

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ОЛИЙ ВА ЎРТА МАХСУС
ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ**

ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ

МАГИСТРАТУРА БЎЛИМИ

Қўлёзма ҳукукида
УДК: 658.1

РАВШАНОВ ТЎЛҚИН ДИЛМУРОДОВИЧ

**АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА ЭКСПЕРТ ИШИДАН
ФОЙДАЛАНИШ**

Мутахассислик: 5A230902-“Аудит (тармоқлар ва соҳалар бўйича)

Магистр академик даражасини олиш учун ёзилган

ДИССЕРТАЦИЯ

Илмий раҳбар: и.ф.н., профессор Ш.Файзиев

ТОШКЕНТ – 2015

Диссертация Тошкент молия институти «Аудит» кафедрасида
бажарилган.

Илмий раҳбар

и.ф.н., профессор Ш.Файзиев

Кафедра мудири

и.ф.н., доцент Қўзиев И.

Магистратура бўлими бошлиғи

и.ф.н., доцент Ортиқов У.

МУНДАРИЖА:

Кириш	3
I боб. ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА ЭКСПЕРТ ИШЛАРИДАН ФОЙДАЛАНИШНИНГ НАЗАРИЙ АСОСЛАРИ	8
1.1. Аудиторлик текширувларини ташкил этишнинг моҳияти, мақсади ва вазифалари.	8
1.2. Аудиторлик текширувида эксперт ишларидан фойдаланишнинг ҳуқуқий асослари.	12
I боб бўйича хулоса	22
II боб. ЎЗБЕКИСТОНДА АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИДА ЭКСПЕРТ ИШЛАРИДАН ФОЙДАЛАНИШНИНГ АМАЛИЙ ЖИҲАТЛАРИ	24
2.1. Аудиторлик текширувларида экспертларни жалб этиш ва уларга қўйилган талаблар.	24
2.2. Аудиторлик текширувларида эксперт ишларидан фойдаланишда қўлланиладиган таҳлилий амаллар.	27
2.3. Эксперт ишларида аудиторлик далилларини олиш ва улардан фойдаланиш.	30
II боб бўйича хулоса	34
III боб. МАМЛАКАТИМИЗДА ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР АСОСИДА АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИДА ЭКСПЕРТ ИШЛАРИДАН ФОЙДАЛАНИШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ	36
3.1. Аудиторлик текширувларида эксперт иш натижаларини умумлаштириш ва расмийлаштириш.	36
3.2. Халқаро аудит стандартлари ва улар асосида эксперт ишларидан фойдаланишни такомиллаштириш.	40
III боб бўйича хулоса	58
Хулоса	60
Фойдаланилган адабиётлар рўйхати	63

Кириш

Магистрлик диссертацияси мавзусининг асосланиши ва унинг долзарблиги. Мамлакатимизда олиб борилаётган иқтисодий ислохотлар натижасида турли мулк шаклидаги хўжалик юритувчи субъектлар сони кўпайиб бормоқда. Булар иқтисодий ислохотларни янада ривожлантиришда аудиторлик фаолиятига бўлган талабларни янада оширмоқда.

Иқтисодий ислохотларнинг энг устувор жиҳатларидан бири сифатида кичик бизнес ва хусусий тадбиркорликка катта эътибор қаратилди. Бу борада Президентимиз И.А.Каримов: «Мамлакатимиз ялпи ички маҳсулоти 8,1 фоиз, саноат ишлаб чиқариш ҳажми 8,3 фоизга, қишлоқ хўжалиги ишлаб чиқариши 6,9 фоиз, капитал қурилиш 10,9 фоиз, чакана савдо айланмаси ҳажми 14,3 фоизга ошди. Ишлаб чиқарилган маҳсулотларнинг қарийб 70 фоизини юқори қўшимча қийматга эга бўлган тайёр товарлар ташкил этди.

Истеъмол товарлари ишлаб чиқариш ҳажми 2014 йилда 9,4 фоиз, шу жумладан, озиқ-овқат маҳсулотлари ишлаб чиқариш 8,7 фоиз, ноозиқ-овқат маҳсулотлари ишлаб чиқариш 10 фоизга ўсди. Инфляция даражаси йил якунлари бўйича 6,1 фоизни ташкил етди. Бу прогноз кўрсаткичларига нисбатан сезиларли даражада пастдир»¹.

Мамлакат иқтисодиётини эркинлаштириш ва ислохотларни янада чуқурлаштириш натижасида бизнесни муваффақиятли ривожлантиришга ёрдам берадиган, хўжалик юритувчи субъектлар молиявий ҳисоботларининг ишончлиги тўғрисида хулоса берадиган, ҳисоботларни яхшилаш мақсадида уларга маслаҳат, йўл-йўриқ ва бошқа турлардаги амалий ёрдам кўрсатадиган профессионал хизматнинг янги шакли – аудиторлик фаолиятига эҳтиёж кучаймоқда. Аудиторлик фаолиятини ривожлантириш эса кўп жиҳатдан назарий, ҳуқуқий-меъёрий, амалий ташкил этиш жиҳатларини илмий асосланган ҳолда такомиллаштиришга боғлиқ. Бу борада сўнги йилларда

¹Каримов И.А. 2015 йилда иқтисодиётимизда туб таркибий ўзгаришларни амалга ошириш, модернизация ва диверсификация жараёнларини изчил давом эттириш ҳисобидан хусусий мулк ва хусусий тадбиркорликка кенг йўл очиб бериш – устувор вазифамиздир –Т. Ўзбекистон. 2015 5-бет.

аудиторлик фаолиятини шакллантириш ва ривожлантириш бўйича катор ижобий ишлар амалга оширилди.

Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботларини ишончилигини тасдиқлаш, уларни таҳлил этиш, хўжалик фаолияти самарадорлигини реал ва ҳаққоний баҳолашда эксперт хизматидан фойдаланиш аудиторлик хулосасининг ишончилигини таъминлашга хизмат қилади.

Аудиторлик текширувлари жараёнида эксперт хизматидан фойдаланишни кенгайтиришда улар кўрсатаётган хизматлар сифатини оширишга кенг эътибор қаратиш даркор. Бугунги кунда аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш борасида талайгина муаммолар мавжуд. Бу борадаги муаммоларни аниқлаб, уларни бартараф этиш диссертация мавзусининг долзарблигини белгилайди.

Тадқиқот объекти ва предмети. Тадқиқот объекти қилиб, «Одил-аудит» аудиторлик ташкилотининг молиявий ҳисобот маълумотлари олинди. Тадқиқот предмети бўлиб, аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш масалалари ҳисобланади.

Тадқиқотнинг мақсади ва вазифалари. Диссертация ишининг мақсади аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш жараёнини такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқишдан иборат. Шу мақсадга эришиш учун қуйидаги вазифалар ўртага қўйилди ва белгилаб олинди:

- иқтисодиётни диверсификациялаш шароитида эксперт хизматидан фойдаланишни ташкил этишнинг назарий-ҳуқуқий асосларини тадқиқ қилиш;
- аудиторлик текширувида эксперт ишларидан фойдаланишнинг моҳияти ва аҳамиятини очиб бериш;
- эксперт ишларида аудиторлик далилларни тўплаш тартибини баён қилиш;

- эксперт ишларида таҳлилий амалларни бажариш бўйича тавсиялар ишлаб чиқиш;
- аудиторлик текширувида эксперт хизмати ишини юритишнинг ҳозирги ҳолатини ёритиб бериш;
- аудиторлик текширувидан эксперт хизматидан фойдаланишни такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқиш;
- эксперт хизматидан фойдаланишда халқаро стандартларни қўллаш борасида амалий таклифлар ишлаб чиқиш.

Тадқиқотнинг асосий масалалари ва фаразлари. Тадқиқотнинг асосий масалалари ва фаразлари қуйидагилардир:

- аудиторлик текширувларида эксперт хизматидан фойдаланишнинг қай даражада муҳими;
- аудиторлик текширувларида эксперт хизматидан фойдаланишнинг аҳамияти муҳим эканлигини илмий жиҳатдан асосланиши тадқиқот мавзусининг услубиятини очиб беради;
- аудиторлик текширувлари сифатини таъминлашда эксперт хизматидан фойдаланиш тартибини ўрганиш мақсадга мувофиқдир;
- аудиторлик текширувларида эксперт хизматидан фойдаланиш текширувнинг янада самарали бўлишини очиб бериши мумкин.

Тадқиқот мавзуси бўйича адабиётлар шарҳи (таҳлили). Магистрлик диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикасининг Қонунлари, Президент И.А.Каримовнинг мамлакат иқтисодиётини ислоҳ қилиш ва бозор муносабатларига бағишланган фармонлари, асарлари ҳамда кўрсатмалари, Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари, Молия Вазирлигининг бухгалтерия ҳисоби, ҳисоботи ва аудит услубиётига оид меъёрий ҳужжатлари, аудиторлик фаолияти миллий стандартлари, шунингдек, хорижлик ва республикаимиз иқтисодчи олимларнинг аудиторлик текширувларида эксперт хизматидан фойдаланиш ва уни такомиллаштириш муаммоларига бағишланган илмий тадқиқотлари таҳлили асосида ёритилган.

Тадқиқотда қўлланилган методиканинг тавсифи. Тадқиқот масалалари бўйича шахсий календар иш режаси тузилиб, унга кўра қуйидаги изланишлар олиб борилди:

- тадқиқот учун зарур бўлган усул ва йўналишлар рўйхати тузилди ва ўрганиб чиқилди ҳамда тадқиқот ўтказиш учун танлаб олинди;
- илмий-тадқиқот муаммоси шакллантирилди ва тавсифланди;
- тадқиқот жараёнида ҳал этилиши лозим бўлган саволлар тузилди;
- тадқиқот долзарблиги, янгилиги ва амалий аҳамиятга эгалиги асосланди;
- тадқиқот мавзуси бўйича мавжуд вазиятлар ҳар томонлама қиёсий таҳлил қилинди;
- олинган натижаларни янгилик, объективлик, ишончлилик ва яхлитлик талабларига жавоб бериши текширилди;
- Юқоридаги кетма-кетликлар асосида хулоса ва таклифлар шакллантирилди.

Тадқиқотларнинг илмий жиҳатдан янгилиги шундаки, аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланишга доир муаммоларга янгича ёндашувлар ишлаб чиқилган. Булар қуйидагиларда ўз ифодасини топган:

- иқтисодиётни диверсификациялаш шароитида эксперт хизматидан фойдаланишни ташкил этишнинг назарий-ҳуқуқий асослари тадқиқ қилинди;
- аудиторлик текширувида эксперт ишларидан фойдаланишнинг моҳияти ва аҳамияти очиқ берилди;
- эксперт ишларида аудиторлик далилларни тўплаш тартиби баён қилинди;
- эксперт ишларида таҳлилий амалларни бажариш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди;
- аудиторлик текширувида эксперт хизмати ишини юритишнинг ҳозирги ҳолати ёритиб берилди;

- аудиторлик текширувидан эксперт хизматидан фойдаланишни такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди;

- эксперт хизматидан фойдаланишда халқаро стандартларни қўллаш борасида амалий таклифлар ишлаб чиқилди.

Тадқиқотнинг амалий аҳамияти. Диссертациядаги илмий хулосалар ва тавсиялар ўз навбатида аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланишни халқаро аудиторлик стандартлари асосида ташкил этилишига ҳам имконият яратади.

Тадқиқот натижаларидан аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш борасида меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни ишлаб чиқишда, олий ўқув юртларида амалий қўлланма сифатида фойдаланиш мумкин.

Диссертация ишининг тузилиши ва ҳажми. Диссертация кириш, 3 та боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат бўлиб, унда 6 та чизма ва 2 та жадвал ҳам акс эттирилган.

Диссертация ишимнинг I бобида иқтисодиётни модеренизациялаш шароитида аудиторлик текширувида эксперт ишларидан фойдаланишнинг назарий асосларини ёритиб беришга ҳаракат қилдим.

II бобида эса Ўзбекистонда аудиторлик текширувларида эксперт ишларидан фойдаланишнинг амалий жиҳатлари ҳақида тўхталиб ўтдим.

III бобида эса мамлакатимизда халқаро стандартлар асосида аудиторлик текширувларида эксперт ишларидан фойдаланишни такомиллаштиришни баён қилдим.

I БОБ. ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДА ЭКСПЕРТ ИШЛАРИДАН ФОЙДАЛАНИШНИНГ НАЗАРИЙ АСОСЛАРИ

1.1. Аудиторлик текширувларини ташкил этишнинг моҳияти, мақсади ва вазифалари

Мамлакатимизда кейинги пайтларда аудиторлик фаолиятини ривожлантиришга алоҳида эътибор берилмоқда. «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунга (янги таҳрири) мувофиқ «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида» Вазирлар Маҳкамасининг Қарори тасдиқланди. Бунинг натижасида малакали аудиторларни тайёрлаш, қайта тайёрлаш ҳамда аудиторлик фаолиятини лицензиялашда жиддий ўзгаришлар содир бўлди. Бу ўз навбатида аудиторлар ва аудиторлик ташкилотларини ҳуқуқ ва масъулиятларини янада оширди ва улар ўртасида рақобат кучайди.

Ушбу аудиторлик фаолиятни ривожлантириш эса кўп жиҳатдан назарий, ҳуқуқий-меъёрий, амалий ташкил этиш жиҳатларини илмий асосланган ҳолда такомиллаштиришга боғлиқ. Бу борада сўнги йилларда аудиторлик фаолиятини шакллантириш ва ривожлантириш бўйича қатор ижобий ишлар амалга оширилди. Жумладан, мамлакатимизда аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматларни ривожлантириш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида» 4-апрел 2007 йил 615-қарори қабул қилинди бошқа қатор меъёрий ҳужжатлар қабул қилинди. Натижада, аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш ҳуқуқи учун аттестация ўтказиш тартиби ва аудиторлик фаолиятини амалга ошириш учун лицензия бериш тартиблари аниқланди.

Шунингдек, мамлакатимизда хўжалик субъектларининг ўтган йилги молиявий фаолияти ва уларнинг барқарорлигига аниқ баҳо беришимиз

асосида уларнинг келажакдаги истиқболларини белгилашга шароит яратишимиз лозим. Бу ҳолатни Президентимиз ўз маърузаларида “Биз бугун 2013 йилнинг якунлари ҳақида гапирганда, аввало, ўтган йилда мамлакатимизнинг иқтисодий ва ижтимоий соҳаларда мутаносибликка эришгани, модернизация ва диверсификация ҳисобидан юқори суръатлар билан ривожланганини қайд этамиз²” деб таъкидлаганлар.

Шунга қарамасдан, мамлакатимизда аудиторлик фаолиятининг ривожланиши анча мураккаб ва қийин, кўплаб жиҳатлари бўйича эса сушт ҳамда зиддиятли кечмоқда. Бундай ҳолатнинг сабаблари аудиторлик фирмаларида бухгалтерия ҳисобининг назарий масалалари, ҳуқуқий-меъёрий ҳамда тизимли тартибга солишнинг бошқа имкониятлари этарли даражада амалиётда ишлатилмаяпти. Мамлакатимизда бозор иқтисодиёти муносабатларининг шаклланиши ва ривожланиши натижасида турли мулкчилик шаклидаги аудиторлик фирмаларида молиявий-хўжалик фаолиятини самарали ташкил этиш ва уларга профессионал ҳисоб хизматларни кўрсатишни такомиллаштириш бугунги кунда долзарб масалалардан бири ҳисобланади.

Ҳозирги кунда хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолиятининг молиявий ҳисоботларда акс эттирилган натижаларни баҳолаш масалаларига янгича, замонавий ёндашув услублари жуда ҳам зарур. Бу мавжуд назарий, ташкилий – ҳуқуқий асослари ва амалий муаммолар бўйича аудиторлик фаолиятининг сифатини ошириш, ҳамда республикаимизда ташқи ва ички аудит текширувларини замонавий даражада ташкил қилиш ва уни ривожантириш борасида чуқур тадқиқотлар ўтқазилгани тақозо етмоқда. Бир томондан, аудиторлик фаолиятининг халқаро тажрибаларига тизимли ёндашиш, уларни чуқур таҳлил қилиш, бошқа томондан бозор иқтисодиётининг жаҳон ҳам жамиятида эътироф этилган ўзбек моделининг хусусиятлари тўғрисидаги билимларимиздан максимал фойдаланган ҳолда,

² Каримов И.А. “2014 йил юқори ўсиш суръатлари билан ривожланиш, барча мавжуд имкониятларни сафарбар этиш, ўзини оқлаган ислохотларни сафарбар этиш, ўзини оқлаган ислохотлар стратегиясини изчил давом эттириш йили бўлади” Т.: “Ўзбекистон” 17.01.2014 й. 3 б.

иқтисодийни еркинлаштириш шароитида молиявий ҳисобот ахборотларидан фойдаланувчилар учун назоратнинг махсус ташкилий шакли – аудитни истиқболли ривожлантириш зарурлиги аён бўлмоқда.

Агар аудитор аудиторлик ташкилотининг штатида турган бўлса ёки аудиторлик ташкилоти у билан фуқаролик-ҳуқуқий тусдаги шартнома тузган бўлса, у аудиторлик текшируви ўтказишга жалб этилиши мумкин.

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунга мувофиқ қуйидаги хўжалик субъектларининг турлари бир йилда бир мартаба мажбурий аудиторлик текширувидан ўтишлари шарт ва бу текширувларга эксперт жалб қилиниши мумкин :

- акциядорлик жамиятлари;
- банклар ва бошқа кредит ташкилотлари;
- суғурта ташкилотлари;
- инвестиция фондлари ҳамда юридик ва жисмоний шахсларнинг ихтиёрий бадаллари бўлмиш хайрия фондлари ва бошқа ижтимоий фондлар;
- маблағларнинг ҳосил бўлиш манбалари Қонун ҳужжатларида назарда тутилган, юридик ва жисмоний шахслар томонидан қилинган мажбурий ажратмалар бўлмиш бюджетдан ташқари фондлар;
- устав фондида давлатга тегишли улуши бўлган хўжалик юритувчи субъектлар.

Ташкилий жиҳатдан аудиторлик текширишлари мажбурий ва ташаббус билан ўтказиладиган аудитга ажратилади. 90-йиллардан кейин аудиторлик ташкилотларининг миқдорлари аудиторларнинг далолат бериш вазифасига муҳим еҳтиёж сезиб, ўз ташаббуслари билан текшириш ўтказишга қарор қабул қила бошладилар. Бундай вазиятнинг сабаблари ўша вақтда ҳам, ҳозир ҳам қуйидагича:

- а) муассасаларнинг раҳбар ёки бош бухгалтери алмашуви;
- б) хўжалик ва солиқ ҳуқуқлари беқарор ва баъзан мантиққа зид ривожланиш шароитида малакали иқтисодий-ҳуқуқий маслаҳат олиш зарурати;

в) айрим компанияларда уларнинг фаолияти ривожланиб кенгайиши сари, шунингдек, филиаллари пайдо бўлиши билан молия ишларини бошқаришдаги қийинчиликлар;

г) мавжуд ғоят чалкаш ва баъзан шавқациз солиқ қонунлари доирасида компания бюджетга жуда кўп солиқ тўлайдиган аслида боши берк кўчага ўхшайдиган вазият;

д) компания сотиб олаётган (ўзига қўшиб олаётган) янги таркибий бўлинмалар собиқ мустақил юридик шахсларнинг активларини ва мажбуриятларини ҳақиқий баҳолаш еҳтиёжи;

е) молияни бошқаришнинг самарали тизимини, миқдорнинг молиявий хавфсизлигини таъминлаш;

ж) солиқ инспекциясидан кўрқиш ёки уларнинг манфаатларини ҳимоя қилиш еҳтиёжи ва бошқалар.

Аудиторлик ташкилотлари ўз фаолиятида Ўзбекистон Республикаси Конституцияси, Ўзбекистон Республикаси қонунлари, Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлиси палаталарининг қарорлари ва бошқа ҳужжатларига, Ўзбекистон Республикаси Президентининг фармонлари, қарорлари ҳамда фармойишларига, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари ва фармойишлари, бошқа норматив ҳужжатларга амал қиладилар. Бу назорат амаллари самарадорлигининг муҳим шarti ҳисобланади. Булар қуйидагилардан иборат(1- жадвал):

Аммо бу хусусда аудиторлик фаолияти тўғрисидаги Қонунда ва аудиторлик фаолиятининг стандартларида муҳим изоҳ берилган: аудиторлар амалдаги қонунларда кўзда тутилган ҳоллар (вазиятлар)дан бошқа ҳоллардагина шундай ҳуқуққа эгадирлар.

Ички назорат тизими самарали бўлиши учун функционал масъулиятлар ёки хизмат вазифаларининг этарли даражада тақсимланиши жуда муҳимдир.

Вазифалар шундай тақсимланиши керакки, хизматчилардан ҳеч бири юқорида санаб ўтилган тўртта функциянинг икки ёки ундан ортиғини

бажармаслиги лозим. Биринчи ва тўртинчи функциялар бошқарув, иккинчи функция ҳисоб, учинчиси эса сақлаш функцияси ҳисобланади. Бу функцияларни турли шахслар ва бўлинмалар ўртасида тақсимлаш иккита афзалликка эга. ишларни мувофиқлаштириш (битта хўжалик муомаласининг турли жихатларини кўриб чиқиш) ҳисобига атайлаб қилинмайдиган хатоларни аниқлаш ва тўғрилаш осонлашади. ахборотларни бузиб кўрсатиш қийинроқ бўлади, чунки бу икки ёки ундан ортиқ ишчи шахсларнинг тил бириктиришини талаб этади.

1.2. Аудиторлик текширувида эксперт ишларидан фойдаланишнинг ҳуқуқий асослари

Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизими ҳукматнинг юқори органлари томонидан ишлаб чиқилган Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодекси, Ўзбекистон Республикасининг Хўжалик процессуал кодекси, Аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти, Халқаро аудит стандартлари ва бошқа меъёрий-норматив қонун ҳужжатлари асосида тартибга солинади.

Амалдаги қонунчиликка мувофиқ аудиторлик текширувларида эксперт ишларидан фойдаланиш жараёнида тўпланадиган далиллар турли-туман бўлиб, улар тури, манбаси ва олиниш усуллариغا кўра туркумланади. Аудиторлик далиллар турларига кўра ёзма ва оғзаки далилларга бўлинади. Эксперт ишларидан фойдаланишда ёзма равишда олинган далиллар (ҳужжатлар ва ёзма тушунтиришлар) оғзаки шаклдаги далилларга қараганда ишончлироқ бўлиши мумкин.

Эксперт тушунчаси Ўзбекистон Республикасининг Маъмурий жавобгарлик тўғрисидаги кодексининг 299-моддасида шундай тавсифланган:

Хулоса бериш учун зарур фан, техника, санъат ёки ҳунар соҳасида махсус билимларга эга бўлган жисмоний шахс эксперт сифатида тайинланиши мумкин.

Эксперт сифатида давлат суд-экспертиза муассасаси эксперти, бошқа корхона, муассаса, ташкилот ходими ёки бошқа жисмоний шахс иштирок этиши мумкин.

Эксперт маъмурий ҳуқуқбузарлик тўғрисидаги ишни юритаётган орган (мансабдор шахс) томонидан махсус билимларга зарурат туғилган ҳолларда тайинланади.

Белгиланган тартибда муомалага лаёқатсиз ёки муомала лаёқати чекланган деб топилган шахслар, шунингдек қасддан содир этган жиноятлари учун судланганлик ҳолати тугалланмаган ёки судланганлиги олиб ташланмаган шахслар эксперт сифатида жалб этилиши мумкин эмас.

Эксперт: маъмурий ҳуқуқбузарлик тўғрисидаги ишнинг экспертиза предметиға оид материаллари билан танишиш, улардан зарур маълумотларни ёзиб олиш ёки кўчирма нусхалар олиш; экспертизани ўтказиш учун зарур бўлган қўшимча материаллар ва текшириш объектлари тақдим этилиши ҳақида илтимосномалар бериш; маъмурий ҳуқуқбузарлик тўғрисидаги ишни юритаётган орган (мансабдор шахс) рухсати билан ишни кўриб чиқишда ҳозир бўлиш, жавобгарликка тортилаётган шахсга, жабрланувчига, гувоҳларга экспертиза предметиға оид саволлар бериш; ашёвий далиллар ва ҳужжатларни кўздан кечириш; ўз ҳулосасида нафақат ўзининг олдиға кўйилган саволлар бўйича, балки экспертиза предметиға оид ва иш учун аҳамиятға молик бошқа масалалар бўйича ҳам фикрларини баён этиш; унинг ҳулосаси ёки кўрсатувлари маъмурий ҳуқуқбузарлик тўғрисидаги иш юритишда иштирок этувчи шахслар томонидан нотўғри талқин қилинганлиги ҳусусида маъмурий ҳуқуқбузарлик тўғрисидаги ишни кўриб чиқиш баённомасиға киритилиши лозим бўлган баёнотлар бериш; агар у маъмурий ҳуқуқбузарлик тўғрисидаги иш юритилаётган тилни билмаса ёки етарлича билмаса, ўз она тилида ҳулоса тақдим этиш ва кўрсатувлар бериш ҳамда бундай ҳолда таржимон хизматидан фойдаланиш; агар маъмурий ҳуқуқбузарлик тўғрисидаги ишни юритаётган органнинг (мансабдор шахсининг) қарорлари, ҳаракатлари (ҳаракатсизлиги) экспертнинг ҳуқуқ ва

эркинликларини бузаётган бўлса, бу қарорлар, ҳаракатлар (ҳаракатсизлик) устидан шикоят қилиш ҳуқуқига эгадир.

Эксперт: ўзига тақдим этилган текшириш объектларини ҳар томонлама ва тўлиқ текширишдан ўтказиши, ўз олдига қўйилган саволлар юзасидан асосли ва ҳолисона ёзма ҳулоса бериши; маъмурий ҳуқуқбузарлик тўғрисидаги ишни юритаётган органнинг (мансабдор шахсинг) чақирувига биноан ҳозир бўлиши; ўзи ўтказган экспертиза хусусида кўрсатувлар бериши ва ўзи берган ҳулосани тушунтириш учун қўшимча саволларга жавоб бериши; экспертизани ўтказиши муносабати билан ўзига маълум бўлиб қолган маълумотларни ошкор қилмаслиги; тақдим этилган текшириш объектлари ва иш материалларининг сақланишини таъминлаши; маъмурий ҳуқуқбузарлик тўғрисидаги иш кўриб чиқиладиганда тартибга риоя қилиши шарт. Бундан ташқари экспертга Ўзбекистон Республикасининг Хўжалик процессуал кодексининг 40-моддасида ҳам қуйидагича изоҳ берилган бўлиб, изони ҳал этишда туғиладиган ва махсус билимларни талаб қиладиган масалаларни тушунтириб бериш учун хўжалик суди экспертиза тайинлайди. Била туриб ёлғон ҳулоса берган тақдирда эксперт жиноий жавобгар бўлажаги ҳақида огоҳлантирилади.

Ўзбекистон Республикасининг Хўжалик процессуал кодексининг 41-моддасида эса Экспертнинг ҳулосаси қандай тузулиши кераклиги яъни:

Экспертнинг ҳулосаси ўтказилган тадқиқотларнинг батафсил баёнини, уларнинг натижалари бўйича чиқарилган ҳулосаларни ҳамда хўжалик суди қўйган масалаларга берилган асосли жавобларни ўз ичига олиши керак. Ҳулоса хўжалик судига ёзма равишда тақдим этилади ҳамда унинг нусхалари томонларга юборилади.

Агар экспертизани ўтказиш чоғида хўжалик суди ўртага қўймаган, лекин низони тўғри ҳал этиш учун аҳамиятга эга бўлган ҳолатлар аниқланса, эксперт ҳулосада ушбу ҳолатлар бўйича ҳам фикрларини баён этади.

Экспертнинг ҳулосаси етарлича аниқ ёки тўла-тўқис бўлмаган ҳолларда хўжалик суди қўшимча экспертиза тайинлаши мумкин.

Экспертнинг хулосасига қўшилмаган тақдирда хўжалик суди такрорий экспертиза тайинлаши мумкин ва уни ўтказишни бошқа экспертга топширади.

Ўзбекистон Республикасининг Хўжалик процессуал кодексининг 71-моддада экспертнинг номзодини рад этиш ҳақида қуйидагича келтирилган:

Ишда қатнашаётган шахслар низони ҳал этиш бошлангунча, башарти эксперт шахсан низонинг натижасидан бевосита ёки билвосита манфаатдор бўлса, шунингдек унинг салоҳиятсизлиги сабабига асосланиб экспертнинг номзодини рад этишга ҳақлидирлар. Кечроқ рад этишга ишда қатнашаётган шахсга рад этиш асослари низони ҳал этиш бошланганидан сўнг маълум бўлиб қолган тақдирдагина йўл қўйилади. Рад этиш асосланган бўлиши лозим ҳамда ёзма шаклда билдирилади.

Экспертни рад этиш тўғрисидаги масалани мажлисда раислик қилаётган шахс ҳал қилади.

Бундан ташқари Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодексининг 97-моддасида эксперт ҳақида шундай дейилган:

Зарур ҳолларда, солиқ текширувларини ўтказишда иштирок этиш учун эксперт жалб этилиши ва экспертиза тайинланиши мумкин.

Юзага келган масалаларни тушунтириш учун фан, санъат, техника ва бошқа соҳалар бўйича махсус билим талаб этилган тақдирда экспертиза тайинланади.

Экспертиза тайинлаш тўғрисидаги қарор текширув ўтказётган мансабдор шахснинг илтимосномаси асосида давлат солиқ хизмати органининг раҳбари томонидан қабул қилинади. Қарорда экспертизани тайинлаш учун асослар, экспертиза ўтказиши керак бўлган ташкилотнинг номи ёки экспертнинг фамилияси, исми, отасининг исми, эксперт олдида қўйилган масалалар ва эксперт ихтиёрига бериладиган материаллар кўрсатилади.

Шахсни эксперт сифатида жалб этиш давлат солиқ хизмати органи ва эксперт ўртасида экспертиза ўтказиш тўғрисида шартнома тузиш асосида амалга оширилади.

Эксперт экспертиза предметига тааллуқли солиқ текшируви материаллари билан танишишга, ўзига қўшимча материаллар тақдим этилиши тўғрисида илтимосномалар беришга ҳақли.

Эксперт, агар унга берилган материаллар етарли бўлмаса, хулоса беришни рад этиши мумкин.

Эксперт хулосани ўз номидан ёзма шаклда беради. Эксперт хулосасида унинг ўзи ўтказган текширишлар, шу текширишлар натижасида қилинган хулосалар ҳамда ўртага қўйилган масалаларга асослантирилган жавоблар баён этилади.

Экспертнинг хулосаси ёки унинг хулоса бериш имконияти йўқлиги тўғрисидаги хабари текширилаётган шахсга тақдим этилади, мазкур шахс ўз тушунтиришларини бериш ва эътирозлар билдириш, шунингдек экспертнинг олдига қўшимча масалалар қўйиш ва қўшимча ёки такрорий экспертиза тайинлашни сўраш ҳуқуқига эга.

Қўшимча экспертиза хулоса етарлича аниқ ёки тўлиқ бўлмаган тақдирда тайинланади ва ўша экспертнинг ўзига ёки бошқасига топширилади.

Такрорий экспертиза экспертнинг хулосаси асосланмаган ёки унинг тўғрилигига шубҳа бўлган тақдирда тайинланади ва бошқа экспертга топширилади.

Қўшимча ва такрорий экспертиза ушбу моддада назарда тутилган талабларга риоя этилган ҳолда тайинланади³.

Аудиторлик ташкилоти қандай ҳолларда ва қай тарзда эксперт тайинлаши, эксперт ишларининг натижаларини расмийлаштиришга оид қандай талаблар мавжудлиги ва улардан фойдаланиш тартиблари №16 «Эксперт ишларидан фойдаланиш» номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандартида баён

³ Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодексининг 97-моддаси

килинган. Стандартга мувофиқ мазкур аудиторлик ташкилотининг штатида турмайдиган, бухгалтерлик ҳисоби ва аудитдан бошқа (ташқари) маълум соҳаларда (маълум масалалар бўйича) этарли даражадаги билим ва (ёки) тажрибага эга, ушбу соҳага тааллуқли масалалар бўйича хулоса бера оладиган мутахассис эксперт деб тан олинади.

Қуйидаги чизма ёрдамида аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизимининг соддалаштирилган шаклини кузатишимиз мумкин (1-чизма):



1-чизма. Эксперт ишларидан фойдаланишда аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизими⁴

Эксперт ишларидан фойдаланишда аудиторлик далиллар хўжалик юритувчи субъектдан ёзма ёки оғзаки кўринишда олинган ва учинчи томон ёзма равишда тасдиқлаган маълумотларни ўз ичига олади. Эксперт

⁴ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

ишларидан фойдаланишда аудиторлик далиллар олинис усулига кўра куйидагича туркумланади:

- а) фактларни тасдиқлаш йўли билан олинган далиллар;
- б) ҳужжатлаштирилган фактларни аниқлаш йўли билан олинган далиллар;
- с) махсус ўтказилган таҳлил натижасида аниқланган далиллар.

Таъкидлаш жоизки, мустақилликка дастлабки йиллари Республикамизда аудиторлик фаолиятида тубдан янги бўлган ҳукукий – меёрий қонунчилик базаси яратилди. Ушбу яратилган база мамлакатимизда аудиторлик фаолиятини ривожлантиришда муҳим босқичларини босиб ўтишга асос бўлди.

Эксперт ишларидан фойдаланишда аудиторлик ташкилотлари қонун ҳужжатларига мувофиқ бошқа мажбуриятларга ҳам эга бўлишлари мумкин.

Аудиторлик ташкилоти қандай ҳолларда ва қай тарзда эксперт тайинлаши, эксперт ишларининг натижаларини расмийлаштиришга оид қандай талаблар мавжудлиги ва улардан фойдаланиш тартиблари №16 «Эксперт ишларидан фойдаланиш» номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандартида баён қилинган. Стандартга мувофиқ мазкур аудиторлик ташкилотининг штатида турмайдиган, бухгалтерлик ҳисоби ва аудитдан бошқа (ташқари) маълум соҳаларда (маълум масалалар бўйича) етарли даражадаги билим ва (ёки) тажрибага эга, ушбу соҳага тааллуқли масалалар бўйича хулоса бера оладиган мутахассис эксперт деб тан олинади.

Ушбу стандарт талаблари текширув натижалари бўйича расмий аудиторлик хулосаси тайёрлаш кўзда тутилган барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий, аудиторлик хулосаси бериш кўзда тутилмаган текширувлар, ҳамда профессионал хизмат кўрсатувчи аудиторлик ташкилотлари учун эса тавсия тавсифига эга ҳисобланади. Аудиторлик ташкилоти муайян топшириқни бажариш чоғида мазкур стандартнинг мажбурий талабларидан четга чиқиш ҳолатларида ушбу вазиятни ўзи-нинг

ишчи ҳужжатларида акс эттириши ва мижоз корхона раҳбариятига тақдим этадиган ёзма ҳисоботида кўрсатиши шарт. Аудиторлик ташкилотининг ўз юридик хизмати бўлмаган ёки масала унинг соҳасидан ташқарига чиқадиган бўлса, у ҳолда аудиторлик ташкилоти юридик шахс ҳисобланган, ихтисослаштирилган ташкилот хизматидан фойдаланиши мумкин.

Эксперт мижоз-корхона штатида турмаслиги муносабати билан, аудиторлик ташкилоти аудит ўтказиш чоғида унинг хизматидан фақат, текширилаётган хўжалик юритувчи субъект розилиги билан фойдаланиши мумкин.⁵

Мижоз-корхона эксперт хизматидан фойдаланишни рад қилганида аудиторлик ташкилоти ўтказилган аудит натижалари бўйича салбий аудиторлик хулосаси тайёрлаш масаласини кўриб чиқади. Эксперт ишлари натижалари тўғрисидаги хулоса мазкур стандарт талабларига мувофиқ тайёрланиши ва расмийлаштирилиши лозим бўлиб, унинг мазмуни ва шакли эксперт хизмати кўрсатиш шартномасида кўзда тутилиши лозим. Шунингдек, бу шартномада эксперт хизматларининг мақсади ва ҳажми; муайян масалалар баёни (тафсилоти); зарур ҳолларда эксперт билан хўжалик юритувчи субъект ўртасидаги ўзаро муносабатлар; хўжалик юритувчи субъект ахборотларининг махфийлиги; эксперт ўз ишида мақсад қилиб қўйган тахминлар ва услублар ҳамда уларнинг аудиторлик ташкилоти эксперт хизматидан фойдаланган олдинги даврларда қўлланилган тахминлар ва услубларга мос келиши тўғрисидаги маълумотлар ҳам келтирилиши зарур.

Эксперт асосан қуйидаги ишларни бажариш учун таклиф қилиниши керак:

- мулкларнинг айрим турларини баҳолаш (ер, бинолар, машина ва ускуналар, санъат асарлари, заргарлик буюмлари, қимматбаҳо тошлар ва б.);
- мол-мулклар миқдори ва сифатини аниқлаш (конлардаги қазилма бойликлар захиралари, машина ва ускуналарнинг хизмат муддатлари ва б.);

⁵ №16 АФМС -«Эксперт ишидан фойдаланиш» номли», 27.07.1999 й

- махсус усуллар ва амаллар билан ҳисоб-китобларни амалга ошириш (актуар баҳолаш ва б.)

-бажарилмаган шартномалар бўйича бажарилиши лозим бўлган, бажарилган ишлар ва хизматларнинг ҳажмини ўлчаш. Бу реализация қилинганлигини тан олиш учун зарур;

-таъсис шартномалари, меъёрий ҳужжатлар ва ҳўжалик шартномаларини юридик баҳолаш ва интерпрэтациялаш (талқин қилиш).

Аудиторлик текшируви жараёнида эксперт ишидан фойдаланиш тўғрисида аудиторлик ташкилоти ўрганиши лозим бўлган ҳолатларнинг тавсифи ва мураккаблиги, уларнинг муҳимлиги, ҳамда мақсадга мувофиқлиги, ушбу ҳолатларга нисбатан бошқа аудиторлик амалларини қўллаш мумкинлиги ва ишончлилигидан келиб чиққан ҳолда қарор қабул қилади.

Аудиторлик ташкилоти аудит ўтказишда хизматидан фойдаланган эксперт тегишли махсус малакага эга бўлиб, буни тасдиқловчи ҳужжат (малака аттестати, сертификат, лицензия, диплом ва ш. ў.) тақдим этиши лозим.⁶ Шунингдек, эксперт аудиторлик ташкилоти хулоса олишни мўлжаллаган соҳада тегишли тажрибага эга бўлиши ҳамда бу тавсиялар, мулохозалар, нашр қилинган ишлари, маълумотномалар билан тасдиқланган бўлиши керак.

Аудиторлик ташкилоти томонидан ишга жалб қилинган эксперт ҳолис бўлиши лозим. Аудиторлик ташкилоти қоидага кўра, қуйидаги ҳолларда аудит ўтказиш чоғида эксперт ишидан фойдаланмаслиги лозим:

- агар эксперт жисмоний шахс аудиторлик ташкилоти аудит ўтказаётган корхонанинг раҳбари ёки асосий таъсисчиларидан бири ҳисобланса, ёки кўрсатилган шахслар билан яқин қариндошлик алоқаси бўлса (ота-онаси, ер-хотин, ака-ука, опа-сингил, ўғил, қизи шунингдек ер-хотинларининг ака-укалари, опа-сингиллари, ота-оналари ва болалари) ёки аудиторлик

⁶ №16 АФМС -«Эксперт ишидан фойдаланиш» номли», 27.07.1999 й

ташкilotи аудит ўтказаетган хўжалик юритувчи субъектнинг мансабдор шахси ёки штатдаги ходими ҳисобланса;

-эксперт-ҳуқуқий шахс аудиторлик ташкilotи томонидан аудит ўтказилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг таъсисчиси, кредитори, суғурталовчиси ҳисобланса ёки ушбу хўжалик юритувчи субъект эксперт юридик шахснинг асосий таъсисчиси ҳисобланса. Агар эксперт тайинлаганидан сўнг юқорида кўрсатилган ҳолатлар маълум бўлса ёки вужудга келса, аудиторлик ташкilotи эксперт хулосасини тасдиқлайдиган қўшимча ишларни амалга ошириши ёки бошқа эксперт тайинлаши лозим.

Хўжалик юритувчи субъектнинг эксперт ишидан фойдаланишни рад қилиши ёзма равишда расмийлаштирилиши лозим. Бундай рад этиш ҳолларида аудиторлик ташкilotи ўтказилган аудит натижалари бўйича салбий хулоса тузиши мумкин.

Аудиторлик ташкilotи аудит ўтказишда эксперт ишидан текширилаётган мижоз-корхона ва эксперт ташкilotи ўртасида ёки аудиторлик ташкilotи ва эксперт ташкilotи ўртасида тузилган шартнома асосида фойдаланади.

Эксперт хизмати шартномада умумқабул қилинган шартлардан ташқари қуйидагилар кўзда тутилган бўлиши лозим:

-эксперт ишининг мақсади ва ҳажми;

-аудиторлик ташкilotи эксперт хулосасидан кутаётган муайян масалаларнинг баёни;

-эксперт ташкilotи ва хўжалик юритувчи субъект ўртасида ўзаро муносабатлар баёни, агар бу талаб қилинса;

-хўжалик юритувчи субъект ахборотларининг махфийлиги;

-эксперт ўз ишида қўллашни мўлжаллаётган тахминлар ва усуллар, уларнинг олидинги даврларда қўлланилган тахминлар ва усулларга мос келиши (агар аудиторлик ташкilotи олдинги даврларда эксперт хизматларидан фойдаланган бўлса) тўғрисида маълумотлар.

Эксперт хулосаси таркиби: эксперт ўз ишининг натижаларини ёзма шаклдаги (ҳисобот, ҳисоб-китоб ва ш. к) хулоса кўринишида тақдим этади.

Эксперт хулосаси тажрибали аудитор ва (ёки) бошқа эксперт танишиб чиқиб, эксперт томонидан бажарилган ишлар тўғрисида тасаввурга эга бўладиган даражада тўлиқ ва батафсил бўлиши лозим. Хусусан, эксперт хулосасида қуйидагилар акс эттирилган бўлиши зарур:

- хўжалик юритувчи субъектнинг номи;

- иш бажарилган объекти;

- бажарилган иш ҳажми ва экспертнинг масъулият чегараси;

- қўлланилган иш усуллари, шу жумладан уларнинг олдинги даврларда фойдаланилган усулларга мослиги (агар олдинги даврларда аудиторлик ташкилоти эксперт ишидан фойдаланган бўлса);

- ишни бажариш чоғида эксперт томонидан қабул қилинган тахминлар, шу жумладан уларни олдинги даврларда қабул қилинган тахминларга мослиги (агар олдинги даврларда аудиторлик ташкилоти эксперт ишидан фойдаланган бўлса);

- бажарилган иш билан боғлиқ бўлган хал этилмай қолган ҳар қандай муҳим шубҳалар;

- бажарилган ишларнинг натижалари.

I боб бўйича хулоса

Диссертациянинг 1-бобида иқтисодий-модернизациялаш шароитида аудиторлик текшируви жараёнида эксперт хизматидан фойдаланишни ташкил этишнинг назарий-ҳуқуқий асослари очиқ берилди. Хусусан, мазкур бобда аудиторлик текширувида эксперт ишларидан фойдаланишнинг моҳияти ва аҳамияти, эксперт хизматидан фойдаланишнинг ҳуқуқий жиҳатлари ёритилди.

Мамлакатимизда аудиторлик фаолияти соҳасида амалга оширилган ислохотлар, аудит бўйича қонунчиликнинг такомиллашуви текширувлар жараёнида эксперт хизматидан фойдаланишни такомиллаштиришга хизмат қилмоқда.

Аудит ўтказётганда аудиторлик ташкилоти баҳоловчи, муҳандис, геолог, технолог ва бошқа эксперт ишидан фойдаланиши мумкин.

Аудит ўтказишда эксперт ишидан фойдаланиш тўғрисидаги қарорни аудиторлик ташкилоти тадқиқ қилинадиган ҳолатлар характери ва мураккаблигидан, уларнинг муҳимлилик даражасидан, шунингдек бошқа аудиторлик русум-қоидаларининг ушбу ҳолатларга нисбатан мақсадга мувофиқлиги, мумкинлиги ва ишончлилигидан келиб чиқиб қабул қилади.

Агар эксперт тайинланганидан кейин юқорида кўрсатилган ҳолатлар юзага келса ёки маълум бўлиб қолса, аудиторлик ташкилоти эксперт хулосасининг объективлиги тасдиғини таъминлайдиган қўшимча аудиторлик русум-қоидаларини амалга ошириши ёки бошқа экспертни тайинлаши керак.

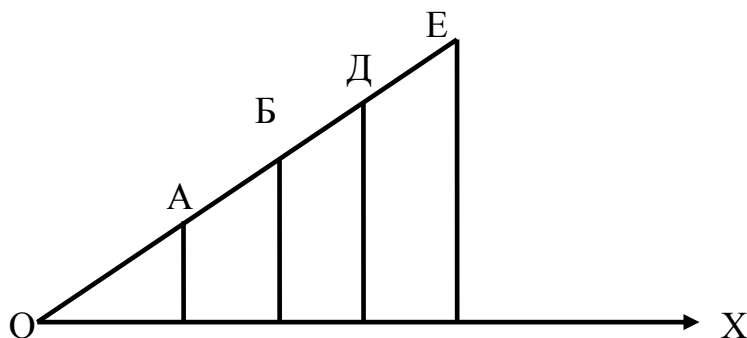
II БОБ. ЎЗБЕКИСТОНДА АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИДА ЭКСПЕРТ ИШЛАРИДАН ФОЙДАЛАНИШНИНГ АМАЛИЙ ЖИҲАТЛАРИ

2.1. Аудиторлик текширувларида экспертларни жалб этиш ва уларга қуйилган талаблар

Аудиторлик текшируви жараёнида аудиторга кўпинча нафакат компьютер технологияси соҳасидаги, балки миқознинг бизнесига бевосита алоқадор бўлган, бухгалтерияга тааллуқли бўлмаган махсус билимлар ҳам зарур бўлади. Бундай ҳолларда аудиторлик текшируви ўтказишда фақат аудиторлик фирмасининг ходимлари емас, балки пудрат шартномаси асосида четдан махсус эксперт мутахассислар ҳам жалб қилинади. Масалан, қурувчи ташкилотлар каби, нефтни қайта ишлаш компаниялари, заргарлик буюмлари ишлаб чиқарувчи ва тиббий хизмат кўрсатувчи ташкилотларни ҳам текшириш зарурияти пайдо бўлиши мумкин. Бунда мазкур муайян соҳа экспертлари ёрдамига мурожаат қилиш зарур.

Аудиторлик текшируви жараёнида текшириб чиқиладиган маълумотлар қайси соҳага тегишли эканлигига қараб эксперт хизматиغا бўлган талаб ҳам ўз навбатида юқори ёки нисбатан пастроқ бўлиши мумкин. Масалан, ўрганиладиган маълумотлар бухгалтерия ҳисоби ва аудитга тегишли бўлса эксперт хизматиغا талаб деярли бўлмайди. Аммо текширувдан ўтказиладиган маълумотлар статистика ёки солиқ соҳаларига тааллуқли бўлса, эксперт хизматиغا бўлган эҳтиёж нисбатан кўпроқ вужудга келади. Маълумотларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳалари ўртасидаги алоқадорлиги қанчалик йироқлигани сари эксперт ишига нисбатан талаб ҳам шунчалик юқори бўлаверади.

Қуйида чизмада эксперт ишига бўлган талабнинг аудиторлик текшируви жараёнида текшириладиган маълумотлар қайси соҳага тегишли эканлигига қараб ўзгариши келтирилган (2-чизма):



2-чизма. Эксперт ишига бўлган талабнинг текшитилаётган маълумотлар соҳалари бўйича ўзгариши.⁷

Ушбу чизмада шуни кўришимиз мумкинки, ОХ ўқи бўйлаб маълумотлар тааллуқли бўлиши мумкин бўлган соҳалар жойлашган ва ОЕ кесма бўйлаб эса эксперт ишига талаб акс эттирилган.

О нуқтада текширувдан ўтказилаётган маълумотлар бухгалтерия ҳисоби ва аудитга тегишлидир ва бу ерда эксперт ишидан фойдаланишнинг кераги йўқ.

ОА кесмада статистика соҳасидаги маълумотлар жойлашган бўлиб, эксперт ишига талаб О нуқтага нисбатан ошади. Чунки статистика фани бухгалтерия ҳисоби ва аудит фанларига мазмунан яқин фан ҳисобланиб, аудитор ҳисоботлар билан ишлаш жараёнида бир қанча статистик маълумотларни текшириб чиқиши мумкин. Аммо барча маълумотларни текшириш учун шу соҳадаги мутахасис эксперт сифатида жалб қилинади.

АБ кесма эса солиқ соҳасидаги маълумотларга тегишли ва бу ерда аудитор бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасидаги билимларига таяниб солиққа тегишли баъзи маълумотларни текшириши мумкин. Аммо барча маълумотларни текшириш учун шу соҳадаги мутахасис эксперт сифатида жалб қилинади. Аудитор солиқ соҳасига нисбатан статистика соҳасида кўпроқ билимга эга бўлади ва шу сабабли эксперт ишига бўлган талаб ОА кесмага нисбатан кўпроқ бўлади.

⁷ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган

БД кесма информатсион технологияларга тааллуқли маълумотларга тегишли бўлиб бу ерда ўз эксперт ишига бўлган талаб АБ кесмагақараганда кўплигини кўриш мумкин. Чунки бу соҳада аудитор юқоридаги соҳаларга нисбатан камроқ билим ва тажрибага эга. Аудитор текширув ўтказиш жараёнида қўллайдиган аудит программалари, электрон ҳисоблаш дастурлари ва электрон маълумотлар билан ишлаши натижасида информатсион технологиялар соҳаси билан қисман таниш ҳисобланади, аммо бу эксперт хизматида фойдаланмасликка етарли эмас. Шу сабабли информатсион технологиялар соҳасиги мутахасис эксперт сифатида жалб қилинади.

ДЕ кесмада эксперт ишига талаб юқорида келтирилган соҳаларга нисбатан энг кўп эканлигини кўришимиз мумкин. Чунки бу ердаги маълумотлар физика, кимё, медецина ва бошқа шунга ўхшаш соҳаларга тегишли бўлиб, улар бухгалтерия ҳисоби ва аудитга умуман алоқадор эмас ва аудитор бу соҳалар бўйича деярли ҳеч қандай тажриба ва биимга эга эмас.

Аудиторлик ташкилоти қандай ҳолларда ва қай тарзда эксперт тайинлаши, эксперт ишларининг натижаларини расмийлаштиришга оид қандай талаблар мавжудлиги ва улардан фойдаланиш тартиблари №16 «Эксперт ишларидан фойдаланиш» номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандартида баён қилинган.

Ушбу стандарт талаблари текширув натижалари бўйича расмий аудиторлик ҳулосаси тайёрлаш кўзда тутилган барча аудиторлик ташкилотлари учун мажбурий, аудиторлик ҳулосаси бериш кўзда тутилмаган текширувлар, ҳамда профессионал хизмат кўрсатувчи аудиторлик ташкилотлари учун эса тавсия тавсифига эга ҳисобланади. Аудиторлик ташкилоти муайян топшириқни бажариш чоғида мазкур стандартнинг мажбурий талабларидан четга чиқиш ҳолатларида ушбу вазиятни ўзи-нинг ишчи ҳужжатларида акс эттириши ва мижоз корхона раҳбариятига тақдим этадиган ёзма ҳисоботида кўрсатиши шарт. Аудиторлик ташкилотининг ўз юридик хизмати бўлмаган ёки масала унинг соҳасидан ташқарига чиқадиган

бўлса, у ҳолда аудиторлик ташкилоти юридик шахс ҳисобланган, ихтисослаштирилган ташкилот хизматидан фойдаланиши мумкин.

Мижоз-корхона эксперт хизматидан фойдаланишни рад қилганида аудиторлик ташкилоти ўтказилган аудит натижалари бўйича салбий аудиторлик хулосаси тайёрлаш масаласини кўриб чиқади. Эксперт ишлари натижалари тўғрисидаги хулоса мазкур стандарт талабларига мувофиқ тайёрланиши ва расмийлаштирилиши лозим бўлиб, унинг мазмуни ва шакли эксперт хизмати кўрсатиш шартномасида кўзда тутилиши лозим. Шунингдек, бу шартномада эксперт хизматларининг мақсади ва ҳажми; муайян масалалар баёни (тафсилоти); зарур ҳолларда эксперт билан хўжалик юритувчи субъект ўрта-сидаги ўзаро муносабатлар; хўжалик юритувчи субъект ахборотларининг махфийлиги; эксперт ўз ишида мақсад қилиб қўйган тахминлар ва услублар ҳамда уларнинг аудиторлик ташкилоти эксперт хизматидан фойдаланган олдинги даврларда қўлланилган тахминлар ва услубларга мос келиши тўғрисидаги маълумотлар ҳам келтирилиши зарур.

Баъзи бир ҳолларда бухгалтерия ҳисоби ёки аудит соҳасидаги касбий билимлар ва тажрибани бошқа бирон-бир соҳадаги касбий билимлар ва тажрибадан фарқлаш ҳатто бухгалтерия ҳисоби ёки аудитнинг махсус соҳасини жалб қилиш мўлжалланаётган бўлса ҳам тўғридан-тўғри амалга оширилади.

2.2. Аудиторлик текширувларида эксперт ишларидан фойдаланишда қўлланиладиган таҳлилий амаллар

Аудиторлик текширувларида эксперт ишларидан фойдаланишда таҳлилий амаллар деганда эксперт томонидан олинган маълумотларни таҳлил қилиш ва баҳолаш, ғайриоддий ва бухгалтерия ҳисобида нотўғри акс эттирилган хўжалик фаолияти фактларини аниқлаш, ҳамда бундай хатолар ва чалкашликларнинг сабабларини аниқлаш мақсадида текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг муҳим молиявий ва иқтисодий кўрсаткичларини ўрганиш тушунилади. Одатда, таҳлилий амаллар молиявий

таҳлилнинг таққослаш, нисбатлар ва коэффициентларни баҳолаш каби элементлари ва усулларидан фойдаланишни назарда тутди. Таҳлилий амалларнинг энг кўп тарқалгани таққослаш бўлиб ҳисобланади.

Бундай текширувларни эксперт қуйидагилар асосида таққослайди:

- турли даврлар учун счётлардаги қолдиқлар; молиявий ҳисобот кўрсаткичлари бизнес-режа кўрсаткичлари билан;

- ҳисобот-нинг ҳар хил моддалар билан олдинги даврлар маълумотлари ўртасидаги нисбат;

- хўжалик юритувчи субъект молиявий кўрсаткичлари иқтисодиётнинг тегишли тармогидаги ўртача кўрсаткичлар билан;

- молиявий ахборотлар номолиявий ахборотлар (хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти тўғрисидаги унинг бухгалтерия ҳисоби тизимида бевосита акс эттирилмайдиган маълумотлар) билан.

Эксперт ишларидан фойдаланиш таҳлилий амаллар ҳисоб ва ҳисобот маълумотларини кўрсаткичлар орасидаги ўзаро боғлиқликларни ўрганиш, ҳисобот маълумотларини ва уларнинг ўзгариш тенденцияларини таққослаш, ҳисобот моддалари ва кўрсаткичларининг кескин фарқ қилиш сабабларини ўрганишни назарда тутди. Аудитор томонидан, хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботи кўрсаткичларининг ғайриоддий тафовутларининг аниқланиши таҳлилий тадбирлар бажарилишининг натижаси бўлиб ҳисобланади.

Аудитор томонидан ўтказилган таҳлилий тадбирларнинг объективлаги ва ишончлилигига шахсан ишонч ҳосил қилиш учун уларни муфассал тадқиқ этиши лозим. Тадқиқ жараёни хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини сўров қилишдан бошланиши керак. Жавоблар аудиторлик далиллари билан ёки аудиторнинг хўжалик юритувчи субъект фаолияти тўғрисидаги билими билан тасдиқланиши лозим. Аудитор, шунингдек, раҳбарият сўрови натижаларига асосланган бошқа аудиторлик тадбирларини ўтказиш имкониятларини кўриб чиқиши лозим. Масалан, асосий воситалар қийматининг кўпайиши одатда амортизация суммаларининг кўпайишига ҳам

олиб келади. Номувофиклик аниқланганда аудитор тегишли далилларни топиши лозим. Айтайлик, асосий воситалар киримини текшириб мижоз-ташкилот мазкур активларни бюджетдан молиялаштириш ҳисобига совға шартномаси бўйича олганлигини аниқлади. Бундай объектлар бўйича эса амортизация ҳисобланмайди. Шундай қилиб аниқланган номувофикликка аудитор томонидан қоникарли исбот топилган. Таҳлилий амаллар аудитни режалаштириш чоғида, текширув жараёнида ва уни якунлаш босқичида қўлланилади.

Аудитни режалаштириш чоғида таҳлилий амалларни қўллаш, масалан, баланс структурасини аниқлаш, энг муҳим моддаларни ва моддалар нисбатидаги каби, бошқа даврлар билан солиштириш бўйича ҳам ўзгаришларни аниқлашга имкон беради. Бу ахборотлар риск зонасини аниқлаш ва бошқа аудиторлик амалларини режалаштириш чоғида қўлланилади. Хусусан, аудитор ҳисоботни дастлабки таҳлил қилиш маълумотларига кўра қайси ҳисобот моддаларини пухта текширувдан ўтказиш зарурлигини ҳал қилади. Ҳисоботда учрайдиган хатолар зонаси мижоз-корхонанинг жорий даврдаги дастлабки маълумотлари ва ўтган йиллардаги шунга ўхшаш маълумотлар ёки таққослаш учун ишлатилган бошқа ахборотлар ўртасида кескин фарқларни топиш йўли билан аниқланиши мумкин. Кескин тафовутларнинг эҳтимолдан ҳоли бўлмаган сабабларидан бири ҳисоб ва ҳисоботда атайлаб ёки билмасдан йўл қўйилган хатолар бўлиши мумкин. Аудиторлик текширувлар чоғида таҳлилий амаллар бухгалтерия ҳисоби маълумотларини ҳақиқий маълумотлар ёки аудитор томонидан ҳисоблаб чиқилган суммалари билан таққослаш орқали ҳам қўлланилиши мумкин.

2.3. Эксперт ишларида аудиторлик далилларини олиш ва улардан фойдаланиш

Ҳозирги вақтда аудиторлик текшируви жараёнида аудиторга кўпинча нафақат компьютер технологияси соҳасидаги, балки миқрознинг бизнесига бевосита алоқадор бўлган, бухгалтерияга тааллуқли бўлмаган махсус билимлар ҳам зарур бўлади. Бундай ҳолларда аудиторлик текшируви ўтказишда фақат аудиторлик фирмасининг ходимлари емас, балки пудрат шартномаси асосида четдан махсус эксперт мутахассислар ҳам жалб қилинади. Масалан, қурувчи ташкилотлар каби, нефтни қайта ишлаш компаниялари, заргарлик буюмлари ишлаб чиқарувчи ва тиббий хизмат кўрсатувчи ташкилотларни ҳам текшириш зарурияти пайдо бўлиши мумкин. Бунда мазкур муайян соҳа экспертлари ёрдамига мурожаат қилиш зарур. Эксперт хулосаси олиб борилаётган аудиторлик текширувида далил вазифасини бажаради. Бу хулоса қандай қоидаларга жавоб бериши керак экани Ўзбекистон Республикасининг Маъмурий жавобгарлик тўғрисидаги кодексининг 299-моддасида - Эксперт ёки экспертлар комиссияси эксперт текширувларини ўтказиб бўлганидан кейин тегишинча эксперт ёхуд экспертлар комиссияси таркибига кирувчи ҳар бир эксперт имзоси билан тасдиқланадиган хулоса тузади. Хулосада эса экспертиза ўтказилган сана ва жой; экспертизани ўтказиш асоси; экспертизани тайинлаган орган (мансабдор шахс) тўғрисида маълумотлар; эксперт (фамилияси, исми, отасининг исми, маълумоти, ихтисослиги, иш стажи, илмий даражаси, илмий унвони, эгаллаб турган лавозими) ва экспертизани ўтказиш топширилган ташкилот ҳақида маълумотлар; экспертнинг била туриб нотўғри хулоса берганлиги, хулоса беришни рад этганлиги ёки бу ишдан бўйин товлаганлиги учун жиноий жавобгарлик тўғрисида огоҳлантирилганлиги; экспертнинг олдида қўйилган саволлар; экспертга тақдим этилган текшириш объектлари ва иш материаллари; экспертиза ўтказилаётганда ҳозир бўлган шахслар

хақида маълумотлар; қўлланилган усуллар кўрсатилган ҳолда эксперт текширувларининг мазмуни ва натижалари, шунингдек бу эксперт текширувлари, агар экспертлар комиссияси ишлаган бўлса, ким томонидан ўтказилганлиги; эксперт текшируви натижаларининг баҳоланиши, қўйилган саволларга берилган асосли жавоблар; иш учун аҳамиятга молик бўлган ва экспертнинг ташаббусига кўра аниқланган ҳолатлар кўрсатилиши лозим . Хулосада ҳуқуқбузарлик сабаблари ва унинг содир этилишига имкон берган шарт-шароитлар, шунингдек уларни бартараф этишга доир ташкилий-техникавий таъсиялар кўрсатилган бўлиши мумкин. Аудиторлик текширувида эксперт далилларни олиш манбалари: эксперт далиллари ҳужжатларни текшириш жараёнида; хўжалик юритувчи субъект ходимлари ва учинчи шахслардан ёзма ва оғзаки сўров ўтказиш йўли билан; ҳисоб жараёнларининг бажарилиши ва хўжалик фаолияти устидан экспертнинг бевосита кузатиши чоғида олинishi мумкин. Эксперт далиллар бевосита олинadиган манбаларга қуйидагилар киради: мижоз корхона ва учинчи шахсларнинг дастлабки ҳужжатлари; мижоз корхона бухгалтерия ҳисоби регистрлари ва унинг молия хўжалик фаолиятининг таҳлил натижалари; мижоз корхона ходимлари ва учинчи шахсларнинг оғзаки билдиришлари; мижоз корхонанинг бир ҳужжатларини бошқалари билан солиштириш, ҳамда унинг ҳужжатларини учинчи шахсларнинг ҳужжатлари билан таққослаш; мижоз корхона активлари ва пасивларини инвентаризация қилиш натижалари ҳамда унинг молиявий ҳисоботлари. Олинган далилларнинг сифати уларнинг манбаларига боғлиқ. Экспертнинг бевосита кузатиши ва молия хўжалик муомалаларини ўрганиши натижасида олинган далиллар энг ишончли ҳисобланади.

Шунингдек, мустақил манбалардан олинган, ҳужжатларга асосланган маълумотлар ҳам ишончли ҳисобланади. Мижоз корхонанинг ахборотларга ишлов бериш тизимидан тўпланганига қарамасдан, тўпланган маълумотларга асосан аудитор томонидан олинган ва ишлов берилган маълумотларнинг

далил кучи камроқ ҳисобланади. Мижоз корхонанинг ахборот тизимида тузилган, ишлов берилган ва сақланаётган ҳужжатлардаги ахборотларнинг далил кучи паст ҳисобланади. Бунда ички назорат тизимининг баҳоланишини инобатга олиш зарур. Агар ушбу тизим самарали бўлса, ундан олинган ахборотдан далил сифатида фойдаланиш мумкин. Ҳар хил манбалардан олинган ва турли шаклдаги эксперт далиллари аудиторлик рискин пасайтиради. Кўп ҳолларда битта ҳолат бўйича ҳар хил манбалардан тўпланган далиллар бир-бирларига зид бўлиб чиқади. Бу ҳолда аудитор вужудга келган зиддиятни ҳал этиш ва тўпланган далилларнинг ишончлилиги ҳамда хулосаларнинг асослилигига ишонч ҳосил қилиши учун қўшимча ахборотлар тўплаши зарур. Агар эксперт қандайдир муаммо бўйича етарли далиллар тўплаш имконига эга бўлмаса, буни ўзининг ҳисоботида акс эттириши лозим.

Шундай қилиб, мијоз-корхона томонидан маълумотни тасдиқлаш учун учинчи томонга жўнатилган сўровнинг ёзма тасдиғини аудиторлик ташкилоти олади. Зарур ҳолларда аудиторлик ташкилоти тасдиқлатиш учун сўров жўнатилган учинчи томон билан бевосита алоқа ўрнатиши ҳам мумкин. Агар аудиторлик ташкилоти салбий жавоб олса ёки умуман жавоб олмаса, у ҳолда мијоз корхона маълумотларининг ҳаққонийлигини аниқлаштириш учун қўшимча аудиторлик амалларини қўллаши зарур.

Эксперт оғзаки сўров натижалари баённома ёки қисқача конспект кўринишида ёзиб бориш зарур бўлиб, унда сўров ўтказган экспертнинг фамилияси, ҳамда сўралган шахснинг фамилияси, исми-шарифи кўрсатилган бўлиши шарт”. Оғзаки сўровлар ўтказиш учун ҳар хил муаммолар (масалан, айрим муомалаларни участкалар, фаолият турлари ёки бўлинмалар бўйича ҳужжатлар билан расмийлаштириш тартиби ва ҳужжатлар айланишини баҳолаш) бўйича анкеталар олдиндан тайёрланган бўлиши мумкин. Аудиторлик текшируви жараёнида хизматидан фойдаланилаётган эксперт саволлар рўйхати билан стандарт тестлар тайёрлаб, унда сўралган

шахсларнинг жавоблари кўрсатилади.

Жавобларнинг эксперт томонидан баҳоланиши сўров ўтказиш жараёнининг муҳим қисми бўлиб, оғзаки сўровлар натижалари бўйича тайёрланган ёзма маълумот аудиторлик ташкилотининг бошқа ишчи ҳужжатларига қўшимча қилинади.

Ҳужжатларни текширишда эксперт кўриб чиқаётган соҳасига тегишли ҳужжатнинг ҳаққонийлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Ушбу мақсадда эксперт ҳужжатлардаги маълум ёзувларни танлаб олиш ва ҳўжалик фаолиятида содир бўлган фактнинг ушбу ҳужжатларда акс эттирилишини кузатиб чиқади.

Ҳужжат билан ишлашда унинг ким томонидан тузилганлиги муҳим аҳамиятга эга. Мижоз корхона томонидан тайёрланган ва ишлов берилган ҳужжатлар ички ҳужжатлар ҳисобланади. Аудиторлик ташкилотига қай даражада ишониш бундай ҳужжатларни тузиш ва ишлов бериш устидан ўрнатилган мижоз-корхона ички назорат воситаларининг ишончлилигига боғлиқ. Учинчи шахслар томонидан тайёрланган ва ҳўжалик юритувчи субъектларга юборилган ташқи ҳужжатлар ички ҳужжатларга қараганда ишончлироқ ҳисобланади. Ҳужжатларни текшириш чоғида уларнинг ўз вақтида ва аниқ расмийлаштирилганлиги, мажбурий реквизитларнинг мавжудлиги ва тўғрилигини аниқлаш ҳам зарур. Экспертлар ҳужжатларни текширувдан ўтказишда уларнинг тегишли регистрларига ўз вақтида, аниқ ва тўлиқ акс эттирилишига ҳам эътибор беришлари керак. Кузатиб чиқиш – бу ҳужжатларда маълумотларининг акс эттирилишини, айрим дастлабки ҳужжатларни текшириш, якуний ҳужжатларда акс этган ва ҳўжалик фаолиятининг тегишли фактлари амалда тўғри ёки нотўғрилигини текшириш жараёнидир.

Кузатиб чиқиш, хусусан, мижоз-корхона ҳужжатларида акс эттирилган нотипик моддалар ва ҳодисаларни ҳам ўрганишга имкон беради.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт сўрови - ўзида аудит қилинаётган шахснинг жойлашиш ўрни ҳудудида ва ҳудудидан ташқарида

хабардор бўлган шахслардан маълумотларни излаб топишни ифодалайди. Эксперт сўровлари турли хил бўлиши мумкин: учинчи шахсларга йўналтирилган расмий ёзма сўровномалардан аудит қилинаётган шахснинг ходимларига йўналтирилган оғзаки равишда норасмий сўровномаларигача”. Тасдиқлаш. Тасдиқлаш текширув ҳужжатларида акс этирилган ёзувлардан иборат бўлган маълумотларни тасдиқлашга нисбатан сўровга берилган жавобни ифодалайди.

Қандайдир ўрганилган ҳолатларни баҳолашда экспертнинг муҳим ишончсизлигидан, ҳамда хўжалик юритувчи субъект ва эксперт ўртасида ёки аудиторлик ташкилоти ва эксперт ўртасидаги ечими топилмаган келишмовчиликлар натижасида эксперт хулосаси олиш имкони бўлмаса, аудиторлик ташкилоти салбий аудиторлик хулосаси тузиш тўғрисида билдириши мумкин. Аудит ўтказиш чоғида эксперт хизматидан фойдаланиш, жумладан аудиторлик хулосасида бу тўғрида кўрсатиб ўтилиши, аудиторлик хулосаси учун аудиторлик ташкилоти зиммасидан масъулиятни соқит қилмайди.

II боб бўйича хулоса

Диссертациянинг 2-бобида эксперт хизмати ишини ташкил этишнинг ҳозирги амалиёти ёритиб берилди. Хусусан, мазкур бобда аудиторлик текширувида эксперт хизмати ишини юритиш, эксперт ишларида аудиторлик далилларни тўплаш ҳамда эксперт ишларида таҳлилий амалларни бажариш тартиби баён қилинди.

Эксперт хизматидан фойдаланишда далил тўплашга алоҳида эътибор қаратиш мақсадга мувофиқдир. Олинган далилларнинг сифати уларнинг манбаларига боғлиқ. Аудиторнинг бевосита кузатиши ва молия хўжалик муомалаларини ўрганиши натижасида олинган далиллар энг ишончли ҳисобланади. Шунингдек, мустақил манбалардан олинган, ҳужжатларга асосланган маълумотлар ҳам ишончли ҳисобланади. Мижоз корхонанинг ахборотларга ишлов бериш тизимидан тўпланганига қарамасдан, тўпланган

маълумотларга асосан аудитор томонидан олинган ва ишлов берилган маълумотларнинг далил кучи камроқ ҳисобланади. Мижоз корхонанинг ахборот тизимида тузилган, ишлов берилган ва сақланаётган ҳужжатлардаги ахборотларнинг далил кучи паст ҳисобланади. Бунда ички назорат тизимининг баҳоланишини инобатга олиш зарур. Агар ушбу тизим самарали бўлса, ундан олинган ахборотдан далил сифатида фойдаланиш мумкин.

III БОБ. МАМЛАКАТИМИЗДА ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР АСОСИДА АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИДА ЭКСПЕРТ ИШЛАРИДАН ФОЙДАЛАНИШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

3.1. Аудиторлик текширувларида эксперт иш натижаларини умумлаштириш ва расмийлаштириш

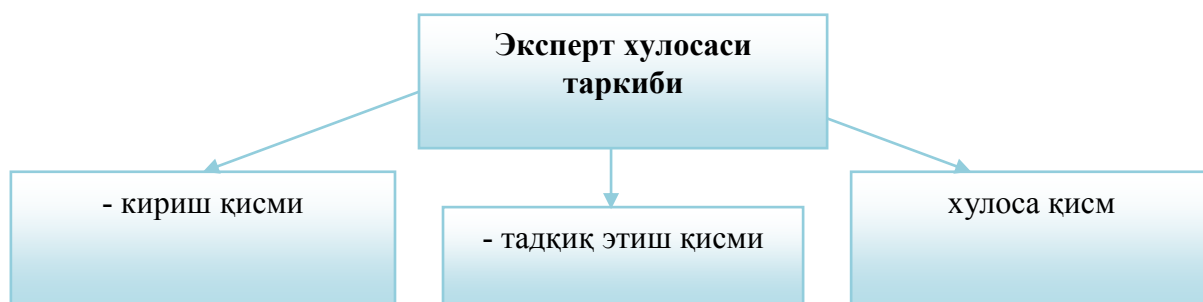
Аудиторлик текширувлари сифатли ўтишида жалб қилинган экспертлар №16 АФМСга мувофиқ, эксперт хулосаси тузадилар ва у қуйидаги учта қисмдан иборат бўлади(3-чизма).

Эксперт хулосасининг кириш қисмида қуйидагилар кўрсатилади:

- эксперт ўз ишини бажарган хўжалик юритувчи субъектнинг номи;
- эксперт томонидан бажарилган ишлар номи ва бу ишларнинг баёни
- эксперт ҳақида маълумотлар: насаби, исми-шарифи; малакаси;
- материалларнинг ўрганиш учун қабул қилинган санаси;
- ўрганиш учун қабул қилинган материаллар номи;

-аудит ўтказилаётган вазият ва хулоса бериш учун аҳамиятга эга бўлган бирламчи маълумотлар, уларнинг олинishi манбалари кўрсатилган ҳолда;

-эксперт олдида қўйилган масалалар.



3-чизма: Ўзбекистонда аудиторлик текширувларида эксперт хулосаси таркиби⁸

Эксперт хулосасида келтириладиган масалалар шакли эксперт хизмати кўрсатиш тўғрисидаги шартномада қандай берилган бўлса, шундай бўлиши лозим. Уларни аниқлаштириш зарур бўлганида эксперт масалани баён

⁸ №16 АФМС -«Эксперт ишидан фойдаланиш» номли», 27.07.1999 й

килиши, сўнгра ўзининг компетенциясига мувофиқ вазифани қандай тушунганлигини кўрсатади. Агар эксперт айрим масалаларни, унинг махсус билим доирасидан четга чиқишини (тўлиқ ёки қисман) аниқласа, бу ҳолни хулосада кўрсатади. Эксперт масалаларни гуруҳлаш ва уларни энг мақсадга мувофиқ ўрганиш тартибини тامينлайдиган кетма-кетликда баён қилиш ҳуқуқига эга. Агар масала эксперт ташаббусига кўра ўртага қўйилса, у ҳам кириш қисмида баён қилинади.

Эксперт хулосасида изланиш жараёни ва унинг натижалари баён қилинади, ҳамда аниқланган фактларга тушунтириш берилади.

Эксперт томонидан ҳал этилган ҳар бир масалага изланиш қисмининг маълум бўлими мос келиши лозим. Ўзаро чамбарчас боғлиқ бўлган икки ва ундан ортиқ масалаларни бир вақтнинг ўзида ўрганиш зарур бўлганида, олинган натижалар битта бўлимда баён қилинади.⁹

Текшириш қисмида қуйидагилар баён қилинади:

-текшириш усуллари махсус билимга эга бўлмаган шахслар учун тушунарли баён этилган ва зарур бўлганда эксперт хулосаларининг тўғрилигини мазкур изланишларни такрорлаб текшириш мумкин бўлган даржада батафсил бўлиши зарур;

-тахминларни ўрганиш чоғида қабул қилинган тушунтириш ва асослашлар;

-қўйилган масалаларни ҳал этишда эксперт томонидан қўлланилаган меъёрий ҳужжатлар, уларни нашр қилган орган ва санаси кўрсатилган ҳолда;

-ҳал қилувчи масалага доир хулосани асослайдиган, текшириш натижаларининг фикр мулоҳазалар батафсил баён қилинган эксперт баҳоси.

Махсус атамаларга изоҳ берилиши лозим. Агар қўйилган масалаларнинг айримларига жавоб бериш имкони бўлмаса, хулосанинг изланиш қисмида эксперт бунинг сабабини кўрсатади. Эксперт хулосасининг хотима қисмида кириш қисмида келтирилган масалаларнинг жавоби тарзидаги хулосалар келтирилади. Қўйилган масалаларнинг ҳар биттасига

⁹ № 16 АФМС “Эксперт ишидан фойдаланиш” 27.07.1999 й

аниқ жавоб берилган бўлиши ёки текшириш жараёнида у ёки бу сабабларга кўра уни ҳал этиш имкони бўлмаганлиги кўрсатилиши лозим. Эксперт олдига масала қилиб қўйилмаган, аммо текшириш чоғида аниқланган ҳолатлар тўғрисидаги хулосалар эксперт хулосасининг сўнгида баён қилинади.

Эксперт хулосасида келтирилган маълумотлар аниқ баён этилган бўлиб, уларнинг шакли ва мазмуни яққол кўринадиган ҳамда турлича изоҳланмайдиган бўлиши лозим. Эксперт хулосаси қоғозда ёки аудиторлик ташкилоти билан келишилган, аудиторлик ташкилотининг архивида ишчи ҳужжатларни сақлаш учун белгиланган вақт давомида, ундаги маълумотларни сақлашни таъминлайдиган бошқа ҳужжатда тайёрланиши мумкин.

Эксперт хулосасида қуйидаги мажбурий реквизитлар бўлиши лозим:

- ҳужжатнинг номи;
- ҳужжатнинг санаси;
- экспертнинг шахсий имзоси ва унинг расшифровка;
- юримдик шахс ҳисобланган эксперт хулосаси унинг мухри билан тасдиқланиши лозим;

Эксперт ўз хулосасини камида уч нусхада тузиб, унинг биттасини аудиторлик ташкилоти текширув ўтказаетган хужалик юритувчи субъектга, иккинчисини эса аудиторлик ташкилотига тақдим қилади. Эксперт ишларининг натижалари аудиторлик ташкилоти томонидан қуйидаги жиҳатлари бўйича кўриб чиқилиши лозим:

- эксперт хулосаси учун асос бўлган маълумотлар;
- хулоса тузишда эксперт томонидан фойдаланилган тахминлар ва усуллар, шу жумладан уларнинг олдинги даврларда қўлланилган тахминлар ва усулларга мослиги (агар олдинги даврларда аудиторлик ташкилоти эксперт хизматидан фойдаланган бўлса);
- ўтказилган аудитнинг умумий натижалари.

Агар аудиторлик ташкилоти томонидан эксперт ишларининг натижаларини кўриб чиқиш чоғида эксперт хулосаси ва хўжалик юритувчи субъект маълумотлари ўртасида муҳим номувофикликлар аниқланса ёки аудиторлик ташкилоти эксперт ишларининг натижаларини асоссиз деб топса, аудиторлик ташкилоти эксперт хулосасининг асослилигини таъминловчи қўшимча аудиторлик амалларини бажариши ёки бошқа эксперт тайинлаши лозим. Эксперт хулосаси аудиторлик ташкилотининг ишчи ҳужжатлари каторига қўшилади. Агар истисно ҳолатларда эксперт оғзаки тушунтиришлар берса, улар ҳам аудиторлик ташкилоти томонидан ишчи ҳужжатларда акс эттирилиши лозим.

Аудит натижалари корхонадаги жараёнлар ва молия-хўжалик фаолияти натижаларини ташкил этиш ва ҳисобга олишни ҳолисона акс эттириши лозим.

Бошқача қилиб айтанда, аудиторлик текшируви мумкин қадар объектив бўлиб, унинг хулосаси маълум маънода хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти устидан чиқарилган «хукм» ҳисобланади.

Шунингдек, давлат органлари топшириғига биноан ўтказилган текширув натижалари бўйича тузилган аудиторлик хулосаси Ўзбекистон Республикаси процессуал қонунчилигига мувофиқ тайинланган экспертиза хулосасига тенглаштирилади.

Эксперт хулосаси тузишдан воз кечиш айрим махсус ҳолларда юзага келади. Буларга эксперт мустақиллигини йўқотиши ёки вазиятнинг ноаниқлиги, хўжалик юритувчи субъект томонидан, ёки айрим мураккаб вазиятлар туфайли эксперт текширувини ўтказиш соҳасининг чеклаб қўйилиши.

Эксперт текшируви ҳажмининг чекланганлиги - бу хўжалик юритувчи субъект вакиллари ёки учинчи шахсларнинг, бошлаб қўйилган эксперт текширувини, эксперт хулосаси тайёрлаши учун этарли деб ҳисоблайдиган ҳажмда ўтказишга тўсқинлик қилишга қаратилган очикдан-очик кўрсатадиган ҳатти-ҳаракатлари ёки ҳаракатсизлигидир.

Агар салбий хулоса тузилса ёки хулоса тузилмаса, эксперт таъкидловчи қисмда текширув натижаларини, аниқланган амалдаги қонунчилик бузилиши фактларини ва корхона фаолиятидаги бошқа камчиликларни батафсил баён қилади. Эксперт хулосасида маълумотлар аниқ баён этилади. Эксперт хулосаси қоғозда ёки аудиторлик ташкилоти билан келишилган, аудиторлик ташкилотининг архивида ишчи ҳужжатларни сақлаш учун белгиланган вақт давомида, ундаги маълумотларни сақлашни таъминлайдиган бошқа ҳужжатда тайёрланиши мумкин.

3.2. Халқаро аудит стандартлари ва улар асосида эксперт ишларидан фойдаланишни такомиллаштириш

Халқаро аудиторлик стандартлари олтита гуруҳдан иборат бўлиб, улар тўртта асосий бўлимга бўлинади:

- Аудитнинг умумий стандартлари;
- Аудитнинг ишчи стандартлари;
- ҳисобот стандартлари;
- Махсус стандартлар;

Аудитнинг умумий стандартларида аудитнинг асосий қоидалари, унинг мақсади ва ҳажми, шунингдек аудиторлик фаолияти билан шуғулланувчи аудитор ва мутахассисларнинг касбий малакаларига қўйиладиган талаблар белгилаб қўйилади.

Аудитнинг ишчи стандартлари аудиторлик текшириш жараёнида бевосита ишлайдиган ва амал қиладиган стандартлар бўлиб, ушбу стандартлар аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини шакллантириш учун хизмат қилади. Мазкур стандартлар талаблари аудиторлик фаолиятини амалга оширишда мажбурий ҳисобланади ва бундай стандартларга 300-стандартдан 700-стандартгача бўлган халқаро стандартлар киради. «Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли 620-сон халқаро стандарт ҳам ишчи стандартларга киради. Ушбу аудиторлик стандартида эксперт хизматининг сифати ва ишончлилигининг меъёрий талабларини аниқловчи асосий умумий

талабларни шакллантиради. Бу қоидаларга риоя қилиш аудиторлик текшируви натижаларининг кафолатини таъминлайди. Иқтисодий шароити ўзгариши билан молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар еҳтиёжини максимал қондириш учун «Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли стандартни вақти-вақти билан қайта кўриб чиқишга тўғри келади. Бу стандарт судда аудит сифатининг далили бўлиб хизмат қилади ва экспертнинг жавобгарлик даражасини аниқлайди. Стандарт эксперт хизматини ўтказишга умумий ёндошишни, эксперт текшируви масштабини, эксперт ҳисоботлари турларини, усуллари масалаларини, шунингдек эксперт хизматини ўтказиш шароитларидан қатъи назар экспертлар риоя қилиши керак бўлган асосий тамойилларни аниқлайди.

«Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли 620-сон АХСнинг аҳамияти куйидагилардан иборат:

- эксперт хизматининг юқори сифатини таъминлайди;
- эксперт хизмати амалиётига янги илмий ютуқларни жорий қилишга кўмаклашади;
- фойдаланувчиларнинг эксперт хизмати жараёнини тушунишига ёрдам беради;
- касбнинг ижтимоий имиджини яратади;
- давлат томонидан назоратни бартараф қилади;
- экспертга мижоз билан суҳбат олиб боришга ёрдам беради;
- эксперт хизмати жараёнининг алоҳида элементлари алоқасини таъминлайди.

«Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли 620-сон АХСга асосан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт-тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини тайёрлашда тадбиркорлик субъекти улар ишларидан ёрдам сифатида фойдаланадиган бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган жисмоний шахс ёки ташкилот бўлиши мумкин.



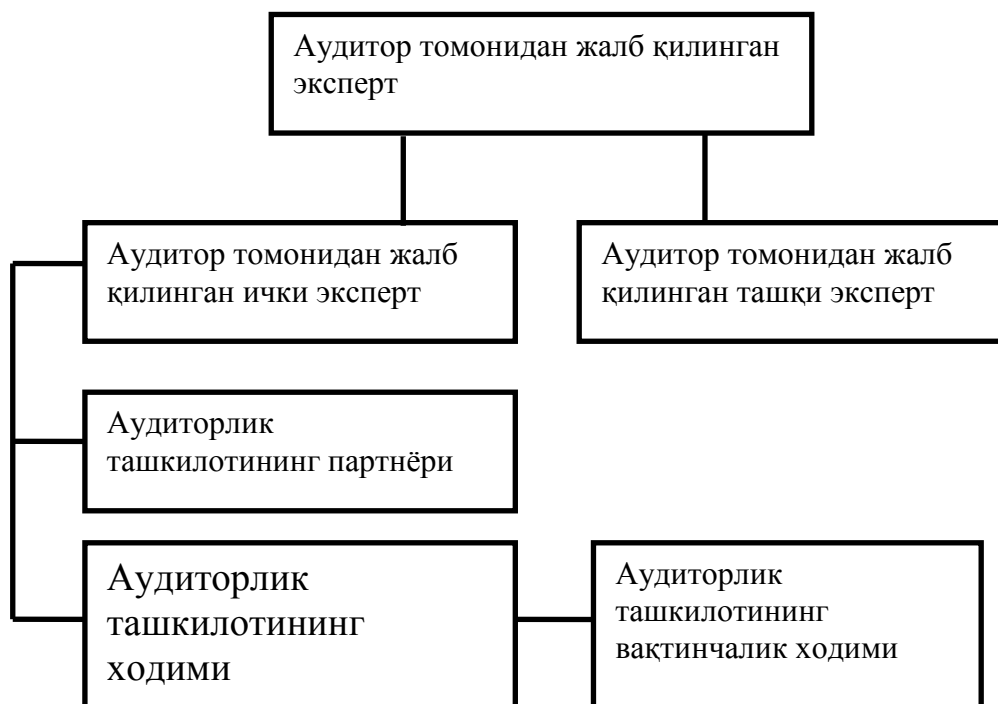
4-чизма. «Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли 620-сон АХСдан фойдаланиш тартиби.¹⁰

«Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли 620-сон халқаро аудит стандарти юқоридаги чизма орқали қўлланилса, аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш янада соддароқ тус олади ва бир қанча қулайликлар яратади.

Шунингдек, эксперт ё аудитор томонидан жалб қилинган ички эксперт, ё аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт деб аталиши ҳам мумкин.

¹⁰ «Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли 620-сон АХС асосида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Бунинг қисқача таснифини қуйидаги чизма орқали изоҳлаш мумкин (5-чизма):



5-чизма. Аудиторлик текширувига жалб қилинган экспертнинг таснифи.¹¹

Аудитор жалб қилинган эксперт ишининг аудитор мақсадларига мувофиқлигини, шу жумладан қуйидагиларни баҳолаши лозим:

- Мазкур эксперт иши натижалари ёки хулосаларининг ўринлилиги ва асослилигини ҳамда уларнинг бошқа аудиторлик далиллари билан мувофиқлигини;
- Агар мазкур экспертнинг иши аҳамиятли тахминлар ва усуллардан фойдаланишни назарда тутса, бундай тахминлар ва усулларнинг ушбу вазиятда ўринлилиги ва асосланганлиги;
- Агар мазкур экспертнинг иши шу экспертнинг иши учун аҳамиятли бўлган бошланғич маълумотлардан фойдаланишни назарда тутса, ушбу бошланғич маълумотларнинг ўринлилиги, тўлиқлиги ва аниқлигини;

¹¹ муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Агар аудитор жалб қилинган экспертнинг иши аудиторнинг мақсадларига мос келмайди, деб ҳисобласа, у:

- Мазкур эксперт бажариши лозим бўлган бўлғуси иш хусусияти ва кўламини шу эксперт билан келишиши; ёки
- Вазиятга мос келадиган қўшимча аудиторлик тартиб-таомилларини бажариши лозим.

Аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор томонидан жалб қилинган экспертга қуйидагилар ҳавола этилади:

1) Аудитор модификацияланмаган фикр ифодаланган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишига ҳавола этиши мумкин эмас, қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатлар шуни талаб қилган ҳоллар бундан мустасно. Агар бундай ҳавола этиш қонунчилик ёки меъёрий ҳужжатларда назарда тутилган бўлса, аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да ҳавола аудиторнинг аудиторлик фикрини билдириш учун масъулиятини камайтирмаслигини кўрсатиб ўтиши лозим.

2) Агар аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг ишига ҳавола этишни бундай ҳавола аудиторлик фикри модификациясини тушуниш учун ўринли бўлгани боис амалга ошираётган бўлса, аудитор аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да бундай ҳавола аудиторнинг мазкур фикрини билдириш учун масъулиятини камайтирмаслигини кўрсатиб ўтиши лозим.

«Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли 620-сон АХСда таъкидланганидек бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа бирон-бир соҳада касбий билимлар ва тажриба қуйидаги масалаларга доир касбий билимлар ва тажрибани ўз ичига олиши мумкин:

- Мураккаб молиявий инструментлар, ер ва бинолар, машина ва асбоб-ускуналар, қимматбаҳо буюмлар, санъат асарлари, антиквариат, номоддий активларни, бизнеснинг бирлашувида эгалланган ва қабул қилинган активлар ва мажбуриятларни, шунингдек кадрсизланиши мумкин бўлган активларни баҳолаш;

- Суғурта шартномалари ва ходимларнинг даромадлари билан боғлиқ бўлган мажбуриятларнинг актуар ҳисоб-китоби;
- Нефть ва газ захираларини баҳолаш;
- Экологик мажбуриятларни баҳолаш ва участкани тиклаш учун харажатлар;
- Контрактлар, қонунчилик ва мэъёрий ҳужжатларнинг қоидаларини талқин қилиш;
- Солиқ қонунчилигига риоя этиш билан боғлиқ мураккаб ёки ғайриоддий масалаларни таҳлил қилиш;

Аксарият ҳолларда бухгалтерия ҳисоби ёки аудит соҳасидаги касбий билимлар ва тажрибани бошқа бирон-бир соҳадаги касбий билимлар ва тажрибадан фарқлаш ҳатто бухгалтерия ҳисоби ёки аудитнинг махсус соҳасини жалб қилиш мўлжалланаётган бўлса ҳам тўғридан-тўғри амалга оширилади. Масалан, муддати узайтирилган даромад солиғини ҳисобга олиш усуллари кўллаш соҳасида касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган шахсни солиқ қонунчилиги соҳасидаги экспертдан кўпинча осонгина фарқлайдилар. Юқоридаги мақсадларда биринчи зикр этилган мутахассис эксперт ҳисобланмайди, чунки бу бухгалтерия ҳисоби соҳасида касбий билимлар ва тажрибани назарда тутати; сўнгги зикр этилган мутахассис эксперт ҳисобланади, чунки бу ҳуқуқ соҳасида касбий билимлар ва тажрибани назарда тутати. Шунга ўхшаш фарқлаш бошқа соҳаларда, масалан, молиявий инструментларни ҳисобга олиш усуллари кўллаш борасидаги касбий билимлар ва тажриба билан молиявий инструментларни баҳолаш мақсадида мураккаб моделлаштириш борасидаги касбий билимлар ва тажриба ўртасида ҳам амалга оширилиши мумкин. Бироқ, айрим ҳолларда, хусусан бухгалтерия ҳисоби ёки аудитда касбий билимлар ва тажрибанинг янги соҳаси вужудга келганда, бухгалтерия ҳисоби ёки аудит махсус соҳаларини бошқа соҳадаги касбий билимлар ва тажрибадан фарқлаш профессионал мулоҳазани талаб қилади. Бухгалтерлар ва аудиторларнинг маълумоти ва касбий компетенциясига қўйиладиган талаблар назарда

тутилган қўлланиладиган касбий қоидалар ва стандартлар бундай мулоҳаза юритишни амалга оширишда аудиторга ёрдам бериши мумкин.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт жисмоний шахс ёки ташкилот бўлиши мумкинлиги ушбу юқоридаги талабларга қандай таъсир курсатиши тўғрисидаги масалани куриб чиқишда мулоҳазани қўллаш талаб этилади. Масалан, аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлигини баҳолашни ўтказишда эксперт ишидан аудитор илгари фойдаланган ташкилот эканлиги, бироқ аудитор ташкилот томонидан муайян келишув учун тайинланган алоҳида эксперт билан ишлаш тажрибасига эга эмаслиги аниқланиши мумкин; ёки аксинча, аудитор айрим эксперт иши билан таниш бўлиши, бироқ мазкур эксперт ҳозир ишлаётган ташкилотни билмаслиги мумкин, ҳар қандай ҳолда ҳам жисмоний шаснинг шахсий хусусиятлари ва ташкилотнинг бошқарув билан боғлиқ жиҳатлари (масалан, ташкилот томонидан қўлланилаётган сифатни назорат қилиш тизимлари) аудитор томонидан баҳолаш учун ўринли бўлиши мумкин.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт иши аудиторга қуйидаги жиҳатлардан бири ёки бир нечтасида ёрдам учун талаб этилиши мумкин:

- Тадбиркорлик субъекти ва унинг муҳити, шу жумладан унинг ички назорат тизими ҳақида тасаввур ҳосил қилиш;
- Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини аниқлаш ва баҳолаш;
- Молиявий ҳисобот даражасида баҳоланган рискларга нисбатан умумий жавоб ҳаракатларини белгилаш ва амалга ошириш;
- Тақдимномалар даражасида баҳоланган рискларга жавобан бўлғуси аудиторлик тартиб-таомилларини ишлаб чиқиш ва бажариш, шу жумладан назоратлар тестларини ўтказиш ёки моҳияти буйича текшириш тартиб-таомилларини бажариш;
- Молиявий ҳисоботлар бўйича фикр ҳосил қилишда олинган аудиторлик далилларининг етарлича тегишли хусусиятларини баҳолаш;

Молиявий ҳисоботларни таёрлаш учун тадбиркорлик субъекти раҳбариятига бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа бирон-бир соҳада касбий билимлар ва тажриба талаб этилган ҳолда (масалан, бу маълум кийинчиликлар туғдирши ёки тадбиркорлик субъекти раҳбарияти мазкур соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлмаслиги мумкин) муҳим бузиб кўрсатишлар рисклари ошиши мумкин. Агар молиявий ҳисоботларни тайёрлашда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти зарурий касбий билимлар ва тажрибага эга бўлмаса, ушбу рискларни кўриб чиқишда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиши мумкин. Тегишли назорат воситалари, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан жалб қилинган эксперт ишига тааллуқли назорат воситалари ҳам (агар улар мавжуд бўлса) муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини пасайтириши мумкин.

Агар молиявий ҳисоботларни тайёрлашда бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа бирон-бир соҳада касбий билимлар ва тажрибадан фойдаланилаётган бўлса, бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасида ишлаш кўникмаларига эга бўлган аудитор мазкур молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш учун зарур касбий билимлар ва тажрибага эга бўлмаслиги мумкин. Келишув партнёри келишув жамоаси ва аудитор томонидан жалб қилинган, келишув жамоаси таркибига кирмайдиган ҳар бир экспертлар жамулжам ҳолда аудит келишувини бажариш учун тегишли компотэнтлик ва қобилиятларга эга эканлигига ишонч ҳосил қилиши шарт. Шундан кейин аудитор келишув хусусияти, уни бажариш муддатларини ва келишувни бажариш учун зарур бўлган ресурслар кўламини аниқлаши лозим. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланш талаб этиладими, агар талаб этилса, қачон ва қай даражада фойдаланиш зарур деган масалаларнинг ҳал этилиши аудиторга бу талабларни бажаришга ёрдам беради. Аудит ўтказилишига қараб ёки вазият ўзгарган тақдирда, аудитордан аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланш

тўғрисида илгари қабул қилинган қарорларни қайта кўриш талаб этилиши мумкин.

Шунга қарамай, бухгалтерия ҳисоби ёки аудитдан бошқа тегишли соҳада мутахассис ҳисобланмайдиган аудитор мазкур соҳа ҳақида эксперт жалб қилмасдан аудит ўтказиш учун етарли тасаввур ҳосил қилишга қодир бўлиши мумкин. Бундай тасаввурни, масалан, қуйидагилар ёрдамида ҳосил қилиш мумкин:

- ўз молиявий ҳисоботларини тайёрлашда бундай касбий билимлар ва тажриба талаб этиладиган тадбиркорлик субъектлари аудитни ўтказиш тажрибаси;

- Муайян соҳада таълим олиш ёки касбий ривожланиш. Бу, масалан, ўқув курсларини ёки аудиторнинг тегишли соҳадаги масалалар билан ишлаш қобилиятини яхшилаш мақсадида мазкур соҳада касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган шахслар билан ўтказиладиган масалалар муҳокамасини ўз ичига олади. Бундай муҳокама аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг келишувни бажариш пайтида юзага келган муайян вазиятлар тўплами хусусидаги маслаҳатларидан фарқ қилади, зеро бунда мазкур экспертга муайян масала бўйича олинган маълумотларга асосланган тавсиялар бериш учун имконият яратадиган барча тегишли фактлар тақдим этилади;

- Бундай келишувларнинг бажарган аудиторлар билан масалаларни муҳокама қилиш;

Бироқ бошқа ҳолларда аудитор этарлича тегишли аудиторлик далилларини олиш учун ёрдамчи восита сифатида аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланишни зарур деб ҳисоблаши ёки бу ҳақида қарор қабул қилиши мумкин. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш тўғрисида қарор қабул қилишда кўриб чиқиладиган масалалар, масалан, тадбиркорлик субъекти раҳбарияти молиявий ҳисоботларни тайёрлашда ўзи жалб қилган эксперт ишидан фойдалангани ёки фойдаланмагани тўғрисидаги масалани кўриб чиқишини ўз ичига олади.

Аудитор эксперт эга бўлган билимлар соҳаси ҳақида юқорида тавсифланган воситалар ёрдамида ёки уларни мазкур эксперт билан муҳокама қилиш орқали тасаввур ҳосил қилиши мумкин.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишлайдиган билимлар соҳасининг аудитор учун аҳамиятга молик ҳисобланадиган жиҳатлари каторига қуйидагилар киради:

- Бундай экспертнинг билимлари соҳаси аудит ўтказиш учун аҳамиятга молик ҳисобланадиган ихтисосликларни қамраб оладими;
- Вирон-бир касбий ёки бошқа стандартлар, шунингдек қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг талаблари қўлланиладими;
- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт қандай тахминлар ва усулларни, шй жумладан моделларни (агар уларни қўллаш мумкин бўлса) қўллайди ва улар мазкур экспертнинг билимлари соҳаси учун умумэътироф этилган ҳамда молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш мақсадлари учун мақбул ҳисобланадими;
- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт фойдаланадиган ички ва ташқи маълумотлар ёки ахборотнинг хусусияти;

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг хусусияти, кўлами ва мақсадлари вазиятга қараб сезиларли даражада ўзгариши мумкин, худди шунингдек аудитор билан аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг тегишли вазифалари ва мажбуриятлари, аудитор ва жалб қилинган эксперт ўртасидаги муносабатлар хусусияти, муддатлари ва кўлами ҳам ўзгариши мумкин. Бинобарин, Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ташқи ёки ички эксперт эканидан қатъий назар, бу ҳолатларни аудитор ва жалб қилинган эксперт ўртасида келишиш талаб этилади.

Аммо, қуйидаги омиллар келишувни бошқа ҳолларда талаб этилганидан кўпроқ даражада муфассаллаштиришни ёки келишувни ёзма шаклда расмийлаштиришни талаб қилиши мумкин:

- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт алоҳида деликат муомалани талаб қиладиган маълумотлар ёки тадбиркорлик субъектининг махфий маълумотлари билан ишлайди;

- Аудитор ва Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг тегишли вазифалари ёки мажбуриятлари одатда кутилаётган вазифалар ёки мажбуриятлардан фарқ қилади;

- Кўпгина юрисдикцияларда фойдаланиладиган қонунчилик ёки тартибга солувчи органларнинг талаблари қўлланилади;

- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт иши тааллуқли бўлган масала ўта мураккаб масала ҳисобланади;

- Аудитор мазкур эксперт томонидан бажарилган ишдан илгари фойдаланмаганида;

- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг кўлами ва ўтказилаётган аудит нуқтаи назаридан унинг аҳамияти жуда ката бўлганд;

Аудитор билан аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ўртасидаги аҳдлашув кўпинча хат-битим шаклида тузилади. Иловада аудитор фикрига кўра бундай хат-битимга ёки аудитор томонидан жалб қилинган ташқи эксперт билан тузиладиган бошқа ҳар қандай шаклдаги битимга киритилиши мумкин бўлган масалалар санаб ўтилади.

Аудитор билан аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ўртасида ёзма аҳдлашув мавжуд бўлмаган ҳолда, мазкур аҳдлашувнинг мавжудлигини тасдиқловчи далиллар қаторига, масалан, қуйидагилар кириши мумкин:

- Режалаштириш буйича меморандум ёки тегишли иш ҳужжатлари, хусусан аудит ўтказиш дастури;

- Аудиторлик ташкилоти (фирмаси)нинг сиёсати ва тартиб-таомиллари;

Аудитор томонидан жалб қилинган ички эксперт билан боғлиқ ҳолда, белгилаб қўйилган ва мазкур экспертга нисбатан татбиқ этилиши мумкин бўлган сиёсат ва тартиб-таомиллар сиёсатнинг шу эксперт ишига тааллуқли бўлган қоидалари ҳамда тартиб-таомилларни ўз ичига олиши мумкин.

Аудиторнинг иш ҳужжатлари таркибида тегишли ҳужжатлар ҳажми бундай сиёсат ва тартиб-таомиллар хусусиятига боғлиқ бўлади. Масалан, агар аудиторлик ташкилоти (фирмаси) мазкур экспертнинг ишидан фойдаланиладиган вазиятларни тавсифловчи протоколларни муфассаллаштирган бўлса, аудиторнинг иш ҳужжатларида тегишли ҳужжатлар талаб этилмаслиги мумкин.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг хусусияти, кўлами ва мақсадларини келишишда эксперт роя қиладиган ҳар қандай тегишли техник стандартлар ёки бошқа касбий ёки соҳавий талабларни муҳокама қилиш кўпинча ўринли бўлиши мумкин.

Аудитор ва аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг тегишли вазифалари ва мажбуриятларини келишиш, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Аудитор ёки аудитор томонидан жалб қилинган эксперт бошланғич маълумотларни муфассал тестлашни амалга ошириши ёки амалга оширмаслиги тўғрисидаги масала;

- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг натижаларини ёки мазкур эксперт чиқарган хулосаларни тадбиркорлик субъекти ва бошқа томонлар билан муҳокама қилишга аудиторнинг розилиги ва ушбу эксперт иши натижаларининг тафсилотлари ёки у чиқарган хулосалардан зарур ҳолда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да модификацияланган фикрни ифодалаш учун асос сифатида фойдаланиш;

- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертни аудитор мазкур экспертнинг иши хусусида чиқарган хулосалари тўғрисида хабар қилиши ҳақидаги ҳар қандай аҳдлашуви;

Аудитор ва Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг тегишли вазифалари ва мажбуриятларини келишиш, масалан, бир-бирининг иш ҳужжатлари билан танишиш ва уларни сақлаш шартларини келишишни ҳам ўз ичига олади. Агар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт келишув жамоаси таркибига кирса, мазкур экспертнинг иш ҳужжатлари аудиторлик

хужжатларининг таркибий қисми ҳисобланади. Агар бунинг акси тўғрисида бирон-бир ахдлашув мавжуд бўлмаса, аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертларнинг иш хужжатлари уларнинг ўзига тегишли бўлади ва аудиторлик хужжатларининг таркибий қисми ҳисобланмайди.

Икки томонлама ахборот алмашинуви аудитор томонидан жалб қилинган эксперт тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва қўламини аудит ўтказиш бўйича бошқа иш билан тегишли равишда бирлаштириш ва аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг мақсадларига аудит ўтказиш жараёнида тегишли ўзгартиришлар киритишга қўмаклашади. Масалан, аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши аудиторнинг аҳамиятли риск тўғрисидаги хулосалари билан боғлиқ бўлса, ҳам мазкур экспертнинг иши якунланганидан сўнг тақдим этиладиган расмий ҳисобот, ҳам ишни бажаришга қараб бериладиган оғзаки ҳисоботлар мақбул бўлиши мумкин. Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт билан ахборот алмашинувини амалга ошириш учун муайян партнёрлар ёки ходимларни тайинлаш, шунингдек мазкур эксперт ва тадбиркорлик субъекти ўртасида ахборот алмашинувини таъминлаш учун бажариладиган тартиб-таомилларни белгилаш, айниқса йирик келишувларда, ахборот алмашинувини ўз вақтида ва самарали амалга ошириш имконини беради.

Тегисли ахлоқий талабларда назарда тутилган, аудиторга нисбатан қўлланиладиган махфийликка риоя қилиш тўғрисидаги қоидалар аудитор томонидан жалб қилинган экспертга нисбатан ҳам қўлланилиши лозим. қонунчилик ёки меъёрий хужжатларда қўшимча талаблар белгиланиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти ҳам аудитор томонидан жалб қилинган ташқи экспертлар билан махфийликка риоя қилиш тўғрисидаги махсус қоидаларни келишиши талаб этилиши мумкин.

Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг компетентлиги, қобилиятлари ва объективлигини аудитор томонидан баҳолаш, жалб қилинган экспертнинг билимлари соҳаси билан аудиторнинг танишлиги ва жалб қилинган эксперт томонидан бажарилаётган ишнинг хусусияти мазкур

эксперт ишининг аудитор мақсадларига мувофиқлигини баҳолаш бўйича аудиторлик тартиб-таомилларининг хусусияти, уларни бажариш муддатлари ва кўламига таъсир кўрсатади.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг аудитор мақсадларига мувофиқлигини баҳолаш бўйича махсус тартиб-таомиллар, масалан, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертга расмий сўровлар юбориш;

- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иш ҳужжатлари ва ҳисоботларини кўриб чиқиш;

Тасдиқловчи тартиб-таомиллар, хусусан:

- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг ишини кузатиш;
- Эълон қилинган маълумотларни, масалан, обрўли, хурматга лойик манбаалардан олинган статистик ҳисоботларни ўрганиш;

- Учинчи шахслар томонидан берилган тегишли саволларни тасдиқлаш;

- Муфассал таҳлилий тартиб-таомилларни бажариш;
- Ҳисоб-китобларни такроран ўтказиш;
- Масалаларни тегишли касбий билимлар ва тажрибага эга бўлган бошқа эксперт билан муҳокама қилиш, масалан, агар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг натижалари ёки у чиқарган хулосалар бошқа аудиторлик далиллари билан мос келмаса;

- Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг ҳисоботини тадбиркорлик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиш;

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг ҳисоботда ёки бошқа кўринишда тақдим этилган топилган натижалари ёки у чиқарган хулосаларнинг ўринлилиги ва асослилигини баҳолашда кўриб чиқиш учун ўринли бўлган омиллар, масалан, қуйидагиларни кўриб чиқишни ўз ичига олади:

- Улар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишлайдиган соҳа ёки касбда қабул қилинган ҳар қандай стандартларга мувофиқ ифодаланганми;

- Улар, шу жумладан аудитор билан келишилган мақсадлар, бажарилаётган иш кўлами ва қўлланилаётган стандартларга ҳавола аниқ ифодаланганми;

- Улар тегишли давр маълумотларига асосланганми ва вазиятга қараб, ҳисобот давридан кэинги ҳодисаларни ҳисобга оладими;

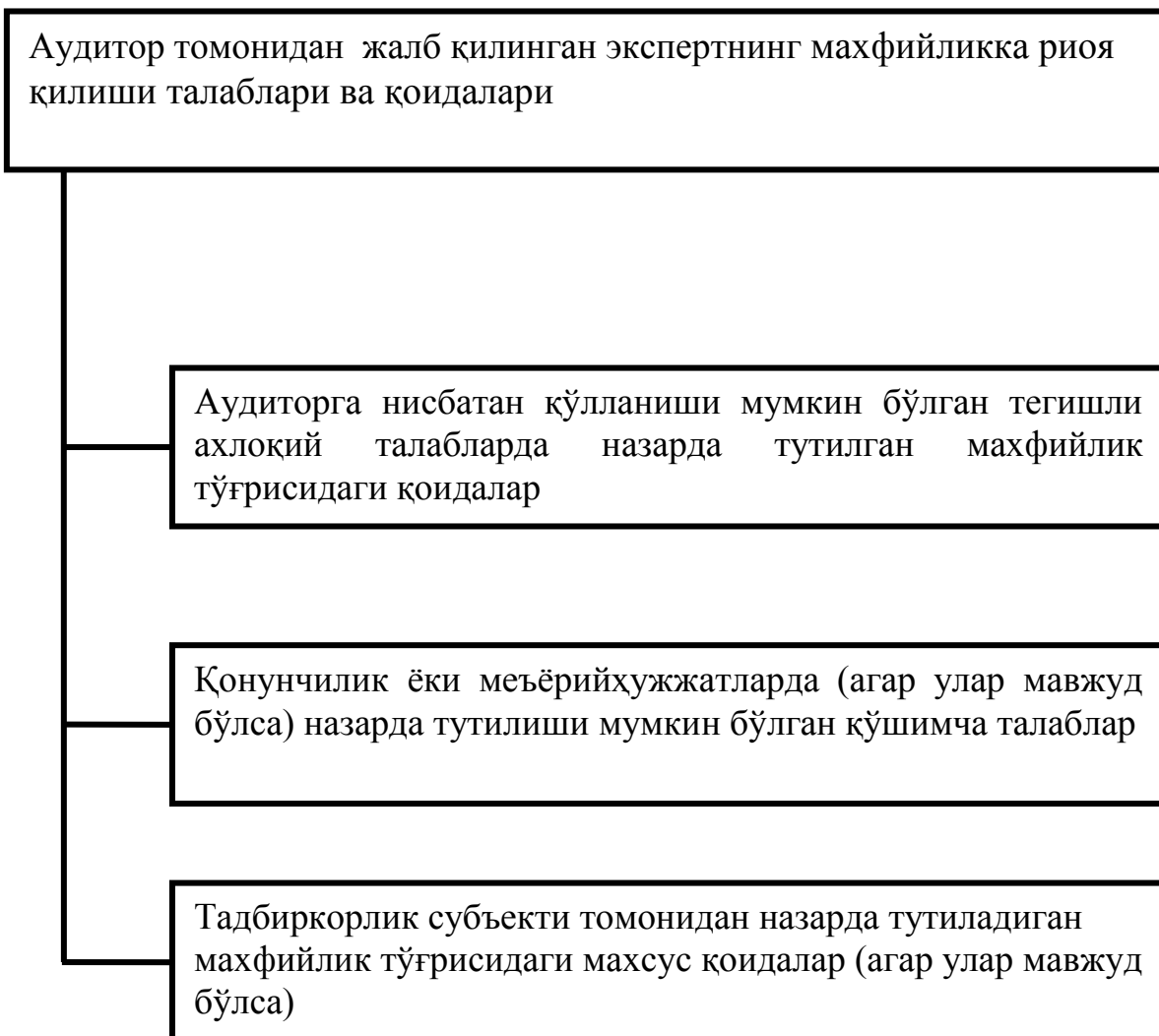
- Уларга нисбатан бирон-бир изоҳлар, фойдаланиш учун чеклашлар ёки меъёрлар татбиқ этиладими, агар татбиқ этилса, улар аудитор учун бирон-бир оқибатларга сабаб бўладими;

- Улар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт дуч келган хатолар ёки ҳатто чикшишларнинг тегишли таҳлилига асосланганми;

Агар аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши тахминлар ва усулларни, шу жумладан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан ҳисоблаб чиқилган баҳолар замирида ётувчи моделларни (агар уларни қўллаш мумкин бўлса) баҳолашдан иборат бўлса, аудиторлик тартиб-таомиллари, энг аввало, аудитор томонидан жалб қилинган эксперт мазкур тахминлар ва усулларни тегишли равишда кўриб чиққанини баҳолашга қаратилиши мумкин. Агар аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан танланган қатъий баҳо билан солиштириш учун аудиторнинг қатъий баҳоси ёки баҳолар диапазонини шакллантиришдан иборат бўлса, аудиторлик тартиб-таомиллари, энг аввало, тахминлар ва усулларни, шу жумладан аудитор томонидан жалб қилинган эксперт қўллаётган моделларни (агар уларни қўллаш мумкин бўлса) баҳолашга қаратилиши мумкин.

Қуйидаги чизма орқали аудитор томонидан жалб қилинган эксперт маълумотлар билан ишлашда махфийликни қайси ҳолларда қўллаши ва бу қоидалар ёки талаблар қачон пайдо бўлишини кўришимиз мумкин. Бу қоидалар ва талаблар «Эксперт хизматида фойдаланиш» номли 620-сон

АХСда кетириб ўтилган ва унга асосан аудиторлик текширувларида аудитор томонидан жалб қилинган эксперт махфийликдан фойдаланиши мумкин.



6-чизма. Аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг махфийликка риоя қилиши талаблари ва қоидалари.¹²

Агар аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши жиддий тахмилар ва усуллардан фойдаланишни назарда тутса, аудитор томонидан мазкур тахминлар ва усулларни баҳолашда кўриб чиқилиши ўринли бўлган омиллар қуйидагиларни аниқлашни ўз ичига олади:

- Улар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт эга бўлган билимлар соҳасида умумэътироф этилганми;

¹² «Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли 620-сон АХС асосида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

- Улар молиявий ҳисоботлар тақдим этиш учун қўлланиладиган асос талабларига мос келадими;
- Улар махсус моделлардан фойдаланишга боғлиқми;
- Улар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг тахминлари ва усулларига мос келадими, агар мос келмаса, бунинг сабабларини ва фарқларнинг таъсирини аниқлаш;

Агар аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши мазкур экспертнинг иши учун аҳамиятга молик бўлган бошланғич маълумотлардан фойдаланишни назарда тутса, кўрсатилган маълумотларни тестлаш учун қуйидаги тартиб-таомиллардан фойдаланилиши мумкин:

- Маълумотларнинг келиб чиқишини тасдиқлаш, шу жумладан тасаввур ҳосил қилиш ва мазкур маълумотларга нисбатан ички назоратларини тестлаш (агар бу усулни қўллаш мумкин бўлса) ва, вазиятга қараб, уларни экспертга топшириш;

- Маълумотларни уларнинг тўлиқлиги ва ички изчиллигини нуқтаи назаридан кўриб чиқиш;

Аксарият ҳолларда бошланғич маълумотларни аудитор тестлаши мумкин. Бироқ, айрим ҳолларда, аудитор томонидан жалб қилинган эксперт фойдаланаётган маълумотлар ўз хусусиятига кўра экспертнинг билимлари соҳасига нисбатан юксак техникавий ҳисобланганда, бошланғич маълумотлар шу эксперт томонидан тестланиши мумкин. Агар бошланғич маълумотларни тестлашни аудитор томонидан жалб қилинган эксперт амалга оширган бўлса, аудитор томонидан жалб қилинган эксперт расмий сўров юбориш ёки мазкур эксперт тестларини кўриб чиқиш ушбу маълумотларнинг ўринлиги, тўлиқлиги ва аниқлигини аудитор томонидан баҳолашни тегисли усули бўлиши мумкин.

Агар аудитор аудитор томонидан жалб қилинган экспертнинг иши аудиторнинг мақсадларига мос келмайди деган хулосага келган бўлса ва аудитор мазкур масалани, ҳам эксперт, ҳам аудитор томонидан қўшимча иш бажарилишини талаб қилиши ёки бошқа экспертни ёллаши ёки жалб этишни

талаб қилиши мумкин бўлган қўшимча аудиторлик тартиб-таомиллари ёрдамида ҳал қила олмаса, бу аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да модификацияланган фикр билдиришни талаб қилиши мумкин, чунки аудитор етарлича тегшили аудиторлик далилларини олмаган.

Айрим ҳолларда қонун ёки меъёрий ҳужжат, масалан, давлат секторида шаффофликни таъминлаш мақсадида аудитор томонидан жалб қилинган экспертга ҳавола этишни талаб қилиши мумкин.

Айрим ҳолларда модификацияланган фикр билдирилган аудиторлик ҳисоботда модификациянинг табиатини тушунтириб бериши аудитор томонидан жалб қилинган экспертга ҳавола этиш ўринли бўлиши мумкин. Бундай вазиятларда аудитор тегшли ҳавола этишни амалга оширишдан олдин аудитор томонидан жалб қилинган эксперт рухсатини олиши талаб этилиши мумкин.

Янгиланган ва қайта ишланган халқаро аудиторлик стандартларининг 2008 йилгача амал қилган стандартлардан фарқи шундаки, аудиторлик фаолиятида ишлатиладиган барча атамалар тавсифи билан батафсил ифода қилинган. янги таҳрирдаги халқаро аудиторлик стандартлари ўзининг шаффофлиги ва аниқлиги билан ажралиб туради. Аудитнинг халқаро стандартларидан фойдаланиш ҳар қайси давлатда аудиторлик фаолиятининг ривожланишига ва такомиллашувига ижобий таъсир кўрсатади. Турли мамлакатлар амалиётида халқаро аудиторлик стандартларидан фойдаланиш даражаси турличдир. Айрим мамлакатлар халқаро стандартларни ўз миллий стандартларини ишлаб чиқишда асос қилиб оладилар.

Эксперт ишларида қуйидаги таҳлилий амаллар энг кўп тарқалган ҳисобланади:

- молиявий ҳисобот маълумотларини ҳисоб регистрлари ва дастлабки ҳужжат маълумотлари билан қиёслаш;

- ҳисобот давридаги ҳисоботнинг турли моддалари ўртасидаги нисбатларни олдинги даврлардаги шундай нисбатларга солиштириш;

- бошқарув ахборотини, хусусан маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми

тўғрисидаги маълумотларни пул ва натура бирлигида таққослаш;

-молиявий кўрсаткичларни (молиявий коэффициентларни) тармоқ ўртача қиймати билан таққослаш.

Молиявий коэффициентлар корхона молиявий ҳолатининг нисбий кўрсаткичидир. Молиявий коэффициентлардан қуйидаги мақсадда фойдаланилади:

-баланс тафсилотларини чуқурлаштириш учун;

-молиявий ҳолатни ўтган йилларнинг кўрсаткичлари билан таққослаш учун;

-меъёрий ҳолатдан четга чиқишни аниқлаш учун мезон сифатида.

Эксперт ўз вазифасини бажарар экан ҳисоботдаги ахборотнинг ҳар бир алоҳида элементи ишончилигини тасдиқловчи алоҳида далилларни тўплайди. Далиллар назорат қилишда, тестлаш чоғида ҳамда у ёки бу хўжалик операстияларининг моҳиятини текшириш чоғида тўпланади. Йиллик молиявий ҳисобот тўғрисида ишончли ахборот олишдан ким кўпроқ манфаатдорлиги нуқтайи назаридан бу масалага яна қайтайлик ва уларни ички ва ташқи манфаатдор томонларга ажратайлик. Ташқи фойдаланувчилардан баъзилари кўп ҳолларда молиявий ҳисоботни ишончилигини тасдиқловчи ўзлари учун зарур иқтисодий ахборот–қўшимча далилларни олишни хоҳлайдилар.¹³

Экспертнинг амалий мақсади ҳисоботнинг энг муҳим элементлари тўғрисида тегишли эксперт далилларини тўплаш, сўнгра эса тўпланган далилларга асосланиб хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий натижаларига умумий баҳо беришдан иборат.

Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишининг ҳисоботда ёки бошқа кўринишда тақдим этилган топилган натижалари ёки у чиқарган хулосаларнинг ўринлилиги ва асослилигини муҳим аҳамият касб этади. Ушбу натижалар аудиторлик хулосасининг ҳам юқори сифатли бўлишини таъминлайди.

¹³ №16 АФМС -«Эксперт ишидан фойдаланиш» номли», 27.07.1999 й

III боб бўйича хулоса

Диссертациянинг 3-бобида эксперт хизматидан фойдаланиш жараёнини такомиллаштириш истиқболларига эътибор қаратилди. Хусусан, мазкур бобда эксперт хизматидан фойдаланишда халқаро стандартларни қўллаш, аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланишни такомиллаштириш тартиби қуйидаги босқичларда олиб бориш асосида ёритилди:

- аудиторлик текшируви ўтказилаётган соҳа бўйича эксперт ишига бўлган заруриятни аниқлаш;
- ушбу соҳани текширишда эксперт хизматини тўғри ташкил қилиш;
- эксперт ишини олиб боришда фан-техника ютуқларидан фойдаланиш;
- эксперт далилларини олишни тўғри йўлга қўйиш ва уларнинг ишончлилигини таъминлаш;

Эксперт фойдаланилган тахминлар ва усуллар мослиги ва оқилоналиги ҳамда улар қўлланиши юзасидан масъулиятга эга бўлади. Аудитор шунга ўхшаш малакага эга эмас, шу боис, у ҳар доим ҳам экспертнинг тахминлари ва усулларини инкор эта олмайди. Шунга қарамасдан, мижоз бизнесини билишлик ва бошқа аудиторлик муолажаларининг натижаларига асосланиб, аудитор фойдаланилган тахминлар ва усуллар тўғрисида тушуниш олиши ва улар тегишли ва оқилона эканлигини кўриб чиқиши лозим.

Агар эксперт ишининг натижалари етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларини тақдим этмаса ёки бошқа аудиторлик далилларга изчил бўлмаса, аудитор ушбу муаммони ҳал этиши лозим. Бу мақсадга эришиш учун, субъект ва эксперт билан муҳокама ўтказиш ҳамда бошқа экспертни таклиф этиш ёки аудиторлик ҳисоботни модификациялаштиришдан иборат қўшимча муолажаларни қўллаш мумкин.

Хулоса

Бугунги кунда республикамизда аудиторлик фаолияти, хусусан аудиторлик фаолиятида эксперт ишларидан фойдаланишни ривожлантириш борасида бир қанча ҳуқуқий-меъёрий ҳужжатлар қабул қилинган. Айниқса, Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида»ги 4-апрел 2007 йил 615-сонли қарори қабул қилинди. Бундан ташқари «Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли 620-сон халқаро аудит стандартининг жорий қилиниши, Ўзбекистон Республикасининг Хўжалик процессуал кодекси ва Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодексларида эксперт ва унинг хулосаси ҳақида моддалар ишлаб чиқилгани, шунингдек, 16-сонли АФМС яъни, “Эксперт ишларидан фойдаланиш” номли стандарт тузилгани аудиторлик текширувлари жараёнларида эксперт ишларидан фойдаланишни ривожлантиришдаги жуда муҳим омиллар бўлди.

Аудиторлик текширувларида экспертларнинг корхоналарда ўтказаятган эксперт текширувларининг бош мақсади корхоналарнинг ҳисоботларидаги бухгалтерия ҳисоби ва аудитдан бошқа соҳалардаги маълумотларни тўғри шакллантирилганини тасдиқлаб беришдир.

-текшириш усуллари махсус билимга эга бўлмаган шахслар учун тушунарли баён этилган ва зарур бўлганда эксперт хулосаларининг тўғрилигини мазкур изланишларни такрорлаб текшириш мумкин бўлган даржада батафсил бўлиши зарур;

Аудиторлик текшируви жараёнида эксперт ишини самарли ташкил қилиш учун қуйидаги текширишларни амалга ошириш керак:

-таҳминларни ўрганиш чоғида қабул қилинган тушунтиришлар асосланиши;

-қўйилган масалаларни ҳал этишда эксперт томонидан қўлланилаган меъёрий ҳужжатлар, уларни нашр қилган орган ва санаси кўрсатилиши;

-ҳал қилувчи масалага доир хулосани асослайдиган, текшириш

натижаларининг фикр мулоҳазалар батафсил баён қилинган эксперт баҳоси шакллантирилиши.

Аудиторлик текширувида эксперт иши олиб бориладиган соҳанинг қуйидаги жиҳатлари аудитор учун аҳамиятга молик бўлиши керак:

- Бундай экспертнинг билимлари соҳаси аудит ўтказиш учун аҳамиятга молик ҳисобланадиган ихтисосликларни қамраб оладими;

- Бирон-бир касбий ёки бошқа стандартлар, шунингдек қонунчилик ва тартибга солувчи органларнинг талаблари қўлланиладими;

- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт қандай таҳминлар ва усулларни, шй жумладан моделларни (агар уларни қўллаш мумкин бўлса) қўллайди ва улар мазкур экспертнинг билимлари соҳаси учун умумэътироф этилган ҳамда молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш мақсадлари учун мақбул ҳисобланадими;

- Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт фойдаланадиган ички ва ташқи маълумотлар ёки ахборотнинг хусусияти;

Экспертнинг ҳисоботда тақдим этилган топилган натижалари ёки чиқарган хулосаларнинг ўринлилиги ва асослилигини баҳолашда қуйидаги омилларни кўриб чиқиш мақсадга мувофиқдир:

- Улар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишлайдиган соҳа ёки касбда қабул қилинган ҳар қандай стандартларга мувофиқ ифодаланганми;

- Улар, шу жумладан аудитор билан келишилган мақсадлар, бажарилаётган иш кўлами ва қўлланилаётган стандартларга ҳавола аниқ ифодаланганми;

- Улар тегишли давр маълумотларига асосланганми ва вазиятга қараб, ҳисобот давридан кэйинги ҳодисаларни ҳисобга оладими;

- Уларга нисбатан бирон-бир изоҳлар, фойдаланиш учун чеклашлар ёки меъёрлар татбиқ этиладими, агар татбиқ этилса, улар аудитор учун бирон-бир оқибатларга сабаб бўладими;

- Улар аудитор томонидан жалб қилинган эксперт дуч келган хатолар ёки чэтга чиқишларнинг тегишли таҳлилига асосланганми;

Эксперт ишини ўтказиш босқичлари ва уларда қўлланиладиган амалларни янада ривожлантириш бўйича илмий асосланган тавсия ва таклифлар ишлаб чиқилган бўлиб, улар қуйидагиларда ўз ифодасини топган:

- республикамизда эксперт хизматларидан фойдаланишни амалга оширишнинг мақсади, вазифалари ва ўзига хос бўлган амалларлар мавжудлигини асослаб бериш ;
- эксперт ишларини олиб бориш объектининг фаолиятини

Мазкур мавзу устида татқиқот олиб бориш натижасида қуйидаги таклифлар вужудга келди:

1) Аудиторлик текширувларида эксперт ишларидан фойдаланиш асосида даилларини олиш жараёнида таҳлилий амалларни қўллашни янада кенгайтириш, аудиторлик фаолиятини меъёрий-ҳуқуқий тартибга солишнинг ривожланиш босқичлари аниқлаштириш;

2) Мамлакатимизда эксперт ишларидан фойдаланишда 16-сонли АФМС яъни “Эксперт ишларидан фойдаланиш” номли стандартни татбиқ қилиш ва ундан амалиётда фойдаланишни такомиллаштириш мақсадида «Эксперт хизматидан фойдаланиш» номли 620-сон халқаро аудит стандартининг меъёрларидан кенгроқ фойдаланиш;

3) Фойдаланувчилар учун эксперт ишларидан фойдаланиш натижаларини тушуниш осон бўлишлигини ҳисобга олган ҳолда, баъзи аудиторлик компанияларининг ўзи ҳам бу стандартларнинг туб моҳиятини тушуниб етмаганликлари оқибатида ноҳаққоний хулосалар берилишини олдини олиш мақсадида мамлакатимизнинг шу соҳадаги йирик олимлар ва тажрибали аудиторлари билан биргаликда аудитнинг миллий стандартларига мисоллар ёрдамида батафсил шарҳ берилишини йўлга қўйиш лозим;

Магистрлик диссертациясида ишлаб чиқилган таклиф ва тавсияларнинг амалиётга тадбиқ қилиниши аудиторлик текширувларида эксперт хизматидан фойдаланишни такомиллаштиришда ўзига хос ўрин эгаллайди.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ

I. Меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар

I.1. Ўзбекистон Республикасининг Қонунлари

1. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси. - Т.: Ўзбекистон, 2003.
2. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. – Т.: Адолат, 2008.
3. Ўзбекистон Республикасининг Хўжалик процессуал кодекси. – Т.: Адолат, 2008.
4. Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни - Тошкент 1996 й. 30 август.
5. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни (янги таҳрири) 2000 й. 26 май. //Солиқлар ва божхона хабарлари, 2000 йил 13 июнь.

I.2. Ўзбекистон Республикаси Президенти Фармонлари ва Қарорлари

6. Ўзбекистон Республикаси Президентининг “2011-2015 йилларда республика молия-банк тизимини янада ислоҳ қилиш ва барқарорлигини ошириш ҳамда юқори халқаро рейтинг кўрсаткичларига эришишнинг устувор йўналишлари тўғрисида”ги Қарори. 26.11.2010., ПҚ-1438-сон. www.lex.uz
7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-4720 Фармони. www.lex.uz

I.3. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси Қарорлари

8. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 22 сентябрдаги «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларнинг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги 365-сонли қарори.-Т.: «Халқ сўзи», 2000 й, 26 сентябрь. www.lex.uz
9. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2006 йил 16 октябрдаги “Устав фондида давлат улуши бўлган корхоналарнинг самарали

бошқарилишини ва давлат мулкани зарур даражада ҳисобга олинишини таъминлаш чора-тадбирлари тўғрисида”ги 215-сонли Қарори. www.lex.uz

I.4. Ўзбекистон Республикаси вазирликларининг меъёрий ҳужжатлари

10. Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги “Молиявий ҳисобот шакллари ва уларнинг тўлдирилиши бўйича қоидаларни тасдиқлаш тўғрисида” ги 140-сонли буйруғи. www.lex.uz

II. Ўзбекистон Республикаси Президенти И.А. Каримов асарлари

11. Каримов И. 2012-йил Ватанимиз тараққиётини янги босқичга кўтарадиган йил бўлади. –Т. Ўзбекистон. 2012. 128-бэт

12. Каримов И.А. Бош мақсадимиз – кенг кўламли ислохотлар ва модернизация йўлини қатъият билан давом эттириш. –Т.: Ўзбекистон, 2013. 86-бэт

13. Каримов И. 2014 йил юқори ўсиш суръатлари билан ривожланиш, барча мавжуд имкониятларни сафарбар этиш, ўзини оқлаган ислохотлар стратегиясини изчил давом эттириш йили бўлади. –Т. Ўзбекистон. 2014. 64 бет.

14. Каримов И.А. 2015 йилда иқтисодиётимизда туб таркибий ўзгаришларни амалга ошириш, модернизация ва диверсификация жараёнларини изчил давом эттириш ҳисобидан хусусий мулк ва хусусий тадбиркорликка кенг йўл очиб бериш - устувор вазифамиздир. Мамлакатимизни 2014 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2015 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маъруза. -Т.: “O`zbekiston”. 2015. 72 бет.

III. Илмий монография, ўқув қўлланма ва дарсликлар

15. Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. пособие. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 447 с

16. Булыга Р.П. Аудит: учебник для бакалавров. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 431 с.
17. Воронина Л. И. Аудит. Теория и практика. Учебник для бакалавров – М.: Омега-Л, 2011. 680 с.
18. Грачева М.Е. Международные стандарты аудита (МСА): Учебное пособие. - М.: Издательство ПРИОР, 2005. - 100 с.
19. Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. -Т.: Ўзбекистон миллий энциклопедияси. 2003.-612 б.
20. Ерофеева В. А., Пискунов В. А., Битюкова Т. А. Аудит – М.: Юрайт, 2012. 640 с.
21. Жарыгласова Б.Т. Международные стандарты аудита. Учебное пособие. - М.: НОРУС, 2005. - 400 с.
22. Карагод В. С. Аудит. Теория и практика. –М.: Юрайт, 2012. 6 стр.
23. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит. Учебное пособие. - М.: КНОРУС, 2005. - 240 с.
24. Подольский В. И., Савин А.А. Аудит –М.: Юрайт, 2012. 592 стр.
25. Рогуленко Т.М. Аудит. –М.: Юрайт, 2012. 540 с.
26. Сафонова М.Ф., Жминько С.И. Практический аудит. –М.: Феникс, 2012. 512 с.
27. Савин А.А., Савин И.А., Савин Д.А. Аудит для магистров. Теория аудита. –М.: Инфра-М, 2012. 272 с.
28. Суглобов А. Е., Жарылгасова Б. Т., Савин В.Ю., Бухгалтерский учет и аудит – М.: Титан эффект, 2012. 520 с.
29. Суйц В.П, Ситникова В.А. Аудит: учебное пособие. - 2-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2010. – 168 с.
30. Ситнов А.А. Операционный аудит: теория и организация. Учебное пособие. –М.: Высшее образование, 2011. 240 с.
31. Савин А.А., Савин И.А., СавинД.А. Аудит для магистров. Практический аудит. –М.: Инфра-М, 2012. 192 с.

32. Fayziyev SH.N., Dusmuratov R.D., Karimov A.A., Qo`ziyev I.N., Avlokulov A.Z. Audit. Darslik. –T.: “IQTISOD-MOLIYA”, 2015. 392 b.
33. Харченко О.Н., Самусенко С.А., Фёрова И.С. Аудит: практикум. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Кнорус, 2010. – 288 с.
34. Хоханова И. И., Хахонова Н. Н., Богатая И. Н. Аудит – М.: Мини Тайп, 2011. 464 с.
35. Черных М.Н., Юдина Г.А. Основы аудита: учебное пособие. – 4-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2011. – 352 с.
36. Юдина А.В. Основы аудита: учебное пособие. – М.:Кнорус, 2011. – 352 с.

IV. Авторефератлар

- 37.Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари: Иқт.фан.док. дис. ...автореф. – Тошкент: Ўз.Р.БМА. 2009. – 34 б.
- 38.Ҳамдамов Б.К. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: Иқт.фан.док. дис. ...автореф. – Тошкент: Ўз.Р.БМА. 2007. – 33 б.

V. Хорижий илмий адабиётлар

39. Bernstein. Financial Statement Analysis: Theory, Application, and Interpretation, fifth edition 2007, 325p.
40. Roger H. Hermanson James Don Edwards, Michel W. Maher. Accounting a Business Perspective. Sixth edition 2005. 369p.
41. Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. Financial Accounting. Miami University Press, 2008. 524p.

VI. Интернет сайтлари

42. <http://www.audit.uz>.

- 43. <http://www.gov.uz>.
- 44. <http://www.lex.uz>.
- 45. <http://www.mf.uz>.
- 46. <http://www.uza.uz>.

VII. Илмий мақола ва конференция тезислари

- 47. Илхамов Ш. Ички назорат тизими – аудиторлик текшируви жараёнининг асосий элементи // Молия. – Тошкент, 2010. – №1. 90-92 бетлар.
- 48. Қўзиев И. Акциядорлик жамиятларида аудитни режалаштиришнинг сифатини ошириш// Молия. – Тошкент, 2010. – №2. 81-84 бетлар.