300-СОН АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ

МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР АУДИТИНИ РЕЖАЛАШТИРИШ

(2009 йил 15 декабр ва ундан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан амал қилади)

МУНДАРИЖА

	Банд
Кириш	
АХСнинг қўллаш доираси	1–2
Кучга кириш санаси	3
Мақсад	4
Талаблар	
Топшириқ гуруҳи асосий аъзоларининг иштирок этиши	5
Топшириқ бўйича дастлабки ишлар	6
Режалаштириш бўйича ишлар	7–11
Ҳужжатлаштириш	12
Биринчи марта ўтказилаётган аудит топшириқлари бўйича қўшимча ишлар	13
Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар	
АХСнинг қўллаш доираси	А1–А4
Топшириқ гуруҳи асосий аъзоларининг иштирок этиши	А5
Топшириқ бўйича дастлабки ишлар	А6–А8
Режалаштириш бўйича ишлар	А9–А18
Ҳужжатлаштириш	А19–А23
Биринчи марта ўтказилаётган аудит топшириқлари бўйича қўшимча ишлар	А24
Илова: Умумий аудит стратегиясини белгилашда кўриб чиқиладиган омиллар	

300-сон Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) “*Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш”* 200-сон АХС “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудит ўтказиш”* билан биргаликда ўқилиши лозим.

Кириш

АХСнинг қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш бўйича аудиторнинг жавобгарлигини белгилайди. Ушбу АХС такрорланувчи аудитлар доирасида ёзилган. Биринчи марта ўтказилаётган аудит топшириқлари бўйича қўшимча мулоҳазалар алоҳида белгиланади.

2. Аудитни режалаштириш жараёни топшириқ учун умумий аудит стратегиясини белгилаш ва аудит режасини ишлаб чиқишни ўз ичига олади. 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган) бўйича топшириқ даражасида сифатни бошқариш, мазкур АХС бўйича етарли даражада режалаштириш билан биргаликда, молиявий ҳисоботларнинг аудитига бир неча жиҳатдан фойда келтиради, жумладан (А1–А4 бандларга қаранг):

- Аудиторга аудитнинг муҳим соҳаларига етарли эътибор қаратишга ёрдам бериш.
- Аудиторга эҳтимолий муаммоларни ўз вақтида аниқлаш ва ҳал қилишда ёрдам бериш.
- Аудиторга аудит жараёнини самарали ва унумдор тарзда амалга ошириш учун уни тўғри ташкил қилиш ва бошқаришда ёрдам бериш.
- Тахмин қилинган рискларга жавоб бериш учун тегишли даражадаги қобилият ва малакага эга бўлган гуруҳ аъзоларини танлашда ёрдам бериш ва уларга ишни тўғри тақсимлаш.
- Топшириқ гуруҳининг йўналишини ва назоратини таъминлаш ҳамда уларнинг ишини кўриб чиқиш.
- Тегишли ҳолларда, ташкилот компонентлар аудиторлари ва мутахассислари томонидан бажарилган ишни мувофиқлаштиришда ёрдам бериш.

Кучга кириш санаси

3. Мазкур АХС 2009 йил 15 декабр ва ундан кейин бошланган даврлар учун молиявий ҳисоботларнинг аудитига нисбатан амал қилади.

Мақсад

4. Аудиторнинг мақсади аудитни самарали тарзда ўтказиш учун уни режалаштиришдир.

Талаблар

Топшириқ гуруҳи асосий аъзоларининг иштирок этиши

5. Топшириқ партнёри ва топшириқ гуруҳи асосий аъзолари аудитни режалаштиришда, шу жумладан топшириқ гуруҳи аъзолари ўртасидаги муҳокамани режалаштириш ва унда иштирок этишни ўз ичига олган ҳолда иштирок этишлари лозим (А5 бандга қаранг).

Топшириқ бўйича дастлабки ишлар

6. Аудитор жорий аудит топшириғини бошлашда қуйидаги ишларни амалга оширади:

(a) Мижоз билан муносабатларни қабул қилиш ва давом эттириш ҳамда аниқ аудит топшириғига оид 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган) билан талаб қилинган тартиб таомилларни бажариш;[1]

(b) 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган)[2] га мувофиқ, мустақилликка оид бўлган талабларни ҳам ўз ичига олган тегишли ахлоқ талабларига риоя қилишни баҳолаш.

(c) 210-сон АХС[3] талабларига мувофиқ, топшириқ шартларини тушуниб олиш. (А6–А8 бандларга қаранг)

Режалаштириш бўйича ишлар

7. Аудитор аудитнинг кўлами, муддатлари ва умумий йўналишини акс эттирувчи, шунингдек аудит режасини ишлаб чиқиш учун асос бўлиб хизмат қиладиган аудитнинг умумий стратегиясини ишлаб чиқиши лозим.

---

1 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган), "*Молиявий ҳисоботларнинг аудитининг сифатини бошқариш"*, 22–24-бандлар

2 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 16–21-бандлар

3 210-сон АХС "*Аудит топшириғи шартларини келишиш", 9–13-бандлар*

8. Аудитнинг умумий стратегиясини ишлаб чиқишда аудитор 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган) талабларига риоя қилиш натижасида олинган маълумотларни ҳисобга олиши ва қуйидагиларни амалга ошириши лозим:

(a) аудит топшириғининг унинг кўлами учун ҳал қилувчи аҳамиятга эга бўлган хусусиятларини аниқлаш;

(b) аудит ўтказиш муддатларини режалаштириш ва зарур ахборот алмашинуви характерини белгилаш учун аудит топшириғи бўйича ҳисобот мақсадларини тасдиқлаш;

(c) аудиторнинг мулоҳазасига кўра топшириқ гуруҳи фаолияти йўналишини аниқлаш учун муҳим бўлган омилларни таҳлил қилиш;

(d) аудит топшириғи бўйича дастлабки иш натижаларини ўрганиш ва, агар ўринли бўлса, топшириқ партнёри томонидан ушбу ташкилот манфаатлари йўлида бошқа топшириқларни бажаришда олдин олинган тажриба, бу топшириқни бажариш учун фойдали бўлиши мумкинлигини аниқлаш; ва

(e) топшириқни бажариш учун зарур бўлган ресурсларнинг характери, муддати ва кўламини аниқлаш.[4] (А9-А13-бандларга қаранг)

9. Аудитор қуйидагиларнинг тавсифини ўз ичига олган аудиторлик режасини ишлаб чиқиши лозим:

(a) Режалаштирилган йўналишнинг, шунингдек топшириқ гуруҳи аъзоларининг назорати ҳамда уларнинг ишини кўриб чиқишнинг характери, муддати ва кўлами. (А14 бандга қаранг)

(b) 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган)[5] билан белгиланган режалаштирилган рискни баҳолаш тартибларининг характери, муддати ва кўлами.

(c) 330-сон АХС билан белгиланган тасдиқлар даражасидаги режалаштирилган кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўлами.[6]

(d) АХСларга мувофиқ бўлиши учун бажарилиши зарур бўлган бошқа режалаштирилган аудит тартиб таомиллари (А15-А17 бандларга қаранг).

10. Аудитор аудиторлик жараёни давомида зарур бўлганда умумий аудит стратегияси ва аудит режасини янгилаши ва ўзгартириши лозим. (А18 бандга қаранг)

11. Топшириқ партнёри умумий аудит стратегияси ва аудит режасини кўриб чиқиши лозим.

Ҳужжатлаштириш

12. Аудитор аудиторлик ҳужжатларига қуйидагиларни киритиши лозим:[7]

(a) Умумий аудит стратегияси;

(b) Аудит режаси; ва

(c) Аудит жараёнида умумий аудит стратегияси ёки аудит режасига киритилган ҳар қандай муҳим ўзгаришлар, шу жумладан, топшириқ гуруҳи аъзоларининг режалаштирилган йўналиши ва назорати ҳамда уларнинг ишини[8] кўриб чиқишнинг характери, муддати ва кўламига киритилган аҳамиятли ўзгаришлар ва бундай ўзгаришларнинг сабаблари (А19–А23 бандларга қаранг).

Биринчи марта ўтказилаётган аудит топшириқлари бўйича қўшимча ишлар

13. Аудитор биринчи марта ўтказилаётган аудит топшириғини бошлашдан олдин қуйидаги ишларни амалга ошириши лозим:

(a) 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган) га мувофиқ мижозлар билан муносабатларни қабул қилиш ва аудит топшириқларини[9] бажариш учун зарур бўлган тартиб таомилларни бажариш; ва

---

4 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 25-банд

5 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган), "*Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва уларга баҳо бериш".*

6 330-сон АХС "*Аудиторнинг баҳо берилган рискларга жавоблари"*

7 230-сон АХС "*Аудит ҳужжатлари" 8–11 ва А6 бандлари.*

8 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 30 ва А91–А92 бандлар.

9 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 22–24 бандлар.

(b) Аудиторлар ўзгарган ҳолатларда, тегишли аҳлоқ талабларига риоя қилган ҳолда, олдинги аудитор билан мулоқот қилиш. (А24- бандга қаранг)

***

Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар

АХСнинг қўллаш доираси (1-бандга қаранг)

А1. 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган) молиявий ҳисобот аудити учун топшириқ даражасида сифатни бошқариш бўйича аудиторнинг махсус жавобгарликлари ва топшириқ партнёрининг тегишли жавобгарликларини кўриб чиқади. 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган) талабларига риоя қилиш натижасида олинган маълумотлар ушбу АХС учун тегишлидир. Масалан, 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган)га мувофиқ, топшириқ партнёри топшириқнинг характери ва вазиятларини ҳисобга олган ҳолда, топшириқни бажариш учун етарли ва муносиб ресурслар топшириқ гуруҳига ажратилганлигини ёки тақдим этилганлигини аниқлаши талаб қилинади. Бундай аниқлаш ушбу АХСнинг 8-банди талаб қилганидек, умумий стратегияда топшириқни бажариш учун зарур бўлган ресурсларнинг характери, муддати ва кўламини аниқлашда бевосита аҳамиятга эга.

А2. Режалаштириш фаолиятининг характери ва кўлами ташкилотнинг ҳажми ва мураккаблигига, топшириқ гуруҳининг асосий аъзолари ташкилот билан олдинги тажрибасига ва аудит топшириғи давомида рўй берадиган вазиятлардаги ўзгаришларга қараб ўзгаради. Аудитни режалаштиришда аудитор лойиҳани бошқариш услублари ва воситаларидан фойдаланиши мумкин. 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган) [10] бундай услублар ва воситалар топшириқ гуруҳини топшириқ сифатини бошқаришда қандай қўллаб-қувватлаши мумкинлигини тавсифлайди.

А3. Режалаштириш аудитнинг алоҳида босқичи эмас, балки кўпинча олдинги аудит якунлангандан кейин тез орада (ёки у билан боғлиқ ҳолда) бошланадиган ва жорий аудит топшириғи якунлангунча давом этадиган узлуксиз ва такрорланувчи жараёндир. Бироқ, режалаштириш кейинги аудиторлик тартиб таомилларини бажаришдан олдин тугалланиши керак бўлган айрим фаолиятлар ва аудиторлик тартиб таомилларини амалга ошириш муддатларини кўриб чиқишни ўз ичига олади. Масалан, режалаштириш аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва уларга баҳо беришидан олдин қуйидаги масалаларни кўриб чиқиш зарурлигини ўз ичига олади:

- Рискка баҳо бериш тартиб таомиллари сифатида қўлланиладиган таҳлилий тартиб таомиллар.
- Ташкилотга қўлланиладиган ҳуқуқий ва норматив-ҳуқуқий база ва ташкилот ушбу базага қандай риоя қилаётгани тўғрисида умумий тушунчага эга бўлиш.
- Муҳимлик даражасини аниқлаш.
- Экспертларни жалб қилиш.
- Бошқа рискка баҳо бериш тартиб таомилларини бажариш.

А4. Аудитор аудит топшириғи даражасида сифатни бошқариш ва унга эришишда ёрдам бериш мақсадида аудит ўтказишни ва бошқаришни осонлаштириш учун режалаштиришнинг айрим элементларини ташкилот раҳбарият билан муҳокама қилишга қарор қилиши мумкин (масалан, режалаштирилган аудиторлик тартиб таомилларининг баъзиларини ташкилот ходимларининг иши билан мувофиқлаштириш учун). Бундай муҳокамалар кўпинча ўтказилса-да, аудитнинг умумий стратегияси ва аудит режаси аудиторнинг жавобгарлиги бўлиб қолади. Аудитнинг умумий стратегияси ёки аудит режасига киритилган масалаларни муҳокама қилишда аудитнинг самарадорлигига зарар етказмаслик учун эҳтиёткорлик талаб қилинади. Масалан, батафсил аудиторлик тартиб таомилларининг характери ва муддатларини раҳбарият билан муҳокама қилиш аудиторлик тартиб таомилларини олдиндан прогноз қилиш мумкинлиги сабабли аудит самарадорлигига зарар етказиши мумкин.

Топшириқ гуруҳи асосий аъзоларининг иштирок этиши (5-бандга қаранг)

А5. Аудитни режалаштиришда топшириқ партнёри ва топшириқ гуруҳининг бошқа асосий аъзоларининг иштироки уларнинг тажрибаси ва теран фикрларидан фойдаланишга асосланади, бу эса режалаштириш жараёнининг самарадорлиги ва унумдорлигини оширади.[11]

Топшириқ бўйича дастлабки ишлар (6-бандга қаранг)

---

10 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган), А74-А75 бандлар.

11 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган) 17 ва 18-бандлари молиявий ҳисоботнинг муҳим бузиб кўрсатишларга мойиллиги тўғрисида топшириқ иш жамоасининг муҳокамаси бўйича талабларни белгилайди ва кўрсатмалар беради. 240-сон АХС *"Молиявий ҳисобот аудитида фирибгарликка оид аудиторнинг жавобгарликлари"* 16-банди ушбу муҳокама давомида фирибгарлик туфайли ташкилотнинг молиявий ҳисоботидаги муҳим бузиб кўрсатишларга мойиллигига алоҳида эътибор қаратиш бўйича кўрсатмалар беради.

А6. 6-бандда кўрсатилган дастлабки топшириқ фаолиятини жорий аудит топшириғининг бошида амалга ошириш аудиторга 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган)га мувофиқ топшириқ даражасида сифатни бошқариш ва унга эришиш қобилиятига салбий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳодисалар ёки ҳолатларни аниқлаш ва баҳолашда ёрдам беради.

А7. Бу дастлабки топшириқ фаолиятини бажариш аудиторга, масалан, қуйидагиларни амалга ошириш учун аудит топшириғини режалаштиришга имкон беради:

- Топшириқни бажариш учун зарур мустақиллик ва топшириқни бажариш қобилиятини сақлаш.
- Аудиторнинг топшириқни давом эттиришга тайёрлигига таъсир қилиши мумкин бўлган раҳбарият ҳалоллиги билан боғлиқ масалалар йўқлигини аниқлаш.
- Мижоз билан топшириқ шартлари бўйича тушунмовчиликлар йўқлигини аниқлаш.

А8. Жорий аудит топшириғининг бошида ҳам мижоз билан муносабатларни давом эттириш, ҳам тегишли ахлоқий талабларни (шу жумладан мустақилликни) баҳолаш бўйича дастлабки тартиб таомилларни бажариш, улар жорий аудит топшириғи учун бошқа муҳим фаолиятларни бажаришдан олдин тугатилишини англатади. Давом этаётган аудит топшириқлари учун бундай дастлабки тартиб таомиллар кўпинча олдинги аудит якунлангандан кейин тез орада (ёки у билан боғлиқ ҳолда) содир бўлади.

Режалаштириш бўйича ишлар

Умумий аудит стратегияси (7–8 бандларга қаранг)

А9. Аудиторнинг рискка баҳо бериш тартиб таомиллари якунланишига қараб, аудитнинг умумий стратегиясини белгилаш жараёни қуйидаги масалаларни ўз ичига олиши мумкин:

- Муайян аудит соҳалари учун жалб қилинадиган ресурслар (инсон, технологик ёки интеллектуал) характери. Масалан, юқори риск соҳаларига тажрибали гуруҳ аъзоларини жалб қилиш ёки мураккаб масалаларни ҳал қилиш учун экспертларни тайинлаш;
- Муайян аудит соҳаларига ажратиладиган ресурслар миқдори. Масалан, бир нечта ҳудудларда моддий-товар қийматликлари инвентаризациясини ўтказишга юборилган гуруҳ аъзолари сони, гуруҳлар аудити ҳолатида бошқа аудиторлар ишини кўриб чиқиш кўлами ёки юқори риск соҳаларига ажратиш учун соатларда аудит бюджети;
- Бу ресурслар қачон жалб қилиниши, масалан оралиқ аудит босқичида ёки муҳим чегара саналарида; ва
- Бундай ресурслар қандай йўналтирилиши, назорат қилиниши ёки фойдаланилиши. Масалан, гуруҳ брифинг ва дебрифинг йиғилишлари қачон ўтказилиши кутилаётгани, топшириқ партнёри ва менежернинг кўриб чиқишлари қандай амалга оширилиши кутилаётгани (масалан, жойида ёки жойдан ташқарида).

А10. 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган) топшириқ ресурслари ва топшириқни бажариш (шу жумладан топшириқ гуруҳи аъзоларини йўналтириш ва назорат қилиш ҳамда уларнинг ишини кўриб чиқиш) бўйича талаблар ва кўрсатмаларни ўз ичига олади.

А11. Иловада аудитнинг умумий стратегиясини белгилашда кўриб чиқиладиган масалалар мисоллари келтирилган.

А12. Аудитнинг умумий стратегияси белгиланган сўнг, аудит мақсадларига аудитор ресурсларидан самарали фойдаланиш орқали эришиш зарурлигини ҳисобга олган ҳолда, аудитнинг умумий стратегиясида аниқланган турли масалаларни ҳал қилиш учун аудит режасини ишлаб чиқиш мумкин. Аудитнинг умумий стратегиясини ва батафсил аудит режасини белгилаш албатта алоҳида ёки кетма-кет жараёнлар эмас, балки улар бир-бири билан яқин боғлиқ, чунки бирига киритилган ўзгаришлар иккинчисида ҳам ўзгаришларга олиб келиши мумкин.

Кичик ташкилотларга хос жиҳатлар

А13. Кичик ташкилотлар аудитида бутун аудит жуда кичик топшириқ гуруҳи томонидан ўтказилиши мумкин. Кўп ҳолларда кичик ташкилотлар аудити топшириқ партнёри (у якка мутахассис-практик бўлиши мумкин) томонидан фақат битта топшириқ гуруҳи аъзоси билан биргаликда (ёки умуман топшириқ гуруҳи аъзоларисиз) ўтказилади. Кичик топшириқ гуруҳи шароитида топшириқ гуруҳи аъзоларининг биргаликдаги ишини мувофиқлаштириш ва улар ўртасида ахборот алмашинувини ташкил этиш осонроқ. Кичик ташкилот аудити учун аудитнинг умумий стратегиясини ишлаб чиқиш мураккаб ёки кўп вақт талаб қиладиган тадбир бўлмаслиги керак; у ташкилотнинг ҳажми, аудитнинг мураккаблиги ва топшириқ гуруҳининг ҳажмига боғлиқ. Масалан, олдинги аудит якунланиши

бўйича тайёрланган, иш ҳужжатларини текширишга асосланган ва энди якунланган аудит давомида аниқланган муаммоларни ажратиб кўрсатадиган, мулкдор-раҳбарият билан муҳокамалар натижаларига кўра жорий даврда янгиланган қисқача эслатма, агар бу эслатмада 8-бандда санаб ўтилган масалалар ёритиб берилган бўлса, жорий аудит топшириғи бўйича тегишли равишда ҳужжатлаштирилган аудит стратегияси вазифасини бажариши мумкин.

A14. 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган) топшириқ партнёрининг топшириқ гуруҳи аъзоларини йўналтириш ва назорат қилиш ҳамда уларнинг ишини кўриб чиқишнинг характери, муддатлари ва кўлами бўйича жавобгарлигини кўриб чиқади. [12]

Аудит режаси (9-бандга қаранг)

A15. Ўтказилаётган аудит режаси умумий стратегияга қараганда батафсилроқ тавсифни ўз ичига олади, чунки унда топшириқ гуруҳи аъзолари томонидан бажариладиган аудиторлик тартиб таомилларининг характери, муддатлари ва кўлами кўрсатилади. Бу аудиторлик тартиб таомилларини режалаштириш аудит режасини ишлаб чиқиш жараёнида бутун аудит давомида амалга оширилади. Масалан, рискларга баҳо бериш аудиторлик тартиб таомилларини режалаштириш аудитнинг бошланғич босқичида ўтказилади. Бироқ, у ёки бу кейинги аудиторлик тартиб таомилларининг характери, муддатлари ва кўламини режалаштириш бу рискларга баҳо бериш тартиб таомилларини бажариш натижасига боғлиқ. Бундан ташқари, аудитор операцияларнинг маълум турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришга оид кейинги аудиторлик тартиб таомилларини бажаришни барча қолган кейинги аудиторлик тартиб таомилларини режалаштиришдан олдин бошлаши мумкин.

A16. Режалаштирилган рискларга баҳо бериш тартиб таомиллари ва кейинги аудиторлик тартиб таомилларининг характери, муддатлари ва кўламини аниқлаш, улар маълумотларни ёритиб беришга тегишли бўлган даражада, ҳам маълумотларни тақдим этишнинг кенг кўлами, ҳам маълумотларни ёритиб беришда мавжуд бўлиши мумкин бўлган батафсиллик даражаси нуқтаи назаридан муҳим аҳамиятга эга. Шунингдек, баъзи маълумотларни ёритиб бериш асосий регистрлар ва ёрдамчи қайдномалардан олинмаслиги мумкин, бу ҳам рискларни баҳолашга ва рискларга жавобан аудиторлик тартиб таомилларининг характери, муддатлари ва кўламига таъсир қилади.

A17. Аудитда маълумотларни ёритиб беришни дастлабки кўриб чиқиш аудиторга тегишли эътибор қаратиш ва операциялар турлари, ҳодисалар ва ҳисоб қолдиқлари ўрганиладиган даражада маълумотларни ёритиб беришни ўрганиш учун етарли вақт режалаштиришга ёрдам беради. Дастлабки кўриб чиқиш аудиторга аудитга қуйидагиларнинг таъсирини аниқлашга ҳам ёрдам бериши мумкин:

- ташкилот муҳитидаги, молиявий ҳолатидаги ёки фаолиятидаги ўзгаришлардан келиб чиқадиган маълумотларни ёритиб беришга оид муҳим янги ёки қайта кўриб чиқилган талаблар (масалан, бизнеснинг муҳим бирлашуви натижасида юзага келадиган сегментларни тан олиш ва сегментлар бўйича ҳисобот тузишга доир талаблардаги ўзгаришлар);

- қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концептуал асосидаги ўзгаришлардан келиб чиқадиган маълумотларни ёритиб беришга оид муҳим янги ёки қайта кўриб чиқилган талаблар;

- алоҳида маълумотларни ёритиб беришга тегишли аудиторлик тартиб таомилларини ўтказишда ёрдам бериш учун аудитор экспертини жалб қилиш зарурлиги (масалан, меҳнат фаолияти якунида ва бошқа пенсия мажбуриятлари бўйича тўловлар мажбуриятларига тегишли маълумотларни ёритиб бериш); ва

- аудитор бошқарув учун масъул шахслар билан муҳокама қилишни хоҳлаши мумкин бўлган, маълумотларни ёритиб беришга тегишли масалалар.[13]

Аудит давомида режалаштириш қарорларига ўзгартишлар киритиш (10 бандга қаранг)

A18. Кутилмаган ҳодисалар, вазиятлардаги ўзгаришлар ёки аудиторлик тартиб таомилларини ўтказиш жараёнида тўпланган аудит далиллари натижасида, аудиторда аудитнинг умумий стратегияси ва аудит режасига ўзгартиришлар киритиш зарурати туғилиши мумкин, бу эса баҳо берилган рискларнинг қайта кўриб чиқилган таҳлилини ҳисобга олган ҳолда кейинги аудиторлик тартиб таомилларининг характери, муддатлари ва кўламини ўзгартиришга олиб келади. Бу аудитор тегишли аудиторлик тартиб таомилларини дастлабки режалаштиришда мавжуд бўлган маълумотлардан жиддий равишда фарқ қиладиган маълумотларга эга бўлган ҳолларда содир бўлиши мумкин. Масалан, моҳиятан текшириш тартиб таомилларини бажариш жараёнида тўпланган аудит далиллари назорат воситаларини тестдан ўтказиш натижасида тўпланган аудит далилларига зид бўлиши мумкин.

Ҳужжатлаштириш (12 бандга қаранг)

---

12 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 29–31-бандлар.

13 260-сон АХС (Қайта таҳрирланган) "Бошқарув учун масъул жавобгар шахслар билан мулоқот қилиш", 13-банд.

A19. Аудитнинг умумий стратегияси бўйича ҳужжатлаштириш топшириқ даражасида сифатни бошқариш бўйича асосий қарорлар ёзуви ва топшириқ гуруҳига аҳамиятли масалаларни етказиш воситаси ҳисобланади. Масалан, аудитор аудитнинг умумий стратегиясини аудитнинг умумий кўлами, муддатлари ва уни ўтказиш тартиби бўйича асосий қарорларни ўз ичига олган эслатма шаклида умумлаштириши мумкин.

A20. Аудит режаси бўйича ҳужжатлаштириш рискларга баҳо бериш тартиб таомиллари ва баҳоланган рискларга жавобан тасдиқлар даражасидаги кейинги аудиторлик тартиб таомилларининг режалаштирилган характери, муддатлари ва кўламининг ёзувидан иборат. Ҳужжатлаштириш шунингдек бу тартиб таомилларни бажаришни бошлашдан олдин ўрганиш ва тасдиқлаш мумкин бўлган аудиторлик тартиб таомилларининг тегишли режалаштирилганлигининг далили бўлиб хизмат қилади. Аудитор аудит топшириғининг муайян вазиятларини ҳисобга олган ҳолда тузилган стандарт аудиторлик дастурлари ёки назорат рўйхатларидан фойдаланиши мумкин.

A21. Аудитнинг умумий стратегияси ва аудит режасидаги аҳамиятли ўзгаришларни, шунингдек улар туфайли аудиторлик тартиб таомилларининг режалаштирилган характери, муддатлари ва кўламидаги ўзгаришларни ҳужжатлаштириш бу муҳим ўзгаришлар киритилган сабабларни, шунингдек аудитнинг умумий стратегияси ва аудит режаси ўтказилаётган аудит учун якуний таҳрирда қабул қилинганлигини тушунтиради. Ҳужжатлар шунингдек ўтказилаётган аудит давомида содир бўлаётган муҳим ўзгаришларга тегишли жавоб ҳаракатларини акс эттиради.

A22. 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган)га мувофиқ, гуруҳ аъзоларининг йўналиши ва назорати ҳамда уларнинг ишларини кўриб чиқиш ҳужжатлари режалаштирилган йўналиш, муддат ва кўламдаги муҳим ўзгаришларнинг ёзувини ҳам таъминлаши мумкин.

Кичик ташкилотларга хос жиҳатлар

A23. А11-бандида муҳокама қилинганидек, мос ва қисқа ёзувли эслатма кичик ташкилотнинг аудит стратегияси учун ҳужжат сифатида хизмат қилиши мумкин. Аудит режаси учун кам сонли назорат воситалари[14] мавжудлиги тахминига асосланган стандарт аудит дастурлари ёки назорат рўйхатлари (А19-бандга қаранг), кичик ташкилотларда бўлиши эҳтимол бўлгани каби, улар аудиторнинг рискка баҳо беришларини ўз ичига олган топшириқ шароитларига мослаштирилган тақдирда қўлланилиши мумкин.

Биринчи марта ўтказилаётган аудит топшириқлари бўйича қўшимча ишлар (13-бандга қаранг)

A24. Ўтказилаётган аудитни режалаштиришнинг мақсади ва вазифалари биринчи марта бажарилаётган аудит топшириғида ҳам, мунтазам ўтказиладиган аудитда ҳам ўзгаришсиз қолади. Бироқ, биринчи марта бажарилаётган аудит топшириғини режалаштиришда аудитор режалаштириш ишлари рўйхатини кенгайтириш зарурати билан тўқнашиши мумкин, чунки унда мунтазам ўтказиладиган аудитни режалаштиришда фойдаланиши мумкин бўлган аудит қилинаётган ташкилотга оид аввалги тажриба мавжуд эмас. Биринчи марта бажарилаётган аудитнинг умумий стратегияси ва аудит режасини ишлаб чиқишда аудитор қуйидагиларни ўз ичига олган баъзи қўшимча масалаларни кўриб чиқиши мумкин:

- олдинги аудитор билан эришилиши керак бўлган келишувлар, масалан, қонун ёки норматив ҳужжат билан тақиқланган ҳоллардан ташқари, унинг ишчи ҳужжатлари билан танишиш имкониятини таъминлаш бўйича.

- аудиторнинг дастлабки тайинланиши муносабати билан раҳбарият билан муҳокама қилинган барча аҳамиятли масалалар (ҳисоб тамойиллари ёки аудит ва молиявий ҳисобот стандартларини қўллашни ўз ичига олган), бу масалаларни бошқарув учун масъул шахсларга етказиш, шунингдек бу масалаларнинг аудитнинг умумий стратегияси ва аудит режасига таъсири.

- давр бошидаги қолдиқлар бўйича етарли ва муносиб аудит далилларини олиш учун зарур бўлган аудиторлик тартиб таомиллари.[15]

- биринчи марта бажарилаётган аудит топшириқлари бўйича аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизими томонидан назарда тутилган бошқа тартиб таомиллар (масалан, аудиторлик ташкилотининг сифат назорати тизими муҳим аудиторлик тартиб таомиллари бошланишидан олдин аудитнинг умумий стратегиясини текширишда ёки ҳисоботлар чиқарилишидан олдин уларни кўриб чиқишда бошқа раҳбар ёки катта ходимнинг иштирокини назарда тутиши мумкин).

---

14 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган), 26(а) банд

15 510-сон АХС "*Дастлабки аудит топшириқлари — Бошланғич қолдиқлар"*

Илова
(7–8, А9–А14 бандларга қаранг)

Умумий аудит стратегиясини белгилашда кўриб чиқиладиган омиллар

Ушбу иловада аудитор аудитнинг умумий стратегиясини ишлаб чиқишда кўриб чиқиши мумкин бўлган масалалар мисоллари келтирилган. Бу масалаларнинг кўпчилиги батафсил аудит режасига ҳам таъсир қилади. Келтирилган мисоллар кўплаб аудит топшириқларига қўлланиладиган масалаларнинг кенг доирасини қамраб олади. Қуйида келтирилган баъзи масалалар бошқа АХСлар талаблари таркибига киритилиши мумкин бўлса-да, бу масалаларнинг барчаси ҳам ҳар бир аудит топшириғи учун долзарб бўлиб қолавермайди, ва уларнинг рўйхати тўлиқ эмас.

Аудит топшириғининг ўзига хос хусусиятлари

- аудит қилиниши керак бўлган молиявий маълумотлар тайёрланган молиявий ҳисоботни тайёрлаш концептуал асоси, бошқа бирор молиявий ҳисоботни тайёрлаш концептуал асосига мувофиқликни текшириш зарурати эҳтимолини ҳисобга олган ҳолда.

- ушбу соҳа учун хос бўлган ҳисобот талаблари, масалан, соҳа тартибга солувчи органлари томонидан белгиланган ҳисоботлар.

- аудитнинг режалаштирилган қамрови, шу жумладан аудит қилинадиган ташкилот компонентларининг сони ва жойлашувини ўз ичига олган ҳолда.

- бош ташкилот ва унинг компонентлари ўртасидаги гуруҳни консолидация қилиш тартибини белгиловчи назорат муносабатларининг хусусияти.

- компонентларни бошқа аудиторлар томонидан аудитдан ўтказилиши даражаси.

- махсус билимлар зарурлигини ўз ичига олган, аудит қилиниши керак бўлган бизнес сегментларининг хусусияти.

- ҳисоботда қўлланиладиган валюта, аудит қилинадиган молиявий маълумотларни бир валютадан бошқасига қайта ҳисоблаш зарурлигини ўз ичига олган ҳолда.

- консолидация мақсадлари учун аудитга қўшимча равишда тартибга солувчи ҳужжатларда назарда тутилган алоҳида молиявий ҳисоботлар аудитининг зарурлиги.

- ташкилотда ички аудит хизматининг мавжудлиги ва, агар у мавжуд бўлса, бу хизмат иши натижалари қайси соҳаларда ва қай даражада ўтказилаётган аудит мақсадлари учун фойдаланилиши мумкинлигини ҳисобга олиш, ички аудиторлар ишидан фойдаланишнинг режалаштирилган хусусияти ва ҳажми бевосита иштирок этишга йўл қўйса.

- ташкилот томонидан хизмат кўрсатувчи ташкилотлар хизматларидан фойдаланиш ва, бундай хизматлардан фойдаланилган тақдирда, аудитор бундай хизмат кўрсатувчи ташкилотлар томонидан қўлланиладиган назорат воситаларини ташкил этиш ёки ишлаши бўйича далилларни қандай олиши мумкинлигини ҳисобга олиш.

- аввалги аудит топшириқлари давомида тўпланган аудит далилларидан, масалан, рискларга баҳо бериш тартиб таомиллари ва назорат воситаларини тестлаш билан боғлиқ далиллардан фойдаланишнинг кутилган хусусияти.

- ахборот технологияларининг маълумотлар мавжудлиги ва аудитнинг автоматлаштирилган усулларидан кутилган фойдаланишни ўз ичига олган аудиторлик тартиб таомилларига амалий таъсири.

- оралиқ молиявий маълумотларнинг кўриб чиқиш текширувлари билан аудитнинг режалаштирилган қамрови ва муддатларини мувофиқлаштириш, шунингдек бундай кўриб чиқиш текширувлари давомида олинган маълумотларнинг аудитга таъсири.

- мижоз ходимлари ва маълумотларининг мавжудлиги.

Ҳисобот мақсадлари, аудитнинг муддати ва ахборот алмашинуви хусусияти

- ташкилотнинг оралиқ ва якуний босқичларда ҳисобот тақдим этиш календари.

- аудит ишининг хусусияти, муддатлари ва кўламини муҳокама қилиш учун раҳбарият ва бошқарув учун масъул шахслар билан йиғилишларни ташкил этиш.

- Раҳбарият ва бошқарув учун масъул шахслар билан ҳисоботларнинг кутилаётган турлари ва уларни тақдим этиш муддатларини, шунингдек аудиторлик хулосаси, раҳбариятга хатлар ва бошқарув учун масъул шахслар билан ахборот алмашинувини ўз ичига олган, ҳам ёзма, ҳам оғзаки шаклдаги бошқа турдаги ахборот алмашинувини муҳокама қилиш.

- бутун топшириқ давомида аудит ишларининг бориши ҳақида кутилаётган маълумот беришга оид масалаларни раҳбарият билан муҳокама қилиш.

- ташкилот компонентларининг аудиторлари билан кутилаётган ҳисобот турлари ва тақдим этиш муддатларига, шунингдек компонентлар аудити билан боғлиқ бошқа масалаларга тегишли масалаларни муҳокама қилиш.

- топшириқ гуруҳи аъзолари ўртасида ахборот алмашинувининг кутилаётган хусусияти ва муддатлари, шу жумладан топшириқ гуруҳи йиғилишларини ўтказиш хусусияти ва муддатлари, шунингдек бажарилган ишларни кўриб чиқиш муддатлари.

- аудит натижасида юзага келадиган ҳисобот бериш бўйича қонун ёки шартномада назарда тутилган ҳар қандай мажбуриятларни ўз ичига олган, учинчи шахслар билан ахборот алмашинувига эҳтиёж.

Муҳим омиллар, топшириқ бўйича дастлабки иш ва бошқа топшириқларни бажариш жараёнида олинган маълумотлар

- 320-сон АХС[1] га мувофиқ муҳимликни аниқлаш ва зарур бўлганда:

    - 600-сон АХСга мувофиқ компонентлар даражасидаги муҳимликни аниқлаш ва уни компонент аудиторларига етказиш.[2]

    - Аҳамиятли компонентлар ва операцияларнинг муҳим турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш турларини дастлабки аниқлаш.

- муҳим бузиб кўрсатиш рискининг юқори бўлиши мумкин бўлган соҳаларни дастлабки аниқлаш.

- молиявий ҳисоботнинг умумий даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискининг бошқарув, назорат ва текширувга таъсири.

- аудитор топшириқ гуруҳи аъзоларининг эътиборини аудит далилларини тўплаш ва баҳолашда танқидий фикрлаш ва профессионал скептицизм тамойилига риоя қилиш зарурлигига қаратадиган усул.

- ички назорат тизимининг операцион самарадорлигини баҳолаш ўтказилган аввалги аудит натижалари, шу жумладан аниқланган камчиликларнинг хусусияти ва уларни бартараф этиш учун кўрилган чоралар.

- аудиторлик ташкилотининг аудит қилинаётган ташкилотга бошқа хизматлар кўрсатишга масъул ходимлари билан аудит ўтказилишига таъсир қилиши мумкин бўлган масалаларни муҳокама қилиш.

- раҳбариятнинг ишончли ички назорат тизимини ишлаб чиқиш, жорий этиш ва қўллаб-қувватлаш тамойилларига содиқлиги далиллари, шу жумладан бундай тизим бўйича тегишли ҳужжатлар мавжудлиги далиллари.

- қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш концептуал асосидаги ўзгаришлар, масалан, маълумотларни ёритиб беришга оид муҳим янги ёки қайта кўриб чиқилган талабларга олиб келиши мумкин бўлган ҳисоб стандартларидаги ўзгаришлар.

- операциялар ҳажми, бу аудиторнинг ички назорат тизимига таяниш самаралироқ бўлиши юзасидан масалани ҳал қилишида ҳал қилувчи рол ўйнаши мумкин.

- ташкилотнинг барча бўғинларида ички назорат тизимининг ташкилот операцион фаолиятини муваффақиятли юритиш учун муҳимлигини англаш.

- раҳбарият асосий регистр ва ёрдамчи китоблардан олинмаган маълумотларни ёритиб беришни ўз ичига олган, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш концептуал асоси талаб қиладиган маълумотларни ёритиб беришни аниқлаш ва тайёрлаш учун фойдаланадиган жараён ёки жараёнлар.

---

1 320-сон АХС "*Аудитни режалаштириш ва ўтказишда муҳимлик"*

2 600-сон АХС "*Гуруҳ молиявий ҳисоботларини аудит қилишда махсус кўриб чиқишлар*" (Компонент аудиторларининг ишини ўз ичига олган ҳолда), 21–23 ва 40(c) бандлар

- ахборот технологиялари ва бизнес-жараёнларидаги ўзгаришлар, ташкилотнинг асосий раҳбариятидаги ўзгаришлар, шунингдек харидлар, бирлашувлар ва сотишларни ўз ичига олган, ташкилотга таъсир қилувчи бизнес ривожланишидаги муҳим воқеалар.

- соҳа тартибга солувчи ҳужжатлари талабларидаги ўзгаришлар ва ҳисоботга оид янги талаблар каби соҳа ривожланишидаги муҳим воқеалар.

- қонунчилик базасидаги ўзгаришлар каби ташкилотга таъсир қилувчи бошқа муҳим ўзгаришлар.

Ресурсларнинг характери, фойдаланиш муддати ва кўлами

- топшириқ гуруҳи аъзоларини танлаш (зарур ҳолларда, топшириқ сифатини текширишни амалга оширувчи шахсни ўз ичига олган) ва улар ўртасида мажбуриятларни тақсимлаш, шу жумладан муҳим бузиб кўрсатиш риски даражаси юқорироқ бўлган йўналишларга топшириқ гуруҳининг тажрибалироқ аъзоларини тайинлаш.

- Муҳим бузиб кўрсатиш риски юқори бўлиши мумкин бўлган йўналишлардаги ишлар учун ажратилиши зарур бўлган вақт миқдорини белгилашни ўз ичига олган, топшириқ сметасини тузиш.

315-СОН АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ (2019 -ЙИЛДА ҚАЙТА ТАҲРИРЛАНГАН)

МУҲИМ БУЗИБ КЎРСАТИШ РИСКИНИ АНИҚЛАШ ВА БАҲОЛАШ

(2021 йил 15 декабр ёки ундан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисобот аудити учун амал қилади)

МУНДАРИЖА

	Банд
Кириш	
АХСнинг қўллаш доираси	1
АХСдаги асосий тамойиллар	2–8
Масштаблаштириш	9
Кучга кириш санаси	10
Мақсад	11
Таърифлар	12
Талаблар	
Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва у билан боғлиқ фаолиятлар	13–18
Ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси ва ташкилотнинг ички назорат тизимини тушуниш	19–27
Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш	28–37
Ҳужжатлаштириш	38
Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар	
Таърифлар	A1–A10
Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва у билан боғлиқ фаолиятлар	A11–A47
Ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси ва ташкилотнинг ички назорат тизимини тушуниш	A48–A183
Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш	A184–A236
Ҳужжатлаштириш	A237–A241
1-илова: Ташкилот ва унинг бизнес моделини тушуниш учун мулоҳазалар	
2-илова: Ажралмас риск омилларини тушуниш	
3-илова: Ташкилотнинг ички назорат тизимини тушуниш	
4-илова: Ташкилотнинг ички аудит функциясини тушуниш учун мулоҳазалар	
5-илова: Ахборот технологияларини (АТ) тушуниш учун мулоҳазалар	
6-илова: Умумий АТ назорат воситаларини тушуниш бўйича мулоҳазалар	

315-сон Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) (2019 йилда қайта таҳрирланган) *“Муҳим бузиб кўрсатишлар рискини аниқлаш ва баҳолаш”* 200-сон АХС *“Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудитни ўтказиш”* билан биргаликда ўқилиши лозим.

Кириш

АХСнинг қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) аудиторнинг молиявий ҳисоботидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқлаш ва баҳолаш бўйича жавобгарлигини белгилайди.

АХСдаги асосий тамойиллар

2. 200-сон АХС молиявий ҳисоботнинг[1] аудити ўтказилишида аудиторнинг умумий мақсадлари билан шуғулланади, жумладан, аудит рискини қабул қилинадиган паст даражага тушириш учун етарли ва муносиб аудит далилларини олиш.[2] Аудит риски муҳим бузиб кўрсатиш риски ва аниқлаш риски функциясидир.[3] 200-сон АХС муҳим бузиб кўрсатиш риски икки даражада[4] мавжуд бўлиши мумкинлигини тушунтиради: умумий молиявий ҳисобот даражасида; ва операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш даражасида.

3. 200-сон АХС аудитордан аудитни режалаштириш ва ўтказишда профессионал мулоҳазани қўллашни талаб қилади ҳамда молиявий ҳисоботда муҳим бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлиши мумкинлигини тан олиб, аудитни профессионал скептицизм билан режалаштириш ва ўтказишни талаб қилади.[5]

4. Молиявий ҳисобот даражасидаги рисклар бутун молиявий ҳисоботга кенг тарқалган ҳолда тегишли бўлиб, кўплаб тасдиқларга таъсир қилиши мумкин. Молиявий ҳисоботдаги тасдиқ даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари икки қисмдан иборат: ажралмас риск ва назорат риски.

   - Ажралмас риск деб, бирор бир операция тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб бериш, алоҳида ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан бирлаштирилганда, муҳим бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишга мойиллиги, тегишли назоратлар ҳисобга олинмасдан олдин, тушунилади.

   - Назорат риски - бу хато ёки бузилиш риски бўлиб, у операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш бўйича юз бериши мумкин ва у алоҳида ёки бошқа хатолар билан бирлаштирилганда муҳим бўлиши мумкин, лекин ташкилотнинг назорат чоралари томонидан ўз вақтида олди олинмайди ёки аниқланиб тузатилмайди.

5. 200-сон АХС муҳим бузиб кўрсатиш рискини баҳолашда, етарли ва муносиб аудит далилларини олиш учун зарур бўлган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини аниқлаш мақсадида тасдиқлар даражасида баҳоланишини тушунтиради.[6] Муҳим бузиб кўрсатиш рисклари аниқланган ҳолда, ушбу АХС томонидан тасдиқлар даражасидаги ажралмас риск ва назорат рискини алоҳида баҳолаш талаб қилинади. Ажралмас рискнинг даражаси ўзгариши ушбу Аудитнинг халқаро стандартида "ажралмас риск спектри" деб аталади.

6. Аудитор томонидан аниқланган ва баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рисклари ҳам хатоликлар, ҳам фирибгарликлар туфайли юзага келади. Гарчи иккаласи ҳам ушбу Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) томонидан кўриб чиқилган бўлса-да, фирибгарликнинг аҳамияти шундайки, фирибгарлик туфайли муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш, баҳолаш ва уларга жавоб бериш учун фойдаланиладиган маълумотларни олишга оид рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли фаолиятлар бўйича қўшимча талаблар ва кўрсатмалар 240[7]-сон АХС да киритилган.

7. Аудиторнинг рискларни аниқлаш ва баҳолаш жараёни такрорланувчи ва динамикдир. Аудиторнинг ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси ва ташкилотнинг ички назорат тизимини тушуниши муҳим бузиб кўрсатиш кўрсаткичлар рискини аниқлаш ва баҳолаш талаблари доирасидаги тушунчалар билан ўзаро боғлиқдир. Ушбу Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) талаб қилган тушунчани олишда, рисклар бўйича дастлабки кутилмалар ишлаб чиқилиши мумкин, улар аудитор рискларини аниқлаш ва баҳолаш жараёнида илгарилаган сари янада такомиллаштирилиши мумкин. Бундан ташқари, ушбу АХС ва 330-сон АХС аудитордан риск баҳоларини қайта кўриб чиқишни, ва 330-сон АХСга мувофиқ қўшимча аудит тартиб-таомилларини бажариш натижасида олинган аудит далиллари асосида ёки янги маълумотлар олинса умумий жавобларни ва қўшимча аудит тартиб-таомилларини ўзгартиришни талаб қилади.

8. 330-сон АХС аудитордан молиявий ҳисобот даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашга жавобан умумий чораларни ишлаб чиқиш ва амалга оширишни талаб қилади.[8] 330-сон АХС аудиторнинг молиявий ҳисобот

---

1 200-сон АХС, *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва халқаро аудит стандартларига мувофиқ аудит ўтказиш"*

2 200-сон АХС, 17-банд.

3 200-сон АХС, 13(c) банд

4 200 -сон АХС, А37 банд

5 200 -сон АХС, 15–16 бандлар:

6 200-сон АХС, А46 банд ва 330-сон АХС, *"Баҳоланган рискларга аудиторнинг жавоблари"*, 6-банд

7 240 -сон АХС, *"Молиявий ҳисоботларнинг аудитида фирибгарликка оид аудиторнинг мажбуриятлари"*

8 330 -сон АХС, 5-банд

даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини баҳолаши ва аудиторнинг умумий жавоблари назорат муҳити тўғрисидаги аудиторнинг тушунчаси билан таъсирланишини янада тушунтиради. 330-сон АХС аудитордан тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларига асосланган ва уларга жавоб берадиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва амалга оширишни талаб қилади.[9]

Масштаблаттириш

9. 200-сон АХСга кўра, баъзи аудитнинг халқаро стандартлари (АХС) масштаблаттириш мулоҳазаларини ўз ичига олади, бу эса талабларнинг қўлланилишини барча ташкилотларга, уларнинг характери ва шароитлари камроқ мураккаб ёки кўпроқ мураккаб бўлишидан қатъий назар, кўрсатади.[10] Ушбу Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) барча ташкилотларнинг аудити учун мўлжалланган бўлиб, уларнинг ўлчами ёки мураккаблигидан қатъий назар, қўлланилади. Шунинг учун қўллаш материаллари, зарур бўлганда, ҳам камроқ, ҳам кўпроқ мураккаб ташкилотлар учун махсус кўриб чиқишларни ўз ичига олади. Бир тузилманинг ўлчами унинг мураккаблигини кўрсатиши мумкин бўлса-да, баъзи кичик тузилмалар мураккаб бўлиши мумкин ва баъзи катта тузилмалар камроқ мураккаб бўлиши мумкин.

Кучга кириш санаси

10. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти 2021 йил 15 декабрдан бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан амал қилади.

Мақсад

11. Аудиторнинг мақсади молиявий ҳисобот ва тасдиқлар даражасида фирибгарлик ёки хатолик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашдир, шу тариқа муҳим бузиб кўрсатиш рискларига баҳоланган жавобларни ишлаб чиқиш ва амалга ошириш учун асос яратишдир.

Таърифлар

12. АХС мақсадлари учун қуйидаги атамалар мазкур маъноларга эга:

    (a) *Тасдиқлар* – Молиявий ҳисоботлардаги маълумотларни тан олиш, баҳолаш, тақдим этиш ва маълумотларни ёритиб беришга нисбатан, молиявий ҳисоботга қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепциясига мувофиқ тайёрланганлигини бошқарув томонидан ифодалашда мавжуд бўлган, аниқ ёки бошқача тарздаги ифодалар. Аудитор томонидан баён қилинган фикрлар муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқлаш, баҳолаш ва унга жавоб беришда юзага келиши мумкин бўлган турли хил хатоликларни кўриб чиқиш учун ишлатилади. (А1 бандга қаранг)

    (b) *Бизнес риски* – бу риск муҳим шартлар, воқеалар, ҳолатлар, ҳаракатлар ёки ҳаракатсизликлар натижасида юзага келади, улар ташкилотнинг ўз мақсадларига эришиши ва стратегияларини амалга ошириш қобилиятига салбий таъсир кўрсатиши мумкин ёки нотўғри мақсадлар ва стратегияларни белгилашдан келиб чиқади.

    (c) *Назорат* – бу бошқарув ёки бошқарувга масъул шахслар томонидан назорат мақсадларига эришиш учун ташкилот томонидан ўрнатилган сиёсат ёки тартиб-таомиллар. Ушбу контекстда: (А2–А5 бандларга қаранг)

        (i) Сиёсат назоратни амалга ошириш учун ташкилот ичида нима қилиш лозим ёки нима қилмаслик лозимлигини баён қилувчи баёнотлардир. Бундай баёнотлар ҳужжатлаштирилиши, алоқа воситаларида аниқ баён қилиниши ёки ҳаракатлар ва қарорлар орқали билвосита ифодаланиши мумкин.
        (ii) Тартиб таомиллар сиёсатларни амалга ошириш учун ҳаракатлардир.

    (d) *Умумий ахборот технологиялари (АТ) назоратлари* – Бу ташкилотнинг АТ жараёнлари устидаги назоратлар бўлиб, АТ муҳитининг тўғри ишлашини қўллаб-қувватлайди, шу жумладан ахборотни қайта ишлаш назоратларининг самарали ишлашини ва ахборот тизимидаги ахборотнинг яхлитлигини (яъни, ахборотнинг тўлиқлиги, аниқлиги ва ҳақиқийлиги) таъминлайди. Шунингдек, *АТ муҳити* таърифини кўринг.

    (e) *Ахборотни қайта ишлаш назорати* – Ахборот тизимидаги АТ иловаларида ёки қўлда ахборот жараёнларида ахборотни қайта ишлашга оид назоратлар бўлиб, ахборотнинг яхлитлигига (яъни, операциялар ва бошқа маълумотларнинг тўлиқлиги, аниқлиги ва ҳаққонийлиги) рискларни бевосита ҳал қилади. (А6 бандга қаранг)

    (f) *Ажралмас риск омиллари* – назорат чоралари кўриб чиқилмасдан олдин, фирибгарлик ёки хатолик туфайли, операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш бузиб кўрсатилишига

---

[9] 330-сон АХС, 6-банд

[10] 200 -сон АХС, А69-Банд

мойилликка таъсир этувчи воқеалар ёки шароитларнинг хусусиятлари. Бундай омиллар сифат ёки миқдор жиҳатидан бўлиши мумкин ва мураккаблик, субъективлик, ўзгариш, ноаниқлик ёки бошқарувнинг мойиллиги ёки бошқа фирибгарлик риски омиллари[11] туфайли бузиб кўрсатишга мойилликни ўз ичига олади, уларнинг барчаси ажралмас рискка таъсир қилади. (А7–А8 ,бандларга қаранг)

(g) *АТ муҳити* – Бизнес операцияларини қўллаб-қувватлаш ва бизнес стратегияларига эришиш учун ташкилот фойдаланадиган АТ иловалари ва қўллаб-қувватловчи АТ инфратузилмаси, шунингдек, ушбу жараёнларда иштирок этувчи АТ жараёнлари ва ходимлари. Ушбу АХС мақсадлари учун:

(i) АТ дастури - бу операциялар ёки маълумотларни бошлаш, қайта ишлаш, ёзиш ва ҳисобот беришда қўлланиладиган дастур ёки дастурлар тўпламидир. Ахборот технологиялари иловаларига маълумот омборлари ва ҳисобот ёзувчилари киради.
(ii) АТ инфратузилмаси тармоқ, операцион тизимлар ва маълумотлар базалари ҳамда уларнинг тегишли аппарат ва дастурий таъминотларини ўз ичига олади.
(iii) АТ жараёнлари - бу ахборот технологиялари муҳитининг киришини бошқариш, дастур ўзгаришларини ёки ахборот технологиялари муҳитидаги ўзгаришларни бошқариш ва ахборот технологиялари операцияларини бошқариш учун ташкилотнинг жараёнларидир.

(h) *Тегишли тасдиқлар*– Операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш бўйича тасдиқлар, агар у муҳим бузиб кўрсатиш рискига эга бўлса, тегишли ҳисобланади. Талабнинг тегишли талаб эканлигини аниқлаш, ҳар қандай боғлиқ назоратларни кўриб чиқишдан олдин амалга оширилади (яъни, ажралмас риск). (А9 бандга қаранг)

(i) *Ахборот* технологияларидан фойдаланишдан келиб чиқадиган рисклар – ахборотни қайта ишлаш назоратларининг самарасиз ишлаб чиқиш ёки ишлашга мойиллиги, ёки ахборот тизимида ахборотнинг яхлитлигига (яъни, операциялар ва бошқа ахборотларнинг тўлиқлиги, аниқлиги ва ҳаққонийлиги) ташкилотнинг ахборот технологиялари жараёнларидаги назоратларнинг самарасиз ишлаб чиқиш ёки ишлаши туфайли (ахборот технологиялари муҳитига қаранг) риск юзага келиши.

(j) *Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари* – молиявий ҳисобот ва тасдиқлар даражасидаги фирибгарлик ёки хатолик туфайли юзага келиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун мўлжалланган ва бажарилган аудиторлик тартиб-таомиллари.

(k) *Муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш* – Бу бир ёки бир нечта тегишли тасдиқлар мавжуд бўлган операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришдир.

(l) *Аҳамиятли риск* – Муҳим бузиб кўрсатиш риски аниқланган: (А10 бандга қаранг)

(i) Ажралмас рискни баҳолаш ажралмас риск спектрининг юқори чегарасига яқин бўлган ҳолатларда, бу ажралмас риск омилларининг хато юз бериши эҳтимоли ва агар бу хато юз берса, унинг потенциал миқдорига таъсир қилиш даражаси билан боғлиқ; ёки
(ii) Бу бошқа АХС талабларига мувофиқ муҳим риск сифатида қаралиши лозим.[12]

(m) *Ички назорат* тизими – Бошқарув, раҳбарият ва бошқа ходимлар томонидан ташкил этилган, жорий этилган ва қўллаб-қувватланган тизим бўлиб, молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги, операцияларнинг самарадорлиги ва самаралилиги ҳамда амалга ошириладиган қонун ва қоидаларга мувофиқлик бўйича ташкилот мақсадларига эришиш учун асосли ишончни таъминлашга қаратилган. АХСлар мақсадлари учун, ички назорат тизими бешта ўзаро боғлиқ компонентдан иборат:

(i) Назорат муҳити;
(ii) Ташкилотнинг рискларни баҳолаш жараёни;
(iii) Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни;
(iv) Ахборот тизими ва алоқа; ва
(v) Назорат фаолиятлари.

Талаблар

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва у билан боғлиқ фаолиятлар

13. Аудитор рискни баҳолаш тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши ва амалга ошириши лозим, бу аудит далилларини олиш учун мос асосни таъминлайди. (А11–А18 бандларга қаранг)

---

[11] 240-сон АХС, А24–А27 бандлар
[12] 240-сон АХС, 27-Банд ва 550-сон АХС, *Алоқадор томонлар*, 18-Банд.

(a) Молиявий ҳисобот ва тасдиқлар даражасидаги фирибгарлик ёки хатолик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш; ва

(b) 330-сон АХСга мувофиқ қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш.

Аудитор рискни баҳолаш тартиб таомилларини ишлаб чиқиши ва амалга ошириши лозим, бу тартиб таомиллар тасдиқловчи аудит далилларини олишга ёки зиддиятли бўлиши мумкин бўлган аудит далилларини чиқариб ташлашга мойил бўлмаслиги лозим. (А14 га қаранг)

14. Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари қуйидагиларни ўз ичига олади: (А19–А21 бандларга қаранг)

(a) Раҳбарият ва ташкилот ичидаги бошқа тегишли шахслар, шу жумладан, ички аудит функциясидаги шахслар (агар функция мавжуд бўлса) билан сўровлар. (А22–А26 бандларга қаранг)

(b) Таҳлилий тартиб-таомиллар. (А27–А31 бандларга қаранг)

(c) Кузатиш ва текширув. (А32–А36 бандларга қаранг)

Бошқа манбалардан олинган маълумотлар

15. Аудит далилларини 13 бандга мувофиқ олишда, аудитор қуйидаги маълумотларни кўриб чиқиши лозим: (А37–А38 бандларга қаранг)

(a) Аудиторнинг мижоз билан муносабатларни қабул қилиш ёки давом эттириш ёки аудит текширувини ўтказиш бўйича тартиб-таомиллари; ва

(b) Тегишли бўлса, жалб қилинган партнёр томонидан ташкилот учун бажарилган бошқа вазифалар.

16. Аудитор ташкилот билан олдинги тажрибасидан ва олдинги аудитларда бажарилган аудиторлик тартиб таомилларидан олинган маълумотларни фойдаланишни режалаштирганда, аудитор бу маълумотлар жорий аудит учун тегишли ва ишончли аудит далили сифатида қолиш-қолмаслигини баҳолаши лозим. (А39–А41 бандларга қаранг)

Топшириқ гуруҳи муҳокамаси

17. Топшириқ бўйича раҳбар ва бошқа асосий топшириқ жамоаси аъзолари тегишли молиявий ҳисобот тайёрлаш асоси қўлланилиши ва ташкилотнинг молиявий ҳисоботида муҳим бузиб кўрсатиш бўлиш эҳтимолини муҳокама қилишлари лозим. (А42–А47 бандларга қаранг)

18. Агар топшириқ гуруҳи муҳокамасида иштирок этмаган гуруҳ аъзолари бўлса, топшириқ бўйича раҳбар ушбу аъзоларга қайси масалаларни етказиш лозимлигини аниқлаши лозим.

Ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси ва ташкилотнинг ички назорат тизимини тушуниш (А48–А49 бандларга қаранг)

*Ташкилот ва унинг муҳити ҳамда қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепциясини тушуниш (*А50–А55 бандларга қаранг)

19. Аудитор рискни баҳолаш тартиб-таомилларини қуйидагиларни тушуниш учун амалга ошириши лозим:

(a) Қуйидаги жиҳатлар ташкилот ва унинг муҳитига тегишли:

(i) Ташкилотнинг ташкилий тузилиши, мулкчилик ва бошқаруви, шунингдек, унинг бизнес модели, жумладан, бизнес моделининг ахборот технологияларидан фойдаланиш даражаси; (А56–А67 бандларга қаранг)
(ii) Соҳа, меъёрий ва бошқа ташқи омиллар; (А68–А73 ,бандларга қаранг) ва
(iii) Ички ва ташқи томондан ташкилотнинг молиявий самарадорлигини баҳолаш учун қўлланиладиган чоралар; (А74–А81 бандларга қаранг)

(b) Тегишли молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси ва ташкилотнинг бухгалтерия сиёсати ҳамда ундаги ҳар қандай ўзгаришлар сабаблари; (А82–А84 бандларга қаранг) ва

(c) Қандай қилиб ажралмас риск омиллари молиявий ҳисоботни қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепциясига мувофиқ тайёрлашда тасдиқларнинг бузиб кўрсатилишига мойиллигини ва уларнинг қай даражада таъсир қилишини (a) ва (b) бандларида олинган тушунчалар асосида тушунтириш. (А85–А89 бандларга қаранг)

20. Аудитор ташкилотнинг бухгалтерия ҳисоби сиёсати тегишли ва қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепциясига мос келишини баҳолаши шарт.

Ташкилотнинг ички назорат тизими компонентларини тушуниш (А90 – А95 бандларга қаранг)

Назорат муҳити, ташкилотнинг рискларни баҳолаш жараёни ва ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни (А96–А98 бандларга қаранг)

Назорат муҳити

21. Аудитор молиявий ҳисоботни тайёрлашга тегишли назорат муҳитини тушуниш учун рискни баҳолаш тартиб-таомилларини амалга ошириш орқали қуйидагиларни олади: (А99–А100 бандларга қаранг)	
(a) Назоратлар, жараёнлар ва тузилмалар мажмуасини тушуниш, улар қуйидагиларни ҳал қилади: (А101–А102 бандларга қаранг) (i) Бошқарувнинг назорат вазифалари қандай амалга оширилиши, масалан, ташкилотнинг маданияти ва бошқарувнинг ҳалоллик ва ахлоқий қадриятларга содиқлиги; (ii) Бошқарув учун масъул бўлганлар бошқарувдан алоҳида бўлган ҳолларда, ички назорат тизими устидан мустақиллик ва назорат қилиш бошқарув учун масъул бўлганлар томонидан амалга оширилади. (iii) Ташкилотнинг ваколат ва масъулиятни белгилаши; (iv) Қандай қилиб ташкилот малакали шахсларни жалб қилади, ривожлантиради ва сақлаб қолади; ва (v) Ташкилот ички назорат тизими мақсадларига эришишда шахсларнинг масъулияти учун қандай жавобгарликка тортишини таъминлайди;	ва (b) Баҳо бериш: (А103–А108 бандларга қаранг) (i) Бошқарув, бошқарув учун масъул бўлган шахслар назорати остида, ҳалоллик ва ахлоқий хулқ-атвор маданиятини яратди ва сақлаб қолади; (ii) Назорат муҳити, ташкилотнинг характери ва мураккаблигини ҳисобга олган ҳолда, ташкилотнинг ички назорат тизимининг бошқа компонентлари учун мос асосни таъминлайди; ва (iii) Назорат муҳитида аниқланган назорат камчиликлари ташкилотнинг ички назорат тизимининг бошқа компонентларини заифлаштиради.

Ташкилотнинг рискларни баҳолаш жараёни

22. Аудитор молиявий ҳисоботларни тайёрлашга тегишли бўлган ташкилотнинг рискни баҳолаш жараёнини тушуниш учун рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариш орқали қуйидагиларни амалга ошириши лозим:	
(a) Ташкилотнинг жараёнини тушуниш: (А109–А110 бандларга қаранг) (i) Бизнес рискларини молиявий ҳисобот мақсадларига тегишли равишда аниқлаш; (А62 бандга қаранг) (ii) Ушбу рискларнинг аҳамиятини баҳолаш, уларнинг содир бўлиш эҳтимолини ҳам ўз ичига олади; ва (iii) Ушбу рискларни ҳал қилиш;	ва (b) Ташкилотнинг рискни баҳолаш жараёни ташкилотнинг хусусиятлари ва мураккаблигини ҳисобга олган ҳолда мослигини баҳолаш. (А111–А113 бандларга қаранг)

23. Агар аудитор бошқарув томонидан аниқланмаган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқласа, қуйидагиларни амалга ошириши лозим:

(a) Аудитор ушбу рискларнинг қайси бири ташкилотнинг рискларни баҳолаш жараёни орқали аниқланиши лозимлигини аниқлаш ва агар шундай бўлса, ташкилотнинг рискларни баҳолаш жараёни нима учун бундай муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлай олмаганлигини тушунишни таъминлаш.

(b) 22(b) бандидаги аудиторнинг баҳолашига таъсир этувчи омилларни кўриб чиқиш.

Ташкилотнинг ички назорат тизимини кузатиш жараёни

24. Аудитор молиявий ҳисоботларни тайёрлашга тегишли ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнини тушуниш учун рискни баҳолаш тартиб-таомилларини амалга ошириш орқали тушунчага эга бўлиши лозим. (А114–А115 бандларга қаранг)

(a) Ташкилот жараёнининг ушбу жиҳатларини тушуниш:

(i) Давом этаётган ва алоҳида баҳолашлар назорат самарадорлигини кузатиш, ҳамда аниқланган назорат камчиликларини аниқлаш ва бартараф этиш учун; (А116–А117 бандларга қаранг) ва

(ii) Агар мавжуд бўлса, ташкилотнинг ички аудит функцияси, шу жумладан унинг характери, масъулиятлари ва фаолиятлари; (А118 бандга қаранг)

(b) Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнида фойдаланиладиган маълумот манбаларини тушуниш ва бошқарув маълумотларни ушбу мақсад учун етарли даражада ишончли деб ҳисоблашининг асоси; (А119–А120 бандларга қаранг)

ва

(c) Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни ташкилотнинг шароитларига, унинг характери ва мураккаблигига мувофиқлигини баҳолаш. (А121–А122 бандларга қаранг)

Ахборот тизими ва мулоқот, ҳамда назорат фаолиятлари (А123–А130 бандларга қаранг)

Ахборот тизими ва мулоқот

25. Аудитор молиявий ҳисоботларни тайёрлашга тегишли бўлган ташкилотнинг ахборот тизими ва мулоқот воситаларини тушуниш учун рискни баҳолаш тартиб-таомилларини амалга ошириш орқали тушунчага эга бўлиши лозим. (А131 Бандга қаранг)

(a) Ташкилотнинг ахборотни қайта ишлаш фаолиятларини тушуниш, шу жумладан унинг маълумотлари ва ахборотлари, бундай фаолиятларда фойдаланиладиган ресурслар ва аҳамиятли операциялар, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш учун сиёсатларни аниқлаш: (А132–А143 бандларга қаранг)

(i) Маълумотлар ташкилотнинг ахборот тизими орқали қандай оқиб ўтиши, жумладан, қандай қилиб:

a. Операциялар бошланади ва улар ҳақидаги маълумотлар қандай ёзиб олинади, қайта ишланади, зарур бўлганда тўғриланади, умумий бухгалтерия дафтарига киритилади ва молиявий ҳисоботларда ҳисобот қилинади; ва

b. Операциялардан ташқари воқеалар ва шароитлар ҳақидаги маълумотлар молиявий ҳисоботларда қайд этилади, қайта ишланади ва ёритиб берилади.

ва

(c) Ташкилотнинг ахборот тизими ва мулоқоти қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепциясига мувофиқ ташкилотнинг молиявий ҳисоботини тайёрлашни тўғри қўллаб-қувватлашини баҳолаш. (А146 бандга қаранг)

(ii) Бухгалтерия ёзувлари, молиявий ҳисоботлардаги муайян ҳисоблар ва ахборот тизимидаги ахборот оқимларига тегишли бошқа қўллаб-қувватловчи ёзувлар;
(iii) Ташкилотнинг молиявий ҳисоботларини, шу жумладан маълумотларни ёритиб беришни тайёрлаш учун қўлланиладиган молиявий ҳисобот бериш жараёни; ва
(iv) Ташкилотнинг ресурслари, жумладан, юқоридаги (a)(i) дан (a)(iii) гача тегишли бўлган ахборот технологиялари муҳити;

(b) Ташкилот молиявий ҳисоботларни тайёрлашни қўллаб-қувватлайдиган муҳим масалаларни ахборот тизими ва ички назорат тизимининг бошқа компонентларида қандай мулоқот қилишини тушуниш: (A144–A145 бандларга қаранг)

(i) Ташкилот ичидаги шахслар ўртасида, молиявий ҳисобот бериш роллари ва масъулиятлари қандай мулоқот қилинади.
(ii) Раҳбарият ва бошқарув учун масъул шахслар ўртасида; ва

(iii) Ташқи томонлар билан, масалан, назорат органлари билан;

Назорат фаолиятлари

26. Аудитор рискни баҳолаш тартиб-таомилларини амалга ошириш орқали назорат фаолиятлари компоненти бўйича қуйидагилар орқали тушунча олиши лозим: (A147–A157 бандларга қаранг)

(a) Бошқарув фаолиятлари компонентидаги тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини ҳал қилувчи назоратларни аниқлаш қуйидагича:

(i) Таҳдидни муҳим риск деб баҳоланган рискни ҳал қилувчи назоратлар; (A158–A159 бандларга қаранг)
(ii) Журнал ёзувлари устидан назорат, жумладан, такрорланмайдиган, ноодатий операциялар ёки тузатишларни қайд этиш учун фойдаланиладиган ностандарт журнал ёзувлари; (A160–A161 бандларга қаранг)
(iii) Аудитор ишлаш самарадорлигини синовдан ўтказишни режалаштирган назоратлар, уларнинг характери, муддати ва миқдорини аниқлашда, фақатгина мазмунли тартиб-таомиллар етарли ва муносиб аудит далилларини таъминлай олмайдиган рискларни ҳал қилувчи назоратларни ўз ичига олади; ва (A162–A164 бандларга қаранг)
(iv) Аудитор 13 банддаги мақсадларга эришиш учун тасдиқлар даражасидаги рискларга нисбатан

ва

(d) Ҳар бир назорат учун (a) ёки (в)(ii)да аниқланган: (A175–A181 бандларга қаранг)

(i) Бошқарувнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискини тасдиқлар даражасида ёки бошқа назоратларнинг ишлашини қўллаб-қувватлаш учун самарали тарзда ишлаб чиқилганлигини баҳолаш; ва

(ii) Назоратнинг жорий этилганлигини аниқлаш учун ташкилот ходимларидан сўров ўтказишдан ташқари бошқа тартиб-таомилларни ҳам амалга ошириш.

аудиторнинг профессионал мулоҳазасига асосланган ҳолда мос деб ҳисоблаган бошқа назоратлар; (А165 бандга қаранг) (b) (а) да аниқланган назоратларга асосланиб, ахборот технологияларидан фойдаланиш натижасида пайдо бўладиган рискларга дучор бўладиган ахборот технологиялари дастурлари ва ташкилотнинг ахборот технологиялари муҳитидаги бошқа жиҳатларни аниқлаш; (А166–А172 бандларга қаранг) (c) Шундай ахборот технологиялари дастурлари ва (б) бандида кўрсатилган ахборот технологиялари муҳитига оид бошқа жиҳатлар учун қуйидагиларни аниқлаш: (А173–А174 бандларга қаранг) (i) АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган тегишли рисклар; ва (ii) Ташкилотнинг умумий ахборот технологиялари назоратлари бундай рискларни ҳал қилади.	

Ташкилотнинг ички назорат тизимидаги назорат камчиликлари

27. Аудитор ички назорат тизимининг ҳар бир компонентини баҳолаш асосида бир ёки бир нечта назорат камчиликлари аниқланганлигини белгилаши лозим. (А182–А183 бандларга қаранг)

Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш (А184–А185 бандларга қаранг)

Муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқлаш

28. Аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва улар қуйидаги жойларда мавжудлигини текшириши лозим: (А186–А192 бандларга қаранг)

    (a) Молиявий ҳисобот даражаси; (А193–А200 бандларга қаранг) ёки

    (b) Операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш учун тасдиқлар даражаси. (А201 бандга қаранг)

29. Аудитор тегишли тасдиқлар ва улар билан боғлиқ муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришни аниқлаши лозим. (А202–А204 бандларга қаранг)

Молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискини баҳолаш

30. Молиявий ҳисобот даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари аниқланган ҳолатда, аудитор рискларни баҳолаши ва: (А193–А200 бандларга қаранг)

    (a) Бундай рисклар тасдиқлар даражасидаги рискларни баҳолашга таъсир қилишини аниқлаш; ва

    (b) Уларнинг молиявий ҳисоботга кенг тарқалган таъсирининг характери ва даражасини баҳолаш.

Тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискини баҳолаш

Ажралмас рискни баҳолаш (А205–А217 бандларга қаранг)

31. Тасдиқлар даражасида аниқланган муҳим бузиб кўрсатиш кўрсаткичлар риски учун аудитор бузиб кўрсатишнинг эҳтимоли ва миқдорини баҳолаш орқали ажралмас рискни баҳолаши лозим. Буни амалга оширишда аудитор қуйидагиларнинг қандай ва қай даражада таъсир қилишини ҳисобга олиши лозим:

    (a) Ажралмас риск омиллари тегишли тасдиқларнинг бузиб кўрсатилишига мойиллигига таъсир қилади; ва

(b) Молиявий ҳисобот даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари, тасдиқ даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари учун мавжуд рискни баҳолашга таъсир қилади. (А215–А216 бандларга қаранг)

32. Аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискларидан қайсилари муҳим рисклар эканлигини аниқлаши лозим. (А218–А221 бандларга қаранг)

33. Аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рисклари бўйича тасдиқлар даражасида етарли ва муносиб аудит далилларини фақатгина моҳиятга кўра тартиб-таомиллар орқали таъминлаб бўлмаслигини аниқлаши лозим. (А222–А225 бандларга қаранг)

Назорат рискини баҳолаш

34. Агар аудитор назоратларнинг самарадорлигини синовдан ўтказишни режалаштирса, аудитор назорат рискини баҳолаши лозим. Агар аудитор назоратларнинг амалий самарадорлигини синовдан ўтказишни режалаштирмаса, аудиторнинг назорат рискини баҳолаши шундай бўлиши лозимки, муҳим бузиб кўрсатиш рискини баҳолаш ажралмас рискни баҳолаш билан бир хил бўлади. (А226–А229 бандларга қаранг)

Рискни баҳолаш тартиб таомилларидан олинган аудит далилларини баҳолаш

35. Аудитор рискни баҳолаш тартиб-таомилларидан олинган аудит далиллари муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун мос асосни таъминлашини баҳолаши лозим. Агар шундай бўлмаса, аудитор бундай асосни таъминлаш учун аудит далиллари олингунига қадар қўшимча рискни баҳолаш тартиб-таомилларини амалга ошириши лозим. Муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқлаш ва баҳолашда аудитор рискни баҳолаш тартиб-таомилларидан олинган барча аудит далилларини ҳисобга олиши лозим, улар раҳбарият томонидан қилинган тасдиқларни тасдиқловчи ёки зид бўлса ҳам. (А230–А232 бандларга қаранг)

Аҳамиятли бўлмаган, лекин муҳим бўлган операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш

36. Муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш аҳамиятли операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш сифатида аниқланмаган бўлса, аудитор ўз қарорини тўғрилигини сақлаб қолиши бўйича баҳолаши лозим. (А233–А235 бандларга қаранг)

Рискни баҳолашни қайта кўриб чиқиш

37. Агар аудитор янги маълумотларни олса ва улар аудитор аввалги рискларни аниқлаш ёки баҳолаш учун асосланган аудит далиллари билан мос келмаса, аудитор аниқлаш ёки баҳолашни қайта кўриб чиқиши лозим. (А236 бандга қаранг)

Ҳужжатлаштириш

38. Аудитор аудит ҳужжатларига[13] қуйидагиларни киритиши лозим: (А237–А241 бандларга қаранг)

(a) Мулоқот гуруҳи ўртасидаги муҳокама ва қабул қилинган муҳим қарорлар;

(b) Аудиторнинг тушунчаларини 19, 21, 22, 24 ва 25 бандларга мувофиқ асосий элементлари; аудиторнинг тушунчаси олинган ахборот манбалари; ва амалга оширилган рискни баҳолаш тартиб-таомиллари;

(c) Аниқланган назоратларнинг лойихасини баҳолаш ва бундай назоратлар 26 банддаги талабларга мувофиқ жорий этилганлигини аниқлаш; ва

(d) Молиявий ҳисобот даражасида ва тасдиқлар даражасида аниқланган ва баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рисклари, шу жумладан, муҳим рисклар ва фақат мохиятга кўра тартиб-таомиллар етарли ва муносиб аудит далилларини таъминлай олмайдиган рисклар, ҳамда муҳим қарорлар қабул қилиш учун асос эканлиги.

Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар

Таърифлар (12 бандга қаранг)

*Тасдиқлар (*12 бандга қаранг)

А1. Тасдиқлар тоифалари аудиторлар томонидан муҳим бузиб кўрсатишлар рискини аниқлаш, баҳолаш ва унга жавоб беришда юзага келиши мумкин бўлган турли хил бузиб кўрсатишларни кўриб чиқиш учун қўлланилади. Ушбу тоифалардаги тасдиқларга мисоллар А190 бандда баён этилган. Ушбу тасдиқлар маълум масалаларни тасдиқлаш

[13] 230 сон АХС, *«Аудит ҳужжатлари»*, 8–11 ва А6–А7-бандлар

ёки бошқа аудит далилларини қўллаб-қувватлаш учун 580[14] -сон АХС талаб қилган ёзма тасдиқлардан фарқ қилади.

*Назоратлар (*12 бандга қаранг)

А2. Назоратлар ташкилотнинг ички назорат тизими компонентларига ўрнатилган.

А3. Сиёсатлар ташкилот ичидаги ходимларнинг ҳаракатлари орқали ёки бундай сиёсатларга зид бўлган ҳаракатларни амалга оширишдан тийилиш орқали амалга оширилади.

А4. Тартиб таомиллар расмий ҳужжатлар ёки бошқарув ёки бошқарув учун масъул бўлганлар томонидан бошқа мулоқот орқали мажбурий қилиниш мумкин ёки мажбурий бўлмаган, балки ташкилот маданияти билан шаклланган хатти-ҳаракатлар натижасида юзага келиши мумкин. Тартиб таомиллар ташкилот томонидан фойдаланиладиган ахборот технологиялари дастурлари ёки ташкилотнинг ахборот технологиялари муҳитидаги бошқа жиҳатлар орқали амалга оширилиши мумкин.

А5. Назорат тўғридан-тўғри ёки билвосита бўлиши мумкин. Тўғридан-тўғри назоратлар - бу баёнот даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини бартараф этиш учун етарлича аниқ бўлган назоратлардир. Бевосита назоратларни қўллаб-қувватлайдиган назоратлар билвосита назоратлардир.

Маълумотни қайта ишлаш назоратлари (12 бандга қаранг)

А6. Маълумотнинг яхлитлигига таҳдидлар ташкилотнинг ахборот сиёсати самарасиз амалга оширилишига мойилликдан келиб чиқади, бу сиёсат ташкилотнинг ахборот тизимида ахборот оқимлари, ёзувлар ва ҳисобот бериш жараёнларини белгилайди. Ахборотни қайта ишлашни назорат қилиш чоралари ташкилотнинг ахборот сиёсати самарали амалга оширилишини қўллаб-қувватлайдиган тартиб-таомиллардир. Ахборотни қайта ишлаш назоратлари автоматлаштирилган (яъни, ахборот технологиялари иловаларига ўрнатилган) ёки қўлда (масалан, кириш ёки чиқиш назоратлари) бўлиши мумкин ва бошқа назоратларга, жумладан, бошқа ахборотни қайта ишлаш назоратлари ёки умумий ахборот технологиялари назоратларига таянишлари мумкин.

Ажралмас риск омиллари (12 бандга қаранг)

2-иловада ажралмас риск омилларини тушунишга оид қўшимча мулоҳазалар келтирилган.

А7. Ажралмас риск омиллари сифат ёки миқдор бўлиши мумкин ва тасдиқларнинг бузиб кўрсатилишига мойиллигига таъсир қилади. Қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси талаб қиладиган маълумотларни тайёрлаш билан боғлиқ сифатли ажралмас риск омиллари қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Мураккаблик;
- Субъективлик;
- Ўзгартириш;
- Номаълумлик; ёки
- Раҳбариятнинг мойиллиги ёки бошқа фирибгарлик риски омиллари туфайли бузиб кўрсатишга мойиллик, улар ажралмас рискга таъсир қилган ҳолда.

А8. Операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш тўғрисидаги тасдиқнинг бузиб кўрсатилишига таъсир этувчи бошқа ажралмас риск омиллари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришнинг миқдорий ёки сифат жиҳатидан аҳамияти; ёки
- Операциялар турлари ёки ҳисоб қолдиқларидан ўтказилиши лозим бўлган элементларнинг ҳажми ёки таркибидаги бир хилликнинг йўқлиги ёки ошкор этилишида акс эттирилиши.

Тегишли тасдиқлар (12 бандга қаранг)

А9. Муҳим бузиб кўрсатиш риски бир нечта тасдиқларга оид бўлиши мумкин, бу ҳолда бундай рискга тааллуқли бўлган барча тасдиқлар муҳим тасдиқ ҳисобланади. Агар бирон бир тасдиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискига эга бўлмаса, унда у муҳим тасдиқ ҳисобланмайди.

---

[14] 580-сон АХС, *Ёзма Баёнотлар*

Аҳамиятли риск (12(l) бандга қаранг)

A10. Аҳамиятлилик масаланинг нисбий муҳимлиги сифатида тавсифланиши мумкин ва масала кўриб чиқилаётган контекстда аудитор томонидан баҳоланади. Ажралмас риск учун, аҳамиятлилик ажралмас риск омиллари бузиб кўрсатиш юзага келиш эҳтимоли ва бундай бузиб кўрсатиш юзага келган тақдирда потенциал бузиб кўрсатиш ҳажмининг комбинациясига қандай ва қай даражада таъсир қилиши контекстида кўриб чиқилиши мумкин.

Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли фаолият (13-18 бандларга қаранг)

A11. Аниқланиши ва баҳоланиши лозим бўлган муҳим бузиб кўрсатиш рисклари ҳам фирибгарлик туфайли, ҳам хато туфайли юзага келган рискларни ўз ичига олади ва иккиси ҳам ушбу АҲС билан қамраб олинади. Бироқ, фирибгарликнинг аҳамияти шундаки, фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун фойдаланиладиган маълумотларни олиш учун рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли фаолиятга тегишли қўшимча талаблар ва кўрсатмалар 240-сон АҲСга киритилган.[15] Бундан ташқари, қуйидаги АҲСлар муайян масалалар ёки вазиятларга оид муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш бўйича қўшимча талаблар ва кўрсатмаларни тақдим этади:

- 540-сон АҲС (Қайта таҳрирланган)[16] ҳисоб баҳолашлари бўйича;
- 550-сон АҲС боғлиқ томонлар муносабатлари ва операциялари бўйича;
- 570-сон АҲС (Қайта таҳрирланган)[17] фаолият давомийлиги бўйича; ва
- 600[18]-сон АҲС гуруҳ молиявий ҳисоботи бўйича.

A12. Профессионал скептицизм рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажаришда тўпланган аудит далилларини танқидий баҳолаш учун зарур бўлиб, аудиторга рискларнинг мавжудлигини тасдиқлашга нохолис бўлган ёки рискларнинг мавжудлигига зид бўлиши мумкин бўлган аудит далилларига нисбатан ҳушёр бўлишда ёрдам беради. Профессионал скептицизм аудитор томонидан профессионал мулоҳазаларни амалга оширишда қўлланиладиган муносабат бўлиб, кейин аудитор ҳаракатлари учун асос бўлиб хизмат қилади. Аудитор риск баҳолаш учун тегишли асос таъминлайдиган аудит далили мавжуд эканлигини аниқлашда профессионал мулоҳаза қўллайди.

A13. Аудитор томонидан профессионал скептицизмни қўллаш қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Зиддиятли маълумотлар ва ҳужжатларнинг ишончлилигини шубҳа остига олиш;
- Раҳбарият ва бошқарув учун масъул шахслардан олинган сўровларга жавоблар ва бошқа маълумотларни ўйлаб кўриш;
- Фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишларни кўрсатиши мумкин бўлган шароитларга нисбатан ҳушёр бўлиш; ва
- Олинган аудит далиллари ташкилотнинг характери ва вазиятлари нуқтаи назаридан аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашини қўллаб-қувватлашини ўйлаб кўриш.

Аудит далилларини холисона тарзда олишнинг аҳамияти (13 бандга қаранг)

A14. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини холис тарзда аниқлаш ва баҳолашни қўллаб-қувватлаш учун аудит далилларини олиш мақсадида рискни баҳолаш тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш аудиторга потенциал зиддиятли маълумотларни аниқлашда ёрдам бериши мумкин, бу аудиторга муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда профессионал скептицизмни қўллашда ёрдам бериши мумкин.

Аудит далилларининг манбалари (13 бандга қаранг)

A15. Холис тарзда аудит далилларини олиш учун рискни баҳолаш тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш ташкилот ичидаги ва ташқарисидаги бир нечта манбалардан далиллар олишни ўз ичига олиши мумкин. Бироқ, аудитордан аудит далилларининг барча мумкин бўлган манбаларини аниқлаш учун тўлиқ қидирув ўтказиш талаб қилинмайди. Бошқа манбалардан олинган маълумотларга қўшимча равишда,[19] рискни баҳолаш тартиб-таомиллари учун ахборот манбалари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

---

15 240-сон АҲС, 12-27-бандлар

16 540-сон АҲС (Қайта таҳрирланган), *"Ҳисоб баҳолашлари ва тегишли маълумотларни ёритиб беришни аудит қилиш"*

17 570-сон АҲС (Қайта таҳрирланган), *"Фаолият давомийлиги"*

18 600-сон АҲС, *"Махсус мулоҳазалар - Гуруҳ молиявий ҳисоботларини аудит қилиш (Компонент аудиторларининг ишини ўз ичига олган ҳолда)"*

19 А37 ва А38-бандларга қаранг

- Раҳбарият, бошқарув учун масъул шахслар ва ички аудиторлар каби ташкилотнинг бошқа асосий ходимлари билан ўзаро муносабатлар.

- Тартибга солувчилар каби маълум ташқи томонлар, бевосита ёки билвосита олинган.

- Ташкилот ҳақида оммавий тарзда мавжуд бўлган маълумотлар, масалан ташкилот томонидан чиқарилган матбуот хабарлари, таҳлилчилар ёки инвесторлар гуруҳи учун материаллар, таҳлилчиларнинг ҳисоботлари ёки савдо фаолияти ҳақидаги маълумотлар.

Ахборот манбаидан қатъи назар, аудитор 500-сон АХСга мувофиқ аудит далили сифатида фойдаланиладиган маълумотнинг мувофиқлиги ва ишончлилигини кўриб чиқади.[20]

Масштаблилик (13-бандга қаранг)

A16. Рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг характери ва кўлами ташкилотнинг характери ва вазиятларига (масалан, ташкилотнинг сиёсат ва тартиб-таомиллари, жараёнлари ва тизимларининг расмийлигига) қараб ўзгаради. Аудитор ушбу АХС талабларини бажариш учун ўтказиладиган рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг характери ва кўламини аниқлаш учун профессионал мулоҳаза қўллайди.

A17. Ташкилотнинг сиёсат ва тартиб-таомиллари, жараёнлари ва тизимларининг расмийлик даражаси турли хил бўлишига қарамай, аудитордан ҳали ҳам 19, 21, 22, 24, 25 ва 26-бандларга мувофиқ тушунча олиш талаб қилинади.

Мисоллар:

Баъзи ташкилотлар, шу жумладан мураккаб бўлмаган ташкилотлар, айниқса мулкдор-раҳбарлар бошқарадиган ташкилотлар, тузилмалашган жараёнлар ва тизимларни (масалан, риск баҳолаш жараёни ёки ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни) ўрнатмаган бўлиши мумкин ёки чекланган ҳужжатлаштириш ёки амалга оширишдаги изчилликнинг йўқлиги билан жараёнлар ёки тизимларни ўрнатган бўлиши мумкин. Бундай тизимлар ва жараёнлар расмий жиҳатларга эга бўлмаганда ҳам, аудитор кузатиш ва сўров орқали рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажара олиши мумкин.

Бошқа ташкилотлар, одатда мураккаброқ ташкилотлар, расмийлаштирилган ва ҳужжатлаштирилган сиёсат ва тартиб-таомилларга эга бўлиши кутилади. Аудитор рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажаришда бундай ҳужжатлардан фойдаланиши мумкин.

A18. Топшириқ биринчи марта бажарилган вақтда амалга ошириладиган рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг характери ва кўлами такрорланувчи топшириқлар учун тартиб-таомиллардан кенгроқ бўлиши мумкин. Кейинги даврларда аудитор аввалги давр бошидан юз берган ўзгаришларга эътибор қаратиши мумкин.

Рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг турлари (14-бандга қаранг)

A19. 500-сон АХС[21] рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ва қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларидан аудит далилларини олишда бажарилиши мумкин бўлган аудиторлик тартиб-таомиллари турларини тушунтиради. Аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўлами ҳисоб маълумотларининг айрим қисми ва бошқа далилларнинг фақат электрон шаклда ёки фақат маълум вақт нуқталарида мавжуд бўлиши факти билан таъсирланиши мумкин.[22] Бу самарали бўлганда, аудитор 330-сон АХСга мувофиқ рискни баҳолаш тартиб-таомиллари билан бир вақтда моҳиятан текшириш тартиб-таомилларини ёки назорат воситаларини тестларини бажариши мумкин. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашни қўллаб-қувватлайдиган олинган аудит далиллари тасдиқлар даражасида бузиб кўрсатишларни аниқлашни ёки назорат воситаларининг операцион самарадорлигини баҳолашни ҳам қўллаб-қувватлаши мумкин.

A20. Аудитордан ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва ташкилотнинг ички назорат тизимини талаб қилинган тушунчани олиш жараёнида (19-26 бандларга қаранг) 14-бандда тавсифланган барча рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариш талаб қилинса-да, аудитордан буларнинг барчасини ҳар бир тушунчанинг ҳар бир жиҳати учун бажариш талаб қилинмайди. Олиниши лозим бўлган маълумот муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда ёрдам берадиган бўлса, бошқа тартиб-таомиллар бажарилиши мумкин. Бундай тартиб-таомилларга мисоллар ташкилотнинг ташқи юридик маслаҳатчиси ёки ташқи назоратчилари, ёки ташкилот фойдаланган баҳолаш мутахассисларидан сўровларни ўз ичига олиши мумкин.

Автоматлаштирилган воситалар ва усуллар (14-бандга қаранг)

A21. Автоматлаштирилган воситалар ва усуллардан фойдаланган ҳолда, аудитор, шу жумладан таҳлил, қайта ҳисоблаш,

---

[20] 500-сон АХС, «*Аудит далиллари*», 7-банд

[21] 500-сон АХС, A14-A17 ва A21-A25-бандлар

[22] 500-сон АХС, A12-банд

қайта бажариш ёки солиштириш учун катта ҳажмдаги маълумотлар (бош дафтар, ёрдамчи дафтарлар ёки бошқа операцион маълумотлардан) устида рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариши мумкин.

Раҳбарият ва ташкилот ичидаги бошқалардан сўровлар (14(а) бандга қаранг)

Нима учун раҳбарият ва ташкилот ичидаги бошқалардан сўровлар ўтказилади?

А22. Рискларни аниқлаш ва баҳолаш ҳамда қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун тегишли асосни қўллаб-қувватлаш мақсадида аудитор томонидан олинган маълумотлар раҳбарият ва молиявий ҳисобот учун масъул шахслардан сўровлар орқали олиниши мумкин.

А23. Раҳбарият ва молиявий ҳисобот учун масъул шахслардан, ташкилот ичидаги бошқа тегишли шахслардан ва турли даражадаги ваколатларга эга бўлган бошқа ходимлардан сўровлар аудиторга муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда турли хил нуқтаи назарларни тақдим этиши мумкин.

Мисоллар:

- Бошқарув учун масъул шахсларга йўналтирилган сўровлар аудиторга раҳбарият томонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлаш устидан бошқарув учун масъул шахслар томонидан назорат даражасини тушунишга ёрдам бериши мумкин. 260-сон АХС (Қайта таҳрирланган)23 бу борада бошқарув учун масъул шахслардан маълумот олишда аудиторга ёрдам берадиган самарали икки томонлама мулоқотнинг муҳимлигини кўрсатади.

- Мураккаб ёки ғайриоддий операцияларни бошлаш, қайта ишлаш ёки қайд этиш учун масъул ходимлардан сўровлар аудиторга маълум ҳисоб сиёсатларини танлаш ва қўллашнинг мувофиқлигини баҳолашда ёрдам бериши мумкин.

- Ички ҳуқуқий маслаҳатчига йўналтирилган сўровлар суд жараёнлари, қонун ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилиш, ташкилотга таъсир қилувчи фирибгарлик ёки гумон қилинган фирибгарлик ҳақидаги маълумотлар, кафолатлар, сотишдан кейинги мажбуриятлар, бизнес партнёрлар билан тузилмалар (масалан, қўшма корхоналар) ва шартнома шартларининг маъноси каби масалалар ҳақида маълумот бериши мумкин.

- Маркетинг ёки сотув ходимларига йўналтирилган сўровлар ташкилотнинг маркетинг стратегиялари, сотув тенденциялари ёки мижозлар билан шартномавий келишувлардаги ўзгаришлар ҳақида маълумот бериши мумкин.

- Рискларни бошқариш функциясига йўналтирилган сўровлар (ёки бундай ролларни бажарувчи шахслардан сўровлар) молиявий ҳисоботга таъсир қилиши мумкин бўлган операцион ва меъёрий рисклар ҳақида маълумот бериши мумкин.

- АТ ходимларига йўналтирилган сўровлар тизим ўзгаришлари, тизим ёки назорат хатоликлари ёки бошқа АТ билан боғлиқ рисклар ҳақида маълумот бериши мумкин.

Давлат секторидаги ташкилотларга хос мулоҳазалар

А24. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда ёрдам бериши эҳтимоли бор маълумотларга эга бўлган шахслардан сўров ўтказишда, давлат секторидаги ташкилотларнинг аудиторлари фаолият самарадорлиги аудитида ёки ташкилот билан боғлиқ бошқа аудитларда иштирок этувчи аудиторлар каби қўшимча манбалардан маълумот олишлари мумкин.

Ички аудит функциясининг сўровлари

4-илова ташкилотнинг ички аудит функциясини тушуниш учун кўриб чиқилиши лозим бўлган масалаларни баён этади.

Нима учун ички аудит функцияси (агар функция мавжуд бўлса) бўйича сўровлар ўтказилади?

А25. Агар ташкилотда ички аудит функцияси мавжуд бўлса, функция ичидаги тегишли шахслардан сўровлар аудиторга ташкилот ва унинг муҳитини, ҳамда ташкилотнинг ички назорат тизимини тушуниш, рискларни аниқлаш ва баҳолашда ёрдам бериши мумкин.

Давлат секторидаги ташкилотларга хос мулоҳазалар

А26. Давлат секторидаги ташкилотларнинг аудиторлари кўпинча ички назорат ва амалдаги қонун ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилиш борасида қўшимча мажбуриятларга эга бўладилар. Ички аудит функциясидаги тегишли

[23] 260-сон АХС (Қайта таҳрирланган), *"Бошқарув учун масъул шахслар билан алоқа"*, 4(b) банд

шахслардан сўровлар аудиторларга амалдаги қонун ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилмасликнинг муҳим рискини ва молиявий ҳисобот бериш билан боғлиқ назорат камчиликлари рискини аниқлашда ёрдам бериши мумкин.

Таҳлилий тартиб-таомиллар (14(b) бандга қаранг)

Нима учун таҳлилий тартиб-таомиллар рискни баҳолаш тартиб-таомили сифатида бажарилади?

A27. Таҳлилий тартиб-таомиллар номувофиқликлар, ғайриоддий операциялар ёки ҳодисалар, шунингдек аудит аҳамиятига эга бўлиши мумкин бўлган масалаларни кўрсатувчи миқдорлар, нисбатлар ва тенденцияларни аниқлашга ёрдам беради. Аниқланган ғайриоддий ёки кутилмаган муносабатлар аудиторга муҳим бузиб кўрсатиш рискларини, айниқса фирибгарлик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда ёрдам бериши мумкин.

A28. Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида бажариладиган таҳлилий тартиб-таомиллар, шунинг учун аудитор билмаган ташкилот жиҳатларини аниқлаш ёки ўзгариш каби ажралмас риск омиллари тасдиқларнинг бузиб кўрсатишга мойиллигига қандай таъсир қилишини тушуниш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда ёрдам бериши мумкин.

Таҳлилий тартиб-таомиллар турлари

A29. Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида бажариладиган таҳлилий тартиб-таомиллар:

- Ҳам молиявий, ҳам номолиявий маълумотларни, масалан, сотувлар ва сотув майдони квадрат метри ёки сотилган товарлар ҳажми (номолиявий) ўртасидаги муносабатни ўз ичига олиши мумкин.

- Юқори даражада умумлаштирилган маълумотлардан фойдаланиши мумкин. Шунга кўра, бу таҳлилий тартиб-таомиллар натижалари муҳим бузиб кўрсатиш эҳтимоли ҳақида кенг дастлабки кўрсаткични тақдим этиши мумкин.

Мисол:

Кўпгина ташкилотлар аудитида, шу жумладан камроқ мураккаб бизнес моделлари ва жараёнларига, ҳамда камроқ мураккаб ахборот тизимига эга бўлган ташкилотларда, аудитор потенциал юқори риск соҳаларининг кўрсаткичини олиш учун оралиқ ёки ойлик ҳисоб қолдиқларидаги ўзгаришларни аввалги даврлардаги қолдиқлар билан солиштириш каби маълумотларни содда солиштиришни бажариши мумкин.

A30. Ушбу АХС рискни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида аудитор томонидан таҳлилий тартиб-таомиллардан фойдаланишни кўриб чиқади. 520-сон АХС[24] аудитор томонидан моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари ("моҳиятан таҳлилий тартиб-таомиллар") сифатида таҳлилий тартиб-таомиллардан фойдаланишни ва аудит охирида таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш бўйича аудиторнинг масъулиятини кўриб чиқади. Шунга кўра, рискни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида бажариладиган таҳлилий тартиб-таомилларни 520-сон АХС талабларига мувофиқ бажариш талаб қилинмайди. Бироқ, 520-сон АХСдаги талаблар ва қўллаш материаллари аудиторга рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг бир қисми сифатида таҳлилий тартиб-таомилларни бажаришда фойдали кўрсатмалар бериши мумкин.

Автоматлаштирилган воситалар ва усуллар

A31. Таҳлилий тартиб-таомиллар бир нечта воситалар ёки усуллар ёрдамида бажарилиши мумкин, улар автоматлаштирилган бўлиши мумкин. Маълумотларга автоматлаштирилган таҳлилий тартиб-таомилларни қўллаш маълумотлар таҳлили деб аталиши мумкин.

Мисол:

Аудитор ҳақиқий қайд этилган миқдорларни режалаштирилган миқдорлар билан солиштириш учун электрон жадвалдан фойдаланиши мумкин, ёки ташкилотнинг ахборот тизимидан маълумотларни олиш ва бу маълумотларни визуаллаштириш усуллари ёрдамида янада чуқурроқ таҳлил қилиш орқали қўшимча махсус рискни баҳолаш тартиб-таомиллари талаб қилиниши мумкин бўлган операциялар турлари, ҳисоблар бўйича қолдиқлар ёки маълумотларни ёритиб беришни аниқлаш учун янада ривожланган тартиб-таомилни бажариши мумкин.

Кузатиш ва текшируv (14(c) бандга қаранг)

Нима учун кузатиш ва текшириш рискни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида бажарилади?

---

[24] 520-сон АХС, *"Таҳлилий тартиб-таомиллар"*

А32. Кузатиш ва текшириш раҳбарият ва бошқалардан сўровларни қўллаб-қувватлаши, тасдиқлаши ёки зид бўлиши мумкин, шунингдек ташкилот ва унинг муҳити ҳақида маълумот бериши мумкин.

Масштаблилик

А33. Сиёсатлар ёки тартиб-таомиллар ҳужжатлаштирилмаган бўлса, ёки ташкилотда камроқ расмийлаштирилган назорат воситалари мавжуд бўлса, аудитор ҳали ҳам назорат воситасининг бажарилишини кузатиш ёки текшириш орқали муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашни қўллаб-қувватлаш учун баъзи аудит далилларини олиши мумкин.

Мисоллар:

- Аудитор ташкилот томонидан ҳужжатлаштирилмаган бўлса ҳам, тўғридан-тўғри кузатиш орқали инвентаризация ҳисоб-китоби устидан назорат воситаларини тушуниб олиши мумкин.
- Аудитор мажбуриятларнинг тақсимланишини кузатиши мумкин.
- Аудитор паролларнинг киритилишини кузатиши мумкин.

Кузатув ва текшириш рискни баҳолаш тартиб-таомиллари сифатида

А34. Рискни баҳолаш тартиб-таомиллари қуйидагиларни кузатиш ёки текширишни ўз ичига олиши мумкин:

- Ташкилотнинг операциялари.
- Ички ҳужжатлар (бизнес режалар ва стратегиялар каби), қайдлар ва ички назорат қўлланмалари.
- Раҳбарият (масалан, чораклик раҳбарият ҳисоботлари ва оралиқ молиявий ҳисоботлар) ва бошқарув учун масъул шахслар (масалан, директорлар кенгаши йиғилишларининг баённомалари) томонидан тайёрланган ҳисоботлар.
- Ташкилотнинг биноси ва ишлаб чиқариш объектлари.
- Савдо ва иқтисодий журналлар; таҳлилчилар, банклар ёки рейтинг агентликлари ҳисоботлари; тартибга солувчи ёки молиявий нашрлар каби ташқи манбалардан олинган маълумотлар; ёки ташкилотнинг молиявий кўрсаткичлари ҳақидаги бошқа ташқи ҳужжатлар (масалан, А79-бандда кўрсатилган).
- Раҳбарият ёки бошқарув учун масъул шахсларнинг хулқ-атвори ва ҳаракатлари (масалан, аудит қўмитаси йиғилишини кузатиш).

Автоматлаштирилган воситалар ва усуллар

А35. Автоматлаштирилган воситалар ёки усуллар, айниқса, активларни кузатиш ёки текшириш учун ҳам қўлланилиши мумкин, масалан, масофадан кузатиш воситалари (масалан, дрон) ёрдамида.

Давлат секторидаги ташкилотларга хос мулоҳазалар

А36. Давлат секторидаги ташкилотлар аудиторлари томонидан амалга ошириладиган рискни баҳолаш тартиб-таомиллари ҳам раҳбарият томонидан қонун чиқарувчи орган учун тайёрланган ҳужжатларни, масалан, мажбурий ижро ҳисоботига оид ҳужжатларни кузатиш ва текширишни ўз ичига олиши мумкин.

Бошқа манбалардан олинган маълумотлар (15 бандга қаранг)

Нега аудитор бошқа манбалардан олинган маълумотларни кўриб чиқади?

А37. Бошқа манбалардан олинган маълумотлар муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун аҳамиятли бўлиши мумкин, чунки улар қуйидагилар ҳақида маълумот ва тушунчалар беради:

- Ташкилотнинг характери ва унинг бизнес рисклари, шунингдек аввалги даврларга нисбатан нима ўзгарган бўлиши мумкинлиги.
- Раҳбарият ва бошқарув учун масъул шахсларнинг ҳалоллиги ва ахлоқий қадриятлари, бу ҳам аудиторнинг назорат муҳитини тушунишига тегишли бўлиши мумкин.
- Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва унинг ташкилотнинг характери ва вазиятларига

қўлланилиши.

Бошқа тегишли манбалар

A38. Бошқа тегишли маълумот манбалари қуйидагиларни ўз ичига олади:

- 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган)га мувофиқ мижоз билан муносабатларни ёки аудиторлик топшириғини қабул қилиш ёки давом эттиришга оид аудиторнинг тартиб-таомиллари, шу жумладан бу борада эришилган хулосалар.25

- Топшириқ раҳбари томонидан ташкилот учун бажарилган бошқа топшириқлар. Топшириқ раҳбари ташкилот учун бошқа топшириқларни бажариш давомида аудит учун аҳамиятли бўлган билимларни, шу жумладан ташкилот ва унинг муҳити ҳақидаги маълумотларни олган бўлиши мумкин. Бундай топшириқларга келишилган тартиб-таомиллар бўйича топшириқлар ёки бошқа аудит ёки ишончлилик топшириқлари, шу жумладан ҳудуддаги қўшимча ҳисобот талабларини ҳал этишга қаратилган топшириқлар киради.

Аудиторнинг ташкилот билан аввалги тажрибаси ва аввалги аудитлардан олинган маълумотлар (16-бандга қаранг)

Нима учун аввалги аудитлардан олинган маълумотлар жорий аудит учун муҳим?

A39. Аудиторнинг ташкилот билан олдинги тажрибаси ва аввалги аудитларда бажарилган аудиторлик тартиб-таомилларидан аудитор рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг характери ва кўламини аниқлаш, шунингдек муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун аҳамиятли бўлган маълумотларни олиши мумкин.

Илгариги аудитлардан олинган маълумотларнинг хусусияти.

A40. Аудиторнинг ташкилот билан олдинги тажрибаси ва олдинги аудитларда амалга оширилган аудиторлик тартиб-таомиллари аудиторга қуйидаги масалалар ҳақида маълумот бериши мумкин:

- Ўтмишдаги бузиб кўрсатишлар ва улар ўз вақтида тузатилганлиги.

- Ташкилотнинг характери ва унинг муҳити, ҳамда ташкилотнинг ички назорат тизими (назорат камчиликларини ҳам ўз ичига олган ҳолда).

- Ташкилот ёки унинг операциялари олдинги молиявий даврдан бери ўтказган муҳим ўзгаришлар.

- Аудитор зарур аудиторлик тартиб-таомилларини бажаришда қийинчиликка дуч келган ўша муайян турдаги операциялар ва бошқа ҳодисалар ёки ҳисоб қолдиқлари (ва тегишли маълумотларни ёритиб бериш), масалан, уларнинг мураккаблиги туфайли.

A41. Аудитор олдинги аудит давомида олинган маълумотлар ёки ташкилот билан аввалги тажрибаси натижасида олинган маълумотлардан жорий аудит мақсадларида фойдаланишни режалаштирган бўлса, ушбу маълумотлар ҳамон долзарб ва ишончли эканлигини аниқлаши лозим. Агар ташкилотнинг характери ёки шароитлари ўзгарган бўлса, ёки янги маълумотлар олинган бўлса, аввалги даврлардан олинган маълумотлар жорий аудит учун бошқа долзарб ёки ишончли бўлмаслиги мумкин. Бундай маълумотларнинг долзарблиги ёки ишончлилигига таъсир қилиши мумкин бўлган ўзгаришлар юз берганлигини аниқлаш учун, аудитор сўровлар ўтказиши ва тегишли тизимларнинг бевосита кўрикдан ўтказиш каби бошқа мос аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши мумкин. Агар маълумот ишончли бўлмаса, аудитор мавжуд вазиятларда мос бўлган қўшимча тартиб-таомилларни бажаришни кўриб чиқиши мумкин.

Топшириқ гуруҳининг муҳокамаси (17–18-бандларга қаранг)

Нима учун топшириқ гуруҳи қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосини қўллаш ва ташкилотнинг молиявий ҳисоботлари муҳим бузиб кўрсатишларга мойиллигини муҳокама қилиши талаб этилади?

A42. Топшириқ гуруҳи томонидан қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосини қўллаш ва ташкилотнинг молиявий ҳисоботлари муҳим бузиб кўрсатишларга мойиллигини муҳокама қилиш:

- Топшириқ раҳбарини ҳам ўз ичига олган тажрибалироқ топшириқ гуруҳи аъзоларига ташкилот тўғрисидаги билимларига асосланган ўз теран фикрларини баҳам кўриш имкониятини беради. Маълумотларни алмашиш барча топшириқ гуруҳи аъзоларининг тушунчасини оширишга ҳисса қўшади.

- Топшириқ гуруҳи аъзоларига ташкилот дучор бўлган бизнес рисклари ҳақида маълумот алмашиш, ажралмас

[25] 220-сон АХС (Қайта кўрилган), "*Молиявий ҳисоботлар аудитининг сифатни бошқариш", 22–24-бандлар*

риск омиллари операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришнинг бузиб кўрсатишга мойиллигига қандай таъсир қилиши мумкинлиги, ҳамда молиявий ҳисобот фирибгарлик ёки хатолик туфайли муҳим бузиб кўрсатишга қай тарзда ва қаерда мойил бўлиши мумкинлиги ҳақида маълумот алмашиш имконини беради.

- Топшириқ гуруҳи аъзоларига ўзларига бириктирилган махсус соҳаларда молиявий ҳисоботнинг муҳим бузиб кўрсатиш эҳтимолини яхшироқ тушунишга ва улар бажарадиган аудиторлик тартиб-таомиллари натижалари аудитнинг бошқа жиҳатларига, жумладан, кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўлами тўғрисидаги қарорларга қандай таъсир қилиши мумкинлигини тушунишга ёрдам беради. Хусусан, бу муҳокама топшириқ гуруҳи аъзоларига ҳар бир аъзонинг ташкилотнинг характери ва вазиятларини ўз тушунчасига асосланган зиддиятли маълумотларни янада кўриб чиқишда ёрдам беради.

- Топшириқ гуруҳи аъзоларига аудит давомида олинган, муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашга ёки ушбу рискларни ҳал қилиш учун бажарилган аудиторлик тартиб-таомилларига таъсир қилиши мумкин бўлган янги маълумотларни алмашиш ва баҳам кўриш учун асос яратади.

240-сон АХС топшириқ гуруҳининг муҳокамаси пайтида ташкилотнинг молиявий ҳисоботи фирибгарлик туфайли муҳим бузиб кўрсатишларга қай тарзда ва қаерда мойил бўлиши мумкинлигига, шу жумладан, фирибгарлик қандай содир бўлиши мумкинлигига алоҳида урғу бериш талаб этилади.[26]

А43. Аудит далилларини танқидий баҳолаш учун профессионал скептицизм зарур, ва такрорланувчи аудитларни ҳам ўз ичига олган соғлом ва очиқ топшириқ гуруҳи муҳокамаси муҳим бузиб кўрсатиш рискларини яхшироқ аниқлаш ва баҳолашга олиб келиши мумкин. Муҳокаманинг яна бир натижаси шундан иборатки, аудитор профессионал скептицизмни намоён этиш айниқса муҳим бўлиши мумкин бўлган аудитнинг муайян соҳаларини аниқлаши мумкин, ва бу ушбу соҳаларга тегишли аудиторлик тартиб-таомилларини бажаришда тегишли малакага эга бўлган тажрибалироқ топшириқ гуруҳи аъзоларини жалб этишга олиб келиши мумкин.

Масштаблаштириш

А44. Топшириқ якка шахс, масалан, якка амалиётчи мутахассис (яъни, топшириқ гуруҳи муҳокамаси имконсиз бўлган ҳолларда) томонидан бажарилганда, А42 ва А46-бандларда эслатиб ўтилган масалаларни кўриб чиқиш, шунга қарамай, аудиторга муҳим бузиб кўрсатиш рисклари мавжуд бўлиши мумкин бўлган соҳаларни аниқлашда ёрдам бериши мумкин.

А45. Топшириқ катта топшириқ гуруҳи томонидан бажарилганда, масалан, гуруҳ молиявий ҳисоботининг аудити каби, муҳокама барча аъзоларни битта муҳокамада иштирок этишини ўз ичига олиши доим ҳам зарур ёки амалий эмас (масалан, кўп жойлашувли аудитда), ҳамда барча топшириқ гуруҳи аъзоларини муҳокамада қабул қилинган барча қарорлардан хабардор қилиш ҳам зарур эмас. Топшириқ раҳбари муҳокамани бошқаларга ўтказган ҳолда, топшириқ гуруҳининг муҳим аъзолари билан, шу жумладан, агар мақсадга мувофиқ деб ҳисобланса, махсус кўникмалар ёки билимларга эга бўлганлар, ва компонентлар аудити учун масъул бўлганлар билан масалаларни муҳокама қилиши мумкин, бунда бутун топшириқ гуруҳи бўйлаб зарур деб ҳисобланган алоқа доирасини ҳисобга олади. Топшириқ раҳбари томонидан келишилган алоқа режаси фойдали бўлиши мумкин.

Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосида маълумотларни ёритиб бериш муҳокамаси

А46. Топшириқ гуруҳи орасидаги муҳокаманинг бир қисми сифатида, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосининг маълумотларни ёритиб бериш талабларини кўриб чиқиш, аудитнинг дастлабки босқичларида маълумотларни ёритиб бериш билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рисклари мавжуд бўлиши мумкин бўлган жойларни аниқлашга ёрдам беради, ҳатто қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси фақат соддалаштирилган маълумотларни ёритиб беришни талаб қиладиган ҳолларда ҳам. Топшириқ гуруҳи муҳокама қилиши мумкин бўлган масалаларга қуйидагилар киради:

- Муҳим янги ёки қайта таҳрирланган маълумотларни ёритиб беришга олиб келиши мумкин бўлган молиявий ҳисоботни тақдим этиш талабларидаги ўзгаришлар;

- Муҳим янги ёки қайта таҳрирланган маълумотларни ёритиб беришга олиб келиши мумкин бўлган ташкилотнинг муҳити, молиявий ҳолати ёки фаолиятидаги ўзгаришлар, масалан, аудит қилинаётган даврдаги муҳим бизнес бирлашуви;

- Етарли ва муносиб аудит далилларини олиш ўтмишда қийин бўлиши мумкин бўлган маълумотларни ёритиб беришлар; ва

- Мураккаб масалалар ҳақидаги маълумотларни ёритиб беришлар, шу жумладан, қандай маълумотларни

[26] 240-сон АХС, 16-банд:

ёритиб бериш тўғрисида раҳбариятнинг муҳим мулоҳазаларини ўз ичига олганлар.

Давлат секторидаги ташкилотларга хос мулоҳазалар

A47. Давлат секторидаги ташкилотлар аудиторлари томонидан топшириқ гуруҳи ўртасидаги муҳокаманинг бир қисми сифатида, давлат секторидаги ташкилотлар учун аудиторлик мандати ёки мажбуриятларидан келиб чиқадиган ҳар қандай қўшимча кенгроқ мақсадлар ва улар билан боғлиқ рискларга ҳам эътибор берилиши мумкин.

Ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва ташкилотнинг ички назорат тизими ҳақида тушунча ҳосил қилиш (19–27 бандларга қаранг)

1-иловадан 6-иловагача ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва ташкилотнинг ички назорат тизими ҳақида тушунча ҳосил қилишга тегишли қўшимча мулоҳазалар келтирилган.

Талаб қилинган тушунчани ҳосил қилиш (19–27 бандларга қаранг)

A48. Ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва ташкилотнинг ички назорат тизими ҳақида тушунча ҳосил қилиш маълумотларни тўплаш, янгилаш ва таҳлил қилишнинг динамик ва такрорланувчи жараёни бўлиб, бутун аудит давомида давом этади. Шунинг учун, янги маълумотлар олингани сари аудиторнинг кутишлари ўзгариши мумкин.

A49. Ташкилот ва унинг муҳити ҳамда қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ҳақидаги аудиторнинг тушунчаси аудиторга муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришлар бўлиши мумкин бўлган операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришлар ҳақида дастлабки кутишларни шакллантиришда ёрдам бериши мумкин. Бу кутилаётган аҳамиятли операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришлар ташкилотнинг ахборот тизими ҳақида аудиторнинг тушунчаси доирасини белгилаб беради.

Нима учун ташкилот ва унинг муҳити ва қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ҳақида тушунча ҳосил қилиш талаб этилади (19–20 бандларга қаранг)

A50. Ташкилот ва унинг муҳити, ҳамда қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ҳақидаги аудиторнинг тушунчаси аудиторга ташкилотга тегишли бўлган ҳодисалар ва шартларни тушунишга, ва ажралмас риск омиллари қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тасдиқларнинг бузиб кўрсатишларга мойиллигига қандай таъсир қилишини, ва бу қай даражада содир бўлишини аниқлашга ёрдам беради. Бундай маълумотлар аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлайдиган ва баҳолайдиган таянч доирасини ўрнатади. Бу таянч доираси шунингдек аудиторга аудитни режалаштиришда ва бутун аудит давомида профессионал мулоҳаза ва профессионал скептицизмни намоён этишда ёрдам беради, масалан:

- 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган) ёки бошқа тегишли стандартларга мувофиқ молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда (масалан, 240-сон АХСга мувофиқ фирибгарлик рискларига тегишли ёки 540-сон АХС (Қайта таҳрирланган)га мувофиқ бухгалтерия ҳисоб-китобларига тегишли рискларни аниқлаш ёки баҳолашда);

- 250-сон АХСга мувофиқ молиявий ҳисоботларга моддий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган қонунлар ва норматив ҳужжатларга риоя этмаслик ҳолатларини аниқлашга ёрдам берадиган тартиб-таомилларни бажаришда;[27]

- 700-сон АХС (Қайта таҳрирланган)га мувофиқ молиявий ҳисоботлар етарли маълумотларни ёритиб бериш билан таъминланганлигини баҳолашда;[28]

- 320-сон АХС[29]га мувофиқ муҳимлик ёки бажариш муҳимлигини аниқлашда; ёки

- Ҳисоб сиёсатини танлаш ва қўллашнинг мослиги, ҳамда молиявий ҳисобот маълумотларини ёритиб беришнинг етарлилигини кўриб чиқишда.

A51. Ташкилот ва унинг муҳити, ҳамда қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ҳақидаги аудиторнинг тушунчаси шунингдек аудитор кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини қандай режалаштириши ва бажаришини ҳам маълумотлар билан таъминлайди, масалан:

- 520-сон АХСга мувофиқ таҳлилий тартиб-таомилларни бажаришда фойдаланиш учун кутишларни ишлаб

---

27 250-сон АХС (Қайта кўрилган), *"Молиявий ҳисоботларнинг аудитида қонунлар ва норматив ҳужжатларни кўриб чиқиш",* 14-банд

28 700-сон АХС (Қайта кўрилган), *"Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр шакллантириш ва ҳисобот бериш",* 13(е)-банд

29 320-сон АХС, *"Аудитни режалаш ва ўтказишда муҳимлик"*, 10-11-бандлар

чиқишда;[30]

- 330-сон АХСга мувофиқ етарли ва муносиб аудит далилларини олиш учун кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришда; ва

- Олинган аудит далилларининг етарлилиги ва муносиблигини баҳолашда (масалан, тахминлар ёки раҳбариятнинг оғзаки ва ёзма тақдимотларига тегишли).

Масштаблаштириш

A52. Талаб қилинган тушунчанинг характери ва кўлами аудиторнинг профессионал мулоҳазаси масаласи бўлиб, ташкилотнинг характери ва вазиятларига қараб ташкилотдан ташкилотга ўзгаради, жумладан:

- Ташкилотнинг ҳажми ва мураккаблиги, унинг АТ муҳитини ҳам ўз ичига олган ҳолда;

- Аудиторнинг ташкилот билан олдинги тажрибаси;

- Ташкилотнинг тизимлари ва жараёнларининг характери, шу жумладан улар расмийлаштирилганлиги; ва

- Ташкилот ҳужжатларининг характери ва шакли.

A53. Талаб қилинган тушунчани ҳосил қилиш учун аудиторнинг риск баҳолаш тартиб-таомиллари кам мураккаб ташкилотларнинг аудитида камроқ бўлиши ва мураккаброқ ташкилотлар учун кенгроқ бўлиши мумкин. Аудитордан талаб қилинадиган тушунчанинг чуқурлиги раҳбариятнинг ташкилотни бошқаришдаги тушунчасига қараганда камроқ бўлиши кутилади.

A54. Баъзи молиявий ҳисоботни тайёрлаш концепциялари кичикроқ ташкилотларга молиявий ҳисоботларда соддароқ ва камроқ батафсил маълумотларни ёритиб беришга рухсат беради. Бироқ, бу аудиторни ташкилот ва унинг муҳити ҳамда қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосини ташкилотга қўлланилиши бўйича тушунча ҳосил қилиш масъулиятидан озод қилмайди.

A55. Ташкилотнинг АТдан фойдаланиши ва АТ муҳитидаги ўзгаришларнинг характери ва кўлами талаб қилинган тушунчани ҳосил қилишда ёрдам бериш учун зарур бўлган ихтисослаштирилган кўникмаларга ҳам таъсир қилиши мумкин.

Ташкилот ва унинг муҳити (19(а) бандга қаранг)

Ташкилотнинг ташкилий тузилиши, мулкдорлиги ва бошқаруви, ҳамда бизнес модели (19(а)(i) бандга қаранг)

Ташкилотнинг ташкилий тузилиши ва мулкчилик тузилиши.

A56. Ташкилотнинг ташкилий тузилиши ва мулкдорлиги ҳақида тушунча аудиторга қуйидаги масалаларни тушунишга имкон бериши мумкин:

- Ташкилот тузилишининг мураккаблиги.

Мисол:

Ташкилот битта ташкилот бўлиши мумкин ёки ташкилотнинг тузилиши шўъба корхоналар, бўлинмалар ёки бир неча жойлардаги бошқа компонентларни ўз ичига олиши мумкин. Бундан ташқари, ҳуқуқий тузилиш операцион тузилишдан фарқ қилиши мумкин. Мураккаб тузилмалар кўпинча муҳим бузиб кўрсатиш рискларига мойилликни оширишга сабаб бўлувчи омилларни юзага келтиради. Бундай масалаларга гудвил, қўшма корхоналар, инвестициялар ёки махсус мақсадли ташкилотлар тўғри ҳисобга олинганлиги ва молиявий ҳисоботларда бундай масалаларнинг етарли даражада ёритиб берилганлиги киради.

- Мулкдорлик ва мулкдорлар ва бошқа шахслар ёки ташкилотлар, шу жумладан боғлиқ томонлар ўртасидаги муносабатлар. Бу тушунча боғлиқ томонлар билан операциялар тўғри аниқланганлиги, ҳисобга олинганлиги ва молиявий ҳисоботларда етарли даражада ёритиб берилганлигини аниқлашда ёрдам бериши мумкин.[131]

- Мулкдорлар, бошқарув учун масъул шахслар ва раҳбарият ўртасидаги фарқ.

Мисол:

---

[30] 520-сон АХС , 5-банд:

[31] 550-сон АХС алоқадор томонларга тегишли аудиторнинг мулоҳазалари бўйича талабларни белгилайди ва кўрсатмалар беради.

Камроқ мураккаб ташкилотларда, ташкилот мулкдорлари ташкилотни бошқаришда иштирок этиши мумкин, шунинг учун жуда оз ёки умуман фарқ йўқ. Аксинча, баъзи листингга олинган ташкилотлар каби, раҳбарият, ташкилот мулкдорлари ва бошқарув учун масъул шахслар ўртасида аниқ фарқ бўлиши мумкин.[32]

- Ташкилотнинг АТ муҳитининг тузилиши ва мураккаблиги.

Мисоллар:

Ташкилот қуйидагиларни амалга ошириши мумкин:

- Турли бизнесларда бир-бирига яхши интеграциялашмаган бир неча эски АТ тизимларига эга бўлиши мумкин, бу эса мураккаб АТ муҳитини юзага келтиради.
- Ўзининг АТ муҳитининг айрим жиҳатлари учун ташқи ёки ички хизмат провайдерларидан фойдаланиши мумкин (масалан, ўз АТ муҳитини хостинг қилишни учинчи томонга аутсорсинг қилиш ёки гуруҳда АТ жараёнларини марказий бошқариш учун умумий хизмат марказидан фойдаланиш).

Автоматлаштирилган воситалар ва усуллар

A57. Аудитор унинг ахборот тизимини тушуниш бўйича тартиб-таомилларининг бир қисми сифатида операциялар оқимлари ва уларни қайта ишлашни тушуниш учун автоматлаштирилган воситалар ва усуллардан фойдаланиши мумкин. Бу тартиб-таомилларнинг натижаси сифатида аудитор ташкилотнинг ташкилий тузилиши ёки ташкилот бизнес олиб борадиган шахслар (масалан, етказиб берувчилар, мижозлар, боғлиқ томонлар) ҳақида маълумот олиши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган мулоҳазалар

A58. Давлат секторидаги ташкилотнинг мулкдорлиги хусусий секторда бўлганидек бир хил аҳамиятга эга бўлмаслиги мумкин, чунки ташкилотга тегишли қарорлар сиёсий жараёнлар натижасида ташкилотдан ташқарида қабул қилиниши мумкин. Шунинг учун, раҳбарият қабул қилинаётган баъзи қарорлар устидан назоратга эга бўлмаслиги мумкин. Аҳамиятли бўлиши мумкин бўлган масалаларга ташкилотнинг бир томонлама қарорлар қабул қилиш қобилияти, ҳамда бошқа давлат сектори ташкилотларининг ташкилотнинг мандати ва стратегик йўналишини назорат қилиш ёки таъсир кўрсатиш қобилиятини тушуниш киради.

Мисол:

Давлат секторидаги ташкилот уни стратегияси ва мақсадларини амалга оширишдан олдин ташкилотдан ташқаридаги томонлардан рухсат олишни талаб қиладиган қонунлар ёки бошқа директиваларга бўйсуниши мумкин. Шунинг учун, ташкилотнинг ҳуқуқий тузилишини тушуниш билан боғлиқ масалаларга қўлланиладиган қонунлар ва норматив ҳужжатлар, ҳамда ташкилотнинг таснифи (яъни, ташкилот вазирлик, департамент, агентлик ёки бошқа турдаги ташкилот эканлиги) киради.

Бошқарув

Нима учун аудитор бошқарув ҳақида тушунча ҳосил қилади?

A59. Ташкилотнинг бошқаруви ҳақида тушунча аудиторга ташкилотнинг ўз ички назорат тизимини тўғри назорат қилиш қобилиятини тушунишда ёрдам бериши мумкин. Бироқ, бу тушунча камчиликлар мавжудлиги ҳақида далиллар ҳам тақдим этиши мумкин, бу эса ташкилотнинг молиявий ҳисоботларининг муҳим бузиб кўрсатиш рискларига мойиллиги ошганлигини кўрсатиши мумкин.

Ташкилотнинг бошқарувини тушуниш

A60. Аудитор ташкилотнинг бошқаруви ҳақида тушунча ҳосил қилишида кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга қуйидагилар киради:

- Бошқарув учун масъул шахсларнинг баъзилари ёки барчаси ташкилотни бошқаришда иштирок этиши.
- Ижро этувчи раҳбариятдан ижро этмайдиган Кенгашнинг мавжудлиги (ва ажратилганлиги), агар мавжуд бўлса.
- Бошқарув учун масъул шахслар ташкилотнинг ҳуқуқий тузилишининг ажралмас қисми бўлган позицияларни эгаллаб туриши, масалан, директорлар сифатида.

[32] 260-сон АХС (Қайта таҳрирланган), А1 ва А2-бандлари бошқарув учун масъул шахсларни аниқлаш бўйича кўрсатма беради ва баъзи ҳолларда, бошқарув учун масъул шахсларнинг баъзилари ёки барчаси ташкилотни бошқаришда иштирок этиши мумкинлигини тушунтиради.

- Аудит қўмитаси каби бошқарув учун масъул шахсларнинг кичик гуруҳларининг мавжудлиги ва бундай гуруҳнинг масъулиятлари.

- Молиявий ҳисоботни, шу жумладан молиявий ҳисоботларни тасдиқлашни назорат қилиш бўйича бошқарув учун масъул шахсларнинг масъулиятлари.

Ташкилотнинг бизнес модели

1-иловада ташкилот ва унинг бизнес модели ҳақида тушунча ҳосил қилиш учун қўшимча мулоҳазалар, шунингдек махсус мақсадли ташкилотларни аудит қилиш учун қўшимча мулоҳазалар келтирилган.

Нима учун аудитор ташкилотнинг бизнес модели ҳақида тушунча ҳосил қилади?

A61. Ташкилотнинг мақсадлари, стратегияси ва бизнес моделини тушуниш аудиторга ташкилотни стратегик даражада тушунишга ва ташкилот қабул қиладиган ва дуч келадиган бизнес рискларини тушунишга ёрдам беради. Молиявий ҳисоботларга таъсир кўрсатадиган бизнес рискларини тушуниш аудиторга муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда ёрдам беради, чунки кўпгина бизнес рисклари охир-оқибат молиявий оқибатларга ва, шунинг учун, молиявий ҳисоботларга таъсир кўрсатади.

Мисоллар:

Ташкилотнинг бизнес модели АТдан турли усулларда фойдаланишга таяниши мумкин:

- Ташкилот жисмоний дўкондан пойабзал сотади ва пойабзал сотишни қайд этиш учун илғор омбор ва сотиш нуқтаси тизимидан фойдаланади; ёки

- Ташкилот пойабзалларни онлайн сотади, шунинг учун барча сотув операциялари АТ муҳитида қайта ишланади, шу жумладан операцияларни веб-сайт орқали бошлаш.

Бу ташкилотларнинг иккаласи учун ҳам сезиларли даражада фарқ қиладиган бизнес моделидан келиб чиқадиган бизнес рисклари, иккала ташкилот ҳам пойабзал сотишига қарамай, жиддий равишда фарқ қилади.

Ташкилотнинг бизнес моделини тушуниш

A62. Бизнес моделнинг барча жиҳатлари ҳам аудиторнинг тушунчаси учун аҳамиятли эмас. Бизнес рисклари молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларидан кенгроқ, гарчи бизнес рисклари кейингисини ўз ичига олса ҳам. Аудиторнинг барча бизнес рискларини тушуниш ёки аниқлаш масъулияти йўқ, чунки барча бизнес рисклари ҳам муҳим бузиб кўрсатиш рискларини келтириб чиқармайди.

A63. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларига мойилликни оширувчи бизнес рисклари қуйидагилардан келиб чиқиши мумкин:

- Номуносиб мақсадлар ёки стратегиялар, стратегияларни самарасиз амалга ошириш, ёки ўзгариш ёки мураккаблик.

- Ўзгариш эҳтиёжини тан олмаслик ҳам бизнес рискини келтириб чиқариши мумкин, масалан:

  - Муваффақиятсиз бўлиши мумкин бўлган янги маҳсулотлар ёки хизматларни ишлаб чиқиш;

  - Ҳатто муваффақиятли ривожлантирилган бўлса ҳам, маҳсулот ёки хизматни қўллаб-қувватлаш учун етарли бўлмаган бозор; ёки

  - Ҳуқуқий жавобгарлик ва обрўга путур етказиш рискига олиб келиши мумкин бўлган маҳсулот ёки хизматдаги нуқсонлар.

- Раҳбариятга рағбатлар ва босимлар, бу қасддан ёки беихтиёр раҳбарият тарафкашлигига олиб келиши мумкин ва шу сабабли муҳим тахминларнинг асослилигига ва раҳбарият ёки бошқарув учун масъул шахсларнинг кутишларига таъсир қилиши мумкин.

A64. Аудитор молиявий ҳисоботнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискига олиб келиши мумкин бўлган ташкилотнинг бизнес модели, мақсадлари, стратегиялари ва тегишли бизнес рискларини тушунишда кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга мисоллар:

- Соҳадаги ўзгаришларни бошқариш учун ходимлар ёки малаканинг етишмаслиги каби соҳа ривожланишлари;

- Маҳсулот бўйича жавобгарликнинг ошишига олиб келиши мумкин бўлган янги маҳсулотлар ва хизматлар;
- Ташкилот бизнесининг кенгайиши ва талабнинг аниқ баҳоланмаганлиги;
- Тўлиқсиз ёки нотўғри амалга оширилган янги бухгалтерия ҳисоби талаблари;
- Ҳуқуқий таъсирнинг ошишига олиб келадиган меъёрий талаблар;
- Ташкилотнинг талабларни бажариш қобилиятсизлиги туфайли молиялаштиришни йўқотиш каби жорий ва келгусидаги молиялаштириш талаблари;
- Ҳам операциялар, ҳам молиявий ҳисоботга таъсир қиладиган янги АТ тизимини жорий этиш каби АТдан фойдаланиш; ёки
- Стратегияни амалга оширишнинг таъсирлари, айниқса, янги бухгалтерия ҳисоби талабларига олиб келадиган ҳар қандай таъсирлар.

A65. Одатда, раҳбарият бизнес рискларини аниқлайди ва уларни ҳал қилиш учун ёндашувларни ишлаб чиқади. Бундай риск баҳолаш жараёни ташкилотнинг ички назорат тизимининг бир қисми ҳисобланади ва у 22-бандда, ҳамда A109–A113-бандларда муҳокама қилинади.

Давлат сектори ташкилотларига хос мулоҳазалар

A66. Давлат секторида фаолият юритувчи ташкилотлар мулкдорлар учун бойлик яратувчи ташкилотлардан бошқача усуллар билан қиймат яратиши ва етказиб бериши мумкин, аммо улар ҳамон аниқ мақсадга эга "бизнес модели"га эга бўлади. Давлат сектори аудиторлари ташкилотнинг бизнес моделига тегишли бўлган тушунча ҳосил қилиши мумкин бўлган масалаларга қуйидагилар киради:

- Тегишли давлат фаолияти, шу жумладан тегишли дастурлар ҳақида билимлар.
- Давлат сиёсати элементларини ўз ичига олган дастур мақсадлари ва стратегиялари.

A67. Давлат сектори ташкилотлари аудити учун "раҳбарият мақсадлари" жамоат олдида ҳисобдорликни намойиш этиш талабларидан таъсирланиши мумкин ва қонун, қоида ёки бошқа ваколатда манбаи мавжуд бўлган мақсадларни ўз ичига олиши мумкин.

Соҳа, меъёрий ва бошқа ташқи омиллар (19(a)(ii)-бандга қаранг)

Соҳа омиллари

A68. Тегишли соҳа омилларига рақобат муҳити, етказиб берувчилар ва мижозлар билан муносабатлар ва технологик ривожланишлар каби соҳа шароитлари киради. Аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга қуйидагилар киради:

- Талаб, қувват ва нарх рақобатини ўз ичига олган бозор ва рақобат.
- Даврий ёки мавсумий фаолият.
- Ташкилот маҳсулотларига тегишли маҳсулот технологияси.
- Энергия таъминоти ва нархи.

A69. Ташкилот фаолият юритаётган соҳа бизнес характери ёки тартибга солиш даражасидан келиб чиқадиган муҳим бузиб кўрсатишнинг ўзига хос рискларини юзага келтириши мумкин.

> **Мисол:**
>
> Қурилиш соҳасида, узоқ муддатли контрактлар муҳим бузиб кўрсатиш рискларини келтириб чиқарадиган даромадлар ва харажатларнинг муҳим ҳисоб-китобларини ўз ичига олиши мумкин. Бундай ҳолларда, топшириқ гуруҳи тегишли компетенция ва қобилиятларга эга аъзоларни ўз ичига олиши муҳимдир.[33]

Меъёрий омиллар

[33] 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 25-28-бандлар

А70. Тегишли меъёрий омилларга меъёрий муҳит киради. Меъёрий муҳит, бошқа масалалар қатори, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва ҳуқуқий ва сиёсий муҳит ҳамда уларнинг ўзгаришларини ўз ичига олади. Аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга қуйидагилар киради:

- Тегишли маълумотларни ёритиб беришларни ўз ичига олган, эҳтиёткорлик талаблари каби тартибга солинадиган соҳа учун меъёрий доира.
- Ташкилот операцияларига сезиларли таъсир кўрсатадиган қонунчилик ва норматив ҳужжатлар, масалан, меҳнат қонунлари ва меъёрлари.
- Солиқ қонунчилиги ва норматив ҳужжатлари.
- Ҳозирда ташкилот фаолиятига таъсир кўрсатаётган давлат сиёсати, масалан, валюта назорати, фискал, молиявий рағбатлантиришлар (масалан, давлат ёрдам дастурлари), ва тарифлар ёки савдони чеклаш сиёсатларини ўз ичига олган пул-кредит сиёсати.
- Соҳа ва ташкилот фаолиятига таъсир қилувчи экологик талаблар.

А71. 250-сон АХС (Қайта таҳрирланган) ташкилотга ва ташкилот фаолият юритаётган соҳа ёки секторга қўлланиладиган ҳуқуқий ва меъёрий доирага тегишли баъзи махсус талабларни ўз ичига олади.[34]

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган мулоҳазалар.

А72. Давлат сектори ташкилотлари аудити учун ташкилот фаолиятига таъсир қилувчи алоҳида қонунлар ёки норматив ҳужжатлар бўлиши мумкин. Бундай элементлар ташкилот ва унинг муҳити ҳақида тушунча ҳосил қилишда асосий мулоҳаза бўлиши мумкин.

Бошқа ташқи омиллар

А73. Аудитор кўриб чиқиши мумкин бўлган ташкилотга таъсир этувчи бошқа ташқи омилларга умумий иқтисодий шароитлар, фоиз ставкалари ва молиялаштириш мавжудлиги ҳамда инфляция ёки валюта қайта баҳоланиши киради.

Раҳбарият томонидан ташкилотнинг молиявий фаолиятини баҳолаш учун фойдаланиладиган кўрсаткичлар (19(а)(iii) бандга қаранг)

Нима учун аудитор раҳбарият томонидан фойдаланиладиган кўрсаткичларни тушунади?

А74. Ташкилот кўрсаткичларини тушуниш аудиторга бундай кўрсаткичлар, улар ташқи ёки ички фойдаланилишидан қатъи назар, ташкилотга фаолият мақсадларига эришиш учун босим яратишини кўриб чиқишда ёрдам беради. Бу босимлар раҳбариятни раҳбарият тарафкашлиги ёки фирибгарлик туфайли бузиб кўрсатишга мойилликни оширадиган ҳаракатларни қабул қилишга ундаши мумкин (масалан, бизнес фаолиятини яхшилаш ёки молиявий ҳисоботларни қасддан бузиб кўрсатиш учун) (фирибгарлик рисклари билан боғлиқ талаблар ва кўрсатмалар учун 240-сон АХСга қаранг).

А75. Шунингдек, кўрсаткичлар аудиторга тегишли молиявий ҳисобот маълумотларининг муҳим бузиб кўрсатиш рисклари эҳтимолини кўрсатиши мумкин. Масалан, фаолият кўрсаткичлари ташкилотнинг айни соҳадаги бошқа ташкилотларга нисбатан ғайриоддий тез ўсиш ёки фойдалиликка эга эканлигини кўрсатиши мумкин.

Раҳбарият томонидан фойдаланиладиган кўрсаткичлар

А76. Раҳбарият ва бошқалар одатда улар муҳим деб ҳисоблайдиган масалаларни ўлчайди ва кўриб чиқади. Раҳбариятдан сўровлар унинг молиявий фаолиятни баҳолаш ва ҳаракат қилиш учун, оммавий равишда мавжуд бўлган ёки йўқлигидан қатъи назар, маълум асосий кўрсаткичларга таянишини аниқлаши мумкин. Бундай ҳолларда, аудитор ташкилот ўз бизнесини бошқариш учун фойдаланадиган маълумотларни кўриб чиқиш орқали, ички ёки ташқи бўлишидан қатъи назар, тегишли фаолият кўрсаткичларини аниқлаши мумкин. Агар бундай сўров фаолият ўлчови ёки кўриб чиқиш йўқлигини кўрсатса, бузиб кўрсатишлар аниқланмаслиги ва тузатилмаслиги риски ошиши мумкин.

А77. Молиявий фаолиятни баҳолаш учун фойдаланиладиган асосий кўрсаткичларга қуйидагилар киради:

- Асосий фаолият кўрсаткичлари (молиявий ва номолиявий) ва асосий коэффициентлар, тенденциялар ва операцион статистика.

[34] 250-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 13-банд

- Даврдан-даврга молиявий фаолият таҳлиллари.

- Бюджетлар, прогнозлар, фарқларни таҳлил қилиш, сегмент маълумотлари ва бўлинма, департамент ёки бошқа даражадаги фаолият ҳисоботлари.

- Ходимлар фаолиятини баҳолаш кўрсаткичлари ва рағбатлантириш сиёсати.

- Ташкилот фаолиятини рақобатчилар фаолияти билан таққослаш.

Масштаблаштириш (19(а)(iii)-бандга қаранг)

А78. Ташкилотнинг кўрсаткичларини тушуниш учун бажариладиган тартиб-таомиллар ташкилотнинг ҳажми ёки мураккаблигига, шунингдек мулкдорлар ёки бошқарув учун масъул шахсларнинг ташкилотни бошқаришдаги иштирокига қараб ўзгариши мумкин.

Мисоллар:

- Баъзи камроқ мураккаб ташкилотлар учун, ташкилотнинг банк кредитлари шартлари (яъни, банк шартномалари) ташкилотнинг фаолияти ёки молиявий ҳолатига боғлиқ бўлган аниқ фаолият кўрсаткичларига боғлиқ бўлиши мумкин (масалан, максимал айланма капитал миқдори). Банк томонидан фойдаланиладиган фаолият кўрсаткичларини аудитор тушуниши муҳим бузиб кўрсатиш рискига мойиллик ошган соҳаларни аниқлашга ёрдам бериши мумкин.

- Характери ва вазиятлари мураккаброқ бўлган баъзи ташкилотлар учун, масалан, суғурта ёки банк соҳаларида фаолият юритувчилар, фаолият ёки молиявий ҳолат меъёрий талабларга қараб ўлчаниши мумкин (масалан, капитал етарлилиги ва ликвидлик коэффициентлари фаолияти тўсиқлари каби меъёрий коэффициент талаблари). Бу фаолият кўрсаткичларини аудитор тушуниши муҳим бузиб кўрсатиш рискига мойиллик ошган соҳаларни аниқлашга ёрдам бериши мумкин.

Бошқа мулоҳазалар

А79. Ташқи томонлар ҳам ташкилотнинг молиявий фаолиятини, айниқса молиявий маълумотлари оммавий равишда мавжуд бўлган ташкилотлар учун кўриб чиқиши ва таҳлил қилиши мумкин. Аудитор ҳам бизнесни яхшироқ тушуниш ёки қуйидагилардан олинган маълумотлар каби зиддиятли маълумотларни аниқлашга ёрдам бериш учун оммавий равишда мавжуд бўлган маълумотларни кўриб чиқиши мумкин:

- Таҳлилчилар ёки кредит агентликлари.

- Янгиликлар ва бошқа оммавий ахборот воситалари, ижтимоий тармоқларни ҳам ўз ичига олган ҳолда.

- Солиқ органлари.

- Тартибга солувчи органлар.

- Касаба уюшмалари.

- Молиялаштириш бўйича таъминотчилар.

Бундай молиявий маълумотлар кўпинча аудит қилинаётган ташкилотдан олиниши мумкин.

А80. Молиявий фаолиятни баҳолаш ва кўриб чиқиш ички назорат тизимини мониторинг қилиш (А114–А122-бандларда ички назорат тизимининг компоненти сифатида муҳокама қилинади) билан бир хил эмас, гарчи уларнинг мақсадлари бир-бирига мос келиши мумкин:

- Фаолиятни баҳолаш ва кўриб чиқиш бизнес фаолияти раҳбарият (ёки учинчи томонлар) томонидан белгиланган мақсадларга мувофиқлигига йўналтирилган.

- Аксинча, ички назорат тизимини мониторинг қилиш раҳбариятнинг молиявий фаолиятни баҳолаш ва кўриб чиқиш билан боғлиқ назорат воситаларини ҳам ўз ичига олган ҳолда, назорат воситаларининг самарадорлигини мониторинг қилиш билан боғлиқ.

Баъзи ҳолларда, фаолият кўрсаткичлари раҳбариятга назорат камчиликларини аниқлашга имкон берадиган маълумотларни ҳам тақдим этади.

Давлат секторидаги ташкилотларга хос мулоҳазалар

A81. Давлат сектори ташкилотининг молиявий фаолиятини баҳолаш учун фойдаланиладиган тегишли кўрсаткичларни кўриб чиқишга қўшимча равишда, давлат сектори ташкилотлари аудиторлари жамоат манфаати натижаларига эришиш (масалан, муайян дастур ёрдам берган одамлар сони) каби номолиявий маълумотларни ҳам кўриб чиқишлари мумкин.

Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси (19-бандга қаранг)

Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва ташкилотнинг ҳисоб сиёсатини тушуниш

A82. Аудитор ташкилотнинг қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосини ва у ташкилотнинг характери ва вазиятлари ҳамда унинг муҳити контекстида қандай қўлланилишини тушунишда кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга қуйидагилар киради:

- Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси нуқтаи назаридан ташкилотнинг молиявий ҳисобот амалиёти, масалан:
  - Бухгалтерия ҳисоби тамойиллари ва соҳага хос амалиётлар, шу жумладан соҳага хос муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва молиявий ҳисоботдаги тегишли маълумотларни ёритиб бериш(масалан, банклар учун кредитлар ва инвестициялар ёки фармацевтика учун тадқиқот ва ишланмалар).
  - Даромадни тан олиш.
  - Тегишли кредит йўқотишларини ҳам ўз ичига олган молиявий инструментларни ҳисобга олиш.
  - Чет эл валютасидаги активлар, мажбуриятлар ва операциялар.
  - Ғайриоддий ёки мураккаб операцияларни, шу жумладан баҳсли ёки ривожланаётган соҳалардаги операцияларни ҳисобга олиш (масалан, криптовалютани ҳисобга олиш).
- Ташкилотнинг ҳисоб сиёсатини танлаш ва қўллашини, шу жумладан уларга киритилган ҳар қандай ўзгаришларни ва уларнинг сабабларини тушуниш қуйидаги масалаларни ўз ичига олиши мумкин:
  - Ташкилот муҳим ва ғайриоддий операцияларни тан олиш, баҳолаш, тақдим этиш ва ёритиб бериш учун фойдаланадиган усуллар.
  - Ваколатли кўрсатмалар ёки консенсус етишмайдиган баҳсли ёки ривожланаётган соҳалардаги муҳим ҳисоб сиёсатининг таъсири.
  - Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ёки ташкилотнинг ҳисоб сиёсатини ўзгартиришни талаб қилиши мумкин бўлган солиқ ислоҳотлари каби муҳитдаги ўзгаришлар.
  - Ташкилот учун янги бўлган молиявий ҳисобот стандартлари ва қонунлар ва норматив ҳужжатлар ҳамда ташкилот қачон ва қандай қилиб бундай талабларни қабул қилиши ёки уларга мувофиқлиги.

A83. Ташкилот ва унинг муҳитини тушуниш аудиторга ташкилотнинг молиявий ҳисоботидаги ўзгаришлар қаерда кутилиши мумкинлигини (масалан, олдинги даврларга нисбатан) кўриб чиқишда ёрдам бериши мумкин.

> **Мисол**:
>
> Агар ташкилот давр давомида муҳим бизнес бирлашувини амалга оширган бўлса, аудитор бу бизнес бирлашуви билан боғлиқ операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришда ўзгаришларни кутиши мумкин. Аксинча, агар давр давомида молиявий ҳисобот концепциясида муҳим ўзгаришлар бўлмаган бўлса, аудиторнинг тушунчаси олдинги даврда олинган тушунча ҳамон қўлланилиши мумкинлигини тасдиқлашга ёрдам бериши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган мулоҳазалар

A84. Давлат секторидаги ташкилотда қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ҳар бир юрисдикция учун ёки ҳар бир географик ҳудуд доирасида мос келадиган қонунчилик ва меъёрий доиралар билан белгиланади. Ташкилотнинг қўлланиладиган молиявий ҳисобот талабларини қўллашида ва у ташкилотнинг характери ва вазиятлари ҳамда унинг муҳити контекстида қандай қўлланилишида кўриб чиқилиши мумкин бўлган масалаларга ташкилот Халқаро давлат сектори бухгалтерия ҳисоби стандартларига мувофиқ тўлиқ ҳисоблаш асосини ёки касса асосини, ёки аралаш усулни қўллаши киради.

Ажралмас риск омиллари тасдиқларнинг бузиб кўрсатишга мойиллигига қандай таъсир қилади (19(c) ,андга қаранг)

2-илова муҳим бузиб кўрсатиш рисклари мавжудлигига олиб келиши мумкин бўлган ҳодисалар ва шартларнинг мисолларини, ажралмас риск омили бўйича тоифаланган ҳолда тақдим этади.

Нима учун аудитор ташкилот ва унинг муҳитини ҳамда қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосини тушунганда ажралмас риск омилларини тушунади?

A85. Ташкилот ва унинг муҳити, ҳамда қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосини тушуниш аудиторга операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришлар ҳақидаги тасдиқларнинг бузиб кўрсатишларга мойиллигига таъсир қилиши мумкин бўлган хусусиятларга эга ҳодисалар ёки шартларни аниқлашда ёрдам беради. Бу хусусиятлар ажралмас риск омилларидир. Ажралмас риск омиллари бузиб кўрсатиш содир бўлиш эҳтимолига ёки агар у содир бўлса, бузиб кўрсатиш катталигига таъсир қилиш орқали тасдиқларнинг бузиб кўрсатишларга мойиллигига таъсир қилиши мумкин. Ажралмас риск омиллари тасдиқларнинг бузиб кўрсатишларга мойиллигига қандай таъсир қилишини тушуниш аудиторга бузиб кўрсатишларнинг эҳтимоли ёки катталигини дастлабки тушунишда ёрдам бериши мумкин, бу эса аудиторга 28(б)-бандга мувофиқ тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда ёрдам беради. Ажралмас риск омиллари тасдиқларнинг бузиб кўрсатишларга мойиллигига қай даражада таъсир қилишини тушуниш аудиторга 31(а)-бандга мувофиқ ажралмас рискни баҳолашда эҳтимолий бузиб кўрсатишнинг эҳтимоли ва катталигини баҳолашда ҳам ёрдам беради. Шунга кўра, ажралмас риск омилларини тушуниш аудиторга 330-сон АХСга мувофиқ кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришда ҳам ёрдам бериши мумкин.

A86. Аудиторнинг тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва ажралмас рискни баҳолаши ҳам аудитор томонидан бошқа риск баҳолаш тартиб-таомилларини, кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини бажаришда ёки АХСлардаги бошқа талабларни бажаришда олинган аудит далиллари таъсирида бўлиши мумкин (A95, A103, A111, A121, A124 ва A151-бандларга қаранг).

Ажралмас риск омилларининг операциялар тури, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришга таъсири

A87. Операциялар тури, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришнинг мураккаблик ёки субъективликдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатишларга мойиллиги кўпинча у ўзгаришга ёки ноаниқликка дучор бўлиш даражаси билан яқин боғлиқ бўлади.

> **Мисол:**
>
> Агар ташкилотда танлови муҳим мулоҳазага тегишли бўлган тахминларга асосланган бухгалтерия ҳисоб-китоби мавжуд бўлса, бухгалтерия ҳисоб-китобини баҳолашга ҳам субъективлик, ҳам ноаниқлик таъсир қилиши эҳтимоли мавжуд.

A88. Операциялар тури, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш мураккаблик ёки субъективлик туфайли бузиб кўрсатишларга мойил бўлиш даражаси қанчалик юқори бўлса, аудиторнинг профессионал скептицизмни қўллаш зарурати шунчалик юқори бўлади. Бундан ташқари, операциялар тури, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш мураккаблик, субъективлик, ўзгариш ёки ноаниқлик туфайли бузиб кўрсатишларга мойил бўлганда, бу ажралмас риск омиллари раҳбарият тарафкашлиги учун имконият яратиши, у қасддан ёки беихтиёр бўлишидан қатъи назар, ва раҳбарият тарафкашлиги туфайли бузиб кўрсатишларга мойилликка таъсир қилиши мумкин. Аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва тасдиқлар даражасида ажралмас рискни баҳолаши ҳам ажралмас риск омиллари ўртасидаги ўзаро боғлиқликдан таъсирланади.

A89. Раҳбарият тарафкашлиги туфайли бузиб кўрсатишларга мойилликка таъсир қилувчи ҳодисалар ёки шартлар бошқа фирибгарлик риск омиллари туфайли бузиб кўрсатишларга мойилликка ҳам таъсир қилиши мумкин. Шунга кўра, бу 240-сон АХСнинг 24-бандига мувофиқ фойдаланиш учун тегишли маълумот бўлиши мумкин, бу банд аудитордан бошқа риск баҳолаш тартиб-таомиллари ва тегишли фаолиятлардан олинган маълумотлар бир ёки бир нечта фирибгарлик риск омиллари мавжудлигини кўрсатиши ёки кўрсатмаслигини баҳолашни талаб этади.

Ташкилотнинг ички назорат тизими компонентларини тушуниш (21–27-бандларга қаранг)

3-илова ташкилотнинг ички назорат тизимининг характери ва ички назоратнинг чекловларини батафсилроқ тавсифлайди. 3-илова шунингдек АХСлар мақсадлари учун ички назорат тизими компонентлари ҳақида қўшимча тушунтириш беради.

A90. Аудиторнинг ташкилотнинг ички назорат тизими ҳақидаги тушунчаси 21-бандлардан 27-бандларгача белгиланганидек, тизимнинг ҳар бир компонентини тушуниш ва баҳолаш учун бажарилган риск баҳолаш тартиб-таомиллари орқали олинади.

A91. Ушбу АХС мақсадлари учун ташкилотнинг ички назорат тизими компонентлари ташкилот ўзининг ички назорат тизимини қандай ишлаб чиқиши, амалга ошириши ва қўллаб-қувватлашини, ёки у қандай қилиб ҳар қандай маълум компонентни таснифлаши мумкинлигини акс эттирмаслиги мумкин. Ташкилотлар ички назорат тизимининг турли жиҳатларини тавсифлаш учун турли атама ёки доираларни қўллаши мумкин. Аудит мақсадлари учун, аудиторлар

ҳам ушбу АХСда тавсифланган барча компонентлар кўриб чиқилган бўлса, турли атама ёки доираларни қўллаши мумкин.

Масштаблаштириш

A92. Ташкилотнинг ички назорат тизими ишлаб чиқилиши, амалга оширилиши ва қўллаб-қувватланиши усули ташкилотнинг ҳажми ва мураккаблигига қараб ўзгаради. Масалан, камроқ мураккаб ташкилотлар ўз мақсадларига эришиш учун камроқ таркиблаштирилган ёки соддароқ назорат воситаларидан (яъни, сиёсатлар ва тартиб-таомиллар) фойдаланиши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос мулоҳазалар

A93. Давлат сектори ташкилотлари аудиторлари ички назорат бўйича кўпинча қўшимча масъулиятларга эга бўлишади, масалан, амалиёт коди билан мувофиқлик ҳақида ҳисобот бериш ёки бюджетга нисбатан харажатлар ҳақида ҳисобот бериш. Давлат сектори ташкилотлари аудиторлари шунингдек қонун, норматив ҳужжат ёки бошқа ваколат билан мувофиқлик ҳақида ҳисобот бериш мажбуриятларига эга бўлиши мумкин. Натижада, уларнинг ички назорат тизими ҳақидаги мулоҳазалари кенгроқ ва батафсилроқ бўлиши мумкин.

Ташкилотнинг ички назорат тизими компонентларида ахборот технологиялари

5-илова ички назорат тизими компонентларида ташкилотнинг АТдан фойдаланишини тушуниш бўйича қўшимча кўрсатмалар беради.

A94. Аудитнинг умумий мақсади ва кўлами ташкилот асосан қўлда бажариладиган муҳитда, тўлиқ автоматлаштирилган муҳитда ёки қўлда бажариладиган ва автоматлаштирилган элементлар аралашмасини ўз ичига олган муҳитда (яъни, қўлда бажариладиган ва автоматлаштирилган назорат воситалари ва ташкилотнинг ички назорат тизимида фойдаланиладиган бошқа ресурслар) фаолият юритишидан қатъи назар фарқ қилмайди.

Ташкилотнинг ички назорат тизими компонентлари характерини тушуниш

A95. Назорат воситалари лойиҳасининг самарадорлигини ва улар амалга оширилганлигини баҳолашда (A175 дан A181-бандларгача қаранг) аудиторнинг ташкилотнинг ички назорат тизимининг ҳар бир компоненти ҳақидаги тушунчаси ташкилот бизнес рискларини қандай аниқлаши ва уларга қандай жавоб бериши ҳақида дастлабки тушунча беради. Бу шунингдек аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва баҳолашига турли йўллар билан таъсир қилиши мумкин (A86-бандга қаранг). Бу аудиторга назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказиш режаларини ҳам ўз ичига олган ҳолда, кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришда ёрдам беради. Масалан:

- Аудиторнинг ташкилотнинг назорат муҳити, ташкилотнинг риск баҳолаш жараёни ва ташкилотнинг назорат воситаларини мониторинг қилиш жараёни компонентлари ҳақидаги тушунчаси молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашга кўпроқ таъсир қилиши эҳтимоли юқори.

- Аудиторнинг ташкилотнинг ахборот тизими ва ахборот алмашинуви, ҳамда ташкилотнинг назорат фаолияти компоненти ҳақидаги тушунчаси тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашга кўпроқ таъсир қилиши эҳтимоли юқори.

Назорат муҳити, ташкилотнинг риск баҳолаш жараёни ва ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни (21–24-бандларга қаранг)

A96. Назорат муҳитидаги назорат воситалари, ташкилотнинг риск баҳолаш жараёни ва ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни асосан билвосита назорат воситаларидир (яъни, тасдиқлар даражасида бузиб кўрсатишларни олдини олиш, аниқлаш ёки тузатиш учун етарлича аниқ бўлмаган, аммо бошқа назорат воситаларини қўллаб-қувватлайдиган ва шу сабабли бузиб кўрсатиш ўз вақтида аниқланиши ёки олдини олиниши эҳтимолига билвосита таъсир кўрсатадиган назорат воситалари). Бироқ, бу компонентлар доирасидаги баъзи назорат воситалари бевосита назорат воситалари ҳам бўлиши мумкин.

Нима учун аудитор назорат муҳити, ташкилотнинг риск баҳолаш жараёни ва ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнини тушуниши талаб этилади?

A97. Назорат муҳити ички назорат тизимининг бошқа компонентлари ишлаши учун умумий асос таъминлайди. Назорат муҳити бузиб кўрсатишларни бевосита олдини олмайди ёки аниқламайди ва тузатмайди. Бироқ, у ички назорат тизимининг бошқа компонентларидаги назорат воситаларининг самарадорлигига таъсир қилиши мумкин. Шунга ўхшаш, ташкилотнинг риск баҳолаш жараёни ва унинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни ҳам бутун ички назорат тизимини қўллаб-қувватлайдиган тарзда ишлаш учун мўлжалланган.

A98. Бу компонентлар ташкилотнинг ички назорат тизими учун асос бўлганлиги сабабли, уларнинг ишлашидаги ҳар қандай камчиликлар молиявий ҳисоботни тайёрлашга кенг тарқалган таъсирларга эга бўлиши мумкин. Шунинг учун, аудиторнинг бу компонентларни тушуниши ва баҳолаши аудиторнинг молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва баҳолашига таъсир қилади, ва тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашга ҳам таъсир қилиши мумкин. Молиявий ҳисобот даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари аудиторнинг умумий жавоблар ишлаб чиқишига таъсир қилади, шу жумладан, 330-сон АХСда тушунтирилганидек, аудиторнинг кейинги тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламига таъсир қилади.[35]

Назорат муҳитини тушунишни ҳосил қилиш (21-бандга қаранг)

Масштаблаштириш

A99. Камроқ мураккаб ташкилотдаги назорат муҳитининг характери мураккаброқ ташкилотдаги назорат муҳитидан фарқ қилиши эҳтимоли юқори. Масалан, камроқ мураккаб ташкилотларда бошқарув учун масъул шахслар мустақил ёки ташқи аъзони ўз ичига олмаслиги мумкин, ва бошқа мулкдорлар бўлмаган ҳолларда бошқарув роли бевосита мулкдор-раҳбар томонидан амалга оширилиши мумкин. Шунга кўра, ташкилотнинг назорат муҳити ҳақидаги баъзи мулоҳазалар камроқ аҳамиятли ёки қўлланмаслиги мумкин.

A100. Бундан ташқари, камроқ мураккаб ташкилотларда назорат муҳити элементлари ҳақидаги аудит далиллари ҳужжат шаклида мавжуд бўлмаслиги мумкин, айниқса раҳбарият ва бошқа ходимлар ўртасидаги алоқа норасмий бўлса, аммо далиллар ҳамон мавжуд вазиятларда тегишли равишда долзарб ва ишончли бўлиши мумкин.

Мисоллар:

- Камроқ мураккаб ташкилотдаги ташкилий тузилиш эҳтимол соддароқ бўлади ва молиявий ҳисобот билан боғлиқ роллардаги ходимларнинг кам сонини ўз ичига олиши мумкин.
- Агар бошқарув роли бевосита мулкдор-раҳбар томонидан амалга оширилса, аудитор бошқарув учун масъул шахсларнинг мустақиллиги аҳамиятли эмаслигини аниқлаши мумкин.
- Камроқ мураккаб ташкилотлар ёзма хулқ-атвор кодексига эга бўлмаслиги мумкин, аммо бунинг ўрнига оғзаки мулоқот ва раҳбарият намунаси орқали ҳалоллик ва ахлоқий хулқ-атворнинг аҳамиятини таъкидлайдиган маданиятни ривожлантириши мумкин. Натижада, раҳбарият ёки мулкдор-раҳбарнинг муносабати, хабардорлиги ва ҳаракатлари аудиторнинг камроқ мураккаб ташкилотнинг назорат муҳитини тушунишида алоҳида аҳамиятга эга.

Назорат муҳитини тушуниш (21(a)-бандга қаранг)

A101. Аудиторнинг назорат муҳитини тушуниши учун аудит далиллари сўровлар ва бошқа риск баҳолаш тартиб-таомиллари (яъни, кузатув ёки ҳужжатларни текшириш орқали сўровларни тасдиқлаш) комбинацияси орқали олиниши мумкин.

A102. Раҳбарият ҳалоллик ва ахлоқий қадриятларга содиқликни қанчалик намойиш этишини кўриб чиқишда, аудитор қуйидагилар ҳақида раҳбарият ва ходимлардан сўровлар орқали ва ташқи манбалардан олинган маълумотларни кўриб чиқиш орқали тушунча ҳосил қилиши мумкин:

- Раҳбарият ходимларга бизнес амалиёти ва ахлоқий хулқ-атвор ҳақидаги ўз қарашларини қандай етказади; ва
- Раҳбариятнинг ёзма хулқ-атвор кодексини текшириш ва раҳбарият бу кодексни қўллаб-қувватлайдиган тарзда ҳаракат қилишини кузатиш.

Назорат муҳитини баҳолаш (21(b) бандга қаранг)

Нима учун аудитор назорат муҳитини баҳолайди?

A103. Аудиторнинг ташкилот ҳалоллик ва ахлоқий қадриятларга бўлган содиқлигига мос хулқ-атворни қандай намойиш этиши; назорат муҳити ташкилотнинг ички назорат тизимининг бошқа компонентлари учун тегишли асос таъминлайдими; ва аниқланган назорат камчиликлари ички назорат тизимининг бошқа компонентларини заифлаштирадими, деган баҳолаши аудиторга ички назорат тизимининг бошқа компонентларидаги потенциал муаммоларни аниқлашда ёрдам беради. Бу назорат муҳити ташкилотнинг ички назорат тизимининг бошқа компонентлари учун асос бўлганлиги сабабли содир бўлади. Бу баҳолаш шунингдек аудиторга ташкилот дуч келаётган рискларни тушунишда ва шундан сўнг молиявий ҳисобот ва тасдиқлар даражаларида муҳим бузиб

[35] 330-сон АХС, А1–А3-бандлар

кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда ёрдам бериши мумкин (А86-бандга қаранг).

Аудиторнинг назорат муҳитини баҳолаши

А104. Аудиторнинг назорат муҳитини баҳолаши 21(а)-бандга мувофиқ ҳосил қилинган тушунчага асосланади.

А105. Баъзи ташкилотларда ўз ихтиёрида катта танлов имкониятига эга бўлган битта шахс устунлик қилиши мумкин. Бу шахснинг ҳаракатлари ва муносабати ташкилот маданиятига кенг таъсир кўрсатиши мумкин, бу эса ўз навбатида назорат муҳитига кенг таъсир кўрсатиши мумкин. Бундай таъсир ижобий ёки салбий бўлиши мумкин.

Мисол:

Битта шахснинг бевосита иштироки ташкилотга ўсиш ва бошқа мақсадларига эришиш имконини берадиган калит бўлиши мумкин, ва ҳам самарали ички назорат тизимига сезиларли ҳисса қўшиши мумкин. Бошқа томондан, бундай билим ва ваколатнинг тўпланиши раҳбарият томонидан назорат воситаларини четлаб ўтиш орқали бузиб кўрсатишларга мойилликнинг ошишига олиб келиши мумкин.

А106. Аудитор назорат муҳитининг турли элементлари бошқарув учун масъул шахсларнинг мустақил аъзолари иштирокини ҳисобга олган ҳолда, юқори раҳбариятнинг фалсафаси ва иш услубидан қандай таъсирланишини кўриб чиқиши мумкин.

А107. Назорат муҳити ички назорат тизими учун тегишли асос таъминлаши ва фирибгарлик рискини камайтиришга ёрдам бериши мумкин бўлса-да, тегишли назорат муҳити доим ҳам фирибгарликка қарши самарали тўсқинлик эмас.

Мисол:

Малакали молия, бухгалтерия ва АТ ходимларини ёллашга йўналтирилган инсон ресурслари сиёсати ва тартиб-таомиллари молиявий маълумотларни қайта ишлаш ва қайд этишда хатолик рискини камайтириши мумкин. Бироқ, бундай сиёсат ва тартиб-таомиллар юқори раҳбарият томонидан назорат воситаларини четлаб ўтишни (масалан, даромадларни ошириб кўрсатиш учун) камайтирмаслиги мумкин.

А108. Аудиторнинг ташкилотнинг АТдан фойдаланиши билан боғлиқ назорат муҳитини баҳолаши қуйидаги масалаларни ўз ичига олиши мумкин:

- АТ бошқаруви ташкилотнинг характери ва мураккаблигига ва АТ орқали амалга ошириладиган бизнес операцияларига мос келиши, шу жумладан ташкилотнинг технология платформаси ёки архитектурасининг мураккаблиги ёки етуклиги ва ташкилот молиявий ҳисоботни қўллаб-қувватлаш учун АТ иловаларига қанчалик таянишини ҳисобга олган ҳолда.

- АТга нисбатан раҳбариятнинг ташкилий тузилиши ва ажратилган ресурслар (масалан, ташкилот тегишли АТ муҳитига ва зарур такомиллаштиришларга инвестиция қилганми, ёки ташкилот тижорий дастурий таъминотдан фойдаланганда (ўзгартиришларсиз ёки чекланган ўзгартиришлар билан) етарли сондаги тегишли малакага эга шахслар ёлланганми).

Ташкилотнинг риск баҳолаш жараёнини тушунишни ҳосил қилиш (22–23-бандларга қаранг)

Ташкилотнинг риск баҳолаш жараёнини тушуниш (22(а)-бандга қаранг)

А109. А62-бандда тушунтирилганидек, барча бизнес рисклари ҳам муҳим бузиб кўрсатиш рискларини келтириб чиқармайди. Раҳбарият ва бошқарув учун масъул шахслар молиявий ҳисоботларни тайёрлашга тегишли бизнес рискларини қандай аниқлаганлигини ва бу рискларни ҳал қилиш учун ҳаракатлар ҳақида қандай қарор қабул қилганликларини тушунишда, аудитор раҳбарият ёки, тегишли ҳолларда, бошқарув учун масъул шахслар қуйидагиларни қандай амалга оширганлигини кўриб чиқиши мумкин:

- Мақсадлар билан боғлиқ рискларни аниқлаш ва баҳолашга имкон бериш учун ташкилот мақсадларини етарли аниқлик ва равшанлик билан белгилаш;

- Ташкилот мақсадларига эришиш учун рискларни аниқлаш ва рискларни қандай бошқариш лозимлигини аниқлаш учун асос сифатида рискларни таҳлил қилиш; ва

- Ташкилот мақсадларига эришиш учун рискларни кўриб чиқишда фирибгарлик эҳтимолини ҳисобга олиш.[36]

[36] 240-сон АХС, 19-банд

A110. Аудитор бундай бизнес рискларининг ташкилотнинг молиявий ҳисоботларини тайёрлаш ва унинг ички назорат тизимининг бошқа жиҳатлари учун оқибатларини кўриб чиқиши мумкин.

Ташкилотнинг риск баҳолаш жараёнини баҳолаш (22(b) бандга қаранг)

Нима учун аудитор ташкилотнинг риск баҳолаш жараёни мос эканлигини баҳолайди?

A111. Аудиторнинг ташкилотнинг риск баҳолаш жараёнини баҳолаши аудиторга ташкилот содир бўлиши мумкин бўлган рискларни қаерда аниқлаганлигини ва ташкилот бу рискларга қандай жавоб берганлигини тушунишда ёрдам бериши мумкин. Аудиторнинг ташкилот ўзининг бизнес рискларини қандай аниқлаши, ва бу рискларни қандай баҳолаши ва уларни қандай ҳал қилиши ҳақидаги баҳолаши аудиторга ташкилот дуч келадиган рисклар ташкилотнинг характери ва мураккаблигига мос равишда аниқланганлиги, баҳоланганлиги ва ҳал қилинганлигини тушунишда ёрдам беради. Бу баҳолаш шунингдек аудиторга молиявий ҳисобот даражасида ва тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда ёрдам бериши мумкин (A86-бандга қаранг).

Ташкилотнинг риск баҳолаш жараёни мос эканлигини баҳолаш (22 бандга қаранг)

A112. Аудиторнинг ташкилотнинг риск баҳолаш жараёни мослигини баҳолаши 22(a)-бандга мувофиқ ҳосил қилинган тушунчага асосланади.

Масштаблаштириш

A113. Ташкилотнинг характери ва мураккаблигини ҳисобга олган ҳолда ташкилотнинг риск баҳолаш жараёни ташкилотнинг вазиятларига мос эканлиги аудиторнинг профессионал мулоҳазаси масаласидир.

> **Мисол:**
>
> Баъзи камроқ мураккаб ташкилотларда, ва айниқса мулкдор томонидан бошқариладиган ташкилотларда, тегишли риск баҳолаш раҳбарият ёки мулкдор-раҳбарнинг бевосита иштироки орқали амалга оширилиши мумкин (масалан, менежер ёки мулкдор-раҳбар юзага келаётган бизнес рискларини аниқлаш учун рақобатчилар фаолиятини ва бозордаги бошқа ривожланишларни кузатиш учун доимий равишда вақт ажратиши мумкин). Бундай турдаги ташкилотларда бу риск баҳолаш содир бўлишининг далиллари кўпинча расмий ҳужжатлаштирилмаган, аммо бу аудиторнинг раҳбарият билан суҳбатларидан раҳбарият амалда риск баҳолаш тартиб-таомилларини бажараётганлигидан маълум бўлиши мумкин.

Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнини тушунишни ҳосил қилиш (24-бандга қаранг)

Масштаблаштириш

A114. Камроқ мураккаб ташкилотларда, ва айниқса мулкдор-раҳбарлик ташкилотларида, аудиторнинг ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнини тушуниши кўпинча раҳбарият ёки мулкдор-раҳбар операцияларда қандай бевосита иштирок этишига қаратилган, чунки бошқа мониторинг фаолиятлари мавжуд бўлмаслиги мумкин.

> **Мисол:**
>
> Раҳбарият мижозлардан уларнинг ойлик ҳисоботидаги ноаниқликлар ҳақида шикоятлар олиши мумкин, бу мулкдор-раҳбарни мижоз тўловлари бухгалтерия ҳисоби қайдларида тан олинаётган вақт масалалари ҳақида огоҳлантиради.

A115. Ички назорат тизимини мониторинг қилиш учун расмий жараён мавжуд бўлмаган ташкилотлар учун, ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнини тушуниш ташкилот бузиб кўрсатишларнинг олдини олиш ёки аниқлашга қандай ҳисса қўшишга мўлжалланган раҳбарият бухгалтерия ҳисоби маълумотларининг даврий кўриб чиқишларини тушунишни ўз ичига олиши мумкин.

Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнини тушуниш (24(a)-бандга қаранг)

A116. Аудитор ташкилотнинг ўз ички назорат тизимини қандай мониторинг қилишини тушунишда кўриб чиқиши мумкин бўлган масалаларга қуйидагилар киради:

- Мониторинг фаолиятларининг лойиҳаси, масалан, у даврий ёки давом этаётган мониторинг экани;
- Мониторинг фаолиятларининг бажарилиши ва частотаси;
- Назорат воситалари самарали бўлганлигини аниқлаш учун мониторинг фаолиятлари натижаларини ўз вақтида баҳолаш; ва

- Аниқланган камчиликлар тузатиш ҳаракатларини амалга оширишга масъул бўлганларга бундай камчиликлар ҳақида ўз вақтида хабар бериш, шу жумладан тегишли тузатиш ҳаракатлари орқали қандай ҳал қилинган.

A117. Аудитор шунингдек ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни АТдан фойдаланишни ўз ичига олган маълумотларни қайта ишлаш назорат воситаларининг мониторингини қандай ҳал қилишини кўриб чиқиши мумкин. Бу, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Мураккаб АТ муҳитларини мониторинг қилиш назорат воситалари:
  - Маълумотларни қайта ишлаш назорат воситаларининг давом этаётган лойиҳа самарадорлигини баҳолаш ва уларни шароитлардаги ўзгаришлар учун тегишли равишда ўзгартириш; ёки
  - Маълумотларни қайта ишлаш назорат воситаларининг операцион самарадорлигини баҳолаш.
- Вазифаларни ажратишни таъминлайдиган автоматлаштирилган маълумотларни қайта ишлаш назорат воситаларида қўлланиладиган рухсатларни мониторинг қиладиган назорат воситалари.
- Молиявий ҳисоботни автоматлаштириш билан боғлиқ хатолар ёки назорат камчиликлари қандай аниқланиши ва ҳал қилинишини мониторинг қиладиган назорат воситалари.

Ташкилотнинг ички аудит функциясини тушуниш (24(a)(ii)-бандга қаранг)

4-илова ташкилотнинг ички аудит функциясини тушуниш учун қўшимча мулоҳазаларни келтириб чиқаради.

A118. Аудиторнинг ички аудит функциясидаги тегишли шахслардан сўровлари аудиторга ички аудит функциясининг масъулиятлари характерини тушунишда ёрдам беради. Агар аудитор функциянинг масъулиятлари ташкилотнинг молиявий ҳисоботига тегишли эканлигини аниқласа, аудитор ички аудит функциясининг аудит режасини, агар мавжуд бўлса, кўриб чиқиш ва бу режани функция доирасидаги тегишли шахслар билан муҳокама қилиш орқали ички аудит функцияси томонидан бажарилган ёки бажариладиган фаолиятлар ҳақида қўшимча тушунча ҳосил қилиши мумкин. Бу тушунча, аудиторнинг сўровларидан олинган маълумотлар билан бирга, аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаши учун бевосита тегишли бўлган маълумотларни ҳам тақдим этиши мумкин. Агар аудитор ички аудит функцияси ҳақидаги дастлабки тушунчасига асосланиб, бажариладиган аудиторлик тартиб-таомилларининг характери ёки муддатларини ўзгартириш ёки уларнинг ҳажмини камайтириш учун ички аудит функциясининг ишидан фойдаланишни кутаётган бўлса, 610-сон АХС (2013 йилда қайта таҳрирланган) [37] қўлланилади.

Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнида фойдаланиладиган бошқа маълумот манбалари

Маълумот манбаларини тушуниш (24(b)-бандга қаранг)

A119. Раҳбариятнинг мониторинг фаолиятлари мижозлар шикоятлари ёки тартибга солувчи органлар шарҳлари каби ташқи томонлардан олинган хабарлардаги маълумотлардан фойдаланиши мумкин, бу муаммоларни кўрсатиши ёки яхшиланишга муҳтож соҳаларни ажратиб кўрсатиши мумкин.

Нима учун аудитор ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш учун фойдаланиладиган маълумот манбаларини тушуниши талаб этилади?

A120. Аудиторнинг ташкилот томонидан ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилишда фойдаланиладиган маълумот манбаларини, шу жумладан фойдаланиладиган маълумот долзарб ва ишончли эканлигини тушуниши аудиторга ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни мослигини баҳолашда ёрдам беради. Агар раҳбарият бу тахмин учун асос бўлмаган ҳолда мониторинг учун фойдаланиладиган маълумот долзарб ва ишончли деб тахмин қилса, маълумотда мавжуд бўлиши мумкин бўлган хатолар потенциал жиҳатдан раҳбариятни ўзининг мониторинг фаолиятларидан нотўғри хулосалар чиқаришга олиб келиши мумкин.

Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнини баҳолаш (24(c)-бандга қаранг)

Нима учун аудитор ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни мослигини баҳолайди?

A121. Аудиторнинг ташкилот назорат воситалари самарадорлигини мониторинг қилиш учун давомий ва алоҳида баҳолашларни қандай амалга ошириши ҳақидаги баҳолаши аудиторга ташкилотнинг ички назорат тизимининг бошқа компонентлари мавжуд ва ишлаётганлигини тушунишда ёрдам беради, ва шунинг учун ташкилотнинг ички назорат тизимининг бошқа компонентларини тушунишда ёрдам беради. Бу баҳолаш шунингдек аудиторга молиявий ҳисобот даражасида ва тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда

[37] 610-сон АХС (2013 йилда қайта кўриб чиқилган), *"Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш"*

ёрдам бериши мумкин (А86-бандга қаранг).

Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни мослигини баҳолаш (24(c)-бандга қаранг)

А122. Аудиторнинг ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнининг мослигини баҳолаши аудиторнинг ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни ҳақидаги тушунчасига асосланади.

Ахборот тизими ва ахборот алмашинуви, ҳамда назорат фаолиятлари (25–26-бандларга қаранг)

А123. Ахборот тизими ва ахборот алмашинуви, ҳамда назорат фаолиятлари компонентларидаги назорат воситалари асосан бевосита назорат воситаларидир (яъни, тасдиқлар даражасида бузиб кўрсатишларни олдини олиш, аниқлаш ёки тузатиш учун етарлича аниқ назорат воситалари).

Нима учун аудитор ахборот тизими ва ахборот алмашинуви ҳамда назорат фаолиятлари компонентидаги назорат воситаларини тушуниши талаб этилади

А124. Аудитор ташкилотнинг ахборот тизими ва ахборот алмашинувини тушуниши талаб этилади, чунки операциялар оқимларини ва ташкилотнинг молиявий ҳисоботларни тайёрлашга тегишли маълумотларни қайта ишлаш фаолиятининг бошқа жиҳатларини белгилайдиган ташкилот сиёсатини тушуниш, ва компонент ташкилотнинг молиявий ҳисоботларини тайёрлашни тегишли равишда қўллаб-қувватлашини баҳолаш аудиторнинг тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашини қўллаб-қувватлайди. Бу тушунча ва баҳолаш шунингдек аудиторнинг тартиб-таомиллари натижалари топшириқни қабул қилиш ёки давом эттириш жараёнида олинган маълумотларга асосланган ташкилотнинг ички назорат тизими ҳақидаги кутишларга мос келмаганда молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашга олиб келиши мумкин (А86-бандга қаранг).

А125. Аудитор назорат фаолиятлари компонентидаги махсус назорат воситаларини аниқлаши, лойиҳа дизайнини баҳолаши ва назорат воситалари амалга оширилганлигини аниқлаши талаб этилади, чунки бу аудиторнинг раҳбариятнинг маълум рискларни ҳал қилишга ёндашуви ҳақидаги тушунчасига ёрдам беради ва шунинг учун 330-сон АХС томонидан талаб қилинганидек, бу рискларга жавоб берувчи кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш учун асосни тақдим этади. Ажралмас риск спектрида риск қанчалик юқори баҳоланса, аудит далиллари шунчалик ишонарли бўлиши лозим. Ҳатто аудитор аниқланган назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишни режалаштирмаган бўлса ҳам, аудиторнинг тушунчаси ҳамон тегишли муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб берувчи моҳиятан текшириш аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва қўламининг лойиҳасига таъсир қилиши мумкин.

Аудиторнинг ахборот тизими ва ахборот алмашинуви, ҳамда назорат фаолиятларини тушуниши ва баҳолашининг такрорланувчи характери

А126. А49-бандда тушунтирилганидек, аудиторнинг ташкилот ва унинг муҳити, ҳамда қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ҳақидаги тушунчаси аудиторга муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришлар бўлиши мумкин бўлган операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришлар ҳақида дастлабки кутишларни шакллантиришда ёрдам бериши мумкин. 25(а)-бандга мувофиқ ахборот тизими ва ахборот алмашинуви компонентини тушунишни ҳосил қилишда, аудитор бу дастлабки кутишлардан ҳосил қилиниши лозим бўлган ташкилотнинг маълумотларни қайта ишлаш фаолиятларини тушуниш ҳажмини аниқлаш мақсадида фойдаланиши мумкин.

А127. Аудиторнинг ахборот тизимини тушуниши ўз ичига ташкилотнинг муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш билан боғлиқ ахборот оқимларини белгиловчи сиёсатни, шунингдек ташкилотнинг ахборотни қайта ишлаш фаолиятининг бошқа тегишли жиҳатларини тушунишни ўз ичига олади. Бу маълумот ва аудиторнинг ахборот тизимини баҳолашидан олинган маълумот дастлаб аниқланган муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришга доир аудиторнинг кутишларини тасдиқлаши ёки уларга таъсир кўрсатиши мумкин (А126-бандга қаранг).

А128. Муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришга оид маълумотлар ташкилотнинг ахборот тизимига қандай кириши, ундан ўтиши ва чиқишини тушуниш жараёнида аудитор 26(а)-бандга мувофиқ аниқланиши талаб қилинган назорат фаолияти компонентидаги назорат воситаларини ҳам аниқлаши мумкин. Назорат фаолияти компонентидаги назорат воситаларини аниқлаш ва баҳолаш аввало журнал ёзувлари устидан назорат воситаларига ва аудитор моҳиятан текшириш тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини ишлаб чиқишда операцион самарадорлигини тестлашни режалаштираётган назорат воситаларига қаратилиши мумкин.

А129. Аудиторнинг ажралмас рискни баҳолаши ҳам назорат фаолияти компонентидаги назорат воситаларини аниқлашга таъсир кўрсатиши мумкин. Масалан, аудитор томонидан муҳим рискларга оид назорат воситаларини аниқлаш фақатгина аудитор 31-бандга мувофиқ тасдиқлар даражасида ажралмас рискни баҳолагандан сўнг аниқланиши мумкин. Бундан ташқари, аудитор моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари ўзи етарли ва муносиб аудит далилларини таъминламайди деб аниқлаган рискларга қарши назорат воситалари (33-бандга мувофиқ) ҳам фақат

аудиторнинг ажралмас рискларни баҳолаши ўтказилгандан сўнггина аниқланиши мумкин.

A130. Аудиторнинг тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашига қуйидагилар таъсир қилади:

- Ташкилотнинг ахборот тизими ва коммуникация компонентидаги ахборотни қайта ишлаш фаолиятига оид сиёсатларини тушуниш, ва
- Назорат фаолияти компонентидаги назорат воситаларини аниқлаш ва баҳолаш.

Ахборот тизими ва мулоқотни тушуниб олиш (25-бандга қаранг)

3-илова, 15–19-бандлари ахборот тизими ва мулоқотга тегишли қўшимча мулоҳазаларни белгилаб беради.

Масштаблаштириш

A131. Камроқ мураккаб ташкилотларда ахборот тизими ва тегишли бизнес-жараёнлар йирикроқ ташкилотларга нисбатан камроқ мураккаб бўлиши ва камроқ мураккаб АТ муҳитига эга бўлиши эҳтимоли мавжуд; бироқ, ахборот тизимининг роли бирдек муҳим. Раҳбарият бевосита иштирок этувчи камроқ мураккаб ташкилотларда ҳисоб тартиб-таомилларининг батафсил тавсифлари, мураккаб ҳисоб регистрлари ёки ёзма сиёсатлар талаб қилинмаслиги мумкин. Шунинг учун, ташкилот ахборот тизимининг тегишли жиҳатларини тушуниш камроқ мураккаб ташкилот аудитида камроқ куч талаб қилиши ва бу кўпроқ сўровлар тақдим этишни қамраб олиши мумкин, кузатув ёки ҳужжатларни кўздан кечиришдан кўра. Бироқ, тушунчага эга бўлиш зарурияти 330-сон АХСга мувофиқ кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун асос яратиш мақсадида муҳим бўлиб қолади ва аудиторга муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ёки баҳолашда ёрдам бериши мумкин (A86-бандга қаранг).

Ахборот тизимини тушуниб олиш (25(a)-бандга қаранг)

A132. Ташкилотнинг ички назорат тизими таркибига ташкилотнинг ҳисобот мақсадларига, шу жумладан молиявий ҳисобот мақсадларига тегишли жиҳатлар киради, бироқ бундай жиҳатлар молиявий ҳисобот учун аҳамиятли бўлганда операциялар ёки мувофиқлик мақсадларига тегишли жиҳатларни ҳам ўз ичига олиши мумкин. Аудиторнинг ахборот тизимини тушуниши таркибида ташкилот операцияларни қандай бошлаши ва маълумотларни қандай қамраб олишини тушуниш ташкилотнинг мувофиқлик ва операцион мақсадларга эришишга мўлжалланган тизимлари (сиёсатлари) ҳақидаги маълумотларни ўз ичига олиши мумкин, чунки бундай маълумот молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун тегишлидир. Бундан ташқари, баъзи ташкилотлар юқори даражада интеграциялашган ахборот тизимларига эга бўлиши мумкин, шу жиҳатдан назорат воситалари молиявий ҳисобот, мувофиқлик ва операцион мақсадларга бир вақтнинг ўзида эришиш ва уларнинг бирикмаларини таъминлаш учун ишлаб чиқиштирилган бўлиши мумкин.

A133. Ташкилотнинг ахборот тизимини тушуниш, шунингдек, ташкилотнинг ахборотни қайта ишлаш фаолиятида фойдаланиладиган ресурсларни тушунишни ҳам ўз ичига олади. Ахборот тизими яхлитлигига нисбатан рискларни тушуниш учун аҳамиятли бўлиши мумкин бўлган жалб қилинган инсон ресурслари ҳақидаги маълумотларга қуйидагилар киради:

- Ишни бажараётган шахсларнинг малакаси;
- Ресурсларнинг етарлилиги; ва
- Мажбуриятларнинг тегишли тарзда тақсимланганлиги.

A134. Аудитор ахборот тизими ва мулоқот компонентида ташкилотнинг муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришга тегишли ахборот оқимларини белгиловчи сиёсатни тушунишда ҳисобга олиши мумкин бўлган масалаларга қуйидаги жиҳатлар киради:

(a) Операциялар, бошқа ҳодисалар ва қайта ишланадиган шароитларга оид маълумотлар ёки ахборотнинг хусусияти;

(b) Ушбу маълумотлар ёки ахборот яхлитлигини сақлаш учун ахборотни қайта ишлаш; ва

(c) Ахборотни қайта ишлаш жараёнида фойдаланиладиган ахборот жараёнлари, ходимлар ва бошқа ресурслар.

A135. Операцияларнинг қандай бошланишини ўз ичига олган ташкилотнинг бизнес-жараёнларини тушуниб олиш аудиторга ташкилот шароитларига мос равишда унинг ахборот тизимини тушуниб олишда ёрдам беради.

A136. Аудиторнинг ахборот тизимини тушуниши турли усулларда олиниши мумкин ва ўз ичига қуйидагиларни

киритиши мумкин:

- Тегишли ходимлардан операцияларни бошлаш, қайд этиш, қайта ишлаш ва ҳисобот беришда ёки ташкилотнинг молиявий ҳисобот жараёнида қўлланиладиган тартиб-таомиллар ҳақида сўровлар;

- Ташкилот ахборот тизимининг сиёсат ёки жараён қўлланмалари ёки бошқа ҳужжатларини кўздан кечириш;

- Ташкилот ходимлари томонидан сиёсат ёки тартиб-таомилларнинг бажарилишини кузатиш; ёки

- Операцияларни танлаб олиш ва уларни ахборот тизимидаги тегишли жараён орқали кузатиш (яъни, пайровлик текширувини бажариш).

Автоматлаштирилган воситалар ва усуллар

A137. Аудитор ташкилот ахборот тизимидаги операцияларнинг ҳисоб ёзувларини сақловчи маълумотлар базаларига тўғридан-тўғри кириш ёки улардан рақамли юклаб олиш учун автоматлаштирилган техникалардан ҳам фойдаланиши мумкин. Бу маълумотларга автоматлаштирилган воситалар ёки техникаларни қўллаш орқали, аудитор журнал ёзувлари ёки муайян операцияга тегишли бошқа рақамли ёзувларни, ёки операциялар бутун популяциясини ҳисоб ёзувларида бошланишидан бошлаб бош дафтарда қайд этилишига қадар кузатиб, операциялар ахборот тизими орқали қандай ҳаракатланиши тўғрисида олинган тушунчани тасдиқлаши мумкин. Операцияларнинг тўлиқ ёки катта тўпламларини таҳлил қилиш ҳам ушбу операциялар учун нормал ёки кутилган қайта ишлаш тартиб-таомилларидан четга чиқишларни аниқлашга олиб келиши мумкин, бу эса муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашга олиб келиши мумкин.

Бош ва ёрдамчи дафтарлардан ташқаридан олинган маълумот

A138. Молиявий ҳисобот бош ва ёрдамчи дафтарлардан ташқаридан олинган маълумотни ўз ичига олиши мумкин. Аудитор ҳисобга олиши мумкин бўлган бундай маълумотларга қуйидагилар мисол бўлиши мумкин:

- Молиявий ҳисоботда маълумотларни ёритиб беришга тегишли бўлган ижара шартномаларидан олинган маълумот.

- Ташкилотнинг рискларни бошқариш тизими томонидан ишлаб чиқилган ва молиявий ҳисоботда ёритиб берилган маълумот.

- Раҳбариятнинг экспертлари томонидан ишлаб чиқилган ва молиявий ҳисоботда ёритиб берилган ҳаққоний қиймат ҳақидаги маълумот.

- Молиявий ҳисоботда тан олинган ёки ёритиб берилган ҳисоб баҳоларини ишлаб чиқиш учун қўлланиладиган моделлардан ёки бошқа ҳисоб-китоблардан олинган ва молиявий ҳисоботларда ёритиб берилган маълумот, шу жумладан ушбу моделларда қўлланиладиган дастлабки маълумотлар ва тахминлар билан боғлиқ маълумот, масалан:

    - Активнинг фойдали хизмат муддатига таъсир қилиши мумкин бўлган ички ишлаб чиқилган тахминлар; ёки

    - Ташкилот назоратидан ташқаридаги омиллар таъсирида бўлган фоиз ставкалари каби маълумотлар.

- Раҳбарият муқобил тахминларни кўриб чиққанини кўрсатувчи молиявий моделлардан олинган сезгирлик таҳлиллари ҳақида молиявий ҳисоботларда ёритиб берилган маълумот.

- Ташкилотнинг солиқ ҳисоботлари ва ҳисоб ёзувларидан олинган ва молиявий ҳисоботларда тан олинган ёки ёритиб берилган маълумот.

- Ташкилотнинг фаолият узлуксизлигини давом эттириш қобилиятини баҳолаш бўйича раҳбарият томонидан тайёрланган таҳлиллардан олинган ва молиявий ҳисоботларда ёритиб берилган маълумот, масалан, ташкилотнинг фаолият узлуксизлигини давом эттириш қобилиятига нисбатан жиддий шубҳа туғдириши мумкин бўлган аниқланган ҳодисалар ёки шароитларга тегишли, агар мавжуд бўлса, маълумотларни ёритиб бериш.[38]

A139. Ташкилотнинг молиявий ҳисоботидаги маълум суммалар ёки маълумотларни ёритиб бериш (масалан, кредит риски, ликвидлик риски ва бозор риски ҳақидаги маълумотларни ёритиб бериш) ташкилотнинг риск бошқариш тизимидан олинган маълумотларга асосланиши мумкин. Бироқ, аудитор риск бошқариш тизимининг барча жиҳатларини тушуниши шарт эмас ва зарур тушунчани аниқлашда профессионал мулоҳаза қўллайди.

[38] 570-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 19-20-бандлар

Ташкилотнинг ахборот тизимида ахборот технологияларидан фойдаланиши

Аудитор нима учун ахборот тизимига тегишли АТ муҳитини тушуниши лозим?

A140. Аудиторнинг ахборот тизими ҳақидаги тушунчаси операциялар оқими ва ташкилотнинг ахборот тизимида маълумотларни қайта ишлаш билан боғлиқ АТ муҳитини ўз ичига олади, чунки ташкилотнинг АТ иловаларидан ёки АТ муҳитининг бошқа жиҳатларидан фойдаланиши АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга олиб келиши мумкин.

A141. Ташкилотнинг бизнес-модели ва унинг АТдан фойдаланишни қандай интеграциялаштириши ҳақидаги тушунча ахборот тизимида кутилаётган АТнинг характери ва кўламига фойдали контекст бериши мумкин.

Ташкилотнинг АТдан фойдаланишини тушуниш

A142. Аудиторнинг АТ муҳити ҳақидаги тушунчаси операциялар оқими ва ахборот тизимида маълумотларни қайта ишлаш билан боғлиқ бўлган муайян АТ иловалари ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатларининг характери ва сонини аниқлаш ва тушунишга қаратилиши мумкин. Ахборот тизимидаги операциялар ёки маълумотлар оқимидаги ўзгаришлар АТ иловаларига дастурий ўзгартиришлар киритиш ёки ушбу операцияларни ёки маълумотларни қайта ишлаш ёки сақлашда иштирок этадиган маълумотлар базаларидаги маълумотларга бевосита ўзгартиришлар киритиш натижасида юзага келиши мумкин.

A143. Аудитор ташкилотнинг ахборот тизими орқали муҳим операциялар, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришга оид маълумотлар қандай оқиб ўтишини тушуниш билан бир пайтда АТ иловалари ва АТ инфратузилмасини аниқлаши мумкин.

Ташкилотнинг маълумот алмашинувини тушуниш (25(b) бандга қаранг)

Масштаблаштириш

A144. Йирикроқ, мураккаб ташкилотларда, аудитор ташкилотнинг маълумот алмашинувини тушунишда кўриб чиқиши мумкин бўлган маълумотлар сиёсат қўлланмалари ва молиявий ҳисобот қўлланмаларидан келиши мумкин.

A145. Мураккаб бўлмаган ташкилотларда, маълумот алмашинуви (масалан, расмий қўлланмалар қўлланилмаслиги) жавобгарлик даражалари камроқ бўлганлиги ва раҳбариятнинг кўринарлироқ ва кўпроқ мавжудлиги туфайли камроқ таркиблашган бўлиши мумкин. Ташкилотнинг ҳажмидан қатъи назар, очиқ маълумот каналлари исътенолар ҳақида хабар бериш ва уларга реакция қилишни осонлаштиради.

Ахборот тизимининг тегишли жиҳатлари ташкилотнинг молиявий ҳисоботини тайёрлашни қўллаб-қувватлашини баҳолаш (25(c) бандга қаранг)

A146. Аудиторнинг ташкилот ахборот тизими ва маълумот алмашинуви молиявий ҳисоботни тайёрлашни тегишли равишда қўллаб-қувватлашини баҳолаши 25(a)-(b) бандларида олинган тушунчага асосланади.

Назорат фаолиятлари (26 бандга қаранг)

Назорат фаолиятлари компонентидаги назорат воситалари

3-илова, 20 ва 21-бандлар назорат фаолиятларига тегишли қўшимча мулоҳазаларни белгилайди.

A147. Назорат фаолиятлари компоненти ташкилотнинг ички назорат тизимининг барча бошқа компонентларида сиёсатнинг (улар ҳам назорат воситаларидир) тўғри қўлланилишини таъминлаш учун ишлаб чиқилган назорат воситаларини ўз ичига олади ва ҳам тўғридан-тўғри, ҳам билвосита назорат воситаларини ўз ичига олади.

Мисол:

Ташкилот ўз ходимлари йиллик инвентаризацияни тўғри ҳисоблаши ва қайд этишини таъминлаш учун ўрнатган назорат воситалари инвентар ҳисоби қолдиғининг мавжудлиги ва тўлиқлиги тўғрисидаги тасдиқларга тегишли муҳим бузиб кўрсатиш рисклари билан бевосита боғлиқ

A148. Назорат фаолиятлари компонентидаги назорат воситаларини аудиторнинг аниқлаши ва баҳолаши маълумотларни қайта ишлаш бўйича назорат воситаларига, яъни ташкилотнинг ахборот тизимида маълумотларни қайта ишлаш вақтида қўлланиладиган ва маълумотларнинг яхлитлигига бўлган рискларни (яъни, операцияларнинг тўлиқлиги, аниқлиги ва ҳақиқийлиги ва бошқа маълумотлар) бевосита бартараф этадиган назорат воситаларига қаратилган. Бироқ, аудитор ташкилотнинг операциялар оқимини ва муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш учун ташкилотнинг маълумотларни қайта ишлаш фаолиятининг бошқа жиҳатларини белгиловчи сиёсатига тегишли барча маълумотларни қайта ишлаш назорат воситаларини аниқлаши

ва баҳолаши шарт эмас.

А149. Шунингдек, 26-бандга мувофиқ аниқланиши мумкин бўлган назорат муҳитида, ташкилотнинг риск баҳолаш жараёнида ёки ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнида мавжуд бўлган тўғридан-тўғри назорат воситалари ҳам бўлиши мумкин. Бироқ, бошқа назорат воситаларини қўллаб-қувватловчи назорат воситалари ва кўриб чиқилаётган назорат воситаси ўртасидаги муносабат қанчалик билвосита бўлса, бу назорат воситаси тегишли бузиб кўрсатишларнинг олдини олишда ёки аниқлаш ва тузатишда шунчалик камроқ самарали бўлиши мумкин.

Мисол:

Сотув менежерининг ҳудудлар бўйича муайян дўконлар учун сотув фаолияти ҳақидаги қисқача ҳисоботини кўриб чиқиши одатда сотув тушумининг тўлиқлиги тўғрисидаги тасдиқларга тегишли муҳим бузиб кўрсатиш рисклари билан билвосита боғлиқ. Шунга кўра, у жўнатиш ҳужжатларини ҳисоб-фактуралар билан мослаштириш каби ушбу рискларга кўпроқ бевосита боғлиқ бўлган назорат воситаларига қараганда бу рискларни бартараф этишда камроқ самарали бўлиши мумкин.

А150. 26-банд, шунингдек, аудитордан АТ иловалари ва АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлиши мумкин деб аниқлаган АТ муҳитининг бошқа жиҳатлари учун умумий АТ назоратини аниқлаш ва баҳолашни талаб қилади, чунки умумий АТ назорати маълумотларни қайта ишлаш бўйича назорат воситаларининг доимий самарали ишлашини қўллаб-қувватлайди. Умумий АТ назорати одатда тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискини бартараф этиш учун етарли эмас.

А151. 26-бандга мувофиқ аудитор ишлаб чиқишни аниқлаши ва баҳолаши, ва амалга оширилишини аниқлаши талаб қилинадиган назорат воситалари қуйидагилардир:

- Аудитор моҳиятан текшириш тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини аниқлашда операцион самарадорлигини тестдан ўтказишни режалаштираётган назорат воситалари. Бундай назорат воситаларини баҳолаш аудиторнинг 330-сон АХСга мувофиқ назорат тартиб-таомилларини тестдан ўтказишни ишлаб чиқиш учун асос бўлиб хизмат қилади. Бу назорат воситалари, шунингдек, фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари етарли ва муносиб аудит далилларини тақдим эта олмайдиган рискларни бартараф этувчи назорат воситаларини ўз ичига олади.

- Назорат воситалари муҳим рискларни бартараф этадиган ва журнал ёзувлари устидан назорат воситаларини ўз ичига олади. Бундай назорат воситаларини аудиторнинг аниқлаши ва баҳолаши, шунингдек, аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини тушунишига, шу жумладан муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг қўшимча аниқланишига таъсир қилиши мумкин (А95-бандга қаранг). Ушбу тушунча шунингдек аудиторнинг тегишли баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб берадиган моҳиятан текшириш аудит тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини ишлаб чиқиш учун асос бўлиб хизмат қилади.

- Аудиторнинг профессионал мулоҳазасига кўра, аудиторга тасдиқлар даражасидаги рискларга нисбатан 13-бандниг мақсадларига эришиш учун муносиб деб ҳисоблайдиган бошқа назорат воситалари.

А152. Назорат фаолиятлари компонентидаги назорат воситаларини, агар улар 26(а) бандида келтирилган мезонларнинг биттаси ёки бир нечтасига мос келса, аниқлаш талаб қилинади. Бироқ, кўп сонли назорат воситаларининг ҳар бири бир хил мақсадга эришса, бундай мақсад билан боғлиқ ҳар бир назорат воситасини аниқлаш зарур эмас.

Назорат фаолиятлари компонентидаги назорат воситалари турлари (26-бандга қаранг)

А153. Назорат фаолиятлари компонентидаги назорат воситаларига рухсатлар ва тасдиқлар, солиштириш текширувлари, текширишлар (масалан, таҳрирлаш ва текшириш назоратлари ёки автоматлаштирилган ҳисоб-китоблар), вазифаларни ажратиш ва жисмоний ёки мантиқий назорат воситалари, шу жумладан активларни ҳимоя қилишга қаратилган назорат воситалари киради.

А154. Назорат фаолиятлари компонентидаги назорат воситалари шунингдек қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосига мувофиқ тайёрланмаган маълумотларни ёритиб беришга тегишли муҳим бузиб кўрсатиш рискларини бартараф этиш учун раҳбарият томонидан ўрнатилган назорат воситаларини ҳам ўз ичига олиши мумкин. Бундай назорат воситалари асосий регистр ва ёрдамчи қайдномалардан ташқаридан олинган молиявий ҳисоботга киритилган маълумотларга тегишли бўлиши мумкин.

А155. Назорат воситалари АТ муҳитида ёки қўлда бошқариладиган тизимларда бўлишидан қатъи назар, назорат воситалари турли мақсадларга эга бўлиши ва турли ташкилий ва функционал даражаларда қўлланилиши мумкин.

Масштаблаштириш (26 бандга қаранг)

A156. Камроқ мураккаб ташкилотларда назорат фаолиятлари компонентидаги назорат воситалари йирикроқ ташкилотлардагиларга ўхшаш бўлиши мумкин, аммо уларнинг ишлаш расмийлиги ўзгариши мумкин. Бундан ташқари, камроқ мураккаб ташкилотларда, кўпроқ назорат воситалари бевосита раҳбарият томонидан қўлланилиши мумкин.

> **Мисол:**
>
> Раҳбариятнинг мижозларга кредит бериш ва муҳим харидларни тасдиқлаш бўйича якка ҳуқуқи муҳим ҳисоб қолдиқлари ва операциялар устидан кучли назоратни таъминлаши мумкин.

A157. Камроқ ходимларга эга бўлган, камроқ мураккаб ташкилотларда мажбуриятларни ажратишни ўрнатиш камроқ амалий бўлиши мумкин. Бироқ, мулкдор томонидан бошқариладиган ташкилотда, мулкдор-менежер бевосита иштирок этиш орқали йирикроқ ташкилотдагига қараганда самаралироқ назоратни амалга ошириши мумкин, бу одатда мажбуриятларни ажратиш имкониятлари чекланган бўлишини компенсациялаши мумкин. Аммо, 240-сон АХСда тушунтирилганидек, раҳбариятнинг битта шахс томонидан устунлик қилиши потенциал назорат камчилиги бўлиши мумкин, чунки раҳбарият назорат воситаларини четлаб ўтиш имконияти мавжуд.[39]

Тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини бартараф этувчи назорат воситалари (26(а) бандга қаранг)

Муҳим риск деб аниқланган рискларни бартараф этадиган назорат воситалари (26(а)(i) бандга қаранг)

A158. Аудитор муҳим рискларни бартараф этадиган назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишни режалаштириш-режалаштирмаслигидан қатъи назар, ушбу рискларни бартараф этишда раҳбариятнинг ёндашуви ҳақида олинган тушунча 330-сон АХС талаб қилганидек, муҳим рискларга жавобан моҳиятан текшириш тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш учун асос бўлиб хизмат қилиши мумкин.[40] Гарчи муҳим номунтазам ёки мулоҳазали масалаларга тегишли рисклар одатда мунтазам назорат воситаларига кам бўйсунсада, раҳбарият бундай рискларни бартараф этиш учун бошқа чораларга эга бўлиши мумкин. Шунга кўра, ташкилот номунтазам ёки мулоҳазали масалалардан келиб чиқадиган муҳим рисклар учун назорат воситаларини ишлаб чиқиш ва жорий қилиш бўйича аудиторнинг тушунчаси раҳбарият рискларга қандай жавоб беришини ўз ичига олиши мумкин. Бундай жавоблар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Юқори раҳбарият ёки экспертлар томонидан фаразларни кўриб чиқиш каби назорат воситалари.
- Ҳисоб баҳолари учун ҳужжатлаштирилган жараёнлар.
- Бошқарув учун масъул шахслар томонидан тасдиқлаш.

> **Мисол:**
>
> Муҳим суд тасдиқи тўғрисида билдиришнома олиш каби бир марталик ҳодисалар рўй берганда, ташкилотнинг жавобини кўриб чиқиш бундай масалаларни ўз ичига олиши мумкин: масала тегишли экспертларга (масалан, ички ёки ташқи юридик маслаҳатчиларга) йўналтирилганми, потенциал таъсир баҳоланганми ва молиявий ҳисоботда вазиятлар қандай ёритиб берилиши таклиф қилинганлиги.

A159. 240-сон АХС[41] аудитордан фирибгарлик туфайли муҳим бузиб кўрсатиш рискларига (улар муҳим рисклар сифатида қаралади) тегишли назорат воситаларини тушунишни талаб қилади ва аудитор учун раҳбарият фирибгарликнинг олдини олиш ва аниқлаш учун ишлаб чиқилган, жорий қилган ва қўллаб-қувватлаган назорат воситаларини тушуниб олиш муҳимлигини кўпроқ тушунтиради.

Журнал ёзувлари устидан назорат воситалари (26(а)(ii) бандга қаранг)

A160. Барча аудитларда аниқланиши кутилаётган тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини бартараф этадиган назорат воситалари журнал ёзувлари устидан назорат воситаларидир, чунки ташкилот операцияларни қайта ишлашдан олинган маълумотларни асосий регистрга киритиш услуби одатда стандарт ёки ностандарт, ёки автоматлаштирилган ёки қўлда бошқариладиган журнал ёзувларидан фойдаланишни ўз ичига олади. Бошқа назорат воситаларининг аниқланиш даражаси ташкилотнинг характери ва аудиторнинг кейинги аудит тартиб-таомилларини режалаштирилган ёндашувига қараб ўзгариши мумкин.

> **Мисол:**
>
> Камроқ мураккаб ташкилот аудитида, ташкилотнинг ахборот тизими мураккаб бўлмаслиги мумкин ва аудитор назорат воситаларининг операцион самарадорлигига таяниш режалаштирмаслиги мумкин. Бундан ташқари,

---

[39] 240-сон АХС, А28 банд

[40] 330-сон АХС, 21-банд

[41] 240-сон АХС, 28 ва А33 бандлар

аудитор аудиторнинг назорат воситалари лойиҳасини баҳолаши ва уларнинг жорий қилинганлигини аниқлаши зарур бўлган ҳеч қандай муҳим рискларни ёки муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг бошқа ҳеч қандай рискларини аниқламаган бўлиши мумкин. Бундай аудитда, аудитор ташкилотнинг журнал ёзувлари устидан назорат воситаларидан бошқа ҳеч қандай аниқланган назорат воситалари йўқ деб аниқлаши мумкин.

Автоматлаштирилган воситалар ва усуллар

A161. Қўлда бошқариладиган асосий регистр тизимларида, ностандарт журнал ёзувлари регистрлар, журналлар ва тасдиқловчи ҳужжатларни кўздан кечириш орқали аниқланиши мумкин. Асосий регистрни юритиш ва молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун автоматлаштирилган тартиб-таомиллар қўлланилганда, бундай ёзувлар фақат электрон шаклда мавжуд бўлиши мумкин ва шунинг учун автоматлаштирилган усуллардан фойдаланиш орқали осонроқ аниқланиши мумкин.

Мисол:

Мураккаб бўлмаган ташкилот аудитида, аудитор барча журнал ёзувларининг тўлиқ рўйхатини оддий электрон жадвалга чиқариб олиши мумкин. Кейин аудитор журнал ёзувларини валюта миқдори, тайёрловчи ёки текширувчининг номи, фақат баланс ва фойда-зарар тўғрисидаги ҳисоботни умумий миқдорида кўрсатадиган журнал ёзувлари каби турли фильтрларни қўллаш ёки журнал ёзуви асосий регистрга киритилган сана бўйича рўйхатни кўриш орқали саралаши мумкин, бу аудиторга журнал ёзувларига тегишли аниқланган рискларга жавобларни ишлаб чиқишда ёрдам беради.

Аудитор операцион самарадорлигини тестдан ўтказишни режалаштираётган назорат воситалари (26(a)(iii) бандга қаранг)

A162. Аудитор фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари орқали етарли ва муносиб аудит далилларини олиш имконсиз бўлган тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари мавжудлигини аниқлайди. 330-сон АХСга мувофиқ,[42] агар фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари тасдиқлар даражасида етарли ва муносиб аудит далилларини таъминламаса, аудитордан бундай муҳим бузиб кўрсатиш рискларини бартараф этувчи назорат воситаларини тестдан ўтказишни ишлаб чиқиш ва бажариш талаб қилинади. Натижада, бундай рискларни бартараф этувчи бундай назорат воситалари мавжуд бўлганда, уларни аниқлаш ва баҳолаш талаб қилинади.

A163. Бошқа ҳолларда, аудитор 330-сон АХСга мувофиқ моҳиятан текшириш тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини аниқлашда назорат воситаларининг операцион самарадорлигини ҳисобга олишни режалаштирганда, бундай назорат воситаларини ҳам аниқлаш талаб қилинади, чунки 330-сон АХС[43] аудитордан бу назорат воситаларини тестдан ўтказишни ишлаб чиқиш ва бажаришни талаб қилади.

Мисоллар:

Аудитор қуйидаги ҳолларда назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишни режалаштириши мумкин:

- Мунтазам операциялар турлари устидан, чунки бундай тестлаш катта ҳажмдаги бир хил операциялар учун самаралироқ ёки унумлироқ бўлиши мумкин.
- Ташкилот томонидан ишлаб чиқарилган маълумотларнинг тўлиқлиги ва аниқлиги устидан (масалан, тизим яратган ҳисоботларни тайёрлаш бўйича назорат воситалари), агар аудитор кейинги аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришда бу назорат воситаларининг операцион самарадорлигини ҳисобга олишни мўлжаллаган бўлса, бу маълумотларнинг ишончлилигини аниқлаш учун.
- Агар улар аудитор баҳолайдиган ёки аудит тартиб-таомилларини қўллашда фойдаланадиган маълумотларга тегишли бўлса, операциялар ва мувофиқлик мақсадларига тегишли.

A164. Назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказиш бўйича аудиторнинг режалари, шунингдек, молиявий ҳисобот даражасида аниқланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларидан таъсирланиши мумкин. Масалан, агар назорат муҳитига тегишли камчиликлар аниқланса, бу аудиторнинг тўғридан-тўғри назорат воситаларининг операцион самарадорлиги бўйича умумий кутишларига таъсир қилиши мумкин.

Аудитор муносиб деб ҳисоблайдиган бошқа назорат воситалари (26(a)(iv) бандга қаранг)

A165. Аудитор аниқлаш, ишлаб чиқишни баҳолаш ва амалга оширилишини аниқлаш учун муносиб деб ҳисоблаши мумкин бўлган бошқа назорат воситаларига қуйидагилар кириши мумкин:

- Ажралмас риск спектрида юқорироқ баҳоланган, аммо муҳим риск деб аниқланмаган рискларни бартараф

[42] 330-сон АХС, 8(b)-банд
[43] 330-сон АХС, 8(a)-банд

этувчи назорат воситалари;

- Батафсил қайдномаларни асосий регистр билан мослаштиришга тегишли назорат воситалари; ёки
- Агар хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланилса, қўшимча фойдаланувчи ташкилот назорат воситалари.[45]

АТ иловалари ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатларини, АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларни ва умумий АТ назоратини аниқлаш (26(b)-(c) бандларга қаранг)

5-иловада АТ иловалари ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатларининг хусусиятлари мисоллари ва АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлган АТ иловалари ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатларини аниқлашда аҳамиятли бўлиши мумкин бўлган бу хусусиятларга тегишли кўрсатмалар келтирилган.

АТ дастурларини ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатларини аниқлаш (26(b) бандга қаранг)

Аудитор нима учун АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларни ва аниқланган АТ иловалари ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатларига тегишли умумий АТ назоратини аниқлайди

A166. АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рисклар ва бу рискларни бартараф этиш учун ташкилот томонидан жорий қилинган умумий АТ назоратини тушуниш қуйидагиларга таъсир қилиши мумкин:

- Аудиторнинг тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини бартараф этиш учун назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказиш ҳақидаги қарори;

Мисол:

Агар умумий АТ назорати АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларни бартараф этиш учун самарали ёки тегишли равишда ишлаб чиқилмаган ёки жорий қилинмаган бўлса (масалан, назорат воситалари рухсатсиз дастур ўзгаришлари ёки АТ иловаларига рухсатсиз киришларнинг олдини олиш ёки аниқлаш учун тегишли тарзда ишламаса), бу таъсирланган АТ иловалари ичидаги автоматлаштирилган назорат воситаларига таяниш бўйича аудиторнинг қарорига таъсир қилиши мумкин.

- Аудиторнинг тасдиқлар даражасида назорат рискини баҳолаши;

Мисол:

Маълумотларни қайта ишлаш бўйича назорат воситасининг доимий операцион самарадорлиги АТ маълумотларини қайта ишлаш назорати бўйича рухсатсиз дастур ўзгаришларининг олдини оладиган ёки аниқлайдиган маълум умумий АТ назоратига боғлиқ бўлиши мумкин (яъни, тегишли АТ иловаси устидан дастур ўзгариши назорати). Бундай ҳолларда, умумий АТ назоратининг кутилган операцион самарадорлиги (ёки унинг йўқлиги) аудиторнинг назорат риски бўйича баҳосига таъсир қилиши мумкин (масалан, агар бундай умумий АТ назорати самарасиз бўлиши кутилса ёки аудитор умумий АТ назоратини тестдан ўтказишни режалаштирмаса, назорат риски юқорироқ бўлиши мумкин).

- Ташкилотнинг АТ иловаларидан ишлаб чиқариладиган ёки ташкилотнинг АТ иловаларидан маълумотларни ўз ичига олган маълумотларни тестдан ўтказиш бўйича аудиторнинг стратегияси;

Мисол:

Аудит далиллари сифатида фойдаланиш учун ташкилот томонидан ишлаб чиқарилган маълумотлар АТ иловалари томонидан ишлаб чиқарилган бўлса, аудитор тизим томонидан яратилган ҳисоботлар устидан назорат воситаларини тестдан ўтказишни, шу жумладан ҳисоботларга рухсатсиз дастур ўзгаришлари ёки бевосита маълумот ўзгартиришлари рискларини бартараф этувчи умумий АТ назоратини аниқлаш ва тестдан ўтказишни қарор қилиши мумкин.

- Аудиторнинг тасдиқлар даражасида ажралмас рискни баҳолаши; ёки

Мисол:

Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосининг янги ёки қайта таҳрирланган талабларини бажариш учун АТ иловасига муҳим ёки кенг дастурлаш ўзгаришлари киритилганда, бу янги талабларнинг мураккаблиги ва уларнинг ташкилотнинг молиявий ҳисоботларига таъсирининг индикатори бўлиши мумкин. Бундай кенг

[45] 402-сон АХС, *"Хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланувчи ташкилот аудитига оид мулоҳазалар"*

дастурлаш ёки маълумот ўзгаришлари содир бўлганда, АТ иловаси, шунингдек, АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлиши эҳтимоли юқори.

- Кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш.

Мисол:

Агар маълумотларни қайта ишлаш бўйича назорат воситалари умумий АТ назоратига боғлиқ бўлса, аудитор умумий АТ назоратининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишга қарор қилиши мумкин, бу эса бундай умумий АТ назорати учун назорат воситаларини тестдан ўтказишни ишлаб чиқишни талаб қилади. Агар, худди шундай ҳолатларда, аудитор умумий АТ назоратининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказмасликни қарор қилса, ёки умумий АТ назорати самарасиз бўлиши кутилса, АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган тегишли рискларни моҳиятан текшириш тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш орқали бартараф этиш зарур бўлиши мумкин. Бироқ, агар бундай рисклар фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари етарли муносиб аудит далилларини таъминламайдиган рискларга тегишли бўлса, АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларни бартараф этиб бўлмаслиги мумкин. Бундай ҳолларда, аудитор аудиторлик хулосаси учун оқибатларни кўриб чиқиши лозим бўлиши мумкин.

АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлган АТ иловаларини аниқлаш

A167. Ахборот тизимига тегишли АТ иловалари учун, муайян АТ жараёнларининг характери ва мураккаблиги ҳамда ташкилот жорий қилган умумий АТ назоратини тушуниш аудиторга ташкилот ўзининг ахборот тизимидаги маълумотларни аниқ қайта ишлаш ва уларнинг яхлитлигини сақлаш учун қайси АТ иловаларига таяняётганини аниқлашда ёрдам бериши мумкин. Бундай АТ иловалари АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлиши мумкин.

A168. АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлган АТ иловаларини аниқлаш аудитор томонидан аниқланган назорат воситаларини ҳисобга олишни ўз ичига олади, чунки бундай назорат воситалари АТдан фойдаланишни ўз ичига олиши ёки АТга таяниши мумкин. Аудитор АТ иловаси раҳбарият таянадиган ва аудитор аниқлаган автоматлаштирилган назорат воситаларини ўз ичига олиш-олмаслигига эътибор қаратиши мумкин, шу жумладан фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари етарли муносиб аудит далилларини таъминламайдиган рискларни бартараф этувчи назорат воситаларига. Аудитор, шунингдек, муҳим операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришга тегишли ахборот тизимида маълумотлар қандай сақланиши ва қайта ишланишини ва раҳбарият бу маълумотларнинг яхлитлигини сақлаш учун умумий АТ назоратига таяниш-таянмаслигини кўриб чиқиши мумкин.

A169. Аудитор томонидан аниқланган назорат воситалари тизим томонидан яратилган ҳисоботларга боғлиқ бўлиши мумкин, бу ҳолда бундай ҳисоботларни ишлаб чиқарадиган АТ иловалари АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлиши мумкин. Бошқа ҳолларда, аудитор тизим томонидан яратилган ҳисоботлар устидан назорат воситаларига таянишни режалаштирмаслиги ва бундай ҳисоботларнинг киритиладиган ва чиқариладиган маълумотларини бевосита тестдан ўтказишни режалаштириши мумкин, бу ҳолда аудитор тегишли АТ иловаларини АТдан келиб чиқадиган рискларга дучор бўлувчи деб аниқламаслиги мумкин.

Масштаблаштириш

A170. АТ жараёнларини аудиторнинг тушуниш даражаси, шу жумладан ташкилот умумий АТ назоратини жорий қилган даражаси, ташкилотнинг характери ва вазиятлари ва унинг АТ муҳитига, шунингдек аудитор томонидан аниқланган назорат воситаларининг характери ва кўламига қараб ўзгаради. АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлган АТ иловаларининг сони ҳам ушбу омилларга қараб ўзгаради.

Мисоллар:

- Тижорат дастурий таъминотидан фойдаланадиган ва дастур ўзгаришлари киритиш учун манба кодига кириш имкониятига эга бўлмаган ташкилотда дастур ўзгаришлари жараёни бўлиши эҳтимоли кам, аммо дастурий таъминотни конфигурация қилиш учун жараён ёки тартиб-таомиллар бўлиши мумкин (масалан, ҳисоблар режаси, ҳисобот параметрлари ёки чегаралар). Бундан ташқари, ташкилотда иловага киришни бошқариш учун жараён ёки тартиб-таомиллар бўлиши мумкин (масалан, тижорат дастурий таъминотига маъмурий киришга эга бўлган белгиланган шахс). Бундай ҳолларда, ташкилотда расмийлаштирилган умумий АТ назорати бўлиши ёки уларга эҳтиёж бўлиши эҳтимоли кам.

- Аксинча, йирикроқ ташкилот катта даражада АТга таяниши мумкин ва АТ муҳити бир нечта АТ иловаларини ўз ичига олиши мумкин, АТ муҳитини бошқариш учун АТ жараёнлари эса мураккаб бўлиши мумкин (масалан, дастур ўзгаришларини ишлаб чиқадиган ва жорий қиладиган ҳамда кириш ҳуқуқларини бошқарадиган махсус АТ бўлими мавжуд), шу жумладан ташкилот ўзининг АТ жараёнлари устидан расмийлаштирилган умумий АТ назоратини жорий қилган.

- Агар раҳбарият операцияларни қайта ишлаш ёки маълумотларни сақлаш учун автоматлаштирилган назорат воситаларига ёки умумий АТ назоратига таянмаса, ва аудитор ҳеч қандай автоматлаштирилган назорат воситаларини ёки бошқа маълумотларни қайта ишлаш бўйича назорат воситаларини (ёки умумий АТ назоратига боғлиқ бўлган ҳар қандай назорат воситаларини) аниқламаган бўлса, аудитор АТни ўз ичига олган ташкилот томонидан ишлаб чиқарилган ҳар қандай маълумотни бевосита тестдан ўтказишни режалаштириши мумкин ва АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлган ҳеч қандай АТ иловаларини аниқламаслиги мумкин.

- Агар раҳбарият маълумотларни қайта ишлаш ёки сақлаш учун АТ иловасига таянса ва маълумотлар ҳажми катта бўлса, ҳамда раҳбарият аудитор ҳам аниқлаган автоматлаштирилган назорат воситаларини бажариш учун АТ иловасига таянса, АТ иловаси АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлиши эҳтимоли юқори.

A171. Агар ташкилотнинг АТ муҳити мураккаброқ бўлса, АТ иловалари ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатларини аниқлаш, АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган тегишли рискларни аниқлаш ва умумий АТ назоратини аниқлаш АТда махсус кўникмаларга эга бўлган гуруҳ аъзоларининг иштирокини талаб қилиши эҳтимоли юқори. Бундай иштирок мураккаб АТ муҳитлари учун ҳал қилувчи аҳамиятга эга бўлиши ва кенг бўлиши зарур бўлиши мумкин.

АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлган АТ муҳитининг бошқа жиҳатларини аниқлаш

A172. АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлиши мумкин бўлган АТ муҳитининг бошқа жиҳатларига тармоқ, операцион тизим ва маълумотлар базалари, ва, баъзи ҳолларда, АТ иловалари ўртасидаги интерфейслар киради. Аудитор АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлган АТ иловаларини аниқламаганда, АТ муҳитининг бошқа жиҳатлари одатда аниқланмайди. Аудитор АТдан келиб чиқадиган рискларга дучор бўлган АТ иловаларини аниқлаганда, АТ муҳитининг бошқа жиҳатлари (масалан, маълумотлар базаси, операцион тизим, тармоқ) аниқланиши эҳтимоли юқори, чунки бундай жиҳатлар аниқланган АТ иловаларини қўллаб-қувватлайди ва улар билан ўзаро таъсир қилади.

АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рисклар ва умумий АТ назоратини аниқлаш (26(c) бандга қаранг)

6-иловада умумий АТ назоратини тушуниш учун мулоҳазалар келтирилган.

A173. АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларни аниқлашда, аудитор аниқланган АТ иловасининг ёки АТ муҳитининг бошқа жиҳатларининг характерини ва уларнинг АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларга дучор бўлиш сабабларини кўриб чиқиши мумкин. Баъзи аниқланган АТ иловалари ёки АТ муҳитининг бошқа жиҳатлари учун, аудитор асосан рухсатсиз кириш ёки рухсатсиз дастур ўзгаришларига тегишли бўлган, шунингдек маълумотларнинг номуносиб ўзгаришлари билан боғлиқ рискларни бартараф этувчи (масалан, маълумотлар базасига бевосита кириш орқали ёки маълумотларни бевосита манипуляция қилиш имконияти туфайли маълумотларнинг номуносиб ўзгариши риски) АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган тегишли рискларни аниқлаши мумкин.

A174. АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган тегишли рискларнинг кўлами ва характери аниқланган АТ иловаларининг ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатларининг характери ва хусусиятларига қараб ўзгаради. Ташкилот ўзининг АТ муҳитининг аниқланган жиҳатлари учун ташқи ёки ички хизмат кўрсатувчи провайдерлардан фойдаланганда (масалан, АТ муҳитини жойлаштиришни учинчи томонга бериш ёки гуруҳда АТ жараёнларини марказий бошқариш учун умумий хизмат марказидан фойдаланиш) тегишли АТ рисклари юзага келиши мумкин. Киберрисксизликка тегишли АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган тегишли рисклар ҳам аниқланиши мумкин. Автоматлаштирилган илова назорат воситаларининг ҳажми ёки мураккаблиги юқори бўлганда ва раҳбарият операцияларни самарали қайта ишлаш ёки таг маълумотлари яхлитлигини самарали сақлаш учун бу назорат воситаларига кўпроқ таянганда, АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рисклар кўпроқ бўлиши эҳтимоли юқори.

Назорат фаолиятлари компонентида аниқланган назорат воситаларининг лойиҳасини баҳолаш ва амалга оширилишини аниқлаш (26(d) бандга қаранг)

A175. Аниқланган назорат воситаси лойиҳасини баҳолаш аудиторнинг назорат воситаси, якка ўзи ёки бошқа назорат воситалари билан биргаликда, муҳим хатоликларнинг олдини олиш ёки аниқлаш ва тузатиш қобилиятига эга ёки эга эмаслигини кўриб чиқишни ўз ичига олади (яъни, назорат воситаси мақсади).

A176. Аудитор аниқланган назорат воситасининг амалга оширилишини назорат воситаси мавжудлигини ва ташкилот ундан фойдаланаётганлигини аниқлаш орқали белгилайди. Самарали лойиҳаланмаган назорат воситасининг амалга оширилишини аудитор томонидан баҳолашнинг фойдаси кам. Шунинг учун, аудитор аввал назорат воситасининг лойиҳасини баҳолайди. Нотўғри лойиҳаланган назорат воситаси назорат камчилигини англатиши мумкин.

A177. Назорат фаолиятлари компонентида аниқланган назорат воситаларининг лойиҳаси ва амалга оширилиши ҳақида

аудит далилларини олиш учун рискни баҳолаш тартиб-таомиллари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Ташкилот ходимларидан сўраш.
- Муайян назорат воситаларининг қўлланилишини кузатиш.
- Ҳужжатлар ва ҳисоботларни текшириш.

Бироқ, фақатгина сўров ўтказишнинг ўзи бундай мақсадлар учун етарли эмас.

A178. Аудитор олдинги аудит тажрибасига ёки жорий давр рискини баҳолаш тартиб-таомилларига асосланиб, раҳбарият муҳим рискни бартараф этиш учун назорат воситаларини самарали лойиҳаламаган ёки жорий қилмаганлигини кутиши мумкин. Бундай ҳолларда, 26(d) банддаги талабни бажариш учун ўтказилган тартиб-таомиллар бундай назорат воситалари самарали ишлаб чиқилмаган ёки жорий қилинмаганлигини аниқлашдан иборат бўлиши мумкин. Агар тартиб-таомилларнинг натижалари назорат воситалари янгидан ишлаб чиқилган ёки жорий қилинганлигини кўрсатса, аудитордан янги ишлаб чиқилган ёки жорий қилинган назорат воситалари бўйича 26(b)–(d) банддаги тартиб-таомилларни бажариш талаб қилинади.

A179. Аудитор самарали ишлаб чиқилган ва жорий қилинган назорат воситасини моҳиятан текшириш тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда унинг операцион самарадорлигини ҳисобга олиш учун тест ўтказиш мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин деган хулосага келиши мумкин. Бироқ, назорат воситаси самарали ишлаб чиқилмаган ёки жорий қилинмаган бўлса, уни тестдан ўтказишнинг фойдаси йўқ. Аудитор назорат воситасини тестдан ўтказишни режалаштирганда, назорат воситаси муҳим бузиб кўрсатиш риск(лар)ини қай даражада бартараф этиши ҳақидаги маълумот аудиторнинг тасдиқлар даражасида назорат рискини баҳолаши учун кирувчи маълумот ҳисобланади.

A180. Назорат фаолияти компонентида аниқланган назорат воситаларининг лойиҳасини баҳолаш ва амалга оширилишини аниқлаш уларнинг операцион самарадорлигини тестдан ўтказиш учун етарли эмас. Бироқ, автоматлаштирилган назорат воситалари учун, аудитор автоматлаштирилган назорат воситаларининг операцион самарадорлигини бевосита тестдан ўтказиш ўрнига, автоматлаштирилган назорат воситасининг доимий ишлашини таъминлайдиган умумий АТ назоратини аниқлаш ва тестдан ўтказиш орқали автоматлаштирилган назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишни режалаштириши мумкин. Қўлда бажариладиган назорат воситасининг маълум бир вақтда амалга оширилиши ҳақида аудит далилларини олиш аудит ўтказилаётган давр мобайнида бошқа вақтларда назорат воситасининг операцион самарадорлиги ҳақида аудит далилларини тақдим этмайди. Назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказиш, шу жумладан билвосита назорат воситаларини тестдан ўтказиш, 330-сон АХСда батафсил тавсифланган.[45]

A181. Аудитор аниқланган назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишни режалаштирмаганда ҳам, аудиторнинг тушунчаси тегишли муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб берувчи моҳиятан текшириш аудит тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини ишлаб чиқишда ҳамон ёрдам бериши мумкин.

Мисол:

Бу рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг натижалари аудит намуналарини ишлаб чиқишда популяциядаги мумкин бўлган оғишларни аудиторнинг кўриб чиқиши учун асос бўлиши мумкин.

Ташкилотнинг ички назорат тизимидаги назорат камчиликлари (27-бандга қаранг)

A182. Ташкилотнинг ички назорат тизими компонентларининг ҳар бирини баҳолашни амалга оширишда,[46] аудитор компонентдаги ташкилотнинг айрим сиёсати ташкилотнинг характери ва вазиятларига мос эмаслигини аниқлаши мумкин. Бундай аниқлаш аудиторга назорат камчиликларини аниқлашда ёрдам берадиган индикатор бўлиши мумкин. Агар аудитор бир ёки бир нечта назорат камчиликларини аниқлаган бўлса, аудитор 330-сон АХСга мувофиқ кейинги аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда бу назорат камчиликларининг таъсирини кўриб чиқиши мумкин.

A183. Агар аудитор бир ёки бир нечта назорат камчиликларини аниқлаган бўлса, 265-сон АХС[47] аудитордан камчиликлар алоҳида ёки биргаликда муҳим камчиликни ташкил қилиш-қилмаслигини аниқлашни талаб қилади. Аудитор камчилик муҳим назорат камчилигини англатиш-англатмаслигини аниқлашда профессионал мулоҳаза қўллайди.[48]

Мисоллар:

---

45 330-сон АХС, 8-11 бандлар

46 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) ва 26(d) бандлар.

47 265-сон АХС, *"Ички назоратдаги камчиликлар ҳақида бошқарув учун масъул шахсларга ва раҳбариятга хабар бериш"*, 8-банд

48 265-сон АХС, А6-А7 бандларда муҳим камчиликлар кўрсаткичлари ва камчилик ёки ички назоратдаги камчиликлар комбинацияси муҳим камчиликни ташкил қилиш-қилмаслигини аниқлашда кўриб чиқиладиган масалалар келтирилган.

Муҳим назорат камчилиги мавжудлигини кўрсатадиган ҳолатларга қуйидаги каби масалалар киради:

- Юқори бошқарув ходимларини ўз ичига олган ҳар қандай миқдордаги фирибгарликнинг аниқланиши;
- Ички аудит томонидан қайд этилган камчиликларни ҳисобот бериш ва хабар қилишга тегишли ноадекват ички жараёнларнинг аниқланиши;
- Илгари хабар қилинган камчиликларнинг раҳбарият томонидан ўз вақтида тузатилмаслиги;
- Раҳбариятнинг муҳим рискларга жавоб бермаслиги, масалан, муҳим рисклар устидан назорат воситаларини жорий қилмаслик; ва
- Аввал чоп этилган молиявий ҳисоботларнинг қайта ҳисобланиши.

Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш (28-37 бандларга қаранг)

Аудитор нима учун муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлайди ва баҳолайди?

A184. Етарли ва муносиб аудит далилларини олиш учун зарур бўлган кейинги аудит тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини аниқлаш учун муҳим бузиб кўрсатиш рисклари аудитор томонидан аниқланади ва баҳоланади. Бу далиллар аудиторга аудит рискининг мақбул паст даражасида молиявий ҳисоботлар бўйича фикр билдиришга имкон беради.

A185. Рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариш орқали тўпланган маълумотлар муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун асос сифатида аудит далиллари сифатида ишлатилади. Масалан, аниқланган назорат воситаларининг лойиҳасини баҳолашда ва назорат фаолиятлари компонентида бу назорат воситалари жорий қилинганлигини аниқлашда олинган аудит далиллари риск баҳолашни қўллаб-қувватлаш учун аудит далиллари сифатида ишлатилади. Бундай далиллар, шунингдек, аудиторнинг молиявий ҳисобот даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини бартараф этиш учун умумий жавобларни ишлаб чиқиши, шунингдек 330-сон АХСга мувофиқ характери, муддати ва кўлами тасдиқлар даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб берадиган кейинги аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш учун асос бўлиб хизмат қилади.

Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш (28-бандга қаранг)

A186. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ҳар қандай тегишли назорат воситаларини кўриб чиқишдан олдин амалга оширилади (яъни, ажралмас риск) ва хатоликлар ҳам юз бериши, ҳам юз берган тақдирда муҳим бўлиши мумкинлиги ҳақида аудиторнинг дастлабки фикр-мулоҳазасига асосланади.[49]

A187. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш, шунингдек, аудиторнинг тегишли тасдиқларни аниқлаши учун асос бўлиб хизмат қилади, бу эса аудиторнинг муҳим операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришни аниқлашига ёрдам беради.

Тасдиқлар

Аудитор нима учун тасдиқлардан фойдаланади?

A188. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда, аудитор юз бериши мумкин бўлган потенциал хатоликларнинг турли тоифаларини кўриб чиқиш учун тасдиқлардан фойдаланади. Аудитор тегишли муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаган тасдиқлар тегишли тасдиқлар ҳисобланади.

Тасдиқлардан фойдаланиш

A189. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда, аудитор A190(а)-(б) бандларда тавсифланган тасдиқлар категорияларидан фойдаланиши ёки қуйида тавсифланган барча жиҳатлар қамраб олинган бўлса, уларни бошқача ифодалаши мумкин. Аудитор операциялар турлари ва ҳодисалар, ҳамда тегишли маълумотларни ёритиб бериш ҳақидаги тасдиқларни ҳисоб қолдиқлари ва тегишли маълумотларни ёритиб бериш ҳақидаги тасдиқлар билан бирлаштиришни танлаши мумкин.

A190. Юз бериши мумкин бўлган потенциал хатоликларнинг турли тоифаларини кўриб чиқишда аудитор томонидан қўлланиладиган тасдиқлар қуйидаги категорияларга бўлиниши мумкин:

(а) Аудит ўтказилаётган давр учун операциялар синфлари ва ҳодисалар, ҳамда тегишли маълумотларни ёритиб бериш ҳақидаги тасдиқлар:

[49] 200-сон АХС, А16 банд

(i) Юз бериш - қайд этилган ёки ёритиб берилган операциялар ва ҳодисалар юз берган, ва бундай операциялар ва ҳодисалар ташкилотга тегишли.

(ii) Тўлиқлик - қайд этилиши лозим бўлган барча операциялар ва ҳодисалар қайд этилган, ва молиявий ҳисоботга киритилиши лозим бўлган барча тегишли маълумотларни ёритиб бериш киритилган.

(iii) Аниқлик - қайд этилган операциялар ва ҳодисаларга тегишли суммалар ва бошқа маълумотлар тўғри қайд этилган, ва тегишли маълумотлар ёритиб берилиши тўғри баҳоланган ва тавсифланган.

(iv) Даврлар ажратилиши - операциялар ва ҳодисалар тўғри ҳисоб даврида қайд этилган.

(v) Таснифлаш - операциялар ва ҳодисалар тўғри ҳисобларда қайд этилган.

(vi) Тақдим этиш - операциялар ва ҳодисалар муносиб равишда бирлаштирилган ёки ажратилган ва аниқ тавсифланган, ва тегишли маълумотларни ёритиб бериш қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш талаблари контекстида аҳамиятли ва тушунарли.

(b) Давр охирига ҳисоб қолдиқлари ва тегишли маълумотларни ёритиб бериш ҳақидаги тасдиқлар:

(i) Мавжудлик - активлар, мажбуриятлар ва капитал улушлар мавжуд.

(ii) Ҳуқуқлар ва мажбуриятлар - ташкилот активларга нисбатан ҳуқуқларни эгаллайди ёки назорат қилади, мажбуриятлар эса ташкилотнинг мажбуриятларидир.

(iii) Тўлиқлик - қайд этилиши лозим бўлган барча активлар, мажбуриятлар ва капитал улушлар қайд этилган, ва молиявий ҳисоботга киритилиши лозим бўлган барча тегишли маълумотларни ёритиб бериш киритилган.

(iv) Аниқлик, баҳолаш ва тақсимлаш - активлар, мажбуриятлар ва капитал улушлар молиявий ҳисоботга тегишли суммалар билан киритилган ва ҳар қандай натижавий баҳолаш ёки тақсимлаш тузатишлари тўғри қайд этилган, ва тегишли маълумотларни ёритиб бериш тўғри баҳоланган ва тавсифланган.

(v) Таснифлаш - активлар, мажбуриятлар ва капитал улушлар тўғри ҳисобларда қайд этилган.

(vi) Тақдим этиш - активлар, мажбуриятлар ва капитал улушлар муносиб равишда бирлаштирилган ёки ажратилган ва аниқ тавсифланган, ва тегишли маълумотларни ёритиб бериш қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси талаблари контекстида аҳамиятли ва тушунарли.

A191. Юқоридаги A190(a)–(b) бандларда тавсифланган, тегишли равишда мослаштирилган тасдиқлар, шунингдек, аудитор томонидан бевосита қайд этилган операциялар синфлари, ҳодисалар ёки ҳисоб қолдиқларига боғлиқ бўлмаган маълумотларни ёритиб беришда юз бериши мумкин бўлган турли хил хатоликларни кўриб чиқишда қўлланилиши мумкин.

Мисол:

Бундай маълумотларни ёритиб беришга мисол ташкилот қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси томонидан молиявий инструментлардан келиб чиқадиган рискларга мойиллигини, шу жумладан рисклар қандай юзага келишини; рискларни бошқариш мақсадлари, сиёсатлари ва жараёнларини; ва рискларни баҳолаш учун қўлланиладиган усулларни тавсифлаш талаб қилиниши мумкин бўлган ҳолатларни ўз ичига олади.

Давлат сектори ташкилотларига хос мулоҳазалар

A192. Давлат сектори ташкилотларининг молиявий ҳисоботлари ҳақида тасдиқларни беришда, A190(a)-(b) бандида баён қилинган тасдиқларга қўшимча равишда, раҳбарият кўпинча операциялар ва ҳодисалар қонун, меъёрий ҳужжат ёки бошқа ваколатга мувофиқ амалга оширилганлигини тасдиқлаши мумкин. Бундай тасдиқлар молиявий ҳисобот аудити доирасига кириши мумкин.

Молиявий ҳисобот даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари (28(a) ва 30-бандларга қаранг)

Аудитор нима учун молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлайди ва баҳолайди?

A193. Аудитор рискларнинг молиявий ҳисоботга ёйилма таъсири бор-йўқлигини аниқлаш учун молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлайди, ва шунинг учун 330-сон АХСга[50] мувофиқ умумий жавобни талаб қилади.

[50] 330-сон АХС, 5-банд

A194. Бундан ташқари, молиявий ҳисобот даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари алоҳида тасдиқларга ҳам таъсир қилиши мумкин ва бу рискларни аниқлаш аудиторга тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашда ва аниқланган рискларни бартараф этиш учун кейинги аудит тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда ёрдам бериши мумкин.

Молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш

A195. Молиявий ҳисобот даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари молиявий ҳисоботга бутунлай ёйилма тарзда тегишли рискларга ва потенциал равишда кўплаб тасдиқларга таъсир қиладиган рискларга тегишли. Бу характердаги рисклар операциялар синфи, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб бериш даражасидаги муайян тасдиқлар билан аниқланадиган рисклар бўлиши шарт эмас (масалан, раҳбариятнинг назорат воситаларини четлаб ўтиш риски). Аксинча, улар тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини ёйилма тарзда оширадиган вазиятларни англатади. Аниқланган рискларнинг молиявий ҳисоботга ёйилма тарзда тегишли эканлиги ҳақидаги аудиторнинг баҳоси аудиторнинг молиявий ҳисобот даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашини қўллаб-қувватлайди. Бошқа ҳолларда, бир нечта тасдиқлар ҳам рискка мойил сифатида аниқланиши мумкин ва шунинг учун аудиторнинг тасдиқлар даражасида рискларни аниқлаши ва муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашига таъсир қилиши мумкин.

Мисол:

Ташкилот операцион зарарлар ва ликвидлик муаммоларига дуч келмоқда ва ҳали таъминланмаган молиялаштиришга таянмоқда. Бундай вазиятда, аудитор бухгалтерия ҳисобининг фаолият давомийлиги асоси молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискига олиб келади деб аниқлаши мумкин. Бу вазиятда, ҳисоб концепцияси тугатиш асосини қўллаш орқали қўлланилиши лозим бўлиши мумкин, бу эса барча тасдиқларга ёйилма тарзда таъсир қилиши эҳтимоли юқори.

A196. Молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аудиторнинг аниқлаши ва баҳолаши аудиторнинг ташкилотнинг ички назорат тизимини тушунишидан, хусусан аудиторнинг назорат муҳити, ташкилотнинг риск баҳолаш жараёни ва ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнини тушунишидан, ва:

- 21(b), 22(b), 24(c) ва 25(c) бандлар билан талаб қилинган тегишли баҳолашлар натижасидан; ва
- 27-бандга мувофиқ аниқланган ҳар қандай назорат камчиликларидан таъсирланади.

Хусусан, молиявий ҳисобот даражасидаги рисклар назорат муҳитидаги камчиликлардан ёки иқтисодий шароитларнинг ёмонлашиши каби ташқи ҳодисалар ёки шартлардан келиб чиқиши мумкин.

A197. Фирибгарлик туфайли муҳим бузиб кўрсатиш рисклари аудиторнинг молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини кўриб чиқиши учун алоҳида аҳамиятли бўлиши мумкин.

Мисол:

Аудитор раҳбариятдан сўраш орқали ташкилотнинг молиявий ҳисоботлари айланма капитални сақлаб туриш учун қўшимча молиялаштиришни таъминлаш мақсадида кредиторлар билан музокараларда фойдаланилиши лозимлигини тушунади. Шунинг учун аудитор ажралмас рискка таъсир қилувчи фирибгарлик риски омиллари туфайли хатоликларга кўпроқ мойиллик бор деб аниқлаши мумкин (яъни, молиявий ҳисоботларнинг фирибгарлик туфайли муҳим хатоликка мойиллиги, масалан, молиялаштириш олинишини таъминлаш учун активлар ва тушумни ошириб кўрсатиш ҳамда мажбуриятлар ва харажатларни камайтириб кўрсатиш).

A198. Аудиторнинг назорат муҳити ва ички назорат тизимининг бошқа компонентларини тушуниши, шу жумладан тегишли баҳолашлар, аудиторнинг аудит фикрини асослаш учун аудит далилларини олиш қобилияти ҳақида шубҳалар туғдириши ёки қўлланиладиган қонун ёки меъёрий ҳужжатлар бўйича топшириқдан чиқиш мумкин бўлган ҳолларда топшириқдан чиқиш учун сабаб бўлиши мумкин.

Мисоллар:

- Ташкилотнинг назорат муҳитини баҳолаш натижасида, аудиторда ташкилот раҳбариятининг ҳалоллиги ҳақида шубҳалар мавжуд, бу шунчалик жиддий бўлиши мумкинки, аудитор молиявий ҳисоботларда раҳбарият томонидан қасддан нотўғри тақдим этиш риски шунчалик юқорики, аудит ўтказиб бўлмайди деган хулосага келиши мумкин.
- Ташкилотнинг ахборот тизими ва маълумот алмашинувини баҳолаш натижасида, аудитор АТ муҳитидаги муҳим ўзгаришлар раҳбарият ва бошқарув учун масъул шахслар томонидан кам назорат билан ёмон бошқарилганлигини аниқлайди. Аудитор ташкилотнинг бухгалтерия ҳисоби қайдномаларининг ҳолати ва ишончлилиги ҳақида жиддий хавотирлар мавжуд деган хулосага келади. Бундай ҳолатларда, аудитор

молиявий ҳисоботлар бўйича ўзгартирилмаган фикрни қўллаб-қувватлаш учун етарли ва муносиб аудит далиллари мавжуд бўлиши эҳтимоли кам деб аниқлаши мумкин.

A199. 705-сон АХС (Қайта кўрилган)[51] аудиторнинг шартли фикр билдириши ёки фикр билдиришдан воз кечиши ёки, баъзи ҳолларда, қўлланиладиган қонун ёки меъёрий ҳужжатлар бўйича топшириқдан чиқиш мумкин бўлган жойларда, топшириқдан чиқиш зарурлигини аниқлашда талаблар ўрнатади ва кўрсатмалар тақдим этади.

Давлат сектори ташкилотларига хос мулоҳазалар

A200. Давлат сектори ташкилотлари учун молиявий ҳисобот даражасидаги рискларни аниқлаш сиёсий иқлим, жамоат манфаатлари ва дастур сезгирлиги билан боғлиқ масалаларни кўриб чиқишни ўз ичига олиши мумкин.

Тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари (28(b) бандга қаранг)

2-иловада ажралмас риск омиллари контекстида муҳим бўлиши мумкин бўлган хатоликларга мойилликни кўрсатиши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар мисоллари келтирилган.

A201. Молиявий ҳисоботларга ёйилма тарзда тегишли бўлмаган муҳим хатоликлар рисклари тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларидир.

Тегишли тасдиқлар ва муҳим операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш (29-бандга қаранг)

Нима учун тегишли тасдиқлар ва муҳим операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш аниқланади?

A202. Тегишли тасдиқлар ва муҳим операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришни аниқлаш 25(a) бандига мувофиқ олиниши талаб қилинадиган ташкилотнинг ахборот тизимини аудиторнинг тушуниши кўлами учун асос бўлиб хизмат қилади. Бу тушунча аудиторга муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда қўшимча ёрдам бериши мумкин (A86 бандга қаранг).

Автоматлаштирилган воситалар ва усуллар

A203. Аудитор муҳим операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришни аниқлашда ёрдам бериш учун автоматлаштирилган усуллардан фойдаланиши мумкин.

Мисоллар:

- Операцияларнинг бутун популяцияси уларнинг характери, манбаи, ҳажми ва миқдорини тушуниш учун автоматлаштирилган воситалар ва усуллардан фойдаланган ҳолда таҳлил қилиниши мумкин. Автоматлаштирилган усулларни қўллаб, аудитор, масалан, давр охирида нолга тенг қолдиққа эга бўлган ҳисоб давр мобайнида содир бўлган кўплаб ўзаро қоплайдиган операциялар ва журнал ёзувларидан ташкил топганлигини аниқлаши мумкин, бу ҳисоб қолдиғи ёки операциялар синфи муҳим бўлиши мумкинлигини кўрсатади (масалан, иш ҳақи клиринг ҳисоби). Худди шу иш ҳақи клиринг ҳисоби раҳбариятга (ва бошқа ходимларга) харажатларни қоплашни ҳам аниқлаши мумкин, бу эса бу тўловлар аффилланган шахсларга қилинаётгани туфайли муҳим маълумотларни ёритиб беришни ташкил қилиши мумкин.

- Тушум операцияларининг бутун популяциясининг оқимларини таҳлил қилиш орқали, аудитор олдин аниқланмаган муҳим операциялар синфини осонроқ аниқлаши мумкин.

Аҳамиятли бўлиши мумкин бўлган маълумотларни ёритиб бериш

A204. Аҳамиятли маълумотларни ёритиб бериш бир ёки бир нечта тегишли тасдиқларга эга бўлган ҳам миқдорий, ҳам сифат кўрсаткичли маълумотларни ёритиб беришни ўз ичига олади. Сифат жиҳатларига эга бўлган ва тегишли тасдиқларга эга бўлиши мумкин бўлган ва шунинг учун аудитор томонидан аҳамиятли деб ҳисобланиши мумкин бўлган маълумотларни ёритиб беришга мисоллар қуйидагилар ҳақидаги маълумотларни ёритиб беришни ўз ичига олади:

- Молиявий қийинчиликдаги ташкилотнинг ликвидлик ва қарз шартномаси шартлари.

- Қадрсизланиш зарарини тан олишга олиб келган ҳодисалар ёки вазиятлар.

[51] 705-сон АХС (Қайта кўриб чиқилган), *"Мустақил аудиторнинг ҳисоботидаги фикрнинг ўзгартирилиши"*

- Келажак ҳақидаги фаразларни ўз ичига олган, баҳолаш ноаниқликнинг асосий манбалари.

- Ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришнинг характери ва қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси талаб қиладиган бошқа тегишли маълумотларни ёритиб бериш, масалан, янги молиявий ҳисобот талаблари ташкилотнинг молиявий ҳолати ва молиявий фаолиятига сезиларли таъсир кўрсатиши кутилганда.

- Акцияларга асосланган тўлов тузилмалари, шу жумладан тан олинган суммалар қандай аниқлангани ҳақида маълумот ва бошқа тегишли маълумотларни ёритиб бериш.

- Аффилланган шахслар ва аффилланган шахслар билан операциялар.

- Сезгирлик таҳлили, шу жумладан фойдаланувчиларга қайд этилган ёки ёритиб берилган суммадаги тан олиш ноаниқлигини тушунишга ёрдам бериш мақсадида ташкилотнинг баҳолаш усулларида қўлланиладиган фаразлардаги ўзгаришларнинг таъсирлари.

Тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш

Ажралмас рискни баҳолаш (31-33 бандларга қаранг)

Бузиб кўрсатиш эҳтимоли ва кўламини баҳолаш (31-бандга қаранг)

Аудитор нима учун бузиб кўрсатиш эҳтимоли ва кўламини баҳолайди?

A205. Аудитор бузиб кўрсатиш юз бериш эҳтимоли ва бузиб кўрсатиш юз берса, потенциал бузиб кўрсатиш кўламининг комбинацияси аҳамияти муҳимлиги аниқланган рискнинг ажралмас риск спектрида қаерда баҳоланишини аниқлаши туфайли, бу эса рискни бартараф этиш учун кейинги аудит тартиб-таомилларининг лойиҳасига маълумот бериши учун аниқланган муҳим бузиб кўрсатиш рисклари учун бузиб кўрсатиш эҳтимоли ва кўламини баҳолайди.

A206. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланган рискларининг ажралмас рискини баҳолаш аудиторга муҳим рискларни аниқлашда ҳам ёрдам беради. Аудитор 330-сон АХС ва бошқа АХСларга мувофиқ муҳим рискларга алоҳида жавоблар талаб қилингани учун муҳим рискларни аниқлайди.

A207. Ажралмас риск омиллари тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланган рисклари учун аудиторнинг бузиб кўрсатиш эҳтимоли ва кўламини баҳолашига таъсир қилади. Операциялар синфи, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб бериш муҳим бузиб кўрсатишга мойил бўлиш даражаси қанчалик юқори бўлса, ажралмас риск баҳоси шунчалик юқори бўлиши эҳтимоли ортади. Ажралмас риск омиллари тасдиқлашнинг хатоликка мойиллигига қанчалик таъсир қилишини кўриб чиқиш аудиторга тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари учун ажралмас рискни тегишли равишда баҳолашда ва бундай рискка аниқроқ жавоб ишлаб чиқишда ёрдам беради.

Ажралмас риск спектри

A208. Ажралмас рискни баҳолашда, аудитор хатолик эҳтимоли ва кўлами комбинациясининг аҳамиятини аниқлашда профессионал мулоҳазадан фойдаланади.

A209. Тасдиқлар даражасидаги муайян муҳим бузиб кўрсатиш рискига тегишли баҳоланган ажралмас риск ажралмас риск спектрида пастдан юқориликкача бўлган оралиқда мулоҳазани ифодалайди. Ажралмас риск оралиқнинг қаерида баҳоланиши ҳақидаги мулоҳаза ташкилотнинг характери, ҳажми ва мураккаблигига қараб ўзгариши мумкин ва бузиб кўрсатишнинг баҳоланган эҳтимоли ва кўлами ҳамда ажралмас риск омилларини ҳисобга олади.

A210. Бузиб кўрсатиш эҳтимолини кўриб чиқишда, аудитор ажралмас риск омилларини кўриб чиқиш асосида бузиб кўрсатиш юз бериши мумкинлигини кўриб чиқади.

A211. Бузиб кўрсатиш кўламини кўриб чиқишда, аудитор мумкин бўлган бузиб кўрсатишнинг сифат ва миқдорий жиҳатларини кўриб чиқади (яъни, операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш ҳақидаги тасдиқлардаги хатоликлар ҳажми, характери ёки вазиятлари туфайли муҳим деб ҳисобланиши мумкин).

A212. Аудитор ажралмас риск (яъни, оралиқ) спектрида ажралмас риск қаерда баҳоланишини аниқлашда мумкин бўлган бузиб кўрсатишнинг эҳтимоли ва кўлами комбинацияси аҳамиятидан фойдаланади. Эҳтимол ва кўлам комбинацияси қанчалик юқори бўлса, ажралмас рискнинг баҳоси шунчалик юқори бўлади; эҳтимол ва кўлам комбинацияси қанчалик паст бўлса, ажралмас рискнинг баҳоси шунчалик паст бўлади.

A213. Рискнинг ажралмас риск спектрида юқорироқ баҳоланиши учун кўлам ҳам, эҳтимол ҳам юқори деб баҳоланиши шарт эмас. Аксинча, ажралмас риск спектрида баҳоланган ажралмас риск юқорироқ ёки пастроқ бўлиши ажралмас риск спектрида муҳим хатоликнинг кўлами ва эҳтимолининг кесишиши билан аниқланади. Юқорироқ ажралмас

риск баҳоси эҳтимол ва кўламнинг турли комбинацияларидан ҳам келиб чиқиши мумкин, масалан, юқорироқ ажралмас риск баҳоси пастроқ эҳтимол, аммо жуда юқори кўлам натижасида келиб чиқиши мумкин.

А214. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб бериш учун мос стратегияларни ишлаб чиқиш мақсадида, аудитор ажралмас риск баҳосига асосланиб, ажралмас риск спектри бўйлаб категорияларда муҳим бузиб кўрсатиш рискларини белгилаши мумкин. Бу категориялар турли усулларда тавсифланиши мумкин. Қўлланиладиган категориялаш усулидан қатъи назар, аудиторнинг ажралмас риск баҳоси тасдиқлар даражасида аниқланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини бартараф этиш учун кейинги аудит тартиб-таомилларининг лойиҳаси ва амалга оширилиши ажралмас риск баҳосига ва бу баҳолаш сабабларига тегишли равишда жавоб берадиган бўлса, тўғри ҳисобланади.

Тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатишларнинг тарқалган рисклари (31(b) бандга қаранг)

А215. Тасдиқлар даражасида аниқланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашда, аудитор баъзи муҳим бузиб кўрсатиш рисклари молиявий ҳисоботларга бутунлай кўпроқ ёйилма тарзда тегишли ва потенциал равишда кўплаб тасдиқларга таъсир қилади деган хулосага келиши мумкин, бу ҳолда аудитор молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аниқланишини янгилаши мумкин.

А216. Муҳим бузиб кўрсатиш рисклари кўплаб тасдиқларга ёйилма таъсири туфайли молиявий ҳисобот даражасидаги рисклар сифатида аниқланган ва муайян тасдиқлар билан аниқланадиган ҳолатларда, аудитордан тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рисклари учун ажралмас рискни баҳолашда бу рискларни ҳисобга олиш талаб қилинади.

Давлат сектори ташкилотларига хос мулоҳазалар

А217. Муҳим бузиб кўрсатиш риски баҳоси бўйича профессионал мулоҳаза юритишда, давлат сектори аудиторлари меъёрий ҳужжатлар ва директиваларнинг мураккаблигини ва ваколатларга мувофиқ эмаслик рискларини кўриб чиқишлари мумкин.

Аҳамиятли рисклар (32 бандга қаранг)

Нима учун аҳамиятли рисклар аниқланади ва аудит учун оқибатлари?

А218. Муҳим рискларни аниқлаш аудиторга қуйидагиларни ўз ичига олган маълум талаб қилинган жавоблар бажариш орқали ажралмас риск спектрининг юқори чеккасидаги рискларга кўпроқ эътибор қаратишга имкон беради:

- Муҳим рискларни бартараф этувчи назорат воситалари 26(a)(i) бандига мувофиқ аниқланиши талаб қилинади, бунда назорат воситаси 26(d) бандига мувофиқ самарали ишлаб чиқилган ва жорий қилинганлигини баҳолаш талаби мавжуд.

- 330-сон АХС муҳим рискларни бартараф этувчи назорат воситаларини жорий даврда (агар аудитор бундай назорат воситаларининг операцион самарадорлигига таяниш ниятида бўлса) тестдан ўтказишни ва аниқланган аҳамиятли рискга махсус жавоб берадиган моҳиятан текшириш тартиб-таомилларини режалаштириш ва бажаришни талаб қилади.[52]

- 330-сон АХС аудитор риск баҳоси юқорироқ бўлган сари аудитордан кўпроқ ишонтирувчи аудит далилларини олишни талаб қилади.[53]

- 260-сон АХС (Қайта таҳрирланган) аудитор томонидан аниқланган аҳамиятли рисклар ҳақида бошқарув учун масъул шахслар билан маълумот алмашинувини талаб қилади.[54]

- 701-сон АХС муҳим аудиторлик масалалари бўлиши мумкин бўлган масалалар бўлган сезиларли аудитор эътиборини талаб қилган масалаларни аниқлашда аудитордан аҳамиятли рискларни ҳисобга олишни талаб қилади.[55]

- Аудиторлик хулосаси санасида ёки ундан олдин топшириқ раҳбарининг қониқишига муҳим масалаларни, шу жумладан муҳим рискларни, ўз вақтида ҳал қилиш имконини берадиган аудит давомида тегишли босқичларда топшириқ раҳбари томонидан аудит ҳужжатларини ўз вақтида кўриб чиқиш.[56]

- 600-сон АХС агар муҳим риск гуруҳ аудитида компонентга тегишли бўлса, гуруҳ топшириғи раҳбарининг кўпроқ иштирокини ва гуруҳ топшириғи гуруҳи компонент аудитори томонидан компонентда талаб

[52] 330-сон АХС, 15 ва 21 бандлар
[53] 330-сон АХС, 7(b) банд
[54] 260-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 15-банд
[55] 701-сон АХС, "Мустақил аудиторнинг ҳисоботида муҳим аудит масалалари тўғрисида маълумот бериш", 9-банд
[56] 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 32 ва А87-А89 бандлар

қилинадиган ишга йўналтиришини талаб қилади.[57]

Аҳамиятли рискларни аниқлаш

A219. Аҳамиятли рискларни аниқлашда, аудитор аввал ажралмас риск спектрида юқорироқ баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши мумкин, бу эса қайси рисклар юқори спектрга яқин бўлиши мумкинлигини кўриб чиқиш учун асос бўлиб хизмат қилади. Ажралмас риск спектрининг юқори чеккасига яқин бўлиш ҳар ташкилот учун фарқ қилади ва ҳар доим ҳам ташкилот учун даврдан даврга бир хил бўлмайди. Бу риск баҳоланаётган ташкилотнинг характери ва шароитларига боғлиқ бўлиши мумкин.

A220. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг баҳоланган рискларидан қайсилари ажралмас риск спектрининг юқори чеккасига яқин эканлигини аниқлаш ва шу сабабли муҳим рисклар эканлигини аниқлаш профессионал мулоҳаза масаласидир, агар риск бошқа АХС талабларига мувофиқ аҳамиятли риск сифатида қаралиши лозим бўлган турдаги риск бўлмаса. 240-сон АХС фирибгарлик туфайли муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашга оид қўшимча талаблар ва кўрсатмаларни тақдим этади.[58]

Мисол:

- Супермаркет чакана савдо нуқтасида нақд пул одатда эҳтимолий хатоликнинг юқори эҳтимоли сифатида аниқланади (нақд пулнинг ўзлаштирилиши риски туфайли), аммо одатда унинг миқдори жуда паст бўлади (дўконларда жисмоний нақд пулнинг паст даражада бўлиши туфайли). Ажралмас риск спектридаги бу икки омилнинг комбинацияси нақд пул мавжудлигини муҳим риск деб аниқлаш эҳтимолини камайтиради.

- Ташкилот бизнес сегментини сотиш бўйича музокаралар олиб бормоқда. Аудитор гудвиллнинг қадрсизланишига таъсирини кўриб чиқади ва субъективлик, ноаниқлик ва раҳбариятнинг мойиллиги ёки бошқа фирибгарлик риски омилларининг таъсири туфайли эҳтимолий бузиб кўрсатишнинг юқори эҳтимоли ва катта миқдори борлигини аниқлаши мумкин. Бу гудвиллнинг қадрсизланиши муҳим риск деб аниқланишига олиб келиши мумкин.

A221. Аудитор, шунингдек, ажралмас рискни баҳолашда ажралмас риск омилларининг нисбий таъсирларини ҳам ҳисобга олади. Ажралмас риск омилларининг таъсири қанчалик паст бўлса, баҳоланган риск шунчалик паст бўлиши эҳтимоли бор. Юқорироқ ажралмас рискка эга деб баҳоланиши ва шу сабабли муҳим риск деб белгиланиши мумкин бўлган муҳим бузиб кўрсатиш рисклари қуйидаги масалалардан келиб чиқиши мумкин:

- Субъективлик иштирок этадиган бир нечта қабул қилиниши мумкин бўлган ҳисоб-китоб усуллари мавжуд бўлган операциялар.

- Юқори баҳолаш ноаниқлиги ёки мураккаб моделларга эга бўлган ҳисоб баҳолари.

- Ҳисоб қолдиқларини қўллаб-қувватлаш учун маълумотларни йиғиш ва қайта ишлашдаги мураккаблик.

- Мураккаб ҳисоб-китобларни ўз ичига оладиган ҳисоб қолдиқлари ёки миқдорий маълумотларни ёритиб бериш.

- Турли талқинларга дуч келиши мумкин бўлган ҳисоб-китоб принциплари.

- Ташкилот фаолиятидаги ҳисоб-китобда ўзгаришларни келтириб чиқарадиган ўзгаришлар, масалан, қўшилишлар ва сотиб олишлар.

Фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари етарли ва муносиб аудит далилларини тақдим эта олмайдиган рисклар (33-бандга қаранг)

Фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари етарли ва муносиб аудит далилларини тақдим эта олмайдиган рисклар нима учун аниқланиши талаб қилинади?

A222. Муҳим бузиб кўрсатиш рискининг характери ва бу рискни бартараф этувчи назорат фаолиятлари туфайли, баъзи ҳолларда етарли ва муносиб аудит далилларини олишнинг ягона йўли - бу назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишдир. Шунга кўра, аудитордан 330-сон АХСга мувофиқ тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини бартараф этиш учун кейинги аудит тартиб-таомилларининг ишлаб чиқилиши ва бажарилишига таъсири туфайли ҳар қандай бундай рискларни аниқлаш талаб қилинади.

A223. 26(a)(iii) банди, шунингдек, фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари етарли ва муносиб аудит далилларини тақдим эта олмайдиган рискларни бартараф этадиган назорат воситаларини аниқлашни талаб қилади, чунки

---

[57] 600-сон АХС, 30 ва 31 бандлар

[58] 240-сон АХС, 26-28-бандлар

аудитордан 330-сон АХСга[59] мувофиқ бундай назорат воситаларининг тестларини ишлаб чиқиш ва бажариш талаб қилинади.

Фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари етарли ва муносиб аудит далилларини тақдим эта олмайдиган рискларни аниқлаш

A224. Мунтазам бизнес операциялари жуда автоматлаштирилган қайта ишлашга дуч келган ва қўлда аралашув кам ёки мавжуд бўлмаган ҳолларда, риск билан боғлиқ ҳолда фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомилларини бажариш имконсиз бўлиши мумкин. Бу ташкилот маълумотларининг катта қисми фақат электрон шаклда киритилган, қайд этилган, қайта ишланган ёки хабар қилинган ҳолатларда, масалан, ўзининг АТ иловалари бўйлаб юқори даражадаги интеграцияни ўз ичига олган ахборот тизимида бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда:

- Аудит далиллари фақат электрон шаклда мавжуд бўлиши мумкин, ва уларнинг етарлилиги ва муносиблиги одатда уларнинг аниқлиги ва тўлиқлиги устидан назорат воситаларининг самарадорлигига боғлиқ.

- Агар тегишли назорат воситалари самарали ишламаса, маълумотларнинг нотўғри киритилиши ёки ўзгартирилиши ва бу аниқланмаслик эҳтимоли юқорироқ бўлиши мумкин.

Мисол:

Телекоммуникация ташкилотининг тушуми билан боғлиқ фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомилларига асосланган етарли ва муносиб аудит далилларини олиш одатда имконсиз. Бунинг сабаби қўнғироқ ёки маълумотлар фаолияти далиллари кузатиладиган шаклда мавжуд эмас. Бунинг ўрнига, қўнғироқларнинг бошланиши ва тугаши, ва маълумотлар фаолияти тўғри қайд этилганлигини (масалан, қўнғироқ дақиқалари ёки юклаб олиш ҳажми) ва ташкилотнинг ҳисоб-китоб тизимида тўғри қайд этилганлигини аниқлаш учун одатда катта ҳажмдаги назорат тестлари бажарилади.

A225. 540-сон АХС (Қайта таҳрирланган) фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари етарли ва муносиб аудит далилларини тақдим эта олмайдиган рисклар билан боғлиқ ҳисоб баҳолари ҳақида қўшимча кўрсатмалар тақдим этади.[60] баҳоларига нисбатан бу фақат автоматлаштирилган қайта ишлаш билан чекланмаслиги мумкин, балки мураккаб моделларга ҳам қўлланилиши мумкин.

Назорат рискини баҳолаш (34-бандга қаранг)

A226. Аудиторнинг назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказиш режалари назорат воситалари самарали ишлаётгани ҳақидаги кутишга асосланган, ва бу аудиторнинг назорат риски баҳоси учун асос бўлиб хизмат қилади. Назорат воситаларининг операцион самарадорлиги ҳақидаги дастлабки кутиш назорат фаолиятлари компонентида аниқланган назорат воситаларининг лойиҳасини баҳолаш ва амалга оширилишини аниқлашга асосланган. Аудитор 330-сон АХСга мувофиқ назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказгандан сўнг, аудитор назорат воситаларининг операцион самарадорлиги ҳақидаги дастлабки кутишни тасдиқлай олади. Агар назорат воситалари кутилганидек самарали ишламаса, аудитор 37-бандга мувофиқ назорат риски баҳосини қайта кўриб чиқиши лозим бўлади.

A227. Аудиторнинг назорат риски баҳоси афзал кўрилган аудит техникалари ёки услубиётларга қараб турли усулларда амалга оширилиши мумкин ва турли усулларда ифодаланиши мумкин.

A228. Агар аудитор назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишни режалаштирса, назорат воситалари самарали ишлаётгани ҳақидаги аудиторнинг кутишини тасдиқлаш учун назорат воситалари комбинациясини тестдан ўтказиш зарур бўлиши мумкин. Аудитор ҳам тўғридан-тўғри, ҳам билвосита назорат воситаларини, шу жумладан умумий АТ назоратини тестдан ўтказишни режалаштириши мумкин ва, агар шундай бўлса, назорат рискини баҳолашда назорат воситаларининг жамланган кутилган таъсирини ҳисобга олиши мумкин. Тестдан ўтказиладиган назорат воситаси баҳоланган ажралмас рискни тўлиқ бартараф этмаса, аудитор аудит рискини мақбул паст даражага камайтириш учун кейинги аудит тартиб-таомилларининг лойиҳасига таъсирни аниқлайди.

A229. Аудитор автоматлаштирилган назорат воситасининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишни режалаштирганда, аудитор шунингдек АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган рискларни бартараф этиш учун бу автоматлаштирилган назорат воситасининг узлуксиз ишлашини таъминлайдиган тегишли умумий АТ назоратининг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишни режалаштириши мумкин, ва автоматлаштирилган назорат воситаси бутун давр мобайнида самарали ишлагани ҳақидаги аудиторнинг кутиши учун асос тақдим этиши мумкин. Аудитор тегишли умумий АТ назорати самарасиз бўлишини кутганда, бу аниқлаш аудиторнинг тасдиқлар даражасида назорат риски баҳосига таъсир қилиши мумкин ва аудиторнинг кейинги аудит тартиб-таомиллари АТдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган тегишли рискларни бартараф этиш учун моҳиятан текшириш

[59] 330-сон АХС, 8-банд

[60] 540-сон АХС (Қайта таҳрирланган), A87–A89 бандлар

тартиб-таомилларини ўз ичига олиши лозим бўлиши мумкин. Аудитор бу ҳолатларда бажариши мумкин бўлган тартиб-таомиллар ҳақида қўшимча кўрсатмалар 330-сон АХСда[61] келтирилган.

Рискни баҳолаш тартиб-таомилларидан олинган аудит далилларини баҳолаш (35-бандга қаранг)

Аудитор нима учун рискни баҳолаш тартиб-таомилларидан олинган аудит далилларини баҳолайди?

A230. Рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажаришдан олинган аудит далиллари муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун асос бўлиб хизмат қилади. Бу 330-сон АХСга мувофиқ тасдиқлар даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб берадиган кейинги аудит тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини аудиторнинг ишлаб чиқиши учун асос бўлиб хизмат қилади. Шунга кўра, рискни баҳолаш тартиб-таомилларидан олинган аудит далиллари молиявий ҳисобот ва тасдиқлар даражаларида фирибгарлик ёки хато туфайли пайдо бўлган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун асос бўлиб хизмат қилади.

Аудит далилларини баҳолаш

A231. Рискни баҳолаш тартиб-таомилларидан олинган аудит далиллари ҳам раҳбариятнинг тасдиқларини қўллаб-қувватлайдиган ва тасдиқлайдиган маълумотларни, ҳам бундай тасдиқларга зид бўлган ҳар қандай маълумотларни ўз ичига олади.[62]

Профессионал скептицизм

A232. Рискни баҳолаш тартиб-таомилларидан олинган аудит далилларини баҳолашда, аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш имкониятига эга бўлиш учун ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва ташкилотнинг ички назорат тизими ҳақида етарли тушунча олинганлигини, шунингдек муҳим бузиб кўрсатиш рискини кўрсатиши мумкин бўлган зид далиллар бор-йўқлигини кўриб чиқади.

Муҳим эмас, аммо аҳамиятли бўлган операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш (36-бандга қаранг)

A233. 320-сон АХСда[63] тушунтирилганидек, муҳимлик ва аудит риски операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришдаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда кўриб чиқилади. Аудиторнинг муҳимликни аниқлаши профессионал мулоҳаза масаласидир ва аудиторнинг молиявий ҳисоботлар фойдаланувчиларининг молиявий маълумот эҳтиёжларини тушуниши таъсирида бўлади.[64] Мазкур АХС ва 330-сон АХСнинг 18-банди мақсадида, операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш, агар улар ҳақидаги маълумотни тушириб қолдириш, хато кўрсатиш ёки яшириш бутун молиявий ҳисоботлар асосида фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларига таъсир қилиши асосли равишда кутилиши мумкин бўлса, аҳамиятли ҳисобланади.

A234. Муҳим бўлган, аммо муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришлар сифатида аниқланмаган операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришлар бўлиши мумкин (яъни, тегишли тасдиқлар аниқланмаган).

> **Мисол:**
>
> Ташкилотда аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқламаган раҳбарият мукофотлари ҳақида маълумотларни ёритиб бериш бўлиши мумкин. Бироқ, аудитор A233-бандда кўрсатилган мулоҳазаларга асосланиб, бу маълумотларни ёритиб беришнинг муҳим эканлигини аниқлаши мумкин.

A235. Муҳим бўлган, аммо аҳамиятли деб аниқланмаган операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришларга тегишли аудиторлик тартиб-таомиллари 330-сон АХСда кўриб чиқилади.[65] Қачонки операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб бериш 29-бандда талаб қилинганидек аҳамиятли деб аниқланса, операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб бериш 330-сон АХСнинг 18-банди мақсадлари учун ҳам муҳим операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб бериш бўлади.

Рискни баҳолашни қайта кўриб чиқиш (37-бандга қаранг)

A236. Аудит давомида аудиторга рискларни баҳолашга асос бўлган маълумотдан сезиларли даражада фарқланувчи янги ёки бошқа маълумотлар маълум бўлиши мумкин.

---

61 330-сон АХС, A29–A31 бандлар
62 500-сон АХС, A1 банд
63 320-сон АХС, A1 банд
64 320-сон АХС, 4-банд
65 330-сон АХС, 18-банд

Мисол:

Ташкилотнинг рискларни баҳолаши муайян назорат воситалари самарали ишлаётганлиги тўғрисидаги кутувларга асосланган бўлиши мумкин. Ушбу назорат воситаларини тестлаш жараёнида аудитор улар аудит давомида тегишли вақтларда самарали ишламаганлигини кўрсатувчи аудит далилларини олиши мумкин. Шунингдек, моҳиятан текшириш тартиб-таомилларини бажаришда аудитор аудиторнинг риск баҳолашларига мос келмайдиган миқдорда ёки юқори частотада хатоликларни аниқлаши мумкин. Бундай ҳолатларда, риск баҳолаши ташкилотнинг ҳақиқий ҳолатларини тўғри акс эттирмаслиги ва кейинги режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомиллари муҳим хатоликларни аниқлашда самарали бўлмаслиги мумкин. 330-сон АХСнинг 16 ва 17-бандлари назорат воситаларининг операцион самарадорлигини баҳолаш тўғрисида қўшимча кўрсатмалар тақдим этади.

Ҳужжатлаштириш (38 бандга қаранг)

A237. Такрорий аудитларда айрим ҳужжатлар кўчирилиши, ташкилотнинг фаолияти ёки жараёнларидаги ўзгаришларни акс эттириш учун зарур бўлганда янгиланиши мумкин.

A238. 230-сон АХСда таъкидланганидек, бошқа мулоҳазалар қаторида, аудиторнинг профессионал скептицизмини қўллашни ҳужжатлаштиришнинг ягона усули мавжуд бўлмаса-да, аудиторлик ҳужжатлари барибир аудиторнинг профессионал скептицизмни қўллашини тасдиқловчи далиллар тақдим этиши мумкин.[66] Масалан, рискларни баҳолаш тартиб-таомилларидан олинган аудит далиллари раҳбариятнинг тасдиқларини ҳам қувватловчи, ҳам инкор этувчи далилларни ўз ичига олса, ҳужжатлаштиришда аудитор ушбу далилларни қандай баҳолагани, шу жумладан аудит далиллари муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аудитор томонидан аниқлаш ва баҳолаш учун тегишли асос тақдим этиши ёки этмаслигини баҳолашда қилинган профессионал мулоҳазалар акс эттирилиши мумкин. Аудитор томонидан профессионал скептицизмни қўллаш далиллари бўлиб хизмат қилиши мумкин бўлган ҳужжатлаштиришга оид мазкур АХСнинг бошқа талабларига мисоллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- 13-банд, аудитордан рискларни баҳолаш тартиб-таомилларини рискларнинг мавжудлигини тасдиқловчи аудит далилларини олишга ёки рискларнинг мавжудлигини инкор этувчи аудит далилларини истисно қилишга қаратилган тарзда эмас, балки холисона тарзда ишлаб чиқиш ва бажаришни талаб қилади;

- 17-банд, топшириқ гуруҳининг асосий аъзолари ўртасида қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосини қўллаш ва ташкилотнинг молиявий ҳисоботлари муҳим хатоликларга мойиллиги тўғрисида муҳокама ўтказишни талаб қилади;

- 19(b) ва 20-бандлар, аудитордан ташкилотнинг ҳисоб сиёсатларига киритилган ҳар қандай ўзгаришлар сабабларини тушуниб олишни ва ташкилотнинг ҳисоб сиёсатлари тегишли эканлигини ҳамда қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосига мослигини баҳолашни талаб қилади;

- 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) ва 27-бандлар, аудитордан олинган талаб қилинадиган тушунчага асосланиб, ташкилотнинг ички назорат тизими компонентлари ташкилотнинг характери ва мураккаблигини ҳисобга олган ҳолда ташкилотнинг вазиятларига мос эканлигини баҳолаш ва битта ёки бир нечта назорат камчиликлари аниқланганлигини аниқлашни талаб қилади;

- 35-банд, аудитордан рискларни баҳолаш тартиб-таомилларидан олинган барча аудит далилларини, улар раҳбарият томонидан билдирилган тасдиқларни қувватловчи ёки инкор этувчи бўлишидан қатъи назар, ҳисобга олишни ва рискларни баҳолаш тартиб-таомилларидан олинган аудит далили муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун тегишли асос тақдим этишини баҳолашни талаб қилади; ва

- 36-банд, тегишли ҳолларда, аудитордан муҳим операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб беришда муҳим бузиб кўрсатиш рисклари мавжуд эмаслиги тўғрисидаги аудиторнинг аниқлаши тўғри қолаётганлигини баҳолашни талаб қилади.

Масштаблаштириш

A239. 38-банд талабларини ҳужжатлаштириш усули аудитор томонидан профессионал мулоҳаза қўллаган ҳолда аниқланади.

A240. Аудит билан аввал иш олиб бормаган тажрибали аудиторга бажарилган аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини тушунишга имкон берадиган етарли даражада батафсил ҳужжатлаштириш мураккаб мулоҳазалар асосларини асослаш учун талаб қилиниши мумкин.

A241. Камроқ мураккаб ташкилотлар аудити учун ҳужжатлаштириш шакли ва кўлами оддий ва нисбатан қисқа бўлиши мумкин. Аудиторнинг ҳужжатлаштириш шакли ва кўлами ташкилотнинг характери, ҳажми ва мураккаблиги ҳамда унинг ички назорат тизими, ташкилотдан маълумотлар мавжудлиги ва аудит давомида қўлланиладиган аудит

[66] 230-сон АХС, А7-банд

усулологияси ва технологиясига боғлиқ. Аудиторнинг ташкилот ва унга тегишли масалалар ҳақидаги тушунчасини тўлиқ ҳужжатлаштириш талаб қилинмайди. Аудитор томонидан ҳужжатлаштирилган тушунишнинг асосий элементлари[67] аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашга асос қилиб олган элементларни ўз ичига олиши мумкин. Бироқ, аудитордан тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда ҳисобга олинган ҳар бир ажралмас риск омилини ҳужжатлаштириш талаб қилинмайди.

Мисол:

Камроқ мураккаб ташкилотлар аудитида аудиторлик ҳужжатлаштириши аудиторнинг умумий стратегия ва аудит режаси ҳужжатлаштирилишига киритилиши мумкин.[68] Шунингдек, масалан, риск баҳолаш натижалари алоҳида ҳужжатлаштирилиши ёки аудиторнинг кейинги аудиторлик тартиб-таомиллари ҳужжатлаштириши қисми сифатида ҳужжатлаштирилиши мумкин.[69]

67 230-сон АХС, 8-банд

68 300-сон АХС, "Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш", 7, 9 ва А13-бандлар

69 330-сон АХС, 28-банд

1-илова
(А61–А67 бандларга қаранг)

Ташкилот ва унинг бизнес моделини тушуниш учун мулоҳазалар

Ушбу илова ташкилотнинг бизнес модели мақсадлари ва қўллаш доирасини тушунтиради ҳамда аудитор бизнес моделга киритилиши мумкин бўлган ташкилот фаолиятини тушунишда ҳисобга олиши мумкин бўлган масалалар мисолларини келтиради. Аудиторнинг ташкилотнинг бизнес моделини ва унга бизнес стратегия ва бизнес мақсадлар қандай таъсир қилишини тушуниши молиявий ҳисоботларга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган бизнес рискларини аниқлашда аудиторга ёрдам бериши мумкин. Бундан ташқари, бу муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлашда аудиторга ёрдам бериши мумкин.

Ташкилотнинг бизнес модели мақсадлари ва қамрови

1. Ташкилотнинг бизнес модели ташкилот, масалан, ўзининг ташкилий тузилиши, операциялари ёки фаолият доираси, бизнес йўналишлари (шу жумладан, рақобатчилар ва мижозлар), жараёнлар, ўсиш имкониятлари, глобаллашув, норматив талаблар ва технологияларни қандай ҳисобга олишини тавсифлайди. Ташкилотнинг бизнес модели ташкилот ўз манфаатдор томонлари учун молиявий ёки кенгроқ қийматни қандай яратиши, сақлаши ва қамраб олишини тавсифлайди.

2. Стратегиялар - бу раҳбарият ташкилот мақсадларига эришиш учун режалаштирадиган ёндашувлар, шу жумладан, ташкилот олдида турган рисклар ва имкониятларни қандай ҳал қилишни режалаштириши. Ташкилотнинг стратегиялари раҳбарият томонидан вақт ўтиши билан ўзгартирилади, бу ташкилот фаолият юритаётган ички ва ташқи вазиятлардаги ўзгаришларга жавобан амалга оширилади.

3. Бизнес моделнинг тавсифи одатда қуйидагиларни ўз ичига олади:

   - Ташкилот фаолиятининг қўллаш доираси ва нима учун улар амалга оширилиши.
   - Ташкилотнинг тузилиши ва операциялар кўлами.
   - Ташкилот фаолият юритадиган бозорлар ёки географик ёки демографик соҳалар ва қиймат занжирининг қисмлари, у ушбу бозорлар ёки соҳалар билан қандай ҳамкорлик қилиши (асосий маҳсулотлар, мижозлар сегментлари ва тарқатиш усуллари) ва рақобатлашиш асоси.
   - Ташкилотнинг ўз фаолиятини бажаришда қўлланиладиган бизнес ёки операцион жараёнлари (масалан, инвестиция, молиялаштириш ва операцион жараёнлар), қийматни яратиш, сақлаш ёки қамраб олишда муҳим бўлган бизнес жараёнларининг қисмларига эътибор қаратилиши.
   - Ташкилот муваффақияти учун зарур ёки муҳим бўлган ресурслар (масалан, молиявий, инсон, интеллектуал, экологик ва технологик) ва бошқа кирувчи маълумотлар ва муносабатлар (масалан, мижозлар, рақобатчилар, етказиб берувчилар ва ходимлар).
   - Ташкилотнинг бизнес модели АТ интерфейслари ва бошқа технологиялар орқали мижозлар, етказиб берувчилар, кредиторлар ва бошқа манфаатдор томонлар билан ўзаро алоқаларида АТдан фойдаланишни қандай интеграциялаштириши.

4. Бизнес риск операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва тасдиқлар даражасида ёки молиявий ҳисобот даражасида маълумотларни ёритиб бериш учун муҳим бузиб кўрсатиш риски учун бевосита оқибатларга эга бўлиши мумкин. Масалан, кўчмас мулк бозор қийматларининг сезиларли даражада пасайишидан келиб чиқадиган бизнес риск ўрта муддатли кўчмас мулк билан таъминланган кредитлар берувчи ташкилотда баҳолаш тасдиқлаши билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискини оширади. Бироқ, худди шу риск, айниқса кредитлар бўйича умрбод кредит йўқотишларининг асосий рискини бир вақтнинг ўзида оширадиган кучли иқтисодий пасайиш билан биргаликда, узоқроқ муддатли оқибатларга ҳам эга бўлиши мумкин. Кредит йўқотишларига соф таъсир ташкилотнинг фаолият узлуксизлигини давом эттириш қобилиятига жиддий шубҳа туғдириши мумкин. Агар шундай бўлса, бу ташкилотнинг фаолият узлуксизлиги асосида ҳисоб юритиш қоидаларини қўллашининг мақсадга мувофиқлиги ва муҳим ноаниқлик мавжуд ёки йўқлиги бўйича раҳбарият ва аудиторнинг хулосасига таъсир қилиши мумкин. Шунинг учун бизнес риск муҳим бузиб кўрсатиш рискига олиб келиши ёки келмаслиги ташкилот шароитларини ҳисобга олган ҳолда кўриб чиқилади. Муҳим бузиб кўрсатиш рисклари мавжудлигига сабаб бўлиши мумкин бўлган ҳодисалар ва шароитлар мисоллари **2-иловада** кўрсатилган.

Ташкилотнинг фаолиятлари

5. Аудитор ташкилот фаолиятини (ташкилотнинг бизнес моделига киритилган) тушуниб олишда ҳисобга олиши мумкин бўлган масалалар мисоллари:

(a) Бизнес операциялари, масалан:
- Даромад манбалари, маҳсулот ёки хизматлар ва бозорларнинг хусусияти, шу жумладан Интернет орқали савдо ва маркетинг фаолияти каби электрон тижоратда иштирок этиш.
- Операцияларни амалга ошириш (масалан, ишлаб чиқариш босқичлари ва усуллари ёки экологик рискларга дуч келадиган фаолият турлари).
- Иттифоқлар, қўшма корхоналар ва аутсорсинг фаолияти.
- География тарқалиш ва соҳа сегментацияси.
- Ишлаб чиқариш объектлари, омборхоналар ва офисларнинг жойлашуви ҳамда товар-моддий захираларнинг жойлашуви ва миқдори.
- Асосий мижозлар ва товар ва хизматларнинг муҳим етказиб берувчилари, иш билан таъминлаш тартиб-таомиллари (шу жумладан касаба уюшмалари шартномалари, пенсия ва бошқа иш фаолияти якунидан кейинги имтиёзлар, акцияларга опционлар ёки рағбатлантирувчи бонуслар тартиб-таомиллари, меҳнат масалаларига тегишли давлат томонидан тартибга солиш мавжудлиги).
- Тадқиқот ва ривожлантириш фаолияти ва харажатлари.
- Алоқадор томонлар билан операциялар.

(b) Инвестициялар ва инвестиция фаолияти, масалан:
- Режалаштирилган ёки яқинда амалга оширилган харидлар ёки сотишлар.
- Қимматли қоғозлар ва кредитларга инвестициялар ва уларнинг тасарруфдан чиқарилиши.
- Капитал инвестиция фаолияти.
- Консолидация қилинмаган ташкилотларга инвестициялар, шу жумладан назорат қилинмайдиган партнёрлик, қўшма корхоналар ва назорат қилинмайдиган махсус мақсадли ташкилотлар.

(c) Молиялаштириш ва молиялаштириш фаолиятлари, масалан:
- Асосий шўъба корхоналар ва алоқадор ташкилотларнинг мулкий тузилиши, шу жумладан консолидация қилинган ва консолидация қилинмаган тузилмалар.
- Қарз тузилиши ва тегишли шартлар, шу жумладан баланслан ташқари молиялаштириш тартиб-таомиллари ва ижара тартиб-таомиллари.
- Ҳақиқий мулкдорлар (масалан, маҳаллий, хорижий, бизнес обрўси ва тажрибаси) ва алоқадор томонлар.
- Ҳосила молиявий инструментлардан фойдаланиш.

Махсус мақсадли ташкилотларнинг хусусияти

6. Махсус мақсадли ташкилот (баъзан махсус мақсадли восита деб аталади) одатда тор ва аниқ белгиланган мақсад учун, масалан, ижарани амалга ошириш ёки молиявий активларни секьюритизация қилиш, ёки тадқиқот ва ривожлантириш фаолиятини олиб бориш учун ташкил этилган ташкилотдир. У корпорация, траст, партнёрлик ёки тузилмасиз ташкилот шаклида бўлиши мумкин. Махсус мақсадли ташкилот номидан яратилган ташкилот кўпинча активларни кейингисига ўтказиши (масалан, молиявий активларни тан олишни бекор қилиш операцияси сифатида), кейингисининг активларидан фойдаланиш ҳуқуқини олиши ёки кейингиси учун хизматлар кўрсатиши мумкин, бошқа томонлар эса кейингисини молиялаштириши мумкин. 550-сон АХСда кўрсатилганидек, баъзи ҳолларда махсус мақсадли ташкилот ташкилотнинг алоқадор томони бўлиши мумкин.[1]

7. Молиявий ҳисоботни тайёрлаш концепциялари кўпинча назорат ҳисобланадиган батафсил шартларни ёки махсус мақсадли ташкилот консолидация қилиниши лозим бўлган ҳолатларни белгилайди. Бундай концепциялар талабларини шарҳлаш кўпинча махсус мақсадли ташкилотни ўз ичига олган тегишли келишувлар ҳақида батафсил билимни талаб қилади.

[1] 550-сон АХС, А7-банд

2-илова
(12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89 бандларга қаранг)

Ажралмас риск омилларини тушуниш

Ушбу илова ажралмас риск омиллари ҳақида қўшимча тушунтириш беради, шунингдек, аудитор тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда ажралмас риск омилларини тушуниш ва қўллашда ҳисобга олиши мумкин бўлган масалаларни ўз ичига олади.

Ажралмас риск омиллари

1. Ажралмас риск омиллари - бу операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб беришга оид тасдиқнинг, фирибгарлик ёки хато туфайли ва назорат воситаларини ҳисобга олишдан олдин, хатоликка мойиллигига таъсир қилувчи ҳодисалар ёки шароитларнинг хусусиятларидир. Бундай омиллар сифат ёки миқдор кўрсаткичлари бўлиши мумкин ва улар ажралмас рискга таъсир қиладиган даражада мураккаблик, субъективлик, ўзгариш, ноаниқлик ёки раҳбарият тарафкашлиги ёки бошқа фирибгарлик риски омиллари[1] туфайли хатоликка мойилликни ўз ичига олади. 19(a)-(b)-бандларга мувофиқ ташкилот ва унинг муҳитини, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва ташкилотнинг ҳисоб сиёсатларини тушуниб олишда, аудитор ҳам ажралмас риск омиллари молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тасдиқларнинг хатоликка мойиллигига қандай таъсир қилишини тушунади.

2. Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси талаб қиладиган маълумотларни тайёрлаш (ушбу бандда "талаб қилинадиган маълумот" деб аталади) билан боғлиқ ажралмас риск омиллари қуйидагиларни ўз ичига олади:

   - *Мураккаблик* — маълумотнинг хусусиятидан ёки талаб қилинадиган маълумот тайёрланадиган усулдан келиб чиқади, шу жумладан бундай тайёрлаш жараёнлари қўллаш учун табиатан қийинроқ бўлганда. Масалан, мураккаблик қуйидаги ҳолларда юзага келиши мумкин:

     - Етказиб берувчиларнинг чегирма захираларини ҳисоблашда, чунки кўплаб турли етказиб берувчилар билан турли тижорат шартларини ёки чегирмаларни ҳисоблашда барчаси аҳамиятли бўлган кўплаб ўзаро боғлиқ тижорат шартларини ҳисобга олиш зарур бўлиши мумкин; ёки

     - Ҳисоб баҳосини амалга оширишда турли хусусиятларга эга бўлган кўплаб потенциал маълумотлар манбалари мавжуд бўлганда, бу маълумотларни қайта ишлаш кўплаб ўзаро боғлиқ қадамлардан иборат, шунинг учун маълумотларни аниқлаш, қамраб олиш, кириш, тушуниш ёки қайта ишлаш табиатан қийинроқ.

   - *Субъективлик* — билим ёки маълумотлар мавжудлигидаги чекловлар туфайли, талаб қилинадиган маълумотни объектив тарзда тайёрлаш қобилиятидаги табиий чекловлардан келиб чиқади, бунда раҳбарият қабул қилинадиган мос ёндашув ва молиявий ҳисоботларга киритиладиган натижавий маълумот ҳақида танлов ёки субъектив мулоҳаза юритиши лозим бўлиши мумкин. Талаб қилинадиган маълумотни тайёрлашга турли ёндашувлар мавжудлиги туфайли, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси талабларини тўғри қўллашдан турли натижалар келиб чиқиши мумкин. Билим ёки маълумотлардаги чекловлар ошиши билан, етарли даражада билимга эга бўлган ва мустақил шахслар томонидан амалга оширилиши мумкин бўлган мулоҳазалардаги субъективлик ва бу мулоҳазаларнинг эҳтимолий натижалари хилма-хиллиги ҳам ошади.

   - *Ўзгариш* — вақт ўтиши билан ташкилотнинг бизнесига ёки у фаолият юритаётган муҳитнинг иқтисодий, ҳисоб, тартибга солиш, соҳа ёки бошқа жиҳатларига таъсир қиладиган ҳодисалар ёки шароитлардан келиб чиқади, қачонки бу ҳодисалар ёки шароитларнинг таъсири талаб қилинадиган маълумотда акс эттирилса. Бундай ҳодисалар ёки шароитлар молиявий ҳисобот даврлари давомида ёки орасида содир бўлиши мумкин. Масалан, ўзгариш қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси талабларидаги ривожланишлар, ёки ташкилот ва унинг бизнес моделидаги, ёки ташкилот фаолият юритаётган муҳитдаги ривожланишлар натижасида юзага келиши мумкин. Бундай ўзгариш раҳбариятнинг тахминлари ва мулоҳазаларига таъсир қилиши мумкин, шу жумладан улар раҳбариятнинг ҳисоб сиёсатларини танлаши ёки ҳисоб баҳолари қандай амалга оширилиши ёки тегишли маълумотларни ёритиб бериш қандай аниқланиши билан боғлиқ бўлганда.

   - *Ноаниқлик* — талаб қилинадиган маълумот фақат бевосита кузатув орқали текшириш мумкин бўлган етарли даражада аниқ ва кенг қамровли маълумотларга асосланиб тайёрланмаслиги мумкин бўлган ҳолатда юзага келади. Бундай ҳолатларда, мавжуд бўлган даражада етарли даражада аниқ ва кенг қамровли кузатиладиган маълумотлардан фойдаланиб ва мавжуд бўлган ҳолларда энг мос маълумотлар билан қўллаб-қувватланадиган оқилона тахминлардан фойдаланган ҳолда, маълумотни тайёрлаш учун мавжуд билимларни қўллайдиган ёндашувни қабул қилиш зарур бўлиши мумкин. Раҳбарият назорати остида бўлмаган (қаерда қўлланса, харажат чекловларига риоя қилган ҳолда) билим ёки маълумотлар

[1] 240-сон АХС, А24–А27-бандлар

мавжудлигидаги чекловлар ноаниқлик манбалари ҳисобланади ва уларнинг талаб қилинадиган маълумотни тайёрлашга таъсирини бартараф этиб бўлмайди. Масалан, баҳолаш ноаниқлиги талаб қилинган пул миқдорини аниқ белгилаб бўлмаганда ва баҳолаш натижаси молиявий ҳисоботлар тугалланишидан олдин маълум бўлмаганда юзага келади.

- *Раҳбарият тарафкашлиги ёки ажралмас рискка таъсир қиладиган даражада бошқа фирибгарлик риски омиллари туфайли хатоликка мойиллик* — раҳбарият тарафкашлигига мойиллик раҳбариятнинг маълумотни тайёрлашда нейтралликни сақлаб қолишда атайлаб ёки билмасдан йўл қўйиладиган хатоликларга мойиллик яратадиган шароитлардан келиб чиқади. Раҳбарият тарафкашлиги кўпинча раҳбариятнинг мулоҳаза юритишда нейтралликни сақлаб қолмаслигига олиб келиши мумкин бўлган (потенциал раҳбарият тарафкашлиги индикаторлари) муайян шароитлар билан боғлиқ, бу эса агар атайлаб қилинган бўлса, фирибгар бўладиган маълумотнинг муҳим хатолигига олиб келиши мумкин. Бундай индикаторларга ажралмас рискка таъсир қиладиган даражада рағбатлар ёки босимлар (масалан, лозимли натижага, масалан лозимли фойда мақсади ёки капитал коэффициентига эришиш мотивацияси натижасида) ва нейтралликни сақлаб қолмаслик имконияти киради. Фирибгарлик молиявий ҳисоботи ёки активларни ўзлаштириш шаклидаги фирибгарлик туфайли хатоликка мойиллик билан боғлиқ омиллар 240-сон АХСнинг А1-А5-бандларида тавсифланган.

3. Мураккаблик ажралмас риск омили бўлганда, маълумотни тайёрлашда табиатан мураккаб жараёнларга табиий эҳтиёж бўлиши мумкин, ва бундай жараёнларни қўллаш табиатан қийинроқ бўлиши мумкин. Натижада, уларни қўллаш махсус кўникмалар ёки билимларни талаб қилиши ва раҳбарият экспертидан фойдаланишни талаб қилиши мумкин.

4. Раҳбарият мулоҳазаси кўпроқ субъектив бўлганда, раҳбарият тарафкашлиги туфайли, у билмасдан ёки атайлаб бўлишидан қатъи назар, хатоликка мойиллик ҳам ошиши мумкин. Масалан, юқори баҳолаш ноаниқлигига эга деб аниқланган ҳисоб баҳоларини амалга оширишда муҳим раҳбарият мулоҳазаси қўлланилиши мумкин, ва усуллар, маълумотлар ва тахминлар бўйича хулосалар билмасдан ёки атайлаб қилинган раҳбарият тарафкашлигини акс эттириши мумкин.

Муҳим бузиб кўрсатиш рисклари мавжудлигига сабаб бўлиши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар мисоллари

5. Қуйидагилар молиявий ҳисоботларда, молиявий ҳисобот даражасида ёки тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рисклари мавжудлигини кўрсатиши мумкин бўлган ҳодисалар (шу жумладан операциялар) ва шароитлар мисолларидир. Ажралмас риск омили бўйича келтирилган мисоллар ҳодисалар ва шароитларнинг кенг доирасини қамраб олади; аммо барча ҳодисалар ва шароитлар ҳар бир аудиторлик топшириғига тегишли эмас ва мисоллар рўйхати тўлиқ эмас. Ҳодисалар ва шароитлар берилган вазиятда энг катта таъсирга эга бўлиши мумкин бўлган ажралмас риск омили бўйича тоифаларга ажратилган. Муҳими, ажралмас риск омиллари ўртасидаги ўзаро боғлиқликлар туфайли, мисол ҳодисалар ва шароитлар турли даражаларда бошқа ажралмас риск омилларига ҳам тегишли бўлиши ёки улардан таъсирланиши мумкин.

Тегишли ажралмас риск омили:	Тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рисклари мавжудлигини кўрсатиши мумкин бўлган ҳодисалар ёки шароитлар мисоллари:
Мураккаблик	Тартибга солиш: • Мураккаб тартибга солишнинг юқори даражасига бўйсунувчи операциялар. Бизнес модели: • Мураккаб иттифоқлар ва қўшма корхоналарнинг мавжудлиги. Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси: • Мураккаб жараёнларни ўз ичига олган ҳисоб ўлчовлари. Операциялар: • Балансдан ташқари молиялаштириш, махсус мақсадли ташкилотлар ва бошқа мураккаб молиялаштириш тартиб-таомилларидан фойдаланиш.
Субъективлик	Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси: • Бухгалтерия баҳосининг кенг доирадаги эҳтимолий ўлчов мезонлари. Масалан,

	раҳбариятнинг эскириш ёки курилиш даромадлари ва харажатларини тан олиши. • Раҳбариятнинг инвестиция кўчмас мулклари каби узоқ муддатли актив учун баҳолаш техникаси ёки моделини танлаши.
Ўзгариш	Иқтисодий шароитлар: • Иқтисодий жиҳатдан беқарор минтақалардаги операциялар, масалан, валюта қадрсизланиши юқори бўлган ёки инфляция даражаси юқори бўлган иқтисодиётли давлатлар. Бозорлар: • Беқарор бозорларга дуч келувчи операциялар, масалан, фьючерс савдоси. Мижозлар йўқотилиши: • Муҳим мижозларни йўқотишни ўз ичига олган фаолият узлуксизлиги ва ликвидлик масалалари. Соҳа модели: • Ташкилот фаолият юритаётган соҳадаги ўзгаришлар. Бизнес модели: • Етказиб бериш занжиридаги ўзгаришлар. • Янги маҳсулот ёки хизматларни ишлаб чиқиш ёки тақдим этиш, ёки бизнеснинг янги йўналишларига кириш.
	География: • Янги жойларга кенгайиш. Ташкилот тузилиши: • Йирик харидлар ёки қайта ташкил этиш ёки бошқа ғайриоддий ҳодисалар каби ташкилотдаги ўзгаришлар. • Сотилиши эҳтимоли бўлган ташкилотлар ёки бизнес сегментлари. Инсон ресурслари малакаси: • Асосий раҳбарларнинг кетиши каби асосий ходимлардаги ўзгаришлар. АТ (ахборот технологиялари) • АТ муҳитидаги ўзгаришлар. • Молиявий ҳисобот билан боғлиқ муҳим янги АТ тизимларини ўрнатиш. Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси: • Янги ҳисоб ҳужжатларини қўллаш. Капитал: • Капитал ва кредит мавжудлигида янги чекловлар. Тартибга солиш: • Тартибга солувчи ёки давлат органлари томонидан ташкилотнинг операциялари ёки молиявий натижалари бўйича текширувларнинг бошланиши.

	• Атроф-муҳитни муҳофаза қилиш билан боғлиқ янги қонунчиликнинг таъсири.
Ноаниқлик	Ҳисобот бериш: • Муҳим ўлчаш ноаниқлигини, шу жумладан ҳисоб баҳолари ва тегишли маълумотларни ёритиб беришни ўз ичига олган ҳодисалар ёки операциялар. • Кўриб чиқилаётган судлар ва шартли мажбуриятлар, масалан, сотиш кафолатлари, молиявий кафолатлар ва атроф-муҳитни тиклаш.
Раҳбарият тарафкашлиги ёки ажралмас рискка таъсир қиладиган даражада бошқа фирибгарлик риски омиллари туфайли хатоликка мойиллик	Ҳисобот бериш: • Раҳбарият ва ходимларнинг фирибгарлик молиявий ҳисоботида иштирок этиш, шу жумладан маълумотларни ёритиб беришда муҳим маълумотларни қолдириб кетиш ёки яшириш имкониятлари. Операциялар: • Алоқадор томонлар билан муҳим операциялар. • Компанияларо операциялар ва давр охирида йирик даромадли операцияларни ўз ичига олган муҳим миқдордаги ностандарт ёки носистематик операциялар. • Раҳбариятнинг нияти асосида қайд этиладиган операциялар, масалан, қарзни қайта молиялаштириш, сотилиши лозим бўлган активлар ва бозорда сотиладиган қимматли қоғозларнинг таснифланиши.

Молиявий ҳисобот даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини кўрсатиши мумкин бўлган бошқа ҳодисалар ёки шароитлар:

- Тегишли ҳисоб ва молиявий ҳисобот кўникмаларига эга ходимларнинг етишмаслиги.
- Назорат камчиликлари – айниқса назорат муҳити, рискларни баҳолаш жараёни ва мониторинг жараёнида, шунингдек раҳбарият томонидан бартараф этилмаган камчиликлар.
- Ўтмишдаги хатоликлар, хатолар тарихи ёки давр охирида тузатишларнинг сезиларли миқдори.

3-илова
(12(m), 21–26, A90–A181 бандларга қаранг)

Ташкилотнинг ички назорат тизимини тушуниш

1. Ташкилотнинг ички назорат тизими сиёсат ва тартиб-таомиллар қўлланмалари, тизимлар ва шакллар ҳамда уларга киритилган маълумотларда акс эттирилиши мумкин, ва у инсонлар томонидан амалга оширилади. Ташкилотнинг ички назорат тизими ташкилот тузилишига асосланган ҳолда раҳбарият, бошқарув учун масъул шахслар ва бошқа ходимлар томонидан жорий қилинади. Ташкилотнинг ички назорат тизими, раҳбарият, бошқарув учун масъул шахслар ёки бошқа ходимларнинг қарорларига асосланган ҳолда ва ҳуқуқий ёки норматив-ҳуқуқий талаблар контекстида, ташкилотнинг операцион моделига, юридик шахс тузилишига ёки буларнинг комбинациясига қўлланилиши мумкин.

2. Ушбу илова молиявий ҳисобот аудитига тегишли бўлган даражада 12(m), 21–26 ва A90–A181-бандларида белгиланганидек, ташкилотнинг ички назорат тизими компонентларини, шунингдек чекловларини янада батафсилроқ тушунтиради.

3. Ташкилотнинг ички назорат тизими таркибига ташкилотнинг ҳисобот мақсадларига, шу жумладан молиявий ҳисобот мақсадларига тегишли жиҳатлар киради, бироқ бундай жиҳатлар молиявий ҳисобот учун аҳамиятли бўлганда операциялар ёки мувофиқлик мақсадларига тегишли жиҳатларни ҳам ўз ичига олиши мумкин.

> **Мисол:**
>
> Қонунлар ва норматив ҳужжатларга мувофиқлик устидан назорат воситалари, бундай назорат воситалари ташкилотнинг молиявий ҳисоботларда шартли мажбуриятлар ҳақидаги маълумотларни ёритиб беришни тайёрлаши учун аҳамиятли бўлганда, молиявий ҳисобот учун аҳамиятли бўлиши мумкин.

Ташкилотнинг ички назорат тизими компонентлари

Назорат муҳити

4. Назорат муҳити бошқарув ва раҳбарият функцияларини ҳамда бошқарув учун масъул шахслар ва раҳбариятнинг ташкилотнинг ички назорат тизимига ва унинг ташкилотдаги аҳамиятига нисбатан муносабатлари, хабардорлиги ва ҳаракатларини ўз ичига олади. Назорат муҳити ташкилотнинг умумий оҳангини белгилайди, унинг одамларининг назорат онглилигига таъсир қилади ва ташкилотнинг ички назорат тизимининг бошқа компонентлари ишлаши учун умумий асосни таъминлайди.

5. Ташкилотнинг назорат онглилиги бошқарув учун масъул шахслар томонидан таъсирланади, чунки уларнинг ролларидан бири бозор талаблари ёки мукофот схемаларидан келиб чиқиши мумкин бўлган молиявий ҳисобот билан боғлиқ раҳбариятга тушадиган босимларни мувозанатлашдир. Шунинг учун бошқарув учун масъул шахсларнинг иштирокига нисбатан назорат муҳитининг лойиҳаси самарадорлиги қуйидаги масалалар таъсирида бўлади:

- Уларнинг раҳбариятдан мустақиллиги ва раҳбарият ҳаракатларини баҳолаш қобилияти.
- Улар ташкилотнинг бизнес операцияларини тушунишлари.
- Улар молиявий ҳисоботлар қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосига мувофиқ тайёрланганлигини, шу жумладан молиявий ҳисоботларда етарли даражада маълумотлар ёритиб берилганлигини баҳолаш даражаси.

6. Назорат муҳити қуйидаги элементларни ўз ичига олади:

   (a) Раҳбарият мажбуриятларининг қандай амалга оширилиши, масалан ташкилот маданиятини яратиш ва сақлаш ҳамда раҳбариятнинг ҳалоллик ва ахлоқий қадриятларга содиқлигини намойиш этиш. Назорат воситаларининг самарадорлиги уларни яратган, бошқарадиган ва кузатадиган одамларнинг ҳалоллиги ва ахлоқий қадриятларидан юқори бўла олмайди. Ҳалоллик ва ахлоқий хулқ-атвор ташкилотнинг ахлоқий ва хулқ-атвор стандартлари ёки хулқ-атвор кодекслари, улар қандай етказилиши (масалан, сиёсат баёнотлари орқали) ва улар амалда қандай кучайтирилиши (масалан, ходимларни ноҳалол, ноқонуний ёки ахлоқсиз ҳаракатларни амалга оширишга ундаши мумкин бўлган рағбатлар ёки васвасаларни бартараф этиш ёки камайтириш учун раҳбарият ҳаракатлари орқали) маҳсулидир. Ташкилот сиёсатларининг ҳалоллик ва ахлоқий қадриятлар бўйича коммуникацияси ходимларга хулқ-атвор стандартларини сиёсат баёнотлари ва хулқ-атвор кодекслари орқали ҳамда намуна орқали етказишни ўз ичига олиши мумкин.

   (b) Бошқарув учун масъул шахслар раҳбариятдан алоҳида бўлганда, бошқарув учун масъул шахслар раҳбариятдан мустақилликларини қандай намойиш этишлари ва ташкилотнинг ички назорат тизимини

назорат қилишни қандай амалга оширишлари. Ташкилотнинг назорат онглилиги бошқарув учун масъул шахслар томонидан таъсирланади. Мулоҳазаларга раҳбариятдан мустақил ва ўз баҳолари ва қарор қабул қилишда холис бўлган етарли индивидлар мавжудлигини; бошқарув учун масъул шахслар назорат мажбуриятларини қандай аниқлаши ва қабул қилиши ва бошқарув учун масъул шахслар раҳбариятнинг ташкилотнинг ички назорат тизимини ишлаб чиқиш, жорий этиш ва бошқариш бўйича назорат мажбуриятларини сақлаб қолишларини ўз ичига олиши мумкин. Бошқарув учун масъул шахслар мажбуриятларининг аҳамияти бошқарув учун масъул шахслар манфаатлари учун ишлаб чиқилган амалиёт кодексларида ва бошқа қонунлар ва норматив ҳужжатлар ёки кўрсатмаларда тан олинади. Бошқарув учун масъул шахсларнинг бошқа мажбуриятларига ҳуштак чалувчи тартиб-таомилларининг лойиҳаси ва самарали ишлашини назорат қилиш киради.

(c) Ташкилотнинг ўз мақсадларига эришиш йўлида ваколат ва жавобгарликларни қандай тақсимлаши. Бу қуйидаги мулоҳазаларни ўз ичига олиши мумкин:

- Ваколат ва жавобгарликнинг асосий соҳалари ва тегишли ҳисобот бериш линиялари;
- Тегишли бизнес амалиётлари, асосий ходимларнинг билими ва тажрибаси ҳамда мажбуриятларни бажариш учун тақдим этилган ресурсларга тегишли сиёсатлар; ва
- Барча ходимлар ташкилот мақсадларини тушунишларини, уларнинг алоҳида ҳаракатлари қандай ўзаро боғлиқ эканлигини ва бу мақсадларга қандай ҳисса қўшишини, шунингдек улар қандай ва нима учун жавобгар бўлишларини тушунишларини таъминлашга қаратилган сиёсатлар ва коммуникациялар.

(d) Ташкилотнинг ўз мақсадларига мувофиқ малакали шахсларни қандай жалб қилиши, ривожлантириши ва сақлаб қолиши. Бу ташкилотнинг индивидларда шахснинг ишини белгилайдиган вазифаларни бажариш учун зарур билим ва кўникмалар мавжудлигини қандай таъминлашини ўз ичига олади, масалан:

- Энг малакали шахсларни ёллаш стандартлари – таълим олиш тарихи, олдинги иш тажрибаси, ўтмишдаги ютуқлар ва ҳалоллик ва ахлоқий хулқ-атвор далилларига урғу берган ҳолда.
- Келажакдаги роллар ва жавобгарликларни етказадиган ўқитиш сиёсатлари, шу жумладан бажаришнинг кутилаётган даражалари ва хулқ-атворни кўрсатадиган ўқув мактаблари ва семинарлар каби амалиётлар; ва
- Ташкилотнинг малакали ходимларни юқори даражадаги жавобгарликка кўтаришга содиқлигини намойиш этадиган мукофотларга олиб келадиган даврий иш фаолиятини баҳолаш.

(e) Ташкилотнинг ташкилотнинг ички назорат тизими мақсадларига эришиш йўлида шахсларни ўз жавобгарликлари учун қандай жавобгар тутиши. Бу, масалан, қуйидагилар орқали амалга оширилиши мумкин:

- Шахсларга назорат мажбуриятлари бажарилиши учун жавобгарликни етказиш ва ҳисобдор қилиш ҳамда зарурат туғилганда тузатувчи ҳаракатларни амалга ошириш механизмлари;
- Ташкилотнинг ички назорат тизими учун масъул бўлганлар учун бажариш ўлчовлари, рағбатлар ва мукофотларни белгилаш, шу жумладан ўлчовлар қандай баҳоланиши ва уларнинг долзарблиги қандай сақланиши;
- Назорат мақсадларига эришиш билан боғлиқ босимлар шахснинг жавобгарликлари ва бажариш ўлчовларига қандай таъсир қилиши; ва
- Зарурат туғилганда шахсларга қандай интизомий чоралар кўрилиши.

Юқоридаги масалаларнинг мослиги ҳар ташкилот учун унинг ҳажми, тузилишининг мураккаблиги ва фаолиятининг хусусиятига қараб ҳар хил бўлади.

Ташкилотнинг рискларни баҳолаш жараёни

7. Ташкилотнинг рискларни баҳолаш жараёни ташкилот мақсадларига эришишга таъсир қиладиган рискларни аниқлаш ва таҳлил қилиш учун такрорланувчи жараён бўлиб, у раҳбарият ёки бошқарув учун масъул шахслар бошқарилиши лозим бўлган рискларни қандай аниқлашлари учун асос бўлиб хизмат қилади.

8. Молиявий ҳисобот мақсадлари учун ташкилотнинг рискларни баҳолаш жараёни раҳбариятнинг ташкилотнинг қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларни тайёрлашга тегишли бизнес рискларини қандай аниқлаши, уларнинг аҳамиятини қандай баҳолаши, уларнинг юзага келиш эҳтимолини

қандай баҳолаши ва уларни бошқариш бўйича қандай ҳаракатларни ва уларнинг натижаларини қандай қарор қилишини ўз ичига олади. Масалан, ташкилотнинг рискларни баҳолаш жараёни ташкилот қайд этилмаган операциялар имкониятини қандай кўриб чиқишини ёки молиявий ҳисоботларда қайд этилган муҳим баҳоларни қандай аниқлаши ва таҳлил қилишини ўз ичига олиши мумкин.

9. Ишончли молиявий ҳисобот учун тегишли рискларга ташкилотнинг молиявий ҳисоботлардаги раҳбарият тасдиқларига мос келадиган молиявий маълумотларни бошлаш, қайд этиш, қайта ишлаш ва ҳисобот бериш қобилиятига салбий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ташқи ва ички ҳодисалар, операциялар ёки вазиятлар киради. Раҳбарият муайян рискларни ҳал қилиш учун режалар, дастурлар ёки ҳаракатларни бошлаши ёки харажат ёки бошқа мулоҳазалар туфайли рискни қабул қилишга қарор қилиши мумкин. Рисклар қуйидаги каби вазиятлар туфайли юзага келиши ёки ўзгариши мумкин:

- Операцион муҳитдаги ўзгаришлар. Тартибга солиш, иқтисодий ёки операцион муҳитдаги ўзгаришлар рақобат босимларидаги ўзгаришларга ва аҳамиятли даражада турли рискларга олиб келиши мумкин.

- Янги ходимлар. Янги ходимларнинг ташкилотнинг ички назорат тизимига бўлган қарашлари ёки тушуниши бошқача бўлиши мумкин.

- Янги ёки янгиланган ахборот тизими. Ахборот тизимидаги муҳим ва тез ўзгаришлар ташкилотнинг ички назорат тизимига тегишли рискни ўзгартириши мумкин.

- Тез ўсиш. Операцияларнинг муҳим ва тез кенгайиши назорат воситаларини зўриқтириши ва назорат воситаларининг издан чиқиши рискини оширади.

- Янги технология. Ишлаб чиқариш жараёнларига ёки ахборот тизимига янги технологияларни киритиш ташкилотнинг ички назорат тизими билан боғлиқ рискни ўзгартириши мумкин.

- Янги бизнес моделлар, маҳсулотлар ёки фаолиятлар. Ташкилот кам тажрибага эга бўлган бизнес соҳаларига ёки операцияларга кириш ташкилотнинг ички назорат тизими билан боғлиқ янги рискларни юзага келтириши мумкин.

- Корпоратив қайта тузилишлар. Қайта тузилишлар ходимлар қисқариши ва назорат ҳамда мажбуриятларни тақсимлашдаги ўзгаришлар билан бирга келиши мумкин, бу эса ташкилотнинг ички назорат тизими билан боғлиқ рискни ўзгартириши мумкин.

- Хорижий операцияларнинг кенгайиши. Хорижий операцияларнинг кенгайиши ёки сотиб олиниши ички назоратга таъсир қилиши мумкин бўлган янги ва кўпинча ноёб рискларни олиб келади, масалан, хорижий валюта операциялари билан боғлиқ қўшимча ёки ўзгарган рисклар.

- Янги ҳисоб ҳужжатлари. Янги ҳисоб тамойилларини қабул қилиш ёки ҳисоб тамойилларини ўзгартириш молиявий ҳисоботларни тайёрлашдаги рискларга таъсир қилиши мумкин.

- АТдан фойдаланиш. Қуйидагилар билан боғлиқ рисклар:

  - Маълумотлар ва ахборотни қайта ишлаш яхлитлигини сақлаш;

  - Агар ташкилотнинг АТ стратегияси ташкилотнинг бизнес стратегиясини самарали қўллаб-қувватламаса, ташкилотнинг бизнес стратегиясига таъсир қиладиган рисклар; ёки

  - Ташкилотнинг АТ муҳитидаги ўзгаришлар ёки узилишлар ёки АТ ходимларининг айланиши ёки ташкилот АТ муҳитига зарур янгиланишларни амалга оширмаганда ёки бундай янгиланишлар ўз вақтида амалга оширилмаганда.

Ички назорат тизимини мониторинг қилиш бўйича ташкилотнинг жараёни

10. Ички назорат тизимини мониторинг қилиш бўйича ташкилотнинг жараёни ташкилотнинг ички назорат тизими самарадорлигини баҳолаш ва зарур тузатиш чораларини ўз вақтида кўриш учун узлуксиз жараёндир. Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни доимий фаолиятлардан, алоҳида баҳолашлардан (даврий ўтказиладиган) ёки иккаласининг маълум комбинациясидан иборат бўлиши мумкин. Доимий мониторинг фаолиятлари кўпинча ташкилотнинг нормал такрорланувчи фаолиятларига киритилган ва мунтазам бошқарув ва назорат фаолиятларини ўз ичига олиши мумкин. Ташкилотнинг жараёни эҳтимол ташкилот томонидан рискларни баҳолашга қараб кўлами ва частотаси бўйича фарқ қилиши мумкин.

11. Ички аудит функцияларининг мақсадлари ва кўлами одатда ташкилотнинг ички назорат тизими самарадорлигини

баҳолаш ёки мониторинг қилиш учун мўлжалланган фаолиятларни ўз ичига олади.[1] Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни раҳбариятнинг банк солиштириш текширувлари ўз вақтида тайёрланаётганини кўриб чиқиши, ички аудиторларнинг сотув ходимларининг сотув шартномалари шартлари бўйича ташкилот сиёсатларига риоя қилишини баҳолаши ва юридик бўлимнинг ташкилотнинг ахлоқий ёки бизнес амалиёти сиёсатларига риоя қилиниши устидан назорати каби фаолиятларни ўз ичига олиши мумкин. Мониторинг, шунингдек, назорат воситаларининг вақт ўтиши билан самарали ишлашини таъминлаш учун ҳам амалга оширилади. Масалан, агар банк солиштириш текширувларининг ўз вақтида бажарилиши ва аниқлиги мониторинг қилинмаса, ходимлар уларни тайёрлашни тўхтатишлари эҳтимоли юқори.

12. Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнига тегишли назорат воситалари, шу жумладан автоматлаштирилган назорат воситаларини мониторинг қиладиган назорат воситалари, автоматлаштирилган ёки қўлда бошқариладиган ёки иккаласининг комбинацияси бўлиши мумкин. Масалан, ташкилот маълум технологиялардан фойдаланишга киришни раҳбариятга ноодатий фаолият ҳақида автоматлаштирилган ҳисоботлар билан автоматлаштирилган мониторинг назорат воситалари орқали кузатиши мумкин, раҳбарият эса аниқланган аномалияларни қўлда текширади.

13. Мониторинг фаолияти ва ахборот тизимига тегишли назорат воситаси ўртасида фарқ қилишда, айниқса, фаолият маълум даражадаги назорат кўрикларини ўз ичига олганда, фаолиятнинг таг тафсилотлари кўриб чиқилади. Назорат кўриклари автоматик равишда мониторинг фаолиятлари сифатида таснифланмайди ва кўрикнинг ахборот тизимига тегишли назорат воситаси ёки мониторинг фаолияти сифатида таснифланиши мулоҳаза масаласи бўлиши мумкин. Масалан, ойлик тўлиқлик назорат воситасининг мақсади хатоларни аниқлаш ва тузатиш бўлиши мумкин, мониторинг фаолияти эса хатолар нима сабабдан юзага келаётганини сўраши ва келажакда хатоларнинг олдини олиш учун жараённи тузатиш мажбуриятини раҳбариятга юклаши мумкин. Содда қилиб айтганда, ахборот тизимига тегишли назорат воситаси муайян рискка жавоб беради, мониторинг фаолияти эса ташкилотнинг ички назорат тизимининг беш компонентининг ҳар биридаги назорат воситалари мўлжалланганидек ишлаётганини баҳолайди.

14. Мониторинг фаолиятлари муаммоларни кўрсатадиган ёки яхшилаш лозим бўлган соҳаларни ажратиб кўрсатадиган ташқи томонлардан олинган маълумотлардан фойдаланишни ўз ичига олиши мумкин. Мижозлар ўз ҳисоб-фактураларини тўлаш ёки ҳисоб-китоблар ҳақида шикоят қилиш орқали билвосита биллинг маълумотларини тасдиқлайдилар. Бундан ташқари, тартибга солувчи органлар ташкилот билан ташкилотнинг ички назорат тизими ишлашига таъсир қиладиган масалалар бўйича алоқа қилишлари мумкин, масалан, банк тартибга солувчи органлари томонидан текширишлар ҳақидаги маълумотлар. Шунингдек, раҳбарият мониторинг фаолиятларини бажаришда ташқи аудиторлардан олинган ташкилотнинг ички назорат тизимига тегишли ҳар қандай маълумотларни кўриб чиқиши мумкин.

Ахборот тизими ва маълумот алмашинуви

15. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун аҳамиятли бўлган ахборот тизими қуйидагиларни бажариш учун мўлжалланган ва ўрнатилган фаолиятлар ва сиёсатлар, ҳамда бухгалтерия ва тасдиқловчи қайдномаларни ўз ичига олади:

    - Ташкилот операцияларини бошлаш, қайд этиш ва қайта ишлаш (шунингдек, операциялардан бошқа ҳодисалар ва шароитлар ҳақидаги маълумотларни қайд этиш, қайта ишлаш ва ёритиб бериш) ва тегишли активлар, мажбуриятлар ва капитал учун ҳисобдорликни таъминлаш;

    - Операцияларни нотўғри қайта ишлашни бартараф этиш, масалан, автоматлаштирилган тўхтатиб туриш файллари ва тўхтатиб туриш элементларини ўз вақтида тозалаш учун бажариладиган тартиб-таомиллар;

    - Тизимнинг назорат воситаларини четлаб ўтиш ёки уларнинг устидан ўтишларни қайта ишлаш ва ҳисобга олиш;

    - Операцияларни қайта ишлашдан олинган маълумотларни асосий китобга киритиш (масалан, йиғилган операцияларни ёрдамчи китобдан ўтказиш);

    - Операциялардан бошқа ҳодисалар ва шароитлар учун молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун аҳамиятли маълумотларни қайд этиш ва қайта ишлаш, масалан, активларнинг эскириши ва амортизацияси ва активларнинг қопланиш даражасидаги ўзгаришлар; ва

    - Қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси томонидан ёритилиши талаб қилинадиган маълумотлар йиғилиши, қайд этилиши, қайта ишланиши, умумлаштирилиши ва молиявий ҳисоботларда тегишли равишда ҳисобот қилинишини таъминлаш.

16. Ташкилотнинг бизнес жараёнлари қуйидагиларни бажариш учун мўлжалланган фаолиятларни ўз ичига олади:

---

[1] 610-сон АХС (2013 йилда қайта кўриб чиқилган) ва мазкур АХСнинг 4-иловаси ички аудитга тегишли қўшимча кўрсатмаларни тақдим этади.

- Ташкилотнинг маҳсулотлари ва хизматларини ишлаб чиқиш, сотиб олиш, ишлаб чиқариш, сотиш ва тарқатиш;

- Қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилишни таъминлаш; ва

- Бухгалтерия ва молиявий ҳисобот маълумотларини ўз ичига олган маълумотларни қайд этиш.

Бизнес жараёнлари ахборот тизими томонидан қайд этиладиган, қайта ишланадиган ва ҳисобот бериладиган операцияларга олиб келади.

17. Маълумотларнинг сифати раҳбариятнинг ташкилот фаолиятларини бошқариш ва назорат қилишда тегишли қарорлар қабул қилиш ва ишончли молиявий ҳисоботларни тайёрлаш қобилиятига таъсир қилади.

18. Ташкилотнинг ички назорат тизимига тегишли шахсий роллар ва мажбуриятларни тушунишни таъминлашни ўз ичига оладиган маълумот алмашинуви сиёсат қўлланмалари, бухгалтерия ва молиявий ҳисобот қўлланмалари ва хотира хатлари каби шаклларда бўлиши мумкин. Маълумот алмашинуви, шунингдек, электрон тарзда, оғзаки ва раҳбарият ҳаракатлари орқали амалга оширилиши мумкин.

19. Ташкилотнинг молиявий ҳисобот роллари ва мажбуриятлари ва молиявий ҳисоботга тегишли муҳим масалалар бўйича маълумот алмашинуви молиявий ҳисоботга тегишли ташкилотнинг ички назорат тизимига тегишли шахсий роллар ва мажбуриятларни тушунишни таъминлашни ўз ичига олади. Бу ходимларнинг ахборот тизимидаги ўз фаолиятларининг бошқаларнинг ишига қандай боғлиқлигини ва ташкилот ичида тегишли юқори даражага исътиснолар ҳақида хабар бериш воситаларини тушуниш даражаси каби масалаларни ўз ичига олиши мумкин.

Назорат фаолиятлари

20. Назорат фаолиятлари компонентидаги назорат воситалари 26-бандга мувофиқ аниқланади. Бундай назорат воситалари маълумотларни қайта ишлаш бўйича назорат воситалари ва умумий АТ назоратини ўз ичига олади, уларнинг иккаласи ҳам қўлда бошқариладиган ёки автоматлаштирилган табиатда бўлиши мумкин. Раҳбарият ўз молиявий ҳисоботи билан боғлиқ ҳолда фойдаланадиган ва таянадиган автоматлаштирилган назорат воситалари ёки автоматлаштирилган жиҳатларни ўз ичига олган назорат воситаларининг даражаси қанчалик юқори бўлса, ташкилот учун маълумотларни қайта ишлаш бўйича назорат воситаларининг автоматлаштирилган жиҳатларининг узлуксиз ишлашини таъминлайдиган умумий АТ назоратини жорий қилиш шунчалик муҳим бўлиши мумкин. Назорат фаолиятлари компонентидаги назорат воситалари қуйидагиларга тегишли бўлиши мумкин:

- *Рухсатлар ва тасдиқлар.* Рухсат операциянинг ҳақиқийлигини тасдиқлайди (яъни, у ҳақиқий иқтисодий ҳодисани англатади ёки ташкилот сиёсати доирасида). Рухсат одатда юқори даражадаги раҳбарият томонидан тасдиқлаш ёки текшириш ва операция ҳақиқийлигини аниқлаш шаклида бўлади. Масалан, назоратчи харажатлар оқилона ва сиёсат доирасида эканини кўриб чиқгандан сўнг харажатлар ҳисоботини тасдиқлайди. Автоматлаштирилган тасдиқлаш мисоли - инвойснинг бирлик нархи олдиндан белгиланган чегара даражаси ичида тегишли харид буюртмаси бирлик нархи билан автоматик равишда таққосланадиган ҳолат. Чегара даражаси ичидаги инвойслар автоматик равишда тўлов учун тасдиқланади. Чегара даражасидан ташқаридаги инвойслар қўшимча текшириш учун белгиланади.

- *Солиштириш текширувлари* - Солиштириш текширувлари икки ёки ундан ортиқ маълумот элементларини таққослайди. Агар фарқлар аниқланса, маълумотларни мувофиқлаштириш учун чоралар кўрилади. Солиштириш текширувлари одатда операцияларни қайта ишлашнинг тўлиқлиги ёки аниқлигини текширади.

- *Текширишлар* - Текширишлар икки ёки ундан ортиқ элементларни бир-бири билан ёки элементни сиёсат билан таққослайди ва икки элемент мос келмаганда ёки элемент сиёсатга мос келмаганда кузатиш ҳаракатини ўз ичига олиши мумкин. Текширишлар одатда операцияларни қайта ишлашнинг тўлиқлиги, аниқлиги ёки ҳақиқийлигини текширади.

- *Жисмоний ёки мантиқий назорат воситалари, шу жумладан активларнинг рухсатсиз кириш, олиш, фойдаланиш ёки чиқариб ташлашдан рисксизлигини таъминловчилар.* Қуйидагиларни ўз ичига олган назорат воситалари:

    - Активларга ва қайдномаларга киришни назорат қилувчи рисксиз жойлар каби адекват ҳимоя чоралари билан активларнинг жисмоний рисксизлиги.

    - Компьютер дастурлари ва маълумотлар файлларига кириш учун рухсат (яъни, мантиқий кириш).

    - Назорат қайдномаларида кўрсатилган миқдорлар билан даврий ҳисоблаш ва таққослаш (масалан, нақд пул, қимматли қоғозлар ва товар-моддий захиралари ҳисобининг натижаларини бухгалтерия

қайдномалари билан таққослаш).

Активларнинг ўғирланишини олдини олишга қаратилган жисмоний назорат воситаларининг молиявий ҳисоботни тайёрлаш ишончлилигига тегишлилик даражаси активлар ўзлаштиришга юқори мойил бўлганда каби вазиятларга боғлиқ.

- *Мажбуриятларни ажратиш.* Турли одамларга операцияларни рухсат этиш, операцияларни қайд этиш ва активларни сақлаш мажбуриятларини юклаш. Мажбуриятларни ажратиш одамнинг ўз мажбуриятлари доирасида хатоларни ёки фирибгарликни ҳам қилиш, ҳам яшириш имкониятига эга бўлишини камайтиришга қаратилган.

  Масалан, кредитли сотувларни рухсат этувчи менежер дебиторлик қарзи қайдномаларини сақлаш ёки нақд пул тушумларини бошқариш учун жавобгар эмас. Агар бир шахс бу фаолиятларнинг барчасини бажара олса, бу шахс, масалан, аниқланмаслиги мумкин бўлган сохта сотувни яратиши мумкин. Худди шундай, сотувчиларда маҳсулот нархи файлларини ёки комиссия ставкаларини ўзгартириш имконияти бўлмаслиги лозим.

  Баъзида мажбуриятларни ажратиш амалий, иқтисодий самарали ёки имконли бўлмайди. Масалан, кичикроқ ва камроқ мураккаб ташкилотларда идеал ажратишга эришиш учун етарли ресурслар мавжуд бўлмаслиги мумкин ва қўшимча ходимларни ёллаш харажатлари қатъиян ман этилган бўлиши мумкин. Бундай вазиятларда, раҳбарият муқобил назорат воситаларини жорий қилиши мумкин. Юқоридаги мисолда, агар сотувчи маҳсулот нархи файлларини ўзгартира олса, сотув функциясига боғлиқ бўлмаган ходимлар сотувчининг нархларни ўзгартирган-ўзгартирмаганлигини ва қандай шароитларда ўзгартирганлигини даврий равишда кўриб чиқадиган аниқловчи назорат фаолияти ўрнатилиши мумкин.

21. Маълум назорат воситалари раҳбарият ёки бошқарув учун масъул шахслар томонидан ўрнатилган тегишли назорат назорати мавжудлигига боғлиқ бўлиши мумкин. Масалан, рухсат бериш назорат воситалари бошқарув учун масъул шахслар томонидан белгиланган инвестиция мезонлари каби белгиланган кўрсатмалар асосида топширилиши мумкин; бошқа томондан, муҳим сотиб олишлар ёки активларни сотишлар каби номунтазам операциялар махсус юқори даражадаги тасдиқни, баъзи ҳолларда, акциядорларнинг тасдиғини ҳам талаб қилиши мумкин.

Ички назоратнинг чекловлари

22. Ташкилотнинг ички назорат тизими, қанчалик самарали бўлишидан қатъи назар, ташкилотга унинг молиявий ҳисобот мақсадларига эришиш ҳақида фақат оқилона ишончни бериши мумкин. Уларга эришиш эҳтимоли ички назоратнинг ажралмас чекловларидан таъсирланади. Булар инсон мулоҳазаси қарор қабул қилишда хато бўлиши мумкинлиги ва ташкилотнинг ички назорат тизимида инсон хатоси туфайли узилишлар юз бериши мумкинлиги каби ҳақиқатларни ўз ичига олади. Масалан, назорат воситасининг лойиҳасида ёки унга киритилган ўзгаришда хато бўлиши мумкин. Худди шундай, назорат воситасининг ишлаши самарасиз бўлиши мумкин, масалан, ташкилотнинг ички назорат тизими мақсадларида ишлаб чиқарилган маълумот (масалан, истисно ҳисоботи) маълумотни кўриб чиқиш учун масъул шахс унинг мақсадини тушунмаса ёки тегишли чора кўрмаса, самарали фойдаланилмайди.

23. Бундан ташқари, назорат воситалари икки ёки ундан ортиқ шахсларнинг тил бириктириши ёки раҳбариятнинг назорат воситаларини ноўрин четлаб ўтиши орқали четлаб ўтилиши мумкин. Масалан, раҳбарият мижозлар билан ташкилотнинг стандарт сотув шартномаларининг шартларини ўзгартирадиган қўшимча келишувлар тузиши мумкин, бу эса тушумларнинг нотўғри тан олинишига олиб келиши мумкин. Шунингдек, белгиланган кредит лимитларидан ошиб кетадиган операцияларни аниқлаш ва ҳисобот бериш учун мўлжалланган АТ иловасидаги таҳрирлаш назорати четлаб ўтилиши ёки ўчирилиши мумкин.

24. Бундан ташқари, назорат воситаларини ишлаб чиқиш ва жорий қилишда, раҳбарият у жорий қилишни танлаган назорат воситаларининг характери ва кўлами, шунингдек у қабул қилишни танлаган рискларнинг характери ва кўлами бўйича мулоҳазалар юритиши мумкин.

4-илова
(14(а), 24(а)(ii), А25–А28, А118 бандларга қаранг)

Ташкилотнинг ички аудит функциясини тушуниш учун мулоҳазалар

Бу илова бундай функция мавжуд бўлганда ташкилотнинг ички аудит функциясини тушуниш билан боғлиқ қўшимча мулоҳазаларни тақдим этади.

Ички аудит функциясининг мақсадлари ва кўлами

1. Ички аудит функциясининг мақсадлари ва кўлами, унинг мажбуриятларининг характери ва ташкилот ичидаги ҳолати, шу жумладан функциянинг ваколати ва ҳисобдорлиги, кенг доирада фарқ қилади ва ташкилотнинг ҳажми, мураккаблиги ва тузилиши ҳамда раҳбарият ва, тегишли ҳолларда, бошқарув учун масъул шахсларнинг талабларига боғлиқ. Бу масалалар ички аудит хартияси ёки ваколатлар доирасида баён қилиниши мумкин.

2. Ички аудит функциясининг мажбуриятлари риск бошқариши, ташкилотнинг ички назорат тизими ва бошқарув жараёнларининг лойиҳаси ва самарадорлиги бўйича раҳбарият ва бошқарув учун масъул шахсларга ишонч бериш учун тартиб-таомилларни бажариш ва натижаларни баҳолашни ўз ичига олиши мумкин. Агар шундай бўлса, ички аудит функцияси ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнида муҳим рол ўйнаши мумкин. Бироқ, ички аудит функциясининг мажбуриятлари операцияларнинг иқтисодийлиги, самарадорлиги ва натижадорлигини баҳолашга қаратилган бўлиши мумкин ва, агар шундай бўлса, функциянинг иши ташкилотнинг молиявий ҳисоботига бевосита боғлиқ бўлмаслиги мумкин.

Ички аудит функциясининг сўровлари

3. Агар ташкилотда ички аудит функцияси мавжуд бўлса, функция ичидаги тегишли шахслардан сўраш аудиторга ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва ташкилотнинг ички назорат тизимини тушунишда, шунингдек молиявий ҳисобот ва тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда фойдали бўлган маълумотларни тақдим этиши мумкин. Ўз ишини бажаришда, ички аудит функцияси ташкилотнинг операциялари ва бизнес рискларини англаб олган бўлиши эҳтимоли юқори ва унинг ишига асосланган топилмаларга эга бўлиши мумкин, масалан аниқланган назорат камчиликлари ёки рисклар, булар эса аудиторнинг ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси, ташкилотнинг ички назорат тизимини тушуниши, аудиторнинг риск баҳолашлари ёки аудитнинг бошқа жиҳатларига қимматли маълумот бериши мумкин. Шунинг учун аудиторнинг сўровлари аудитор ички аудит функциясининг ишидан бажариладиган аудит тартиб-таомилларининг характери ёки муддатини ўзгартириш ёки кўламини камайтириш учун фойдаланишни кутиш-кутмаслигидан қатъи назар амалга оширилади.[1] Айниқса тегишли бўлиши мумкин бўлган сўровлар ички аудит функцияси бошқарув учун масъул шахслар билан кўтарган масалалар ва функциянинг ўз риск баҳолаш жараёнининг натижалари ҳақида бўлиши мумкин.

4. Агар, аудиторнинг сўровларига жавоблар асосида, ташкилотнинг молиявий ҳисоботи ва молиявий ҳисоботлар аудитига тегишли бўлиши мумкин бўлган топилмалар мавжуд бўлиб кўринса, аудитор ички аудит функциясининг тегишли ҳисоботларини ўқишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаши мумкин. Тегишли бўлиши мумкин бўлган ички аудит функцияси ҳисоботларининг мисоллари функциянинг стратегия ва режалаштириш ҳужжатлари ҳамда ички аудит функциясининг текширувлари натижаларини тавсифловчи раҳбарият ёки бошқарув учун масъул шахслар учун тайёрланган ҳисоботларни ўз ичига олади.

5. Бундан ташқари, 240-сон АХСга[2] мувофиқ, агар ички аудит функцияси аудиторга ҳар қандай ҳақиқий, шубҳали ёки гумон қилинган фирибгарлик ҳақида маълумот берса, аудитор буни аудиторнинг фирибгарлик туфайли муҳим бузиб кўрсатиш рискини аниқлашида ҳисобга олади.

6. Сўровлар амалга ошириладиган ички аудит функциясидаги тегишли шахслар аудиторнинг мулоҳазасига кўра тегишли билим, тажриба ва ваколатга эга бўлган шахслар, масалан, бош ички аудит мутахассиси ёки, вазиятга қараб, функция ичидаги бошқа ходимлар. Аудитор, шунингдек, бу шахслар билан даврий учрашувлар ўтказишни ҳам мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаши мумкин.

Ички назорат муҳитини тушунишда ички аудит функциясини кўриб чиқиш

7. Назорат муҳитини тушунишда, аудитор раҳбарият молиявий ҳисоботларни тайёрлашга тегишли аниқланган назорат камчиликлари бўйича ички аудит функциясининг топилмалари ва тавсияларига қандай жавоб берганлигини кўриб чиқиши мумкин, шу жумладан бундай жавоблар жорий қилинган-қилинмаганлиги ва қандай жорий қилинганлиги, ҳамда улар кейинчалик ички аудит функцияси томонидан баҳоланган-баҳоланмаганлигини.

Ички назорат тизимини мониторинг қилиш бўйича ташкилот жараёнида ички аудит функцияси ўйнайдиган ролни тушуниш

---

[1] Тегишли талаблар 610-сон АХС (2013 йилда қайта таҳрирланган)да келтирилган.

[2] 240-сон АХС, 19-банд.

8. Агар ички аудит функциясининг мажбуриятлари ва ишонч бериш фаолиятларининг характери ташкилотнинг молиявий ҳисоботига тегишли бўлса, аудитор аудит далилларини тўғридан-тўғри аудитор томонидан олишда бажариладиган аудит тартиб-таомилларининг характери ёки муддатини ўзгартириш ёки кўламини камайтириш учун ички аудит функциясининг ишидан ҳам фойдаланиши мумкин. Аудиторлар, масалан, олдинги аудитлардаги тажриба ёки аудиторнинг риск баҳолаш тартиб-таомилларига асосланган ҳолда, ташкилотда ташкилотнинг мураккаблиги ва операцияларининг характерига нисбатан етарли ва тегишли равишда ресурслар билан таъминланган, ҳамда бошқарув учун масъул шахсларга бевосита ҳисобот бериш муносабатига эга бўлган ички аудит функцияси мавжуд бўлган тақдирда, ташкилотнинг ички аудит функцияси ишидан фойдаланиш имконияти юқорироқ бўлиши мумкин.

9. Агар, ички аудит функцияси ҳақидаги аудиторнинг дастлабки тушунчасига асосланиб, аудитор бажариладиган аудит тартиб-таомилларининг характери ёки муддатини ўзгартириш ёки кўламини камайтириш учун ички аудит функциясининг ишидан фойдаланишни кутса, 610-сон АХС (2013 йилда қайта таҳрирланган) қўлланилади.

10. 610-сон АХС (2013 йилда қайта таҳрирланган)да батафсилроқ муҳокама қилинганидек, ички аудит функциясининг фаолиятлари молиявий ҳисоботга тегишли бўлиши мумкин бўлган бошқа мониторинг назорат воситаларидан, масалан ташкилотнинг хатоликларни қандай олдини олиши ёки аниқлашига ҳисса қўшишга мўлжалланган раҳбарият бухгалтерия ҳисоби маълумотларини кўриб чиқишдан фарқ қилади.

11. Топшириқнинг бошида ташкилотнинг ички аудит функциясидаги тегишли шахслар билан мулоқотни ўрнатиш ва бутун топшириқ давомида бундай мулоқотни сақлаш маълумотларни самарали алмашишга ёрдам бериши мумкин. Бу аудитор ички аудит функциясининг эътиборига тушиши мумкин бўлган ва бундай масалалар аудиторнинг ишига таъсир қилиши мумкин бўлган муҳим масалалар ҳақида хабардор бўлиши мумкин бўлган муҳитни яратади. 200-сон АХС аудиторнинг профессионал скептицизм билан аудитни режалаштириш ва бажариши аҳамиятини муҳокама қилади,[3] шу жумладан ҳужжатларнинг ишончлилиги ва аудит далиллари сифатида фойдаланиладиган сўровларга жавобларни шубҳа остига қўядиган маълумотларга сезгир бўлишни. Шунга кўра, бутун топшириқ давомида ички аудит функцияси билан маълумот алмашинуви ички аудиторларга бундай маълумотларни аудиторнинг эътиборига етказиш имкониятларини бериши мумкин. Сўнгра аудитор бундай маълумотларни аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва баҳолашида ҳисобга олиши мумкин.

[3] 200-сон АХС, 7-банд

5-илова
(25(a), 26(b)–(c), A94, A166–A172 бандларга қаранг)

Ахборот технологияларини (АТ) тушуниш учун мулоҳазалар

Бу илова аудитор ташкилотнинг ўз ички назорат тизимида АТдан фойдаланишини тушунишда кўриб чиқиши мумкин бўлган қўшимча масалаларни тақдим этади.

Ташкилотнинг ички назорат тизими компонентларида ахборот технологияларидан фойдаланишини тушуниш

1. Ташкилотнинг ички назорат тизими қўлда бажариладиган элементлар ва автоматлаштирилган элементларни ўз ичига олади (яъни, қўлда бажариладиган ва автоматлаштирилган назорат воситалари ва ташкилотнинг ички назорат тизимида фойдаланиладиган бошқа ресурслар). Ташкилотнинг қўлда бажариладиган ва автоматлаштирилган элементларининг аралашмаси ташкилотнинг АТдан фойдаланиш характери ва мураккаблигига қараб ўзгаради. Ташкилотнинг АТдан фойдаланиши қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосига мувофиқ молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун тегишли маълумотларнинг қайта ишланиши, сақланиши ва алмашинуви усулига таъсир қилади ва шунинг учун ташкилотнинг ички назорат тизими қандай лойиҳаланиши ва жорий қилинишига таъсир қилади. Ташкилотнинг ички назорат тизимининг ҳар бир компоненти маълум даражада АТдан фойдаланиши мумкин.

   Умуман олганда, АТ ташкилотга қуйидаги имкониятларни бериш орқали ташкилотнинг ички назорат тизимига фойда келтиради:

   - Операциялар ёки маълумотларнинг катта ҳажмларини қайта ишлашда олдиндан белгиланган бизнес қоидаларни изчил қўллаш ва мураккаб ҳисоб-китобларни бажариш;
   - Маълумотларнинг ўз вақтидалиги, мавжудлиги ва аниқлигини ошириш;
   - Маълумотларнинг қўшимча таҳлилини осонлаштириш;
   - Ташкилот фаолияти, унинг сиёсатлари ва тартиб-таомилларининг бажарилишини мониторинг қилиш қобилиятини кучайтириш;
   - Назорат воситаларининг четлаб ўтилиши рискини камайтириш; ва
   - АТ иловалари, маълумотлар базалари ва операцион тизимларда рисксизлик назорат воситаларини жорий қилиш орқали мажбуриятларни самарали ажратишга эришиш қобилиятини кучайтириш.

2. Қўлда бажариладиган ёки автоматлаштирилган элементларнинг хусусиятлари аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаши ва баҳолаши, ҳамда уларга асосланган кейинги аудит тартиб-таомиллари учун тегишлидир. Автоматлаштирилган назорат воситалари улар осонликча четлаб ўтилиши, эътиборсиз қолдирилиши ёки бекор қилиниши мумкин эмаслиги сабабли қўлда бажариладиган назорат воситаларидан ишончлироқ бўлиши мумкин, шунингдек улар содда хатоларга ва янглишишларга камроқ мойил. Автоматлаштирилган назорат воситалари қуйидаги ҳолатларда қўлда бажариладиган назорат воситаларидан самаралироқ бўлиши мумкин:

   - Такрорланувчи операцияларнинг юқори ҳажми, ёки кутилиши ёки башорат қилиниши мумкин бўлган хатоларни автоматлаштириш орқали олдини олиш ёки аниқлаш ва тузатиш мумкин бўлган вазиятларда.
   - Назорат воситасини бажаришнинг махсус усуллари етарли даражада лойиҳаланиши ва автоматлаштирилиши мумкин бўлган назорат воситалари.

Ахборот тизимида ташкилотнинг ахборот технологияларидан фойдаланишини тушуниш (25(a) бандга қаранг)

3. Ташкилотнинг ахборот тизими қўлда бажариладиган ва автоматлаштирилган элементлардан фойдаланишни ўз ичига олиши мумкин, бу ҳам операцияларнинг қандай бошланиши, қайд этилиши, қайта ишланиши ва ҳисобот қилинишига таъсир қилади. Хусусан, операцияларни бошлаш, қайд этиш, қайта ишлаш ва ҳисобот қилиш тартиб-таомиллари ташкилот томонидан фойдаланиладиган АТ иловалари ва ташкилот бу иловаларни қандай конфигурация қилгани орқали амалга оширилиши мумкин. Бундан ташқари, рақамли маълумот шаклидаги қайдномалар қоғоз ҳужжатлар шаклидаги қайдномаларни алмаштириши ёки тўлдириши мумкин.

4. Операциялар оқими ва ахборот тизимида маълумотларни қайта ишлаш учун тегишли АТ муҳитини тушунишда, аудитор фойдаланиладиган АТ иловаларининг характери ва хусусиятлари, шунингдек қўллаб-қувватловчи АТ инфратузилмаси ва АТ ҳақида маълумот тўплайди. Қуйидаги жадвалда аудитор АТ муҳитини тушунишда кўриб чиқиши мумкин бўлган масалалар мисоллари келтирилган ва ташкилотнинг ахборот тизимида фойдаланиладиган АТ иловаларининг мураккаблигига асосланган АТ муҳитларининг типик хусусиятлари мисолларини ўз ичига олади. Бироқ, бундай хусусиятлар йўналтирувчи бўлиб, ташкилот томонидан фойдаланиладиган махсус АТ иловаларининг характерига қараб фарқ қилиши мумкин.

	Қуйидагиларнинг типик хусусиятлари мисоллари:		
	Мураккаб бўлмаган тижорат дастурий таъминоти	Ўрта ҳажмдаги ва ўртача мураккабликдаги тижорат дастурий таъминоти ёки АТ иловалари	Катта ёки мураккаб АТ иловалари (масалан, ERP тизимлари)
АТни автоматлаштириш даражаси ва ундан фойдаланишга тегишли масалалар:			
• Маълумотларни қайта ишлаш учун автоматлаштирилган тартиб-таомилларнинг кўлами ва бу тартиб-таомилларнинг мураккаблиги, шу жумладан юқори даражада автоматлаштирилган, қоғозсиз қайта ишлаш мавжудлиги.	Мавжуд эмас	Мавжуд эмас	Кенг қамровли ва кўпинча мураккаб автоматлаштирилган тартиб-таомиллар
• Маълумотларни қайта ишлашда ташкилотнинг тизим томонидан яратилган ҳисоботларга таяниш даражаси.	Оддий автоматлаштирилган ҳисобот мантиқи	Оддий тегишли автоматлаштирилган ҳисобот мантиқи	Мураккаб автоматлаштирилган ҳисобот мантиғи; Ҳисобот-яратувчи дастурий таъминот
• Маълумотлар қандай киритилиши (яъни, қўлда киритиш, мижоз ёки етказиб берувчи томонидан киритиш ёки файл юклаш).	Маълумотларни қўлда киритиш	Маълумот киритишларнинг кичик сони ёки оддий интерфейслар	Маълумотларнинг кўп сонли киритилиши ёки мураккаб интерфейслар
• АТ иловалар, маълумотлар базалари ёки АТ муҳитининг бошқа жиҳатлари ўртасида алоқани тизим интерфейслари орқали ички ва ташқи тарзда, тегишли равишда, қандай осонлаштириши.	Автоматлаштирилган интерфейслар йўқ (фақат қўлда киритиш)	Маълумот киритишларнинг кичик сони ёки оддий интерфейслар	Маълумотларнинг кўп сонли киритилиши ёки мураккаб интерфейслар
• Ахборот тизими томонидан қайта ишланадиган рақамли шаклдаги маълумотларнинг ҳажми ва мураккаблиги, шу жумладан бухгалтерия қайдномалари ёки бошқа маълумотлар рақамли шаклда сақланиши ва сақланган маълумотларнинг жойлашуви.	Қўлда текширилиши мумкин бўлган паст ҳажмдаги ёки оддий маълумотлар; Маълумотлар маҳаллий равишда мавжуд	Паст ҳажмдаги маълумотлар ёки оддий маълумотлар	Маълумотларнинг катта ҳажми ёки мураккаб маълумотлар; Маълумотлар омборлари;[1] Ички ёки ташқи АТ хизмат провайдерларидан фойдаланиш (масалан, маълумотларни учинчи томон сақлаш ёки жойлаштириш)
АТ иловалари ва АТ инфратузилмасига тегишли масалалар:			
• Илова тури (масалан, кам ёки ҳеч қандай кастомизациясиз тижорат иловаси, ёки сотиб олиниб кастомизация қилинган ёки	Озгина ёки ҳеч қандай мослаштирилмаган сотиб олинган дастур	Озгина ёки ҳеч қандай мослаштирилмаган сотиб олинган дастур ёки оддий	Махсус ишлаб чиқилган иловалар ёки сезиларли кастомизация билан

[1] Маълумотлар омбори одатда ҳисоботлар яратилиши мумкин бўлган ёки ташкилот томонидан бошқа маълумотларни таҳлил қилиш фаолиятлари учун фойдаланилиши мумкин бўлган битта ёки бир нечта турли манбалардан (масалан, бир нечта маълумотлар базаларидан) интеграцияланган маълумотларнинг марказий омбори сифатида тавсифланади. Ҳисобот-яратувчи бир ёки бир нечта манбалардан (масалан, маълумотлар омбори, маълумотлар базаси ёки АТ иловаси) маълумотларни олиш ва маълумотларни белгиланган форматда тақдим этиш учун фойдаланиладиган АТ иловасидир.

корхона ичида ишлаб чиқилган юқори даражада кастомизация қилинган ёки юқори даражада интеграцияланган илова).		ескирган ёки кичик ЕРП дастурлари	мураккаброқ ERP тизимлари
• АТ иловалари характерининг мураккаблиги ва таг АТ инфратузилмаси.	Кичик, оддий ноутбук ёки мижоз сервер асосидаги ечим	Етук ва барқарор асосий компьютер, кичик ёки оддий мижоз сервер, хизмат сифатида дастурий таъминот булути	Мураккаб асосий компьютер, катта ёки мураккаб мижоз сервер, веб-йўналтирилган, хизмат сифатида инфратузилма булутли
	Мураккаб бўлмаган тижорий дастурий таъминот	Ўрта ҳажмдаги ва ўртача мураккабликдаги тижорий дастурий таъминот ёки АТ дастурлари	Катта ёки мураккаб АТ дастурлари (масалан, ERP тизимлари)
• АТни учинчи томон томонидан жойлаштириш ёки аутсорсинг қилиш мавжудлиги.	Агар аутсорсинг қилинган бўлса, малакали, етук, исботланган провайдер (масалан, булут провайдери)	Агар аутсорсинг қилинган бўлса, малакали, етук, исботланган провайдер (масалан, булут провайдери)	Баъзи дастурлар учун малакали, етук, исботланган провайдер ва бошқалар учун янги ёки янги ташкил этилган провайдер
• Ташкилот ўзининг молиявий ҳисоботига таъсир қиладиган юзага келаётган технологиялардан фойдаланаётганлиги.	Юзага келаётган технологиялардан фойдаланилмайди	Баъзи дастурларда юзага келаётган технологиялардан чекланган фойдаланиш	Платформалар бўйлаб юзага келаётган технологиялардан аралаш фойдаланиш
АТ жараёнларига тегишли масалалар:			
• АТ муҳитини сақлашда иштирок этувчи ходимлар (АТ муҳитининг рисксизлиги ва ўзгаришларини бошқарадиган АТ қўллаб-қувватлаш ресурсларининг сони ва малака даражаси).	Етказиб берувчи янгиланишларини қайта ишлаш ва киришни бошқариш учун чекланган АТ билимига эга оз сонли ходимлар	АТ кўникмаларига эга / АТга ихтисослашган чекланган ходимлар	Дастурлаш кўникмаларини ўз ичига олган малакали ходимларга эга ихтисослашган АТ бўлимлари
• Кириш ҳуқуқларини бошқариш жараёнларининг мураккаблиги.	Кириш ҳуқуқларини бошқарадиган маъмурий киришга эга ягона шахс	Кириш ҳуқуқларини бошқарадиган маъмурий киришга эга оз сонли шахслар	Кириш ҳуқуқлари учун АТ бўлими томонидан бошқариладиган мураккаб жараёнлар
• Айниқса, веб-асосли операциялар ёки ташқи интерфейсларни ўз ичига олган операциялар мавжуд бўлганда, АТ муҳити устидан рисксизликнинг мураккаблиги, шу жумладан АТ дастурлари, маълумотлар базалари ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатларининг киберрискларга заифлиги.	Ташқи веб-элементларсиз оддий жойида (локал) кириш	Асосан оддий, рол асосидаги рисксизликка эга баъзи веб-асосли дастурлар	Веб-асосли кириш ва мураккаб рисксизлик моделларига эга кўп платформалар
• Маълумотларни қайта ишлаш усулига дастур ўзгаришлари киритилганлиги, ва давр мобайнида бундай ўзгаришларнинг кўлами.	Дастур коди ўрнатилмаган тижорий дастурий таъминот	Дастур коди бўлмаган баъзи тижорий дастурлар ва кичик сонли ёки оддий ўзгаришларга эга бошқа етук дастурлар; анъанавий	Янги ёки кўп сонли ёки мураккаб ўзгаришлар, ҳар йили бир неча ишлаб чиқиш цикллари

		тизимлар ишлаб чиқиш ҳаёт цикли	
• АТ муҳитидаги ўзгариш кўлами (масалан, АТ муҳитининг янги жиҳатлари ёки АТ дастурлари ёки асосий АТ инфратузилмасидаги муҳим ўзгаришлар).	Ўзгаришлар тижорий дастурнинг версия янгиланишлари билан чекланган	Ўзгаришлар тижорий дастурий таъминот янгиланишлари, ERP версия янгиланишлари ёки мерос тизимларни такомиллаштиришлардан иборат	Янги ёки кўп сонли ёки мураккаб ўзгаришлар, ҳар йили бир неча ишлаб чиқиш цикллари, кучли ERP мослаштириш
• Давр мобайнида катта маълумотлар конверсияси амалга оширилганлиги, ва агар шундай бўлса, киритилган ўзгаришларнинг хусусияти ва аҳамияти, ҳамда конверсия қандай амалга оширилганлиги.	Етказиб берувчи томонидан тақдим этилган дастур янгиланишлари; Янгилаш учун маълумотлар конверсияси хусусиятлари йўқ	Чекланган миқдордаги маълумотлар конверсия қилинадиган тижорий дастурий таъминот дастурлари учун кичик версия янгиланишлари	Асосий версия янгиланиши, янги релиз, платформа ўзгаришиRetryClaude can make mistakes. Please double-check responses.

Янги ривожланаётган технологиялар

5. Ташкилотлар операцион самарадорликни ошириш ёки молиявий ҳисоботни такомиллаштириш учун махсус имкониятлар тақдим этиши мумкин бўлганлиги сабабли юзага келаётган технологиялардан (масалан, блокчейн, робототехника ёки сунъий интеллект) фойдаланишлари мумкин. Молиявий ҳисоботларни тайёрлашга тегишли ташкилотнинг ахборот тизимида юзага келаётган технологиялар қўлланилганда, аудитор АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлган АТ дастурлари ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатларини аниқлашда бундай технологияларни ҳисобга олиши мумкин. Юзага келаётган технологиялар мавжуд технологияларга нисбатан янада мураккаброқ ҳисобланса-да, 26(b)-(c)-бандга мувофиқ АТ дастурлари ва аниқланган умумий АТ назорат воситаларига нисбатан аудиторнинг мажбуриятлари ўзгаришсиз қолади.

Масштаблаштириш

6. Ташкилотнинг АТ муҳитини тушуниб олиш тижорий дастурдан фойдаланадиган ва ташкилот ҳеч қандай дастур ўзгаришларини киритиш учун манба кодига кириш имкониятига эга бўлмаган камроқ мураккаб ташкилот учун осонроқ амалга оширилиши мумкин. Бундай ташкилотларда махсус АТ ресурслари бўлмаслиги мумкин, аммо ходимларга кириш ҳуқуқини бериш ёки АТ дастурларига етказиб берувчи томонидан тақдим этилган янгиланишларни ўрнатиш мақсадида маъмурий рол учун тайинланган шахс бўлиши мумкин. Ахборот тизимида камроқ мураккаб ташкилот фойдаланиши мумкин бўлган ягона АТ дастури бўлиши мумкин бўлган тижорий ҳисоб дастурий пакетининг хусусиятини тушуниш учун аудитор ҳисобга олиши мумкин бўлган махсус масалаларга қуйидагилар киради:

    - Дастурий таъминот яхши ўрнатилганлиги ва ишончлилик обрўсига эга даражаси;

    - Ташкилотнинг базавий дастурий таъминотга қўшимча модулларни (яъни, қўшимчаларни) қўшиш ёки маълумотларга тўғридан-тўғри ўзгартиришлар киритиш учун дастурий таъминотнинг манба кодини ўзгартириш имконияти даражаси;

    - Дастурий таъминотга киритилган ўзгартиришларнинг хусусияти ва кўлами. Ташкилот дастурий таъминотнинг манба кодини ўзгартира олмаса-да, кўпгина дастурий пакетлар конфигурацияга имкон беради (масалан, ҳисобот параметрларини созлаш ёки ўзгартириш). Булар одатда манба кодига ўзгартиришлар киритишни ўз ичига олмайди; аммо, аудитор аудит далили сифатида фойдаланиладиган дастурий таъминот томонидан ишлаб чиқилган маълумотларнинг тўлиқлиги ва аниқлигини кўриб чиқишда ташкилот дастурий таъминотни қай даражада конфигурация қилиш имкониятига эга эканлигини ҳисобга олиши мумкин; ва

    - Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш билан боғлиқ маълумотларга тўғридан-тўғри кириш имконияти даражаси (яъни, АТ дастуридан фойдаланмасдан маълумотлар базасига тўғридан-тўғри кириш) ва қайта ишланаётган маълумотлар ҳажми. Маълумотлар ҳажми қанчалик катта бўлса, ташкилотга маълумотлар яхлитлигини сақлаб туриш учун назорат воситалари лозим бўлиш эҳтимоли шунчалик катта, бунга маълумотларга рухсатсиз кириш ва ўзгартиришлар киритишга қарши умумий АТ назорат воситалари киради.

7. Мураккаб АТ муҳитлари юқори даражада мослаштирилган ёки юқори даражада интеграциялашган АТ дастурларини ўз ичига олиши мумкин ва шунинг учун тушуниш учун кўпроқ куч талаб қилиши мумкин. Молиявий ҳисобот жараёнлари ёки АТ дастурлари бошқа АТ дастурлари билан интеграциялашган бўлиши мумкин. Бундай

интеграция ташкилотнинг ахборот тизимида операциялар оқими ва маълумотларни қайта ишлаш учун тегишли АТ дастурларига маълумот тақдим этадиган, ташкилотнинг бизнес операцияларида қўлланиладиган АТ дастурларини ўз ичига олиши мумкин. Бундай ҳолатларда, ташкилотнинг бизнес операцияларида қўлланиладиган баъзи АТ дастурлари ҳам молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун аҳамиятли бўлиши мумкин. Мураккаб АТ муҳитлари ҳам дастурий таъминотни ишлаб чиқиш ва АТ муҳитини сақлаш кўникмаларига эга бўлган ходимлар томонидан қўллаб-қувватланадиган тузилмалашган АТ жараёнларига эга махсус АТ бўлимларини талаб қилиши мумкин. Бошқа ҳолларда, ташкилот ўзининг АТ муҳитидаги муайян жиҳатларни ёки АТ жараёнларини бошқариш учун ички ёки ташқи хизмат провайдерларидан фойдаланиши мумкин (масалан, учинчи томон томонидан жойлаштириш).

Фойдаланиладиган АТдан келиб чиқадиган рискларга мойил АТ дастурларини аниқлаш

8. Ташкилотнинг АТ муҳитининг хусусияти ва мураккаблигини, шу жумладан маълумотларни қайта ишлаш назорат воситаларининг хусусияти ва кўламини тушуниш орқали, аудитор ташкилот молиявий маълумотларни аниқ қайта ишлаш ва уларнинг яхлитлигини сақлашда таянадиган АТ дастурларини аниқлаши мумкин. Ташкилот таянадиган АТ дастурларини аниқлаш, бундай автоматлаштирилган назорат воситалари аниқланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини бартараф этиши шарти билан, бундай АТ дастурлари ичидаги автоматлаштирилган назорат воситаларини тестлаш бўйича аудиторнинг қарорига таъсир қилиши мумкин. Аксинча, агар ташкилот АТ дастурига таянмаса, бундай АТ дастуридаги автоматлаштирилган назорат воситалари операцион самарадорлик тестлари мақсадлари учун тегишли ёки етарли даражада аниқ бўлмаслиги мумкин. 26(б)-бандга мувофиқ аниқланиши мумкин бўлган автоматлаштирилган назорат воситалари, масалан, автоматлаштирилган ҳисоб-китоблар ёки харид буюртмаси, етказиб берувчининг юк жўнатиш ҳужжати ва етказиб берувчининг ҳисоб-фактураси каби уч томонлама мувофиқлик текшируви каби кирувчи, қайта ишлаш ва чиқувчи назорат воситаларини ўз ичига олиши мумкин. Аудитор автоматлаштирилган назорат воситаларини аниқлаганда ва АТ муҳитини тушуниш орқали ташкилот ўша автоматлаштирилган назорат воситаларини ўз ичига олган АТ дастурига таянаётганлигини аниқлаганда, аудитор АТ дастурини АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлган дастур сифатида аниқлаши эҳтимоли юқорироқ бўлиши мумкин.

9. Аудитор аниқлаган автоматлаштирилган назорат воситаларига эга АТ дастурлари АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил эканлигини кўриб чиқишда, аудитор ташкилот раҳбариятига бундай назорат воситаларига ёки АТ дастурларига дастурий ўзгартиришлар киритиш имконини берадиган манба кодига кириш имкониятига эга ёки йўқлигини ва унинг даражасини ҳисобга олиши эҳтимоли юқори. Ташкилот дастур ёки конфигурацияга ўзгартиришлар киритиш даражаси ва бундай ўзгаришлар устидан АТ жараёнлари расмийлаштирилган даражаси ҳам тегишли мулоҳазалар бўлиши мумкин. Аудитор, шунингдек, маълумотларга ноўрин кириш ёки ўзгаришлар киритиш рискини ҳам кўриб чиқиши эҳтимоли юқори.

10. Аудитор аудит далили сифатида фойдаланишни мўлжаллаши мумкин бўлган тизим томонидан яратилган ҳисоботларга, масалан, савдодан дебиторлик қарзлари бўйича муддатлар таҳлили ҳисоботи ёки товар-моддий захираларни баҳолаш ҳисоботи киради. Бундай ҳисоботлар учун аудитор ҳисоботнинг кирувчи ва чиқувчи маълумотларини моҳиятан текшириш орқали ҳисоботнинг тўлиқлиги ва аниқлиги тўғрисида аудит далилларини олиши мумкин. Бошқа ҳолатларда, аудитор ҳисоботни тайёрлаш ва сақлаш бўйича назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлашни режалаштириши мумкин, бу ҳолда уни ишлаб чиқарадиган АТ дастури АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлиши эҳтимоли юқори. Ҳисоботнинг тўлиқлиги ва аниқлигини тестлашдан ташқари, аудитор ҳисоботдаги дастурга ноўрин ёки рухсатсиз ўзгартиришлар киритиш ёки маълумотларни ўзгартириш билан боғлиқ рискларни бартараф этувчи умумий АТ назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлашни режалаштириши мумкин.

11. Баъзи АТ дастурлари улар ичида ҳисобот ёзиш функционаллигини ўз ичига олиши мумкин, баъзи ташкилотлар эса ҳисобот ёзиш учун алоҳида дастурлардан ҳам фойдаланиши мумкин (яъни, ҳисобот ёзувчилари). Бундай ҳолларда, аудитор АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил АТ дастурларини аниқлаш учун тизим томонидан яратилган ҳисоботлар манбаларини (яъни, ҳисоботни тайёрлайдиган дастур ва ҳисобот томонидан фойдаланиладиган маълумот манбалари) аниқлаш зарурияти туғилиши мумкин.

12. АТ дастурлари томонидан фойдаланиладиган маълумот манбалари, масалан, фақат АТ дастури орқали ёки маълумотлар базасини бошқариш имтиёзларига эга АТ ходимлари орқали кириш мумкин бўлган маълумотлар базалари бўлиши мумкин. Бошқа ҳолатларда, маълумот манбаси АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил деб ҳисобланиши мумкин бўлган АТ дастури бўлиб ҳисобланадиган маълумотлар омбори бўлиши мумкин.

13. Аудитор бир нечта интеграциялашган АТ дастурларини ўз ичига олиши мумкин бўлган операцияларни юқори даражада автоматлаштирилган ва қоғозсиз қайта ишлаш туфайли фақат моҳиятан текшириш тартиб-таомиллари етарли бўлмайдиган рискни аниқлаган бўлиши мумкин. Бундай ҳолатларда, аудитор томонидан аниқланган назорат воситалари автоматлаштирилган назорат воситаларини ўз ичига олиш эҳтимоли юқори. Бундан ташқари, ташкилот қайта ишланган операциялар ва қайта ишлашда ишлатиладиган бошқа маълумотларнинг яхлитлигини сақлаш учун умумий АТ назорат воситаларига таяниши мумкин. Бундай ҳолатларда, маълумотларни қайта ишлаш ва сақлашда иштирок этувчи АТ дастурлари АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлиш эҳтимоли юқори.

Якуний фойдаланувчи ҳисоблаш воситаси (ЯФҲВ)

14. Аудит далиллари якуний фойдаланувчи ҳисоблаш воситаси (масалан, электрон жадвал дастурлари ёки оддий маълумотлар базалари) да бажариладиган ҳисоб-китобда фойдаланиладиган тизим томонидан яратилган натижа шаклида ҳам келиши мумкин бўлса-да, бундай воситалар одатда 26(б)-банд контекстида АТ дастурлари сифатида аниқланмайди. Якуний фойдаланувчи ҳисоблаш воситаларига кириш ва ўзгартириш киритиш учун назорат воситаларини ишлаб чиқиш ва жорий этиш мураккаб бўлиши мумкин, ва бундай назорат воситалари камдан-кам ҳолларда умумий АТ назорат воситаларига тенг ёки улар каби самарали бўлади. Аксинча, аудитор якуний фойдаланувчи ҳисоблашни ўз ичига олган мақсад ва мураккабликни ҳисобга олган ҳолда, маълумотларни қайта ишлаш назорат воситаларининг комбинациясини кўриб чиқиши мумкин, масалан:

- Манба маълумотларини бошлаш ва қайта ишлаш устидан маълумотларни қайта ишлаш назорат воситалари, шу жумладан маълумотлар олинадиган нуқтага (яъни, маълумотлар омборига) қадар тегишли автоматлаштирилган ёки интерфейс назорат воситалари;

- Мантиқнинг мўлжалланганидек ишлашини текширувчи назорат воситалари, масалан, маълумотлар олинишини "исботлайдиган" назорат воситалари, масалан ҳисоботни ундан олинган маълумотлар билан таққослаш, ҳисоботдаги алоҳида маълумотларни манба билан таққослаш ва аксинча, ва формулалар ёки макросларни текширувчи назорат воситалари; ёки

- Формулалар ёки макросларни тизимли равишда текширадиган тасдиқлаш дастурий воситалари, масалан электрон жадвал яхлитлиги воситалари.

Масштаблаштириш

15. Ташкилотнинг ахборот тизимида сақланадиган ва қайта ишланадиган маълумотлар яхлитлигини сақлаб қолиш қобилияти тегишли операциялар ва бошқа маълумотларнинг мураккаблиги ва ҳажмига қараб фарқланиши мумкин. Муҳим операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб беришни қўллаб-қувватлайдиган маълумотларнинг мураккаблиги ва ҳажми қанчалик юқори бўлса, ташкилот учун ушбу маълумотлар яхлитлигини фақат маълумотларни қайта ишлаш назорат воситалари (масалан, кирувчи ва чиқувчи назорат воситалари ёки кўриб чиқиш назорат воситалари) орқали сақлаб қолиш эҳтимоли шунчалик паст бўлади. Бундай маълумотлардан аудит далили сифатида фойдаланилганда, аудиторнинг бундай маълумотларнинг тўлиқлиги ва аниқлиги тўғрисида фақат моҳиятан текшириш орқали аудит далилларини олиш имконияти ҳам камроқ бўлиб қолади. Баъзи ҳолатларда, операциялар ҳажми ва мураккаблиги пастроқ бўлганда, раҳбарият маълумотларнинг аниқлиги ва тўлиқлигини текшириш учун етарли бўлган маълумотларни қайта ишлаш назоратига эга бўлиши мумкин (масалан, айрим сотув буюртмалари қайта ишланиб, тўлов учун ҳисоб-фактуралар берилиб, дастлаб АТ дастурига киритилган қоғоз нусхасига мослаштирилиши мумкин). Ташкилот АТ дастурлари томонидан фойдаланиладиган муайян маълумотларнинг яхлитлигини сақлаш учун умумий АТ назорат воситаларига таянганда, аудитор ушбу маълумотларни сақлайдиган АТ дастурлари АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил эканлигини аниқлаши мумкин.

Фойдаланиладиган АТдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлмаслиги эҳтимоли юқори бўлган АТ дастури хусусиятлари мисоллари:	Фойдаланиладиган АТдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлиши эҳтимоли юқори бўлган АТ дастури хусусиятлари мисоллари:
• Мустақил дастурлар. • Маълумотлар (операциялар) ҳажми аҳамиятли эмас. • Дастур функционаллиги мураккаб эмас. • Ҳар бир операция дастлабки қоғоз нусхадаги ҳужжат билан тасдиқланган.	• Дастурлар бир-бирига боғланган (интерфейсланган). • Маълумотлар (операциялар) ҳажми аҳамиятли. • Дастур функционаллиги мураккаб, чунки: ○ Дастур операцияларни автоматик равишда бошлайди; ва ○ Автоматлаштирилган ёзувларга асос бўлиб хизмат қиладиган турли мураккаб ҳисоб-китоблар мавжуд.
• АТ дастури қуйидаги сабабларга кўра АТдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлмаслиги эҳтимоли юқори: • Маълумотлар ҳажми аҳамиятли эмас ва шунинг учун раҳбарият маълумотларни қайта ишлаш ёки сақлаш учун умумий АТ назорат воситаларига таянмайди.	• АТ дастури қуйидаги сабабларга кўра АТдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлиши эҳтимоли юқори: • Маълумотлар ҳажми аҳамиятли бўлганлиги сабабли раҳбарият маълумотларни қайта ишлаш ёки сақлаш учун дастур тизимига таянади.

• Раҳбарият автоматлаштирилган назорат воситаларига ёки бошқа автоматлаштирилган функционалликка таянмайди. Аудитор 26(а)-бандга мувофиқ автоматлаштирилган назорат воситаларини аниқламаган. • Раҳбарият ўз назорат воситаларида тизим томонидан яратилган ҳисоботлардан фойдаланса-да, бу ҳисоботларга таянмайди. Аксинча, у ҳисоботларни қоғоз нусхадаги ҳужжатлар билан солиштиради ва ҳисоботлардаги ҳисоб-китобларни текширади. • Аудитор аудит далили сифатида фойдаланиладиган ташкилот томонидан ишлаб чиқарилган маълумотларни бевосита тестлайди.	• Раҳбарият аудитор ҳам аниқлаган муайян автоматлаштирилган назорат воситаларини бажариш учун дастур тизимига таянади.

АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлган АТ муҳитининг бошқа жиҳатлари

16. Аудитор АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлган АТ дастурларини аниқлаганда, АТ муҳитининг бошқа жиҳатлари ҳам одатда АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлади. АТ инфратузилмаси маълумотлар базалари, операцион тизим ва тармоқни ўз ичига олади. Маълумотлар базалари АТ дастурлари томонидан фойдаланиладиган маълумотларни сақлайди ва кўплаб ўзаро боғлиқ маълумотлар жадвалларидан иборат бўлиши мумкин. Маълумотлар базаларидаги маълумотларга маълумотлар базасини бошқариш тизимлари орқали АТ ёки маълумотлар базасини бошқариш имтиёзларига эга бошқа ходимлар томонидан ҳам тўғридан-тўғри кириш мумкин. Операцион тизим аппарат таъминоти, АТ дастурлари ва тармоқда фойдаланиладиган бошқа дастурий таъминот ўртасидаги алоқаларни бошқариш учун масъулдир. Шу тарзда, АТ дастурлари ва маълумотлар базаларига операцион тизим орқали тўғридан-тўғри кириш мумкин. Тармоқ АТ инфратузилмасида маълумотларни узатиш ва умумий алоқа линияси орқали маълумотлар, ресурслар ва хизматларни алмашиш учун ишлатилади. Тармоқ, шунингдек, одатда таянч ресурсларга кириш учун мантиқий рисксизлик қатламини (операцион тизим орқали амалга ошириладиган) ўрнатади.

17. Аудитор томонидан АТдан келиб чиқадиган рискларга мойил АТ дастурлари аниқланганда, аниқланган АТ дастури томонидан қайта ишланадиган маълумотларни сақлайдиган маълумотлар базаси (ёки базалари) ҳам одатда аниқланади. Шунингдек, АТ дастурининг ишлаш қобилияти кўпинча операцион тизимга боғлиқ бўлганлиги ва АТ дастурлари ва маълумотлар базаларига операцион тизимдан тўғридан-тўғри кириш мумкин бўлганлиги сабабли, операцион тизим одатда АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларга мойил бўлади. Аниқланган АТ дастурлари ва тегишли маълумотлар базаларига кириш марказий нуқтаси бўлганда ёки АТ дастури интернет орқали етказиб берувчилар ёки ташқи томонлар билан ўзаро алоқада бўлганда, ёки аудитор томонидан веб-юзали АТ дастурлари аниқланганда тармоқ аниқланиши мумкин.

АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рисклар ва умумий АТ назорат воситаларини аниқлаш

18. АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рисклар мисолларига маълумотларни нотўғри қайта ишлайдиган, нотўғри маълумотларни қайта ишлайдиган, ёки иккаласини ҳам бажарадиган АТ дастурларига ноўрин таяниш билан боғлиқ рисклар киради, масалан:

    - Рухсатсиз ёки мавжуд бўлмаган операцияларни ёзиб олиш, ёки операцияларни нотўғри ёзиб олишни ўз ичига олган, маълумотларнинг йўқ қилинишига ёки маълумотларга ноўрин ўзгартиришлар киритилишига олиб келиши мумкин бўлган маълумотларга рухсатсиз кириш. Бир нечта фойдаланувчилар умумий маълумотлар базасига кириш имкониятига эга бўлганда алоҳида рисклар юзага келиши мумкин.

    - АТ ходимлари ўзларининг белгиланган вазифаларини бажариш учун зарур бўлганидан ортиқроқ кириш имтиёзларини олиши, бу эса мажбуриятларнинг тақсимланишини бузиши мумкин.

    - Асосий файлларга рухсатсиз ўзгартиришлар киритиш.

    - АТ дастурларига ёки АТ муҳитининг бошқа жиҳатларига рухсатсиз ўзгартиришлар киритиш.

    - АТ дастурларига ёки АТ муҳитининг бошқа жиҳатларига зарур ўзгартиришларни киритмаслик.

    - Ноўрин қўлда аралашув.

    - Маълумотларни потенциал йўқотиш ёки зарур бўлганда маълумотларга кириш имконияти йўқлиги.

19. Аудиторнинг рухсатсиз кириш бўйича мулоҳазаси ички ёки ташқи томонлар томонидан рухсатсиз киришга

тегишли рискларни (кўпинча киберрисксизлик рисклари деб аталади) ўз ичига олиши мумкин. Бундай рисклар зарурий равишда молиявий ҳисоботга таъсир қилмаслиги мумкин, чунки ташкилотнинг АТ муҳити операцион ёки мувофиқлик эҳтиёжларини қондирадиган АТ дастурлари ва тегишли маълумотларни ҳам ўз ичига олиши мумкин. Шуни таъкидлаш муҳимки, кибер ҳодисалар одатда аввал периметр ва ички тармоқ қатламлари орқали содир бўлади, бу қатламлар одатда молиявий ҳисоботларни тайёрлашга таъсир қиладиган АТ дастури, маълумотлар базаси ва операцион тизимлардан анча узоқда жойлашган. Шунга кўра, агар рисксизлик бузилиши ҳақида маълумот аниқланган бўлса, аудитор одатда бундай бузилишнинг молиявий ҳисоботга таъсир қилиш имконияти даражасини кўриб чиқади. Агар молиявий ҳисоботга таъсир қилиши мумкин бўлса, аудитор молиявий ҳисоботлардаги потенциал хатоликларнинг мумкин бўлган таъсири ёки кўламини аниқлаш учун тегишли назорат воситаларини тушуниш ва тестлашни ёки ташкилот бундай рисксизлик бузилиши билан боғлиқ етарли маълумотларни тақдим этганлигини аниқлашни қарор қилиши мумкин.

20. Бундан ташқари, ташкилотнинг молиявий ҳисоботларига тўғридан-тўғри ёки билвосита таъсир кўрсатиши мумкин бўлган қонунлар ва норматив ҳужжатлар маълумотларни ҳимоя қилиш қонунчилигини ўз ичига олиши мумкин. 250-сон АҲС (Қайта таҳрирланган)га мувофиқ, ташкилотнинг бундай қонунлар ёки норматив ҳужжатларга риоя қилишини кўриб чиқиш ташкилот тегишли қонунлар ёки норматив ҳужжатларга риоя қилиш учун жорий қилган АТ жараёнлари ва умумий АТ назорат воситаларини тушунишни ўз ичига олиши мумкин.

21. Умумий АТ назорат воситалари АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларни бартараф этиш учун жорий қилинади. Шунга кўра, аудитор аниқланган АТ дастурлари ва АТ муҳитининг бошқа жиҳатлари ҳамда АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган тегишли рисклар ҳақида олинган тушунчани умумий АТ назорат воситаларини аниқлашда қўллайди. Баъзи ҳолларда, ташкилот ўзининг АТ муҳитида ёки маълум АТ дастурлари бўйлаб умумий АТ жараёнларидан фойдаланиши мумкин, бунда АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган умумий рисклар ва умумий АТ назорат воситалари аниқланиши мумкин.

22. Умуман олганда, АТ муҳитининг бошқа жиҳатларига нисбатан АТ дастурлари ва маълумотлар базаларига оид умумий АТ назорат воситаларининг кўпроқ сони аниқланиши эҳтимоли юқори. Бунинг сабаби, бу жиҳатлар ташкилотнинг ахборот тизимида маълумотларни қайта ишлаш ва сақлаш билан энг яқиндан боғлиқ. Умумий АТ назорат воситаларини аниқлашда, аудитор якуний фойдаланувчилар ва ташкилотнинг АТ ходимлари ёки АТ хизмат провайдерлари ҳаракатлари устидан назорат воситаларини кўриб чиқиши мумкин.

23. **6-илова** АТ муҳитининг турли жиҳатлари учун одатда жорий қилинадиган умумий АТ назорат воситаларининг хусусияти ҳақида қўшимча тушунтириш беради. Бундан ташқари, турли АТ жараёнлари учун умумий АТ назорат воситалари мисоллари келтирилган.

6-илова
(26(c), A173–A174 бандларга қаранг)

Умумий АТ назорат воситаларини тушуниш бўйича мулоҳазалар

Ушбу илова аудитор умумий АТ назорат воситаларини тушунишда ҳисобга олиши мумкин бўлган қўшимча масалаларни тақдим этади.

1. Ушбу илова аудитор умумий АТ назорат воситаларини тушунишда ҳисобга олиши мумкин бўлган қўшимча масалаларни тақдим этади.

   (a) Дастурлар

   АТ дастури қатламидаги умумий АТ назорат воситалари дастур функционаллигининг хусусияти ва кўлами ҳамда технологияда рухсат этилган кириш йўллари билан боғлиқ бўлади. Масалан, мураккаб рисксизлик опциялари билан юқори даражада интеграциялашган АТ дастурлари учун, фақат операциялар орқали кириш усуллари билан ҳисоб қолдиқларининг кичик қисмини қўллаб-қувватловчи мерос АТ дастурига нисбатан кўпроқ назорат воситалари тегишли бўлади.

   (b) Маълумотлар базаси

   Маълумотлар базаси қатламидаги умумий АТ назорат воситалари одатда тўғридан-тўғри маълумотлар базасига кириш ёки скрипт ёки дастурни бажариш орқали маълумотлар базасидаги молиявий ҳисобот маълумотларига рухсатсиз янгиланишлар киритиш билан боғлиқ АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларни бартараф этади.

   (c) Операцион тизим

   Операцион тизим қатламидаги умумий АТ назорат воситалари одатда бошқа назорат воситаларини четлаб ўтишга имкон берадиган маъмурий киришга тегишли АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларни бартараф этади. Бу бошқа фойдаланувчиларнинг кириш маълумотларини бузиш, янги, рухсатсиз фойдаланувчиларни қўшиш, зарарли дастурларни юклаш ёки скриптлар ёки бошқа рухсатсиз дастурларни бажариш каби ҳаракатларни ўз ичига олади.

   (d) Тармоқ

   Тармоқ қатламидаги умумий АТ назорат воситалари одатда тармоқни сегментлаш, масофадан кириш ва аутентификация билан боғлиқ АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискларни бартараф этади. Тармоқ назорат воситалари ташкилот молиявий ҳисоботда фойдаланиладиган веб-юзали дастурларга эга бўлганда тегишли бўлиши мумкин. Ташкилот муҳим бизнес партнёрлик муносабатларига ёки учинчи томон аутсорсингига эга бўлганда, бу маълумотлар узатилишини ва масофадан кириш эҳтиёжини оширганда, тармоқ назорат воситалари тегишли бўлиши мумкин.

2. Мавжуд бўлиши мумкин бўлган умумий АТ назорат воситалари мисоллари, АТ жараёни бўйича ташкил этилган:

   (a) Киришни бошқариш жараёни:

   - *Аутентификация*

     АТ дастурига ёки АТ муҳитининг бошқа жиҳатига кираётган фойдаланувчи ўзининг кириш маълумотларидан фойдаланаётганини (яъни, фойдаланувчи бошқа фойдаланувчининг кириш маълумотларидан фойдаланмаётганини) таъминловчи назорат воситалари.

   - *Авторизация*

     Фойдаланувчиларга ўз иш мажбуриятлари учун зарур бўлган маълумотларга ва ундан ортиқ бўлмаган маълумотларга киришга имкон берадиган, мажбуриятларнинг тегишли тақсимланишига кўмаклашадиган назорат воситалари.

   - *Провизионлаш*

     Янги фойдаланувчиларни ва мавжуд фойдаланувчиларнинг кириш имтиёзларига ўзгартиришларни авторизация қилиш учун назорат воситалари.

   - *Депровизионлаш*

Ишдан бўшатилганда ёки бошқа лавозимга ўтказилганда фойдаланувчи киришини олиб ташлаш учун назорат воситалари.

- *Имтиёзли кириш ҳуқуқи*

  Маъмурий ёки кучли фойдаланувчиларнинг кириши устидан назорат воситалари.

- *Фойдаланувчи киришини кўриб чиқиш*

  Вақт ўтиши билан давомий авторизация учун фойдаланувчи киришини қайта сертификатлаш ёки баҳолаш учун назорат воситалари.

- *Рисксизлик конфигурацияси назорат воситалари*

  Ҳар бир технология одатда муҳитга киришни чеклашга ёрдам берадиган асосий конфигурация созламаларига эга.

- *Жисмоний кириш*

  Маълумотлар марказига ва аппарат таъминотига жисмоний кириш устидан назорат воситалари, чунки бундай кириш бошқа назорат воситаларини четлаб ўтиш учун фойдаланилиши мумкин.

(b) АТ муҳитида дастур ёки бошқа ўзгаришларни бошқариш жараёни:

- *Ўзгаришларни бошқариш жараёни*

  Ўзгаришларни ишлаб чиқариш (яъни, якуний фойдаланувчи) муҳитига ишлаб чиқиш, дастурлаш, тестлаш ва миграция қилиш жараёни устидан назорат воситалари.

- *Ўзгаришлар миграцияси устидан мажбуриятларнинг тақсимланиши*

  Ишлаб чиқариш муҳитига ўзгартиришлар киритиш ва миграция қилиш учун киришни тақсимловчи назорат воситалари.

- *Тизимларни ишлаб чиқиш ёки сотиб олиш ёки жорий қилиш*

  Дастлабки АТ дастури ишлаб чиқиш ёки жорий қилиш (ёки АТ муҳитининг бошқа жиҳатларига нисбатан) устидан назорат воситалари.

- *Маълумотлар конверсияси*

  АТ муҳитини ишлаб чиқиш, жорий қилиш ёки янгилаш давомида маълумотлар конверсияси устидан назорат воситалари.

(c) АТ операцияларини бошқариш жараёни

- *Вазифаларни режалаштириш*

  Молиявий ҳисоботга таъсир қилиши мумкин бўлган вазифалар ёки дастурларни режалаштириш ва бошлаш учун кириш устидан назорат воситалари.

- *Вазифаларни мониторинг қилиш*

  Молиявий ҳисобот вазифалари ёки дастурларини муваффақиятли бажарилиши учун мониторинг қилиш назорат воситалари.

- *Захира нусхасини яратиш ва тиклаш*

  Молиявий ҳисобот маълумотларининг резерв нусхалари режалаштирилганидек амалга оширилишини таъминлаш ва бундай маълумотлар мавжуд бўлиши ҳамда тизим ишдан чиққан ёки ҳужум бўлган тақдирда ўз вақтида тиклаш учун кириш имконияти мавжуд бўлишини таъминлаш назорат воситалари.

- *Суқилиб киришни аниқлаш*

  АТ муҳитидаги заифликлар ва/ёки суқилиб киришларни мониторинг қилиш назорат воситалари.

Қуйидаги жадвалда АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган рисклар мисолларини, шу жумладан уларнинг хусусиятига асосланган турли АТ дастурлари учун мисолларни бартараф этувчи умумий АТ назорат воситалари мисоллари келтирилган.

Жараён	**Рисклар**	**Назорат воситалари**	**АТ дастурлари**		
АТ жараёни	**АТдан фойдаланишдан келиб чиқадиган риск мисоллари**	**Умумий АТ назорат воситалари мисоллари**	**Мураккаб бўлмаган тижорий дастурий таъминот – Қўлланилади (ҳа / йўқ)**	**Ўрта ҳажмдаги ва ўртача мураккабликдаги тижорий дастурий таъминот ёки АТ дастурлари – Қўлланилади (ҳа / йўқ)**	**Катта ёки мураккаб АТ дастурлари (масалан, ERP тизимлари) – Қўлланилади (ҳа / йўқ)**
Киришни бошқариш	Фойдаланувчининг кириш имтиёзлари: Фойдаланувчилар ўзларининг белгиланган вазифаларини бажариш учун зарур бўлганидан ортиқроқ кириш имтиёзларига эга, бу эса мажбуриятларнинг тегишли тақсимланишини бузиши мумкин.	Раҳбарият янги ва ўзгартирилган фойдаланувчи кириши учун фойдаланувчининг кириш имтиёзлари хусусияти ва кўламини, шу жумладан стандарт дастур профиллари/роллари, муҳим молиявий ҳисобот операциялари ва мажбуриятларнинг тақсимланишини тасдиқлайди.	Ҳа – қуйида кўрсатилган фойдаланувчи кириш ҳуқуқларини кўриб чиқиш ўрнига	Ҳа	Ҳа
		Ишдан бўшатилган ёки бошқа лавозимга ўтказилган фойдаланувчилар учун кириш ўз вақтида олиб ташланади ёки ўзгартирилади.	Ҳа – қуйида кўрсатилган фойдаланувчи кириш ҳуқуқларини кўриб чиқиш ўрнига	Ҳа	Ҳа
		Фойдаланувчи кириши даврий равишда кўриб чиқилади.	Ҳа – юқорида кўрсатилган провизионлаш/депровизионлаш назорат воситалари ўрнига	Ҳа – айрим дастурлар учун	Ҳа
		Мажбуриятларнинг тақсимланиши мониторинг қилинади ва зиддиятли кириш ҳуқуқлари ё олиб ташланади ёки камайтирувчи назорат воситаларига боғланади, булар ҳужжатлаштирилади ва тестланади.	Қўлланилмайди – тизим томонидан имконлаштирилган мажбуриятларни тақсимлаш йўқ	Ҳа – айрим дастурлар учун	Ҳа
		Имтиёзли даражада кириш (масалан, конфигурация, маълумотлар ва рисксизлик маъмурлари) авторизация қилинади ва тегишли равишда чекланади.	Ҳа – эҳтимол фақат АТ дастури қатламида	Ҳа – АТ дастури қатламида ва платформа учун АТ муҳитининг айрим қатламларида	Ҳа – платформа учун АТ муҳитининг барча қатламларида
Киришни бошқариш	Тўғридан-тўғри маълумотларга кириш: Молиявий маълумотларга дастур операцияларидан бошқа усуллар орқали ноўрин ўзгартиришлар киритилади.	Дастур маълумотлари файлларига ёки маълумотлар базаси объектлари/жадваллари/маълумотларига кириш уларнинг иш мажбуриятлари ва белгиланган роли асосида ваколатли ходимлар билан чекланган, ва бундай кириш раҳбарият томонидан тасдиқланади.	Қўлланилмайди	Ҳа – айрим дастурлар ва маълумотлар базалари учун	Ҳа
Киришни бошқариш	Тизим созламалари: Тизимлар тизимга киришни фақат тегишли равишда авторизация қилинган ва мос фойдаланувчиларга чеклаш учун етарли даражада конфигурация қилинмаган ёки янгиланмаган.	Кириш ноёб фойдаланувчи идентификаторлари ва паролларни ёки бошқа усулларни фойдаланувчиларнинг тизимга киришга рухсати борлигини тасдиқлаш механизми сифатида аутентификация қилинади. Парол параметрлари компания ёки соҳа стандартларига мос келади (масалан, паролнинг минимал узунлиги ва мураккаблиги, амал қилиш муддати, ҳисобни блоклаш).	Ҳа – фақат парол аутентификацияси	Ҳа – парол ва кўп факторли аутентификациянинг аралашмаси	Ҳа
		Рисксизлик конфигурациясининг асосий атрибутлари тегишли равишда жорий қилинган.	Қўлланилмайди – техник рисксизлик конфигурациялари мавжуд эмас	Ҳа – айрим дастурлар ва маълумотлар базалари учун	Ҳа

Ўзгаришни бошқариш	Дастур ўзгаришлари: Тегишли автоматлаштирилган назорат воситаларини (яъни, конфигурация қилинадиган созламалар, автоматлаштирилган алгоритмлар, автоматлаштирилган ҳисоб-китоблар ва автоматлаштирилган маълумотларни чиқариб олиш) ёки ҳисобот мантиқини ўз ичига олган дастур тизимлари ёки дастурларга ноўрин ўзгартиришлар киритилади.	Дастур ўзгаришлари ишлаб чиқариш муҳитига ўтказилишидан олдин тегишли равишда тестланади ва тасдиқланади.	Қўлланилмайди – дастур коди ўрнатилмаганлигини текширар эди	Ҳа – тижорий бўлмаган дастурий таъминот учун	Ҳа
		Дастур ишлаб чиқариш муҳитига ўзгаришларни жорий қилиш учун кириш тегишли равишда чекланган ва ишлаб чиқиш муҳитидан ажратилган.	Қўлланилмайди	Ҳа – тижорий бўлмаган дастурий таъминот учун	Ҳа
Ўзгаришни бошқариш	Маълумотлар базаси ўзгаришлари: Маълумотлар базаси тузилишига ва маълумотлар ўртасидаги муносабатларга ноўрин ўзгартиришлар киритилади.	Маълумотлар базаси ўзгаришлари ишлаб чиқариш муҳитига ўтказилишидан олдин тегишли равишда тестланади ва тасдиқланади.	Қўлланилмайди – ташкилотда маълумотлар базасига ўзгартиришлар киритилмайди	Ҳа – тижорий бўлмаган дастурий таъминот учун	Ҳа
Ўзгаришни бошқариш	Тизим дастурий таъминоти ўзгаришлари: Тизим дастурий таъминотига (масалан, операцион тизим, тармоқ, ўзгаришларни бошқариш дастурий таъминоти, киришни назорат қилиш дастурий таъминоти) ноўрин ўзгартиришлар киритилади.	Тизим дастурий таъминоти ўзгаришлари ишлаб чиқаришга ўтказилишидан олдин тегишли равишда тестланади ва тасдиқланади.	Қўлланилмайди – ташкилотда тизим дастурий таъминотига ўзгартиришлар киритилмайди	Ҳа	Ҳа
Ўзгаришни бошқариш	Маълумотлар конверсияси: Мерос тизимлардан ёки олдинги версиялардан конверсия қилинган маълумотлар, агар конверсия тўлиқ бўлмаган, ортиқча, эскирган ёки нотўғри маълумотларни ўтказса, маълумотларда хатоликларга олиб келади.	Раҳбарият маълумотларнинг эски дастур тизими ёки маълумотлар тузилишидан янги дастур тизими ёки маълумотлар тузилишига конверсияси натижаларини (масалан, балансласш ва мослаштириш фаолиятларини) тасдиқлайди ва конверсия белгиланган конверсия сиёсатлари ва тартиб-таомилларига мувофиқ бажарилишини назорат қилади.	Қўлланилмайди – қўлда назорат воситалари орқали ҳал қилинган	Ҳа	Ҳа
АТ операциялари	Тармоқ: Тармоқ рухсатсиз фойдаланувчиларнинг ахборот тизимларига ноўрин кириш олишларини етарли даражада олдини олмайди.	Кириш ноёб фойдаланувчи идентификаторлари ва паролларни ёки бошқа усулларни фойдаланувчиларнинг тизимга киришга рухсати борлигини тасдиқлаш механизми сифатида аутентификация қилинади. Парол параметрлари компания ёки профессионал сиёсатлар ва стандартларга мос келади (масалан, паролнинг минимал узунлиги ва мураккаблиги, амал қилиш муддати, ҳисобни блоклаш).	Қўлланилмайди – алоҳида тармоқ аутентификация усули мавжуд эмас	Ҳа	Ҳа
		Тармоқ ички молиявий ҳисобот устидан ички назоратга тегишли дастурларга кириладиган ички тармоқдан веб-юзали дастурларни ажратиш учун архитектура қилинган.	Қўлланилмайди – тармоқ сегментацияси қўлланилмайди	Ҳа – мулоҳаза билан	Ҳа – мулоҳаза билан
		Даврий равишда, тармоқ	Қўлланилмайди	Ҳа – мулоҳаза	Ҳа –

		периметрининг заифлик сканерлари тармоқ бошқаруви гуруҳи томонидан амалга оширилади, бу гуруҳ потенциал заифликларни ҳам текширади.		билан	мулоҳаза билан
		Даврий равишда, суқилиб киришни аниқлаш тизимлари томонидан аниқланган таҳдидлар ҳақида хабардор қилиш учун огоҳлантиришлар яратилади. Бу таҳдидлар тармоқ бошқаруви гуруҳи томонидан текширилади.	Қўлланилмайди	Ҳа – мулоҳаза билан	Ҳа – мулоҳаза билан
		Виртуал хусусий тармоқ (VPN) киришини авторизация қилинган ва мос фойдаланувчилар билан чеклаш учун назорат воситалари жорий қилинган.	Қўлланилмайди – VPN йўқ	Ҳа – мулоҳаза билан	Ҳа – мулоҳаза билан
АТ операциялари	Маълумотларни резерв нусхалаш ва тиклаш: Маълумотлар йўқотилганда молиявий маълумотларни ўз вақтида тиклаш ёки уларга кириш имконияти йўқ.	Молиявий маълумотлар белгиланган жадвал ва частотага мувофиқ мунтазам равишда резерв нусхаланади.	Қўлланилмайди – молия гуруҳи томонидан қўлда резерв нусхалашга таянади	Ҳа	Ҳа
АТ операциялари	Вазифаларни режалаштириш: Ишлаб чиқариш тизимлари, дастурлари ёки вазифалари маълумотларнинг нотўғри, тўлиқ бўлмаган ёки рухсатсиз қайта ишланишига олиб келади.	Фақат авторизация қилинган фойдаланувчилар вазифалар режалаштириш дастурий таъминотидаги пакет вазифаларини (интерфейс вазифаларини ўз ичига олган) янгилаш учун киришга эга.	Қўлланилмайди – пакет вазифалари йўқ	Ҳа – айрим дастурлар учун	Ҳа
		Муҳим тизимлар, дастурлар ёки вазифалар мониторинг қилинади, ва муваффақиятли якунланишини таъминлаш учун қайта ишлаш хатоликлари тузатилади.	Қўлланилмайди – вазифаларни мониторинг қилиш йўқ	Ҳа – айрим дастурлар учун	Ҳа

320-СОН АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ

АУДИТНИ РЕЖАЛАШТИРИШ ВА ЎТКАЗИШДА МУҲИМЛИК

(2009 йил 15 декабр ёки ундан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисобот аудити учун амал қилади)

МУНДАРИЖА

	Банд
Кириш	
Ушбу АХСнинг қўллаш доираси	1
Аудит контекстида муҳимлик	2−6
Кучга кириш санаси	7
Мақсад	8
Таърифлар	9
Талаблар	
Аудитни режалаштиришдаги умумий муҳимлик ва бажариш муҳимлигини белгилаш	10−11
Аудит ўтказиш мобайнида муҳимликни қайта кўриб чиқиш	12−13
Ҳужжатлаштириш	14
Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар	
Муҳимлик ва аудит риски	А1
Аудит контекстида муҳимлик	А2
Аудитни режалаштиришдаги умумий муҳимлик ва бажариш муҳимлигини белгилаш	А3−А13
Аудит ўтказиш мобайнида муҳимликни қайта кўриб чиқиш	А14

320-сон Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) *“Аудитни режалаштириш ва ўтказишда муҳимлик”*, 200-сон АХС *“Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудит ўтказиш”* билан бирга ўқилиши лозим.

Кириш

АХСнинг қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) аудиторнинг молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш ва ўтказишда муҳимлик концепциясини қўллаш бўйича жавобгарликни белгилайди. 450-сон АХС[1]да аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга таъсири ва тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг, агар мавжуд бўлса, молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолашда муҳимликни қандай қўллашни тушунтиради.

Аудит контекстида муҳимлик

2. Молиявий ҳисобот тайёрлаш концепциялари аксарият ҳолларда муҳимлик тушунчасини молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш контекстида муҳокама қилади. Молиявий ҳисобот тайёрлаш концепциялари муҳимликни турли атамаларда муҳокама қилиши мумкин бўлса-да, улар одатда қуйидагиларни тушунтиради:

   - Бузиб кўрсатишлар, шу жумладан тушириб қолдиришлар, агар улар, алоҳида ёки биргаликда, молиявий ҳисобот асосида қабул қилинадиган фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларига асосли равишда таъсир қилиши кутилса, муҳим деб ҳисобланади;

   - Муҳимлик тўғрисидаги мулоҳазалар атрофдаги вазиятларни ҳисобга олган ҳолда юритилади ва бузиб кўрсатишнинг кўлами ёки характери, ёхуд иккаласининг комбинацияси таъсирида бўлади; ва

   - Молиявий ҳисобот фойдаланувчилари учун муҳим бўлган масалалар тўғрисидаги мулоҳазалар фойдаланувчиларнинг гуруҳ сифатидаги умумий молиявий ахборот эҳтиёжларини кўриб чиқишга асосланади.[2] Эҳтиёжлари турлича бўлиши мумкин бўлган муайян фойдаланувчиларга бузиб кўрсатишларнинг эҳтимолий таъсири ҳисобга олинмайди.

3. Қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепциясида мавжуд бўлган бундай муҳокама аудит учун муҳимлик даражасини аниқлашда аудиторга таянч нуқтаси бўлиб хизмат қилади. Агар қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси муҳимлик тушунчаси муҳокамасини ўз ичига олмаса, 2-бандда кўрсатилган хусусиятлар аудиторга бундай таянч нуқтаси бўлиб хизмат қилади.

4. Аудиторнинг муҳимлик даражасини аниқлаши профессионал мулоҳаза масаласи бўлиб, аудиторнинг молиявий ҳисобот фойдаланувчиларининг молиявий ахборот эҳтиёжлари ҳақидаги тасаввури таъсирида бўлади. Бу контекстда, аудитор фойдаланувчиларга нисбатан қуйидагилар асосли деб тахмин қилади:

   (a) Бизнес ва иқтисодий фаолиятлар ҳамда бухгалтерия ҳисоби тўғрисида оқилона билимга эга ва молиявий ҳисоботдаги маълумотларни оқилона тиришқоқлик билан ўрганишга тайёр;

   (b) Молиявий ҳисоботнинг муҳимлик даражаларида тайёрланиши, тақдим этилиши ва аудит қилинишини тушунади;

   (c) Ҳисоб баҳолари, мулоҳаза ва келгусидаги ҳодисаларни кўриб чиқишдан фойдаланишга асосланган миқдорларни баҳолашдаги ажралмас ноаниқликларни тан олади; ва

   (d) Молиявий ҳисоботдаги маълумотлар асосида оқилона иқтисодий қарорлар қабул қилади.

5. Муҳимлик тушунчаси аудитор томонидан аудитни режалаштириш ва ўтказишда, шунингдек аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга таъсирини ва тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг, агар мавжуд бўлса, молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолашда ҳамда аудиторлик хулосасидаги фикрни шакллантиришда қўлланилади (А1 бандга қаранг).

6. Аудитни режалаштиришда, аудитор муҳим деб ҳисобланадиган бузиб кўрсатишлар тўғрисида мулоҳазалар юритади. Бу мулоҳазалар қуйидагилар учун асос бўлиб хизмат қилади:

   (a) Рискни баҳолаш тартиб-таомилларининг характери, муддатлари ва кўламини аниқлаш;

   (b) Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш; ва

---

[1] 450-сон АХС, «*Аудит давомида аниқланган бузиб кўрсатишларни* баҳолаш»

[2] Масалан, Халқаро бухгалтерия стандартлари кенгаши томонидан 2001 йил апрелда қабул қилинган Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш концепцияси кўрсатадики, фойда олишга йўналтирилган ташкилот учун, инвесторлар ташкилотга риск капиталини тақдим этувчилар бўлганлиги сабабли, уларнинг эҳтиёжларини қондирадиган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш молиявий ҳисоботлар қондириши мумкин бўлган бошқа фойдаланувчиларнинг эҳтиёжларининг кўпчилигини ҳам қондиради.

(c) Кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддатлари ва кўламини аниқлаш.

Аудитни режалаштириш босқичида аниқланган муҳимлик даражаси, ундан кичик бўлган алоҳида ёки биргаликдаги тузатилмаган бузиб кўрсатишлар ҳар доим муҳим эмас деб баҳоланишини англатмайди. У ёки бу бузиб кўрсатишларга тегишли аниқ вазиятлар, ҳатто улар белгиланган муҳимлик даражасидан кичик бўлса ҳам, аудитор томонидан бундай бузиб кўрсатишларни муҳим деб баҳолаш учун асос бўлиши мумкин. Фақат ўз характери туфайли муҳим бўлиши мумкин бўлган барча бузиб кўрсатишларни аниқлашга имкон берадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш амалда мумкин эмас. Бироқ, маълумотларни ёритиб беришдаги потенциал бузиб кўрсатишларнинг характери тўғрисидаги мулоҳазалар муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавобан аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда муҳимдир[3]. Шунингдек, барча тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолашда, аудитор нафақат уларнинг кўламини, балки характерини ва уларнинг юзага келиш вазиятларини ҳам ҳисобга олади[4] (А2 бандга қаранг).

Кучга кириш санаси

7. Ушбу Аудитнинг халқаро стандарти 2009 йил 15 декабрь ёки ундан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисобот аудити учун амал қилади.

Мақсад

8. Аудиторнинг мақсади аудитни режалаштириш ва ўтказишда муҳимлик концепциясини тўғри қўллашдан иборат.

Таърифлар

9. АХСлар мақсадлари учун қуйидаги атамалар қуйида берилган маъноларга эга:
(a) Бажариш муҳимлиги – Агрегация рискини мақбул паст даражагача камайтириш учун аудитор томонидан бутун молиявий ҳисобот учун муҳимликдан паст қилиб белгиланган миқдор ёки миқдорлар. Агар қўлланилса, бажариш муҳимлиги аудитор томонидан операцияларнинг муайян турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришлар учун муҳимлик даражаси ёки даражаларидан паст қилиб белгиланган миқдор ёки миқдорларни ҳам англатади.
(b) Агрегация риски – тузатилмаган ва аниқланмаган бузиб кўрсатишлар йиғиндиси бутун молиявий ҳисобот учун муҳимликдан ошиб кетиши эҳтимоли.

Талаблар

Аудитни режалаштиришдаги умумий муҳимлик ва бажариш муҳимлигини белгилаш

10. Аудитнинг умумий стратегиясини белгилашда, аудитор бутун молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик даражасини белгилаши лозим. Агар, ташкилотнинг ўзига хос вазиятларида, бутун молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик даражасидан кичикроқ миқдордаги бузиб кўрсатишлар молиявий ҳисобот асосида қабул қилинадиган фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларига таъсир қилиши оқилона равишда кутилиши мумкин бўлган операцияларнинг бир ёки бир нечта маълум турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш мавжуд бўлса, аудитор шунингдек операцияларнинг ўша маълум турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришга нисбатан қўлланиладиган муҳимлик даражаси ёки даражаларини ҳам белгилаши лозим (А3-А12 бандларига қаранг).

11. Аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш ва кейинги аудит тартиб-таомилларининг характери, муддатлари ва кўламини аниқлаш мақсадида бажариш муҳимлигини белгилаши лозим (А13 бандига қаранг).

Аудит ўтказиш мобайнида муҳимликни қайта кўриб чиқиш

12. Аудитор аудит давомида аудиторни дастлаб бошқа миқдор (ёки миқдорлар)ни белгилашига олиб келиши мумкин бўлган маълумотлардан хабардор бўлган ҳолларда, молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик даражасини (ва, агар қўлланилса, операцияларнинг маълум турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш учун муҳимлик даражаси ёки даражаларини) қайта кўриб чиқиши лозим (А14 бандига қаранг).

13. Агар аудитор молиявий ҳисобот учун дастлаб белгиланганидан пастроқ бўлган умумий муҳимлик (ва, агар қўлланилса, операцияларнинг маълум турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки ёритиб беришлар учун муҳимлик даражаси ёки даражалари) ўринли деган хулосага келса, аудитор бажариш муҳимлигини қайта кўриб чиқиш зарурлигини ва кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддатлари ва кўлами мувофиқлигини аниқлаши лозим.

---

[3] 315-сон АХС, (2019 йилда Қайта таҳрирланган), «*Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш*», А204–А233-бандларига қаранг.
[4] 450-сон АХС, А21-банд

Ҳужжатлаштириш

14. Аудитор қуйидаги миқдорларни ва уларни белгилашда кўриб чиқилган омилларни аудит ҳужжатларига киритиши лозим:[5]

    (a) Молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик (10 бандга қаранг);

    (b) Агар қўлланилса, операцияларнинг маълум турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш учун муҳимлик даражаси ёки даражалари (10 бандга қаранг);

    (c) Бажариш муҳимлиги (11-бандга қаранг); ва

    (d) Аудит давомида (a)-(c) бандларига киритилган ҳар қандай қайта кўриб чиқишлар (12-13-бандларга қаранг).

***

Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар

Муҳимлик ва аудит риски (5 бандга қаранг)

A1. Молиявий ҳисобот аудитини ўтказишда, аудиторнинг умумий мақсадлари молиявий ҳисобот умуман олганда, фирибгарлик ёки хато туфайли бўладими, муҳим бузиб кўрсатишлардан холи эканлиги тўғрисида оқилона ишонч ҳосил қилиш, шу орқали аудиторга молиявий ҳисобот барча муҳим жиҳатларда қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепциясига мувофиқ тайёрланганлиги тўғрисида фикр билдириш имконини бериш; ва молиявий ҳисобот бўйича хулоса бериш, ҳамда АХСлар талаб қилганидек, аудиторнинг топилмаларига мувофиқ хабар беришдан иборат.[6] Аудитор аудит рискини мақбул бўлган паст даражагача пасайтириш учун етарли ва муносиб аудит далилларини олиш орқали оқилона ишонч ҳосил қилади[7]. Аудит риски — бу молиявий ҳисобот муҳим даражада бузиб кўрсатилганда аудитор нотўғри аудиторлик фикрини билдириши риски. Аудит риски муҳим бузиб кўрсатиш риски ва аниқланмаслик рискининг ҳосиласидан иборат[8]. Муҳимлик ва аудит риски бутун аудит давомида, хусусан, қуйидаги ҳолларда кўриб чиқилади:

    (a) Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашда;[9]

    (b) Кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддатлари ва кўламини аниқлашда[10]; ва

    (c) Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг, агар мавжуд бўлса, молиявий ҳисоботга таъсирини[11] ва аудиторлик хулосасидаги фикрни шакллантиришни баҳолашда.[12]

Аудит контекстида муҳимлик (6 бандга қаранг)

A2. Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш[13] бузиб кўрсатилиши муҳим бўлиши мумкин бўлган (яъни, умуман олганда, бузиб кўрсатишлар, агар улар молиявий ҳисобот асосида қабул қилинадиган фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларига асосли равишда таъсир кўрсатиши кутилса, муҳим деб ҳисобланади) операцияларнинг турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришни, шу жумладан сифат жиҳатидан маълумотларни ёритиб беришни аниқлаш учун профессионал мулоҳаза юритишни ўз ичига олади. Сифат жиҳатидан маълумотларни ёритиб беришдаги бузиб кўрсатишлар муҳим бўлиши мумкинлигини кўриб чиқишда, аудитор қуйидаги каби тегишли омилларни аниқлаши мумкин:

- Давр учун ташкилотнинг вазиятлари (масалан, ташкилот давр давомида аҳамиятли бизнес бирлашувини амалга оширган бўлиши мумкин).

- Қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси, шу жумладан ундаги ўзгаришлар (масалан, янги молиявий ҳисобот стандарти ташкилот учун муҳим бўлган янги сифат жиҳатидан маълумотларни ёритиб беришни талаб қилиши мумкин).

---

5 230-сон АХС, «*Аудиторлик ҳужжатлари*», 8–11 ва А6-бандлари

6 200-сон АХС, «*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудит ўтказиш*», 11 банд

7 200-сон АХС, 17 банд

8 200-сон АХС, 13(c)-банд

9 315-сон АХС (2019 йилда Қайта таҳрирланган), «*Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш*»

10 330-сон АХС, «*Баҳоланган рискларга аудиторнинг жавоблари»*

11 450-сон АХС

12 700-сон АХС (Қайта таҳрирланган), «*Фикр шакллантириш ва молиявий ҳисоботлар тўғрисида ҳисобот бериш*»

13 315-сон АХС (2019-йилда қайта таҳрирланган), 28–37-бандлари аудитордан молиявий ҳисобот ва тасдиқлар даражасида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолашни талаб қилади.

- Ташкилотнинг характери туфайли молиявий ҳисобот фойдаланувчилари учун муҳим бўлган сифат жиҳатидан маълумотларни ёритиб бериш (масалан, ликвидлик риски тўғрисидаги маълумотларни ёритиб бериш молиявий институт бўйича молиявий ҳисобот фойдаланувчилари учун долзарб бўлиши мумкин).

Аудитни режалаштиришдаги умумий муҳимлик ва бажариш муҳимлигини белгилаш

Давлат сектори ташкилотларига хос мулоҳазалар (10 бандга қаранг)

А3. Давлат сектори ташкилоти ҳолатида, унинг молиявий ҳисоботи асосий фойдаланувчилари кўпинча қонун чиқарувчилар ва тартибга солувчи органлар ҳисобланади. Бундан ташқари, молиявий ҳисобот иқтисодий қарорлардан ташқари бошқа қарорларни қабул қилиш учун ҳам қўлланилиши мумкин. Шу сабабли, давлат сектори ташкилотининг молиявий ҳисоботи аудитида молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик даражасини (ва, агар қўлланилса, операцияларнинг маълум турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш учун муҳимлик даражаси ёки даражаларини) белгилаш қонун, норматив ҳужжат ёки бошқа ваколатлар, шунингдек давлат сектори дастурларига нисбатан қонун чиқарувчиларнинг ва жамоатчиликнинг молиявий ахборот эҳтиёжлари таъсирида бўлади.

Молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик даражасини белгилашда мезонлардан фойдаланиш (10 бандга қаранг)

А4. Муҳимлик даражасини белгилаш профессионал мулоҳазани қўллашни ўз ичига олади. Молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик даражасини белгилашда бошланғич нуқта сифатида кўпинча танланган мезонга нисбатан фоиз қўлланилади. Мувофиқ мезонни белгилашга таъсир қилиши мумкин бўлган омилларга қуйидагилар киради:

- Молиявий ҳисобот элементлари (масалан, активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал, даромад, харажатлар);
- Муайян ташкилотнинг молиявий ҳисоботи фойдаланувчиларининг эътибори қаратилиши мумкин бўлган моддалар мавжудлиги (масалан, молиявий натижаларни баҳолаш мақсадида фойдаланувчилар фойда, даромад ёки соф активларга эътибор қаратишга мойил бўлиши мумкин);
- Ташкилотнинг характери, ташкилот ўз ҳаёт циклининг қайси босқичида эканлиги ва ташкилот фаолият кўрсатадиган соҳа ва иқтисодий муҳит;
- Ташкилотнинг мулкчилик тузилмаси ва у қандай молиялаштирилиши (масалан, агар ташкилот хусусий капитал ўрнига фақат қарз орқали молиялаштирилса, фойдаланувчилар ташкилотнинг даромадларидан кўра активларга ва улар бўйича даъволарга кўпроқ эътибор бериши мумкин); ва
- Мезоннинг нисбий ўзгарувчанлиги.

А5. Масалан, ташкилотнинг вазиятларига боғлиқ ҳолда, қуйидаги мезонлар мос бўлиши мумкин: солиққа тортилгунга қадар фойда, жами даромад, ялпи фойда ва жами харажатлар, жами хусусий капитал ёки соф актив қиймати каби маълум қилинган даромад категориялари. Фойда олишга йўналтирилган ташкилотлар учун кўпинча давом этаётган операциялардан солиққа тортилгунга қадар фойда қўлланилади. Давом этаётган операциялардан солиққа тортилгунга қадар фойда ўзгарувчан бўлганда, ялпи фойда ёки жами тушум каби бошқа мезонлар кўпроқ мос бўлиши мумкин.

А6. Танланган мезонга нисбатан, тегишли молиявий маълумотлар одатда олдинги даврларнинг молиявий натижалари ва молиявий ҳолатини, давр бўйича молиявий натижалар ва молиявий ҳолатни, ҳамда ташкилотнинг вазиятларидаги муҳим ўзгаришлар (масалан, муҳим бизнес харид қилиш) ва ташкилот фаолият кўрсатаётган соҳа ёки иқтисодий муҳитдаги тегишли ўзгаришларга мувофиқлаштирилган жорий давр учун бюджетлар ёки прогнозларни ўз ичига олади. Масалан, бошланиш нуқтаси сифатида молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик маълум бир ташкилот учун давом этаётган фаолиятдан олинган солиққа тортилгунга қадар фойданинг фоизи асосида аниқланганида, бундай фойданинг истисно даражада камайиши ёки ошишига олиб келадиган ҳолатлар аудиторни молиявий ҳисобот учун умумий муҳимликни ўтган давр натижалари асосида нормаллаштирилган солиққа тортилгунга қадар фойда кўрсаткичидан фойдаланиб аниқлаш тўғрироқ деган хулосага олиб келиши мумкин.

А7. Муҳимлик даражаси аудитор ҳисобот бераётган молиявий ҳисоботга тегишлидир. Агар молиявий ҳисобот ўн икки ойдан кўп ёки кам бўлган молиявий ҳисобот даври учун тайёрланган бўлса, масалан янги ташкилот ёки молиявий ҳисобот давринининг ўзгариши каби ҳолларда, муҳимлик даражаси ўша молиявий ҳисобот даври учун тайёрланган молиявий ҳисоботга тегишли бўлади.

А8. Танланган мезонга қўлланиладиган фоизни белгилаш профессионал мулоҳаза юритишни ўз ичига олади. Фоиз ва танланган мезон ўртасида шундай муносабат мавжудки, давом этаётган операциялардан солиққа тортилгунга қадар фойдага қўлланиладиган фоиз одатда жами тушумга қўлланиладиган фоиздан юқорироқ бўлади. Масалан, аудитор ишлаб чиқариш соҳасидаги тижорат ташкилоти учун давом этаётган операциялардан солиққа тортилгунга қадар фойданинг беш фоизини мос деб ҳисоблаши мумкин, аудитор нотижорат ташкилоти учун эса жами тушум ёки жами харажатларнинг бир фоизини мос деб ҳисоблаши мумкин. Бироқ, вазиятларга қараб юқорироқ ёки пастроқ фоизлар

мос деб ҳисобланиши мумкин.

Кичик ташкилотларга хос мулоҳазалар

А9. Агар ташкилотнинг давом этаётган операциялардан солиққа тортилгунга қадар фойдаси доимий равишда номинал бўлса, бу солиққа тортилгунга қадар фойданинг кўп қисмини мукофот шаклида оладиган мулкдор томонидан бошқариладиган бизнес ҳолатида, мукофот ва солиқ тўлангунга қадар фойда каби мезон кўпроқ ўринли бўлиши мумкин.

Давлат сектори ташкилотларига хос мулоҳазалар

А10. Давлат сектори ташкилоти аудитида, дастур фаолиятлари учун жами харажатлар ёки соф харажатлар (даромадлардан камайтирилган харажатлар ёки тушумлардан камайтирилган сарфлар) ўринли мезон бўлиши мумкин. Давлат сектори ташкилоти давлат активларини сақлашга масъул бўлса, активлар суммаси ўринли мезон бўлиши мумкин.

Операциялар, ҳисоб қолдиқлари ёки изоҳлардаги маълумотларнинг муайян синфлари учун муҳимлик даражаси ёки даражалари (10 бандга қаранг).

А11. Молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик даражасидан кичик миқдордаги бузиб кўрсатишлар молиявий ҳисобот асосида қабул қилинган фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларига асосли таъсир қилиши кутилиши мумкин бўлган операциялар, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришнинг бир ёки бир нечта маълум турлари мавжудлигини кўрсатадиган омилларга қуйидагилар киради:

- Қонун, норматив ҳужжат ёки қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси маълум элементларни баҳолаш ёки ёритиб бериш бўйича фойдаланувчиларнинг кутишларига таъсир қилиши (масалан, боғлиқ томонлар операциялари, раҳбарият ва бошқарув учун масъул шахсларнинг мукофотлари, ҳамда баҳолаш ноаниқлиги юқори бўлган ҳаққоний қиймат ҳисоб баҳолари учун сезгирлик таҳлили).

- Ташкилот фаолият кўрсатадиган соҳага тегишли асосий ёритиб беришлар (масалан, фармацевтика компанияси учун тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлари харажатлари).

- Эътибор ташкилот бизнесининг молиявий ҳисоботда алоҳида ёритиб берилган маълум жиҳатига қаратилганлиги (масалан, сегментлар ёки муҳим бизнес бирлашиши тўғрисида ёритиб беришлар).

А12. Ташкилотнинг муайян вазиятларида бундай операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки ёритиб беришлар мавжудлигини кўриб чиқишда, аудитор бошқарув учун масъул шахслар ва раҳбариятнинг қарашлари ва кутишларини тушунишни фойдали деб топиши мумкин.

Бажариш муҳимлиги (11 бандга қаранг)

А13. Аудитни фақат алоҳида муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлаш учун режалаштириш алоҳида муҳим эмас бузиб кўрсатишлар йиғиндиси молиявий ҳисоботнинг муҳим даражада бузиб кўрсатилишига сабаб бўлиши мумкинлиги фактини эътибордан четда қолдиради ва эҳтимолий аниқланмаган бузиб кўрсатишлар учун ҳеч қандай чегара қолдирмайди. Бажариш муҳимлиги (таърифланганидек, бир ёки бир нечта миқдор) агрегация рискини мақбул паст даражагача камайтириш учун бутун молиявий ҳисобот учун муҳимликдан паст қилиб белгиланади. Худди шундай, операцияларнинг муайян тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотни ёритиб бериш учун белгиланган муҳимлик даражасига тегишли бажариш муҳимлиги ўша операцияларнинг муайян тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотни ёритиб беришдаги тузатилмаган ва аниқланмаган бузиб кўрсатишлар йиғиндиси операцияларнинг ўша муайян тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотни ёритиб бериш учун муҳимлик даражасидан ошиб кетиши эҳтимолини мақбул паст даражагача камайтириш учун белгиланади. Бажариш муҳимлигини аниқлаш оддий механик ҳисоб-китоб эмас ва профессионал мулоҳаза юритишни ўз ичига олади. У рискни баҳолаш тартиб-таомилларини бажариш давомида янгиланадиган аудиторнинг ташкилот тўғрисидаги тушунчаси; ва олдинги аудитларда аниқланган бузиб кўрсатишларнинг характери ва кўлами, шу орқали аудиторнинг жорий даврдаги бузиб кўрсатишларга нисбатан кутишлари таъсирида бўлади.

Аудит ўтказиш мобайнида муҳимликни қайта кўриб чиқиш (12 бандга қаранг)

А14. Молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик даражаси (ва, агар қўлланилса, операцияларнинг маълум турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш учун муҳимлик даражаси ёки даражалари) аудит давомида юз берган вазиятлардаги ўзгариш (масалан, ташкилот бизнеснинг асосий қисмини сотиш тўғрисидаги қарор), янги маълумотлар ёки кейинги аудит тартиб-таомилларини бажариш натижасида ташкилот ва унинг фаолияти тўғрисида аудиторнинг тушунчасидаги ўзгариш натижасида қайта кўриб чиқилиши лозим бўлиши мумкин. Масалан, агар аудит давомида ҳақиқий молиявий натижалар дастлаб молиявий ҳисобот учун умумий муҳимлик даражасини белгилаш учун фойдаланилган кутилган давр охиридаги молиявий натижалардан сезиларли даражада фарқ қилиши эҳтимоли мавжудлиги маълум бўлса, аудитор ўша муҳимлик даражасини қайта кўриб чиқади.

330-СОН АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ

АУДИТОРНИНГ БАҲОЛАНГАН РИСКЛАРГА ЖАВОБЛАРИ

(2009 йил 15 декабр ва ундан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига амал қилади)

МУНДАРИЖА

	Банд
Кириш	
АХСни қўллаш доираси	1
Кучга кириш санаси	2
Мақсад	3
Таърифлар	4
Талаблар	
Умумий жавоблар	5
Тасдиқлар даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавобан аудиторлик тартиб-таомиллари	6–23
Молиявий ҳисоботларнинг тақдим этилиши етарлилиги	24
Аудит далилларининг етарлилиги ва муносиблигини баҳолаш	25–27
Ҳужжатлаштириш	28–30
Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар	
Умумий жавоблар	A1–A3
Тасдиқлар даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавобан аудиторлик тартиб-таомиллари	A4–A60
Молиявий ҳисобот тақдимотининг етарлилиги	A61
Аудит далилларининг етарлилиги ва муносиблигини баҳолаш	A62–A64
Ҳужжатлаштириш	A65

330-сон Аудитнинг халқаро стандарти (АХС), *“Аудиторнинг баҳоланган рискларга жавоблари”*, 200-сон АХС, “*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудит ўтказиш”* билан бирга ўқилиши лозим.

Кириш

АХСни қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) аудиторнинг 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган)[1]га мувофиқ молиявий ҳисобот аудити давомида аниқланган ва баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб чораларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш бўйича жавобгарлигини белгилайди.

Кучга кириш санаси

2. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти 2009 йил 15 декабрь ва ундан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан амал қилади.

Мақсад

3. Аудиторнинг мақсади ушбу рискларга тегишли жавоб чораларини ишлаб чиқиш ва амалга ошириш орқали муҳим бузиб кўрсатишларнинг баҳоланган рисклари бўйича етарли ва муносиб аудит далилларини олишдан иборат.

Таърифлар

4. Аудитнинг халқаро стандартлари мақсадлари учун қуйидаги атамалар мазкур маъноларга эга:

   (a) Моҳиятга кўра текшириш тартиб-таомили – тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишларни аниқлаш учун мўлжалланган аудиторлик тартиб-таомили. Моҳиятга кўра тартиб-таомиллари қуйидагиларни ўз ичига олади:

      (i) батафсил тестлаш (операциялар турлари, ҳисоблар қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришни).
      (ii) моҳиятга кўра таҳлилий тартиб-таомиллар.

   (b) Назорат воситаларини тестлаш – тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатишларнинг олдини олиш ёки уларни аниқлаш ва тузатишда назорат воситаларининг операцион самарадорлигини баҳолаш учун мўлжалланган аудиторлик тартиб-таомили.

Талаблар

Умумий жавоблар

5. Аудитор молиявий ҳисобот даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига қарши умумий жавоб чораларини ишлаб чиқиши ва амалга ошириши лозим. (А1–А3 бандларга қаранг)

Тасдиқлар даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавобан аудиторлик тартиб-таомиллари

6. Аудитор тасдиқлар даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига асосланган ва уларга жавоб берадиган, характери, муддати ва кўлами шу рискларга мос бўлган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши ва бажариши лозим. (А4–А8; А43–А54 бандларга қаранг)

7. Амалга ошириладиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда аудитор қуйидагиларни бажариши лозим:

   (a) Ҳар бир муҳим операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ва маълумотларни ёритиб бериш учун тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискига берилган баҳолашнинг сабабларини кўриб чиқиши лозим, жумладан:

      (i) Муҳим операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб беришнинг ўзига хос хусусиятлари туфайли бузиб кўрсатишнинг эҳтимоллиги ва кўлами (яъни, ажралмас риск); ва
      (ii) Риск баҳоси муҳим бузиб кўрсатиш рискини бартараф этадиган назорат воситаларини ҳисобга олиши (яъни, назорат риски), шу сабабли аудитордан назорат воситалари самарали ишлаётганлигини аниқлаш учун аудит далилларини олишни талаб этиши (яъни, аудитор моҳиятга

[1] 315 -сон АХС (2019 йилда қайта кўриб чиқилган), "*Муҳим бузиб кўрсатишлар рискини аниқлаш ва баҳолаш"*

кўра тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини аниқлашда назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлашни режалаштириши); ва (А9–А18 бандларга қаранг)

(b) Аудитор риск баҳоси қанчалик юқори бўлса, шунчалик кўп ишончли аудит далилларини олиши лозим (А19 бандга қаранг).

Назорат воситаларини тестлаш

8. Аудитор қуйидаги ҳолларда назорат воситаларининг операцион самарадорлиги ҳақида етарли ва муносиб аудит далилларини олиш учун назорат воситаларини тестлашни ишлаб чиқиши ва ўтказиши лозим:

(a) Агар аудиторнинг тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаши назорат воситалари самарали ишлаётганлиги тўғрисидаги кутишни ўз ичига олса (яъни, аудитор моҳиятга кўра тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини аниқлашда назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлашни режалаштирса); ёки

(b) Тасдиқлар даражасида моҳиятга кўра тартиб-таомиллари ўзи алоҳида етарли ва муносиб аудит далилларини таъминлай олмаса (А20–А24 бандларга қаранг).

9. Назорат воситаларини тестлашни ишлаб чиқиш ва бажаришда аудитор назоратнинг самарадорлигига қанчалик кўп таянадиган бўлса, шунчалик ишончли аудит далилларини олиши лозим (А25 бандга қаранг).

Назорат воситаларини тестлашнинг характери ва кўлами

10. Назорат тестларини ишлаб чиқиш ва бажаришда аудитор қуйидагиларни амалга ошириши лозим:

(a) Назорат воситаларининг амалий самарадорлиги ва қуйидагилар тўғрисида аудит далилларини олиш учун сўров билан биргаликда бошқа аудиторлик тартиб таомилларини амалга ошириш:

(i) Назорат воситалари аудит даврида муайян вақтларда қандай қўлланганлиги;
(ii) улар қўлланганлиги билан боғлиқ изчиллик; ва
(iii) уларнинг ким томонидан ёки қандай воситалар билан қўлланилганлиги. (А26–А30 бандларга қаранг)

(b) Агар алоҳида кўрсатилмаган бўлса, тестдан ўтказиладиган назорат воситалари бошқа назорат воситаларига (билвосита назорат воситалари) боғлиқ ёки йўқлигини аниқлаш, ва агар шундай бўлса, билвосита назорат воситаларининг самарали ишлашини тасдиқловчи аудит далилларини олиш зарурлигини аниқлаш (А32 бандга қаранг).

Назорат воситаларини тестлаш муддатлари

11. Мазкур стандартнинг 12 ва 15-бандларига мувофиқ, назорат воситаларига таяниш ниятини тегишли равишда асослаш учун, аудитор назорат воситаларини маълум бир вақтда ёки у таянмоқчи бўлган бутун давр мобайнида тестлаши лозим. (А33 бандга қаранг)

Оралиқ даврда олинган аудит далилларидан фойдаланиш

12. Аудитор назорат воситаларининг операцион самарадорлиги тўғрисидаги аудит далилларини оралиқ даврда олган тақдирда, аудитор қуйидагиларни амалга ошириши лозим:

(a) Оралиқ даврдан кейин ушбу назорат воситаларига киритилган муҳим ўзгаришлар тўғрисида аудит далилларини олиш; ва

(b) Қолган давр учун олиниши лозим бўлган қўшимча аудит далилларини аниқлаш (А34–А35 бандларга қаранг)

Аввалги аудитларда олинган аудит далилларидан фойдаланиш

13. Аудитор назорат воситаларининг самарали ишлаши тўғрисидаги олдинги аудитларда олинган далилларни қўллаш мақсадга мувофиқлигини аниқлашда ва агар шундай бўлса, назоратни қайта тестлашдан олдин ўтиши мумкин бўлган вақт давомийлигини аниқлашда қуйидагиларни ҳисобга олиши лозим:

(a) Ташкилот ички назорат тизимининг бошқа компонентларининг самарадорлиги, жумладан, назорат муҳити,

ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни ва ташкилотнинг рискларини баҳолаш жараёни;

(b) Назорат воситасининг хусусиятларидан келиб чиқадиган рисклар, жумладан унинг қўлда юритилиши ёки автоматлаштирилганлиги;

(c) Умумий ахборот технологиялари назорат воситаларининг самарадорлиги;

(d) Назорат воситасининг самарадорлиги ва унинг ташкилот томонидан қўлланилиши, жумладан, олдинги аудитларда қайд этилган назорат воситасини қўллашдаги ўзгаришлар характери ва кўлами, ҳамда назорат воситасини қўллашга аҳамиятли таъсир кўрсатадиган ходимлар ўзгариши юз берганлиги;

(e) муайян назорат воситасидаги ўзгаришнинг йўқлиги ўзгарувчан шароитлар туфайли риск келтириб чиқариши; ва

(f) муҳим бузиб кўрсатишлар риски ва назорат воситасига таяниш даражаси (А36 бандга қаранг).

14. Агар аудитор муайян назорат воситаларининг операцион самарадорлиги ҳақидаги олдинги аудитдан олинган аудит далилларидан фойдаланишни режалаштирса, аудитор ўша далилларнинг давомий аҳамияти ва ишончлилигини белгилаш учун аввалги аудитдан кейин ушбу назорат воситаларида аҳамиятли ўзгаришлар содир бўлганлигини аниқлаш учун аудит далилларини олиши лозим. Аудитор ушбу далилларни аниқлаштириш учун сўров ўтказишни кузатиш ёки текшириш билан биргаликда амалга ошириши, ушбу махсус назорат воситаларини тушунишни тасдиқлаши лозим; ва:

(a) агар олдинги аудитдан олинган аудит далилларининг давомий аҳамиятига таъсир этувчи ўзгаришлар бўлган бўлса, аудитор жорий аудитда назорат воситаларини текшириши лозим (А37 бандга қаранг).

(b) агар бундай ўзгаришлар бўлмаган бўлса, аудитор назорат воситаларини ҳар учинчи аудитда камида бир марта тестлаши лозим ва аудитор бир аудит даврида таянишни режалаштирган барча назорат воситаларини тестлаши ва кейинги икки аудит даврида назорат воситаларини тестлаш эҳтимолини олдини олиш учун ҳар бир аудитда баъзи назорат воситаларини тестлаши лозим. (А38–А40 бандларга қаранг)

Аҳамиятли рисклар бўйича назорат воситалари

15. Агар аудитор аҳамиятли риск сифатида аниқлаган риск бўйича назорат воситаларига таянишни мақсад қилса, аудитор ўша назорат воситаларини жорий даврда тестлаши лозим.

Назорат воситаларининг операцион самарадорлигини баҳолаш

16. Аудитор ишонч билдирмоқчи бўлган назорат воситаларининг операцион самарадорлигини баҳолашда, аудитор аниқланган бузиб кўрсатишлар назорат воситаларининг самарали ишламаётганлигини кўрсатиши ёки кўрсатмаслигини баҳолаши лозим. Моҳиятга кўра тартиб-таомиллар орқали аниқланган бузиб кўрсатишларнинг мавжуд эмаслиги, аммо, тестдан ўтказилаётган тасдиққа боғлиқ назорат воситалари самарали эканлиги бўйича аудит далилини бермайди. (А41 бандга қаранг)

17. Аудитор таянишни режалаштирган назорат воситаларидан четлашишлар аниқланса, аудитор ушбу масалаларни ва уларнинг эҳтимолий оқибатларини тушуниш учун аниқ сўровлар ўтказиши лозим ва қуйидагиларни аниқлаши керак: (А42 бандга қаранг)

(a) Бажарилган назорат тестлари назорат воситаларига таяниш учун мос асосни таъминлаши;

(b) Назорат воситаларининг қўшимча тестлари зарурлиги; ёки

(c) Муҳим бузиб кўрсатишлар рискини бартараф этиш учун моҳиятга кўра тартиб-таомиллардан фойдаланиш лозимлиги.

Моҳиятга кўра тартиб-таомиллар

18. Баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларидан қатъи назар, аудитор ҳар бир муҳим операциялар тури, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш учун моҳиятга кўра тартиб-таомилларни ишлаб чиқиши ва амалга ошириши лозим (А43–А49 бандларга қаранг).

19. Аудитор ташқи тасдиқлаш тартиб-таомилларини моҳиятга кўра аудиторлик тартиб-таомиллари сифатида бажарилиши зарурлигини кўриб чиқиши лозим (А50–А53 бандларга қаранг).

Молиявий ҳисоботни шакллантириш жараёнига оид моҳиятга кўра тартиб-таомиллар

20. Аудиторнинг моҳиятга кўра тартиб-таомиллари қуйидаги молиявий ҳисоботни шакллантириш жараёнига оид аудит тартиб-таомилларни ўз ичига олади:

    (a) Молиявий ҳисоботлардаги маълумотларни асосий бухгалтерия ёзувлари билан мувофиқлаштириш ёки мослаш, шу жумладан ёритиб берилган маълумотларни, бундай маълумотлар умумий ва қўшимча регистрлардан ёки улардан ташқарида олинган бўлса ҳам мувофиқлаштириш ёки мослаштириш; ва

    (b) Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнида киритилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш жараёнида киритилган муҳим журнал ёзувлари ва бошқа тузатишларни текшириш. (А54 бандга қаранг)

Аҳамиятли рискларга жавобан моҳиятга кўра тартиб-таомиллар

21. Агар аудитор тасдиқ даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш риски аҳамиятли риск деб аниқлаган бўлса, аудитор айнан шу рискка махсус жавоб берадиган моҳиятга кўра тартиб-таомилларини ўтказиши лозим. Аҳамиятли рискка ёндашув фақат моҳиятга кўра тартиб-таомилларидан иборат бўлганда, бу тартиб-таомиллар тафсилотларни тестлашни ўз ичига олиши лозим (А55 бандга қаранг).

Моҳиятга кўра тартиб-таомилларининг муддати

22. Агар моҳиятга кўра тартиб-таомиллари оралиқ санада бажарилса, аудитор қолган даврни қуйидагиларни бажариш орқали қамраб олиши лозим:

    (a) оралиқ давр учун назорат воситаларини тестлаш билан биргаликда моҳиятга кўра тартиб-таомилларини; ёки

    (b) агар аудитор етарли деб ҳисобласа, фақат қўшимча моҳиятга кўра тартиб-таомилларини,

    бу оралиқ санадан давр охиригача аудит хулосаларини кенгайтириш учун оқилона асосни таъминлайди. (А56–А59 бандларга қаранг)

23. Агар аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш пайтида кутилмаган бузиб кўрсатишлар оралиқ санада аниқланса, аудитор тегишли риск баҳоси ва қолган даврни қамраб оладиган моҳиятга кўра тартиб-таомилларининг режалаштирилган характери, муддати ёки кўламини ўзгартириш зарурлигини баҳолаши лозим. (А60 бандга қаранг)

Молиявий ҳисоботларнинг тақдим этилиши етарлилиги

24. Аудитор молиявий ҳисоботларнинг умумий тақдим этилиши қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асосига мувофиқлигини баҳолаш учун аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим. Бу баҳолашни амалга оширишда аудитор молиявий ҳисоботлар қуйидагиларни тегишли равишда акс эттирадиган тарзда тақдим этилганлигини кўриб чиқиши лозим:

    - Молиявий маълумотлар ва ундаги операциялар, ҳодисалар ва шароитларнинг таснифланиши ва тавсифланиши; ва

    - Молиявий ҳисоботларнинг тақдим этилиши, тузилиши ва мазмуни (А61 бандга қаранг).

Аудит далилларининг етарлилиги ва муносиблигини баҳолаш

25. Ўтказилган аудиторлик тартиб-таомиллари ва олинган аудит далилларига асосланиб, аудитор аудит якунланишидан олдин тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг баҳолари ўз кучида қолиши ёки қолмаслигини баҳолаши лозим. (А62–А63 бандларга қаранг)

26. Аудитор етарли ва муносиб аудит далиллари олинганлиги ҳақида хулоса чиқариши лозим. Фикр шакллантиришда аудитор, молиявий ҳисоботдаги тасдиқларни тасдиқлаш ёки инкор этишидан қатъи назар, барча тегишли аудит далилларини ҳисобга олиши лозим. (А64 бандга қаранг)

27. Агар аудитор операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб бериш ҳақидаги тегишли тасдиқларга оид етарли ва муносиб аудит далилларини олмаган бўлса, аудитор қўшимча аудит далилларини олишга ҳаракат қилиши лозим. Агар аудитор етарли ва муносиб аудит далилларини ололмаса, аудитор молиявий ҳисобот бўйича модификацияланган фикр билдириши ёки фикр билдиришдан воз кечиши лозим.

Ҳужжатлаштириш

28. Аудитор аудит ҳужжатларига қуйидагиларни киритиши лозим:[2]

(a) Молиявий ҳисобот даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига қарши умумий жавоб чоралари, ҳамда бажарилган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўлами;

(b) Бу тартиб-таомилларнинг тасдиқлар даражасидаги баҳоланган рисклар билан боғлиқлиги; ва

(c) Аудиторлик тартиб-таомилларининг натижалари, шу жумладан, бошқача аниқ бўлмаган ҳолатларда хулосалар. (А65 бандга қаранг)

29. Агар аудитор аввалги аудитларда олинган назорат воситаларининг операцион самарадорлиги ҳақидаги аудит далилларидан фойдаланишни режалаштирса, аудитор аудит ҳужжатларига олдинги аудитда тестдан ўтказилган бундай назорат воситаларига таяниш ҳақида чиқарилган хулосаларни киритиши лозим.

30. Аудиторнинг ҳужжатлари молиявий ҳисоботдаги маълумотлар бухгалтерия ҳисоби регистрлари билан мувофиқлигини ёки солиштирилганлигини кўрсатиши лозим, шу жумладан, бундай маълумотлар асосий регистрлар ва ёрдамчи регистрлардан олиниши ёки улардан ташқаридан олинишидан қатъий назар, ёритиб берилган маълумотларнинг мувофиқлиги ёки солиштирилганлигини ўз ичига олади.

***

Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар

Умумий жавоблар (5 бандга қаранг)

А1. Молиявий ҳисобот даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига қарши умумий жавоб чоралари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Топшириқ гуруҳига профессионал скептицизмни сақлаш зарурлигини таъкидлаш.
- Кўпроқ тажрибали ходимларни ёки махсус кўникмаларга эга бўлганларни тайинлаш ёки экспертлардан фойдаланиш.
- Топшириқ гуруҳи аъзоларини йўналтириш ва назорат қилиш ҳамда бажарилган ишларни кўриб чиқишнинг характери, муддати ва кўламидаги ўзгаришлар.
- Бажариладиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини танлашда кутилмаган элементларни қўшиш.
- 300-сон АХСга мувофиқ умумий аудит стратегиясидаги ёки режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларидаги ўзгаришлар, ва бу қуйидагилар бўйича ўзгаришларни ўз ичига олиши мумкин:
  - Аудиторнинг 320-сон АХСга мувофиқ бажариш муҳимлигини аниқлаши.
  - Аудиторнинг назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлаш режалари ва назорат воситаларининг операцион самарадорлигига режалаштирилган таянишни қўллаб-қувватлаш учун зарур бўлган аудит далилларининг ишончлилиги, айниқса назорат муҳити ёки ташкилотнинг мониторинг фаолиятидаги камчиликлар аниқланганда.
  - Моҳиятга кўра тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўлами. Масалан, муҳим бузиб кўрсатиш риски юқорироқ деб баҳоланганда, молиявий ҳисоботлар санасида ёки унга яқин санада моҳиятга кўра тартиб-таомилларини бажариш мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин.

А2. Молиявий ҳисобот даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш, ва шу билан аудиторнинг умумий жавоб чоралари, аудиторнинг назорат муҳитини тушунишидан таъсирланади. Самарали назорат муҳити аудиторга ички назорат тизимига ва ташкилот ичида яратилган аудит далилларининг ишончлилигига кўпроқ ишонч билдиришга имкон бериши мумкин ва шундай қилиб, масалан, аудиторга баъзи аудиторлик тартиб-таомилларини давр охири ўрнига оралиқ санада ўтказишга имкон бериши мумкин. Бироқ, назорат муҳитидаги камчиликлар қарама-қарши таъсирга эга; масалан, аудитор самарасиз назорат муҳитига қуйидагилар орқали жавоб бериши мумкин:

- Оралиқ сана ўрнига давр охирида кўпроқ аудиторлик тартиб-таомилларини ўтказиш.

---

[2] 230 -сон АХС, “Аудит ҳужжатлари”, 8–11 ва А6-бандлари:

- Моҳиятга кўра тартиб-таомилларидан кенгроқ аудит далилларини олиш.

- Аудит доирасига киритиладиган жойлар сонини кўпайтириш.

A3. Шу сабабли, бундай мулоҳазалар аудиторнинг умумий ёндашувига жиддий таъсир кўрсатади, масалан, моҳиятга кўра тартиб-таомилларига урғу бериш (моҳиятга кўра текшириш ёндашуви) ёки назорат воситаларини тестлаш ва моҳиятга кўра тартиб-таомилларидан фойдаланадиган ёндашув (комбинациялашган ёндашув).

Тасдиқлар даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавобан аудиторлик тартиб-таомиллари

Қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўлами (6 бандга қаранг)

A4. Аудиторнинг тасдиқлар даражасидаги аниқланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаши қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш учун тегишли аудит ёндашувини кўриб чиқиш учун асос бўлиб хизмат қилади. Масалан, аудитор қуйидагиларни аниқлаши мумкин:

(a) Фақат назорат воситаларини тестлаш орқали аудитор маълум бир тасдиқлаш учун баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискига самарали жавоб бериши мумкин;

(b) Маълум тасдиқлар учун фақат моҳиятга кўра тартиб-таомилларини бажариш мақсадга мувофиқ, шунинг учун аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискини баҳолашда назорат воситаларининг таъсирини ҳисобга олмайди. Бу аудитор фақат моҳиятга кўра тартиб-таомиллари етарли ва муносиб аудит далилларини таъминлай олмайдиган рискни аниқламаганлиги туфайли бўлиши мумкин ва шунинг учун назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлаш талаб қилинмайди. Шундай қилиб, аудитор моҳиятга кўра тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламини аниқлашда назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлашни режалаштирмаслиги мумкин; ёки

(c) Назорат воситаларини тестлаш ва моҳиятга кўра тартиб-таомилларини бирга қўллайдиган комбинациялашган ёндашув самарали ёндашув ҳисобланади.

Муҳим бузиб кўрсатиш рискининг баҳоси қабул қилинадиган паст даражадан паст бўлса, аудиторнинг қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариши шарт эмас. Бироқ, 18-бандда талаб қилинганидек, танланган ёндашув ва баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискидан қатъи назар, аудитор ҳар бир муҳим операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ва маълумотларни ёритиб бериш учун моҳиятга кўра тартиб-таомилларини ишлаб чиқади ва бажаради.

A5. Аудиторлик тартиб-таомилининг характери унинг мақсадига (яъни, назорат воситаларини тестлаш ёки моҳиятга кўра тартиб-таомили) ва унинг турига (яъни, текшириш, кузатиш, сўров ўтказиш, тасдиқлаш, қайта ҳисоблаш, қайта бажариш ёки таҳлилий тартиб-таомил) тегишли. Аудиторлик тартиб-таомилларининг характери баҳоланган рискларга жавоб беришда энг муҳим аҳамиятга эга.

A6. Аудиторлик тартиб-таомилининг муддати у қачон бажарилишига ёки аудит далиллари тегишли бўлган давр ёки санага тегишли.

A7. Аудиторлик тартиб-таомилининг кўлами бажарилиши керак бўлган миқдорга, масалан, танланма ҳажми ёки назорат воситасини кузатишлар сонига тегишли.

A8. Характери, муддати ва кўлами тасдиқлар даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига асосланган ва уларга жавоб берадиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш аудиторнинг қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари ва риск баҳолаш ўртасида аниқ боғлиқликни таъминлайди.

*Тасдиқлар даражасидаги баҳоланган рискларга жавоб бериш (*7(а) бандга қаранг)

Характери

A9. 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган) аудитордан тасдиқлар даражасидаги муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолашни ажралмас риск ва назорат рискини баҳолаш орқали амалга оширишни талаб қилади. Аудитор ажралмас риск омиллари тегишли тасдиқларнинг бузиб кўрсатишга мойиллигига қандай ва қай даражада таъсир қилишини ҳисобга олган ҳолда, бузиб кўрсатишнинг эҳтимоллиги ва кўламини баҳолаш орқали ажралмас рискни баҳолайди.[3] Аудиторнинг баҳоланган рисклари, шу жумладан бу баҳоланган рискларнинг сабаблари, ҳам

[3] 315 -СОН АХС(2019-йилда қайта кўрилган)".

бажариладиган аудиторлик тартиб-таомиллари турларига, ҳам уларнинг комбинациясига таъсир қилиши мумкин. Масалан, баҳоланган риск юқори бўлганда, аудитор ҳужжатни текширишга қўшимча равишда, контрагент билан шартнома шартларининг тўлиқлигини тасдиқлаши мумкин. Бундан ташқари, айрим аудиторлик тартиб-таомиллари баъзи тасдиқлар учун бошқаларига қараганда муҳимроқ бўлиши мумкин. Масалан, тушум билан боғлиқ ҳолда, назорат воситаларини тестлаш тўлиқлик тасдиғи бўйича муҳим бузиб кўрсатиш рискига энг яхши жавоб бўлиши мумкин, моҳиятга кўра тартиб-таомиллари эса содир бўлиш тасдиғи бўйича муҳим бузиб кўрсатиш рискига энг яхши жавоб бўлиши мумкин.

A10. Рискка берилган баҳонинг сабаблари аудиторлик тартиб-таомилларининг характерини аниқлашда муҳим аҳамиятга эга. Масалан, агар баҳоланган риск тегишли назорат воситаларини ҳисобга олмасдан операциялар турининг ўзига хос хусусиятлари туфайли пастроқ бўлса, аудитор фақат моҳиятга кўра таҳлилий тартиб-таомиллар етарли ва муносиб аудит далилларини таъминлайди деб аниқлаши мумкин. Бошқа томондан, агар баҳоланган риск аудитор назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлашни режалаштиргани учун пастроқ бўлса ва аудитор моҳиятга кўра тартиб-таомилларини шу паст баҳони асослантирмоқчи бўлса, аудитор 8(а) бандда талаб қилинганидек, шу назорат воситаларини тестдан ўтказади. Бу, масалан, ташкилотнинг ахборот тизими томонидан мунтазам равишда қайта ишланадиган ва назорат қилинадиган нисбатан бир хил, мураккаб бўлмаган хусусиятларга эга бўлган операциялар тури учун бўлиши мумкин.

Муддат

A11. Аудитор назорат воситаларини тестлаш ёки моҳиятга кўра тартиб-таомилларини оралиқ санада ёки давр охирида ўтказиши мумкин. Муҳим бузиб кўрсатиш риски қанчалик юқори бўлса, аудитор моҳиятга кўра тартиб-таомилларини олдинги санада эмас, балки давр охирига яқинроқ ёки давр охирида ўтказиш самаралироқ деган қарорга келиши, ёки аудиторлик тартиб-таомилларини олдиндан хабар бермасдан ёки кутилмаган пайтларда ўтказиши (масалан, аудиторлик тартиб-таомилларини танланган жойларда олдиндан хабар бермасдан ўтказиш) эҳтимоли шунчалик юқорироқ. Бу фирибгарлик рискларига жавоб беришни кўриб чиқишда айниқса муҳим. Масалан, аудитор қасддан бузиб кўрсатиш ёки манипуляция қилиш рисклари аниқланган бўлса, аудит хулосаларини оралиқ санадан давр охиригача кенгайтириш учун аудиторлик тартиб-таомиллари самарали бўлмаслиги мумкин деган хулосага келиши мумкин.

A12. Бошқа томондан, аудиторлик тартиб-таомилларини давр охиридан олдин ўтказиш аудиторга аудитнинг дастлабки босқичида муҳим масалаларни аниқлашга, ва натижада раҳбарият ёрдамида уларни ҳал қилишга ёки бундай масалаларни ҳал қилиш учун самарали аудит ёндашувини ишлаб чиқишга ёрдам бериши мумкин.

A13. Бундан ташқари, айрим аудиторлик тартиб-таомиллари фақат давр охирида ёки ундан кейин ўтказилиши мумкин, масалан:

- Молиявий ҳисоботдаги маълумотларни бухгалтерия ҳисоби регистрлари билан мувофиқлаштириш ёки солиштириш, шу жумладан, бундай маълумотлар асосий регистрлар ва ёрдамчи регистрлардан олиниши ёки улардан ташқаридан олиниши, ёритиб берилган маълумотларнинг мувофиқлиги ёки солиштирилишини ўз ичига олади;

- Молиявий ҳисоботни тайёрлаш жараёнида киритилган тузатишларни кўриб чиқиш; ва

- Давр охирида ташкилот номувофиқ сотиш шартномаларини тузган ёки операциялар якунланмаган бўлиши рискига жавоб берадиган тартиб-таомиллар.

A14. Аудиторнинг аудиторлик тартиб-таомилларини қачон ўтказиш ҳақидаги фикрига таъсир қиладиган бошқа тегишли омиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Назорат муҳити.

- Тегишли маълумотлар қачон мавжуд бўлиши (масалан, электрон файллар кейинчалик ўчирилиб ташланиши мумкин, ёки кузатилиши керак бўлган тартиб-таомиллар фақат маълум вақтларда содир бўлиши мумкин).

- Рискнинг характери (масалан, агар даромад кутилишларига эришиш учун кейинчалик сохта сотиш шартномаларини яратиш орқали даромадни ошириб кўрсатиш риски мавжуд бўлса, аудитор давр охири санасида мавжуд бўлган шартномаларни кўриб чиқишни хоҳлаши мумкин).

- Аудит далиллари тегишли бўлган давр ёки сана.

- Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш муддати, айниқса молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот ёки пул маблағлари

ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботда қайд этилган суммалар ҳақида қўшимча тушунтириш берадиган ёритиб берилган маълумотлар учун.

Кўлам

A15. Аудиторнинг зарур деб ҳисобланган аудиторлик тартиб-таомили кўлами муҳимлик, баҳоланган риск ва аудитор олишни режалаштираётган ишонч даражасини ҳисобга олган ҳолда аниқланади. Битта мақсад бир нечта тартиб-таомиллар комбинацияси билан бажарилганда, ҳар бир тартиб-таомилнинг кўлами алоҳида кўриб чиқилади. Умуман олганда, муҳим бузиб кўрсатиш риски ошган сари аудиторлик тартиб-таомилларининг кўлами ҳам ошади. Масалан, фирибгарлик туфайли юзага келадиган муҳим бузиб кўрсатиш рискига жавоб сифатида, танланма ҳажмини ошириш ёки батафсил даражада моҳиятга кўра таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин. Бироқ, аудиторлик тартиб-таомили кўламини ошириш фақат аудиторлик тартиб-таомилининг ўзи аниқ рискка тегишли бўлсагина самарали ҳисобланади.

A16. Компьютер ёрдамида аудит ўтказиш техникалари (КЁАЎТ)дан фойдаланиш электрон операциялар ва ҳисоб файлларини кенгроқ тестлашга имкон беради, бу аудитор тестлаш кўламини ўзгартиришга қарор қилганда, масалан, фирибгарлик туфайли юзага келадиган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб беришда, фойдали бўлиши мумкин. Бундай техникалар асосий электрон файллардан танланма операцияларни танлаш, муайян хусусиятларга эга операцияларни саралаш ёки танланма ўрнига бутун умумий мажмуани тестлаш учун қўлланилиши мумкин.

Давлат секторининг ташкилотларига хос мулоҳазалар

A17. Давлат сектори ташкилотларининг аудитларида, аудит мандати ва бошқа махсус аудит талаблари аудиторнинг қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўлами ҳақидаги мулоҳазаларига таъсир қилиши мумкин.

Кичик ташкилотларга хос мулоҳазалар

A18. Жуда кичик ташкилотлар ҳолатида, аудитор аниқлаши мумкин бўлган назорат воситалари кўп бўлмаслиги мумкин, ёки уларнинг мавжудлиги ёки ишлаши ташкилот томонидан ҳужжатлаштирилган даражаси чекланган бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда, аудитор учун асосан моҳиятга кўра тартиб-таомилларидан иборат бўлган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш самаралироқ бўлиши мумкин. Бироқ, баъзи камдан-кам ҳолларда, назорат воситалари ёки ички назорат тизими компонентларининг йўқлиги етарли ва муносиб аудит далилларини олишни имконсиз қилиши мумкин.

Рискнинг юқори баҳоланиши (7(b) бандга қаранг)

A19. Риск баҳоси юқорироқ бўлгани учун кўпроқ ишончли аудит далилларини олишда, аудитор далиллар миқдорини кўпайтириши ёки янада ўринли ёки ишончлироқ далилларни олиши мумкин, масалан, учинчи томон далилларини олишга кўпроқ эътибор қаратиш ёки бир нечта мустақил манбалардан тасдиқловчи далилларни олиш орқали.

Назорат воситаларини тестлаш

Назорат воситаларини тестлашни ишлаб чиқиш ва бажариш (8-бандга қаранг)

A20. Назорат воситаларини тестлаш фақат аудитор тегишли тасдиқлардаги муҳим бузиб кўрсатишларнинг олдини олиш ёки аниқлаш ва тузатиш учун муносиб тарзда ишлаб чиқилган деб аниқлаган ва аудитор тестлашни режалаштирган назорат воситалари учун ўтказилади. Агар аудит ўтказилаётган давр мобайнида турли вақтларда жиддий фарқ қилувчи назорат воситалари қўлланилган бўлса, ҳар бири алоҳида кўриб чиқилади.

A21. Назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлаш назорат воситаларининг тузилишини тушуниш ва баҳолаш ҳамда уларнинг амалга оширилишини аниқлашдан фарқ қилади. Бироқ, бир хил турдаги аудиторлик тартиб-таомиллари қўлланилади. Шунинг учун аудитор назорат воситаларининг дизайнини баҳолаш ва улар амалга оширилганлигини аниқлаш билан бир вақтда уларнинг операцион самарадорлигини тестлаш самарали деб қарор қилиши мумкин.

A22. Бундан ташқари, баъзи рискни баҳолаш тартиб-таомиллари назорат воситаларини тестлаш сифатида махсус ишлаб чиқилмаган бўлса-да, улар назорат воситаларининг операцион самарадорлиги ҳақида аудит далилларини тақдим этиши ва шунга кўра назорат воситаларини тестлаш вазифасини бажариши мумкин. Масалан, аудиторнинг рискни баҳолаш тартиб-таомиллари қуйидагиларни ўз ичига олган бўлиши мумкин:

- Раҳбариятнинг бюджетлардан фойдаланиши ҳақида сўров ўтказиш.

- Раҳбариятнинг ойлик режалаштирилган ва ҳақиқий харажатларни таққослашини кузатиш.

- Режалаштирилган ва ҳақиқий миқдорлар ўртасидаги фарқларни текшириш бўйича ҳисоботларни кўриб чиқиш.

Бу аудиторлик тартиб-таомиллари ташкилотнинг бюджетлаштириш сиёсатлари тузилиши ҳақида маълумот беради ва улар амалга оширилганми ёки йўқлигини аниқлайди, лекин харажатларни таснифлашда муҳим бузиб кўрсатишларнинг олдини олишда ёки аниқлашда бюджетлаштириш сиёсатлари ишлашининг самарадорлиги ҳақида аудит далилларини ҳам тақдим этиши мумкин.

А23. Бундан ташқари, аудитор назорат воситаларини тестлашни бир вақтнинг ўзида худди шу операция бўйича тафсилотларни тестлаш билан биргаликда ўтказиш учун ишлаб чиқиши мумкин. Назорат воситаларини тестлаш мақсади тафсилотларни тестлаш мақсадидан фарқ қилсада, иккаласи худди шу операция бўйича назорат воситаларини тестлаш ва тафсилотларни тестлашни бажариш орқали бир вақтнинг ўзида амалга оширилиши мумкин, бу яна икки мақсадли тест деб ҳам аталади. Масалан, аудитор ҳисоб-фактурани тасдиқланганлигини аниқлаш ва операция ҳақида моҳиятга кўра аудит далилларини олиш учун тестни ишлаб чиқиши ва натижаларини баҳолаши мумкин. Икки мақсадли тест тестнинг ҳар бир мақсадини алоҳида кўриб чиқиш орқали ишлаб чиқилади ва баҳоланади.

А24. Баъзи ҳолларда, аудитор тасдиқлаш даражасида етарли ва муносиб аудит далилларини таъминлай оладиган самарали моҳиятга кўра тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш имконсизлигини аниқлаши мумкин.[4] Бу ташкилот ўз фаолиятини ахборот технологияларидан фойдаланган ҳолда олиб борганда ва ахборот технологиялари тизимидан ташқари операциялар ҳужжатлаштирилмаса ёки сақланмаса юзага келиши мумкин. Бундай ҳолларда, 8(b) банд аудитордан моҳиятга кўра тартиб-таомиллари алоҳида етарли ва муносиб аудит далилларини таъминлай олмайдиган рискларга қарши назорат воситаларини тестлашни бажаришини талаб қилади.

Аудит далиллари ва режалаштирилган таяниш (9-бандга қаранг)

А25. Қабул қилинган ёндашув асосан назорат воситаларини тестлашдан иборат бўлганда, айниқса фақат моҳиятга кўра тартиб-таомилларидан етарли ва муносиб аудит далилларини олиш имконсиз ёки амалий бўлмаган ҳолларда, назорат воситаларининг операцион самарадорлиги бўйича юқорироқ даражадаги ишонч изланиши мумкин.

Назорат воситаларини тестлашнинг характери ва кўлами

Сўров ўтказиш билан биргаликда бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари (10(а) бандга қаранг)

А26. Фақат сўров ўтказишнинг ўзи назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тестлаш учун етарли эмас. Шунга кўра, сўров ўтказиш билан биргаликда бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари бажарилади. Бу борада, сўров ўтказиш ва текшириш ёки қайта бажариш комбинацияси сўров ўтказиш ва кузатиш комбинациясига қараганда кўпроқ ишонч бериши мумкин, чунки кузатиш фақат у амалга оширилган вақт нуқтасига тегишли.

А27. Муайян назорат воситасининг характери назорат воситаси самарали ишлагани ҳақида аудит далилларини олиш учун зарур бўлган тартиб-таомил турига таъсир қилади. Масалан, агар операцион самарадорлик ҳужжатлаштириш билан тасдиқланса, аудитор операцион самарадорлик ҳақида аудит далилларини олиш учун уни текширишга қарор қилиши мумкин. Бироқ, бошқа назорат воситалари учун ҳужжатлаштириш мавжуд бўлмаслиги ёки тегишли бўлмаслиги мумкин. Масалан, назорат муҳитидаги баъзи омиллар, масалан ваколат ва жавобгарликни тақсимлаш учун ёки автоматлаштирилган назорат воситалари каби баъзи назорат турлари учун операцияларни ҳужжатлаштириш мавжуд бўлмаслиги мумкин. Бундай ҳолларда, операцион самарадорлик ҳақида аудит далиллари кузатиш ёки компьютер ёрдамида аудит ўтказиш техникаларидан фойдаланиш каби бошқа аудиторлик тартиб-таомиллари билан биргаликда сўров ўтказиш орқали олиниши мумкин.

Назорат воситаларини тестлаш кўлами

А28. Назорат воситаси самарадорлиги ҳақида кўпроқ ишончли аудит далиллари зарур бўлганда, назорат воситасини тестлаш кўламини ошириш мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин. Назорат воситаларига таяниш даражаси билан бир қаторда, аудитор назорат воситаларини тестлаш кўламини аниқлашда қуйидагиларни ҳисобга олиши мумкин:

- Давр мобайнида ташкилот томонидан назорат воситасининг бажарилиш частотаси.

- Аудитор назорат воситасининг операцион самарадорлигига таянадиган аудит даври давомидаги вақт

[4] 315 -сон АХС (2019 -йилда Қайта таҳрирланган), 33-банд:

оралиғи.

- Назорат воситасидан четга чиқиш кутилаётган даражаси.

- Тасдиқлар даражасида назорат воситасининг операцион самарадорлиги бўйича олинадиган аудит далилларининг ўринлилиги ва ишончлилиги.

- Тасдиқларга тегишли бошқа назорат воситаларини тестлашдан олинган аудит далиллари кўлами.

530[5]-сон АХС тестлаш кўлами бўйича қўшимча кўрсатмаларни ўз ичига олади.

A29. Ахборот технологияларини қайта ишлашнинг ички изчиллиги туфайли, автоматлаштирилган назорат воситасини тестлаш кўламини ошириш зарур бўлмаслиги мумкин. Автоматлаштирилган назорат воситаси ахборот технологиялари иловаси (шу жумладан ахборот технологиялари иловаси томонидан қўлланиладиган жадваллар, файллар ёки бошқа доимий маълумотлар) ўзгартирилмаган тақдирда, изчил ишлаши кутилиши мумкин. Аудитор автоматлаштирилган назорат воситаси кўзда тутилганидек ишлаётганини аниқлагач (бу назорат воситаси дастлаб амалга оширилган пайтда ёки бошқа санада амалга оширилиши мумкин), аудитор назорат воситаси самарали ишлашда давом этаётганини аниқлаш учун тестларни ўтказишни кўриб чиқиши мумкин. Бундай тестлар ахборот технологиялари иловасига тегишли умумий ахборот технологиялари назорат воситаларини тестлашни ўз ичига олиши мумкин.

A30. Шунингдек, аудитор ташкилот маълумотларининг яхлитлиги билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларини ёки ташкилотнинг тизим томонидан яратилган ҳисоботларининг тўлиқлиги ва аниқлигини қамраб оладиган назорат воситаларини тестлаши мумкин, ёки моҳиятга кўра тартиб-таомиллари алоҳида етарли ва муносиб аудит далилларини таъминлай олмайдиган муҳим бузиб кўрсатиш рискларини қамраб олиш учун назорат воситаларини тестлаши мумкин. Бу назорат воситаларини тестлаш 10(a) бандда кўрсатилган масалаларни қамраб оладиган умумий ахборот технологиялари назорат воситаларини тестлашни ўз ичига олиши мумкин. Бундай ҳолатда, аудитор 10(a) бандда кўрсатилган масалалар бўйича аудит далилларини олиш учун бошқа қўшимча тест ўтказиши шарт бўлмаслиги мумкин.

A31. Агар аудитор умумий ахборот технологиялари назорат воситасининг камчилигини аниқласа, аудитор 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган)[6] га мувофиқ аниқланган ахборот технологияларидан фойдаланишдан келиб чиқадиган тегишли риск(лар) характерини кўриб чиқиши мумкин, бу муҳим бузиб кўрсатиш рискига қарши аудиторнинг қўшимча тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш учун асос бўлиб хизмат қилади. Бундай тартиб-таомиллар қуйидагиларни аниқлашга қаратилиши мумкин:

- Ахборот технологияларидан келиб чиқадиган тегишли риск(лар) содир бўлганлиги. Масалан, агар фойдаланувчилар ахборот технологиялари иловасига рухсатсиз кириш ҳуқуқига эга бўлса (аммо киришни кузатувчи тизим журналларига кира олмайди ёки уларни ўзгартира олмайди), аудитор бу фойдаланувчилар давр мобайнида ахборот технологиялари иловасига кирмаганлиги ҳақида аудит далилларини олиш учун тизим журналларини текшириши мумкин.

- Ахборот технологияларидан фойдаланишдан келиб чиқадиган тегишли риск(лар)ни қамраб оладиган ҳар қандай муқобил ёки ортиқча умумий ахборот технологиялари назорат воситалари ёки бошқа назорат воситалари мавжудлиги. Агар мавжуд бўлса, аудитор бундай назорат воситаларини аниқлаши (агар аллақачон аниқланмаган бўлса), шунга кўра уларнинг лойиҳасини баҳолаши, улар амалга оширилганлигини аниқлаши ва уларнинг операцион самарадорлигини тестлаши мумкин. Масалан, агар фойдаланувчи киришига тегишли умумий ахборот технологиялари назорат воситаси камчиликка эга бўлса, ташкилотда ахборот технологиялари бошқаруви ўз вақтида охирги фойдаланувчи кириш ҳисоботларини кўриб чиқадиган муқобил назорат воситаси мавжуд бўлиши мумкин. Иловадаги назорат воситаси ахборот технологияларидан фойдаланишдан келиб чиқадиган рискни қамраб олиши мумкин бўлган ҳолатлар умумий ахборот технологиялари назорат воситаси камчилиги таъсир қилиши мумкин бўлган маълумотларни ташқи манбалар (масалан, банк кўчирмаси) ёки умумий ахборот технологиялари назорат воситаси камчилиги таъсир қилмайдиган ички манбалар (масалан, алоҳида ахборот технологиялари иловаси ёки маълумотлар манбаи) билан солиштириш мумкин бўлган ҳолатларни ўз ичига олиши мумкин.

Билвосита назорат воситаларини тестлаш (10(b) бандга қаранг

A32. Баъзи ҳолларда, билвосита назорат воситаларининг (масалан, умумий ахборот технологиялари назорат воситалари) самарали ишлашини тасдиқловчи аудит далилларини олиш зарур бўлиши мумкин. A29-A31 бандларида

---

[5] 530 -сон АХС, «*Аудит танланмаси»*

[6] 315-сон АХС (2019-йилда Қайта таҳрирланган), 26-банд (в) (i)

тушунтирилганидек, умумий ахборот технологиялари назорат воситалари 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган)га мувофиқ уларнинг автоматлаштирилган назорат воситаларининг операцион самарадорлигини қўллаб-қувватлаши ёки тизим томонидан яратилган ҳисоботларни ўз ичига олган, ташкилотнинг молиявий ҳисоботида фойдаланиладиган маълумотларнинг яхлитлигини сақлашни қўллаб-қувватлаши туфайли аниқланган бўлиши мумкин. 10(b) банддаги талаб аудитор 10(a) банддаги масалаларни ҳал қилиш учун баъзи билвосита назорат воситаларини аллақачон тестдан ўтказган бўлиши мумкинлигини тан олади.

Назорат воситаларини тестлаш муддати

Режалаштирилган таяниш даври (11-бандга қаранг)

A33. Фақат муайян вақт нуқтасига тегишли аудит далиллари аудиторнинг мақсади учун етарли бўлиши мумкин, масалан, давр охирида ташкилотнинг захиралар ҳисобини юритиш бўйича назорат воситаларини тестлашда. Бошқа томондан, агар аудитор маълум давр мобайнида назорат воситасига таянишни мўлжаллаган бўлса, назорат воситаси бу давр мобайнида тегишли вақтларда самарали ишлаганлиги ҳақида аудит далилларини тақдим эта оладиган тестлар мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Бундай тестларга ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнидаги назорат воситаларини тестлаш киради.

Оралиқ даврда олинган аудит далилларидан фойдаланиш (12(b) бандга қаранг)

A34. Оралиқ давр тугагандан кейинги давр мобайнида ишлаётган назорат воситалари ҳақида қандай қўшимча аудит далилларини олишни аниқлашда тегишли омиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Тасдиқлар даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аҳамияти.
- Оралиқ даврда тестдан ўтказилган аниқ назорат воситалари ва улар тестдан ўтказилгандан кейин уларга киритилган муҳим ўзгаришлар, шу жумладан ахборот тизими, жараёнлар ва ходимлардаги ўзгаришлар.
- Бу назорат воситаларининг операцион самарадорлиги ҳақида олинган аудит далилларининг даражаси.
- Қолган даврнинг давомийлиги.
- Аудитор назорат воситаларига таянган ҳолда қўшимча моҳиятга кўра тартиб-таомилларини қанчалик камайтиришни мўлжаллаши.
- Назорат муҳити.

A35. Қўшимча аудит далиллари, масалан, қолган давр бўйича назорат воситаларини тестлашни кенгайтириш ёки ташкилотнинг назорат воситаларини мониторинг қилишини тестлаш орқали олиниши мумкин.

Аввалги аудитларда олинган аудит далилларидан фойдаланиш (13-бандга қаранг)

A36. Маълум ҳолатларда, аввалги аудитлардан олинган аудит далиллари аудитор уларнинг давомий ўринлилиги ва ишончлилигини аниқлаш учун аудиторлик тартиб-таомилларини бажарган ҳолда аудит далилларини тақдим этиши мумкин. Масалан, аввалги аудитни бажаришда, аудитор автоматлаштирилган назорат воситаси кўзда тутилганидек ишлаганлигини аниқлаган бўлиши мумкин. Аудитор автоматлаштирилган назорат воситасига унинг самарали ишлашида давом этишига таъсир қиладиган ўзгаришлар киритилганлигини аниқлаш учун, масалан, раҳбарият билан сўров ўтказиш ва қайси назорат воситалари ўзгартирилганлигини кўрсатадиган журналларни текшириш орқали аудит далилларини олиши мумкин. Бу ўзгаришлар ҳақидаги аудит далилларини кўриб чиқиш жорий даврда назорат воситаларининг операцион самарадорлиги ҳақида олиниши кутилаётган аудит далилларини кўпайтириш ёки камайтиришни қўллаб-қувватлаши мумкин.

Аввалги аудитлардан ўзгарган назорат воситалари (14(a) бандга қаранг)

A37. Ўзгаришлар аввалги аудитларда олинган аудит далилларининг ўринлилиги ва ишончлилигига таъсир қилиши мумкин, бунда давомий таянишга асос қолмаслиги мумкин. Масалан, ташкилотга тизимдан янги ҳисобот олиш имконини берадиган тизимдаги ўзгаришлар аввалги аудитдан олинган аудит далилларининг ўринлилигига таъсир қилмаслиги мумкин; бироқ, маълумотларнинг бошқача тўпланиши ёки ҳисобланишига олиб келадиган ўзгариш унга таъсир қилади.

Аввалги аудитлардан ўзгармаган назорат воситалари (14(b) бандга қаранг)

A38. Аудиторнинг қуйидаги назорат воситалари учун аввалги аудитларда олинган аудит далилларига таяниш ҳақидаги

қарори профессионал мулоҳаза масаласидир:

(a) улар охирги марта тестдан ўтказилгандан бери ўзгармаган; ва

(b) аҳамиятли рискни камайтирадиган назорат воситалари бўлмаган назорат воситалари,

бундан ташқари, бундай назорат воситаларини қайта тестлаш ўртасидаги вақт оралиғи ҳам профессионал мулоҳаза масаласидир, аммо 14(b) банди томонидан ҳар учинчи йилда камида бир марта тестлаш талаб қилинади.

A39. Умуман олганда, муҳим бузиб кўрсатиш риски қанчалик юқори бўлса ёки назорат воситаларига таяниш қанчалик кўп бўлса, ўтган вақт даври, агар мавжуд бўлса, шунчалик қисқароқ бўлиши мумкин. Назорат воситасини қайта тестлаш даврини қисқартириши ёки аввалги аудитларда олинган аудит далилларига умуман таянмасликка олиб келиши мумкин бўлган омилларга қуйидагилар киради:

- Назорат муҳитидаги камчилик.
- Ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнидаги камчилик.
- Назорат воситаларида муҳим қўл билан бажариладиган элемент.
- Назорат воситасининг қўлланилишига аҳамиятли таъсир кўрсатадиган ходимлар ўзгариши.
- Назорат воситасидаги ўзгаришлар зарурлигини кўрсатадиган ўзгарувчан шароитлар.
- Камчиликка эга умумий ахборот технологиялари назорат воситалари.

A40. Аудитор аввалги аудитларда олинган аудит далилларига таянишни мўлжаллаган бир нечта назорат воситалари мавжуд бўлганда, ҳар бир аудитда шу назорат воситаларининг баъзиларини тестлаш назорат муҳитининг давомий самарадорлиги ҳақида тасдиқловчи маълумотларни тақдим этади. Бу аудиторнинг аввалги аудитларда олинган аудит далилларига таяниш мақсадга мувофиқлиги ҳақидаги қарорига ҳисса қўшади.

Назорат воситаларининг операцион самарадорлигини баҳолаш (16–17 бандларга қаранг)

A41. Аудиторнинг тартиб-таомиллари томонидан аниқланган муҳим бузиб кўрсатиш ички назорат тизимида аҳамиятли камчилик мавжудлигининг кучли кўрсаткичидир.

A42. Назорат воситалари ишлашининг самарадорлиги тушунчаси ташкилот томонидан назорат воситаларини қўллаш усулида баъзи четга чиқишлар рўй бериши мумкинлигини тан олади. Белгиланган назорат воситаларидан четга чиқишлар муҳим ходимлар ўзгариши, операциялар ҳажмидаги мавсумий тебранишлар ва инсон хатоси каби омиллар туфайли юзага келиши мумкин. Аниқланган четга чиқиш даражаси, айниқса кутилган даражага нисбатан, аудитор томонидан баҳоланган тасдиқ даражасидаги рискни камайтириш учун назорат воситасига таяниб бўлмаслигини кўрсатиши мумкин.

Моҳиятга кўра тартиб-таомиллари (6, 18-бандларга қаранг)

A43. 18-банд аудитордан ҳар бир муҳим операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ва маълумотларни ёритиб бериш учун моҳиятга кўра тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришни талаб қилади. Муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш учун моҳиятга кўра тартиб-таомиллари аллақачон бажарилган бўлиши мумкин, чунки 6-банд аудитордан тасдиқлар даражасидаги баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб берадиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришни талаб қилади. Шунга кўра, 18-бандга мувофиқ моҳиятга кўра тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш қуйидаги ҳолларда талаб қилинади:

- Муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш учун 6-бандга мувофиқ ишлаб чиқилган ва бажарилган қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари моҳиятга кўра тартиб-таомилларини ўз ичига олмаганда; ёки
- Муҳим операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб беришдан иборат бўлмаган, аммо 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган)га мувофиқ муҳим деб аниқланган ҳар бир операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб бериш учун.[7]

[7] 315-сон АХС (2019 -йилда Қайта таҳрирланган), 36-банд:

Бу талаб қуйидаги фактларни акс эттиради: (a) аудиторнинг риск баҳоси мулоҳазага асосланган ва шунинг учун муҳим бузиб кўрсатишнинг барча рискларини аниқламаслиги мумкин; ва (b) раҳбариятнинг назорат воситаларини четлаб ўтишини ўз ичига олган назорат воситаларида хос чекловлар мавжуд.

A44. Муҳим операциялар тури, ҳисоб қолдиғи ёки маълумотларни ёритиб беришдаги барча тасдиқларни тестлаш шарт эмас. Аксинча, бажариладиган моҳиятга кўра тартиб-таомилларини ишлаб чиқишда, агар бузиб кўрсатиш содир бўлса, бузиб кўрсатиш муҳим бўлишининг оқилона имконияти мавжуд бўлган тасдиқларни кўриб чиқиш, бажариладиган тартиб-таомилларнинг тегишли характери, муддати ва қўламини аниқлашда ёрдам бериши мумкин.

Моҳиятга кўра тартиб-таомилларининг характери ва қўлами

A45. Шароитга қараб, аудитор қуйидагиларни аниқлаши мумкин:

- Фақат моҳиятга кўра таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш аудит рискини қабул қилинадиган паст даражага туширишда етарли бўлади. Масалан, аудиторнинг риск баҳоси назорат воситаларини тестлашдан олинган аудит далиллари билан қўллаб-қувватланганда.

- Фақат тафсилотларни тестлаш мақсадга мувофиқ.

- Моҳиятга кўра таҳлилий тартиб-таомиллар ва тафсилотларни тестлашнинг комбинацияси баҳоланган рискларга энг яхши жавоб беради.

A46. Моҳиятга кўра таҳлилий тартиб-таомиллар одатда вақт ўтиши билан башорат қилиниши мумкин бўлган катта ҳажмдаги операцияларга яхшироқ қўлланилади. 520-сон АХС[8] аудит давомида таҳлилий тартиб-таомилларни қўллаш бўйича талабларни белгилайди ва кўрсатмалар беради.

A47. Риск баҳоси ёки тасдиқлашнинг характери тафсилотларни тестлашни ишлаб чиқиш учун муҳим. Масалан, мавжудлик ёки содир бўлиш тасдиқлаши билан боғлиқ тафсилотларни тестлаш молиявий ҳисобот суммасида мавжуд бўлган элементлардан танлаш ва тегишли аудит далилларини олишни ўз ичига олиши мумкин. Бошқа томондан, тўлиқлик тасдиғи билан боғлиқ тафсилотларни тестлаш тегишли молиявий ҳисобот суммасига киритилиши кутилаётган элементлардан танлаш ва уларнинг киритилганлигини текширишни ўз ичига олиши мумкин.

A48. Муҳим бузиб кўрсатиш риски баҳоси аудитор тестлашни режалаштираётган назорат воситаларини ҳисобга олгани сабабли, назорат воситаларини тестлаш натижалари қониқарсиз бўлганда моҳиятга кўра тартиб-таомилларининг қўламини кенгайтириш зарур бўлиши мумкин. Бироқ, аудиторлик тартиб-таомили қўламини ошириш фақат аудиторлик тартиб-таомилининг ўзи аниқ рискга тегишли бўлсагина мақсадга мувофиқдир.

A49. Тафсилотларни тестлашни ишлаб чиқишда, тестлаш қўлами одатда танланма ҳажми нуқтаи назаридан тушунилади. Бироқ, тестлашнинг бошқа танланма усулларини қўллаш самаралироқ бўлиши ҳам ўринли. 500-сон АХСга қаранг[9].

Ташқи тасдиқлаш тартиб-таомилларини бажариш зарурлигини кўриб чиқиш (19-бандга қаранг)

A50. Ташқи тасдиқлаш тартиб-таомиллари кўпинча ҳисоб қолдиқлари ва уларнинг элементлари билан боғлиқ тасдиқларни кўриб чиқишда муҳим, аммо улар фақат бу элементлар билан чекланиши шарт эмас. Масалан, аудитор ташкилот ва бошқа томонлар ўртасидаги келишувлар, шартномалар ёки операцияларнинг шартларини ташқи тасдиқлашни сўраши мумкин. Ташқи тасдиқлаш тартиб-таомиллари шунингдек маълум шароитларнинг мавжуд эмаслиги ҳақида аудит далилларини олиш учун ҳам бажарилиши мумкин. Масалан, сўров ташкилотнинг тушум чегарасини аниқлаш тасдиғи учун муҳим бўлиши мумкин бўлган "қўшимча келишув" мавжуд эмаслигини махсус тасдиқлашни сўраши мумкин. Баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб беришда ташқи тасдиқлаш тартиб-таомиллари тегишли аудит далилларини тақдим этиши мумкин бўлган бошқа вазиятлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Банк қолдиқлари ва банк муносабатларига тегишли бошқа маълумотлар.

- Дебиторлик қарзлари қолдиқлари ва шартлари.

- Учинчи томонлар тарафидан божхона омборларида қайта ишлаш учун ёки консигнация асосида сақланадиган товар-моддий захиралар.

---

[8] 520 -сон АХС, «*Таҳлилий жараёнлар*»

[9] 500 -сон АХС, «*Аудит далиллари*», 10-банд.

- Ҳуқуқшунослар ёки молиячилар томонидан хавфсиз сақлаш ёки гаров сифатида сақланадиган мулк ҳуқуқини тасдиқловчи ҳужжатлар.

- Учинчи томонлар тарафидан хавфсиз сақлаш учун сақланадиган инвестициялар ёки фонд брокерларидан сотиб олинган, аммо баланс ҳисоботи санасида етказиб берилмаган инвестициялар.

- Кредит берувчиларга қарздорлик, шу жумладан тўлов шартлари ва чекловчи шартномаларни ўз ичига олган.

- Кредиторлик қарзлари қолдиқлари ва шартлари.

A51. Гарчи ташқи тасдиқлаш маълум тасдиқларга тегишли аудит далилларини тақдим этса-да, ташқи тасдиқлаш кам тегишли аудит далилларини тақдим этадиган баъзи тасдиқлар мавжуд. Масалан, ташқи тасдиқлаш дебиторлик қарзлари қолдиқларининг мавжудлигига нисбатан уларнинг ундирилишига тегишли кам аудит далилларини тақдим этади.

A52. Аудитор бир мақсад учун бажарилган ташқи тасдиқлаш тартиб-таомиллари бошқа масалалар ҳақида аудит далилларини олиш имкониятини беришини аниқлаши мумкин. Масалан, банк қолдиқлари учун тасдиқлаш сўровлари кўпинча бошқа молиявий ҳисобот тасдиқларига тегишли маълумотларни сўрашни ўз ичига олади. Бундай мулоҳазалар аудиторнинг ташқи тасдиқлаш тартиб-таомилларини ўтказиш ёки ўтказмаслик тўғрисидаги қарорига таъсир қилиши мумкин.

A53. Ташқи тасдиқлаш тартиб-таомилларини моҳиятга кўра аудиторлик тартиб-таомиллари сифатида бажариш лозимлигини аниқлашда аудиторга ёрдам берадиган омиллар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Тасдиқловчи томоннинг предмет ҳақидаги билими – тасдиқланаётган маълумот ҳақида зарур билимга эга бўлган тасдиқловчи томондаги шахс томонидан тақдим этилган жавоблар ишончлироқ бўлиши мумкин.

- Мўлжалланган тасдиқловчи томоннинг жавоб бериш қобилияти ёки истаги – масалан, тасдиқловчи томон:

  - Тасдиқлаш сўровига жавоб бериш жавобгарлигини қабул қилмаслиги мумкин;

  - Жавоб беришни жуда қиммат ёки вақт талаб қиладиган деб ҳисоблаши мумкин;

  - Жавоб беришдан келиб чиқадиган потенциал юридик жавобгарлик тўғрисида хавотирга эга бўлиши мумкин;

  - Турли валюталардаги операцияларни ҳисобга олиши мумкин; ёки

  - Тасдиқлаш сўровларига жавоб бериш кундалик операцияларнинг муҳим жиҳати бўлмаган муҳитда фаолият юритиши мумкин.

  - Бундай ҳолатларда, тасдиқловчи томонлар жавоб бермасликлари, бефарқ тарзда жавоб беришлари ёки жавобга таянишни чеклашга уриниши мумкин.

- Мўлжалланган тасдиқловчи томоннинг холислиги – агар тасдиқловчи томон ташкилотнинг боғлиқ томони бўлса, тасдиқлаш сўровларига жавоблар камроқ ишончли бўлиши мумкин.

Молиявий ҳисоботни якунлаш жараёнига тегишли моҳиятга кўра тартиб-таомиллари (20-бандга қаранг)

A54. Молиявий ҳисоботни якунлаш жараёнига тегишли аудиторнинг моҳиятга кўра тартиб-таомилларининг характери, шунингдек кўлами, ташкилотнинг молиявий ҳисобот тайёрлаш жараёнининг характери ва мураккаблиги ҳамда тегишли муҳим бузиб кўрсатиш рискларига боғлиқ.

Аҳамиятли рискларга жавобан моҳиятга кўра тартиб-таомиллари (21-бандга қаранг)

A55. Ушбу АХСнинг 21-банди аудитордан аҳамиятли риск деб аниқлаган рискларга махсус жавоб берадиган моҳиятга кўра тартиб-таомилларини бажаришни талаб қилади. Тегишли тасдиқловчи томонлардан аудитор томонидан бевосита олинган ташқи тасдиқлаш шаклидаги аудит далиллари аудиторга фирибгарлик ёки хатолик туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишнинг аҳамиятли рискларига жавоб бериш учун аудитор талаб қиладиган юқори ишонч даражасидаги аудит далилларини олишга ёрдам бериши мумкин. Масалан, агар аудитор раҳбарият даромад кутилишларига эришиш босими остида эканлигини аниқласа, раҳбарият тушумни тан олишга тўсқинлик қиладиган шартларга эга сотиш шартномаларига тегишли тушумни нотўғри тан олиш ёки жўнатишдан олдин сотиш учун ҳисоб-фактура расмийлаштириш орқали сотишни ошириб кўрсатиш риски мавжуд бўлиши мумкин.

Бундай ҳолатларда, аудитор, масалан, фақат тўланмаган суммаларни тасдиқлаш учун эмас, балки сотиш шартномалари тафсилотларини, шу жумладан сана, ҳар қандай қайтариш ҳуқуқлари ва етказиб бериш шартларини тасдиқлаш учун ҳам ташқи тасдиқлаш тартиб-таомилларини ишлаб чиқиши мумкин. Бундан ташқари, аудитор бундай ташқи тасдиқлаш тартиб-таомилларини ташкилотнинг номолиявий ходимларидан сотиш шартномалари ва етказиб бериш шартларидаги ҳар қандай ўзгаришлар тўғрисида сўров ўтказиш билан тўлдиришни самарали деб топиши мумкин.

Моҳиятга кўра тартиб-таомилларининг муддати (22-23 бандларга қаранг)

A56. Кўп ҳолларда, аввалги аудитнинг моҳиятга кўра тартиб-таомилларидан олинган аудит далиллари жорий давр учун кам ёки умуман аудит далилларини тақдим этмайди. Бироқ, истиснолар мавжуд, масалан, ҳеч қандай ўзгаришлар содир бўлмаган секьюритизация тузилишига тегишли аввалги аудитда олинган юридик фикр жорий даврда ҳам долзарб бўлиши мумкин. Бундай ҳолларда, агар бу далиллар ва тегишли предмет тубдан ўзгармаган бўлса ва унинг давомий долзарблигини аниқлаш учун жорий даврда аудиторлик тартиб-таомиллари бажарилган бўлса, аввалги аудитнинг моҳиятга кўра тартиб-таомилларидан олинган аудит далилларидан фойдаланиш мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин.

Оралиқ даврда олинган аудит далилларидан фойдаланиш (22-бандга қаранг)

A57. Баъзи ҳолатларда, аудитор оралиқ санада моҳиятга кўра тартиб-таомилларини бажариш ва давр охиридаги қолдиқ тўғрисидаги маълумотларни оралиқ санадаги шу каби маълумотлар билан солиштириш ва мувофиқлаштириш самарали деб аниқлаши мумкин, бу қуйидагиларга ёрдам беради:

(a) Ғайритабиий кўринадиган суммаларни аниқлаш;

(b) Бундай суммаларни текшириш; ва

(c) Оралиқ даврни тестлаш учун моҳиятга кўра таҳлилий тартиб-таомиллар ёки тафсилотларни тестлашни бажариш.

A58. Кейинроқ санада қўшимча тартиб-таомилларни бажармасдан оралиқ санада моҳиятга кўра тартиб-таомилларини бажариш аудитор давр охирида мавжуд бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишларни аниқламаслик рискини оширади. Бу риск қолган давр қанчалик узоқ бўлса, шунчалик ошади. Оралиқ санада моҳиятга кўра тартиб-таомилларини бажариш-бажармасликка қуйидаги каби омиллар таъсир қилиши мумкин:

- Назорат муҳити ва бошқа назорат воситалари.
- Аудиторнинг тартиб-таомиллари учун зарур бўлган маълумотларнинг кейинроқ санада мавжудлиги.
- Моҳиятга кўра текшириш тартиб-таомилининг мақсади.
- Муҳим бузиб кўрсатиш риски баҳоси.
- Операциялар тури ёки ҳисоб қолдиғи ва тегишли тасдиқлашларнинг характери.
- Давр охирида мавжуд бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишлар аниқланмаслик рискини камайтириш учун қолган даврни қамраб олиш мақсадида тегишли моҳиятга кўра тартиб-таомилларини ёки назорат воситаларини тестлаш билан биргаликда моҳиятга кўра тартиб-таомилларини бажариш қобилияти.

A59. Оралиқ сана ва давр охири ўртасидаги давр бўйича моҳиятга кўра таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш ёки бажармасликка қуйидаги каби омиллар таъсир қилиши мумкин:

- Муайян операциялар турлари ёки ҳисоб қолдиқларининг давр охиридаги қолдиқлари миқдори, нисбий аҳамияти ва таркиби бўйича оқилона башорат қилиниши мумкинлиги.
- Ташкилотнинг бундай операциялар турлари ёки ҳисоб қолдиқларини оралиқ саналарда таҳлил қилиш ва мослаштириш ҳамда тегишли бухгалтерия ҳисоби чегараларини ўрнатиш тартиб-таомиллари мақбуллиги.
- Ахборот тизими давр охиридаги қолдиқлар ва қолган давр ичидаги операциялар ҳақида қуйидагиларни текшириш учун етарли маълумот тақдим этиши:

(a) Муҳим ноодатий операциялар ёки ёзувлар (шу жумладан давр охирида ёки унга яқин бўлганлар);

(b) Муҳим тебранишларнинг ёки кутилган, аммо содир бўлмаган тебранишларнинг бошқа сабаблари; ва

(c) Операциялар турлари ёки ҳисоб қолдиқлари таркибидаги ўзгаришлар.

Оралиқ санада аниқланган бузиб кўрсатишлар (23-бандга қаранг)

A60. Аудитор оралиқ санада аниқланган кутилмаган бузиб кўрсатишлар натижасида қолган даврни қамраб оладиган моҳиятга кўра тартиб-таомилларининг режалаштирилган характери, муддати ёки кўламини ўзгартириш зарур деган хулосага келганда, бундай ўзгартириш оралиқ санада бажарилган тартиб-таомилларни давр охирида кенгайтириш ёки такрорлашни ўз ичига олиши мумкин.

Молиявий ҳисобот тақдимотининг етарлилиги (24-бандга қаранг)

A61. Молиявий ҳисоботнинг тегишли тақдим этилиши, жойлаштирилиши ва мазмунини баҳолаш, масалан, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси талаб қиладиган атамалар, тақдим этилган тафсилотлар даражаси, суммаларнинг умумлаштирилиши ва батафсиллаштирилиши ҳамда белгиланган суммаларнинг асосларини кўриб чиқишни ўз ичига олади.

Аудит далилларининг етарлилиги ва муносиблигини баҳолаш (25-27 бандларга қаранг)

A62. Молиявий ҳисобот аудити кумулятив ва такрорланувчи жараёндир. Аудитор режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларини бажарар экан, олинган аудит далиллари аудиторни бошқа режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ёки кўламини ўзгартиришга мажбур қилиши мумкин. Аудиторга риск баҳолаш асосланган маълумотдан жиддий фарқ қиладиган маълумот келиши мумкин. Масалан:

- Аудитор моҳиятга кўра тартиб-таомилларини бажариш орқали аниқлайдиган бузиб кўрсатишлар кўлами аудиторнинг риск баҳолари ҳақидаги мулоҳазасини ўзгартириши ва ички назорат тизимида муҳим камчилик борлигини кўрсатиши мумкин.

- Аудитор бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги номувофиқликлар, ёки зиддиятли ёки етишмаётган далиллардан хабар топиши мумкин.

- Аудитнинг умумий кўриб чиқиш босқичида бажарилган таҳлилий тартиб-таомиллар аввал тан олинмаган муҳим бузиб кўрсатиш рискини кўрсатиши мумкин.

Бундай ҳолатларда, аудитор муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг Қайта таҳрирланган баҳолари ва муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш ва уларнинг тегишли тасдиқлашларига таъсирига асосланган режалаштирилган аудиторлик тартиб-таомилларини қайта баҳолаши керак бўлиши мумкин. 315-сон АХС (2019 йилда қайта тахрирланган) аудиторнинг риск баҳосини қайта кўриб чиқиш бўйича қўшимча кўрсатмаларни ўз ичига олади.[10]

A63. Аудитор фирибгарлик ёки хатолик ҳолати алоҳида содир бўлиши деб тахмин қила олмайди. Шунинг учун, бузиб кўрсатишни аниқлаш баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларига қандай таъсир қилиши муҳимлигини кўриб чиқиш баҳолаш ўринлилигини аниқлашда муҳимдир.

A64. Етарли ва муносиб аудит далилларини нима ташкил этиши ҳақидаги аудиторнинг мулоҳазасига қуйидаги каби омиллар таъсир қилади:

- Тасдиқлашдаги потенциал бузиб кўрсатишнинг аҳамияти ва унинг алоҳида ҳолда ёки бошқа потенциал бузиб кўрсатишлар билан биргаликда молиявий ҳисоботларга муҳим таъсир кўрсатиш эҳтимоли.

- Рискларга қарши раҳбарият жавоблари ва назорат воситаларининг самарадорлиги.

- Шунга ўхшаш потенциал бузиб кўрсатишларга тегишли аввалги аудитлар давомида орттирилган тажриба.

- Бажарилган аудиторлик тартиб-таомилларининг натижалари, шу жумладан бундай аудиторлик тартиб-таомиллари фирибгарлик ёки хатолик аниқ ҳолатларини аниқламаганлиги.

- Мавжуд маълумотларнинг манбаси ва ишончлилиги.

- Аудит далилларининг ишончлилиги.

[10] 315 -сон АХС (2019 -йилда Қайта таҳрирланган), 37-банд

- Ташкилот ва унинг муҳити, қўлланиладиган молиявий ҳисоботни тайёрлаш асоси ва ташкилотнинг ички назорат тизимини тушуниш.

Ҳужжатлаштириш (28 бандга қаранг)

A65. Аудиторлик ҳужжатларининг шакли ва кўлами профессионал мулоҳаза масаласидир, ва у ташкилот ва унинг ички назорат тизимининг характери, ҳажми ва мураккаблиги, ташкилотдан маълумотларнинг мавжудлиги ва аудитда қўлланиладиган аудит услубиёти ва технологиясига боғлиқ.

402-СОН АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ

ХИЗМАТ КЎРСАТУВЧИ ТАШКИЛОТДАН ФОЙДАЛАНАДИГАН ТАШКИЛОТ АУДИТИГА ОИД МУЛОҲАЗАЛАР

(2009 йил 15 декабр ёки ундан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан амал қилади)

МУНДАРИЖА

	Банд
Кириш	
АХСнинг қўллаш доираси	1−5
Кучга кириш санаси	6
Мақсадлар	7
Таърифлар	8
Талаблар	
Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан тақдим этилган хизматлар тўғрисида, шу жумладан ички назорат ҳақида тушунча ҳосил қилиш	9−14
Муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб чоралари	15−17
Ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларини истисно қилувчи 1-турдаги ва 2-турдаги ҳисоботлар	18
Хизмат кўрсатувчи ташкилот фаолиятига оид фирибгарлик, қонун ва норматив ҳужжатларга риоя қилмаслик ва тузатилмаган бузиб кўрсатишлар	19
Фойдаланувчи аудитор томонидан ҳисобот тузиш	20−22
Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар	
Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматларни, шу жумладан ички назоратни тушуниш	А1−А23
Муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб бериш	А24−А39
Кичик хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларини ўз ичига олмаган 1-тур ва 2-тур ҳисоботлар	А40
Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги фаолиятга боғлиқ фирибгарлик, қонун ва норматив ҳужжатларга риоя қилмаслик ва тузатилмаган бузиб кўрсатишлар	А41
Фойдаланувчи аудитор томонидан ҳисобот бериш	А42−А44

402-сон Аудитнинг халқаро стандарти (АХС), *“Хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланадиган ташкилот аудитига оид мулоҳазалар”,* 200-сон АХС, *“Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудит ўтказиш”* билан бирга ўқилиши лозим.

Кириш

АХСнинг қўллаш доираси

1. Ушбу Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) фойдаланувчи ташкилот бир ёки бир нечта хизмат кўрсатувчи ташкилотлар хизматидан фойдаланганда, фойдаланувчи аудиторнинг етарли ва муносиб аудит далилларини олиш борасидаги жавобгарлигини белгилайди. Хусусан, у фойдаланувчи аудиторнинг 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган)[1] ва 330-сон АХС[2]ни қўллаши, молиявий ҳисоботни тайёрлашга тегишли бўлган ички назорат тизимини ўз ичига олган фойдаланувчи ташкилот ҳақида тушунча ҳосил қилиши, муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун етарли бўлган ҳамда ушбу рискларга жавоб берадиган кейинги аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажаришга доир жиҳатларни кенгайтиради.

2. Кўплаб ташкилотлар ўз фаолиятининг айрим жиҳатларини хизмат кўрсатувчи ташкилотларга аутсорсинг қилишади. Бундай хизмат кўрсатувчи ташкилотлар ташкилот кўрсатмасига биноан муайян вазифани бажаришдан тортиб, ташкилотнинг бутун бир бизнес бўлинмалари ёки функцияларини (масалан, солиқ ҳисоботини мувофиқлаштириш функцияси) тўлиқ алмаштиришгача бўлган хизматларни тақдим этиши мумкин. Ушбу ташкилотлар томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг кўпчилиги ташкилотнинг бизнес жараёнларининг ажралмас қисми ҳисобланади; аммо уларнинг барчаси ҳам аудит учун аҳамиятли ҳисобланмайди.

3. Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан тақдим этилган хизматлар, фойдаланувчи ташкилот молиявий ҳисоботлари аудити учун ўринли бўлади, қачонки бу хизматлар ва улар устидан назорат механизмлари фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботларни тайёрлашга тегишли бўлган ахборот тизимининг бир қисми бўлса. Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги кўпчилик назорат воситалари, эҳтимол, фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботни тайёрлашга тегишли бўлган ахборот тизимининг ёки активларни ҳимоя қилиш устидан назорат каби тегишли назорат воситаларининг бир қисми ҳисобланади. Хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг хизматлари фойдаланувчи ташкилотнинг ахборот тизимининг бир қисми ҳисобланади, агар бу хизматлар қуйидагилардан бирига таъсир кўрсатса:

   (a) Муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш билан боғлиқ ахборот фойдаланувчи ташкилотнинг ахборот тизими орқали қандай ҳаракатланиши, бу жараён қўлда ёки АТдан фойдаланган ҳолда амалга оширилишидан, бош дафтар ва ёрдамчи дафтарлар ичидан ёки ташқарисидан олинганидан қатъи назар. Бу қуйидагиларга хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларининг таъсирини ўз ичига олади:

      (i) Фойдаланувчи ташкилот операцияларининг бошланиши ва улар тўғрисидаги маълумотларнинг қайд этилиши, қайта ишланиши, зарур бўлганда тузатилиши ҳамда бош дафтарга киритилиши ва молиявий ҳисоботда акс эттирилиши жараёнлари; ва
      (ii) Операциялардан ташқари ҳодисалар ёки шарт-шароитлар тўғрисидаги маълумотларнинг фойдаланувчи ташкилот томонидан олиниши, қайта ишланиши ва молиявий ҳисоботда ёритиб берилиши.

   (b) 3(a) бандда кўрсатилган ахборот оқимларига тегишли бухгалтерия ҳисоби регистрлари, фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботидаги махсус ҳисоблар ва бошқа тасдиқловчи ҳужжатлар;

   (c) 3(b) бандда тавсифланган ҳужжатлардан фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун қўлланиладиган молиявий ҳисобот жараёни, шу жумладан маълумотларни ёритиб бериш ва муҳим операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб беришга тегишли ҳисоб баҳоларига тааллуқли жиҳатлар; ва

   (d) Юқоридаги (a) дан (c) гача бўлган бандларга тегишли ташкилотнинг АТ муҳити.

4. Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматлар юзасидан фойдаланувчи аудитор томонидан бажариладиган ишларнинг хусусияти ва кўлами бу хизматларнинг фойдаланувчи ташкилот учун аҳамияти ва характерига ҳамда ушбу хизматларнинг аудит учун аҳамиятлилигига боғлиқ.

5. Ушбу АХС молиявий институтлар томонидан кўрсатиладиган ва фақат ташкилот томонидан аниқ рухсат берилган операцияларни қайта ишлаш билан чекланган, масалан, банк томонидан жорий ҳисобварағи бўйича операцияларни қайта ишлаш ёки брокер томонидан қимматли қоғозлар бўйича операцияларни қайта ишлаш каби хизматларга нисбатан қўлланилмайди. Бундан ташқари, ушбу АХС бошқа ташкилотлардаги, масалан ҳамкорликлар, корпорациялар ва қўшма корхоналардаги мулкий молиявий манфаатлардан келиб чиқадиган операцияларнинг аудитига, агар мулкий манфаатлар ҳисобга олинган ва манфаатдор шахсларга ҳисобот берилган бўлса, қўлланилмайди.

---

[1] 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган), “Муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш”

[2] 330-сон АХС, "Баҳоланган рискларга аудиторнинг жавоблари"

Кучга кириш санаси

6. Ушбу АХС 2009 йил 15 декабрь ва ундан кейин бошланган даврлар учун молиявий ҳисобот аудитига нисбатан амал қилади

Мақсадлар

7. Фойдаланувчи ташкилот хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан фойдаланганда, фойдаланувчи аудиторнинг мақсадлари қуйидагилардан иборат:

   (a) Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг хусусияти ва аҳамияти, шунингдек, уларнинг фойдаланувчи ташкилотнинг ички назорат тизимига таъсири ҳақида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун тегишли асос яратиш учун етарли тушунчага эга бўлиш; ва

   (b) Ушбу рискларга жавоб берадиган аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш

Таърифлар

8. АХСлар мақсадлари учун қуйидаги атамалар мазкур маъноларга эга:

   (a) Фойдаланувчи ташкилотнинг тўлдирувчи назорат воситалари - хизмат кўрсатувчи ташкилот ўз хизматини ишлаб чиқишда фойдаланувчи ташкилотлар томонидан амалга оширилади деб ҳисоблайдиган назорат воситалари бўлиб, зарур бўлганда, назорат мақсадларига эришиш учун унинг тизими тавсифида аниқланади.

   (b) Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларининг тавсифи ва лойиҳаси тўғрисидаги ҳисобот (ушбу АХСда 1-турдаги ҳисобот деб юритилади) - қуйидагиларни ўз ичига оладиган ҳисобот:

      (i) Хизмат кўрсатувчи ташкилот раҳбарияти томонидан тайёрланган, хизмат кўрсатувчи ташкилот тизими, назорат мақсадлари ва белгиланган санага ишлаб чиқилган ва амалга оширилган тегишли назорат воситаларининг тавсифи; ва
      (ii) Хизмат кўрсатувчи аудитор томонидан оқилона ишонч ҳосил қилишни ифодаловчи ҳисобот бўлиб, унга хизмат кўрсатувчи ташкилот тизими, назорат мақсадлари ва тегишли назорат воситаларининг тавсифи, шунингдек, белгиланган назорат мақсадларига эришиш учун назорат воситалари дизайнининг мувофиқлиги юзасидан хизмат кўрсатувчи аудиторнинг фикри киради.

   (c) Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларининг тавсифи, лойиҳаси ва операцион самарадорлиги тўғрисидаги ҳисобот (ушбу АХСда 2-турдаги ҳисобот деб юритилади) - қуйидагиларни ўз ичига оладиган ҳисобот:

      (i) Хизмат кўрсатувчи ташкилот раҳбарияти томонидан тайёрланган, хизмат кўрсатувчи ташкилот тизими, назорат мақсадлари ва тегишли назорат воситалари, уларнинг лойиҳаси ва белгиланган санада ёки белгиланган давр мобайнида амалга оширилиши, ҳамда айрим ҳолларда белгиланган давр мобайнида уларнинг операцион самарадорлиги тавсифи; ва
      (ii) Хизмат кўрсатувчи аудитор томонидан оқилона ишонч ҳосил қилишни ифодаловчи ҳисобот бўлиб, унга қуйидагилар киради:

         a. Хизмат кўрсатувчи ташкилот тизими, назорат мақсадлари ва тегишли назорат воситаларининг тавсифи, белгиланган назорат мақсадларига эришиш учун назорат воситалари лойиҳасининг мувофиқлиги ва назорат воситаларининг операцион самарадорлиги тўғрисида хизмат кўрсатувчи аудиторнинг фикри; ва
         b. Назорат воситалари бўйича хизмат кўрсатувчи аудитор текширувларининг тавсифи ва унинг натижалари.

   (d) Хизмат кўрсатувчи аудитор - хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг сўровига биноан, хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг назорат воситалари юзасидан ишончни таъминлайдиган хулосани тақдим этадиган аудитор.

   (e) Хизмат кўрсатувчи ташкилот - молиявий ҳисоботга тегишли фойдаланувчи ташкилотларнинг ахборот тизимларининг бир қисми бўлган хизматларни фойдаланувчи ташкилотларга тақдим этувчи учинчи томон ташкилоти (ёки учинчи томон ташкилотининг бўлими).

   (f) Хизмат кўрсатувчи ташкилот тизими - хизмат кўрсатувчи аудитор хулосаси билан қамраб олинган хизматларни фойдаланувчи ташкилотларга кўрсатиш учун хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан ишлаб чиқилган, амалга оширилган ва қўллаб-қувватланадиган сиёсат ва тартиб-таомиллар.

   (g) Ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилот - молиявий ҳисоботга тегишли бўлган бошқа хизмат кўрсатувчи

ташкилот томонидан фойдаланувчи ташкилотларнинг молиявий ҳисоботга тегишли ахборот тизимларининг бир қисми бўлган айрим хизматларни фойдаланувчи ташкилотларга кўрсатиш учун фойдаланиладиган хизмат кўрсатувчи ташкилот.

(h) Фойдаланувчи аудитор - фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботини аудит қилувчи ва улар бўйича хулоса берувчи аудитор.

(i) Фойдаланувчи ташкилот - хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан фойдаланадиган ва молиявий ҳисоботи аудит қилинаётган ташкилот.

Талаблар

Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан тақдим этилган хизматлар тўғрисида, шу жумладан ички назорат ҳақида тушунча ҳосил қилиш

9. 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган)[3]га мувофиқ фойдаланувчи ташкилот ҳақида тушунча ҳосил қилишда, фойдаланувчи аудитор фойдаланувчи ташкилотнинг ўз фаолиятида хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан қандай фойдаланиши ҳақида, қуйидагиларни ўз ичига олган ҳолда, тушунча ҳосил қилиши лозим: (А1–А2 бандларга қаранг)

(a) Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг характери ва бу хизматларнинг фойдаланувчи ташкилот учун аҳамияти, шу жумладан уларнинг фойдаланувчи ташкилотнинг ички назоратига таъсири; (А3–А5 бандларга қаранг)

(b) Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан қайта ишланадиган операцияларнинг ёки ҳисобварақларнинг характери ва муҳимлиги ёки хизмат кўрсатувчи ташкилот таъсир кўрсатадиган молиявий ҳисобот жараёнлари; (А6 бандига қаранг)

(c) Хизмат кўрсатувчи ташкилот фаолияти билан фойдаланувчи ташкилот фаолияти ўртасидаги ўзаро таъсир даражаси; ва (А7 бандига қаранг)

(d) Фойдаланувчи ташкилот ва хизмат кўрсатувчи ташкилот ўртасидаги муносабатларнинг характери, шу жумладан хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан амалга ошириладиган фаолиятга оид тегишли шартнома шартлари. (А8–А11 бандларга қаранг)

10. 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган)га мувофиқ ташкилотнинг ички назорат тизими ҳақида тушунча ҳосил қилишда, фойдаланувчи аудитор назорат фаолиятлари компонентидаги[4] фойдаланувчи ташкилотдаги назорат воситаларини, улар орасидан хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматларга тегишли бўлганларини, шу жумладан хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан қайта ишланадиган операцияларга нисбатан қўлланиладиган назорат воситаларини аниқлаши, уларнинг дизайнини баҳолаши ва улар амалга оширилганлигини аниқлаши лозим.[5] (А12–А14 бандларга қаранг)

11. Фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан тақдим этилаётган хизматларнинг характери ва аҳамияти ҳамда уларнинг фойдаланувчи ташкилотнинг ички назорат тизимига таъсири тўғрисида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун тегишли асос таъминлаш мақсадида етарли тушунча олинганлигини аниқлаши лозим.

12. Агар фойдаланувчи аудитор фойдаланувчи ташкилотдан етарли тушунча олишга қодир бўлмаса, у ҳолда фойдаланувчи аудитор қуйидаги тартиб-таомиллардан бири ёки бир нечтасини бажариш орқали бундай тушунчани олиши лозим:

(a) Мавжуд бўлса, 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботни олиш;

(b) Фойдаланувчи ташкилот орқали хизмат кўрсатувчи ташкилот билан боғланиб, аниқ маълумотларни олиш;

(c) Хизмат кўрсатувчи ташкилотга ташриф буюриш ва хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги тегишли назорат воситалари ҳақида зарур маълумотларни тақдим этадиган тартиб-таомилларни бажариш; ёки

(d) Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари ҳақида зарур маълумотларни тақдим этадиган тартиб-таомилларни бажариш учун бошқа аудиторни жалб қилиш. (А15–А20 бандларга қаранг)

---

[3] 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган), 19-банд
[4] 315-сон АХС (2019 йил қайта таҳрирланган), 26(a)-банд
[5] 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган), 26(d)-банд

1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботдан хизмат кўрсатувчи ташкилотни тушуниш учун фойдаланиш

13. 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот орқали тақдим этилган аудит далилларининг етарлилиги ва муносиблигини аниқлашда, фойдаланувчи аудитор қуйидагиларга ишонч ҳосил қилиши лозим:

    (a) Хизмат кўрсатувчи аудиторнинг профессионал малакаси ва хизмат кўрсатувчи ташкилотдан мустақиллиги; ва

    (b) 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот тайёрланган стандартларнинг етарлилиги. (А21 бандга қаранг)

14. Агар фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларининг ишлаб чиқиш ва жорий этилиши ҳақидаги тушунчани асослаш учун аудит далили сифатида 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботдан фойдаланишни режалаштирса, фойдаланувчи аудитор қуйидагиларни бажариши лозим:

    (a) Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларининг тавсифи ва лойиҳаси фойдаланувчи аудитор мақсадларига мос келадиган сана ёки давр учун эканлигини баҳолаш;

    (b) Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларини тушуниш учун ҳисобот орқали тақдим этилган далилларнинг етарлилиги ва мувофиқлигини баҳолаш; ва

    (c) Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан аниқланган фойдаланувчи ташкилотнинг тўлдирувчи назорат воситалари фойдаланувчи ташкилот учун аҳамиятли эканлигини аниқлаш ҳамда, агар шундай бўлса, фойдаланувчи ташкилот бундай назорат воситаларини ишлаб чиқилган ва жорий этганлиги ҳақида тушунча олиш. (А22–А23 бандларга қаранг)

Муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб чоралари

15. 330-сон АХСга мувофиқ баҳоланган рискларга жавобан, фойдаланувчи аудитор қуйидагиларни бажариши лозим:

    (a) Тегишли молиявий ҳисобот тасдиқлари бўйича етарли ва муносиб аудит далиллари фойдаланувчи ташкилотда сақланадиган ёзувлардан олиниши мумкинлигини аниқлаш; ва, агар мумкин бўлмаса

    (b) Етарли ва муносиб аудит далилларини олиш учун қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариш ёки фойдаланувчи аудитор номидан хизмат кўрсатувчи ташкилотда бундай тартиб-таомилларни бажариш учун бошқа аудиторни жалб қилиш. (А24–А28 бандларга қаранг)

Назорат воситаларини тестдан ўтказиш

16. Фойдаланувчи аудиторнинг риск баҳолаши хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари самарали ишлаётган деган кутилмани ўз ичига олганда, фойдаланувчи аудитор ушбу назорат воситаларининг амалий самарадорлиги ҳақида қуйидаги тартиб-таомиллардан бири ёки бир нечтаси орқали аудит далилларини олиши лозим:

    (a) Мавжуд бўлса, 2-турдаги ҳисоботни олиш;

    (b) Хизмат кўрсатувчи ташкилотда назорат воситаларининг тегишли тестларини ўтказиш; ёки

    (c) Фойдаланувчи аудитор номидан хизмат кўрсатувчи ташкилотда назорат воситаларини тестдан ўтказиш учун бошқа аудиторни жалб қилиш. (А29–А30 бандларга қаранг)

2-турдаги ҳисоботдан хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари самарали ишлаётганлиги ҳақидаги аудит далили сифатида фойдаланиш

17. Агар 16(а) бандга мувофиқ, фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари самарали ишлаётганлиги ҳақидаги аудит далили сифатида 2-турдаги ҳисоботдан фойдаланишни режалаштирса, фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи аудиторнинг ҳисоботи фойдаланувчи аудиторнинг риск баҳолашини асослаш учун назорат воситаларининг самарадорлиги ҳақида етарли ва муносиб аудит далилларини тақдим этиш-этмаслигини қуйидагилар орқали аниқлаши лозим:

    (a) Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларининг тавсифи, лойиҳаси ва амалий самарадорлиги фойдаланувчи аудитор мақсадларига мос келадиган сана ёки давр учун эканлигини баҳолаш;

    (b) Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан аниқланган фойдаланувчи ташкилотнинг тўлдирувчи назорат воситалари фойдаланувчи ташкилот учун аҳамиятли эканлигини аниқлаш ҳамда, агар шундай бўлса, фойдаланувчи ташкилот бундай назорат воситаларини ишлаб чиқилган ва жорий этганлиги ҳақида тушунча

олиш ва, агар жорий этган бўлса, уларнинг амалий самарадорлигини тестдан ўтказиш;

(c) Назорат воситалари тестлари билан қамраб олинган вақт даврининг етарлилиги ва назорат воситалари тестлари бажарилганидан буён ўтган вақтни баҳолаш; ва

(d) Хизмат кўрсатувчи аудитор томонидан бажарилган назорат воситалари тестлари ва уларнинг хизмат кўрсатувчи аудитор ҳисоботида тавсифланган натижалари фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботларидаги тасдиқларга тегишли эканлигини ва фойдаланувчи аудиторнинг риск баҳолашини асослаш учун етарли ва муносиб аудит далилларини тақдим этиш-этмаслигини баҳолаш. (А31–А39 бандларга қаранг)

Ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларини истисно қилувчи 1-турдаги ва 2-турдаги ҳисоботлар

18. Агар фойдаланувчи аудитор ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан тақдим этилган хизматларни истисно қилувчи 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисоботдан фойдаланишни режалаштирса ва бу хизматлар фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботи аудити учун ўринли бўлса, фойдаланувчи аудитор ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан тақдим этилган хизматларга нисбатан ушбу АХС талабларини қўллаши лозим. (А40 бандга қаранг)

Хизмат кўрсатувчи ташкилот фаолиятига оид фирибгарлик, қонун ва норматив ҳужжатларга риоя қилмаслик ва тузатилмаган бузиб кўрсатишлар

19. Фойдаланувчи аудитор фойдаланувчи ташкилот раҳбариятидан хизмат кўрсатувчи ташкилот фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботига таъсир кўрсатадиган ҳар қандай фирибгарлик, қонун ва норматив ҳужжатларга риоя қилмаслик ёки тузатилмаган бузиб кўрсатишлар ҳақида фойдаланувчи ташкилотга хабар берган-бермаганлиги ёки фойдаланувчи ташкилот бошқа йўл билан бундай ҳолатлардан хабардор бўлган-бўлмаганлиги ҳақида сўров юбориши лозим. Фойдаланувчи аудитор бундай масалалар фойдаланувчи аудиторнинг кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламига, шу жумладан фойдаланувчи аудиторнинг хулосалари ва фойдаланувчи аудитор ҳисоботига қандай таъсир кўрсатишини баҳолаши лозим. (А41 бандга қаранг)

Фойдаланувчи аудитор томонидан ҳисобот тузиш

20. Агар фойдаланувчи аудитор фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботи аудити учун аҳамиятли бўлган хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан тақдим этилган хизматлар бўйича етарли ва муносиб аудит далилларини ололмаса, фойдаланувчи аудитор 705-сон АХС[6] (Қайта таҳрирланган) га мувофиқ фойдаланувчи аудитор хулосасидаги фикрни модификация қилиши лозим. (А42 бандга қаранг)

21. Қонун ёки норматив ҳужжатлар билан талаб қилинмаса, фойдаланувчи аудитор модификация қилинмаган фикрни ўз ичига олган фойдаланувчи аудитор хулосасида хизмат кўрсатувчи аудиторнинг ишига ҳавола қилмаслиги лозим. Агар бундай ҳавола қонун ёки норматив ҳужжатлар томонидан талаб қилинса, фойдаланувчи аудитор хулосасида бундай ҳавола аудит фикри учун фойдаланувчи аудиторнинг жавобгарлигини камайтирмаслиги кўрсатилиши лозим. (А43 бандга қаранг)

22. Агар хизмат кўрсатувчи аудиторнинг ишига ҳавола фойдаланувчи аудитор фикрига киритилган модификацияни тушуниш учун аҳамиятли бўлса, фойдаланувчи аудитор хулосасида бундай ҳавола ўша фикр учун фойдаланувчи аудиторнинг жавобгарлигини камайтирмаслиги кўрсатилиши лозим. (А44 бандга қаранг)

***

Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар

Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматларни, шу жумладан ички назоратни тушуниш

Маълумот манбалари (9-бандга қаранг)

А1. Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг характери ҳақидаги маълумотлар турли хил манбалардан олиниши мумкин, масалан:

- Фойдаланувчи қўлланмалари.
- Тизимларнинг умумий тавсифи.

[6] 705-сон АХС (Қайта таҳрирланган), *"Мустақил аудитор ҳисоботидаги фикрга ўзгартиришлар киритиш"*, 6-банд

- Техник қўлланмалар.

- Фойдаланувчи ташкилот ва хизмат кўрсатувчи ташкилот ўртасидаги шартнома ёки хизмат даражаси бўйича келишув.

- Хизмат кўрсатувчи ташкилот, ички аудит хизмати ёки тартибга солувчи органлар томонидан хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари бўйича тайёрланган ҳисоботлар.

- Хизмат кўрсатувчи ташкилот аудиторининг хулосалари, шу жумладан раҳбариятга йўлланган хатлар, агар мавжуд бўлса.

A2. Фойдаланувчи аудиторининг хизмат ташкилоти билан тажрибаси орқали олинган билим, масалан, бошқа аудит ишлари билан тажриба орқали, хизмат ташкилоти томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг характери ҳақида тушунча олишда ҳам фойдали бўлиши мумкин. Бу айниқса хизмат ташкилотидаги хизматлар ва улар устидан назоратлар юқори даражада стандартлаштирилган бўлса, жуда фойдали бўлиши мумкин.

Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг характери (9(a)-бандга қаранг)

A3. Фойдаланувчи ташкилот операцияларни қайта ишлайдиган ва тегишли ҳисобдорликни юритадиган ёки операцияларни қайд этадиган ва улар билан боғлиқ маълумотларни қайта ишлайдиган хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланиши мумкин. Бундай хизматларни тақдим этадиган хизмат кўрсатувчи ташкилотларга, масалан, ходимларни рағбатлантириш режалари ёки бошқалар учун активларни инвестиция қиладиган ва хизмат кўрсатадиган банкларнинг ишончли бошқарув бўлимлари; бошқаларга ипотека кредитлари бўйича хизмат кўрсатадиган ипотека банкирлари; ҳамда мижозларга молиявий ва операцион операцияларни қайта ишлаш имконини берадиган дастурий таъминот дастурлари пакетларини ва технологик муҳитни тақдим этадиган дастурий хизматлар провайдерлари киради.

A4. Аудит учун ўринли хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларига қуйидаги мисоллар киради:

- Фойдаланувчи ташкилотнинг бухгалтерия ҳисоби регистрларини юритиш.

- Активларни бошқариш.

- Фойдаланувчи ташкилотнинг вакили сифатида операцияларни бошлаш, қайд этиш ёки қайта ишлаш.

Кичик ташкилотларга хос мулоҳазалар

A5. Кичик ташкилотлар муайян операцияларни қайта ишлашдан (масалан, иш ҳақи солиқларини тўлаш) бошлаб, ўз бухгалтерия ҳисоби регистрларини юритиш ва молиявий ҳисоботини тайёрлашгача бўлган турли ташқи бухгалтерия хизматларидан фойдаланишлари мумкин. Молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун бундай хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланиш кичик ташкилот раҳбариятини ва, қаерда қўлланиладиган бўлса, бошқарув учун масъул шахсларни молиявий ҳисобот учун ўз жавобгарликларидан озод қилмайди.[7]

Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан қайта ишланадиган операцияларнинг характери ва муҳимлиги (9(b)-бандга қаранг)

A6. Хизмат кўрсатувчи ташкилот фойдаланувчи ташкилотнинг ички назоратига таъсир этувчи сиёсат ва тартиб-қоидаларни жорий қилиши мумкин. Бу сиёсат ва тартиб-қоидалар, камида қисман бўлса ҳам, фойдаланувчи ташкилотдан жисмоний ва операцион жиҳатдан алоҳида амал қилади. Хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг назоратлари фойдаланувчи ташкилот назоратлари учун қай даражада муҳим экани, хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан тақдим этиладиган хизматларнинг хусусиятига, жумладан, у фойдаланувчи ташкилот учун қайта ишлайдиган операцияларнинг хусусияти ва муҳимлигига боғлиқ. Айрим ҳолатларда хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан қайта ишланган операциялар ва улар таъсир қилувчи ҳисоблар фойдаланувчи ташкилот молиявий ҳисоботида муҳимликка эга бўлмаслиги мумкин, аммо операцияларнинг хусусияти муҳим бўлиши ва ушбу шароитда аудитор уларга оид назорат тизимини тушуниш зарур, деб топиши мумкин.

Хизмат кўрсатувчи ташкилот ва фойдаланувчи ташкилот фаолиятлари ўртасидаги ўзаро мулоқот даражаси (9(c)-бандга қаранг)

A7. Хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг назоратлари аҳамияти фойдаланувчи субъектнинг назоратлари учун ҳам унинг фаолияти ва фойдаланувчи субъект фаолияти ўртасидаги ўзаро таъсир даражасига боғлиқ. Ўзаро таъсир даражаси фойдаланувчи субъектнинг хизмат ташкилоти томонидан амалга ошириладиган ишлов бериш устидан самарали назоратни жорий қилиш қобилияти ва танловини англатади. Масалан, фойдаланувчи

---

[7] 200-сон АХС, *"Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудит ўтказиш"*, 4-банд ва A2-A3-бандлар

ташкилоти фаолиятлари ва хизмат кўрсатувчи ташкилот фаолиятлари ўртасида юқори даражадаги ўзаро таъсир мавжуд бўлади, қачонки фойдаланувчи ташкилоти транзакцияларни тасдиқласа ва хизмат кўрсатувчи ташкилот ушбу транзакцияларни қайта ишлаш ва бухгалтерия ҳисобини юритса. Бу шароитларда фойдаланувчи ташкилот ушбу транзакциялар устидан самарали назорат ўрнатиши мумкин. Бошқа томондан, хизмат кўрсатувчи ташкилот фойдаланувчи ташкилотнинг операцияларини бошлаганда ёки дастлабки ёзувларини киритганда, қайта ишлаганда ва бухгалтерия ҳисобини юритганда, икки ташкилот ўртасидаги ўзаро таъсир даражаси пастроқ бўлади. Бу шароитларда фойдаланувчи ташкилот ушбу операциялар бўйича самарали назоратни амалга ошира олмаслиги ёки амалга оширишни танламаслиги мумкин ва хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назоратга таяниш мумкин.

Фойдаланувчи ташкилот ва хизмат кўрсатувчи ташкилот ўртасидаги муносабатларнинг характери (9(d)-бандга қаранг)

A8. Фойдаланувчи ташкилот ва хизмат кўрсатувчи ташкилот ўртасидаги шартнома ёки хизмат даражаси келишуви қуйидаги масалаларни ўз ичига олиши мумкин:

- Фойдаланувчи ташкилотга тақдим этиладиган маълумотлар ва хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан амалга ошириладиган фаолиятга тегишли операцияларни бошлаш учун жавобгарликлар;
- Регистрларни юритиш шакли ёки уларни сақлаш имконияти бўйича тартибга солувчи органларнинг талабларини қўллаш;
- Мажбуриятлар бажарилмаган тақдирда фойдаланувчи ташкилотга тақдим этиладиган компенсация, агар шундай ҳолат бўлса;
- Хизмат кўрсатувчи ташкилот ўз назорат воситалари ҳақида ҳисобот берадими ва, агар шундай бўлса, бундай ҳисобот 1-турдаги ёки 2-турдаги ҳисобот бўлиши
- Фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан юритиладиган фойдаланувчи ташкилотнинг бухгалтерия ҳисоби регистрларига ва аудитни ўтказиш учун зарур бўлган бошқа маълумотларга кириш ҳуқуқига эгалиги; ҳамда
- Келишув фойдаланувчи аудитор ва хизмат кўрсатувчи ташкилот аудитори ўртасида тўғридан-тўғри мулоқотга рухсат этиши.

A9. Хизмат кўрсатувчи ташкилот ва фойдаланувчи ташкилот ўртасида, шунингдек хизмат кўрсатувчи ташкилот ва хизмат кўрсатувчи аудитор ўртасида бевосита муносабат мавжуд. Бу муносабатлар фойдаланувчи аудитор ва хизмат кўрсатувчи аудитор ўртасида бевосита муносабатни зарурий равишда юзага келтирмайди. Фойдаланувчи аудитор ва хизмат кўрсатувчи аудитор ўртасида бевосита муносабат бўлмаганда, улар ўртасидаги мулоқот одатда фойдаланувчи ташкилот ва хизмат кўрсатувчи ташкилот орқали амалга оширилади. Тегишли ахлоқий ва махфийлик жиҳатларини ҳисобга олган ҳолда, фойдаланувчи аудитор ва хизмат кўрсатувчи аудитор ўртасида бевосита муносабат ҳам ўрнатилиши мумкин. Масалан, фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи аудитордан қуйидаги тартиб-таомилларни бажаришни сўраши мумкин:

(a) Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларини тест қилиш; ёки

(b) Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан юритиладиган фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисобот операциялари ва қолдиқлари бўйича мазмуний тартиб-таомиллар

Давлат сектори субъектларига хос мулоҳазалар

A10. Давлат сектори аудиторлари одатда қонунчилик билан белгиланган кенг кириш ҳуқуқларига эга. Бироқ, бундай кириш ҳуқуқлари мавжуд бўлмаган ҳолатлар ҳам бўлиши мумкин, масалан, хизмат кўрсатувчи ташкилот бошқа юрисдикцияда жойлашганда. Бундай ҳолларда, давлат сектори аудитори бошқа юрисдикцияда қўлланиладиган қонунчиликни тушуниш учун ўрганиши керак бўлиши мумкин, бу орқали тегишли кириш ҳуқуқларини олиш мумкинлигини аниқлаш учун. Давлат сектори аудитори, шунингдек, фойдаланувчи ташкилот ва хизмат кўрсатувчи ташкилот ўртасидаги ҳар қандай шартномавий келишувларга кириш ҳуқуқларини киритишни олиши ёки фойдаланувчи ташкилотдан сўраши мумкин.

A11. Давлат сектори аудиторлари, шунингдек, қонун, норматив ҳужжатлар ёки бошқа ваколатларга риоя қилиш бўйича назорат воситаларини тест қилиш ёки мазмуний тартиб-таомилларни бажариш учун бошқа аудитордан фойдаланиши мумкин.

Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан тақдим этиладиган хизматларга тегишли назорат воситаларини тушуниш (10-бандга қаранг)

A12. Фойдаланувчи ташкилот хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг хизматлари устидан назорат воситаларини ўрнатиши мумкин, бу воситалар фойдаланувчи аудитор томонидан тест қилиниши мумкин ва фойдаланувчи аудиторга фойдаланувчи ташкилотнинг назорат воситалари хизмат кўрсатувчи ташкилотда мавжуд бўлган назорат воситаларидан қатъи назар, баъзи ёки барча тегишли тасдиқлар учун самарали ишлаётгани ҳақида хулоса чиқариш имконини бериши мумкин. Масалан, агар фойдаланувчи ташкилот ўзининг иш ҳақи операцияларини қайта ишлаш учун хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланса, фойдаланувчи ташкилот иш ҳақи маълумотларини тақдим этиш ва қабул қилиш устидан назорат воситаларини ўрнатиши мумкин, бу муҳим бузиб кўрсатишларнинг олдини олиши ёки аниқлаши мумкин. Бу назорат воситалари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- Хизмат кўрсатувчи ташкилотга тақдим этилган маълумотларни улар қайта ишлангандан сўнг хизмат кўрсатувчи ташкилотдан олинган маълумотлар ҳисоботлари билан таққослаш.

- Иш ҳақи суммаларининг танламасини ҳисоблаш аниқлигини текшириш учун қайта ҳисоблаш ва иш ҳақининг умумий суммасини асослилигини кўриб чиқиш.

A13. Бундай ҳолатда, фойдаланувчи аудитор фойдаланувчи ташкилотнинг иш ҳақини қайта ишлаш устидан назорат воситаларини тест қилиши мумкин, бу фойдаланувчи аудиторга фойдаланувчи ташкилотнинг назорат воситалари иш ҳақи операцияларига тегишли тасдиқлар учун самарали ишлаётгани ҳақида хулоса чиқариш учун асос бўлади.

A14. 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган)[8] да таъкидланганидек, баъзи рисклар бўйича, фойдаланувчи аудитор фақат мазмуний тартиб-таомиллардан етарли ва муносиб аудит далилларини олиш имконсиз ёки амалда бажариб бўлмайдиган деб ҳисоблаши мумкин. Бундай рисклар одатдаги ва муҳим операциялар турлари ва ҳисоб қолдиқларини нотўғри ёки тўлиқ бўлмаган қайд этиш билан боғлиқ бўлиши мумкин, бундай операцияларнинг хусусиятлари кўпинча жуда автоматлаштирилган қайта ишлашга имкон беради, бунда инсон аралашуви кам ёки умуман бўлмайди. Бундай автоматлаштирилган қайта ишлаш хусусиятлари айниқса фойдаланувчи ташкилот хизмат кўрсатувчи ташкилотлардан фойдаланганда кўпроқ учрайди. Бундай ҳолларда, фойдаланувчи ташкилотнинг бундай рисклар устидан назорат воситалари аудит учун аҳамиятли ҳисобланади ва фойдаланувчи аудитор ушбу АХСнинг 9 ва 10-бандларига мувофиқ бундай назорат воситаларини тушуниши ва баҳолаши талаб қилинади.

Фойдаланувчи ташкилотдан етарли тушунча олиш имкони бўлмаганда бажариладиган қўшимча тартиб-таомиллар (12-бандга қаранг)

A15. Фойдаланувчи аудиторнинг фойдаланувчи ташкилотнинг хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланиши билан боғлиқ муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун асос бўладиган зарур маълумотларни олиш мақсадида 12-бандда келтирилган қайси тартиб-таомилни, алоҳида ёки биргаликда бажариш бўйича қарори қуйидаги масалалар таъсирида бўлиши мумкин:

- Ҳам фойдаланувчи ташкилот, ҳам хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг ҳажми;

- Фойдаланувчи ташкилотдаги операцияларнинг мураккаблиги ва хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматларнинг мураккаблиги;

- Хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг жойлашган жойи (масалан, агар хизмат кўрсатувчи ташкилот узоқ жойда жойлашган бўлса, фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи ташкилотда фойдаланувчи аудитор номидан тартиб-таомилларни бажариш учун бошқа аудитордан фойдаланишга қарор қилиши мумкин);

- Тартиб-таомил(лар) фойдаланувчи аудиторга етарли ва муносиб аудит далилларини самарали тақдим этиши кутилаётганлиги; ва

- Фойдаланувчи ташкилот ва хизмат кўрсатувчи ташкилот ўртасидаги муносабатларнинг характери.

A16. Хизмат кўрсатувчи ташкилот ўзининг назорат воситалари тавсифи ва лойиҳаси ҳақида ҳисобот бериш учун (1-тур ҳисобот) ёки ўзининг назорат воситалари тавсифи ва лойиҳаси ҳамда уларнинг операцион самарадорлиги ҳақида (2-тур ҳисобот) хизмат кўрсатувчи аудиторни жалб қилиши мумкин. 1-тур ёки 2-тур ҳисоботлар 3402[9] сон Ишончни таъминлайдиган топшириқлар халқаро стандарти (ISAE) бўйича ёки ваколатли ёки тан олинган стандартларни белгиловчи ташкилот томонидан ўрнатилган стандартлар асосида чиқарилиши мумкин (уларни турли номлар билан белгиланиши мумкин, масалан, А тури ёки Б тури ҳисоботлари).

A17. 1-тур ёки 2-тур ҳисоботнинг мавжудлиги одатда хизмат кўрсатувчи ташкилот ва фойдаланувчи ташкилот ўртасидаги шартномада хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан бундай ҳисоботни тақдим этиш назарда тутилганлигига боғлиқ бўлади. Хизмат кўрсатувчи ташкилот амалий сабабларга кўра, фойдаланувчи ташкилотларга 1-тур ёки 2-тур ҳисоботни тақдим этишни ҳам танлаши мумкин. Бироқ, баъзи ҳолларда, 1-тур ёки 2-тур ҳисобот фойдаланувчи

---

[8] 315-сон АХС (2019 йилда қайта таҳрирланган), 33-банд

[9] 3402-сон ИТХС, *"Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари бўйича ишонч билдириш ҳисоботлари"*

ташкилотлар учун мавжуд бўлмаслиги мумкин.

A18. Баъзи ҳолларда, фойдаланувчи ташкилот бир ёки бир нечта муҳим бизнес бўлимлари ёки функцияларини, масалан, бутун солиқ режалаштириш ва мувофиқлик функцияларини, ёки молия ва бухгалтерия ҳисоби ёки назорат функциясини бир ёки бир нечта хизмат кўрсатувчи ташкилотларга топшириши мумкин. Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари ҳақида ҳисобот бундай ҳолларда мавжуд бўлмаслиги мумкинлиги сабабли, хизмат кўрсатувчи ташкилотга ташриф буюриш фойдаланувчи аудитор учун хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларини тушуниш учун энг самарали тартиб-таомил бўлиши мумкин, чунки бу ерда фойдаланувчи ташкилот раҳбарияти билан хизмат кўрсатувчи ташкилот раҳбарияти ўртасида бевосита мулоқот мавжуд бўлиши эҳтимоли юқори.

A19. Фойдаланувчи ташкилотга кўрсатиладиган хизматларга алоқадор хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги тегишли назорат воситалари ҳақида зарур маълумотларни тақдим этадиган тартиб-таомилларни бажариш учун бошқа аудитордан фойдаланиш мумкин. Агар 1-тур ёки 2-тур ҳисобот чиқарилган бўлса, фойдаланувчи аудитор бу тартиб-таомилларни бажариш учун хизмат кўрсатувчи аудитордан фойдаланиши мумкин, чунки хизмат кўрсатувчи аудитор хизмат кўрсатувчи ташкилот билан мавжуд муносабатларга эга. Бошқа аудиторнинг ишидан фойдаланаётган фойдаланувчи аудитор 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган)[10] даги кўрсатмаларни фойдали деб топиши мумкин, чунки бу бошқа аудиторнинг малакаси ва қобилиятларини (шу жумладан ўша аудиторнинг мустақиллигини) аниқлаш, бошқа аудиторни йўналтириш ва назорат қилиш, бошқа аудиторга юкланган ишнинг характери, муддати ва кўлами ҳамда олинган аудит далилларининг етарлилиги ва муносиблигини баҳолашга тегишлидир.

A20. Фойдаланувчи ташкилот хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланиши мумкин, бу ташкилот эса ўз навбатида фойдаланувчи ташкилотга кўрсатиладиган ва фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботга тегишли ахборот тизимининг бир қисми бўлган баъзи хизматларни кўрсатиш учун ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланиши мумкин. Ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилот хизмат кўрсатувчи ташкилотдан мустақил бўлган алоҳида ташкилот бўлиши ёки хизмат кўрсатувчи ташкилот билан боғлиқ бўлиши мумкин. Фойдаланувчи аудитор ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларини кўриб чиқиши керак бўлиши мумкин. Бир ёки бир нечта ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилотлардан фойдаланилган ҳолатларда, фойдаланувчи ташкилот ва хизмат кўрсатувчи ташкилот фаолиятлари ўртасидаги ўзаро алоқа фойдаланувчи ташкилот, хизмат кўрсатувчи ташкилот ва ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилотлар ўртасидаги ўзаро алоқани ўз ичига олади. Ушбу ўзаро алоқанинг даражаси, шунингдек хизмат кўрсатувчи ташкилот ва ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилотлар томонидан қайта ишланадиган операцияларнинг характери ва муҳимлиги фойдаланувчи аудитор учун хизмат кўрсатувчи ташкилот ва ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг назорат воситаларининг фойдаланувчи ташкилотнинг назорат воситаларига нисбатан аҳамиятини аниқлашда ҳисобга олиниши керак бўлган энг муҳим омиллардир.

A21. Фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи аудитор ҳақида хизмат кўрсатувчи аудиторнинг профессионал ташкилотидан ёки бошқа мутахассислардан сўров қилиши ва хизмат кўрсатувчи аудитор тартибга солиш назорати остида эканлигини аниқлаш мақсадида сўров юбориши мумкин. Хизмат кўрсатувчи аудитор хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари бўйича ҳисоботларга нисбатан турли стандартларга амал қилинадиган юрисдикцияда фаолият юритаётган бўлиши мумкин, ва фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи аудитор фойдаланадиган стандартлар ҳақида маълумотни стандартларни белгиловчи ташкилотдан олиши мумкин.

A22. 1-тур ёки 2-тур ҳисобот, фойдаланувчи ташкилот ҳақидаги маълумотлар билан биргаликда, фойдаланувчи аудиторга қуйидагиларни тушунишда ёрдам бериши мумкин:

(a) Фойдаланувчи ташкилотнинг операцияларини қайта ишлашга таъсир қилиши мумкин бўлган хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларининг жиҳатлари, шу жумладан ёрдамчи хизмат кўрсатувчи ташкилотлардан фойдаланиш;

(b) Муҳим операцияларнинг хизмат кўрсатувчи ташкилот орқали оқими, бунда фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботларида муҳим бузиб кўрсатишлар юзага келиши мумкин бўлган операциялар оқимидаги нуқталарни аниқлаш;

(c) Фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисобот тасдиқлари учун аҳамиятли бўлган хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат мақсадлари; ва

(d) Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботларида муҳим бузиб кўрсатишларга олиб келиши мумкин бўлган қайта ишлаш хатоларининг олдини олиш ёки аниқлаш ва тузатиш учун тегишли тарзда хулоса қилинган ва амалга оширилганлиги.

1-тур ёки 2-тур ҳисобот фойдаланувчи аудиторга муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун

[10] 220-сон АХС (Қайта таҳрирланган), *"Молиявий ҳисоботлар аудити учун сифатни бошқариш"*.

етарли тушунча олишга ёрдам бериши мумкин. Бироқ, 1-тур ҳисобот назорат воситаларининг операцион самарадорлиги ҳақида ҳеч қандай далил тақдим этмайди.

A23. Фойдаланувчи ташкилотнинг ҳисобот даври доирасидан ташқари бўлган сана учун ёки даврга тегишли 1-тур ёки 2-тур ҳисобот, агар ҳисобот бошқа манбалардан олинган қўшимча жорий маълумотлар билан тўлдирилган бўлса, фойдаланувчи аудиторга хизмат кўрсатувчи ташкилотда амалга оширилган назорат воситалари ҳақида дастлабки тушунча олишда ёрдам бериши мумкин. Агар хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг назорат воситалари тавсифи аудит қилинаётган давр бошланишидан олдинги санага ёки даврга тегишли бўлса, фойдаланувчи аудитор 1-тур ёки 2-тур ҳисоботдаги маълумотларни янгилаш учун қуйидаги тартиб-таомилларни бажариши мумкин:

- Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги ўзгаришларни бундай ўзгаришлар ҳақида билиш имкониятига эга бўлган фойдаланувчи ташкилот ходимлари билан муҳокама қилиш;
- Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан чиқарилган жорий ҳужжатлар ва ёзишмаларни кўриб чиқиш; ёки
- Ўзгаришларни хизмат кўрсатувчи ташкилот ходимлари билан муҳокама қилиш.

Муҳим бузиб кўрсатиш рискларига жавоб бериш

A24. Хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланиш фойдаланувчи ташкилотнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискини оширадими ёки йўқми, бу кўрсатилаётган хизматларнинг характери ва бу хизматлар устидан назоратга боғлиқ; баъзи ҳолларда, хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланиш фойдаланувчи ташкилотнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискини камайтириши мумкин, айниқса агар фойдаланувчи ташкилотнинг ўзи маълум фаолиятларни, масалан операцияларни бошлаш, қайта ишлаш ва рўйхатга олиш учун зарур бўлган мутахассисликка эга бўлмаса ёки етарли ресурсларга (масалан, АТ тизимига) эга бўлмаса.

A25. Хизмат кўрсатувчи ташкилот фойдаланувчи ташкилот бухгалтерия ҳисобининг муҳим элементларини сақлаганда, фойдаланувчи аудиторга бу ҳисоб маълумотлари устидан назоратни амалга ошириш ёки уларда рўйхатга олинган операцияларни ва қолдиқларни тасдиқлаш, ёки иккаласини ҳам амалга ошириш учун етарли ва муносиб аудит далилларини олиш мақсадида бу ҳисоб маълумотларига тўғридан-тўғри кириш зарур бўлиши мумкин. Бундай кириш хизмат кўрсатувчи ташкилот биносида ҳисоб маълумотларини жисмоний кўздан кечиришни ёки фойдаланувчи ташкилотдан ёки бошқа жойдан электрон сақланаётган ҳисоб маълумотларини сўров қилишни, ёки иккаласини ҳам ўз ичига олиши мумкин. Агар тўғридан-тўғри кириш электрон тарзда амалга оширилса, фойдаланувчи аудитор шу орқали хизмат кўрсатувчи ташкилот масъул бўлган фойдаланувчи ташкилот маълумотларининг тўлиқлиги ва яхлитлигини таъминлаш учун хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан ишлатиладиган назорат воситаларининг етарлилиги тўғрисида далиллар олиши мумкин.

A26. Фойдаланувчи ташкилот номидан хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан сақланаётган активларни ёки амалга оширилган операцияларни ифодаловчи қолдиқларга тегишли аудит далилларининг тури ва кўламини аниқлашда, фойдаланувчи аудитор қуйидаги тартиб-таомилларни кўриб чиқиши мумкин:

(a) Фойдаланувчи ташкилот томонидан сақланаётган ҳисоб маълумотлари ва ҳужжатларни текшириш: ушбу далил манбаининг ишончлилиги фойдаланувчи ташкилот томонидан сақланаётган бухгалтерия ҳисоби маълумотлари ва тасдиқловчи ҳужжатларнинг тури ва кўлами билан белгиланади. Баъзи ҳолларда, фойдаланувчи ташкилот ўз номидан амалга оширилган аниқ операциялар бўйича мустақил батафсил ҳисоб маълумотлари ёки ҳужжатларни сақламаслиги мумкин.

(b) Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан сақланаётган ҳисоб маълумотлари ва ҳужжатларни текшириш: фойдаланувчи аудиторнинг хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг ҳисоб маълумотларига кириши фойдаланувчи ташкилот ва хизмат кўрсатувчи ташкилот ўртасидаги шартномавий келишувларнинг бир қисми сифатида белгиланиши мумкин. Фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан сақланаётган фойдаланувчи ташкилотнинг ҳисоб маълумотларига кириш учун ўз номидан бошқа аудиторни ҳам жалб қилиши мумкин.

(c) Хизмат кўрсатувчи ташкилотдан қолдиқлар ва операциялар тўғрисида тасдиқлар олиш: агар фойдаланувчи ташкилот қолдиқлар ва операциялар бўйича мустақил ҳисоб маълумотларини юритса, хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланувчи ташкилотнинг ҳисоб маълумотларини тасдиқловчи маълумотнома тегишли операциялар ва активларнинг мавжудлиги тўғрисида ишончли аудит далили бўлиб хизмат қилиши мумкин. Масалан, бир нечта хизмат кўрсатувчи ташкилотлар, масалан инвестиция бошқарувчиси ва кастодиан қўлланилганда ва бу хизмат кўрсатувчи ташкилотлар мустақил ҳисоб маълумотларини юритганда, фойдаланувчи аудитор бу маълумотни фойдаланувчи ташкилотнинг мустақил ҳисоб маълумотлари билан солиштириш учун бу ташкилотлар билан қолдиқларни тасдиқлаши мумкин. Агар фойдаланувчи ташкилот мустақил ҳисоб маълумотларини юритмаса, хизмат кўрсатувчи ташкилотдан олинган тасдиқлардаги маълумот хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан юритиладиган ҳисоб маълумотларида акс эттирилган

нарсанинг шунчаки баёни ҳисобланади. Шунинг учун, бундай тасдиқлар ўз-ўзидан ишончли аудит далили ҳисобланмайди. Бундай ҳолатларда, фойдаланувчи аудитор мустақил далилларнинг муқобил манбаини аниқлаш мумкинлигини кўриб чиқиши мумкин.

(d) Фойдаланувчи ташкилот томонидан юритиладиган ҳисоб маълумотлари ёки хизмат кўрсатувчи ташкилотдан олинган ҳисоботлар бўйича таҳлилий тартиб-таомилларни амалга ошириш: таҳлилий тартиб-таомилларнинг самарадорлиги тасдиқларга кўра фарқланиши ва мавжуд маълумотларнинг кўлами ва батафсиллигига қараб бўлиши мумкин.

A27. Бошқа аудитор фойдаланувчи аудиторлар фойдаси учун мазмунан моҳиятли тартиб-таомилларни амалга ошириши мумкин. Бундай топшириқ бошқа аудитор томонидан фойдаланувчи ташкилот ва унинг фойдаланувчи аудитори томонидан, шунингдек хизмат кўрсатувчи ташкилот ва унинг хизмат кўрсатувчи аудитори томонидан келишилган тартиб-таомилларни амалга оширишни ўз ичига олиши мумкин. Бошқа аудитор томонидан амалга оширилган тартиб-таомиллар натижасида олинган хулосалар фойдаланувчи аудитор томонидан етарли ва муносиб аудит далили бўлиши мумкинлигини аниқлаш учун кўриб чиқилади. Бундан ташқари, давлат органлари томонидан ёки шартномавий келишувлар орқали хизмат кўрсатувчи аудитор мазмунан моҳиятли бўлган аниқ тартиб-таомилларни бажариши талаб қилиниши мумкин. Хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан ишлов берилган қолдиқлар ва операцияларга нисбатан талаб қилинган тартиб-таомилларни қўллаш натижалари фойдаланувчи аудиторлар томонидан уларнинг аудиторлик фикрларини асослаш учун зарур бўлган далилларнинг бир қисми сифатида ишлатилиши мумкин. Бундай ҳолатларда, фойдаланувчи аудитор ва хизмат кўрсатувчи аудиторнинг тартиб-таомилларни бажаришдан олдин фойдаланувчи аудиторга тақдим этиладиган аудит ҳужжатлари ёки аудит ҳужжатларига кириш имконияти бўйича келишиб олиши фойдали бўлиши мумкин.

A28. Маълум ҳолатларда, жумладан фойдаланувчи ташкилот ўзининг молиявий функцияларининг айрим қисмлари ёки барчасини хизмат кўрсатувчи ташкилотга топширганда, фойдаланувчи аудитор аудит далилларининг сезиларли қисми хизмат кўрсатувчи ташкилотда мавжуд бўлган вазиятга дуч келиши мумкин. Фойдаланувчи аудитор ёки унинг номидан бошқа аудитор томонидан хизмат кўрсатувчи ташкилотда моҳиятли тартиб-таомилларни амалга ошириш зарур бўлиши мумкин. Хизмат кўрсатувчи аудитор 2-турдаги ҳисоботни тақдим этиши ва, бундан ташқари, фойдаланувчи аудитор номидан моҳиятли тартиб-таомилларни амалга ошириши мумкин. Бошқа аудиторнинг иштироки фойдаланувчи аудиторнинг ўз фикрини асослаш учун етарли асос бўлиб хизмат қиладиган етарли тегишли аудит далилларини олиш масъулиятини ўзгартирмайди. Шунга кўра, фойдаланувчи аудиторнинг етарли ва муносиб аудит далиллари олинганлиги ва фойдаланувчи аудитор қўшимча моҳияти бўйича тартиб-таомилларни бажариши зарурлиги тўғрисидаги мулоҳазаси, фойдаланувчи аудиторнинг бошқа аудитор томонидан бажарилган моҳияти бўйича тартиб-таомилларни йўналтириш, назорат қилиш ва амалга ошириш билан боғлиқлигини ёки бу ҳақда далилларни ўз ичига олади.

Назорат воситаларини тестдан ўтказиш

A29. 330-сон АХС[11] фойдаланувчи аудитордан муайян ҳолатларда назорат воситаларининг амалий самарадорлиги тўғрисида етарли тегишли аудит далилларини олиш учун назорат воситаларини тестдан ўтказишни лойиҳалаштириш ва амалга оширишни талаб қилади. Хизмат кўрсатувчи ташкилот контекстида бу талаб қуйидаги ҳолларда қўлланилади:

(a) Фойдаланувчи аудиторнинг муҳим бузиб кўрсатиш рисклари баҳоси хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари самарали ишлаётганлиги ҳақидаги тахминни ўз ичига олади (яъни, фойдаланувчи аудитор моҳияти бўйича тартиб-таомилларнинг тури, муддати ва кўламини аниқлашда хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларининг амалий самарадорлигига таяниш ниятида); ёки

(b) Фақат моҳиятга кўра тартиб-таомиллар ёки фойдаланувчи ташкилотдаги назорат воситаларининг амалий самарадорлигини тестдан ўтказиш билан биргаликда тасдиқлар даражасида етарли ва муносиб аудит далилларини таъминлай олмайди.

A30. Агар 2-турдаги ҳисобот мавжуд бўлмаса, фойдаланувчи аудитор фойдаланувчи ташкилот орқали хизмат кўрсатувчи ташкилотга мурожаат қилиб, назорат воситаларининг амалий самарадорлигини тестдан ўтказишни ўз ичига олган 2-турдаги ҳисоботни тақдим этиш учун хизмат кўрсатувчи аудиторни жалб қилишни сўраши мумкин ёки фойдаланувчи аудитор бу назорат воситаларининг амалий самарадорлигини тестдан ўтказадиган тартиб-таомилларни хизмат кўрсатувчи ташкилотда амалга ошириш учун бошқа аудиторни жалб қилиши мумкин. Фойдаланувчи аудитор, шунингдек, хизмат кўрсатувчи ташкилот рози бўлса, хизмат кўрсатувчи ташкилотга ташриф буюриб, назорат воситаларини тестдан ўтказиши мумкин. Фойдаланувчи аудиторнинг риск баҳолари бошқа аудитор томонидан бажарилган иш ва фойдаланувчи аудиторнинг ўз тартиб-таомиллари натижасида тақдим этилган умумий далилларга асосланади.

[11] 330-сон АХС, 8-банд

2-турдаги ҳисоботни хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларининг самарали ишлаётганлиги ҳақида аудит далили сифатида ишлатиш (17-бандга қаранг)

A31. 2-турдаги ҳисобот бир нечта турли фойдаланувчи аудиторларнинг эҳтиёжларини қондириш учун мўлжалланган бўлиши мумкин; шунинг учун хизмат кўрсатувчи аудитор хулосасида тавсифланган назорат воситаларининг тестдан ўтказилиши ва натижалари фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботида муҳим бўлган тасдиқлар учун алоқадор бўлмаслиги мумкин. Хизмат кўрсатувчи аудитор хулосаси фойдаланувчи аудиторнинг риск баҳосини қўллаб-қувватлаш учун назорат воситаларининг самарадорлиги тўғрисида етарли ва муносиб аудит далилларини таъминлашини аниқлаш учун тегишли назорат воситаларининг тести ва натижалари баҳоланади. Буни амалга оширишда, фойдаланувчи аудитор қуйидаги омилларни инобатга олиши мумкин:

(a) Назорат воситаларини тестдан ўтказиш қамраб олган вақт даври ва назорат воситаларини тестдан ўтказилгандан бери ўтган вақт;

(b) Хизмат кўрсатувчи аудиторнинг иши ва қамраб олинган хизматлар ва жараёнлар доираси, тестдан ўтказилган назорат воситалари ва бажарилган тестлар, шунингдек тестдан ўтказилган назорат воситаларининг фойдаланувчи ташкилотнинг назорат воситаларига қандай алоқадорлиги; ва

(c) Назорат воситаларининг тест натижалари ва хизмат кўрсатувчи аудиторнинг назорат воситаларининг амалий самарадорлиги тўғрисидаги фикри.

A32. Айрим тасдиқлар учун, муайян тест қамраб олган давр қисқароқ бўлса ва тест ўтказилгандан бери кўпроқ вақт ўтган бўлса, тест таъминлайдиган аудит далиллари шунча кам бўлиши мумкин. 2-турдаги ҳисобот қамраб олган даврни фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисобот даври билан таққослаганда, фойдаланувчи аудитор, агар 2-турдаги ҳисобот қамраб олган давр билан фойдаланувчи аудитор ҳисоботга таяниш ниятида бўлган давр ўртасида кам кесишув бўлса, 2-турдаги ҳисобот камроқ аудит далилини таклиф қилади деган хулосага келиши мумкин. Бундай ҳолатда, олдинги ёки кейинги даврни қамраб олган 2-турдаги ҳисобот қўшимча аудит далилларини таъминлаши мумкин. Бошқа ҳолатларда, фойдаланувчи аудитор бу назорат воситаларининг амалий самарадорлиги тўғрисида етарли ва муносиб аудит далилларини олиш учун хизмат кўрсатувчи ташкилотда назорат воситаларини тестдан ўтказишни бажариш ёки бажариш учун бошқа аудиторни жалб қилиш зарур деб аниқлаши мумкин.

A33. Фойдаланувчи аудитор, шунингдек, 2-турдаги ҳисобот қамраб олган даврдан ташқари хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларининг муҳим ўзгаришлари тўғрисида қўшимча далиллар олиши ёки бажарилиши керак бўлган қўшимча аудит тартиб-таомилларини аниқлаши зарур бўлиши мумкин. Хизмат кўрсатувчи аудитор ҳисоботи қамраб олган даврдан ташқарида ишлаган хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари тўғрисида қандай қўшимча аудит далилларини олишни аниқлашда муҳим бўлган омилларга қуйидагилар киради:

- Тасдиқлаш даражасида баҳоланган муҳим бузиб кўрсатиш рискларининг аҳамиятлилиги;
- Оралиқ даврда тестдан ўтказилган муайян назорат воситалари ва улар тестдан ўтказилгандан буён уларнинг муҳим ўзгаришлари, шу жумладан ахборот тизими, жараёнлар ва ходимлардаги ўзгаришлар;
- Бу назорат воситаларининг амалий самарадорлиги тўғрисида олинган аудит далилларининг даражаси;
- Қолган даврнинг узунлиги;
- Фойдаланувчи аудитор назорат воситаларига таяниш асосида кейинги моҳияти бўйича тартиб-таомилларни қанчалик камайтиришни мўлжаллаганлиги; ва
- Назорат муҳитининг самарадорлиги ва фойдаланувчи ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёни.

A34. Қўшимча аудит далиллари, масалан, қолган давр учун назорат воситаларини тестдан ўтказишни кенгайтириш ёки фойдаланувчи ташкилотнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнини тестдан ўтказиш орқали олиниши мумкин.

A35. Агар хизмат кўрсатувчи аудиторнинг тестдан ўтказиш даври фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисобот даврига умуман тўғри келмаса, фойдаланувчи аудитор фойдаланувчи ташкилотнинг назорат воситалари самарали ишлаётгани ҳақида хулоса чиқариш мақсадида бундай тест натижаларига таяна олмайди, чунки улар назорат воситаларининг самарадорлиги тўғрисида жорий аудит даврига оид далилларни таъминламайди, агар бошқа тартиб-таомиллар бажарилмаса.

A36. Баъзи ҳолатларда, хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизмат фойдаланувчи ташкилот томонидан маълум назорат воситалари амалга оширилади деган фараз билан ишлаб чиқилган бўлиши мумкин. Масалан, хизмат фойдаланувчи ташкилот операцияларни хизмат кўрсатувчи ташкилотга қайта ишлаш учун

юборишдан олдин уларни тасдиқлаш учун назорат воситаларига эга бўлади деган фараз билан ишлаб чиқилган бўлиши мумкин. Бундай ҳолатда, хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг назорат воситалари тавсифи фойдаланувчи ташкилотнинг ўзаро тўлдирувчи назорат воситаларининг тавсифини ўз ичига олиши мумкин. Фойдаланувчи аудитор бу ўзаро тўлдирувчи фойдаланувчи ташкилот назорат воситалари фойдаланувчи ташкилотга кўрсатиладиган хизматга тегишли эканлигини кўриб чиқади.

A37. Агар фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи аудиторининг хулосаси етарли ва ўринли аудит далилларини таъминламаслиги мумкин деб ҳисобласа, масалан, агар хизмат кўрсатувчи аудитор хулосасида хизмат кўрсатувчи аудитор назорат воситаларини текшириши ва унинг натижалари баёни бўлмаса, фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи аудиторининг тартиб-таомиллари ва хулосалари ҳақидаги тушунчани фойдаланувчи ташкилот орқали сервис ташкилотига мурожаат қилиб, сервис аудиторининг иши доираси ва натижалари ҳақида суҳбат ўтказиш бўйича сўров юбориш орқали тўлдириши мумкин. Шунингдек, агар фойдаланувчи аудитор зарур деб ҳисобласа, фойдаланувчи аудитор, фойдаланувчи ташкилот орқали, хизмат кўрсатувчи ташкилотига хизмат кўрсатувчи аудиторидан хизмат кўрсатувчи ташкилотида тартиб-таомилларни бажаришни сўраш учун мурожаат қилиши мумкин. Ёки бўлмаса, фойдаланувчи аудитор ёки фойдаланувчи аудиторнинг сўровига биноан бошқа аудитор бундай тартиб-таомилларни бажариши мумкин.

A38. Хизмат кўрсатувчи аудиторининг 2-тур ҳисоботида тестлар натижалари, шу жумладан истисно ҳолатлар ва фойдаланувчи аудиторнинг хулосаларига таъсир қилиши мумкин бўлган бошқа маълумотлар келтирилади. Хизмат кўрсатувчи аудитори томонидан қайд этилган истисно ҳолатлар ёки сервис аудиторининг 2-тур ҳисоботидаги ўзгартирилган фикр, хизмат кўрсатувчи аудиторининг 2-тур ҳисоботи фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботи аудитида муҳим бузиб кўрсатиш рискларини баҳолаш учун фойдасиз бўлади деган маънони англатмайди. Аксинча, хизмат кўрсатувчи аудиторининг 2-тур ҳисоботидаги истисно ҳолатлар ва ўзгартирилган фикрга сабаб бўлувчи масалалар фойдаланувчи аудитор томонидан хизмат кўрсатувчи аудитори бажарган назорат воситаларини тестдан ўтказишни баҳолашда ҳисобга олинади. Бундай истисно ҳолатлар ва ўзгартирилган фикрга сабаб бўлувчи масалаларни ҳисобга олишда, фойдаланувчи аудитор бундай масалаларни хизмат кўрсатувчи аудитори билан муҳокама қилиши мумкин. Бундай мулоқот фойдаланувчи ташкилотнинг хизмат кўрсатувчи ташкилотига мурожаат қилишига ва мулоқот амалга ошириш учун хизмат кўрсатувчи ташкилотининг рухсатини олишига боғлиқ.

Аудит давомида аниқланган ички назоратдаги камчиликлар ҳақида хабар бериш

A39. Фойдаланувчи аудитор аудит давомида аниқланган муҳим камчиликлар ҳақида ҳам раҳбариятга, ҳам бошқарув учун масъул шахсларга ўз вақтида ёзма равишда хабар бериши талаб этилади.[12] Фойдаланувчи аудитор, шунингдек, аудит давомида аниқланган ва фойдаланувчи аудиторнинг профессионал мулоҳазасига кўра, раҳбарият эътиборига етказиш учун етарли даражада муҳим бўлган ички назоратдаги бошқа камчиликларни тегишли жавобгарлик даражасидаги раҳбариятга ўз вақтида хабар қилиши талаб этилади.[13] Фойдаланувчи аудитор аудит давомида аниқлаши ва фойдаланувчи субъект раҳбарияти ҳамда бошқарув учун масъул шахсларга хабар қилиши мумкин бўлган масалалар қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Фойдаланувчи субъект томонидан амалга оширилиши мумкин бўлган, субъектнинг ички назорат тизимини мониторинг қилиш жараёнидаги ҳар қандай назорат воситалари, шу жумладан 1-тур ёки 2-тур ҳисоботини олиш натижасида аниқланганлари;

- 1-тур ёки 2-тур ҳисоботида қайд этилган, фойдаланувчи субъектга тўлдирувчи назорат воситалари мавжудлиги, аммо фойдаланувчи субъектда амалга оширилмаган ҳолатлар; ва

- Хизмат кўрсатувчи ташкилотда зарур бўлиши мумкин бўлган, аммо амалга оширилмаган ёки 2-тур ҳисоботида аниқ қамраб олинмаган назорат воситалари.

Кичик хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларини ўз ичига олмаган 1-тур ва 2-тур ҳисоботлар (18-бандга қаранг)

A40. Агар хизмат кўрсатувчи ташкилот кичик хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланса, хизмат кўрсатувчи аудитор ҳисоботи хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг ўз тизими тавсифида кичик хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг тегишли назорат мақсадлари ва назорат воситаларини ўз ичига олиши ёки ўз ичига олмаслиги ва хизмат кўрсатувчи аудитор келишувининг доирасида бўлиши мумкин. Ҳисобот беришнинг бу икки усули мос равишда "қамраб олувчи усул" ва "чиқариб ташлаш усули" деб номланади. Агар 1-тур ёки 2-тур ҳисоботи кичик хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситаларини ўз ичига олмаса ва кичик хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатилаётган хизматлар фойдаланувчи субъектнинг молиявий ҳисоботлари аудити учун аҳамиятли бўлса, фойдаланувчи аудитор ушбу АХС талабларини кичик хизмат кўрсатувчи ташкилотга нисбатан қўллаши талаб этилади. Кичик хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатилаётган хизматларга нисбатан фойдаланувчи аудитор бажариши лозим бўлган ишларнинг характери ва кўлами ушбу хизматларнинг фойдаланувчи субъект учун характери ва аҳамиятига ҳамда

---

[12] 265-сон АХС, *"Ички назоратдаги камчиликлар ҳақида бошқарув учун масъул шахслар ва раҳбариятга хабар бериш",* 9-10-бандлар

[13] 265-сон АХС, 10 -банд

ушбу хизматларнинг аудит учун тегишлилигига боғлиқ. 9-банддаги талабни қўллаш фойдаланувчи аудиторга кичик хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг таъсирини ва бажарилиши лозим бўлган ишларнинг характери ва кўламини аниқлашда ёрдам беради.

Хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги фаолиятга боғлиқ фирибгарлик, қонун ва норматив ҳужжатларга риоя қилмаслик ва тузатилмаган бузиб кўрсатишлар (19-бандга қаранг)

A41. Хизмат кўрсатувчи ташкилот фойдаланувчи субъектлар билан тузилган шартнома шартларига кўра таъсирланган фойдаланувчи субъектларга хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг раҳбарияти ёки ходимлари томонидан содир этилган ҳар қандай фирибгарлик, қонун ва норматив ҳужжатларга риоя қилмаслик ёки тузатилмаган бузиб кўрсатишлар ҳақида маълумот беришга мажбур бўлиши мумкин. 19-бандда талаб қилинганидек, фойдаланувчи аудитор фойдаланувчи ташкилот раҳбариятидан хизмат кўрсатувчи ташкилот бундай ҳолатлар ҳақида хабар берган-бермаганлиги тўғрисида сўров юборади ва хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан хабар қилинган ҳар қандай ҳолатлар фойдаланувчи аудиторнинг кейинги аудиторлик тартиб-таомилларининг характери, муддати ва кўламига таъсир қилиш-қилмаслигини баҳолайди. Айрим ҳолларда, фойдаланувчи аудитор бу баҳолашни амалга ошириш учун қўшимча маълумотга муҳтож бўлиши мумкин ва зарур маълумотларни олиш учун фойдаланувчи ташкилотдан хизмат кўрсатувчи ташкилот билан боғланишни сўраши мумкин.

Фойдаланувчи аудитор томонидан ҳисобот бериш (20-бандга қаранг)

A42. Фойдаланувчи аудитор фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботлари аудити учун аҳамиятли бўлган хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатилаётган хизматларга оид етарли ва муносиб аудит далилларини ололмаган ҳолларда аудит ҳажмининг чекланиши мавжуд бўлади. Бу қуйидаги ҳолларда бўлиши мумкин:

- Фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи ташкилот томонидан кўрсатиладиган хизматлар ҳақида етарли тушунчага эга бўлолмайди ва муҳим бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш ва баҳолаш учун асосга эга эмас;

- Фойдаланувчи аудиторнинг риск баҳолаши хизмат кўрсатувчи ташкилотдаги назорат воситалари самарали ишлаши тўғрисидаги кутишларни ўз ичига олади ва фойдаланувчи аудитор ушбу назорат воситаларининг самарадорлиги тўғрисида етарли ва муносиб аудит далилларини ололмайди; ёки

- Етарли ва тегишли аудит далиллари фақат хизмат кўрсатувчи ташкилотда сақланадиган ёзувлардан мавжуд ва фойдаланувчи аудитор ушбу ёзувларга тўғридан-тўғри кириш имкониятига эга эмас.

Фойдаланувчи аудитор шартли фикр билдирадими ёки фикр билдиришдан бош тортадими, бу молиявий ҳисоботларга мумкин бўлган таъсир муҳим ёки кенг тарқалган эканлиги ҳақидаги фойдаланувчи аудиторнинг хулосасига боғлиқ.

Хизмат кўрсатувчи аудитор ишига ҳавола қилиш (21-22-бандларга қаранг)

A43. Баъзи ҳолларда, қонун ёки норматив ҳужжатлар фойдаланувчи аудитор ҳисоботида хизмат кўрсатувчи аудитор ишига ҳаволани талаб қилиши мумкин, масалан, давлат секторида шаффофлик мақсадларида. Бундай ҳолатларда, фойдаланувчи аудитор бундай ҳаволани амалга оширишдан олдин хизмат кўрсатувчи аудиторнинг розилигини олиш зарурати туғилиши мумкин.

A44. Фойдаланувчи субъект хизмат кўрсатувчи ташкилотдан фойдаланиши фойдаланувчи аудиторнинг АХСларга мувофиқ фойдаланувчи аудитор фикрини асослаш учун оқилона асос яратадиган етарли ва муносиб аудит далилларини олиш жавобгарлигини ўзгартирмайди. Шунинг учун, фойдаланувчи аудитор фойдаланувчи ташкилотнинг молиявий ҳисоботлари бўйича фойдаланувчи аудитор фикрининг қисман асоси сифатида хизмат кўрсатувчи аудитор ҳисоботига ҳавола қилмайди. Бироқ, фойдаланувчи аудитор хизмат кўрсатувчи аудитор ҳисоботидаги ўзгартирилган фикр туфайли ўзгартирилган фикр билдирганда, агар бундай ҳавола фойдаланувчи аудиторнинг ўзгартирилган фикр сабабини тушунтиришга ёрдам берса, фойдаланувчи аудиторга хизмат кўрсатувчи аудитор ҳисоботига ҳавола қилишга тўсқинлик қилинмайди. Бундай ҳолатларда, фойдаланувчи аудитор бундай ҳавола қилишдан олдин хизмат кўрсатувчи аудиторнинг розилигини олиш зарурати туғилиши мумкин.

450-СОН АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТИ

АУДИТ ЎТКАЗИШ ЖАРАЁНИДА АНИҚЛАНГАН БУЗИБ КЎРСАТИШЛАРНИ БАҲОЛАШ

(2009 йил 15 декабр ва ундан кейин бошланадиган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудити учун амал қилади)

МУНДАРИЖА

Банд

Кириш

АХСнинг қўллаш доираси 1

Кучга кириш санаси 2

Мақсад 3

Таърифлар 4

Талаблар

Аниқланган бузиб кўрсатишларни йиғиб бориш 5

Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни таҳлил қилиш ..... 6−7

Бузиб кўрсатишлар тўғрисида ахборот бериш ва уларни тузатиш ..... 8−9

Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш ..... 10−13

Ёзма баёнотлар 14

Ҳужжатлаштириш 15

Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар

Бузиб кўрсатишнинг таърифи А1

Аниқланган бузиб кўрсатишларни йиғиб бориш ..... А2−А6

Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни таҳлил қилиш ..... А7−А9

Бузиб кўрсатишлар тўғрисида ахборот бериш ва уларни тузатиш ..... А10−А13

Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш ..... А14−А28

Ёзма баёнотлар А29

Ҳужжатлаштириш А30

450-сон Аудитнинг халқаро стандарти (АХС), "*Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш"* 200-сон АХС, "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудит ўтказиш" билан бирга ўқилиши лозим.*

Кириш

АХСнинг қўллаш доираси

1. Мазкур Аудитнинг халқаро стандарти (АХС) аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга таъсирини ва тузатилмаган бузиб кўрсатишларни, агар мавжуд бўлса, молиявий ҳисоботларга таъсирини баҳолаш бўйича аудиторнинг жавобгарлигини белгилайди. 700-сон АХС (Қайта таҳрирланган) аудиторнинг молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр шакллантиришда молиявий ҳисоботлар умуман олганда муҳим бузиб кўрсатишлардан холи эканлиги тўғрисида оқилона ишонч ҳосил қилинганлиги ҳақида хулоса чиқариш жавобгарлигини белгилайди. 700-сон АХС (Қайта таҳрирланган) талаб қиладиган аудиторнинг хулосаси ушбу АХС[1]га мувофиқ, аудиторнинг молиявий ҳисоботлардаги тузатилмаган бузиб кўрсатишлар, агар улар мавжуд бўлса, баҳолашини ҳисобга олади. 320-сон АХС[2] аудиторнинг молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш ва бажаришда муҳимлик тушунчасини тегишли равишда қўллаш жавобгарлигини белгилайди.

Кучга кириш санаси

2. Мазкур АХС 2009 йил 15 декабр ва ундан кейин бошланган даврлар учун молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан амал қилади.

Мақсад

3. Аудиторнинг мақсади қуйидагиларни баҳолашдан иборат:

(a) Аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга таъсири; ва

(b) Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг, агар мавжуд бўлса, молиявий ҳисоботларга таъсири.

Таърифлар

4. АХСлар мақсадлари учун қуйидаги атамалар мазкур маъноларга эга:

(a) Бузиб кўрсатиш – молиявий ҳисобот моддасининг маълум қилинган миқдори, таснифланиши, тақдим этилиши ёки ёритиб берилиши ва модданинг қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепциясига мувофиқ бўлиши учун талаб қилинадиган миқдор, таснифлаш, тақдим этиш ёки ёритиб бериш ўртасидаги фарқ. Бузиб кўрсатишлар хатолар ёки фирибгарликдан келиб чиқиши мумкин (А1 бандга қаранг).

Аудитор молиявий ҳисоботлар барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилган ёки ҳаққоний ва ишончли кўриниш беради деган фикр билдирганда, бузиб кўрсатишлар шунингдек, аудиторнинг мулоҳазасига кўра, молиявий ҳисоботларнинг барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилиши ёки ҳаққоний ва ишончли кўриниш бериши учун зарур бўлган миқдорлар, таснифлар, тақдим этиш ёки ёритиб беришларнинг ўзгартиришларини ўз ичига олади.

(b) Тузатилмаган бузиб кўрсатишлар - аудитор томонидан аудит давомида йиғилган ва тузатилмаган бузиб кўрсатишлар.

Талаблар

Аниқланган бузиб кўрсатишларни йиғиб бориш

5. Аудитор аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни, аниқ аҳамиятсиз бўлганларидан ташқари, йиғиб бориши лозим (А2–А6 бандларга қаранг).

Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни таҳлил қилиш

6. Аудитор қуйидаги ҳолатларда умумий аудит стратегияси ва аудит режасини қайта кўриб чиқиш кераклигини

---

[1] 700-сон АХС *"Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр шакллантириш ва хулоса бериш"* 10-11 бандлар.

[2] 320-сон АХС *"Аудитни режалаштириш ва ўтказишда муҳимлик"*

аниқлаши лозим:

(a) Аниқланган бузиб кўрсатиш ва уларнинг юз бериши ҳолатлари бошқа бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлиши мумкинлигини кўрсатади, улар аудит давомида йиғилган бузиб кўрсатишлар билан бирлаштирилганда, муҳим бўлиши мумкин; ёки (А7 бандга қаранг)

(b) Аудит давомида йиғилган бузиб кўрсатишларнинг умумий суммаси 320-сон АХСга мувофиқ аниқланган муҳимлик даражасига яқинлашмоқда (А8 бандга қаранг).

7. Аудиторнинг сўровига кўра, раҳбарият муайян операциялар синфи, ҳисоб қолдиқлари ёки ёритиб берилган маълумотларни текшириб, аниқланган бузиб кўрсатишларни тузатган бўлса, аудитор бузиб кўрсатишлар қолмаганлигини аниқлаш учун қўшимча аудит тартиб-таомилларини ўтказиши лозим (А9 бандга қаранг).

Бузиб кўрсатишлар тўғрисида ахборот бериш ва уларни тузатиш

8. Қонун ёки норматив ҳужжат билан тақиқланмаган ҳолларда, аудитор аудит ўтказиш жараёнида йиғилган барча бузиб кўрсатишларни ўз вақтида тегишли даражадаги раҳбариятга етказиши лозим[3]. Аудитор раҳбариятдан ушбу бузиб кўрсатишларни тузатишни сўраши лозим (А10–А12 бандларга қаранг).

9. Агар раҳбарият аудитор томонидан хабар қилинган баъзи ёки барча бузиб кўрсатишларни тузатишдан бош тортса, аудитор раҳбариятнинг тузатишларни амалга оширмаслик сабабларини тушунишга эришиши ва ушбу тушунчани молиявий ҳисоботлар умумий ҳолда муҳим бузиб кўрсатишлардан холи эканлигини баҳолашда ҳисобга олиши лозим (А13 бандга қаранг).

Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш

10. Аудитор тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолашдан олдин, ташкилотнинг ҳақиқий молиявий натижалари контекстида мувофиқликни тасдиқлаш учун 320-сон АХСга мувофиқ аниқланган муҳимликни қайта баҳолаши лозим (А14–А15 бандларга қаранг).

11. Аудитор тузатилмаган бузиб кўрсатишлар алоҳида ёки умумий ҳолда муҳим эканлигини аниқлаши лозим. Бу қарорни қабул қилишда аудитор қуйидагиларни ҳисобга олиши лозим:

(a) Ҳам алоҳида операциялар синфи, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш ва молиявий ҳисоботлар билан боғлиқ ҳолда, ҳам уларнинг содир бўлишининг ўзига хос шароитларига нисбатан бузиб кўрсатишларнинг кўлами ва характери; ва (А16–А22, А24–А25 бандларга қаранг)

(b) Ўтган даврларга тегишли тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг тегишли операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ёки ёритиб берилган маълумотларга ва молиявий ҳисоботларга умумий таъсири (А23 бандга қаранг).

Бошқарув учун масъул шахслар билан ахборот алмашиш

12. Аудитор қонун ёки норматив ҳужжатлар билан тақиқланмаган ҳолларда, бошқарув учун масъул шахслар билан тузатилмаган бузиб кўрсатишлар ва уларнинг алоҳида ёки умумий ҳолда аудитор хулосасидаги фикрга таъсири ҳақида мулоқот қилиши лозим[4]. Аудиторнинг мулоқоти ҳар бир ҳолда тузатилмаган муҳим бузиб кўрсатишларни алоҳида аниқлаши лозим. Аудитор тузатилмаган бузиб кўрсатишларни тузатишни сўрайди. (А26–А28 бандларга қаранг)

13. Аудитор, шунингдек, бошқарув учун масъул шахслар билан олдинги даврларга тегишли тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг тегишли операциялар синфлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришга ва молиявий ҳисоботларга умумий таъсири ҳақида ҳам мулоқот қилиши керак.

---

[3] 260-сон АХС (Қайта таҳрирланган) – «Корпоратив бошқарув учун жавобгар шахслар билан мулоқот», 7-банд

[4] 3-изоҳга қаранг

Ёзма баёнотлар

14. Аудитор раҳбариятдан ва, зарур бўлганда, бошқарув учун масъул шахслардан улар тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсири молиявий ҳисоботларга бутунлай, алоҳида ва умумий ҳолда, аҳамиятсиз деб ҳисоблаши юзасидан ёзма тасдиқнома сўраши лозим. Бундай элементларнинг хулосаси ёзма баёнотга киритилиши ёки унга илова қилиниши лозим. (А29 бандга қаранг)

Ҳужжатлаштириш

15. Аудитор аудиторлик ҳужжатларига қуйидагиларни киритиши лозим: (А30 бандга қаранг)

    (a) Қуйидаги миқдор бузиб кўрсатишлар аниқ майда деб ҳисобланадиган даражадан паст (5 бандга қаранг) ;

    (b) Аудит давомида тўпланган барча бузиб кўрсатишлар ва улар қайта кўриб чиқилмаганлиги ёки тузатилмаганлиги (5, 8 ва 12 бандларга қаранг) ; ва

    (c) Аудиторнинг тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг алоҳида ёки умумий ҳолда муҳим эканлиги тўғрисидаги хулосаси ва ушбу хулосанинг асоси (11 бандга қаранг).

***

Стандартни қўллаш ва бошқа изоҳловчи материаллар

Бузиб кўрсатишнинг таърифи (4 бандга қаранг)

А1. Бузиб кўрсатишлар қуйидагилардан келиб чиқиши мумкин:

    (a) Молиявий ҳисоботлар тайёрлаш учун асос бўлган маълумотларни йиғиш ёки қайта ишлашдаги ноаниқлик;

    (b) Миқдор ёки ёритиб бериладиган маълумотларни тушириб қолдирилиши, шу жумладан етарли ёки тўлиқ бўлмаган ёритиб беришлар ва айрим молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияларининг маълумотларни ёритиб бериш мақсадларини қондириш учун талаб қилинадиган ёритиб беришлар[6];

    (c) Фактларни эътиборсиз қолдириш ёки бузиб талқин қилиш натижасида юзага келган нотўғри ҳисоб баҳолари;

    (d) Ҳисоб баҳоларига нисбатан аудитор томонидан ноўрин деб ҳисобланган раҳбарият қарорлари ёки аудитор томонидан номақбул деб ҳисобланган ҳисоб сиёсатини танлаш ва қўллаш.

    (e) Маълумотларни бузиб таснифлаш, умумлаштириш ёки батафсиллаштириш; ва

    (f) Ҳаққоний тақдимот концепцияси асосида тайёрланган молиявий ҳисоботлар учун, концепция доирасида махсус талаб қилинган маълумотлардан ташқари, молиявий ҳисоботнинг ҳаққоний тақдимотига эришиш учун зарур бўлган маълумотларни ёритиб бериш мавжуд эмаслиги[7].

    240-сон АХСда фирибгарликдан келиб чиқадиган бузиб кўрсатишларга мисоллар келтирилган[8].

Аниқланган бузиб кўрсатишларни йиғиб бориш (5 бандга қаранг)

"Аниқ аҳамиятсиз"

---

[6] Масалан, 7-сон Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандарти (МҲХС) – "*Молиявий инструментлар: маълумотларни ёритиб бериш*", 42Н-банд да шундай дейилади: "Ташкилот ...-бандда белгиланган маълумотларни ёритиб бериш мақсадларига эришиш учун зарур деб ҳисоблаган ҳар қандай қўшимча маълумотларни ёритиб бериш лозим."

[7] Масалан, МҲХС ташкилотдан МҲХСда белгиланган аниқ талабларга риоя қилиш ташкилотнинг молиявий ҳолати ва молиявий натижаларига айрим операциялар, бошқа ҳодисалар ва шарт-шароитлар таъсирини фойдаланувчилар "тушуниши учун етарли бўлмаган ҳолларда қўшимча маълумотларни тақдим этишни талаб қилади (1-сон Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти (БҲХС) – "*Молиявий ҳисоботни тақдим этиш*", 17(c)-банд).

[8] 240-сон АХС – "*Молиявий ҳисобот аудитида фирибгарлик бўйича аудиторнинг жавобгарлиги*", А1–А5-бандлар.

A2. Ушбу АХСнинг 5-банди аудитордан аудит давомида аниқланган барча бузиб кўрсатишларни, аниқ аҳамиятсиз бўлганлари бундан мустасно, йиғиб боришни талаб қилади. "Аниқ аҳамиятсиз" суммалар "муҳим эмас" деган бошқа ифода эмас. Аниқ аҳамиятсиз суммалар муҳим деб ҳисобланган суммалардан бутунлай бошқа (кичикроқ) катталик тартибига эга ёки характери жиҳатидан бутунлай фарқ қилади ва улар шундай бузиб кўрсатишларки, алоҳида ёки жамланган ҳолда, қандай кўлам, хусусият ёки юзага келиш ҳолатлари мезонлари қўлланилганидан қатъи назар, аниқ оқибатларга олиб келмайди. Агар бир ёки бир нечта моддалар аниқ аҳамиятсиз эканлиги борасида қандайдир ноаниқлик мавжуд бўлса, бундай модда аниқ аҳамиятсиз эмас деб ҳисобланади.

Алоҳида ҳисоботлардаги бузиб кўрсатишлар

A3. Аудитор алоҳида ҳисоботларда аниқ аҳамиятсиз деб ҳисобланадиган ва йиғилмайдиган бузиб кўрсатишлар миқдорининг чегарасини белгилаши мумкин, чунки аудитор бундай аҳамиятсиз суммаларни йиғиш молиявий ҳисоботга аҳамиятли таъсир кўрсатмаслигига ишонади. Бироқ, белгиланган суммадан ошадиган миқдордаги бузиб кўрсатишлар, мазкур стандартнинг 5-бандига мувофиқ талаб қилинганидек, йиғиб борилади. Бундан ташқари, бузиб кўрсатишлар суммаси уларнинг хусусияти ёки ҳолатларини ҳисобга олган ҳолда баҳоланганда аниқ аҳамиятсиз бўлмаслиги мумкин, агар шундай бўлмаса, улар ушбу стандартнинг 5-банди талабларига мувофиқ йиғиб борилади.

Маълумотларни ёритиб беришда бузиб кўрсатишлар

A4. Маълумотларни ёритиб беришда бузиб кўрсатишлар ҳам алоҳида, ҳам умумий ҳолда, ва кўлам, хусусият ёки шароитлар бўйича ҳар қандай мезонлар асосида баҳоланганда ҳам аниқ аҳамиятсиз бўлиши мумкин. Аниқ аҳамиятсиз бўлмаган маълумотларни ёритиб беришда бузиб кўрсатишлар ҳам йиғилади, бу аудиторга бундай бузиб кўрсатишларнинг тегишли маълумотларни ёритиб беришга ва молиявий ҳисоботларга умумий таъсирини баҳолашда ёрдам беради. Мазкур АХСнинг A17 банди сифатли ахборотларнинг бузиб кўрсатилиши қайси ҳолатларда муҳим бўлиши мумкинлигини кўрсатувчи мисолларни тақдим этади.

Бузиб кўрсатишларни йиғиш

A5. A3-A4 бандларида тавсифланганидек йиғилган турли хусусиятдаги ёки турли ҳолатларда юзага келган бузиб кўрсатишлар суммалар бузиб кўрсатишлари ҳолатларида рухсат берилганидек қўшилиши мумкин эмас. Шунга қарамай, мазкур стандартнинг 11-бандига кўра, аудитордан бу бузиб кўрсатишларни алоҳида ва жамланган ҳолда (масалан, бошқа бузиб кўрсатишлар билан биргаликда) уларнинг аҳамиятли ёки аҳамиятсиз эканлигини аниқлаш мақсадида баҳолаш талаб қилинади.

A6. Аудит давомида тўпланган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолашда аудиторга ёрдам бериш ва ташкилот раҳбариятини ҳамда бошқарув учун масъул шахсларни хабардор қилиш учун ҳақиқий бузиб кўрсатишлар, баҳолаш бузиб кўрсатишлари ва прогноз бузиб кўрсатишлари ўртасида фарқлаш мақсадга мувофиқ бўлиши мумкин:

- ҳақиқий бузиб кўрсатишлар - бу ҳеч қандай шубҳа бўлмаган бузиб кўрсатишлардир;
- баҳолашга оид бузиб кўрсатишлар - бу ташкилот раҳбариятнинг мулоҳазалари натижасида келиб чиққан тафовутлар, шу жумладан молиявий ҳисоботда тан олиш, баҳолаш, тақдим этиш ва маълумотларни ёритиб бериш ёки аудитор асоссиз ёки ноўрин деб ҳисоблайдиган ҳисоб сиёсатини танлаш ва қўллашга оид тафовутлардир;
- прогноз бузиб кўрсатишлар - бу аудитор томонидан бош тўпламдаги бузиб кўрсатишларнинг энг яхши баҳоси бўлиб, аудиторлик танланмасида аниқланган бузиб кўрсатишларни танланма элементлари тегишли бўлган бутун бош тўпламга тарқатишни ўз ичига олади. Прогноз бузиб кўрсатишларини

аниқлаш ва тегишли натижаларни баҳолаш бўйича тавсиялар 530-сон АХС[9] да белгиланган.

Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни таҳлил қилиш (6–7 бандларга қаранг)

А7. Бузиб кўрсатиш ягона ҳолат бўлмаслиги мумкин. Бошқа бузиб кўрсатишлар мавжудлиги эҳтимолининг далиллари, масалан, аудитор бузиб кўрсатиш ички назорат тизимидаги носозлик туфайли ёки ташкилотда кенг қўлланиладиган номувофиқ тахминлар ёки баҳолаш усуллари туфайли юзага келганлигини аниқлаган ҳолатларни ўз ичига олади.

А8. Агар аудит давомида тўпланган бузиб кўрсатишлар йиғиндиси 320-сон АХСга мувофиқ аниқланган муҳимлик даражасига яқинлашса, эҳтимолий аниқланмаган бузиб кўрсатишларнинг риски қабул қилинадиган даражадан юқори бўлиши мумкин, бу эса аудит давомида тўпланган бузиб кўрсатишлар йиғиндиси билан бирга муҳимлик даражасидан ошиб кетиши мумкин. Аниқланмаган бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлиши мумкин, чунки танланмага оид риск ва танланма билан боғлиқ бўлмаган риск мавжуд[10].

А9. Аудитор ташкилот раҳбариятдан операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришни таҳлил қилишни сўраши мумкин, бунинг мақсади раҳбарият аудитор томонидан аниқланган бузиб кўрсатишнинг сабабларини тушуниши, тегишли операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришдаги ҳақиқий бузиб кўрсатиш суммасини аниқлаш учун тартиб-таомилларни бажариши ва молиявий ҳисоботга тегишли тузатишлар киритишидир. Бундай сўров, масалан, аудиторлик танланмаси бўйича аниқланган бузиб кўрсатишларни улар тегишли бўлган бутун бош тўпламга тарқатиш асосида амалга оширилиши мумкин.

Бузиб кўрсатишлар тўғрисида ахборот бериш ва уларни тузатиш (8–9 бандлар)

А10. Бузиб кўрсатишларни ўз вақтида раҳбариятнинг тегишли даражасига етказиш муҳим аҳамиятга эга, чунки бу раҳбариятга операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш бузиб кўрсатилганлигини баҳолаш, агар рози бўлмаса аудиторга хабар бериш ва зарур бўлганда чора кўриш имконини беради. Оддий ҳолатда, раҳбариятнинг мос даражаси бузиб кўрсатишларни баҳолаш ва зарур чораларни кўриш учун жавобгар ва ваколатга эга бўлган даражадир.

А11. Баъзи юрисдикцияларда қонун ёки норматив ҳужжатлар аудиторнинг ташкилот ичидаги раҳбарият ёки бошқа шахсларга маълум бузиб кўрсатишлар ҳақида маълумот беришини чеклаши мумкин. Қонун ёки норматив ҳужжатлар, хусусан, тегишли орган томонидан амалда содир этилган ёки гумон қилинаётган ноқонуний ҳаракат юзасидан олиб борилаётган тергов жараёнига зарар етказиши мумкин бўлган маълумот узатиш ёки бошқа ҳаракатни, шу жумладан, масалан, аудитор жиноий даромадларни қонунийлаштиришга қарши қонунчиликка мувофиқ қонун ёки норматив ҳужжатларга риоя қилмаслик аниқланган ёки гумон қилинган ҳолатлар ҳақида тегишли органга хабар бериши талаб қилинган ҳолларда ташкилотни огоҳлантиришни тақиқлаши мумкин. Бундай ҳолатларда аудитор кўриб чиқадиган масалалар мураккаб бўлиши мумкин ва аудитор ҳуқуқий маслаҳат олишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаши мумкин.

А12. Раҳбарият томонидан барча бузиб кўрсатишларни, шу жумладан аудитор томонидан етказилган бузиб кўрсатишларни тузатиш, раҳбариятда аниқ бухгалтерия регистрлари ва ёзувларини сақлаш имконини беради ва олдинги даврларга тегишли бўлган тузатилмаган аҳамиятсиз бузиб кўрсатишларнинг жамланган таъсири туфайли келгуси молиявий ҳисоботларнинг муҳим бузиб кўрсатиш рискини камайтиради.

А13. 700-сон АХС (Қайта таҳрирланган) аудитордан молиявий ҳисобот барча муҳим жиҳатлардан қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси талабларига мувофиқ тайёрланганлиги ва тақдим этилганлигини

---

[9] 530-сон АХС – «*Аудит танланмаси*» 14–15-бандлар.

[10] 530-сон АХС 5(c)–(d)-бандлар.

баҳолашни талаб қилади. Бу баҳолаш ташкилотнинг ҳисоб амалиётининг сифат жиҳатларини таҳлил қилишни, шу жумладан раҳбарият мулоҳазаларида[11] эҳтимолий тарафкашлик белгилари ўз ичига олади ва аудиторнинг раҳбариятнинг тузатишлар киритишдан бош тортиши сабабларини тушунишига боғлиқ бўлиши мумкин.

Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш (10–11 бандларга қаранг)

A14. Аудиторнинг 320-сон АХСга мувофиқ муҳимликни аниқлаши кўпинча ташкилотнинг молиявий натижалари тахминларига асосланади, чунки ҳақиқий молиявий натижалар ҳали маълум бўлмаслиги мумкин. Шунинг учун, аудитор тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолашидан олдин, ҳақиқий молиявий натижалар асосида 320-сон АХСга мувофиқ аниқланган муҳимликни қайта кўриб чиқиш зарур бўлиши мумкин.

A15. 320-сон АХСга мувофиқ, аудит давомида аудитор молиявий ҳисобот бўйича умуман муҳимликни ва, агар қўлланиладиган бўлса, алоҳида операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ошкор қилиш учун муҳимликни қайта кўриб чиқиши керак, бунга аудитни бажариш жараёнида аудиторга бошидан маълум бўлганида, уни бошқа миқдор (миқдорлар) белгилашга мажбур қиладиган маълумот маълум бўлган ҳолатлар киради[12]. Шундай қилиб, ҳар қандай муҳим қайта кўриб чиқишни, эҳтимол, аудитор томонидан тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолашдан олдин амалга ошириш лозим. Бироқ, агар аудитор томонидан 320-сон АХСга мувофиқ белгиланган муҳимликни қайта баҳолаш (10-бандга қаранг) паст миқдор (миқдорлар) берса, у ҳолда аудит тартиб-таомилларни бажариш учун муҳимлик, шунингдек аудиторлик фикри асосланадиган етарли ва муносиб аудиторлик далилларини тўплаш учун зарур бўлган кейинги аудиторлик тартиб таомилларини хусусияти, муддати ва кўламининг мақбуллиги ҳам қайта кўриб чиқилади.

A16. Ҳар бир бузиб кўрсатиш алоҳида кўриб чиқилади, бунинг мақсади унинг тегишли операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб беришга таъсирини баҳолаш, шу жумладан, операциялар тури, агар мавжуд бўлса ҳисоб қолдиқлари ёки маълумотларни ёритиб бериш учун муҳимлик даражаси ошиб кетганлигини аниқлашдир.

A17. Бундан ташқари, сифат характеридаги ёритиб бериладиган маълумотлардаги ҳар бир алоҳида бузиб кўрсатишнинг тегишли маълумотларни ёритиб беришга таъсирини баҳолаш, шунингдек умуман молиявий ҳисоботга умумий таъсирини баҳолаш кўриб чиқилади. Сифат характеридаги маълумотларни ёритиб беришдаги бузиб кўрсатиш қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси ва ташкилотнинг аниқ ҳолатлари контекстида муҳим ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигини аниқлаш профессионал мулоҳаза қўллашни талаб қиладиган масаладир. Бундай бузиб кўрсатишлар муҳим бўлиши мумкин бўлган ҳолатларга қуйидагилар киради:

- суғурта ёки банк фаолиятини амалга оширувчи ташкилотларнинг капитални бошқариш мақсадлари, сиёсати ва жараёнлари ҳақидаги маълумотни ноаниқ ёки тўлиқ бўлмаган тавсифи;
- қадрсизланишдан зарарларга олиб келиши мумкин бўлган ҳодисалар ёки ҳолатлар ҳақидаги маълумотни тушириб қолдириш (масалан, фойдали қазилмаларни қазиб олиш билан шуғулланадиган ташкилотларда металл ёки товарга бўлган талабнинг сезиларли узоқ муддатли пасайиши);
- молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот, пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботнинг муҳим моддаларига тегишли ҳисоб сиёсатининг нотўғри тавсифи;

[11] 700-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 12-банд
[12] 320-сон АХС 12-банд.

- халқаро савдо фаолиятини амалга оширувчи ташкилотда валюта курсларига сезгирликнинг етарли бўлмаган тавсифи.

A18. Тузатилмаган бузиб кўрсатишлар ўзининг хусусияти бўйича муҳимми ёки йўқми деган масалани ҳал қилишда, мазкур стандартнинг 11-бандида кўриб чиқилганидек, аудитор суммалар ва маълумотларни ёритиб бериш бўйича тузатилмаган бузиб кўрсатишларни аниқлайди. Бундай бузиб кўрсатишлар алоҳида ҳолда ёки бошқа бузиб кўрсатишлар билан биргаликда муҳим деб ҳисобланиши мумкин. Масалан, маълумотларни ёритиб беришда аниқланган бузиб кўрсатишларга қараб, аудитор қуйидагиларни ҳисоблаши мумкин:

(a) аниқланган хатоликлар тизимли ёки кенг тарқалган;

(b) бир масалага тегишли бўлган аниқланган бузиб кўрсатишлар тўплами, биргаликда кўриб чиқилганда, фойдаланувчиларнинг бу масалани тушунишига таъсир кўрсатиши мумкин.

Бузиб кўрсатишларни йиғиш бўйича мулоҳазалар 700-сон АХС (қайта таҳрирланган) нинг 13 (d) бандига мувофиқ молиявий ҳисоботни баҳолашда ҳам ёрдам беради, бу аудитордан аудитор молиявий ҳисоботнинг умумий тақдимоти муҳим бўлмаган ёки ёритиб берилган масалаларни тўғри тушунишга тўсқинлик қиладиган маълумотларнинг киритилиши туфайли нотўғри эмаслигини баҳолашни талаб қилади.

A19. Агар алоҳида бузиб кўрсатиш муҳим деб баҳоланса, уни бошқа бузиб кўрсатишлар компенсациялаши эҳтимоли паст. Масалан, агар тушум сезиларли даражада ошириб кўрсатилган бўлса, ҳатто бу бузиб кўрсатишнинг фойдага таъсири харажатларнинг эквивалент ошириб кўрсатилиши билан тўлиқ компенсацияланган бўлса ҳам, умуман молиявий ҳисобот муҳим даражада бузиб кўрсатилган бўлади. Бузиб кўрсатишларнинг ўзаро ҳисоб-китоби бир ҳисоб қолдиғи ёки операциялар тури доирасида мақбул характерга эга бўлиши мумкин, аммо ҳатто аҳамиятсиз бузиб кўрсатишларнинг ўзаро ҳисоб-китобини амалга ошириш мақсадга мувофиқлиги тўғрисида қарор қабул қилишдан олдин ҳам аниқланмаган бузиб кўрсатишларнинг мавжуд бўлиш рискини таҳлил қилиш зарур[13].

A20. Таснифлашдаги бузиб кўрсатиш муҳимми-йўқми деган масалани аниқлаш таснифлашдаги бузиб кўрсатишнинг қарз ёки бошқа шартномавий мажбуриятларга таъсири, алоҳида моддалар ёки оралиқ натижаларга ёки асосий коэффициентларга таъсири каби сифат кўрсаткичларини баҳолашни назарда тутади. Аудитор таснифлашдаги бузиб кўрсатиш, ҳатто у бошқа бузиб кўрсатишларни баҳолашда қўлланиладиган муҳимлик даражаси ёки даражаларидан ошиб кетиши мумкин бўлса ҳам, умуман молиявий ҳисобот учун муҳим эмас деган хулосага келиши мумкин бўлган ҳолатлар юзага келиши мумкин. Масалан, молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот моддалари орасидаги бузиб таснифлаш, агар унинг миқдори молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботнинг тегишли моддалари ҳажмига нисбатан кичик бўлса ва бузиб таснифлаш фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга ёки бирор асосий коэффициентларга таъсир қилмаса, умуман молиявий ҳисобот учун муҳим эмас деб ҳисобланиши мумкин.

A21. Айрим бузиб кўрсатишларга тегишли ҳолатлар аудиторни, ҳатто улар умуман молиявий ҳисобот учун белгиланган муҳимлик даражасидан паст бўлса ҳам, уларни ўтказилаётган аудит давомида тўпланган бошқа бузиб кўрсатишлар билан биргаликда ёки ҳар бирини алоҳида муҳим деб баҳолашга мажбур қилиши мумкин. Баҳолашга таъсир қилиши мумкин бўлган ҳолатлар қуйидаги даражаларни ўз ичига олади:

- норматив ҳужжатларга риоя қилишга таъсир кўрсатади;
- қарз бўйича ковенантлар ёки шартномада белгиланган бошқа талабларга таъсир қилади;

[13] Бир хил ҳисоб қолдиғи ёки операциялар тоифаси доирасида бир қатор муҳимлиги баланд бўлмаган нотўғри кўрсатишларнинг аниқланиши аудитордан ушбу ҳисоб қолдиғи ёки операциялар тоифаси учун муҳимлиги баланд бўлган нотўғри кўрсатиш рискини қайта баҳолашни талаб қилиши мумкин.

- ҳисоб сиёсатининг бузиб танланиши ёки қўлланишига алоқадор бўлиб, бу жорий давр учун молиявий ҳисоботга аҳамиятсиз таъсир кўрсатади, лекин эҳтимол, келгуси даврлар учун молиявий ҳисоботга муҳим таъсир кўрсатади;
- фойдадаги ўзгаришларни ёки бошқа тенденцияларни, айниқса умумий иқтисодий ва тармоқ шароитларига нисбатан яширади;
- ташкилотнинг молиявий ҳолатини, фаолият натижаларини ёки пул оқимларини баҳолаш учун қўлланиладиган коэффициентларга таъсир қилади;
- молиявий ҳисоботда тақдим этилган сегмент маълумотига таъсир қилади (масалан, ташкилот фаолиятида ёки фойдалилигида муҳим рол ўйнайдиган сегмент ёки ташкилот бизнесининг бошқа қисми учун масаланинг аҳамияти);
- ташкилот раҳбариятнинг мукофотини оширишга олиб келади, масалан, мукофот ёки бошқа рағбатлантириш олиш шартларини қаноатлантиришни таъминлайди;
- аудиторнинг фойдаланувчиларга илгари тақдим этилган маълумотни, масалан, фойда прогнозига нисбатан тушуниши нуқтаи назаридан муҳим;
- муайян шахсларга таъсир кўрсатадиган масалаларга тегишли (масалан, битим иштирокчиси бўлган учинчи томонлар ташкилот раҳбарият аъзолари билан боғланганми);
- тегишли қўлланиладиган молиявий ҳисобот тайёрлаш концепцияси томонидан махсус талаб қилинмайдиган, лекин аудитор фикрича фойдаланувчиларга ташкилотнинг молиявий ҳолатини, молиявий натижаларини ёки пул оқимларини тушуниш учун муҳим бўлган маълумотнинг тушириб қолдирилиши; ёки
- аудит қилинган молиявий ҳисоботни ўз ичига олган ҳужжатларда тақдим этиладиган бошқа маълумотларга таъсир қилади (масалан, "Ташкилот раҳбариятнинг муҳокамаси ва таҳлили" ёки "Операцион ва молиявий шарҳ"га киритиладиган маълумотлар) ва оқилона кутиш мумкин бўлганидек, молиявий ҳисобот фойдаланувчиларининг иқтисодий қарорларига таъсир қилиши мумкин. 720-сон АХС (қайта таҳрирланган)[14] аудиторнинг бошқа маълумотларга нисбатан мажбуриятларини белгилайди.

Бу ҳолатлар мисол сифатида келтирилган, уларнинг барчаси аудит ўтказиш пайтида учрамайди, ва уларнинг рўйхати тўлиқ эмас. Юқорида келтирилган ҳолатларга ўхшаш ҳар қандай ҳолатнинг мавжудлиги, бузиб кўрсатиш муҳим деган хулосага келишга мажбур қилмайди.

А22. 240-сон АХС[15] бундай бузиб кўрсатишнинг ҳажми молиявий ҳисобот учун аҳамиятсиз бўлса ҳам, нохолис ҳаракатлар натижаси бўлган ёки бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишнинг оқибатларини ўтказилаётган аудитнинг бошқа жиҳатларига нисбатан қандай кўриб чиқиш зарурлигини тушунтиради. Ҳолатга қараб, нохолис ҳаракатлардан далолат бериши мумкин бўлган маълумотларни ёритиб беришдаги бузиб кўрсатишлар, масалан, қуйидагилар туфайли юзага келиши мумкин:

- раҳбарият мулоҳазаларининг мунозаралилиги натижасида юзага келадиган, чалғитувчи маълумотларни ёритиб бериш билан боғлиқ бўлган;
- молиявий ҳисоботдаги масалаларни тўғри тушунишни қийинлаштирадиган кенг тарқалган

[14] 720-сон АХС (Қайта таҳрирланган) – "*Бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги*".
[15] 240-сон АХС 36-банд.

такрорланувчи ёки кам маълумот берувчи маълумотларни ёритиб бериш билан боғлиқ бўлган.

Операциялар, ҳисоб қолдиқлари ва маълумотларни ёритиб бериш тоифаларидаги бузиб кўрсатишларнинг оқибатларини кўриб чиқишда аудитор 200-сон АХС[16] га мувофиқ профессионал скептицизмни қўллайди.

A23. Олдинги даврларга тегишли аҳамиятсиз тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг жамланган таъсири жорий давр молиявий ҳисоботига муҳим таъсир кўрсатиши мумкин. Аудитор жорий давр молиявий ҳисоботига бундай тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш учун қўллаши мумкин бўлган турли мақбул ёндашувлар мавжуд. Бир хил ёндашувни қўллаш баҳоларнинг даврдан даврга изчиллигига эришиш имконини беради.

Давлат сектори ташкилотларига хос мулоҳазалар

A24. Давлат сектори ташкилотининг аудитини ўтказишда бузиб кўрсатиш муҳим ёки муҳим эмаслиги тўғрисидаги баҳо, шунингдек, қонунчилик, норматив ёки бошқа ҳужжатлар билан белгиланган, аудиторнинг маълум масалалар, масалан, нохолис ҳаракатлар бўйича хулосалар тақдим этиш мажбуриятига ҳам боғлиқ бўлиши мумкин.

A25. Бундан ташқари, жамоатчилик манфаати, ҳисобдорлик, ҳалоллик ва айниқса самарали қонунчилик назоратини таъминлаш каби масалалар у ёки бу модда ўзининг хусусияти туфайли муҳимми деган баҳога таъсир қилиши мумкин. Бу айниқса қонунчилик, норматив ҳужжатлар ёки ҳуқуқнинг бошқа манбалари талабларига риоя қилиш билан боғлиқ моддалар учун тўғридир.

Бошқарув учун масъул шахслар билан ахборот алмашиш (12 бандга қаранг)

A26. Агар тузатилмаган бузиб кўрсатишлар раҳбарлик мажбуриятларига эга шахс (шахслар)га етказилган бўлса, ва бу шахс (шахслар) бошқарув функцияларини ҳам амалга оширса, худди шу масалалар яна ўша шахс (шахслар)га, аммо энди бошқарув учун масъул шахс (шахслар) сифатида етказилиши лозим. Аудитор, бироқ, раҳбарлик мажбуриятларига эга шахс (шахслар) билан ахборот алмашиниши бошқа ҳолатларда аудитор бошқарув учун масъул шахслар сифатида хабардор қилиши керак бўлган барча шахсларни тегишли равишда хабардор қилишга олиб келишига ишонч ҳосил қилиши лозим[17].

A27. Кўп миқдордаги алоҳида аҳамиятсиз тузатилмаган бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлганда, аудитор ҳар бир алоҳида тузатилмаган бузиб кўрсатишнинг тафсилотлари ўрнига тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг миқдори ва умумий пул ифодаси ҳақида маълумот тақдим этиши мумкин.

A28. 260 -сон АХС (Қайта таҳрирланган) аудитордан бошқарув учун масъул шахслар билан аудитор сўраган ёзма баёнотларни муҳокама қилишни талаб қилади (ушбу АХС 14-бандига қаранг).[18] Аудитор бошқарув учун масъул шахслар билан тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг ҳажми ва характерини, тегишли ҳолатларни ҳисобга олган ҳолда баҳоланган сабаблари ёки оқибатларини, шунингдек уларнинг келгусидаги молиявий ҳисоботга бўлиши мумкин бўлган таъсирини муҳокама қилиши мумкин.

Ёзма баёнотлар (14 бандга қаранг)

A29. Молиявий ҳисоботни тайёрлаш раҳбарият ва, агар ўринли бўлса, бошқарув учун масъул шахслар муҳим бузиб кўрсатишларни тузатиш учун молиявий ҳисоботга тузатишлар киритишини талаб қилгани учун, аудитор улардан тузатилмаган бузиб кўрсатишлар ҳақида ёзма баёнот тақдим этишни сўраши шарт. Баъзи ҳолатларда раҳбарият ва, агар ўринли бўлса, бошқарув учун масъул шахслар, айрим тузатилмаган бузиб кўрсатишлар бузиб кўрсатиш эмас деб ҳисоблашлари мумкин. Шу сабабли, улар ўз ёзма баёнотларига қуйидагига ўхшаш ифодаларни қўшишни хоҳлашлари мумкин: "Биз ... ва ... моддалар бузиб кўрсатиш ташкил этиши билан

[16] 200-сон АХС – "*Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудит ўтказиши*", 15-банд.
[17] 260-сон АХС (Қайта таҳрирланган) 13-банд.
[18] 260-сон АХС (Қайта таҳрирланган), 16(c)(ii)-банд

келишмаймиз, чунки [сабабларнинг тавсифи]". Бундай баёнотни олиш, бироқ, аудиторни тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсири ҳақида хулоса шакллантириш мажбуриятидан озод қилмайди.

Ҳужжатлаштириш (15 бандга қаранг)

A30. Аудиторнинг тузатилмаган бузиб кўрсатишларни ҳужжатлаштириши қуйидагиларни ҳисобга олиши мумкин:

(a) Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг умумий таъсирини ҳисобга олиш;

(b) Махсус операциялар турлари, ҳисоб қолдиқлари ёки ёритиб бериладиган маълумотлар учун муҳимлик даражаси ёки даражалари, агар мавжуд бўлса, ошганлигини баҳолаш; ва

(c) Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг асосий нисбатлар ёки тенденцияларга таъсирини баҳолаш ва қонунчилик, норматив ва шартномавий талабларга (масалан, қарз ковенантларига) риоя қилиш.