбаси томонидан нархни аниқлашда фойдаланилган баҳолаш учун дастлабки маълумотларни тушуниш молиявий инструментни ҳаққоний қиймат поғонасида тоифалаш учун зарур бўлиши мумкин.

120. Айрим ҳолатларда, аудиторда нархни ҳосил қилишда фойдаланилган жараён, жумладан нарх қанчалик ишончли аниқланишининг жараёни устидан ҳар қандай назоратлар бўйича тушунчага эга бўлиш имконияти мавжуд бўлмаслиги мумкин ёки у моделдан, жумладан фойдаланилган тахминлардан ва бошқа баҳолаш учун дастлабки маълумотлардан фойдаланиш ҳуқуқига эга бўлмаслиги мумкин. Бундай ҳолатларда, аудитор баҳоланган рискка муносабат билдиришда раҳбариятнинг қатъий баҳолашини баҳолаш учун қатъий баҳолашни ёки кенгликни ҳосил қилишни амалга оширишга қарор қилиши мумкин.

Раҳбарият моделдан фойдаланган ҳолда ҳаққоний қийматларни баҳолайдиган ҳолатда аудиторлик кўриб чиқишлар

121. АХС 540 нинг 13(б)-банди аудитордан, раҳбариятнинг ҳисоблаб чиқилган баҳони амалга ошириш жараёнини тестдан ўтказишда, фойдаланилган ҳисоблаш методининг ҳолатларда ўринли бўлишини ва раҳбарият томонидан фойдаланилган тахминлар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосининг ҳисоблаш мақсадларига нисбатан оқилона бўлишини баҳолашни талаб этади.

122. Раҳбарият учинчи-томон нархлаш манбасидан фойдаланганидан ёки ўзининг баҳолашини амалга ошираётганидан қатъий назар, моделлар кўп ҳолларда молиявий инструментларни баҳолашда, айниқса ҳаққоний қиймат поғонасидаги 2 ва 3-даражалардаги баҳолаш учун дастлабки маълумотлардан фойдаланган пайтда қўлланилади. Моделлар бўйича аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, муддати ва кўламини аниқлашда, аудитор моделда фойдаланилган методологияни, тахминларни ва маълумотларни кўриб чиқиши мумкин. 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлардан фойдаланадиган мураккаброқ молиявий инструментлар каби молиявий инструментларни кўриб чиқишда, учаласини ҳам тестдан ўтказиш аудиторлик далилининг фойдали манбаси бўлиши мумкин. Бироқ, қачонки айрим облигация нархини ҳисоблашлар каби модел ҳам оддий ҳам умумий қабул қилинган бўлса, моделда фойдаланилган тахминларга ва маълумотларга эътибор қаратилган ҳолда олинган аудиторлик далили далилнинг кўпроқ фойдали манбаси бўлиши мумкин.

123. Моделни тестдан ўтказиш иккита асосий ёндашувлар орқали амалга оширилиши мумкин:

(а) аудитор раҳбарият томонидан фойдаланилган моделнинг ўринлилигини, фойдаланилган тахминлар ва маълумотларнинг оқилоналигини ҳамда математик аниқликни кўриб чиқиш орқали раҳбариятнинг моделини тестдан ўтказиши мумкин; ёки

(б) аудитор ўзининг баҳосини ҳосил қилиши мумкин ва сўнгра аудиторнинг баҳолашини тадбиркорлик субъектининг баҳолаши билан қиёслаши мумкин.

124. Қачонки молиявий инструментларнинг баҳоланиши кузатилмайдиган маълумотларга (яъни, 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотларга) асосланган бўлса, аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалалар, масалан, раҳбарият қуйидагиларни қандай тасдиқлашини ўз ичига олади:

- молиявий инструментга нисбатан бозор иштирокчиларининг белгилари ва хусусиятлари;
- кузатилмайдиган маълумотлар дастлабки тан олишда қандай аниқланганлиги;

- раҳбарият бозор иштирокчилари фойдаланиши мумкин бўлган тахминларга нисбатан ўзининг нуқтаи назарини акс эттириш учун ўз тахминларида амалга оширган ўзгартиришлар;
- унинг ҳолатларда мавжуд бўлган энг яхши қўйилма маълумотларини инобатга олганлиги;.
- ўринли бўлганда, унинг тахминлари қиёсий битимларни қандай инобатга олиши;
- кузатилмайдиган маълумотлардан фойдаланилган пайтдаги моделларнинг таъсирчанлик таҳлили ва тўғриланишларнинг баҳолаш ноаниқлигига муносабат билдириш учун амалга оширилганлиги.

125. Шу билан бирга, аудиторнинг соҳадаги билими, бозор йўналишлари бўйича билими, бошқа тадбиркорлик субъектларининг баҳолашлари бўйича тушунчаси (махфийликни инобатга олган ҳолда) ва бошқа ўринли нарх кўрсаткичлари аудиторга баҳолашларни тестдан ўтказишда ва баҳолашлар умуман олганда оқилона бўлишини кўриб чиқишда имкон беради. Агарда баҳолашлар мунтазам равишда ўта агрессив ёки консерватив кўринишга эга бўлса, бу эҳтимолий раҳбарият нохолислигининг ишораси бўлиши мумкин.

126. Кузатиладиган ташқи далил мавжуд бўлмаганда, бошқарув юклатилган шахслар раҳбариятнинг баҳолашларидаги субъективликни ва ушбу баҳолашларни тасдиқлашда олинган далилни тушуниш учун тегишли тартибда чораларни амалга оширгани айниқса муҳим ҳисобланади. Бундай ҳолатларда, аудитор учун тадбиркорлик субъектидаги барча тегишли раҳбарият даражаларида, жумладан бошқарув юклатилган шахслар томонидан маласаларнинг, жумладан ҳар қандай ҳужжатнинг батафсил кўздан кечирилиши ва кўриб чиқилиши амалга оширилганини баҳолаш зарур бўлиши мумкин.

127. Қачонки бозорлар нофаол бўлганда ёки бошқа жойга кучирилганда, ёки баҳолаш учун дастлабки маълумотлар кузатилмайдиган бўлса, раҳбариятнинг баҳолашлари кўпроқ мулоҳазали ва камроқ тасдиқланадиган бўлиши мумкин ва натижада камроқ ишончли бўлиши мумкин. Бундай ҳолатларда, аудитор моделни тадбиркорлик субъекти томонидан ишлатилган назоратларни тестдан ўтказиш,

моделнинг тузилиши ва ишлашини баҳолаш, моделда фойдаланилган тахминлар ва маълумотларни тестдан ўтказишнинг ҳамда унинг маҳсулини аудитор томонидан ҳосил қилинган қатъий баҳолаш ёки кенгликка нисбатан ёки бошқа учинчи-томоннинг баҳолаш усулларига нисбатан қиёслашнинг бирикмаси орқали тестдан ўтказиши мумкин.[32]

128. Тадбиркорлик субъектининг баҳолаш методологиясида фойдаланилган баҳолаш учун дастлабки маълумотларни тестдан ўтказишда,[33] масалан, бундай баҳолаш учун дастлабки маълумотлар ҳаққоний қиймат поғонасида тоифаланганда, аудитор молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асоси орқали талаб этилган очиб беришларни тасдиқлаш учун ҳам далилга эга бўлишнинг эҳтимоли мавжуд. Масалан, тадбиркорлик субъектининг баҳолаш усулида фойдаланилган баҳолаш учун дастлабки маълумотлар (яъни, 1-даражали, 2-даражали ва 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар) ўринли бўлишини баҳолаш бўйича аудиторнинг моҳият бўйича текшириш тартиб-таомиллари ва тадбиркорлик субъектининг таъсирчанлик таҳлилининг тестлари очиб беришлар ҳаққоний тақдимотга эришишининг аудитор томонидан баҳоланиши учун ўринли бўлади.

Раҳбарият томонидан фойдаланилган тахминларнинг оқилона бўлишини баҳолаш

129. Моделда фойдаланилган тахмин жиддий деб ҳисобланиши мумкин, агарда тахминдаги оқилона ўзгариш молиявий инструментнинг ҳисобланишига аҳамиятли таъсир этиши мумкин бўлса.[34] Раҳбарият таъсирчанлик таҳлилини амалга ошириш орқали муқобил тахминларни ёки натижаларни кўриб чиққан бўлиши мумкин. Тахминлар билан боғлиқ субъективликнинг даражаси баҳолаш ноаниқлигининг даражасига таъсир этади ва аудиторнинг аҳамиятли

---

32 АХС 540 нинг 13(г)-банди аудитор раҳбариятнинг қатъий баҳолашига баҳо бериш учун кенгликни ҳосил қилиш пайтидаги талабларни ифодалайди. Учинчи томонлар томонидан ишлаб чиқилган ва аудитор томонидан фойдаланилган баҳолаш усуллари айрим ҳолатларда аудитор экспертининг иши сифатида ҳисобланиши мумкин ва уларга нисбатан АХС 620 даги талаблар қўлланилади.

33 Аҳамиятли рискларга тегишли раҳбарият тахминининг аудитор томонидан баҳоланишига нисбатан талаблар учун, масалан, АХС 540 нинг 15-бандига қаранг.

34 АХС 540 нинг А107-банди.

риск, масалан 3-даражали баҳолаш учун дастлабки маълумотлар ҳолатида, мавжуд деб хулоса қилишига сабаб бўлиши мумкин.

130. Раҳбарият томонидан фойдаланилган тахминларни, жумладан моделларда баҳолаш учун дастлабки маълумотлар сифатида фойдаланилган тахминларни тестдан ўтказиш бўйича аудиторлик тартиб-таомиллари қуйидагиларни баҳолашни ўз ичига олиши мумкин:

- умуман олганда ўринли кузатиладиган маълумотлардан фойдаланишни максималлаштириш ва кузатилмайдиган маълумотларни минималлаштиришга интилиш маъқул бўлганлиги туфайли, раҳабарият тахминларни ҳосил қилишда бозор баҳолаш учун дастлабки маълумотларини инобатга олганлиги ва шундай бўлса, қандай инобатга олинганлиги;
- тахминларнинг кузатиладиган бозор шароитлари ҳамда молиявий актив ёки молиявий мажбуриятнинг хусусиятлари билан мутаносиб бўлиши;
- бозор иштирокчиси тахминларининг манбалари ўринли ва ишончли бўлиши ҳамда раҳбарият бир қатор турли бозор тахминлари мавжуд бўлган пайтда фойдаланиш учун тахминларни қандай танлагани; ва
- таъсирчанлик таҳлилининг баҳолашлар тахминлардаги жуда кичик ёки ўртача ўзгаришлар билан жиддий тарзда ўзгариши мумкинлигини кўрсатиши.

Раҳбарият томонидан фойдаланилган тахминларни баҳолашга нисбатан бошқа кўриб чиқишлар учун АХС 540 А77-А83 бандларга қаранг.

131. Келажак бўйича мулоҳазаларнинг аудитор томонидан кўриб чиқилиши мулоҳаза қилинган пайтда мавжуд бўлган маълумотларга асосланади. Кейинги ҳодисалар мулоҳазалар билан номутаносиб бўлган натижаларга олиб келиши мумкинки, қайсики улар қилинган пайтда оқилона ҳисобланган.

132. Айрим ҳолатларда, келтирилган қийматни ҳисоблашда, ҳар бир тахминни тўғрилашдан кўра, дисконт ставкаси баҳолашдаги

ноаниқликларни ҳисобга олиш учун тўғриланиши мумкин. Бундай ҳолатларда, аудиторлик тартиб-таомиллари дисконт ставкасига асосий урғу бериши мумкин бўлиб, бунда фойдаланилган дисконт ставкаларини қиёслаш учун ўхшаш қимматли қоғозлар бўйича кузатиладиган савдога эътибор берилади ёки дисконт ставкасини ҳосил қилиш ва раҳбарият томонидан фойдаланилган дисконт ставкаси билан қиёслаш учун алоҳида модел ишлаб чиқилади.

Тадбиркорлик субъекти томонидан раҳбарият эксперти фойдаланилган пайтда аудиторлик кўриб чиқишлар

133. 1-бўлимда муҳокама қилингандек, раҳбарият ўзининг айрим ёки барча қимматли қоғозларини баҳолаш учун баҳолаш экспертини жалб этиши мумкин. Бундай экспертлар брокерлар, инвестицион банклар, эксперт баҳолаш хизматларини ҳам кўрсатадиган нархлаш хизматлари ёки бошқа ихтисослашган баҳолаш ташкилотлари бўлиши мумкин.

134. АХС 500 нинг 8-банди раҳбарият томонидан жалб этилган экспертнинг далилини баҳолашда аудиторга нисбатан талабларни қамраб олади. Раҳбариятнинг экспертига ва ушбу экспертнинг ишига нисбатан аудиторлик тартиб-таомилларининг кўлами аудиторнинг мақсадлари учун эксперт ишининг жиддийлигига боғлиқ бўлади. Раҳбариятнинг эксперти ишининг ўринлилигини баҳолаш аудиторга раҳбариятнинг эксперти томонидан таъминланган нархлар ёки баҳолашлар баҳолашларни тасдиқлаш учун етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминлашига баҳо беришда кўмак беради. Аудитор амалга ошириши мумкин бўлган тартиб-таомилларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- раҳбарият экспертининг ваколати, қобилиятлари ва холислигини баҳолаш, масалан: уларнинг тадбиркорлик субъекти билан алоқадорлиги; уларнинг бозордаги обрўси ва мавқеи; уларнинг инструментларнинг муайян турлари билан тажрибаси; ва баҳолашларга нисбатан қўлланиладиган ўринли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси бўйича уларнинг тушунчаси;
- раҳбарият экспертининг иши бўйича тушунчага эга бўлиш, масалан, фойдаланилган баҳолаш усул(лар)ининг ва баҳолаш

усул(лар)ида фойдаланилган асосий бозор ўзгарувчилари ва тахминларининг ўринлилигини баҳолаш орқали;

- аудиторлик далили сифатида ушбу эксперт ишининг ўринлилигини баҳолаш. Бунда, асосий урғу алоҳида молиявий инструмент даражасида эксперт ишининг ўринлилигига қаратилади. Тегишли инструментларнинг кичик гуруҳи учун, бошқа маълумотлар ва тахминлардан фойдаланган ҳолда, баҳони алоҳида тарзда ҳосил қилиш (қатъий баҳолаш ёки кенгликни ҳосил қилишда 136 ва 137-бандларга қаранг) ва сўнгра ушбу баҳони раҳбарият экспертининг баҳоси билан қиёслаш ўринли бўлиши мумкин; ва
- бошқа тартиб-таомиллар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:
  - бошқа моделдаги тахминларни ҳосил қилиш учун турли тахминларни моделлаштириш ва сўнгра ушбу ҳосил қилинган тахминларнинг ўринлилигини кўриб чиқиш.
  - раҳбариятнинг баҳолари мунтазам равишда юқорироқ ёки пастроқ бўлишини аниқлаш учун раҳбариятнинг қатъий баҳолашлари билан аудиторнинг қатъий баҳолашларини қиёслаш.

135. Тахминлар раҳбариятга унинг молиявий инструментларини баҳолашга кўмак бериш учун раҳбариятнинг эксперти томонидан ҳосил қилиниши ёки белгиланиши мумкин. Бундай тахминлар раҳбарият томонидан фойдаланганда шундай раҳбариятнинг тахминларига айланадики, бунда аудитор уларни раҳбариятнинг бошқа тахминлари сингари бир хил тарзда кўриб чиқиши зарур бўлади.

Қатъий баҳолаш ёки баҳолар диапазонини шакллантириш

136. Аудитор баҳолаш усулини ишлаб чиқиши мумкин ва раҳбарият баҳолашининг ўринлилигига баҳо беришда фойдаланиш учун баҳолар диапазонини ҳосил қилиш мақсадида баҳолаш усулида фойдаланилган баҳолаш учун дастлабки маълумотларни ва тахминларни тўғрилаши мумкин. мазкур ХААИ нинг 106-135

бандлари аудиторга қатъий баҳолашни ёки баҳолар диапазонини ҳосил қилишда кўмак бериши мумкин. АХС 540 га мувофиқ,[35] агарда аудитор раҳбариятнинг тахминларидан ёки методологияларидан фарқланадиган тахминлардан ёки методологиялардан фойдаланса, аудитор ўзининг диапазони ўринли ўзгарувчан қийматларни инобатга олишини аниқлаш учун ва раҳбариятнинг баҳолашидан ҳар қандай жиддий фарқларни баҳолаш учун раҳбариятнинг тахминлари ёки методологиялари бўйича етарли тушунчага эга бўлиши лозим. Аудитор раҳбарият баҳолашининг ўринлилигига баҳо беришда аудитор экспертининг ишидан фойдаланишни фойдали деб ҳисоблаши мумкин.

137. Айрим ҳолатларда, масалан, қачонки учинчи-томон нархлаш манбаси ички ишлаб чиқилган моделлардан ва дастурлардан фойдаланганда ва тегишли маълумотлардан фойдаланишга рухсат бермаганда, аудитор шуни хулоса қилиши мумкинки, етарли далил раҳбариятнинг тахминлари ёки методологиясининг тушунчасига эга бўлиш бўйича аудиторнинг интилишларидан олиниши мумкин бўлмайди. Бундай ҳолатларда, аудитор баҳолаш тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўла олмаслиги мумкин, агарда аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискларига муносабат билдириш учун бошқа тартиб-таомилларни амалга ошириш, масалан раҳбариятнинг қатъий баҳолашига баҳо бериш учун қатъий баҳолашни ёки кенгликни ҳосил қилиш имконига эга бўлмаса.[36] АХС 705[37] аудиторнинг етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш лаёқатсизлигининг оқибатларини ифодалайди.

Молиявий инструментларнинг тақдим этилиши ва очиб берилиши

138. Раҳбариятнинг жавобгарликлари молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларни тайёрлашни ўз ичига олади.[38] Молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари кўп ҳолларда молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларга

---

35 АХС 540, 13(в)-банд

36 АХС 540, 13(г)-банд

37 АХС 705, *Мустақил аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш*

38 АХС 200 нинг 4 ва А2-бандларига қаранг.

тадбиркорлик субъектининг молиявий инструмент фаолиятлари оқибатларининг, жумладан ушбу молиявий инструментлар билан боғлиқ рискларнинг ва ноаниқликларнинг батафсил таҳлилларини амалга оширишга имкон бериш учун молиявий ҳисоботларда очиб беришларни талаб этади. Молиявий инструментларнинг баҳолаш ноаниқлиги ошиши билан, ҳисоблаш базисига тегишли очиб беришларнинг муҳимлиги ошади ва унга ҳам ҳаққоний қиймат поғонасининг даражаси таъсир этади.

139. Молиявий ҳисоботлар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ деб тақдим этишда, раҳбарият молиявий ҳисоботларнинг ва тегишли очиб беришларнинг турли қисмларининг тақдим этилиши ва очиб берилишига тегишли тақдимномаларни билвосита ёки бевосита амал оширади. Тақдим этиш ва очиб бериш тўғрисидаги тақдимномалар қуйидагиларни қамраб олади:

(а) Содир бўлиш ва ҳуқуқлар ва мажбуриятлар – очиб берилган ҳодисалар, битимлар ҳамда содир бўлган ва тадбиркорлик субъектига тегишли бўлган бошқа масалалар.

(б) Тўлиқлик – молиявий ҳисоботларда акс эттирилиши лозим бўлган барча очиб беришлар акс эттирилган.

(в) Таснифлаш ва тушунарлилик – молиявий маълумотлар тегишли тартибда тақдим этилган ва акс эттирилган ва очиб беришлар аниқ тарзда ифодаланган.

(г) Аниқлик ва баҳолаш – молиявий ва бошқа маълумотлар ҳаққоний тарзда ва ўринли суммаларда очиб берилган.

Очиб беришларни аудит қилиш бўйича аудиторлик тартиб-таомиллари ушбу тақдимномаларни инобатга олган ҳолда тузилади.

Молиявий инструментларнинг тақдим этилиши ва очиб берилишига тегишли тартиб-таомиллар

140. Молиявий инструментларнинг тақдим этилиши ва очиб берилишларига нисбатан, муайян муҳимликка эга соҳалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Молиявий ҳисоботни тақдим этиш асослари умуман олганда активларни, мажбуриятларни, даромадни ва харажатларни тўлдириш ва тушунтириш учун баҳоларга ва тегишли рисклар ва ноаниқликларга нисбатан қўшимча очиб беришларни талаб этади. Аудиторнинг эътибори рискларга ва таъсирчанлик таҳлилига тегишли очиб беришларга қаратилиши зарур бўлиши мумкин. Аудиторнинг рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва назорат фаолиятларини тестдан ўтказиш мобайнида олинган маълумотлар, масалан қуйидагилар тўғрисидаги маълумотлар аудиторга молиявий ҳисоботлардаги очиб беришлар тегишли молиявий ҳисоботни тақди этиш асосининг талабларига мувофиқлиги тўғрисида хулоса қилиши учун далилни таъминлаши мумкин:
    - молиявий инструментлардан фойдаланиш бўйича тадбиркорлик субъектининг мақсадлари ва стратегиялари, жумладан тадбиркорлик субъектининг таъкидланган ҳисоб сиёсатлари;
    - тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментлар билан боғлиқ рискларини бошқариш бўйича унинг назорат асоси; ва
    - молиявий инструментлар билан боғлиқ рисклар ва ноаниқликлар.
- маълумотлар анъанавий молиявий ҳисобот тизимларидан ташқари тизимлардан, масалан риск тизимларидан олиниши мумкин. Очиб беришларга нисбатан аудитор баҳоланган рискларга муносабат билдиришда амалга оширишни танлаши мумкин бўлган тартиб-таомилларга мисоллар қуйидагиларни тестдан ўтказишни ўз ичига олади:
    - очиб берилган маълумотларни ҳосил қилишда фойдаланилган жараён; ва
    - очиб беришларни тайёрлашда фойдаланилган маълумотлар устидан назоратларнинг операцион самарадорлиги.

- аҳамиятли рискка эга молиявий инструментларга нисбатан,[39] ҳаттоки агарда очиб беришлар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ бўлса ҳам, аудитор баҳолаш ноаниқлигининг очиб берилиши ҳолатларни ва қамраб олинган далилларни инобатга олганда етарсиз деб хулоса қилиши мумкин, ва шу туфайли, молиявий ҳисоботлар ҳаққоний тақдимотга эришмаслиги мумкин. АХС 705 аудитор молиявий ҳисоботлардаги раҳбариятнинг очиб беришлари етарсиз ёки чалғитадиган деб ишонган ҳолатдаги аудитор фикрининг оқибатлари бўйича йўриқномани таъминлайди.

- Аудиторлар очиб беришларнинг тўлиқ ва тушунарли бўлишини ҳам кўриб чиқиши мумкин, масалан, барча ўринли маълумотлар молиявий ҳисоботларда (ёки қўшимча ҳисоботларда) акс эттирилган бўлиши мумкин аммо улар молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларга ҳолат юзасидан тушунчага эга бўлишга имкон бериш учун етарсиз тарзда умумлаштирилган бўлиши мумкин ёки молиявий ҳисоботларда қайд қилинган суммаларга нисбатан мазмун бериш бўйича етарли сифатли очиб беришлар бўлмаслиги мумкин. Масалан, ҳаттоки тадбиркорлик субъекти таъсирчанлик таҳлилининг очиб беришларини таъминлаган бўлса ҳам, очиб бериш баҳолашдаги ўзгаришлар, қарз шартларига эҳтимолий таъсирлар, гаров талаблари ва тадбиркорлик субъектининг ликвидлилиги туфайли юзага келиши мумкин бўлган рисклар ва ноаниқликларни тўлиқ тарзда акс эттирмаслиги мумкин. АХС 260[40] бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви, жумладан тадбиркорлик субъектининг бухгалтерия амалиётларининг жиддий сифатли жиҳатлари, жумладан ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва молиявий ҳисоботларнинг

[39] АХС 540 нинг 20-банди аудитордан тегишли молиявий ҳисоботни тақдим этиш асоси ҳолатида молиявий ҳисоботлардаги бухгалтерия ҳисоби мақсадидаги баҳолашларнинг баҳолаш ноаниқлигини очиб берилишининг етарлилигига баҳо бериш учун аҳамиятли рискларни юзага келтирадиган бухгалтерия ҳисоби мақсадидаги баҳолашларга тегишли очиб беришлар бўйича қўшимча тартиб-таомилларни амалга оширишни талаб этади.

[40] АХС 260, *Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*

очиб беришлари тўғридаги аудиторнинг нуқтаи назарлари бўйича талабларни ва йўриқномани қамраб олади.

141. Молиявий инструментларнинг моҳиятли тестида, масалан қисқа муддатли ва узоқ муддатли таснифлаш бўйича тақдим этишнинг ўринлилигини кўриб чиқилиши аудитор томонидан тақдим этиш ва очиб беришнинг баҳоланишига ўринли бўлади.

Бошқа ўринли аудиторлик кўриб чиқишлар

Ёзма баёнотлар

142. АХС 540 аудитордан раҳбариятдан ва, ўринли бўлганда, бошқарув юклатилган шахслардан уларнинг ҳисоблаб чиқилган баҳоларни ҳосил қилишда фойдаланилган жиддий тахминлар оқилона бўлишига ишонишлари тўғрисида ёзма баёнотлар олишни талаб этади.[41] АХС 580[42] шуни талаб этадики, бундай талаб этилган баёнотларга қўшимча тарзда, агарда аудитор молиявий ҳисоботларга тегишли бошқа аудиторлик далилини тасдиқлаш учун бир ёки бир неча ёзма баёнотларни ёки молиявий ҳисоботлардаги бир ёки бир неча муайян тақдимномаларни олиш зарур деб ҳисоблаганда, аудитор бундай бошқа ёзма баёнотларни сўраши лозим. Молиявий инструмент фаолиятларининг ҳажми ва мураккаблик даражасига қараб, молиявий инструментлар тўғрисида олинган бошқа далилни тасдиқлаш бўйича ёзма баёнотлар қуйидагиларни ҳам ўз ичига олиши мумкин:

- молиявий инструментларга нисбатан раҳбариятнинг мақсадлари, масалан, улардан хежлаш, актив/мажбурият бошқаруви ёки инвестиция мақсадларида фойдаланиш;
- молиявий ҳисоботларнинг тақдим этилишининг ўринлилигини ифодалашлар, масалан молиявий инструмент битимларини

---

41 АХС 540 нинг 2-банди. АХС 580, *Ёзма баёнотлар*, нинг 4-банди таъкидлайдики, раҳбариятдан олинган ёзма баёнотларнинг ўзи улар шуғулланадиган ҳар қандай масалалар тўғрисида етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламайди. Агарда аудитор бошқа ҳолларда етарлича тегишли аудиторлик далили олишга имконига эга бўлмаса, бу аудитор ҳисоботига нисбатан таъсирга эга бўлиши мумкин бўлган аудит доирасидаги камчиликни ташкил этиши мумкин (АХС 705, *Мустақил аудиторнинг ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш* га қаранг).

42 АХС 580, 13-банд

сотувлар ёки молиялаштириш битимлари сифатида қайд қилиш;

- молиявий инструментларга тегишли молиявий ҳисобот очиб беришларини ифодалашлар, масалан:
  - қайдлар барча молиявий инструмент битимларини акс эттиришини; ва
  - барча сингдирилган деривatив инструментлар аниқланганлигини;
- барча битимлар мустақил томонлар ўртасида ва бозор қийматида амалга оширилганлиги;
- битимларнинг шартлари;
- молиявий инструментларнинг баҳоланишларининг ўринлилиги;
- ҳар қандай молиявий инструментлар билан боғлиқ ҳар қандай иккиламчи келишувларнинг мавжудлиги;
- тадбиркорлик субъекти ҳар қандай сотилган опционлар бўйича битим тузганлиги;
- раҳбариятнинг муайян чораларни амалга оширишга интилиши ва қобилияти;[43] ва
- кейинги ҳодисалар баҳолашларга ва молиявий ҳисоботларда акс эттирилган очиб беришларга нисбатан тўғриланишни талаб этиши.

Бошқарув юклатилган шахслар ва бошқалар билан ахборот алмашинуви

143. Молиявий инструментларнинг баҳоланиши билан боғлиқ ноаниқликлар туфайли, ҳар қандай аҳамиятли рискларнинг молиявий ҳисоботларга потенциал таъсирлари бошқарув манфаатида бўлиш эҳтимоли мавжуд. Аудитор ҳаққоний қийматни баҳолашларда фойдаланилган жиддий тахминларнинг хусусияти ва оқибатлари, тахминларнинг ҳосил қилинишида қамраб олинган субъективлик даражаси ва ҳаққоний қийматда баҳоланаётган моддаларнинг бутун молиявий ҳисоботларга нисбатан нисбий

[43] АХС 540 нинг А80-банди ҳолатларда ўринли бўлиши мумкин бўлган тартиб-таомиллар бўйича мисолларни таъминлайди.

аҳамиятлилиги юзасидан ахборот алмашиниши мумкин. Шу билан бирга, молиявий инструмент шартномаларини тузиш мажбуриятлари устидан ва кейинги ҳисоблаш жараёнлари устидан ўринли назоратларнинг зарурлиги бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинувининг зарурлигини юзага келтириши мумкин бўлган масалалар ҳисобланади.

144. АХС 260 молиявий ҳисоботларнинг аудитида бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви бўйича аудиторнинг жавобгарлигини қамраб олади. Молиявий инструментларга нисбатан, бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашиниладиган масалалар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- молиявий инструмент фаолиятларининг хусусияти ёки кўлами ёки бундай фаолиятлар билан боғлиқ рисклар бўйича раҳбарият тушунчасининг мавжуд бўлмаслиги;
- тадбиркорлик субъектининг молиявий инструмент фаолиятларига тегишли ички назорат ёки риск бошқаруви тизимларининг тузилиши ёки ишлашидаги аудитор аудит мобайнида аниқлаган жиддий камчиликлар;[44]
- раҳбарият ёки раҳбарият эксперти томонидан амалга оширилган баҳолашларга тегишли етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлишда юзага келган жиддий қийинчиликлар, масалан, қачонки раҳбарият раҳбариятнинг экспертлари томонидан фойдаланилган баҳолаш методологияси, тахминлари ва маълумотлар бўйича тушунчага бўла олмаганда ва бундай маълумот раҳбарият эксперти томонидан аудиторга тақдим қилинмаганда;
- баҳолашларга нисбатан аудитор билан раҳбарият ёки

[44] АХС 265, бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ички назоратдаги камчиликлар бўйича ахборот алмашинуви, раҳбарият билан ички назоратдаги камчиликлар юзасидан ахборот алмашинуви ва бошқарув юклатилган шахслар билан ички назоратдаги камчиликлар юзасидан ахборот алмашинуви бўйича талабларни белгилайди ва йўриқномани таъминлайди. У ички назоратдаги камчиликлар АХС 315 га мувофиқ аудиторнинг рискни баҳолаш тартиб-таомиллари мобайнида ёки аудитнинг ҳар қандай бошқа босқичида аниқланиши мумкинлигини тушунтиради.

раҳбариятнинг эксперти ўртасидаги мулоҳазаларда жиддий фарқлар;

- молиявий ҳисоботларда очиб берилиши талаб этилган аҳамиятли рисклар ва дучорликларнинг, жумладан молиявий инструментлар билан боғлиқ баҳолаш ноаниқлигининг тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларига потенциал таъсирлари;
- ҳисоб сиёсатларини танлашнинг ўринлилиги ва молиявий ҳисоботларда молиявий инструмент битимларини тақдим этиш бўйича аудиторнинг нуқтаи назарлари;
- тадбиркорлик субъектининг бухгалтерия амалиётларининг ва молиявий инструментлар бўйича молиявий ҳисоботнинг сифатли жиҳатлари юзасидан аудиторнинг нуқтаи назарлари; ёки
- молиявий инструментларнинг хариди, сотуви ва сақланиши бўйича мукаммал ва аниқ тарзда қайд қилинган сиёсатларнинг, жумладан операцион назоратларнинг, молиявий инструментларни хежлар сифатида белгилашлар бўйича тартиб-таомилларнинг мавжуд бўлмаслиги ҳамда мониторинг дучорликлари.

Ахборотлар алмашинувлари бўйича ўринли муддат келишувнинг ҳолатларига қараб ўзгаради; бироқ, аудит мобайнида дуч келинган жиддий қийинчиликлар юзасидан амалий мумкин бўлиши билан ахборот алмашиниш ўринли бўлишимумкин, агарда бошқарув юклатилган шахслар аудиторга қийинчиликни бартараф этишга кўмак бериш имконига эга бўлсалар ёки агарда модификацияланган фикрга олиб келиш эҳтимоли мавжуд бўлса.

Тартибга солувчилар ва бошқалар билан ахборот алмашинувлари

145. Айрим ҳолатларда, аудитордан бошқарув юклатилган шахсларга қўшимча тарзда тартибга солувчилар ёки назорат органлари билан молиявий инструментларга тегишли масалалар юзасидан бевосита

ахборот алмашинуви талаб этилиши мумкин[45] ёки аудитор буни ўринли деб ҳисоблаши мумкин. Бундай ахборот алмашинуви аудит мобайнида фойдали бўлиши мумкин. Масалан, айрим юрисдикцияларда, банк фаолиятини тартибга солувчилар молиявий инструмент фаолиятлари устидан назоратларнинг ишлаши ва қўлланилиши, нофаол бозорларда молиявий инструментларни баҳолашдаги мунозаралар ва меъёрлар ҳужжатларга риоя этиш тўғрисидаги маълумотларни алмашиниш юзасидан аудиторлар билан ҳамкорлик қилишга интиладилар. Ушбу мувофиқлаштириш аудитор учун муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда фойдали бўлиши мумкин.

[45] Масалан, АХС 250, *Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш*, аудитордан қонунларга ва меъёрий ҳужжатларга аниқланган ёки гумон қилинган риоя этмасликни тадбиркорлик субъектидан ташқарида бўлган бошқа томонларга билдириш мажбурияти мавжудлигини аниқлашни талаб этади. Шу билан бирга, аудиторнинг банк фаолияти назоратчилари ва бошқалар билан ахборот алмашинувига тегишли талаблар кўпгина давлатларда қонун орқали, назорат қилиш талаблари орқали ёки расмий келишув ёки мажлис баёни орқали ташкил этилиши мумкин.

Илова

(А14-бандга мурожаат)

Молиявий инструментларга тегишли назоратларга мисоллар

1. Қуйида савдо қилиш ёки инвестиция қилиш мақсадларидан қатъий назар кўп ҳажмдаги молиявий инструмент битимлари билан шуғулланадиган тадбиркорлик субъектида мавжуд бўлиши мумкин бўлган назоратлар бўйича қисқача маълумот ва мисоллар келтирилади. Мисоллар тўлиқликни англатмайди ва тадбиркорлик субъектлари ўзларининг ҳажми, фаолият юритаётган соҳа ва ўзларининг молиявий инструмент битимларининг кўламига қараб турли назорат муҳитларини ва жараёнларни ташкил этиши мумкин. Савдо тасдиқномалари ва клиринг ташкилотларидан фойдаланиш бўйича қўшимча маълумотлар 25-26 бандларда қамраб олинган.

2. Ҳар қандай назорат тизимида, айрим ҳолатларда муҳим бузиб кўрсатиш рискидан қочиш учун турли назорат даражаларида (масалан, олдини олиш, аниқлаш ва мониторинг) назоратларни такрорлаш зарур бўлади.

Тадбиркорлик субъектининг назорат муҳити

Молиявий инструментлардан ваколатли фойдаланиш мажбурияти

3. Айрим молиявий инструмент фаолиятларининг мураккаблик даражаси шуни англатиши мумкинки, тадбикорлик субъектидаги фақатгина айрим шахслар ушбу фаолиятларни тўлиқ тарзда тушунадилар ёки инструментларни уклуксиз равишда баҳолашда зарур бўлган профессионал малакалиликка эга бўлади. Тадбиркорлик субъектида ўринли профессионал малакалиликка эга бўлмаган ҳолда молиявий инструментлардан фойдаланиш муҳим бузиб кўрсатиш рискини оширади.

Бошқарув юклатилган шахсларнинг иштироки

4. Бошқарув юклатилган шахслар тадбиркорлик субъектининг умумий риск иштаҳасини раҳбарият томонидан ташкил этилишини кузатади ва ҳамкорлик қилади ва тадбиркорлик субъектининг молиявий

инструмент фаолиятлари устидан назоратни таъминлайди. Молиявий инструментларнинг сотиб олиниши, сотуви ва сақланиши бўйича тадбиркорлик субъектининг сиёсатлари рискка нисбатан унинг иштаҳасига ва молиявий инструмент фаолиятларида жалб этилган шахсларнинг профессионал малакалилига мослаштирилади. Шу билан бирга, тадбиркорлик субъекти қуйидаги мақсадларда бошқарув тузилишларини ва назорат жараёнларини ташкил этиши мумкин:

(а) бошқарув юклатилган шахслар билан инвестицион қарорлар ва барча аҳамиятли баҳолаш ноаниқлигига баҳо берилиши юзасидан ахборот алмашиниш; ва

(б) молиявий инструмент операциялари билан шуғулланиш бўйича тадбиркорлик субъектининг умумий риск иштаҳасини баҳолаш.

Ташкилий тузилиш

5. Молиявий инструмент фаолиятлари марказлашган ёки марказлашмаган асосда амалга оширилиши мумкин. Бундай фаолиятлар ва тегишли қарор қабул қилиш аниқ, ишончли ва мунтазам бошқарув маълумотининг оқимига кўпроқ боғлиқ бўлади. Бундай маълумотларни йиғиш ва умумлаштиришнинг қийинлиги тадбиркорлик субъекти қамраб олинган жойлар ва бизнесларнинг миқдорига қараб ошади. Молиявий инструмент фаолиятлари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рисклари назорат фаолиятларининг кўпроқ марказлашмаслиги билан ошиб боради. Бу асосан тадбиркорлик субъекти турли жойларда, айримлари балки бошқа давлатларда, жойлашганда ҳақиқатда содир бўлиши мумкин.

Ваколатни ва жавобгарликни белгилаш

Инвестицион ва баҳолаш сиёсатлари

6. Бошқарув юклатилган шахслар томонидан тасдиқланган аниқ тарзда қайд қилинган сиёсатлар орқали молиявий инструментларнинг сотиб олиниши, сотуви ва сақланиши бўйича йўналишни таъминлаш раҳбариятга бизнес рискларини қабул қилиш ва бошқариш юзасидан самарали ёндашувни ташкил этишга кўмак беради. Ушбу сиёсатлар жуда аниқ бўлади, қачонки уларда

тадбиркорлик субъектининг риск бошқаруви фаолиятларига нисбатан унинг мақсадлари ва ушбу мақсадларга эришишда мавжуд бўлган инвестицион ва хежлаш муқобиллари таъкидланганда ва қуйидагилар акс эттирилганда:

(а) раҳбариятнинг профессионал малакалилигининг даражаси;

(б) тадбиркорлик субъектининг ички назорат ва мониторинг тизимларининг такомиллашгани;

(в) тадбиркорлик субъектининг актив/мажбурият тузилиши;

(г) тадбиркорлик субъектининг ликвидлиликни сақлаш ва капитал зарарларига бардош бера олиш имконияти;

(д) раҳбарият ўзининг мақсадларига эришишда ишонадиган молиявий инструментларнинг турлари; ва

(е) раҳбарият ўзининг мақсадларига эришишда ишонадиган молиявий инструментларнинг турлари, масалан деривативлар чайқовчилик мақсадларида ёки фақатгина хежлаш мақсадларида фойдаланиши мумкинлиги.

7. Раҳбарият ўзининг баҳолаш имкониятларига мослаштирилган сиёсатларни ишлаб чиқиши мумкин ва ушбу сиёсатларга тадбиркорлик субъектининг баҳолашига жавобгар бўлган ходимлар томонидан риоя этилишини таъминлайдиган назоратларни ташкил этиши мумкин. Булар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

(а) баҳолашларни ишлаб чиқишда фойдаланиладиган методологияларнинг тузилиши ва тасдиқланиши, жумладан баҳолаш ноаниқлиги қандай инобатга олиниши бўйича жараёнлар; ва

(б) кузатиладиган маълумотлардан ҳамда молиявий инструментларнинг баҳоланишларини тасдиқлашда йиғиладиган маълумотларнинг турларидан фойдаланишни максималлаштиришга тегишли сиёсатлар.

8. Кичик тадбиркорлик субъектларида, молиявий инструментлар билан шуғулланиш жуда кам ҳолатларда бўлиши мумкин ва раҳбариятнинг билими ва тажрибаси чекланган бўлади. Шунга қарамасдан, молиявий инструментлар бўйича сиёсатларни ташкил этиш

тадбиркорлик субъектига ўзининг риск иштаҳасини аниқлашда ва муайян молиявий инструментларга инвестиция қилиш белгиланган мақсадларга эришишини кўриб чиқишда кўмак беради.

Инсон ресурси сиёсатлари ва амалиётлари

9. Тадбиркорлик субъектлари асосий ходимлардан, ҳам фронт-офис ҳам бэк-офис ходимларидан уларнинг хизмат вазифаларидан мажбурий меҳнат таътили олишни талаб этадиган сиёсатларни ташкил этиши мумкин. Назоратнинг бундай туридан фирибгарликни олдини олиш ва аниқлаш воситаси сифатида, айниқса агарда савдо фаолиятлари билан шуғулланадиган ходимлар сохта савдоларни яратаётганда ёки нотўғри тарзда битимларни қайд қилаётганда, фойдаланиш мумкин.

Хизмат ташкилотларидан фойдаланиш

10. Тадбиркорлик субъектлари молиявий инструментларнинг сотиб олинишини ёки сотувини амалга ошириш, тадбиркорлик субъекти учун битимларнинг қайдларини сақлаш ёки молиявий инструментларни баҳолаш учун хизмат ташкилотларидан (масалан актив бошқарувчилари) фойдаланиши ҳам мумкин. Айрим тадбиркорлик субъектлари эгалик қилинаётган молиявий инструментлар бўйича ҳисобот асосини таъминлашда ушбу хизмат ташкилотларига таяниши мумкин. Бироқ, агарда раҳбарият хизмат ташкилотида жорий этилган назоратлар бўйича тушунчага эга бўлмаса, аудитор ушбу хизмат ташкилотидаги назоратларга ишониш учун етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш имконига эга бўлмаслиги мумкин. АХС 402[1] га қаранг, қайсики тадбиркорлик субъекти бир ёки бир неча хизмат ташкилотларининг хизматларидан фойдаланган пайтда етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлиш бўйича аудиторга нисбатан талабларни белгилайди.

11. Хизмат кўрсатиш ташкилотларидан фойдаланиш молиявий инструментлар бўйича назорат муҳитини мустаҳкамлаши ёки сустлаштириши мумкин. Масалан, хизмат ташкилотининг ходимлари тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига нисбатан молиявий

[1] АХС 402, *Хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказиш жиҳатлари*

инструментлар бўйича кўпроқ тажрибага эга бўлиши мумкин ёки молиявий ҳисобот бўйича кўпроқ мустаҳкам бўлган ички назоратга эга бўлиши мумкин. Хизмат ташкилотидан фойдаланиш вазифаларнинг юқори даражада ажратилишига имкон бериши ҳам мумкин. Бошқа томондан, хизмат ташкилоти суст назорат муҳитига эга бўлиши мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг рискни баҳолаш жараёни

12. Тадбиркорлик субъектининг рискни баҳолаш жараёни раҳбарият унинг молиявий инструментлардан фойдаланишидан юзага келадиган бизнес рискларини қандай аниқлашини, жумладан раҳбарият қандай тарзда рискларнинг жиддийлигини баҳолашини, уларнинг содир бўлиш эҳтимолига баҳо беришини ва уларни бошқариш юзасидан чораларни қабул қилишини ташкил этиш учун мавжуд бўлади.

13. Тадбиркорлик субъектининг рискни баҳолаш жараёни раҳбарият рискларнинг бошқарилишини қандай аниқлаши учун асосни шакллантиради. Рискни баҳолаш жараёнлари қуйидагиларни таъминлайдиган мақсадга эга бўлади:

    (а) раҳбарият молиявий инструмент билан шуғулланишдан олдин молиявий инструментга хос рискларни, жумладан битимни тузишнинг мақсади ва унинг тузилишини (масалан, тадбиркорлик субъектининг молиявий инструмент фаолиятларининг иқтисодиёти ва бизнес мақсадини) тушунади;

    (б) раҳбарият муайян молиявий инструментлар билан боғлиқ рискларга мос етарли даражада тегишли текширишни амалга оширади;

    (в) раҳбарият бозор шароитлари тадбиркорлик субъектининг дучорликларига қандай таъсир этишини тушуниш учун тадбиркорлик субъектининг жорий позицияларини мониторинг қилади;

    (г) раҳбарият зарур бўлганда ва обрўга хос рискни бошқаришда риск дучорлигини камайтириш ёки ўзгартириш бўйича жорий этилган тартиб-таомилларга эгадир; ва

(д) раҳбарият ушбу жараёнларга нисбатан қатъий назоратни ва кўриб чиқишни қўллайди.

14. Рискларга дучорликни мониторинг қилиш ва бошқариш учун ташкил этилган тузилма:

(а) бошқарув юклатилган шахслар томонидан аниқланган рискка нисбатан тадбиркорлик субъектининг ёндашувига ўринли ва мутаносиб бўлиши керак;

(б) турли хил молиявий инструментлар ҳамда тузилиши мумкин бўлган ва қандай мақсадларда тузиладиган битимлар рухсат бериш бўйича тасдиқлаш даражаларини белгилаши керак. Рухсат этилган инструментлар ва тасдиқлаш даражалари молиявий инструмент фаолиятларида жалб этилган шахсларнинг профессионал малакалилигини акс этитриши керак ва бу орқали раҳбариятнинг ваколат бўйича ўз зиммасига олган бурчи акс эттирилади;

(в) ҳар бир турдаги рискка (жумладан тасдиқланган контрагентларга) нисбатан максимум рухсат этиладиган дучорлик учун ўринли лимитларни белгилаши керак. Рухсат этиладдиган дучорликнинг даражалари риск турига ёки контрагентга қараб ўзгариши мумкин;

(г) молиявий рискларнинг ва назорат фаолиятларининг холис ва мунтазам мониторинг қилинишини таъминлаши керак;

(д) дучорликларнинг, рискларнинг ва рискни бошқаришдаги молиявий инструмент фаолиятлари натижаларининг холис ва мунтазам ҳисоботини таъминлаши керак; ва

(е) муайян молиявий инструментларнинг рискларига баҳо бериш бўйича раҳбариятнинг уклуксиз қайдини баҳолаши керак.

15. Тадбиркорлик субъекти дучор бўладиган рискларнинг турлари ва даражалари у шуғулланадиган молиявий инструментларнинг турларига, жумладан ушбу инструментларнинг мураккаблигига ва битим тузилган молия инструментларнинг ҳажмига бевосита боғлиқ бўлади.

Риск бошқаруви функцияси

16. Айрим тадбиркорлик субъектлари, масалан кўп ҳажмдаги молиявий инструмент битимларига эга йирик молиявий ташкилотлар, расмий риск бошқаруви функциясини ташкил этишга қонун ёки меъёрий ҳужжатлар орқали талаб этилиши мумкин ёки уни ташкил этишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаши мумкин. Ушбу функция молиявий инструмент битимларини амалга ошириш ва бошқаришга жавобгар бўлган шахслардан ажратилган бўлади. Функция молиявий инструмент фаолиятлари бўйича ҳисобот бериш ва мониторинг қилишга жавобгар бўлади ҳамда бошқарув юклатилган шахслар томонидан ташкил этилган расмий риск қўмитасини ўз ичига олиши мумкин. Бу соҳадаги асосий жавобгарликларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

    (а) бошқарув юклатилган шахслар томонидан белгиланган риск бошқаруви сиёсатини (жумладан тадбиркорлик субъекти дучор бўлиши мумкин бўлган рискларнинг таҳлилларини) амалга ошириш;

    (б) риск лимит тузилишларини ишлаб чиқиш ва ушбу риск лимитлари амалда қўлланилишини таъминлаш;

    (в) босим ҳолларини ишлаб чиқиш ва очиқ позиция портфелларига нисбатан таъсирчанлик таҳлилини қўллаш, жумладан позициялардаги ғайриоддий ҳаракатларни кўриб чиқиш; ва

    (г) янги молиявий инструмент маҳсулотларини кўриб чиқиш ва таҳлил қилиш.

17. Молиявий инструментлар шундай боғланган рискка эга бўлиши мумкинки, бунда зарар балансда тан олинган молиявий инструмент қийматининг суммасидан, агарда мавжуд бўлса, ошиши мумкин. Масалан, товарнинг бозор нархидаги тўсатдан пасайиш тадбиркорлик субъектини гаров ёки маржа талаблари туфайли ушбу товардаги форвард позициясини ёпишда зарарларни тан олишга мажбур этиши мумкин. Айрим ҳолатларда, потенциал зарарлар фаолиятнинг уклуксизлиги сифатида тадбиркорлик субъектининг давом этиш қобилиятига жиддий шубҳа солиш учун етарли бўлиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти бозор рискларини инобатга олган

ҳолда молиявий инструментларга келгуси гепотетик таъсирларга баҳо бериш учун таъсирчанлик таҳлиларини ёки рискдаги-қиймат таҳлилларини амалга ошириши мумкин. Бироқ, рискдаги-қиймат таҳлили тадбиркорлик субъектига таъсир этиши мумкин рискларнинг кўламини тўлиқ тарзда акс эттирмайди; таъсирчанлик ва ҳоллар таҳлиллари ҳам камчиликларга эга бўлиши мумкин.

18. Молиявий инструмент фаолиятининг ҳажми ва такомиллашгани ҳамда тегишли меъёрий талаблар расмий риск бошқаруви функциясини ташкил этилишининг ва функция қандай тузилган бўлиши мумкинлигининг тадбиркорлик субъекти томонидан кўриб чиқилишига таъсир этади. Алоҳида риск бошқаруви функциясини ташкил этмаган тадбиркорлик субъектларида, масалан нисбатан камроқ молиявий инструментларга ёки камроқ мураккаб бўлган молиявий инструментларга эга тадбиркорлик субъектларида, молиявий инструмент фаолиятлари бўйича ҳисобот тақдим этиш ва мониторинг қилиш бухгалтерия ёки молия функциясининг жавобгарлигининг ёки раҳбариятнинг умумий жавобгарлигининг таркибий қисми бўлиши мумкин ва бошқарув юклатилган шахслар томонидан ташкил этилган расмий риск қўмитасини ўз ичига олиши мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг ахборот тизимлари

19. Тадбиркорлик субъектининг ахборот тизимининг асосий мақсади шундай иборатки, бунда у молиявий инструментлар риск жиҳатидан бошқарилишига ва назоратлар мониторинг қилинишига имкон бериш учун барча битимларни қамраб олиш ва аниқ тарзда қайд қилиш, уларни ҳисоб-китоб қилиш, уларни баҳолаш ва маълумотларни ишлаб чиқиш имкониятига эга бўлади. Қийинчиликлар кўп ҳажмдаги молиявий инструментлар билан шуғулланадиган тадбиркорлик субъектларида юзага келиши мумкин, айниқса агарда суст тарзда бирлашган ва етарли назоратларсиз қўлда бажариладган дастур қисмларига эга бир неча тизимлар мавжуд бўлса.

20. Муайян молиявий инструментлар йирик миқдордаги бухгалтерия қайдларини талаб этиши мумкин. Молиявий инструмент фаолиятларининг такомиллашуви ёки даражаси ошиши билан, ахборот тизимининг такомиллашуви ҳам ошиши зарур бўлади.

Молиявий инструментларга нисбатан юзага келиши мумкин бўлган муайян масалалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

(а) молиявий инструмент битимларини қайта ишлаш бўйича имкониятга эга бўлмаган ёки ўринли тарзда мослаштирилмаган, хусусан кичик тадбиркорлик субъектларидаги ахборот тизимлари, айниқса тадбиркорлик субъекти молиявий инструментлар билан шуғулланишда бирор олдинги тажрибага эга бўлмаганда. Бу кўпроқ миқдордаги қўлда бажариладиган битимларга олиб келиши мумкин, қайсики ўз навбатида хато рискини ошириши мумкин;

(б) мураккаброқ битимларни қайта ишлашда талаб этилган тизимларнинг потенциал ёйилгани ва улар ўртасида мунтазам солиштирмаларнинг зарурлиги, хусусан тизимлар бирлашмаганда ёки қўлда бажаришнинг иштирокига шартли бўлиши мумкин бўлганда;

(в) агарда мураккаброқ битимлар фақатгина кам миқдордаги шахслар томонидан савдо қилинса, уларнинг асосий қайта ишлаш тизимларидан кўра электрон жадвалларда баҳоланиш мумкинлиги ёки риск бошқарилишининг потенциали ва ушбу электрон жадваллар бўйича жисмоний ва мантиқий парол хавфсизлигига осонгина тарзда хавф солиниши;

(г) тизимлар томонидан ҳосил қилинган ёзувларни тасдиқлаш учун тизимларнинг истисно ёзувларини, ташқи тасдиқномаларни ва брокер котировкаларни, мавжуд бўлганда, кўриб чиқишнинг мавжуд бўлмаслиги;

(д) молиявий инструментларнинг баҳоланиши бўйича тизимларга нисбатан асосий баҳолаш учун дастлабки маълумотларни назорат қилишдаги ва баҳолашдаги қийинчиликлар, айниқса ушбу тизимлар фронт-офис деб номланадиган савдогарлар гуруҳи ёки учинчи-томон хизмат таъминотчиси томонидан сақланган ва/ёки маълум битимлар номунтазам бўлганда ёки камроқ савдо қилинган ҳолатда;

(е) ушбу битимларни дастлаб ва мунтазам равишда қайта ишлашда фойдаланилган мураккаб моделларнинг тузилиши ва текширилишини баҳоламаслик;

(ж) раҳбарият моделларнинг тасдиқланган вариантларининг мустаҳкам аудит изини сақлаш учун ва ушбу моделларга нисбатан рухсатсиз фойдаланиш ёки ўзгартиришларни олдини олиш учун алоҳида моделлар бўйича фойдаланиш ҳуқуқи, ўзгартириш ва сақлаш назоратлари билан бирга моделларнинг кутубхонасини ташкил этмаганлигининг потенциали;

(з) қачонки тадбиркорлик субъекти фақатгина молиявий инструмент битимларининг чекланган миқдорини амалга оширганда, риск бошқарувида ёки назорат тизимларида талаб этилиши мумкин бўлган диспропорционал инвестиция, ҳамда улардан ушбу турдаги битимларга нисбатан фойдаланилмаганда раҳбарият томонидан маҳсулни тушунмаслик потенциали;

(и) молиявий инструмент битимларини тегишли тартибда қайд қилиш, қайта ишлаш, ҳисобга олиш ёки риск бошқарилишига нисбатан учинчи-томон тизимлари, масалан хизмат ташкилоти таъминоти учун потенциал талаб ва ушбу таъминотчилардан олинган маҳсулни тегишли тарзда солиштириш ва у бўйича мунозара қилиш зарурлиги; ва

(й) қачонки тадбиркорлик субъекти молиявий иснтрумент битимлари бўйича электрон савдодан фойдаланса, электрон тармоқдан фойдаланишга нисбатан ўринли бўлган қўшимча хавфсизлик ва назорат мулоҳазалари.

21. Молиявий ҳисоботга нисбатан ўринли бўлган ахборот тизимлари молиявий ҳисоботлардаги миқдорий очиб беришлар бўйича маълумотларнинг муҳим манбаси сифатида хизмат қилади. Бироқ, тадбиркорлик субъектлари ички ҳисобот учун ва сифатли очиб беришларда қамраб олинган маълумотларни, масалан рискларга ва ноаниқликларга ёки таъсирчанлик таҳлилларига тегишли маълумотларни ҳосил қилиш учун номолиявий тизимларни ҳам ишлаб чиқиши ва сақлаши мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг назорат фаолиятлари

22. Молиявий инструмент битимлари устидан назорат фаолиятлари тадбиркорлик субъектига унинг мақсадларига эришишда тусқинлик қиладиган муаммоларни олдини олиш ёки аниқлашга мўлжалланган бўлади. Ушбу мақсадлар хусусиятига кўра операцион, молиявий ҳисобот ёки риоя этишлик бўлиши мумкин. Молиявий инструментлар устидан назорат фаолиятлари молиявий инструментларнинг мураккаблиги ва ҳажмига нисбатан ташкил этилган бўлади ва умуман олганда ўринли рухсат бериш жараёни, вазифаларнинг етарли ажратилиши ва тадбиркорлик субъектининг назорат мақсадларига эришишни таъминлашга мўлжалланган бошқа сиёсатлар ва тартиб-таомилларни ўз ичига олади. Жараён йўналиши хариталари тадбиркорлик субъектининг назоратларини ва назоратлар мавжуд бўлмаслигини аниқлашда кўмак бериши мумкин. Мазкур ХААИ тўлиқлик, аниқлик ва мавжудлик, баҳолаш, тақдим этиш ва очиб беришга тегишли назорат фаолиятларига асосий урғу беради.

Рухсат бериш

23. Рухсат бериш молиявий ҳисобот тақдимномаларига ҳам бевосита ҳам билвосита таъсир этиши мумкин. Масалан, ҳаттоки агарда битим тадбиркорлик субъектининг сиёсатлари доирасидан ташқарида амалга оширилган бўлсада, шунга қарамасдан у аниқ тарзда қайд қилиниши ва ҳисобга олиниши мумкин. Бироқ, рухсат этилмаган битимлар тадбиркорлик субъекти учун рискни жиддий тарзда ошириши мумкин ва улар ички назорат тизимидан ташқарида амалга оширилган бўлиши мумкинлиги туфайли муҳим бузиб кўрсатиш рискни жиддий тарзда ошириши мумкин. Ушбу рискни камайтириш учун, тадбиркорлик субъекти кўп ҳолларда қандай битимлар кимлар томонидан савдо қилиниши мумкинлигига нисбатан аниқ сиёсатни ишлаб чиқади ва сўнгра ушбу сиёсатга риоя этишлик тадбиркорлик субъектининг бэк-офиси томонидан мониторинг қилинади. Шахсларнинг савдо фаолиятларини, масалан одатий бўлмаган кўп ҳажмларни ёки кўрилган йирик фойдаларни ёки зарарларни кўриб чиқиш орқали мониторинг қилиш раҳбариятга тадбиркорлик субъектининг сиёсатларига, жумладан янги турдаги битимларга рухсат берилишига риоя этилишини

таъминлашда ва фирибгарлик содир бўлганлигини баҳолашда кўмак беради.

24. Тадбиркорлик субъектининг битим ташаббуси қайдларининг функцияси алоҳида битимларнинг хусусияти ва мақсадини ҳамда ҳар бир молиявий инструмент шартномасидан юзага келадиган ҳуқуқлар ва мажбуриятларни, жумладан шартномаларнинг юридик кучга эгалигини аниқ тарзда белгилашдан иборатдир. Шартли сумма каби асосий молиявий маълумотларга қўшимча тарзда, тўлиқ ва аниқ қайдлар камида одатда қуйидагиларни ўз ичига олади:

(а) дилернинг мақоми;

(б) қачонки битим амалга оширилганда, битимни қайд қиладиган шахснинг мақоми (агарда дилер бўлмаса) ва у тадбиркорлик субъектининг ахборот тизимларида қандай қайд қилинганлиги; ва

(в) битимнинг хусусияти ва мақсади, жумладан унинг таянч тижорий дучорликни хежлашга кўзланган ёки кўзланмаганлиги.

Вазифаларнинг ажратилиши

25. Вазифаларнинг ажратилиши ва ходимларнинг тайинланиши, айниқса молиявий инструментларга дучор бўлганда, муҳим назорат фаолияти ҳисобланади. Молиявий инструмент фаолиятлари бир қатор функцияларга ажратилиши мумкин, жумладан:

(а) битимни амалга ошириш (дилинг). Кўп ҳажмдаги молиявий инструмент битимларига эга тадбиркорлик субъектларида, бу фронт-офис томонидан амалга оширилиши мумкин;

(б) пул маблағи тўловларини бошлаш ва пул маблағи тушумларини қабул қилиш (ҳисоб-китоб қилишлар);

(в) савдо тасдиқномаларини жўнатиш ва тадбиркорлик субъектининг қайдлари билан контрагентлардан жавоблар ўртасидаги фарқларни, агарда мавжуд бўлса, солиштириш;

(г) барча битимларни бухгалтерия қайдларида тўғри тарзда қайд этиш;

(д) риск лимитларини мониторинг қилиш. Кўп ҳажмдаги молиявий инструмент битимларига эга тадбиркорлик субъектларида, бу риск бошқаруви функцияси томонидан амалга оширилиши мумкин; ва

(е) позицияларни мониторинг қилиш ва молиявий инструментларни баҳолаш.

26. Кўпгина ташкилотлар молиявий инструментларга инвестиция қиладиган шахсларнинг, молиявий инструментларни баҳолайдиган шахсларнинг, молиявий инструментларни ҳисоб-китоб қиладиган шахсларнинг ва молиявий инструментларни ҳисобга оладиган ёки қайд қиладиган шахсларнинг вазифаларини ажратишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблайдилар.

27. Қачонки тадбиркорлик субъекти вазифаларнинг тегишли тартибда ажратилиши учун жуда кичик бўлса, раҳбарият билан бошқарув юклатилган шахсларнинг молиявий инструмент фаолиятларини мониторинг қилишдаги ўрни айниқса муҳим ҳисобланади.

28. Айрим тадбиркорлик субъектларининг ички назоратининг жиҳати мустақил нарх текшируви (МНТ) функцияси ҳисобланади. Ушбу бўлим айрим молиявий инструментларнинг нархини алоҳида тарзда текширишга жавобгар бўлади ва муқобил маълумотлар манбаларидан, методологиялардан ва тахминлардан фойдаланиши мумкин. МНТ тадбиркорлик субъектининг бошқа қисмида ҳосил қилинган нархлашга нисбатан холис ёндашувни таъминлайди.

29. Одатда, ўрта ёки бэк-офис баҳолаш бўйича сиёсатларни ишлаб чиқиш ва сиёсатга риоя этилишини таъминлаш учун жавобгар бўлади. Молиявий инструментлардан кўпроқ фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари ўзларининг молиявий инструмент портфелининг кунлик баҳоланишларини амалга ошириши мумкин ва баҳолашларнинг ўринлилигининг тести сифатида алоҳида молиявий инструмент баҳоланишларининг фойда ёки зарарга таъсирини текшириши мумкин.

Тўлиқлик, аниқлик ва мавжудлик

30. Тадбиркорлик субъекти қайдларининг ташқи банкларнинг ва кастодианларнинг қайдлари билан мунтазам солиштирмаси

тадбиркорлик субъектига битимлар тегишли тартибда қайд қилинишини таъминлашга имкон беради. Савдоларни амалга оширадиган шахслар билан уларни солиштирадиган шахслар ўртасида вазифаларни ўринли ажратиш солиштирмаларни кўриб чиқиш ва солиштириладиган моддаларни тозалаш бўйича жиддий жараён сифатида муҳим ҳисобланади.

31. Савдогарлардан мураккаб молиявий инструментлар ўзига хос жиҳатларга, масалан сингдирилган деривативларга, эга бўлиши мумкинлигини аниқлашни талаб этадиган назоратлар ҳам ташкил этилиши мумкин. Бундай ҳолатларда, мураккаб молиявий инструмент битимларини уларнинг бошланишида баҳолайдиган алоҳида функция (қайсики маҳсулот назорати гуруҳи деб юритилиши мумкин) мавжуд бўлиши мумкин бўлиб, улар битим аниқ тарзда қайд қилинишини таъминлаш учун ҳисоб сиёсати гуруҳи билан биргаликда фаолият юритиши мумкин. Кичикроқ тадбиркорлик субъектлари маҳсулот назорати гуруҳларига эга бўлмаслиги мумкин бўлсада, тадбиркорлик субъекти мураккаб молиявий инструмент шартномаларини кўриб чиқишга нисбатан улар молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асосига мувофиқ тегишли тартибда ҳисобга олинганлигини таъминлаш учун жорий этилган жараёнга эга бўлиши мумкин.

Назоратларни мониторинг қилиш

32. Тадбиркорлик субъектининг уклуксиз мониторинг фаолиятлари молиявий инструментлар бўйича битимлар ва уларни баҳолаш устидан назоратларнинг самарадорлигидаги ҳар қандай камчиликларни аниқлаш ва тўғрилашга мўлжалланган бўлади. Тадбиркорлик субъекти ичида молиявий инструмент фаолиятини етарли назорат қилишнинг ва кўриб чиқишнинг мавжуд бўлиши муҳимдир. Бу қуйидагиларни ўз ичига олади:

    (а) кўриб чиқишга шартли бўлган барча назоратлар, масалан, солиштириладиган моддаларнинг миқдори ёки ички нархлаш билан ташқи нархлаш манбалари ўртасидаги фарқ каби операцион статистикаларнинг мониторинги;

(б) мустаҳкам ахборот технлогияси (АТ) назоратларининг зарурлиги ва уларнинг қўлланилишини мониторинг қилиш ва тасдиқлаш; ва

(в) турли жараёнлардан ва тизимлардан юзага келадиган маълумотлар тегишли тартибда солиштирилганлигини таъминлаш зарурлиги. Мсалан, агарда баҳолаш жараёнидан олинган маҳсул бош китоб билан тегишли тартибда солиштирилмаса, баҳолаш жараёнидан камроқ наф бўлади.

33. Йирик тадбиркорлик субъектларида, такомиллашган компьютер ахборот тизимлари умуман олганда молиявий инструмент фаолиятларининг изини сақлайди ва ҳисоб-китоблар ўз муддатида содир бўлишини таъминлашга мўлжалланган бўлади. Мураккаброқ компьютер тизимлари пул маблағи ҳаракатларини мониторинг қилиш учун тозалаш счетларига нисбатан автоматик хабарларни ҳосил қилиши мумкин ва қайта ишлаш устидан назоратлар молиявий инструмент фаолиятлари тадбиркорлик субъектининг қайдларида тўғри акс эттирилишини таъминлаш мақсадида жорий этилган бўлади. Компьютер тизимлари раҳбариятнинг эътиборини молиявий инструментлар рухсат этилган лимитлар доирасида фойдаланилмаган ёки амалга оширилган битимлар маълум контрагентларга нисбатан белгиланган лимитлар доирасида бўлмаган ҳолатларга жалб этиш учун истисно ҳисоботларини ҳосил қилишга мўлжалланган бўлиши мумкин. Бироқ, ҳаттоки такомиллашган компьютер тизими ҳам молиявий инструмент битимларининг қайд қилинишининг тўлиқлигини таъминламаслиги мумкин. Шу туфайли, раҳбарият барча битимлар қайд қилинишининг эҳтимолини ошириш учун тез-тез қўшимча тартиб-таомилларни жорий этади.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 315
(янги таҳрирда)

МУҲИМ БУЗИБ КЎРСАТИШЛАР РИСКЛАРИНИ ТАДБИРКОРЛИК СУБЪЕКТИНИ ВА УНИНГ МУҲИТИНИ БИЛИШ АСОСИДА АНИҚЛАШ ВА БАҲОЛАШ

(2013 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин якунланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси....1

Кучга кириш санаси....2

Мақсади....3

Таърифлар....4

Талаблар

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар 5–10

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектнинг ички назорат тизимини билиш зарурияти 11–24

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш 25–31

Ҳужжатлар....32

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар A1–A16

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимини билиш зарурияти A17–A104

МУҲИМ БУЗИБ КЎРСАТИШЛАР РИСКЛАРИНИ ТАДБИРКОРЛИК СУБЪЕКТИНИ ВА УНИНГ МУҲИТИНИ БИЛИШ АСОСИДА АНИҚЛАШ ВА БАҲОЛАШ

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш A105–A130

Ҳужжатлар A131–A134

1-илова: Ички назорат тизими таркибий қисмлари

2-илова: Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига ишора қиладиган ҳолатлар ва воқеалар

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 315 (янги таҳрирда) *"Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъект ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш"* АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш"* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да аудиторнинг молиявий ҳисоботдаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш вазифаси кўриб чиқилади.

Кучга кириш санаси

2. Ушбу АХС 2013 йилнинг 15 декабридан ёки ушбу санадан кейин якунланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсади

3. Аудиторнинг мақсади молиявий ҳисобот даражасида ва тақдимномалар даражасида фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишларни тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш, шу йўл билан баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига нисбатан жавоб ҳаракатларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш учун асосни таъминлашдан иборат.

Таърифлар

4. Аудитнинг халқаро стандартларида (АХСда) қўлланиладиган атамалар қуйида кўрсатилган маъноларга эга:

   (а) *Тақдимномалар* – Молиявий ҳисоботларда ўз аксини топган ва раҳбарият томонидан аниқ ёки бошқа йўсинда тақдим қилинган билдиргилар, улар содир бўлиши мумкин бўлган турли потенциал бузиб кўрсатишларни кўриб чиқишда аудитор томонидан фойдаланилади.

   (б) *Тадбиркорлик риски* – Тадбиркорлик субъектининг мақсадларига эришиши ва ўз стратегияларини амалга ошириш қобилиятига салбий таъсир кўрсатиши мумкин

бўлган маълум шароитлар, воқеалар, вазиятлар, харакатлар ёки харакатсизлик натижасида юзага келадиган ёки нотўғри мақсадни танлаш ва нотўғри стратегияларни қабул қилиш билан боғлиқ бўлган рискидир.

(в) *Ички назорат* – Молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги, фаолиятнинг натижалилиги ва самарадорлиги ҳамда қонунчилик ва қонун ҳужжатларга мослигига қаратилган тадбиркорлик субъектининг мақсадлари эришилишига оқилона(даражада) ишонч билдиришни таъминлаш учун бошқарув юклатилган шахслар, раҳбарият ва бошқа ходимлар томонидан ишлаб чиқиладиган, амалга ошириладиган ва юритиладиган жараён. “Назорат воситалари” атамаси ички назоратнинг бир ёки ундан ортиқ таркибий қисмларининг ҳар қандай жиҳатларига тегишлидир.

(г) *Рискни баҳолаш бўйича тартиб-таомиллар*— Тадбиркорлик субъекти ва унинг фаолияти муҳитини, жумладан, ички назоратини тушуниш, фирибгарлик ёки хато сабабли муҳим бузиб кўрсатиш рискини молиявий ҳисобот ва тақдимномалар даражаларида аниқлаш ва баҳолаш учун бажариладиган аудит тартиб-таомиллардир.

(д) *Аҳамиятли риск* – Аудиторнинг мулоҳазасига кўра аудит ўтказишда алоҳида кўриб чиқилишини талаб этадиган, муҳим бузиб кўрсатиш мавжуд бўлишининг аниқланган ва баҳоланган риск.

Талаблар

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар

5. Аудитор молиявий ҳисоботлар даражасида ва тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискини аниқлаш ва баҳолаш учун асосни таъминлаш мақсадида рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариши лозим. Бироқ, рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ўз-ўзича аудитор фикри асосланиши мумкин бўлган

аудиторлик далилини етарли ва тегишли даражада таъминламайди. (А1-А5 бандларига қаранг)

6. Аудитор қуйидаги рискларни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариши лозим:

   (а) Тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига, ички аудит хизматида ишлайдиган тегишли шахсларга (агар тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматини ташкил этган бўлса) ва аудитор мулоҳазасига кўра, фирибгарлик ёки хатога йўл қўйилиши натижасида юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлашда ёрдам берадиган ахборотга эга бўлиши мумкин бўлган субъектнинг бошқа шахсларига сўровлар бериш. (А6-А13 бандига қаранг)

   (б) Таҳлилий тартиб-таомиллар. (А14-А17 бандларига қаранг)

   (в) Кузатиш ва текшириш. (А18 бандига қаранг)

7. Аудитор мижозни қабул қилиш ёки у билан муносабатларни давом эттириш амалини бажариш пайтида ўзи олган ахборот муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш учун ўринли ёки ўринли эмаслиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиши лозим.

8. Агар келишув партнёри тадбиркорлик субъекти учун бошқа келишувларни бажарган бўлса, келишув партнёри олинган ахборот муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш учун ўринли ёки ўринли эмаслиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиши лозим.

9. Агар аудитор тадбиркорлик субъекти билан боғлиқ бўлган аудиторнинг аввалги тажрибаси ва бундан олдинги аудитлар жараёнида бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари натижасида олинган ахборотдан фойдаланмоқчи бўлса, у бундан олдинги аудит билан таққослаганда мазкур ахборотнинг жорий аудит учун ўринлигига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган бирон-бир ўзгаришлар юз берган-бермаганини аниқлаши лозим. (А19-А20 бандларига қаранг)

10. Келишув партнёри ва келишув жамоасининг бошқа аъзолари тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботининг муҳим бузиб кўрсатишларга мойиллигини ва молиявий ҳисобот тақдим

этишнинг қўлланиладиган асосидан тадбиркорлик субъектининг фактлари ва вазиятларига нисбатан фойдаланишни муҳокама қилишлари лозим. Келишув партнёри муҳокамада иштирок этмаган келишув жамоаси аъзоларига қайси масалалар тўғрисида ахборот берилиши лозимлигини белгилаши даркор. (А21-А23 бандларига қаранг)

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектнинг ички назорат тизимини билиш зарурияти

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити

11. Аудитор қуйидагилар ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим:

(а) Тегишли тармоқ омиллари, тартибга солиш омиллари ва бошқа ташқи омиллар, шу жумладан молиявий ҳисобот тақдим этишнинг қўлланиладиган асоси. (А24-А29 бандларига қаранг)

(б) Аудитор операцияларнинг туркумлари, счётлар сальдосини ва молиявий ҳисоботда ёритилиши кутилаётган маълумотларни тушунишига имконият яратиш учун тадбиркорлик субъектининг хусусияти, шу жумладан:

(i) унинг операциялари;

(ii) унинг мулки ва бошқарувининг таркибий тузилмаси;

(iii) тадбиркорлик субъекти амалга ошираётган ва амалга оширишни режалаштираётган инвестицияларнинг турлари, шу жумладан махсус аҳамиятга молик субъектларга инвестициялар; ва

(iv) тадбиркорлик субъектининг таркибий тузилмаси ва молиялаштириш усуллари. (А30-А34 бандларига қаранг).

(в) Тадбиркорлик субъекти томонидан ҳисоб сиёсатининг танланиши ва қўлланиши, шу жумладан мазкур сиёсатга ўзгартиришлар киритилиши сабаблари. Аудитор тадбиркорлик субъектининг ҳисоб сиёсати унинг бизнесига

мос келиши ёки келмаслигини, молиявий ҳисобот тақдим этишнинг қўлланиладиган асоси ва тегишли соҳада қўлланиладиган ҳисоб сиёсати билан мувофиқлиги ёки мувофиқ эмаслигини баҳолаши лозим. (А35 бандига қаранг)

(г) Тадбиркорлик субъектининг мақсадлари ва стратегиялари, шунингдек муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига олиб келиши мумкин бўлган йўлдош тадбиркорлик рисклари. (А36-А42 бандларига қаранг)

(д) Тадбиркорлик субъектининг молиявий натижаларини баҳолаш ва кўриб чиқиш. (А43-А48 бандларига қаранг)

Тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими

12. Аудитор аудитга дахлдор бўлган ички назорат тизими ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. Гарчи аудит учун ўринли бўлган назорат воситаларининг аксарияти молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлса-да, молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган назорат воситаларининг ҳаммаси ҳам аудит учун ўринли ҳисобланмайди. Назорат воситаси ўз-ўзича ёки бошқа назорат воситалари билан биргаликда аудит учун ўринлими, деган савол аудиторнинг профессионал мулоҳазаси билан боғлиқ саволлар қаторига киради. (А49-А72 бандларига қаранг)

Ўринли назорат воситаларини билиш хусусияти ва даражаси

13. Аудит учун ўринли бўлган назорат воситалари ҳақида тасаввур ҳосил қилар экан, аудитор мазкур назорат воситалари қандай ташкил этилганига баҳо бериши ва улар амалга жорий этилган-этилмаганини тадбиркорлик субъекти ходимларига юборилган сўровларга қўшимча тарзда тартиб-таомилларни бажариш орқали аниқлаши лозим. (А73-А75 бандларига қаранг)

Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари

Назорат муҳити

14. Аудитор назорат муҳити ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. Бундай тасаввурни ҳосил қилиш доирасида аудитор қуйидагиларга баҳо бериши зарур:

(а) Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бошқарув юклатилган шахсларнинг назорати остида ҳалоллик ва ахлоқий хулқ-атвор маданиятини яратганми ва уни қўллаб-қувватламоқдами; ва

(б) Назорат муҳити элементларининг кучли томонлари жамулжам ҳолда ички назоратнинг бошқа таркибий қисмлари учун тегишли асосни яратадими ва назорат муҳитининг камчиликлари бошқа таркибий қисмларнинг самарадорлик даражасига путур етказмайдими. (А76-А86 бандларига қаранг)

Тадбиркорлик субъекти томонидан қўлланиладиган рискни баҳолаш жараёни

15. Аудитор тадбиркорлик субъектида қуйидагилар учун жараён бор-йўқлиги ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим:

(а) Молиявий ҳисобот мақсадлари учун ўринли бўлган тадбиркорлик рискларини аниқлаш;

(б) Рискларнинг жиддийлигини баҳолаш;

(в) Уларнинг юзага келиши эҳтимолини баҳолаш; ва

(г) Бундай рискларга жавобан ҳаракатлар тўғрисида қарорлар қабул қилиш. (А87 бандига қаранг)

16. Агар тадбиркорлик субъекти бундай жараённи (матнда кейинги ўринларда “тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни” деб юритилади) белгилаган бўлса, аудитор мазкур жараён ва унинг натижалари ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. Агар аудитор тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти идентификация қила олмаган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини идентификация қилган бўлса, у мазкур муҳим бузиб кўрсатишлар риски, аудиторнинг мўлжалларига кўра, тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни доирасида идентификация қилиниши лозим бўлган риск турларига кириши ёки кирмаслигини баҳолаши зарур. Агар бундай риск қайд этилган бўлса, аудитор нима учун жараён уни аниқлашга қодир бўлмагани ҳақида тасаввур ҳосил қилиши ва жараён у қўлланилаётган вазиятга қай даражада

мос келишини ёки тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёнида жиддий камчиликлар бор-йўқлигини баҳолаши лозим.

17. Агар тадбиркорлик субъекти мазкур жараённи белгиламаган ёки бирон-бир махсус жараёнга эга бўлса, аудитор молиявий ҳисобот мақсадлари учун ўринли бўлган тадбиркорлик рисклари идентификация қилинган-қилинмагани ва бундай рискларга жавобан қандай чоралар кўрилгани тўғрисидаги масалани тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиши лозим. Аудитор ҳужжатлаштирилган рискни баҳолаш жараёнининг йўқлиги юзага келган вазиятда ўринли бўлгани ёки тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимидаги жиддий камчилик ҳисобланишига баҳо бериши лозим (А88 бандга қаранг)

Ахборот тизими, шу жумладан молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ бўлган тегишли бизнес-жараёнлар ҳамда ахборот алмашинуви

18. Аудитор ахборот тизими, шу жумладан молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ бўлган қуйидаги бизнес-жараёнлар ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим:

    (а) Молиявий ҳисобот учун муҳим бўлган операцияларнинг туркумлари;

    (б) Ҳам ахборот технологиялари (АТ) тизимида, ҳам маълумотларни қўлда тайёрлашда операцияларни амалга ошириш, қайд этиш, уларга ишлов бериш ва зарур ҳолда операцияларга тузатишлар киритиш, уларни бош бухгалтерия китобига ўтказиш ва молиявий ҳисоботда акс эттириш учун қўлланиладиган тартиб-таомиллар;

    (в) Операцияларни амалга ошириш, қайд этиш, уларга ишлов бериш ва уларни умумлаштириш учун қўлланиладиган тегишли бухгалтерия ҳисоби ёзувлари, тасдиқловчи ахборот ва молиявий ҳисоботдаги алоҳида счётлар; бу нотўғри ахборотга тузатиш киритишни, шунингдек ахборот бош бухгалтерия китобига қандай ўтказилишини ўз ичига олади.

Ёзувларни киритиб қўйиш ҳам қўлда, ҳам электрон форматда амалга оширилиши мумкин;

(г) Молиявий ҳисобот учун муҳим ҳисобланган операциялар доирасига кирмайдиган воқеалар ва шароитларни ахборот тизими қай тарзда қайд этади;

(д) Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботини тайёрлаш учун қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш жараёни, шу жумладан муҳим ҳисоблаб чиқилган баҳолари ва очиб бериладиган маълумотлар; ва

(е) Журналлардаги проводкалар билан боғлиқ бўлган назорат воситалари, шу жумладан такрорланмайдиган, ғайриоддий операциялар ёки тузатишларни акс эттириш учун қўлланиладиган ностандарт журналлардаги проводкалар. (А89-А93 бандларига қаранг)

19. Аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ роллар ва вазифалар тўғрисидаги ахборотни қандай бериши ҳақида, шунингдек молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган муҳим масалалар, шу жумладан:

(а) Тадбиркорлик субъекти ва бошқарув юклатилган шахслар ўртасида ахборот алмашинуви; ва

(б) Ташқи алоқалар, хусусан тартибга солувчи органлар билан ахборот алмашинуви ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А94-А95 бандларига қаранг).

Аудит учун ўринли бўлган назорат ҳаракатлари

20. Аудитор аудит учун ўринли бўлган ҳамда тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш ва сўнг баҳоланган рискларга мос келадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун тушуниш зарур деб ҳисоблаган назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. Аудит операцияларнинг ҳар бир муҳим туркуми, счёт қолдиғи ва молиявий ҳисоботда очиб бериладиган маълумотлар билан ёки уларга дахлдор ҳар бир тақдимнома билан боғлиқ бўлган назорат

ҳаракатларининг барчасини билишни талаб қилмайди. (А96-А102 бандларига қаранг)

21. Тадбиркорлик субъектининг назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилаётганда аудитор тадбиркорлик субъекти ахборот технологияларидан фойдаланиш натижаси ҳисобланадиган рискларга жавобан қандай чоралар кўриши ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А103-А105 бандларига қаранг)

Назорат воситалари мониторинги

22. Аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисобот устидан ички назорат воситалари мониторингини ўтказиш учун амалга оширадиган асосий ҳаракатлар ҳақида, шу жумладан аудит учун ўринли бўлган назорат ҳаракатлари билан боғлиқ ҳаракатлар ҳақида, шунингдек тадбиркорлик субъекти назорат воситаларининг камчиликларини тузатишга қаратилган ҳаракатларни қандай амалга ошириши ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А106-А108 бандларига қаранг)

23. Агар тадбиркорлик субъектида ички аудит хизмати[1] ташкил этилган бўлса, аудитор ички аудит хизмати вазифаларининг хусусияти, унинг тадбиркорлик субъектидаги ташкилий статуси, ва ички аудит хизмати томонидан бажарилган ёки бажарилиши лозим бўлган ҳаракатлар тўғрисида тушунча ҳосил қилиши керак. (А109-А116 бандларига қаранг)

24. Аудитор мониторингни ўтказиш пайтида тадбиркорлик субъекти фойдаланадиган ахборот манбалари ҳақида, шунингдек тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти мазкур мақсадга эришиш учун ахборот етарли даражада ишончли ҳисобланиши тўғрисида хулоса чиқаришда асос сифатида нимага таяниши ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А117 бандига қаранг)

[1] АХС 610 (янги таҳрирда) “Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш”да 14 параграф АХСлар мақсадида “ички аудит хизмати” иборасини таърифлайди.

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш

25. Аудитор кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш учун асосни таъминлаш мақсадида:

(а) молиявий ҳисобот даражасида; ва (А118-А121 бандларига қаранг)

(б) операциялар туркумлари, счётлар сальдоси ва очиб бериладиган маълумотлар учун тақдимномалар даражасида бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаши ва баҳолаши лозим. (А122-А126 бандларига қаранг)

26. Шу мақсадда аудитор:

(а) Рискларни, шу жумладан рисклар билан боғлиқ бўлган тегишли назорат воситаларини тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити ҳақида билим олиш жараёнида, шунингдек операциялар туркумлари, счётлар сальдолари ва молиявий ҳисоботдаги очиб бериладиган маълумотларни ўрганиш орқали аниқлаши; (А127-А128 бандларига қаранг)

(б) Идентификация қилинган рискларни баҳолаши, шунингдек улар кенгроқ даражада молиявий ҳисобот билан боғлиқ ёки боғлиқ эмаслигини ва улар кўп сонли тақдимномаларга сабаб бўлиши мумкин ёки мумкин эмаслигини аниқлаши;

(в) Идентификация қилинган рискларни мақбул бўлмаган вазият билан тақдимномалар даражасида солиштириши, бунда аудитор текширишни мўлжаллаётган тегишли назорат воситаларини эътиборга олиши; ва (А129-А131 бандларига қаранг)

(г) Бузиб кўрсатиш эҳтимолини, шу жумладан кўп сонли бузиб кўрсатишларга йўл қўйилиши имкониятини, шунингдек потенциал бузиб кўрсатиш муҳим бузиб кўрсатишга олиб келиши мумкин бўлган қийматга эгами, деган масалани кўриб чиқиши лозим.

Аудитор махсус кўриб чиқишини талаб қиладиган рисклар

27. 25-бандга мувофиқ ўтказиладиган рискни баҳолаш доирасида аудитор идентификация қилинган рискларнинг исталган бири, аудитор фикрига кўра, аҳамиятли риск ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигини аниқлаши лозим. Мазкур масала хусусида мулоҳаза чиқараётганда аудитор идентификация қилинган риск билан боғлиқ назорат воситалари таъсирини истисно этиши керак.

28. Қайси рисклар аҳамиятли рисклар ҳисобланиши ҳақида мулоҳаза чиқарар экан, аудитор ҳеч бўлмаганда қуйидаги масалаларни кўриб чиқиши лозим:

    (а) Риск фирибгарлик риски ҳисобланадими;

    (б) Риск иқтисод, бухгалтерия ҳисоби соҳасида яқинда юз берган аҳамиятли воқеалар ёки бошқа бирон-бир воқеа билан боғлиқми ва, бинобарин, алоҳида эътиборни талаб қиладими;

    (в) Операцияларнинг мураккаблик даражаси;

    (г) Риск ўзаро боғлиқ томонлар билан бажарилган аҳамиятли операциялар билан боғлиқми;

    (д) Риск билан боғлиқ молиявий ахборотни, айниқса, баҳолашга нисбатан ноаниқлик даражаси катта бўлган ахборотни баҳолашда субъективлик даражаси; ва

    (е) Риск тадбиркорлик субъектининг одатдаги хўжалик фаолияти доирасидан четга чиқадиган аҳамиятли операциялар ёки бошқа сабабларга кўра ғайриоддий ҳисобланадиган операциялар билан боғлиқми. (А132-А136 бандларига қаранг)

29. Агар аудитор аҳамиятли риск мавжудлигини аниқлаган бўлса, у тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари, шу жумладан мазкур рискка дахлдор бўлган назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А137-А139 бандларига қаранг)

Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг ўзи етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламайдиган рисклар

30. Айрим рискларга нисбатан аудитор фақат моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг ўзи ёрдамида етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш мумкин эмас, деб ҳисоблаши мумкин. Бундай рисклар хусусиятлари кўпинча қўлаки усулнинг оз миқдорда аралашуви билан ёки бундай аралашувсиз, ўта автоматлаштирилган усулда ишлов беришга йўл қўядиган одатдаги ва аҳамиятли операциялар туркумлари ёки счётлар сальдоси аниқ ёки тўлиқ ҳисобга олинмагани билан боғлиқ бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда тадбиркорлик субъектининг мазкур рисклар устидан назорат воситалари аудит учун ўринли ҳисобланади ва аудитор улар ҳақида тасаввур ҳосил қилиши лозим. (А140-А142 бандларига қаранг)

Рискка берилган баҳони қайта кўриш

31. Аудитор томонидан муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига тақдимномалар даражасида берилган баҳо аудит жараёнида қўшимча аудиторлик далили олиниши натижасида ўзгариши мумкин. Аудитор кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш натижасида аудиторлик далили ёки янги ахборотни олган ва мазкур далил ёки ахборот аудитор ўзининг дастлабки баҳосини бераётганда асос сифатида фойдаланган аудиторлик далилига зид бўлган ҳолда, аудитор рискка берилган баҳони қайта кўриши ва режалаштирилган кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини шунга мос равишда ўзгартириши лозим. (А143 бандига қаранг)

Ҳужжатлар

32. Аудитор аудиторлик ҳужжатларида қуйидагиларни акс эттириши лозим:[2]

    (а) 10-бандга мувофиқ талаб этилган ҳолда, келишув жамоаси билан муҳокамани, шунингдек қабул қилинган аҳамиятга молик қарорларни;

[2] АХС 230 *"Аудиторлик ҳужжатлари",* 8–11-бандлар ва А6 банди

(б) Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити ҳақида олинган, 11-бандда кўрсатилган билимнинг, шунингдек ички назорат тизимининг ҳар бир таркибий қисми ҳақида олинган, 14–24-бандларда тавсифланган билимнинг энг муҳим элементларини; билим олинган ахборот манбаларини; ва бажарилган рискларни баҳолаш тартиб-таомилларини;

(в) 25-бандга мувофиқ молиявий ҳисобот даражасида ва тақдимномалар даражасида идентификация қилинган ва баҳоланган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини; ва

(г) Аудитор томонидан 27–30-бандларнинг талабларига мувофиқ идентификация қилинган рисклар ва тегишли назорат воситаларини. (А144-А147 бандларига қаранг)

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатлар (5-бандга қаранг)

А1. Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими ҳақида билим (матнда кейинги ўринларда “тадбиркорлик субъекти ҳақида билим” деб юритилади) олиш бутун аудит мобайнида ахборот тўплаш, уни янгилаш ва таҳлил қилишдан иборат бўлган узлуксиз, фаол жараён ҳисобланади. Мазкур билим воситасида ҳосил қилинадиган маълумотлар базаси асосида аудитор аудитни режалаштиради ва аудит жараёнида профессионал мулоҳазани ифодалайди, масалан:

- Молиявий ҳисоботдаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаётганда;
- АХС 320 га мувофиқ муҳимлик даражасини аниқлаётганда;[3]

[3] АХС 320 *“Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик даражаси”*

- Ҳисоб сиёсати тўғри танлангани ва уни қўллаш тегишли хусусиятга эга эканини, шунингдек молиявий ҳисоботдаги очиб берилган маълумотлар тўғри бажарилганини кўриб чиқаётганда;

- Аудит жараёнида махсус кўриб чиқиш талаб этилиши мумкин бўлган соҳаларни, масалан, ўзаро боғлиқ томонлар билан операцияларни, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фарази тегишли хусусиятга эга эканини аниқлаётганда ёки операциялар бизнес нуқтаи назаридан асосли эканини ўрганаётганда;

- Таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш пайтида фойдаланиладиган тахминларни қилганида;

- Баҳоланган рискларга жавобан чоралар кўраётганда, шу жумладан етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш мақсадида кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришни амалга ошираётганда; ва

- Олинган аудиторлик далилларининг етарлилиги ва тегишлилигини, хусусан тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг фаразлари, ёзма ва оғзаки билдиргилари тегишли хусусиятга эга эканлигини аниқлаётганда.

А2. Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари ва йўлдош ҳаракатларни бажариш натижасида олинган ахборотдан аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига берилган баҳони тасдиқлаш мақсадида аудиторлик далили сифатида фойдаланиши мумкин. Бундан ташқари, аудитор операциялар туркумлари, счётлар сальдоси ёки очиб берилган маълумотлар, шунингдек тегишли тақдимномалар ҳамда назорат воситаларининг операцион самарадорлиги хусусида аудиторлик далилларини олиши мумкин (ҳатто бу тартиб-таомиллар моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари ёки назорат воситалари тестлари сифатида махсус режалаштирилмаган бўлса ҳам). Аудитор моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари ёки назорат воситалари тестларини рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари билан бир вақтда бажаришни танлаши мумкин, чунки мазкур бирикма айниқса самарали ҳисобланади.

A3. Аудитор зарурий билим даражасини аниқлаш учун профессионал мулоҳазадан фойдаланади. Аудитор кўриб чиқиши лозим бўлган асосий масала қуйидагичадир: олинган билим мазкур АХСда белгиланган мақсадга эришиш учун етарлими? Аудиторга керак бўлган тўлиқ билимнинг чуқурлик даражаси тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти мазкур тадбиркорлик субъектини бошқариш жараёнида эга бўладиган билимдан пастроқ.

A4. Баҳоланадиган рискларга ҳам хато туфайли юзага келган рисклар, ҳам фирибгарлик туфайли юзага келган рисклар киради ва бу тоифаларнинг барчаси мазкур АХС билан қамраб олинади. Аммо фирибгарлик анча жиддий аҳамиятга эга бўлгани боис, тегишли талаблар ва қўлланма рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ҳамда фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш учун фойдаланиладиган ахборотни олишга қаратилган йўлдош ҳаракатлар муҳокамасига бағишланган АХС 240 да баён этилган.[4]

A5. Гарчи аудитор тадбиркорлик субъекти ҳақида зарурий билимни олиш жараёнида 6-бандда баён этилган рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг барчасини бажариши шарт бўлса-да (11–24-бандларга қаранг), аудитор уларнинг ҳаммасини мазкур билимнинг ҳар бир жиҳати бўйича бажаришга мажбур эмас. Агар пировард натижада олинадиган ахборот муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлашда фойдали бўлиши мумкин бўлса, бошқа тартиб-таомиллар бажарилиши ҳам мумкин. Бундай тартиб-таомилларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Ташқи манбалар, хусусан савдо ва иқтисодга оид журналлар; таҳлилчилар, банклар ёки рейтинг агентликлари томонидан тайёрланган ҳисоботлар; ёки тартибга солиш ёки молия соҳасидаги нашрлардан олинган ахборотни кўриб чиқиш.
- Тадбиркорлик субъектининг юридик масалалар бўйича ташқи маслаҳатчисига ёки тадбиркорлик субъекти

[4] АХС 240 *"Молиявий ҳисобот аудитини ўтказиш пайтида аудиторнинг фирибгарликка нисбатан вазифалари"*, 12–24-бандлар

хизматларидан фойдаланган баҳолаш бўйича экспертларга сўровлар юбориш.

Тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига, тадбиркорлик субъектининг ички аудит хизматидаги ва бошқа шахсларига бериладиган сўровлар (6(а) бандига қаранг)

А6. Аудитор сўровлар бериш йўли билан оладиган ахборотнинг аксарият қисми тадбиркорлик субъектининг раҳбариятидан ва молиявий ҳисобот учун жавобгар бўлган шахслардан келади. Аудитор ахборотни тадбиркорлик субъектининг ички аудит хизматига, агар ички аудит хизмати ушбу тадбиркорлик субъектида ташкил этилган бўлса, ва бошқа шахсларига сўровлар юбориш орқали олиши ҳам мумкин.

А7. Аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаётганда ахборот ёки турли нуқтаи назарларни тадбиркорлик субъектининг бошқа шахсларига ва ташкилий иерархиянинг турли даражасида турувчи бошқа ходимларига сўровлар юбориш орқали олиши ҳам мумкин. Масалан:

- Бошқарув юклатилган бўлган шахсларга юборилган сўровлар аудиторга молиявий ҳисобот тайёрланган муҳитни ўрганишда ёрдам бериши мумкин. АХС 260[5] ушбу масалада аудит бошқарув юклатилган шахслардан ахборот олишига кўмаклашадиган самарали икки томонлама ахборот алмашинувининг муҳимлигини қайд қилади
- Мураккаб ёки ғайриоддий операцияларни амалга ошириш, уларга ишлов бериш ва уларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришда иштирок этувчи ходимларга юборилган сўровлар аудиторга ҳисоб сиёсати муайян принципларини танлаш ва қўллаш тегишли хусусиятга эга бўлган-бўлмаганини аниқлашга ёрдам бериши мумкин.
- Юридик масалалар бўйича ички маслаҳатчига юборилган сўровлар суд муҳокамаси, қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга риоя этиш, тадбиркорлик субъектига таъсир

5 АХС 260, *"Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви"*, 4(б) банд

кўрсатувчи фирибгарлик ёки гумон қилинаётган фирибгарлик фактлари тўғрисида билиш, кафолатлар, сотувдан кейинги мажбуриятлар, амалий ҳамкорлар билан тузилган битимлар (масалан, қўшма корхоналар) ҳамда шартномаларнинг шартларини талқин қилиш сингари масалалар бўйича ахборот билан таъминлаши мумкин.

- Маркетинг ёки сотувлар бўлими ходимларига юборилган сўровлар тадбиркорлик субъектининг маркетинг стратегияси, сотув тенденциялари ёки мижозлар билан тузилган шартномалар шартларидаги ўзгаришлар тўғрисида ахборот билан таъминлаши мумкин.

- Тадбиркорлик субъектининг рискларни бошқариш хизматига (ёки бундай вазифаларни бажарадиган шахсларга) йўналтирилган сўровлар молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этишга таъсир қилиши мумкин бўлган операцион ва тартибга солиш билан боғлиқ рисклар тўғрисида ахборот таъминлаши мумкин;

- Тадбиркорлик субъектининг ахборот технологиялари тизимлари бўлимида ишлайдиган ходимларга йўналтирилган сўровлар ахборот тизимларидаги ўзгаришлар, тизим ёки назоратлар ишдан чиқиши тўғрисидаги ахборотни, ёки ахборот тизимлари билан боғлиқ бошқа рисклар тўғрисидаги маълумотларни таъминлаши мумкин

А8. Тадбиркорлик субъекти ва унинг фаолият юргизиш муҳити тўғрисида тушунча ҳосил қилиш узлуксиз, ўзгарувчан жараён бўлганлиги сабасли, аудитор сўровларни аудит келишуви муддати давомида бериши мумкин.

Ички аудит хизматига сўровлар йўналтириш

А9. Агар тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматига эга бўлса, ушбу ички аудит бўлимида ишлайдиган тегишли шахсларга йўналтирилган сўровлар аудитор тадбиркорлик субъекти ва унинг фаолият юргизиш муҳити тўғрисида тушунча ҳосил қилиши учун ҳамда молиявий ҳисоботлардаги ва тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаши учун

фойдали бўлган маълумотларни таъминлаши мумкин. Ўз вазифаларини бажаришда, ички аудит хизмати тадбиркорлик субъектининг фаолияти ва бизнес рискларини яхши тушуниб олган бўлиши мумкин ва назорат камчиликлари ёки рискларини аниқлаш каби иши асосида топилган натижаларга эга бўлиши мумкин, ва бу аудитор тадбиркорлик субъекти фаолиятини тушуниб олиши, аудитор томонидан рискларни баҳолаш ва аудитнинг бошқа жиҳатлари учун аҳамиятли маълумотларни таъминлаши мумкин. Шунинг учун, аудитор у ички аудит хизмати ишидан фойдаланишни кўзлаши ёки кўзламаслигидан қатъий назар бажарилиши лозим бўлган аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти ёки муддатларини ўзгартириш, ёки улар кўламини камайтириш учун расмий сўровлар беради.[6] Айниқса ўринли бўлган расмий сўровлар қаторига ички аудит хизмати бошқарув юклатилган шахслар эътиборига тақдим қилган масалалар ва ушбу хизматнинг ўз рискларни баҳолаш жараёни натижалари тўғрисидаги расмий сўровларни киритиш мумкин.

A10. Агар, аудитор томонидан берилган расмий сўровларга олинган жавоблар асосида, тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботи ва аудитга тегишли бўлиши мумкин топилган натижалар мавжуд бўлиши аён бўлса, аудитор у ички аудит хизматининг ушбу натижалар билан боғлиқ тегишли ҳисоботлари билан танишиб чиқиши мақсадга мувофиқ эканлигини аниқлаши мумкин. Ички аудит хизматининг тегишли бўлиши мумкин ҳисоботлари мисолларига ушбу хизматнинг стратегия ва режалаштириш бўйича ҳужжатлари, ҳамда у томонидан раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахслар учун тайёрланган ва ички аудит текширувлари жараёнида топилган натижалар баён қилинган ҳисоботлари киради.

A11. Шу билан бирга, АХС 240[7] га мувофиқ, агар ички аудит хизмати аудиторга ҳақиқатда содир бўлган, тахмин ёки гумон қилинаётган фирибгарлик тўғрисида маълумот берса, аудитор ушбу маълумотни фирибгарлик туфайли муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқлаши жараёнида ҳисобга олиши керак.

---

6 АХС 600 (янги таҳрирда) тегишли талабларни ўз ичига олади.

7 АХС 240, 19 параграф

A12. Тадбиркорлик субъектнинг ички аудит хизматида ишлайдиган ва расмий сўровлар бериладиган тегишли шахслар – бу аудитор мулоҳазасига кўра ички аудит хизматидаги тегишли билимлар, тажриба ва ваколатларга эга ички аудит хизмати бошлиғи, ёки, вазиятга қараб, ушбу ички аудит бўлимида ишлайдиган бошқа ходимлардир. Аудитор, шунингдек, ушбу шахслар билан вақти-вақти билан учрашувларни ўтказиш мақсадга мувофиқ бўлишини аниқлаши мумкин.

Давлат секторидаги ташкилотларга хос бўлган жиҳатлар (6(а) бандга қаранг)

A13. Давлат секторидаги ташкилотлар аудитини ўтказадиган аудиторлар кўпинча ташкилотда ички назорат ва у қўлланиладиган қонунчилик ва тартибга солувчи меъёрий хужжатларга риоя қилишини текшириш юзасидан қўшимча вазифаларга эга бўлади. Бундай ташкилотнинг ички аудит хизматида ишлайдиган тегишли шахсларга расмий сўровлар берилиши аудиторларга ташкилот қўлланиладиган қонунчилик ва меъёрий хужжатларга муҳим даражада риоя қилмаслиги риски ва унинг молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш устидан ўрнатилган ички назорати камчиликлари рискини аниқлашда ёрдам бериши мумкин.

Таҳлилий тартиб-таомиллар (6(б) бандига қаранг)

A14. Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида бажарилган таҳлилий тартиб-таомиллар аудиторга маълум бўлмаган жиҳатларни аниқлаш учун имконият яратиши, шунингдек баҳоланган рискларга жавобан ҳаракатларни ишлаб чиқиш ва амалга ошириш учун асос олиш мақсадида муҳим бузиб кўрсатишлар рискини баҳолашда ёрдам бериши мумкин. Рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида бажарилган таҳлилий тартиб-таомиллар ҳам молиявий ахборотни, ҳам номолиявий хусусиятга эга бўлган ахборотни, масалан, сотувлар ҳажми ва савдо майдонлари квадратураси ёки сотилган маҳсулот ҳажми ўртасидаги нисбатни қамраб олиши мумкин.

A15. Таҳлилий тартиб-таомиллар аудит учун оқибатларга эга бўлиши мумкин бўлган масалаларга ишора қилувчи ғайриоддий

операциялар ёки воқеалар, суммалар, коэффициентлар ва тенденциялар мавжудлигини аниқлашга ёрдам бериши мумкин. Ғайриоддий ёки кутилмаган муносабатларни аниқлаш аудиторга муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини, айниқса фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлашда ёрдам бериши мумкин.

А16. Бироқ, таҳлилий тартиб-таомиллар юқори даражада жамланган маълумотлардан фойдаланган ҳолда бажарилган бўлса (бу ҳол таҳлилий тартиб-таомиллар рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида бажарилганда кузатилади), бундай таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижалари фақат муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлиши мумкинлигига ишора қилади. Бинобарин, бундай ҳолларда мазкур таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижаларини муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш пайтида тўпланган бошқа ахборот билан бирга кўриб чиқиш аудиторга таҳлилий тартиб-таомилларнинг натижаларини тушуниш ва баҳолашга ёрдам бериши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А17. Таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш мақсадида фойдаланилиши мумкин бўлган оралиқ ёки ҳар ойлик молиявий ахборотни кичик тадбиркорлик субъектларининг ҳаммаси ҳам тайёрламайди. Бундай вазиятда аудитор тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботининг дастлабки лойиҳаси тайёрланган санага қадар мавжуд бўлган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш мақсадида таҳлилий тартиб-таомилларни режалаштириши ва бажариши талаб этилиши мумкин (ҳатто аудиторда аудитни режалаштириш мақсадида чекланган таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш ёки айрим ахборотни сўровлар юбориш йўли билан олиш имконияти мавжуд бўлса ҳам).

*Кузатиш ва текшир*иш (6(в) бандига қаранг)

А18. Кузатиш ва текшириш тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига ва бошқа шахсларга юборилган сўровларни тўлдириши, шунингдек тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити тўғрисида ахборот бериши мумкин. Бундай аудиторлик тартиб-таомилларига мисоллар

сифатида қуйидагиларни кузатиш ва текширишни келтириш мумкин:

- Тадбиркорлик субъектининг операцияларини.
- Тадбиркорлик субъектининг ҳужжатлари (хусусан бизнес-режалари ва стратегиялари), ёзувлари ва ички назорат бўйича қўлланмаларини .
- Тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан тайёрланган ҳисоботларни (масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг чорак учун ҳисоботлари ва оралиқ молиявий ҳисоботни) ва бошқарув юклатилган бўлган шахслар томонидан тайёрланган ҳисоботларни (масалан, директорлар кенгаши йиғилишларининг баённомаларини).
- Тадбиркорлик субъектининг бинолари ва ишлаб чиқариш қувватларини.

Олдинги даврларда олинган ахборот (9-бандга қаранг)

A19. Аудиторнинг тадбиркорлик субъекти билан ишлаш борасидаги олдинги тажрибаси ва олдинги аудитларни ўтказиш пайтида бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари аудиторга қуйидаги масалалар хусусида ахборот бериши мумкин:

- Олдинги бузиб кўрсатишлар ва улар ўз вақтида тузатилганми.
- Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити хусусияти ҳамда тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими (шу жумладан ички назорат тизимининг камчиликлари).
- Олдинги молиявий даврдан бери ўтган вақт ичида тадбиркорлик субъекти ёки унинг операцияларида юз бериши мумкин бўлган аҳамиятли ўзгаришлар. Бу маълумотлар аудиторга тадбиркорлик субъекти ҳақида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун етарли билимни олишга ёрдам бериши мумкин.

A20. Аудитор олдинги даврларда олинган ахборот ҳали-ҳануз ўринли бўлиб қоляптими, деган саволга жавоб олиши шарт, башарти у

мазкур ахборотдан жорий аудит мақсадларида фойдаланмоқчи бўлса. Бу зарур, чунки назорат муҳитидаги ўзгаришлар, масалан, ўтган йили олинган ахборотнинг ўринлигига таъсир кўрсатиши мумкин. Мазкур ахборотнинг ўринлигига дахл этиши мумкин бўлган ўзгаришлар юз берган-бермаганини аниқлаш учун аудитор тегишли сўровлар юбориши ва бошқа тегишли аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши, хусусан тегишли тизимларни бошдан охиригача тестлашни амалга ошириши мумкин.

Келишув жамоаси билан муҳокама қилиш (10-бандга қаранг)

A21. Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботи муҳим бузиб кўрсатишларга мойиллиги тўғрисидаги масалани келишув жамоаси билан муҳокама қилиш:

- Келишув жамоасининг нисбатан тажрибали аъзоларига, шу жумладан келишув партнёрига ўзининг тадбиркорлик субъектини билишга асосланган фикрлари билан олишиш имконини беради.
- Келишув жамоаси иштирокчиларига тадбиркорлик субъекти дуч келган тадбиркорлик рисклари тўғрисида, шунингдек молиявий ҳисобот қай тарзда ва қаерда фирибгарлик ёки хатога йўл қўйилиши натижасида муҳим бузиб кўрсатишга мойил бўлиши мумкинлиги ҳақида ахборот алмашинуви имконини беради.
- Келишув жамоаси иштирокчиларига улар жавобгар бўлган муайян соҳаларда молиявий ҳисоботни муҳим бузиб кўрсатиш имкониятлари ҳақида янада аниқ тасаввур ҳосил қилишга, шунингдек улар бажарадиган аудиторлик тартиб-таомилларининг натижалари аудитнинг бошқа жиҳатларига, шу жумладан кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўлами тўғрисидаги қарорга қандай таъсир кўрсатиши мумкинлигини тушунишга ёрдам беради.
- Келишув жамоаси аъзоларига аудит жараёнида олинган, муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашга ёки бундай рискларга нисбатан бажариладиган аудиторлик тартиб-

таомилларига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган янги ахборотни бериш ва алмашиш учун замин яратади.

АХС 240 кейинги талабларни белгилайди ва фирибгарлик рискларини келишув жамоаси билан муҳокама қилишни бошқариш учун имконият яратади.[8]

А22. Келишув жамоасининг барча аъзолари ягона муҳокамада иштирок этиши (масалан, аудит объектлари турли ерларда жойлашган ҳолда) доим ҳам талаб этилавермайди ва буни амалга ошириш имконияти доим ҳам мавжуд бўлавермайди, худди шунингдек муҳокама жараёнида қабул қилинган барча қарорлар тўғрисида келишув жамоасининг барча аъзоларини хабардор қилиш доим ҳам талаб этилавермайди. Келишув партнёри баъзи бир масалаларни келишув жамоасининг бош аъзолари, шу жумладан, зарур ҳолда, бўлинмалар аудити учун жавобгар бўлган шахслар ва мутахассислар билан муҳокама қилиши, бериш лозим бўлган ахборот ҳажми ва кўламини ҳисобга олган ҳолда келишув жамоасининг бошқа аъзолари билан муҳокама қилишни келишув жамоасининг у ёки бу аъзоларига топшириши мумкин. Бу ерда келишув партнёри билан келишилган ахборот бериш режаси фойдали бўлиши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А23. Кичик бизнес аксарият тадбиркорлик субъектларининг аудити тўлиқ ҳажмда келишув партнёри томонидан бажарилади (мазкур келишув партнёри якка тартибда амалиёт билан шуғулланадиган профессионал бухгалтер бўлиши мумкин). Бундай вазиятларда айнан аудитни режалаштиришни шахсан амалга оширган келишув партнёри тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботи фирибгарлик ёки хатога йўл қўйилиши натижасида муҳим бузиб кўрсатишга мойиллиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиш учун жавобгар бўлади.

[8] АХС 240, 15 банд

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимини билиш зарурияти

Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити

Соҳа омиллари, тартибга солиш омиллари ва бошқа ташқи омиллар
(11(а) бандига қаранг)

Соҳа омиллари

A24. Аудитор учун муҳим бўлган соҳа омилларига соҳада юзага келган шароитлар, хусусан рақобат муҳити, етказиб берувчилар ва мижозларнинг муносабатлари, технологик ишланмалар киради. Аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисол тариқасида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Бозор ва рақобат, шу жумладан талаб, унумдорлик ва нархлар рақобати.
- Фаолиятнинг цикллилиги ёки мавсумийлиги.
- Тадбиркорлик субъектининг маҳсулоти билан боғлиқ бўлган ишлаб чиқариш технологиялари.
- Энергия таъминоти ва электроэнергия қиймати.

A25. Тадбиркорлик субъекти фаолият олиб бораётган соҳа бизнеснинг хусусияти ёки тартибга солувчи органлар талабларининг қаттиқлиги билан белгиланган муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари юзага келишига сабаб бўлиши мумкин. Масалан, узоқ муддатли шартномалар муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини юзага келтирадиган даромадлар ва харажатларнинг аҳамиятли тахминий баҳоланишини назарда тутиши мумкин. Бундай ҳолларда келишув жамоаси таркибига тегишли соҳада етарли билим ва тажрибага эга бўлган мутахассислар кириши муҳимдир.[9]

Тартибга солиш омиллари

A26. Аудитор учун ўринли бўлган тартибга солиш омиллари тартибга солувчи муҳитни ўз ичига олади. Тартибга солувчи муҳит шу

[9] АХС 220 *"Молиявий ҳисоботнинг аудити сифатини назорат қилиш",* 14-банд

жумладан молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосини, шунингдек ҳуқуқий ва сиёсий муҳитни қамраб олади. Аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисол тариқасида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Бухгалтерия ҳисоби принциплари ва муайян соҳага хос бўлган амалиётлар.
- Тартибга солинаётган соҳа меъёрий базаси.
- Тадбиркорлик субъектининг операцияларига сезиларли даражада тааллуқли бўлган қонунчилик ва меъёрий база, шу жумладан тўғридан-тўғри назорат ҳаракатлари.
- Солиқ солиш (корпоратив ва бошқа солиқлар).
- Ҳозирги вақтда тадбиркорлик субъекти бизнесни юритишига таъсир кўрсатаётган ҳукумат сиёсати, хусусан пул-кредит сиёсати, шу жумладан валюта назорати тизими, солиқ имтиёзлари, молиявий имтиёзлар (масалан, ҳукумат ёрдами дастурлари), шунингдек тариф сиёсати ёки савдога оид чеклашлар сиёсати.
- Тадбиркорлик субъектининг соҳаси ва бизнесига тааллуқли бўлган атроф муҳитни муҳофаза қилишга доир талаблар.

А27. АХС 250 тадбиркорлик субъектига ёки у фаолият олиб бораётган соҳа ёки тармоққа нисбатан қўлланиладиган меъёрий-ҳуқуқий база билан боғлиқ бўлган баъзи бир алоҳида талабларни ўз ичига олади.[10]

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

А28. Давлат сектори ташкилотлари аудитида ташкилотнинг операцияларига қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа бирон-бир тартибга солувчи қоидалар таъсир кўрсатиши мумкин. Ташкилот ва унинг муҳити ҳақида билим олиш пайтида бу элементлар кўриб чиқилиши лозим.

[10] АХС 250 *"Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш"*, 12-банд

Бошқа ташқи омиллар

А29. Аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган, тадбиркорлик субъектига таъсир кўрсатадиган бошқа ташқи омилларга мисол тариқасида умумий иқтисодий шароитлар, фоиз ставкалари ва молиялаштириш имкониятининг мавжудлигини, шунингдек инфляция ёки валютани қайта баҳолашни келтириш мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг хусусияти (11(б) бандига қаранг)

А30. Тадбиркорлик субъектининг хусусиятини билиш аудиторга қуйидаги масалаларни тушуниш имконини беради:

- Тадбиркорлик субъекти мураккаб таркибий тузилмага эгами, масалан, унинг шуъба тадбиркорлик субъектлари ёки турли географик нуқталарда жойлашган бошқа таркибий қисмлари борми. Таркибий тузилманинг мураккаблиги кўпинча муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари юзага келишига туртки бериши мумкин бўлган саволлар туғилишига сабаб бўлади. Бундай саволлар орасида қуйидагиларни қайд этиш мумкин: ҳисоботда гудвил, қўшма корхоналар, инвестициялар ёки махсус аҳамиятга молик тадбиркорлик субъектлари лозим даражада акс эттирилганми.
- Мулкнинг таркибий тузилиши ҳамда тадбиркорлик субъектининг эгалари ва бошқа одамлар ёки тадбиркорлик субъектлари ўртасидаги муносабатлар. Бу билим ўзаро боғлиқ томонлар билан амалга оширилган операциялар лозим даражада идентификация қилингани ва ҳисоботда акс эттирилганини аниқлашда ёрдам беради. АХС 550[11] да ўзаро боғлиқ томонларга тааллуқли масалаларни аудитор томонидан кўриб чиқишга қўйиладиган талаблар белгиланган ва қўлланма таъминланган.

А31. Тадбиркорлик субъектининг хусусияти ҳақида тасаввур ҳосил қилаётганда аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

[11] АХС 550 *"Ўзаро боғлиқ томонлар"*

- Қуйидагилар каби хўжалик фаолияти:
    - Даромад манбалари, маҳсулот ёки хизматлари ва бозорлари хусусияти, шу жумладан электрон тижоратдаги иштироки ҳамда Интернет орқали сотувлар ва маркетинг фаолияти .
    - Бизнесни олиб бориш жараёни (масалан, ишлаб чиқариш босқичлари ва усуллари, экологик рисклар таъсир кўрсатиши мумкин бўлган фаолият турлари).
    - Альянслар, қўшма корхоналар ва ташқи пудрат.
    - Географик тарқалганлиги ва соҳавий сегментлашуви.
    - Ишлаб чиқариш қувватлари, омборлари ва офисларининг жойлашуви, шунингдек товар-моддий захиралари турган жойлар ва уларнинг миқдори.
    - Асосий мижозлар ҳамда энг муҳим товар ва хизматлар етказиб берувчилар, меҳнат шартномалари (шу жумладан, касаба уюшмалари билан тузилган шартномаларнинг мавжудлиги, меҳнат фаолияти якунланганидан сўнг бериладиган пенсия ва бошқа имтиёзлар, акциялар учун опционлар ва рағбатлантирувчи мукофотлар, ишга ёллаш масалаларининг давлат томонидан тартибга солиниши).
    - Тадқиқотлар ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишлар бўйича фаолият, тегишли харажатлар.
    - Ўзаро боғлиқ томонлар билан амалга ошириладиган операциялар.
- Қуйидагилар каби инвестициялар ва инвестицион фаолият:
    - Режалаштирилаётган ёки яқин ўтмишда амалга оширилган сотиб олишлар ёки активларнинг сотилиши.
    - Қимматли қоғозларга инвестиция қилиш, кредитлар бериш ва уларнинг чиқиб кетиши.

- Капитал қуйилмалар бўйича операциялар.
- Консолидация қилинмаган тадбиркорлик субъектларига, шу жумладан ширкатлар, қўшма корхоналар ва махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъектларига инвестициялар.

- Қуйидагилар каби молиялаштириш ва молиявий фаолият:
  - Асосий шуъба тадбиркорлик субъектлари ва қарам тадбиркорлик субъектлари, шу жумладан консолидация қилинган ва консолидация қилинмаган тузилмалар.
  - Қарзлар бўйича келишувлар ва уларга тегишли шартлар, шу жумладан балансдан ташқари молиялаштириш келишувлари ва ижара шартномалари.
  - Мулк ҳуқуқида эгалик қилувчилар (маҳаллий, хорижий, бизнес обрўси ва тажрибаси) ҳамда ўзаро боғлиқ томонлар .
  - Молиявий деривативлар шаклидаги инструментлардан фойдаланиш.

- Қуйидаги каби молиявий ҳисобот:
  - Бухгалтерия ҳисоби принциплари ва соҳага хос бўлган амалиётлар, шу жумладан соҳага хос бўлган муҳим категориялар (масалан, банклар учун кредитлар ва инвестициялар, фармацевтика компаниялари учун илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлари).
  - Даромадларни тан олиш амалиёти.
  - Ҳаққоний қийматни ҳисобга олиш.
  - Чет эл валютасидаги активлар, мажбуриятлар ва операциялар.
  - Ғайриоддий ёки мураккаб операциялар ҳисобини юритиш, шу жумладан низоли ёки янги пайдо бўлган

соҳаларда ҳисоб юритиш (масалан, акциялар қийматига асосланган иш ҳақи ҳисобини юритиш).

А32. Олдинги даврлар билан таққослаганда тадбиркорлик субъектида юз берган аҳамиятли ўзгаришлар муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари пайдо бўлиши ёки ўзгаришига олиб келиши мумкин.

Махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъектларининг хусусияти

А33. Махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти (баъзан у аниқ мақсадда ташкил қилинган компания деб ҳам аталади) – бу тор ва аниқ белгиланган мақсадга эришиш, масалан, молиявий активлар ижараси ёки илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишларини бажариш учун ташкил этилган тадбиркорлик субъекти. Бундай тадбиркорлик субъекти корпорация, траст, ширкат шаклида ташкил этилиши ёки юридик шахс ташкил этмасдан фаолият олиб бориши мумкин. Махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти қайси субъектнинг номидан ташкил этилган бўлса, шу субъект унга активларни ўтказиши (масалан, молиявий активларни ҳисобдан чиқариш операцияси доирасида), махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти активларидан фойдаланиш ҳуқуқини олиши ёки унга хизматлар кўрсатиши мумкин, айни вақтда бошқа томонлар махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъектини молиялаштиришни амалга оширишлари мумкин. АХС 550 да кўрсатиб ўтилганидек, айрим ҳолларда махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томони бўлиши мумкин.[12]

А34. Молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларида назоратни амалга ошириш билан тенглаштириладиган шароитлар ёки консолидация мақсадида махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти эътиборга олиниши лозим бўлган ҳолатлар кўпинча атрофлича баён этилади. Бундай асосларнинг талабларини талқин қилиш учун аксарият ҳолларда махсус мақсаддаги тадбиркорлик субъекти иштирок этадиган тегишли келишувларни муфассал билиш талаб этилади.

[12] АХС 550, А7 банд

Тадбиркорлик субъекти томонидан ҳисоб сиёсатининг танланиши ва қўлланиши (11(в) бандига қаранг)

А35. Тадбиркорлик субъекти томонидан ҳисоб сиёсатининг танланиши ва қўлланишини тушуниш қуйидаги масалаларни қамраб олиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти муҳим ва ғайриоддий операцияларни ҳисоботларда акс эттириш учун қўллайдиган усуллар.
- Ишончли қўлланма ёки якдиллик бўлмаган низоли ёки янги пайдо бўлган соҳаларда ҳисоб сиёсати муҳим принципларининг таъсири.
- Тадбиркорлик субъектининг ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар.
- Тадбиркорлик субъекти учун янги бўлган молиявий ҳисобот стандартлари, қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар, шунингдек тадбиркорлик субъекти томонидан мазкур талаблар қачон ва қай тарзда қабул қилиниши.

Мақсадлар, стратегиялар ва улар билан боғлиқ бўлган тадбиркорлик рисклари (11(г) бандига қаранг)

А36. Тадбиркорлик субъекти муайян соҳа, тартибга солиш омиллари ва бошқа ташқи омиллар контекстида бизнес билан шуғулланади. Мазкур омилларга жавобан тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар тадбиркорлик субъекти учун умумий ҳисобланадиган мақсадларни белгилайди. Стратегиялар – бу тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти мақсадларга эришиш учун қўллашни мўлжаллаётган ёндашувлар. Тадбиркорлик субъектининг мақсадлари ва стратегиялари вақт ўтиши билан ўзгариши мумкин.

А37. Тадбиркорлик риски молиявий ҳисоботни муҳим бузиб кўрсатишлар рискидан анча кенг. Аммо молиявий ҳисоботни муҳим бузиб кўрсатишлар риски тадбиркорлик рискининг таркибига киради. Тадбиркорлик риски ўзгаришлар ёки мураккаблик натижаси бўлиши мумкин. Ўзгаришлар зарурлигини тан олишга қодир эмаслик ҳам тадбиркорлик риски юзага келишига туртки

бериши мумкин. Тадбиркорлик риски, масалан, қуйидагилар натижасида юзага келиши мумкин:

- Бозорда муваффақият қозонмаслиги мумкин бўлган янги маҳсулот ёки хизматлар ишлаб чиқилиши;
- Ҳатто самарали ривожланган ҳолда ҳам маҳсулот ёки хизматни қўллаб-қувватлаш учун етарли бўлмаган бозор; ёки
- Маҳсулот ёки хизматдаги мажбуриятлар ва обрўни йўқотиш билан боғлиқ рисклар пайдо бўлишига олиб келиши мумкин бўлган нуқсонлар.

А38. Тадбиркорлик субъекти дуч келадиган тадбиркорлик рискларини тушуниш муҳим бузиб кўрсатишлар аниқланиши эҳтимолини кучайтиради, чунки аксарият тадбиркорлик рисклари пировард натижада молиявий оқибатларга олиб келади ва, бинобарин, молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатади. Бироқ аудитор барча тадбиркорлик рискларини аниқлаш ёки баҳолашга мажбур эмас, чунки тадбиркорлик рискларининг ҳаммаси ҳам муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари юзага келишига туртки беравермайди.

А39. Аудитор тадбиркорлик субъектининг мақсадлари, стратегиялари ва молиявий ҳисоботнинг муҳим бузиб кўрсатишлар рискига олиб келиши мумкин бўлган боғлиқ тадбиркорлик рисклари ҳақида тасаввур ҳосил қилаётганда кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисол тариқасида қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Соҳадаги воқеалар (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, тадбиркорлик субъектида тегишли ходимлар ёки соҳадаги ўзгаришларга мослашиш учун тажриба мавжуд бўлмаган ҳолда юзага келиши мумкин).
- Янги маҳсулотлар ва хизматлар (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, маҳсулот учун ишлаб чиқарувчининг истеъмолчи олдида жавобгарлиги кучайтирилган ҳолда юзага келиши мумкин).
- Бизнесни кенгайтириш (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, талаб тўғри баҳоланмаган ҳолда юзага келиши мумкин).

- Бухгалтерия ҳисобига қўйиладиган янги талаблар (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, мазкур талаблар тўғри ёки тўлиқ бажарилмаган ёки уларни бажариш учун зарур харажатлар кўпайган ҳолда юзага келиши мумкин).

- Тартибга солувчи органларнинг талаблари (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, кўпайган ҳуқуқий рисклар мавжуд бўлган ҳолда юзага келиши мумкин).

- Молиялаштиришга бўлган жорий ва бўлғуси талаблар (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, тадбиркорлик субъекти талабларни бажаришга қодир эмаслиги туфайли молиялаштириш тўхтатилган ҳолда юзага келиши мумкин).

- Ахборот технологияларидан фойдаланиш (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, тизим ва жараёнлар бир-бирига мос келмаслиги натижасида юзага келиши мумкин).

- Стратегияни амалга жорий этиш оқибатлари, хусусан бухгалтерия ҳисобига янги талаблар жорий этилишига олиб келиши мумкин бўлган оқибатлар (потенциал тадбиркорлик рисклари, масалан, мазкур талаблар тўлиқ ёки тўғри бажарилмаган ҳолда юзага келиши мумкин).

А40. Тадбиркорлик риски тақдимномалар даражасида ёки молиявий ҳисобот даражасида операциялар туркумлари, счётлар қолдиқлари ва очиб бериладиган маълумотларнинг муҳим бузиб кўрсатишлари риски учун бевосита оқибатларга сабаб бўлиши мумкин. Масалан, мижозлар базасининг камайиши билан боғлиқ бўлган тадбиркорлик риски дебиторлик қарзини баҳолаш билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатишлар рискини кучайтириши мумкин. Бироқ айни шу риск, айниқса иқтисодиётдаги танглик билан бириккан ҳолда, узоқ муддатли оқибатларга олиб келиши мумкин ва аудитор фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақидаги фаразнинг тўғрилигини баҳолаётганда уларни инобатга олади. Айни шу сабабли тадбиркорлик риски муҳим бузиб кўрсатишлар рискига олиб келиши мумкинми, деган масала тадбиркорлик субъектининг шароитлари нуқтаи назаридан кўриб чиқилади. Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига ишора

қилиши мумкин бўлган шароитлар ва воқеаларга мисоллар 2-иловада келтирилган.

A41. Қоида тариқасида, тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти тадбиркорлик рискларини идентификация қилади ва бундай рисклар билан ишлашга нисбатан ёндашувларни ишлаб чиқади. Рискни баҳолаш жараёни ички назорат тизимининг таркибий қисми ҳисобланади ва 15-бандда ҳамда A79-A80 бандларида кўриб чиқилади.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A42. Давлат сектори ташкилотларининг аудитида “ташкилот раҳбариятининг мақсадлари”га давлат ва жамият олдида жавобгарлик масалалари таъсир кўрсатиши мумкин. Бундан ташқари, ташкилот раҳбариятининг мақсадлари орасида манбаси қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа тартибга солувчи қоидаларда ётувчи мақсадлар ҳам учраши мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг молиявий натижаларини баҳолаш ва кўриб чиқиш (11(д) бандига қаранг)

A43. Тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ва бошқа шахслар ўзлари муҳим деб ҳисоблаган жиҳатларни баҳолайдилар ва кўриб чиқадилар. Фаолият натижаларини ташқи ва ички баҳолаш тадбиркорлик субъектига маълум даражада босим ўтказади. Бу босим, ўз навбатида, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти тадбиркорлик субъекти фаолияти натижаларини яхшилаш ёки молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатиш мақсадида чоралар кўришига туртки бериши мумкин. Бинобарин, тадбиркорлик субъекти фаолиятининг натижаларига берилган баҳони билиш аудиторга режа кўрсаткичларига эришишни таъминлашга мажбурловчи босим тадбиркорлик субъекти раҳбарияти муҳим бузиб кўрсатишлар, шу жумладан фирибгарлик билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатишлар рискини кучайтирадиган ҳаракатларни бажаришига туртки бериши мумкинми, деган масалани кўриб чиқишда ёрдам беради.

Фирибгарлик билан боғлиқ рискларни аниқлашга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма ифодаланган АХС 240 га қаранг.

А44. Молиявий натижаларни баҳолаш ва кўриб чиқиш назорат воситалари мониторинги (у А98-А104 бандларида ички назорат тизими таркибий қисми сифатида муҳокама қилинади) билан айний эмас, бироқ уларнинг мақсадлари қисман мос келиши мумкин:

- Фаолият натижаларини баҳолаш ва кўриб чиқиш хўжалик фаолияти натижалари тадбиркорлик субъекти раҳбарияти (ёки учинчи шахслар) томонидан белгиланган мақсадларга қай даражада мос келишини аниқлашга қаратилган.
- Назорат воситалари мониторингининг мақсади ички назорат воситалари қай даражада самарали ишлашини аниқлашдан иборат .

Бироқ, айрим ҳолларда, фаолият кўрсаткичлари ҳам тадбиркорлик субъектининг раҳбариятига ички назорат тизимидаги камчиликларни аниқлаш учун имконият яратадиган ахборотни беради.

А45. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий натижаларни баҳолаш ва кўриб чиқишда фойдаланадиган ҳамда аудитор томонидан кўриб чиқилиши мумкин бўлган ички ахборотга мисол қилиб қуйидагиларни келтириш мумкин:

- Фаолиятнинг асосий (молиявий ва номолиявий) кўрсаткичлари ҳамда асосий коэффициентлар, трендлар ва операцион статистика .
- Молиявий натижаларни олдинги давр билан таққослаб таҳлил қилиш.
- Бюджетлар, прогнозлар, фарқлар таҳлили, сегментларга доир ахборот, бўлинмалар, департаментлар ёки бошқа ташкилий даражалар фаолиятининг натижалари тўғрисида ҳисоботлар.
- Ходимлар иши натижаларини баҳолаш ва рағбатлантиришга оид сиёсат.

- Тадбиркорлик субъекти фаолиятининг натижаларини рақиблар фаолияти натижалари билан солиштириш.

A46. Ташқи томонлар ҳам тадбиркорлик субъектининг молиявий натижаларини баҳолаш ва кўриб чиқишни амалга оширишлари мумкин. Масалан, ташқи ахборот, хусусан таҳлилчиларнинг ҳисоботлари ва кредит рейтинг агентликларининг ҳисоботлари аудитор учун фойдали ахборот бериши мумкин. Бундай ҳисоботларни аксарият ҳолларда аудит ўтказилаётган тадбиркорлик субъектидан олиш мумкин.

A47. Ички баҳолашлар кутилмаган натижалар ёки тенденцияларни намоён этиши ва бу тадбиркорлик субъекти раҳбариятини уларнинг сабабини аниқлаш ва вазиятни ўнглашга (шу жумладан айрим ҳолларда бузиб кўрсатишларни аниқлаш ва тўзатишга) қаратилган чораларни кўришга мажбур этиши мумкин. Фаолият натижаларини баҳолаш аудиторга молиявий ҳисоботда баён этилган тегишли ахборотни бузиб кўрсатиш рисклари амалда мавжудлигини кўрсатиши ҳам мумкин. Масалан, фаолият натижаларини баҳолаш тадбиркорлик субъектида айни шу соҳада ишлайдиган бошқа тадбиркорлик субъектларининг ўсиши ва фойда олиш даражаси билан таққослаганда ғайриоддий даражада жадал ўсиш ёки фойдалилик қайд этилаётганини кўрсатиши мумкин. Бундай ахборот, айниқса бошқа омиллар, хусусан фаолият натижаларига асосланган мукофотлар ёки рағбатлантирувчи мукофотлар билан бириккан ҳолда, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботни тайёрлашга нисбатан холисона ёндашмагани риски мавжудлигидан дарак бериши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A48. Кичик тадбиркорлик субъектларида молиявий натижаларни баҳолаш ва кўриб чиқиш учун жараёнлар кўпинча мавжуд бўлмайди. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига юборилган сўровлар у молиявий натижаларни баҳолаш ва тегишли чораларни кўриш учун муайян асосий кўрсаткичларга таянишини намойиш этиши мумкин. Агар бундай сўров фаолият натижаларини баҳолаш ёки кўриб чиқиш мавжуд эмаслигини кўрсатса, топилмаган ва тузатилмайдиган бузиб кўрсатишлар риски мавжуд бўлиши мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими (12-бандга қаранг)

A49. Ички назорат тизимини билиш аудиторга потенциал бузиб кўрсатишлар рискларининг турларини ва муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига таъсир кўрсатувчи омилларни аниқлашга, шунингдек кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини аниқлашга ёрдам беради.

A50. Ички назорат тизимига доир материал тўртта бўлимда қуйидагича баён этилган:

- Ички назорат тизимининг умумий хусусияти ва ўзига хос жиҳатлари.
- Аудит учун ўринли бўлган назорат воситалари.
- Тегишли назорат воситаларини билиш хусусияти ва даражаси.
- Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари.

Ички назорат тизимининг умумий хусусияти ва ўзига хос жиҳатлари

Ички назоратнинг мақсади

A51. Ички назорат тизими тадбиркорлик субъектининг қуйидагилар билан боғлиқ мақсадларининг исталган бирига таҳдид солувчи идентификация қилинган тадбиркорлик рискларига нисбатан жавоб чораларини кўриш мақсадида ишлаб чиқилади, амалга жорий этилади ва қўллаб-қувватланади:

- Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботининг ишончлилиги;
- Тадбиркорлик субъекти операцияларининг самарадорлиги ва натижадорлиги; ва
- Тадбиркорлик субъекти томонидан қўлланиладиган қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга риоя этилиши.

Ички назорат тизимини ташкил этиш, амалга жорий қилиш ва амалга ошириш усули тадбиркорлик субъектининг катта-кичиклиги ва таркибий тузилмасининг мураккаблик даражасига қараб ўзгаради.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А52. Кичик тадбиркорлик субъектлари ўз мақсадларига эришиш учун унча мураккаб бўлмаган воситалар ҳамда нисбатан содда жараёнлар ва тартиб-таомиллардан фойдаланишлари мумкин.

Ички назорат тизими чеклашлари

А53. Ички назорат тизими, у қай даражада самарали эканидан қатъи назар, тадбиркорлик субъектига фақат у молиявий ҳисобот мақсадларига эришганига оқилона ишонч ҳосил қилиш имконини бериши мумкин. Мазкур мақсадларга эришиш эҳтимолига ички назорат тизимига хос бўлган чеклашлар таъсир кўрсатади. Улар қарор қабул қилиш пайтида инсон мулоҳазаси тўғри бўлмаслиги эҳтимолини, шунингдек инсон йўл қўйган хатолар туфайли ички назорат тизимининг иши издан чиқиши мумкинлигини ўз ичига олади. Масалан, назорат воситасини ташкил этишда ёки назорат воситасига ўзгартиришлар киритишда хатоларга йўл қўйилиши мумкин. Худди шунингдек, муайян назорат воситасининг фаолияти самарали бўлмаслиги мумкин, масалан, ички назорат мақсадларида олинган ахборот (мисол учун, оғишлар тўғрисида ҳисобот)дан самарали фойдаланилмаган ҳолда, чунки ахборотни текшириш учун жавобгар бўлган жисмоний шахс унинг мақсадини тушунмайди ёки тегишли ҳаракатларни бажаришга қодир бўлмайди.

А54. Бундан ташқари, икки ёки ундан ортиқ кишининг тил бириктириши ёинки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ички назорат тизимини рад этиши натижасида назорат воситаларини четлаб ўтиш имконияти ҳам мавжуд. Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мижозлар билан тадбиркорлик субъекти стандарт тижорат шартномаларининг муддатлари ва шартларини ўзгартирувчи келишувлар тузиши ва бу даромад лозим тарзда тан олинмаслигига олиб келиши мумкин. Бундан ташқари, дастурий таъминотдаги муайян кредит лимитларидан ошувчи операцияларни аниқлаш ва ҳисобот бериш учун ишлаб чиқилган назорат текширувлари рад этилиши ёки тўхтатилиши мумкин.

А55. Бундан ташқари, назорат воситаларини ишлаб чиқиш ва амалга жорий этиш пайтида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзи амалга

жорий этишни мўлжаллаётган назорат воситаларининг хусусияти ва кўлами хусусида, шунингдек ўзи қабул қилишга тайёр бўлган рискларнинг хусусияти ва даражаси хусусида мулоҳаза чиқариши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A56. Кичик тадбиркорлик субъектлари кўпинча оз сонли ходимларга эга бўлади ва бу вазифаларни тақсимлаш имкониятини чеклаши мумкин. Бироқ мулкдор томонидан бошқариладиган кичик бизнес тадбиркорлик субъектида бошқарувчи-мулкдор томонидан амалга ошириладиган назорат йирик тадбиркорлик субъектида амалга ошириладиган назоратга қараганда самаралироқ бўлиши мумкин. Бундай назорат умуман олганда вазифаларни тақсимлаш имкониятидаги чеклашлар ўрнини тўлдириши мумкин.

A57. Бошқа томондан олиб қараганда, бошқарувчи-мулкдорда назорат воситаларини четлаб ўтиш учун имконият кўпроқ бўлиши мумкин, чунки ички назорат тизими бу ерда нисбатан содда бўлади. Аудитор фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини идентификация қилаётганда бу ҳолатни эътиборга олади.

Ички назорат тизимини таркибий қисмларга ажратиш

A58. Ички назорат тизимини қуйидаги бешта такрибий қисмга ажратиш АХС контекстида аудиторлар тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг турли жиҳатлари аудитга қай тарзда тааллуқли эканини кўриб чиқишлари учун фойдали асос бўлиб хизмат қилади:

(а) Назорат муҳити;

(б) Тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни;

(в) Ахборот тизими, шу жумладан молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган тегишли бизнес-жараёнлар ва ахборот алмашинуви;

(г) Назорат ҳаракатлари; ва

(д) Назорат воситалари мониторинги.

Ички назорат тизимини таркибий қисмларга ажратиш тадбиркорлик субъекти мазкур тизимни қай тарзда ишлаб чиқиши, амалга жорий этиши ва қўллаб-қувватлашини ёки тадбиркорлик субъекти муайян бир таркибий қисмни қандай таснифлаши мумкинлигини акс эттириши шарт эмас. Аудиторлар мазкур терминология ёки асосдан ички назорат тизимининг турли жиҳатларини ва уларнинг аудитга таъсирини тавсифлаш учун фойдаланишлари мумкин. Улар мазкур АХСда қўлланилаётган терминологиядан фарқ қилади, башарти, ушбу АХСда баён этилган барча таркибий қисмлар кўриб чиқилган бўлса.

A59. Ички назорат тизимининг бешта таркибий қисми ва уларнинг молиявий ҳисобот аудитига таъсирини муҳокама қилишга бағишланган қўллашга доир қўлланма қуйида, A76-A117 бандларида баён этилган. 1-иловада ички назорат тизимининг мазкур таркибий қисмларига тушунтириш берилган.

Ички назорат тизими қўлаки ва автоматлаштирилган элементларининг аудитор томонидан рискни баҳолашда ўринли ҳисобланадиган хусусиятлари

A60. Тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими қўлаки элементларни ўз ичига олади ва аксарият ҳолларда автоматлаштирилган элементларни ўз ичига олади. Қўлаки ёки автоматлаштирилган элементларнинг хусусиятлари аудитор томонидан рискни баҳолаш ва мазкур баҳолашга асосланган кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари учун ўринли ҳисобланади.

A61. Ички назорат тизимида қўлаки ёки автоматлаштирилган элементлардан фойдаланиш операцияларни амалга ошириш, қайд этиш, уларга ишлов бериш ва уларни умумлаштириш учун қўлланиладиган усулга ҳам таъсир кўрсатади:

- Қўлаки тизим доирасида назорат воситалари операцияларни тасдиқлаш ва кўриб чиқиш, солиштириш ҳамда солиштириш натижаларига кўра кейинги ҳаракатлар сингари тартиб-таомилларни ўз ичига олиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти бунинг муқобили сифатида операцияларни амалга ошириш, қайд этиш, уларга ишлов бериш ва уларни умумлаштириш учун автоматлаштирилган тартиб-

таомиллардан фойдаланиши мумкин ва бу ҳолда босма ҳужжатлар ўрнини электрон шаклдаги ҳисоботлар эгаллайди.

- Ахборот тизимларидаги назорат воситалари автоматлаштирилган назорат воситалари (масалан, компьютер дастурларига киритилган назорат воситалари) ва қўлаки назорат воситалари бирикмасини ўзида ифодалайди. Бундан ташқари, қўлаки назорат воситалари ахборот технологияларидан мустақил бўлиши, ахборот технологияларида жамланган ахборотдан фойдаланиши ёки ахборот технологиялари ва автоматлаштирилган назорат воситалари фаолияти самарадорлигининг мониторинги, шунингдек оғишларга ишлов бериш билан кифояланиши мумкин. Агар ахборот технологияларидан операцияларни амалга ошириш, қайд этиш, уларга ишлов бериш ва уларни умумлаштириш учун ёки молиявий ҳисоботга киритиш учун мўлжалланган бошқа молиявий ахборотни қайд этиш, унга ишлов бериш ва уни умумлаштириш учун фойдаланилаётган бўлса, тизимлар ва дастурлар муҳим счётлар бўйича тегишли тақдимномалар билан боғлиқ бўлган назорат воситаларига хизмат кўрсатиши ёки ахборот технологияларига боғлиқ бўлган қўлаки назорат воситаларининг операцион самарадорлигини таъминлашда муҳим роль ўйнаши мумкин.

Тадбиркорлик субъектида қўлаки ва автоматлаштирилган назорат воситалари бирикмасининг қўлланиши тадбиркорлик субъекти томонидан ахборот технологияларидан фойдаланиш хусусияти ва мураккаблик даражасига боғлиқ бўлади.

А62. Умуман олганда, ахборот технологиялари тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимига ҳисса қўшади, хусусан унга қуйидаги имкониятларни яратади:

- Бизнесни юритишнинг олдиндан белгиланган қоидаларини изчил қўллаш, катта ҳажмдаги операциялар ва маълумотларга ишлов бераётганда мураккаб ҳисоб-китобларни бажариш;

- Ахборот ўз вақтида олинишини, унинг олиниши мумкинлиги ва аниқлигини таъминлаш;
- Ахборотни қўшимча таҳлил қилишни енгиллаштириш;
- Тадбиркорлик субъекти фаолиятининг натижалари, шунингдек унинг сиёсати ва тартиб-таомиллари мониторингини кучайтириш;
- Назорат тизимини рад этиш рискини камайтириш; ва
- Амалий дастурлар, маълумотлар базалари ва операцион системаларга хавфсизликни назорат қилиш воситаларини киритиш йўли билан вазифалар самарали тақсимланишини таъминлаш.

А63. Ахборот технологиялари тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизими рисклари пайдо бўлишига ҳам олиб келади, хусусан:

- Ички назорат тизими маълумотларини қайта ишламайдиган, ноаниқ маълумотларни қайта ишлайдиган ёки иккала ҳолат ҳам кузатиладиган тизимлар ёки дастурларга таянади.
- Маълумотлардан ғайриқонуний фойдаланиш (кириш). Бу маълумотлар йўқ қилиб ташланишига ёки маълумотларга тегишли бўлмаган ўзгартиришлар киритилишига, шу жумладан рухсат берилмаган ёки мавжуд бўлмаган операциялар акс эттирилишига ёки операциялар аниқ акс эттирилмаслигига олиб келиши мумкин. Жумладан, умумий маълумотлар базасига кириш имкониятига кўп сонли фойдаланувчилар эга бўлган ҳолда рисклар юзага келиши мумкин.
- Ахборот технологиялари бўлими ходимлари ўз мажбуриятларини бажаришлари учун зарур бўлган фойдаланиш (кириш) ҳуқуқидан ортиқ даражада фойдаланиш (кириш) ҳуқуқларини олиши эҳтимоли. Бу вазифаларни тақсимлаш тартибини.
- Асосий файл маълумотларига рухсатсиз ўзгартиришлар киритилиши.

- Тизимлар ёки дастурларга рухсатсиз ўзгартиришлар киритилиши.
- Тизимлар ёки дастурларга зарурий ўзгартиришларни киритишга қодир эмаслик.
- Ғайриқонуний йўл билан қўлаки усулда аралашиш.
- Маълумотларни йўқотиш эҳтимоли ёки керакли маълумотлардан фойдалана (кира) олмаслик.

A64. Ички назорат тизимининг қўлаки элементлари мулоҳаза ва хулоса чиқариш талаб этилган ҳолда айниқса мақбул бўлиши мумкин, масалан, қуйидаги вазиятларда:

- Йирик, ғайриоддий ёки якка операциялар.
- Хатоларни аниқлаш, башорат қилиш ёки прогнозлаштириш мушкул бўлган ҳолатлар.
- Мавжуд автоматлаштирилган назорат доирасидан четга чиқувчи назорат воситалари реакциясини талаб қиладиган ўзгараётган вазиятларда.
- Автоматлаштирилган назорат воситалари самарадорлиги мониторингида.

A65. Ички назорат тизимида қўлаки элементлар автоматлаштирилган элементлар билан тенг даражада ишончли бўлмаслиги мумкин, чунки уларни четлаб ўтиш, рад этиш осон ва уларда оддий хатоларга йўл қўйилиши эҳтимоли кўпроқ. Шу сабабли қўлаки назорат элементини қўллашнинг изчиллиги ҳақидаги фараз қабул қилиниши мумкин эмас. Қўлаки элементларни қўллаш қуйидаги ҳолларда унча ўринли бўлмайди:

- Катта ҳажмдаги операциялар ёки такрорланадиган операциялар ёинки башорат қилиш ёки прогнозлаштириш мумкин бўлган хатоларни автоматлаштирилган назорат элементлари ёрдамида топиш ва тузатиш ёки олдини олиш мумкин бўлган вазиятлар.

- Назоратни амалга оширишни лозим тарзда ишлаб чиқиш ва автоматлаштириш имконини берадиган назорат ҳаракатлари.

A66. Ички назорат тизими билан боғлиқ рисклар кўлами ва хусусияти тадбиркорлик субъекти ахборот тизимининг табиати ва ўзига хос хусусиятларига қараб турлича бўлади. Тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимида ахборот технологияларидан ёки қўлаки элементлардан фойдаланиш билан боғлиқ рискларга нисбатан ўз ахборот тизимининг хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда самарали назорат воситаларини ўрнатиш йўли билан чора кўради.

Аудит учун ўринли бўлган назорат воситалари

A67. Тадбиркорлик субъектининг мақсадлари ва у мазкур мақсадларга эришилишига бўлган оқилона ишончни таъминлаш қўллайдиган назорат воситалари ўртасида тўғридан-тўғри алоқа мавжуд. Тадбиркорлик субъектининг мақсадлари ва, бинобарин, назорат воситалари молиявий ҳисоботлар тақдим этиш, операциялар ҳамда мувофиқлик масалалари билан боғлиқ; бироқ аудитор рискни баҳолаётганда бу мақсадлар ва воситаларнинг барчаси ҳам ўринли бўлавермайди.

A68. Аудитор назорат воситаси ўз-ўзича ёки бошқа назорат воситалари билан биргаликда аудит учун ўринли ҳисобланадими, деган саволга жавоб топиши учун муҳим бўлган омиллар орасида қуйидаги масалаларни қайд этиш мумкин:

- Муҳимлик.
- Боғлиқ бўлган рискнинг аҳамиятлилиги.
- Тадбиркорлик субъектининг катта-кичиклиги.
- Тадбиркорлик субъекти бизнесининг хусусияти, шу жумладан уни ташкил этиш ва унинг мулкий тузилмаси хусусиятлари.
- Тадбиркорлик субъекти операцияларининг ранг-баранглиги ва мураккаблиги.
- Қонун ҳужжатлари ва тартибга солувчи органларнинг қўлланиладиган талаблари.

- Шароитлар ва ички назорат тизимининг қўлланиладиган таркибий қисми.
- Тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг таркибий қисми ҳисобланадиган тизимлар хусусияти ва уларнинг мураккаблик даражаси, шу жумладан хизмат кўрсатувчи ташкилотлардан фойдаланиш.
- Муайян назорат воситаси ўз-ўзича ёки бошқа назорат воситалари билан биргаликда муҳим бузиб кўрсатишнинг (агар у юз берган бўлса) олдини олиши ёки уни топиши ва тузатиши, ва бу қандай қилиб амалга оширилиши.

А69. Тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланадиган ахборотнинг тўлиқлиги ва аниқлиги устидан назорат воситалари ҳам, агар аудитор мазкур ахборотдан кейинги тартиб-таомилларни ишлаб чиқиш ва бажариш пайтида фойдаланишни мўлжаллаётган бўлса, аудит учун ўринли ҳисобланади. Операцион мақсадлар ва мувофиқлик мақсадлари билан боғлиқ бўлган назорат воситалари ҳам, агар улар аудитор аудиторлик тартиб-таомилларини қўллаш пайтида баҳолайдиган ёки фойдаланадиган маълумотлар билан боғлиқ бўлса, аудит учун ўринли бўлиши мумкин.

А70. Активларни ғайриқонуний эгаллаш, улардан фойдаланиш ёки уларни реализация қилишдан ҳимоялаш билан боғлиқ бўлган ички назорат тизими ҳам молиявий ҳисобот мақсадлари, ҳам фаолият мақсадлари билан боғлиқ бўлган назорат воситаларини ўз ичига олиши мумкин. Аудитор томонидан бундай назорат воситаларини кўриб чиқиш умуман олганда молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги билан боғлиқ бўлган назорат воситалари билан чекланади.

А71. Тадбиркорлик субъекти одатда аудит учун ўринли ҳисобланмайдиган мақсадлар билан боғлиқ бўлган ва, бинобарин, кўриб чиқиш талаб этилмайдиган назорат воситаларига эга бўлади. Масалан, тадбиркорлик субъекти самарали ва натижали фаолиятни таъминлаш мақсадида автоматлаштирилган мураккаб назорат тизимига (масалан, тижорат ҳаво йўллари парвозларини бошқариш автоматлаштирилган тизимига) таяниши мумкин, бироқ бу назорат воситалари одатда аудит учун ўринли ҳисобланмайди. Бундан

ташқари, ички назорат тизими бутун тадбиркорлик субъектига ёки унинг операцион бирликлари ёки бизнес-жараёнларидан исталган бирига татбиқ этилишига қарамай, тадбиркорлик субъектининг ҳар бир операцион бирлиги ва ҳар бир бизнес-жараёни билан боғлиқ бўлган ички назорат воситаларини билиш аудит учун ўринли ҳисобланмаслиги ҳам мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A72. Давлат сектори аудиторларига кўпинча ички назорат тизимига нисбатан қўшимча вазифалар, масалан, белгиланган қоидалар тўпламига риоя этилиши тўғрисида маълумот бериш вазифаси юкланади. Давлат сектори аудиторларига қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа тартибга солувчи қоидаларнинг талабларига риоя этилиши тўғрисида маълумот бериш вазифаси ҳам юкланиши мумкин. Натижада мазкур аудиторлар томонидан ички назорат тизимининг кўриб чиқилиши янада кенг ва янада муфассал бўлиши мумкин.

Тегишли назорат воситаларини билиш хусусияти ва даражаси (13-бандга қаранг)

A73. Назорат тизимининг ташкил этилишини баҳолаш назорат воситаси ўз-ўзича ёки бошқа назорат воситалари билан биргаликда муҳим бузиб кўрсатишларнинг олдини олиш ёки уларни топиш ва тузатишга қодирми, деган масалани кўриб чиқишни назарда тутади. Назорат тизимини амалга жорий этиш назорат тизими мавжудлигини ва тадбиркорлик субъекти мазкур тизимдан фойдаланишини англатади. Самарали бўлмаган назорат тизимининг амалга жорий этилишини баҳолаш мантиқсиздир. Бинобарин, биринчи навбатда назорат тизимининг ташкил этилиши кўриб чиқилади. Лозим тарзда ташкил этилмаган назорат тизими тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимидаги аҳамиятли камчилик ҳисобланиши мумкин.

A74. Тегишли назорат тизимининг ташкил этилиши ва амалга жорий қилиниши тўғрисида аудиторлик далилини олиш учун мўлжалланган рискни баҳолаш тартиб-таомиллари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъектининг ходимларига сўровлар юбориш.
- Муайян назорат воситалари қўлланишини кузатиш.
- Ҳужжатлар ва ҳисоботларни текшириш.
- Молиявий ҳисоботларга тегишли операцияларни ахборот тизими орқали кузатиш.

Бироқ кўрсатилган мақсадларга эришиш учун сўровлар юборишнинг ўзи кифоя қилмайди.

А75. Агар назорат воситаларини изчил қўллаш имконини берадиган автоматлаштирилган жараён мавжуд бўлмаса, назорат воситалари операцион самарадорлигини тестлаш ўрнини босиш учун тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари тўғрисида билим олишнинг ўзи кифоя қилмайди. Масалан, муайян санада қўлаки усулда амалга ошириладиган назорат воситаси хусусида аудиторлик далилларини олганлик аудит билан қамраб олинган давр мобайнида бошқа саналарда назорат воситалари самарали ишлаётганининг аудиторлик далили ҳисобланмайди. Бироқ, ахборотга АТ воситасида ишлов бериш жараёнига ички изчиллик хос бўлгани туфайли (А55 бандига қаранг), автоматлаштирилган назорат воситаси амалга жорий этилгани ёки этилмаганини аниқлаш мақсадида аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш, аудитор томонидан назорат воситалари, масалан, дастурдаги ўзгаришлар устидан назорат воситаларини баҳолаш ва тестлаш амалга оширилганига қараб, бундай назорат воситаси фаолияти самарадорлигининг тести сифатида амал қилиши мумкин. Назорат воситалари ишлашининг самарадорлиги тестларига АХС 330 да тавсиф берилган.[13]

Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари– назорат муҳити (14-бандга қаранг)

А76. Назорат муҳити раҳбарлик ва бошқарув функцияларини, шунингдек бошқарув юклатилган шахслар ва тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мазкур тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимига бўлган муносабати, ундан хабардорлиги ва унга нисбатан

[13] АХС 330 *“Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари”*

ҳаракатларини ҳамда унинг тадбиркорлик субъекти учун муҳимлик даражасини ўз ичига олади. Назорат муҳити ташкилотда ходимлар назорат зарурлигини англаб етишларига таъсир кўрсатадиган умумий муҳитни белгилайди.

А77. Назорат муҳити ҳақида тасаввур ҳосил қилаётганда ўринли бўлиши мумкин бўлган назорат муҳити элементларига қуйидагилар киради :

(а) *Ҳалоллик принциплари ва ахлоқий қадриятлар тўғрисида ахборот бериш ҳамда мазкур принциплар ва қадриятларни амалга ошириш* – бу назорат воситаларини ташкил этиш, бошқариш ва уларнинг мониторинги самарадорлигига таъсир этадиган асосий омиллар.

(б) *Профессионал компетентлик принципларига содиқлик* – тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан муайян лавозимлар учун профессионал компетентлик даражасининг белгиланиши, шунингдек бу даража зарурий кўникмалар ва билимларда қандай акс этиши.

(в) *Бошқарув юклатилган шахсларнинг иштироки* – бошқарув юклатилган шахсларга хос бўлган қуйидаги белгилар:

- Уларнинг тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан мустақиллиги.
- Улар тажрибаси ва мақомга эга эканлиги.
- Улар иштирокининг кўлами, улар олиб турадиган ахборот ва фаолиятни текшириш.
- Уларнинг ҳаракатлари тегишли хусусиятга эга эканлиги, шу жумладан мураккаб масалалар тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан аниқланадиган ва кўриб чиқиладиган вазиятлар, шунингдек уларнинг ички ва ташқи аудиторлар билан ўзаро алоқаси.

(г) *Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг иш фалсафаси ва услуби* – хусусан:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тадбиркорлик рискларини қабул қилиш ва бошқаришга нисбатан ёндашуви.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг молиявий ҳисоботни тақдим этишга бўлган муносабати ва тадбиркорлик субъектининг бу борадаги ҳаракатлари.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ахборотга ишлов беришга, бухгалтерия ҳисоби билан боғлиқ функциялар ва ходимларга бўлган муносабати.

(д) *Тадбиркорлик субъектининг ташкилий тузилмаси* – тадбиркорлик субъектининг ўз мақсадларига эришишга қаратилган фаолиятини режалаштириш, амалга ошириш, назорат қилиш ва текшириш асоси.

(е) *Ваколатлар бериш ва жавобгарлик юклаш* – операцион фаолият билан боғлиқ ваколатларни бериш ва жавобгарлик юклаш усули ҳамда ҳисобдорлик муносабатлари ва ваколатлар иерархиясини ўрнатиш усули.

(ё) *Инсон ресурсларини бошқариш сиёсати ва амалиёти* – масалан, кадрларни излаш, уларга йўл кўрсатиш, уларни ўқитиш, уларга маслаҳат бериш, улар мансаб пиллапояларидан кўтарилиши учун имконият яратиш, уларни рағбатлантириш ва соғломлаштириш чораларини кўриш билан боғлиқ сиёсат ва амалиёт.

Назорат муҳити элементларига доир аудиторлик далили

А78. Ўринли аудиторлик далили сўровлар ҳамда рискни баҳолаш билан болиқ бошқа тартиб-таомиллар бирикмаси воситасида, хусусан, сўровларни кузатиш ёки ҳужжатларни текшириш орқали тасдиқлаш йўли билан олиниши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва ходимларига сўровлар юбориш йўли билан аудитор тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ходимларга бизнесни юритиш усуллари ва ахлоқий хулқ-атвор хусусидаги ўз нуқтаи назарлари тўғрисида қандай ахборот бериши ҳақида тасаввур ҳосил қилиши мумкин. Шундан кейин аудитор тегишли назорат

воситалари амалга жорий этилган-этилмаганини, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятида ёзма хулқ-атвор кодекси борйўқлиги ва у мазкур кодексни ўз ҳаракатлари билан қўллаб-қувватлаши тўғрисидаги масалани кўриб чиқиш йўли билан аниқлаши мумкин.

A79. Шу билан бирга, аудитор ўтказилаётган аудит билан боғлиқ аниқланган ички назорат камчиликлари юзасидан ички аудит хизмати томонидан топилган натижалар ва тавсияларга тадбиркорлик субъект раҳбарияти қандай жавоб ҳаракатларини амалга оширганлигини, шу жумладан бундай ҳаракатлар амалга оширилганлиги ёки амалга оширилмаганлиги ва улар қай тарзда амалга оширилганлиги ҳамда бу ҳаракатлар кейинчалик ички аудит хизмати томонидан баҳоланганлиги ёки баҳоланмаганлигини кўриб чиқиши ҳам мумкин

Назорат муҳитининг муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашга таъсири

A80. Тадбиркорлик субъекти назорат муҳитининг айрим элементлари муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашга кенг таъсир кўрсатади. Масалан, тадбиркорлик субъектининг назоратга оид тасаввурларига бошқарув юклатилган шахслар таъсир кўрсатади, чунки уларнинг функцияларидан бири молиявий ҳисобот муносабати билан тадбиркорлик субъекти раҳбариятига кўрсатилаётган, бозор талаблари ёки рағбатлантириш схемаси натижаси ҳисобланиши мумкин бўлган босимни мувозанатга солишдан иборат. Бинобарин, назорат муҳитини ташкил этишнинг самарадорлигига бошқарув юклатилган шахсларнинг иштироки нуқтаи назаридан қуйидаги омиллар таъсир кўрсатиши мумкин:

- Уларнинг тадбиркорлик субъекти раҳбариятидан мустақиллиги ва тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг хатти-ҳаракатларига баҳо беришга қодирлиги.
- Тадбиркорлик субъектининг амалий операцияларини улар қай даражада тушуниши.

- Улар молиявий ҳисоботнинг молиявий ҳисоботни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқлик даражасини қандай баҳолаши.

A81. Фаол ва мустақил директорлар кенгаши тадбиркорлик субъекти юқори раҳбариятининг иш фалсафаси ва услубига таъсир кўрсатиши мумкин. Бироқ бошқа элементлар таъсири кўпроқ даражада чекланган бўлиши мумкин. Масалан, молия, бухгалтерия ҳисоби ва ахборот технологиялари соҳасида компетентли ходимларни ёллашга қаратилган инсон ресурсларини бошқариш сиёсати ва амалиёти молиявий ахборотга ишлов бераётганда хатоларга йўл қўйиш рискини камайтириши мумкинлигига қарамай, улар тадбиркорлик субъекти юқори раҳбариятининг даромадни ошириб кўрсатишга қаратилган нохолис муносабатини камайтира олмайди.

A82. Қониқарли назорат муҳитининг мавжудлиги муҳим бузиб кўрсатишлар риски аудитор томонидан баҳоланаётганда ижобий омил бўлиши мумкин. Қониқарли назорат муҳити фирибгарлик рискини камайтиришга ёрдам бериши мумкин бўлса-да, у фирибгарликка қарши мутлақ ҳимоя воситаси ҳисобланмайди. Назорат муҳитидаги камчиликлар назорат воситаларининг самарадорлик даражасини пасайтириши мумкин (айниқса, фирибгарлик ҳолларига нисбатан). Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ахборот тизимларининг хавфсизлиги билан боғлиқ бўлган рискларни бошқаришга етарли ресурсларни ажратишга қодир эмаслиги ички назорат тизимига салбий таъсир кўрсатиши, хусусан компьютер дастурлари ёки маълумотларга тегишли бўлмаган ўзгартиришлар киритиш учун ёки рухсат этилмаган операцияларга ишлов бериш учун имкониятлар яратиши мумкин. АХС 330 да кўрсатиб ўтилганидек, назорат муҳити аудитор томонидан бажариладиган кейинги тартиб-таомиллар хусусияти, муддатлари ва кўламига ҳам таъсир кўрсатади.[14]

A83. Назорат муҳити ўз-ўзича муҳим бузиб кўрсатишларнинг олдини олмайди, уларни аниқламайди ва тузатмайди. Бироқ у бошқа

[14] АХС 330, А2–А3 бандлар

назорат воситалари (масалан, назорат воситалари мониторинги ва муайян назорат ҳаракатларини амалга ошириш)нинг самарадорлик даражаси аудитор томонидан баҳоланишига ва шу тариқа муҳим бузиб кўрсатишлар риски аудитор томонидан баҳоланишига таъсир кўрсатиши мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A84. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларининг назорат муҳити йирик тадбиркорлик субъектларининг назорат муҳитидан фарқ қилиши мумкин. Масалан, кичик бизнес тадбиркорлик субъектларининг бошқарув юклатилган шахслари таркибига мустақил ёки ташқи иштирокчи кирмаслиги ва бошқарув функциялари бошқарувчи-мулкдор томонидан бевосита (агар тадбиркорлик субъектининг бошқа эгалари мавжуд бўлмаса) бажарилиши мумкин. Бошқа назорат воситаларининг муҳимлигига ёки уларнинг йўқлигига назорат муҳитининг хусусияти ҳам таъсир кўрсатиши мумкин. Масалан, бошқарувчи-мулкдорнинг фаол иштироки кичик бизнес тадбиркорлик субъектида вазифалар етарли даражада тақсимланмагани натижасида юзага келадиган муайян рискларни юмшатиши мумкин, бироқ бу бошқа рискларни, масалан, назорат воситаларини рад этиш рискини кучайтириши мумкин.

A85. Бундан ташқари, кичик тадбиркорлик субъектларида назорат муҳити элементлари хусусида аудиторлик далилини ҳужжатли шаклда олиш имконияти мавжуд бўлмаслиги мумкин (айниқса, тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ва бошқа ходимлари ўртасида ахборот алмашинуви норасмий хусусиятга эга бўлса), бироқ, шунга қарамай, у самарали ҳисобланади. Масалан, кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида ёзма хулқ-атвор кодекси бўлмаслиги ҳам мумкин, бироқ, бунинг ўрнига улар инсофлилик ва ахлоқий хулқ-атворнинг муҳимлигига урғу берувчи маданиятни оғзаки йўл билан ахборот бериш ва тадбиркорлик субъекти раҳбарияти шахсий ўрнак кўрсатиши йўли билан шакллантирган бўлиши мумкин.

A86. Бинобарин, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарувчи-мулкдорининг муносабати, хабардорлиги ва хатти-ҳаракатлари

аудитор кичик тадбиркорлик субъектининг назорат муҳити ҳақида тасаввур ҳосил қилиши учун алоҳида аҳамият касб этади.

Ички назорат тизими таркибий қисмлари– тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни (15-бандга қаранг)

A87. Тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти назорат қилиниши лозим бўлган рискларни аниқлаши учун замин яратади. Агар мазкур жараён тадбиркорлик субъектининг шароитларига, шу жумладан тадбиркорлик субъектининг хусусияти, катта-кичиклиги ва таркибий тузилмасининг мураккаблик даражасига мос келса, бу аудиторга муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлашда ёрдам беради. Тадбиркорлик субъекти томонидан рискни баҳолаш жараёни мазкур тадбиркорлик субъектининг шароитларига мос келиши ёки мос келмаслиги тўғрисидаги масала профессионал мулоҳаза чиқаришни талаб этадиган масала ҳисобланади.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар (17-бандга қаранг)

A88. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида белгиланган рискни баҳолаш жараёни, одатда, мавжуд бўлмайди. Бундай ҳолларда тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти рискларни бизнесда тўғридан-тўғри шахсан иштирок этиш орқали идентификация қилса керак. Бироқ, мавжуд шароитлардан қатъи назар, идентификация қилинган рисклар тўғрисида, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг уларга бўлган муносабати тўғрисида сўров юбориш зарур.

Ички назорат тизими таркибий қисмлари – ахборот тизими, шу жумладан молиявий ахборот билан боғлиқ бўлган тегишли бизнес-жараёнлар ва ахборот алмашинуви

Ахборот тизими, шу жумладан молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган тегишли бизнес-жараёнлар (18-бандга қаранг)

A89. Молиявий ҳисоботни тайёрлашга қаратилган ва бухгалтерия ҳисоби тизимини ўз ичига олган ахборот тизими қуйидагилар учун ишлаб чиқилган ва белгиланган тартиб-таомиллар ва ёзувлардан иборат:

- Тадбиркорлик субъектининг операцияларини (шунингдек воқеалар ва вазиятларни) амалга ошириш, қайд этиш, уларни қайта ишлаш ва уларни умумлаштириш, худди шунингдек тегишли активлар, мажбуриятлар ва капитал ҳисоби юритилишини таъминлаш;
- Операцияларни нотўғри қайта ишлаш муаммосини ҳал қилиш, масалан, харажатлар ва даромадлар ҳисобини қўшни ҳисобот даврлари ўртасида ўз вақтида ажратувчи моддаларни тенглаштириш учун қўлланиладиган автоматлаштирилган кузатувчи файллар ва тартиб-таомиллар;
- Тизимнинг "зўриқиши" ва назорат воситаларини рад этиш ҳолатларини қайта ишлаш ва уларни ҳисобга олиш;
- Ахборотни операцияларни қайта ишлаш тизимларидан бош бухгалтерия китобига ўтказиш;
- Воқеалар ва вазиятлар билан боғлиқ бўлган молиявий ҳисобот учун ўринли бўлган ва операциялар бўлиб ҳисобланмайдиган ахборотни (масалан, активларнинг эскириши ва амортизацияси, дебитор қарзларини унидириш эҳтимолидаги ўзгаришлар) қўлга киритиш; ва
- Молиявий ҳисобот тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига кўра очиб берилиши талаб этиладиган ахборот йиғилиши, ёзилиши, қайта ишланиши, умумлаштирилиши ва молиявий ҳисоботда тегишлича акс эттирилишини таъминлаш.

Журналлардаги проводкалар

А90. Тадбиркорлик субъектининг ахборот тизими одатда операцияларни акс эттириш учун доимий асосда қўлланиладиган стандарт журнал проводкаларидан фойдаланишни назарда тутади. Бунга сотувлар, харидлар, нақд пул тўловларини бош бухгалтерия китобида акс эттириш учун ёки тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти вақти-вақти билан амалга оширадиган ҳисобий баҳолашларни, масалан, умидсиз дебиторлик қарзларига берилган баҳодаги ўзгаришларни

акс эттириш учун мўлжалланган журнал проводкалари мисол бўлиши мумкин.

А91. Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботини тайёрлаш жараёни айрим, ғайриоддий операциялар ёки тузатишларни акс эттириш учун ностандарт журнал проводкаларидан фойдаланишни ҳам ўз ичига олади. Бундай проводкаларга мисол бўлиб консолидация пайтидаги тузатишлар ва бизнесни бирлаштириш ёки чиқиб кетишлар бўйича проводкалар ёинки бир марталик баҳолашлар, хусусан активнинг қадрсизланишини баҳолаш хизмат қилиши мумкин. Қоғоз ташувчилардаги бухгалтерия китобларини юритишга асосланган қўлаки тизимда ностандарт журнал проводкалари бухгалтерия китоблари, журналлар ва тасдиқловчи ҳужжатларни текшириш йўли билан аниқланиши мумкин. Бироқ бош бухгалтерия китобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун автоматлаштирилган тартиб-таомиллардан фойдаланилганида бундай проводкалар фақат электрон шаклда мавжуд бўлиши мумкин ва уларни аудит компьютерлаштирилган усуллари (АКУ) ёрдамида аниқлаш осонроқ.

Тегишли бизнес-жараёнлар

А92. Тадбиркорлик субъектининг бизнес-жараёнлари – бу қуйидаги мақсадларда ишлаб чиқилган ҳаракатлар:

- Тадбиркорлик субъектининг маҳсулот ва хизматларини ишлаб чиқиш, харид қилиш, ишлаб чиқариш, сотиш ва тарқатиш;
- Қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга риоя этилишини таъминлаш; ва
- Ахборотни, шу жумладан бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботга доир ахборотни ҳисобга олиш.

Ахборот тизими томонидан ёзилган, қайта ишланган ва ҳисоботларда акс эттирилган операциялар бизнес-жараёнлар натижаси ҳисобланади. Тадбиркорлик субъектининг бизнес-жараёнлари ҳақида тасаввур ҳосил қилиш (бу операциялар қай тарзда юзага келиши ҳақидаги тасаввурни ўз ичига олади)

аудиторга тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисобот билан боғлиқ ахборот тизими ҳақида тадбиркорлик субъектининг шароитларида айниқса ўринли бўлган усулда тасаввур ҳосил қилишга ёрдам беради.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А93. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида ахборот тизимлари ва молиявий ҳисобот билан боғлиқ бизнес-жараёнлар йирик тадбиркорлик субъектларидаги шундай жараёнлардан соддароқ бўлиши мумкин, бироқ ўрни ва аҳамияти уларникидан кам бўлмайди. Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг фаол иштироки қайд этиладиган кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида бухгалтерия тартиб-таомилларининг кенг тавсифларига, бухгалтерия ҳисобининг мураккаб маълумотларига ёки ёзма тарзда қайд этилган сиёсатга эҳтиёж мавжуд бўлмаслиги ҳам мумкин. Шу сабабли кичик тадбиркорлик субъектлари аудитида тадбиркорлик субъектининг тизимлари ва жараёнлари ҳақида тасаввур ҳосил қилиш осонроқ бўлиши мумкин, айни вақтда бундай тасаввур ҳужжатларни кўриб чиқиш йўли билан эмас, балки сўровлар юбориш орқали ҳосил қилиниши мумкин. Аммо мазкур тасаввурни ҳосил қилишнинг муҳимлик даражаси сақланиб қолади.

Ахборот алмашинуви (19-бандга қаранг)

А94. Тадбиркорлик субъекти томонидан молиявий ҳисобот билан боғлиқ функциялар ва вазифалар тўғрисида, шунингдек молиявий ҳисоботга тааллуқли аҳамиятли масалалар ҳақида ахборот бериш жараёни молиявий ҳисобот устидан ички назорат тизими билан боғлиқ алоҳида функциялар ва вазифалар ҳақидаги билимни беришни назарда тутади. Бу жараён ходимлар уларнинг молиявий ахборотни тайёрлаш ва тақдим этиш учун қўлланиладиган ахборот тизими доирасидаги ҳаракатлари бошқа шахсларнинг иши билан қай тарзда боғланишини тушуниш даражаси, шунингдек оғишлар ҳақидаги ахборотни тадбиркорлик субъектининг юқорироқ даражадаги ходимларига узатиш воситалари тўғрисида ходимларнинг хабардорлиги сингари масалаларни ҳам қамраб олади. Ахборот алмашинуви бўйича сиёсатга доир қўлланмалар

ҳамда молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этишга доир қўлланмалар сингари шакл-тамойиллар касб этиши мумкин. Ахборот алмашинуви очиқ воситалар орқали амалга оширилиши четга чиқишлар ошкор бўлиши ва тегишли чоралар кўрилишини кафолатлайди.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

А95. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида ахборот алмашинуви жараёни, йирик тадбиркорлик субъектлари билан таққослаганда, жавобгарлик даражалари сони камроқ бўлгани боис, шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ходимларга яқинроқ ва уларга нисбатан очиқроқ бўлгани туфайли, нисбатан содда бўлиши мумкин.

Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари – ўтказилаётган аудит учун ўринли назорат ҳаракатлари (20-бандга қаранг)

А96. Назорат ҳаракатлари – бу тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг кўрсатмалари бажарилишини кафолатлашга ёрдам берадиган сиёсат ва тартиб-таомиллар. Назорат ҳаракатлари, ҳам ахборот технологияларига асосланган, ҳам қўлаки тизимлар доирасида, турли мақсадларни кўзлайди ҳамда турли ташкилий ва функционал даражаларда қўлланилади. Аниқ назорат ҳаракатларига мисоллар қуйидагилар билан боғлиқ бўлган ҳаракатларни ўз ичига олади:

- Рухсат бериш (авторизация).
- Фаолият натижаларини кўриб чиқиш.
- Ахборотни қайта ишлаш.
- Физик назорат.
- Вазифаларни тақсимлаш.

А97. Аудит учун ўринли бўлган назорат ҳаракатлари:

- Аудит учун ўринли деб қаралиши лозим бўлган ҳаракатлар, чунки улар аҳамиятли рисклар билан боғлиқ бўлган назорат ҳаракатлари ҳисобланади, шунингдек моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг ўзи 29 ва 30-бандлар

талабларига мувофиқ етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламайдиган рисклар билан боғлиқ ҳаракатлар; ёки

- Аудитор мулоаҳазасига кўра ўринли деб баҳоланган ҳаракатлар.

A98. Аудиторнинг назорат ҳаракати аудит учун ўринли ёки ўринли эмаслиги ҳақидаги мулоҳазасига аудитор томонидан идентификация қилинган, муҳим бузиб кўрсатишга олиб келиши мумкин бўлган риск, шунингдек аудитор тестлаш кўламини моҳияти бўйича аниқлашда назорат воситасининг операцион самарадорлигини тестлаш ўринли бўлади деб ҳисоблаши ёки ҳисобламаслиги таъсир кўрсатади.

A99. Аудитор назорат ҳаракатларини аниқлашга ва аудитор мулоҳазасига кўра, муҳим бузиб кўрсатишлар рискининг кучлилиги билан тавсифланадиган соҳаларга татбиқ этилувчи назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилишга урғу бериши мумкин. Назорат ҳаракатларининг бир нечтаси айни бир мақсадга эришишни таъминлаган тақдирда, мазкур мақсад билан боғлиқ бўлган назорат ҳаракатларининг ҳар бири ҳақида тасаввур ҳосил қилиш талаб этилмайди.

A100. Аудиторнинг ички назорат тизимининг бошқа таркибий қисмлари ҳақидаги тасаввур асосида олинган назорат ҳаракатлари мавжудлиги ёки йўқлиги тўғрисидаги билими аудиторга назорат ҳаракатлари ҳақида тасаввур ҳосил қилишга қўшимча эътибор қаратиш зарурлигини аниқлашда ёрдам беради.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A101. Кичик бизнес тадбиркорлик субъектларида назорат ҳаракатлари замирида ётувчи концепциялар йирик тадбиркорлик субъектларида қўлланиладиган концепцияларга ўхшаш бўлади, бироқ уларнинг формаллашув даражаси ўртасидаги фарқ анча катта бўлиши мумкин. Бундан ташқари, кичик бизнес тадбиркорлик субъектлари назорат ҳаракатларининг муайян турлари тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан назорат воситалари қўлланилаётгани туфайли ўринли бўлмайди, деб ҳисоблаши

мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг мижозларга кредитлар бериш ва муҳим харидларни маъқуллаш бўйича мутлақ ваколатлари муҳим счётлар қолдиқлари ва операциялар устидан кучли назоратни таъминлаши, шу тариқа янада муфассал назорат ҳаракатларига бўлган талабни камайтириши ёки бартараф этиши мумкин.

А102. Кичик тадбиркорлик субъекти аудити учун ўринли ҳисобланадиган назорат ҳаракатлари одатда асосий операцион цикллар, хусусан даромадлар, харидлар ва меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари билан боғлиқ бўлади.

Ахборот технологиялари билан боғлиқ рисклар (21-бандга қаранг)

А103. Ахборот технологияларидан фойдаланиш назорат ҳаракатларини амалга ошириш усулига таъсир кўрсатади. Аудитор нуқтаи назаридан, ахборот технологиялари тизимлари устидан назорат воситалари, агар улар ахборотнинг яхлитлигини ва мазкур тизимда ишлов бериладиган маълумотлар хавфсизлигини таъминласа ва ахборот технологияларида самарали умумий назорат воситалари ҳамда амалий назорат воситаларини ўз ичига олса, самарали ҳисобланади.

А104. Ахборот технологияларида умумий назорат воситалари – бу иловалар тўплами билан боғлиқ бўлган ҳамда амалий назорат воситалари самарали фаолият кўрсатишини таъминлаш учун мўлжалланган сиёсат ва тартиб-таомиллар. Улар “мэйнфрейм”, “минифрейм” муҳитига ва пировард фойдаланувчи муҳитига нисбатан қўлланилади. Ахборот технологияларида ахборотнинг яхлитлиги ва маълумотлар хавфсизлигини таъминлайдиган умумий назорат воситалари, қоида тариқасида, қуйидагилар устидан назорат воситаларини ўз ичига олади:

- Маълумотлар маркази ва тармоқ иши.
- Система дастурий таъминотини сотиб олиш, ўзгартириш ва унга хизмат кўрсатиш.
- Дастурни ўзгартириш.
- Тизимга кириш хавфсизлиги.

- Амалий тизимларни сотиб олиш, ишлаб чиқиш ва уларга хизмат кўрсатиш.

Бундай назорат воситалари умуман олганда юқорида, А63 бандида зикр этилган рискларга нисбатан қўлланилади.

А105. Ахборот технологияларида амалий назорат воситалари — Одатда бизнес жараёнлари даражасида фойдаланиладиган ва операцияларни алоҳида амалий дастурлар ёрдамида қайта ишлаш билан қўлланиладиган қўлда бажариладиган ёки автоматлаштирилган тартиб-таомиллари. Амалий назорат воситалари моҳиятига кўра олдини олишга ёки аниқлашга қаратилган бўлиши мумкин ва бухгалтерия ёзувлари бутлигини таъминлаш мақсадида ташкил қилинади . Шунингдек, амалий назорат воситалари операциялар ва бошқа молиявий маълумотларни аниқлаш, ёзиш, қайта ишлаш ва ҳисоботда тақдим этиш учун қўлланиладиган тартиб-таомиллар қаторига киради. Мазкур назорат воситалари амалга оширилган операцияларга рухсат берилгани, шунингдек улар тўғри ва тўлиқ ҳажмда рўйхатдан ўтказилгани ва уларнинг қайта ишланганлигига ишонч ҳосил қилишга ёрдам беради. Мисоллар орасида киритилувчи маълумотларнинг назорат текширувини ҳамда четга чиқишлар тўғрисида ҳисоботлар бўйича қўлда кўриладиган чоралар ёки маълумотларни киритиш босқичида тузатиш билан сон жиҳатидан изчилликни текширишни қайд этиш мумкин.

Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари – назорат воситалари мониторинги (22-бандга қаранг)

А106. Назорат воситалари мониторинги— Белгиланган давр мобайнидаги ички назорат фаолиятининг самарадорлигини баҳолаш жараёни. У назорат воситаларининг мазмуни ва фаолиятини ўз вақтида баҳолаш ва вазиятларнинг ўзгаришига мослаштирилган муҳим тузатувчи харакатларни бошлашни ўз ичига олади. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти назорат воситалари мониторингини узлуксиз ишлаши, айрим баҳолашлар ёки иккала усул бирикмаси ёрдамида амалга оширади. Узлуксиз мониторинг аксарият ҳолларда одатдаги фаолият жараёнида тадбиркорлик субъектининг доимий

операцияларига киритилган функция ҳисобланади ва мунтазам бошқарув ва назорат ҳаракатларини ўз ичига олади.

A107. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга ошириладиган мониторинг ташқи томонлардан олинган, муаммоларга ёки такомиллаштириш талаб этиладиган соҳаларга ишора қилувчи ахборотдан, хусусан мижозларнинг шикоятлари ва тартибга солувчи органларнинг шарҳларидан фойдаланишни ўз ичига олиши ҳам мумкин.

Кичик тадбиркорлик субъектларига хос бўлган жиҳатлар

A108. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан мониторинг аксарият ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ёки бошқарувчи-мулкдорнинг операцияларда тўғридан-тўғри иштироки орқали амалга оширилади. Бундай иштирок этиш жараёнида кўпинча мўлжаллар билан таққослаганда аҳамиятли оғишлар ҳамда молиявий маълумотларда хатоликлар аниқланади ва бу назорат воситаларига нисбатан тузатувчи ҳаракатларни бажаришни тақозо қилади.

Тадбиркорлик субъектининг ички аудит хизмати (23-бандга қаранг)

A109. Агар тадбиркорлик субъект ички аудит хизматига эга бўлса, ушбу хизмат тўғрисида тушунча ҳосил қилиш аудиторга у тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳитини, шу жумладан ички назоратини, айниқса тадбиркорлик субъекти томонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш устидан ўрнатилган ички назоратни мониторинг қилишда ушбу хизмат қандай рол бажаришини тушунишида ёрдам беради. Ушбу тушунча мазкур АХСнинг 6(а) бандида сўз юритилган расмий сўровлар берилишидан олинган маълумотлар билан бирга аудитор томонидан муҳим бузиб кўрсатиш рисклари аниқланиши ва баҳоланиши билан бевосита боғлиқ маълумотларни ҳам таъминлаши мумкин.

A110. Тадбиркорлик субъектининг ички аудит хизматининг мақсадлари ва кўлами ҳамда, бинобарин, унинг вазифалари хусусияти ҳамда мазкур хизматнинг тадбиркорлик субъекти доирасидаги мақоми, шу жумладан ушбу хизматнинг ваколатлари ва ҳисобдорлиги, анча фарқ қилади ва тадбиркорлик субъектининг таркибий тузилмасига,

шунингдек тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахсларнинг талабларига боғлиқ бўлади. Ушбу масалалар ички аудит хизматининг низоми ёки ёзма шаклдаги вазифаларида белгилаб қўйилган бўлиши мумкин.

A111. Тадбиркорлик субъектнинг ички аудит хизмати вазифалари тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти ва бошқарув юклатилган шахслари учун рискларни бошқариш, ички назорат ва бошқарув жараёнларининг ишлаб чиқилиши ва самарадорлиги юзасидан ишонч билдириш мақсадида тартиб-таомилларни бажариш ва натижаларни баҳолашни ўз ичига олиши мумкин. Бундай ҳолатда, ички аудит хизмати тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш устидан ўрнатилган ички назоратни мониторинг қилишида муҳим рол ўйнаши мумкин. Бироқ, ички аудит хизматининг вазифалари операцияларнинг тежамлилиги, самарадорлиги ва натижадорлигини баҳолашга қаратилган бўлиши мумкин ва, тегишли равишда, тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ бўлмаслиги мумкин.

A112. Аудитор тадбиркорлик субъектнинг ички аудит хизматида ишлайдиган шахсларга мазкур АХСнинг 6(а) бандига мувофиқ расмий сўровлар бериши унга ички аудит хизмати вазифаларининг хусусияти тўғрисида тушунча ҳосил қилишига ёрдам беради. Агар аудитор ички аудит хизматининг вазифалари тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ эканлигини аниқласа, аудитор ички аудит хизмати томонидан бажарилган ёки бажарилиши лозим бўлган ишлар тўғрисида ички аудит хизматининг кўрилаётган давр учун аудит режасини кўриб чиқиш ва ушбу режани ички аудит бўлимида ишлаётган тегишли шахслар билан муҳокама қилиш орқали яхшироқ тушуниши мумкин.

A113. Агар ички аудит хизматининг вазифалари ва ишонч билдириш бўйича ишлари хусусияти тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ бўлса, аудитор у томонидан аудиторлик далиллари олинишида бевосита бажариладиган аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти ёки

муддатларини ўзгартириш, ёки улар кўламини камайтириш мақсадида ички аудит хизмати ишидан ҳам фойдаланиши мумкин. Аудиторлар ички аудит хизмати ишидан фойдаланиши эҳтимоли ошиши мумкин, агар, масалан, олдинги аудиторлик текширувларида олинган тажриба ёки аудитор томонидан рискларни баҳолаш тартиб-таомиллари асосида тадбиркорлик субъекти унинг кўлами ва фаолияти хусусиятига нисбатан мос ва тегишли ресурслар билан таъминланган ички аудит хизматига эга эканлиги ва ушбу хизмат бошқарув юклатилган шахсларга тўғридан-тўғри бўйсуниши ва ҳисобот бериши аниқланса.

A114. Агар, аудитор ички аудит хизмати тўғрисида дастлабки маълумотларга эга бўлиши асосида ички аудит хизмати ишидан бажариладиган аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти ва муддатларини ўзгартириш ёки улар кўламини камайтириш мақсадида фойдаланишни кўзлайтган бўлса, у АХС 610 (янги таҳрирда) қўллаши керак.

A115. АХС 610 да (янги таҳрирда) батафсилроқ кўриб чиқилганидек, ички аудит хизмати фаолияти молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ бошқа мониторинг назоратларидан, масалан тадбиркорлик субъекти қай тарзда бузиб кўрсатишларнинг олдини олиш ёки аниқлаш мақсадида ишлаб чиқилган бошқарув ҳисоби маълумотларини таҳлил қилишидан, фарқ қилади.

A116. Келишув муддатининг бошида тадбиркорлик субъектнинг ички аудит хизматида банд бўлган тегишли шахслар билан алоқа ўрнатиш ва бундай алоқаларни келишув муддати давомида узмаслик самарали ахборот алмашинувини таъминлаши мумкин. Бу шундай муҳитни шакллантирадики, бунда аудитор ички аудит хизматининг эътиборини жалб этиши мумкин бўлган аҳамиятли масалалар тўғрисида, ушбу масалалар аудиторнинг ишига таъсир қилиши мумкин бўлганида, хабар топиши мумкин. АХС 200 да аудитор аудиторлик текширувини режалаштираётганда ва бажараётганда профессионал скептицизм билан ёндашиши, шу жумладан аудиторлик далиллари сифатида ишлатиладиган расмий сўровларга жавоблар ва ҳужжатларнинг ишончлилига шубҳа тўғдирадиган ахборотдан хабардор бўлиши муҳимлиги кўриб

чиқилади. Бинобарин, келишув муддати давомида ички аудит хизмати билан алоқада бўлиш ички аудиторлар аудиторнинг эътиборини бундай ахборотга қаратиши имкониятини яратиши мумкин. Аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолашда бундай ахборотни кейин инобатга олиши мумкин.

Ахборот манбалари (24-бандга қаранг)

A117. Мониторинг жараёнида қўлланиладиган ахборотнинг аксарият қисми тадбиркорлик субъектининг ахборот тизимида жамланган бўлиши мумкин. Агар тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти тегишли асосларга эга бўлмаган ҳолда мониторинг учун қўлланилаётган маълумотларни аниқ деб ҳисоблаётган бўлса, ахборотда мавжуд бўлиши мумкин бўлган хатолар тадбиркорлик субъектининг раҳбариятини мониторинг бўйича бажарилган ҳаракатлар натижасида чиқарилган нотўғри хулосаларга олиб келган бўлиши мумкин. Бинобарин, бундай ҳолда қуйидагиларни билиш талаб этилади:

- тадбиркорлик субъекти томонидан бажарилаётган мониторинг бўйича ҳаракатлар билан боғлиқ ахборот манбаларини; ва
- тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ахборот мониторинг мақсадлари учун етарли даражада ишончли деган хулосага келишига имкон берган асосни,

аудиторнинг тадбиркорлик субъекти томонидан бажарилаётган ички назорат тизимининг таркибий қисми ҳисобланган мониторинг бўйича ҳаракатлар ҳақидаги билимининг таркибий қисми сифатида.

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш

Молиявий ҳисоботлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш (25(а) бандига қаранг)

A118. Молиявий ҳисоботлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари умуман олганда бутун молиявий ҳисоботга татбиқ этиладиган ва тақдимномалар тўпламини қамраб олиши мумкин бўлган рисклар қаторига киради. Бундай хусусиятга эга бўлган

рисклар операциялар туркуми, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотлар даражаси бўйича муайян тақдимномаларга тегишли деб қараладиган рисклар бўлмаслиги ҳам мумкин. Улар, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ички назорат тизимини рад этиши натижасида тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини кучайтириши мумкин бўлган вазиятларни ўзида ифодалайди. Молиявий ҳисоботлар даражасидаги рисклар аудитор томонидан фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари кўриб чиқилиши учун алоҳида аҳамиятга эга бўлиши мумкин.

A119. Молиявий ҳисоботлар даражасидаги рисклар, шу жумладан, заиф назорат муҳити таъсирида юзага келган бўлиши мумкин (аммо бу рисклар бошқа омиллар, хусусан иқтисодий вазиятнинг ёмонлашуви билан боғлиқ бўлиши ҳам мумкин). Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти етарли даражада компетент эмаслиги сингари камчиликлар молиявий ҳисоботларга анча кенг таъсир кўрсатиши ва аудиторнинг умумий реакциясини талаб қилиши мумкин.

A120. Аудиторнинг ички назорат тизими ҳақидаги тасаввури тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботи аудитини ўтказиш учун шароитлар мавжудлигига шубҳа уйғотиши мумкин. Масалан:

- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг инсофлилига бўлган шубҳалар шу даражада жиддий бўлиши мумкинки, бу аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан молиявий ҳисоботда нотўғри маълумотлар кўрсатилиши риски аудитни ўтказиб бўлмайдиган даражада кучли, деган хулоса чиқаришига олиб келади.
- Тадбиркорлик субъекти ёзувларининг ҳолати ва ишончлилигига бўлган шубҳалар аудитор модификацияланмаган фикрни чиқаришини асослаш учун молиявий ҳисобот хусусида етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш эҳтимоли кам, деган хулоса чиқаришига олиб келиши мумкин.

A121. АХС 705[15] да аудитор ўз фикрини қўшимча изоҳлар билан билдириши ёки фикр билдиришдан бош тортиши учун зарурият бор-йўқлиги ёинки қўлланиладиган қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар имкон берган ҳолларда келишувга биноан ишни тўхтатиш талаб этилиши тўғрисида хулоса чиқаришга қўйиладиган талаблар ва бу борада қўлланма белгиланган.

Тақдимномалар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолаш (25(б) бандига қаранг)

A122. Операциялар туркумлари, счётлар қолдиқлари ва очиб бериладиган маълумотлар учун тақдимномалар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини кўриб чиқиш зарур, чунки бундай кўриб чиқиш тақдимномалар даражасида етарлича тегишли аудиторлик далилини олиш учун зарур бўлган кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламини аниқлашда ёрдам беради. Тақдимномалар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш жараёнида аудитор идентификация қилинган рисклар молиявий ҳисоботларга кенг татбиқ этилади ва кўп сонли тақдимномаларга тааллуқли бўлиши мумкин, деган хулосага келиши мумкин.

Тақдимномалардан фойдаланиш

A123. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ўзининг молиявий ҳисобот молиявий ҳисоботлар тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ тайёрлангани тўғрисидаги баёнотида молиявий ҳисоботнинг турли элементларни ва боғлиқ очиб бериладиган маълумотларни тан олиш, баҳолаш, тақдим этиш ва очиб бериш хусусида очиқ-ойдин ёки яширин кўринишда тақдимномалар беради.

A124. Аудитор юз бериши мумкин бўлган турли хил бузиб кўрсатишларни кўриб чиқишда фойдаланадиган тақдимномалар қуйидаги уч тоифага бўлинади ва қуйидаги шаклларни касб этиши мумкин:

(а) Аудит билан қамраб олинган даврдаги операциялар туркумлари ва воқеалар тўғрисида тақдимномалар:

[15] АХС 705 "*Мустақил аудитор хулосаси (ҳисоботи)да фикрни модификациялаш*"

(i) Юзага келиш – акс эттирилган операциялар ва воқеалар содир бўлган ва тадбиркорлик субъекти билан боғлиқ.

(ii) Тўлиқлик – акс эттириш зарур бўлган операциялар ва воқеаларнинг барчаси акс эттирилган.

(iii) Аниқлик – акс эттирилган операциялар ва воқеаларга тааллуқли бўлган суммалар ва бошқа маълумотлар тегишли тарзда акс эттирилган.

(iv) Ҳисобот даврлари орасида тақсимлаш— операциялар ва воқеалар тегишли ҳисоб юритиш даврида акс эттирилган.

(v) Таснифлаш – операциялар ва воқеалар тегишли счётлар бўйича ажратиб кўрсатилган.

(б) Давр охиридаги счётлар қолдиқлари тўғрисида тақдимномалар:

(i) Мавжудлик – активлар, мажбуриятлар ва капиталда иштирок этиш улушлари амалда мавжуд.

(ii) Ҳуқуқлар ва мажбуриятлар – тадбиркорлик субъекти активларга бўлган ҳуқуқларга эга ёки уларни назорат қилади, мажбуриятлар эса тадбиркорлик субъектининг мажбуриятлари ҳисобланади.

(iii) Тўлиқлик – акс эттириш зарур бўлган активлар, мажбуриятлар ва капиталда иштирок этиш улушларининг барчаси акс эттирилган.

(iv) Баҳолаш ва тақсимлаш – активлар, мажбуриятлар ва капиталда иштирок этиш улушлари тегишли суммада молиявий ҳисоботга киритилган, баҳолаш ва тақсимлашга киритилган тегишли тузатишларнинг барчаси акс эттирилган.

(в) Ахборотни тақдим этиш ва очиб беришга доир тақдимномалар:

(i) Юзага келиш, ҳуқуқлар ва мажбуриятлар – очиб берилган воқеа, операция ва бошқа масалалар амалда мавжуд ва тадбиркорлик субъекти билан боғлиқ.

(ii) Тўлиқлик – молиявий ҳисоботга киритиш зарур бўлган очиб бериладиган маълумотларнинг барчаси унга киритилган.

(iii) Таснифлаш ва тушунарлилик – молиявий ахборот тегишлича тақдим этилган ва тавсифланган, очиб берилган маълумотлар аниқ ифодаланган.

(iv) Аниқлик ва баҳолаш – молиявий ва бошқа ахборот холисона ва тегишли суммаларда очиб берилган.

A125. Аудитор тақдимномалардан юқорида баён этилган тарзда фойдаланиши ёки уларни, агар юқорида тавсифланган жиҳатларнинг барчаси қамраб олинган бўлса, бошқача усулда ифодалаши мумкин. Масалан, аудитор операциялар ва воқеаларга доир тақдимномаларнинг счётлар қолдиғига доир тақдимномалар билан бирикмасини танлаши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар

A126. Давлат сектори ташкилотларининг молиявий ҳисоботлари тўғрисида тақдимномалар берар экан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти A111 бандида баён этилган тақдимномаларга қўшимча равишда операциялар ва воқеалар қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа тартибга солувчи қоидаларга мувофиқ амалга оширилганини билдириши мумкин. Бундай тақдимномалар молиявий ҳисобот аудити кўлами доирасида бўлиши мумкин.

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш жараёни (26(а) бандига қаранг)

A127. Рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариш натижасида тўпланган ахборот, шу жумладан назорат воситаларининг ташкил этилишини баҳолаш ва улар амалга жорий этилган-этилмаганини аниқлаш жараёнида олинган аудиторлик далилидан рискка берилган баҳони тасдиқлаш учун аудиторлик далили сифатида

фойдаланилади. Рискни баҳолаш натижаларига қараб ўтказилиши лозим бўлган кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва уларнинг кўлами аниқланади.

A128. 2-иловада муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари мавжудлигига ишора қилиши мумкин бўлган вазиятлар ва воқеаларга мисоллар келтирилган.

Назорат воситаларини тақдимномалар билан боғлаш (26(в) бандига қаранг)

A129. Рискларни баҳолашни ўтказаётганда аудитор муайян тақдимномаларда муҳим бузиб кўрсатишлар олдини олиш ёки уларни аниқлаш ва тузатиш имконини берадиган назорат воситаларини аниқлаши мумкин. Одатда, назорат воситалари ҳақида тасаввур ҳосил қилиш ва уларни мазкур воситалар мавжуд бўлган жараёнлар ва тизимлар контекстида тақдимномалар билан боғлаш мақсадга мувофиқдир. Бу бажарилиши зарур, чунки айрим назорат воситалари ўз-ўзича рискни кўпинча юмшата олмайди. Аксарият ҳолларда фақат бир нечта назорат воситалари ички назорат тизимининг бошқа таркибий қисмлари билан биргаликда рискни юмшатиш учун етарли бўлиши мумкин.

A130. Ва аксинча, айрим назорат ҳаракатлари муайян операциялар туркуми ёки счётлар қолдиғида мужассамлашган айрим тақдимномага маълум даражада таъсир кўрсатиши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти ўз ходимлари товар-моддий захиралар йиллик инвентаризациясини тўғри ўтказиши ва ҳисобда аниқ акс эттириши учун белгилаган назорат ҳаракатлари товар-моддий захиралар счёти қолдиғининг мавжудлиги ва тўлиқлиги тўғрисидаги тақдимномалар билан бевосита боғлиқ.

A131. Назорат воситалари тақдимнома билан бевосита ёки билвосита боғлиқ бўлиши мумкин. Мазкур билвосита алоқа қанча кучли бўлса, тегишли тақдимномада бузиб кўрсатишлар олдини олиш ёки уларни аниқлаш ва тузатишда назорат воситасининг самарадорлик даражаси шунча паст бўлади. Масалан, сотувлар бўйича менежер томонидан минтақалардаги муайян савдо нуқталарида маҳсулот сотилишининг шарҳи, қоида тариқасида, сотишдан олинган

даромаднинг тўлиқлиги тўғрисидаги тақдимнома билан фақат билвосита боғлиқ бўлади. Бинобарин, у мазкур тақдимнома бўйича рискларни пасайтириш учун шу тақдимнома билан бевосита боғлиқ бўлган назорат воситалари, масалан, жўнатиш ҳужжатларини счётлар билан солиштиришга қараганда камроқ самара беради.

Аҳамиятли рисклар

Аҳамиятли рискларни аниқлаш (28-бандга қаранг)

A132. Аҳамиятли рисклар кўпинча аҳамиятли ностандарт операциялар ёки мулоҳаза предмети ҳисобланадиган масалалар билан боғлиқ бўлади. Ностандарт операциялар деганда ҳажми ёки хусусиятига кўра ғайриоддий бўлган ва шу сабабли камдан-кам ҳолда амалга ошириладиган операциялар тушунилади. Мулоҳаза предмети ҳисобланадиган масалалар берилган баҳонинг сезиларли даражада ноаниқлиги мавжуд бўлган ҳисобий баҳолашларни ўз ичига олиши мумкин. Тизимли қайта ишлаш талаб этиладиган мураккаб бўлмаган, стандарт операцияларга келсак, уларнинг аҳамиятли рискларга олиб келиши эҳтимоли камроқ.

A133. Муҳим бузиб кўрсатишлар риски юзага келиши эҳтимоли аҳамиятли ностандарт операциялар билан боғлиқ ҳолда қуйидаги вазиятлар туфайли кўпроқ бўлиши мумкин:

- Ҳисоб юритиш тартибини белгилашга тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аралашуви даражасининг катталиги.
- Маълумотларни йиғиш ва уларни қайта ишлашга қўлаки аралашув даражасининг катталиги.
- Ҳисоб-китоблар ёки бухгалтерия ҳисоби принципларининг мураккаблиги.
- Ностандарт операциялар бундай рисклар устидан самарали назорат воситаларини жорий этишни қийинлаштирувчи хусусиятга эга эканлиги.

A134. Муҳим бузиб кўрсатишлар риски юзага келиши эҳтимоли мулоҳаза предмети ҳисобланадиган ва ҳисоблаб чиқилган баҳоларни

тайёрлашни талаб қиладиган аҳамиятли масалалар билан боғлиқ ҳолда қуйидаги вазиятлар туфайли кўпроқ бўлиши мумкин:

- Ҳисоблаб чиқилган баҳоларга ёки даромадларни тан олишга нисбатан бухгалтерия ҳисоби принциплари ҳар хил талқин қилиниши мумкин.
- Талаб этиладиган мулоҳазалар субъектив, мураккаб бўлиши ёки бўлғуси воқеалар таъсирига нисбатан фаразларни назарда тутиши мумкин, масалан, ҳаққоний қиймат тўғрисида мулоҳаза.

A135. АХС 330 да риск аҳамиятли деб идентификация қилинишининг кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари учун оқибатлари баён этилган.[16]

Фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари билан боғлиқ бўлган аҳамиятли рисклар

A136. АХС 240 да кейинги талаблар баён этилган ва фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолашга доир қўлланма келтирилган.[17]

Аҳамиятли рисклар билан боғлиқ назорат воситаларини билиш (29-бандга қаранг)

A137. Гарчи аҳамиятли ностандарт масалалар ёки мулоҳаза предмети ҳисобланадиган масалалар билан боғлиқ рисклар аксарият ҳолларда стандарт назорат воситаларининг амал қилиши доирасига кирмасада, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти бундай рискларга жавобан бошқа чораларни кўриши мумкин. Бинобарин, аудиторнинг тадбиркорлик субъекти ностандарт операциялар ёки мулоҳаза предмети ҳисобланадиган масалалар натижаси саналган аҳамиятли рискларга нисбатан назорат воситаларини ишлаб чиққани ва жорий этгани ҳақидаги тасаввури тадбиркорлик субъекти бундай рискларга жавобан қандай чоралар кўргани ҳақидаги билимни ўз

16 АХС 330, 15 ва 21 бандлар

17 АХС 240, 25–27 бандлар

ичига олади. Бундай жавоб ҳаракатлари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Назорат ҳаракатлари, хусусан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки экспертларнинг тахминларини кўриб чиқиш.
- Ҳужжатлаштирилган баҳолаш тартиб-таомиллари.
- Бошқарув юклатилган шахслар томонидан тасдиқлаш.

А138. Масалан, айрим воқеалар юз берганда, хусусан суддан анча миқдордаги даъво тўғрисида хабарнома олинганда, тадбиркорлик субъектининг жавобини кўриб чиқиш қуйидаги саволларни ўз ичига олиши мумкин: мазкур хабарнома тегишли экспертларга (масалан, юридик масалалар бўйича ички ёки ташқи маслаҳатчига) юборилганми, потенциал оқибатларни баҳолаш амалга оширилганми, тадбиркорлик субъекти мазкур ҳолатларни молиявий ҳисоботда қай тарзда ёритишни таклиф қилган.

А139. Айрим ҳолларда тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти муҳим бузиб кўрсатиш аҳамиятли рискларига тегишли равишда, бундай аҳамиятли рисклар устидан назорат воситаларини жорий этиш йўли билан жавоб бермаган бўлиши мумкин. Бу тадбиркорлик субъектининг ички назорат тизимида аҳамиятли камчилик мавжудлигига ишора қилиши мумкин.[18]

Моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларининг ўзи етарлича тегишли аудиторлик далилини таъминламайдиган рисклар (30-бандга қаранг)

А140. Муҳим бузиб кўрсатиш рисклари операциялар стандарт туркумлари ёки счётлар сальдоси ҳисобини юритиш ёки ишончли молиявий ҳисоботларни тайёрлаш билан боғлиқ бўлиши мумкин. Бундай рисклар операцияларнинг стандарт ва муҳим туркумлари, хусусан тадбиркорлик субъектининг даромади, харидлари, пул тушумлари ёки тўловларига аниқ ёки тўлиқ қайта ишланмаслиги рискларини ўз ичига олиши мумкин.

[18] АХС 265 "*Бошқарув юклатилган шахсларни ва тадбиркорлик субъекти раҳбариятини ички назорат тизимидаги камчиликлар тўғрисида хабардор қилиш*", А7 банди

A141. Агар бундай стандарт амалий операцияларни қайта ишлаш ўта автоматлаштирилганлик билан тавсифланса ва қўлаки усулнинг оз миқдорда аралашувига йўл қўйса ёки бунга умуман йўл қўймаса, рискка нисбатан фақат моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш мумкин бўлмаслиги мумкин. Масалан, аудитор тадбиркорлик субъектининг анча катта ҳажмдаги ахбороти фақат электрон кўринишда, хусусан интеграцияланган системаларда амалга оширилган, ёзилган, ишлов берилган ва умумлаштирилган ҳолда шундай фикрга келиши мумкин. Бундай ҳолларда:

- Аудиторлик далили фақат электрон шаклда мавжуд бўлиши мумкин, унинг етарлича тегишли хусусияти эса, одатда, унинг аниқлиги ва тўлиқлиги устидан назорат воситаларининг самарадорлигига боғлиқ бўлади .
- Агар тегишли назорат воситалари самарали ишламаётган бўлса, ахборотни тегишли бўлмаган тарзда амалга ошириш ёки ўзгартириш юз бериши ва аниқланмаслиги эҳтимоли кўпроқ бўлади .

A142. Бундай рискларни аниқлашнинг кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари учун оқибатлари АХС 330 да баён этилган.[19]

Рискка берилган баҳони қайта кўриш (31 бандга қаранг)

A143. Аудит жараёнида рискни баҳолаш учун асос бўлган ахборотдан сезиларли даражада фарқ қиладиган ахборот аудиторнинг эътиборини ўзига тортиши мумкин. Масалан, рискни баҳолаш муайян назорат воситалари самарали ишлаётганига бўлган умидга асосланиши мумкин. Бундай назорат воситаларини тестлашни амалга ошириш жараёнида аудитор улар аудит пайтида тегишли вақтларда самарали ишламаганидан далолат берувчи аудиторлик далилини олиши мумкин. Худди шунингдек, моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомилларини бажараётганда аудитор суммаларда бузиб кўрсатишларни ёки аудитор томонидан рискни баҳолашда назарда тутилганидан каттароқ такрорлашни аниқлаши

[19] АХС 330, 8 банд

мумкин. Бундай ҳолларда рискка берилган баҳо тадбиркорлик субъектининг ҳақиқий ҳолатини тегишли тарзда акс эттирмаслиги мумкин ва режалаштирилган кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлаш учун самарали бўлмаслиги мумкин. Кейинги тартиб-таомиллар ҳақида қўлланма олиш учун АХС 330 га қаранг.

Ҳужжатлар (32-бандга қаранг)

A144. 32-банд талабларини ҳужжатлаштириш усулини танлаш аудитор томонидан профессионал мулоҳаза ёрдамида амалга оширилиши лозим. Масалан, кичик бизнес тадбиркорлик субъектлари аудитида мазкур талабларни ҳужжатлаштириш аудитор томонидан аудит умумий стратегияси ва режасини ҳужжатлаштириш доирасида амалга оширилиши мумкин .[20] Худди шунингдек, масалан, рискни баҳолаш натижаларини ҳужжатлаштириш аудитор томонидан алоҳида ёки кейинги тартиб-таомилларни ҳужжатлаштириш доирасида амалга оширилиши мумкин .[21] Ҳужжатлар шакли ва ҳажми тадбиркорлик субъекти таркибий тузилмасининг хусусияти, катта-кичиклиги ва мураккаблиги даражасига, тадбиркорлик субъектидан ахборот мавжудлигига, шунингдек аудит жараёнида қўлланиладиган аудит методологияси ва воситаларига боғлиқ бўлади.

A145. Фаолият турлари ва молиявий ҳисобот билан боғлиқ жараёнлари мураккаб эмаслиги билан тавсифланадиган тадбиркорлик субъектларига келсак, ҳужжатлар шаклан содда ва нисбатан қисқа бўлиши мумкин. Айни ҳолда аудиторнинг тадбиркорлик субъекти ва у билан боғлиқ масалалар тўғрисидаги билимини тўлиқ ҳужжатлаштириш талаб этилмайди. Аудитор томонидан ҳужжатлаштирилган билимнинг энг муҳим элементлари аудитор муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини баҳолашда асосланган жиҳатларни ўз ичига олади.

---

[20] АХС 300, *“Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш”*, 7 ва 9 бандлар

[21] АХС 330, 28 банд

A146. Ҳужжатлар ҳажми аудит бўйича келишув устида ишлаётган жамоа аъзоларининг тажрибаси ва қобилиятларини ҳам акс эттириши мумкин. АХС 230 талаблари бажарилган тақдирда, таркибига тажрибаси камроқ бўлган шахслар кирувчи келишув жамоаси томонидан амалга оширилаётган аудит тадбиркорлик субъекти тўғрисида тегишли билим олиш учун таркибига тажрибалироқ мутахассислар кирувчи жамоа томонидан амалга оширилаётган аудитга қараганда янада муфассал ҳужжатлаштиришни талаб қилиши мумкин.

A147. Такрорий аудитлар масаласига келсак, муайян ҳужжатлар кейинги даврларга ўтказилиши ва тадбиркорлик субъектининг бизнеси ёки жараёнларидаги ўзгаришларни акс эттириш учун заруратга қараб янгиланиши мумкин.

Илова 1

(4(в), 14–24, А76-А117 бандларига қаранг)

Ички назорат тизимининг таркибий қисмлари

1. Мазкур илова 4(в), 14–24, А76-А117 бандларида тавсифланган ички назорат тизимининг таркибий қисмларини молиявий ҳисобот аудити билан уларнинг алоқаси нуқтаи назаридан тушунтиради.

Назорат муҳити

2. Назорат муҳити қуйидаги элементларни қамраб олади:

(а) *Ҳалоллик принциплари ва ахлоқий қадриятлар тўғрисида ахборот бериш ҳамда мазкур принциплар ва қадриятларни амалга ошириш.* Назорат воситаларининг самарадорлиги даражаси уларни яратувчи, амалга оширувчи ва назорат қилувчи кишиларнинг ҳалоллиги ва ахлоқий қадриятларидан ортиқ бўлиши мумкин эмас. Ҳалоллик ва ахлоқий хулқ-атвор тадбиркорлик субъектининг ахлоқ ва хулқ-атвор стандартлари, шунингдек уларни ходимларга етказиш ва амалга жорий этиш маҳсули ҳисобланади. Ҳалоллик принциплари ва ахлоқий қадриятларни амалга жорий этиш, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ходимлар ғирром, ғайриқонуний ёки ғайриахлоқий фаолиятда иштирок этишига туртки бериши мумкин бўлган омилларни бартараф этиш ёки камайтиришга қаратилган ҳаракатларини назарда тутади. Тадбиркорлик субъектининг ҳалоллик ва ахлоқий қадриятларга оид сиёсати тўғрисида ахборот бериш ходимларни хулқ-атвор стандартлари билан дастурий баёнотлар, хулқ-атвор кодекслари воситасида ва шахсий ўрнак кўрсатиш йўли билан таништиришни ўз ичига олиши мумкин.

(б) *Профессионал компетентлик принципларига содиқлик*. Профессионал компетентлик – бу ходимнинг ишини ташкил этувчи вазифаларни бажариш учун зарур бўлган билим ва кўникмалар.

(в) *Бошқарув юклатилган шахсларнинг иштироки.* Тадбиркорлик субъекти назоратнинг зарурлигини англаб етишига бошқарув юклатилган шахслар сезиларли даражада таъсир кўрсатади. Бошқарув юклатилган шахслар вазифаларининг муҳимлиги амалиёт кодексларида, бошқа қонунлар, меъёрий ҳужжатларда ёки бошқарув юклатилган шахслар учун ишлаб чиқилган йўриқномаларда эътироф этилади. Бошқарув юклатилган шахсларнинг бошқа вазифалари орасида суиистеъмоллар аниқланган ҳолда ходимларни оёққа турғизиш билан боғлиқ тартиб-таомилларни ишлаб чиқиш ва самарали бажариш ҳамда тадбиркорлик субъекти ички назорат тизимининг самарадорлиги даражасини текшириш жараёни устидан назоратни қайд этиш мумкин.

(г) *Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг иш фалсафаси ва услуби.* Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг иш фалсафаси ва услуби фаолиятнинг турли жиҳатларини кенг қамраб олади. Масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларини тақдим этишга бўлган муносабати ва бу борадаги ҳаракатлари бухгалтерия ҳисобининг мавжуд муқобил принциплари орасидан консерватив ёки агрессив танлашни амалга оширишда ёки инсофлилик ва консерватизмда намоён бўлиши мумкин ва ҳисоблаб чиқилган баҳолар шу омилларни ҳисобга олган ҳолда ишлаб чиқилади.

(д) *Тадбиркорлик субъектининг ташкилий тузилмаси.* Тегишли ташкилий тузилмани белгилаш асосий ваколатлар ва жавобгарликни, шунингдек тегишли ҳисобдорлик йўналишларини эътиборга олишни назарда тутади. Тадбиркорлик субъекти ташкилий тузилмасининг тегишли хусусияти қисман унинг катта-кичиклиги ва фаолиятининг хусусиятига боғлиқ бўлади.

(е) *Ваколатлар бериш ва жавобгарлик юклаш.* Ваколатлар бериш ва жавобгарлик юклаш бизнесни юритиш тегишли

усуллари, асосий ходимларнинг билим ва тажрибаси, вазифаларни бажариш учун тақдим этиладиган ресурсларга доир сиёсатни ўз ичига олиши мумкин. Бундан ташқари, ваколатлар бериш ходимларнинг алоҳида ҳаракатлари бир-бири билан қай даражада боғлиқ экани ва улар мақсадларга эришишга қандай ҳисса қўшишларини тадбиркорлик субъектининг барча ходимлари билишлари, шунингдек нима учун ва қай даражада жавоб беришларини англашларига қаратилган сиёсат ва коммуникацияларни ўз ичига олиши мумкин.

(ё) *Кадрларни бошқариш сиёсати ва амалиёти.* Кадрларни бошқариш сиёсати ва амалиёти кўпинча тадбиркорлик субъекти назорат ҳақидаги тасаввурининг энг муҳим жиҳатларини намоён этади. Масалан, юқори малакали мутахассисларни уларнинг маълумоти, тажрибаси, илгари эришган ютуқлари, инсофлилиги ва ахлоқий хулқ-атвори далилларига урғу берган ҳолда танлаб олишни талаб қилувчи стандартлар компаниянинг профессионал нуқтаи назардан компетент ва ишончли одамларни ёллашга бўлган интилишини намойиш этади. Бўлғуси функциялар ва вазифаларни эътиборга оладиган, таълим марказларида ўқитиш ва семинарларда иштирок этишни назарда тутадиган таълим бериш сиёсати профессионал фаолият ва хулқ-атворнинг кутилаётган даражасини намоён этади. Натижаларни вақти-вақти билан баҳолаш асосида амалга ошириладиган хизмат пиллапояларидан кўтариш тадбиркорлик субъектининг юқори малакали ходимларни жавобгарликнинг янада юқори даражаларига кўтаришга бўлган интилишини намойиш этади.

Тадбиркорлик субъекти томонидан рискларни баҳолаш жараёни

3. Молиявий ҳисоботлар тақдим этиш контекстида тадбиркорлик субъекти томонидан рискларни баҳолаш жараёни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига мувофиқ молиявий ҳисоботни тайёрлаш билан боғлиқ тадбиркорлик рискларини қандай аниқлаши, уларнинг

аҳамиятлилик даражасини баҳолаши, юзага келиши эҳтимолини аниқлаши, бундай рискларни бошқариш борасидаги ҳаракатлар тўғрисида, шунингдек мазкур ҳаракатларнинг натижалари тўғрисида қарор қабул қилишини ўз ичига олади. Масалан, тадбиркорлик субъекти томонидан рискларни баҳолаш жараёни тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ҳисобларда акс эттирилмаган операцияларнинг мавжудлик эҳтимолини қандай эътиборга олишини ёки молиявий ҳисоботларда акс эттирилган аҳамиятли рискларни қандай аниқлаши ва таҳлил қилишини ўз ичига олиши мумкин.

4. Молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ рисклар юзага келиши ва тадбиркорлик субъектининг мазкур субъект раҳбарияти молиявий ҳисоботда берган тақдимномаларга мос келадиган молиявий ахборотни келтириб чиқариш, ёзиш, қайта ишлаш ва умумлаштириш қобилиятига салбий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ташқи ва ички вазиятлар ва воқеаларни ўз ичига олади. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти муайян рискларга нисбатан режалар, дастурлар ёки ҳаракатларни амалга ошириши ёки бўлмаса харажатлар туфайли ёки бошқа сабабларга кўра рискни қабул қилиш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин. Риск, масалан, қуйидаги вазиятлар туфайли юзага келиши ёки ўзгариши мумкин:

- *Операцион муҳитлаги ўзгаришлар*. Қонунчилик ёки операцион муҳитдаги ўзгаришлар рақобат босими ўзгаришига олиб келиши ва рискларни сезиларли даражада ўзгартириши мумкин.
- *Янги ходимлар*. Янги ходимлар ички назорат тизими хусусида ўз нуқтаи назарига эга бўлиши ёки мазкур тизимни бошқача тасаввур қилиши мумкин.
- *Янги ёки такомиллаштирилган ахборот тизимлари*. Ахборот тизимларидаги аҳамиятли ва жадал ўзгаришлар ички назорат тизими билан боғлиқ рискларни ўзгартириши мумкин.
- *Жадал ўсиш*. Фаолият доирасининг аҳамиятли ва жадал кенгайиши назорат воситалари зўриқишига олиб келиши ва

назорат тизими ишининг издан чиқиши рискини кучайтириши мумкин.

- *Янги технологиялар*. Ишлаб чиқариш жараёни ёки ахборот тизимларига янги технологияларнинг жорий этилиши ички назорат тизими билан боғлиқ рискни ўзгартириши мумкин.
- *Бизнес янги моделлари, маҳсулотлар ёки фаолият*. Бизнес янги соҳаларида ишлаш ёки тадбиркорлик субъекти ҳали яхши тажрибага эга бўлмаган янги операцияларни амалга ошириш ички назорат тизими билан боғлиқ янги рисклар юзага келишига сабаб бўлиши мумкин.
- *Корпоратив реструктуризация*. Реструктуризация ходимларни қисқартириш, назоратда ва вазифаларни тақсимлашда ўзгаришлар ясаш билан бирга амалга оширилиши ва бу ички назорат тизими билан боғлиқ рискни ўзгартириши мумкин.
- *Хорижий операциялар ҳажмининг катталиги*. Кенгайиш ёки хорижий компанияларни эгаллаш ички назорат тизимига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган янги ва баъзан кам учрайдиган рисклар, масалан, чет эл валютасини ўтказиш билан боғлиқ қўшимча ёки ўзгартирилган рисклар юзага келишига сабаб бўлади.
- *Бухгалтерия ҳисоби янги талаблари*. Бухгалтерия ҳисоби янги принципларининг қабул қилиниши ёки бухгалтерия принципларининг ўзгариши молиявий ҳисоботларни тайёрлаш билан боғлиқ рискларга таъсир кўрсатиши мумкин.

Ахборот тизимлари, шу жумладан молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган тегишли бизнес-жараёнлар ва ахборот алмашинуви

5. Ахборот тизимлари инфратузилма (физик компонентлар ва аппарат таъминоти компонентлари), дастурий таъминот, одамлар, тартиб-таомиллар ва маълумотлардан таркиб топади. Кўпгина ахборот тизимларида ахборот технологиялари (АТ)дан кенг фойдаланилади.

6. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш мақсадларида ишлайдиган ахборот тизими молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва

тақдим этиш тизимини ўз ичига олади ҳамда қуйидагиларни бажарувчи усуллар ва ёзувларни қамраб олади:

- Амалда бажарилган барча операцияларни аниқлаш ва ҳисобда акс эттириш.
- Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш мақсадида операцияларни тегишли равишда таснифлаш учун операцияларни ўз вақтида ва етарли ҳажмда тавсифлаш.
- Операциялар суммасини уларнинг пулдаги ифодасини молиявий ҳисоботда тўғри акс эттириш имконини берадиган тарзда аниқлаш.
- Операция амалга оширилган вақтни аниқлаш. Бу операцияни тўғри ҳисобот даврида ёзиш имконини беради.
- Молиявий ҳисоботларда операциялар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотларни тегишли равишда тақдим этиш.

7. Тизимда жамланадиган ахборот сифатида тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тадбиркорлик субъекти фаолиятини бошқариш ва назорат қилиш доирасида тегишли қарорлар қабул қилиш, шунингдек ишончли молиявий ҳисоботлар тайёрлаш қобилиятига таъсир кўрсатади.

8. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш устидан ички назорат тизими доирасида алоҳида функциялар ва вазифаларни тушунишни таъминлайдиган ахборот алмашинуви жараёни ҳисоб сиёсати, ҳисоб юритишни амалга ошириш ва молиявий ҳисоботни тайёрлашга раҳбарлик қилиш ёки меморандумлар сингари шаклларни касб этиши мумкин. Ахборот алмашинуви электрон ёки оғзаки шаклда ёинки тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ҳаракатлари воситасида амалга оширилиши мумкин.

Назорат ҳаракатлари

9. Аудит учун ўринли бўлиши мумкин бўлган назорат ҳаракатлари, қоида тариқасида, қуйидаги тадбирларни тартибга солувчи сиёсат ва тартиб-таомиллар тоифасига киради:

- *Фаолият натижаларини кўриб чиқиш.* Мазкур назорат ҳаракатлари қуйидагиларни ўз ичига олади: амалда эришилган натижаларни ўтган давр бюджетлари, прогнозлари ва натижаларига таққослаб кўриб чиқиш ва таҳлил қилиш; турли хил (операцион ва молиявий) маълумотлар ўртасидаги ўзаро алоқани аниқлаш, бу ўзаро алоқаларни таҳлил қилиш ҳамда текшириш ва тузатиш ҳаракатларини амалга ошириш; ички маълумотларни ташқи ахборот манбалари билан таққослаш; функционал натижаларни ёки фаолият натижаларини кўриб чиқиш.

- *Ахборотни қайта ишлаш.* Ахборот тизимлари устидан назорат воситаларининг икки катта гуруҳи – бу айрим иловаларга қайта ишлашга нисбатан қўлланиладиган амалий дастурлар устидан назорат воситалари ва кўп сонли иловалар билан боғлиқ бўлган сиёсат ва тартиб-таомилларни ўзида ифодалайдиган, амалий дастурлар устидан назорат воситаларининг самарали фаолиятини ахборот тизими лозим даражада ишлашини таъминлаш йўли билан қувватлайдиган ахборот технологияларидаги умумий назорат воситалари. Амалий назорат воситаларига мисол тариқасида ёзувларнинг арифметик аниқлигини текшириш, счётлар ва намуна балансlар (айланма-қолдиқ ведомостлари)ни юритиш ва текшириш, автоматлаштирилган назорат воситалари, хусусан киритилаётган маълумотларнинг назорат текширувлари ва сонлар кетма-кетлигини текшириш, шунингдек оғишлар тўғрисидаги ҳисоботлар бўйича қўлаки усулда кўриладиган чораларни келтириш мумкин. Ахборот технологияларидаги умумий назорат воситаларига қуйидагилар мисол бўлиши мумкин: дастурий таъминотдаги ўзгаришлар устидан назорат воситалари; дастурлар ёки маълумотларга киришни чеклайдиган назорат воситалари; пакетли дастурий таъминотнинг янги версияларини амалга жорий этиш устидан назорат воситалари; молиявий маълумотлар ёки ёзувларни аудиторлик изисиз ўзгартириши мумкин бўлган тизимли ёрдамчи дастурларга киришни чеклайдиган ёки

улардан фойдаланиш мониторингини амалга оширадиган тизимли дастурий таъминот устидан назорат воситалари.

- *Физик назорат.* Бу қуйидагиларни қамраб оладиган назорат воситалари:
    - Активларнинг физик хавфсизлиги, шу жумладан тегишли эҳтиёт чоралари, масалан, активлар ва ёзувларга киришни тартибга солувчи ишончли қурилмалар.
    - Компьютер дастурлари ва маълумотлар файлларига киришга рухсат бериш.
    - Вақти-вақти билан қўшимча ҳисоблаш ва назорат ёзувларида кўрсатилган суммалар билан солиштириш (масалан, пул маблағлари, қимматли қоғозлар ва товар-моддий захираларни инвентаризация қилиш натижаларини бухгалтерия ҳисоби маълумотлари билан солиштириш).

  Активлар ўғирланишининг олдини олишга қаратилган назорат физик воситаларининг молиявий ҳисоботларни тайёрлашнинг ишончлилиги ва, бинобарин, аудит учун муҳимлик даражаси активлар ғайриқонуний ўзлаштирилиши эҳтимолининг кучлилиги сингари омилларга боғлиқ бўлади.

- *Вазифаларни тақсимлаш*. Операцияларга рухсат бериш, операцияларни ёзиш, активларнинг сақланишини таъминлаш вазифаларини бажариш учун турли одамларни тайинлаш. Вазифаларни тақсимлашнинг мақсади муайян шахслар ўз вазифаларини бажаришлари жараёнида хатолар ёки фирибгарлик ҳаракатлари содир этишлари ёки бундай ҳолатларни яширишлари имкониятини камайтиришдан иборат.

10. Айрим назорат ҳаракатлари тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ёки бошқарув юклатилган шахслар томонидан ишлаб чиқилган юқорироқ даражадаги тегишли сиёсатнинг мавжудлигига боғлиқ бўлиши мумкин. Масалан, операцияларга рухсат бериш устидан

назорат воситаларини амалга ошириш учун жавобгар бўлган шахслар белгиланган қўлланмаларга, хусусан, бошқарув юклатилган шахслар томонидан ишлаб чиқилган инвестицияларни амалга ошириш мезонларига мувофиқ тайинланиши мумкин; ностандарт операциялар, масалан, йирик харидлар ёки капитал қўйилмаларни ҳисобдан чиқариш, аксинча, юқорироқ даражада тасдиқлашни, шу жумладан айрим ҳолларда акциядорлар томонидан тасдиқлашни талаб қилиши мумкин.

Назорат воситалари мониторинги

11. Ички назорат тизимини ишлаб чиқиш ва уни доимий асосда қўллаб-қувватлаш тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг муҳим вазифаси ҳисобланади. Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан амалга ошириладиган назорат воситалари мониторинги улар тегишли тарзда ишлаётгани, шароитдаги ўзгаришларни инобатга олиб уларга тегишли ўзгартиришлар киритилгани тўғрисидаги масалаларни кўриб чиқишни назарда тутади. Назорат воситалари мониторинги қуйидаги ҳаракатларни ўз ичига олиши мумкин: банк таққослашлари ўз вақтида тайёрланганини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан текшириш, маҳсулотни реализация қилиш бўлими ходимлари тадбиркорлик субъектининг олди-сотди шартномалари шартларига доир сиёсати принципларига риоя этишларини ички аудиторлар томонидан баҳолаш, шунингдек тадбиркорлик субъектининг бизнесни юритиш одоби ва усулларига доир сиёсатига риоя этилиши устидан юридик департамент томонидан амалга ошириладиган назорат. Мониторинг назорат воситалари вақтда самарали фаолият кўрсатишда давом этаётганини кафолатлаш учун ҳам ўтказилади. Масалан, банк таққослашлари ўз вақтида ва аниқ ўтказилиши кузатиб борилмаса, ходимлар уларни тайёрлашни тўхтатишлари мумкин.

12. Ички аудиторлар ёки ўхшаш функцияларни амалга оширувчи шахслар тадбиркорлик субъектининг назорат воситалари мониторингига алоҳида баҳолашлар ўтказиш йўли билан ўз ҳиссасини қўшадилар. Қоида тариқасида, улар ички назорат тизимининг фаолияти тўғрисида вақти-вақти билан ахборот тақдим этадилар, ички назорат тизимининг самарадорлиги даражасини

баҳолашга жиддий эътибор қаратадилар. Улар ички назорат тизимининг кучли ва заиф томонлари тўғрисида ахборот тақдим этадилар, уни такомиллаштириш юзасидан ўз тавсияларини берадилар.

13. Мониторингни ўтказишда ташқи томонлардан олинган, муаммоларни кўрсатиши ёки такомиллаштиришга муҳтож бўлган соҳаларга ишора қилиши мумкин бўлган ахборотдан фойдаланилиши мумкин. Буюртмачилар счётлар бўйича ахборотни инвойсларга ҳақ тўлаш йўли билан ёки ҳисобланган суммаларга нисбатан норозилик билдириш орқали узил-кесил тасдиқлайдилар. Бундан ташқари, тартибга солувчи органлар тадбиркорлик субъектига ички назорат тизимининг фаолиятига таъсир кўрсатувчи масалалар тўғрисида, масалан, банк назорати органлари томонидан текширувлар тўғрисида ахборот беришлари мумкин. Бундан ташқари, мониторингни ўтказиш пайтида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ташқи аудиторлардан олинган, ички назорат тизимига тааллуқли бўлган маълумотларни эътиборга олиши мумкин.

Илова 2

(А40, А128 бандларига қаранг)

Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларига ишора қилувчи вазиятлар ва воқеалар

Қуйида муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари мавжудлигига ишора қилиши мумкин бўлган вазиятлар ва воқеаларга мисоллар келтирилган. Бу мисоллар юзага келиши мумкин бўлган вазиятлар ва воқеаларни кенг қамраб олади; бироқ аудит бўйича ҳар бир келишув учун кўрсатилган вазиятлар ва воқеаларнинг барчаси ҳам ўринли бўлмаслиги мумкин ва мазкур мисоллар рўйхати тўлиқ бўлмаслиги ҳам мумкин.

- Иқтисодий беқарор минтақаларда, масалан, валютанинг қадрсизланиш даражаси ёки инфляция даражаси юқори бўлган мамлакатларда ишлаш.
- Бозорнинг беқарорлигига таъсирчан бўлган фаолият, масалан, фьючерслар билан савдо қилиш.
- Мураккаб қонунчилик билан тартибга солинадиган операциялар.
- Фаолиятнинг узлуксизлиги ва ликвидлик билан боғлиқ муаммолар, шу жумладан муҳим буюртмачиларни йўқотиш.
- Капитал ва қарзлардан фойдаланиш имкониятининг чекланганлиги.
- Тадбиркорлик субъектининг соҳасидаги ўзгаришлар.
- Етказиб беришлар кетма-кетлигидаги ўзгаришлар.
- Янги маҳсулотлар ёки хизматларнинг ишлаб чиқилиши ёки таклиф қилиниши, бизнес янги йўналишларининг амалга жорий этилиши.
- География кенгайиш.
- Тадбиркорлик субъектидаги ўзгаришлар, масалан, йирик харидлар ёки қайта ташкил этишнинг амалга оширилиши ёинки бошқа ғайриоддий воқеалар юз бериши .
- Сотилиши эҳтимоли мавжуд бўлган тадбиркорлик субъектлари ёки бизнес сегментлари.

- Мураккаб бирлашмалар ва қўшма корхоналар.
- Балансдан ташқари молиялаштиришдан, махсус мақсаддаги компаниялардан ва бошқа мураккаб молиялаштириш усулларидан фойдаланиш .
- Ўзаро боғлиқ томонлар билан катта ҳажмдаги операцияларни амалга ошириш.
- Бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботларни тайёрлаш соҳасида тегишли кўникмаларга эга бўлган ходимлар етишмаслиги.
- Биринчи даражали ходимлар таркибидаги ўзгаришлар, шу жумладан ижрочи директорларнинг ишдан кетиши.
- Ички назорат тизимидаги камчиликлар, айниқса, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти лозим даражада эътибор бермаган камчиликлар.
- Тадбиркорлик субъектининг ахборот технологиялари стратегияси ва бизнес стратегияси ўртасидаги зиддиятлар.
- Ахборот технологиялари муҳитидаги ўзгаришлар.
- Молиявий ҳисобот билан боғлиқ бўлган янги ахборот технологияларини ўрнатиш.
- Тадбиркорлик субъекти фаолияти ёки молиявий натижалари тартибга солувчи ёки давлат органлари томонидан текширилиши.
- Олдинги бузиб кўрсатишлар, хатолар тарихи ёки давр охирида йирик суммадаги тузатишлар.
- Ностандарт ёки номунтазам операциялар суммаларининг катталиги, шу жумладан гуруҳ доирасидаги операциялар ва давр охирида катта даромадли операциялар.
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг ниятлари асосида акс эттириладиган операциялар, масалан, қарзларни қайта молиялаштириш, сотиш учун мўлжалланган активлар ва бозор қимматли қоғозлари таснифи.
- Бухгалтерия ҳисоби янги принципларини қўллаш.

- Мураккаб жараёнлардан фойдаланишни назарда тутадиган ҳисобий баҳолашлар.
- Баҳолашнинг сезиларли даражада ноаниқлиги қайд этилган воқеалар ёки операциялар, шу жумладан ҳисобий баҳолашлар.
- Кўрилаётган суд ишлари ва шартли мажбуриятлар, масалан, кафолат мажбуриятлари, молиявий кафолатлар ва атроф муҳитни муҳофаза қилишга доир мажбуриятлар.

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ 610 (ЯНГИ ТАҲРИРДА)

ИЧКИ АУДИТОРЛАР ИШИДАН ФОЙДАЛАНИШ

(2013 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин якунланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан кучга киради)

МУНДАРИЖА

Бандлар

Кириш

Ушбу АХСнинг қўллаш доираси....1–4

АХС 315 (янги таҳрирда) ва АХС 610 (янги таҳрирда) ўртасида ўзаро боғлиқлик 5–8

Ташқи аудиторларнинг аудит учун жавобгарлиги 9

Кучга кириш санаси....10

Мақсадлари....11

Таъриф....12

Талаблар

Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш мумкинлиги ва ундан фойдаланиш мумкин бўлган даража ва соҳаларни аниқлаш 13–18

Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш 19–23

Ҳужжатлар....24

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ички аудит хизматининг таърифи....A1–A4

Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш мумкинлиги ва ундан фойдаланиш мумкин бўлган даража ва соҳаларни аниқлаш A5–A23

Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш A24–A30

Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС) 610 *“Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш”* (янги таҳрирда) АХС 200 *“Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш”* контекстида қаралиши лозим.

Кириш

Ушбу АХСни қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг Халқаро Стандарти (АХС)да ташқи аудиторнинг у аудиторлик далилларини олишда ички аудит хизмати ишидан фойдаланганидаги вазифалари кўриб чиқилади.

2. Ушбу АХС тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматига эга бўлмаганида қўлланилмайди. (А2 бандга қаранг)

3. Тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматига эга бўлганида, ушбу АХСнинг талаблари қуйидаги ҳолларда қўлланилмайди:

   (а) Ички аудит хизматининг вазифалари ва фаолияти аудит учун ўринли бўлмаганида; ёки

   (б) Ташқи аудитор у АХС 315 (янги таҳрирда)[1] бўйича тартиб-таомилларни бажариш натижасида ички аудит хизмати тўғрисида дастлабки тушунча ҳосил қилиши асосида, аудиторлик далилларини олиш учун ички аудиторлар ишидан фойдаланишни мўлжалламаганида.

   Ушбу АҲСда ҳеч нима ташқи аудиторлардан улар томонидан бевосита бажариладиган аудиторлик тартиб-таомиллар хусусияти ёки ушбу тартиб-таомилларни ўтказиш муддатини ўзгартириш ёки кўламини қисқартириш учун ички аудиторлар ишидан фойдаланишни талаб этмайди; бу ташқи аудитор умумий аудит стратегиясини белгилашида унинг ихтиёрига ҳавола қилинади.

4. Айрим мамлакатларда, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар ташқи аудиторлар ички аудит хизмати ишидан фойдаланишини тақиқлаши ёки маълум даражада чеклаши мумкин. Ушбу АХС молиявий ҳисоботларнинг аудитини тартибга соладиган қонунлар ёки меъёрий ҳужжатлардан устун келмайди.[2] Шу боис, бундай тақиқлар ёки чеклашлар ташқи аудитор ушбу АХСга риоя этишига тўсқинлик қилмайди.

---

[1] АХС 315 (янги таҳрирда) "*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш"*

[2] АХС 200 *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш",* А55 банд

АХС 315 (янги таҳрирда) ва АХС 610 (янги таҳрирда) ўртасида ўзаро боғлиқлик

5. Кўпгина тадбиркорлик субъектлари ички аудит хизматини ўз ички назорат ва бошқарув тизимларининг бир қисми сифатида ташкил этади. Ички аудит хизмати мақсадлари ва кўлами, ички аудит хизмати вазифаларининг хусусияти ва ташкилий мақоми, шу жумладан унинг ваколатлари ва ҳисобдорлиги, кенг равишда фарқ қилади ва тадбиркорлик субъектининг катта-кичиклиги ва тузилиши ҳамда раҳбариятнинг, ва ўринли бўлса, бошқарув юклатилган шахсларнинг талабларига боғлиқ бўлади.

6. АХС 315 (янги таҳрирда) да ички аудиторларнинг билимлари ва тажрибаси ташқи аудиторлар тадбиркорлик субъекти ва унинг фаолият юргизиш муҳитини тушуниши ҳамда муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва баҳолаши учун маълумот билан таъминлаши мумкинлиги кўриб чиқилади. АХС 315 (янги таҳрирда)[3] да, шунингдек, ички ва ташқи аудиторлар ўртасидаги самарали ахборот алмашинуви ташқи аудитор унинг ишига таъсир қилиши мумкин бўлган аҳамиятли масалалар тўғрисида ҳабар топишига имконият берадиган муҳитни қандай қилиб яратиши тушунтирилади.

7. Ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлар ва тартиб-таомиллар ички аудиторларнинг холислигини етарли даражада таъминла олишига ва ички аудит хизматининг компетенлигига боғлиқ равишда ҳамда ички аудиторлар тизимли ва тартибга солинган ёндашувга амал қилиши ёки қилмаслигига боғлиқ равишда ташқи аудитор ҳам ички аудиторлар ишидан конструктив ва унинг ишини тўлдирадиган тартибда фойдалана олиши мумкин. Ушбу АХСда ташқи аудитор АХС 315 (янги таҳрирда) га мувофиқ тартиб-таомилларни бажариш натижасида ички аудит хизмати тўғрисида бошланғич тушунча олиши асосида, у ички аудиторлар ишидан олинган аудиторлик далилларининг қисми сифатида фойдаланишни кўзлаганида ташки аудиторнинг вазифалари кўриб чиқилади.[4] Ички

[3] АХС 315 (янги таҳрирда), А116-банд

[4] 13–23 бандларга қаранг.

аудиторлар ишидан бундай тарзда фойдаланиш ташқи аудитор томонидан бевосита бажариладиган аудиторлик тартиб-таомилларнинг хусусияти ва муддатини ўзгартиради ёки улар кўламини камайтиради.

8. Тадбиркорлик субъектида ички аудит хизмати томонидан бажариладиган тартиб-таомилларга ўхшаш тартиб-таомилларни бажарадиган шахслар ишлаши мумкин. Бироқ, бундай тартиб-таомиллар холис ва омилкор хизмат томонидан тизимли ва тартибга солинган ёндашувга, шу жумладана сифат назоратига, амал қилган ҳолда бажарилмаса, улар ички назоратлар деб ҳисобланади ва ушбу назоратларнинг самарадорлиги тўғрисида далил олиш АХС 330[5] га мувофиқ баҳоланган рискларга жавобан ташқи аудитор ҳаракатларининг бир қисми бўлиб хизмат қилади.

Ташқи аудиторнинг аудит учун жавобгарлиги

9. Ташқи аудитор билдирилган аудиторлик фикри учун танҳо ўзи жавобгар ҳисобланади, ва ташқи аудитор келишув давомида ички аудиторлар ишидан фойдаланиши бу жавобгарликни камайтирмайди. Ички аудит хизмати ташқи аудитор томонидан бажариладиган аудиторлик тартиб-таомилларига ўхшаш тартиб-таомилларни бажариши мумкин бўлса-да, ички аудит хизмати ҳам, ички аудиторлар ҳам тадбиркорлик субъектидан АХС 200[6] га мувофиқ молиявий ҳисоботларнинг аудитида ташқи аудитордан талаб қилинадиган каби мустақил бўлмайди. Шу боис, ушбу АХС ташқи аудитор ички аудиторлар ишидан фойдалана олиши мумкинлиги учун зарур бўлган шартларни белгилайди. Шунингдек, у ички аудиторларнинг иши аудит мақсадлари учун ўринли эканлиги тўғрисида етарлича тегишли далиллар олиш учун зарур бўлган иш ҳаракатларини белгилайди. Талаблар ташқи аудитор ички аудиторлар ишидан фойдаланиш тўғрисида мулоҳаза қилиши учун асосни таъминлайдиган қилиб, бундай ишдан ортиқча ёки асоссиз фойдаланишини олдини олиш мақсадида, тузилган.

---

5 АХС 330 “*Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари*”

6 АХС 200, 14-банд

Кучга кириш санаси

10. Ушбу АХС 2013 йилнинг 15 декабрида ёки ушбу санадан кейин якунланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга киради.

Мақсадлари

11. Тадбиркорлик субъектида ички аудит хизмати мавжуд бўлиб, ташқи аудитор ушбу хизмат ишидан у бевосита бажариши керак бўлган аудиторлик тартиб-таомиллар хусусияти ёки муддатини ўзгартириш ёки улар кўламини қисқартириш учун фойдаланишни кўзлаганида, ташқи аудиторнинг мақсадлари:

    (а) Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш мумкинлигини, ва бу мумкин бўлса, қайси соҳаларда ва қай даражада фойдаланиш мумкинлигини аниқлашдан;

    ва юқоридаги аниқлаган ҳолда:

    (б) Ички аудит хизмати ишидан фойдаланадиган бўлса, ушбу иш аудит мақсадлари учун мос келиши ёки келмаслигини аниқлашдан иборат.

Таъриф

12. АХС мақсадида қуйидаги атама қуйида белгиланган маънога эга:

    Ички аудит хизмати – Тадбиркорлик субъектида бошқарув, рискларни бошқариш ва ички назорат жараёнлари самарадорлигини баҳолаш ва такомиллаштириш мақсадида тузилган, ишонч билдириш ва маслаҳат вазифаларини бажарадиган хизматдир. (А1–А4 бандларга қаранг)

Талаблар

Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш мумкинлиги ва ундан фойдаланиш мумкин бўлган даража ва соҳаларни аниқлаш

Ички аудит хизматига баҳолаш

13. Ташқи аудитор ички аудит хизмати ишидан аудит мақсадларида фойдаланиш мумкинлигини қуйидагиларни баҳолаш орқали аниқлаши керак:

(а) Ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлар ва тартиб-таомиллар ички аудиторлар холислигини қай даражада таъминлашини; (А5–А9 бандларга қаранг)

(б) Ички аудит хизмати компетентлиги даражасини; ва (А5–А9 бандларга қаранг)

(в) Ички аудит хизмати тизимли ва тартибга солинган ёндашувга, шу жумладан сифат назоратига, амал қилиши ёки қилмаслигини. (А10–А11 бандларга қаранг)

14. Ташқи аудитор ички аудит хизмати ишидан у қуйдагиларни аниқлаганида фойдаланмаслиги керак:

(а) Ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлари ва тартиб-таомиллари ички аудиторлар холислигини етарли даражада таъминламаганида;

(б) Ички аудит хизмати етарлича компетент бўлмаганида; ёки

(в) Ички аудит хизмати тизимли ва тартибли ёндашувга, шу жумладан сифат назоратига, амал қилмаганида. (А12–А14 бандларга қаранг)

Ички аудит хизматининг фойдаланиш мумкин бўлган иши хусусияти ва даражасини аниқлаш

15. Ички аудит хизмати ишининг фойдаланиш мумкин бўлган даражасини ва соҳаларини аниқлаш асоси сифатида ташқи аудитор ички аудит хизмати томонидан бажарилган ёки бажарилиши режалаштирилган иш хусусиятини ва кўламини ҳамда бу иш ташқи аудиторнинг умумий аудит стратегияси ва аудит режаси учун ўринлилигини кўриб чиқиши лозим. (А15–А17 бандларга қаранг)

16. Ташқи аудитор аудиторлик келишувида барча аҳамиятли мулоҳазаларни қилиши ҳамда ички аудит хизмати ишидан асоссиз фойдаланишни олдини олиш мақсадида ушбу хизмат ишидан камроқ фойдаланишни ва ишларни кўпроқ ўзи бевосита бажаришни режалаштириши лозим, агар: (А15–А17 бандларга қаранг)

(а) Қуйидагиларда кўпроқ мулоҳаза қилинса:

(i) Тегишли аудиторлик тартиб-таомилларни режалаштириш ва бажаришда; ва

(ii) Тўпланган аудиторлик далилларини баҳолаш;(А18–А19 бандларга қаранг)

(б) Тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган риски юқорироқ бўлса, бунда аҳамиятли деб топилган рискларга алоҳида эътибор берилиши керак; (А20–А22 бандларга қаранг)

(в) Ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлар ва тартиб-таомиллар ички аудиторлар холислигини камроқ даражада таъминласа; ва

(г) Ички аудит хизматининг компетентлиги даражаси пастроқ бўлса.

17. Ташқи аудитор, шунингдек, ички аудит хизмати ишидан режалаштирилган даражада фойдаланиш, жамулжам ҳолда, ташқи аудиторнинг билдириладиган аудиторлик фикри учун танҳо ўзи жавобгар эканлигини ҳисобга олган ҳолда, ташқи аудитор аудиторлик текшируви билан етарлича шуғулланишига олиб келиши ёки келмаслигини баҳолаши керак. (А15–А22 бандларга қаранг)

18. Ташқи аудитор АХС 260[7] га мувофиқ аудиторлик текширувининг режалатирилган кўлами ва муддати тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларга қисқача маълумот беришда, у ички аудит хизмати ишидан қай тарзда фойдаланишни режалаштиргани ҳақида маълум қилиши керак. (А23 бандга қаранг)

Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш

19. Агар ташқи аудитор ички аудит хизмати ишидан фойдаланишни режалаштирган бўлса, у ушбу ишдан режалаштирилган фойдаланишни ички аудит хизмати билан ташқи аудиторнинг ва ички аудиторларнинг тегишли фаолиятларини мувофиқлаштириш асоси сифатида муҳокама қилиши лозим. (А24–А26 бандларга қаранг)

[7] АХС 260 *“Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви”*, 15-банд

20. Ташқи аудитор ички аудит хизматининг ушбу хизмат ишига тегишли бўлган ва ташқи аудитор ички аудиторлар томонидан бажарилган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти ва кўлами ва тегишли топилган натижаларни тушуниши учун фойдаланишни режалаштирган ҳисоботлари билан танишиб чиқиши лозим.

21. Ташқи аудитор ички аудит хизмати иши юзасидан, умуман олганда, ушбу ишнинг аудит мақсадларига мослигини аниқлашда кўллашни режалаштирган етарлича аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши, шу жумладан қуйидагиларни баҳолаши керак:

    (а) Ички аудит хизмати иши тўғри режалаштирилганлиги, бажарилганлиги, назорат қилинганлиги, кўриб чиқилганлиги ва ҳужжатлаштирилганлиги;

    (б) Ички аудит хизмати асосланган хулосалар чиқариши учун етарлича тегишли аудиторлик далиллари олинганлиги; ва

    (в) Чиқарилган хулосалар берилган шарт-шароитларда тўғри эканлигини ва ички аудит хизмати томонидан тайёрланган ҳисоботлар бажарилган иш натижаларига мос эканлигини. (А27–А30 бандларга қаранг)

22. Ташқи аудитор томонидан бажариладиган аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти ва кўлами ташқи аудиторга қуйидагиларни баҳолаш имкониятини бериши керак:

    (а) Қилинадиган мулоҳазалар ҳажми;

    (б) Муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган риски;

    (в) Ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлар ва тартиб-таомиллар ички аудиторларнинг холислигини таъминлаши даражасини; ва

    (г) Ички аудит хизмати компетентлиги даражаси;[8] (А27–А29 бандларга қаранг)

[8] 16-бандга қаранг.

ва ишнинг айрим қисмини қайтадан бажаришни ўз ичига олиши керак. (А30 бандга қаранг)

23. Ташқи аудитор унинг ушбу АХСнинг 13-бандида сўз юритилган ички аудит хизмати тўғрисидаги хулосалари ва ушбу АХСнинг 16-17 бандларида сўз юритилган ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш хусусияти ва даражасини аудит мақсадлари учун аниқлаш ҳануз тўғри эканлигини баҳолаши ҳам керак.

Ҳужжатлар

24. Агар ташқи аудитор ички аудит хизмати ишидан фойдаланса, ташқи аудитор аудит ҳужжатларига қуйидагиларни киритиши лозим:

(а) Қуйидагилар баҳоланишини:

(i) Ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлар ва тартиб-таомиллар ички аудиторларнинг холислигини етарлича таъминлаши;

(ii) Ички аудит хизмати компетентлиги даражаси; ва

(iii) Ички аудит хизмати тизимли ва тартибга солинган ёндашув, шу жумладан сифат назоратига амал қилиши;

(б) Ички аудит хизматининг фойдаланаётган иши хусусияти ва кўлами ва бундай қарорнинг асосини; ва

(в) Ташқи аудитор томонидан фойдаланган ишнинг мослигини баҳолаш учун бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари.

***

Стандартни қўллашга доир қўлланма ва шарҳловчи материал

Ички аудит хизматининг таърифи (2, 12 бандларга қаранг)

А1. Ички аудит хизмати мақсадлари ва фаолияти кўлами одатда тадбиркорлик субъектидаги бошқарув жараёнлари, рискларни бошқариш ва ички назоратнинг самарадорлиги баҳолаш ва

такомиллаштириш учун ташкил этилган ишонч билдириш ва маслаҳат бериш бўйича қуйидагилар каби фаолиятларни ўз ичига олади:

Бошқарувга тегишли фаолият

- Ички аудит хизмати бошқарув жараёнини у ўзининг аҳлоқ-одоб ва қадриятлар, натижаларни бошқариш ва ҳисобдорлик, рисклар ва назоратлар тўғрисидаги ахборотни ташкилотнинг тегишли бўлимларига маълум қилиш ҳамда бошқарув юклатилган шахслар, ташқи ва ички аудиторлар, ва раҳбарият ўртасида ахборот алмашинувининг самарадорлиги бўйича мақсадларига эришиши юзасидан баҳолаши мумкин.

Рискларни бошқаришга тегишли фаолият

- Ички аудит хизмати тадбиркорлик субъектига аҳамиятли рискларни аниқлаш ва баҳолаш орқали ҳамда рискларни бошқаришни ва ички назоратни (шу жумладан, молиявий ҳисоботни тайёрлаш жараёнининг самарадорлигини) такомиллаштиришга кўмаклашиш орқали ёрдам бериши мумкин.
- Ички аудит хизмати тадбиркорлик субъектига фирибгарликни топишда ёрдамлашадиган тартиб-таомилларни бажариши мумкин.

Ички назоратга тегишли фаолият

- Ички назоратни баҳолаш. Ички аудит хизматига назорат воситаларини кўриб чиқиш, улар фаолиятини баҳолаш ва уларни такомилаштириш юзасидан тавсиялар бериш бўйича муайян вазифалар юкланиши мумкин. Бу билан ички аудит хизмати назоратлар бўйича ишонч билдиришни таъминлайди. Масалан, ички аудит хизмати тестлар ёки бошқа тартиб-таомилларни раҳбарият ва бошқарув юклатилган шахслар ички назоратнинг, шу жумладан аудитга тегишли бўлган назорат воситаларининг, тузилиши, амалга оширилиши ва операцион самарадорлиги юзасидан ишонч ҳосил қилишини

таъминлаш мақсадида режалаштириши ва бажариши мумкин.

- Молиявий ва операцион ахборотни ўрганиш. Ички аудит хизматига молиявий ва операцион ахборотни аниқлаш, тан олиш, баҳолаш, таснифлаш ва ҳисоботда тақдим этиш учун қўлланиладиган воситаларни кўриб чиқиш ҳамда алоҳида моддалар бўйича муайян сўровлар қилиш, шу жумладан операциялар, қолдиқлар ва тартиб-таомилларни муфассалштирилган тестлаш вазифалари юкланиши мумкин.

- Операцион фаолиятини кўриб чиқиш. Ички аудит хизматига тадбиркорлик субъектининг операцион фаолияти, шу жумладан унинг номолиявий фаолияти самарадорлиги, тежамкорлиги ва натижадорлигини кўриб чиқиш вазифалари юкланиши мумкин.

- Қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга риоя этишни кўриб чиқиш. Ички аудит хизматига қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ва бошқа ташқи талабларга, шунингдек тадбиркорлик субъекти фаолиятини бошқариш бўйича сиёсатлар ва раҳбарият кўрсатмалари ҳамда бошқа ички талабларга риоя этилишини кўриб чиқиш вазифалари юкланиши мумкин.

А2. Ички аудит хизмати томонидан бажариладиган фаолиятга ўхшаш фаолиятлар тадбиркорлик субъектида бошқача номланган хизматлар томонидан амалга оширилиши мумкин. Ички аудит хизматининг барча ёки айрим фаолиятлари амалга оширилиши учун хизмат кўрсатувчи учинчи томон жалб қилиниши ҳам мумкин. Хизматнинг номи ҳам, хизмат фаолиятини тадбиркорлик субъектини ўзи ёки хизмат кўрсатувчи учинчи томон бажариши ҳам ташқи аудитор хизмат ишидан фойдалана олиши ёки олмаслигини ягона белгиловчи омили бўлиб ҳисобланмайди. Аксинча, бу фаолиятнинг аудит учун ўринли хусусиятига; ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлари ва тартиб-таомиллари ички аудиторлар холислигини таъминлаши даражаси; компетентлиги; ҳамда хизмат томонидан тизимли ва тартибга солинган ёндашувга амал қилинишига боғлиқ бўлади.

Ушбу АХСда ички аудит хизмати ишига ҳаволалар бошқа хизматлар ёки учинчи томонларнинг ушбу тавсифларга эга бўлган тегишли фаолиятларини қамраб олади.

А3. Шу билан бирга, тадбиркорлик субъектида ички аудит хизматидан ташқарида операцион ва раҳбарлик вазифалари ва жавобгарликка эга бўлган шахсларнинг холислиги одатда таҳдид остида бўлади, бу эса улар ушбу АХС мақсадида ички аудит хизматининг қисми бўлиб ҳисобланишига йўл қўймайди, гарчи улар АХС 330[9] мувофиқ тестланиши мумкин бўлган назорат фаолиятини амалга ошириши мумкин бўлсада. Ушбу сабабга кўра, мулк эгаси-бошқарувчи томонидан мониторинг тарзида амалга ошириладиган назоратлар ички аудит хизматига эквивалент деб ҳисобланмайди.

А4. Гарчи тадбиркорлик субъектининг ички аудит хизмати мақсадлари ва ташқи аудиторнинг мақсадлари бир биридан фарқ қилса-да, ички аудит хизмати ташқи аудитор томонидан молиявий ҳисоботларнинг аудитида бажариладиган аудиторлик тартиб-таомилларига ўхшаш тартиб-таомилларни бажариши мумкин. Бундай ҳолатда, ташқи аудитор ички аудиторлардан аудит мақсадида қуйидаги бир ёки ундан ортиқ йўсинда фойдаланиши мумкин:

- Хато ёки фирибгарлик туфайли бузиб кўрсатиш рисклари ташқи аудитор томонидан баҳоланиши учун ўринли бўлган маълумотларни олиш. Бу борада, АХС 315 (янги таҳрирда)[10] да ташқи аудитордан ички аудит хизмати вазифаларининг хусусияти, унинг ташкилотдаги ўрни, у томонидан амалга оширилган ёки амалга ошириладиган фаолиятлар тўғрисида тушунча ҳосил қилиш ва ички аудит хизматида (тадбиркорлик субъектида бундай хизмат мавжуд бўлса) ишлайдиган шахсларга тегишли расмий сўровлар юбориш талаб этилади; ёки
- Агар қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар билан тақиқланган ёки маълум даражада чекланган бўлмаса,

[9] 8-бандга қаранг.

[10] АХС 315 (янги таҳрирда), 6(а)-банд

ташқи аудитор, тегишли баҳолашдан кейин, у томонидан бевосита олиниши лозим бўлган қисман аудиторлик далили ўрнига ички аудит хизмати томонидан давр давомида бажарилган ишдан фойдаланишга қарор қилиши мумкин.[11]

Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш мумкинлиги ва ундан фойдаланиш мумкин бўлган даража ва соҳаларни аниқлаш

Ички аудит хизматини баҳолаш

Холислик ва компетентлик (13(а)–(б) бандларга қаранг)

A5. Ташқи аудитор ички аудит хизматининг ишидан аудит мақсадларида фойдаланиш мумкинлигини, ва мавжуд шарт-шароитларда ички аудит хизматининг фойдаланиш мумкин бўлган иши хусусиятини ва фойдаланиш даражасини аниқлашда профессионал мулоҳаза қилади.

A6. Ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлари ва тартиб-таомиллари ички аудиторларнинг холислигини таъминлаши ва ички аудит хизмати компетентлиги даражаси ички аудит хизматининг мавжуд шарт-шароитларда ўринли бўлган ишидан фойдаланиш мумкинлигини, ва мумкин бўлса, унинг хусусиятини ва фойдаланиш даражасини аниқлашда айниқса муҳим.

A7. Холислик юқорида сўз юритилган вазифаларни ғаразгўй қараш, манфаатлар тўқнашуви ёки бошқа шахслар ғайриқонуний таъсирининг профессионал мулоҳаза чиқаришга таъсир кўрсатишига йўл қўймасдан бажариш қобилиятини англатади. Ички аудит хизмати ташқи аудитор томонидан баҳоланишига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган омиллар қуйидагиларни қамраб олади:

- Ички аудит хизматининг ташкилий мақоми, шу жумладан ваколатлари ва ҳисобдорлиги, ушбу хизмат бетараф бўлиши, манфаатлар тўқнашуви ва бошқа шахсларнинг ғайриқонуний таъсири профессионал мулоҳазаларга

[11] 13–23 бандларга қаранг.

таъсир кўрсатишига йўл қўймаслик қобилиятини таъминлай олиши. Масалан, ички аудит хизмати бошқарув юклатилган шахсларга ёки тегишли ваколатларга эга раҳбарга ҳисобот берадими, ёки, агар ушбу хизмат раҳбариятга ҳисобот берса, у бошқарув юклатилган шахсларга бевосита мурожаат қила оладими.

- Ички аудит хизмати ҳар қандай унинг вазифаларига зид бўлган вазифалардан, масалан, ички аудит хизмати доирасига кирмайдиган бошқариш ёки операцион вазифалар ёки мажбуриятлардан озод эканлиги ёки озод эмаслиги.

- Бошқарув юклатилган шахслар ички аудит хизматига ишчиларни ёллаш билан боғлиқ қарорларни, масалан, тегишли иш ҳақи тўлаш сиёсатини назорат қилиши ёки қилмаслиги.

- Раҳбарият ёки бошқарув юклатилган шахслар томонидан ички аудит хизмати учун қандайдир чекловлар ёки тақиқлар, масалан ички аудит хизмати томонидан топилган натижаларни ташқи аудиторга билдиришда, ўрнатилганлиги ёки ўрнатилмаганлиги.

- Ички аудиторлар тегишли касбий ташкилотларнинг аъзоси эканлиги ва уларнинг аъзолиги уларни холислик билан боғлиқ тегишли профессионал стандартларга риоя этишни мажбурлаши, ёки ички аудит хизматининг ички сиёсатлари ушбу мақсадларга эришиши.

A8. Ички аудит хизматининг компетентлиги юклатилган вазифаларни пухталик билан ва тегишли профессионал стандартларга мувофиқ бажариш учун талаб қилинадиган даражада, умуман олганда хизматга оид билим ва кўникмаларга эга бўлиш ва уларни сақлаб туришни англатади. Ташқи аудитор томонидан ички аудит хизмати компетентлиги аниқланишига таъсир қилиши мумкин бўлган омиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Ички аудит хизмати тадбиркорлик субъектининг катта-кичиклиги ва унинг фаолияти хусусиятига нисбатан етарли ва тегишли ресурслар билан таъминланганлиги.

- Ички аудиторларни ёллаш, ўқитиш ва ички аудит текширувларига тайинлаш бўйича сиёсатларнинг ўрнатилганлиги.
- Ички аудиторлар аудит бўйича етарли даражада техникавий ўқишларни ўтаганлиги ва тажрибага эга эканлиги. Ташқи аудитор буни баҳолашда кўриб чиқадиган тегишли мезонлар, масалан, ички аудиторлар тегишли профессионал унвон ва тажрибага эга эканлигини ўз ичига олиши мумкин.
- Ички аудиторлар тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботига тегишли ва молиявий ҳисоботни тақдим этиш учун қўлланиладиган асос тўғрисида талаб этиладиган билимларга эга эканлиги ҳамда ички аудит хизмати тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари билан боғлиқ ишни бажариш учун зарур кўникмаларга (масалан, соҳага хос билимларга) эга эканлиги.
- Ички аудиторлар тегишли профессионал ташкилотларнинг аъзоси эканлиги ва бу аъзолик уларни тегишли профессионал стандартларга, шу жумладан малака ошириш талабларига риоя этишга мажбурлаши.

А9. Холислик ва компетентлик бирикма сифатида қаралиши мумкин. Ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлари ва тартиб-таомиллари ички аудиторларнинг холислигини қанча кўп даражада таъминласа ва ички аудит хизмати компетентлиги қанча юқорироқ бўлса, ташқи аудитор ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш эхтимоли ва фойдаланиш соҳалари шунча кўпроқ бўлиши мумкин. Бироқ, ички аудиторлар холислигини юқори даражада таъминлайдиган ташкилий мақом ва тегишли сиёсатлар ва тартиб-таомиллар ички аудит хизмати етарли компетентликга эга эмаслигини ўрнини тўлдира олмайди. Шу каби, ички аудит хизмати юқори даражада компетент бўлиши ички аудиторлар холислигини етарлича таъминламайдиган ташкилий мақом ва тегишли сиёсатлар ва тартиб-таомиллар ўрнини тўлдира олмайди.

Тизимли ва тартибли ёндашувни қўллаш (13(в) бандга қаранг)

A10. Ички аудит хизмати фаолиятини режалаштириш, амалга ошириш, назорат қилиш, кўриб чиқиш ва ҳужжатлаштиришга нисбатан тизимли ва тартибли ёндашувни қўллаш ички аудит хизмати фаолиятини тадбиркорлик субъекти доирасида амалга оширилиши мумкин бўлган бошқа мониторинг назорат фаолиятидан фарқлайди.

A11. Ташқи аудитор томонидан ички аудит хизмати тизимли ва тартибли ёндашув қўллаши ёки қўлламаслиги аниқланишига таъсир этиши мумкин бўлган омиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Рискларни баҳолаш, ишчи дастурлар, ҳужжатлаштириш ва ҳисобот бериш каби соҳаларни қамраб оладиган ҳамда хусусияти ва кўлами тадбиркорлик субъектининг катта-кичиклиги ва шарт-шароитларига мос келадиган ҳужжатлаштирилган ички аудит тартиб-таомиллари ёки қўлланманинг мавжудлиги, мослиги ва ишлатилиши.

- Ички аудит хизмати тегишли сифат назорати сиёсатлари ва тартиб-таомилларига эга эканлиги, масалан , СНХС 1[12] да белгиланган ва ички аудит хизматига қўлланиладиган сиёсатлар ва тартиб-таомиллар (раҳбарлик, кадрлар ва топшириқларни бажаришга тегишли каби) ёки тегишли профессионал ташкилотлар томонидан ички аудиторлар учун ўрнатилган стандартлардаги сифат назорати бўйича талаблар каби. Бундай ташкилотлар даврий равишда ташқи сифат текширувларини ўтказиш каби бошқа тегишли талабларни ҳам ўрнатиши мумкин.

Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш мумкин бўлмаган вазиятлар (14 бандга қаранг)

A12. Ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлаир ва тартиб-таомиллари ички аудиторлар холислигини

[12] Сифат назоратининг халқаро стандарти (СНХС) 1 "*Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматлар кўрсатиш бўйича бошқа келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати*"

етарли даражада таъминлаши, ички аудит хизмати компетентлиги даражаси ва у томонидан тизимли ва тартибли ёндашув қўлланиши ташқи аудитор томонидан баҳоланиши хизмат иши сифатининг рисклари ҳаддан ташқари катта ва шу сабабли ички аудит хизматининг ҳеч қандай ишидан аудиторлик далили сифатида фойдаланиш тўғри эмаслигини кўрсатиши мумкин.

А13. Ушбу АХСнинг А7, А8 ва А11 бандларидаги омилларни алоҳида ва биргаликда кўриб чиқиш муҳимдир, чунки алоҳида омил ички аудит хизмати ишидан аудит мақсадларида фойдаланиш мумкин эмас деган хулосага келиш учун етарли эмас. Масалан, ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ички аудиторларнинг холислигига таҳдидларни баҳолашда айниқса муҳим. Ички аудит хизмати раҳбариятга ҳисобот берса, бу ушбу хизматнинг холислигига аҳамиятли таҳдид деб қаралади, агар ушбу АХСнинг А7 бандида тавсифланган каби бошқа омиллар биргаликда ушбу таҳдидни қабул қилинадиган даражагача камайтириш учун етарли асосларни таъминламаса.

А14. Шу билан бирга, БХАСК Кодексида[13] ташқи аудитор аудиторлик хизматлари буюртмачисига ички аудит хизматларини кўрсатиш келишувини қабул қилганида ва ушбу хизматларнинг натижалари ташқи аудитни ўтказишда фойдаланилганда ўз-ўзини текшириш таҳдиди юзага келиши қайд этилган. Бунга сабаб, келишув жамоаси ички аудит хизматининг натижаларини ушбу натижаларни тегишли тарзда баҳоламасдан ёки ички аудит иши аудиторлик ташкилоти аъзолари бўлмаган шахслар томонидан бажарилгандаги даражада профессионал скептицизм билан ёндашмасдан фойдаланиши мумкин. БХАСК Кодексида[14] маълум вазиятларда қўлланиладиган тақиқлар ҳамда бошқа вазиятларда таҳдидлар ва таҳдидларни қабул қилинадиган даражагача камайтириш учун фойдаланиш мумкин бўлган эҳтиёт чоралари кўриб чиқилган.

---

[13] Бухгалтерлар учун халқаро ахлоқ стандартлари бўйича Кенгаш (БХАСК) нинг *“Профеесионал бухгалтерлар учун ахлоқ кодекси”* (БХАСК Кодекси), 290.199 бўлим

[14] БХАСК Кодекси, 290.195–290.200 бўлим

Ички аудит хизматининг фойдаланиш мумкин бўлган иши хусусиятини ва кўламини аниқлаш

Ички аудит хизматининг фойдаланиш мумкин бўлган иши хусусиятини ва кўламини аниқлашга таъсир этадиган омиллар (15–17 бандларга қаранг)

A15. Ташқи аудитор ички аудит хизмати ишидан аудит мақсадларида фойдаланиш мумкинлигини аниқлаганидан кейин, ички аудит хизматининг бажарилган ёки бажарилиши режалаштирилган ишининг режалаштирилган хусусияти ва кўлами ташқи аудитор томонидан АХС 300[15] га мувофиқ белгиланган умумий аудит стратегияси ва аудит режасига нисбатан ўринли эканлиги биринчи навбатда кўриб чиқилади.

A16. Ташқи аудитор томонидан фойдаланиш мумкин бўлган ички аудит хизмати ишига мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Назоратлар операцион самарадорлигини тестлаш.
- Чекланган мулоҳазаларни қамраб олган моҳияти бўйича текшириш тартиб-таомиллари.
- Инвентарлашни кузатиш.
- Молиявий ҳисоботни тайёрлаш билан боғлиқ ахборот тизимида операцияларни текшириш.
- Тартибга солувчи талабларга риоя этилганликни текшириш.
- Айрим вазиятларда, гуруҳнинг аҳамиятли компоненти бўлмаган шуъба тадбиркорлик субъектларининг молиявий маълумотларини аудитдан ўтказиш ёки кўриб чиқиш (ушбу АХС 600 нинг талабларига зид келмаган ҳолларда).[16]

A17. Ташқи аудитор томонидан ички аудит хизмати ишининг режалаштирилган хусусияти ва кўлами аниқланишига ушбу

---

15 АХС 300 "*Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш"*

16 АХС 600 *"Махсус кўриб чиқишлар – гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан компонент аудиторлари ишлари)"*

АХСнинг 16 бандида сўз юритилган ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлари ва тартиб-таомиллари ички аудиторлар холислигини таъминлаши даражаси ва ички аудит хизматининг компетенлик даражаси ташқи аудитор томонидан баҳоланиши таъсир этади. Шу билан бирга, бундай ишни режалаштириш, бажариш ва баҳолаш ҳамда тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган риски ташқи аудитор ички аудит хизмати иши хусусияти ва кўламини аниқлашда дастлабки маълумот бўлиб хизмат қилади. Бундан ташқари, ташқи аудитор ички аудит хизмати ишидан аудит мақсадларида фойдаланиши мумкин бўлмаган вазиятлар мавжуд ва улар ушбу АХСнинг 14 бандида тавсифланган.

Аудиторлик тартиб-таомилларни режалаштириш ва бажариш ҳамда натижаларни баҳолашда қилинадиган мулоҳазалар (16(а) бандга қаранг)

A18. Аудиторлик тартиб-таомилларни режалаштириш ва бажаришда ва аудиторлик далилларини баҳолашда қанча кўпроқ мулоҳазалар қилиниши зарур бўлса, ташқи аудитор ушбу АХСнинг 16 бандига мувофиқ шунча кўп тартиб-таомилларни бевосита бажариши талаб этилади, чунки фақатгина ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш ташқи аудиторга етарлича тегишли аудиторлик далилларини таъминламайди.

A19. Ташқи аудитор танҳо ўзи билдириладиган аудиторлик фикри учун жавобгар бўлгани туфайли, ташқи аудитор 16 бандга мувофиқ аудиторлик келишувида аҳамиятли мулоҳазалар қилиши зарур бўлади. Аҳамиятли мулоҳазалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш;
- Бажарилган тестлар етарлилигини баҳолаш;
- Раҳбарият томонидан фаолият узлуксизлиги тўғрисидаги фараздан фойдаланиш тўғри эканлигини баҳолаш;
- Аҳамиятли ҳисоблаб чиқилган баҳоларни баҳолаш; ва
- Молиявий ҳисоботларда очиб берилган маълумотларнинг ҳамда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га таъсир этадиган бошқа масалаларнинг мослигини баҳолаш.

Муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган риски (16(б) бандга қаранг)

А20. Муайян счёт колдиғи, операция туркуми ёки очиб бериладиган маълумот бўйича тақдимномалар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш риски қанча юқорироқ бўлса, аудиторлик тартиб-таомилларини режалаштириш ва бажариш ҳамда натижаларни баҳолашда шунча кўпроқ мулоҳазалар қилиниши керак бўлади. Бундай ҳолларда, ташқи аудитор ташқи аудитор ушбу АХСнинг 16 бандига кўра кўпроқ тартиб-таомилларни бевосита ўзи бажариши талаб этилади, ва, бинобарин, етарлича тегишли аудиторлик далилларини олишда камроқ ички аудит хизмати ишидан фойдаланади. Бундан ташқари, АХС 200[17] тушунтирилгандек, муҳим бузиб кўрсатишнинг баҳоланган риски қанча юқорироқ бўлса, ташқи аудиторга талаб этиладиган аудиторлик далили шунча кўпроқ кенг қамровли бўлиши, ва, шу боис, ташқи аудитор ишни кўпроқ бевосита ўзи бажариши керак бўлади.

А21. АХС 315 (янги таҳрирда)[18] тушунтирилгандек, аҳамиятли рисклар аудитор томонидан махсус кўриб чиқилишини талаб этади, ва, шу боис, ташқи аудитор томонидан аҳамиятли рискларга нисбатан ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш қобилияти чегараланган мулоҳазаларни қамраб оладиган тартиб-таомиллар билан чекланади. Шу билан бирга, муҳим бузиб кўрсатиш риски даражаси паст бўлмаса, фақатгина ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш аудиторлик рискини қабул қилинадиган паст даражагача камайтириш эҳтимоли кам бўлади ва ташқи аудитор томонидан айрим тестлар бевосита бажарилиши зарурлигини йўқ қилади.

А22. Ушбу АХСга мувофиқ тартиб-таомилларни бажариш натижасида ташқи аудитор у томонидан муҳим бузиб кўрсатишлар рисклар баҳоланишини қайта кўриб чиқиши мумкин. Бу, ўз навбатида, ташқи аудитор томонидан ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш ва ушбу АХСни қўллашни давом эттириш зарурлиги аниқланишига таъсир этиши мумкин.

---

17 АХС 200, А29 банд

18 АХС 315 (янги таҳрирда), 4(д) банд

Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви (18 бандга қаранг)

A23. АХС 260[19] га мувофиқ ташқи аудитордан режалаштирилган аудит кўлами ва муддатлари тўғрисида бошқарув юклатилган шахсларни хабардор қилиш талаб этилади. Ички аудит хизмати ишидан режалаштирилган фойдаланиш ташқи аудиторнинг умумий аудит стратегиясининг ажралмас қисмидир, ва, шу боис, бошқарув юклатилган шахслар таклиф этилаётган аудиторлик текширувини ўтказиш ёндашувини тушуниши учун аҳамиятлидир.

Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш

Ички аудит хизмати билан муҳокамалар олиб бориш ва фаолиятни мувофиқлаштириш (19 бандга қаранг)

A24. Тегишли фаолиятни мувофиқлаштириш асоси сифатида ички аудит хизмати билан ички аудиторлар ишидан режалаштирилган фойдаланишни муҳокама қилишда қуйидагиларни кўриб чиқиш мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин:

- Бундай ишнинг муддати.
- Бажарилган ишнинг хусусияти.
- Аудит билан қамраб олинадиган кўлами.
- Молиявий ҳисоботлар учун, умуман олганда, муҳимлиги (ва, ўринли бўлса, муайян операциялар, счётлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотлар учун муҳимлик даражаси ёки даражалари), ва муҳимлик чегараси.
- Таклиф этилган моддаларни танлаш усулллари ва танлаш ўлчамлари.
- Бажарилган ишни ҳужжатлаштириш.
- Кўриб чиқиш ва ҳисобот бериш тартиб-таомиллари.

[19] АХС 260, 15 банд

A25. Ташқи аудитор ва ички аудит хизмати ўртасида фаолиятни мувофиқлаштириш қуйидаги ҳолларда самарали бўлади, масалан:

- Давр давомида муҳокамалар тегишли вақт оралиқлари билан ўтказиб турилади.
- Ташқи аудитор ички аудит хизматини ушбу хизматга таъсир қилиши мумкин бўлган аҳамиятли масалалар тўғрисида хабардор қилиб боради.
- Ташқи аудитор ички аудит хизматининг тегишли ҳисоботлари билан танишиш имкониятига эга бўлади ва улардан маълумот олади, ҳамда ички аудит хизмати эътиборини жалб этган ҳар қандай аҳамиятли масалалар тўғрисида, бундай масалалар ташқи аудитор ишига таъсир қиладиган бўлса, хабардор қилинади, токи у бундай масалаларнинг аудиторлик келишуви учун оқибатларини кўриб чиқиш имкониятига эга бўлсин.

A26. АХС 200[20] да аудитор аудитни профессионал скептицизм, шу жумладан аудиторлик далиллари сифатида фойдаланиладиган ҳужжатлар ва расмий сўровларга жавоблар ишончлилигига шубҳа тўғдирадиган ахборот юзасидан огоҳ бўлиш билан релаштириши ва бажариши муҳимлиги кўриб чиқилади. Бинобарин, ички аудит хизмати билан келишув давомида ахборот алмашиш ички аудиторларга ташқи аудиторнинг ишига таъсир қилиши мумкин бўлган масалаларга ташқи аудиторнинг эътиборини қаратишга имконият беради.[21] Шундан сўнг, ташқи аудитор бундай ахборотни муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда ҳисобга олиши мумкин бўлади. Шу билан бирга, агар бундай ахборот молиявий ҳисоботларда муҳим бузиб кўрсатишнинг ошган риски тўғрисида далолат бериши мумкин бўлса ёки ҳар қандай ҳақиқатдаги, тахмин ёки гумон қилинган фирибгарликка ишора қилиши мумкин бўлса, ташқи аудитор ушбу ахборотни АХС 240[22] га мувофиқ фирибгарлик туфайли

---

[20] АХС 200, 15 ва А18 бандлар

[21] АХС 315 (янги таҳрирда), А116 банд

[22] АХС 315 (янги таҳрирда), А11 банд АХС 240 "*Аудиторнинг молиявий ҳисоботлар аудитида фирибгарликка тегишли вазифалари"* билан боғлиқликда

муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқлашда ҳисобга олиши мумкин.

Ички аудит хизмати иши мослигини аниқлаш тартиб-тамойиллари (21–22 бандларга қаранг)

A27. Ташқи аудиторнинг у томонидан фойдаланилиши режалаштирилган ички аудит хизмати иши юзасидан аудиторлик тартиб-таомиллари ички аудит ишининг умумий сифатини ва бу иш бажарилган холисликни баҳолаш учун асосни таъминлайди.

A28. Ташқи аудитор ички аудит хизмати томонидан бажарилган иш сифатини ва чиқарилган хулосаларини баҳолаш учун бажариши мумкин бўлган тартиб-таомиллар 22 бандга мувофиқ қайта бажаришга қўшимча ҳолда қуйидагиларни қамраб олади:

- Ички аудит хизматида ишлайдиган тегишли шахсларга сўровлар юбориш.
- Ички аудит хизмати томонидан бажариладиган тартиб-таомилларни кузатиш.
- Ички аудит хизматининг ишчи дастури ва иш ҳужжатларини кўриб чиқиш.

A29. Муҳим бузиб кўрсатиш риски қанча юқорироқ бўлса, ички аудит хизматининг ташқилий мақоми ва тегишли сиёсатлари ва тартиб-таомиллари ички аудиторлар холислигини қанча камроқ даражада таъминласа ёки ички аудит хизмати компетентлиги даражаси қанча камроқ бўлса, профессионал мулоҳаза қилиниши қанча кўпроқ талаб этилса, аудиторлик фикирини асослайдиган етарлича тегишли аудиторлик далиллари олинишида ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш ёки фойдаланмаслик тўғрисида қарор қабул қилиш учун ташқи аудитор томонидан ички аудит хизматининг умумий иши юзасидан шунча кўпроқ аудиторлик тартиб-таомиллари бажарилиши керак бўлади.

Қайтадан бажариш (22 бандга қаранг)

A30. Ушбу АХС мақсадларида, қайтадан бажариш ташқи аудитор томонидан ички аудит хизмати чиқарган хулосаларни тасдиқлаш мақсадида тартиб-таомилларни мустақил равишда бажаришни ўз

ичига олади. Ушбу мақсадга ички аудит хизмати томонидан аввал текширилган моддаларни текшириш орқали эришиш мумкин ёки, бу имконсиз бўлганда, ушбу мақсадга ички аудит хизмати томонидан ҳақиқатда текширилмаган, лекин ўхшаш бўлган бошқа етарлича моддаларни текшириш орқали эришиш мумкин. Қайтадан бажариш ички аудит хизмати ишининг мослиги юзасидан ташқи аудитор А28 бандга мувофиқ бажариши мумкин бўлган бошқа тартиб-таомилларга қараганда кўпроқ кенг қамровли далилларни таъминлайди. Ташқи аудитордан ички аудит хизматининг фойдаланиладиган ишининг ҳар бир соҳасида қайтадан бажариш талаб этилмасада, ташқи аудитор томонидан 22 бандга мувофиқ фойдаланилиши режалаштирилган ички аудит хизмати иши юзасидан, умуман олганда, бирмунча қайтадан бажариш талаб этилади. Ташқи аудитор, эҳтимол, қайта бажаришни ички аудит хизмати томонидан аудиторлик тартиб-таомиллари натижаларини режалаштириш, бажариш ва баҳолашнинг кўпроқ мулоҳазалар чиқарилган соҳалари ва муҳим бузиб кўрсатишнинг риски юқорироқ бўлган соҳаларига кўпроқ қаратади.

БОШҚА АХСларга МУВОФИҚЛАШТИРУВЧИ ЎЗГАРТИРИШЛАР

Эслатма: Қуйида АХС 610 (янги таҳрирда) "*Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш*" натижасида бошқа АХСларга киритилган мувофиқлаштирувчи ўзгартиришлар келтирилган. Ушбу ўзгартиришлар 2013 йилнинг 15 декабрида ёки ундан кейин якунланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан кучга эгадир. Ушбу ўзгартиришлардаги изоҳлар рақамлари ўзгартириладиган АХСларга мос келмайди, ва ҳавола ўша АХСларга қилиниши керак.

АХС 200 "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш*"

А72. Айрим ҳолатларда, АХС (ва шу боис унинг барча талаблари) мавжуд шарт-шароитларида ўринли бўлмаслиги мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъект ички аудит хизматига эга бўлмаса, АХС 610 (янги таҳрирда)[1] даги талабларнинг ҳеч бири ўринли бўлмайди.

***

АХС 230 "*Аудитни ҳужжатлаштириш*"

А19. Ҳужжатлаштириш талаби фақат ҳолатларда ўринли бўлган талабларга нисбатан қўлланилади. Талаб фақатгина шундай ҳолатларда ўринли бўлмайди ,[2] қачонки:

(а) Бутун АХС ўринли эмас (масалан, агарда тадбиркорлик субъектида ички аудит хизмати бўлмаса, АХС 610 (янги таҳрирда)[3] даги бирорта банд ўринли бўлмайди); ёки

(б) Талаб шартлидир ва шарт мавжуд эмас (масалан, етарли ўринли бўлган аудиторлик далилига эга бўлиш имконсиз бўлган ва бундай имконсизлик мавжуд бўлмаганда, аудит хулосасини ўзгартириш талаби).

---

1 АХС 610 (янги таҳрирда) *"Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш"*, 2-банд

2 АХС 200, 22-банд

3 АХС 610 (янги таҳрирда) *"Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш"*, 2-банд

***

АХС 240 «*Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари»*

19. Ички аудит хизматига эга тадбиркорлик субъектлари учун, аудитор ички аудит хизматидаги тегишли шахсларга ~~ички аудитга~~, улар ~~у~~ тадбиркорлик субъектига таъсир этадиган ҳар қандай ҳақиқий, шубҳали ёки тахминий фирибгарлик тўғрисида маълумотга эга эканлигини аниқлаш ҳамда унинг фирибгарлик рисклари тўғрисидаги фикрларини олиш учун, сўровлар юбориши лозим. (А18-бандга қаранг)

Ички аудит хизматига расмий сўровлар (19-бандга қаранг)

А18. АХС 315 (янги таҳрирда) ва АХС 610 (янги таҳрирда) ички аудит хизматига эга тадбиркорлик субъектларнинг аудитларига тегишли бўлган талабларни белгилайди ва йўриқномани таъминлайди.[4] Фирибгарлик юзасидан ушбу АХС ларнинг талабларини амалга оширишда, аудитор ички аудит хизматининг муайян ~~ички аудит~~ фаолиятлари тўғрисида сўров ўтказиши мумкин, жумладан мисол сифатида:

- Фирибгарликни фош этиш учун йил мобайнида ички аудит~~орлар~~ хизмати томонидан амалга оширилган, агарда мавжуд бўлса, тартиб-тамоиллар.
- Ушбу тартиб-тамоиллардан келиб чиқадиган ҳар қандай маълумотларга раҳбарият қониқарли муносабат билдирганлиги.

1-илова

Фирибгарлик риски омилларига мисоллар

Ички назорат қисмлари қуйидагилар натижасида етарли даражада эмас:

[4] АХС 315 (янги таҳрирда), 6(а) ва 23 бандлар, ва АХС 610 (янги таҳрирда), *"Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш"*

- Назоратларнинг, жумладан автоматлаштирилган назоратларнинг ва оралиқ молиявий ҳисобот беришнинг (ташқи ҳисобот бериш талаб этилганда), етарсиз мониторинги.
- Юқори қўнимсизлик даражалари ёки самарали бўлмаган бухгалтерия, ~~ички аудит, ёки~~ ахборот технологияси, ёки ички аудит хизмати ходимларини ёллаш.

***

АХС 260 "*Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви*"

А14. Бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокама қилиш ўринли бўлиши мумкин бўлган бошқа режалаштириш масалалари қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Агарда тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматига эга бўлса, ~~аудитор ички аудит ишидан фойдаланадиган даража ҳамда~~ ташқи ва ички аудиторлар ~~қандай қилиб~~ ижодий ва тўлдирувчи тарзда биргаликда ишлаши мумкинлиги, шу жумладан ички аудит хизмати ишидан ҳар қандай режалаштирилган фойдаланиш.[5]
- …

А33. Бошқарув юклатилган шахслар билан масалалар юзасидан ахборот алмашинишдан олдин, аудитор уларни раҳбарият билан муҳокама қилиши мумкин, токи бу ноўрин бўлмагунча. Масалан, раҳбариятнинг ваколати ёки дахлсизлиги тўғрисидаги масалаларни раҳбарият билан муҳокама қилиш ўринли бўлмаслиги мумкин. Раҳбариятнинг ижрочи жавобгарлигини эътироф этишга қўшимча тарзда, ушбу дастлабки муҳокамалар далиллар ва масалаларни аниқлаштириши ҳамда раҳбариятга қўшимча маълумотлар ва тушунтиришлар таъминлаш учун имконият бериши мумкин. Худди шунингдек, қачонки тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматига эга бўлса, аудитор бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинишдан

[5] АХС 610 (янги таҳрирда), 18-банд

олдин ички аудит хизматидаги тегишли шахслар ~~ички аудитор~~ билан масалаларни муҳокама қилиши мумкин.

А43. 4-бандда таъкидлангандек, самарали икки-томонлама ахборот алмашинуви ҳам аудиторга ҳам бошқарув юклатилган шахсларга кўмак беради. Бундан ташқари, АХС 315 (янги таҳрирда) бошқарув юклатилган шахслар иштирокини, жумладан уларнинг ички аудит хизмати, агарда мавжуд бўлса, ва ташқи аудиторлар билан ўзаро алоқаси, тадбиркорлик субъектининг назорат муҳитининг жиҳати сифатида белгиланади.[6] Номувофиқ икки-томонлама ахборот алмашинуви қониқарсиз назорат муҳитига ишора қилиши мумкин ва муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аудитор томонидан баҳоланишига таъсир этиши мумкин. Шундай риск ҳам мавжудки, бунда аудитор молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни шакллантириш учун етарлича тегишли аудиторлик далилига эга бўлмаган бўлиши мумкин.

***

АХС 265 «*Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви*»

А24. Агарда аудитор олдинги даврда раҳбарият билан аҳамиятли камчиликлардан ташқари ички назоратдаги камчиликлар юзасидан ахборот алмашинган бўлса ва раҳбарият харажат ёки бошқа сабаблар туфайли уларни бартараф этмасликни танлаган бўлса, аудитор жорий даврда ахборот алмашинувини такрорлаши шарт эмас. Аудитордан бундай камчиликлар тўғрисидаги маълумотни такрорлаш ҳам талаб этилмайди, агарда у юзасидан раҳбарият билан бошқа томонлар, масалан ички ~~аудиторлар~~ аудит хизмати ёки тартибга солувчи органлар томонидан ахборот алмашинилган бўлса. Бироқ, аудитор учун ушбу бошқа камчиликлар юзасидан қайта ахборот алмашиниш ўринли бўлиши мумкин, агарда раҳбариятда ўзгариш юз берган бўлса, ёки агарда камчиликларга нисбатан аудитор билан раҳбариятнинг олдинги тушунчасини ўзгартирадиган янги

[6] АХС 315 (янги таҳрирда), А77~~70~~-банд

маълумотлар аудитор эътиборини жалб этган бўлса. Шунга қарамасдан, олдин ахборот алмашинилган ички назоратдаги бошқа камчиликларнинг раҳбарият томонидан бартараф этилмаслиги бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинувини талаб этадиган аҳамиятли камчилик бўлиши мумкин. Ушбу ҳолатнинг юз бериши аудиторнинг ҳолатлардаги мулоҳазасига боғлиқ бўлади. …

***

АХС 300 "*Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш*"

Илова

Келишув хусусиятлари

…

- Консолидация мақсадларида аудитга қўшимча равишда, айрим молиявий ҳисоботларнинг мажбурий аудитини ўтказиш зарурати.
- ~~Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш имконияти ва аудитор уларнинг ишига қай даражада таяниши мумкинлиги — The availability of the work of internal auditors and the extent of the auditor's potential reliance on such work~~Тадбиркорлик субъекти ички аудит хизматига эга бўлиши ёки бўлмаслиги, ва, агарда эга бўлса, ички аудит хизмати ишидан аудит мақсадларида фойдаланиш мумкинлиги, фойдаланиш даражалари ва соҳалари.

…

***

АХС 402 "*Хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказиш жиҳатлари*"

А1. Хизмат кўрсатувчи ташкилоти томонидан кўрсатилган хизматларнинг хусусияти бўйича маълумотлар қуйидагилар каби кенг турдаги манбаларда мавжуд бўлиши мумкин:

- Фойдаланувчи қўлланмалари.
- Тизим бўйича умумий маълумотлар.
- Техник қўлланмалар.
- Фойдаланувчи тадбиркорлик субъекти билан хизмат кўрсатувчи ташкилоти ўртасидаги шартнома ёки хизмат доирасидаги келишув.
- Хизмат кўрсатувчи ташкилотидаги назоратлар бўйича хизмат кўрсатувчи ташкилотларининг, ички ~~аудиторларнинг~~ аудит хизматининг ёки тартибга солувчи органларнинг ҳисоботлари .
- Хизмат кўрсатиш соҳаси аудиторининг ҳисоботлари, жумладан раҳбарият хатлари, агарда мавжуд бўлса.

***

АХС 500 *"Аудиторлик далиллари"*

A51. Айрим ҳолатларда, аудитор тадбиркорлик субъекти томонидан тайёрланган маълумотлардан бошқа аудит мақсадларида фойдаланишни кўзда тутиши мумкин. Масалан, аудитор таҳлилий тартиб-таомиллар мақсадида тадбиркорлик субъектининг фаолият натижаси кўрсаткичларидан фойдаланишни, ёки тайёрланган тадбиркорлик субъектининг маълумотларидан мониторинг фаолиятлари учун, масалан ички аудит хизмати ~~аудитор~~ ҳисоботлари учун фойдаланишни кўзда тутиши мумкин. Бундай ҳолатларда, олинган аудиторлик далилининг мослигига маълумотларнинг аудитор мақсадлари учун етарли тарзда аниқлиги ёки батафсиллиги таъсир этади. Масалан, раҳбарият томонидан фойдаланилган фаолият натижаси кўрсаткичлари муҳим бўлган бузиб кўрсатишларни аниқлаш учун етарли даражада аниқ бўлмаслиги мумкин.

Аудиторлик далилидаги номутаносиблик, ёки унинг ишончлилигига нисбатан шубҳалар (11-бандга қаранг)

А57. Турли манбалардаги ёки турли жиҳатлардаги аудиторлик далилига эга бўлиш шуни кўрсатиши мумкинки, аудиторлик далилининг алоҳида моддаси ишончли бўлмайди, масалан қачонки бир манбадан олинган аудиторлик далили бошқа манбадан олинган аудиторлик далили билан номутаносиб бўлса. Бундай ҳолат бўлиши мумкин, масалан, қачонки раҳбариятнинг, ички аудиторларнинг ва бошқаларнинг сўровларга нисбатан жавоблари номутаносиб бўлса, ёки қачонки раҳбариятнинг расмий сўровларга нисбатан жавобларини тасдиқлаш мақсадида амалга оширилган бошқарув юклатилган шахсларнинг расмий сўровларга нисбатан жавоблари раҳбарият томонидан жавобга номутаносиб бўлса. АХС 230 муайян ҳужжатлаштириш талабини ўз ичига олади, агарда аудитор аҳамиятли масалага нисбатан аудиторнинг якуний хулосаси билан номутаносиб бўлган маълумотни аниқласа.[7]

***

АХС 550 ***"Ўзаро боғлиқ томонлар"***

А15. Тадбиркорлик субъектидаги бошқалар тадбиркорлик субъектининг ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари ҳамда тадбиркорлик субъектининг бундай алоқадорликлар ва операциялар устидан назоратлари тўғрисида маълумотга эга бўлиши мумкин деб ҳисобланган шахслардир. Улар раҳбариятнинг қисмини ташкил этмаган даражада куйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Бошқарув юклатилган шахслар;
- Ҳам йирик ҳам тадбиркорлик субъекти бизнесининг одатий йўналишидан ташқарида бўлган операцияларни бошлайдиган, қайта ишлайдиган ёки қайд этадиган

[7] АХС 230 *"Аудитни ҳужжатлаштириш"*, 11-банд

лавозимдаги ходимлар ҳамда бундай ходимларни назорат қиладиган ёки кузатадиган шахслар;

- Ички ~~аудиторлар~~ аудит хизмати;
- Ички юридик маслаҳатчи; ва
- Аҳлоқ бўйича бош ходим ёки эквивалент шахс.

А17. Назорат муҳити тўғрисидаги тушунчага эга бўлиш бўйича АХС 315 (янги таҳрирда) талабини қаноатлантиришда,[8] аудитор ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларини камайтириш учун ўринли бўлган назорат муҳитининг жиҳатларини, масалан қуйидагиларни кўриб чиқиши мумкин:

- Тегишли тартибда тадбиркорлик субъектининг ходимларига билдирилган ва амалда қўлланилган ҳолда, тадбиркорлик субъекти ўзаро боғлиқ томон операцияларининг муайян турларини амалга ошириши мумкин бўлган ҳолатларда ҳукмронлик қиладиган ички аҳлоқий кодекслар.

…

- Ўринли бўлганда, ички ~~аудиторлар~~ аудит хизмати томонидан даврий кўриб чиқишлар.

…

А22. Аудит мобайнида, аудитор ўзаро боғлиқ томон алоқадорликлари ва операциялари тўғрисидаги маълумотларни таъминлайдиган ёзувларни ёки ҳужжатларни, масалан қуйидагиларни текшириши мумкин:

- Аудитор томонидан олинган учинчи-томон тасдиқномалари (банк ва юридик тасдиқномаларига қўшимча тарзда).

…

- Ички ~~аудиторларнинг~~ аудит хизмати ҳисоботлари.

[8] АХС 315 (янги таҳрирда), 14-банд

…

***

АХС 600 "*Махсус кўриб чиқишлар – гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан компонент аудиторлари ишлари)*"

А27. Аудитордан фирибгарлик оқибатидаги молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашни ва баҳолашни ҳамда баҳоланган рискларга нисбатан тегишли жавобларни ишлаб чиқишни ва амалга оширишни талаб этилади.[9] Фирибгарлик оқибатидаги гуруҳ молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда фойдаланиладиган маълумотлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- ...
- Гуруҳнинг бошқарув юклатилган шахслари, гуруҳ бошқаруви, ички аудит хизматидаги тегишли шахслар (ва агарда ўринли бўлганда, компонент раҳбарияти, компонент аудиторлари ва бошқалар) компонентга ёки гуруҳга таъсир этадиган бирор ҳақиқий, гумон қилинган ёки даъво қилинган фирибгарлик тўғрисида маълумотга эга бўлиши юзасидан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг сўровларига уларнинг жавоблари.
- …

А51. 29-бандга мувофиқ нечта компонентларни танлаш, қайси компонентларни танлаш ва танланган алоҳида компонентларнинг молиявий маълумотлари бўйича амалга ошириладиган ишларнинг турига нисбатан гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг қарорига қуйидагилар каби омиллар таъсир этиши мумкин:

- …

[9] АХС 240 «*Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари*»

- Ички аудит хизмати компонентда ишларни амалга оширганлиги ва ушбу ишларнинг гуруҳ аудитига нисбатан ҳар қандай таъсири.
- …

2-илова

Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси тушунчага эга бўладиган масалаларга мисоллар

Келтирилган мисоллар кенг миқёсдаги масалаларни қамраб олади; бироқ, барча масалалар ҳам ҳар бир гуруҳ аудити бўйича келишувга нисбатан ўринли бўлмайди ва мисоллар рўйхати тўлиқ бўлиши зарур эмас.

Гуруҳлараро назоратлар

1. Гуруҳлараро назоратлар қуйидагиларнинг бирикмасини ўз ичига олиши мумкин:
   - …
   - Назоратларни, жумладан ички аудит хизмати фаолиятларини ва ўз-ўзини баҳолаш дастурларини мониторинг қилиш.
   - …
2. Ички аудит хизмати, масалан, ушбу ~~ички аудит~~ хизмат марказлашган бўлганда гуруҳлараро назоратларнинг қисми сифатида ҳисобланиши мумкин. АХС 610 (янги таҳрирда)[10] гуруҳ аудити бўйича келишув жамоаси ички ~~аудиторларнинг~~ аудит хизмати ишларидан фойдаланишни мўлжаллаган ~~режалаштирган~~ пайтдаги гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг ички аудит хизматининг ташкилий мақоми ва тегишли сиёсатлари ва тартиб-таомиллари ички аудиторларнинг ~~улар ваколати~~ ~~ва~~ холислигини таъминлашини, ички аудит хизмати компетентлиги даражасини ҳамда ички аудит хизмати тизимли ва тартибга солинган ёндашувни қўллаши ёки қўлламаслигини баҳолашини қамраб олади .

[10] АХС 610 (янги таҳрирда) *"Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш"*, 16-17~~19~~-бандлар

5-илова

Гуруҳ аудити бўйича келишув жамоасининг йўриқнома хатида қайд қилинадиган талаб этилган ва қўшимча масалалар

Компонент аудиторининг ишларини амалга оширишга нисбатан ўринли бўлган масалалар:

- …
- Компонентлардаги ёки уларга тегишли назоратлар бўйича амалга оширилган ишларга асосланган ҳолда, ички аудит хизматининг топилмалари…

Эслатма: АХС 315 ва АХС 610 га бошқа АХСлардаги барча ҳаволалар АХС 315 (янги таҳрирда) ва АХС 610 (янги таҳрирда) кучга кирганида ушбу АХС 315 (янги таҳрирда) ва АХС 610 (янги таҳрирда) ҳаволалар билан алмаштирилади.