

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

ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ

МАГИСТРАТУРА БЎЛИМИ

Қўлёзма ҳукукида

АББОСОВ АФЗАЛ ТОИРОВИЧ

**ЭКСПЕРТ ИШЛАРИДА АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВИДАН
ФОЙДАЛАНИШ**

Мутахассислик: 5А340902-“Аудит”

Магистр академик даражасини олиш учун ёзилган

ДИССЕРТАЦИЯ

Илмий раҳбар: _____ и.ф.д., профессор М.М.Тўлаходжаева

ТОШКЕНТ – 2012

Диссертация Тошкент молия институти «Аудит» кафедрасида
бажарилган.

Илмий раҳбар

и.ф.д., профессор М.Тўлаходжаева

Расмий оппонент

и.ф.н., доцент И.Қўзиев

Кафедра мудири

и.ф.н., профессор Ш.Файзиев

Магистратура бўлими бошлиғи

и.ф.н., доцент Х.Ахмедов

МУНДАРИЖА:

Кириш	3
I боб. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик текшируви жараёнида эксперт хизматидан фойдаланишни ташкил этишнинг назарий-ҳуқуқий асослари	8
1.1. Аудиторлик текширувида эксперт ишларидан фойдаланишнинг моҳияти ва аҳамияти.	8
1.2. Эксперт хизматидан фойдаланишнинг ҳуқуқий жиҳатлари.	15
II боб. Эксперт хизмати ишини ташкил этишнинг ҳозирги амалиёти.	26
2.1. Аудиторлик текширувида эксперт хизмати ишини юритиш тартиби.	26
2.2. Эксперт ишларида аудиторлик далилларни тўплаш тартиби. . .	34
2.3. Эксперт ишларида таҳлилий амалларни бажариш тартиби.	53
III боб. Эксперт хизматидан фойдаланиш жараёнини такомиллаштириш истиқболлари.	60
3.1. Эксперт хизматидан фойдаланишда халқаро стандартларни қўллаш истиқболлари.	60
3.2. Аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланишни такомиллаштириш.	71
Хулоса.	77
Фойдаланилган адабиётлар рўйхати.	79
Иловалар.	86

Кириш

Тадқиқот мавзусининг долзарблиги. Ўзбекистон иқтисодиётида хусусий секторни кенгайтириш, тадбиркорликни жадал суръатлар билан ривожлантириш, умуман бизнес учун қулай муҳит яратиш ва унинг кафолатларини мустаҳкамлаш - муҳим устувор йўналишлардан бири ҳисобланади. Мустақилликнинг илк йилларида Президентимиз томонидан белгилаб берилган иқтисодиётни ривожлантиришнинг устувор йўналишлари бугунги кунга келиб ўзининг ижобий натижаларини бермоқда.

Шу ўринда Президентимиз И.А.Каримов таъкидлаганидек, «Айни пайтда биз ўз вақтида танлаб олган иқтисодий тараққиёт моделининг нақадар тўғри эканини ва амалда ўзини тўла оқлаганини ҳаётнинг ўзи яна ва яна тасдиқлаб бермоқда. Ушбу моделнинг тамойиллари асосида мамлакатимизни ислоҳ этиш ва модернизация қилиш бўйича ҳар томонлама ва чуқур ўйланган тадрижий тараққиёт дастурини изчил амалга оширганимиз инқирознинг, жаҳон бозоридаги кескин ўзгариш ва беқарорликнинг иқтисодиётимизга, молия ва банк тизимига салбий таъсирини сезиларли даражада камайтириш имконини берди»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, ҳукуқий-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.

¹ Каримов И.А. Барча режа ва дастурларимиз Ватанимиз тараққиётини юксалтириш, халқимиз фаровонлигини оширишга хизмат қилади. -Т.: «Ўзбекистон», 2011. 4 б.

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.

Мавзунинг ўрганилганлик даражаси. Аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш масалалари хорижий иқтисодчи олимлар З.Аххель, В.Беренс, Ю. Богатин, Н. Брук, М. Джонк, Н.Игошин, В.Ковалев, Б.Нидлз, В.Палий, Дж.Фостер, Ч.Хорнгрен, В.Швандар, А.Шеремет, Р.Энтонилар катта ҳисса қўшганлар. Республикамиз иқтисодчи олимларидан Р.Дўстмуратов, А.Ибрагимов, А.Каримов, А.Пардаев, М.Пардаев, З.Маматов, М.Тўлахўжаева, Ш.Ҳайдаров, Б.Ҳамдамов, Б.Ҳасанов ва бошқаларнинг ишларида кенг ўрин олган.

Бироқ ушбу иқтисодчи олимларнинг илмий ишлари иқтисодиётни модернизациялаш шароитида аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш борасидаги муаммоларни тўлиғича ҳал қилиб бера олмади. Чунки уларнинг илмий ишларида аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш тартиби тўлиқ очиб берилмаган ҳамда халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш йўналишлари тўлиқ белгилаб берилмаган.

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:

- иқтисодийни модернизациялаш шароитида эксперт хизматидан фойдаланишни ташкил этишнинг назарий-ҳуқуқий асосларини тадқиқ қилиш;
- аудиторлик текширувида эксперт ишларидан фойдаланишнинг моҳияти ва аҳамиятини очиқ 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.

Тадқиқот предмети бўлиб, аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш масалалари ҳисобланади.

Тадқиқот объекти. Тадқиқот объекти қилиб, «Одил-аудит» аудиторлик ташкилотининг молиявий ҳисобот маълумотлари олинди.

Тадқиқотнинг назарий ва услубий асослари бўлиб, Ўзбекистон Республикасининг Қонунлари, Ўзбекистон Республикаси Президенти И.А.Каримов асарлари, нутқлари ва мақолаларида иқтисодий ислохотларни чуқурлаштириш, мамлакат халқаро иқтисодий муносабатларини ривожлантиришга оид масалалари бўйича баён этган хулосаларидан муҳим манба сифатида фойдаланилди. Бундан ташқари илмий ишда асос бўлиб, аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш бўйича республикамизнинг қонуний-меъёрий ҳужжатлари, Молия Вазирлиги низом ва йўриқномалари, шунингдек, мамлакатимиз етакчи олимлари ва

мутахассисларининг ушбу муаммога оид илмий-тадқиқот натижаларидан фойдаланилди.

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

- иқтисодиётни модернизациялаш 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 аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланишни халқаро талаблар асосида ташкил этилишига имконият яратади.

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

Тадқиқот натижаларини синовдан ўтказиш. Диссертация иши юзасидан 2011 йил 18 майда Тошкент Молия институтида ўтказилган “Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида “Молия банк, солиқ, суғурта, қимматли қўғозлар бозори, инвестиция, бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимларини такомиллаштириш масалалари”га бағишланган

магистрантларнинг XI анъанавий илмий-амалий конференцияси “Аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланиш” ва “Эксперт хизмати ишини ташкил қилиш” номли мақолалари асосида маъруза қилинган ва конференция иштирокчилари томонидан ижобий баҳоланган.

Диссертация ишининг тузилиши ва ҳажми. Диссертация кириш, 3 боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат бўлиб, унинг ҳажми 85 бетни ташкил қилади.

**I боб. Иқтисодийни модернизациялаш шароитида аудиторлик
текшируви жараёнида эксперт хизматидан фойдаланишни ташкил
этишнинг назарий-хуқуқий асослари**

**1.1. Аудиторлик текширувида эксперт ишларидан фойдаланишнинг
моҳияти ва аҳамияти**

Туб иқтисодий ислохотларни амалга ошириш жараёнида аудитнинг назарий, ташкилий ва амалий жиҳатлари бозор иқтисодиёти муносабатлари талабларидан келиб чиққан ҳолда кўриб чиқилиши лозим. Унинг назарий, амалий, хуқуқий жиҳатлари билан биргаликда иқтисодий назоратни амалга оширадиган аудиторларни тайёрлаш ва қайта тайёрлаш ҳам туб иқтисодий ислохотларнинг таркибий қисми эканлиги кўзга ташланмоқда. Бу ҳақда Президентимиз “Ўтган йили хизмат кўрсатиш ва сервис соҳасида 13,4 фоиз ўсишга еришилди, сўнгги ўн йилда еса аҳолига кўрсатилган пуллик хизматлар ҳажми, киши бошига ҳисоблаганда, қарийб 20 баробар ошди. Биз бу борада мобил алоқа, интернет, видеотелефон тизими, рақамли телевидение, замонавий банк хизматлари, лизинг, суғурта, аудит, инжиниринг ва бошқа замонавий хизмат турларини ривожлантиришга алоҳида эътибор қаратмоқдамиз”² деб таъкидлайди.

Дарҳақиқат, бозор инфратузилмасини барпо этиш ва унинг фаолиятини жадаллаштириш бевосита қонуний-меъёрий асосларни ишлаб чиқишга боғлиқ. Бозор инфратузилмасининг муҳим таркибий қисмларидан бири ҳисобланган аудиторлик ташкилотлари фаолиятини ташкил қилиш ва ривожлантиришда қонуний-меъёрий асосларга муҳим эътибор қаратиш лозим.

Иқтисодийни модернизациялаш шароитида барча мутахассислар жумладан, ҳисоб ва назорат мутахассисларининг мавқеи ортади. Шу сабабли уларни тайёрлашни бирмунча яхшилаш зарур. Бухгалтерия ҳисоби ва назорати ходимлари хўжаликни юритишга ёрдам кўрсатишни турли хўжалик

² Каримов И.А. Барча режа ва дастурларимиз Ватанимиз тараққиётини юксалтириш, халқимиз фаровонлигини оширишга хизмат қилади. – Т.: Ўзбекистон, 2011. 13-бет.

ҳолат ва муҳитларини тез ва бебаҳо аниқлаб иш кўриш, бозор вазифалари ва улардаги йўналишларни тушиниб етиб, бошқарув қарорларини қабул қилишда раҳбариятга пухта асосланган тавсияларини тақдим этишлари керак. Экспертизасини ўтказишда иқтисодий фанлар, жумладан махсус бухгалтерия ҳисоби билимлари қўлланилади. Махсус билимлар орасида экспертиза муҳим ўринда туради. Экспертиза ишларининг мурракаблиги, уни ўтказишда махсус билимлар талаб қилинганлиги сабабли турли масалалар билан муносабат қилишда аудиторилик ташкилотининг талабига кўра текширув ўтказди, иқтисодий масалаларни ечишда маслаҳат беришди.

Савдо, умумий оқатланиш, автотранспорт ва қурилиш корхоналарида содир этилувчи моддий бойликларнинг ўғирланишига доир муаммоларни ҳужжатларга асосан экспертлик текшириш тартиби кўрсатилган.

Экспертиза деб - иқтисодиётнинг айрим соҳаларидаги мутахассислар, ҳунар-қасб эгалари томонидан аудиторилик фикрини шакллантиришда махсус объектлар устида олиб бориладиган текшириш экспертиза ишлари ҳисобланади.

Экспертизанинг асосий вазифаси олиб борилган текширишлар натижасида аниқ шахс, объект-далилий ашё, моддий қолдиқлар, излар юзасидан уларнинг айнанлиги ёки қайси гуруҳга мансублиги ҳақида ахборот беришдир.

Эксперт - бу фан - техника, ҳунар, санъат соҳасида махсус билимга эга бўлган (мутахассис), экспертиза муассасаларидан бирида ишловчи процессуал шахсдир.

Махсус билимга эга бўлган мутахассис эксперт сифатида хизмат қилиши мумкин.

Экспертиза текширишларининг объектив характериға кўра турли-туман доимий ашёлар, излар, микроэлементлар ва бошқалар бўлиши мумкин.

Экспертиза объектив ўтказилиши малакали эксперт танланиши, уларнинг жавоб ҳулосалари илмий асосланиши лозим.

Экспертиза соҳасидаги назарий текшириш тадқиқотларнинг вазифаси халқ хўжалиги турли тармоқлардаги талон-тарож ва суистеъмоллар билан боғлиқ бухгалтерия ҳисоби операцияларини текшириш методикасини ва умумий низомларни (ташкилий негиз ҳуқуқий ва назарий) ишлаб чиқишдан иборатдир.

Экспертиза унинг мазмуни бухгалтерия ҳисобининг тадбиқ этилишига доир назарий ва амалий масалаларни текшириш ва ўрганиш, суриштиришда, ҳужжатли текшириш, инвентаризацияни ташкил қилиш ва методологияси илмий асосларини белгилашдан иборатдир.

Экспертиза объектларига бирламчи ҳужжатлар, бухгалтерия ҳисоби регистрлари ва ҳисобот ва бошқа материаллар киради. Иқтисодиёт, бухгалтерия ҳисоби хўжалик фаолияти назорати ва таҳлилидаги ўзгаришлар сабабли экспертиза предмети, текшириш объектлари ҳам ўзгариб боради.

Экспертиза ўтказиш ўзининг изчиллиги жиҳатидан дастлабки ва такрорий экспертизага бўлинади. Дастлабки экспертиза иш юзасидан биринчи навбатда ўтказилган экспертизадир. Такрорий экспертиза эса дастлабки экспертиза ҳулосалари билан келишилмайдиган ҳолда қайта тайин қилинади. Бундай ҳолатлар кўпинча экспертиза ҳулосаси билан материаллар ўртасида жиддий қарама-қаршилик мавжуд бўлган, экспертиза ҳулосалари ноаниқ ёки ишонарсиз бўлса, текшириш методлари нотўғри ёки эксперт ўз вазифа доирасидан четга чиқиб кетган бўлса, мазкур масала илмий жиҳатдан ҳал қилинмаган бўлса шу ишдан экспертиза тайин қилиниб уни ўтказиш бошқа экспертизаларга топширилади.

Текширишнинг ҳажмига қараб экспертиза асосий ва қўшимча экспертизаларга бўлинади.

Қўшимча экспертиза асосий экспертизага саволларга янги қўшимча саволлар қўшиш, янги ҳолат ва материаллар тўпланиши каби пайтларда тайин қилинади. Қўшимча экспертизани биринчи экспертга топшириш ҳам мумкин. Чунки бунда эксперт аудиторлик текшируви материали билан таниш

бўлиб, экспертиза ўтказиш муддатини қисқартиришга ва асосли бўлишга кўмаклашади.

Одатда текширилаётган объектлар катта ҳажмда ёки мураккаб бўлади. Экспертли текширишни экспертнинг фақат бир ўзи, комиссияликда эса бир соҳадан бир неча мутахассис олиб боради. Экспертиза текшириш учун махсус эксперт муассасаларига қуйдаги мазмундаги вазифалар тақдим этилади:

1. Товар моддий бойликларни, пул маблағлари камомад ёки ортиқча тўпланиш сабаблари, уларнинг миқдори ҳамда камомад вақти, қаерда содир бўлганлигини текшириш ва аниқлаш. Хужжатли текшириш ёрдамида корхоналарда топилган камомад суммаси эксперт текширилиши натижасида ўзгариш мумкин. Камомад ва белгиланган ортиқча бойликларнинг вақтини, таркиби, баъзи ҳолларда эса уларни вужудга келиш ҳолатини эксперт томонидан текширилиб, қайта аниқланиши мумкин.

2. Хом-ашё, материаллар, тайёр маҳсулот ва молларни ҳисобдан чиқарилиши тўғри эканлигини текшириш.

Бу ерда ҳақиқатдан омбордан ўғирланган хом-ашё ва материалларни ишлаб чиқариш ҳисобидан камайтириш назарда тутилади. Материалларни ҳисобдан тўғри чиқарилиши ишлаб чиқариш операцияларини текшириш натижасида аниқланади. Мол етказиб берувчиларнинг хужжатларида кўрсатилган тайёр маҳсулотларнинг тўғри чиқарилганлиги ҳаридор ва буюртмачилардаги хужжатларни эксперт-бухгалтер томонидан таҳлил қилиш йўли билан аниқланади.

3. Молиявий бузилиш ҳолларини аниқлаш. Молиявий интизом бузилиш ҳоллари бўйича текшириш ўтказиб эксперт-бухгалтер қуйидаги мазмунда ҳулоса бериши мумкин: меҳнатга тўлов фондидан ортиқча сарфлаш, агросаноат банки ссудаларининг мақсадга мувофиқ ишлатилмаслиги ва ҳ.к.

4. Корхоналарда белгиланган режаларнинг бажарилиши тўғрисидаги ҳисоботларида қўшиб ёзиш ҳоллари мавжудлиги ва уларнинг суммасини аниқлаш.

5. Содир бўлган операцияларнинг қонунда белгиланган нормаларига мувофиқ қилинишини текшириш. Содир бўлган молиявий операцияларнинг тўғри ёки нотўғрилиги тавсифнома бериш билан бир вақтда ташкилот ва корхоналараро ҳисоб-китобларнинг ҳақиқий ҳолати норматив актларга мувофиқ келишини аниқлаш эксперт-бухгалтернинг вазифасига киради.

6. Содир этилган суистеъмолларнинг салбий иқтисодий оқибатларини аниқлаш.

7. Мансабдор шахслар ва бошқа мутахассисларнинг ўз хизмат мансабини суистеъмол қилиши натижасида келтирилган моддий зарарни текшириш ва уларни миқдорини аниқлаш.

8. Мазкур ташкилотда қўлланилаётган бухгалтерия ҳисоби методикасининг тўғрилиги ёки унда бирор-бир камчилик мавжудлигини аниқлаш.

Моддий жавобгар шахслар камомад қилинган товар бойликлари ёки пул маблағлари нотўғри ҳамда бухгалтерия ҳисобида йўл қўйилган ҳатолар натижасида содир бўлган деб изох берадилар. Эксперт камомад суммасини аниқлаш билан биргаликда бухгалтерия ҳисоби ҳолати ҳам аниқлайди.

9. Ҳисобни юритиш ва ҳисобот қоидаларига риоя қилмаслик ҳолларини аниқлаш. Баъзан бухгалтерия проводкаларидаги тузатишлар ҳужжатлар билан асосланмаган ҳолда бўлиши аналитик ҳисоб регистрлари юритилмаганлиги ҳисоб регистрларидаги ёзувлар ҳужжатларга тасдиқланмаслиги мумкин. Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот қоидаларнинг бузилиши оқибатида суистеъмол содир бўлади. Бундай ҳолда бузишларни топиш экспертнинг муҳим вазифаларидан биридир.

10. Ҳужжатли текшириш ўтказиш методикаси тўғри ёки нотўғри эканлигини аниқлаш. Ҳужжатли текширишнинг сифатсиз ўтказилиши оқибатида жойларида йўл қўйилган суистеъмоллари аниқланмаслиги ёки

белгиланган тартибга риоя қилмаслик ҳоллари тўғрисидаги текшириш ўтказиш талаб қилинмаса, текширишда аниқланган молиявий суистеъмол мавжудлиги ёки мавжуд эмаслиги, текширишда қўлланган услублар тўғри ёки нотўғри эканлиги эксперт томонидан аниқланади.

11. Суистеъмолларга қарши курашга қаратилган таклифлар ишлаб чиқиш. Аниқланган суистеъмолларининг содир бўлишига қандай тавсилот таъсир кўрсатилганлигини аниқлаш эксперт вазифасига киради. Агар ушбу суистеъмоллар ҳисоб юритишнинг қоникарсиз ҳолати, хўжалик операцияларни ҳужжатларда нотўғри расмийлаштирилиши таъсирида бўлса эксперт ўз компетенцияси доирасида уларни бартараф қилиш чоратадбирларини ишлаб чиқади.

Эксперт томонидан ўрганиладиган объектлар 2-гуруҳга бўлинади.

1) Бухгалтерия ҳисоби ҳужжатлари ҳамда бошқа материалларга бўлиш мумкин. Биринчи гуруҳга бухгалтер ҳисобини амалга ошириш воситалари сифатида хизмат қилувчи ҳужжатлар. Иккинчи гуруҳга эса, барча бошқа ҳужжатлар, яъни далолатномалар, маълумотномалар, кўчирмалар ва турли ташкилотларнинг хабарлари киради. Экспертнинг ўзи олдида қўйилган масалалар бўйича маълум фикр чиқариш учун зарур бўлган материалларни тўплаш ҳуқуқига эга эмас. У фақатгина ихтиёрига берилган материалларни тадқиқ қилади. Агар материаллар ҳулоса бериш учун етарли бўлмаса, эксперт қонун талабларига мувофиқ бу ҳақда аудиторлик ташкилотига хабар берди. Эксперт қўшимча материаллар тақдим этиш тўғрисидаги фикрни эксперт тайинлаш тўғрисида қарор эълон қилинган вақтда ҳам шунингдек уни ўтказиш давомида ҳам билдириши мумкин. Бу оғзаки баённомага киритилади ёки ёзма равишда билдирилиши мумкин. Эксперт айнан қандай қўшимча материаллар ва қайси тадқиқотлар текшириш ўтказишда унга кераклигини кўрсатиш зарур. Фикрни қондирилиши рад этилган эксперт тадқиқ этишни давом эттиради. Ҳулоса бериш имконияти мавжуд бўлмаган тақдирда эса аудиторлик ташкилотига хабар қилади.

Молия вазирлиги, тармоқ вазирликлар, идора ва раҳбар ташкилотларининг қарор, фармойиш, кўргазма ва буйруқлари экспертиза объектлари сифатида қараб чиқиши мумкин эмас. Бу ҳужжатларда айрим корхона, ташкилот, муассасалар учун мажбурий бўлган бухгалтерия ҳисоби юритишнинг умумий меъёрлари қамраб олинган. Улар эксперт фаолиятининг меъёрий асоси бўлиб хизмат қилади. Мазмуни эса хулоса бериш учун қўлланиладиган махсус билимларнинг бир қисми мазмунидан иборатдир. Эксперт бундай турдаги норматив ҳужжатлар мавжуд бўлган материалларни талаб қилиш тўғрисидаги тавсияномани баён қилишга ҳақли эмас. Бундай зарурият туғилган ҳолларида унинг ўзи мазкур ҳужжатлар билан танишиш чораларининг кўриши зарур.

Эксперт олдига қўйиладиган саволлар тахминан қуйидаги тартибда шаклланиш мумкин.

1. Текширишда олдинга қўйилган топшириқни бажариш учун бухгалтерия ҳисоби маълумотларини тадқиқ этишнинг барча метод ва усулларида фойдаланилганми?

2. Текшириш бирор-бир ҳужжатни қабул қилмаганлиги тўғрими?

3. Мазкур операция бухгалтерия ҳисобида қандай фойдаланиш керак эди, ва унинг ҳисоб маълумотлари таҳлил йўли билан ҳақиқатдан ҳам амалга оширилганлигини текшириш мумкин.

4. Маълум ҳужжатлар бўйича қандайдир моддий бойликларни рўйхатдан чиқариш қанчалик асосли ва ҳужжатли амалга оширилган.

5. Ҳисоб ва назоратнинг амалдаги тизимида ҳисобга олинмаган хом-ашё материал ва ярим тайёр маҳсулотларнинг ишлаб чиқаришга тўла келиб тушмаганлигини яшириш ёки кўрсатиш имконияти борми?

6. Хом-ашё ва материалларнинг қанча миқдори ишлаб чиқаришга ортиқча ёзиб киритилганми?

Эксперт ишининг хусусиятига кўра текшириш турли услублардан фойдаланилади. Лекин ҳар қандай ҳолда ҳам ҳўжалик операциялари текширилади, яъни у ҳужжатларни ҳисоб регистридаги ёзувларни айрим

холларда эса далолатномалар, ҳисоботлар айибланувчи ва гувоҳларни кўрсатмалари бошқа соҳаларнинг экспертлар хулосасини тегишлигина таҳлилдан ўтказди. Эксперт ўз ишини амалга оширишда қуйидаги усуллардан фойдаланади:



1-чизма. Эксперт томонидан қўлланиладиган усуллар.

Ушбу усуллар, яъни ҳужжатли текшириш, бухгалтерия ҳужжатларини таққослаш, моделлаштириш эксперт томонидан қўлланиладиган муҳим усулларга киради.

1.2. Эксперт хизматидан фойдаланишнинг ҳуқуқий жиҳатлари

Бозор иқтисодиётига ўтиш шаклан хилма-хил мулкчиликка асосланган ва ташкилий-иқтисодий тавсифдаги кўплаб корхоналарнинг пайдо бўлишига олиб келмоқда. Жумладан, ширкат, деҳқон ва фермер хўжаликлари, хусусий кичик корхоналар, масъулияти чекланган жамиятлар, акциядорлик жамиятлари, қўшма корхоналар ва бошқалар шаклланмоқда. Шу билан бирга, бундай янги тузилмаларда етарли даражада профессионал малака, тажриба, билим ва корхоналар фаолиятини тартибга солиб турувчи

янги қонун-қоидаларни пухта биладиган бухгалтерлар етишмаслиги оқибатида ҳуқуқ-тартибот органларининг аралашув ҳоллари учрамоқда.

Иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши ва ислохотларнинг тобора чуқурлаштирилиши натижасида корхоналар фаолиятининг самарадорлигини ошириш, аудиторлик текширувидан ўтказиш, ҳамда ҳисоб-китобни яхшилаш мақсадида уларга маслаҳат, йўл-йўриқ, ҳуқуқий ва бошқа турдаги ёрдамлар кўрсатадиган малакали хизматнинг янги шакли – аудиторлик фаолиятига эҳтиёж янада кучаймоқда. Бундай фаолиятнинг асосий вазифаси, биринчи навбатда корхона молия-хўжалик фаолиятини назорат қилиб турадиган бухгалтерлик ҳисоби тизими, фаолият натижаларини баҳолайдиган жорий ва йиллик ҳисоботларнинг қонунийлигини тасдиқлашдан иборатдир.

Республикамизнинг бозор иқтисодиёти шароитига ўтиш муносабати билан янги иқтисодий муносабатларни барпо этиш зарурияти туғилади. Шу боисдан ҳам бухгалтерия ҳисоби ва аудитни халқаро андозалар талаби даражасида ташкил қилишни талаб этади. Бозор иқтисодиёти шароитида энг самарали истиқболли назорат турларидан бири мустақил назорат ҳисобланади. Мустақил назорат қилиш аудиторлар, аудиторлик ташкилотлари томонидан шартнома асосида амалга оширилади.

Мамлакатимизда кейинги пайтларда аудиторлик фаолиятини ривожлантиришга алоҳида эътибор берилмоқда. 2000 йил 26 майда «Аудиторлик фаолияти тўғрисида» ўзбекистон Республикаси Қонунининг янги таҳрири қабул қилинди. Ушбу Қонун аудиторлик фаолиятини амалга оширишнинг истиқболли ҳуқуқий асосларини белгилаб берди.

Шунингдек, кейинги йилларда ўзбек тилида аудит тўғрисида махсус адабиётлар нашр қилинмоқда ва аудитни ривожлантириш муаммоларига бағишланган дастлабки йирик илмий тадқиқотлар пайдо бўлди.

Республикамизда молиявий назорат ва унинг иқтисодий субъектларни бошқариш тизимидаги ўрнига алоҳида эътиборни қаратиш лозим бўлади. Назорат - бу бошқаришга доир вазифадир. Бошқаришнинг ҳар қандай тури назоратсиз бўлмайди. Айниқса капиталнинг ҳолатини жорий ва изчил

назорат қилмай туриб, бухгалтерия ҳисобини текширмай ва таҳлил қилмай туриб капитални бошқаришни тасаввур қилиб бўлмайди.

Молиявий назоратнинг умумий вазифаси, ўрни нимадан иборат? У озми-кўпми тўғри қарор қабул қилишга имкон берибгина қолмай, бошқарилаётган объектлардаги ишларнинг ҳақиқий аҳволини мунтазам аниқлашга, шу жумладан, хўжалик тизимидаги турли даражадаги қийинчиликларни ва бузилишларни аниқлашга ҳам имкон беради.

Ҳар қандай хўжалик тизими ҳаракатда бўлади. У ўз қонуниятлари ва зиддиятлари таъсирида, шунингдек, атроф-муҳит билан ўзаро боғлиқликда ривожланади. Бухгалтерлар ва аудиторлар бу жараёнларни тасвирлашга, турли хўжалик тизимларининг тараққиёти натижаларига илмий асосда баҳо беришга узвий ёндошиш зарурлигини биринчи бўлиб англаб етган мутахассислардир. Бундай тизим иқтисодий субъект сифатида (аудиторлик фаолиятнинг миллий стандартларида киритилган тушунча) маълум даврда мулкдорлар олдида, шунингдек тизимга нисбатан ташқи муҳитда турувчи баъзи учинчи шахслар олдида ҳисоб беришга мажбурдир. Ахборот шов-шувини камайтириш учун бундай ҳисоботларни текшириш, уларни назорат қилиш мақсадга мувофиқдир. Бу саноатда, савдода, қишлоқ хўжалигида, қурилишда, хуллас фаолиятнинг ҳар қандай соҳасида зарурдир.

Аудиторларнинг далолат вазифаси эса инвесторларга хатар даражасини анча камайтиришга ва шу асосда энг тўғри қарор қабул қилишга имкон беради.

Мамлакатимизда амал қилаётган Қонунга кўра “Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик текширувларини ўтказиш ва ушбу Қонуннинг 17-моддасида назарда тутилган профессионал хизматлар кўрсатиш борасидаги тадбиркорлик фаолияти тушунилади”³.

Қонунда ушбу асосий вазифа таърифи ҳам аудит моҳиятидан келиб чиқади ва иқтисодий субъектларининг бухгалтерия (молиявий) ҳисоботлари

³ Ўзбекистон Республикасининг “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонуни. 2000 йил 26 май. 2-модда

тўғрилигини аниқлашдан иборат. Бироқ, Қонунда муҳим қўшимча мавжуд: аудитор мазкур ҳисоботнинг тўғрилигини барча муҳим жиҳатлари бўйича тасдиқлайди. Бинобарин, Қонунни яратишда ахборот хатарини тўла бартараф қилиш аудитнинг мақсади эмаслигини, асосий мақсади бўла олмаслиги эътиборга олинган.

Аудитнинг муҳим жиҳатлари тўғрисидаги қўшимчанинг аҳамияти катта. Чунки, маданийлашган бозор аудитнинг асосий вазифасини бироз бошқача таърифлайди. Назарий жиҳатдан ҳам, амалий жиҳатдан ҳам аудитга:

а) мулкдорлар манфатларини ҳимоя қилиш жараёни;

б) ахборот хатарини мумкин қадар камайтириш жараёни деб қараш ғоят муҳимдир.

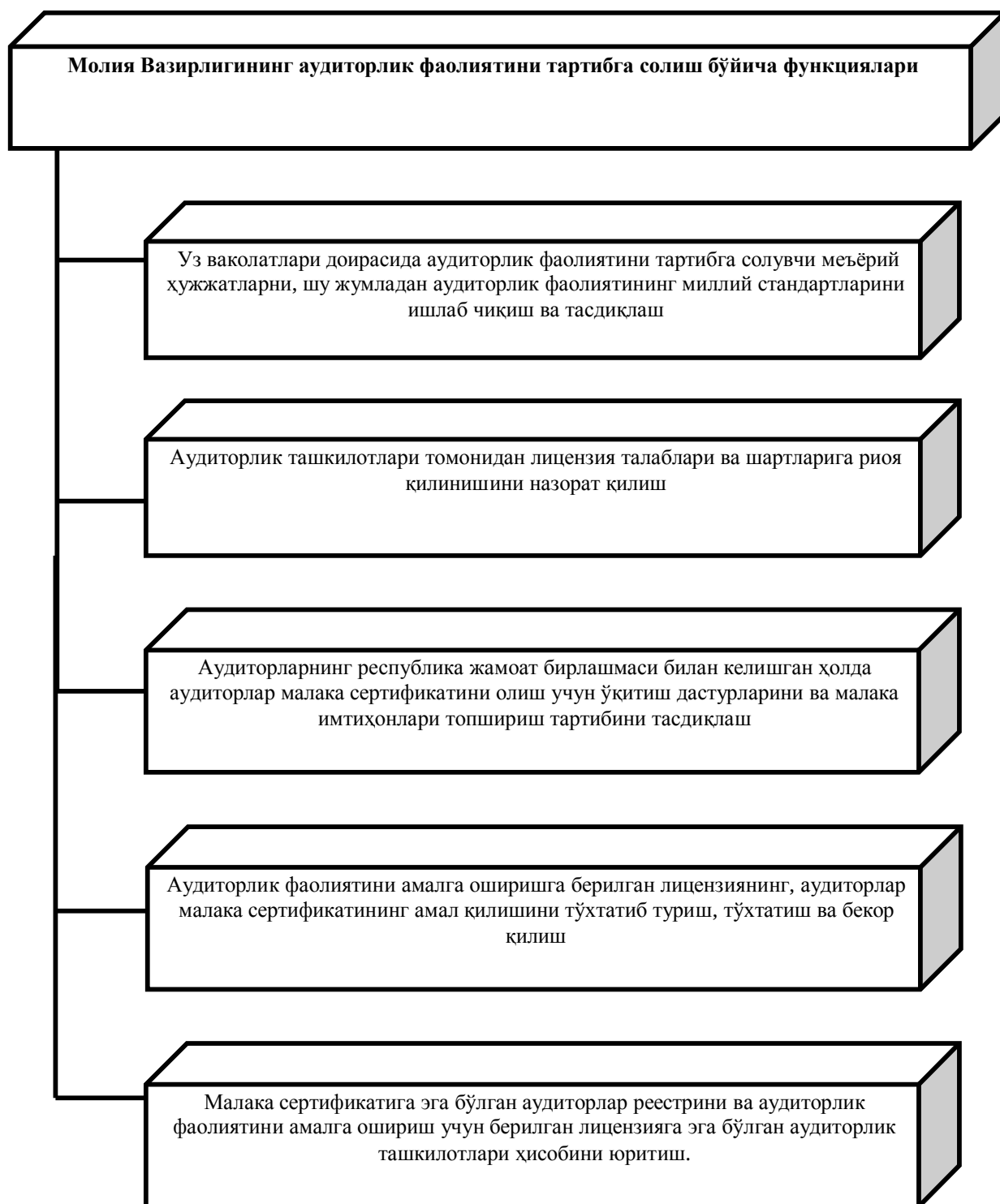
Аудит турли иқтисодий субъектлар томонидан бошқа фойдаланувчилар учун эълон қиладиган ҳисоботидаги ахборот хатарини маълум даражада камайтириш жараёнидир.

Демак, аудит ёрдамида ахборот хатарини бутунлай тугатиб бўлмайди. Аудиторлар олдида шундай вазифа қўйиладиган бўлса, бундай вазифани бажариб бўлмайди.

Аудит мамлакатимиздаги хўжалик фаолиятини назорат ва иқтисодий таҳлил қилишнинг нисбатан янги йўналиши бўлиб, ғарб мамлакатларида аудит 150 йилдан буён маълум бўлса, Ўзбекистонда эса, мустақил фаолият соҳаси сифатида хўжалик юритишда давлат монополиясидан воз кечиш ва бозор иқтисодига ўтиш натижасида шакллана бошланди. Шунинг учун иқтисоди ривожланган мамлакатлар тажрибасини чуқур ўрганиш биз учун аҳамиятлидир.

Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисобот тузиш аудиторлик ташкилоти томонидан амалга ошириладиган микрофирмаларнинг молия-хўжалик фаолияти солиқ органлари ва бошқа назорат органлари томонидан тегишли аудиторлик ташкилоти албатта жалб қилинган ҳолда текширилади. Бунда молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги учун аудиторлик ташкилоти жавоб беради.

Молия Вазирлиги аудиторлик фаолиятини лицензиялаш махсус ваколатли органи этиб тасдиқланган ва унга қуйидаги функциялар юклатилган (2-чизма).



2-чизма. Молия Вазирлигининг аудиторлик фаолиятини тартибга солиш бўйича функциялари.

Аудиторлик фаолиятини давлат йўли билан тартибга солиш Молия вазирлиги зиммасига юклатилган бўлиб, Давлат солиқ органларининг, молия вазирлигининг, марказий банкнинг, суғурта нazorатининг, Ўзбекистондаги бошқа марказий органларининг ходимлари комиссия аъзоларидир. Ҳозирда Ўзбекистон Молия вазирлиги бухгалтерия ҳисоби ва аудит услубиёти бош бошқармасида аудиторлик фаолиятини ташкил қилиш ва лицензиялаштириш бўлими аудиторлик фаолиятини амалга ошириш ва аудиторлик ташкилотларига лицензия бериш вазифаларини амалга оширади. Бизнинг назаримизда ҳозирги пайтда Молия вазирлиги қошида марказий аттестация лицензия аудиторлик комиссиясини тузиш мақсадга мувофиқдир. Комиссия ҳузурида бухгалтерия ҳисоби ва аудит бўйича олимлар ва амалий ходимлардан иборат маслаҳат кенгашини ташкил қилиш лозим бўлади. Комиссия аудиторлик хизмати бозори қарор топиши ва ривожланишини кўллаб-қувватлаш бўйича чора-тадбирлар тизимини, шунингдек давлат манфаатларини ҳимоя қилишни ташкил этиши керак.

Республикамиз аудиторлик текширув амалиётида эксперт ишлари “Эксперт хизматидан фойдаланиш” номли 16-сон АФМС орқали тартибга солинади.

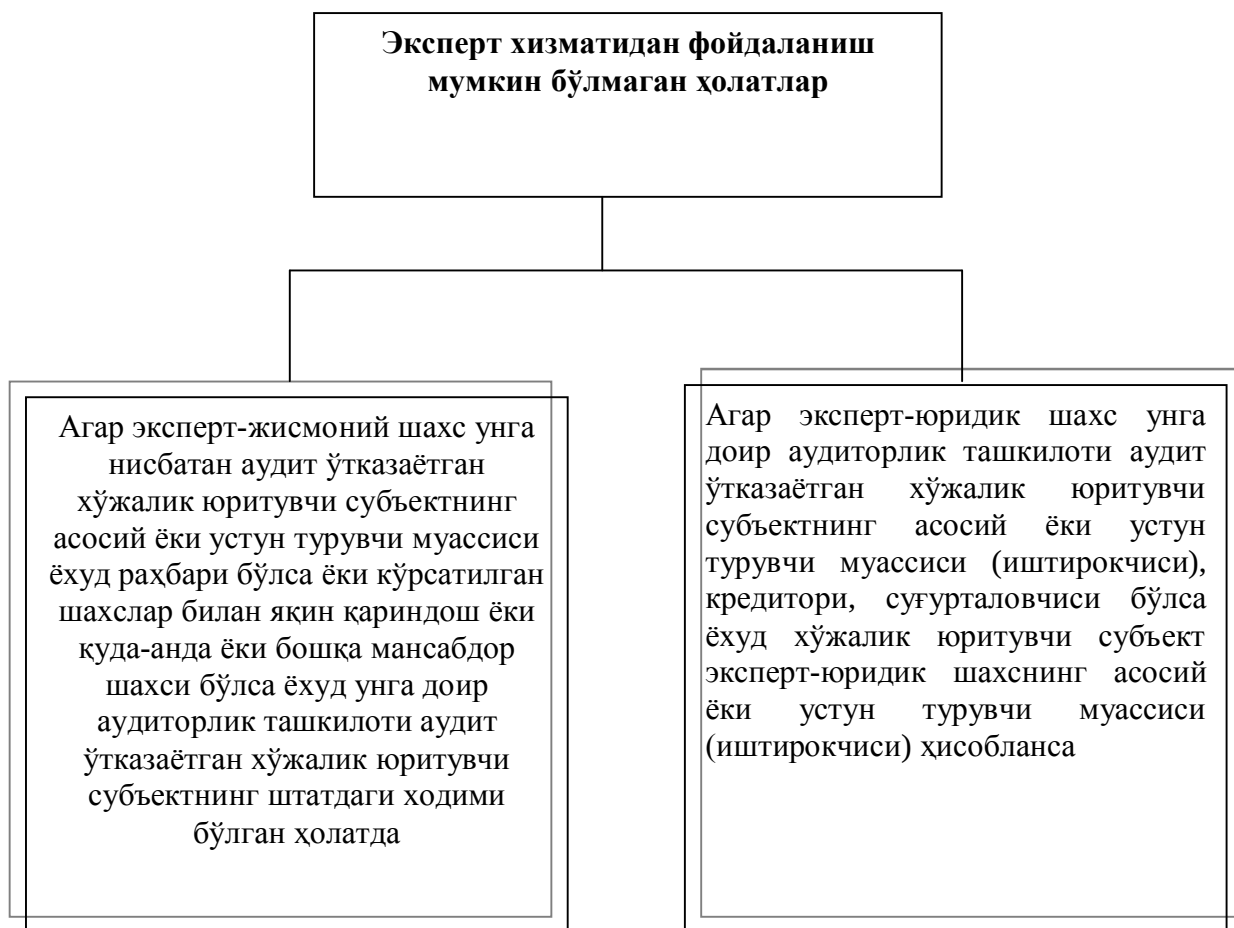
Эксперт сифатида аудиторлик ташкилоти юридик шахс ҳисобланган ихтисослаштирилган ташкилот ишидан фойдаланиши мумкин.

Аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш чоғида ишидан фойдаланадиган эксперт қуйидагиларга эга бўлиши шарт:

- Тегишли ҳужжатлар (диплом, лицензия ва ҳоказолар) билан тасдиқланган тегишли малака.
- Хулоса тузишни аудиторлик ташкилоти кўзда тутаётган соҳада тегишли мулоҳазалар, тавсиялар, маълумотномалар ва ҳоказолар билан тасдиқланган тегишли тажриба ва обрўга эга бўлиш⁴.

Қуйидаги ҳолларда аудиторлик ташкилоти аудитни ўтказиш чоғида эксперт ишидан фойдаланмаслиги керак:

⁴ “Эксперт ишидан фойдаланиш” номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти. 10-модда.



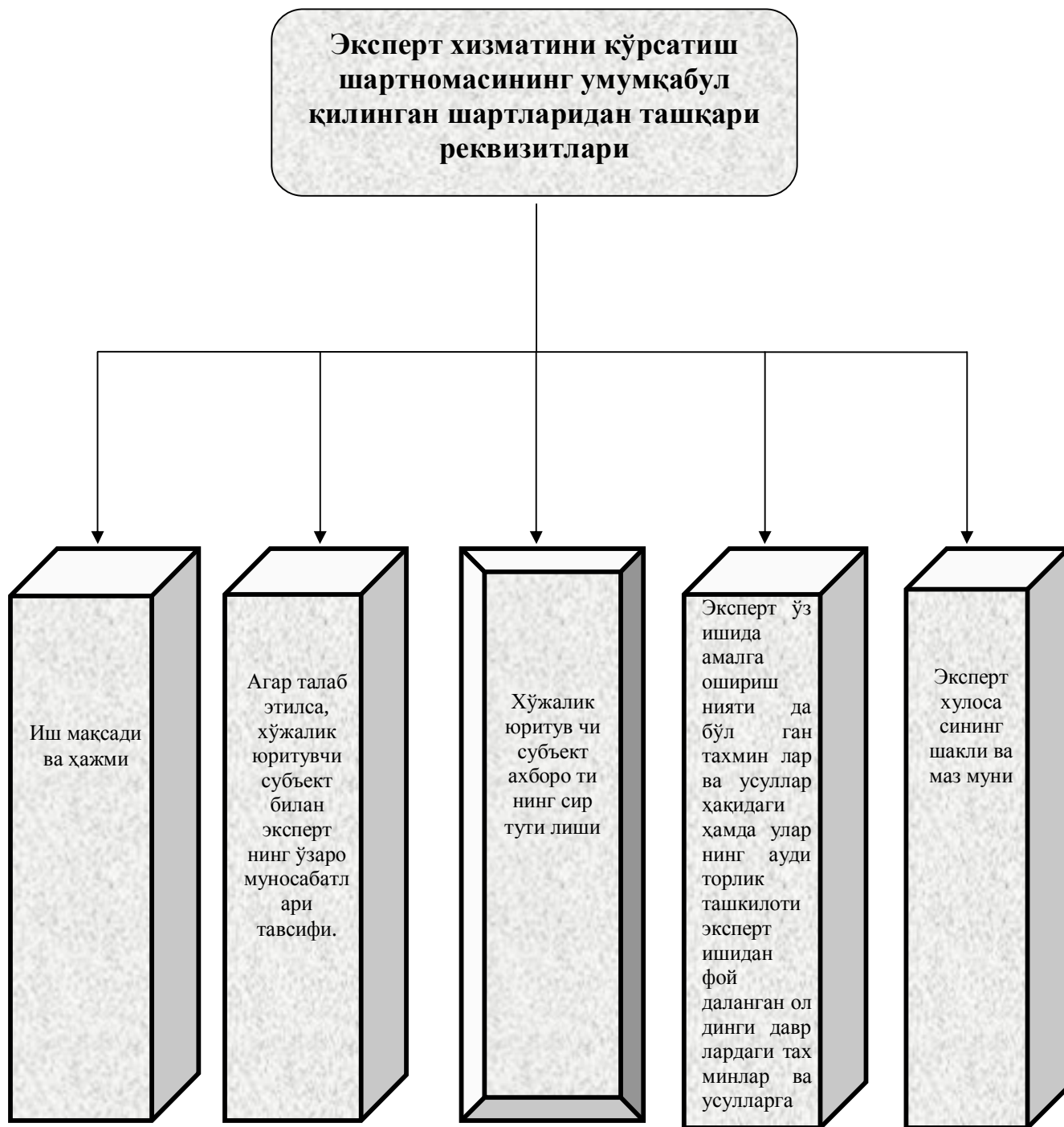
3-чизма. Эксперт хизматидан фойдаланиш мумкин бўлмаган ҳолатлар.

Аудит ўтказаетганда 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.

Эксперт хизматларини кўрсатиш шартномасида умум қабул қилинган шартлардан ташқари қуйидагилар кўзда тутилиши керак:

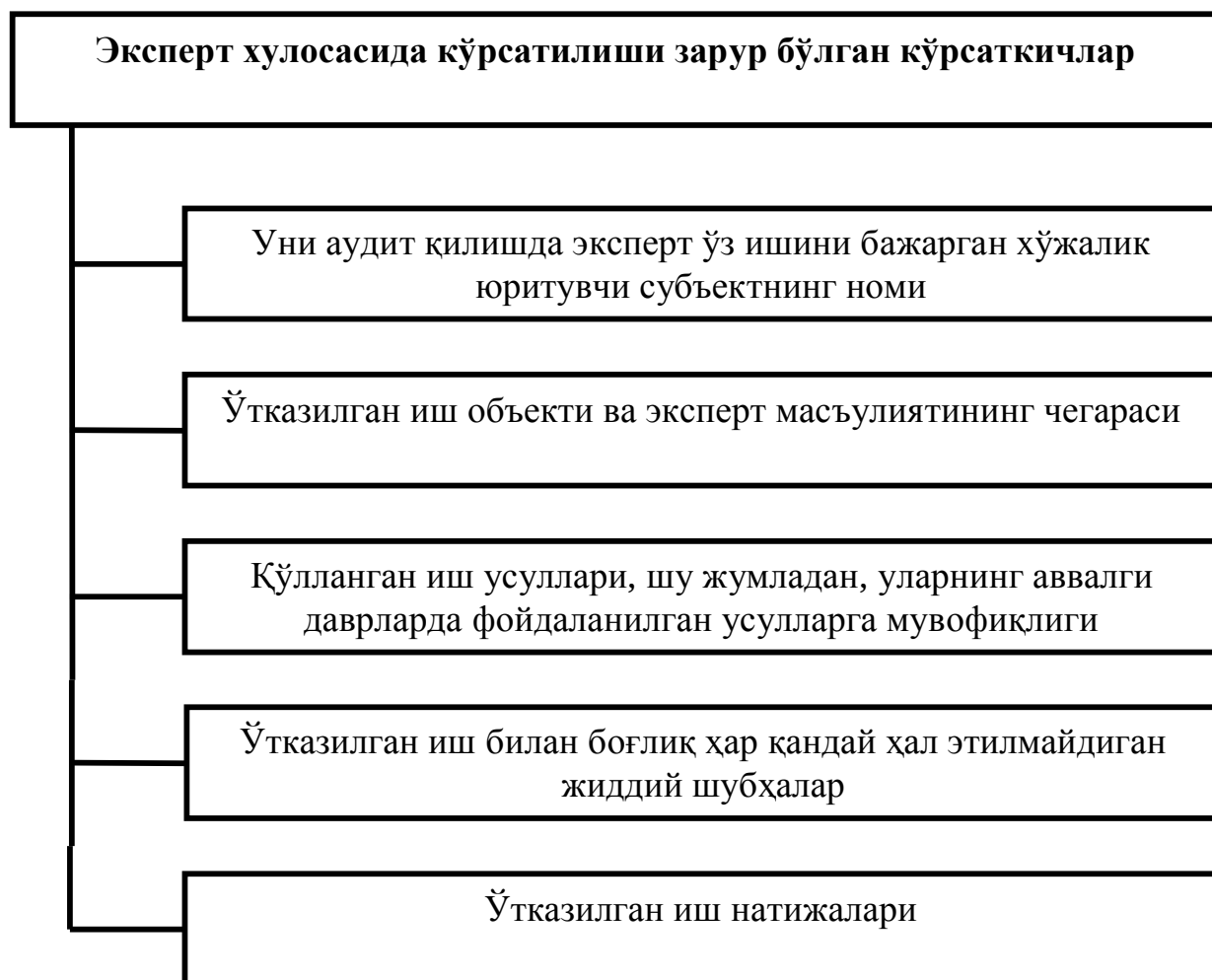


4-чизма. Эксперт хизматини кўрсатиш шартномасининг умумқабул қилинган шартларидан ташқари реквизитлари.

Эксперт ўз иши натижаларини ёзма шаклдаги хулоса (ҳисобот, ҳисоб-китоб ва ҳоказолар) кўринишида тақдим этади.

Эксперт хулосаси етарлича тўла ва батафсил бўлиши керак, токи улар билан танишган тажрибали аудитор ёки бошқа эксперт улар билан танишиб,

эксперт томонидан ўтказилган иш тўғрисида тасаввурга эга бўла олсин.
Хусусан, эксперт хулосасида қуйидагилар акс эттирилиши керак:



5-чизма. Эксперт хулосасида кўрсатилиши зарур бўлган кўрсаткичлар.

Эксперт хулосаси уч қисмдан: кириш, тадқиқ этиш ва хулоса қисмларидан иборат бўлиши керак.

Эксперт хулосасига киритилган маълумотлар равшан ва шундай тарзда ифодаланиши керакки, токи уларнинг мазмуни ва шакли шубҳадан холи бўлсин ҳамда турли тўлқинлар қилиш имконияти бўлмасин.

Эксперт хулосаси қогозда, машинкада ёки аудиторлик ташкилоти билан келишилган бошқа воситада, улардаги маълумотлар сақланишини таъминлаган ҳолда тайёрланиши керак, улар аудиторлик ташкилоти иш хужжатларининг архивда сақланиши учун белгиланган муддат давомида сақланиши шарт.

Эксперт хулосасида қуйидаги мажбурий реквизитлар бўлиши шарт:

- Ҳужжатнинг номи.

- Ҳужжат санаси.

- Экспертнинг ўз имзоси ва унинг расшифровкаси. Эксперт-юримдик шахс хулосаси унинг муҳри билан тасдиқланиши шарт⁵.

Шуни таъкидлаш жоизки, эксперт ўз хулосасини камида икки нусхада тайёрлайди, улардан бири аудиторлик ташкилоти аудит ўтказаетган хўжалик юритувчи субъектга, иккинчиси аудиторлик ташкилотига тақдим этилади.

Эксперт иши натижалари аудиторлик ташкилоти томонидан қуйидагиларга нисбатан кўриб чиқилиши керак:

- Эксперт хулосаси асосланадиган ахборот.

- Эксперт томонидан ўз хулосасини тайёрлашда фойдаланилган тахминлар ва усуллар, шу жумладан, уларнинг олдинги даврларда фойдаланилган тахминлар ва усулларга мувофиқлиги.

- Ўтказилган аудитнинг умумий натижалари.

Агар аудиторлик ташкилоти томонидан эксперт иши натижалари кўриб чиқилаётганда эксперт хулосаси билан хўжалик юритувчи субъект ахбороти (ҳужжатлари) ўртасида жиддий номувофиқликлар аниқланса ёки аудиторлик ташкилоти эксперт иши натижалари асосланмаган деб ҳисобласа, аудиторлик ташкилоти эксперт хулосасининг асосланганлигини текширишни таъминлайдиган қўшимча аудиторлик русум-қоидаларини бажариши ёки бошқа экспертни тайинлаши керак.

Эксперт хулосаси аудиторлик ташкилотининг иш ҳужжатларига киритилиши керак.

Агар истисно ҳолда эксперт огзаки тушунтиришлар берса, бундай тушунтиришларни аудиторлик ташкилоти ўзининг иш ҳужжатларида акс эттириши шарт.

⁵ “Эксперт ишидан фойдаланиш” номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти. 19-модда.

Аудиторлик хулосасида аудитни ўтказишда аудиторлик ташкилоти эксперт иши ва эксперт хулосасидан фойдалангани тўғрисида кўрсатмалар бўлмаслиги шарт.

Эксперт хулосасини олиш мумкин бўлмаган, бирор-бир текширилган ҳолатларни баҳолашда экспертнинг ўзига жиддий ишончсизлиги, шунингдек хўжалик юритувчи субъект билан эксперт ёки аудиторлик ташкилоти билан эксперт ўртасида ҳал этилмаган келишмовчиликлар мавжуд бўлган ҳолларда аудиторлик ташкилоти ўтказилган аудит натижалари бўйича, шубҳасиз, ижобий хулосадан фарқ қиладиган аудиторлик хулосасини тайёрлаш масаласини кўриб чиқиши мумкин.

Аудит ўтказиш чоғида эксперт ишидан фойдаланиш, шу жумладан, бундай ишда аудиторлик хулосасига ҳавола этиш аудиторлик хулосасини тайёрлаган аудиторлик ташкилоти зиммасидан хулоса учун жавобгарликни соқит қилмайди.

II боб. Эксперт хизмати ишини ташкил этишнинг ҳозирги амалиёти

2.1. Аудиторлик текширувида эксперт хизмати ишини юритиш тартиби

Текширилувчи ишлар орасида корхоналардаги суистеъмоллар бўйича экспертиза ишлари анча қисмини ташкил қилиб муҳим хусусиятлари билан фарқ қилади. Бу хусусият қуйидаги сабаблардан келиб чиқади:

- корхоналарда бухгалтерия ҳисоби юритиш ва бошланғич ҳисоб ҳужжатларини расмийлаштиришда ўзига хос хусусиятдан;
- улгуржи ва чакана савдо корхоналари, тайёрлов ва ишлаб чиқариш фаолияти, умумий овқатланиш корхоналарида содир бўлувчи ҳўжалик муомалаларининг хусусиятларидан;
- ушбу корхоналардаги турлича моддий жавобгарликлар ва уларни ташкиллаштириш шаклларида фойдаланишдан.

Товар моддий захиралари 4-БХМС «Товар моддий захиралари»га мувофиқ ҳисобга олинади ҳамда ушбу стандартга мувофиқ моддий захираларнинг таннаrxини ҳисоблаш ва уларни харажатларга киритиш тартиби белгиланади. Корхоналардаги бойликларга бўлган мулкчиликнинг турли шаклда мавжуд булганлигидан савдодаги товар-моддий бойликлар улгуржи базаларда, чакана савдо корхоналарнинг тақсимловчи омборларида жойлашган.

Савдонинг ушбу бўғинларидаги товар муомалалари бўйича эксперт ечиш учун қуйидаги масалаларнир кўпроқ қўяди.

- товар-моддай бойликлар камомадининг ташкил топиш даври ва жойи, моддий жавобгар шахслар давраси;
- товарларни тўла ва тўғри қабул қилишни аниқлаш;
- товар муомалаларининг асосли ва тўғри бўлишини текшириш;
- товар нобудгарчиликларининг ҳисобдан тўғри чиқарилганлигини аниқлаш;
- товарларни қайта баҳолаш нотўғри кўрилганлигидан олинган моддий зарарларни аниқлаш;

- товар-моддий бойликлар бўйича моддий зарарларни аниқлаш;
- Инвентаризация натижаларининг тўғри чиқарилганлигини аниқлаш;
- бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва юритишдаги камчиликларни аниқлаш.

Эксперт олдида корхоналардаги товар-моддий бойликларнинг камомоди бўйича бошқа масалалар ҳам қўйилиши мумкин бўлиб, улар бухгалтерия ҳисоби соҳасида махсус билимларга бўлган заруриятдан келиб чиқади.

Товар-моддий бойликларнинг ўғриланиши ва камомадини ниқоблаш мақсадида мутахассис амалиётда тез-тез учраб турувчи суиистеъмоллар қуйидагилардан иборатдир:

- келиб тушган товар-моддий бойликларни ҳисобда тўла ёки қисман кирим қилмаслик;
- ҳужжатлар ва моддий жавобгар шахсларнинг ҳисоботида товарсиз-муомалаларни акс эттириш;
- товар ҳаракат муомалалари бўйича бошланғич ҳужжатларда товар нархига ўзгартириш киритиш;
- турли товар нобудгарчилигини асоссиз ҳисобдан чиқариш;
- товарларнинг ҳисобга олинмаган ортиқчасини тузиш, инвентризация бошланишига товар ва идишларнинг ҳисобдаги қолдиғини камайтириш, инвентаризация фарқларини (товарлар камомадини) асоссиз қоплаш;
- инвентаризация рўйхатидаги товар ва идишларнинг қолдиғи тўғрисидаги маълумотларни бузиб кўрсатиш;
- харидорларга жўнатилаётган товарларни контейнерларга ҳужжатда кўрсатилгандан кам миқдорда солиш;
- бухгалтерия ҳисобда инвентаризация натижаларини кўрсатмаслик;
- муомалаларни нотўғри кўрсатиш ва ҳакоза.

Товар ҳаракати муомалаларини эксперт текшириш учун қуйидаги материаллардан фойдаланилади:

- ҳужжатли текширув далолатномалари;

- моддий жавобгар шахсларнинг ҳисоботлари, товар-моддий бойликларнинг қабул қилинишига ва чиқарилишига расмийлаштирилган бирламчи ҳужжатлар;
- ишончномаларни қайд қилиш дафтари, кам товар жўнатилганлиги сабаблари харидорларнинг тўловига тўла ва қисман эътирозлари;
- харидорлар номига жўнатилган товарлар сифати ва нархлардаги бузилишларни нотўғри кўрсатишлар;
- инвентаризация материаллари (инветаризация рўйхати, таққослаш кайдномаси, табиий камайиш ҳисоблари, моддий жавобгар шахсларнинг камомад сабаблари тўғрисида тушунтириш хатлари);
- товарларнинг омбордаги ҳисобининг карточкалари қолдиқли ва оборот кайдномалари;
- юк ташувчи ташкилотларнинг юкларининг турадиган жойи тўғрисида хабарномаси ва товарларнинг маъсул сақлашга қабул қилганлиги тўғрисидаги харидорларнинг хабарномаси;
- товар ва идишлар савдо устамаси, жўнатилган товарлар, бажарилган иш ва хизматлар, харидор ва мол етказиб берувчилар билан ҳисоб-китоб ва бошқа счётлар бўйича синтетик ва аналитик ҳисоб регисторлари;
- бошқа турдаги экспертиза (товаршунослик, иқтисодий) хулосалари;
- моддий жавобгар шахсларнинг норасмий ёзувлари, норматив ва бошқа ҳужжатлар.

Корхоналарнинг товар муомалалари бўйича камомад вазиятига кўра эксперт текширишнинг қуйидаги методлари қўлланилади:

- ҳужжатли текшириш, бирламчи ва йиғма ҳужжатлар маълумотлари билан ҳисоб-регистрларини таққослаш, ҳужжатларни муқобил (ўзаро) текшириш, товар ҳаракати бўйича муомалаларнинг хронологик тахлили, инвентаризациялараро даврдаги молларни миқдорий пулдаги ҳисобини тиклаш, қолдиқларни контрол текшириш, товар ва идишларнинг бухгалтерия оператив ҳисоби маълумотларини солиштириш. Бухгалтерия ҳисоби маълумотларининг бошқа материаллар билан солиштириш, табиий камайиш

меъёрига мувофиқ товар нобудгарчиликларига ҳисобли жадвал тузиш, товар муомала бўйича ҳисоб маълумотларини унга ҳамроҳ бўлувчи ҳўжалик муомалаларини таққослаш.

Корхоналарда камомадлар ва талон-тарожларни беркитишнинг кенг тарқалган услублари - мол етказиб берувчилардан келтирилган товар-моддий бойликларнинг қисман кирим қилмаслик ва ўз вақтида кирим қилмасликдир. Товар-моддий бойликларнинг тўла кирим қилинишини текширишда миқдорий қиймат ва синтетик ҳисоб маълумотлари бухгалтерия муомалаларининг ҳужжатли текшириш, таққослаш ва муқобил текшириш услубларини қўллаш билан атрофлича ўрганилади.

Дастлабки ҳужжатларни текширишда (счёт тўлов талабномаси, фактура накладной, ишончнома, далолатнома) аввало уларнинг тўғри расмийлаштирилиши, зарур имзоларнинг мавжудлиги арифметик ҳисобларнинг тўғрилигига ишонч ҳосил қилиши керак.

Товар моддий бойликларнинг тўла кирим қилинганлиги текширилганда, қабул қилувчининг ҳужжатлари билан товар етказиб берувчиларнинг ҳужжатлари солиштирилади. Кирим қилинган товарларнинг миқдори, нархи ва суммаси товар етказиб берувчининг ҳужжатларида кўрсатилган маълумотларга мувофиқ келиши аниқланади. Товар ҳисоботлари ва унга илова қилинган дастлабки ҳужжатларни мол етказиб берувчиларнинг счёт-тўлов талабномаси ҳамда “ Мол етказиб берувчилар билан ҳисоб китоб” счётидаги тегишли ёзувларни омбордаги карточка ҳисоби ёзувларини солиштириш йўли билан товарларни тўла қабул қилиниши, уларни тўлов суммаларига мувофиқ келиши, шунингдек счётлар корреспонденциясининг тўғри тузилганлиги аниқланади. Солиштириш барча ҳисобот даврига ўтказмасдан балки храналогик тартибда, яъни товар кирим қилинган кунлар тартибида амалга оширилади, чунки омбор мудирлари одатда қисқа муддатдаги товарлар ҳаракатига тузатиш киргизмасдан, ҳисобот даврининг охиридаги рақамларини ўзгартиради.

Омборга товарларни ўз вақтида ва тўла кирим қилинганлигини аниқлаш учун кирим хужжат маълумотлари билан товар олишда берилган ишончнома, хужжатларни қайд қилиш дафтаридаги ёзувлар ҳамда улгуржи базага қабул қилинган товарларни акс эттирувчи бошқа регисторларни солиштириш яхши натижа беради.

Эксперт муассасасига келиб тушган масаланинг мазмуни билан танишиб чиққандан сўнг мутахасис умумий ва конкрет методларни қўллаш билан юқорида келтирилган зиддиятларни аниқлайди. Товар муомалаларини текшириш услублари корхоналарда ҳисобнинг натурал қиймат ва қиймат ўлчов бирлигида олиб борилишига боғлиқ. Баъзи улгуржи ва чакана омбор базаларидаги товарлар пул ўлчовида ҳисобга олиб борилади. Бухгалтерия экспертизаси товар муомалаларини текширишнинг бундай ҳолларида миқдорий ҳисобни тиклаш услубига асосланиши керак.

Омборда кирим қилинмаган товарларнинг сақланиши эксперт унинг ҳосил бўлиш шароитини аниқ кўрсатиши керак, чунки уларни корхона бухгалтериясида ҳисобдагидан ортиқча товарлар ҳисобидан бошқа товарлар камомадини ёпади. Айрим ҳолларда товарларни ўз вақтида кирим қилмаслик ёки ўзгартириш натижасида ҳосил қилинган “ортиқча” товар омборга ёки базага кирим қилинади, оқибатда омборларда товарларни ўзгартириш содир бўлади. Бу икки ҳолда ҳам ушбу ўзгартиришлар инвентаризация натижасида аниқланади.

Эксперт “ортиқча” товарлар манбалари ва уларнинг келишини аниқлаш учун ҳосил бўлган ортиқча товарлар ҳаракатини хужжатлар асосида кузатиш керак. Агар аудитор бундай товарлар маълум бир корхонадан келганлигини илгари сурса, эксперт мазкур корхоналарнинг омборини ҳамда кейинги ишлаб чиқариш корхоналари билан бўлган муомалаларни ҳам солиштириш йўли билан текширади. Омборга товарларни келганлигини аниқлаш учун, товар хужжатларини, товар-транспорт ёки корхоналарга хизмат қилувчи юк ташиш бирлашмаларининг хужжатлари билан солиштириб текшириш мақсадга мувофиқдир.

Товарларни ўзлаштиришда сохталаштирилган талабнома ёки ишончномалар тузилса, уларни эксперт аниқлаб беради. Текширилаётган хужжатни сифатли ва сифатсиз тузилганлиги аниқланади, яъни бу ерда, эксперт изланаётган муомала солиштириладиган хужжат ва текширишга яроқли бўлган юк ташиш хужжатлари ва бошқа хужжатларни текшириш керак. Харидорларга товар сохта хужжат билан жўнатилса, эксперт эълон қилиб аниқлаши мумкин.

Мисол: В базаси омборда мавжуд бўлмаган оператив сохта хужжат асосида жун газламаси қабул қилади. Сохта хужжат асосида қабул қилинган жун газламани у ерда савдо тармоғи орқали, ҳисобсиз тайёр маҳсулот, кирим қилинмаган товар сифатида сотилади.

Хужжатларни ўзаро текшириш натижасида В. базасидан чиқарилган жун газлама, базадан чиқарилганлиги тўғрисида тузилган хужжат ва маълумотнома асосида, товар қабул қилган кооператив товар бу муомала юз бермасдан илгари тугатилганлиги аниқланади.

Харидорларга товарлар омбордан чиқаришда хужжатда кўрсатилгандан кам жўнатилса ёки табиий камайиш ҳисобидан товар захира ҳосил қилинса, бу хизматларга (ортиқчани) ўзлаштириш ҳолатини ҳосил қилади. Бундай ҳодиса юз берганлиги аниқланганда эксперт хулоса чиқаришни билиш керак. Хулоса далолатномада омборда табиий камайишнинг нормада ишлатилмаган ва бунинг натижасида ортиқча товарлар ҳосил қилинганлигини тасдиқловчи хужжатлар билан кўрсатиш керак.

Бундай ҳодисалар база ва омбордаги товарларни нотўри саралаш натижасида товарларни суистеъмол қилишга олиб келади.

Корхоналарда камомад бўйича экспертиза методикаси хусусиятлари қуйидаги шартлар ва сабаблардан келиб чиқади:

-корхоналарда бир вақтда товарлар, идишлар, пулнинг кўп миқдори мавжудлиги;

-товарларнинг муомала соҳасидан аҳолининг пул даромадига алмашуви билан шахсий истеъмолга ўтиши;

-товарларни харидорларга нақд пулга, насяга сотиш, ҳисоб-китоб чеклари банк бўлимларидаги ҳисоб-китоб счётлари бажарилишидан;

-реализация қилиш учун товарларни турли манбалардан, мол етказиб, берувчилардан, омболардан, кооперативлардан, кичик корхоналардан, аҳолидан қабул қилинишидан;

-чакана савдо корхонаси ичида ва уларнинг бўлинмаларида товарларнинг чиқарилиши;

-чакана савдо корхоналарида товарларнинг ҳисоби қиймати ўлчовида юритиш;

-шиша идишларнинг харидорларга қайтариб топширилиши ва уларга нақд пул ва товарлар тўланиши;

-шиша идишларни ҳам товарларнинг ва тараларнинг таркибида ҳам ҳисобга олинади.

-чакана савдо корхоналарда харид баҳоларнинг бир неча турлари амал қилинади (давлат чакана нархлари, коопертив ва тижорат нархлари, шартнома бўйича нархлар, мавсумий чакана нархлар);

-моддий жавобгарликнинг якка, жомоа, бригада ҳамда шахсларнинг чекланган доирада тўла турларининг қўлланишидан.

Корхоналардаги камомад тўғрисидаги ишлар текширилганда эксперт юқорида баён қилинган фаолиятни ташкил қилишдаги ҳисоб юритиш тартиби ва хусусиятларини амалга ошириш мақсадга мувофиқдир.

Улардан ташқари товар ва пул бойликларининг ўғирланишини беркитиш мақсадида қуйидаги ҳолатлар тез-тез учраб туради:

-четдан товарларни келтириш ва сотиш;

-чакана савдо корхоналарида сотишда ва инвентаризация рўйхатида товарларнинг нархларини ошириш;

-моддий жавобгар ва ҳисобдор шахслардан савдо пулини асоссиз ҳисобдан чиқариш;

- қалбаки касса хужжатларига кўра савдо пулини ҳисобдан чиқариш;
- майда савдо шахобчалари сотувчиларнинг савдо пулини тўла кирим қилмасликлари;
- қалбаки хужжатларига кўра товарларни ҳисобдан чиқариш;
- товарсиз муомалаларни расмийлаштириш;
- касса пулини харидор томонидан топширилган бўш шиша идишлар учун тўлашга деб олиш;
- инвентаризация бошланиш олдидан харидорлар томонидан қайтарилган товарларни кирим қилмаслик;
- нархлари туширилган товарларга нархларни нотўғри қўлланилиши;
- савдо пулини олиш ва камомадларни яшириш мақсадида уйдирма шахсларга тўлов мажбуриятномасини расмийлаштириш;
- кирим харажатларини инвентаризация ўтказилгандан кейин товар ҳисоботига қўшиш;
- инвентаризация бошланишига мавжуд савдо пулини нотўғри кўрсатиш;
- инвентаризация бошланишига товар ва таралар қолдиғини камайтириб кўрсатиш;
- инвентаризация рўйхатига товарларнинг мавжуд қолдиғини асоссиз ошириб кўсатиш;
- инвентаризация рўйхати якунларини нотўғри ҳисоблаш;
- ўз-ўзига хизмат қилиш усули билан сотишдан кўрилган зарарларга ва табиий камайиш нормасига товар нобудгарчилигини асоссиз қўшиш;

Корхоналарда қуйидаги ҳолларда экспертиза ишлари ўтказилади:

- 1) кирим қилинмаган товар бўлганда ва товар нархи ортиқча қўйилганда;
- 2) товар камомади содир бўлганда;
- 3) яширин ҳолда ўзлаштирилган товар ва таралар муомаласи содир бўлганда;
- 4) яширин ҳолда товарсиз чиқим хужжатлари асосида товарлар ўзлаштирилганда;

5) яширин холда бухгалтерия ҳисобида товар ва таралар ўзлаштирилганда.

Камомад бўлганда, бу корхоналарда ҳисоб қиймат ўлчовида юритилганлиги, аналитик ҳисобда товарлар номлари ёзилганлиги сабабли товарлар камомад ўлчовини эксперт шартли белгилайди ва сўм кўринишида аниқлайди. Айрим харажат ҳужжатларидаги товарлар артикули тааллуқли бўлган кириш ҳужжати кўрсатишдаги артикул баҳосидан паст бўлади.

Ўзаро солиштириб текшириш асосан ҳар бир товарнинг чакана баҳосининг текширилишини тавсия қилади, лекин эксперт хулосасида бунгача нақд кириш қилинмаган товарлар ёки бир хил товарларни саралаш натижасида турлари бўйича чиқаришда баҳолари кам фарқ қилиши тўғрисида, баҳоларнинг кўтарилганлиги тўғрисида хулоса қилиш учун товаршунослик экспертизаси ўтказиш зарурати туғилади.

Товарларнинг ўзлаштирилиши натижасида ҳосил қилинган камомадининг яширилиши кўпроқ товарларнинг бир савдо шахобчасидан бошқасига ўтказишда амалга оширилади. Савдо ташкилоти корхоналараро товарлар қабул қилиниши ва чиқарилиши муомалалари таққослаш йўли билан текширилади. Товарлар корхоналарга раҳбарлар рухсати билан ўтказилиши мумкин лекин мавжуд рухсатномалар ҳамма вақт ҳам мақсадга мувофиқ ва қонунга асосланган бўлавермайди. Товарсиз муомалалар текширилганда ҳужжатларни ўзаро таққослаш услуби қўлланилади.

2.2. Эксперт ишларида аудиторлик далилларни тўплаш тартиби

Эксперт ишларида аудиторлик далилларнинг миқдор ва сифат кўрсаткичларига, шунингдек уларни олиш мақсадида бажариладиган амалларга нисбатан қўйиладиган талаблар № 50 – «Аудиторлик далиллари» номли АФМСда белгиланган. Ушбу стандарт талабларини барча аудиторлик ташкилотлари аудиторлик текширувларини ўтказиш чоғида қўллаши мажбурийдир.

Эксперт далилларни тўплаш учун зарур бўлган аудиторлик амаллари ва

уларнинг ҳажми эксперт текшируви дастурида кўрсатилади.

Аудиторлик далиллари - аудиторлик ташкилоти томонидан аудиторлик текшируви вақтида йиғилган ва аудиторлик хулосасини асословчи маълумот (ахборот)лардир⁶.

Демак, аудиторлик далиллар аудиторлик текшируви жараёнида текширилаётган мижоз – корхона ва учинчи шахслардан олинган ахборотлар ҳамда уларни таҳлил қилиш натижалари бўлиб, молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги тўғрисида аудиторлик хулосаси тузиш имконини беради.

Ушбу таъриф ва тавсифлардаги таянч тушунчаларни батафсил кўриб чиқамиз.

Далил дейилганда бошқа фактнинг мавжудлигини тасдиқлайдиган ёки инкор қиладиган факт, ёки мазкур факт ҳақида у ёки бу даражадаги ишонччилик билан фикр шакллантиришга имкон берадиган, маълум факт тўғрисида маълумотлар олиш жараёни тушунилади.

Ахборот – хўжалик фаолиятидаги фактлар тўғрисидаги хабарлар тўпламидир.

Мижоз корхона – аудиторлик хизмати кўрсатилаётган хўжалик юритувчи субъект.

Учинчи шахслар – аудитор ёки мижоз корхона билан у ёки бу тарзда алоқадор бўлган ва бу алоқадорлик аудитор фикрига жиддий таъсир кўрсатадиган ҳуқуқий ёки жисмоний шахслардир.

Таҳлил қилиш – бу мижоз корхона бухгалтерия ҳисоботида фактларнинг аудитор томонидан мушоҳада қилиниши ва ўз фикрини шакллантириши.

Аудиторлик текширувларининг асосий мақсади хўжалик юритувчи субъектлар бухгалтерия ҳисоботларининг ишончлилиги тўғрисида аудиторнинг мустақил билдирилган фикридан иборат. Бунинг учун аудитор ҳисоботнинг ишончлилиги ёки унинг ишонччилигини рад этиш тўғрисидаги

⁶ “Аудиторлик далиллари” номли аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти. 3-модда.

асосли фикр билдиришга имкон берадиган далилларни тўплаши зарур.

Ишончлилик – молиявий ҳисобот маълумотларининг улардан малакали фойдаланувчиларга ҳўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг натижалари тўғрисида тўғри хулосалар қилишга ва ушбу хулосаларга асосланган қарорлар қабул қилишга имкон берадиган даражаси тушунилади. Бошқача қилиб айтганда, бу аудиторлик далиллар қанчалик ишончга сазовар ва ҳақиқатга яқин эканлигини тавсифлайди. Аудит жараёнида олинган далилларнинг ишончлилиги мустақиллик ва манба компетентлиги, ички назорат тизимининг самарадорлиги каби омилларга боғлиқ. Аудиторнинг ўзи мустақил манбалардан олган далилларнинг ишончлилик даражаси ҳўжалик юритувчи субъектдан олинган далилларга қараган-да юқорироқ. Барча далиллар йиғиндисини фақат сўнгилари етарли бўлганидагина ишончли деб ҳисоблаш мумкин.

Эксперт учун далилларнинг етарлилиги уларнинг миқдори ва сифати билан белгиланади. У танлаш кўлами ва тўпламдаги муайян элементларнинг тавсифи билан боғлиқ. Ахборотларнинг самарадорлиги эса танлаш элементларининг репрезентативлиги (бош тўпламнинг ўрганилаётган белгилар бўйича хусусиятлари танлама тўпламда намоён бўлиши)га боғлиқ, яъни репрезентативлик қанча юқори бўлса, аудиторлик rischi шунча паст бўлади. Аудиторлик riskларини пасайтирувчи далилларнинг етарлилиги тўғрисида аудитор ички назорат тизимини баҳолаш ва аудиторлик riskининг ҳажмига асосланиб хулоса қилиши мумкин. Ички назорат тизими қанчалик ишончли ва аудиторлик riskи қанчалик паст бўлса, аудитордан шунчалик кам далил-исботлар тўплаш талаб этилади.

Эксперт далилларнинг етарлилигини аниқлашда қуйидаги ҳолат-ларни ҳисобга олиш зарур: мустақил манбалар (учинчи шахслар)дан олинган далилларнинг миждоз-корхона ходимларидан олинган далилларга нисбатан ишончлироқ эканлиги; аудиторлик ташкилотининг мустақил текшируви ёки таҳлили натижасида олинган маълумотларнинг учинчи шахслардан олинган маълумотларга қараганда ишончлироқ эканлиги; ҳужжатлар ва ёзма

кўрсатмалар шаклидаги аудиторлик далилларининг оғза-ки кўрсатмаларга караганда ишончлироқ эканлиги. Ниҳоят, турли манбалардан олинган далиллардан фойдаланиш натижасида қилинган хулосаларни таққослаш имкониятларини ҳисобга олиш керак.

Амалдаги стандартларга мувофиқ аудиторлик баҳолаш учун зарур маълумотлар миқдори қатъий чегаралаб қўйилма-ган. Шу боисдан аудитор ўзининг профессионал фикрига таянган ҳолда хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботи-нинг ишончилиги тўғрисида хулоса тузиш учун зарур бўла-диган маълумотларнинг миқдори ҳақида мустақил қарор қа-бул қилиши лозим. Аудиторлик далилларининг ўз вақтида тўпланишига алоҳида эътибор бериш зарур. Акс ҳолда улар ошиқча ва кераксиз бўлиб қолади. Ўз вақтидалик ҳар бир аудиторлик далилининг текширилаётган даврга бевосита тааллуқлилиги, ёки мижоз-корхона фаолиятининг ҳисобот тузилганидан сўнг, аммо аудиторлик хулосаси тузилишидан олдин содир бўлган маълум бир жиддий ҳодисаларига тааллуқли эканлигидан ҳам иборатдир. Тўпланган далиллар текширилаётган ҳисобот тузилган санага қанчалик яқин бўлса, улар шунчалик ишонарли бўлади.

Агар хатолар ва ноаниқликлар тўғрисидаги далиллар мижоз корхона маъмуриятига аудиторлик хулосаси солиқ органига топширилмасдан олдин тақдим этилган бўлса, у ҳолда бухгалтерияда ҳисоботларга зарур тузатишларни киритиш имкони бўлади. Агар ҳисобот солиқ органига топширилганидан сўнг аудит ўтказилса, тузатиш киритиш имкони йўқ, лекин жорий даврда аниқланган хато камчиликларни ўз вақтида тузатиш мумкин.

Аудиторлик текширувларининг асоси аудиторлик далилларини топишдан иборат. У маълумотларни тўплаш, молиявий ҳисоботнинг ишончилиги (ёки ишончсизлиги)ни, молия-хўжалик муомалаларининг бухгалтерия ҳисобини юритишга оид белгиланган қоидалар ва низомларга мувофиқлиги-ни ва шу билан бирга аудиторлик хулосаси тузиш учун аудиторнинг шахсий фикрини шакллантириш мақсадида уларни умумлаштириш ва баҳолашни назарда тутди.

Аудиторлик текширувларида эксперт хизматидан фойдаланиш жараёнида тўпланадиган далиллар турли-туман бўлиб, улар тури, манбаси ва олиниш усулларига кўра туркумланади.

Эксперт тўплаган далиллар турларига кўра ёзма ва оғзаки далилларга бўлинади.

Ёзма равишда олинган далиллар (хужжатлар ва ёзма тушунтиришлар) оғзаки шаклдаги далилларга қараганда ишончлироқ бўлиши мумкин. Аммо айрим ҳолларда оғзаки далиллар анча муҳим ва фойдали бўлиши мумкин.

Эксперт тўплайдиган далиллар олиниш манбасига кўра ички, ташқи ва аралаш далилларга бўлиниши мумкин. Ички аудиторлик далиллар хўжалик юритувчи субъектдан ёзма ёки оғзаки кўринишда олинган маълумотларни ўз ичига олади.

Ташқи аудиторлик далиллар учинчи томонлардан ёзма кўринишда (одатда аудиторлик ташкилотининг ёзма сўрови бўйича) олинган маълумотлардан иборат.

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

Эксперт тўплайдиган далиллар олиниш усулига кўра қуйидагича туркумланади: а) фактларни тасдиқлаш йўли билан олинган далиллар; б) хужжатлаштирилган фактларни аниқлаш йўли билан олинган далиллар; в) махсус ўтказилган таҳлил натижасида аниқланган далиллар.

Фактларни тасдиқлаш мулклар ва мажбуриятлар муайян турларининг мавжудлигини аниқлашдан иборат. Бу хўжалик фаолиятидаги фактлар бўлиб, уларни факт-вазиятлар деб ҳисоблаш мумкин; улар замонавий аудитнинг ажралмас қисми ҳисобланган инвентаризация йўли билан аниқланади.

Хужжатлаштирилган фактларни аниқлаш молиявий ҳисоботни ва ҳисоб регистрларини тўлдириш учун асос бўлган дастлабки хужжатларни текшириш йўли билан амалга оширилади. Буларга таннархни асоссиз равишда ошириб юбориш ёки товарсиз операцияларни амалга ошириш билан

боғлиқ операциялар мисол бўлиши мумкин. Шунингдек, битта ҳужжатнинг турли нусхаларидаги ёзувларининг бир-бирларига мос келмаслик ҳолатлари.

Махсус ўтказилган таҳлил натижасида фактларни аниқ-лаш ҳужжатларда келтирилган маълумотларни мантиқий жойлаштириш ва математик ҳисоб-китоб қилиш йўли билан амалга оширилади. Бундай аргументлаш рационал деб номланади ва у аудит жараёнида салмоқли ўрин тутди. Масалан: 1) 2910-«Омборлардаги товарлар» сче́тида корхона мулки ҳисоб-ланган товарлар ҳисобга олиниши лозим; 2) аудитор ушбу товарлар учун корхонанинг мулкӣ ҳуқуқи мавжудлигини аниқлаши зарур; 3) тақдим этилган ҳужжатлар (шартномалар, товарлар ҳисоботи, банк кўчирмалари) ва мулкӣ ҳуқуқнинг корхонага ўтган пайтини аниқлаш асосида аудитор товарларнинг эгаси ҳақида ҳулоса қилади.

Аудитор фикрига биринчи аргумент кўпроқ таъсир кўр-сатади. Ҳақиқатда 2910-«Омборлардаги товарлар» сче́тида қолдиқ сифатида кўрсатилган товарлар йўқ бўлса, ҳеч қандай фикр-мулоҳазага ўрин қолмайди. Сўнгра учинчи ва тўртинчи аргументларни аҳамиятлилиги бўйича кўрсатиш мумкин.

Аудиторлик далиллар ҳужжатларни текшириш жараёнида; ҳўжалик юритувчи субъект ходимлари ва учинчи шахслардан ёзма ва оғзаки сўров ўтказиш йўли билан; ҳисоб жараёнларининг бажарилиши ва ҳўжалик фаолияти устидан аудиторнинг бевосита кузатиши чоғида олиниши мумкин.

Аудиторлик далиллар бевосита олинадиган манбаларга қуйидагилар киради: ми́жоз корхона ва учинчи шахсларнинг дастлабки ҳужжатлари; ми́жоз корхона бухгалтерия ҳисоби регистрлари ва унинг молия ҳўжалик фаолиятининг таҳлил натижалари; ми́жоз корхона ходимлари ва учинчи шахсларнинг оғзаки билдиришлари; ми́жоз корхонанинг бир ҳужжат-ларини бошқалари билан солиштириш, ҳамда унинг ҳужжат-ларини учинчи шахсларнинг ҳужжатлари билан таққослаш; ми́жоз корхона активлари ва пассивларини инвентаризация қилиш натижалари ҳамда унинг молиявий ҳисоботлари.

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.

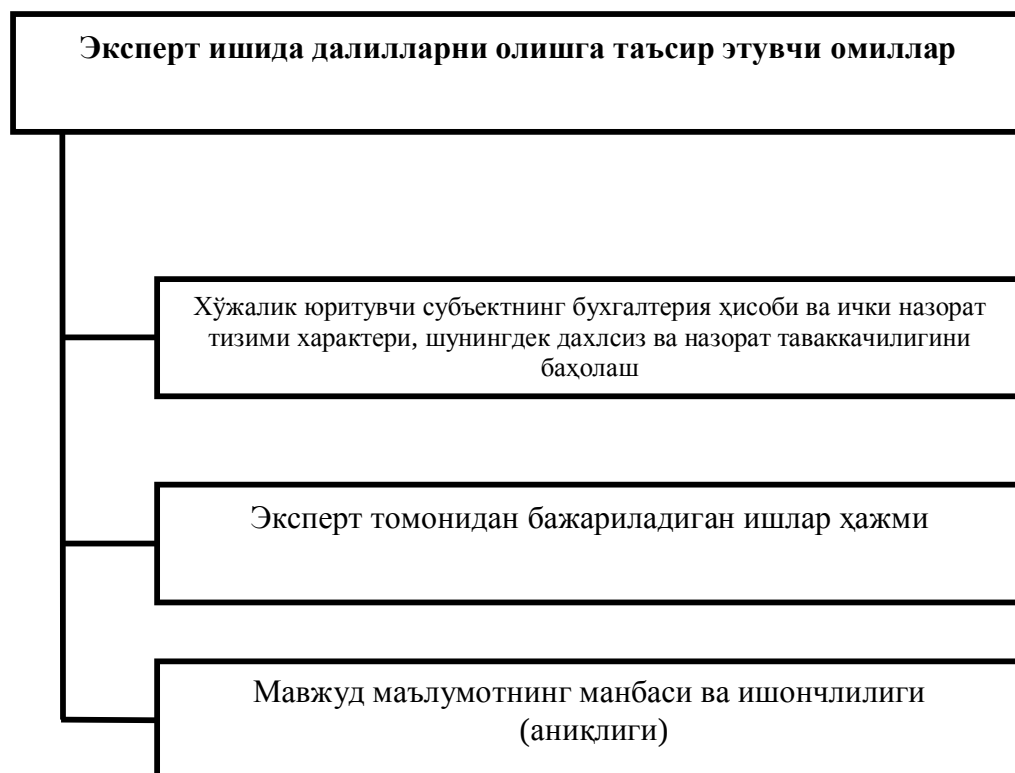
Ҳар хил манбалардан олинган ва турли шаклдаги аудиторлик далиллар аудиторлик рискинни пасайтиради.

Кўп ҳолларда битта ҳолат бўйича ҳар хил манбалардан тўпланган далиллар бир-бирларига зид бўлиб чиқади. Бу ҳолда аудитор вужудга келган зиддиятни ҳал этиш ва тўп-ланган далилларнинг ишончилиги ҳамда хулосаларнинг асослилигига ишонч ҳосил қилиши учун қўшимча ахборотлар тўплаши зарур. Агар аудитор қандайдир муаммо бўйича етарли далиллар тўплаш имконига эга бўлмаса, буни ўзининг ҳисоботида акс эттириши лозим.

Агар мижоз корхона аудиторга тулаконли текширув учун зарур ҳажмдаги ҳужжатларни такдим қилмаса ёки агар аудитор зарур аудиторлик далилларини тўплаш имконига эга бўлмаса, унинг олдида катта муаммолар вужудга келиши мумкин. №50 «Аудиторлик далиллар» номли АФМСда таъкидланишича: «Агар аудиторлик ташкилотига хўжалик юритувчи субъект томонидан мавжуд ҳужжатлар тўла ҳажмда такдим этилмаса ва у қайсидир счет ва (ёки) муомала бўйича етарли аудиторлик далилларини тўплаш имконига эга бўлмаса, аудиторлик ташкилоти бу вазиятни ўзининг ҳисоботида акс эттириши лозим ва салбий аудиторлик хулосаси тузиш тўғриси-даги масалани ўртага қўйиши мумкин. Демак, етишмаётган

аудиторлик далиллари жиддий ҳисобланган бухгалтерия ҳисо-боти моддаларига тааллуқли бўлса, аудитор аудиторлик хулосаси тузишдан расмий равишда бош тортиши ва бу ҳолни тегишли тарзда расмийлаштириши лозим.

Шундай қилиб, ҳисобот маълумотларининг ишончлилиги тўғрисида ўз фикрларини шакллантиришда, аудитор аудиторлик далиллар олинадиган турли манбалардан фойдаланиб, аудиторлик рискинни пасайтиришни кўзлайди.



6-чизма. Эксперт ишида далилларни олишга таъсир этувчи омиллар.

Аудиторлар аудиторлик амалларини бажариш чоғида далилловчи маълумотларни тўплайдилар. Аудиторлик амали бу муайян аудит участкасида далилларни олиш учун аудитор томонидан амалга ошириладиган ишларнинг маълум тартиби ва кетма-кетлиги. Далилларни тўплаш учун қандай аудиторлик амаллари зарурлиги ва уларни қачон бажаришни аудитор аудиторлик текширишлар дастурини тузиш чоғида мустақил ҳал қилади. Ўзбекистон Республикасининг аудиторлик фаолияти миллий стандартларига мувофиқ аудитор қуйидагиларга асосан етарли

далилларни тўплаши лозим: ички назорат воситаларини текшириш; счётлар бўйича қолдиқлар ва оборотларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг тўғрили-гини текшириш; таҳлилий амаллар.

Ички назорат воситаларини мувофиқлик учун текшириш аудиторларга ички назорат тизимида кўзда тутилган тадбирлар ва амалларнинг самарадорлиги (самарасизлиги) тўғрисида далиллар тўплашига имкон беради.

Счётлар бўйича қолдиқлар ва оборотларнинг бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилишини батафсил текшириш муайян муомалаларнинг мазмунини ва хатоларини аниқлаш учун ўрганишни назарда тутди. Батафсил текшириш одатда аудитор томонидан текширув мақсадини, танлашнинг режалаштирилган кўламини ва унинг объектларини саралаб олишни ҳисобга олган ҳолда танлов тўпламини шакллантириш йўли билан амалга оширилади.

Таҳлилий амаллар мижоз корхонанинг муҳим молиявий ва иқтисодий кўрсаткичларини, кутилмаган ва бухгалтерия ҳисобида нотўғри акс эттирилган хўжалик муомалаларини аниқлаш, шунингдек бундай хатолар ва чалкашликларнинг сабабларини аниқлашни кўзда тутди.

Тўпланган аудиторлик далиллари бухгалтерия ҳисобининг йўлга қўйилишини ва ички назорат тизимини ўрганиш ҳамда баҳолаш тўғрисидаги ёзувлар, баённомалар, жадваллар ва бланкалар шаклида аудиторнинг ишчи ҳужжатларида акс эттирилиши лозим. Ишчи ҳужжатларда аудиторлик амалларининг режалаштирилиши ва бажарилиш натижаларини ҳам акс эттириш зарур. Аудиторлик далилларини тўплаш кетма-кетлигини қуйидагича:

1. Аудиторлик далилларини тўплашнинг мақсадини шакллантириш шартноманинг умумий аудит режаси ва аудиторлик текширувлар дастурига тааллуқли мақсадига боғлиқ. Шартномадан келиб чиққан ҳолда бошқа мақсадлар ҳам, жумладан ҳисобни ташкил этишнинг самарадорлигини баҳолаш, тўлов лаёқатини, рентабелликни ва бошқаларни башоратлаш ҳам аниқланиши мумкин.

2. Танланган аудиторлик амаллари №3-«Аудитни режалаштириш» номли АФМС га мувофиқ аудитор томонидан аудиторлик текшируви дастурида кўрсатилиши лозим. Бунда аудиторлик амалларидан қайсиларини (назорат воситалари тести ёки моҳиятан текширишлар) ва қайси участкаларда қўллаш мақсадга мувофиқлигини аниқлаш зарур.

Етарли даражадаги ва ишонарли далилларга эга бўлиш учун моҳиятан ўтказиладиган аудиторлик амаллари ва аналитик амаллардан фойдаланилади. Аудитор ҳисоб ва ҳисобот-нинг маълум бўлимларини текширишда қўлланиладиган аудиторлик амалларини батафсил баёнини дастурда акс эттириши зарур. Бунда айрим муомалаларни текширишда қўлланиладиган амаллар мазмуни акс эттирилган, олдиндан ишлаб чиқилган тахминий рўйхатлардан фойдаланиш мумкин.

3. Аудиторлик далилларини олиш усуллари (қайта ҳисоблаш, инвентаризация, хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилиниши, тасдиқлаш, оғзаки сўров, ҳужжатларни текшириш, кузатиб чиқиш, аналитик амаллар) стандартда келтирилган.

Аудитор қуйидагиларни аниқлайди: муайян вазиятда қандай усулларни қўллаши; у ёки бу усулни қайси объектларга нисбатан (активлар, пасивлар, мажбуриятлар, субъектлар ва ҳоказо) қўллаш зарурлиги аудиторлик амалларини қандай кетма-кетликда бажаришни.

Аудитор томонидан олинган далилларнинг етарлилиги ва ишонарлилиги турли амаллар, усуллар ва зарур далилларни олиш манбаларини мувофиқлаштириш натижасида таъминланади.

4. Аудиторлик текширувлари учун ахборотларни тўплаш. Бунинг учун аудит дастуридаги ҳар бир бўлим бўйича норматив-саволнома ва ҳисоб-ҳисобот маълумотларининг зарур рўйхати тузилади. Норматив-саволнома маълумотлар рўйхати асос сифатида шакллантирилади. Аудитор бу рўйхатни текширув объектига нисбатан аниқлаштиради. Текширувда иштирок этадиган ходимлар ушбу рўйхатдаги ҳужжатларнинг мазмуни билан таништирилган бўлишлари лозим. Текширувни бошлашдан олдин ҳисоб-

ҳисобот маълумотлари – мижоз-корхонадан талаб қилиб олинадиган ҳужжатлар ва регистрларнинг рўйхатини ҳам тузиш зарур.

5. Аудиторлик амалларни бажариш ва аудит жараёнида аниқланган далилларни баён қилиш. Бу босқичда аудитор аудитни режалаштириш чоғида белгиланган танлов ҳажмидан келиб чиқади. Аниқланган тафовутлар уларни аниқлаш амаллари ёки кодлари ва аудит жараёнида аниқланган далилларнинг батафсил баёни кўрсатилган ҳолда ишчи ҳужжатларда рўйхатга олинади. Баён қилиш вазиятдан келиб чиққан ҳолда, ихтиёрий ҳолда бўлиши мумкин ёки махсус ишлаб чиқилган ишчи ҳужжатлар шакллари тўлдириш йўли билан амалга оширилиши мумкин.

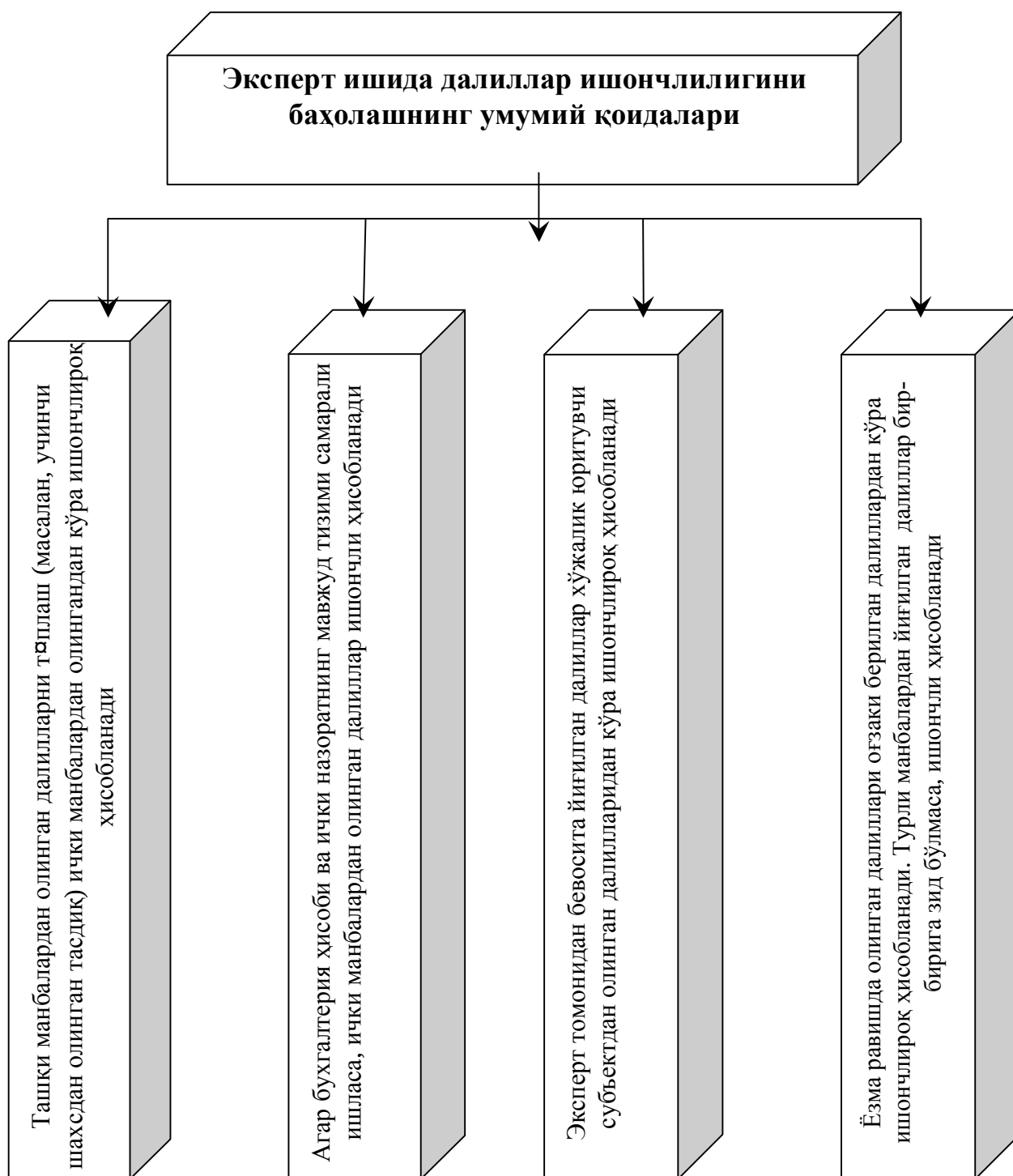
6. Тўпланган далилларни баҳолаш деганда уларнинг аудит мақсадига эришиш ва ишончлилигини аниқлашдаги ролини белгилаш тушунилади.

Далилларни баҳолашда қуйидагиларни аниқлаш зарур: манбанинг мустақиллиги, олинган фактлар ва бошқа маълумотлардан далил сифатида фойдаланиш мумкинлиги (яъни бунинг қонунга зид эмаслиги); мазкур далилнинг текшириладиган объектга тааллуқлилиги; танлаш ҳажми ва методологияси. Шунингдек, мазкур далилнинг объект бўйича тўпланган бошқа далиллар билан алоқадорлиги; ушбу алоқадорликнинг кўлами ва тавсифи; олинган далилларнинг кейинги аудит жараёнида қўлланилиш имкониятлари; аниқланган тафовутларнинг жиддийлик даражаси; олинган далиллар тўпламининг қарор қабул қилиш учун етарлилигини ҳам аниқлаш зарур.

Хулоса қилиб айтганда, аудитор молиявий ҳисоботнинг у ёки бу моддаси бўйича жиддий хатолар йўқлиги ҳақида ишонч ҳосил қилиши лозим.

Аудитор аудиторлик далилларини тўплашда ҳар хил усуллардан фойдаланади. №50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСда келтирилган асосий усулларнинг мазмунини кўриб чиқамиз. Булар: мижоз-корхонанинг арифметик ҳисоб-китоб-ларини текшириш (қайта ҳисоблаш); инвентаризация; айрим хўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қоидаларига риоя қилинишини текшириш; тасдиқлаш; хўжалик юритувчи субъект ва

мустақил (учинчи) томонлар ходимларини оғзаки сўровдан ўтказиш; ҳужжатларни текшириш; кўриб чиқиш; таҳлилий амаллар; муқобил баланс тузиш каби усуллардир.



7-чизма. Эксперт ишида далиллар ишончилигини баҳолашнинг умумий қоидалари.

Мижоз корхонанинг арифметик ҳисоб-китобларини текшириш (қайта

ҳисоблаш) унинг мазмуни ҳужжатлар ва бухгалтерия ёзувларининг арифметик аниқлигини текшириш ҳамда мустақил ҳисоб-китобларни бажаришдан иборат.

№50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСда қайта ҳисоблашлар танлаб амалга оширилиши тавсия қилинган. Танлаш кўлами ва унинг элементлари аудитор томонидан ички назорат тизимининг аҳволини ҳисобга олган ҳолда мустақил аниқланади.

Ҳужжатни расмийлаштиришдан ҳисобот тузилгунга қадар маълумотларни шакллантириш устидан ўрнатилган самарали ички назорат тизими (моддий жавобгар шахсларни ўзаро қа-рама-қарши текшириш, раҳбарият, бош бухгалтер ва бухгалтерлар томонидан назорат) содир бўлиши мумкин бўлган арифметик хатоларни, натижада аудиторлик рискни пасайтиради.

Қўлда тўлғазилган ҳужжатлар ва ҳисоб регистрлари (маълумотномалар ва ҳисоб-китоблар, касса ҳисоботлари, бўнак ҳисоботлари, ҳисоблашув-тўлов ведомостлари ва бошқалар) қайта ҳисоблашдан ўтказилади.

Агар миқдор-корхонада ҳисоб ишлари компьютерлаштирилган бўлса, дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрларидаги арифметик ҳисоблашларни текшириш зарурати ошади. Бу компьютер дастурларини атайлаб нотўғри тузиш ва арифметик хатоларни компьютер клавиатурасидан нотўғри киритиш билан боғлиқ бўлиши мумкин. Арифметик ҳисоб-китобларни текшириш компьютер дастурига киритилган ҳисоб-китоблар алгоритмининг назорат қилишни тақозо этади. Агар ҳўжалик юритувчи субъект бухгалтерия ҳисоби компьютерлаштирилган бўлса, ҳисоб-китобларни текшириш ҳам компьютердан фойдаланган ҳолда амалга оширилади.

Инвентаризация—миқдор корхона мол-мулкларининг мав-жудлиги тўғрисида аниқ маълумот олишга имкон беради. Бунда барча мол-мулклар (дебитор қарзлар ҳам) ва кредитор қарзлар инвентаризация қилиниши зарур.

Халқаро ва Миллий аудит стандартларига мувофиқ аудиторлар ўзлари

инвентаризация ўтказиши шарт эмас, ammo унинг ўтказилиши устидан назорат қилиши лозим. Бу бутун ички назорат тизимининг ва айрим назорат воситаларининг ишончлилигини баҳолашга имкон беради. Масалан, миждо-корхонанинг жорий йилдаги ҳисоб сиёсатида мол-мулклар ва мажбуриятларни инвентаризация қилиш тартиби кўрсатилмаган бўлса, шунингдек, моддий жавобгар шахслар алмашга-нида ҳам йиллик молиявий ҳисоботни тузишдан олдин ҳам инвентаризация ўтказилмаган бўлса, бу ҳол аудиторга ички назорат тизимининг ишончлилигини паст деб баҳолашга асос бўлади. Инвентаризация жараёнида аудитор хўжалик муомалаларини дастлабки ҳужжатларда ўз вақтида ва сифатли рас-мийлаштирилиши, моддий жавобгар шахслар томонидан моддий бойликларнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботларни тузиш тартиби ва оператив ҳисоб юритиш тўғрисида, корхонанинг ўзига тегишли ва комиссияга қабул қилинган товарлари ҳамда материалларининг сақланиш тартиби тўғрисида маълумот олиши мумкин. Инвентаризация ўтказиш жараёнида ҳисобда акс эттирилмаган фактлар аниқланиши ҳам мумкин. Бу ҳолат моддий бойликларни сақлаш бўйича хизмат кўрса-тиш, биноларни шартнома тузмасдан ижарага бериш ва шунга ўхшашлар билан боғлиқ.

Аудитор инвентаризация ўтказилишини кузатишда №19-«Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш тартиби» номли АФМС ва 1054-қарор ҳамда бошқа меъёрий ҳужжатлар талабларига риоя қилинишини текширади.

Инвентаризация ўтказиш тартибига маълум талаблар қўйилади. Масалан, №19 БҲМСга мувофиқ инвентаризация ўтказиш чоғида комиссия аъзоларидан бирортасининг иштирок этмаслиги унинг натижаларини ҳақиқий эмас деб ҳисоб-лашга асос бўлади. Инвентаризация жараёнида аниқланган моддий бойликлар камомоди ва бузилишининг табиий камайиш меъёридан ошган қисмини ҳисобдан ўчириш учун тақдим қилинган ҳужжатларга, айбдор шахсларнинг йўқлигини тасдиқлайдиган қарор, ёки ўтказилган зарарни айбдор шахсдан ундиришнинг рад этилиши, ёки моддий

бойликларнинг бузилиш фактини тасдиқловчи техник назорат бўлими ёки тегишли махсус ташкилотлардан олинган хулосалар илова қилинган бўлиши шарт.

Ҳисобот йилида ўтказилган инвентаризация натижаларининг маълумотлари корхона томонидан махсус далолатномалар, қайдномалар ва бошқа тегишли ҳужжатларда умумлаштирилиши лозим.

Инвентаризациянинг ўтказилишини кузатиш, шунингдек инвентаризация материалларини таҳлил қилиш аудиторга бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ташкил этилишини тўғри баҳолаш имконини беради.

Алоҳида ҳўжалик муомалаларини ҳисобга олиш қодала-рига риоя қилинишини текшириш бевосита ушбу ишларнинг бажарилиш пайтида амалга ошириладиган ҳисоб ишлари устидан назорат ўрнатишни назарда тутлади.

Аудитор у ёки бу ҳўжалик муомаласининг ҳужжатлар билан қандай расмийлаштирилаётганлиги, ҳамда бундай факт-ларни ҳисоб регистрларида акс эттиришнинг кетма-кетлиги устидан назорат ўрнатишни кузатади. Бу ички назоратнинг аҳволи каби, бухгалтерия ҳисобини юритиш тартибига риоя қилинишини ҳам баҳолашга имкон беради.

Тасдиқлаш аудиторлик далили сифатида ҳисоб-китоб ва валюта счетларидаги, мол етказиб берувчилар, харидорлар, буюртмачилар, турли дебиторлар ва кредиторлар билан ҳисоб-китоблар ҳисобга олинадиган счетлардаги қолдиқларнинг ҳақ-қонийлиги тўғрисидаги маълумотларни олиш учун қўлланилади.

№50 АФМСга мувофиқ: «аудиторлик ташкилоти пул маблағлари, ҳисоб-китоблар, дебиторлик ва кредиторлик қарзлари ҳисобга олинадиган счетларнинг қолдиқлари тўғри-сидаги маълумотларнинг ҳаққонийлигини тасдиқловчи аудиторлик далилларини мустақил (учинчи) томонлардан ёзма равишда олиши лозим». Ҳисоб-китоб ва валюта счетларидаги қолдиқлар банк кўчирмалари билан, дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг

ҳаққонийлиги эса таққослаш далолатномалари билан тасдиқланади. Ҳисоб-китобларнинг аҳволи, олди-сотди ишларининг шартларини ва шунга ўхшашларни тасдиқловчи зарур маълумотларни олиш учун турли ташкилотларга сўровлар жўнатилади.

Маълумотларни тасдиқлаш учун жўнатиладиган сўровлар мижоз корхона раҳбарияти номидан тайёрланиб, унда тасдиқ-ловчи жавобни аудиторлик ташкилотига жўнатиш сўралади. Шундай қилиб, мижоз-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 мижоз корхона маълумотларининг ҳаққонийлигини аниқлаштириш учун қўшимча аудиторлик амалларини қўллаши зарур.

Ходимлардан оғзаки сўров ўтказиш – бу мижоз корхона ходимлари ёки учинчи шахслардан оғзаки мулоқат ва жавобларни баҳолаш йўли билан тасдиқловчи маълумотларни олиш усулидир. Мазкур усул аудиторга ички назорат тизимини баҳолаш, риск чегараларини аниқлаш ва аудиторлик тенкширувининг стратегиясини ишлаб чиқиш чоғида фикр юритиш учун кенг қўламдаги маълумотларни беради. Мижоз корхона ва учинчи томон ходимлари ҳамда раҳбарияти орасида сўров ўтказиш аудиторлик текширувининг барча босқичлари-да амалга оширилиши мумкин.

Аудитни режалаштириш босқичида, хусусан мижоз корхонанинг ҳолати ва бизнесининг келажаги ҳамда ички назоратнинг ташкил этилиши тўғрисида тасаввурга эга бўлиш зарур. Ушбу мақсадда корхона раҳбарияти орасида сўров ўтқа-зилиши мумкин. Олинган жавобларни таҳлил қилиш асосида текширув жараёнда кейинчалик бажарилган аудиторлик амалларининг натижасида тасдиқланадиган ёки тасдиқланмай-диган муайян жиҳатлар бўйича аудиторда аниқ фикр шаклланади.

Битта манбадан олинган, ушбу маълумотнинг оғзаки тавсифдалигини

эътиборга олган ҳолда, аудитор қилинган хулосага таяниши мумкин эмас, яъни қушимча далиллар туплаши зарур. Аудиторлик текшируви жараёнида бевосита ижрочилар (менежерлар, моддий жавобгар шахслар, бухгалтерлар ва б.) билан суҳбатлашиб, мансаб йўриқномаларининг аниқ ижрочиларига етказилганлигини аниқлаши ва шу билан бирга ички назоратнинг ишончлилиги ёки юзакилиги тўғрисида қў-шимча далиллар олиши мумкин.

№50-«Аудиторлик далиллар» номли АФМСга мувофиқ оғзаки сўров натижалари баённома ёки қисқача конспект қў-ринишида ёзиб бориш зарур бўлиб, унда сўров ўтказган аудиторнинг 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 ташкилотлари саволлар рўйхати билан стандарт тестлар тайёрлаб, унда сўралган шахсларнинг жавоблари кўрсатилади.

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

Ҳужжатларни текширишда аудитор кўриб чиқаётган маълум ҳужжатнинг ҳаққонийлигига ишонч ҳосил қилиши лозим. Ушбу мақсадда бухгалтерия ҳисобида маълум ёзувларни танлаб олиш ва ҳўжалик фаолиятида содир бўлган фактнинг ҳисобда акс эттирилиши кузатиб чиқилади.

Ҳужжат билан ишлашда унинг ким томонидан тузилганлиги муҳим аҳамиятга эга. Мижоз корхона томонидан тайёрланган ва ишлов берилган ҳужжатлар ички ҳужжатлар ҳисоб-ланади. 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 хўжалик юритувчи субъектларга юборилган ташқи хужжатлар ички хужжатларга қараганда ишончлироқ ҳисобланади.

Хужжатларни текшириш чоғида уларнинг ўз вақтида ва аниқ расмийлаштирилганлиги, мажбурий реквизитларнинг мавжудлиги ва тўғрилигини аниқлаш ҳам зарур. Аудиторлар хужжатларни текширувдан ўтказишда уларнинг бухгалтерия ҳисоби регистрларига ўз вақтида, аниқ ва тўлиқ акс эттирилишига ҳам эътибор беришлари керак.

Кузатиб чиқиш – бу синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларида дастлабки хужжатлар маълумотларининг акс эттирилишини, айрим дастлабки хужжатларни текширадиган, якуний счетлар корреспонденциясини топадиган ва хўжалик фаолиятининг тегишли фактлари бухгалтерия ҳисобида тўғри ёки нотўғри акс этирилганлигини текшириш жараёнидир.

Кузатиб чиқиш дастлабки хужжатлардан синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларига, бош дафтарга ва ҳисоботларга томон, ёки кўп ҳолларда учрайдиган, тескари томон йўналиши-да амалга оширилади. Кузатиб чиқиш, хусусан, мижоз-кор-хона хужжатларида акс этирилган нотипик моддалар ва ходи-саларни ўрганишга имкон беради.

2.3. Эксперт ишларида таҳлилий амалларни бажариш тартиби

Таҳлилий амаллар деганда аудитор томонидан олинган маълумотларни таҳлил қилиш ва баҳолаш, ғайриоддий ва бухгалтерия ҳисобида нотўғри акс этирилган хўжалик фаолияти фактларини аниқлаш, ҳамда бундай хатолар ва чалкашликлар-нинг сабабларини аниқлаш мақсадида текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг муҳим молиявий ва иқтисодий кўрсаткичларини ўрганиш тушунилади.

Таҳлилий амал ўз ичига қуйидагиларни олади:

- хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботлари кўрсаткичларини унинг режадаги кўрсаткичлари билан солиштириш.

- молиявий ҳисоботларнинг амалдаги кўрсаткичларини аудиторлик ташкилоти томонидан белгиланган прогноз кўрсаткичлари билан солиштириш.

- молиявий ҳисобот кўрсаткичларини амалдаги қонунчилик ва меъёрий ҳужжатлар ёки ҳўжалик юритувчи субъектларнинг ўзи томонидан белгиланадиган меъёрий ҳужжатлар билан солиштириш.

- молиявий ҳисобот кўрсаткичларини молиявий ҳисобот таркибига кирмайдиган кўрсаткичлар билан солиштириш.

- молиявий ҳисобот кўрсаткичларини тармоқнинг ўртача маълумотлари билан солиштириш.

- молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг вақт ўтиши давомида ўзгаришлари ва улар билан боглиқ бўлган нисбий коэффициентлар таҳлили.

Таҳлилий амалларнинг тури уларни ўтказиш мақсади, уларни ўтказиш учун зарур бўлган ахборотга эришиш имконияти ва унга мосликка, ҳўжалик юритувчи субъектнинг фаолият турига боглиқ бўлади.

Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи факт кўрсаткичларини у томонидан белгиланган режа билан солиштиришда аудиторлик ташкилоти:

- Хўжалик юритувчи субъект томонидан қўлланиладиган режалаштириш услубиятини баҳолаши;

- Режа кўрсаткичларига биноан ҳисобот даври молиявий кўрсаткичлари мижоз томонидан ўзгартирилмаганлигига ишонч ҳосил қилиши керак.

Молиявий ҳисоботнинг факт кўрсаткичларини мустақил белгиланган прогноз кўрсаткичлар билан солиштиришда аудиторлик ташкилоти ўз тахминларини шаклланган тамойиллар асосида белгилайди.

Ҳисобот ва меъёрий кўрсаткичлар негизида ҳар хил турдаги коэффициентлар ва фоизли нисбатлар ҳисоб-китоби самарали ҳисобланади. Коэффициентларни танлаш, уларнинг ҳисоб-китоблари усулларини ва ҳисоб-китоб вақти даврларини танлаш меъёрий ҳужжатларга мувофиқ равишда

амалга оширилади. Эҳтимолий таваккалчиликлар соҳаларини аниқлаш усуллари:

- жорий давр нисбий кўрсаткичларининг таҳлили;
- турли даврларда хўжалик юритувчи субъект учун ҳисоблаб қўйилган нисбий кўрсаткичлар ўзгаришининг таҳлили;
- нисбий кўрсаткичлар бир неча турининг ўзгаришларини солиштириш.

Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи факт кўрсаткичларини тармоқнинг ўртача кўрсаткичлари билан солиштирганда, аудитор шу хўжалик юритувчи субъект фаолиятини таҳлил қилади. Бунда аудитор шуларни ҳисобга олиши керакки, тармоқ кўрсаткичлари мазкур хўжалик юритувчи субъект кўрсаткичлари билан мутаносиб бўлмаслиги мумкин, шунингдек хўжалик юритувчи субъектлар турли ҳисоб сиёсатидан фойдаланиши ҳам мумкин.

Аудитор томонидан хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи маълумотларини молиявий ҳисобот таркибига кирмайдиган маълумотлар (нобухгалтерлик маълумотлари) билан солиштириш усули қўлланган тақдирда, аудитор фойдаланилаётган нобухгалтерлик маълумотларининг аниқлигига ишонч ҳосил қилиши лозим.

Ҳисоботнинг факт кўрсаткичларини аввалги даврлар маълумотлари билан солиштириш жараёнида аудиторлик ташкилоти аудитни режалаштириш босқичидаёқ эҳтимолли таваккалчиликлар соҳаларини белгилаб олади. Эҳтимолли таваккалчиликлар соҳаларини аниқлашнинг кенг тарқалган усуллари қуйидагилардир:

- бухгалтерия баланси моддаларини солиштириш ва улардаги жиддий ўзгаришлар таҳлили;

Моддалардаги ўзгаришларни бошқа моддалардан ўзгаришлар билан солиштирганда ўзгаришларни таҳлил қилиш. Мазкур ҳолда эҳтимолли таваккалчилик соҳаси, бир кўрсаткичдаги ўзгариш иқтисодий табиатига кўра бошқа кўрсаткичдаги ўзгаришга мувофиқ келмаганида аниқланади.

Таҳлилий амалларни қўллаш таҳлил этилаётган кўрсаткичлар ўртасидаги сабабий-оқибат алоқасининг мавжудлигига асосланади.

Таҳлилий амалларнинг мақсадлари:

- хўжалик фаолиятининг эҳтимолли таваккалчиликлар соҳасини белгиловчи гайриоддий ёки нотўғри акс эттирилган фактлари ва натижаларининг мавжудлиги ёки мавжуд эмаслигини аниқлаш;

- хўжалик юритувчи субъект фаолиятини ўрганиш;

- молиявий ҳисобот бузилиши фактларини аниқлаш;

- муфассал аудиторлик амаллари сонини қисқартириш;

- юзага келган саволларга жавоб олиш мақсадида тестдан ўтказишни таъминлаш.

Таҳлилий амалларни қўллаш:

- аудиторга аудитни режалаштиришда мижозни яхшироқ тушуниш ва бухгалтерия балансларини текшириш орқали аудитдаги таваккалчилик даражасини белгилаш имкониятини беради.

- бошқа аудиторлик амаллари сони ва ҳажмини қисқартиришга имкон беради.

- аудитга аудит вақтида унинг асосланган, эътиборли фикрини шакллантиришга ёрдам беради.

- қўшимча аудиторлик амалларини талаб этувчи текширув соҳалари аниқлаб бериши мумкин бўлган молиявий муаммоларнинг мавжудлигини узил-кесил текшириш вазифасини бажаради.

Таҳлилий амаллар аудитнинг бутун жараёни давомида бажарилади.

Таҳлилий амалнинг бажарилиши қуйидагилардан таркиб топади:

- амаллар мақсадини белгилаш;

- амаллар турини танлаш;

- амалларни бажариш;

Бажарилган амалларни таҳлил этиш.

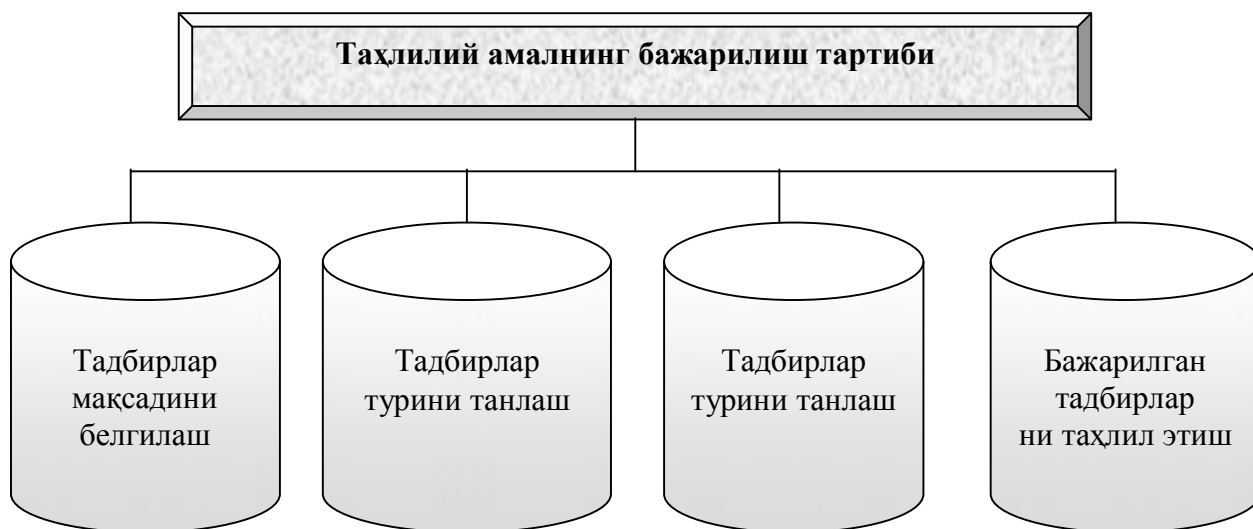
Таҳлилий амалларни бажариш босқичида аудитор қуйидагилардан танлаб фойдаланади:

- оддий солиштириш;
- ҳисобот даврида бирор-бир кўрсаткичнинг ўзгариш тамойилларини ва уларнинг келгуси ёки ўтган даврлардаги тарқалишини аниқлаш;
- бирор-бир кўрсаткичлар ўртасида миқдорий ўзаро алоқадорликларни келгуси ёки ўтган даврларда уларнинг қийматларини ҳисоблаб чиқиш мақсадида аниқлаш.

Таҳлилий амаллар йигма молиявий ҳисоботга ҳам, алоҳида балансга ажратилган таркибий бўлинмаларга ҳам қўлланиши мумкин.

Таҳлилий амаллар натижаларининг ишончилиги аудитор томонидан аниқланмаганлик таваккалчилиги, ички хўжалик таваккалчилиги ва назорат воситалари таваккалчилиги даражасининг тўғри баҳоланишига боғлиқ.

Таҳлилий амалларнинг ишончилигига таъсир этувчи омиллар қуйидагилардир (8-чизма).



8-чизма. Таҳлилий амалнинг бажарилиш тартиби.

Аудитор томонидан хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг гайриоддий тафовутларининг аниқланиши таҳлилий амаллар бажарилишининг натижаси ҳисобланади.

Аудитор томонидан, бошқа манбалардан олинган далиллар билан тасдиқланмайдиган гайриоддий тафовутларнинг аниқланиши ҳолатларида, у ўтказилган таҳлилий амалларнинг объективлиги ва ишончилигига шахсан ишонч ҳосил қилиш учун уларни муфассал тадқиқ этиши лозим.

Тадқиқ жараёни хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини сўров килишдан 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 амалларини ўтказиш имкониятларини кўриб чиқиши лозим.

гайриоддий тафовутлар миқдорини таҳлил этишда, аудитор, меъёрий ҳужжатларга асосланган мезоний қийматлардан фойдаланади. Агар гайриоддий тафовутлар аудитор томонидан мақбул деб топилган даражадан ошиб кетса, бу ҳолда тафовут миқдори тадқиқ этилиши керак. Бу миқдорни мутлақ қийматларда акс эттириш қийин бўлган ҳолларда аудитор фоизларда акс эттирилган миқдорлардан фойдаланади.

гайриоддий тафовутлар таҳлили натижаларини, шунингдек, режалаштириш ва таҳлилий амалларнинг бажарилиши натижаларини аудитор текширув ўтказиш бўйича иш ҳужжатларида акс эттириши лозим.

Таҳлилий амалларнинг натижаларини қуйидаги ҳолларда қўллаш лозим:

- аудиторлик хулосасини тузишда зарур бўлган аудиторлик далилларини олиш учун;
- аудиторнинг иқтисодий субъект раҳбариятига аудитни ўтказиш натижалари бўйича ёзма ахборот тайёрлаши учун.

Таҳлилий амалларнинг энг кўп тарқалгани таққослаш бўлиб ҳисобланади. Бунда қуйидагилар таққосланади: турли даврлар учун ҳисоблардаги 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 тармоғидаги ўртача кўрсаткичлар билан; молиявий ахборотлар номолиявий ахборотлар (хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти тўғрисидаги унинг бухгалтерия ҳисоби тизимида бевосита акс эттирилмайдиган маълумотлар) билан.

Таҳлилий амаллар ҳисоб ва ҳисобот маълумотларини кўрсаткичлар орасидаги ўзаро боғлиқликларни ўрганиш, ҳи-сбот маълумотларини ва уларнинг ўзгариш тенденцияларини таққослаш, ҳисобот моддалари ва кўрсаткичларининг кескин фарқ қилиш сабабларини ўрганишни назарда тутати.

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 қониқарли 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 жиддий 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 тақ-қослаш орқали ҳам қўлланилиши мумкин.

Аудитнинг якунловчи босқичида таҳлилий амалларни қўл-лаш ҳисоб ва ҳисоботдаги аниқланган номувофиқликларга қў-шимча далиллар олиш, ҳамда ушбу номувофиқликларнинг ҳи-сobot ишончилигига таъсирини аниқлашга ҳам имкон беради.

Ҳақиқатга яқин таҳлилий амаллардан бири баланс ҳисоб-китоблари ҳисобланади. Хусусан, аудитор тайёр маҳсулотларнинг ҳисобда ҳаққоний ва тўлиқ акс эттирилиши тўғрисидаги далил-исботларга эга бўлиш учун тез-тез хом-ашёлар, мате-риаллар ва тайёр маҳсулот олиниши балансини тузади.

Хом-ашё ва материаллар балансини тузиш қуйидагиларни назарда тутди: маҳсулотнинг бир бирлиги учун норма бўйича сарфланган хом-ашё ва материаллар ва ҳақиқатда олинган маҳсулотлар ҳисоб-китоби; хом-ашё ва материалларни ҳақи-қий сарфи билан таққослаш; хом-ашё ва материалларни сарфлашда тафовутларни аниқлаш.

Тайёр маҳсулот балансини аниқлашда унинг ҳақиқий чиқиши маҳсулот бирлиги учун кетадиган хом-ашё ва мате-риаллар нормасидан келиб чиққан ҳолда ҳисоблаб чиқарилган нормативлари ва хом-ашё ва материалларнинг ҳақиқий сарфи билан таққосланади.

Бундай балансни тузиш хом-ашё, материаллар сарфи ва маҳсулот чиқиши (иш бажариш, хизмат кўрсатиш) нормативидан четга чиқишларни аниқлаш ва шу билан бирга молиявий натижани ҳисоблаб чиқаришнинг ҳаққонийлигига ишонч ҳосил қилишга имкон беради.

Муқобил баланс тузиш – аудиторлик ишининг муҳим элементиدير. У аудитни бошлашдан олдин синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларининг ёки бош дафтарнинг маълумотлари бўйича тузилади. Натижада, аудитор тасдиқланиши лозим бўлган балансга ўхшаш, янги балансга эга бўлади. Агар расмий ва муқобил баланслар ўртасида тафовутлар вужудга келса, бу тофовутлар мижоз-корхона ҳисоботида бош бухгалтернинг атайлаб қилган чалкашликларини билдиради.

Баён қилинганларни умумлаштириш асосида таъкидлаш зарурки, аудиторлик текширувларининг самарадорлиги маъ-лум даражада аудиторлик далилларни тўплашда қўлланилади-ган усулларни қандай маҳорат билан қўллашга ҳам боғлиқ.

III боб. Эксперт хизматидан фойдаланиш жараёнини такомиллаштириш истикболлари

3.1. Эксперт хизматидан фойдаланишда халқаро стандартларни қўллаш истикболлари

Иқтисодиётнинг эркинлашлашуви ва ислохотларнинг тобора чуқурлашуви натижасида корхоналар фаолиятининг самарадорлигини ошириш, аудиторлик текширувидан ўтказиш, ҳамда ҳисоб-китобни яхшилаш мақсадида уларга маслаҳат, йўл-йўриқ, ҳуқуқий ва бошқа турдаги ёрдамлар кўрсатадиган малакали хизматнинг янги шакли – аудиторлик фаолиятига эҳтиёж янада кучаймоқда. Аммо аудиторлик фаолияти республикамизда юқори мавқега эга бўлгани йўқ. “Аудиторлик текширувлари кўп ҳолларда юзаки ва паст профессионал даражада ўтказилади, аудит тизимининг ўзи молия бозорида ҳали етарлича ишонч қозонган эмас”⁷.

Республикамизда иқтисодий ислохотларнинг чуқурлашуви билан янгича муносабатларни барпо этиш зарурияти туғилади. Шу боисдан ҳам эксперт ишидан фойдаланишда аудитни халқаро андозалар талаби даражасида ташкил қилишни талаб этади.

Халқаро амалиётда эксперт иши “Эксперт хизматидан фойдаланиш” номли 620-халқаро аудиторлик стандартига асосан ташкил этилади. Эксперт томонидан бажарилган ишдан фойдаланишда, аудитор бундай иш аудит мақсадлари учун мослиги юзасидан етарли бўлган тегишли аудиторлик далиларини олиши лозим.

“Экперт” - бу бухгалтерия ҳисоби ва аудитдан фарқли алоҳида соҳада махсус қўникмаларга, билимларга ва тажрибага эга бўлган шахс ёки фирма.

Аудиторнинг маълумоти ва тажрибаси ишга оид масалаларни умумий билишлигини таъминлайди, лекин бунда аудитордан бошқа бир касбий фаолият ёки касб, масалан, актуар баҳолаш бўйича мутахассис ёки муҳандис,

⁷ Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги “Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида”ги ПҚ-615-сонли Қарори

бўйича тайёргарликка ёки малакага эга бўлган шахснинг тажрибасини талаб қилиб бўлмайди.

Эксперт

- (а) субъект томонидан жалб қилиниши;
- (б) аудитор томонидан жалб қилиниши;
- (в) субъект томонидан ёлланиши; ёки
- (г) аудитор томонидан ёлланиши мумкин.

Эксперт аудитор томонидан ёлланган тақдирда, 220-АХС “Аудиторлик иши сифатининг назорати”да қайд этилгандек, унинг иши аудитор томонидан аудитор ёрдамчисининг иши сифатида эмас, балки эксперт иши сифатида фойдаланилади. Тегинли равишда, бундай вазиятларда аудитор экспертнинг иши ва амалдаги хулосалари юзасидан тегинли муолажаларни қўллаши лозим, бироқ, одатда, ҳар бир келишув учун унинг малакасига ва касбий хабардорлигига баҳо бериш эҳтиёжи йўқ.

Аудит жараёнида аудиторга субъект билан биргаликда ёки ундан мустақил ҳолда экспертнинг ҳисоботи, хулосалари, баҳолари ва тасдиқлари шаклида аудиторлик далиллари олиш талаб қилиниши мумкин. Масалан:

- муайян активлар турини, масалан, ер ва биноларни, машина ва ускуналарни, санъат асарлари ва қимматбаҳо тошларни баҳолаш;
- активларнинг, масалан, захирада сақланаётган минераллар, фойдали қазилмалар ва нефтнинг ер ости захиралари ҳамда машина ва ускуналарнинг қолган фойдали хизмат қилиш муддатини, миқдори ва жисмоний ҳолатини аниқлаш;
- махсус усуллардан фойдаланиб суммаларни аниқлаш, масалан, актуар баҳолаш;
- амалиётдаги шартномалар бўйича бажарилган ва тугалланмаган ишларни баҳолаш;
- шартномаларни, қонунчиликка оид ва меъёрий ҳужжатларни талқин қилиш юзасидан ҳуқуқий хулосалар чиқариш.

Эксперт ишидан фойдаланиш лозимлигини аниқлашда аудитор қуйидагиларни ҳисобга олади:

- (а) молиявий ҳисобот кўрилатган моддасининг муҳимлигини;
- (б) кўрилатган масаланинг тавсифи ва мураккаблигидан келиб чиқиб нотўғрилиқлар таваккалчилигини;
- (в) бошқа мавжуд аудиторлик далилларнинг миқдори ва сифатини.

Эксперт ишидан фойдаланишни режалаштирганда аудитор унинг касбий хабардорлигига баҳо бериши лозим. Бу қуйидаги масалаларни кўриб чиқишдан иборат:

- (а) экспертда касбий гувоҳнома ёки тегишли касбий идоранинг лицензияси мавжудлиги ёки у ушбу касбий идорага аъзолиги;
- (б) аудитор аудиторлик далилларни олиши талаб қилинадиган соҳаларда тажриба ва обрўга эгаллиги.

Аудитор экспертнинг ҳолислигига баҳо бериши лозим

Экспертнинг ноҳолислик таваккалчилиги ошиб боради, агар эксперт:

- (а) субъект томонидан ёлланганда; ёки
- (б) субъект билан қандайдир бошқача тарзда боўлиқ бўлганда, масалан, субъектдан молиявий қарам бўлганда ёки субъектда инвестицияларга эга бўлганда.

Агар аудиторда эксперт касбий хабардорлиги ёки ҳолислиги юзасидан шубҳалар мавжуд бўлса, у уларни субъект раҳбарияти билан муҳокама қилиши ва эксперт иши юзасидан етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларини олиш эҳтимолини кўриб чиқиши лозим. Аудиторда қўшимча аудиторлик муолажаларини бажариш ёки аудиторлик далилларини олиш учун бошқа экспертга мурожат қилиш зарурияти вужудга келиши мумкин.

Аудитор экспертнинг иш кўлами аудит мақсадларига мослиги юзасидан етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларини олиши лозим. Аудиторлик далиллар кўп ҳолатларда ёзма йўриқнома кўринишида баён этилган ва субъект томонидан экспертга берилган экспертнинг техникавий

топшириғини шархлаш йўли билан олиниси мумкин. Бундай йўриқномалар ўзида қуйидаги масалаларни қамраб олиши мумкин:

- аудитор фикрича эксперт ҳисоботиға киритилиши лозим бўлган аниқ белгиланган масалаларнинг умумий ёритилиши;
- аудитор томонидан эксперт ишидан фойдаланиш эҳтимоли, жумладан, эксперт тўғрисида ва унинг ишда иштирок этиш даражаси ҳақида учинчи томонларға хабар бериш;
- тегишли ёзувлардан ва файллардан экспертнинг фойдалана олиш даражаси;
- эксперт ва субъект ўртасидаги ўзаро таъсирни аниқ аниқлаш, агар бундай ҳолат кузатилса;
- субъект маълумотининг сир сақланиши;
- эксперт фойдаланишни назарда тутган тахминлар ва усуллар юзасидан маълумот ҳамда уларнинг олдинги даврларда фойдаланилган тахминлар ва усулларға изчиллиги.

Эксперт учун мўлжалланган ёзма йўриқномаларда ушбу масалаларнинг аниқ таърифи мавжуд бўлмаган ҳолда, аудиторда ушбу жавҳалар бўйича аудиторлик далилларини олиш учун бевосита эксперт билан боўланиш эҳтиёжи вужудға келиши мумкин.

Молиявий ҳисоботнинг тасдиқлари бўйича аудиторлик далилларни кўриб чиқиш жараёнида аудитор эксперт иши мослиғига баҳо бериши лозим. Бундай жараён эксперт томонидан чиқарилган хулосалар мазмуни молиявий ҳисоботда тўғри акс этилганлиғига баҳо бериш ёки у молиявий ҳисоботнинг тасдиқларини тасдиқлашидан, шунингдек, қуйидагиларни кўриб чиқишдан иборат:

- дастлабки кўрсаткичлардан фойдаланиш;
- тахмин ва усуллардан ҳамда улар олдинги даврлар бўйича фойдаланилган тахмин ва усулларға изчиллиғидан фойдаланиш;

- аудитор томонидан мижоз бизнесини умумий билиш ва бошқа аудиторлик муолажалар натижалари контекстида эксперт ишининг натижалари.

Эксперт ушбу вазиятларда ўринли бўлган дастлабки кўрсаткичлардан фойдаланганлигини кўриб чиқишда, аудитор қуйидаги муолажаларни бажариши мумкин:

(а) дастлабки кўрсаткичлар етарлилиги, ўринлилиги ва ишончлилигини аниқлаш мақсадида эксперт томонидан ҳар қандай муолажаларни бажариши юзасидан сўровномаларни йўллаш;

(б) эксперт томонидан фойдаланилган кўрсаткичларни шарҳлаш ёки тест синовидан ўтказиш.

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 усуллари 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 далиларини 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.

Модификациялаштирилмаган аудиторлик ҳисоботи чоп этилган тақдирда аудитор эксперт ишига изоҳланмаслиги лозим. Бундай изоҳга, амалда содир этилмаса ҳам, аудиторлик ҳисоботидаги эслатма ёки масъулиятни ажратиш деб нотўғри талқин берилиши мумкин.

Агар эксперт иши натижасига кўра аудитор модификациялаштирилган аудиторлик ҳисоботини тайёрлаш тўғрисида қарор қабул қилса, айрим

вазиятларда, модификация тавсифини тушунтиришда, эксперт ишига изоҳланиш ёки уни баёнини келтириш ўринли бўлади (жумладан, эксперт тўғрисида ва уни ишда иштирок этиш даражаси тўғрисида маълумот). Ушбу вазиятларда, бундай изоҳни беришдан олдин, аудитор тегишли рухсат олиш учун экспертга мурожат қилиши лозим. Агар эксперт бундай рухсатнома беришдан бош тортса, лекин аудитор изоҳ зарур деб ҳисобласа, унга ҳуқуқшунос маслаҳати керак бўлиши мумкин.

Бухгалтерия баҳолаш - аниқ ўлчов усуллари бўлмаган модда суммасининг яқинлаштирилган кўрсаткичидир.

Аудитор бухгалтерия баҳолари юзасидан етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларни олиши лозим.

“Бухгалтерия баҳоси” атамаси деганда ўлчашнинг аниқ усуллари бўлмаганда модданинг яқинлаштирилган қиймати тушунилади, масалан:

- товар-моддий заҳиралар ва дебиторлик қарзи қийматини улар сотилишининг тахмин қилинаётган қийматигача пасайтириш;
- асосий воситалар қийматини уларнинг фойдали ишлатиш муддати мобайнида тақсимлаш шартлари;
- ҳисобланган даромад;
- муддати кечиктирилган даромад;
- суд даъвоси натижасида вужудга келган харажатларни қоплаш бўйича заҳира;
- якунланмаган пудрат шартномалари билан боғлиқ харажатлар;
- кафолатли рекламациялар бўйича заҳира.

Субъект раҳбарияти молиявий ҳисоботга киритилган бухгалтерия баҳолари бўйича масъулиятга эга. Ушбу баҳолар, кўпчилик ҳолатларда, мулоҳаза чиқарилиши талаб этиладиган, содир этилган ёки содир этилиши эҳтимоли бор ҳодисалар оқибати юзасидан ноаниқликлар шароитларида тайёрланади. Натижада бухгалтерия баҳоларидан фойдаланишда муҳим нотўғрилиқлар таваккалчилиги ошади.

Бухгалтерия ҳисоби баҳоларини аниқлаш жараёни модда тавсифига караб содда ёки мураккаб бўлиши мумкин. Масалан, ижара ҳақини ҳисоблаш оддий ҳисоб-китоб қилишдан иборат бўлса, талабгаргир бўлмаган ва ортиқча товар-моддий захиралар бўйича дастлабки захирани баҳолаш жорий кўрсаткичлар ва бўлғуси сотув ҳажмлари юзасидан анча-мунча таҳлилни амалга оширишни талаб қилиши мумкин. Мураккаб бухгалтерия баҳоларини чиқаришда махсус билимлар ва мулоҳазаларнинг юқори даражаси талаб қилиниши мумкин.

Бухгалтерия баҳолашларни доимий асосда вазифасини бажараётган бухгалтерия ҳисоби қотиб қолган тизимининг бир қисми ёки фақат давр охирида вазифасини бажараётган қотиб қолмаган тизимнинг бир қисми тариқасида аниқлаш мумкин. Кўпчилик ҳолатларда бухгалтерия баҳолари тажрибага асосланган формула, масалан, асосий воситаларнинг ҳар бир туркуми бўйича эскиришни стандартлашган меъёрлар бўйича ҳисоблаш ёки кафолатли рекламациялар билан боғлиқ харажатларни қоплаш учун захирани ҳисоблашда сотишдан тушумнинг стандартлашган фоизидан фойдаланиш бўйича чиқарилади. Ушбу ҳолатларда субъект раҳбарияти мунтазам равишда формулани, масалан, активларни фойдали ишлатиш қолдиқ муддатини қайта баҳолаш ёки лозим бўлганда амалдаги натижаларни формуланинг бухгалтерия баҳоси ва тузатишлари билан солиштириш йўли билан қайтадан кўриб чиқиши лозим.

Модда ёки ҳолис кўрсаткичлар етишмаслиги билан боғлиқ ноаниқлик натижасида оқилона дастлабки баҳони ололмаслик мумкин; ушбу ҳолатда аудитор 700-ХАС “Молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик ҳисобот”га мувофиқаудиторлик ҳисоботни модификациялаштириш кераклигини кўриб чиқиши лозим.

Аудитор ушбу вазиятларда бухгалтерия баҳоси оқилона эканлиги ва, керак бўлганда, тегишли равишда ёритилиши юзасидан етарли бўлган тегишли аудиторлик далилларини олиши лозим. Бухгалтерия баҳосини тасдиқловчи далилларни аксарият ҳолатларда олиш қийинроқ ва улар

молиявий ҳисоботнинг бошқа моддаларини тасдиқловчи далилларга караганда камроқ яқуний ҳисобланади.

Муолажа ва усулларни, жумладан бухгалтерия баҳоларини тайёрлаш жараёнида субъект раҳбарияти томонидан бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимларидан фойдаланишни тушуниш, кўпчилик ҳолатларда, аудиторлик муолажаларининг тавсифи, муддати ва ҳажмини режалаштиришда аудитор учун муҳим ҳисобланади.

Бухгалтерия баҳоларини аудитида аудитор қуйидаги ёндошишларнинг бир ёки бирлигини қабул қилиши лозим:

(а) субъект раҳбарияти томонидан фойдаланиладиган бухгалтерия баҳосини тайёрлаш жараёнини шарҳлаш ва тест синовларидан ўтказиш;

(б) субъект раҳбарияти томонидан тайёрланган баҳо билан солиштириш учун мустақил баҳодан фойдаланиш; ёки

(в) берилган бухгалтерия баҳоларини тасдиқловчи келгуси ходисаларни шарҳлаш.

Субъект раҳбарияти томонидан бухгалтерия баҳосини тайёрлаш жараёнидан фойдаланишини одатда шарҳлаш ва тест синовларидан ўтказишда қуйидаги қадамлар амалга оширилади:

(а) бухгалтерия баҳоси асосланадиган кўрсаткичларга баҳо бериш ва тахминларни кўриб чиқиш;

(б) бухгалтерия баҳосини тайёрлашда бажариладиган ҳисоб-китобларни тест синовидан ўтказиш;

(в) олдинги даврлар учун берилган баҳоларни, мумкин бўлган тақдирда, ушбу даврларнинг амалдаги натижалари билан солиштириш;

(г) субъект раҳбарияти томонидан тасдиқлаш муолажаларини кўриб чиқиш.

Аудитор бухгалтерия баҳоси асосланадиган кўрсаткичлар қанчалик аниқлиги, тўлиқлиги ва ўринлилигига баҳо беришни амалга оширади. Бухгалтерия кўрсаткичларидан фойдаланилган тақдирда, улар бухгалтерия ҳисоби тизими орқали ишлов бериладиган кўрсаткичлар билан изчил бўлиши

лозим. Масалан, кафолатли рекламациялар бўйича захираларни тасдиқлашда, аудитор давр охирига кафолатли хизмат кўрсатиш муддати ҳали ўтмаган маҳсулот билан боғлиқ маълумот бухгалтерия ҳисоби тизимида товарлар сотилганлиги тўғрисидаги маълумотга мувофиқ эканлиги тўғрисида аудиторлик далилларни олади.

Аудитор далилларни субъект ташқарисидаги манбаалардан излаши мумкин. Масалан, озиқ-овқатларни тахмин қилинган келгуси сотув ҳажми изоҳи асосида ҳисобланадиган товар-моддий захиралар эскириши юзасидан текширганда, олдинги сотувлар ҳамининг даражаси, амалда мавжуд бўлган буюртмалар ва бозор йўналишлари каби ички кўрсаткичларни ўрганишдан ташқари, аудитор тармоқ бўйича башорат қилинадиган сотувлар ҳажми ва бозор таҳлилига асосланган далилларни излаши мумкин. Суд қарорлари ва даъволарнинг молиявий оқибатлари юзасидан субъект раҳбариятининг берган баҳоларини текширишда аудитор худди шундай субъект ҳуқуқшуноси билан бевосита боғланишга интилади.

Аудитор бухгалтерия баҳосини аниқлаш учун оқилона асосни шакллантирувчи тўпланган кўрсаткичлар тегишли равишда таҳлил ва башоратлар қилинганлигига баҳо беришни амалга оширади. Мисол тариқасида дебиторлик қарзинининг қоплаш муддатини таҳлил қилишни ҳамда олдинги тажриба ва башоратдан фойдаланишга асосланиб товар-моддий захираларнинг қандайдир моддаси мавжуд бўладиган ойлар миқдорини башорат қилишни келтириш мумкин.

Аудитор бухгалтерия баҳосида фойдаланадиган асосий тахминларга субъект тегишли асосга эга эканлигига баҳо беришни амалга оширади. Айрим ҳолатларда, тахминлар тармоқ бўйича статистик кўрсаткичларга ёки давлат статистика идораларининг инфляциянинг бўлажак даражаси, фоиз ставкалари, аҳолининг бандлик даражаси ва бозорнинг кутилаётган ўсиши каби кўрсаткичларига асосланади. Бошқа ҳолатларда эса, тахминлар фақат ушбу субъект учун хос бўлади ва субъект ичида олинган кўрсаткичларга асосланади.

Бухгалтерия баҳоси асосланган тахминларга баҳо беришда, аудитор бошқалардан ташқари қуйидагиларни кўриб чиқиши лозим:

- олдинги даврлар бўйича молиявий натижалар билан таққослаганда уларнинг оқилоналиги;
- бошқа бухгалтерия баҳолари юзасидан фойдаланиладиган тахминлар билан уларнинг мувофиқлиги;
- субъектнинг мос бўлган режалари билан уларнинг мувофиқлиги.

Аудитор ўзгаришларга сезгир ва муҳим нотўғриликларга моил ёки таъсирчан бўлган тахминларга алоҳида эътиборини қаратиши лозим.

Махсус усулларни қўлланган ҳолда баҳо беришнинг мажмуивий жараёнида аудиторга экспертлар ишидан, масалан, минерал қазилмалар захирасини баҳолаш учун муҳандислардан фойдаланиш талаб қилиниши мумкин. Эксперт ишидан фойдаланиш юзасидан қўлланма 620-ХАС “Эксперт ишидан фойдаланиш”да тақдим этилган.

Аудитор субъект раҳбарияти томонидан бухгалтерия баҳоларини тайёрлашда фойдаланадиган доимий мос формулани шарҳлайди. Бундай шарҳ субъектнинг олдинги даврлар бўйича молиявий ҳисобот натижаларини ҳамда ушбу тармоқдаги бошқа субъектлар амалиётдан фойдаланишини ва аудиторга ёритилган субъект раҳбариятининг келажак режаларини аудитор томонидан билишлигини акс этади.

Аудитор субъект раҳбарияти томонидан фойдаланадиган ҳисоб-китоблар муолажаларини тест синовидан ўтказди. Аудиторлик тест синовларининг тавсифи, муддати ва ҳажми бухгалтерия баҳоси ҳисоб-китобининг мураккаблиги, бухгалтерия баҳосини тайёрлашда субъект раҳбарияти фойдаланадиган муолажа ва усулларга берилган аудиторлик баҳо ҳамда молиявий ҳисобот контекстида ушбу баҳонинг муҳимлигидан келиб чиқади.

Аудитор иложи борица олдинги даврлар бўйича бухгалтерия баҳоларини ушбу даврлар бўйича амалдаги натижалар билан солиштиради. Бу қуйидагиларга ёрдам беради:

(а) субъект томонидан фойдаланиладиган баҳо бериш муолажаларининг умумий ишончлилиги юзасидан далилларни олишга;

(б) бухгалтерия баҳо бериш формуласига тузатишлар киритиш талаб қилинишини кўриб чиқишда;

(г) амалдаги натижалар билан дастлабки баҳолар ўртасидаги фарқланишлар ҳисобланганлиги ва, лозим бўлган жойларда, тегишли тузатишлар киритилганлиги ва ёритилганлигини аниқлашда.

Субъект раҳбарияти, одатда, бухгалтерия ҳисобининг муҳим баҳолари шарҳлайди ва тасдиқлайди. Аудитор тегишли даражадаги раҳбарият томонидан бундай шарҳ ва тасдиқлаш ўтказилганлигини ҳамда бухгалтерия баҳоларини белгиланганлигини тасдиқловчи ҳужжатли далиллар мавжудлигини кўриб чиқади.

Аудитор субъект раҳбарияти томонидан берилган бухгалтерия баҳо билан солиштириш учун мустақил баҳо беришни амалга ошириши ёки олиши мумкин. Мустақил баҳо беришдан фойдаланганда аудитор, одатда, кўрсаткичларга баҳо беради, тахминларни кўриб чиқади ва тайёрлашда фойдаланилган ҳисоб-китоблар муолажаларини текшириб чиқади. Шунингдек, олдинги давр бўйича бухгалтерия баҳоларини ушбу давр бўйича амалдаги натижалар билан солиштириш ўринли бўлиши мумкин.

Давр якунлангандан кейин, лекин аудит тугагунга қадар содир этилган операциялар ва ҳодисалар субъект томонидан тайёрланган бухгалтерия баҳолари юзасидан аудиторлик далилларни тақдим этиши мумкин. Аудитор томонидан бундай шарҳларни амалга ошириш субъект раҳбарияти бухгалтерия баҳосини тайёрлашда фойдаланидиган жараёنни шарҳлаш ёки бухгалтерия баҳоси оқилоналигини аниқлашда мустақил баҳо беришдан фойдаланиш кераклигини камайтириши ёки бекор қилиши мумкин.

Аудитор аудитор томонидан мижоз бизнесини билишликка, шунингдек, бухгалтерия баҳоси аудит ўтказиш пайтида олинган аудиторлик далиллар билан мувофиқлигига асосланиб бухгалтерия баҳоси оқилоналигига якуний баҳо беришни амалга ошириши лозим.

Аудитор маълумотга таъсир кўрсатувчи қандайдир аҳамиятли келгуси операциялар ёки ходисалар ва бухгалтерия баҳоларини белгилашда фойдаланилган тахминлар мавжудлигини кўриб чиқади.

Бухгалтерия баҳоларига хос бўлган ноаниқликлар сабабли, фарқланишга берилган баҳо аудитнинг бошқа бўлимларига караганда мураккаброқ бўлиши мумкин. Мавжуд аудиторлик далиллар билан тасдиқланган аудитор томонидан баҳо берилган сумма билан молиявий ҳисоботга киритилган сумма ўртасида фарқлар мавжуд бўлган тақдирда, аудитор ушбу фарқларни тузатишга эҳтиёж борлигини аниқлайди. Агар фарқ оқилона, масалан, молиявий ҳисоботдаги сумма мақбул бўлган натижалар доирасидан чиқмаса, тузатишларга эҳтиёж қолмаслиги мумкин. Шунга қарамадан, агар аудитор мавжуд фарқ оқилона чегарасида эмас деб ҳисобласа, субъект раҳбариятига бухгалтерия баҳосини қайтадан кўриб чиқиш керак деган илтимос билан муроҷат қилиш лозим. Субъект раҳбарияти баҳони қайтадан кўриб чиқишни рад этган тақдирда, фарқ нотўғрилиқ деб ҳисобланади ва унинг молиявий ҳисоботга таъсири муҳимлигига баҳо беришда бошқа нотўғрилиқлар билан бирга кўриб чиқилади.

Аудитор, шунингдек, асосланган деб қабул қилинган алоҳида фарқлар бир йўналишга шундай жойлаштирилганки, улар мажмуи ҳолда молиявий ҳисоботга муҳим таъсир кўрсатиши мумкинлигини кўриб чиқади. Бундай вазиятларда аудитор бухгалтерия баҳоларини умумий мажмуи шаклида кўриб чиқиши лозим.

3.2. Аудиторлик текширувида эксперт хизматидан фойдаланишни такомиллаштириш

Аудиторлик ташкилоти аудит ўтказиш чоғида молиявий кўрсаткичларнинг ҳаққоний эканини тасдиқловчи хулосани шакллантириш учун етарли далиллар олишга имкон берувчи асосий аудиторлик ишлари

Ўтказилишини таъминлаш керак. Қатор ҳолларда аудиторлик далилларини тўплашда хўжалик субъекти фаолиятининг у ёки бу жиҳатларни яхши биладиган тор мутахассисларнинг билим ва тажрибаларига эҳтиёж сезилади. Масалан, ишлаб чиқариш корхоналарини аудит текширувидан ўтказганда танлаб инвентаризация қилиш жараёнида тайёр маҳсулот ва тугалланмаган қурилиш қолдиқларини тасдиқлаш, амалда бажарадиган қурилиш-монтаж ишларини назорат ўлчовидан ўтказиш ёки илмий-тадқиқот ё тажриба-конструкторлик ишларини бажарувчи корхоналарда амалда бажарилган ишлар ҳажмини аниқлашда экспертлар (баҳоловчилар, муҳандислар, геологлар, технологлар, юристлар ва ҳ.к.) ни жалб қилиш талаб этилиши мумкинлиги раҳбари қуйидагиларни ҳисобга олади:

- аудиторлик гуруҳи аъзоларининг ушбу соҳадаги билими ва аввалги тажрибаси;
- тадқиқ этилиши керак бўлган вазиятларнинг хусусияти, мураккаблиги.

Аудиторлик текширувига эксперт жалб этилганда аудиторлар аудиторлик фаолияти миллий стандартининг №16 «Эксперт ишидан фойдаланиш» (Адлия вазирлиги рег. №816 03.09.1999 й.) қондаси низомларига - амал қиладилар. Унда аудиторлик далиллари сифатида экспертнинг ишлари натижаларидан фойдаланишга оид талаблар мавжуд. Мазкур стандарт ХАС 620 «Аудитор томонидан эксперт ишларидан фойдаланиш» халқаро стандарти асосида ишлаб чиқилган.

Кўриниб турибдики, бизнинг миллий стандарт 20 йиллик «стаж»га эга бўлиб, янгиланиш, таҳрир этилишини талаб қилмоқда. Масалан, стандартнинг 26-банди шаксиз ижобийдан фарқ қиладиган аудиторлик ҳулосаси беришни талаб қилади. Бизнинг миллий аудиторлик стандартимиз №70 бундай турдаги ҳулосага эга эмас. Ўтган вақт мобайнида иқтисодиётнинг бошқа тармоқларини мувофиқлаштирувчи қонунчилик такомиллашиб келди.

Аудиторлик ташкилоти штатида турмайдиган, бухгалтерлик ҳисоби ва аудитдан бошқа соҳада етарлича билимга эга бўлган жисмий шахс ёки бухгалтерия ва аудитдан бошқа соҳада фаолият юритувчи юридик шахс эксперт деб ҳисобланади.

Хўжалик субъекти фаолияти билан танишганда ва кейинги аудиторлик ишларини бажарганда аудиторга бирон соҳа мутахассиси бўлган экспертнинг ўз ихтисослиги доирасида ҳисобот, баҳо, фикр ва ариза кўринишидаги аудиторлик далиллари керак бўлиши мумкин.

АФМС №16 да эксперт жалб этилиши тавсия этиладиган вазиятлар аниқ кўрсатилмаган. Бундай ҳуқуқ аудиторлик ташкилотига берилган бўлиб, ташкилот тадқиқ этиладиган субъект фаолиятининг ўзига хос хусусиятлари, текшириладиган ишнинг табиати ва мураккаблиги, аҳамиятлилиқ даражасидан келиб чиқиб, бу ишга бошқа аудиторлик тадбирларини бу ишга қўллаш мақсадга мувофиқ бўлиши ё бўлмаслиги, имкони бор ё йўқлигини «тарозига солиб кўриб», экспертни жалб қилиш ҳақида бир қарорга келади.

Масалан, аудиторлик ташкилоти қуйидаги ҳолларда эксперт таклиф қилиш мақсадга мувофиқ эканлигини мустақил равишда белгилаши мумкин:

- айланмадан ташқари активларнинг баъзи турлари, масалан, ер, бино, иншоот, ускуна, санъат буюмларини баҳолашда;

- минерал хомашёдаги фойдали компонентларни белгилашда ёки иншоот ва ускуналарнинг фойдали ишлатилиш муддатларини аниқлашда;

- махсус усуллар ва услублар ёрдамида молиявий кўрсаткичларни баҳолашда;

- товарлар (иш, хизмат) ишлаб чиқаришнинг тугалланиш даражаси, тайёрлаш (бажариш, кўрсатиш) муддати бир нечта ҳисобот даврини ташкил қилувчи (узоқ муддатли хусусиятга эга бўлган) ишлаб чиқариш даврийлигини аниқлашда;

- шартнома шартлари, қонунчилик ва бошқа норматив-ҳуқуқий актлар банд-ларини аниқлаштиришда.

Экспертни таклиф қилар экан, аудиторлик ташкилот аҳамиятлилигидан келиб чиқиб ахборотнинг бузиб берилиши хатари;

- олиниши тахмин қилинаётган бошқа аудиторлик далилларининг кутилаётган сони ва сифати.

Хўжалик субъектининг фаолиятини ўрганишда аудитор шунингдек, аудиторлик гуруҳи аъзолари билан биргаликда экспертни жалб қилиш зарурлиги ва мақсадга мувофиқлигини кўриб чиқади, аудитдан ўтказилаётган молиявий ҳисоботнинг ахборот бузиб кўрсатилиши хатарига дуч келиши мумкинлиги масаласини ҳам муҳокама қилади.

Аудитор қуйидагиларни кўриб чиқиб экспертни таклиф қилишдан аввал унинг профессионал жиҳатдан ваколатли эканини баҳолаши зарур:

- экспертда малака сертификати, лицензия ёки унинг тегишли профессионал жамоат ташкилотига аъзолиги;

- экспертнинг керакли соҳада тажриба ва обрўга эга эканлиги.

Аудитор шунингдек, экспертнинг ҳолислигини ҳам баҳолаши лозим. Агар эксперт аудитдан ўтказилаётган хўжалик субъекти ходими ёки бирон даражада ушбу субъектга боғланган бўлса (масалан, молиявий жиҳатдан боғлиқ хўжалик субъектига инвестициялар киритган бўлиши) унинг ҳолислиги йўқолади.

Эксперт бажарган ишлар аудит мақсадига мувофиқ келиши учун аудитор экспертга тегишли техник топ-шириқ тайёрлаши керак.

Қуйида экспертга техник топшириқ тайёрлашга оид саволлар келтирилади:

- эксперт ишининг мақсади ва ҳажми;
- аудиторнинг фикрича, натижалари экспертлик ҳисоботида акс этиши керак бўлган вазифаларнинг умумий тавсифи;
- экспертнинг тегишли ахборот ва ҳужжатларни ола билиши даражаси;
- экспертнинг хўжалик субъекти билан ўзаро муносабати;
- хўжалик субъектига оид ахборотнинг сир сақланиши;

-эксперт фойдаланиши мумкин бўлган услублар ҳақидаги ахборот, бу услубларнинг эксперт аввалги ҳисобот даврларида фойдаланган услубларга мувофиқ эканлиги ҳақидаги маълумот.

Аудиторлик ташкилотлари АФМС №4 талабларига таянган ҳолда мустақил равишда ички стандартларни ишлаб чиқадиладар. Бунда аудиторлик далиллари экспертдан фойдаланган ҳолда бажарилган ишнинг барча босқичларида тўпланганини тасдиқловчи қуйидаги иш ҳужжатлари рўйхатини таклиф қилиш мумкин. Экспертнинг иш тартиби жадвалда кўрсатилган.

1-жадвал

Экспертнинг иш тартиби

№	Иш босқичларининг мазмуни	Фойдаланилаётган ҳужжатнинг номи
1	Эксперт жалб этиш заруратини аниқлаш	Аудиторнинг экспертдан ҳисобот, фикр, баҳо ва ари-за кўринишида аудиторлик далили олиши зарура-тини тасдиқловчи иш ҳужжати
2	Экспертнинг холислиги ва профессионал ва-колатини баҳолаш	Экспертнинг холислиги ва профессионал ваколати-ни баҳолаш анкетаси
3	Эксперт учун шартноманинг ажралмас қисми бўлган техник топшириқ тайёрлаш	Эксперт билан тузилган шартномага техник топши-риқ (эксперт учун ёзма кўрсатмалар)
4	Экспертнинг иши натижаларини баҳолаш	Эксперт ишини баҳолаш варақаси (эксперт топширган ҳисобот таҳлили асосида тайёрланган)

Эксперт ҳисоботининг шакли ва мазмуни ҳам техник топшириқни тайёрлаш жараёнида келишиб олинади.

Шуни ҳисобга олиш керакки, техник топшириқ қанчалик синчиклаб тайёрланса, аудитор белгиланган муддатда шунчалик батафсил ҳисобот олади.

Эксперт ёзма ҳисобот топширгандан кейин аудитор унинг ишини молиявий ҳисобот тайёрлашга асос бўлиши нуктаи назаридан баҳолаши керак.

Экспертнинг аудитор баҳолаган хулосалари ҳам қуйидаги ҳолатларни кўриб чиқишни кўзда тутлади:

-эксперт ишни амалга оширишда фойдаланган ахборот манбаи (манбадаги маълумотларнинг ҳаққонийлиги, тўлалиги, долзарблиги);

-эксперт фойдаланган услубларнинг аввалги ҳисобот даврларида фойдаланилган услубларга мувофиқ эканлиги;

-эксперт олган натижалар аудиторнинг ҳўжалик субъекти фаолиятини умумий англаш ва бошқа аудиторлик тадбирларини бажариш натижаларига мувофиқлиги.

Эксперт бажарган иш натижаларини баҳолаш жараёнида аудитор (эксперт ишончли манбадан фойдаланганига ишонч ҳосил қилиш учун) куйидаги тадбирлар бажарилиши заруриятини кўриб чиқади:

-эксперт ахборот манбаининг ишончлилигини аниқлаш мақсадида бажарилган тадбирларга оид сўров;

-эксперт фойдаланган маълумотларни бир сидра текшириш ёки синаш.

Агар аудиторлик ташкилоти эксперт бажарган иш натижаларини кўриб чиқаётганда эксперт хулосаси ва ҳўжалик субъектининг ахбороти (хужжатлари) ўртасида номувофиқлик топилса ёки аудиторлик ташкилоти экс-пертнинг иши асосланмаган деб ҳисобласа, аудиторлик ташкилоти куйидагича иш тутиши лозим:

- вазиятни ҳўжалик субъекти раҳбарияти билан муҳокама қилиш;

- тегишли саволларни эксперт билан муҳокама қилиш;

- қўшимча аудиторлик тадбирларини бажариш;

- бошқа экспертни жалб этиш.

Таъкидлаш керакки, ижобий аудиторлик хулосаси тузилганда экспертнинг ишига таянилгани кўрсатилмаслиги керак. Чунки бу баҳона жавобгарликнинг тақсимланиши деб қабул қилиниши мумкин.

Хулоса

Аудиторлик текширувида эксперт ишидан фойдаланишни такомиллаштириш бўйича қуйидаги таклифлар ишлаб чиқилди:

1. Изланишлар натижаси шуни кўрсатадики, аудиторлик ташкилоти барча ҳолатларда экспертни чақириши мақсадга мувофиқ эмас. Аммо муайян турдаги жараёнларда аудиторлик ташкилоти экспертни жалб қилиши мумкин. Фикримизча, бундай ҳолатларга қуйидагилар киради:

- айланмадан ташқари активларнинг баъзи турлари, масалан, ер, бино, иншоот, ускуна, санъат буюмларини баҳолашда;

- минерал хомашёдаги фойдали компонентларни белгилашда ёки иншоот ва ускуналарнинг фойдали ишлатилиш муддатларини аниқлашда;

- махсус усуллар ва услублар ёрдамида молиявий кўрсаткичларни баҳолашда;

- товарлар (иш, хизмат) ишлаб чиқаришнинг тугалланиш даражаси, тайёрлаш (бажариш, кўрсатиш) муддати бир нечта ҳисобот даврини ташкил қилувчи (узок муддатли хусусиятга эга бўлган) ишлаб чиқариш даврийлигини аниқлашда;

- шартнома шартлари, қонунчилик ва бошқа норматив-ҳуқуқий актлар банд-ларини аниқлаштиришда.

2. Хўжалик субъектининг фаолиятини ўрганишда аудитор шунингдек, аудиторлик гуруҳи аъзолари билан биргаликда экспертни жалб қилиш зарурлиги ва мақсадга мувофиқлигини кўриб чиқади, аудитдан ўтказилаётган молиявий ҳисоботнинг ахборот бузиб кўрсатилиши хатарига дуч келиши мумкинлиги масаласини ҳам муҳокама қилади.

Фикримизча, аудитор қуйидагиларни кўриб чиқиб экспертни таклиф қилишдан аввал унинг профессионал жиҳатдан ваколатли эканини баҳолаши зарур:

- экспертда малака сертификати, лицензия ёки унинг тегишли профессионал жамоат ташкилотига аъзолиги;

- экспертнинг керакли соҳада тажриба ва обрўга эга эканлиги.

3. Эсперт ишининг сифати ва самарадорлиги аудиторлик ташкилоти томонидан баҳоланади. Аудиторлик ташкилоти эксперт ишини самарали ташкил қилишда аввало экспертни тўғри танлаши керак бўлади. Шу боисдан экспертга саволлар тайёрланади. Фикримизча, экспертга техник топшириқ тайёрлашга оид саволлар қуйидагилардан иборат бўлиши лозим:

- эксперт ишининг мақсади ва ҳажми;
- аудиторнинг фикрича, натижалари экспертлик ҳисоботида акс этиши керак бўлган вазифаларнинг умумий тавсифи;
- экспертнинг тегишли ахборот ва ҳужжатларни ола билиши даражаси;
- экспертнинг ҳўжалик субъекти билан ўзаро муносабати;
- ҳўжалик субъектига оид ахборотнинг сир сақланиши;
- эксперт фойдаланиши мумкин бўлган услублар ҳақидаги ахборот, бу услубларнинг эксперт аввалги ҳисобот даврларида фойдаланган услубларга мувофиқ эканлиги ҳақидаги маълумот.

4. Фикримизча, эксперт бажарган иш натижаларини баҳолаш жараёнида аудитор (эксперт ишончли манбадан фойдаланганига ишонч ҳосил қилиш учун) қуйидаги тадбирлар бажарилиши заруриятини кўриб чиқиши лозим:

- эксперт ахборот манбаининг ишончлилигини аниқлаш мақсадида бажарилган тадбирларга оид сўров;
- эксперт фойдаланган маълумотларни бир сидра текшириш ёки синаш.

5. Аудиторлик ташкилотлари АФМС №4 талабларига таянган ҳолда мустақил равишда ички стандартларни ишлаб чиқадиладар. Бунда аудиторлик далиллари экспертдан фойдаланган ҳолда бажарилган ишнинг барча босқичларида тўпланганини тасдиқловчи иш ҳужжатлари рўйхатини таклиф қилиш мумкин. Биз томонимиздан ишлаб чиқилган экспертнинг иш тартиби диссертациянинг 3.2-параграфида кўрсатилган.

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 «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни - Тошкент 1996 й. 30 август.
4. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни - Тошкент 2000 йил 26 май.
5. “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига ўзгартиш ва қўшимчалар киритиш ҳақида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни, 2008 йил 26 сентябр.

I.2. Ўзбекистон Республикаси Президенти Фармонлари ва Қарорлари

6. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2005 йил 14 мартдаги “2005-2006 йилларда корхоналарни давлат тасарруфидан чиқариш ва хусусийлаштириш давлат Дастури тўғрисида”ги ПҚ–29-сонли Қарори;
7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2005 йил 15 июндаги “Тадбиркорлик субъектлари томонидан тақдим этиладиган ҳисобот тизимини такомиллаштириш ва уни ноқонуний талаб этганлик учун жавобгарликни кучайтириш тўғрисида”ги ПҚ–100-сонли Қарори;
8. ЎзР. Президентининг “Тадбиркорлик субъектларини текширишни янада қисқартириш ва унинг тизимини такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармони. 2005 йил 6 октябр.
9. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги ”Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида”ги ПҚ–615-сонли Қарори;

10. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2008 йил 2 июлдаги “Аудиторлик ташкилотларининг молиявий барқарорлигини ошириш юзасидан қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги ПҚ–907-сонли Қарори.

I.3. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси Қарорлари

11. 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;

I.4. Ўзбекистон Республикаси вазирликларининг меъёрий ҳужжатлари.

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

13. Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги томонидан тасдиқланган «Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари» 1998-2010 йиллар.

14. Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги томонидан тасдиқланган «Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари» 1998-2010 йиллар.

II. Президент И.А. Каримов асарлари

15. Каримов И.А. Биз танлаган йўл демократик тараққиёт ва маърифий дунё билан ҳамкорлик йўли. -Т.: Ўзбекистон, 2003.

16. Каримов И.А. Ўзбекистон демократик тараққиётининг янги босқичида. -Т.: Ўзбекистон, 2005.

17. Каримов И.А. Банк тизими, пул муомаласи, кредит, инвестиция ва молиявий барқарорлик тўғрисида. - Т.: Ўзбекистон, 2005.

18. Каримов И.А. Бизнинг бош мақсадимиз жамиятни демократлаштириш ва янгилаш, мамлакатни модернизация ва ислоҳ этишдир. - Т.: Ўзбекистон, 2005.

19. Ўзбекистон Республикаси Президенти И.А.Каримовнинг 2005 йилда мамлакатни ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2006 йилда иқтисодий ислохотларни чуқурлаштиришнинг энг муҳим устувор йқналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамаси мажлисидаги маърузаси. «Халқ сўзи» газетаси № 29 2006 йил 11 февраль
20. Инсон манфаатлари устуворлигини таъминлаш – барча ислохот ва ўзгаришларимизнинг бош мақсадидир. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислон Каримовнинг 2007 йилда мамлакатни ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2008 йилда иқтисодий ислохотларни чуқурлаштиришнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамаси мажлисидаги маърузаси. «Халқ сўзи» газетаси 2008 йил 9 февраль
21. Мамлакатимизни модернизация қилиш ва янгилашни изчил давом эттириш – давр талаби. (Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2008 йилда республикани ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2009 йилда иқтисодиётни барқарор ривожлантиришнинг энг муҳим устувор вазибаларига бағишланган мажлисидаги маърузаси). – Халқ сўзи, 2009, 14 феврал.
22. Каримов И.А. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари. – Т.: Ўзбекистон, 2009.
23. Мамлакатимизни модернизация қилиш ва кучли фуқаролик жамияти барпо этиш – устувор мақсадимиздир. - Президент Ислон Каримовнинг Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлиси Қонунчилик палатаси ва Сенатининг қўшма мажлисидаги маърузаси // Халқ сўзи, 2010 йил 29 январь.
24. Каримов И. Барча режа ва дастурларимиз Ватанимиз тараққиётини юксалтириш, халқимиз фаровонлигини оширишга хизмат қилади. –Т. Ўзбекистон. 2011.

III. Илмий монография, ўқув қўлланма ва дарсликлар

25. Барышников Н.П. Организация и методика проведение общего аудита. Москва - 1998.
26. Белоцерковский В.И. Бухгалтерский учет и аудит в коммерческом банке. Учебное пособие. - М.: "Экономика", 2005. - 294 стр.
27. Бочкарева И.И. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. –М.: Проспект, 2006. 776 стр.
28. Бухгалтерский учет. Учебник. Под ред. Безруких П.С.-М.: Бухгалтерский учет. 1996. -571 с.
29. Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности. Учебник. –М.: Дело и Сервис, 2005. 366 стр.
30. Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. -Т.: Ўзбекистон миллий энциклопедияси. 2003.-612 б.
31. Жуманиёзов К. Бозор иқтисодиёти шароитида хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий барқарорлигини таъминлаш муаммолари. -Т.: Абдулла Қодирий номидаги “Халқ мероси” нашриёти, 2004.
32. Камышанов П.И. Бухгалтерская финансовая отчетность: Составление и анализ. Учебное пособие. - М.: ОМЕГА, 2005. - 246 стр.
33. Камышанов П.И. Современная бухгалтерия и аудит на предприятиях и в банках-М.: 2000.-380 с.
34. Каримов А., Исломов Ф., Авлоқулов А. Бухгалтерия ҳисоби. –Т.: “Шарқ” НМАК, 2004. 592 б.
35. Ковалев В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности. Учебное пособие. –М.: Проспект, 2005. 432 стр.
36. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. «Аудит. Организация аудиторской деятельности. Методика проведения аудиторской проверки» М.: «ПРИОР» 1999 272с.
37. Кутер М.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. –М.: Финансы и статистика, 2005. 232 стр.

38. Кулакова Н.Б. Учетная политика как системаобразующий фактор бухгалтерского учета и отчетности в организации. уч. нос. Учётная политика на 2002 г. – М.: ИДФБК – ПРЕСС. 2002. 19-21 с.
39. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит. Учебное пособие. - М.: КНОРУС, 2005. - 240 стр.
40. Макальская М.Л. Бухгалтерский учет. Учебник. –М.: Высшее образование, 2005. 443 стр.
41. Маренков Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: "ФЕНИКС", 2005. - 288 стр.
42. Михалевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: международные стандарты. -Минск: ООО "Мисанта", ООО "ФУАинформ", 2003.
43. Муравицкая Н.К. Бухгалтерский учет: Финансовый учет. Управленческий учет. Финансовая отчетность. Учебное пособие. –М.: КНОРУС, 2005. 528 стр.
44. Ризаев Н.Қ. Номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий таҳлилини такомиллаштириш.–Т.: ТМИ, 2005.
- 45.
46. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. Учебник. –М.: Проспект, 2005. 664 стр.
47. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита: Практическое пособие. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 144 стр.
48. Титов В.И. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности. Учебник. –М.: Дашков и К, 2005. 352 стр.
49. Чая В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие. - М.: НОРУС, 2005. - 240 стр.
50. Щвецкая В.М. Бухгалтерский учет. Учебник. –М.: НОРМА, 2005. 394 стр.

IV. Афторефератлар

- 51.Ризаев Н.Қ. Номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий таҳлилини такомиллаштириш. Ном. дисс. –Т.: ЎзР Банк-молия академияси, 2004.
- 52.Ўразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари: Иқт.фан.док. дис. ...автореф. – Тошкент: Ўз.Р.БМА. 2006. – 36 б.
- 53.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

54. Bernstein. Financial Statement Analysis: Theory, Application, and interpretation, fifth edition 1997, 325p.
55. Bernstein and Masky Cases. Cases in Financial statement reporting and Analysis. second edition Boatsman, Griffin, Vickrey and Williams 1999, 395 p.
56. Bockholdt. Accounting Information Systems, fourth edition, 1996, 298p.
57. Ferris. Financial Accounting and Corporate Reporting: A casebook fourth edition, 1999, 326p.
58. Robert N. Anthony, James S. Reece. Accounting Principles 1995. 456p.
59. Roger H. Hermanson James Don Edwards, Michel W. Maher. Accounting a Business Perspective. Sixth edition 1995. 369p.
60. Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. Financial Accounting. Miami University Press, 1998. 524p.

VI. Интернет сайтлари

61. <http://www.iasc.org.uk>
62. <http://www.aicpa.org/index.htm>
63. <http://www. uza.uz>.
64. <http://www.uzbekistan.uz>
65. <http://www.accountingweb.com>

66. <http://www.mf.uz>.

VII. Илмий мақола ва конференция тезислари

67. Баранов П.П., Залышкина Т.А. Процедура формирования учетной политики // Аудитор. – Москва, 2007. – №2. – С. 16-20.
68. Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчетность организации // Бухучет, 1997, 1.-с.37
69. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З.. Учетная политика предприятия. -М.: Бухгалтерский учет, 1994. -112 с.
70. Бобожонов О. Эшбоев Ў. Хўжалик юритувчи субъектларда хисоб сиёсатининг шакллантириш, унинг концептуал негизи ва умумий қоидалар. //Ж. Солиқ тўловчи. №5-6. 2001. 25-33 б.
71. Волков Н.Г. Учетная политика организации. //Журнал Бухгалтерский учет. 1999. №3. 14-22 с.
72. Жураев Н.Ю., Умиркулов Б.Б. Кичик тадбиркорлик субъектлари бошқарув тизимининг ахборот таъминотини такомиллаштириш.-Т.: 2001, // Материалы международной конференций. «Реформа и развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях рыночной экономики Узбекистана».-изд АБА Руз.-с51-52.
73. Ефимова О.В. Годовая отчетность для целей финансового анализа \\\ Бухучёт, 1998, №2.
74. Кирьянова З.В., Одишушкина Е.В. Как трансформировать российскую отчетность в соответствии с GAAP // Бухучет, 1998, № 3.-с.89.
75. Ковалев В.В. Стандартизация бухучета: международный аспект // Бухучет, 1997, № 11-с.29.
76. Панина Т.Г. Подготовка и представление информации в финансовой отчетности // Бухучет, 1998 №6.с.96.

**Ўзбекистон Республикаси аудиторлик фаолиятининг миллий
стандартларининг умумий тавсифи**

№	Стандартнинг № ва номи	Ўз. Р. МВ тасдиқлаган сана ва №	Ўз. Р. АВ да рўйхатга олинган сана ва №	Кучга кирган санаси
1.	№3- АФМС «Аудитни режалаштириш»	14. 10. 1999 №54	10. 11. 1999 №837	01. 01. 2000
2.	№4- АФМС «Аудиторлик ташкилотларининг ички стандартларига қўйиладиган талаблар»	21. 09. 2006 №76	25. 09. 2006 №1624	05. 10. 2006
3.	№5- АФМС «Аудитор ишининг сифатини назорат қилиш»	04. 08. 1999 №62	03. 09. 1999 №811	01. 01. 2000
4.	№6- АФМС «Аудитни ҳужжатлаштириш»	04. 08. 1999 №61	03. 09. 1999 №812	01. 01. 2000
5.	№9- АФМС «Жиддийлик ва аудиторлик rischi»	04. 08. 1999 №63	03. 09. 1999 №813	01. 01. 2000
6.	№10- АФМС «Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа ахборотлар»	09. 09. 1999 №75	23. 09. 1999 №822	01. 01. 2000
7.	№11- АФМС «Маълумотларни компьютерда ишлаш (МКИ) шароитида аудит ўтказиш»	09. 09. 1999 №76	23. 09. 1999 №823	01. 01. 2000
8.	№12- АФМС «Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш»	29. 12. 2006 №108	12. 04. 2007 №1673	22. 04. 2007
9.	№13- АФМС «Таҳлилий амаллар»	04. 08. 1999 №64	03. 09. 1999 №814	01. 01. 2000
10.	№14- АФМС «Аудиторлик танлаш»	27. 07. 1999 №59	03. 09. 1999 №815	01. 01. 2000
11.	№16- АФМС «Эксперт ишидан фойдаланиш»	27. 07. 1999 №60	03. 09. 1999 №816	01. 01. 2000
12.	№24- АФМС «Молиявий ҳисоботнинг бузиб кўрсатилганлиги аниқланганида аудиторлик ташкilotининг иш тугиши»	31. 05. 2001 №49	30. 06. 2001 №1045	10. 07. 2001
13.	№25-АФМС-«Аудиторлик текшируви ўтказилишда норматив ҳукукий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш»	27.01.2003 №14	28.02.2003 №1223	10.03.2003
14.	№31- АФМС «Хўжалик юритувчи субъект фаолияти (бизнеси) билан танишиш»	30. 05. 2001 №48	21. 06. 2001 № 1043	01. 07. 2001
15.	№50- «Аудиторлик далиллар»	03. 04. 2002 № 48	18. 04. 2002 № 1128	29. 04. 2002
16.	№55 АФМС – «Ўзаро боғлиқ шахслар ўртасидаги битимлар бўйича аудиторлик далилларини олиш боскичлари»	27.01.2003. №15	3.03.2003. №1224	10.03.2003
17.	№56 АФМС–«Молиявий ҳисобот тузилганидан кейинги ҳодисалар»	9.04.2003. №54	23.04.2003. №12	23.04.2003.
18.	№60 АФМС-«Бошқа аудитор иши натижаларидан фойдаланиш»	27.01.2003. №16	20.02.2003. №1221	2.03.2003
19.	№70- АФМС» Аудиторлик ҳисоботи ва молиявий ҳисобот ҳақидаги аудиторлик ҳулосаси»	14. 02. 2001 №20	10. 03. 2001й №1016	20. 03. 2001
20.	№80 АФМС –«Махсус масалани текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи»	27.01.2003. №13	19.02.2003. №1220	1.03.2003
21.	№90- АФМС «Аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматлари»	14 феврал 2001 №19	10. 03. 2001 №1017	21. 03. 2001

АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ РЎЙХАТИ

100-сон ХАС	«Халқаро аудит стандартлари ва турдош хизматларга изоҳ»
110-сон ХАС	«Терминлар глоссарийси»
100-сон ХАС	«Халқаро аудит стандартларининг концептуал асослари»
200-сон ХАС	«Молиявий ҳисоботлар аудитининг мақсади ва уни тартибга солувчи асосий тамойиллар»
210-сон ХАС	«Аудит ўтказиш тўғрисидаги келишув хати»
220-сон ХАС	«Аудит сифатини назорат қилиш»
230-сон ХАС	«Ҳужжатлаштириш»
240-сон ХАС	«Алдаш ва хато»
250-сон ХАС	«Молиявий ҳисобот аудити бўйича қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни кўриб чиқиш»
300-сон ХАС	«Аудитни режалаштириш»
310-сон ХАС	«Бизнесни билиш»
320-сон ХАС	«Аудитда муҳимлик»
400-сон ХАС	«Таваккалчиликни ва ички назорат тизимини баҳолаш»
401-сон ХАС	«Компьютер ахборот тизими шароитида аудит»
402-сон ХАС	«Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар хизматларидан фойдаланувчи субъектлар аудитига доир саволлар»
500-сон ХАС	«Аудиторлик далиллар»
501-сон ХАС	«Аудиторлик далиллар – аниқ моддаларга тааллуқли қўшимча саволлар»
510-сон ХАС	«Дастлабки молиявий ҳисобот аудитида бошланғич қолдиқлар бўйича аудиторнинг маъсулияти»
520-сон ХАС	«Таҳлилий амаллар»
530-сон ХАС	«Аудиторлик танлаш ва тестлашнинг бошқа танлаш амаллари»
540-сон ХАС	«Ҳисоб баҳолашларнинг аудити»
550-сон ХАС	«Манфаатдор томонлар»
560-сон ХАС	«Келгуси давр молиявий маълумотларини ўрганиш»
570-сон ХАС	«Узлуксиз фаолият»
580-сон ХАС	«Субъект раҳбариятига тушунтириш бериш»
600-сон ХАС	«Бошқа аудиторлар иш натижаларидан фойдаланиш»
610-сон ХАС	«Ички аудит хизмати ишини кўриб чиқиш»
620-сон ХАС	«Эксперт хизматидан фойдаланиш»
700-сон ХАС	«Молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси»
710-сон ХАС	«Такқосланадиган кўрсаткичлар»
720-сон ХАС	«Текширилган молиявий ҳисоботларда бошқа ахборотлар»
800-сон ХАС	«Махсус мақсаддаги аудит шартномаси бўйича аудиторлик ҳисобот»
810-сон ХАС	«Истикболли молиявий маълумотларни текшириш»
910-сон ХАС	«Молиявий ҳисоботнинг шарҳи бўйича келишув»
920-сон ХАС	«Молиявий ҳисоботга тааллуқли амалларни бажариш бўйича келишув»
930-сон ХАС	«Молиявий маълумотларнинг компиляцияси бўйича келишув»

