O. MASHARIPOV, SH.I. ILXOMOV

AMALIY AUDIT

O‘ZBEKISTON RESPUBLIKASI
OLIY VA O‘RTA MAXSUS TA’LIM VAZIRLIGI

O. Masharipov, Sh.I. Ilxomov

AMALIY AUDIT

O‘zbekiston Respublikasi Oliy va o‘rta maxsus ta’lim vazirligi tomonidan 5A230901 – «Buxgalteriya hisobi (tarmoqlar bo‘yicha)», 5A230902 – «Audit (tarmoqlar bo‘yicha)», 5A230702 – «Bank hisobi va auditi» yo‘nalishlarida tahsil olayotgan talabalar uchun o‘quv qo‘llanma sifatida tavsiya etilgan.

Cho‘lpon nomidagi nashriyot-matbaa ijodiy uyi
Toshkent – 2014

65.053
A58
M34

UO'K: 657.6(075)
KBK 65.053
A58
M34

Taqrizchilar:

Jo'rayev Otabek Najmiddinovich *– iqtisod fanlari nomzodi, dotsent;*

Azlarov Dilshod Xotamovich *– iqtisod fanlari nomzodi, dotsent.*

M34 Amaliy audit: o'quv qo'llanma/ O. Masharipov [va boshq.]. O'zbekiston Respublikasi Oliy va o'rta maxsus ta'lim vazirligi – T.: Cho'lpon nomidagi NMIU, 2014. 264 b.
ISBN 978-9943-05-689-3

Mazkur o'quv qo'llanma davlat ta'lim standartlarining talablariga muvofiq tayyorlangan bo'lib, xo'jalik yurituvchi subyektlar, moliyaviy xo'jalik faoliyatining auditorlik tekshiruvi uslubiyati, usullari va amaliy masalalariga bag'ishlangan.

Amaliy audit fanidan o'quv qo'llanma magistratura mutaxassislari talabalari uchun oliy ta'limning 5A230902 – «Audit (tarmoqlar bo'yicha)», 5A230901 – «Buxgalteriya hisobi (tarmoqlar bo'yicha)», 5A230702 – «Bank hisobi va auditi» mutaxassisliklari uchun mo'ljallangan.

UO'K: 657.6(075)
KBK 65.053

ISBN 978-9943-05-689-3

© O. Masharipov va boshq., 2014
© Cho'lpon nomidagi NMIU, 2014

KIRISH

Respublikamizda bozor iqtisodiga o'tish tamoyillari va uning keyingi bosqichlarida ustuvor yo'nalishlarning belgilanishi, ayniqsa ijtimoiy-siyosiy hayot, jumladan, iqtisodiyotni erkinlashtirish, mulkdorlar sinfini tashkil qilishdan kelib chiqqan holda, bir qancha sohalarni, jumladan, audit tizimini ham isloh qilishni taqozo etmoqda.

Mazkur qo'llanma kirish, o'quv faniga oid o'quv-qo'llanmaning konseptual asoslari hamda ma'ruza va amaliy mashg'ulotlar bo'yicha reja-topshiriqlar va o'quv-qo'llanmaning hujjatlar bo'limlaridan tarkib topgan.

O'quv-qo'llanmaning konseptual asoslari bo'limida «Amaliy audit» o'quv fanini o'qitishning dolzarbligi asoslangan, mazkur fanning tuzilmasi keltirilgan hamda fan bo'yicha o'qitishning mazmuni ochib berilgan.

Fanning o'quv dasturi ma'ruza va amaliy mashg'ulotlarning mazmunlari va rejasi hamda foydalaniladigan adabiyotlarning ro'yxati ham keltirilgan.

Bu bo'limda nazariy va amaliy mashg'ulotlar, mustaqil ishlarni bajarish bo'yicha o'zlashtirishni nazorat qilish hamda baholashning ko'rsatkich va mezonlari berilgan.

Shuningdek, qo'llanmada har bir mavzu bo'yicha reja topshiriqlar va o'quv-uslubiy hujjatlar keltirilgan. Talabalarda mustaqil fikrlash, o'z fikrlarini asosli ravishda himoya qilish, bahslashish ko'nikmalarini hosil qilish uchun bahs-munozara darslariga alohida e'tibor qaratilgan.

Shu maqsadda o'quv qo'llanma jamiyat hayotidagi ba'zi masalalarni amaliy darslarda muhokama qilishga mo'ljallangan. Hozirgi paytda bunday darslarni olib borishda katta ahamiyat

SAMARQAND IQTISOD
VA SERVIS INSTITUTI
AXBOROT RESURS MARKAZI
№ 3 47548

kasb etib borayotgan ilg'or pedagogik texnologiyalardan foydalanish, jumladan, kichik guruhlarda ishlash, guruhlarning ma'lum pozitsiyani egallashi, barchaning bir-birini o'qitishi, «aqliy hujum» kabi usullarni keng qo'llash darslarning samarali bo'lishi, ularning qiziqarli kechishini ta'minlagan.

O'quv qo'llanma, asosan, oliy ta'limning magistratura bo'limi talabalariga dars berish jarayonini samarali tashkil etish maqsadida yaratilgan.

Shu bilan birga albatta ba'zi bir kamchiliklardan holi emas, shuning uchun matnda uchragan kamchiliklar, fikr-mulohaza va takliflarni qabul qilamiz hamda sizlarga oldindan minnatdorchilik bildiramiz.

Mualliflar

1-mavzu. O‘ZBEKISTON RESPUBLIKASINING MOLIYAVIY NAZORAT TIZIMI VA UNDA AUDITNING TUTGAN O‘RNI

1.1. O‘zbekiston Respublikasida moliyaviy nazoratning tashkiliy asoslari

Davlatni boshqarish funksiyasining muhim funksiyalaridan biri bo‘lgan moliyaviy nazorat davlat tuzilmasining ajralmas qismi hisoblanadi. Bozor iqtisodiyotiga o‘tish sharoitida moliyaviy nazoratning roli yanada oshadi. Bir tomondan, moliyaviy nazorat moliyani boshqarishning yakuniy bosqichi hisoblanadi, boshqa tomondan esa, uni samarali boshqarishning zarur sharti bo‘lib xizmat qiladi.

Moliyaviy nazorat moliyaviy resurslar harakatining hamma jarayonlarini, shu jumladan, mablag‘larning tashkil topish jarayonidan boshlab, har qanday faoliyatni boshlashdan to uning moliyaviy natijalarini aniqlashgacha bo‘lgan davrni o‘z ichiga oladi.

Bozor iqtisodiyotiga o‘tish, davlat mulkini xususiylashtirish natijasida moliyaviy mexanizm va moliyaviy tizimning tashkil etish talabini qo‘yadi. Natijada ushbu sharoitda moliyaning o‘zi kabi moliyaviy nazoratning ham maqsad va vazifalari, shakllari tubdan o‘zgardi.

Endi u faqatgina jazolovchi organ sifatida emas, balki davlatning o‘z vazifalarini bajarish uchun zarur bo‘lgan mablag‘larning to‘liq to‘planishi, budjet mablag‘laridan maqsadga muvofiq samarali xarajat qilishni nazorat qilish, maslahat va ko‘rsatmalar berish kabi vazifalarni bajarmoqda. Iqtisodiyotning markazlashmagan tizimga o‘tishi, O‘zbekiston Respublikasi mulklarini xususiylashtirish va davlat tasarrufidan chiqarish natijasida moliyaviy nazoratning roli yanada oshadi.

O‘zbekiston Respublikasi rahbariyati tomonidan davlat nazoratini tashkil etish muammosiga qayta qurish jarayonida juda katta e’tibor berilmoqda va quyidagi me’yoriy huquqiy hujjatlar qabul qilindi: O‘zbekiston Respublikasining 1992-yil 13-yanvar № 504-XII «O‘zbekiston Respublikasi Prezidenti huzuridagi O‘zbekiston

Respublikasi davlat nazorati qo'mitasini tashkil etish to'g'risida»gi Qonuni, O'zbekiston Respublikasining 1992-yil 9-dekabr № 734-XII «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuni, mazkur Qonunning yangi tahriri O'zbekiston Respublikasi 2000-yil 26-maydagi 78-II son Qonuniga muvofiq tasdiqlangan, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 1994-yil 16-fevral «O'zbekiston Respublikasida davlat nazorati tizimini takomillashtirishning ayrim choralari to'g'risida»gi Farmoni, 1996-yil 8-avgustdagi «Tekshirishlarni tartibga solish va nazorat qiluvchi organlarning faoliyatini muvofiqlashtirishni takomillashtirish to'g'risida» kabi hujjatlar qabul qilinib, amaliyotga joriy etildi.

Ushbu ishlar yana davom ettirilib, 2000-yildan hozirgi davrgacha O'zbekiston Respublikasi moliyaviy nazoratni amalga oshirish bo'yicha ko'plab qonunchilik aktlari qabul qilindi (O'zbekiston Respublikasi «Budjet tizimi to'g'risida», «Davlat budjetining g'aznachilik ijrosi to'g'risida»gi Qonunlar, O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2002-yil 13-dekabrdagi № PQ-3161 Farmoni, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2002-yil 15-noyabrdagi Qarori va boshqalar).

Amalga oshirish bilan bog'liq munosabatlarni quyidagicha guruhlash mumkin:

– xo'jalik subyektlari faoliyatining davlat nazorati O'zbekiston Respublikasining 1998-yil 24-dekabr 717-1-sonli «Xo'jalik subyektlari faoliyatining davlat nazorati to'g'risida»gi Qonuni asosida tartibga solinadi;

– davlat nazoratining prokuror nazorati tomonidan amalga oshirilishi tegishli qonunchilik asosida tartibga solinadi;

– davlat nazoratini soliq tekshiruvlari yo'li bilan amalga oshirish tegishli soliq qonunchiligi tomonidan belgilanadi. Lekin O'zbekistonda moliyaviy nazoratni tashkil etishga alohida e'tibor qaratilganligi bilan umumiy qabul qilingan jahon amaliyotiga to'liq mos keltirish bo'yicha tegishli ishlarni amalga oshirish lozim.

Moliyaviy nazorat tizimi o'z tarkibida subyektlar (nazorat qiluvchilar), obyektlar (nazorat qilinuvchilar), nazoratning usul va vositalarini birgalikda jamlaydi.

Moliyaviy nazoratning maxsus uslublari: doimiy monitoring-kuzatuv, markazlashgan topshiriqlar bo'yicha tekshirish, xarajatlar

smetasining ijrosi yuzasidan hujjatli taftish, xo'jalik faoliyati tahlili singari birmuncha xususiy uslublarga bo'linadi. Oraliq vazifalarni bajarish uchun hujjatlarni muqobil tekshirish, pul mablag'lari va moddiy boyliklarni ro'yxatga olish, miqdor hisobni tiklash va boshqalardan foydalaniladi.

Moliyaviy nazorat, shuningdek, majburiy va o'z tashabbusiga ko'ra amalga oshirilishi mumkin.

Nazorat samaradorligiga rasmiy va mantiqiy, hujjatlar hamda dalillar asosidagi tekshirishlar kabi xilma-xil usullarni qo'shib foydalanish orqali erishiladi.

Bundan tashqari, budjet ijrosining nazorati to'liq yoki qisman, kompleks yoki mavzuli, yoppasiga yoki tanlab o'tkaziladigan nazorat turlariga bo'lish tekshirish hajmi yoki tekshirilayotgan obyektning to'liq qamrab olinishiga bog'liq.

O'zbekiston Respublikasida ham moliyaviy nazorat sohasida jahondagi rivojlangan davlatlar tajribasidan kelib chiqqan holda, ularda mavjud bo'lgan moliyaviy nazorat tizimiga o'tish borasida muhim bo'lgan ishlar amalga oshirilmoqda.

Jumladan, har tomonlama xolis bo'lgan, ijroiya hukumatiga emas, balki qonun chiqaruvchi davlat organiga bo'ysunuvchi O'zbekiston Respublikasi **hisob palatasi** O'zbekiston Respublikasida Prezidentining 2002-yil 21-iyundagi PF-3093 sonli «O'zbekiston Respublikasi hisob palatasini tashkil etish to'g'risida»gi farmoniga asosan tashkil etildi.

Moliyaviy nazoratni tashkil etishda uning turlarini to'g'ri belgilash muhim hisoblanadi. Shu jihatdan, moliyaviy nazoratni 3 turga bo'lish maqsadga muvofiq hisoblanadi: budjet-moliyaviy nazorati, moliyaviy-xo'jalik (tadbirkorlik, tijorat) nazorati, mustaqil audit. (1.1-chizma).

Moliyaviy-budjet nazoratining subyektlari bo'lib, birinchi navbatda, nazorat huquqiga ega bo'lgan davlat organlari, qonunchilik va ijro organlari va boshqaruv hisoblanadi. O'zbekistonda bunga Oliy Majlisning Senat va qonunchilik palatasi, Prezident Devoni, Vazirlar Mahkamasi, moliya vazirligi, Markaziy bank va boshqalar kiradi.

Moliyaviy nazorat funksiyasi bo'limi		**Moliyaviy nazoratga kiruvchi mustaqil auditning maxsus funksiyasi bo'limi**
Budjet-moliyaviy nazorati	Moliyaviy-xo'jalik (tadbirkorlik, tijorat) nazorati	Mustaqil audit
Budjet daromad va xarajat moddalarini tekshirish	Moliyaviy-xo'jalik faoliyatini va moliyaviy hisobotlarning to'g'riligini tekshirish	Moliyaviy hisobotlarning to'g'riligini tasdiqlash
Mavzu bo'yicha tekshirish yoki operatsion audit		
Baholash dasturi, aniq natijalar olishga mo'ljallash, «sanset» metodi		
Taftish va tekshirish natijalarini kamomad hamda o'g'irliklar sodir bo'lganda yuqori tashkilotga taqdim etish		Auditorlik firmasining maslahat xizmatlari

1.1-chizma. **Moliyaviy nazoratning har bir tur funksiyasi bo'yicha bo'limi.**

1.2. Davlat moliyaviy nazoratining turlari va uning umumiy asosiy faoliyati

Davlat moliyaviy nazoratining obyekti bo'lib, O'zbekiston Respublikasi budjeti va boshqa qonunchilikka rioya qilinishini tahlil qilish va tekshirish orqali uning buzilishiga yo'l qo'ymaslik, buzilish holati sodir bo'lsa, aniqlash va kamchiliklarni bartaraf etish hisoblanadi.

Davlat moliyaviy nazorati quyidagicha guruhlashtiriladi:

1) nazoratni amalga oshiruvchi organning bog'liqligiga qarab, ichki va tashqi davlat moliyaviy nazoratiga bo'linadi;

2) budjetning tegishli darajasiga bog'liq holda, davlat boshqaruvi darajasiga ko'ra Respublika va mahalliy darajada amalga oshiriladi.

Davlat moliyaviy nazorati organlari tizimiga quyidagilar kiradi:

1) O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi;

2) O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligi nazorat-taftish boshqarmasi va uning hududiy bo'linmalari;

3) davlat boshqaruvi respublika va mahalliy organlarining ichki nazorat xizmati.

Rejadan tashqari nazorat O'zbekiston Respublikasi Prezidenti, O'zbekiston Respublikasi hukumati, shunga vakil davlat organlari va deputatlik so'rovlari asosida amalga oshiriladi.

Davlat moliyaviy nazoratining subyektlari

Davlat moliyaviy nazoratining subyektlari bo'lib, nazorat qilishga vakolati bo'lgan Davlat hokimiyati organlari, birinchi navbatda, qonunchilik, hukumat ijro va boshqaruv organlari hisoblanadi. O'zbekistonda ularga O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlis Senati va Qonunchilik palatasi, O'zbekiston Respublikasi Prezident Devoni, O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi, Moliya vazirligi va O'zbekiston Respublikasi Markaziy banki va boshqa davlat boshqaruv organlari kiradi.

a) O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi

Davlat moliyaviy nazoratining yuqori organi O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi hisoblanib, uning tomonidan Davlat budjeti ijrosi, Davlat maqsadli va boshqa budjetdan tashqari fondlar

budjetining tashqi nazoratini amalga oshiradi hamda O‘zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi Senatiga bevosita bo‘ysunadi va hisobdor hisoblanadi.

O‘zbekiston Respublikasi hisob palatasi davlat budjeti bajarilishi nazoratini amalga oshiradi:

– davlat budjeti, davlatning maqsadli va boshqa budjetdan tashqari fondlari loyihasini ko‘rib chiqadi, ma’qullanganda u bo‘yicha tegishli xulosa beradi;

– davlat budjeti, davlatning maqsadli va boshqa budjetdan tashqari fondlarining ijrosi natijalari bo‘yicha hisobotni ko‘rib chiqadi, ma’qullanganda u bo‘yicha tegishli xulosa beradi;

– davlat budjeti, davlatning maqsadli va boshqa budjetdan tashqari fondlarining bajarilishini, shu bilan birga, soliq va bojxona organlarini, davlat maqsadli fondlarini taqsimlovchi organlar faoliyatining monitoringini amalga oshiradi;

– byudjet mablag‘larining harakati to‘g‘risida qonunchilik doirasida bankdan ma’lumot oladi;

– moliya organlari, g‘aznachilik bo‘limlari, budjetdan mablag‘ oluvchilar va xo‘jalik subyektlari moliya-xo‘jalik faoliyatini tekshiradi hamda taftish o‘tkazadi;

– qonunchilikda ko‘zda tutilgan boshqa vakolati doirasida faoliyat ko‘rsatadi.

O‘zbekiston Respublikasi hisob palatasi yilning har choragida davlat budjeti, davlatning maqsadli va boshqa budjetdan tashqari fondlarining bajarilishi natijalarini ko‘rib chiqadi va O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasiga taqdim qiladi.

b) O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi

O‘zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi O‘zbekiston Respublikasi moliya vazirligi taqdim qilgan davlat budjeti ijrosini yilning har choragida ko‘rib chiqadi.

d) O‘zbekiston Respublikasi moliya vazirligi

O‘zbekiston Respublikasi moliya vazirligi va boshqa moliya organlari davlat budjetining ijrosi nazoratini amalga oshiradi:

– turli darajadagi budjet ijrosi natijalarini ko‘rib chiqadi;

– soliq va bojxona organlari, davlat maqsadli fondlari taqsimlovchi organlardan turli darajadagi budjetlar mablag‘larining kelib tushishi to‘g‘risida axborotlar oladi;

– davlat budjeti mablag'lari va budjetdan tashqari mablag'lar hisobidan budjet mablag'lari oluvchilari yuridik majburiyatlarini ro'yxatdan o'tkazish orqali (g'aznachilik) dastlabki nazoratni amalga oshiradi;

– budjetdan mablag' oluvchilar moliyaviy majburiyatlarining hisobini yuritish orqali (g'aznachilik) va ularning nomidan mol yetkazib beruvchilar tovar (bajarilgan ish, ko'rsatilgan xizmatlar) uchun ularning schyotiga bevosita pul o'tkazish orqali yoki boshqa ko'zda tutilgan maqsadlar uchun (ish haqi, majburiy to'lovlarni to'lash va boshqalar) to'lovni amalga oshirish orqali joriy nazoratni amalga oshiradi;

– qonunchilikka ko'ra bankdan budjet mablag'larining harakati to'g'risida ma'lumot oladi;

– o'zining vakolati doirasida taftish o'tkazadi va budjetdan mablag' oluvchilar moliya-xo'jalik faoliyatini tekshiradi;

– keyingi davlat moliyaviy nazoratini (O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi nazorat-taftish boshqarmasi va uning hududiy bo'linmalari) respublika va mahalliy darajada amalga oshiradi.

e) ichki nazorat xizmati

Respublika va mahalliy davlat boshqaruvining ichki nazorat xizmati O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida belgilangan tartibda nazorat funksiyasini amalga oshiradi.

Ichki nazorat xizmati:

1) davlat organlarining faoliyati yo'nalishi bo'yicha uning ishining unumdorligi va sifatini oshirish maqsadida amalga oshiradi;

2) davlat organlari, uning hududiy bo'linmalari va bo'ysinuvchi tashkilotlar faoliyatining yo'nalishi bo'yicha baholashni amalga oshiradi hamda davlat organlarining birinchi rahbariga uning faoliyatini yaxshilash bo'yicha tavsiyalar taqdim etadi;

3) O'zbekiston Respublikasi budjet va boshqa qonunchiliklarini davlat organlari rioya qilishini tekshirishni amalga oshiradi;

4) davlat organlarining strategik va operatsion rejalarini amalga oshirishni va natijalarini baholashni tekshirishni amalga oshiradi;

5) davlat organlari tomonidan hisob va hisobotni to'g'ri hamda ishonchli yuritilishi nazoratini amalga oshiradi;

6) O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga muvofiq respublika va mahalliy budjet mablag'laridan foydalanishda buzilishlarni

aniqlaydi, oldini oladi va yo'l qo'ymaslik bo'yicha tadbirlarni amalga oshiradi;

7) nazorat natijalirining jami bo'yicha qaror qabul qilish, nazorat obyektlarining yo'nalishi va ijrosining nazoratini amalga oshiradi;

8) nazorat obyektlaridan belgilangan muddatlarda nazorat o'tkazish bilan bog'liq zarur hujjatlar, spravka, og'zaki va yozma tushuntirish xatlari so'rashi va olishi mumkin;

9) nazorat tadbirlarining savollari bilan bog'liq, tegishli sir saqlash rejimiga rioya qilishi, xizmat, tijorat yoki qonun bilan qo'riqlanadigan sirni saqlagan holda nazorat obyekti hujjatlari bilan hech qanday to'siqsiz tanishishi;

10) davlat organi rahbari belgilagan vakolat doirasida boshqa ishlarni amalga oshirishi mumkin.

Ichki nazorat xizmati davlat organi rahbariga nazorat natijalari to'g'risida hisobotlar va davlat organi ishining samaradorligini oshirish maqsadida, uning faoliyati bo'yicha to'g'ri va yakuniy natijalarga erishish uchun ichki jarayonlar, qoidalar, jarayonlarni yaxshilash bo'yicha tavsiyalar beradi.

Ichki nazorat xizmati tashkiliy jihatdan boshqa tarkibiy bo'linmalarga bog'liq emas, faqat davlat organining birinchi rahbariga bo'ysinadi va unga hisobot beradi.

Ichki nazorat xizmati ijro organi bo'lib, viloyat budjeti hisobidan moliyalashtiriladi, ijro organlarida ichki davlat moliyaviy nazoratini amalga oshiradi, viloyat budjeti hisobidan moliyalashtiriladi va tegishli ijro organlari tuman (viloyat ahamiyatga ega shahar) budjeti hisobidan moliyalashtiradi.

Davlat moliyaviy nazorati prinsiplari

Davlat moliyaviy nazorati prinsiplariga quyidagilar kiradi:

1) mustaqillik prinsipi – davlat moliyaviy nazorati organlari bog'liq bo'lmaydi, aralashishga yo'l qo'yilmaydi;

2) obyektivlik prinsipi – O'zbekiston Respublikasi mos kelishining qat'iy nazoratini amalga oshiradi, davlat moliyaviy nazorati standartlari asosida, tomonlarning o'zaro nizolaridan tashqari;

3) ishonchlilik prinsipi – nazorat obyektining buxgalteriya hisobi, bank va boshqa hujjatlar asosida nazorat natijalarini tasdiqlash;

4) shaffoflik prinsipi – davlat moliyaviy nazorat organlari O'zbekiston Respublikasi Prezidenti, O'zbekiston Respublikasi hukumati, joylardagi mahalliy hokimiyat organlari, davlat organlarining rahbarlari, jamoatchilikka hisobdor, nazorat natijalarini ifoda etishning aniqligi;

5) kompetentlik prinsipi – davlat moliyaviy nazorat organlarining xodimlari nazorat qilishni amalga oshirish bo'yicha zaruriy kasbiy bilim va mahorati yig'indisi;

6) oshkoralik prinsipi – davlat moliyaviy nazorati natijalarining maxfiyligi, xizmat, tijorat yoki boshqa shu kabi qonun bilan sir saqlanadigan axborotlarni hisobga olgan holda chop etish.

Davlat moliyaviy nazoratiga yagona talablar davlat moliyaviy nazorati standartlari tomonidan belgilanadi.

Davlat moliyaviy nazorati quyidagi turlarga bo'linadi:

1) mos kelishining nazorati – O'zbekiston Respublikasi budjet va shu kabi qonunchiligining nazorat obyektlari faoliyatiga mos keluvchanligini baholash;

2) moliyaviy hisobotlar nazorati – nazorat obyektlarining moliyaviy hisobotining o'z vaqtida tuzilishi va taqdim etilishini hamda asoslanganligini, ishonchliligini baholash;

3) samaradorlik nazorati – baholash, shu jumladan, moliyaviy hisobotlar va unga mos kelishning nazorati, davlat aktivlari hamda kafilligini, davlat va davlat tomonidan kafolatlangan qarzlarni, grantlardan foydalanish bilan bog'liq davlat xizmatlarining ko'rsatilishi, davlat va budjet dasturi realizatsiyasi, ularning strategik rejasida ko'zda tutilgan, davlat organlari erishgan to'g'ri va yakuniy natijalar hamda davlat organlari va subyektlar faoliyatiga ta'sir ko'rsatuvchi kompleks va obyektiv tahlil va davlat boshqaruvi ayrim olingan tarmoq(soha) yoki ijtimoiy soha, iqtisodiyotning rivojlanishi davlat sektori subyektlariga ta'siri ko'rib chiqiladi.

Davlat moliyaviy nazorati turlari

Davlat moliyaviy nazorati organlari o'zining vakolati doirasida quyidagi nazorat turlarini amalga oshiradi:

1) kompleks nazorat – aniq davr va hamma masalalar bo'yicha nazorat obyektlarini tekshirish va faoliyatini baholash;

2) tematik nazorat – aniq davr va ayrim masalalar bo'yicha nazorat obyektlarini tekshirish va faoliyatini baholash;

3) muqobil nazorat – uchinchi shaxs nazorati, tekshirilayotgan savol doirasida asosiy nazorat obyekti bilan bog'liq faqat o'zaro munosabatlar savollari qarab chiqiladi;

4) qo'shma nazorat – davlat moliyaviy nazorati organlari boshqa davlat organlari bilan hamkorlikda o'tkazadigan nazorat.

1.3. Davlat sektorida ichki nazorat xizmati faoliyatining tajribasi va ichki auditning yanada rivojlanishining nazariy asoslari

«Davlat moliyasini boshqarish islohotlarining strategiyasining yakuniy maqsadi – O'zbekiston Respublikasi Davlat moliyasini boshqarish tizimi ustidan nazoratni yaxshilash hisoblanadi». Haqiqatda ham yangi qoida va yangi sistema davlat moliyasini boshqarish jarayonlarini amalga oshirish bilan kuchga kiradi yoki ishlab chiqiladi. Ular ichki nazoratning asosiy tarkibiy qismini tashkil etadi.

Moliya xo'jalik faoliyatining taftishi – nazorat faoliyatini yuqori xarajatli va ko'p mehnat talab qiluvchi instrumenti hisoblanadi, so'zsiz tashkilotlarning moliyaviy xo'jalik faoliyatidagi kamchiliklar va qoidabuzarliklarni aniqlash imkonini beradi. Lekin jahon tajribasida yangi kamxarajatli nazorat faoliyatining metod, shakl va usullari paydo bo'lmoqda.

Nazorat usullarining yangi shakllaridan foydalanishning zaruriyati shundaki, nazorat organlari budjet mablag'lari xarajatlarining to'g'riligi va maqsadga muvofiqligini, tashkilot asosiy faoliyati xarajatlarini samarali foydalanish nuqtayi nazaridan ko'rib chiqiladi. Ushbu vazifalarni yechish uchun har bir tashkilot yoki tashkilotlarda ichki nazorat va ichki auditni yo'lga yo'yilgan mexanizmi ishlashi lozim.

Ichki nazorat tushunchasi yangi emas, u XVIII asrning boshlarida paydo bo'lgan va XX asrning boshlarida to'liq shakllangan hamda unda quyidagi majburiy elementlar bo'lishligi belgilangan: vakolatlarni bo'lish, xodimlarning rotatsiyasi, hisob yozuvlaridan foydalanish va tahlil qilish.

XX asrning oxirlarida ichki nazorat risklarni nazorat qilish vositasiga aylandi va uning funksiyasi menejment riski bilan bevosita bog'liq bo'ladi. Bunda ichki nazorat ichki audit bilan juda bog'liq bo'ladi.

Hozirgi amaliyotda ichki nazorat va ichki audit bo'yicha quyidagi tushunchalardan foydalaniladi:

«Ichki nazorat – bu jarayon, kompaniya direktorlar kengashi, menejment va boshqa xodimlar tomonidan amalga oshiriladigan, quyidagi vazifa va maqsadlarga erishish uchun yo'naltirilgan:

– kompaniya operatsiyalarining samaradorligi va natijaviyligi;

– moliyaviy hisobotlarning ishonchliligi;

Tegishli qonunchilik, qonunosti akt va reglamentlariga rioya qilinishi. («Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, «Internal Control – Integrated Framework», 1992).

«Ichki audit – bu faoliyat bo'yicha mustaqil va obyektiv tasdiqlash va maslahat berish, aksioner qiymatni oshirish yo'nalishi va tashkilot xo'jalik faoliyatni takomillashtirish kabi tushuniladi. Ichki audit tashkilotni qo'yilgan maqsadga erishishi uchun, baholashga tizimli va ketma-ket yondashuv va risklarni boshqarish jarayonlari samarasini oshirish, ichki nazorat va korporativ boshqarishga yordam beradi.» (The Institute of Internal Auditors, «The Professional Practices Framework», June 2002).

Ichki nazorat budjet tashkiloti rahbariyati va boshqa xodimlari tomonidan amalga oshiradigan jarayon va davlat funksiyasini bajarish bo'yicha operatsiyalar natijasi va davlat xizmatini taqdim qilish, ishonchli hisobotlar bilan ta'minlash va qonunchilik hamda boshqa normativ-huquqiy akt va reglamentlarga rioya qilishdan iborat.

Ichki audit obyektiv faoliyat bo'lib, ichki nazoratni samarali amalga oshirishga yo'naltirilgan, tuzilayotgan hisobotlar va budjet tashkiloti faoliyati samarasini hamda samaradorlikni oshirish bo'yicha tavsiyalar taqdim qilishga yo'naltirilgan.

Bunda shuni ta'kidlash kerakki, ichki nazorat tashkiliy birlik hisoblanmaydi, balki ko'proq yoki kamroq darajada unda ishtirok etayotgan hamma xodimlar faoliyatiga bog'liq bo'ladi.

Agar ichki nazorat va audit masalasi g'aznachilik tizimida qarab chiqiladigan bo'lsa, hozirgi vaqtgacha ushbu yo'nalishda ma'lum bir ishlar amalga oshirilgan.

Hozirgi vaqtgacha yagona qonunchilik bazasi va tegishli qonunosti aktlari, tartibga soluvchi jarayonlar va davlat moliyaviy nazoratini amalga oshiruvchi prinsiplar (davlat sektorida nazorat faoliyati bilan bog'liq asosiy normativ aktlar (1.1-band) keltirilgan.

a) nazariy asoslar:

Ichki nazorat tashqi taftish organi tomonidan amalga oshiriladigan nazoratdan farq qiladi. Bu nazoratning integrallashgan tizimi bo'lib tashkilotga moslashtirilmagan. Natijada, ichki nazorat ko'pincha boshqaruv nazorati sifatida tushuniladi.

Ichki nazorat faqat moliyaviy boshqaruvga taalluqli bo'lmasdan, davlat boshqaruvi tadbirlarining operatsion aspekti hisoblanadi.

Rahbariyatning istagi bo'yicha zamonaviy nazorat tizimini qo'llab-quvvatlash, uni qo'llash, egalik qilish konsepsiyasini muvaffaqiyatli amalga oshirish asosiy shartlaridan hisoblanadi.

Boshqaruvning iyerarxiyasida hamma muassasalarda ichki nazorat jarayoni amalga oshiriladi. Ichki nazoratning markaziy elementi tashkilotning barcha xodimlari o'zining qarorlari va harakatlariga javobgar ekanligi hisoblanadi.

Ichki nazorat va ichki auditning o'zaro asosiy farqlari

Ichki nazoratni, asosan, ichki auditdan farqli tomoni shundan iboratki, u rahbarlikning barcha darajasida amalga oshiriladi. Bundan farqli ravishda, ichki audit mustaqil auditorlar tomonidan amalga oshiriladi, ular faqat tashkilot rahbariga hisob beradi va ichki nazorat tizimining to'g'ri tuzilganligini ham tekshiradi.

Ichki nazorat tizimi samarali ichki audit funksiyasi uchun dastlabki shartlardan hisoblanadi.

Ichki nazorat tizimi hech qachon taftishning muhimligini pasaytirmaydi. Odatda, taftish funksiyasi davlat mablag'larini noqonuniy o'zlashtirish, suiste'molchilik, kamomad, qalloblikiarga qarshi samarali himoya vositasini bajaradi. Lekin ichki nazorat bilan rahbariyat tomonidan har qanday ichki audit o'rnini qoplash (kesishish)ni amalga oshirilishi mumkin emas.

Rivojlangan mamlakatlar tajribasi shuni ko'rsatadiki, budjetning ijrosi jarayonida g'aznachilikdan foydalanish muqobil usulla-

ridan biridir. G'aznachilik asosida budjet mablag'laridan foydalanishda ularni iqtisod qilish, nazoratni kuchaytirish, soliq to'lovchilarning pulini talon-taroj qilish hollarining oldini oladi.

O'zbekiston Respublikasi davlat sektorida ichki audit bo'yicha nizom Jahon bankining «O'zbekiston Respublikasi ichki va tashqi auditni instituttsional rivojlanishi va takomillashtirish» loyihasi doirasida, ushbu loyiha xalqaro maslahatchisi P. Mordak tomonidan tayyorlangan, unga ko'ra davlat sektorida xalqaro audit standartlari talablari asosida va amaldagi budjet qonunchiligi doirasida, Nazorat-taftish bosh boshqarmasi va Moliya vazirligi boshqa boshqarmalari mutaxassislari hamda Moliya vazirligi g'aznachiligi mutaxassislari bilan birgalikda, O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi g'aznachiligi ichki audit xizmatining konsepsiyasi bo'yicha tegishli hujjatlar to'plami ishlab chiqildi. Shu jumladan, ushbu hujjatda ichki audit tushunchasi aniqlangan: «O'zbekiston Respublikasida davlat moliyasini boshqarishning yangi instrumenti sifatida moliya bo'yicha davlat strategiyasida, eng avvalo g'aznachilikda qo'llash maqsadida ichki audit kiritildi».

Shunday qilib, unda davlat sektorida ichki auditni tashkil etishning asoslari berilgan va u mustaqil ichki bo'linma vazifasini bajaradi, g'aznachilik rahbariyati oldida javobgardir.

Ichki nazoratning 5 komponentiga asoslangan ichki audit funksiyasining tegishli tavsifini keltirish mumkin.

Nazorat muhiti

«Ichki nazorat muhiti» tushunchasi juda oddiy va aniq. U tashkil etishning hamma umumiy xususiyatlari nazorat tizimini yengil harakatga keltirish qobiliyatini o'z ichiga oladi. Haqiqatda esa tegishli yo'lga qo'yilgan «muhitsiz» hech qanday ichki nazorat va audit tizimini hayotga tatbiq etib bo'lmaydi.

Uning asosiy xususiyati davlat moliyasini boshqarish islohotlarini samarali joriy etish hisoblanadi. Unga tegishli qo'shimchalar kiritiladi:

1) tashkiliy strukturani ishonchli tashkil etish deganda javobgarligi va rahbariyatga bo'ysunishi tushuniladi;

2) yaxshi boshqarish amaliyoti, shu jumladan, inson resurslari siyosatiga taalluqli va davlat xizmati statusi hisobotlarning shaffofligi, to'g'riligi va asosliligini o'z ichiga oladi.

17 4348

Riskni baholash

Riskni baholash (yoki riskni aniqlash) riskni tahlil qilish asosida tashkilot yoki idoralarning maqsadga erishishlarini ta'minlash uchun ichki nazorat xususiyatiga asoslanadi. Rahbariyat riskni pasaytirish maqsadida nazoratni joriy etish yo'li bilan riskni baholaydi.

Riskni baholash bilan bog'liq tushuncha davlat sektori uchun yangi hisoblanadi. Haqiqatda esa rahbariyatni yashirin amaliyotidagi rasmiyatchilik hisoblanadi. Lekin bunday rasmiyatchilik daromad usuli bilan ichki nazorat va auditorlik ishlari amaliyotlari uchun katta yordam beradi.

Rivojlangan xorijiy davlatlar tajribasining ko'rsatishicha, bunday vazifa yechimini topish uchun boshqaruv risklari amaliyotidan foydalanish lozim.

Risk deganda, budjet tashkilotlari o'z faoliyatini amalga oshirishda negativ hodisalarning paydo bo'lishi ehtimoli tushuniladi. Risklarning klassifikatsiyasi turli xil bo'lishi va ko'p jihatdan budjet tashkilotlarining faoliyatiga bog'liqdir. Risklarni operatsion va auditorlik risklariga bo'lish mumkin.

Operatsion risk deganda, davlat funksiyasi va davlat xizmatlarini taqdim qilishda budjet tashkilotlarida operatsiyalarni bajarishdagi belgilangan jarayon va amaliyotlari buzilishining paydo bo'lishi tushuniladi. O'z navbatida, auditorlik risklari deganda, xato yoki noto'g'ri fikr bildirish, aniqlash, identifikatsiya va xato hamda kamchiliklarni baholash tushuniladi.

Risklarni boshqarish protseduralari risklarni identifikatsiyalash, uning miqdori va sifatini baholash, risklarni kamaytirishga yo'naltirilgan tadbirlarni qabul qilish va risklarni doimiy monitoring qilishni o'z ichiga oladi.

Budjet tashkilotlari risklarini boshqarishda protseduralarni amalga oshirishda analitik va amaliy metodlardan foydalaniladi. Analitik metod risklarning ta'sirini aniqlash instrumenti hisoblanadi va quyidagilarni o'z ichiga oladi:

– risklarning prognozlashtirish tizimini joriy qilish;

– risklarning oldini oluvchi ogohlantiruvchi mexanizmlarni joriy qilish;

– risklarning ustuvorligini aniqlash;

– risklarning doimiy monitoringini amalga oshirish.

O‘z navbatida, amaliy usullar risk bilan bog‘liq operatsiyalarni amalga oshirishda paydo bo‘ladigan negativ holatlarni kamaytirish uchun mo‘ljallangan va quyidagilarni o‘z ichiga oladi:

– sodir bo‘lishi mumkin bo‘lgan negativ holatlarning operativ bartaraf etish mexanizmini ishlab chiqish;

– sug‘urta risklari tizimini yaratish.

Nazorat bo‘yicha tadbirlar

Nazorat bo‘yicha tadbirlar INTOSAI bo‘yicha «siyosat va jarayonlar, muassasa belgilagan risk masalalarini yechish va muassasa maqsadlariga erishish» sifatida aniqlanadi.

Ular ma’lum muassasa moliyaviy yoki operatsion faoliyati sifatida o‘rnatiladi va muassasa hamma funksiyasi hamda barcha darajasi bo‘yicha o‘tkaziladi. Lekin ichki nazoratning umumiy xususiyatlari bo‘lib, ular ichki nazoratning har qanday tizimiga taalluqli hisoblanadi:

Tizim va siyosat

– axborotlarni boshqarishning ishonchli tizimi ketma-ketlikda «Davlat moliyasining boshqarishning axborot tizimi»ni (keyinchalik – ISUGF) amaliyotga joriy etish hisoblanadi;

– hisobot tizimi, boshqaruv zanjirining har bir darajasida aniq javobgarliklari aniqlangan va operatsiyalarning obzori, jarayonlar va faoliyatni hamda rahbariyatni o‘z ichiga oladi;

– qoida vazifalarni ajratish (ruxsat berish, qayta ishlash, yozuv, obzor faqat bir agent yoki bir bo‘lim tomonidan bajarilmasligi kerak).

Protseduralar:

– ijobiy baho berish va ruxsat berish protsedurasi; resurs va yozuvlarga ruxsat berishning nazorati; tekshirish, muvofiqlashtirish;

– moliyaviy holat, protseduralarni qamrab olish va mablag‘lar saqlanishini hujjatlashtirish hamda moliyaviy yozuvlarning ishonchliligi;

– hamma tizim, qoida va protseduralar hujjatlashtirish protsedura, qoida, jaryonlar ketma-ketligi bo‘yicha chizma, guruhlashtirish va boshqalar.

Har bir asosiy moliyaviy yoki operatsion jarayonlar yoki sikllar bo‘yicha operatorlar yoki operatsiyalar aniqlanadi va kuzatib boriladi.

Shunday qilib, «auditor izi» yaratiladi, natijada ichki audit funksiyasini samarali amalga oshirish imkoniyati yaratiladi.

Almashinuv va axborot

Almashinuv va axborotning samarali jarayonlari yaxshi ichki nazorat tizimining kaliti hisoblanadi. Haqiqatda ishonchli, o'rinli va muhim axborot identifikatsiya qilinadi, qayta ishlanadi va shakl hamda muddatlarda beriladi, natijada odamlarga o'zining ichki nazorati va boshqa vazifalarini amalga oshirish imkonini beradi.

Monitoring

Monitoring rahbariyat tomonidan nazorat tadbirlarini doimiy o'tkazish imkonini beradi.

Monitoring jarayoni tegishli nazorat jarayonlari hamma biznes tadbirlari bo'yicha amalga oshirilishi va ushbu protseduralarga rioya qilinishi rahbariyat tomonidan doimiy amalga oshiriladigan nazorat tadbirlaridan direktor hamda rahbariyatga ishonchli kafolat beradi.

Rasmiy protseduralar zaif tomonlarini aniqlash uchun talab qilinadi va tegishli tuzatish tadbirlari bilan ta'minlaydi hamda ular maqsadga erishish uchun qo'shimcha nazorat tadbirlarini amalga oshirish imkonini beradi. Monitoring auditor tavsiyalarining bajarilishi ustidan nazorat qilishni o'z ichiga oladi.

Ichki audit funksiyasi

Ichki audit funksiyasi organ (maxsus tuzilgan ichki tarkibiy bo'linma) tomonidan amalga oshiriladi, uning tomonidan rahbariyatga ichki nazorat tizimi samarali faoliyat yuritmoqda va iqtisodiy resurslardan samarali foydalanishga nazorat tizimining hissasi bo'yicha tavsiyalar beradi.

Ichki audit maqsadi – bu tavsiyalarni tuzish, rahbariyat tomonidan hisobga olinadigan majburiy tadbir hisoblanadi. Kamchiliklarni bartaraf etish bo'yicha tadbirlarni amalga oshirish rahbariyat javobgarligi hisoblanadi.

Xatolar bilan ishlash ichki audit faoliyati doirasiga kiradi, lekin qalloblikka qarshi choralar qabul qilish uning vazifalari doirasidan tashqariga chiqadi. Qalloblikka qarshi kurash rahbariyat tizimining markaziy elementi bo'lib, NTB asosiy xususiyatidan kelib chiqadi.

Ichki audit funksiyasi samarasi uchun sharoit

Ichki audit xalqaro tan olingan standartlarni tan oladi va qo'llaydi. Ichki auditorlar instituti tomonidan ishlab chiqilgan Audit

standartlari, Tasnifiy standartlar, Ijro standartlari va Realizatsiya standartlaridan tashkil topadi.

Tasnifiy standartlar tashkilot va tomonlarning ichki audit faoliyatini amalga oshirishning tasnifiga taalluqli bo'ladi. Ular, asosan, mustaqillik, xolislik va kasbiy mahoratlarini o'z ichiga oladi.

Mustaqillik va xolislik

Ichki audit – bu mustaqil va xolisona baholash: ichki audit ichki nazorat jarayoniga jalb qilinmaydi, chunki u ichki nazoratni baholashi lozim. Aksincha, u boshqaruv tarkibiga bog'liq bo'lmagan holda faoliyat yuritadi. U bevosita tashkilot rahbari oldida hisobot beradi.

Kasbiy mahorati

Ichki audit faoliyati bilim, ko'nikma va boshqa vakolatlar, uning majburiyatlarini amalga oshirishni talab qiladigan hamda tegishli kasbiy e'tiborni talab etadi.

Ijro standarti ichki audit faoliyatining mohiyatini ochib beradi va sifat mezonlarini taqdim qiladi, ushbu xizmatlarni taqqoslash orqali baholanadi. Ular, asosan, ish hajmini, auditorlik ishlarining bajarilishini va ichki audit faoliyatini boshqarishni o'z ichiga oladi.

Ish hajmi

Hamma faoliyat ichki audit sohasi orqali nazorat qilinadi. Bu barcha faoliyat tekshiriladi degan ma'noni bildirmaydi, ular audit baholanishiga kiritiladi va riskni baholash natijalari bo'yicha qarab chiqiladi.

Auditorlik ishlarining bajarilishi

Ichki audit batafsil riskning baholanishini tekshiradi, rahbariyat tomonidan amalga oshiriladigan va uning riskini baholashni tayyorlaydi, o'zining ish dasturi asosida audit ishlarini o'tkazadi.

Audit ishlarining hamma bosqichlarida (rejalashtirish, testlash, tekshirish, hisobot) Ichki audit bo'yicha qo'llanma loyihasida yozilgan tartibda tegishli kasbiy mahorat bilan amalga oshiradi, tegishli auditorlik kasbiy amaliyotini qo'llaydi.

Ichki audit faoliyatini boshqarish

Audit bo'limi aynan bir xil resurslar bo'yicha taqdim qiladi. Aynan bir xil miqdordagi auditorlarni yollash va o'qitish audit strukturasini tuzish, auditorlik vazifalarini xalqaro standartlar asosida bajarish imkonini beradi.

Realizatsiya standartlari auditorlik ishlarini maxsus turlari qo'llaniladi va bu yerda ular to'g'risida batafsil to'xtalib o'tilmaydi.

Ichki auditning asosiy 3 xil turi mavjud: mos kelishlik auditi, tizimli audit va faoliyat natijalari auditi.

Mos kelishlik auditi tegishli qo'llanilayotgan qonunlar, qoidalar, nizom, standart va tegishli amaliyotga nisbatan mos kelishligini baholaydi. Tizimli audit rahbariyat tomonidan tashkil qilingan ichki nazorat ishonchliligini tekshiradi.

Faoliyat natijalari bo'yicha audit rahbariyatning uning tasarrufida bo'lgan umumiy rahbarlik va resurslarga nisbatan harakati natijalarini baholaydi.

Tarkibiy joriy qilish

Xalqaro tan olingan standartlar va eng yaxshi amaliyotga ko'ra, batafsil reja grafigi doirasida yoki keyingi bosqichda, tarkibiy joriy qilish vaqt talab qiladi, quyida soddalashtirilgan instituttsional tadbirlar ishlab chiqilgan.

Tashqi audit funksiyasi bilan formalizm munosabatlari auditning ikki darajasi o'rtasida axborotlar almashishdan ehtiyot bo'lishi lozim.

O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi ISUGF joriy etgandan va O'zbekiston Respublikasi hisob palatasi me'yoriy hujjatlarini sinxronlashtirishga o'tgandan keyin, davlat budjetining g'aznachilik ijrosi bo'yicha ISUGF sharoitida ular ichki audit bo'linmasi ishidan foydalanish huquqiga ega bo'ladi va ichki nazorat tizimini baholash uchun imkoniyat paydo bo'ladi.

G'aznachilikda ichki audit faoliyati yo'nalishlari bo'yicha belgilangan tartib va qoidalar Moliya vazirligi G'aznachiligi taqdimiga ko'ra Hisob Palatasi bilan kelishilgan holda Moliya vaziri tomonidan tasdiqlanishi maqsadga muvofiq.

Davlat budjeti g'aznachilik ijrosini nazorat qilish, bugungi kunda Moliya vazirligi G'aznachiligi g'aznachilik operatsiyalarini nazorat qilish bo'limi, Moliya vazirligi Nazorat taftish bosh boshqarmasi va O'zbekiston Respublikasi Hisob Palatasi tomonidan amalga oshiriladi. G'aznachilikda ichki auditni joriy qilish natijasida dastlabki va joriy nazoratning ichki audit bilan qamrab olinishida davlat budjeti g'azna ijrosi jarayoni samaradorligi oshadi.

Ichki audit xizmatining g'aznachilik tarkibiy bo'limlari va hududiy organlarini reja-dastur asosida nazorat qilishi natijalariga

asoslangan boshqaruvni joriy etishga imkoniyat yaratiladi va tashqi nazoratni amalga oshirishga zaruriyat qolmaydi.

b) g'aznachilik tizimida amaldagi ichki nazorat tuzilmasi

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2007-yil 28-fevraldagi PQ-594 qaroriga muvofiq O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi G'aznachiligi tarkibi va uning viloyat bo'limlarida «G'aznachilik operatsiyalari nazorati» tegishli ichki tarkibiy bo'linmasi tashkil qilindi. Ushbu bo'limning asosiy maqsadi davlat budjetining g'aznachilik ijrosining hamma bosqichlarida, shu jumladan, kelgusi ichki tizim nazoratini amalga oshirish tadbirlari va ogohlantirish hisoblanadi.

G'aznachilik operatsiyalari nazoratini amalga oshirish amaliyoti 2-bobda batafsil yozilgan. Ichki nazorat obyekti – biznes jarayonda foydalanilayotgan boshlang'ich hujjatlar hisoblanadi. Ular quyidagi maqsadlar uchun tekshiriladi:

a) belgilangan hujjatlarni to'ldirish tartibiga mos kelishini aniqlash uchun;

b) budjet klassifikatsiyasi ko'rsatkichlarini to'g'ri aniqlash uchun;

d) rejali belgilangan tartibda budjetdan mablag' ajratish uchun;

e) boshqa nazorat ko'rsatkichlari.

Ichki nazoratning maqsadi:

1. Budjetni tasdiqlangan chegarada parametr (limitlar) doirasidagi ijrosi;

2. Budjet tashkilotlari tomonidan suiiste'molchilik holatlarini ogohlantirish.

Jahon amaliyotida xalqaro tan olingan ichki nazorat va audit bo'yicha standartlarda quyidagi maqsadlar uchun tayyorlangan:

1) xususiy sektorga ikkita organ tomonidan, Ichki Auditorlar Instituti (IAI) audit uchun va Tredueyya sponsor tashkilotlar Komissiyasi Qo'mitasi (COSO) ichki auditorlar uchun;

2) alohida davlat organlari uchun INTOSAI (Oliy Auditorlar Instituti Xalqaro Tashkiloti) va turli davlatlarning ichki hamda tashqi audit instituti. Yuqorida aytilganlardan xulosa qilib shuni aytish mumkinki, unda davlat sektori tizimida ichki nazorat va audit masalalarini qo'shgan holda hozirgi vaqtda davlat moliyaviy nazorati tizimini rivojlantirishning yagona konsepsiyasini ishlab

chiqish zaruriyati paydo bo'ldi. Masalan, bir variant sifatida yuqoridagi maqsadni amalga oshirish uchun O'zbekiston Respublikasining «Budjet tizimi to'g'risidagi» qonunga qo'shimcha va o'zgartirishlar kiritish yoki O'zbekiston Respublikasining alohida qonuni loyihasini «Davlat sektorida davlat moliyaviy nazorati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasining 24-dekabr 1998-yil 717-I-sonli «Xo'jalik subyektlari faoliyati davlat nazorati to'g'risida»gi qonuni asosida alohida ishlab chiqish lozim. Davlat moliyaviy nazoratini aniqlanish uchun qonunchilik asoslarini ishlab chiqish hamda ichki nazorat va auditni amalga oshirish bo'yicha O'zbekiston Respublikasi «Budjet tizimi to'g'risida»gi qonuniga o'zgaritirishlar kiritish, davlat sektorida ichki audit tegishli standartlari, ichki nazoratni amalga oshirish bo'yicha metodik tavsiyalar va boshqa ko'plab o'zgartirishlar ishlab chiqish, tasdiqlash lozim.

Jahon amaliyoti ko'rsatishicha, ichki nazorat va audit tizimini yo'lga qo'yish – davlat resurslaridan samarali foydalanishning o'sishining to'g'ri yo'li hisoblanadi.

Takrorlash uchun savollar

1. *Auditorlik tekshiruvining strategiyasi qanday shaklda tuziladi va uning maqsadi nimalardan iborat?*
2. *Auditorlik tekshiruvida rejalashtirishdan oldin qanday bosqichlar amalga oshiriladi?*
3. *Subyekt to'g'risida asosiy ma'lumot manbasi bo'lib nimalar hisoblanadi?*
4. *Jiddiylik (moddiylik) ni baholashda qanday asosiy yondashuvlar mavjud?*
5. *Auditorlik tavakkalchiligini baholashda qanday usullardan foydalaniladi?*
6. *Subyektda ichki nazorat tizimini baholash nima maqsadlarda o'tkaziladi?*
7. *Ekspert – bu qanday mutaxassis? Auditda ekspertning tutgan o'rni qanday.*
8. *Qanday holatlarda auditor ichki audit natijalaridan hamda qanday holatlarda auditor ekspert xizmatlaridan foydalanishi mumkin?*
9. *Ekspert xulosalariga asoslanib berilgan auditorlik xulosasi uchun kim javobgar hisoblanadi?*

2-mavzu. ASOSIY VOSITALAR HARAKATI BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITI USLUBIY MUAMMOLARI

2.1. Asosiy vositalar auditini tashkil etish va o'tkazish ketma-ketligi

Asosiy vositalarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish mijoz-subyekt faoliyati umumiy auditining bir qismi hisoblanadi. Uning maqsadi moliyaviy hisobot asosiy vositalar harakati bilan bog'liq ko'rsatkichlarning ishonchliligi to'g'risida fikr shakllantirish va subyektda asosiy vositalar bilan bog'liq muomalalarni hisobga olish hamda soliqqa tortish uslubiyotini tashkil etishning O'zbekiston Respublikasida amal qilayotgan me'yoriy hujjatlarga muvofiqligini aniqlashdan iborat.

Asosiy vositalar auditi auditorlik tekshiruvining muhim obyektlaridan biri bo'lib, undagi o'rganiladigan masalalar keng qamrovli va ularning barchasini quyidagicha umumlashtirish mumkin:

– asosiy vositalar mavjudligi va saqlanish holati ustidan nazorat o'rnatishni ta'minlash (obyektlarni asosiy vositalar qatoriga kiritishning to'g'riligi);

– asosiy vositalarning to'g'ri turkumlanishi;

– asosiy vositalar analitik hisobi va asosiy vositalar uchun moddiy javobgarlikni tashkil etish (analitik va sintetik hisob hamda hisobot ma'lumotlarining mosligi);

– asosiy vositalar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni dastlabki hujjatlashtirish hamda hisobda aks ettirish;

– asosiy vositalar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni sintetik hisob registrlarida aks ettirish;

– asosiy vositalar kirimi va chiqimiga doir muomalalarni soliqqa tortish;

– asosiy vositalarga amortizatsiya hisoblash va hisobda aks ettirish;

– amortizatsiya hisoblash usullarini qo'llashning qonuniyligi va to'g'riligi;

– jadallashtirilgan amortizatsiya usulini qo'llashning qonuniyligi;

– amortizatsiya ajratmalari hisob-kitoblarining to'g'riligi;

– amortizatsiya ajratmalarini hisobda aks ettirishning to'g'riligi;

– asosiy vositalarni ta'mirlash, tiklash, zamonaviylashtirish va qayta jihozlashni hisobda aks ettirish;

– ta'mirlash usullari;

– ta'mirlash xarajatlarini tannarxga olib borishning to'g'riligi;

– asosiy vositalarni qayta jihozlash va zamonaviylashtirishga doir muomalalarni hisobga olish;

– asosiy vositalar sintetik va analitik hisobining subyekt buxgalteriyasidagi holatini baholash;

– belgilangan qoidalarga muvofiq subyektning o'ziga qarashli, joriy tartibda ijaraga olingan va moliyaviy lizing asosida olingan asosiy vositalarni saqlash joylarida moddiy javobgar shaxslarga biriktirilganligini baholash;

– subyektning o'ziga qarashli va moliyaviy lizing asosida olingan asosiy vositalar bo'yicha yillik eskirish hisoblanishining to'g'riligini tekshirish. Chunki, bu ma'lumotlar realizatsiya qilinadigan mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxining (2010, 2310, 2510, 2710 schyotlar debeti) shakllanishi bilan bog'liq bo'lib, oqibatda subyektning moliyaviy natijalari (balans foydasi yoki zarari) ga va budjetga to'lanadigan foyda (daromad) solig'ining miqdoriga ta'sir etadi;

– asosiy vositalarning sotib olinishi va hisobdan chiqarilishi hamda ularni yuridik va jismoniy shaxslardan ijaraga olish bilan bog'liq muomalalar bo'yicha soliq qonunchiligiga rioya qilinishini tekshirish;

– asosiy vositalarni xo'jalik va pudrat usullarida (kapital yoki joriy) ta'mirlash xarajatlarini hisobga olishning subyektda amal qilinayotgan tartibini, subyektda bir yilga qabul qilingan hisob yuritush siyosatidan kelib chiqqan holda baholash va tekshirish;

– subyektda asosiy vositalardan foydalanishning vaqt oralig'i va quvvati bo'yicha subyektning ishlab chiqarish xususiyatlari hisobga olingan holda tashkil qilish (agap auditor bilan tuzilgan shartnomada kelishilgan bo'lsa);

– asosiy vositalarni baholash va qayta baholash natijalarini tekshirish.

Auditor ushbu asosiy masalalarni o‘rganib, ularga auditorlik hisobotining tashkiliy qismida baho berishi va yo‘l qo‘yilgan xatolar hamda hisobning belgilangan qoidalaridan chetga chiqish hollarini bartaraf qilish bo‘yicha takliflar berishi lozim.

Auditor asosiy vositalar auditini boshlashdan oldin, birinchi navbatda quyidagilarni aniqlashi zarur:

– subyektning hisobot davridagi hisob siyosati va uning o‘tgan hisobot davridagiga nisbatan o‘zgarishi bilan tanishish;

– asosiy vositalarning inventarizatsiya natijalari bilan tanishish;

– asosiy vositalarni qayta baholash materiallari va ularning hisobda aks ettirilishi bilan tanishish. Bunda auditor O‘zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi, Iqtisodiyot vazirligi, O‘zbekiston Respublikasi davlat mulk qo‘mitasining tegishli me’yoriy hujjatlariga muvofiq subyekt balansida turadigan va qayta baholangan asosiy vositalar tiklanish qiymati bo‘yicha aks ettirilishini nazarda tutishi lozim.

Subyektda asosiy vositalarni hisobdan chiqarish bo‘yicha doimiy komissiya tashkil etilishi: asosiy vositalarni foydalanish joylarida saqlash uchun javobgar shaxslar haqida buyruq (farmoyish) ning mavjudligini tekshirish, shunindek, ular bilan shaxsan to‘la moddiy javobgarlik to‘g‘risida shartnomalar tuzilganligini aniqlash, shuningdek, asosiy vositalar hisobini yuritish qoidalari bayon qilingan amaldagi me’yoriy hujjatlar va asosiy vositalar hisobiga doir yagona shakldagi (unifikatsiyalangan) idoralararo dastlabki hujjatlarning shakllari bilan subyekt buxgalteriyasi qay darajada ta’minlanganligini aniqlash lozim.

Shu tarzda olingan ma’lumotlar auditorga mazkur subyektda asosiy vositalar hisobining tashkil etilishi haqida umumiy tasavvurga ega bo‘lish imkonini va tekshiruvda maxsus e’tibor berish lozim bo‘lgan masalalarni aniqlashga yordam beradi.

Bosh daftarda aks ettirilgan 0100 – «Asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar», 0200 – «Asosiy vositalarning eskirishini hisobga oluvchi schyotlar», 0300 – «Uzoq muddatli ijara shartnomasi bo‘yicha olingan asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar», 0700 – «O‘rnatiladigan asbob-uskunalarni hisobga oluvchi schyotlar», 0800 – «Kapital qo‘yilmalarni hisobga oluvchi schyotlar», 0920 – «Uzoq muddatli ijara bo‘yicha olinadigan to‘lovlar», 4800 – «Turli

debitorlar qarzlarini hisobga oluvchi schyotlar», 6900 – «Turli kreditorlarga bo'lgan qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar», 7900 – «Turli kreditorlarga bo'lgan uzoq muddatli qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar» sintetik schyotlar qoldiqlarining mos ravishda analitik hisob registrlari va buxgalteriya balansi ma'lumotlariga muvofiqligini aniqlash zarur.

Ular bo'yicha barcha pozitsiyalar oy boshiga qoldiq oylik oborotlari, oy oxiriga qoldiqlar bir-biriga to'g'ri kelishi lozim. Agar tafovutlar aniqlansa, ularning sabablarini aniqlash va subyektga asosiy vositalarni, montaj talab qiladigan qurilmalarni; kapital qo'yilmalarni, tuzilgan lizing shartnomalari bo'yicha majburiyatlarni inventarizatsiya qilish tavsiya etiladi. So'ngra subyektning asosiy vositalarni hisobga olish bo'yicha qabul qilingan hisob yuritish siyosati bilan tanishish zarur. Bunda, asosan, quyidagilarga e'tibor berish lozim:

– asosiy vositalarga eskirish hisoblashning qaysi usulini qo'llash qabul qilinganligi;

– asosiy vositalarni ta'mirlash xarajatlarini hisobga olishning qanday tartibi qabul qilinganligi, asosiy vositalarni ta'mirlash uchun rezervga mablag' ajratish mexanizmidan foydalanib, ya'ni ta'mirlash fondi (8910 – «Kelgusi xarajatlar va to'lovlar rezervlari» schyoti bo'yicha ta'mirlash fondi schyotini qo'llash) tashkil etish yoki tashkil etmaslik bo'yicha subyekt hisob siyosatida aks etganligi yoki aks etmaganligi auditor xulosasida qayd etilishi lozim.

2.2. Asosiy vositalar auditining ma'lumot manbalari

Asosiy vositalarni auditorlik tekshiruvdan o'tkazishda foydalaniladigan manbalar buxgalteriya hisobining subyektda qabul qilingan tashkiliy shakliga ham bog'liq. Bular: jurnal-orderlar, vedomostlar, kartochkalar, komputer dasturlari va h.k lardir. Lekin shuni unutmaslik kerakki, hisobning har qanday shakli sharoitida ham asosiy vositalarning harakatiga oid muomalalar (kirimi, chiqimi, xo'jalik ichidagi siljishi, ta'mirlanishi) me'yoriy va dastlabki hujjat shakllari bilan rasmiylashtirilishi lozim. Asosiy vositalar auditining ma'lumot manbalari 2.1-jadvalda keltirilgan.

2.1-jadval

Asosiy vositalar auditining ma'lumot manbalari

1.	O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonuni. 1996-yil 30-avgustda tasdiqlangan
2.	O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida» gi qonuni. Yangi tahrirda, 2000-yil 26-mayda tasdiqlangan
3.	O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi (asosiy vositalarning eskirish me'yorlari), 2008-y.
4.	O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi. 2002-yil 30-avgust holatiga o'zgartirishlar bilan. 1996-yil 29-avgustda 257-1-sonli O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi qarori bilan 1997-yil 1-martdan kuchga kiritilgan
5.	O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999-yil 5-fevraldagi 54-sonli «Mahsulot (ishlar, xizmatlar)ni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi Nizom» (2003, 2004 va 2005-yillardagi qo'shimcha va o'zgartirishlar bilan)
6.	O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining «Lizing operatsiyalarini buxgalteriya hisobi va hisobotida aks etish tartibi» nomli 1998-yil 6-maydagi 194-sonli qarorining 2-ilovasi
7.	«Inventarlash vaqtida aniqlangan mol-mulkning kamomadi va ortiqchasini buxgalteriya hisobi va soliqqa tortish tartibi haqidagi Nizom». 2001-yil 20-iyunda 56F 2001-38-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va Davlat Soliq qo'mitasi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 2001-yil 23-iyulda 1054-son bilan ro'yxatga olingan
8.	«Balansdagi asosiy vositalarni hisobdan chiqarish tartibi haqida Nizom». 2001-yil 28-fevralda 26-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan
9.	«2001-yil 1-yanvar holatiga ko'ra, asosiy vositalarni qaytadan baholash tartibi haqidagi Nizom». 2001-yil 2-fevralda RA-01F 8-6a, 17-03F 113A, 2001-32-sonlar bilan O'zbekiston Respublikasi Makroiqtisodiyot va statistika vazirligi, Moliya vazirligi va Davlat Soliq qo'mitasi qarori bilan tasdiqlangan

Davomi

10.	Moliyaviy hisobot shakllarini to'ldirish qoidalari. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002-yil 27-dekabrdagi 140-sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan
11.	1-son «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» nomli O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS). 1998-yil 26-iyulda 474-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 1998-yil 14-avgustda ro'yxatga olingan.
12.	5-son «Asosiy vositalar» nomli O'zbekiston Respublikasi BHMS. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirining 2003-yil 9-oktabr 114-son buyrug'i bilan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 2004-yil 20-yanvar 1299-son bilan ro'yxatga olingan
13.	21-son «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash haqida yo'riqnoma» nomli BHMS. 2002-yil 9 sentabrda 103-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 2002-yil 23-oktabrda 1181-son bilan ro'yxatga olingan.
14.	19-son «Inventarlashni tashkil qilish va o'tkazish» nomli BHMS. 1999-yil 19-oktabrda EGG'17-19—2075-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 1999-yil 2-noyabrda 833-son bilan ro'yxatga olingan
15.	70-sonli «Moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi». O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyati milliy standarti (AFMS). 2001-yil 14-fevralda 20-soni bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 2000-yil 10-martda 1016-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatga olingan
16.	11-son «Ma'lumotlarni kompyuterda qayta ishlash sharoitida audit». O'zbekiston Respublikasi AFMS. 1999-yil 91-sentabrda 76-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 1999-yil 23-sentabrda 823-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatga olingan
17.	14-son «Xususiy kapital to'g'risidagi hisobot» nomli BHMS. O'zR. Adliya vazirligida 2004-yil 7-aprelda 1335-son bilan ro'yxatga olingan

Davomi

18.	22-son «Chetel valutasida ifodalangan aktivlar va majburiyatlarning hisobi» nomli BHMS. O'zR. Adliya vazirligida 2004-yil 21-mayda 1364-son bilan ro'yxatga olingan
19.	6-son «Ijara hisobi» nomli BHMS. O'zR. Adliya vazirligida 2004-yil 22-iyunda 1374-son bilan ro'yxatga olingan
20.	23-son «Qayta tashkil etishni amalga oshirishda moliyaviy hisobotni shakllantirish» nomli BHMS. O'zR. Adliya vazirligida 2005-yil 27-iyunda 1484-son bilan ro'yxatga olingan.
21.	«Yuridik shaxslar mol-mulki bo'yicha soliqlarni hisoblash va budjetga to'lash tartibi to'g'risida»gi Yo'riqnoma. 2002-yil 11-martda 1107-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatga olingan
22.	Subyektning hisob siyosati to'g'risidagi buyrug'i
23.	Asosiy vositalarni hisobga olishda subyektda qo'llaniladigan analitik va sintetik hisob-registrlari
24.	Asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish (ichki siljish) dalolatnomasi (nakladnoyi) (AB-1 shakl)
25.	Ta'mirlangan, qayta jihozlangan va zamonaviylashtirilgan obyektlarni qabul qilish-topshirish dalolatnomasi (AB-2 shakl)
26.	Asosiy vositalarni hisobdan chiqarish dalolatnomasi (AB-3 shakl)
27.	Avtotransport vositalarini hisobdan chiqarish dalolatnomasi (AB-4 shakl)
28.	Asosiy vositalarni hisobga oladigan inventar kartochka (AB-6 shakl)
29.	Asosiy vositalarni hisobga oladigan inventar kartochkalar ro'yxati (AB-7 shakl)
30.	Asosiy vositalar harakatini hisobga oladigan kartochka (AB-8 shakl)
31.	Asosiy vositalarning inventar ro'yxati (ishlatish joylari bo'yicha) (AB-9 shakl)

Auditor ushbu me'yoriy hujjatlar, hisob registrlari va dastlabki hujjatlarda asosiy vositalar harakatini rasmiylashtirish uchun javobgar shaxslar imzolarining mavjudligi va haqqoniyligiga e'tibor qaratib, barcha rekvizitlarning to'g'ri to'lg'azilganligini aniqlaydi. Shuningdek, subyektning hisob siyosati to'g'risidagi buyruqda bayon qilingan asosiy vositalarni hisobga olish uslubiyoti bilan tanishib chiqishi lozim.

Bunda, xususan, quyidagilarni aniqlash zarur:

– obyektlarni asosiy vositalar va aylanma mablag'lar qatoriga olib borish uchun ular qiymatining belgilangan chegaralari;

– qiymatidan qat'i nazar asosiy vositalar qatoriga olib boriladigan obyektlar ro'yxati;

– asosiy vositalar bo'yicha amortizatsiya hisoblash usullari;

– asosiy vositalarni ta'mirlash uchun qilingan xarajatlarni aks ettirish tartibi;

– hisobot yilining 1-yanvar holatiga asosiy vositalarning qayta baholash ko'zda tutilganligi;

– asosiy vositalarni inventarizatsiya qilish muddatlari;

– asosiy vositalar mavjudligi va harakatiga doir muomalalarni hisobga olish uchun ishchi schyotlar rejasida belgilangan schyotlar ro'yxati.

Asosiy vositalar mavjudligi va harakatiga doir muomalalarni hisobga olishda qo'llaniladigan va tekshiruvda auditor tomonidan jalb qilinadigan, sintetik va analitik hisob registrlari buxgalteriya hisobining subyektda qo'llanilayotgan shakliga bog'liq. Ularga 0100 – «Asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar», 0200 – «Asosiy vositalarning eskirishini hisobga oluvchi schyotlar», 0300 – «Uzoq muddatli ijara shartnomasi bo'yicha olingan asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar» schyotlari bo'yicha sintetik hisob registrlari, sintetik va analitik hisob bo'yicha oborot va qoldiq vedomostlari kiradi. Asosiy vositalar harakatiga doir muomalalar, odatda, dastlabki hujjatlarning yagona shakllari bilan, ayrim hollarda esa subyektda ishlab chiqilgan va hisob siyosati to'g'risidagi buyruq bilan tasdiqlangan dastlabki hujjatlar bilan rasmiylashtiriladi.

Auditor tekshiruv mobaynida moliyaviy hisobotning quyidagi shakllaridan foydalanadi:

– buxgalteriya balansi (1-shakl);

– moliyaviy natijalar to‘g‘risidagi hisobot (2-shakl);
– asosiy vositalar to‘g‘risidagi hisobot (3-shakl);
– pul oqimlari to‘g‘risidagi hisobot (4-shakl);
– xususiy kapital to‘g‘risidagi hisobot (5-shakl);
– izohlar, hisob-kitoblar, tushuntirishlar.

2.2-jadvalda asosiy vositalar auditining obyektlari keltirilgan.

2.2-jadval

Asosiy vositalar auditining obyektlari

Ko‘rsatkichlar		**Ko‘rsatkichlar keltirilgan moliyaviy hisobot shakllari**		
Schyotlar nomi	Schyot-lar	1-shakl	3-shakl	4-shakl
		Satr	Satr	Satr
1	2	3	4	5
Asosiy vositalar: Boshlang‘ich (qayta tiklash) qiymati	0100, 0300	010		
Eskirish summasi	0200	011		
qoldiq (balans) qiymati (satr. 010–011)		012		
Asosiy vositalarning boshlang‘ich qiymati, jamg‘arilgan eskirish va qoldiq qiymati to‘g‘risida ma’lumot			010–160	
Ishlab chiqarishdagi asosiy vositalar			171	
Noishlab chiqarishdagi asosiy vositalar			172	
Yil davomida sotib olingan asosiy vositalar			180	
Asosiy vositalarni sotib olish va sotish	0820			060

Buxgalteriya balansi (1-shakl) da subyektga mulkiy huquq asosida, tezkor boshqaruv va xo‘jalik yuritish uchun taalluqli bo‘lgan asosiy vositalar, uzoq muddatli aktivlar bo‘limidagi asosiy vositalar moddasida boshlang‘ich qiymati, eskirish va qoldiq qiymatlari bo‘yicha batafsil beriladi. Asosiy vositalar balansda netto baho,

ya'ni qoldiq qiymati bo'yicha aks ettiriladi (belgilangan tartibga muvofiq qiymati qoplanmaydigan (amortizatsiya hisoblanmaydigan) asosiy vositalar obyektlaridan tashqari).

2.3. Asosiy vositalarning mavjudligi va saqlanishini tekshirish

Asosiy vositalarning mavjudligi va saqlanishini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishdan maqsad moliyaviy hisobot moddalarining haqqoniyligini ta'minlashdan iborat.

Bunda auditor quyidagilarni tekshirishi lozim:

– qiymati subyektda belgilab qo'yilgan chegaradan past bo'lgan obyektlar yoki qiymatidan qat'i nazar xizmat muddati 12 oydan kam bo'lgan obyektlar asosiy vositalar qatoriga o'tib qolmaganligi;

– subyektda asosiy vositalar inventar va xo'jalik jihozlari qatoriga va aksincha o'tkazilmaganligi, bunda shuni nazarda tutish zarurki, obyekt qiymatining chegarasi obyektni sotib olish (foydalanishga topshirish) sanasiga aniqlanadi. Asosiy vositalarni inventar va xo'jalik jihozlari qatoriga asossiz o'tkazish auditorlik tekshiruvi mobaynida aniqlanadigan xatolardan biridir. Ko'p hollarda bunday o'tkazishning sababi subyektning amortizatsiya hisoblash ishlarini kamaytirishga intilishi hisoblanadi.

Auditorlik tekshiruvi mobaynida subyektning asosiy vositalar obyektlariga mulkiy talab darajasida rasmiylashtirilganligini isbotlash zarur. Auditorga asosiy vositalar obyektlarini yaratish, sotib olish; berish shartnomalari, zarur hollarda esa qonunchilikka muvofiq olish-sotishni ro'yxatga olish guvohnomasi taqdim qilinadi.

Asosiy vositalarning to'g'ri baholanganligini aniqlash asosiy vositalar mavjudligi va harakatini tekshirish mobaynidagi muhim masalalardan biri hisoblanadi. Chunki, mulk solig'i bo'yicha budjet bilan hisob-kitoblar, shuningdek, subyekt faoliyatining moliyaviy natijalarini aks ettirish va hisobot tuzish shunga bog'liq. Asosiy vositalarni baholashning to'g'riligini tekshirish yoppasiga (obyektlar soni unchalik katta bo'lmaganda) yoki tanlab o'tkaziladi.

Asosiy vositalarni baholash va dastlabki qiymatini aniqlash amaldagi qoidalarga muvofiq amalga oshiriladi hamda asosiy vositalar obyektlarini sotib olish usuliga bog'liq:

– auditor O‘zbekiston Respublikasi fuqarolik kodeksiga muvofiq asosiy vositalar oldi-sotdi shartnomalarining mavjudligi va rasmiylashtirilishini, ayrim xarajatlarni asosiy vositalar qiymatiga qo‘shishning qonuniyligini;

– tugallangan qurilish obyektlari inventar qiymatining to‘g‘ri aniqlanganligini;

– qo‘shimcha qurilgan, jihozlangan, zamonaviylashtirilgan yoki qisman tugatilganidan so‘ng obyekt qiymati to‘g‘ri aniqlanganligini tekshiradi.

Bunda auditor 21-son «Xo‘jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo‘jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo‘llash bo‘yicha yo‘riqnoma» nomli BHMS ga muvofiq kiritilgan o‘zgartishlarga alohida e’tibor qaratishi zarur. Xususan, asosiy vositalarni sotib olish va qurish bilan bog‘liq, ammo belgilangan tartibga ko‘ra, asosiy vositalarning dastlabki qiymatiga qo‘shilmaydigan xarajatlar obyektlarning dastlabki qiymatiga qo‘shilmasdan, 9430 – «Boshqa operatsion xarajatlar» schyot debetiga olib borilganligiga e’tibor berishi kerak.

Auditor, baholarni kelishish bayonnomasi va ta’sis hujjatlarida asosiy vositalar baholanishining aks ettirilishi; boshqa xarajatlarni asosiy vositalar dastlabki qiymatiga qo‘shishning qonuniyligi; bozor baholarini qo‘llashning ishonchliligini tekshiradi.

Shuningdek, bozor bahosini aniqlash uchun aynan shularga o‘xshash mahsulot baholari to‘g‘risida tayyorlovchi tashkilotlarning yozma ravishda bergan ma’lumotlaridan; ommaviy axborot vositalari va maxsus adabiyotlarda e’lon qilingan baholar to‘g‘risidagi ma’lumotlardan; ayrim asosiy vositalar obyektlarining qiymati to‘g‘risida ekspert xulosalaridan foydalanish mumkin. Bunday asosiy vositalarni tashib keltirish bo‘yicha subyekt tomonidan qilingan xarajatlar ham obyekt qiymatiga qo‘shiladi.

Chetel valutalari hisobiga sotib olingan asosiy vositalarni baholash chetel valutasini O‘zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan belgilangan, asosiy vositalar obyektini sotib olish sanasiga amal qilayotgan valuta kursi bo‘yicha so‘mga hisoblab o‘tkazish yo‘li bilan amalga oshiriladi.

Auditor shartnoma shartlariga muvofiq mulkka egalik huquqining o‘tish vaqti to‘g‘ri aniqlanganligi; asosiy vositalarni sotib

olish bilan bog'liq bojxona to'lovlari va boshqa chiqimlarning sotib olingan asosiy vositalar qiymatiga qo'shilganligini tekshirishi lozim. Shuningdek, asosiy vositalarni baholashning to'g'riligini tekshirish mobaynida asosiy vositalar dastlabki qiymatining o'zgarganligiga, qanday sabablar (qo'shimcha qurish, jihozlash, qayta jihozlash, qisman tugatish) o'zgarishga olib kelganligiga, kapital qo'yilmalarga doir xarajatlar 0800 – «Kapital qo'yilmalarni hisobga oluvchi schyotlar» schyotlarida aks ettirilganligiga e'tibor qaratishi lozim.

So'ngi yillarda asosiy vositalarni qayta baholashni tekshirish muhim ahamiyat kasb etmoqda. 21-BHMS ga muvofiq subyektlarda asosiy vositalar obyektlarini qayta baholash summalari 8530 – «Mulklarni qayta baholash bo'yicha tuzatishlar» schyotida aks ettiriladi. Bunday tekshiruv qayta baholash natijalari rasmiylashtirilgan hujjatlar asosida amalga oshiriladi.

Bunda auditor quyidagilarni tekshirishi lozim:

– barcha asosiy vositalar to'g'riligiga yoki ularning bir qismi qayta baholanganligi;

– qayta baholash qanday usullar yordamida o'tkazilganligi (indeksatsiya qilish yoki hujjat bilan tasdiqlangan bozor baholari bo'yicha to'g'ridan-to'g'ri hisoblab o'tkazilishi va h.k.);

– bozor baholarini tasdiqlaydigan hujjatlarning mavjudligi;

– hisob-kitoblar to'g'riligini tanlab tekshirish;

– qayta baholashdan so'ng eskirganlik darajasi o'zgarganligi;

– qayta baholash natijalarining inventar kartochkalarida aks ettirilganligi;

– qayta baholash natijalarining buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri aks ettirilganligi;

– qayta baholash natijalarining hisobot tuzishda hisobga olinganligi va shunga o'xshashlar.

2.4. Asosiy vositalarga eskirish (amortizatsiya) to'g'ri hisoblanishini tekshirish

5-son «Asosiy vositalar» nomli BHMS ga muvofiq, amortizatsiya eskirishning baholangan xizmat muddati davomida aktivning amortizatsiya qilinadigan qiymatini muntazam taqsimlash va qayta o'tkazish tarzida qiymat ifodasidir. Asosiy vositaning amortizatsiya

qiymati taxmin qilinayotgan tugatilish qiymatini chiqarib tashlagan holda, aktivning dastlabki qiymati yoki moliyaviy hisobotlarda ko'rsatilgan qiymat o'rnini bosadigan boshqa qiymatning summasidir.

Auditor asosiy vositalarga eskirishni hisoblashning to'g'riligini tekshirishda o'rnatilgan har oylik eskirishni hisoblash qoidalariga buxgalteriya tomonidan rioya qilinayotganligini aniqlashi lozim. Bunda tekshirish uchun asosiy vositalarga eskirishni hisoblashda to'ldiriladigan 6-shakldagi hisob-kitob jadvali asos bo'lib xizmat qiladi. Auditorga xizmat qilish muddati o'tib, amortizatsiyani hisoblash to'xtatilgan asosiy vosita obyektlarining ro'yxati taqdim etilishi lozim. Agar subyektda tezlashtirilgan amortizatsiya hisoblash mexanizmi qo'llanilsa, ushbu holat uning hisob yuritish siyosatida ko'rsatilgan bo'lishi lozim.

Auditning ushbu blokida quyidagi ishlar amalga oshiriladi:

– subyekt hisob siyosatida ko'rsatilgan asosiy vositalarga amortizatsiya hisoblash qoidalariga rioya qilinishini tekshirish;

– amortizatsiya ajratmalarini asosiy vositalarning u yoki bu guruhiga olib borishning to'g'riligini tekshirish;

– har oylik amortizatsiya ajratma summalari bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish;

– amortizatsiya ajratmalarining hisobda o'z vaqtida va to'g'ri aks ettirilishini tekshirish.

Amortizatsiya ajratmalarini hisoblash va buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirishning to'g'riligini aniqlash 5-son – «Asosiy vositalar», 21-son – «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash bo'yicha yo'riqnoma» nomli BHMS lar va mijoz-subyekt hisob siyosati to'g'risidagi buyrug'ining tegishli qismiga muvofiq amalga oshiriladi. Buning uchun subyekt hisob siyosati bo'yicha buyrug'ining qoidalari; asosiy vositalar amortizatsiya hisob-kitobi bo'yicha ishlanma jadvallar ko'rsatkichlaridan foydalaniladi.

Auditor amortizatsiya hisoblashning maxsus shartlari qo'llaniladigan asosiy vositalar obyektlarining ro'yxatini olishi zarur. Bularga, xususan, quyidagilar kiradi:

– xizmat qilish muddati o'tib ketgan asosiy vositalar;

– amortizatsiya hisoblanmaydigan asosiy vositalar;

– konservatsiyadagi asosiy vositalar;

– amortizatsiya hisoblash to'xtatilgan asosiy vositalar;

– jadallashtirilgan amortizatsiya usuli qo'llanilayotgan asosiy vositalar;

– noishlab chiqarishdagi asosiy vositalar;

– moliyaviy lizing shartnomasi bo'yicha olingan asosiy vositalar.

Amortizatsiya ajratmalarining hisoblanishini tekshirish mobaynida auditor amortizatsiya hisoblash usullari (chiziqli usul, kamayib boruvchi qoldiq usuli, foydali ishlatish muddati davomidagi yillari yig'indisi bo'yicha qiymatini hisobdan chiqarish usuli, qiymatni mahsulot (ish) hajmiga mutanosib ravishda hisobdan o'chirish usuli) ga e'tibor berishi zarur.

Asosiy vosita obyektlarining bir xil guruhlari bo'yicha amortizatsiya hisoblashning tanlangan u yoki bu usulini qo'llash uchun foydali xizmat qilish muddati davomida boshqasiga o'zgartirilmasdan amalga oshirilishi lozim. Ammo, soliqqa tortish maqsadida amortizatsiya ajratmalarini hisoblash O'zbekiston Respublikasi soliq Kodeksi 23-moddasiga muvofiq asosiy vosita obyektlarining dastlabki qiymatiga nisbatan amalga oshirilishi ham mumkin.

Auditor tanlab tekshirish usuli bilan asosiy vositalarning foydali xizmat qilish muddati to'g'ri belgilanganligini aniqlaydi. Chunki, hisobot davridagi amortizatsiya ajratmalari summasi va amortizatsiya ajratmalari normalarini belgilash shunga bog'liq. Amortizatsiya ajratmalari normalari noto'g'ri belgilangan holatlar aniqlanganida, auditor buning oqibatida mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxi qanchalik oshgan (pasaygan) ligini aniqlaydi.

Shunindek, amortizatsiyani hisoblash muddatlarining boshlanish va to'xtatilish muddatlari, hisoblashning muntazamligi, amortizatsiyani hisoblashda pasaytiruvchi va oshiruvchi koeffitsiyentlarni qo'llashning to'g'riligini tekshirish zarur. Amortizatsiya ajratmalari hisob-kitoblarining to'g'riligi tanlab tekshiriladi.

Amortizatsiya ajratmalarini mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga olib borishning to'g'riligini tekshirish amortizatsiya ajratmalarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning muhim masalalaridan biri hisoblanadi. Auditor amortizatsiya hisoblanadigan obyektlar asosiy vositalarning qaysi guruhiga (ishlab chiqarish yoki noishlab chiqarish) tegishliligini, asosiy vositalar mahsulot ishlab chiqarish

(ish bajarish, xizmat ko'rsatish) da ishlatilayotganligi yoki operativ (qisqa muddatli) lizing shartnomasi asosida berilganligini aniqlashi lozim. Noishlab chiqarish sohasidagi asosiy vositalar bo'yicha hisoblangan amortizatsiya ajratmalari o'z mablag'lari manbalari hisobiga, operativ lizing asosida topshirilganlari bo'yicha esa foyda yoki zararlarga olib boriladi.

Asosiy vositalarga eskirishni hisoblashni hisobga olishda eng ko'p uchraydigan qoida buzilish hollari quyidagilardan iborat:

– ayrim subyektlarda asosiy vositalarga eskirishni hisoblash har choraklikda amalga oshiriladi;

– soliqqa tortiladigan bazani kamaytirish maqsadida ataylab xizmat muddati o'tib ketsa ham asosiy vositalarga eskirishni hisoblash davom ettiriladi;

– asosiy vositalarga asossiz ravishda eskirishning tezlashtirilgan usuli qo'llaniladi va h.k.

Amortizatsiya ajratmalarini tekshirish mobaynida quyidagi tashkiliy amallar qo'llanilishi mumkin:

– asosiy vositalarni hisobga oladigan schyotlar (0110–0199) bo'yicha qoldiqlarni va joriy yilda hisoblangan amortizatsiyani oldingi davrlardagi ma'lumotlar bilan taqqoslash va ularning o'zgarishini baholash;

– joriy yilda jamg'arilgan amortizatsiya qoldig'ini oldingi davrlardagi qoldiqlar bilan taqqoslash.

Audit jarayonida asosiy vositalar bo'yicha amortizatsiya ajratmalari hisobot davrida buxgalteriya hisobi ma'lumotlarida to'g'ri aks ettirilganligini tekshirish lozim. Asosiy vositalarning ayrim obyektlari bo'yicha ajratmalar buxgalteriya hisobida tegishli summalarni jamg'arish yo'li bilan yoki obyektlarning dastlabki qiymatini kamaytirish yo'li bilan aks ettiriladi.

2.5. Asosiy vositalarning harakati bilan bo g'liq muomalalar auditi

Dastavval, auditor moddiy javobgar shaxslarni va ular bilan tuzilgan to'liq moddiy javobgarlik to'g'risidagi shartnomalar mavjudligini aniqlashi zarur. Agar shartnomalar bo'lmasa, u holda auditor ularni tuzishni tavsiya qilishi lozim.

Amaldagi tartibga ko'ra asosiy vositalarning analitik hisobi ularning tasnifiy guruhlari va inventar obyektlari bo'yicha, shuningdek, obyektlarning moddiy javobgar shaxslarda turish joyi (bo'linmalar, brigadalar, sexlar, uchastkalar va h.k.) bo'yicha yuritiladi.

Subyektga kelib tushgan asosiy vositalarni tekshirishda har bir obyekt bo'yicha alohida tuzilgan qabul qilish – topshirish dalolatnomasi (AV-I shakl) ning rasmiylashtirilishiga e'tibor qaratish zarur. Bunda dalolatnomadagi obyektning tavsifi, turgan joyi, sotib olingan manbayi, chiqarilgan yoki ko'rilgan yili, ishga tushirilgan vaqti, obyektning sinov natijalari, uning texnik talablarga muvofiqligi va boshqa ma'lumotlar tekshiriladi.

Ayrim hollarda bir turdagi va narxi bir xil xo'jalik inventarlari, asboblar, stanoklar olinganda asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish umumiy dalolatnomasi tuzilishi mumkin. Bunda ushbu dalolatnoma ma'lumotlari, unga ilova qilingan pasportlar, ishlatish tartibi, yo'riqnomalar ham tekshirilishi zarur.

Hisobga qabul qilingan har bir asosiy vosita obyektiga inventar raqam berilgan bo'lishi lozim. Masalan, 001 dan 099 gacha inventar raqamlar binolarga, 100 dan 199 gacha inshootlarga, 200 dan 299 gacha bo'lgan raqamlar uzatish qurilmalariga beriladi va hokazo. Berilgan inventar raqami asosiy vositalar obyektiga metall jeton bilan biriktirilib, uchmaydigan bo'yoq bilan yozib yoki boshqa usullarda belgilab qo'yilishi lozim. Bu belgilar obyekt foydalanishda bo'lgan jami davr ichida saqlanib, buxgalteriya hisobining barcha tegishli dastlabki hujjatlarida va hisob registrlarida ko'rsatiladi. Obyekt hisobdan chiqarilganidan so'ng, uning inventar raqami yangi kirim qilingan asosiy vositalarga berilmaydi.

Asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish dalolatnomasi (ilova qilingan hujjatlar bilan birga) buxgalteriyaga o'z vaqtida topshirilgan bo'lishi lozim. Subyekt buxgalteriyasida asosiy vositalarning analitik hisobi, ularning har bir turi bo'yicha ochiladigan AV-6 shakldagi inventar kartochkalar yuritiladi. Bu kartochkada obyekt haqidagi barcha ma'lumotlar (dastlabki yoki tiklanish qiymati, amortizatsiya ajratmalari me'yori, kirim qilingan paytdagi eskirish darajasi) qayd etilgan bo'lishi kerak.

So'ngra inventar kartochkalar ma'lumotlarining asosiy vositalarni hisobga olish bo'yicha inventar kartochkalar ro'yxati (AV-7

shakl) ga asosiy vositalarning tasnifiy guruhlari bo'yicha o'tkazilganligi tekshiriladi.

Ro'yxatga olingan kartochkalar asosiy vositalar kartotekasida tarmoqning tasnifiy guruhlariga, guruh ichida esa turgan joyi, foydalanish joyi va turlari bo'yicha guruhlangan bo'lishi kerak. Ishlatilmayotgan asosiy vositalarning inventar kartochkalari alohida guruhlangan bo'lishi kerak.

Asosiy vositalar hisobdan chiqarilganida dalolatnoma tuzilib, uning ma'lumotlari tegishli inventar kartochkalarda qayd qilinadi, so'ngra bu kartochkalar kartotekadan olib qo'yiladi. Amaliyotda, asosiy vositalar obyektlarining qiymati quyidagi xo'jalik operatsiyalari natijasida subyekt aktivlari tarkibidan chiqib ketadi:

– sotilganda;

– foydalanish maqsadga muvofiq emasligi sabablariga ko'ra hisobdan chiqarilganda;

– boshqa subyekt va shaxslarga beg'araz berilganida;

– boshqa subyektlarning ustav kapitalini shakllantirish uchun ulush sifatida qo'shilganida;

– kamomad yoki yo'qotish aniqlanganda va.h.k.

Audit jarayonida qayta baholash natijasida narxlar oshgan yoki kamaygan summalarining buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirilishi ham tekshiriladi. Qayta baholanib oshgan summa 0100 – «Asosiy vositalarni hisobga oluvchi schyotlar» ning debeti va 8510 – «Mulklarni qayta baholash bo'yicha tuzatishlar» schyotining kreditiga yoziladi.

Qayta baholangan asosiy vositalar obyektlari bo'yicha tiklanish qiymati inventar kartochkaning rekonstruksiyalash, modernizatsiyalash bo'limida qayd etilgan bo'lishi lozim. Shu bilan birga qayta baholangan eskirish summasi ham inventar kartochkaning tegishli bo'limida aks ettirilgan bo'lishi kerak. Har bir moddiy javobgar shaxs asosiy vositalar obyektlarining analitik hisobini AV-9 shakldagi vedomostda yuritishi kerak. Bunda hamma moddiy javobgar shaxslar bilan belgilangan shaklda va ikki nusxada to'la moddiy javobgarluk to'g'pisida shartnomalar tuzilganligi, shartnomalarning bir nusxasi moddiy javobgar shaxslarning hujjatlar to'plamida, ikkinchi nusxasi esa shu xodimlarning o'zlarida saqlanayotganligi tanlab tekshirilishi lozim. Bulardan tashqari, auditor

barcha moddiy javobgar shaxslar asosiy vositalarni o‘z javobgarligiga olganligini tasdiqlab, inventarizatsiya vedomostlarida imzo qo‘yganliklari hamda asosiy vositalarning keyingi kirimlari esa ularning dastlabki hujjatlardagi imzolari bilan tasdiqlanganini tekshiradi.

2.6. Lizing munosabatlari va ijara majburiyatlari auditi

O‘zbekistonda lizing munosabatlari 6-son «Ijara hisobi» nomli BHMS bilan tartibga solinadi. Unga ko‘ra, «Lizing (moliyaviy ijara) ijara munosabatlarining alohida turi bo‘lib, unda bir taraf (lizing beruvchi) ikkinchi tarafning (lizingga oluvchi)ning topshirig‘iga binoan uchinchi tarafdan (sotuvchi)dan lizing shartnomasida shartlashilgan mol-mulk (lizing obyekti)ni mulk qilib sotib oladi va uni shu shartnomada belgilangan shartlarda haq evaziga egalik qilish va foydalanish uchun lizingga oluvchiga o‘n ikki oydan ortiq muddatga beradi.

Bunga lizing shartnomasi quyidagi shartlarning biriga javob berishi kerak:

a) lizing shartnomasining muddati tugagach, lizing obyekti lizingga oluvchining mulki bo‘lib o‘tsa;

b) lizing shartnomasining muddati lizing obyekti xizmat muddatining 80 % dan ortiq bo‘lsa yoki lizing obyektining lizing shartnomasi tugaganidan keyin qoldiq qiymati uning boshlang‘ich qiymatining 20 % dan kam bo‘lsa;

d) lizing shartnomasining muddati tugagach, lizingga oluvchi lizing obyektini uning bozor qiymatidan past narxda evazini to‘lab sotib olish huquqiga ega bo‘lsa, bunda ana shu huquqni amalga oshirish kunidagi lizing obyekti qiymati asos bo‘ladi;

e) lizing shartnomasi amal qiladigan davr uchun lizing to‘lovlarining umumiy summasi lizing obyekti qiymatining 90 % dan ortiq bo‘lsa»[1].

Asosiy vositani lizinga qabul qilish ham AB-I shakldagi dalolatnoma bilan rasmiylashtirilgan bo‘lishi lozim.

6-son «Ijara hisobi» nomli BHMS. O‘z.R. Adliya vazirligida 2004-yil 22-iyunda 1374-son bilan ro‘yhatga olingan.

Lizing beruvchi subyektlar lizing berishdan asosiy vositalar uchun lizing oluvchi subyektdan olinishi lozim bo'lgan to'lovni (qo'shilgan qiymat solig'i bilan birga) operatsion daromadlar tarkibiga (debet 4810 – «Uzoq muddatli ijara bo'yicha olinadigan joriy to'lovlar», 4820 – «Qisqa muddatli ijara bo'yicha olinadigan to'lovlar», kredit 9550 – «Uzoq muddatli ijaradan daromadlar», 9350 – «Qisqa muddatli ijaradan daromadlar») kiritadi.

Ijaraga olingan asosiy vositalarni joriy ta'mirlash xarajatlari lizing oluvchi tomonidan qilinadi, kapital ta'mirlash esa shartnomadagi kelishuvga muvofiq lizing oluvchi yoki lizing beruvchi hisobidan amalga oshiriladi.

Audit jarayonida auditor lizing subyektlarini aniqlashi lozim. 6-son BHMS ga muvofiq, lizing subyekti bo'lib quyidagilar hisoblanadi:

a) lizingga beruvchi lizing shartnomasi bo'yicha lizingga oluvchiga kelgusida topshirish maqsadida lizing obyektini mulk qilib oluvchi shaxs;

b) lizingga oluvchi egalik qilish va foydalanish uchun lizing shartnomasi bo'yicha lizing obyektini olayotgan shaxs;

d) sotuvchi lizingga beruvchiga lizing obyektini sotayotgan shaxs.

Lizing obyekti lizingga oluvchining krediti (qarzi) hisobidan olinayotgan taqdirda, aniq bir lizing obyektiga nisbatan lizingga beruvchining kreditori va lizingga oluvchi bir shaxs timsolida ish ko'rishga yo'l qo'yilmaydi.

Lizingga beruvchi lizing obyektini bo'lg'usi foydalanuvchidan keyinchalik uni xuddi shu shaxsga ijaraga berish uchun sotib olgan hollarda, lizingga oluvchi va sotuvchi bir shaxs bo'lishga yo'l qo'yiladi. Auditor yuqorida ko'rsatilgan masalalarni tekshirib, o'rnatilgan talab va qoidalarning buzilish hollarini o'zining ish hujjatlarida aks ettirishi lozim.

Ko'pchilik xo'jalik subyektlari avtomobillarni sotib olganidan ko'ra foydaliroq bo'lgani uchun ijaraga oladilar. Bunda auditor avtomashinani ishlatish va ta'mirlash xarajatlarini qoplash, hisoblashishlar tartibi kelishilgan ijara shartnomasi bilan tanishishi lozim.

Jismoniy shaxslar bilan tuzilgan shartnomaga ko'ra ijara to'lovlari ijarachi tomonidan uning xarajatlariga qo'shilsa (2010,

2310, 2510, 2710 schyotlar debet va 6910 schyot kredit) hisoblangan ijara to'lovi summasidan daromad solig'i undiriladi (debet 6910, kredit 6410). Ijaraga beruvchi jismoniy shaxslarga ulardan ijaraga olingan asosiy vositalar uchun hisoblangan ijara to'lovi summasidan budjetdan tashqari fondlarga to'lovlar hisoblanmaydi.

Agar asosiy vosita obyektlari tadbirkor bo'lgan jismoniy shaxslardan ijaraga olinsa, hisoblangan ijara to'lovi summasidan daromad solig'i ushlanmaydi. Subyekt bunday to'lovlarning barcha turlari bo'yicha soliq inspeksiyasiga har chorakda bildirib turishi lozim. Auditor subyektning ijaraga beruvchi jismoniy shaxslar bilan hisobkitoblarni hisobga olish qoidalari va soliq qonunchiligiga rioya qilinayotganligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Auditda bajariladigan barcha amallar lizing muomalalarining xususiyatini hisobga olgan holda amalga oshiriladi. Shuning uchun lizing shartnomalarini tuzish, muomalalarni buxgalteriya hisobida aks ettirish va soliqqa tortishda yo'l qo'yiladigan xatolarning aksariyati me'yoriy hujjatlardagi kamchiliklar va uslubiy qo'llanmalar yetishmasligi bilan bog'liq.

Lizing operatsiyalarini tekshirishda auditning barcha bosqichlari: rejalashtirish, auditorlar guruhini tuzish, tekshiruv o'tkazish, auditorlik hisoboti va xulosalarini tuzishda maxsus yondashuv talab qilinadi.

Lizingda lizing obyektiga egalik qilish va foydalanish huquqi bilan bog'liq barcha tavakkalchiliklar lizinga oluvchiga o'tkaziladi. Lizingga oluvchining buxgalteriya hisobida lizing aktiv va majburiyat sifatida lizing muddati boshlanishidagi lizing obyektining joriy qiymati yoki minimal lizing to'lovlarining diskontlangan qiymati bo'yicha, agar u past bo'lsa, tan olinishi kerak.

Audit jarayonida auditor lizing to'lovlarining diskontlangan qiymat to'g'ri hisobga olinishini ham tekshirishi lozim. Minimal lizing to'lovlarining diskontlangan qiymatini hisoblashda diskontlaydigan omil bo'lib, lizing shartnomasida ko'zda tutilgan foiz stavkasi hisoblanadi, agarda uni aniqlash imkoniyati bo'lsa, aks hollarda lizingga oluvchining qarz sarmoyasi bo'yicha o'sib boruvchi foiz stavkasidan foydalaniladi. Lizing muddatining boshlanish vaqtida lizingga oluvchi va lizingga beruvchi lizing to'lovlari jadvali (tartibi) ni kelishib oladi, unda lizingga beruvchining daromadi, lizing

obyektining qiymatini qoplash bo'yicha majburiyatlar va ularning lizing muddati davomida taqsimlanishi ko'rsatiladi.

Auditor lizing bo'yicha foizlar lizing shartnomasi davomida davrlar bo'yicha taqsimlanganligini va har bir davrda qoplanmagan majburiyatlar qoldig'iga doimiy foiz stavkasini o'rnatish maqsadida lizing to'lovlari jadvalida aks ettirilganligiga ahamiyat berishi kerak. Shuningdek, lizingga oluvchi tomonidan amalga oshirilgan lizing obyektini sotib olish, yetkazib berish yoki belgilangan maqsadda foydalanish uchun yaroqli holga keltirish bilan bog'liq xarajatlar lizing obyektining qiymatiga qo'shilganligini ham aniqlash lozim.

Lizingga oluvchining lizing obyektini yaxshilash (obodonlashtirish, qo'shimcha qurish, qo'shimcha asbob-uskunalar bilan ta'minlash, rekonstruktsiya, modernizatsiya qilish, texnik qayta qurollantirish va h.k.) xarajatlari lizing obyekti qiymatini ko'paytiruvchi kapital qo'yilmalar sifatida aks ettiriladi. Agar lizing obyekti, lizingga beruvchining ruxsati bilan yaxshilangan bo'lsa, shartnomaning amal qilish muddati tugagandan so'ng yoki shartnoma bekor qilingach, lizingga oluvchi ana shu maqsad yo'lida sarflangan barcha xarajatlarning qoplanishini, agarda lizing shartnomasida o'zgacha shartlar ko'zda tutilmagan bo'lsa talab qilish huquqiga ega.

Auditor lizingda har bir hisobot davri uchun lizing obyekti bo'yicha amortizatsiya ajratmasi to'g'ri hisoblanganligini ham tekshirishi lozim. Lizing obyektlari bo'yicha amortizatsiyani hisoblash O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2003-yil 9-oktyabrdagi 114-sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan 5-son «Asosiy vositalar» nomli BHMS ga muvofiq amalga oshiriladi.

Lizingga oluvchi lizing shartnomasi muddati tugaganidan keyin lizing obyektiga mulkiy egalik qilish huquqini olishga ishonchi bo'lmasa, u holda u quyidagilardan qaysi biri qisqaligidan kelib chiqib: lizing shartnomasi muddati davomida yoki lizing obyektining xizmat qilish muddatida to'liq amortizatsiya qilishi mumkin. Audit jarayonida lizing obyektini yillik qayta baholash lizingga oluvchi tomonidan qonunchilikda belgilangan tartibda amalga oshirilganligiga ishonch hosil qilish lozim.

Lizing shartnomasi to'xtatilganda lizing obyektini qaytarish, lizing shartnomasiga muvofiq uning to'xtatilgan sanadagi obyek-

tining qoplanmagan qiymati summasi bo'yicha amalga oshirilaganligi tekshiriladi. Lizing obyektining chiqib ketishidan moliyaviy natijani aniqlaganda, oldingi qayta baholashlardagi lizing obyekti qiymatining ko'paygan summasi, ya'ni oldingi baholashlardagi qiymat pasayishi summasiga nisbatan ortgan qismi lizing obyektining chiqib ketishidan ko'rilgan daromad tarkibiga qo'shiladi va bir vaqtning o'zida 8510 – «Mulkni qayta baholash bo'yicha tuzatishlar» schyoti bo'yicha rezerv kapitalini kamaytiradi.

Lizingga beruvchining buxgalteriya hisobida lizing aktiv sifatida lizing muddati boshlanishidagi lizing obyektining joriy qiymati yoki minimal lizing to'lovlarining diskontlangan qiymati bo'yicha, agar u past bo'lsa, tan olinishi kerak.

2.7. Asosiy vositalarni ta'mirlash xarajatlari auditi

Asosiy vositalar foydalanish jarayonida ularning jismoniy xossa va sifatlari yo'qolib boradi. Ularni tiklash uchun subyekt ta'mirlash ishlarini o'tkazishi mumkin.

Asosiy vositalar ta'mirining ikki turi mavjud: kapital va joriy ta'mir.

Asosiy vositalarni ta'mirlash pudrat yoki xo'jalik usulida bajarilishi mumkin. Pudrat usulida bajarilganda subyekt ta'mirlash-qurilish tashkiloti bilan pudrat shartnomasini tuzadi.

Xo'jalik usulida esa ta'mir o'z kuchi bilan amalga oshiriladi.

Ikkala usulda ham ta'mirlash xarajatlari ishlab chiqarish xarajatlari hisobidan qoplanadi.

Pudrat va xo'jalik usulida bajarilgan ta'mirlash ishlari auditining xususiyatlarini ko'rib chiqamiz.

Asosiy vositalarni ta'mirlashga doir muomalalarni tekshirish mobaynida auditor ta'mirlash rasmiylashtirilishining to'g'rililigiga alohida e'tibor qaratishi lozim.

Bunda dastavval, mazkur masala bo'yicha subyektda qanday hisob siyosati qabul qilinganligi aniqlanishi zarur. Bu narsa tekshiruvni davom ettirish ketma-ketligini belgilaydi. Subyektlarda asosiy vositalarni ta'mirlashga doir xarajatlar quyidagicha hisobdan o'chirilishi mumkin:

– xarajatlarning qilinish me'yoriga qarab bevosita mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga;

– asosiy vositalarni ta'mirlash uchun yaratilgan fond hisobidan;

– xarajatlarni oldin 3190 – «Boshqa kelgusi davr xarajatlari» schyotiga olib borib, keyinchalik bir me'yorda tannarxga qo'shib borish.

Agar hisob siyosatiga muvofiq subyektda asosiy vositalarni ta'mirlash uchun rezerv tashkil etiladigan bo'lsa, unda auditor rezerv uchun ajratmalar summasining iqtisodiy asoslanganligini, asosiy vositalarning turlari bo'yicha (binolar, inshootlar, qurilmalar va hokazo) ajratmalar miqdori ko'zda tutilganligi yoki ajratmalarning yagona normasi belgilanganligi, har oyda rezerv hisoblash tamoyiliga rioya qilinishini aniqlaydi. Ta'mirlash uchun qilingan haqiqiy xarajatlar yaratilgan rezerv hisobiga hisobdan o'chiriladi. Shuning uchun auditor yil oxirida (ta'mirlash ishlari tugallangan hollarda) ortiqcha hisoblangan rezerv to'g'rilanganligi (storno qilinganligi) ga ishonch hosil qilishi lozim.

Asosiy vositalarni ta'mirlashga doir muomalalarning buxgalteriya hisobi schyotlarida aks ettirilishini tekshirish mobaynida auditor, ishlab chiqarishga doir asosiy vositalarni ta'mirlash xarajatlari tannarxga olib borilganligi, noishlab chiqarishga doir asosiy vositalarniki esa o'z manbalari hisobiga hisobdan o'chirilganligiga ishonch hosil qilishi lozim. Shunindek, auditor ta'mirlash ishlari qaysi usul (pudrat yoki xo'jalik usuli) bilan amalga oshirilganligini ham tekshiradi.

Agar hisobot davrida lizingga olingan asosiy vositalar ta'mirlangan bo'lsa, ta'mirlash turini (joriy yoki kapital), lizing shartnomasida kapital ta'mirlash ko'zda tutilganligi va xarajatlar kimning hisobidan qoplanishini tekshirish zarur.

Subyektlar hisobot davrida asosiy vositalar obyektlarini zamonaviylashtirish va qayta jihozlash uchun ham xarajatlar qilishi mumkin. Auditor bu holda quyidagilarni tekshiradi: qilingan xarajatlar 0890 – «Boshqa kapital sarflar» schyotida hisobga olinganligi, ta'mirlash ishlari yakunlanganidan so'ng asosiy vositalar dastlabki qiymati oshganligi, subyekt qo'shilgan kapitalining ko'payishi hisobda ko'rsatilganligi. Subyekt asosiy vositalarni ta'mirlash bilan bog'liq barcha xarajatlarni ishlab chiqarilgan

mahsulot (bajarilgan ish, qo'rsatilgan xizmat) lar tannarxiga kiritadi, bu pirovardida moliyaviy natijaning shakllanishiga, shuningdek, subyektning foydadan budjetga to'lovlar bo'yicha budjet bilan o'zaro munosabatlariga ham ta'sir etadi.

Auditor, eng avvalo, bu masala bo'yicha ham subyektda qanday hisob siyosati qabul qilinganligini aniqlashi lozim. Ayrim subyektlar kelgusi yil uchun hisob siyosatini qabul qilishda ta'mirlash xarajatlarini har oyda haqiqiy xarajatlar hajmida hisobdan o'chiradigan tartibni qo'llaydilar. Boshqa subyektlar ta'mirlash fondi yaratadilar (ta'mirlashning barcha turlari ucnun rezervga mablag' ajratadi), haqiqatda bajarilgan ta'mirlash ishlari uchun qilingan xarajatlarni esa tashkil etilgan fond hisobiga hisobdan o'chiradi.

Birinchi holatda ta'mirlashga doir barcha xarajatlar ta'mirlash qaysi hisobot davrida amalga oshirilgan bo'lsa, bevosita shu davrdagi ishlab chiqarish xarajatlariga qo'shilishi lozim. Ikkinchi holatda subyekt balansida turgan asosiy vositalarning dastlabki qiymatiga nisbatan foiz hisobida ta'mirlash fondiga ajratmalar me'yori hisoblab chiqariladi.

Odatda, hisob yuritish siyosatining birinchi variantini kichik va o'rta biznes subyektlari, ikkinchisini esa asosiy vositalari mulk (aktiv) larning salmoqli qismini tashkil etadigan yirik subyektlar qo'llaydilar.

Auditor ta'mirlash xarajatlarini ishlab chiqarish xarajatlariga qo'shishning to'g'riligini subyektda qabul qilingan hisob siyosatidan kelib chiqib, uning o'zgarish hollarida esa sababini va ushbu vaziyatning moliyaviy natijaga ta'sirini tekshirishi lozim.

Asosiy vositalarga eskirishni hisoblash va ta'mirlash bo'yicha subyektda qanday hisob yuritish siyosati qabul qilinganligini aniqlash uchun 8910 – «Kelgusidagi xarajatlar va to'lovlar uchun rezervlar» schyotining ma'lumotlari bilan tanishish zarur. Agar 8910 schyotda alohida ta'mirlash fondi degan analitik schyot ajratilgan bo'lsa, ushbu fondga qilingan ajratmalarning hajmi qanchalik asoslanganligi (iqtisodiy hisob-kitoblar bilan tasdiqlanganligi) ga ishonch hosil qilish zarur. Ajratmalar hajmi asosiy vositalar turlari bo'yicha tabaqalangan yoki ajratmalarning yagona normasi o'rnatilgan bo'lishi mumkin. Auditor nuqtayi nazaridan yagona normativni qo'llash tannarxning asossiz ko'tarilishi va soliqqa tortiladigan

bazaning pasayishiga olib kelsa, u bunday holatni auditorlik hisobotida ko'rsatib o'tishi lozim.

Takrorlash uchun savollar

1. *Asosiy vositalar auditining maqsadi va vazifalari nimalardan iborat?*
2. *Auditor asosiy vositalarni tekshirishda qanday reja tuzishi zarur?*
3. *Asosiy vositalar auditida qanday ma'lumot manbalaridan foydalaniladi?*
4. *Asosiy vositalarning mavjudligi va saqlanish holati qanday tekshiriladi?*
5. *Asosiy vositalar analitik hisobining tashkil etilishi qanday tekshiriladi?*
6. *Asosiy vositalar auditida qanday xatolar eng ko'p uchraydi?*
7. *Asosiy vositalar harakati bo'yicha muomalalarni tekshirishda auditor nimalarga alohida e'tibor qaratishi zarur?*
8. *Asosiy vositalar kirimi va chiqimini rasmiylashtirish, schyotlarda aks ettirish hamda soliqqa tortish qanday tekshiriladi?*
9. *Asosiy vositalar ijarasi (uzoq yoki qisqa muddatli) qanday tekshiriladi?*
10. *Asosiy vositalarga eskirishni hisoblash to'g'riligi qanday tekshiriladi?*
11. *Asosiy vositalarni ta'mirlash ishlari qanday tekshiriladi va ularning xususiyatlari nimalardan iborat?*

3-mavzu. NOMODDIY AKTIVLAR HARAKATI BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITI USLUBIY MUAMMOLARI

3.1. Nomoddiy aktivlar auditini tashkil etish va o'tkazish tartibi

Respublikamizda iqtisodiyotning bozor munosabatlariga o'tishi tufayli subyekt mablag'lari va mablag'lar manbalarini, shuningdek, ularning harakatini buxgalteriya hisobida aks ettirish uslubida ham sezilarli o'zgarishlar ro'y berdi. Buxgalteriya hisobining obyekti bo'lgan va tegishli nazorat o'rnatilishini talab etuvchi xo'jalik mablag'larining yangi turlari paydo bo'ldi. Bozor islohotlarining chuqurlashtirilishi va iqtisodiyotning erkinlashtirilishi tufayli subyektlar, firmalar va aksiyadorlik jamiyatlarining xo'jalik yuritish amaliyotida mulkchilik va muomalalarning yangicha turlari kirib kelmoqda. Bulardan biri nomoddiy aktivlardir.

«Bozor munosabatlari rivojlanib borgan sari, moddiy aktivlar tashkilotga daromad kelishini ta'minlovchi yagona omil emasligi va ularning ashyoviy negiz kabi klassik belgiga ega bo'lmagan, lekin subyektning foyda olish jarayonida g'oyatda muhim rol o'ynashi mumkin bo'lgan boshqa turlari mavjudligi tobora yaqqol sezilib bormoqda.

Nomoddiy aktivlar, bugungi kunda milliy buxgalteriya hisobi uslubiyotining eng murakkab muammolaridan biridir. Buxgalterlarning ushbu obyektlar bilan bog'liq kundalik amaliyoti, asosan, quyidagi holatlar tufayli qiyinlashadi:

– buxgalteriya hisobi uslubiyotida ayrim masalalarning ishlab chiqilmaganligi, bunga ko'p jihatdan muomalalarning huquqiy shakli va iqtisodiy mazmuni o'rtasida hamjihatlik konsepsiyasining yo'qligi sabab bo'ladi;

– turli me'yoriy hujjatlar o'rtasida qonun chiqarish texnologiyasining o'zidagi nuqsonlar tufayli vujudga kelgan ziddiyatlar va nomutanosibliklar.

O'zbekiston Respublikasi 7-son BHMS ga ko'ra, nomoddiy aktivlar – korxona tomonidan ulardan ishlab chiqarish, ishlar

bajarish, xizmatlar ko'rsatish yoki tovarlarni sotish jarayonida foydalanish maqsadida yoxud ma'muriy va boshqa funksiyalarni amalga oshirish uchun uzoq muddat mobaynida tutib turiladigan, moddiy-ashyoviy mazmunga ega bo'lmagan mol-mulk obyektlaridir»[1].

O'zbekiston Respublikasi 21-son BHMS ga muvofiq, «Subyektga tegishli bo'lgan nomoddiy aktivlarning mavjudligi va harakati to'g'risidagi axborotlarni umumlashtirish quyidagi schyotlarda amalga oshiriladi:

0410 – «Patentlar, litsenziyalar va nou-xaular»;
0420 – «Savdo markalari, tovar belgilari va sanoat namunalari»;
0430 – «Dasturiy ta'minot»;
0440 – «Yerdan va tabiiy resurslardan foydalanish huquqi»;
0450 – «Tashkiliy xarajatlar»;
0460 – «Franchayz»;
0470 – «Mualliflik huquqlari»;
0480 – «Gudvill»;
0490 – «Boshqa nomoddiy aktivlar»[2].

Nomoddiy aktivlarning asosiy vositalardan farqi – moddiy-ashyoviy qiymatga ega emasligi. Subyektning barcha aktivlari bilan nomoddiy aktivlarni birlashtiradigan ularning foyda keltira olishidir.

Bizningcha, umumiy holda nomoddiy aktivlar deganda, qiymatga ega bo'lgan intellektual mulk obyektlari va shu kabi boshqa aktivlardan foydalanish huquqi nazarda tutiladi. Xususan, quyidagi tavsiflarga javob beradigan har qanday intellektual mulk obyektlari buxgalteriya hisobi maqsadlari uchun nomoddiy aktivlar deb e'tirof etilishi mumkin:

– moddiy-ashyoviy shaklga ega bo'lmagan yoki moddiy-ashyoviy shakli foydalanish uchun muhim ahamiyatga ega bo'lmagan yohud moddiy-ashyoviy shakli me'yoriy-huquqiy cheklashlar sababli e'tiborga olinmaydigan obyektlar;

---

[1] 7-son «Nomoddiy aktivlar» nomli O'zbekison Respublikasi BHMS. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida 2005-yil 27-iyunda 1485-son bilan ro'yxatga olingan.

[2] 21-son «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma» O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti.

– mahsulot ishlab chiqarishda, ish bajarish yoki xizmat ko'rsatish mobaynida foydalanishga yoki tashkilotni boshqarish uchun mo'ljallangan obyektlar;

– uzoq vaqt davomida, ya'ni kamida bir yildan oshadigan vaqt davomida foydalanish niyatida sotib olingan obyektlar;

– bir maromli sharoitda qaytadan sotish niyati bo'lmagan obyektlar»[1].

Nomoddiy aktivlarning o'ziga xos turi – «gudvill» (firmaning narxi) tushunchasidir.

Ushbu atama, asosan, subyektning ishbilarmonlik nufuzini aks ettiradi va u subyekt o'z aktivlarining qiymatidan yuqori narxga sotib olinganda namoyon bo'ladi. Jumladan, ular (yoki ularning bir qismi) ni baholangan sotish narxdan farqli ravishda kimoshdi savdosida amalga oshiriladi. Bunday hollarda to'langan narx obyektning baholangan narxidan yuqori bo'lgan qismi «firmaning narxi» ni tashkil qiladi va xaridor tomonidan nomoddiy aktivlar tarkibida hisobga olinadi.

«Firmaning narxi» tushunchasining o'lchamiga turli omillar ta'sir qiladi, jumladan: subyektning joylashgan o'rni; subyekt faoliyatining samaradorligi; mahsulotning raqobatbardoshligi va h.k.

Nomoddiy aktivlarning qiymatga egaligidan tashqari, ularni subyektning boshqa aktivlari bilan hisobda birlashtiradigan yana bir xususiyati shuki, ularning o'zi alohida bir obyekt bo'lib, mulk egasidan yoki boshqa xo'jalik birligidan ajratib, boshqa foydalanuvchilarga berib yuborish mumkinligidir. Biroq «firmaning narxi», savdo markasi va belgilar hamda shu kabi boshqa aktivlar bunday sifatga ega emas.

Subyekt tomonidan sotib olingan nomoddiy aktivlarning dastlabki xarid qiymati sotuvchilarning to'langan yoki to'lov uchun qabul qilingan schyotlari asosida qayd qilinib, hisobga olingandan so'ng 0830 – «Nomoddiy aktivlarni sotib olish» schyotida aks ettiriladi.

Subyektlar nomoddiy aktivlarni sotib olish bosqichida ulardan foydalanish sharoitlari buni talab qilsa, ularning inventar qiymatini

---

[1] *Ilxamov Sh.I.* Investitsiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit /Diss. i.f.n. – T.: 2005. 55–59-b.

aniqlash va foydalanishga yaroqli holatga keltirish zaruratiga duch keladi.

Shuning uchun nomoddiy aktivlarning inventar qiymati ularni yaratish yoki sotib olish hamda foydalanishga yaroqli holatga keltirish xarajatlaridan tashkil topadi.

Nomoddiy aktivlar buxgalteriya balansi (1-shakl) ning aktiv qismidagi «Uzoq muddatli aktivlar» bo'limida «Nomoddiy aktivlar» nomli modda bo'yicha (boshlang'ich qiymati (020-satr), eskirishi (021-satr), qoldiq qiymati (022-satr) aks ettiriladi (3.1-jadval).

3.1-jadval

Nomoddiy aktivlar audit obyektlari

Ko'rsatkichlar nomi	**Schyotlar raqami**	**Moliyaviy hisobot shakllaridagi ko'rsatkichlar**	
		1-shakl	4-shakl
		Satr raqami	Satr raqami
1	2	3	4
Nomoddiy aktivlar: boshlang'ich qiymati	0400	020	
Amortizatsiya summasi	0500	021	
Qoldiq qiymati (satr.020–021)		022	
Nomoddiy aktivlarni sotib olish va sotish			070

Hisobotga beriladigan tushuntirishlarda quyidagi axborotlarning mohiyati bayon qilinishi lozim:

– nomoddiy aktivlarning foydali xizmat muddatlari to'g'risidagi (ayrim guruhlari bo'yicha);

– qiymati qoplanmaydigan (eskirish hisoblanmaydigan) nomoddiy aktivlar to'g'risidagi;

– amortizatsiya ajratmalarini hisoblash usullari to'g'risidagi.

3.2. Nomoddiy aktivlar harakati bilan bog'liq muomalalar auditi

Tekshiruv jarayonida nomoddiy aktivlarni sotib olish bilan bog'liq muomalalar buxgalteriya hisobiga doir me'yoriy hujjatlar va soliqqa tortishga doir qonunchilik talablariga muvofiq hisobga olinganligi aniqlanadi.

Nomoddiy aktivlar kirimiga doir muomalalarni hisobda aks ettirish uslubi ularning olinish manbalariga bog'liq.

Agar nomoddiy aktivlar pul o'tkazish yo'li bilan sotib olinsa yoki subyektning o'zida yaratilsa, 21-son BHMS[1] ga muvofiq, 0830 – «Nomoddiy aktivlarni sotib olish» schyoti qo'llaniladi. Nomoddiy aktivlar inventar qiymatiga qo'shiladigan xarajatlar tarkibi, ularning mazkur obyektni yaratishga aloqadorligi tekshiriladi.

Nomoddiy aktivlarning hisobdan chiqarilishi bilan bog'liq muomalalarni hisobda aks ettirish uslubini tekshirish yoppasiga amalga oshirilishi maqsadga muvofiq.

21-sonli BHMS talablariga muvofiq nomoddiy aktivlarni hisobdan chiqarish bilan bog'liq barcha muomalalar hisobdan chiqarilish sabablaridan qat'i nazar (sotilishi, tekinga berilishi, yaroqsizligi va h.k.) 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqimi» schyotida aks ettiriladi. Aniqlangan moliyaviy natija, agar zarar ko'rilsa:

– debet 9430 – «Boshqa operatsion xarajatlar»;

– kredit 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqimi».

Agar foyda olinsa:

– debet 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqimi»;

– kredit 9320 – «Boshqa aktivlarning chiqimidan olingan foyda» buxgalteriya o'tkazmalari bilan aks ettiriladi.

Nomoddiy aktivlar kirimi va chiqimini soliqqa tortishning to'g'riligini tekshirish. O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksi va boshqa tegishli me'yoriy hujjatlarga muvofiq nomoddiy aktivlarning ayrim turlari qo'shimcha qiymat solig'i (QQS) dan ozod etilgan. Auditor bunga alohida e'tibor berishi zarur.

---

[1] 21-son «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma». O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS).

Sotib olingan nomoddiy aktivlar bo'yicha QQS summasi quyidagi hollarda budjetga o'tkaziladi:

– sotib olingan nomoddiy aktivlar qiymati mol yetkazib beruvchilarga to'langanida;

– nomoddiy aktivlar hisobga qabul qilinganida;

– nomoddiy aktivlar ishlab chiqarish maqsadlarida ishlatilganida.

Agar dastlabki hujjatlarda QQS summasi ajratib ko'rsatilgan bo'lmasa, u holda hisob-kitob hujjatlarida QQS ajratib ko'rsatilmaydi.

Nomoddiy aktivlar hisobdan chiqarilganda dastlabki qiymatiga 0410-0490 schyotlar kredit va 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqimi» schyoti debetlanadi. Hisoblangan eskirish summasiga esa 0510-0590 schyotlar debet va 9220 schyot kreditlanadi. Hisobdan chiqarish natijasi (foyda yoki zarar 9220 schyotdan 9900 – «Yakuniy moliyaviy natija (daromadlar va xarajatlarni jamlash)» schyotiga o'tkaziladi. Mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxi, foyda, budjet bilan hisob-kitob ko'rsatkichlari, shuningdek, xususiylashtirilayotgan davlat subyektlari mulklarini baholashning asoslanganligi ko'p jihatdan nomoddiy aktivlarning mavjudligi va baholanishi, ular eskirishlari to'g'risidagi ma'lumotlarning haqqoniyligiga bog'liq.

Shunga ko'ra, nomoddiy aktivlarni hisobda ro'yxatga olishning texnik jihatlarini tekshirish juda muhim hisoblanadi. Nomoddiy aktivlar o'z nomiga ko'ra moddiy negizga ega bo'lmaganligi uchun subyektda u yoki bu obyektning haqiqiy kirimi va ishlatilishi ustidan buxgalteriya nazoratini tashkil etish muammosi tez-tez vujudga keladi.

Buxgalteriya hisobining umumiy prinsiplariga ko'ra har qanday nomoddiy aktiv kirimi tegishli dastlabki hujjatlar asosida rasmiylashtiriladi. Bunday dastlabki hujjatlashtirish o'zining mazmuni va tavsifiga ko'ra, asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish dalolatnomasi (AV-1) kabi hujjatlarga o'xshash bo'lishi lozim. Hujjatlarda obyektlarning batafsil xususiyatlari, dastlabki qiymati, foydalanishga topshirilgan vaqti, eskirish normasi va xarajatga olib borish kodi, nomoddiy aktiv foydalanadigan bo'linma va boshqa ma'lumotlar ko'rsatilishi lozim.

Nomoddiy aktivlarni kirim qilishda dastlabki hujjatlar bilan birga ularni identifikatsiyalovchi (aynan o'xshatuvchi) hujjatlar ham

bo'lishi zarur. Bunday hujjatlarga nomoddiy aktivlarning o'zlarini yoki ulardan foydalanishni tavsiflovchi hujjatlar, shuningdek, subyektning u yoki bu mulkiy huquqini tasdiqlovchi hujjatlar kiradi. Boshqacha aytganda, buxgalteriya hisobda aks ettiriladigan nomoddiy aktivlarning istalgan obyekti obyektiv shaklda mavjud bo'lishi lozim.

Sanoat namunalari va kashfiyot huquqlarini sotib olish patentlar, guvohnomalar bilan tasdiqlanadi. Subyekt tomonidan har qanday mualliflik huquqlarini sotib olish faqat ushbu mualliflik huquqlarini sotuvchilar jismoniy yoki yuridik shaxslar bilan tuzilib, yuridik jihatdan kuchga kirgan to'laqonli shartnomaga asosan amalga oshirilishi mumkin.

Subyekt «nou-xau» sotib olishni rasmiylashtirishi uchun uning og'zaki (matnli) yoki tasviriy tavsifiga ega bo'lishi lozim. Subyekt raqobat sharoitida sanoat va intellektual mulklarni muhofaza qilish uchun chora-tadbirlarni ko'rishi lozim. Bu nomoddiy aktivlar obyektlarning har biri uchun konkret xodimlarni javobgarlikka tortish va ko'rilgan zararni to'liq qoplash uchun imkon yaratadi. Subyektlar nomoddiy aktivlarni har xil yo'llar bilan sotib oladilar va shunga ko'ra ularning kirimi ham hisobda turlicha aks ettiriladi.

Nomoddiy aktivlar subyekt ustav kapitaliga ishtirokchilarining hissasi sifatida qo'shilishi mumkin. Bunda ular imkon qadar haqiqiy bozor bahosiga yaqinlashgan va subyekt aksiyadorlar kengashi (boshqaruvi) va aksiyadorlar tomonidan belgilangan shartnoma bahosida kirimga olinadi.

«Mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga kiritiladigan mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat) va realizatsiya xarajatlarining tarkibi va moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqida Nizom»ga muvofiq texnologiyalarni takomillashtirish va yangilarini yaratish, shuningdek, ilmiy-tadqiqot va tajriba – konstruktorlik ishlarini o'tkazish bilan bog'liq mahsulotlar sifatini yaxshilash, xomashyo va materialllarning yangi turlarini yaratish, ishlab chiqarishni qayta jihozlash xarajatlari – 9420 – «Ma'muriy xarajatlar» schyotida aks ettiriladi. Agar subyekt qandaydir ishlab chiqarish va intellektual mulk (patentlar, guvohnomalar) yaratsa, ushbu «Nizom» dan kelib chiqqan holda, ularni mulk sifatida hisobga olib bo'lmaydi, chunki ularni yaratish bilan bog'liq xarajatlar kapitallashmaydi.

3.3. Nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblash va hisobda aks ettirishning to‘g‘riligini tekshirish

Nomoddiy aktivlar bo‘yicha amortizatsiya hisoblash va amortizatsiya ajratmalarining mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga to‘g‘ri olib borilishini tekshirish mobaynida auditor nomoddiy aktivlarning ishlab chiqarish faoliyatida foydalanilayotganligi va daromad keltirayotganligi to‘g‘risida isbotga ega bo‘lishi lozim.

Nomoddiy aktivlar bo‘yicha amortizatsiya ajratmalari baholash miqdori bo‘lib, taxmin qilinayotgan foydali xizmat qilish davriga asoslanib hisob-kitob qilinadi. Shuning uchun auditor o‘rnatilgan foydali xizmat qilish muddatlari va amortizatsiya ajratmalari normalarining xosligini 7-son BHMS 7-§ ga muvofiq tekshirib ko‘rishi lozim. Bunday tekshiruvni amalga oshirish uchun 1-sonli NMA shakldagi kartochka va nomoddiy aktivlar obyektlarini hisobga qabul qilishda asos bo‘lgan dastlabki hujjatlardan foydalaniladi.

Audit jarayonida nomoddiy aktivlarning foydali xizmat muddati to‘g‘ri belgilanganligiga e’tibor berish kerak.

7-son BHMS ga muvofiq, nomoddiy aktivning foydali xizmat muddatini belgilashda quyidagi omillarni e’tiborga olish lozim:

a) nomoddiy aktivning kutilayotgan foydali xizmat muddati;

b) ishlab chiqarishni o‘zgartirish va yaxshilash natijasida yoki mazkur aktiv tomonidan ishlab chiqarilayotgan mahsulot (ish, xizmat) larga nisbatan bozor talablarining o‘zgarishi natijasida texnika jihatidan eskirish;

d) aktivdan foydalanishdagi yuridik va boshqa cheklovlar, (masalan, foydalanish muddati tugashi bilan bog‘liq bo‘lgan cheklovlar).

Nomoddiy aktivlarning foydali xizmat muddati korxona tomonidan nomoddiy aktiv buxgalteriya hisobiga qilinish chog‘ida belgilanadi. Nomoddiy aktivlarning foydali xizmat muddatini belgilash quyidagilardan kelib chiqqan holda amalga oshiriladi:

a) patent, guvohnomaning amal qilish muddati va O‘zbekiston Respublikasi qonun hujjatlariga muvofiq nomoddiy aktivlardan foydalanish muddatining boshqa cheklanishi;

b) ushbu obyektdan foydalanish ko‘zda tutilayotgan muddat, ya’ni korxona iqtisodiy foyda (daromad) olishi mumkin bo‘lgan muddat.

Nomoddiy aktivlarning alohida guruhlari uchun foydali xizmat muddati ushbu nomoddiy aktivdan foydalanish natijasida olinishi kutilayotgan mahsulotlar miqdori yoki ishlar hajmining boshqa moddiy ko'rsatkichidan kelib chiqqan holda belgilanadi.

Foydali xizmat ko'rsatish muddatlarini aniqlash imkoni bo'lmagan nomoddiy aktivlar bo'yicha besh yil hisobida (lekin bu muddat xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyat ko'rsatish muddatidan oshmasligi lozim).

Amortizatsiya hisoblanadigan nomoddiy aktivlar bo'yicha auditor quyidagilarni tekshiradi:

– qo'llanilayotgan amortizatsiya hisoblash usullari subyekt hisob siyosatiga mos kelishi;

– tanlangan amortizatsiya hisoblash usuli nomoddiy aktivlar obyektlari qiymatini qolgan foydali xizmat qilish muddati davomida ishlab chiqarish sarflarini hisobga oladigan schyotlarga to'g'ri o'tkazilishini.

7-son BHMS da nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblashning quyidagi usullarini qo'llash nazarda tutilgan.

Ular:

a) amortizatsiyani teng maromli (to'g'ri chiziqli) hisoblash.

Amortizatsiyani teng maromli (to'g'ri chiziqli) hisoblash usulida amortizatsiya teng maromda, nomoddiy aktivlarni foydali xizmat muddati mobaynida ularning amortizatsiyalanadigan qiymatidan kelib chiqqan holda teng ulushlarda hisoblanadi;

b) bajarilgan ishlar hajmiga mutanosib ravishda amortizatsiyani hisoblash (ishlab chiqarish) usuli.

Amortizatsiya hisoblashning ishlab chiqarish usuli har bir muayyan yilda nomoddiy aktivdan foydalanishdan olinadigan mahsulotlarni hisobga olishga asoslangan.

Nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblash usullarining mohiyati, subyekt moliyaviy holatiga ta'sirini bilish va shu asosda malakali auditorlik xulosasini shakllantirish maqsadga muvofiq. Teng maromli hisoblash usuliga ko'ra nomoddiy aktivlarning amortizatsiyalanadigan qiymati uning xizmat muddati davomida tegishli xarajatlarga teng maromda hisobdan chiqariladi. Usul amortizatsiya me'yori foydali xizmat muddatining davom etish vaqtiga bog'liqligiga asoslangan.

Ishlab chiqarish usulida yillik amortizatsiya ajratmalari summasi hisobot davridagi mahsulot (ish, xizmat) lar hajmining natural ko'rsatkichidan hamda amortizatsiyalanadigan qiymatni nomoddiy aktivning butun foydali xizmat muddatida nazarda tutilayotgan mahsulot (ish, xizmat) lar hajmiga nisbatidan kelib chiqqan holda aniqlanadi.

Nomoddiy aktivlardan intensiv foydalanilganda, shuningdek, ilmiy-texnikaviy jarayonning katta ta'sirida nomoddiy aktivlar amortizatsiyasi quyidagi usullarda hisoblanadigan jadallashtirilgan amortizatsiya yo'li bilan ifodalanadi:

a) ikki baravar amortizatsiya me'yori bilan qoldiqni kamaytirish usuli;

b) yillar summasi usuli (kumulyativ usul).

Auditor quyidagilarni bilishi kerak:

1. Ikki baravar amortizatsiya me'yori bilan qoldiqni kamaytirish usuliga ko'ra amortizatsiya ajratmalarining yillik summasi hisobot yili boshidagi nomoddiy aktivning qoldiq qiymati va mazkur nomoddiy aktivning foydali xizmat muddatidan kelib chiqqan holda hisoblangan amortizatsiyaning ikki baravar me'yoridan kelib chiqqan holda aniqlanadi. Ikki baravar amortizatsiya me'yori bilan qoldiqni kamaytirish usuli bo'yicha amortizatsiyani hisoblashda faraz qilinayotgan tugatish qiymati boshlang'ich (tiklash) qiymatidan chegirilmaydi.

2. Yillar summasi usuli (kumulyativ usul) ga ko'ra har yili amortizatsiya me'yori amortizatsiya muddati oxiriga qadar qoladigan amortizatsiyalanadigan qiymatga ulush sifatida aniqlanadi. Ulush amortizatsiya ajratmalari tugaguniga qadar qoladigan to'liq yillar sonini amortizatsiya muddatini tashkil qiladigan yillar tartib sonlari yig'indisiga bo'lish orqali aniqlanadi.

3.4. Nomoddiy aktivlar auditining natijalarini umumlashtirish

Nomoddiy aktivlarni hisobga olishga doir muomalalarni tekshirish natijalari auditorlik hisobotida umumlashtiriladi. Har bir yo'l qo'yilgan xato-kamchilik bo'yicha: qaysi me'yoriy hujjatning qaysi talabi buzilganligi; yetkazilgan zarar summasi; aniqlangan

xatoning subyekt faoliyati va moliyaviy hisobot ko‘rsatkichlarining ishonchliligiga ta’sir ko‘rsatish darajasi, jiddiyligi va hokazolar aniqlanadi.

Moliyaviy hisobot ma’lumotlarining buzib ko‘rsatilishi va balansning «Nomoddiy aktivlar» moddasi ishonchliligini tasdiqlash imkoni yo‘qligi quyidagi sabablardan kelib chiqadi:

– 0400 – «Nomoddiy aktivlarni hisobga oladigan schyotlar» – (0410-0490) da asossiz ravishda nomoddiy aktivlar qatoriga olib borilganligi;

– obyektlar tegishli hujjatlar bilan rasmiylashtirilmaganligi;

– nomoddiy aktivlarning inventar (balans) qiymatiga ularni sotib olish yoki yaratish bilan bog‘liq bo‘lmagan xarajatlarning qo‘shilganligi;

– analitik hisob yuritilmasligi va h.k.

Quyidagi faktlar subyektda ichki nazoratning past darajada ekanligidan dalolat beradi:

– yillik buxgalteriya hisobotini tuzishdan oldin nomoddiy aktivlar inventarizatsiya qilinmasligi;

– hisob siyosatida belgilangan inventarizatsiya o‘tkazish muddatlariga rioya qilinmasligi;

– inventarizatsiya natijalari tegishli hujjatlar bilan rasmiylashtirilmaganligi;

– inventarizatsiya natijalari yillik buxgalteriya hisobotida o‘z vaqtida aks ettirilmasligi;

– nomoddiy aktivlarning foydali xizmat qilish muddatlarini noto‘g‘ri (noqonuniy) belgilash oqibatida subyekt xo‘jalik faoliyatining moliyaviy natijalari buzib ko‘rsatishi;

– amortizatsiya hisoblanmaydigan toifaga kiruvchi nomoddiy aktivlarga ham amortizatsiya hisoblanishi;

– noishlab chiqarish sohasida ishlatiladigan nomoddiy aktivlar bo‘yicha hisoblangan amortizatsiya ajratmalarini mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga olib borish;

– nomoddiy aktivlarni hisobdan chiqarishga doir muomalalarni hisobda aks ettirish uslubiyotining buzilishi.

Nomoddiy aktivlar harakatiga doir muomalalarni hisobda aks ettirish uslubiyotiga rioya qilmaslik soliq bilan bog‘liq noxush holatlarni keltirib chiqaradi.

Jumladan:

– to'lanmagan va hisobga olinmagan nomoddiy aktivlar bo'yicha qo'shilgan qiymat solig'ini budjetga taqdim qilish;

– nomoddiy aktivlarni sotish va shartnomaga asosan bepul berish mobaynida QQS hisoblamaslik va noto'g'ri aniqlash;

– nomoddiy aktivlar hisobdan chiqarilishi natijasida ko'rilgan zararlar summasiga soliqqa tortiladigan foydaning kamaytirilishi;

– nomoddiy aktivlar jismoniy shaxslar tomonidan sotib olinganida daromad solig'i ushlamaslik.

Takrorlash uchun savollar

1. *Nomoddiy aktivlar auditining maqsadi va vazifalari nimalardan iborat?*
2. *Nomoddiy aktivlarni tekshirishda qanday reja tuzish zarur?*
3. *Nomoddiy aktivlar auditida qanday ma'lumot manbalaridan foydalaniladi?*
4. *Nomoddiy aktivlarning mavjudligi va saqlanishi holati qanday tekshiriladi?*
5. *Nomoddiy aktivlar analitik hisobining tashkil etilishi qanday tekshiriladi?*
6. *Nomoddiy aktivlar auditida eng ko'p uchraydigan xatolar qanday?*
7. *Nomoddiy aktivlar harakatini tekshirishda auditor nimalarga alohida e'tibor qaratishi lozim?*
8. *Nomoddiy aktivlar kirimi va chiqimini rasmiylashtirish, schyotlarda aks ettirish qanday tekshiriladi?*
9. *Nomoddiy aktivlarga eskirishni hisoblash to'g'riligini qanday tekshiriladi?*
10. *Nomoddiy aktivlar auditining natijalarini umumlashtirish qanday amalga oshiriladi?*

4-mavzu. MOLIYAVIY INVESTITSIYALAR AUDITI

4.1. Moliyaviy investitsiyalar auditining xususiyatlari, maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari

Subyektlar dividendlar yoki foizlar ko'rinishida qo'shimcha daromad olish maqsadida, o'zlarini erkin mablag'larini moliyaviy qo'yilmalar sifatida boshqa subyektlarga berishlari mumkin, boshqacha aytganda – moliyaviy investitsiya hisoblanadi.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida subyekt tomonidan uzoq va qisqa muddatli moliyaviy investitsiyalarning iqtisodiy samaradorligiga katta e'tibor qaratish lozim.

Hozirgi rivojlanayotgan bozor sharoitida ushbu masala nazariy jihatdan ishlab chiqilmagan, biroq, amaliyotda uning ba'zi bir jihatlari sekin-asta o'z ifodasini topmoqda, chunonchi, boshqa subyektlar ustav kapitaliga investitsiyalar kiritish, subyektlardan qimmatli qog'ozlarni sotib olish, ularga qarz berish va investor-subyektlar bergan qarzlari bo'yicha foizlar va kiritgan investitsiyalari bo'yicha dividendlar ko'rinishida daromad olishlari haqiqiy ifodasini topdi.

Investitsiyalar samaradorligi masalasini ko'rib chiqishni, boshqa subyektlar ustav kapitaliga aniq investitsiyalar kiritish, subyektlardan qimmatli qog'ozlarni sotib olish va ularga qarz berishni amalga oshirishga doir subyekt qaroriga ta'sir qiluvchi mezonlarni o'rganishdan boshlash maqsadga muvofiqdir.

Bunday qaror qabul qilinishiga ta'sir etuvchi asosiy holat, birinchidan, ustav kapitaliga kiritiladigan investitsiya subyekt zarar ko'rmasligi va inqirozga uchramasligiga; ikkinchidan, boshqa subyektlar faoliyatiga yoki qimmatli qog'ozlar va qarz shaklida mablag' qo'ya turib, subyekt o'sha mablag'ni o'z ehtiyojlariga yo'naltirganda olinadigan iqtisodiy samaradorlikdan katta bo'lgan summani dividend va foizlar shaklida olishiga ishonch hosil qilishi lozim.

Bu holat, zarar keltiradigan ishlab chiqarishga mablag' qo'ymaslik va qo'yilgan uzoq va qisqa muddatli investitsiyalarni

yo‘qotmaslik yoki ushbu qo‘yilmalardan tegishli iqtisodiy samara olish uchun investitsiya kiritilayotgan subyektning moliyaviy – xo‘jalik faoliyati va moliyaviy ahvoli yaxshi o‘rganilishi kerakligini keltirib chiqaradi.

Moliyaviy investitsiyalar bilan bog‘liq muomalalarni auditida uchraydigan asosiy atamalarni «qimmatli qog‘ozlar va fond birjalari to‘g‘risida» gi O‘zbekiston Respublikasi qonuniga asoslanib aniqlab olamiz.

Aksiya – amal qilish vaqti belgilanmagan qimmatli qog‘oz bo‘lib, yuridik yoki jismoniy shaxs tomonidan ma’lum ulushni aksioner jamiyatining nizom jamg‘armasiga kiritilishini, uning egasini mazkur jamiyatga egalik qilishda qatnashishini va dividend olish, shuningdek, jamiyatni boshqarish huquqiga ega bo‘lishini tasdiqlaydi. Daromad olish ketma-ketligi bo‘yicha aksiyalar **oddiy va imtiyozlilarga** bo‘linadi.

Oddiy aksiyalarga subyektning bir yillik faoliyati natijasi bo‘yicha dividend to‘lash mo‘ljallanadi. Ular boshqarishga ta’sir ko‘rsatish huquqi bo‘yicha farqlanadi: ovoz berish huquqiga ega bo‘lmagan va bir yoki bir nechta ovozga ega bo‘lgan aksiyalar. **Imtiyozli aksiya ovoz berish huquqiga ega emas,** lekin doimo dividendlar bilan ta’minlanadi va subyekt bekor qilinganda birinchi navbatda qoplanadi. Qimmatli qog‘ozlar bozorida qo‘llanilish turi bo‘yicha nomli va taqdim etiluvchi aksiyalar farqlanadi.

Obligatsiya – bu uning egasi ma’lum miqdorda pul to‘laganini va unda belgilangan muddatda nominal qiymatini va aniq belgilangan foizini so‘ndirish bo‘yicha majburiyatlar ko‘rsatilgan qimmatli qog‘oz (agarda chiqarish shartlarida boshqa narsa ko‘zda tutilmagan bo‘lsa).

Obligatsiyalarni subyektlarning nizom jamg‘armasini shakllantirish va to‘ldirish uchun, shuningdek, xo‘jalik faoliyati bilan bog‘liq zararni qoplash uchun chiqarish mumkin emas.

Aksionerlik jamiyatlari hamma chiqarilgan aksiyalarni to‘liq to‘langanidan keyingina nizom sarmoyasi hajmining 20 % dan oshmagan miqdorda obligatsiyalar chiqarish huquqiga ega. Boshqa mulkchilik shakliga ega bo‘lgan subyektlarga obligatsiyalar chiqarish summasining miqdori respublika fond bozorini tartibga soluvchi organ tomonidan belgilanadi.

G'azna majburiyatlari – taqdim etiladigan qimmatli qog'ozlar bo'lib, ularning egalari budjetga pul mablag'lari o'tkazganini va bu qimmatli qog'ozlarga egalik qilish muddati davomida aniq belgilangan daromad olish huquqini beruvchi ko'rsatuvchi egalik qiladigan davlat qimmatli qog'ozlaridir.

G'azna majburiyatlari quyidagi turlarda chiqariladi: uzoq muddatli – 5-yil va undan uzoq bo'lgan muddatga, o'rta muddatli – 1 yildan 5-yilgacha, qisqa muddatli 1 yilgacha bo'lgan muddatga. Uzoq va o'rta muddatli g'azna majburiyatlarini chiqarish bo'yicha qaror O'zbekiston Respublikasining Vazirlar Mahkamasi tomonidan qabul qilinadi. Qisqa muddatli g'azna majburiyatlarini chiqarish bo'yicha qarorni O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi qabul qiladi. G'azna majburiyatlarini chiqarish to'g'risidagi qarorda daromad to'lash va majburiyatlarni bajarish shartlari belgilanadi.

Depozit sertifikati pul mablag'lari omonatga qo'yilganligi to'g'risida, omonatchiga belgilangan muddat tugaganidan keyin depozit summasi va unga tegishli foizlarni olish huquqini beruvchi kredit muassasasining guvohnomasidir.

O'zbekistonda sertifikatlar ikki turda chiqariladi: depozit sertifikatlari (yuridik shaxslar uchun, 1 yilgacha muddatga); depozit (jamg'arma) sertifikatlari (jismoniy shaxslar uchun, 3 yilgacha muddatga).

Veksel deb shunday qimmatli qog'ozga aytiladiki, unda veksel chiqaruvchi yoki vekselda ko'rsatilgan to'lovchini belgilangan muddat kelganda belgilangan mablag'ni veksel egasiga so'zsiz to'lanish majburiyatini tasdiqlovchi qimmatli qog'ozdir.

Hosila qimmatli qog'ozlar – bu shartnomalar bo'lib, ular bo'yicha bir tomon qimmatli qog'ozlarning ma'lum bir miqdorini ma'lum muddatda kelishilgan narxda sotib olish yoki sotish huquqi yoxud majburiyatini oladi. Hosila qimmatli qog'ozlar opsion, fyuchers va boshqa moliyaviy instrument ko'rinishida bo'lishi mumkin.

Opsion – shunday shartnomaki, uning egasiga qimmatli qog'ozlar yoki tovarlarni shartnomada kelishilgan narxda kelishilgan muddatda xarid qilish huquqini beradi.

Fyuchers – kelajakda, kelishilgan aniq vaqtda shartnomada belgilangan narxda ma'lum bir qimmatli qog'ozlar yoki boshqa moliya

instrumentlari yoki tovarlarni so‘zsiz sotib olish yoki sotish majburiyatini belgilovchi qimmatli qog‘oz (kontrakt).

Qimmatli qog‘ozlar emissiyasi – qimmatli qog‘ozlarning birinchi egalari (investorlari) yuridik yoki jismoniy shaxslarga sotish orqali muomalaga chiqarish. **Emissiya quyidagi** holatlarda amalga oshiriladi: aksionerlik jamiyati ta’sis etilib uning aksiyalari ta’sischilar orasida joylashtirilganda; aksionerlik jamiyati aksiyalar chiqarish yo‘li bilan boshlang‘ich nizom kapitali (jamg‘armasi) miqdori oshirilganda; obligatsiya va boshqa qarz majburiyatlarini chiqarish orqali yuridik shaxslar, davlat, davlat hokimiyati va boshqarish organlari tomonidan qarz kapitali jalb qilinganida; o‘zaro respublika miqyosida subyektlarning qarz majburiyatlarini to‘lash (so‘ndirish) jarayoni amalga oshirilganda.

Har bir yuqorida sanab o‘tilgan holda vakolatli davlat organi emissiyaning minimal va maksimal o‘lchamini belgilaydi.

Moliyaviy investitsiyalarga oid auditorlik tekshiruvining asosiy maqsadi, muomalalarning qonuniy amalga oshirilganligi, to‘g‘ri baholanganligi va buxgalteriya hisobida to‘g‘ri yuritilayotganligini tasdiqlashdan iborat.

Moliyaviy investitsiyalarning auditorlik tekshiruvini o‘tkazishda birinchi navbatda auditning maqsadi va vazifalarini belgilash zarur.

Auditning maqsadi – xo‘jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy hisobot ma’lumotlari ishonchliligini hamda moliyaviy investitsiyalarni hisobga olish usullari va soliq solish muomalalari bo‘yicha hisobi me’yoriy-huquqiy hujjatlarga muvofiqligini aniqlashdan iborat.

Ushbu maqsadga erishish uchun quyidagi auditning vazifalari belgilandi:

1) subyekt aktivlarini moliyaviy investitsiyalar tarkibiga kiritilganligi to‘g‘riligini tekshirish;

2) hisobda moliyaviy investitsiyalarni tegishli belgilari bo‘yicha ularning turkumlanishini chegaralash to‘g‘riligini tekshirish;

3) moliyaviy investitsiyalarni hisobga olishda ularning qiymati to‘g‘ri shakllanganligini tekshirish;

4) moliyaviy investitsiyalar bilan bog‘liq muomalalar hisobining to‘g‘riligini tekshirish;

5) moliyaviy investitsiyalar sintetik va analitik hisobi holatini baholash;

6) moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi va ularning natijalarini hisobda to'g'ri aks ettirilganligini tekshirish;

7) moliyaviy investitsiyalar bilan bog'liq muomalalar bo'yicha soliq qonunchiligiga rioya etilayotganligini tekshirish.

Auditorning oldida turgan maqsad va vazifalardan kelib chiqib, auditning obyektlari belgilab olinadi (4.2-jadval)[1]:

4.2-jadval

Moliyaviy investitsiyalar auditining obyektlari

Ko'rsatkichlar		**Ko'rsatkichlar keltirilgan moliyaviy hisobot shakllari**		
Nomi	Schyotlar	1-shakl	2-shakl	4-shakl
		Satr	Satr	Satr
1	2	3	4	5
Uzoq muddatli investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar	0600	030	110, 170	100
Qimmatli qog'ozlar	0610	040		
Shu'ba subyektlarga investitsiyalar	0620	050		
Qaram subyektlarga investitsiyalar	0630	060		
Chetel kapitali mavjud subyektlarga investitsiyalar	0640	070		
Boshqa uzoq muddatli investitsiyalar	0690	080		
Qisqa muddatli investitsiyalarni hisobga oluvchi schyotlar	5800	370	110, 170	100
Qimmatli qog'ozlar	5810	370		
Qisqa muddatga berilgan qarzlar	5830	370		
Boshqa joriy investitsiyalar	5890	370		

[1] *Sh.I. Ilxamov.* Investisiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit // Diss. – T.: 2005.

Moliyaviy investitsiyalar bo'yicha operatsiyalarning tekshiruvi quyidagi yo'nalishlar bo'yicha olib borilishi kerak: mavjudligi va to'liqligi, baholash, huquqlar va majburiyatlar, taqdim etish va yoritish (4.3-jadval).

Xulosa qilib aytganda, tekshiriladigan masalalar bo'yicha yetarli dalillarga ega bo'lish aniqlangan xatoliklarni mustaqil baholash, yo'l qo'yilgan kamchiliklarni hamda amaldagi me'yoriy hujjatlar, shuningdek, qonunchilikdan chetga chiqishlarni aniqlashga imkon beradi.

4.2. Moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi

Moliyaviy investitsiyalar bilan bog'liq muomalalarni auditorlik muolajalaridan biri, inventarizatsiya O'zbekiston Respublikasi 19-son «Yo'qlama qilishni tashkil etish va o'tkazish» nomli BHMS ga muvofiq to'g'ri o'tkazilganligini tekshirishdir. Agar qimmatli qogozlar subyekt kassasida saqlansa, ularning inventarizatsiyasi har oyda pul mablag'larining tekshiruvi bilan birgalikda o'tkazilishi lozim. Har bir qimmatli qog'ozning rekvizitlari subyekt buxgalteriyasida saqlanadigan ro'yxatnomalar (reyestrlar, daftarlar) ma'lumotlari bilan solishtiriladi. Maxsuslashtirilgan idoralarga saqlash uchun berilgan qimmatli qog'ozlarning inventarizatsiyasi tegishli hisob schyotlarida hisobga olingan summalar qoldig'ini mazkur maxsuslashtirilgan idoralardan olingan ko'chirma ma'lumotlari bilan solishtirish yo'li bilan amalga oshiriladi.

Zarur bo'lsa, auditor moliyaviy investitsiyalar bo'yicha yoppasiga inventarizatsiyani o'tkazishi mumkin.

Moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazishning xususiyati nafaqat qimmatli qog'ozlarning haqiqatda mavjudligi, balki ularning qiymatini shakllantirish va baholash bo'yicha haqiqiy xarajatlarni aniqlashdan iboratdir.

Shuni ta'kidlash joizki, moliyaviy investitsiyalarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish uslubiyoti hali respublikamizda to'liq ishlab chiqilmagan.

Moliyaviy hisobotlar investitsiya faoliyatining miqyoslari, yo'nalishlari va tavsifini, uning subyekt moliyaviy faoliyati, istiqboliga

4.3-jadval

Moliyaviy investitsiyalarning audit yo‘nalishlari

№	Yo‘nalishlar	Auditning mazmuni	Ta’minlash darajasi
1.	Mavjudligi va to‘liqligi	Ushbu yo‘nalish bo‘yicha auditorlik tekshiruvi og‘zaki so‘rovlardan boshlanishi mumkin (hisobot davrida qanday o‘zgarishlar sodir etilgan, sotib olingan qimmatli qog‘ozlar to‘liq hisobga olingan, hisobotda aks ettirilishi, analitik va sintetik schyotlar qoldig‘i bosh daftarga mos, qayerda saqlanadi va boshqalar). Agar qimmatli qog‘ozlar subyektda saqlansa, ularni ko‘rib chiqish va sanab chiqish, ya’ni inventarizatsiyani o‘tkazish lozim	Barcha moliyaviy investitsiyalar korxona uchun ahamiyatli bo‘lib, balans tuzish sanasida mavjud va kelajakda daromad keltiradi; – moliyaviy investitsiyalar mavjudligi belgilangan tartibda o‘tkazilgan inventarizatsiya va zarur dastlabki hujjatlar bilan tasdiqlangan; – barcha moliyaviy investitsiyalarning buxgalteriya hisobi va hisobotida to‘liq aks ettirilishi, hisobga olinmay qolgan moliyaviy investitsiyalar yo‘qligi; – moliyaviy investitsiyalar hisobga olinadigan sintetik schyotlar qoldig‘i va oborotlarining tegishli analitik hisob schyotlari qoldiq va oborotlariga mos kelishi; – schyotlar bo‘yicha qoldiq va oborotlarning buxgalteriya hisobi registrlaridan bosh daftarga va moliyaviy hisobotlariga to‘liq hajmda o‘tkazilishi; – moliyaviy investitsiyalar kirimi va hisobdan o‘chirilish faktlarining barchasi buxgalteriya hisobi va hisobotida aks ettirilishi.

4.3-jadvalning davomi

2.	Baholash	Moliyaviy investitsiyalar bo'yicha xarajatlar hujjatli tasdiqlangan bo'lishi, sintetik va analitik hisoblarda aks ettirilishi, qimmatli qog'ozlarni sotib olish usuliga ko'ra ularning qiymati me'yoriy hujjatlarga muvofiq shakllantirilgan bo'lishi lozim. Ularni hisobotda aks ettirish uchun me'yoriy hujjatlar talabiga muvofiq baholangan.	Moliyaviy investitsiyalar (qimmatli qog'ozlar) buxgalteriya hisobi va hisobotida me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq baholangan; – chetel valutasidagi qimmatli qog'ozlarni so'mda baholash amaldagi qonunchilik talablariga muvofiq o'tkazilgan; – qimmatli qog'ozlarni sotib olish usuliga ko'ra ularning haqiqiy qiymati me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq shakllantirilgan; – qimmatli qog'ozlar qiymati buxgalteriya hisobotiga kiritish uchun me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq va to'g'ri hisoblab chiqarilgan (bozor bahosi pasayishini hisobga olgan holda); – qimmatli qog'ozlarni sotishdan olingan tushum buxgalteriya hisobida dastlabki hujjatlardagi ma'lumotlarga mos bahoda aks ettirilgan
2.	Baholash	Moliyaviy investitsiyalar bo'yicha xarajatlar hujjatli tasdiqlangan bo'lishi, sintetik va analitik hisoblarda aks ettirilishi, qimmatli qog'ozlarni sotib olish usuliga ko'ra ularning qiymati me'yoriy hujjatlarga muvofiq shakllantirilgan bo'lishi lozim. Ularni hisobotda aks ettirish uchun me'yoriy hujjatlar talabiga muvofiq baholangan.	Moliyaviy investitsiyalar (qimmatli qog'ozlar) buxgalteriya hisobi va hisobotida me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq baholangan; – chetel valutasidagi qimmatli qog'ozlarni so'mda baholash amaldagi qonunchilik talablariga muvofiq o'tkazilgan; – qimmatli qog'ozlarni sotib olish usuliga ko'ra ularning haqiqiy qiymati me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq shakllantirilgan; – qimmatli qog'ozlar qiymati buxgalteriya hisobotiga kiritish uchun me'yoriy hujjatlar talablariga muvofiq va to'g'ri hisoblab chiqarilgan (bozor bahosi pasayishini hisobga olgan holda); – qimmatli qog'ozlarni sotishdan olingan tushum buxgalteriya hisobida dastlabki hujjatlardagi ma'lumotlarga mos bahoda aks ettirilgan

4.3-jadvalning davomi

4.	Taqdim etish va yoritish	Barcha moliyaviy investitsiyalar to'g'ri turkumlangan, ular to'g'risidagi axborotlar buxgalteriya hisobotlarida ochib berilgan. Auditor investitsiyalarning miqdori, yo'nalishi va maqsadga muvofiqligini tahlil qilishi hamda ular hisobda to'g'ri aks etilganligini o'rganib chiqishi lozim	Barcha moliyaviy investitsiyalar to'g'ri turkumlangan va buxgalteriya hisobotida mohiyati ochib berilgan; – moliyaviy investitsiya turlari va qaytarish muddatlariga ko'ra turkumlangan; – moliyaviy investitsiyalarni sotish va qaytarish bilan bog'liq daromad va xarajatlar moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda to'g'ri turkumlangan; – moliyaviy investitsiyalar to'g'risidagi axborotlar buxgalteriya hisobotlariga biriktiriladigan tushuntirishlarda ochib berilgan

ta'sirini ochib berish uchun xizmat qiladi. Ulardan zarur axborotlarni olish tashqi foydalanuvchilarda va tahlilchilarda subyektning mulkiy va moliyaviy faoliyati haqida to'liq va aniq ma'lumot shakllanishiga yordamlashadi.

Bunday axborotlarga quyidagilar to'g'risidagi ma'lumotlar kiradi:

– sotib olingan qimmatli qog'ozlarning umumiy qiymati;

– qimmatli qog'ozlardan olingan daromad (dividendlar va foizlar);

– qimmatli qog'ozlarni ayrim toifalarga taqsimlash;

– kotirovkasi muttasil e'lon qilinmaydigan qimmatli qog'ozlarning taxmin qilinayotgan bozor qiymati (u holda baholash metodlari va usullari subyekt hisob siyosatidan kelib chiqqan holda bayon qilingan boshqaruv xodimlarining baholashi bo'lishi mumkin);

– aksiya qiymatining o'zgarishlari;

– qimmatli qog'ozlarni sotish natijasida vujudga kelgan, ko'zda tutilmagan daromadlar va zararlar (agar ular sezilarli darajada bo'lsa);

– subyekt investitsiyasida salmoqli o'rin egallovchi qimmatli qog'ozlarga qilingan investitsiyalar.

Bulardan tashqari, qimmatli qog'ozlarga qilingan investitsiyalar to'g'risidagi ma'lumotlarni tavsiflashda foydalanilgan usullar mohiyati maxsus ochib berilishi lozim.

Bu ma'lumotlar moliyaviy hisobotning qiymat ko'rsatkichlarini baholash uchun zarur. Qimmatli qog'ozlar auditi qimmatli qog'ozlarga taalluqli moliyaviy hisobot ma'lumotlarining haqqoniyligini tekshirishdan boshlanadi.

Bunday tekshiruv subyektning naqd pullarini tekshirishdagi kabi yo'qlama o'tkazish yo'li bilan amalga oshiriladi.

«Moliyaviy investitsiyalar yo'qlama qilinganda qimmatli qog'ozlar va boshqa tashkilotlarning ustav kapitallariga qilingan haqiqiy xarajatlar, shuningdek, boshqa tashkilotlarga berilgan qarzlar tekshiriladi va quyidagilar aniqlanadi:

– qimmatli qog'ozlarning to'g'ri rasmiylashtirilgani;

– qimmatli qog'ozlarning butligi (haqiqatda mavjudligini buxgalteriya hisobi ma'lumotlari bilan taqqoslash orqali);

– qimmatli qog'ozlar bo'yicha olingan daromadlarning buxgalteriya hisobida o'z vaqtida va to'liq aks ettirilishi;

– qimmatli qog'ozlarni yo'qlama qilish, alohida emitentlar bo'yicha o'tkazilib, dalolatnomada nomi, seriyasi, raqami, nominal va haqiqiy qiymati, uzish muddatlari va umumiy summasi ko'rsatiladi»[1].

«Yo'qlama (inventarizatsiya) qilish quyidagi vazifalarni hal etadi:

– ularning haqiqatda mavjudligini aniqlash;

– haqiqatda mavjud qoldiqlarini buxgalteriya hisobi ma'lumotlari bilan taqqoslash orqali ularning saqlanishi ustidan nazorat o'rnatish;

– qimmatli qog'ozlardan olinadigan daromadlarning to'liqligi va o'z vaqtidaligini tekshirish;

– ularning saqlanishi uchun zarur shart-sharoitlar yaratilganligini tekshirish (subyektda saqlanganida);

– qimmatli qog'ozlar bilan bog'liq daromadlar va yo'qotishlarni hisobda aks ettirishning haqqoniyligini aniqlash»[2].

4.3. Aktivlarini moliyaviy investitsiyalar tarkibiga kiritilishining to'g'riligini tekshirish

Aktivlarni moliyaviy investitsiyalar qatoriga qo'shish tartibi va ularning turlari 12-son «Moliyaviy investitsiyalar hisobi», 8-son «Konsolidatsiyalashtirilgan (umumlashtirilgan) moliyaviy hisobotlar va avlod xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar hisobi» O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobining milliy standartlari (BHMS) orqali tartibga solinadi.

Qimmatli qog'ozlar va berilgan qarzlar investor uchun moliyaviy investitsiyalar obyekti bo'lib hisoblanadi. O'zbekiston Respublikasi «qimmatli qog'ozlar bozori va fond birjasi to'g'risida»gi Qonunga muvofiq, qimmatli qog'ozlar mulkiy huquqlarni yoki ularni chiqargan shaxslar va egalari o'rtasidagi qarz munosabatlarini tasdiqlaydigan, dividendlar yoki foizlar ko'rinishida daromad

[1] 19-son «Inventarlashni tashkil qilish va o'tkazish« nomli BHMS 1999-yil 19-oktabrda EG/17-19-2075-son bilan O'zbekison Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 1999-yil 2-noyabrda 833-son bilan ro'yxatga olingan.

[2] *R. Do'smuratov.* Audit asoslari. Darslik. – T.: 2005, 233, 234-b.

to‘lanishini va ushbu hujjatlardan kelib chiqadigan huquqlarni o‘tkazib berish imkoniyatlarini nazarada tutuvchi pul hujjatlaridir.

Mablag‘larni qimmatli qog‘ozlar qatoriga to‘g‘ri olib borilganligini tekshirish mobaynida subyektning qimmatli qog‘ozlar uchun huquqi borligi va qimmatli qog‘ozlar bo‘yicha huquqni berish qoidalariga rioya qilinishini aniqlash zarur.

O‘zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi va «Qimmatli qog‘ozlar bozori va fond birjasi to‘g‘risida»gi qonunga muvofiq qimmatli qog‘ozlarni turkumlash yuridik ahamiyatga ega. Ushbu qonunda qimmatli qog‘ozlar bozorida investor sifatida qatnashadigan yuridik va jismoniy shaxslarning huquqlari aniq belgilangan. Qimmatli qog‘ozlar qandaydir mulk yoki pul summasiga egalik huquqini tasdiqlovchi va mulkiy munosabatlarni ifodalovchi hujjat bo‘lib, ular tegishli hujjat taqdim qilinmasdan sotilishi yoki boshqa bir shaxsga berilishi mumkin emas. Qimmatli qog‘ozlarning asosiy xususiyati o‘z egalariga muttasil yoki bir martalik daromad keltirishdan iborat.

Qimmatli qog‘ozlar ikki guruhga bo‘linadi:

1) mulkka egalik qilish munosabatlarini ifodalovchi – aksiyalar va paylar;

2) kredit munosabatlarini ifodalovchi – obligatsiyalar, oddiy va o‘tkazma veksellar, depozit va jamg‘arma sertifikatlar, ipoteka va boshqalar.

Qimmatli qog‘ozlarni xarid qilish qiymatini shakllantirish katta ahamiyatga ega bo‘ladi, chunki xarid qilish qiymatiga kiritiladigan xarajatlar tarkibiga nisbatan ularning hisob qiymati va nihoyat moliyaviy natija ham aniqlanadi. Bunday xarajatlar faqat qimmatli qog‘ozlarni xarid qilish bilan bog‘liq muomalalar bo‘yicha xarajatlarni o‘z ichiga olishi kerak. Bu xarajatlarning asosiy qismi sotuvchiga to‘lanadigan qimmatli qog‘ozning qiymati hisoblanadi. Bularga mazkur muomalani amalga oshirish uchun zarur bo‘lgan, ya’ni qimmatli qog‘ozlarni xarid qilish bilan bog‘liq bo‘lgan muomalalarni amalga oshirish bo‘yicha xarajatlarni kiritish kerak. Mavjud bo‘lgan me’yoriy asos qimmatli qog‘ozlarni xarid qilish qiymatiga ta’sir ko‘rsatadigan xarajatlar tarkibini yetarli darajada aniq belgilab beradi. Investor bunday xarajatlarni aniqlab, xaridining haqiqiy qiymatini baholash imkoniyatiga ega bo‘ladi.

Keyingi bosqich qimmatli qog'ozlarning nominal qiymatini haqiqiy xarajatlar bilan taqqoslashdan iborat. Qimmatli qog'ozlarni buxgalteriya hisobining schyotlariga kirim qilishda savol tug'iladi: qimmatli qog'ozlarni hisobga qanday bahoda qabul qilish kerak? Bu yerda qimmatli qog'ozlarni hisobda ifodalashning xalqaro standartlarini o'z ichiga olgan xalqaro amaliyotni ham, milliy qonunchilikni ham ko'rib chiqish zarur.

Natijada qimmatli qog'ozlarni hisobda ifodalashga imkoniyat yaratadigan yagona uslubiy asosni yaratmoq darkor. Investorlarning bozordagi faoliyati va maqsadlari bo'yicha farq qiladigan turli ko'rinishdagi qimmatli qog'ozlarni hisobda aks ettirish uslubiyotining birlashuvi investitsion portfelni tahlil qilishga yagona yondashish va foydalanuvchilarni o'z vaqtida va obyektiv ma'lumot bilan ta'minlash imkoniyatini yaratadi.

Audit jarayonida subyekt tomonidan sotib olingan boshqa qimmatli qog'ozlar moliyaviy investitsiyalar tarkibiga to'g'ri kiritilganligini aniqlash lozim.

Moliyaviy investitsiyalarning juda zarur tavsiflaridan biri uni qo'yish muddati hisoblanadi. Investitsiyalarni qo'yish muddati – qo'yilgan pul yoki aktiv uning egasiga qaytish muddati deb e'tirof etiladi. Ba'zi bir qo'yilmalar bo'yicha ushbu muddat aniq belgilangan, ba'zilariga esa yo'q.

Bunday vaziyatda subyekt ushbu investitsiyalar bo'yicha qaysi muddatgacha egalik qilishini o'zi belgilaydi.

Shuning uchun investitsiyalarni qisqa va yoki uzoq muddatliligiga ishonch hosil qilish maqsadida, subyektning tegishli lavozimidagi mas'ul shaxslar (iqtisodchi, moliyachi va buxgalter) subyekt tomonidan chiqarilgan moliyaviy investitsiyalar mustahkamligi ta'minlanishining va ushbu masala yuzasidan shartnoma yoki boshqa majburiyatlarga muvofiq boshqa subyektlar tomonidan qo'yilgan aktivlariga to'g'ri keluvchi foyda taqsimlanishidagi kutilayotgan miqdorining barcha masalalarini ishlab chiqishlari lozim.

Auditor investitsiyalarni baholashda qaysi usuldan foydalanilayotgani va subyektning hisob siyosatini hisobga olgan holda tanlangan variantga mos kelishini tekshirishi lozim. Investitsiyalarni amalga oshirishga doir xarajatlar hujjatlar bilan tasdiqlanishi va tahliliy hisobda aks ettirilishi lozim. Ayrim moliyaviy investitsiyalar

qiymati yo'lxat va mulk egaligini tasdiqlovchi boshqa hujjatlar bilan tasdiqlanishi mumkin»[1].

Investor qimmatli qog'ozlarga qilingan investitsiyalarning buxgalteriya hisobini 21-sonli «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlarining rejasi» buxgalteriya hisobining milliy standartiga asosan ifodalaydi va qimmatli qog'ozlarning qiymatini avvalambor sotib olish qiymatida va sotish davrigacha ularning narxini nominal narxgacha yetkazadi. Shuningdek, schyotlardagi qimmatli qog'ozlar qiymatining o'zgarish mezonlarini aniqlab olish zarur bo'ladi.

Ammo, 12-sonli «Moliyaviy investitsiyalarning hisobi» nomli buxgalteriya hisobining milliy standarti va 39-sonli «Moliyaviy instrumentlar» nomli xalqaro moliyaviy hisobot standartida asosiy mezonlardan biri ehtiyotkorlik tamoyili bo'lib, u qimmatli qog'ozlarni mavjud baholardan «eng kami»[2] va «haqiqiy bozor qiymati» bo'yicha hisobga olish zaruriyatini keltirib chiqaradi.

Ushbu standartlardan kelib chiqqan masala qimmatli qog'ozlarni kamida ikkita bahoda hisobda aks ettirish zaruriyatidan iborat: aksiyalar uchun – bu xarid qilishning haqiqiy qiymati va joriy bozor bahosi. Aksiyalar uchun haqiqiy xarid bahosi nominal bahoga nisbatan muhimroq ko'rsatkich hisoblanadi, chunki aksiya, odatda, muddatsiz qimmatli qog'oz bo'ladi va uning nominal qiymati – bu faqat oldindan avanslangan kapital miqdoridir. Ta'kidlash joizki, aksiyalarning bozor qiymati ularning emissiyasidan keyingi emitentning nizom kapitali bilan juda ham bog'liq emas.

Obligatsiyalar uchun esa bu – nominal qiymat va joriy bozor bahosi. Obligatsiyalarning muomalada bo'lishi ularning nominal qiymati bilan bog'liq, negaki ularning qoplanish muddati yaqinlashgani sari (boshqa shart-sharoitlar o'zgarmagan holda, masalan, emitentning barqarorligi va hokazo) uning bozor qiymati nominalga yaqinlashib boradi. Aksiya va obligatsiyalar uchun ikki baho bo'lishining muhimligi tahlil qilish va boshqarish masalalari bilan

---

[1] *Ilxamov Sh.I.* Investitsiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit // Diss. – T.: 2005.

[2] O'zbekiston Respublikasi buxgalteriya hisobining milliy standartlari. – T.: 2003, 117-b, 13.2-band.

bog‘liq – ular orasidagi farq ma’lum vaqt mobaynida amalga oshirilmagan daromad miqdorining mohiyatidan iborat. Shunday qilib, tadqiqot natijasida qimmatli qog‘ozlar qiymatini uch xil bahoda ifodalash asoslangan: haqiqiy, nominal va bozor qiymatlarida.

Xalqaro amaliyot qimmatli qog‘ozlar hisobi uchun ikki xil bahoni qo‘llashni belgilab beradi: eng pastki haqiqiy tannarx yoki bozor qiymati bo‘yicha.

Eng past qiymat bo‘yicha baholash usuli hisobotda xarid qilishning haqiqiy qiymati yoki joriy bozor narxlarining qay biri kichik bo‘lsa, ana shunisi orqali aks ettirishni ko‘zda tutadi. Mazkur baholash usuli ham xarid qilingan qarzli qimmatli qog‘ozlarning nominal qiymatini aniqlashga imkon bermaydi va aksiyalarning investorga tegishli bo‘lgan qismida emitent-kompaniyaning xususiy kapitali miqdorini aniqlab bera olmaydi.

Aksiyalar muomalasining mantiqiy yakuni bu ularning sotilishi yoki qoplanishi (so‘ndirilishi)dir. Bu yerda qimmatli qog‘ozning egasi yana bir bor ularni sotish bilan bog‘liq xarajatlarni aniqlash muammosiga duch keladi. Bundan tashqari, qimmatli qog‘ozlar bozori ularni doimiy muomalasini nazarda tutadi. Demak, investor bir emitentning bir xil qog‘ozlarini har xil vaqt oralig‘ida xarid qilishi mumkin, bu o‘z navbatida bir xil qog‘ozni har xil bozor qiymatiga ega bo‘lishiga olib keladi, shuningdek uning haqiqiy qiymatiga ta’sir etuvchi xarajatlar turlicha bo‘ladi. Demak, qimmatli qog‘ozlarni sotishda balansdan qaysi qiymatni chiqarish kerak, degan savol tug‘iladi.

4.4. Moliyaviy investitsiyalar harakati bilan bog‘liq muomalalarning hujjatlarda rasmiylashtirilishini tekshirish

Moliyaviy investitsiyalarni hisobga olishda qo‘llaniladigan dastlabki hujjatlarning rasmiylashtirilishini tekshirishda shuni hisobga olish zarurki, qimmatli qog‘ozning o‘zi – qat’iy shakldagi hujjat bo‘lib, uning shakli va majburiy rekvizitlari qimmatli qog‘ozlarning ma’lum turlari uchun qonunchilik bilan belgilangan talablarga mos kelishi lozim. Qimmatli qog‘ozlarda majburiy rekvizitlarning yo‘qilg‘i yoki qimmatli qog‘ozning belgilangan shaklga mos kelmasligi uning yaroqsizligidan dalolat beradi. Shuning uchun

auditor qimmatli qog'ozlar blankalarini shaklan tekshirish bilan birga, mohiyatan ham tekshiruvdan o'tkazadi. Shuningdek, qimmatli qog'ozlar qiymat ko'rsatkichlari arifmetik tekshiruvdan ham o'tkazilishi zarur.

Moliyaviy investitsiyalarni hisobga olishda qo'llanilgan dastlabki hujjatlarni tekshirish o'ta muhim ahamiyatga ega. Chunki, ular qimmatli qog'ozlarga doir mulkiy huquqning bir subyektdan ikkinchisiga o'tishida maxsus tartibni belgilaydi.

Moliyaviy investitsiyalarni hisobga qabul qilish uchun asos bo'luvchi hujjatlarda muayyan qimmatli qog'ozni sotib olish maqsadi va undan foydalanish muddati ko'rsatilishi shart.

Aksiyalar, obligatsiyalar va shunga o'xshash qimmatli qog'ozlar 0610 – «Qimmatli qog'ozlar» schyotining debeti bo'yicha sotib olingan qiymatida hisobga olinadi va qimmatli qog'ozlar hisobga olingan avvalgi schyotlari kreditida ularning hisobiga berilgan qiymatliklar aks ettiriladi. Subyekt tomonidan uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalar uchun mablag'lar o'tkazilsa, lekin hisobot davrida subyektga ularga egalik huquqini beruvchi tegishli hujjatlar (aksiyalar, obligatsiyalar, boshqa subyektlarga o'tkazilgan qo'yilmalar summasiga guvohnomalar va boshqalar) olinmasa, bular 0610 – «Qimmatli qog'ozlar» schyotida alohida ko'rsatiladi. Agarda, subyektlar tomonidan sotib olingan aksiyalar, obligatsiyalar va boshqa shunga o'xshash qimmatli qog'ozlar to'liq qiymati nominal qiymatidan yuqori bo'lsa, u holda har safar ularga to'g'ri keladigan daromad hisoblanganda xarid qilish va nominal qiymatlar orasidagi farqi quyidagicha buxgalteriya yozuvlari orqali hisobdan chiqariladi:

– debet 9690 – «Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa xarajatlar»;

– kredit 0610 – «Qimmatli qog'ozlar».

Agar, subyekt tomonidan xarid qilingan obligatsiyalar va boshqa shunga o'xshash qimmatli qog'ozlarning xarid qiymati ularning nominal qiymatidan past bo'lsa, u holda har safar ularga daromad hisoblanganda xarid qilish va nominal qiymatlar orasidagi farqning bir qismi qayta hisoblanadi (to'ldiriladi) va quyidagicha buxgalteriya yozuvlari amalga oshiriladi:

– debet 0610 – «Qimmatli qog'ozlar»;

– kredit 9590 – «Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa daromadlar».

Moliyaviy investitsiyalarni baholash va qayta baholashning umumiy qoidalari O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi Qonunda va 12-sonli «Moliyaviy investitsiyalar hisobi» nomli BHMS da belgilangan.

Oldi-sotdi shartnomasi bo'yicha qimmatli qog'ozlar sotib olinganida qilingan moliyaviy investitsiyalar investor uchun qilingan haqiqiy xarajatlar summasida buxgalteriya hisobiga qabul qilinadi.

Auditor qimmatli qog'ozlarni baholashni tekshiruvi mobaynida 12-sonli «Moliyaviy investitsiyalar hisobi» nomli BHMS ning 9–19-bandlaridagi qoidalarga asoslanadi. Qimmatli qog'ozlarni sotib olish bo'yicha haqiqiy xarajatlar quyidagilarni o'z ichiga oladi: shartnomaga muvofiq sotuvchiga to'lanadigan summalar; qimmatli qog'ozlarni sotib olish bilan bog'liq axborot va maslahat xizmatlar uchun ixtisoslashtirilgan tashkilotlar yoki shaxslarga to'lanadigan summalar; qimmatli qog'ozlarni sotib olishda ishtirok qilgan vositachi tashkilotlarga to'lanadigan to'lovlar; qimmatli qog'ozlar sotib olish uchun, ularni buxgalteriya hisobiga qabul qilgunga qadar ishlatilgan qarz mablag'lar bo'yicha foizlar to'lash uchun qilingan sarflar; qimmatli qog'ozlarni sotib olish bilan bevosita bog'liq bo'lgan boshqa sarflar.

Bundan tashqari, auditor, moliyaviy investitsiyalarning amaldagi xarajatlar miqdorida buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilganligiga o'z e'tiborini qaratishi darkor. Qimmatli qog'ozlar sotib olingan narxida, shu jumladan bevosita sotib olish bilan bog'liq xarajatlar, ya'ni brokerlik mukofotlari va bank xizmatlari uchun to'lovlar kabi xarajatlar bilan birgalikda 0610 – «Qimmatli qog'ozlar» schyotiga kirim qilinadi. Agarda sotib olingan obligatsiya va shu kabi boshqa qimmatli qog'ozlarning sotib olish bahosi ularning nominal qiymatidan katta bo'lsa, bu holda har safar ularga daromad hisoblashda sotib olish bilan nominal qiymat o'rtasidagi farq hisobdan chiqariladi, narx past bo'lganida esa foyda hisoblab yoziladi. Har ikki holatda ham:

– qimmatli qog'ozlar bo'yicha foyda hisoblab yozishda hisobdan chiqarib tashlanadigan sotib olish va nominal qiymat o'rtasidagi farq summasi umumiy farq summasi hamda qimmatli qog'ozlar bo'yicha o'rnatilgan foyda to'lash davriyligidan kelib chiqqan holda aniqlanadi;

– qimmatli qog'ozlarni so'ndirish (ularni qayta sotib olish) paytiga kelib, ularning 0610 – «Qimmatli qog'ozlar» schyotda hisobga olinadigan bahosi nominal qiymatga mos kelishi shart.

Uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalar vaqti-vaqti bilan qayta baholanib turishi lozimligi bois, auditor unga oid materiallar bilan tanishishi va buxgalteriya hisobida amalga oshirilgan qayta baholash natijalarining to'g'ri aks ettirilganligini tekshirishi lozim.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida auditor qisqa va uzoq muddatli aktivlar sifatida tasniflangan investitsiyalar buxgalteriya balansida qiymatlari bo'yicha to'g'ri hisobga olinganligini tekshirishi kerak.

Qisqa muddatli investitsiyalar bozor qiymati hamda xarid qiymati va bozor qiymati kabi ikki qiymatning eng kami bo'yicha hisobga olinishi kerak. Agar qisqa muddatli moliyaviy investitsiyalar, xarid va bozor qiymatlaridan eng kami bo'yicha hisobga olinadigan bo'lsa, uning balansdagi qiymati, umuman barcha investitsiyalar qiymati asosida yoki investitsiyalar turlari bo'yicha yoxud alohida investitsiyalar asosida aniqlanadi. Auditor bundan tashqari, qisqa muddatli investitsiyalar balans qiymatining kamayishi va ko'payishi qay tarzda aks ettirilganiga e'tiborini jalb qilishi lozim. Qisqa muddatli investitsiyalarni bozor qiymati bo'yicha hisobga oluvchi xo'jalik yurituvchi subyekt, hisob siyosatida investitsiyalar balans qiymatining kamayish yoki ko'payishini daromad yoki xarajat sifatida aks ettiradi.

Uzoq muddatli investitsiyalar xarid qiymati qayta baholangan qiymati hamda xarid va bozor qiymatining umumiy investitsiyalar usuli bo'yicha aniqlangan, eng kam bahosi bilan hisobga olinadi.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalarni qayta baholash uchun qayta baholashning amalga oshirish davriyligini, shu jumladan, uzoq muddatli investitsiyalar toifalarini aniqlash zarur. Balans qiymatining vaqtincha pasayishi istisno etgan holda, investitsiyalar qiymati kamaygan taqdirda, barcha uzoq muddatli investitsiyalarning balans qiymati kamaytiriladi. Bunda kamaytirish har bir moliyaviy investitsiya bo'yicha aniqlanadi va tayyorlanadi.

Auditor uzoq muddatli moliyaviy investitsiyalarni qayta baholash natijasida paydo bo'ladigan qo'shimcha miqdor xususiy kapitalga qayta baholashdan kelgan daromad sifatida qo'shilishi kerakligini e'tiboridan chetda qoldirmasligi lozim. Moliyaviy inves-

titsiyalar qiymati kamaygan taqdirda, kamayish miqdori xususiy kapitalda aks ettirilgan o'sha investitsiyalar oldingi baholash qiymati hisobidan amalga oshiriladi. Agar moliyaviy investitsiyalar qiymatining kamayishi miqdori, ilgarigi qayta baholashdan olingan daromad miqdoridan kam bo'lsa, bu tafovut xarajat sifatida hisobga olinishi lozim. Qiymati pasaytirilgan investitsiyalarni qo'shimcha baholash miqdori, mazkur investitsiyalardan kelgan zarar qoplangandan so'ng, xususiy kapital ko'payishiga kiritiladi.

4.5. Moliyaviy investitsiyalar bo'yicha moliyaviy natijalarni tekshirish

Subyektning moliyaviy investitsiyalardan oladigan daromadlari 9520 – «Dividend ko'rinishidagi daromadlar», 9530 – «Foiz ko'rinishidagi daromadlar» va 9560 – «Qimmatli qog'ozlarni qayta baholashdan olinadigan daromadlar» schyotlarida hisobga olinadi va «Mahsulot (ish, xizmat) ni ishlab chiqarish va sotish xarajatlarining tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to'g'risidagi Nizom»ga muvofiq moliyaviy faoliyatdan olingan daromadlar qatoriga kiritiladi.

«Mahsulot ishlab chiqarish va sotish xarajatlarining tarkibi to'g'risidagi Nizom» da «Sarflangan (qimmatli qog'ozlarga, shu'ba subyektlarga va h.k.larga) mablag'larni qayta baholashdan olingan daromadlar»[1] ni qayta baholashdan ko'rilgan zararlar qimmatli qog'ozlarga qilingan investitsiyalar va shu'ba subyektlarga berilgan mablag'larni har chorakda (yilda) qayta baholash, ya'ni ularni balansda bozor bahosi bo'yicha aks ettirish tavsiya etiladi. Ammo, bunday hisob yuritish siyosatiga qimmatli qog'ozlar bozori keng rivojlanganda erishilib, bozor qiymati haqida muntazam axborotlar mavjud sharoitda bo'lishi mumkin.

Auditor sotib olingan qimmatli qog'ozlardan tashqari subyektning o'zida chiqarilgan qimmatli qog'ozlar saqlanishi ham mum-

[1] «Mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi Nizom». O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasi tomonidan 1999-yil 5-fevralda 54-son bilan tasdiqlangan (oxirgi qo'shimcha va o'zgartirishlar bilan). 3-§, 3.5-modda. – T.: 2004.

kinligini bilishi zarur. Bunday qimmatli qog'ozlar o'z jamoasi a'zolariga sotilguncha yoki birjaga berilgunga qadar 006 – «Qat'iy hisobot blankalari» degan balansdan tashqari schyotda hisobga olinadi.

Qo'shimcha daromad olish maqsadida ikkilamchi sotish uchun birjada sotib olingan yoki jismoniy shaxslardan (masalan, subyekt xodimi ishdan bo'shab ketayotganida) sotib olingan subyekt aksiyalari quyidagi buxgalteriya yozuvi bilan rasmiylashtiriladi, qimmatli qog'ozlarning xarid qiymatiga:

– debet 8620 – «Sotib olingan xususiy aksiyalar imtiyozli»;

– kredit 5000 – «Kassadagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar».

Subyekt aksiyalarini ikkilamchi sotish quyidagicha aks ettiriladi, ikkilamchi sotish qiymatiga:

– debet 5000 – «Kassadagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar»;

– debet 5100 – «Hisob-kitob schyotidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar»;

– debet 5200 – «Chetel valutasidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar»;

– kredit 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi».

Qimmatli qog'ozlarning xarid bahosiga:

– debet 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi»,

– kredit 5610 – «Pul ekvivalentlari» (turlari bo'yicha).

Ikkilamchi sotish qiymatining xarid bahosidan oshgan qismiga:

– debet 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi»;

– kredit 9590 – «Moliyaviy faoliyatning boshqa daromadlari».

Agar xarid qiymati ikkilamchi sotish qiymatidan yuqori bo'lsa, u holda:

– debet 9690 – « Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa xarajatlar»;

– kredit 9220 – «Boshqa aktivlarning chiqib ketishi».

Auditor bunday hollarda samarasiz moliyaviy muomalalar amalga oshirilganligining obyektiv (balki subyektiv) sabablarini aniqlashi, oqilona ish yuritilganda yo'l qo'yilmasligi mumkin yo'qotishlar ko'lamini aniqlashi va bu haqda direktorlar kengashida yoki aksiyadorlar majlisida bildirishi zarur.

Boshqa subyektlarning ustav kapitaliga hissa qo'shish ko'rinishidagi qilingan moliyaviy investitsiyalar auditi ushbu subyektlar ustavlarini tahlil qilib, daromad olish shartlarini hamda bunday investitsiyalar samaradorligining to'g'riligi va hisobda to'liq aks ettirilganligini aniqlashdan iborat.

Moliyaviy investitsiyalar boshqa subyektlar faoliyatida hissa qo'shib ishtirok etish, aksiyalar bo'yicha dividendlar va obligatsiyalar bo'yicha daromadlar olish maqsadida amalga oshirilib, hisobda quyidagicha aks ettiriladi, olingan dividendlar (foizlar) summasiga:

– debet 5100 – «Hisob-kitob schyotidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar»;

– debet 5200 – «Chetel valutasidagi schyotlarni hisobga oluvchi schyotlar»;

– kredit 9520 – «Dividendlar ko'rinishidagi daromadlar» yoki

– kredit 9530 – «Foizlar ko'rinishidagi daromadlar».

Daromadlarning to'liq aks ettirilganligini tekshirishda, ularning miqdori buxgalteriyada hisobga olish maqsadida quyidagi shart-sharoitlar mavjud bo'lganda tan olinadi:

– subyekt ushbu daromadlarni olish huquqiga ega;

– daromadlar summasi aniqlangan bo'lishi mumkin;

– muayyan muomala natijasida subyekt iqtisodiy manfaatining ko'payishiga ishonch bo'lganida.

Subyektning moliyaviy investitsiyalardan olgan barcha daromadlari soliqqa tortish maqsadida ikkita guruhga bo'linadi:

– umum qabul qilingan tartibda realizatsiyadan tashqari daromadlar tarkibida soliqqa tortiladigan daromadlar (hamkorliqdagi faoliyatdan olingan daromadlar);

– maxsus tartibda soliqqa tortiladigan daromadlar. Bularga aksiyador – subyektga tegishli va bu qimmatli qog'ozlar egasining emitent – subyekt foydasini taqsimlashda ishtirok etish huquqini tasdiqlovchi aksiyalar bo'yicha olingan daromadlar;

– O'zbekiston Respublikasi davlat qimmatli qog'ozlari va mahalliy organlar qimmatli qog'ozlari;

– O'zbekiston Respublikasi hududida tashkil qilingan boshqa subyektlar ustav kapitalida hissa qo'shib ishtirok etishdan olingan daromadlar. Bunday daromadlar belgilangan foiz stavka bo'yicha soliqqa tortiladi va daromadlarni to'lash manbalaridan to'lanadi.

Qimmatli qog'ozlar bozori rivojlangan davlatlarda dividend daromadining 15–25 % bo'lishi normal holat bo'lib hisoblanadi. Inflatsiya kuzatilayotgan sharoitda esa bu ko'rsatkich birdan katta (ya'ni, 100 % va undan yuqori) bo'lishi mumkin.

Aksiyalar bozor bahosining ular nominal qiymatiga nisbatan yildan-yilga o'sib borishi ham subyekt rahbariyatining oqilona ish yuritayotganligidan dalolat beradi.

Qimmatli qog'ozlarga daromad hisoblanganda (olinadigan daromad miqdorida) buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiriladi:

1. Obligatsiyalar uchun olinadigan foizlar:

– debet 4830 – «Olinadigan foizlar»;

– kredit 9530 – «Foiz ko'rinishidagi daromadlar».

2. Aksiyalar uchun olinadigan dividendlar:

– debet 4840 – «Olinadigan dividendlar»;

– kredit 9520 – «Dividend ko'rinishidagi daromadlar».

Qimmatli qog'ozlarga dividend hisoblanganda xalqaro moliyaviy hisobotlar standartiga muvofiq ikkita usuldan foydalanish mumkin:

1. Qiymat usuli. Ushbu usul qo'llanganda, investor o'z mablag'ini boshqa subyektga dastlabki qiymati bo'yicha qo'yadi. Uning asosiy tamoyillari shundan iboratki, investitsiyalar qiymati shu'ba tuzilmalarning moliyaviy ahvolidan qat'i nazar o'zgarmaydi, ulardan olinadigan dividendlar bosh jamiyat daromadi sifatida hisobga olinadi. Bu usulni quyidagi hollarda qo'llash tavsiya etiladi:

– shu'ba jamiyatini keyinchalik yaqin kelajakda sotish uchun olingan va uni nazorat qilish ham vaqtinchalik bo'lganda;

– shu'ba jamiyati uning bosh jamiyatiga mablag' o'tkazish qobiliyatini jiddiy darajada kamaytiradigan belgilangan uzoq muddatli muhim sharoitlar doirasida faoliyat yuritganda. Masalan, shu'ba jamiyatiga qarz bergan tashkilot tomonidan qo'yiladigan dividendlarni to'lashda cheklashlar mavjud bo'lishi mumkin.

2. Ulushbay ishtirok usuli. Bu usulni bosh jamiyat tomonidan shu'ba jamiyatga sezilarli darajada ta'sir o'tkazish va nazorat qilish hollarida qo'llash tavsiya qilinadi, u quyidagilardan iborat:

– investitsiyalarning joriy qiymati shu'ba jamiyatning xo'jalik faoliyati natijalariga bog'liqlikda o'zgaradi: u foyda olganda investitsiyalar qiymati oshadi, zarar esa kamayadi;

– bosh jamiyat investitsiyalardan foydani egalik ulushiga mutanosib ravishda aks ettiriladi: uning shu'ba jamiyatidagi ulushi qancha ko'p bo'lsa, bosh jamiyat balansida investitsiyalar qiymati shuncha ko'p summaga oshiriladi;

– olingan dividendlar daromad sifatida qaralmaydi, balki investitsiyalar qiymatini kamaytirish tarzida ifodalanadi.

Misol. «Bosh jamiyat shu'ba jamiyatning aksiyalarini 60 %ni 28000 ming so'm nominal qiymati bo'yicha sotib oldi va buxgalteriya hisobida quyidagicha yozuvlarni amalga oshirdi:

– debet 0620 – «Shu'ba xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar» – 28000;

– kredit 5110 – «Hisob-kitob raqami» – 28000.

Hisobot yili tugagach, shu'ba jamiyati 4400 ming so'm sof foyda oladi va u bosh jamiyat nazoratida bo'lganligi bois investitsiyalar qiymatining oshganligini hamda daromad summasini egalik ulushiga mutanosib ravishda, (4400 x 60%) 2640 ming so'mni buxgalteriya hisobida quyidagicha aks ettiradi:

– debet 0620 – «Shu'ba xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar» – 2640;

– kredit 9590 – «Moliyaviy faoliyatdan boshqa daromadlar» – 2640.

Takrorlash uchun savollar

1. *Moliyaviy investitsiyalar auditining maqsadi va vazifalari nimalardan iborat?*
2. *Moliyaviy investitsiyalar auditorlik tekshiriuvini o'tkazishda qanday ma'lumot manbalaridan foydalaniladi?*
3. *Moliyaviy investitsiyalar auditida qanday me'yoriy hujjatlardan foydalaniladi?*
4. *Qimmatli qog'ozlarni inventarizatsiya qilish qanday xususiyatlarga ega?*
5. *Moliyaviy investitsiyalar auditining tartibi qanday amalga oshiriladi?*
6. *Subyekt aktivlarini moliyaviy investitsiyalar tarkibiga kiritish qanday tekshiriladi?*
7. *Moliyaviy investitsiyalar hisobiga doir dastlabki hujjatlar harakati qanday tekshiriladi?*
8. *Moliyaviy investitsiyalar auditining xususiyatlari nimalardan iborat?*
9. *Qimmatli qog'ozlarni baholashning to'g'riligi qanday tekshiriladi?*
10. *Moliyaviy investitsiyalar auditida eng ko'p uchraydigan xatolar qanday?*

5-mavzu. TOVAR-MODDIY ZAXIRALARI HARAKATI BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

5.1. Tovar-moddiy zaxiralari auditining maqsadi, vazifalari, ma'lumot manbalari va tekshiruv o'tkazish tartibi

Subyektlar ishlab chiqarish faoliyatlarini amalga oshirish uchun ma'lum miqdorda tovar-moddiy zaxiralariga ega bo'lishi kerak. Tovar-moddiy zaxiralari xo'jalik yurituvchi subyektlarning ishlab chiqarish faoliyatini normal davom etishini ta'minlaydi. Ularning tarkibiga materiallar, xomashyo, ehtiyot qismlar va h.k lar kiradi.

Tovar-moddiy zaxiralarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning maqsadi – ularning saqlanishi, tejamli va oqilona ishlatilishi, hisobga olishning to'g'ri tashkil etilishini aniqlashdan iborat. Shuningdek, hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligini va tovar-moddiy zaxiralar bilan bog'liq muomalalar hisobi va soliqqa tortish uslubining O'zbekiston Respublikasida amal qilayotgan qonunchilik hamda me'yoriy hujjatlarga muvofiqligini aniqlash lozim. Ushbu maqsadga muomalalar mohiyatini hamda nazorat tuzulmasi va buxgalteriya hisobi tizimini tekshiruvdan o'tkazish va risklarni baholash orqali erishiladi. Zaxiralarni tekshirish, ular hajmi katta bo'lgan subyektlarda auditning asosiy qismi deb qaraladi.

Tovar-moddiy zaxiralar bo'yicha hisobot ko'rsatkichlarining haqqoniyligini tekshirishda boshqa audit obyektlaridagi kabi, dastavval, balansning «Ishlab chiqarish zaxiralari» (150-satr), «Tugallanmagan ishlab chiqarish (160-satr)», «Tayyor mahsulot» (170-satr), «Tovarlar» (180-satr) moddalari, Bosh daftar, jurnal-orderlar va boshqa hisob registrlari orasidagi tenglikni aniqlash zarur (5.1-jadval).

Shu bilan birga, sintetik va analitik hisob ma'lumotlarining muvofiqligiga ishonch hosil qilish muhimdir. Moddiy qiymatliklarni ishlab chiqarish xarajatlariga olib borish va ularning baholarini tekshirish, ishlab chiqarishga sarflash me'yorlari va boshqalarni tekshirish zarur. Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga da'vo

5.1-jadval

Tovar-moddiy zaxiralari audit obyektlari

Ko'rsatkichlar nomi	Schyotlar raqami	Moliyaviy hisobot shakllaridagi ko'rsatkichlar	
		1-shakl	4-shakl
		Satr raqami	Satr raqami
1	2	3	4
Tovar-moddiy zaxiralari (satr. 150+160+170+180), jumladan:		140	
Ishlab chiqarish zaxiralari	1000, 1100, 1500, 1600	150	
Tugallanmagan ishlab chiqarish	2000, 2100, 2300, 2700	160	
Tayyor mahsulot	2800	170	
Tovarlar (2900 dan 2980 ning ayirmasi)		180	
Material, ish, xizmatlar uchun mol yetkazib beruvchilarga to'lanadigan pul mablag'lari			020

qo'zg'atishning o'z vaqtidaligi va to'g'riligi hamda yo'ldagi (subyektga yetib kelmagan) materiallar qoldig'ining haqqoniyligini ham tekshirish kerak.

Yo'ldagi moddiy qiymatliklarni tekshirishning vazifalari: yo'ldagi moddiy qiymatliklar sifatida hisobda turgan har bir jo'natishning asosliligini aniqlash, yuklarni yetkazib berishi muddatlarining o'tib ketmaganligini aniqlash, xo'jalik tomonidan yuklarni qidiruv choralarining ko'rilishini aniqlash, bosh buxgalter va ta'minot xodimlari tomonidan yo'ldagi moddiy qiymatliklarni hisobga olish ustidan nazorat o'rnatilishi kabilarini aniqlashdan iborat. Bulardan tashqari, hisob ma'lumotlarining haqiqatda ishlab chiqarilgan mahsulotlarga mos kelishi va tovar mahsulotlar ishlab chiqarish to'g'risidagi hisobotlarda qo'shib yozish dalillari aniqlanadi. Tekshiruv jarayonida auditor quyidagilarni aniqlashi lozim:

– zaxiralarning haqiqatda mavjudligi;

– zaxiralar bilan bog'liq barcha muomalalarning buxgalteriya hisobi schyotlarida to'liq va to'g'ri aks ettirilganligi;

– barcha zaxiralar subyekt mulki ekanligi, ya'ni ularga mulkiy huquq mavjudligi, qarz sifatida aks ettirilgan summalar esa majburiyat ekanligi;

– zaxiralarni va ular bilan bog'liq majburiyatlarni baholashning to'g'riligi;

– tovar-moddiy zaxiralarini hisobga olish tamoyillari to'g'ri tanlanilganligi va qo'llanilishining to'g'riligi.

Tovar-moddiy zaxiralarni tekshirishda quyidagi ma'lumot manbalaridan foydalaniladi:

– moddiy qiymatliklarni qabul qilish, hisobga olish, saqlash va berishga aloqador me'yoriy hujjatlar;

– hisob siyosati to'g'risidagi buyruq;

– tovar-moddiy zaxiralar bilan bog'liq muomalalarni rasmiylashtirishga doir dastlabki hujjatlar;

– tashkiliy-huquqiy hujjatlar va materiallar;

– tovar-moddiy zaxiralarni hisobga olishga doir buxgalteriya hisobi registrlari va buxgalteriya hisobotlari;

– moddiy javobgar shaxslar bilan to'liq moddiy javobgarlik to'g'risida tuzilgan shartnoma.

Auditor tekshiruv mobaynida tekshiruvning ushbu sohasi bo'yicha tanlangan hisob yuritish usullari va uslublari to'g'risida axborotga ega bo'lishi lozim. 4-sonli «Tovar-moddiy zaxiralar» nomli buxgalteriya hisobi milliy standarti talablariga muvofiq subyektning hisob yuritish siyosati to'g'risidagi buyrug'ida tovar-moddiy qiymatliklarni hisobga olishning uslubiy jihatlari, xususan, quyidagilar haqidagi axborotlar aks ettirilishi lozim:

– asosiy vositalar bilan inventar va xo'jalik ashyolari o'rtasidagi chegaralar;

– tovar-moddiy qiymatliklarni sotib olish (tayyorlash) ni hisobga olish;

– tovar-moddiy qiymatliklarni ularning turlari bo'yicha hisobdan o'chirish mobaynida baholash usullari.

Mijoz-subyekt rahbariyati, u yoki bu hisob yuritish tamoyili moliyaviy natijaga ta'sir qilishini bilsa-da, hisob siyosatiga kiritilgan

ma'lumotlarning zarurligiga ko'p hollarda yetarli ahamiyat bermaydi. Mana shuning oqibatida har xil qoidabuzarliklar kelib chiqadi. Ulardan eng ko'p tarqalgani tanlangan hisob yuritish usullariga yoki ularni qo'llashda izchillikka rioya qilinmasligi hisoblanadi.

5.2. Tovar-moddiy zaxiralari bilan bog'liq boshqa muomalalar auditi

Ombor xo'jaligining ahvoli va tovar-moddiy zaxiralar saqlanishini tekshirish eng muhim auditorlik amallaridan biri bo'lib hisoblanadi. Subyekt faoliyatining ushbu sohasini har tomonlama o'rganish uchun auditor omborlar, sexlar va ishlab chiqarish zaxiralari saqlanadigan boshqa joylarni tekshiradi. Bunda ishlab chiqarish zaxiralarini saqlash sharoitlari, yong'in xavfining oldini olish, omborlarning qurilmalar, texnikalar, asboblar bilan jihozlanganligi va ularning to'g'ri ishlatilishi, ombor binolarini qo'riqlash holati ham o'rganiladi.

Ombor xo'jaligining qoniqarsiz tashkil etilganligi tovar-moddiy zaxiralar saqlanishi ustidan ichki nazoratning past darajada ekanligidan dalolat beradi.

O'rganish jarayonida moddiy qiymatliklarni qabul qilish, saqlash va berishga aloqador xodimlarning moddiy javobgarliklarini tashkil etishga maxsus e'tibor qaratiladi. Xodimlarning huquq va burchlari, ularning ish tartibi, qiymatliklarni qabul qilish va berish hamda ularni hujjatlashtirish tartibi, omborlarda natural o'lchovlarda hisobni yuritish, buxgalteriyaga hisobotlarni taqdim etish muddatlari ko'rsatilgan standartlar yoki yo'riqnomalarni ishlab chiqish va moddiy javobgar shaxslarga taqdim qilish moddiy qiymatliklarni saqlashni ta'minlashning muhim shartlaridan biri hisoblanadi.

Tovar-moddiy zaxiralarni saqlash joylarini ko'zdan kechirish mobaynida moddiy javobgar shaxslardagi hujjatlar bo'yicha ular qiymatliklarni qabul qilish va berishni rasmiylashtirish hamda omborxona hisobi daftari yoki kartochkalariga yozishni o'z vaqtida amalga oshirilayotganligi tekshiriladi. Hisobga olinmagan ortiqcha materiallar va tayyor mahsulotlar quyidagi yo'llar bilan vujudga kelishi mumkin:

– tayyor mahsulotlarni tayyorlash mobaynida xomashyolarni almashtirish;

– xomashyo va materiallarni topshiruvchilarning og'irlikdan urib qolishi, namligini oshirib ko'rsatish va ularning navlarini pasaytirish;

– tayyor mahsulotlarni xaridorlarga jo'natish mobaynida o'lchov, hisob va tarozidan urib qolishlar;

– moddiy qiymatliklarni yuklash, tashish, tushirish yoki saqlash mobaynida yo'qolgan deb asossiz dalolatnomalar tuzish va shunga o'xshash.

Hisobga olinmagan ortiqcha materiallar, odatda, alohida saqlanadi. Ularni aniqlash uchun omborxona hisobi daftari yoki kartochkalari ma'lumotlaridan foydalaniladi. Agar hisobga olinmagan ortiqcha materiallar bo'lsa, alohida turdagi materiallarning ma'lum davrlardagi chiqimi, qoidaga ko'ra, ularning kirimidan oshib ketadi. Bunday ortiqcha sarflashlar shu nomdagi materiallarning keyingi tushumlari va kirimlari hisobidan qoplanadi.

Ombor xo'jaligini ko'zdan kechirish va moddiy qiymatlilar saqlanishining nazoratini hujjatlar asosida tekshirish bilan izchil amalga oshirish tovar-moddiy zaxiralarning saqlanishi to'g'risida asoslangan xulosalar qilish va profilaktik tadbirlar ishlab chiqish imkonini beradi.

Tovar-moddiy zaxiralarining to'liq kirim qilinishini tekshirish mobaynida auditor mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarning shakllari va shartlarini, tanlangan baholash usulini, sotib olingan qiymatliklar bo'yicha QQS ni qoplash tartibini hisobga olishi zarur.

Tovar-moddiy zaxiralarining tushumi va kirim qilinishi mol yetkazib beruvchilar bilan tuzilgan shartnomalar va kuzatib boruvchi hujjatlar (tovar-transport yuk xatlar, schyot-fakturalar, qadoqlash yorliqlari, sifat guvohnomasi, qabul kvitansiyasi va boshqalar) asosida tekshiriladi.

Omborxona kirim hujjatlarini mol yetkazib beruvchilarning kuzatib boruvchi hujjatlari yoki materiallarni chakana savdoda naqd pulga sotib olish hujjatlari bilan solishtirish omborxonada sodir bo'lgan kirim muomalalarini tekshirishning umumiy usuli hisoblanadi.

Tezkor va xizmat yuzasidan uzatiladigan axborotlar ham auditorlik tekshiruvning obyekti hisoblanadi.

Masalan, kelgan yuk-larni hisobga olish jurnalidan moddiy qiymatliklarning assortimenti va yetkazib berish muddatlari to'g'risidagi ma'lumotlarni mol yetkazib beruvchilar bo'yicha olish mumkin. Auditor bunday hisobning mijoz-subyektda qanday tashkil etilganligini o'rganadi.

Xususan, har bir mol yetkazib beruvchi bo'yicha shartnomada materiallarning yetkazib berilish muddatlari va assortimenti ko'rsatilayotganligi hamda haqiqatda olingan materiallarning assortimenti, olinish sanasi ko'rsatilgan holda qabul qilinganligi tekshiriladi.

Operativ hisobda keltirilgan axborotlarning ishonchliligini aniqlash uchun auditor ularni buxgalteriya hisobida aks ettirilgan ma'lumotlar bilan taqqoslaydi. Kelayotgan yuklarni hisobga olish jurnali va mol yetkazib berish shartnomalarini hisobga olish kartochkalaridagi yozuvlar bo'yicha auditor tekshirilayotgan davr ichida qanday mol yetkazib berishlar amalga oshirilganligini aniqlashi mumkin.

Agar moddiy qiymatliklar jismoniy shaxslardan yoki yuridik shaxs huquqiga ega bo'lmagan tadbirkorlardan naqd pulga sotib olingan bo'lsa, auditor xarid dalolatnomalarining mavjudligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligiga e'tibor qaratadi.

Xarid dalolatnomasida quyidagi majburiy rekvizitlar bo'lishi lozim: sotuvchining pasport ma'lumotlari, moddiy qiymatliklarning nomi, miqdori va qiymati.

Olingan moddiy qiymatliklarni rasmiylashtiradigan ichki hujjatlarga yukni qabul qilib oluvchi shtamp bosilgan mol yetkazib beruvchilarning kuzatib boruvchi hujjatlari, kirim dalolatnomalari, kirim orderlari va yukni qabul qilish tartibiga ko'ra ayrim boshqa hujjatlar kiradi.

Sotib olingan moddiy qiymatliklarning to'g'ri baholanishi va to'liq kirim qilinishini tekshirishni boshlashda auditor moddiy qiymatliklarni hisobga oladigan vedomostlarda aks ettirilgan jami summalarning boshqa hisob registrlari ma'lumotlariga mosligini aniqlaydi.

6010 – «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi) va 7010 – «Mol yetkazib beruvchilar va

pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi) bo'yicha sintetik hisob registrlari ma'lumotlari hamda omborxonalarning kirim hujjatlari bo'yicha auditor olingan materiallarning miqdori va yuklarni qabul qilishning to'g'ri rasmiylashtirilishini aniqlaydi.

Buning uchun mol yetkazib beruvchilarning puli to'langan schyotlari va boshqa to'lov hujjatlarining kirim orderlari, qabul qilish dalolatnomalari hamda omborxona hisobi kartochkalaridagi yozuvlar bilan taqqoslaydi.

Moddiy qiymatliklarning to'liq kirim qilinganligini tekshirishda auditor mol yetkazib beruvchilarning hisobga olinmagan schyotlarini aniqlash maqsadida, mol yetkazib beruvchilardan kreditor qarzlarning haqqoniyligiga e'tibor qaratadi.

Buning uchun u buxgalteriya hisobi registrlaridagi yozuvlarni taqdim qilingan schyotlar, shartnomalar va mol yetkazib beruvchilarga to'langanlik to'g'risidagi pul hujjatlari ma'lumotlari bilan solishtiradi.

Tovar-moddiy zaxiralarining kirimiga doir muomalalarni hujjatlar bo'yicha tekshirish mobaynida qabul qilishning miqdor va sifat qoidalariga rioya qilinishi; qabul qilish dalolatnomalari, tijorat dalolatnomalari, qabul qilishda aniqlangan tafovut dalolatnomalarining to'g'ri rasmiylashtirilishi; moddiy javobgar shaxslar hisobotlari va isbotlovchi hujjatlar reyestrlarining buxgalteriyaga o'z vaqtida taqdim qilinishi aniqlanadi.

Tafovutlar aniqlanganida hujjatlarni qarama-qarshi tekshiruvdan o'tkazish zarur.

Moddiy qiymatliklarning to'liq kirim qilinganligini tekshirishda ichki hujjatlar mol yetkazib beruvchilarning kuzatib boruvchi hujjatlari bilan solishtiriladi.

Auditor olingan moddiy qiymatliklar sifati va miqdoridagi tafovutlarning dalolatnomalar bilan to'g'ri rasmiylashtirilganligi va mol yetkazib beruvchilarga yoki transport tashkilotlariga (masalan, avtobaza, temir yo'l kompaniyasi) o'z vaqtida da'vo qo'zg'atilganligini o'rganadi.

Ayrim hollarda bunday tafovutlar moddiy qiymatliklarni o'zlashtirish va kamomadni yashirish maqsadida qalbaki dalolatnomalarni rasmiylashtirish oqibatida yuzaga kelishi mumkin.

5.3. Tovar-moddiy zaxiralarni inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi, sifati va to'liqligini tekshirish

Tovar-moddiy zaxiralarini inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi 19-son BHMS[1] da belgilab berilgan. Unga ko'ra, inventarizatsiyaning asosiy maqsadi mol-mulkning haqiqatda mavjudligini aniqlash, haqiqatda mavjud mol-mulkni buxgalteriya hisobi ma'lumotlari bilan qiyoslash, majburiyatlar hisobda to'g'ri aks ettirilganligini tekshirishdir.

Joylashgan yeri va barcha turdagi moliyaviy majburiyatlaridan qat'i nazar, xo'jalik yurituvchi subyektning barcha mol-mulki inventarlanishi kerak.

Bundan tashqari, ishlab chiqarish zaxiralari va xo'jalik yurituvchi subyektga qarashli bo'lmagan, lekin buxgalteriya hisobida qayd etilgan (mas'uliyatli saqlanishda bo'lgan, ijaraga olingan, qayta ishlash uchun olingan) boshqa turdagi mol-mulklar, shuningdek, biror-bir sababga ko'ra hisobga olinmagan mol-mulk inventarlanishi kerak.

Mol-mulkning inventarizatsiyasi uning joylashgan yeri va moddiy javobgar shaxs bo'yicha o'tkaziladi.

Quyidagi hollarda inventarizatsiya o'tkazilishi shart:

– mol-mulk ijaraga berilganda, sotib olinganda, sotilganda, shuningdek, davlat subyekti o'zgartirilgan (davlat tasarrufidan chiqarilgan) chog'da qonunchilikda nazarda tutilgan hollarda;

– yillik moliyaviy hisobotni tuzish oldidan, inventarizatsiya hisobot yilining 1-oktabridan kechiktirmay o'tkaziladigan mol-mulkdan tashqari.

4-son BHMS[2] ga binoan tovar-moddiy zaxiralar bir yilda kamida bir marta inventarizatsiya qilinadi. Pul mablag'lari, pul hujjatlari, boyliklar va qat'iy hisobdagi blanklar oyda bir marta, yonilg'i-moylash materiallari, oziq-ovqat mahsulotlari – har

---

[1] 19-son «Inventarlashni tashkil qilish va o'tkazish« nomli BHMS 1999-yil 19-oktabrda EG/17-19-2075-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va Adliya vazirligida 1999-yil 2-noyabrda 833-son bilan ro'yxatga olingan.

[2] 4-sonli «Tovar-moddiy zaxiralar» nomli BHMS. O'zbekison Respublikasi Adliya vazirligida 1998-yil 28-avgustda ro'yxatga olingan.

chorakda, qimmatbaho metallar – tarmoq yo'riqnomalariga muvofiq inventarizatsiya qilinadi.

Ayrim joylar va mavsumiy tusda ishlaydigan subyektlarda ishlab chiqarish zaxiralari ular eng kam miqdorda qolganda quyidagi hollarda inventarizatsiya qilinadi:

– asosiy vositalar va tovar-moddiy boyliklar qayta baholanganda;

– moddiy javobgar shaxslar almashganda (ishlarni qabul qilish – topshirish kunida);

– o'g'irlik yoki suiiste'mol, shuningdek, boyliklarni ishdan chiqarish dalillari aniqlanganda;

– tabiiy ofatlar, yong'inlar falokatlar yoki g'ayritabiiy sharoitlar yuzaga keltirgan boshqa favqulodda vaziyatlar yuz berganda;

– xo'jalik yurituvchi subyekt tugatilganda (qayta tashkil etilganda) tugatish (ajratish) balansini tuzish oldidan va qonunchilikda nazarda tutilgan boshqa hollarda.

Umumiy (jamoaviy) moddiy javobgarlik sharoitida inventarizatsiya jamoa rahbari o'zgarganda, jamoadan uning 50 % dan ortiq a'zolari chiqib ketganda, shuningdek, jamoaning bitta yoki bir nechta a'zosi talabi bilan o'tkaziladi.

Hisobot yilidagi inventarizatsiyalar miqdori, ularni o'tkazish sanasi, mol-mulk va moliyaviy majburiyatlar ro'yxati xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari tomonidan belgilanadi.

Inventarizatsiyani o'tkazish uchun xo'jalik yurituvchi subyektlar tarkibida:

– xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari yoki uning o'rinbosari (komissiya raisi);

– bosh buxgalter;

– boshqa mutaxassislar (muhandislar, iqtisodchilar, texniklar va hokazolar) bo'lgan doimiy ishlaydigan inventarizatsiya komissiyalari tuziladi.

Inventarizatsiya komissiyasi tarkibiga xo'jalik yurituvchi subyektning ichki audit vakillari kiritilishi mumkin.

Ishlar hajmi katta bo'lganda mol-mulk va moliyaviy majburiyatlarni inventarizatsiyani bir vaqtda o'tkazish uchun tarkibida:

– inventarizatsiyani tayinlagan xo'jalik yurituvchi subyekt rahbarining vakili (komissiya raisi);

– mutaxassislar: tovarshunos, muhandis, texnolog, mexanik, ish yurituvchi, iqtisodchi, buxgalteriya xodimi va boshqalar bo'lgan ishchi inventarizatsiya komissiyalari tuziladi.

Komissiya tarkibiga inventarizatsiya qilinayotgan boyliklar, narxlar va birlamchi hisobni yaxshi biladigan tajribali xodimlar kiritilishi kerak.

Birgina moddiy javobgar shaxslarda xuddi shu xodimni ketmaket ikki marta ishchi inventarizatsiya komissiyasining raisi qilib tayinlash taqiqlanadi.

Doimiy ishlaydigan va ishchi inventarizatsiya komissiyalarining shaxsiy tarkibini xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari tasdiqlaydi.

Inventarizatsiyani o'tkazish chog'ida komissiyaning aqalli bitta a'zosi yo'q bo'lsa, bu hol inventarizatsiya natijalarini haqiqiy emas, deb topish uchun asos bo'lib xizmat qiladi.

Doimiy ishlaydigan inventarizatsiya komissiyalari:

– boyliklar saqlanishini ta'minlashga doir profilaktika ishlarini o'tkazadi, zarurat bo'lganda o'z majlislarida boyliklarning saqlanishi masalalari bo'yicha sex, bo'lim, shu'ba rahbarlarining axborotlarini tinglaydi;

– inventarizatsiya o'tkazilishini tashkil etadi va ishchi inventarizatsiya komissiyalari a'zolariga yo'l-yo'riq beradi;

– inventarizatsiya to'g'ri o'tkazilganini nazorat tariqasida tekshiruvlarni amalga oshiradi, shuningdek, inventarizatsiyalar orasidagi davrda saqlash va qayta ishlash joylarida tovar-moddiy boyliklarni tanlab inventarizatsiyadan o'tkazadi;

– inventarizatsiya natijalari to'g'ri chiqarilganini, bazalar, omborlar, omborxonalar, sexlar, qurilish uchastkalari va boshqa saqlash joylarida boyliklarni qayta navlarga ajratish bo'yicha takliflar asosli ekanligini tekshiradi;

– zarur hollarda (inventarizatsiyani o'tkazish qoidalari jiddiy buzilganligi aniqlangan va boshqa hollarda) xo'jalik yurituvchi subyekt rahbarining topshirig'iga binoan takroriy yalpi inventarizatsiyalarni o'tkazadi;

– boyliklar kamomadi yoki ularni shikastlashga, shuningdek, boshqa buzilishlarga yo'l qo'ygan shaxslardan olingan tushuntirishlarni ko'rib chiqadi va aniqlangan kamomadlar hamda boy-

liklarni shikastlashdan ko'rilgan talafotlarni bir izga solish tartibi to'g'risida taklif beradi.

Ishchi inventarizatsiya komissiyalari:

— saqlash va ishlab chiqarish joylarida boyliklar va pul mablag'lari inventarizatsiyani amalga oshiradi;

— xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalteriyasi bilan birgalikda inventarizatsiya natijalarini aniqlashda ishtirok etadi va kamomadlar hamda qayta navlarga ajratish chog'idagi ortiqcha chiqishlarni hisobga olish hamda tabiiy yo'qolish me'yorlari doirasida kamomadlarni hisobdan o'chirish bo'yicha takliflar ishlab chiqadi;

— tovar-moddiy boyliklarni qabul qilish, saqlash va berishni tartibga solish, hisobga olishni yaxshilash va ular saqlanishini nazorat qilishni tartibga solish masalalari, shuningdek, me'yordan ortiqcha va ishlatilmaydigan moddiy boyliklarni sotish bo'yicha takliflar kiritadi.

Quyidagi hollarda:

a) xo'jalik yurituvchi subyekt rahbarining buyrug'iga muvofiq inventarizatsiyani o'z vaqtida o'tkazish va uni o'tkazish tartibiga rioya qilish uchun;

b) hisob-kitoblarda tekshirilayotgan asosiy vositalar, tovar-moddiy boyliklar, pul mablag'lari va vositalarning haqiqatdagi qoldiqlari to'g'risidagi ma'lumotlar ro'yxatga to'liq va aniq qayd etilishi uchun;

d) tovar-moddiy boyliklarning ular narxi belgilanadigan farqlovchi belgilari (turi, navi, rusumi, hajmi, preyskurant bo'yicha tartib raqami, artikuli va h.k.) ro'yxatda to'g'ri ko'rsatilishi uchun;

e) belgilangan tartibga muvofiq inventarizatsiya materiallari to'g'ri va o'z vaqtda rasmiylashtirilishi uchun javob beradi.

Inventarizatsiya komissiyalari a'zolari tovarlar, materiallar va boshqa boyliklar kamomadi va ishlatib yuborgani yoki ortiqcha chiqqanini yashirish maqsadida ro'yxatga boyliklarning haqiqatdagi qoldiqlari to'g'risida ataylab noto'g'ri ma'lumotlarni kiritganlik uchun belgilangan tartibga muvofiq javobgarlikka tortiladilar. Molmulkning haqiqatdagi mavjudligini tekshirishni boshlashdan oldin inventarizatsiya komissiyasi inventarizatsiya paytidagi eng so'nggi kirim-chiqim hujjatlarini yoki moddiy vositalar va pul mablag'lari harakati to'g'risidagi hisobotlarni olishi kerak.

Inventarizatsiya komissiyasining raisi hisobotlarga ilova qilingan barcha kirim-chiqim hujjatlariga «inventarizatsiyagacha ...da (sana)» deb ko'rsatgan holda viza qo'yadi, bu esa buxgalteriyaga hisob ma'lumotlari bo'yicha inventarizatsiyani boshlash paytida mol-mulk qoldiqlarini aniqlash uchun asos bo'lib xizmat qilishi kerak.

Takrorlash uchun savollar

1. *Tovar-moddiy zaxiralar auditining maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari nimalardan iborat?*
2. *Tovar-moddiy zaxiralar auditining ketma-ketligi qanday?*
3. *Tovar-moddiy zaxiralar mavjudligi va saqlanishi qanday tekshiriladi?*
4. *Tovar-moddiy zaxiralar omborxona va boshqa saqlash joylaridagi hisobi qanday tekshiriladi?*
5. *Tovar-moddiy zaxiralarini baholashning to'g'riligi qanday tekshiriladi?*
6. *Tovar-moddiy zaxiralar sotilishi va boshqacha tarzda hisobdan chiqarilishi qanday tekshiriladi?*
7. *Tugallanmagan ishlab chiqarishlarni tekshirishning xususiyatlari nimalardan iborat?*
8. *Tovar-moddiy zaxiralari inventarizatsiyasini o'tkazish muddatlari va tartibi qanday?*
9. *Inventarizatsiya materiallarini rasmiylashtirishda qaysi me'yoriy hujjatga asoslaniladi?*
10. *Tovar-moddiy zaxiralar bo'yicha katta summada kamomad aniqlanganda, auditorning xatti-harakati qanday bo'lishi kerak?*

6-mavzu. MAHSULOT (ISH, XIZMAT)LAR ISHLAB CHIQARISH, TANNARX HISOBLASH VA SOTISH BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

6.1. Ishlab chiqarish xarajatlari auditining maqsadi, me'yoriy asoslari va xususiyatlari. Auditining rejasi va dasturini tuzish

Ishlab chiqarishning asosiy maqsadi – tovar-moddiy zaxiralarini (materiallar, mehnat va ustama xarajatlar) yakuniy mahsulotga aylantirishdir. Bu holatda auditning maqsadi ishlab chiqarish xarajatlarining asosli shakllanganligi va to'g'ri hisobga olinganligini tekshirishdan iborat, chunki, pirovard natijada, ishlab chiqarilgan mahsulot (sotib olingan tovar) larning sotishdan olingan yakuniy moliyaviy natijaning ishonchliligi ularga bog'liq. Ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlar auditining vazifalari quyidagilardan iborat:

a) dastlabki hujjatlar va hisob registrlari ma'lumotlari bo'yicha ishlab chiqarish xarajatlari, davr hamda moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarning tarkibi va tizimini o'rganish;

b) ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlar bilan bog'liq bo'lgan muomalalar buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilganligini aniqlash;

d) ma'lumotlar to'plash uchun auditorlik muolajalarini amalga oshirish va h.k.

Ishlab chiqarish va boshqa xarajatlar bo'yicha operatsiyalar to'g'risida ma'lumot manbalari quyidagilar hisoblanadi:

– yuk xatlari, talabnomalar, materiallarni cheklab olish xaritalari;

– buyurtma-varaqalar (zakaz-naryad);

– ish vaqtini hisobga olish tabellari;

– hisob-kitob varaqalari;

– 2010, 2310, 2510-sonli va boshqa schyotlar bo'yicha hisob registrlari (jurnal-orderlar, qaydnomalar va h.k.);

Bosh kitob va boshqalar.

Tekshiruv obyektini tartibga soluvchi asosiy qonunchilikka oid va me'yoriy hujjatlar bo'lib quyidagilar hisoblanadi:

1. O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi. 2002-yil 30-avgust holatiga o'zgartirishlar bilan. 1996-yil 29-avgustda 257-1-sonli O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi qarori bilan 1997-yil 1-martdan kuchga kirgan.

2. O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi. 2008-yil.

3. O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida» gi qonuni. 1996-yil 30-avgustda tasdiqlangan.

4. O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni (yangi tahriri). 2000-yil 26-mayda tasdiqlangan.

5. O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999-yil 5-fevraldagi 54-sonli qarori bilan tasdiqlangan «Mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi Nizom».

6. 21-sonli «Xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xo'jalik faoliyatining buxgalteriya hisobi hisobvaraqlar rejasi va uni qo'llash haqida yo'riqnoma». 2002-yil 9-sentabrda 103-son bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 2002-yil 23-oktabrda 1181-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatga olingan.

7. 4-sonli «Tovar moddiy zaxiralari» O'zbekiston Respublikasi BHMS. 1998-yil 28-avgustda 486-son bilan O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida ro'yxatga olingan.

8. Umumdavlat soliqlarini hisoblash va budjetga to'lash to'g'risida yo'riqnomalar.

9. Mahalliy soliqlar va yig'imlarni hisoblash hamda budjetga to'lash to'g'risida yo'riqnomalar.

10. O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyatining milliy standartlari. – T.: O'BAMA – 2004.

11. Moliyaviy hisobot shakllari, 2002-yil 27-dekabrda O'zR Moliya vazirining 140-sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan.

Auditor ishlab chiqarish xarajatlari hisobi, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlar tizimini yoppasiga o'rganib chiqadi. Lekin, auditning yuqorida qayd etilgan maqsadi – ishlab chiqarish xarajatlari hisobi, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlar auditini bajarishga kirishishdan avval, ishlab chiqarish va xarajatlar jarayoni bo'yicha ichki nazorat tizimining kuchli va zaif tomonlarini baholash maqsadida dastlabki sharhni

tayyorlash lozim. Sharh natijalariga ko'ra, subyekt ma'muriyatining ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarga nisbatan bo'lgan munosabati aniqlanadi.

Ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy natijalar auditining obyekti quyidagi 6.1-jadvalda keltirilgan.

6.1-jadval

Ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy natijalar auditining obyekti

Ko'rsatkichlar nomi	**Schyotlar raqami**	**Moliyaviy hisobot shakllaridagi ko'rsatkichlar**		
		1-shakl	2-shakl	4-shakl
		Satr raqami	Satr raqami	Satr raqami
1	2	3	4	5
Tugallanmagan ishlab chiqarish	2000, 2100, 2300, 2700	160		
Kelgusi davr xarajatlari	3100	190		
Kelgusi davr xarajatlari va to'lovlari uchun zaxiralar	8900	470		
Mahsulot (ish, xizmat)larni sotishdan sof tushum			010	
Sotilgan mahsulot (ish, xizmat)larning tannarxi			020	
Mahsulot (ish, xizmat)lar sotishning yalpi foydasi			030	
Davr xarajatlari			040	
Asosiy faoliyatning boshqa daromadlari			090	
Asosiy faoliyatning foydasi (zarari) (satr. 030−040+090)			100	
Umumxo'jalik faoliyatining foydasi (zarari) (satr.100+110−170)			220	
Favqulotdagi foyda va zararlar			230	
Hisobot davrining sof foydasi (zarari) (satr.240−250−260)			270	
Mahsulot (tovar, ish va xizmat)larni sotishdan kelib tushgan pul mablag'lari			010	

Auditor, auditni rejalashtirishda auditorlik tekshiruvini o'tkazish bosqichlari ketma-ketligini, ma'lumotlarni olish uchun muayyan manbalarni va auditorlik tavakkalchiligini aniqlashi lozim. Shuning uchun audit dasturini tayyorlash foyda beradi. Bunday dastur namunasi 6.2-jadvalda keltirilgan.

6.2-jadval

Ishlab chiqarish xarajatlari auditining dasturi

Tekshirilayotgan subyekt.
Audit davri.
Odam-soat miqdori.
Auditorlik guruhi rahbari.
Auditorlik guruhi tarkibi.
Rejalashtirilgan auditorlik tavakkalchiligi.
Rejalashtirilgan ahamiyatlilik darajasi.

T.r.	Audit bo'limlari bo'yicha auditorlik muolajalar ro'yxati	O'tkazish davri	Ijrochi	Auditorning ishchi hujjatlari	Izoh
1	2	3	4	5	6
1.	Ishlab chiqarishga oid moddiy xarajatlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini tekshirish va ularni bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Ishlab chiqarish moddiy xarajatlari to'g'risida hisobot, jurnal-orderlar, mashinogrammalar	
2.	Ishlab chiqarishga oid mehnatga haq to'lash xarajatlari hisobi bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini tekshirish va bosh kitob ma'lumotlari bilan solishtirish			Ish haqini hisobga olish tabeli, hisob-kitob qaydnomalari, jurnal-orderlar, mashinogrammalar	
3.	Ishlab chiqarishga oid ijtimoiy sug'urta ajratmalari bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini tekshirish va ularni bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Ijtimoiy sug'urta ajratmalari hisobi, mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitob qaydnomalari, jurnal-orderlar, mashinogrammalar	

6.2-jadvalning davomi

1	2	3	4	5	6
4.	Asosiy vositalar va ishlab chiqarishga oid nomoddiy aktivlar eskirishi bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini tekshirish va ularni bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Asosiy vositalar eskirishining hisobi, nomoddiy aktivlar eskirishining hisobi	
5.	Ishlab chiqarishga oid boshqa xarajatlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarini tekshirish va bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Buxgalteriya hisobi, jurnal-orderlar	
6.	Davr xarajatlari bo'yicha hisob registrlarini tekshirish va ularni bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Shartnomalar, schyot-fakturalar, talabnomalar, yukxatlari, bajarilgan ishlar bo'yicha dalolatnomalar	
7.	Moliyaviy faoliyat xarajatlari bo'yicha hisob registlarini tekshirish va ularni bosh kitob schyotlari bilan solishtirish			Shartnomalar, foiz to'lovlari bo'yicha jadvallar, valutalarning amaldagi kursi bo'yicha hisoblar	
8.	Ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarni inventarizatsiya qilish			Inventarizatsiya qaydnomalari, inventarizatsiya dalolatnomalari	
9.	Subyektda ishlab chiqarish xarajatlari, davr xarajatlari va moliyaviy faoliyat bo'yicha xarajatlarning inventarizatsiya natijalarini tekshirish			Inventarizatsiya qaydnomalari, ishlab chiqarish moddiy xarajatlar bo'yicha hisobotlar, jurnal-orderlar, mashinogrammalar	
10.	Xomashyo va materiallar kirimi ro'yxatlarini tayyorlash: xomashyo va materiallar kelib tushishi bo'yicha hujjatlar to'g'ri tuzilganligini tasdiqlash			Shartnomalar, schyot-fakturalar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, hisob registrlari, bosh kitob	

6.2-jadvalning davomi

1	2	3	4	5	6
11.	Xomashyo va materiallar xarajatlanishi va sotilishi bilan bog'liq moliyaviy natijalar va soliqqa solish to'g'ri shakllanganligini tahlil qilish			Xomashyo va materiallarni ro'yxatga olish daftari, soliqlar bo'yicha hisoblar	
12.	Sotib olingan xomashyo va materiallar bo'yicha QQS to'g'ri hisoblanganligini tekshirish			Soliqlar bo'yicha hisoblar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, yukxatlari, jurnal-orderlar, bosh kitob	
13.	Asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar bo'yicha eskirish to'g'ri hisoblanganligini tekshirish			Hisob siyosati, asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar bo'yicha eskirishni hisoblash qaydnomalari	
14.	Eskirish ajratmalari xarajatlarning tegishli schyotlariga to'g'ri o'tkazilganligini tekshirish			Eskirish ajratmalarini taqsimlash qaydnomalari, 10-sonli jurnal-order va boshqa hisob registrlari	
15.	Xomashyo va materiallar to'g'ri xarajatlanishi (hisobdan chiqarilishi)ni tekshirish			Shartnomalar, schyot-fakturalar, yukxatlari, hisobdan chiqarish dalolatnomalari, materiallarni hisobga olish varaqalari, bosh kitob	

Shunday qilib, mahsulot ishlab chiqarish xarajatlari auditi xarajat kalkulatsiya moddalari bo'yicha ishlab chiqarish turlari, xarajatlarning vujudga kelish joylari, mahsulot turlari bo'yicha o'tkaziladi.

6.2. Mahsulot tannarxiga kiritiladigan xarajatlar auditi

Ishlab chiqarish xarajatlari va mahsulotlar tannarxini hisoblashni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishdan maqsad, sodir bo'lgan xo'jalik muomalalarini hisobga olish va soliqqa tortishda qo'llanilayotgan tartibning O'zbekiston Respublikasi me'yoriy hujjatlari talablariga muvofiqligini aniqlashdan iborat.

Subyektlarda ishlab chiqarish xarajatlari va soliqqa tortish hisobini tartibga soluvchi asosiy hujjat O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999-yil 5-fevraldagi 54-sonli qarori bilan tasdiqlangan «Mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarish va sotish xarajatlarining tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi to'g'risidagi Nizom» bo'lib hisoblanadi.

Ishlab chiqarish xarajatlari hisobining to'g'riligini va mahsulot, ish hamda xizmatlar tannarxi to'g'risidagi hisobotni tuzishning to'g'riligini aniqlash uchun quyidagilarni tekshirish lozim:

1. Hisobot davridagi haqiqiy xarajatlarning ishlab chiqarish xarajatlari schyotlarida o'z vaqtida, to'liq va ishonarli aks ettirilishi.

2. Ishlab chiqarishga xarajat qilingan xomashyolar, materiallar, yoqilg'ilar, ehtiyot qismlar va yoqilg'i-moylash materiallarini baholashning to'g'riligi.

3. Belgilangan xarajat smetalari, lavozim maoshlari, tarif stavkalari, ishlab chiqarish xodimlarining mehnatiga haq to'lash va mukofatlash haqidagi Nizomga rioya qilish ustidan nazoratning ta'minlanganligi.

4. Noishlab chiqarish xarajatlari va yo'qotishlarning paydo bo'lish sabablari hamda hisobdan o'chirilishning asoslanganligi hamda ularni kamaytirish bo'yicha qabul qilingan chora-tadbirlar.

5. Asosiy vositalar va nomoddiy aktivlarga eskirish hisoblashning to'g'riligi.

6. Tovarlar, YOMM va boshqa qiymatliklar tabiiy kamayishini hisobdan o'chirishning to'g'riligi.

7. Quyidagi xarajatlarni mahsulot (ish, xizmat)lar tannarxiga qo'shishning to'g'riligi va asoslanganligi:

– ta'sis hujjatlariga muvofiq, qo'shma subyektda ishlab chiqarishda bevosita ishlaydigan chetel fuqarolariga berilgan turarjoylar va kommunal xizmatlar uchun to'lovlar;

– xizmat safari va yo'lda bo'lgan vaqt turarjoy ijarasi, xizmat safari joyiga borib qaytish yo'l xarajatlari uchun tasdiqlangan me'yorlar doirasida ishlab chiqarish faoliyati bilan bog'liq chetel xizmat safari xarajatlari.

Asosiy xarajatlar, ishlab chiqarishni tashkil etish va boshqarish xarajatlarining to'g'ri va asoslangan hamda me'yorlarga muvofiqligini tekshiriladi. Mahsulot (ish, xizmat) larning rejadagi va hisobot

kalkulatsiyasining to‘g‘riligini xarajat moddalari bo‘yicha tekshiriladi. Natijada reja va haqiqiy tannarx o‘rtasidagi tafovutlar moddalar bo‘yicha tahlil qilinib, tafovutlar sababi aniqlanadi. Xomashyo va materiallarni sarflashning to‘g‘riligi, baholar to‘g‘riligini tekshirish metodlari, mahsulot (ish, xizmat) birligiga to‘g‘ri keladigan xarajat me’yoriga rioya qilinishi tekshiriladi.

Auditor shuni yaxshi bilishi zarurki, mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxi buxgalteriya hisobida oddiy faoliyat turlari bo‘yicha hisobot davrida mahsulot ishlab chiqarish (ish bajarish, xizmat ko‘rsatish) va realizatsiya bilan bog‘liq xarajatlar yig‘indisi kabi aniqlanadi.

Xo‘jalik faoliyatidagi dalillarning vaqtinchalik aniqlik tamoyili tannarxni to‘g‘ri shakllantirish uchun tovar-moddiy zaxira (ish, xizmat) lar qiymatining to‘langanlik dalili emas, balki ularni ishlatish (xarajatlash) dalili ahamiyatli ekanligini bildiradi. Masalan, auditorga tekshiruv o‘tkazish uchun taqdim qilingan hujjatlar mazmunidan ma’lum bo‘lishicha, tekshirilayotgan subyekt tomonidan o‘tgan yili dekabr oyida keyingi yil uchun ishlab chiqarish binolarining ijara haqi to‘langan.

Ushbu xarajat shu vaqtning o‘zida, ya’ni o‘tgan yili dekabr oyida mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxiga olib borilgan. Auditor ushbu xo‘jalik muomalasini asossiz, ya’ni o‘tgan yildagi mahsulot (ish, xizmat) lar tannarxini sun’iy ravishda oshirgan va moliyaviy natijani hamda foyda solig‘ini pasaytirgan deb topdi va tuzatish kiritishni tavsiya qildi.

Shu bilan birga to‘langan ijara haqi keyingi yil davomida umumiy summaning 1/12 qismi miqdorida har oyda xarajatga hisobdan o‘chirishi lozimligini tushuntirdi.

O‘zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to‘g‘risida»gi qonunning 9-moddasiga muvofiq, subyektda sodir etilgan barcha xo‘jalik muomalalari amalga oshirilayotgan vaqtda yoki amalga oshirilib bo‘lingandan so‘ng tegishli dastlabki hujjatlar bilan rasmiylashtirilishi lozim.

Xarajatlarni hujjatlashtirish tamoyili auditorning xarajatlarni asoslash uchun isbotlovchi hujjatlarning mavjudligi hamda ushbu muomalalarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to‘g‘riligini tasdiqlash vazifasini belgilab beradi.

6.3. Davr xarajatlari auditi

Davr xarajatlariga kiritiladigan xarajatlar tarkibi «... xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom» ga muvofiq aniqlanadi.

Auditor davr xarajatlarini hisobga olishni va moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotni tuzishning to'g'riligini nazorat qilish maqsadida quyidagilarni tekshirishi lozim:

– 9410 – «Sotish xarajatlari»;

– 9420 – «Ma'muriy xarajatlar»;

– 9430 – «Boshqa operatsion xarajatlar»;

– 9440 – «Kelgusida soliqqa tortiladigan bazadan chegiriladigan hisobot davri xarajatlari» bo'yicha o'z vaqtida, ishonarli va to'liq aks ettirilishining ta'minlanishi;

– «Ma'muriy-boshqaruv xodimlari mehnatiga haq to'lash va mukofotlash haqidagi Nizom», lavozim maoshlarining belgilangan xarajatlar smetasiga rioya qilinishi ustidan nazoratning ta'minlanishi. Shuningdek, audit jarayonida quyidagi xarajatlarni davr xarajatlariga kiritishning asoslanganligi va o'z vaqtidaligi tekshiriladi;

– reklama xarajatlari (nashriyotda e'lon qilish, radiodan eshittirish va televideniye orqali ko'rsatish, reklama mahsulotlarini ishlab chiqish va chop etish, stendlar va shitlar tayyorlash, video va diafilmlar namoyish etish va boshqalar);

– subyektning O'zbekiston Respublikasi hududida va xorijdagi yarmarkalar va ko'rgazmalarda ishtirok etishiga doir xarajatlar (eksponatlarni tayyorlash va yetkazib berish, modellar va maketlar tayyorlash, adabiyotlar va texnik hujjatlarni nashr qilish);

– mahsulot (ish, xizmat)larni eksport qilish bilan bog'liq xarajatlar;

– bojxona tadbirlari uchun to'lovlar;

– import muomalalarini amalga oshirishda vositachilik qiladigan tashkilotlarga to'lanadigan komission to'lovlar summalari;

– bojxona to'lovlari, shuningdek, tovarlar va boshqa mulklarni import qilish bilan bog'liq bo'lgan bojxonada amalga oshiriladigan rasmiylashtirish o'tkazish uchun to'lovlar;

– material qiymatliklarni sotib olish va tashib keltirish xarajatlari; belgilangan me'yorlar va boshqaruv tomonidan tasdiqlangan smetalar doirasidagi subyekt faoliyati bilan bog'liq vakillik xarajatlari

(shtatda turmaydigan tarjimonlar xizmatiga haq to'lash, ish yuzasidan muzokaralar vaqtida chetellik vakillarning rasmiy qabulini o'tkazishga doir xarajatlar).

Bunda qilingan xarajatlarning asoslanganligi va tasdiqlovchi hujjatlar (schyotlar, do'konlar va restoranlarning cheklari va boshqalar) ning mavjudligiga alohida e'tibor berish zarur.

Takrorlash uchun savollar

1. *Ishlab chiqarish xarajatlari deb nimaga aytiladi?*
2. *Ishlab chiqarish xarajatlari auditining maqsadi nimadan iborat?*
3. *Ishlab chiqarish xarajatlari auditining ma'lumot manbalari bo'lib qaysi me'yoriy hujjatlar hisoblanadi?*
4. *Asosiy ishlab chiqarish xarajatlarini tekshirish ketma-ketligi qanday?*
5. *Davr xarajatlarini tekshirish tartibi qanday?*
6. *Mahsulot tannarxini aniqlash uchun xarajatlarni guruhlash qaysi me'yoriy hujjatda belgilangan?*

7-mavzu. XODIMLAR BILAN MEHNATGA HAQ TO'LASH BO'YICHA MUOMALALARI AUDITINING USLUBI

7.1. Auditning maqsadi, ma'lumot manbalari. Buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi holatini tekshirish

Tashkiliy-huquqiy shakllaridan qat'i nazar korxonalardagi mehnat jarayoni ishtirokchilari (xodimlar va ish beruvchilar) o'rtasidagi munosabatlarni tartibga soluvchi respublika mehnat qonunchiligining asosiy hujjati O'zbekiston Respublikasining Mehnat kodeksi[1] (O'zR MK) hisoblanadi. Unda xodimlarning asosiy mehnat huquqlari belgilangan.

«Har bir xodim:

– o'z mehnati uchun qonun hujjatlarida belgilangan eng kam oylik ish haqidan oz bo'lmagan miqdorda haq olish;

– muddatlari chegarasi belgilangan ish vaqtini o'rnatish, bir qator kasblar va ishlar uchun ish kunini qisqartirish, har haftalik dam olish kunlari, bayram kunlari, shuningdek, haq to'lanadigan yillik ta'tillar berish orqali ta'minlanadigan dam olish;

– xavfsizlik va gigiyena talablariga javob beradigan sharoitlarda mehnat qilish;

– kasbga tayyorlash, qayta tayyorlash va malakasini oshirish;

– ish bilan boqliq holda sog'ligiga yoki mol-mulkiga yetkazilgan zararning o'rnini qoplash;

– kasaba uyushmalariga hamda xodimlar va mehnat jamoalarining manfaatlarini ifoda etuvchi boshqa tashkilotlarga birlashish;

– qariganda, mehnat qobiliyatini yo'qotganda, boquvchisidan mahrum bo'lganda va qonunda nazarda tutilgan boshqa hollarda ijtimoiy ta'minot olish;

– o'zining mehnat huquqlarini himoya qilish, shu jumladan, sud orqali himoya qilish va malakali yuridik yordam olish;

---

[1] O'zbekiston Respublikasining Mehnat kodeksi. O'zR. 1995-yil 21-dekabrdagi Qonuni bilan tasdiqlangan va 1996-yil 1-apreldan amalga kiritilgan.

– jamoalarga doir mehnat nizolarida o‘z manfaatlarini quvvatlash huquqiga egadir»[1].

Audit jarayonida auditor, ayrim korxona darajasida ishga haq to‘lash va ish beruvchi bilan xodim o‘rtasidagi ijtimoiy-mehnat munosabatlarini tartibga solish unda qabul qilingan ichki me’yoriy hujjatlar-mehnat shartnomalari asosida amalga oshirilganligi, ular korxona rahbariyati tomonidan mehnat jamoasi vakillari ishtirokida ishlab chiqilganligiga alohida e’tibor berishi lozim.

Mehnat shartnomalari[2]:

– ish beruvchi bilan mehnat jamoasi vakil qilgan shaxs o‘rtasida (jamoa shartnomasi);

– ish beruvchi va ayrim xodimlar o‘rtasida (mehnat shartnomasi, to‘liq moliyaviy mas’uliyat haqidagi shartnoma) tuzilishi mumkin.

– quyidagilar ish beruvchilar bo‘lishi mumkin:

– korxonalar, shu jumladan, ularning alohida tarkibiy bo‘linmalari o‘z rahbarlari timsolida;

– mulkdorlarning o‘zi ayni bir vaqtda rahbar bo‘lgan xususiy korxonalar;

– o‘n sakkiz yoshga to‘lgan ayrim shaxslar qonun hujjatlarida nazarda tutilgan hollarda.

– ish beruvchi:

– korxonani boshqarish va o‘z vakolatlari doirasida mustaqil qarorlar qabul qilish;

– qonun hujjatlariga muvofiq yakka tartibdagi mehnat tuzish va bekor qilish;

– mehnat shartnomasida shart qilib ko‘rsatilgan ishni lozim darajada bajarishni xodimdan talab qilish;

– o‘z manfaatlarini himoya qilish uchun boshqa ish beruvchilar bilan jamoat birlashmalari tuzish va bunday birlashmalarga a’zo bo‘lish huquqiga egadir.

«Mehnat haqidagi kelishuvlar va shartnomalarning xodimlar ahvolini mehnat to‘g‘risidagi qonunlar va boshqa me’yoriy hujjat-

---

[1] Shu yerda, 16-modda.

[2] *Xasanov N., Xaydarov Ch.* va boshq. Korxonalarda ish haqi. – T.: 2004, 4-b.

larda nazarda tutilganiga qaraganda yomonlashtiradigan shartlari haqiqiy emasligi kafolatlangan»[1]. Ularni qo'llash mehnat qonunchiligini buzish hisoblanadi.

Masalan, «agar ish beruvchi xodimga ish vaqtidan tashqari ishlagani uchun qonunchilikda belgilangan ustama haqni»[2] to'lamagan taqdirda xodim o'z qilgan mehnati uchun ish beruvchidan O'zR MK da belgilab qo'ygan tartib va hajmda hisoblashishni talab qilishga haqli.

Ish beruvchi haq to'lashdan bosh tortsa xodim kasaba uyushmasi vakillik organi (yoki korxona xodimlar tomonidan saylanadigan boshqa biror organ) yoki sudga murojaat qilish huquqiga ega.

Jamoa shartnomasi — korxonada ish beruvchi bilan xodimlar o'rtasidagi mehnatga oid, ijtimoiy-iqtisodiy kasbga oid munosabatlarni tartibga soluvchi asosiy me'yoriy hujjatdir. Uning shartlari mehnat jamoasi a'zolari uchun ham, xodimlar uchun ham majburiy hisoblanadi.

Jamoa shartnomasining predmeti mehnat va unga haq to'lash shartlari, mehnat jamoasi a'zolariga ijtimoiy uy-joy-maishiy va tibbiy xizmat ko'rsatish, ish beruvchi tomonidan beriluvchi kafolatlar va imtiyozlar hisoblanadi.

Jamoa shartnomasi xodimlar tomonidan kasaba uyushmalari yoki o'zlari vakolat bergan boshqa vakillik organ orqali, ikkinchi tarafdan bevosita ish beruvchi yoki u vakolat bergan vakillar tomonidan tuziladi.

Tekshiruv o'tkazishni boshlashdan avval auditor korxonada mehnatga haq to'lashning qanday shakllari va tizimlari qo'llanilishi, xodimlar jadvali, mehnatga haq to'lash va mukofotlash to'g'risida ichki nizomlar, jamoa shartnomasi mavjudligi, mehnatga haq to'lash hisobi qanday tashkil etilganligi, ushbu hisob bo'limi komputerlashganligi va boshqalarni aniqlashi lozim.

7.1-jadvalda test savolnomasini o'tkazish bo'yicha namunaviy savollar ro'yxati keltirilgan.

---

[1] O'zR Mehnat kodeksi. 5-modda.

[2] Shu yerda, 157-modda.

7.1-jadval

Xodimlar bilan mehnat haqi yuzasidan hisob-kitoblar bo'yicha buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi holatini tekshirish yuzasidan testlar

T. r.	Savol mazmuni yoki o'rganilayotgan obyekt	Javob mazmuni (tekshiruv natijasi)	Belgi*	Auditorning xulosasi va qarorlari
1	2	3	4	5
Ichki nazorat				
1.	Xodimlar jadvali tasdiqlanganmi va unga rioya etiladimi?	Xodimlar jadvali har yili bir marotaba qaytadan ko'rib chiqiladi	N_2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
2.	Har bir xodimga shaxsiy varaqalar yuritilganmi?	Ha, yuritilgan	N_4	Nazorat yetarli darajada
3.	Ishga qabul qilish va ishdan bo'shatish to'g'risidagi buyruqlar o'z vaqtida qabul qilinadimi?	Buyruqlar o'z vaqtida va to'g'ri qabul qilinadi	N_4	Nazorat yetarli darajada
4.	Xodimlar bo'limi tomonidan tasdiqlangan ishbay haqlar va tarif stavkalar qo'llaniladimi?	Xodimlar bo'limi tomonidan bir yilda kamida bir marotaba tanlab olib nazorat amalga oshiriladi	N_2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
5.	Ish haqidan ushlab qolishlar tekshiriladimi?	Bir yilda kamida bir marotaba tanlab olib nazorat amalga oshiriladi	N_2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin

7.1-jadvalning davomi

1	2	3	4	5
6.	Soliqlar bo'yicha hisoblar ijtimoiy sug'urta, soliq idoralari tomonidan tekshirilganmi?	Hisobot yilida tekshiruv o'tkazilmagan	N_2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
7.	Hisob-kitob to'lov qaydnomalari to'g'ri raqamlanganmi?	Ketma-ket raqamlash qo'llaniladi	N_4	Nazorat yetarli darajada
8.	Mukofotlar, mehnat ta'tili, kasallik varaqalari va boshqalarni hisoblash tartibiga rioya qilinadimi?	Rioya qilinadi, lekin korxonada to'lovlar tartibi to'g'risida ichki Nizom ishlab chiqilmagan va tasdiqlanmagan	N_2	Ichki nazorat susaytirilgan, xatolar bo'lishi mumkin
9.	Ish haqi va boshqa to'lovlar o'z vaqtida to'lanmagan holatlari bo'lganmi?	Ha, bo'lgan	N_2	Sabablarini aniqlash lozim
10.	Ish haqini tayyor mahsulotlar bilan to'lash holatlari bo'lganmi?	Ha, bo'lgan	N_2	Soliqqa tortish to'g'ri hisoblanganligini tekshirish lozim
11.	Ish haqi bo'yicha hisob varaqlarning o'zaro bog'lanish chizmasi ishlab chiqilganmi?	Yo'q, ishlab chiqilmagan	N_2	Schyotlar korrespondentlanishida xatolar bo'lishi mumkin
12.	Ish haqini hisoblash bo'yicha dastlabki hujjatlar, tahliliy va sintetik hisob ma'lumotlari solishtiriladimi?	Chorak oxirida tanlab olib tekshiriladi	N_3	Tanlab olib tekshiruv o'tkazish lozim

**Izoh:* N_1 – past daraja; N_2 – o'rtachadan past; N_3 – o'rtacha; N_4 – yuqori.

Test savolnomalariga javob olingandan keyin, auditor tekshiruv dasturini ishlab chiqadi va unga muvofiq xodimlar bilan hisob-kitoblarning har bir turi bo'yicha auditorlik tekshiruvini o'tkazadi (7.2-jadval).

7.2-jadval

Xodimlar bilan hisob-kitoblar auditorlik tekshiruvi muolajalari

№	Muolajalar ro'yxati	Ma'lumotlar manbasi
1.	Ishbay ishlovchi xodimlar ish mahsuli hisobining tashkil etilishi va nazorati hamda ish haqi hisoblanishini tekshirish	Naryadlar, marshrut varaqalari, tabellar, ish mahsuli me'yorlari, ishbay haqlar
2.	Vaqtbay va boshqa haq to'lash turlari bo'yicha hisoblarni tekshirish	Tasdiqlangan tarif stavkalari, lavozim maoshlari, tabellar
3.	Ish haqidan ushlab qolishlar bo'yicha hisoblarni tekshirish	Hisob-kitob to'lov qaydnomalari, jurnal-orderlar, buyruqlar va boshqalar
4.	Xodimlar bo'yicha tahliliy hisob yuritilishini tekshirish	Shaxsiy schyotlar, qaydnomalar, mashinogrammalar
5.	Mehnatga haq to'lash bo'yicha hisobvaraqlar to'g'ri korrespondentlanganligi va yig'ma hisobni tekshirish	Qaydnomalar, jurnal-orderlar, mashinogrammalar
6.	Ijtimoiy ehtiyojlar bo'yicha to'lovlar to'g'ri hisoblanganligini tekshirish	To'lov qaydnomalari, yoritib yozishlar, mashinogrammalar
7.	Ish haqi bo'yicha deponentlangan summalarni tekshirish	Deponent varaqlari, deponentlangan ish haqini hisobga olish daftari

Auditorlik tekshiruvi vaqtida aniqlangan xato va kamchiliklar, talablariga rioya qilinmagan me'yoriy hujjatlar ko'rsatilgan va hisobotning ko'rsatkichlariga miqdoriy ta'siri aniqlangan holda, auditorning ishchi hujjatlarida qayd etiladi.

7.2. Mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar auditini tashkil etish

Inson o'z ehtiyojlarini qondirish uchun moddiy ne'matlar yaratar ekan, ularni ishlab chiqarish uchun moddiy resurslardan tashqari bevosita inson o'z mehnatini sarflaydi. Mehnat jarayonida yangi mahsulot yaratilib, inson ehtiyojlarini qondirishga xizmat qiladi. Iste'molchilarning asosiy daromad manbalari ish haqi bo'lganligi sababli, tovarlarga bo'lgan talab va taklif, ular bahosi bevosita ish haqiga bog'liq bo'ladi. Korxonaning ishlab chiqarish-xo'jalik faoliyati jonli mehnatni iste'mol qilish bilan birga yuz beradi. Uning miqdori ishlagan kishi-soatlar bilan o'lchanadi. Mehnat jarayonida har bir xodimning bajargan ishi, tayyorlagan mahsuloti, iste'molchilarga ko'rsatgan xizmatlari uchun sarflangan mehnatiga haq to'lash miqdorini asoslash hamda aniqlashni talab qiladigan o'zaro munosabatlar vujudga keladi.

Mehnat va ish haqi hisobi – hisob ishlarining aniq va operativ ma'lumotlar talab qiluvchi eng muhim hamda qiyin sohalaridan biridir. Unda xodimlar sonining o'zgarishi, ish vaqtining sarflanishi, mehnatga haq to'lash fondi, to'lov turlari va xodimlar toifasi bo'yicha hamda mehnatga haq to'lash fondidan tashqari amalga oshiriladigan boshqa to'lovlar, korxonaning har bir xodimi bilan hisob-kitoblar aks ettiriladi. Bu ma'lumotlar asosida mehnat unumdorligi mehnat resurslaridan foydalanish, xodimlar soni, ish haqi fondining sarflanishi va boshqalar bo'yicha reja topshiriqlarining bajarilishi ustidan nazorat ana shu ma'lumotlar asosida amalga oshiriladi.

Shu munosabat bilan korxonaning buxgalteriya xizmati oldida mehnat me'yori va unga haq to'lashni hisobga olish, nazorat qilish vazifalari ham belgilanadiki, bu esa:

– ishbay ishlovchilar va boshqa xodimlarning ish sifatini to'g'ri va o'z vaqtida hujjatlar bilan rasmiylashtirishni, shuningdek, ish haqini hisoblash va uni belgilangan muddatlarda to'lashni;

– hisoblangan ish haqi summalarini va ijtimoiy sug'urtaga ajratmalarni ishlab chiqarish xarajatlariga kiritish uchun xarajatlarning yo'nalishlari bo'yicha aniq taqsimlashni;

– ish haqidan budjetga majburiy to'lovlarni, shuningdek, korxonaga yetkazilgan moddiy zararni ayrim tashkilotlar va jismoniy

shaxslar foydasiga to‘g‘ri hamda o‘z vaqtida ushlab qolish va o‘tkazishni;

– xodimlar sonini va ish vaqtidan foydalanishni nazorat qilishni ta’minlashi kerak.

Korxona va tashkilotlarda xodimlar soni ishlab chiqarish dasturi asosida aniqlanadi.

Korxonada xodimlar, eng avvalo, ikki guruhga ajratiladi:

1) asosiy faoliyatda band bo‘lgan xodimlar;

2) asosiy bo‘lmagan faoliyatda band bo‘lgan xodimlar.

Asosiy faoliyatda band bo‘lgan xodimlar tarkibiga asosiy va yordamchi sexlar, yordamchi ishlab chiqarishlar, tozalash inshootlari, aloqa uzellari, axborot hisoblash markazlari, barcha turdagi qo‘riqlash va korxona boshqarmalarining xodimlari kiradi.

Asosiy bo‘lmagan faoliyatda band bo‘lgan xodimlar toifasiga uy-joy va kommunal xo‘jaligiga xizmat ko‘rsatish, savdodagi, tibbiyot muassasalari hamda maktabgacha tarbiya muassasalarida band bo‘lgan xodimlar kiradi.

Korxonada xodimlar bajaradigan vazifalariga ko‘ra quyidagi guruhlarga bo‘linadi:

– ishchilar;

– xizmatchilar.

Ishchilar tarkibiga moddiy ne’matlarni yaratish, tuzatish, yuklarni ko‘chirish, yo‘lovchilar tashish, moddiy xizmatlar ko‘rsatish bilan bevosita band bo‘lgan xodimlar kiradi.

Xizmatchilar tarkibiga rahbarlar, mutaxassislar va boshqa xodimlar kiradi.

Rahbarlar tarkibiga korxona va uning tarkibiy bo‘linmalarida rahbarlik lavozimini egallab turgan xodimlar (direktor, uning o‘rinbosarlari, bosh muhandis, bosh iqtisodchi, bosh buxgalter, bosh texnolog) va boshqalar kiradi.

Mutaxassislar tarkibiga muhandislar, iqtisodchilar va boshqa iqtisodiy hamda muxandislik-texnikaviy ishlar bilan band bo‘lgan xodimlar kiradi.

Boshqa xodimlar toifasiga hujjatlarni tayyorlash, rasmiylashtirish ishlarini olib boruvchi, xo‘jalikka xizmat qiluvchi boshqa xodimlar (kassirlar, nazoratchilar, tabelchilar, ish yurituvchilar va hokazolar) kiradi.

Korxona va tashkilotlarda mehnat haqi hisobini to'g'ri tashkil qilish uchun, eng avvalo, shaxsiy tarkib hisobini to'g'ri yuritish lozim. Xodimlarni ishga qabul qilish, ishdan bo'shatish, boshqa ishga o'tkazish, ularga ta'til berilgani, tunda, ish vaqtidan tashqari vaqtda, bayram kunlarida ishlaganligi haqida ishonchli ma'lumot bo'lgandagina korxona xodimlari bilan o'z vaqtida hisob-kitob qilishi mumkin. Ana shu maqsadda korxona kadrlar bo'limi shaxsiy tarkib hisobini hamda boshqa xizmatlar bilan birgalikda ish vaqtidan foydalanish hisobini olib boradi.

«Ishga chiqish va ish vaqtidan foydalanish hisobi tabelda ikki xil usulda amalga oshiriladi. Birinchi usulda barcha ishga chiqqan, kechikkan va ishga chiqmagan xodimlar to'liq ro'yxat qilib boriladi. Ikkinchi usulda esa tabelda faqat kechikkanlar, ishga chiqmaganlar, ya'ni ma'lum me'yordan chetga chiqqan xodimlar ro'yxat qilib boriladi.

Har bir xodimning ishlagan vaqti tabelda hisobot oyining birinchi yarmi va oy oxiriga, ya'ni ikki marta hisoblab chiqiladi. Tabel sex boshlig'i tomonidan imzolanadi va buxgalteriyaga ish haqi hisoblash uchun topshiriladi.

Shunday qilib, mehnat haqi bo'yicha hisob-kitoblar aks ettirilishining to'g'irligini tekshirish natijalari auditorning ish hujjatlari bilan rasmiylashtiriladi va auditorlik hisobotida aks ettiriladi.

7.3. Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditining usluhi

Korxona buxgalteriyasi har oyda xodimlarning shaxsiy schyotlariga hisoblab yozilgan ish haqi va xodimning boshqa daromadlari, miqdori, ushlab qolingan summalar va chegirmalar, shuningdek, to'lanishi lozim bo'lgan summalar haqidagi ma'lumotlarni kiritadi.

Shaxsiy schyotlarni to'ldirishda asos bo'lib ish vaqtidan foydalanilganlikni hisobga olish tabeli, ishbay mehnat uchun topshiriqlar, bajarilgan ishlar uchun topshiriq-buyurtmalar, vaqtinchalik mehnatga layoqatsizlik to'g'risidagi varaqa, mukofotlar to'lash, moddiy yordam ko'rsatish to'g'risidagi ma'muriyat buyruqlari (farmoyishlari), korxonaga kelib tushgan ijro hujjatlari va boshqalar hisoblanadi.

Misol. «Fayz» OAJ XK ga jismoniy shaxs 20..-yil 5-apreldan oyiga 500000 so'm maosh bilan buxgalter lavozimiga ishga qabul qilindi.

Xodim ilgarigi ish joyidan ma'lumotnomani taqdim etdi, unga ko'ra 20...-yil boshidan daromad – 156 0000 so'mni, daromad solig'i – 302800 so'mni tashkil qilgan.

«Ish beruvchining buyrug'i (T-1-son shakl) bilan ishga qabul rasmiylashtiriladi. Buyruq chiqarish uchun xodim bilan tuzilgan mehnat shartnomasi asos bo'ladi. Buyruq mehnat shartnomasi mazmuniga to'liq mos ravishda chiqariladi hamda xodimga tilxat bilan e'lon qilinadi»[1]. «Xodim shartnomada belgilangan kundan boshlab, (mazkur holatda – 20...-yil 5-apreldan) mehnat majburiyatlarini bajarishga kirishishi lozim[2].

Oyiga beriladigan maosh summasi – 500 000 so'm ham mehnat shartnomasida qayd etiladi[3].

Buyruqqa asosan xodimga shaxsiy varaqa (T-2-son shakl) to'ldiriladi, ish boshlagan paytidan 5 kun o'tgach, mehnat daftarchasida ishga qabul qilinganligi haqida yozuv qayd etiladi hamda shaxsiy schyot (T-54-son shakl) ochiladi, unga ish haqini hisob-kitob qilish uchun zarur barcha ma'lumotlar kiritiladi.

Oy tugagach, tabelchi yoki bunga vakolatli boshqa shaxs tomonidan rasmiylashtirilgan ish vaqtini hisobga olish tabeli (T-12-son, T-13-son shakllar) buxgalteriyaga topshiriladi. Tabelda tabel raqami, F.I.Sh., ishlangan soatlar soni, dam olish kunlari, turli sabablarga ko'ra ishga chiqilmagan kunlar soni ko'rsatilgan holda barcha xodimlarning ro'yxati aks ettiriladi.

Buxgalteriya boshlang'ich tabel hisobi ma'lumotlari asosida 20...-yil aprel oyi uchun ish haqini hisoblab chiqaradi. Besh kunlik ish haftasi deyilganda, aprel oyida 22 ish kuni hisoblanadi. Xodim 15-apreldan ishga qabul qilinganligi bois, agar ishga chiqmagan kunlar bo'lmasa, u mazkur oyda 20 ish kuni ishlagan bo'ladi.

20...-yil aprel oyi uchun hisoblab yozilgan ish haqi summasi 454550 so'mni (500000 : 22 x 20) tashkil qiladi (7.3-jadval).

---

[1] O'zbekiston Respublikasi Mehnat Kodeksi. 82-modda.

[2] Shu yerda, 83-modda.

[3] Shu yerda, 73-modda.

7.3-jadval

20...-yil aprel oyi uchun hisob-kitob varag'i

Axmedov A.B. Tabel raqami – 234, buxgalter					**Maoshi 500000-00**		
To'lov turi		oy	bo'lim	kunlar	soatlar	summa	
						hisoblab yozildi	ushlab qolindi
kod	nomi						
01	Asosiy ish haqi	4	1	20	0,0	454550-00	
201	Daromad solig'i	4					95109–15
229	Jamg'arib boriladigan pensiya jamg'armasiga	4					4545-50
	JAMI:					454550-00	109654-65
	TO'LANDI:					344896-30	
OLDIM ———————— Buxgalter A.N.Petrova imzo							

Auditorlik tekshiruvi jarayonida auditor mazkur xo'jalik operatsiyasiga buxgalteriya provodkasi to'g'ri berilganligiga e'tibor berishi kerak. 21-son BHMS ga muvofiq quyidagicha provodka berilishi nazarda tutilgan (7.4-jadval).

7.4-jadval

Mehnatga haq to'lash bo'yicha xo'jalik operatsiyalarini buxgalteriya hisobida aks ettirish

T/r	Xo'jalik operatsiyasining mazmuni	Summa, sum	Schyotlar korrespondensiyasi	
			Debet	Kredit
1.	Buxgalterga ish haqi hisoblab yozildi	454550	9420	6710
2.	Ish haqidan daromad solig'i ushlandi	95109,15	6710	6410
3.	Ish haqidan sug'urta badali ushlandi	1136,38	6710	6520
4.	Jamg'arib boriladigan pensiya jamg'armasiga hisoblandi	4545,50	6710	6520
5.	Kassadan ish haqi summasi to'landi	344896,65	6710	5010

Har bir xodimni unga tegishli davrda to'lanishi lozim bo'lgan ish haqining tarkibiy qismlari, olib qolingan ushlanmalar miqdori va asoslari, shuningdek to'lanadigan umumiy pul summasi haqida yozma shaklda xabardor qilish lozim.

Ish haqi hisob-kitobi hamda to'lanishi hisob-kitob-to'lov qaydnomalari (T-49-son shakl) yoki alohida hisob-kitob va to'lov qaydnomalarida (T-51-son, T-53-son shakllar) amalga oshiriladi.

Ishlab chiqarishning mavsum davomida bir tekisda davom etmasligi hamda boshqa holatlar (ko'pchilik ishlovchilar yoz oylarida ta'tilga ketadi) munosabati bilan ishchilarga mehnat ta'tili bir maromda berilmaydi.

Auditor ishlab chiqariladigan mahsulot tannarxini to'g'ri aniqlash uchun yil davomida ta'tillarga haq to'lash bo'yicha xarajatlarni bir maromda kiritib borishni ta'minlash zarurligiga alohida e'tibor berishi kerak. Mehnat ta'tili vaqtiga to'lanadigan ish haqi xarajatlarini har oyda mahsulot tannarxiga belgilangan miqdorda

kiritib borish zarur. Buning uchun mehnat ta'tiliga to'lanadigan ish haqi mahsulot tannarxiga yil davomida bir maromda o'tkazilishini ta'minlash uchun har oyda ma'lum miqdordagi mablag' korxona tomonidan zaxira qilib borilishi kerak.

Jamg'arib boriladigan pensiya ta'minotiga o'tkazmalar bo'yicha quyidagicha (7.5-jadval) buxgalteriya yozuvlari amalga oshiriladi.

7.5-jadval

Jamg'arib boriladigan pensiya hisobraqamiga o'tkazmalar bo'yicha buxgalteriya yozuvlari

T/r	Xo'jalik operatsiyalarining mazmuni	Schyotlar korrespondensiyasi	
		Debet	Kredit
1.	Daromad hisoblab yozilgan	2010, 2310 va boshqa schyotlar	6710
2.	Jismoniy shaxslar daromadiga soliq hisoblab yozilgan	6710	6410
3.	Jamg'arib boriladigan hisobvaraqda 1 % aks ettirildi	6410	6530
4.	Jamg'arib boriladigan pensiya badalini Xalq banki hisob raqamlariga o'tkazish aks ettirildi	6530	5110
5.	Jismoniy shaxslar daromadiga solinadigan soliq summasi budjetga o'tkazildi	6410	5110

Ishbay ishchilarning ishlab chiqarish hisobini tashkil etish va nazorat qilish hamda ish haqini hisoblash bo'yicha audit o'tkazganda auditor dastlabki hujjatlar, ya'ni: naryadlar, marshrut xaritalar, yo'l varaqalar, ish mahsuliga oid qaydnomalar, bajarilgan ishlar bo'yicha dalolatnomalar va boshqalarni, korxonada ish mahsullari hamda ishbay haqlar ishlab chiqilganligi va tasdiqlanganligini, dastlabki hujjatlarda barcha tegishli rekvizitlar mavjud ekanligini tekshirishi lozim.

Vaqtbay mehnatga haq to'lashda tarif stavkalar va kontraktlar sharti to'g'ri qo'llanilganligi tekshiriladi. Ish vaqtidan foyda-

lanilganligi to‘g‘risidagi tabellar, naryadlar va ish haqini hisoblash bo‘yicha boshqa hujjatlarni tekshirganda ularga uydirma (soxta) shaxslar kiritish hollari mavjudligi aniqlanadi. Buning uchun naryadlarni berilgan sanasi bo‘yicha tahlil qilish, naryaddagi va ish vaqtini hisobga olish tabellardagi ishchilar familiyalarini xodimlar bo‘limidagi shaxsiy tarkibni hisobga olish ma’lumotlari bilan solishtirish lozim.

Dastlabki hujjatlar bo‘yicha avval to‘langan summalar qayta hisoblanganligi, aynan bir shaxslar familiyalari bir necha marotaba turli hisob-kitob-to‘lov qaydnomalariga kiritilganligi holatlari tekshiriladi.

Korxona xodimlarining shaxsiy tarkibida bo‘lmagan va qisqa muddat ishlagan shaxslarga yozilgan naryadlar hamda sifatsiz ishlarni, yaroqsiz mahsulotlarni tuzatish bo‘yicha naryadlar alohida diqqat bilan tekshiriladi.

Dastlabki hujjatlar va hisob-kitob qaydnomalarini tekshirganda arifmetik hisoblar to‘g‘riligiga katta e’tibor qaratiladi.

Auditorlik tekshiruvi vaqtida xodimlarni rag‘batlantirishga qaratilgan turli to‘lovlar, ya’ni: ma’lum bir davrda ishlaganligi natijasiga ko‘ra mukofotlar, tovon tavsifidagi ish vaqtidan tashqari yoki tunda ishlaganligi uchun qo‘shimcha to‘lov va ustama haqlar, ishlamagan vaqt, mehnat ta’tili, vaqtinchalik mehnatga qobiliyatsizlik va boshqalar uchun to‘lovlar hujjatlarda to‘g‘ri rasmiylashtirilganiga alohida e’tiborni qaratishi lozim.

Bunda auditor har bir korxonada ichki moddiy rag‘batlantirish va turli qo‘shimcha to‘lovlar va mukofotlarni hisoblash to‘g‘risida ichki Nizom ishlab chiqilgan va tasdiqlangan bo‘lishi kerakligini unutmasligi zarur.

Mukofotlarni hisoblash rahbar buyrug‘i bilan rasmiylashtirilishi va mukofotlash to‘g‘risidagi ichki Nizomning tamoyillariga muvofiq bo‘lishi lozim.

O‘rtacha ish haqiga asoslangan hisoblar to‘g‘riligini tekshirganda o‘rtacha ish haqi to‘g‘ri belgilanganligini aniqlash, undan keyin esa, turli to‘lovlar to‘g‘ri hisoblanganligini tekshirish kerak. Aniqlangan kamchilik va xatolar bo‘yicha buxgalter tegishli tuzatishlarni kiritishi lozim.

Takrorlash uchun savollar

1. *Mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar auditida qanday me'yoriy hujjatlarga asoslaniladi?*
2. *Mehnatga haq to'lash bo'yicha eng ko'p uchraydigan xatolar nimalardan iborat?*
3. *Ish beruvchi va xodim o'rtasidagi mehnat munosabatlari qanday tekshiriladi?*
4. *Hisoblangan mehnat haqi va undan ushlanma hamda to'lovlar to'g'riligi qanday tekshiriladi?*
5. *Xodimlar mehnatiga haq to'lash hisobining to'g'ri rasmiylashtirilishini tekshirish qanday ketma-ketlikda amalga oshiriladi?*
6. *Asosiy ishlab chiqarishdagi xodimga mehnat haqi hisoblanganda qanday buxgalteriya o'tkazmalari bilan aks ettiriladi?*
7. *Xodimning daromadidan soliq summasi qanday tartibda hisoblanadi?*
8. *Korxonaning asosiy shtatida bo'lmagan ishchilar tomonidan bajarilgan ish, xizmatlar hajmi qanday tekshiriladi?*
9. *Mehnatga haq to'lash bo'yicha xatoliklar aniqlanganda auditorning hatti-harakatlari qanday bo'ladi?*
10. *Boshqaruv xodimlarining maoshlariga sarflangan mablag'lar qaysi xarajatlar tarkibiga olib boriladi?*

8-mavzu. PUL MABLAG'LARI HARAKATI BILAN BOG'LIQ MUOMALALAR AUDITINING USLUBI

8.1. Auditning maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari

Kassa muomalalarini yuritish O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki Boshqaruvining 1998-yil 24-yanvardagi 376-sonli qarori bilan tasdiqlangan «Yuridik shaxslar tomonidan kassa operatsiyalarini amalga oshirish qoidalari» bilan tartibga solinadi. Ushbu qoidaga muvofiq, barcha yuridik shaxslar, mulkchilik shaklidan qat'i nazar, o'zlarining pul mablag'larini bank muassasalarida saqlashlari shart.

«Yuridik shaxslar o'rtasidagi hisob-kitoblar hamda tadbirkorlik faoliyatini amalga oshirish bilan bog'liq fuqarolar ishtirokidagi hisob-kitoblar bank muassasalari orqali faqat naqd pulsiz amalga oshiriladi.

Tashkilotlar tomonidan bank muassasalaridan olingan naqd pullar qanday maqsadlar uchun olingan bo'lsa, faqat shunga sarflanadi.

Tashkilotlar o'z kassasida kassadagi naqd pullar qoldig'i limitlari doirasida naqd pullarga ega bo'lishlari mumkin. Kassalardagi naqd pullar qoldig'i limitlari va tushumni ishlatish me'yorlarini bank muassasalari ushbu tashkilotlar rahbarlari bilan kelishgan holda belgilaydi. Ichki ishlar vazirligi, Mudofaa vazirligi, Milliy xavfsizlik xizmati va Favqulodda vaziyatlar vazirligi organlari bundan mustasno.

Zarur bo'lgan hollarda ko'rsatilgan limitlar qayta ko'rib chiqilishi mumkin.

Mulkchilik shaklidan qat'i nazar savdo va maishiy xizmatlar sohasi tashkilotlarining tushumdan ish haqi, pensiya va nafaqalar to'lashga foydalanishlari man etiladi»[1].

---

[1] «Yuridik shaxslar tomonidan kassa operatsiyalarini yuritish qoidalari». O'zR markaziy banki boshqaruvi tomonidan 1998-yil 24-yanvarda 376-son

Kassa muomalalarini yuritish uchun korxona shtatidan kassir ajratiladi. U o'zi qabul qilib olgan pul va boshqa boyliklarni but saqlashi uchun to'liq moddiy javobgar shaxs hisoblanadi.

Pul mablag'larini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning asosiy maqsadi: korxona kassasidagi milliy (5010) va xorijiy valutadagi (5020) naqd pul mablag'larini, bankdagi hisob-kitob (5110), valuta (5200) schyotlari va boshqa maxsus (5500), pul ekvivalentlari (5610) hamda yo'ldagi pul (o'tkazmalari) mablag'lari (5710) schyotlariga doir muomalalarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazib, moliyaviy hisobotning «Pul mablag'lari» bo'limi bo'yicha ma'lumotlarning ishonchliligi va bankdagi schyotlarda pul mablag'larini hisobga olish uslubiyotining O'zbekiston Respublikasida amal qilayotgan me'yoriy hujjatlarga muvofiqliligi to'g'risida xulosa bildirish, ularning saqlanishi va ishlatilishining maqsadga muvofiqligi, buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilishi hamda qonuniyligini ta'minlashdan iborat. Ushbu maqsadni amalga oshirish uchun quyidagi vazifalarni hal etish zarur:

– inventarizatsiya o'tkazish yo'li bilan kassadagi mavjud pul mablag'lari, qimmatli qog'ozlar miqdori va summalarining haqiqiy qoldig'ini aniqlash;

– kassa muomalalarini hisobga olishda «Yuridik shaxslar tomonidan kassa muomalalarini amalga oshirish qoidalari»ga rioya qilinayotganligini aniqlash;

– bank muassasasidagi hisob-kitob, valuta va boshqa maxsus schyotlar bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarni tekshirib chiqish;

– o'tkazilgan tekshirish asosida oraliq dalolatnoma tuzish va xulosa qilish.

Fanga oid o'quv adabiyotida pul mablag'lari auditorlik tekshiruvini o'tkazishning maqsadi quyidagicha ifodalangan:

(1/16-son bayonnoma) bilan tasdiqlangan. Mazkur qoidalarga quyidagilarga muvofiq o'zgartirishlar kiritilgan: O'zR AV 30.07.1999-y. 565-1-son bilan ro'yxatga olingan 1-son qo'shimcha, O'zR AV 14.12.1999-y. 565-2-son bilan ro'yxatga olingan 2-son qo'shimcha, O'zR AV 31.07. 2000-y. 565-3-son bilan ro'yxatga olingan 3-son o'zgartish va qo'shimchalar, O'zR AV 03.04.2003-y. 565-4-son bilan ro'yxatga olingan O'zR MBB qarori, O'zR AV 05.03.2004-y. 565-5-son bilan ro'yxatga olingan O'zR MBB qarori.

«Tekshiruvning asosiy maqsadi – pul mablag'lari oqimini aks etuvchi schyotlarda amalga oshirilgan operatsiyalarning qonuniyligi, ishonchliligi va xo'jalikni samarali yuritish maqsadlariga muvofiqligini aniqlashdir.

Tekshirish maqsadlari va foydalanadigan ma'lumot manbalari pul mablag'lari turlaridan kelib chiqqan holda farqlanadi. Chunonchi, kassa operatsiyalari auditi o'tkazilganda tekshiruv maqsadi quyidagilarga rioya qilinganligini aniqlashdan iborat:

– naqd pul va boshqa boyliklar kassada but saqlanishi, ularni bankdan olib kelishda saqlash sharoitlari;

– chek daftarchalari belgilangan tartibda saqlanishi, chekdan ko'chirmalar va ular bo'yicha pul olish tartibi;

– kassaga pul kirim qilish va undan pul berish operatsiyalarini hujjatli rasmiylashtirish qoidalari;

– kassada naqd pul limit chegarasida saqlanishi hamda xizmat safarlari, xo'jalik xarajatlari va boshqa ehtiyojlar uchun hisobotli pul berilishi;

– banklardan, yuridik va jismoniy shaxslardan naqd pul hamda tushumlar o'z vaqtida va to'liq kirim qilinishi;

– kassa operatsiyalarini amalga oshirishda kassa intizomiga rioya qilinishi;

– kassa operatsiyalari hisobi va kassa daftarini yuritish, kassada saqlanayotgan boshqa boyliklar bo'yicha tahliliy hisob daftarlari yuritilishi;

– jo'natilgan mahsulot (ishlar, xizmatlar) va boshqa moddiy boyliklar uchun yuridik shaxslar bilan naqd pul orqali hisob-kitob qilish tartibi;

– banklardan chek orqali olingan naqd pul maqsadga muvofiq ishlatilishi;

– ish kuni yakunlangandan keyin limitdan ortiq bo'lgan naqd pul banklarga to'liq qaytarilishi;

– ishonch qog'ozlari rasmiylashtirilmasdan turib, begona shaxslarga naqd pul berish holatlari mavjudligi.

Kassa operatsiyalarini tekshirishda ma'lumot manbasi quyidagilar hisoblanadi:

– naqd pullarni kirim qilish va berish bo'yicha dastlabki hujjatlarni rasmiylashtirish (kirim va chiqim kassa orderlari KO-1, KO-2);

– kassa daftari (KO-4 shakli), kirim va chiqim kassa hujjatlarini ro'yxatga olish daftari (KO-3, KO-Za);

– kassa hujjatlariga oid dastlabki tasdiqlovchi hujjatlar;

– 5010 – «Milliy valutadagi pul mablag'lari», 5110 – «Hisob-kitob schyoti», 5610 – «Pul ekvivalentlari» (turlari bo'yicha), schyotlari, 006 – «Qat'iy hisobot blankalari» balansdan tashqari schyoti va boshqa hisob-kitob schyotlari bilan korrespondentlangan schyotlar bo'yicha hisob registrlari, balanslar va boshqa hisobot shakllari».

Yana bir guruh olimlarning fikrlariga ko'ra, ushbu muomala bo'yicha auditning birinchi galdagi vazifasi quyidagicha: «Kassada amalga oshirilgan xo'jalik operatsiyalari audit nazoratida birinchi bajariladigan vazifa kassadagi naqd pullar holatini nazorat o'tkazilayotgan kun holatiga dalolatnoma bilan rasmiylashtirishdir. Kassadagi pul mablag'larining audit uchun asosiy manba bo'lib kirim-chiqim kassa orderlari, kassa kirim-chiqim orderlarini ro'yxatga olish daftari, kassa daftari, kassir hisoboti sanaladi».

Kassadagi pul mablag'larini hisobga olish audit obyektini 8.1-jadval ma'lumotlari asosida guruhlashtirish mumkin.

8.1-jadval

Kassadagi pul mablag'lari hisobiga oid muomalalarning audit obyektlari

Ko'rsatkichlar nomi	**Schyotlar raqami**	**Moliyaviy hisobot shakllaridagi ko'rsatkichlar**	
		1-shakl	4-shakl
		Satr raqami	Satr raqami
1	2	3	4
Kassadagi pul mablag'lari	5000	330	010–240
Hisob-kitob schyotidagi pul mablag'lari	5100	340	010–240
Chetel valutasidagi pul mablag'lari	5200	350	250–280
Bankdagi maxsus schyotlardagi pul mablag'lari	5500	360	
Pul ekvivalentlari	5600	360	
Yo'ldagi pul mabalag' (o'tkazma)lari	5700	360	

Xulosa qilib aytganda, auditor (auditorlar guruhi) kassadagi pul mablag'lari va kassa muomalalarini hujjatli tekshirishni boshlashdan oldin, odatda, kassadagi naqd pullar, qimmatli qog'ozlar va qat'iy hisobot blanklarini inventarizatsiyadan o'tkazishlari shart. Bunda pul mablag'larini hisobga olishga doir respublikamizdagi qonunlar va me'yoriy hujjatlarga asoslanish zarur.

8.2. Kassa, kassa muomalalari va pul hujjatlari auditi

Kassa muomalalari, odatda, kassir, bosh buxgalter yoki unga vakolatli shaxs ishtirokida kassadagi pul mablag'larini inventarizatsiya qilishdan boshlanadi. Korxonada bir nechta kassa mavjud bo'lgan hollarda pul qoldig'ining kamomadi bo'lgan taqdirda, uning boshqa kassa hisobidan qoplanishi, kassa daftaridagi qoldiqni o'zgartirish mumkinligining oldini olish maqsadida auditor boshqa kassa eshiklarini muhrlab qo'yadi.

Auditor kassirdan inventarizatsiya o'tkazish vaqtigacha bo'lgan kassa muomalalari bo'yicha kassa hisobotini talab qiladi. Shuningdek, barcha kirim va chiqim hujjatlari uning tomonidan hisobotga kiritilganligi va inventarizatsiya vaqtiga kelib kassaga kirim qilinmagan va hisobdan chiqarilmagan pul mablag'lari yo'qligi to'g'risida tilxat berishi lozim.

Shundan keyin kassir, pul kupyuralarini guruhlashtirishni boshlaydi hamda auditor va bosh buxgalter ishtirokida ularning to'la hisob-kitobini o'tkazadi, bank muassasasidan olingan muhrlangan pul mablag'lari ham sinovdan o'tkazilishi kerak.

Auditor shunga ahamiyat berishi kerakki, kassa chiqim orderida yoki uning o'rnini bosadigan boshqa hujjatda pul oluvchining tilxati bilan tasdiqlanmagan kassa pullarini berish, kassadagi naqd pul qoldig'ini qoplashga qabul qilinmaydi.

Kassa kirim orderlari bilan tasdiqlanmagan naqd pullar ortiqcha pul sifatida kirim qilinadi. Xo'jalik yurituvchi subyekt rahbari va bosh buxgalteri imzosi bilan tasdiqlanmagan kassa chiqim hujjatlari, kassadan vaqtinchalik pul olinganligini bildiruvchi tilxat va shunga o'xshash boshqa hujjatlar inobatga olinmaydi va kamomad deb hisoblanadi.

Auditor to'g'ri rasmiylashtirilgan kassa hujjatlarini kassirga hisobot tuzish va unda tekshiruv paytida bo'lgan qoldiqni ko'rsatish uchun beradi. Tekshiruv paytida kassada ish haqi to'liq tarqatilib ulgurmagan vedomostlar bor bo'lsa, auditor bosh buxgalter va kassirga vedomostlarni belgilangan tartibda hisobotga qo'shishni taklif etadi. Agarda kassani tekshirish, ish haqi tarqatish davriga to'g'ri kelib, ko'p xodimlarga ish haqi tarqatilmagan vedomostlar bo'lsa, bunday vedomostlar kassir hisobotiga qo'shilmasdan, dalolatnomada kassa hisobotiga kiritilmagan, qisman to'langan chiqim hujjatlari (to'lov vedomostlari) sifatida yozib qo'yilishi mumkin. Bu holda har bir to'lov vedomostida qaysi tartib raqami bo'yicha ish haqi berilganligi va uning jami summasi ko'rsatiladi. Ushbu yozuv kassir, bosh buxgalter va auditor imzolari bilan tasdiqlanadi.

Shuningdek, kassani tekshirishda kassada saqlanayotgan qimmatli qog'ozlar (aksiyalar, obligatsiyalar, sertifikatlar va boshqalar), qatiy hisobot blankalari, sanatoriya va dam olish uylari yo'llanmalari, aviachiptalar va boshqa qimmatli qog'ozlar ham tekshirilib, ularning mavjudligi dalolatnomada ko'rsatiladi.

Auditor kassadagi pul mablag'larini tekshirish bilan birga ayni paytda seyflar (yonmaydigan shkaflar), kassaning jihozlanishi, ish kunining oxirida kassa eshiklariga seyflar (shkaflar) muhrlanishi, signalizatsiya o'rnatilganligi va uning ishlashi, kassani qo'riqlashning tashkil etilishi, kassir «olindi», «to'landi» degan shtamplar bilan ta'minlanganligi ham tekshiriladi.

Auditor bankdagi hisob-kitob schyotidan olingan pullarni to'liq va o'z vaqtida kirim qilinganligini tekshirishda muomalalarni o'zaro taqqoslash usulini qo'llaydi.

Bunda, 1 sonli jurnal orderining vedomost tomonida 5010 — «Milliy valutadagi pul mablag'lari» schyotining debeti bo'yicha aks ettirilgan summalarni 22-sonli jurnal orderda aks ettirilgan 5110 — «Hisob-kitob schyoti»ning kredit oborotlari bilan solishtiriladi.

Ular bir-biriga to'g'ri kelishi shart. To'g'ri kelmaslik hollari uchraganda summalar kassa kirim orderlari, bank ko'chirmalari, kassir hisobotlari, cheklar koreshoklari bilan solishtiriladi, zarur hollarda esa bevosita bank muassasasida tekshiriladi.

Agar bank ko'chirmalarida o'chirilgan, to'g'rilangan, shuningdek, qoldiqlar to'g'ri kelmasa, bankdagi hisob-kitob schyotidan ishonchli ko'chirmani olish zarur.

Kassa muomalalarini tekshirishda kassa hisobotiga ilova qilingan hujjatlarning quyidagi shakllaridan foydalaniladi: KO-3 yoki KO-3a shakl. «Kirim va chiqim kassa hujjatlarini ro'yxatga olish jurnali», ordersiz rasmiylashtiriladigan pul kirimi hujjatlari, KO-4 shakl «Kassa daftari», KO-5 shakl «Kassir tomonidan qabul qilingan va berilgan pullarni hisobga olish daftari», 5010 – «Milliy valutadagi pul mablag'lari», 5020 – «Xorijiy valutadagi pul mablag'lari», 5520 – «Chek daftarchalari», 5610 – «Pul ekvivalentlari», 5710 – «Yo'ldagi pul mablag'lari» va 5810 – «Qimmatli qog'ozlar» schyotlari yuritiladigan hisob registrlari (Jurnal-orderlar, vedomostlar, daftarlar, bosh daftar, tegishli sanaga tuzilgan balanslar va boshqalar). Bunda kassa hujjatlarini rasmiylashtirishga ham e'tibor berish zarur, xususan, har bir hujjatda oluvchilar imzosi borligi; kirim hujjatlariga «olindi» degan, chiqim hujjatlariga esa «to'landi» degan shtamplar bosilganligi hamda ularning sanasi ko'rsatilganligi, shuningdek, ularda o'chirilgan va tuzatilgan izlar yo'qligi aniqlanishi lozim.

«Kassa operatsiyalarini tekshirayotganda auditor kassa operatsiyalari tartibiga qanday rioya qilinayotgani, kassa intizomi, naqd pul bilan amalga oshirilgan operatsiyalar qonuniyligi va maqsadga muvofiqligini aniqlashi lozim.

Naqd pullarni olish va berishda amalga oshirilgan operatsiyalar bilan bog'liq bo'lgan hujjatlar to'g'ri rasmiylashtirilganligini tekshirish, barcha kirim va chiqim kassa orderlari, to'lov qaydnomalari va boshqa hujjatlar aniq, o'chirilmasdan va to'g'rilanmasdan to'ldirilganligi, barcha orderlar va ularning ilovalari operatsiya sodir etilgan sana va kassirning imzosi qayd etilgan holda, «olingan» yoki «to'langan» degan tamg'alar bilan tasdiqlanganligiga ishonch hosil qilish lozim. Chiqim order (qaydnoma)larida «to'langan» degan tamg'a bosilmaganligi ayrim holatlarda ulardan qayta foydalanishga olib keladi»[1].

---

[1] Audit. O'quv qo'llanma. 1, 2-tom. M.M. Tulaxodjayeva va F.G. G'ulomovalarning tahriri ostida. – T.: 2004., 53-b.

Amaliyotda kassa muomalalariga doir suiiste'mol qilishlar, asosan, ish haqi va hisobdor summalar bo'yicha ko'p uchraydi. Bunda vedomostlarga «o'lik jonlar»ni kiritish, berilishi lozim bo'lgan jami summani oshirib ko'rsatish, kassa hisobotiga qayta qo'shish maqsadida chiqim hujjatlarining oldingi kassa hisobotlaridan chiqarib olib, sanasini o'zgartirish va tuzilayotgan kassa hisobotiga kiritib, undagi summani ikkinchi marta hisobdan chiqarish hollari ham uchraydi.

Auditor bulardan tashqari kassa muomalalarini tekshirish jarayonida quyidagilarga ham alohida e'tibor berishi lozim:

– kassaning har oyda to'satdan tekshirilishi;

– kassirning kassa hisobotlarini o'z vaqtida buxgalteriyaga topshirishi;

– kassa hisobotlari va kassa daftarida hisobotlarni hamda unga ilova qilingan hujjatlarni tekshirishga qabul qilinganligi to'g'risida bosh buxgalter yoki bosh buxgalter o'rinbosarining imzosi borligi;

– mehnatga haq to'lash, xizmat safari, xo'jalik sarflari va boshqa maqsadlar uchun bankdan olingan naqd pullarning maqsadga muvofiq ishlatilishi;

– kassadagi naqd pul qoldiqlarining korxona uchun bank tomonidan belgilangan limitga to'g'ri kelishi;

– deponent qilingan mehnat haqi summalari va realizatsiyadan tushgan naqd pul mablag'larining bankka o'z vaqtida topshirilishi;

– kassadan naqd pullarni begona shaxslarga berish hollari va shunga o'xshashlar;

– naqd pul olish uchun to'ldirilmagan cheklarga rahbar va bosh buxgalter tomonidan imzo qo'yilishi hamda cheklarni kassirga bankdan pul olish mobaynida mustaqil to'ldirish uchun berish hollari;

– naqd pul olish uchun chek daftarchasi bosh buxgalter seyfida saqlanishi holati;

– korxonada «Kassa kirim va chiqim hujjatlarini qayd qilish daftari» (KO-Z shakl) va «Kassa daftari» (KO-4 shakl) ning mavjudligi, daftarlarning barcha varaqlari raqamlanib, oxirgi betida varaqlar soni ko'rsatilganligi, ip o'tkazib bog'langanligi hamda rahbar va bosh buxgalter imzosi bilan tasdiqlanib, muhrlanganligi;

– kassa chiqim orderlari, to‘lov vedomostlari va boshqa chiqim pul hujjatlarida tegishli mansabdor shaxslar hamda pul oluvchilar imzolarining mavjudligi va ularning haqiqiyligi;

– kassa hujjatlariga maxsus «so‘ndirilgan» (погашено) shtamp bosilishi;

– pul mablag‘lari, xarajatlar va boshqa balans schyotlariga olib borilib hisobot taqdim etilmaydigan muomalalarning qonuniyligi;

– kassa muomalalariga oid schyotlar bog‘lanishlari (korrespondensiyalari)ning to‘g‘riligi;

– to‘lanmagan summalarning o‘z vaqtida deponentga o‘tkazilishi va h.k.

Auditor yuqoridagi dalillarga rioya qilinmaganligi to‘g‘risida buzilish hollari mavjud bo‘lganda bu muomalalarning sababini, ular kimnning farmoyishi bilan amalga oshirilganligi va buning orqasida suiiste’mol, tovlamachilik holatlari berkitilmaganligini ham aniqlashi lozim.

8.3. Bankdagi schyotlarga doir muomalalar auditi

Yuridik va jismoniy shaxslar o‘zlariga hisob-kitob va kassa xizmatlarini ko‘rsatish uchun banklarni mustaqil ravishda tanlaydilar hamda bir yoki bir necha banklarda milliy va xorijiy valutadagi talab qilib olinguncha depozit schyotlar hamda depozit schyotlarning boshqa turlarini ochish huquqiga egalar.

Banklarda schyotni ochish O‘zbekiston Respublikasi Markaziy Banki boshqaruvining 2001-yil 6-oktabrdagi 25G‘4-son (1-son) qarori bilan tasdiqlangan «O‘zbekiston Respublikasi banklarida ochiladigan bank schyotlari to‘g‘risida yo‘riqnomaga (O‘zR AV 29.09.2003-y. 1080-1-son bilan ro‘yxatga olingan O‘zR MB Boshqaruvi qaroriga muvofiq o‘zgartirishlar kiritilgan) asosan amalga oshiriladi. Ushbu yo‘riqnomaga muvofiq, bank (schyoti) schyoti deganda, bank schyoti shartnomasini tuzish orqali bank mijoz (schyot egasi) schyotiga kelib tushgan pul mablag‘larini qabul qilish va kiritib qo‘yish, mijozning schyotidagi tegishli mablag‘larni o‘tkazish va berish hamda schyot bo‘yicha boshqa operatsiyalarni amalga oshirish to‘g‘risidagi farmoyishlarni bajarish vazifasini o‘z

zimmasiga olishi natijasida bank bilan mijoz o'rtasida vujudga keladigan munosabatlar tushuniladi.

Bank schyotlari quyidagi turlarga bo'linadi:

a) talab qilib olinguncha (asosiy va ikkilamchi) depozit schyotlar;

b) jamg'arma depozit schyotlar;

d) muddatli depozit schyotlar;

e) depozit schyotlarning boshqa turlari (akkreditivlar bo'yicha muddatsiz foizsiz depozitlar va shu kabilar);

f) ssuda schyotlari.

Mijoz tomonidan har qanday schyot ochilayotganda bank schyotiga xizmat ko'rsatish shartnomasi tuziladi. Bank schyoti shartnomasi bo'yicha yuzaga keladigan munosabatlar Fuqarolik kodeksi va boshqa qonunchilik hujjatlari bilan tartibga solinadi. Xo'jalik yurituvchi subyektning birinchi marta milliy valutada ochgan talab qilib olinguncha depozit schyoti uning asosiy schyoti hisoblanadi. Mijozlar qonunchilik asosida bir yoki bir necha banklarda ikkilamchi talab qilib olinguncha depozit schyotlari ochishlari mumkin.

Mijozlar tomonidan schyotlar ochish uchun bankka ushbu Yo'riqnomada ko'zda tutilgan zaruriy hujjatlar taqdim qilingan kundan boshlab, banklar ikki bank ish kuni mobaynida ularga schyotlar ochishi shart (O'zR AV 29.09.2003-y. 1080-1-son bilan ro'yxatga olingan O'zR MB Boshqaruvi qarori tahriridagi xatboshi).

«Auditor bankdagi schyotlarga doir muomalalar auditini bankdagi milliy va chetel valutasidagi pul mablag'lari to'g'risidagi ma'lumotlarni hamda ularga ilova qilingan soliq hisobotini tekshirishdan boshlaydi. Bunda dastavval bankda ochilgan schyotlar soni va raqami hamda qaysi bankda ochilganligi aniqlanadi. Bu ma'lumotlar auditorga barcha schyotlar bo'yicha bank ko'chirmalarini va har bir schyot bo'yicha hisob registrlarini tekshirish uchun kerak bo'ladi. So'ngra auditor korxona va bank o'rtasidagi o'zaro munosabatlarning yuridik asoslarini aniqlaydi, bank xizmati ko'rsatish to'g'risidagi shartnomaning O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi normalariga muvofiqligini tekshiradi.

Bankdagi schyotlar bo'yicha pul mablag'lari kirimi va chiqimiga doir muomalalar bankda tegishli dastlabki hujjatlar bilan rasmiylashtiriladi. Ushbu dastlabki hujjatlarning shakllari va to'ldirish

tartibi O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki yo'riqnomalarida belgilangan. Bunday hujjatlarga quyidagilar kiradi:

– bank ko'chirmalari (bank tomonidan tasdiqlanib ilova qilingan hisob-kitob to'lov hujjatlarining shakllari bilan);

– to'lov topshiriqnomasi;

– to'lov talabnomasi;

– to'lov orderi;

– inkassa topshiriqnomasi (farmoyishi);

– hisob-kitob schyotiga naqd pul topshirish uchun ariza;

– valutani majburiy sotish uchun topshiriqnoma;

– valuta sotib olish uchun topshiriqnoma;

– rezidentning sotib olingan valutani so'mga aylantirish to'g'risidagi farmoyishi va boshqalar;

– bank hisob-kitob hujjatlariga ilova qilinadigan va amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini asoslovchi dastlabki hujjatlar»[1].

Yuqoridagilarga asoslanib, auditor hujjatlarning to'g'ri rasmiylashtirilishini tekshiradi, hujjatlarni arifmetik tekshiruv va bankdagi schyotlar bo'yicha amalga oshirilgan muomalalarning qonuniyligini tekshiruvdan o'tkazadi.

«Bank operatsiyalarini tekshirishda auditor banklarda hisob-kitob va boshqa schyotlar mavjudligi va bank operatsiyalarini amalga oshirishda amaldagi qonunchilikka rioya qilinishini tekshiradi. Tekshiruv korxona tomonidan banklarda ochilgan barcha schyotlar bo'yicha amalga oshiriladi. Tegishli schyotlar bo'yicha ko'chirmalarda qayd etilgan mablag'lar qoldig'i hisobda mavjud bo'lgan mablag'lar qoldig'i bilan solishtiriladi. Ko'chirmalarni rasmiylashtirilishida suiiste'molchiliklarni yashirish maqsadida schyotning debeti va krediti bo'yicha oborot atayin bir xil summaga kamaytirilishi mumkin.

Shuning uchun, auditor bank ko'chirmalariga muvofiq schyotning debeti va krediti bo'yicha oborot hisob registrlaridagi ko'rsatkichlar bilan muvofiqligini tekshirishi lozim»[2].

---

[1] *R. Do'smuratov.* Audit asoslari. Darslik. – T.: 2003., 207-b.

[2] *M.M. Tulaxodjayeva* va boshqalar. Audit. O'quv qo'llanma. – T.: 2004., 66–67-b.

Hisob-kitob schyotiga doir muomalalarni tekshirish mobaynida aniqlangan kamchiliklarni auditor ish hujjatlarida qayd qilib boradi va auditorlik tekshiruvining mazkur bo'limi bo'yicha tuziladigan oraliq dalolatnoma bilan rasmiylashtiradi hamda auditorlik hisobotida aks ettiradi.

8.4. Valuta schyotlariga doir muomalalar auditi

Bozor iqtisodiyoti sharoitida xo'jalik yurituvchi subyektlar nafaqat milliy valutadan, balki O'zbekiston qonunchiligiga muvofiq, chetel valutasidagi pul mablag'laridan ham foydalanishlari mumkin.

Xo'jalik subyektlari O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki boshqaruvining qarori[1] bilan tasdiqlangan «O'zbekiston Respublikasi banklarida ochiladigan bank schyotlari to'g'risida» yo'riqnomaga muvofiq xorijiy valutada talab qilib olinguncha depozit schyotlarini hamda ikkilamchi talab qilib olinguncha, jamg'arma, muddatli va boshqa depozit schyotlarning xorijiy va milliy valutadagi turlarini ochishi mumkin. Mijozlar tomonidan xorijiy valutada talab qilib olinguncha depozit schyotlarini hamda ikkilamchi talab qilib olinguncha, jamg'arma, muddatli va depozit schyotlarning xorijiy va boshqa milliy valutadagi turlarini ochish uchun bankka quyidagi hujjatlar taqdim qilinadi:

1) tadbirkorlik subyektlari tomonidan:

a) schyot ochish to'g'risida ariza;

b) davlat ro'yxatidan o'tganligi to'g'risidagi guvohnomaning nusxasi;

d) imzolar namunalari va muhr izi qo'yilgan varaqcha.

2) tadbirkorlik subyekti bo'lmagan rezident yuridik shaxslar, jumladan budjet tashkilotlari tomonidan:

a) schyot ochish to'g'risida ariza;

b) soliq organlari tomonidan soliq to'lovchining identifikatsiya raqami berilganligi to'g'risidagi guvohnomaning nusxasi;

d) imzolar namunalari va muhr izi qo'yilgan varaqcha.

3) norezidentlar (jismoniy shaxslar bundan mustasno) tomonidan:

a) schyot ochish to'g'risida ariza;

---

[1] 2001-yil 6-oktabrdagi 5/4-son (1-son) qarori.

b) agar qonunchilikda boshqacha tartib nazarda tutilgan bo'lmasa, soliq organlari tomonidan soliq to'lovchining identifikatsiya raqami berilganligi to'g'risidagi guvohnomaning nusxasi;

d) imzo namunalari va muhr izi qo'yilgan varaqcha:

4) rezident va norezident jismoniy shaxslar tomonidan:

a) schyot ochish to'g'risida ariza;

b) shaxsini tasdiqlovchi hujjat (pasport yoki unga tenglashtirilgan hujjatlar) taqdim qilinadi.

Hujjatdagi ma'lumotlar schyot ochish to'g'risidagi arizaga yoziladi.

Mazkur bankda mijoz tomonidan ilgari ochilgan schyot mavjud bo'lsa, faqat schyot ochish to'g'risida (belgilangan shaklda) ariza taqdim qilinadi.

Sotilgan mahsulot (ish, xizmat) lar to'lovi uchun quyidagi xorijiy valutalar qabul qilinishi mumkin:

– AQSH dollari;
– ingliz funt sterlingi;
– yevro;
– Shveytsariya franki;
– Yaponiya ienasi.

«Xo'jalik yurituvchi subyektlar tashqi iqtisodiy faoliyatni amalga oshirishda mahsulotni (ish va xizmatlar) xorijga sotishdan tushumni xorijiy valutada oladilar. Cheteldan mahsulotni sotib olish ham xorijiy valutada amalga oshiriladi. Ushbu operatsiyalarni amalga oshirish uchun ular O'zbekiston va chetel banklarida valuta schyotlarini ochadilar.

Xorijiy valuta bilan amalga oshirilgan operatsiyalarni aks etish O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi, Davlat Soliq qo'mitasi va Markaziy bank qarori bilan tasdiqlangan va Adliya vazirligi tomonidan 2001-yil 16-noyabrda 1085-son bilan ro'yxatga olingan «Chetel valutasidagi operatsiyalarni buxgalteriya hisobi, statistika va boshqa hisobotlarda aks ettirish tartibi to'g'risida Nizom» bilan tartibga solinadi.

Valuta operatsiyalarining buxgalteriya hisobi chetel valutasining har bir turi (AQSH dollari, funt sterling, nemis markasi va boshqalar) bo'yicha alohida olib boriladi va xo'jalik operatsiyalari amalga oshirilgan sanasidagi O'zbekiston Respublikasi Markaziy

Banki belgilagan kurs bo'yicha «Mamlakat ichidagi valuta schyotlari» va «Cheteldagi valuta schyotlari» schyotlarida so'm ekvivalentida aks ettiriladi»[1].

Bankdagi valuta schyotlari bo'yicha muomalalarni tekshirish mobaynida auditor quyidagilarga alohida e'tibor qaratishi lozim (8.2-jadval).

8.2-jadval

Valuta schyoti bo'yicha muomalalarni tekshirishdagi auditorlik muolajalari

№	Auditorlik muolajalari
1.	Joriy valuta muomalalari va kapitalning harakati bilan bog'liq valuta muomalalari huquqiy rejimiga rioya qilinishini tekshirish
2.	Valuta muomalalarini amalga oshirish uchun O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining litsenziyasiga ega bo'lgan, vakolatli banklar orqali valuta muomalalarini amalga oshirishni tekshirish
3.	Vakolatli banklarda ayrim valuta muomalalarini amalga oshirish uchun O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki tomonidan beriladigan ruxsatnomalar va litsenziyalarning mavjudligini tekshirish.
4.	Yuridik shaxs-rezidentlar tomonidan ular ixtiyorida mavjud bo'lgan, legal kelib chiqishga ega valuta mablag'lari chegarasida chetel valutasidagi hisob-kitoblarni amalga oshirilganligini tekshirish

Valuta schyotlari bo'yicha muomalalarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish bankda ochilgan, shu jumladan, chetellardagi ham har bir valuta schyoti bo'yicha amalga oshiriladi.

Bunda shuni e'tiborga olish kerakki, agar O'zbekiston korxonasining xorijiy bankda, O'zbekiston Respublikasi Markaziy Banki litsenziyasi bo'yicha ochilgan schyoti bo'lsa, bu litsenziya unga valuta tushumini qabul qilish uchun asos bo'la olmaydi. Shuning uchun O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankida xorijiy bankdagi schyotga valutani har bir kirimi uchun maxsus ruxsatnoma bo'lishi lozim.

Audit jarayonida, rezident bo'lib hisoblangan, eksport qiluvchi tashkilotlar valuta tushumi qabul qilinishining to'liqligi va to'g'-

[1] *Tulaxodjayeva M.M.* va boshqalar. Audit. O'quv qo'llanma. – T.: 2004. 68-b.

riligini tekshirishda, auditor vakolatli banklardagi ularning valuta schyotlari bo'yicha quyidagilarni aniqlashi kerak:

– tashkilot valuta tushumini chetellik hamkorining reklamatsiyasini qoniqtirish hisobiga jarima to'lash yoki zararlarni qoplash, ya'ni o'zaro talablarni hisobga olish to'g'risidagi talablarni;

– eksport kontraktlari kabi, import kontraktlarini bajarish mobaynida ham o'zaro qarz surishish hollariga yo'l qo'yilmaganligi;

– O'zbekiston Respublikasiga o'tkazilishi lozim bo'lgan va xorijdagi rezidentning ixtiyoriga yoki mulki qatoriga o'tgan tushumdan to'lovlar amalga oshirilmaganligini.

Takrorlash uchun savollar

1. *Pul mablag'lari auditida qanday ma'lumot manbalaridan foydalaniladi?*
2. *Kassa, hisob-kitob schyoti, valuta schyoti va boshqa maxsus schyotlarni tekshirishda qanday me'yoriy hujjatlar qo'llaniladi?*
3. *Kassa muomalalari auditi qanday amalga oshiriladi? Uning kassani taftish qilishdan farqi nimada?*
4. *Kassa operatsiyalarini tekshirishda ma'lumot manbalari bo'lib nimalar hisoblanadi?*
5. *Kassa operatsiyalari tekshiruvining asosiy bosqichlari nimalardan iborat?*
6. *Pul hujjatlari va qimmatli qogozlar qanday tekshiriladi?*
7. *Kassa muomalalari bo'yicha savolnoma qanday maqsadlar uchun tuziladi? Kassa auditida eng ko'p uchraydigan xatolarni ta'riflang.*
8. *Hisob-kitob schyoti bo'yicha muomalalarni tekshirish qanday amalga oshiriladi?*
9. *Valuta schyoti auditining xususiyatlari nimalardan iborat?*
10. *Bankdagi maxsus schyotlar bo'yicha muomalalar qanday tekshiriladi?*
11. *Banklarda schyotlarni ochish va yopish qanday me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi?*
12. *Banklardagi maxsus tranzit schyotlari bilan ishlash tartibi qanday?*
13. *Xorijiy valuta bilan amalga oshirilgan operatsiyalarni aks ettirish qanday me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi?*
14. *Pul mablag'lari va kassa operatsiyalarini yuritishda odatda uchraydigan xato va kamchiliklar nimalardan iborat?*

9-mavzu. HISOB-KITOB, KREDIT MUOMALALARI VA BOSHQA QARZLAR AUDITI

9.1. Hisob-kitob, kredit va boshqa qarzlar bo'yicha muomalalar auditining uslubi

Bozor iqtisodiyoti sharoitida xo'jalik yurituvchi subyektlar o'zaro hisob-kitoblarni amalga oshiradi, ya'ni erkin iqtisodiy munosabatga kirishadi. Bunda mol yetkazib berish, ish, xizmatlar bajarish va boshqa xo'jalik muomalalari vujudga keladi. Natijada subyektlar o'rtasida hisob-kitob muomalalarini amalga oshirish jarayoni yuzaga keladi. Masalan, mol yetkazib beruvchilar bilan sotib olingan xomashyo, material, asbob-uskuna va boshqa tovar-moddiy boyliklar, xaridor va buyurtmachilar bilan ortib jo'natilgan mahsulot, transport tashkilotlari bilan yuklarni tashish, soliq organlari bilan budjetga to'lovlar yuzasidan va h.k. Bulardan tashqari, jismoniy shaxslar, xodimlar bilan turli xil hisoblashishlarni amalga oshirish mumkin. Masalan, hisobdor shaxslar bilan safar xarajatlari yuzasidan, kreditga olingan tovar-moddiy boyliklarga to'lovlar yuzasidan va h.k. Xo'jalik yurituvchi subyektlar o'rtasidagi hisob-kitoblar, asosan, naqd pulsiz amalga oshiriladi. Naqd pullar korxonaning xizmat safarlariga, xo'jalikning mayda xarajatlariga hisobdorlik asosida beriladi.

«Korxonaning ba'zi xarajatlari hisobdor shaxslar tomonidan amalga oshiriladi. Korxonaning ayrim xodimlariga xizmat safari xarajatlari, ayrim mayda xo'jalik xarajatlari uchun kassadan mablag' beriladi. Hisob-kitob muomalalari xodimlar va yollangan shaxslar bilan mehnat haqi bo'yicha, hisobdor shaxslar va boshqa muomalalar bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblarni o'z ichiga oladi. Bu hisob-kitoblar, asosan, naqd pul bilan amalga oshiriladi. Shuning uchun ichki hisob-kitoblar ataylab yoki bilmasdan ko'p xato-kamchiliklarga yo'l qo'yiladigan soha bo'lib, auditordan tekshiruvda maxsus e'tibor qaratishni talab etadi»[1].

---

[1] *Umarova M.* va boshqalar. Buxgalteriya hisobi. Darslik. – T.: 2004., 95-b.

Hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishdan asosiy maqsad buxgalteriya hisobidagi ichki hisob-kitob muomalalariga doir debitorlar va majburiyatlar aks ettiriladigan bo'limning ishonchliligi, qo'llanilayotgan hisob va soliqqa tortish uslubiyotining amaldagi me'yoriy hujjatlarga muvofiqligi to'g'risida fikr shakllantirib, quyidagilarni aniqlashdan iborat:

– to'liqligi – barcha muomalalarning buxgalteriya hisobotida aks ettirilganligi, hisobga olinmay qolgan hisob-kitoblar yo'qligi;

– mavjudlik – balans tuzish sanasiga ichki hisob-kitoblar (mehnat haqi, hisobdor summalar va boshqalar) bo'yicha majburiyatlar mavjudligi;

– majburiyatlar – ichki hisob-kitoblarga doir majburiyatlar summalari qonuniyligi va to'g'riligi;

– baholashlar – ichki hisob-kitoblarga doir majburiyatlarning me'yoriy hujjatlarga muvofiq ravishda baholanganligi;

– aniqligi – mehnat haqi va undan ushlanadigan summalar, xizmat safari bo'yicha sutkalik xarajatlar summasi va boshqalarning to'g'ri hisoblanganligi, buxgalteriya hisobi ma'lumotlarining sintetik va analitik hisob registrlaridagi ma'lumotlarga mosligi;

– hisob davrining cheklanganligi – ichki hisob-kitoblarga doir barcha majburiyatlar qachon vujudga kelgan bo'lsa, aynan mana shu hisob davrida aks ettirilganligi.

Taqdim etish va bayon qilish – ichki hisob-kitoblarga doir majburiyatlarning barchasi hisob va hisobotga oid me'yoriy hujjatlarga muvofiq bayon qilingan, turkumlangan va taqdim qilinganligi.

Ushbu maqsadga erishish uchun auditorlik tekshiruvida quyidagi vazifalar hal etilishi lozim:

– auditor tekshiruv mobaynida hisobot ko'rsatkichlarida jiddiy xatolar yo'qligiga yetarli darajada ishonch hosil qilish;

– dalillarni to'plash uchun har xil manbalardan shakllanadigan axborot bazasidan foydalanish;

– auditor tekshiruvni boshlashdan oldin ichki hisob-kitoblarni tekshirish uchun zarur bo'lgan me'yoriy hujjatlar paketi, sintetik va analitik hisob registrlari va boshlang'ich hujjatlarni jamlash;

– ichki hisob-kitob muomalalarini buxgalteriya hisobida aks ettirish;

– soliqqa tortish bo'yicha belgilangan qoidalarni tartibga soluvchi me'yoriy hujjatlar paketini mijoz-korxona faoliyatining xususiyatlarini hisobga olgan holda shakllantirish.

Auditor ichki hisob-kitob muomalalarini hisobga oladigan schyotlar bo'yicha sintetik va analitik hisob registrlari korxonada qo'llaniladigan hisob shakliga (jurnal-order, memorial-order, jadval va h.k.) bog'liqligini bilishi kerak. Masalan, buxgalteriya hisobi jurnal-order shaklida yuritiladigan korxonalarda 7-ASK 8-ASK va 10-ACK jurnal-orderlar, jadval-avtomatlashtirilgan (yoki kompyuterlashtirilgan) shaklida – 4210 – «Mehnat haqi bo'yicha berilgan bo'nak», 6510 – «Sug'urta bo'yicha to'lovlar», 6710 – «Mehnat haqi bo'yicha xodimlar bilan hisob-kitoblar», 6720 – «Deponentlangan mehnat haqi», 4220 – «Xizmat safari uchun berilgan bo'naklar», 4230 – «Umumxo'jalik xarajatlari uchun berilgan bo'naklar», 4290– «Xodimlarga berilgan boshqa bo'naklar», 6870 – «Hisobdor shaxslardan qarzlar», 4710 – «Kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha xodimlarning qarzlari», 4720 – «Berilgan qarzlar bo'yicha xodimlarning qarzlari», 4730 – «Moddiy zararni qoplash bo'yicha xodimlarning qarzlari» va 4790 – «Xodimlarning boshqa qarzlari» schyotlari bo'yicha debet va kredit oborotining mashinogrammalari tekshiriladi.

Hisob-kitob va kredit operatsiyalar auditining asosiy manbasi bo'lib, quyidagi me'yoriy va dastlabki hujjatlar hamda buxgalteriya hisobi registrlari hisoblanadi (9.1-jadval).

9.1-jadval

Hisob-kitob muomalalarining audit manbasi

№	Me'yoriy-huquqiy hujjatlar
1.	O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi. 1996-yil 29-avgustda tasdiqlangan (2002-yil 30-avgust holatiga ko'ra o'zgartirishlar bilan)
2.	O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi. 2008-yil.
3.	O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonun. – T.: 1996.
4.	O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonun. – T.: 2000.

9.1-jadvalning davomi

5.	O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 1999-yil 5-fevraldagi 54-son qarori «Mahsulot (ish, xizmat) larni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllanitirish haqidagi Nizom»
6.	O'zbekiston Respublikasida naqd pulsiz hisob-kitoblarni amalga oshirish to'g'risida Nizom. – T.: 2002
7.	O'zbekiston Respublikasi hududida banklar tomonidan xo'jalik yurituvchi subyektlarni qisqa muddatli kreditlashni tashkil etish tartibi to'g'risida Nizom. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 1999-yil 16-martda 675-son bilan ro'yxatga olingan
8.	O'zbekiston Respublikasi hududida banklar tomonidan xo'jalik yurituvchi subyektlarni o'rta va uzoq muddatli kreditlashni tashkil etish tartibi to'g'risida Nizom. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2000-yil 8-fevralda 892-son bilan ro'yxatga olingan
9.	Tijorat banklari tomonidan fermer xojaliklari hamda kichik va o'rta biznes subyektlarini milliy valutada kreditlash tartibi. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2001-yil 7-martda 907-son bilan ro'yxatga olingan
10.	Umumdavlat soliqlarini hisoblash va budjetga to'lash to'g'risida yo'riqnomalar
11.	Mahalliy soliqlar va yig'imlarni hisoblash va budjetga to'lash to'g'risida yo'riqnomalar
12.	Vazirlik, idoralar, korxonalar va tashkilotlar xodimlarini O'zbekiston Respublikasi hududidan tashqariga xizmat safariga yuborilganda xizmat safari xarajatlarini qoplash uchun mablag'lar berish tartibi to'g'risidagi Nizom
13.	O'zbekiston Respublikasi 21-son «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma» nomli Buxgalteriya hisobi milliy andozasi (BHMA)
14.	O'zbekiston Respublikasining boshqa BHMA lari
15.	Hisob-kitob muomalalarini hisobga oluvchi dastlabki hujjatlar va hisob registrlari
16.	Moliyaviy hisobot

Dastlabki hujjatlarni tekshirishda auditor ushbu hujjatlarning belgilangan tartibda tasdiqlangan namunaviy shakllaridan foydalanilganligini ham aniqlashi zarur.

Ichki hisob-kitob muomalalarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish ushbu muomalalarni hisobga olish va ichki nazoratning ahvolini oldindan baholashni nazarda tutadi.

Bunda xodimlarni ishga yollash va ishdan bo'shatishda qonunchilikka rioya qilinishini, ro'yxatdagi hisob va nazorat xodimlariga xizmat vazifalari, ish vaqti va bajariladigan ishlarni taqsimlash holati; mehnatga haq to'lash, mukofotlash va moddiy yordam to'g'risidagi nizomlarga rioya qilinishi va ichki nazoratning holati o'rganganidan so'ng ichki hisob-kitob muomalalarini tekshirish uchun tanlash hajmini aniqlaydi.

9.2. Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitob muomalalari auditi

Xo'jalik subyektlari har doim ham bevosita o'z kassasidan yoki hisob-kitob schyotidan hisoblashishlarni amalga oshira olmaydi. Bunday hollarda xodimlarga hisobdorlik asosida bo'naklar naqd pullarda beriladi, ular to'lovlarni amalga oshiradilar. Bular ma'muriy xo'jalik muomala xarajatlari va xizmat safarlari uchun beriladigan bo'naklardir. Ushbu xo'jalik muomalalari 4220 – «Xizmat safari uchun berilgan bo'naklar», 4230 – «Umumxo'jalik xarajatlari uchun berilgan bo'naklar» va 6970 – «Hisobdor shaxslarga to'lanadigan qarzlar» schyotlarida hisobga olinadi.

«Naqd pulsiz hisob-kitob yo'li bilan amalga oshirib bo'lmaydigan mayda ma'muriy-xo'jalik, operatsion va xizmat safari xarajatlari uchun kassadan korxona ishchilariga beriladigan pul bo'naklari hisobdor summalar deb ataladi.

Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar auditining asosiy vazifalari: hisobdor summalar to'g'ri va maqsadli ishlatilganligini tekshirish; xo'jalik yuritish nuqtayi nazaridan qonunga xilof va maqsadga muvofiq bo'lmagan xarajatlarni aniqlash; xizmat safarlari bilan bog'liq xarajatlarni qoplash bo'yicha belgilangan tartibga rioya qilinishini tekshirish»[1]. Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar auditi mazkur obyekt bo'yicha ichki nazorat va hisob tizimining holatini

o‘rganishdan boshlanadi. Ichki nazorat tizimini baholashda aniqlangan, uning kuchli tomonlari (nazorat barcha test qilinadigan yo‘nalishlar bo‘yicha amalga oshirilganligi, muomalalar haqqoniyligi, tegishli tarzda ruxsat etilganligi va hisobda aks ettirilganligi), shunindek, kuchsiz tomonlari (hisobdor shaxslar ro‘yxati, hisobdor summalar beriladigan muddatlar va boshqalarning buyruq bilan tasdiqlanganligi) hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblarni batafsil tekshirishda e’tiborga olinadi. Bu muomalalar ko‘p hollarda yoppasiga tekshiriladi.

Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar auditining vazifalari quyidagilardan iborat (9.2-jadval).

9.2-jadval

Hisob-kitoblar auditining vazifalari

№	Audit vazifalari mazmuni
1.	Xizmat safari xarajatlarining qoplanish tartibiga rioya qilinishini aniqlash
2.	Hisobdor shaxslar tomonidan qilingan xarajatlarning qonuniyligi va maqsadga muvofiqligini aniqlash
3.	Xo‘jalik xarajatlarining asosliligini aniqlash
4.	Xizmat safari va xo‘jalik xarajatlari yuzasidan korxona ma’muriyati farmoyishlarining qonuniyligini aniqlash
5.	Bo‘nak hisobotlari va ularga ilova qilingan hisobdor summalarning sarflanganini isbotlovchi hujjatlar (transport chiptalari, mehmonxona va boshqa tashkilotlari pattalari (kvitantsiyalar), olingan moddiy boyliklarning schyotlari, har xil ishlar naqd pul hisobidan bajarilgan shartnomalar) rasmiylashtirilishini tekshirish
6.	Kassa hujjatlari (kassir hisobotlari, kassa kirim va chiqim orderlari va ularni qayd qilish daftarlari)ning tekshirish
7.	Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblar bo‘yicha analitik va sintetik hisob registrlarining ma’lumotlari (7-ASK.– jurnal-order)ni tekshirish
8.	Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblarni audit qilishda buxgalteriya hisobi holati bilan tanishishi, hujjatlarning to‘g‘ri va o‘z vaqtida rasmiylashtirilishi, xizmat safarlari va xo‘jalik xarajatlari yuzasidan korxona rahbarining farmoyishi bor-yo‘qligi, xodimni bu safarga yuborish va xo‘jalik xarajatlarining asosliligini aniqlash

Auditor buxgalteriya xodimlarining ushbu sohadagi, qonunlar va yuqori tashkilotlarning me'yoriy hujjatlaridan xabardorliklariga hamda ularning nusxalari korxona buxgalteriyasida mavjudligiga ishonch hosil qilishi, shuningdek ushbu me'yoriy hujjatlarga amal qilinish darajasini tekshirishi kerak. Buning natijasida quyidagilar aniqlanishi mumkin:

– ilgari hisobdor pullar yuzasidan qarzi bo'lgan yoki bu pullar yuzasidan hisoblashmagan, hisobot topshirmagan shaxslarga, korxonada haqiqatda ishlamaydigan shaxslarga pul berilmayotganligi;

– navbatdagi mehnat ta'tiliga chiqarish va bir yo'la xizmat safariga yuborish hollari mavjudligi;

– xizmat safari vaqtida mehnat qobiliyatini yo'qotib, kasalxonada davolanishda bo'lgan xodimlarga turarjoy va kundalik xarajatlari to'lash tartibiga rioya qilinishini, bu muddatning 2 oydan oshmaganligini aniqlash kerak.

Hisobdor shaxslarga bo'naklar berilishining asosliligini aniqlash xo'jalik ehtiyojlari uchun hisobdor summa berish talablariga rioya qilishni tekshirishdan iborat. Bunda auditor hisobini berish uchun bo'nak olgan shaxslar hamda berilgan bo'naklar summasi va muddatining korxona rahbari buyrug'iga muvofiqligini aniqlaydi.

Bo'nak berish uchun xizmat safari to'g'risidagi buyruq va xizmat safari guvohnomasi asos bo'ladi. Xizmat safari uchun hisobdor summa berilganligini tasdiqlaydigan kassa chiqim orderlarini tekshirish mobaynida barcha rekvizitlarining to'liq to'ldirilganligiga, xususan, bo'nak berish uchun asosning aks ettirilganligiga e'tibor beriladi. Muayyan hisobdor shaxs tomonidan oldingi olingan bo'nak bo'yicha to'liq hisobot berilganidagina, unga bo'nak beriladi.

Hisobi beriladigan bo'nak berishning asosliligini tekshirish amallari kassa muomalalarini tekshirish mobaynida amalga oshirilishi mumkin. Bunda aniqlangan tafovutlar to'g'risidagi axborotlar ichki hisob-kitob muomalalarini tekshirayotgan auditorga beriladi. Hisobdor shaxslar tomonidan bo'nak hisobotlarining o'z vaqtida taqdim qilinishini tekshirish, bo'nak hisobotlari haqiqatda taqdim qilingan muddatlarni, xizmat safari to'g'risidagi buyruqqa yoki xizmat safari guvohnomasida ko'rsatilgan muddatlarga solishtirish yo'li bilan amalga oshiriladi.

Agar auditor ushbu qoidaga amal qilinmayotganligini aniqlasa, unda 21-son BHMS ning talablariga muvofiq belgilangan muddatlarda qaytarilmagan hisobdor summalarning 9430 – «Boshqa operatsion xarajatlar» schyotida aks ettirilishi (debet 9430, kredit 4220, 4230) va keyinchalik ushbu summalarning hisobdan chiqarishini tekshirish zarur.

Ayrim korxonalarda xodimlarga go'yo xo'jalik hamda xizmat safarlari uchun bo'nak ajratilgandek bo'lib, aslida ularning shaxsiy ehtiyojlari uchun pul berilishiga yo'l qo'yiladi. Shuning uchun auditor xodimning xizmat safariga jo'natish guvohnomasi borligini, uning muddatini, yo'l xarajatlarini, amaldagi me'yorlar bo'yicha sutkalik to'lov summasi qanchaligini, hisobdor shaxslar bo'naklar bo'yicha hisobotlarni o'z vaqtida topshirishlari va sarflanmay qolgan mablag'lar qoldiqlarini kassaga topshirishlarini aniqlaydi.

9.3. Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditi

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyatida eng ko'p uchraydigan hisob-kitoblardir. Hisob-kitoblar mahsulot yetkazib berish, ishlar bajarish, xizmatlar ko'rsatish shartnomlari bo'yicha bajarilgan majburiyatlar uchun keyin haq to'lash yoki oldindan to'lash tarzida amalga oshiriladi.

Xo'jalik subyektlari o'rtasidagi o'zaro hisob-kitoblar shakllari O'zR. Markaziy banki tomonidan belgilanadi. Unga ko'ra, mulk shaklidan qat'i nazar barcha xo'jalik yurituvchi subyektlar o'z majburiyatlari bo'yicha boshqa xo'jalik subyektlari bilan hisob-kitoblarni, shuningdek, tovar-moddiy boyliklar uchun jismoniy va yuridik shaxslar o'rtasidagi hisob-kitoblar, odatda, bank muassasalari orqali naqd pulsiz tartibda amalga oshirilishi lozim.

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan bo'ladigan hisob-kitoblarni hisobga olishda 6010 – «Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» schyotidan foydalaniladi.

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirish quyidagi asosiy ikki yo'nalish bo'yicha amalga oshirilishi mumkin:

– olingan tovar-moddiy boylik (ish, xizmat)lar uchun to'lovlar yoki ortib jo'natilgan tovar (bajarilgan ish va xizmat)lar uchun tushgan summalarning to'g'riligini aniqlash;

– tovar-moddiy boyliklarni kirimga olish va hisobdan chiqarishning to'liqligini tekshirish.

«Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditining asosiy vazifasi hisob-kitob holati to'g'risidagi ma'lumotlar haqiqiy va qonuniyligi, hisob-kitob va moliyaviy intizomga rioya qilinishi va u korxona to'lov qobiliyatiga ta'sirini tekshirish, qarzlar haqiqiyligini aniqlashdan iborat.

Yuqorida qayd etilgan hisob-kitoblarni tekshirish uchun ma'lumot manbasi bo'lib, mahsulot (ish, xizmat) larni yetkazib berishga oid shartnomalar, hisob-kitoblar bo'yicha o'zaro solishtiruv dalolatnomalari, hisob-kitoblarni inventarlash dalolatnomalari, to'lov hujjatlarining nusxalari, 4310 – «Tovar-moddiy boyliklar uchun mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga berilgan bo'naklar», 5010 – «Kassadagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar», 5110 – «Hisob-kitob schyoti», 5200 – «Chetel valutasidagi pul mablag'larini hisobga oluvchi schyotlar», 6010 – «Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» va boshqa schyotlar bo'yicha hisob registrlari (ro'yxatlar, jurnal-orderlar, mashinogrammalar), bosh kitob, moliyaviy hisobot va boshqalar hisoblanadi»[1].

Mol yetkazib beruvchilar va xaridorlar o'rtasidagi hisob-kitoblar qoidaga ko'pa naqd pulsiz amalga oshiriladi va ular ikki guruhga bo'linadi:

1) tovar muomalalari bo'yicha;

2) moliyaviy majburiyatlar bo'yicha.

Naqd pulsiz hisob-kitoblarning quyidagi asosiy shakllari mavjud: to'lov topshiriqnoma, to'lov talabnoma, akkreditiv; inkassa topshirig'i, cheklar va o'zaro talablarni uzishga asoslangan hisob shakli.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitob muomalalarni auditdan o'tkazish ham yuqorida bayon qilingan,

---

[1] *M.M.Tulaxodjayeva* va boshqalar. Audit. O'quv qo'llanma. – T.: 2004., 106-b.

barcha hisob-kitob muomalalari uchun xos bo'lgan umumiy qoidalariga asosan o'tkaziladi.

Hisob-kitob ma'lumotlarining mosligini tekshirish balans va hisob registrlari ma'lumotlari tengligini aniqlashdan boshlanadi.

Agar hisob-kitob ma'lumotlarini solishtirish amallarini bajarish mobaynida nomuvofiqliklar aniqlansa, auditor ularning katta-kichikligini va vujudga kelish sabablarini aniqlaydi.

Hisob va hisobot ma'lumotlarining o'zaro tengligi aniqlaganidan so'ng, auditor mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar qoldig'ining haqqoniyligini baholashi kerak. Shu maqsadda u quyidagilarni tekshiradi:

– analitik hisob registrlarida dastlabki hujjatlar va shartnomalarning raqamlari hamda tuzilgan sanalari to'g'risidagi ma'lumotlar mavjudligi;

– analitik hisob registrlarida ko'rsatilgan shartnomalar va dastlabki hujjatlarning haqiqatda mavjudligi (tanlab tekshiriladi);

– dastlabki hujjatlar va hisob registrlaridagi ma'lumotlarning mosligi (tanlab tekshiriladi).

Majburiyat summalarining hujjat bilan tasdiqlanmaganlari shubhali qarzdorliklar qatoriga qo'shiladi. Bunday qarzlarning haqqoniyligi hisob-kitoblarni inventarizatsiya qilish (solishtirish dalolatnomasi tuzish) yo'li bilan tasdiqlanadi.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarga doir qarzdorliklar haqqoniyligini baholashda ularning vujudga kelish muddatlari, hisob-kitoblar bo'yicha majburiyatlar bajarilishining belgilangan chegara muddati o'tib ketgan, talab qilib undirib olinmagan debitor qarzlar bor yoki yo'qligi tekshiriladi.

Hisob-kitoblar bo'yicha inventarizatsiya materiallarini tekshirish mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar qoldiqlarining haqqoniyligini baholashda muhim ahamiyatga egadir.

Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblarga doir muomalalar quyidagi yo'nalishlar bo'yicha tekshiriladi:

– shartnomalar mavjudligi va rasmiylashtirilish holati;

– sotib olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) lar to'liqligi va to'g'ri kirim qilinganligi;

– moddiy qiymatlik (ish, xizmat) lar uchun o'z vaqtida va to'liq haq to'langanligi.

Auditor dastavval mahsulot yetkazib berish, ish bajarish va xizmat ko'rsatish uchun boshqa xo'jalik shartnomalarining mavjudligi hamda shartnomalarning to'g'ri rasmiylashtirilganligini aniqlaydi. Shartnomalar amaldagi qonunchilik talablariga mos kelishi lozim. Auditor dastlabki hujjatlardagi ma'lumotlarni shartnomalar, schyot-fakturalar va loyiha-smeta hujjatlarining ma'lumotlari bilan solishtirish natijasida olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) larni kirim qilishning to'liqligi, to'g'riligi va o'z vaqtidaligi to'g'risida dalillarga ega bo'ladi.

Dastlabki hujjatlarni tekshirishda barcha hisoblashuv-to'lov hujjatlarida QQS summasining alohida satr bilan ajratib ko'rsatilganligiga va QQS summasining hisob-kitob yo'li bilan ajratib ko'rsatilishiga yo'l qo'yilmasligiga (me'yoriy hujjatlarda belgilangan holatlardan tashqari) e'tibor qaratiladi. Auditor ushbu talablarga rioya qilinishini tekshirish natijasida olingan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) lar bo'yicha QQS ni hisobga olishning asoslanganligini tasdiqlovchi dalilga ega bo'ladi. Uning qoplanishi to'langan, kirim qilingan va ishlab chiqarish maqsadlarida ishlatilgan qiymatliklar bo'yicha amalga oshiriladi.

Hisob-kitob hujjatlari hali yetib kelmagan moddiy qiymatlik (ish, xizmat) larni tekshirishda ushbu olingan qiymatlik (ish, xizmat) larning puli to'langan, lekin yo'lda kelayotgan (debitor qarz) sifatida hisobda turmaganligi aniqlanadi.

Xorijdan olingan import mahsulot (ish, xizmat) lar uchun hisob-kitoblar bo'yicha tekshiruv o'tkazilganda, mulkchilik huquqi o'tgan paytni, moddiy qiymatlik (ish, xizmat) larni kirim qilish sanasiga amalda bo'lgan O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining valuta kursini va to'lov hujjatlarining to'lanishini, kurs farqlarini, qo'shilgan qiymat solig'i summasini va franko (tovarni xaridorga yetkazib berishda transport xarajatlarini qoplash va hisob-kitob qilish) shartlarini aniqlashning to'g'riligi tekshiriladi.

Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar schyotlarining to'lanishini tekshirishda auditor quyidagilarni aniqlaydi:

— qarzlarni qoplash bo'yicha muomalalarning tegishli to'lov hujjatlari (bank ko'chirmalari va to'lov topshirig'i, o'zaro talablarni hisobga olish dalolatnomalari, cheklar va shunga o'xshash) bilan tasdiqlanganligi;

– to'lov hujjatlarining haqiqiyligi va to'g'ri rasmiylashtirilganligi (barcha majburiy rekvizitlarining mavjudligi, QQS summasining alohida satr bilan ajratib ko'rsatilganligi, bank shtampi, chet tilidagi hujjatlarning tasdiqlangan tarjimasi va shunga o'xshash);

– to'lov hujjatlari ma'lumotlarining 3110 – «Oldindan to'langan ijara haqi», 3120 – «Oldindan to'langan xizmat haqi», 3190 – «Boshqa oldindan to'langan xarajatlar», 4310 – «Mol yetkazib beruvchi va pudratchilarga berilgan bo'naklar», 6010 – «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (joriy qismi), 7010 – «Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilarga to'lanadigan schyotlar» (uzoq muddatli qismi) schyotlari bo'yicha hisob registrlarining ma'lumotlariga mosligi, ushbu schyotlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarining 5110, 5210, 5220, 4310, 4010, 4020, 6310, 4220, 4230, 6870, 4810–4890, 6810, 6820, 6830 va 6890 schyotlar bo'yicha hisob registrlariga mosligi.

Qarzdorliklarning o'zaro hisoblashish tartibida qoplanishini tekshirish natijasida, auditor o'zaro hisob-kitoblar uchun asos (shartnoma, tomonlardan birortasining o'zaro hisob-kitoblar tartibidagi to'lovni amalga oshirish to'g'risidagi iltimosnomasi) mavjudligini, qarz summasi va qoplash sanasini hamda hisob registrlarida aks ettirishning to'g'riligini aniqlaydi.

O'zaro talablarni hisobga olish, hisob-kitoblarni solishtirish dalolatnomasi va har ikkala tomon ishtirokida tuzilgan o'zaro talablarni hisobga olish to'g'risidagi tomonlardan birortasining xati (arizasi). Dalolatnomalarda majburiy rekvizitlardan tashqari, qarzdorlikni vujudga keltirgan shartnomalar va dastlabki hujjatlar ma'lumotlari, QQS summasi alohida ajratilgan holda ko'rsatilishi lozim. Da'vo muddati o'tib ketgan qarzdorliklar bo'yicha o'zaro talablarni hisobga olishga yo'l qo'yilmaydi.

9.4. Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditi

Haridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishning umumiy qismi – qoldiqlar haqqoniyligini baholash va bajariladigan uslubiy amallar mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishga o'xshash.

21-sonli BHMS ga muvofiq, «Jo'natilgan mahsulot, bajarilgan ish va ko'rsatilgan xizmatlar uchun xaridor va buyurtmachilar bilan olib boriladigan hisob-kitoblar, 4010 – «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020 – «Olingan veksellar», 6310 – «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar», 9010 – «Mahsulotlar sotishdan olingan daromadlar», 9020 – «Tovarlarni sotishdan olingan daromadlar», 9030 – «Bajarilgan ishlar va ko'rsatilgan xizmatlardan olingan daromadlar», 9110 – «Sotilgan mahsulotlar tannarxi», 9120 – «Sotilgan tovarlar tannarxi», 9130 – «Sotilgan ishlar va xizmatlar tannarxi» schyotlarida hisobga olinadi. Auditor 4010 – «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020 – «Olingan veksellar» va 6310 – «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotlari bo'yicha hisob yuritish va nazoratning holati hamda qoldiqlarning haqqoniyligini baholash natijasida xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar bo'yicha muomalalarning ishonchliligini tekshiradi. Bu schyot bo'yicha oborotlarni tekshirishning muhimligi korxona faoliyatini baholaydigan asosiy ko'rsatkich – tovarlar, mahsulotlar, ish va xizmatlarni sotishdan olinadigan daromad ko'rsatkichi bo'yicha axborotlarni shakllantirishi bilan izohlanadi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarning auditi mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarning auditiga o'xshash ravishda amalga oshiriladi. Xaridorlar bilan hisob-kitoblarning auditi jarayonida mol yetkazib berish uchun shartnomalar tuzilganligi, xaridor tomonidan qabul qilingan mahsulotlar uchun korxonaga tegishli bo'lgan summalar (sotish muddatlari, mahsulot sifati va boshqa omillarni hisobga olgan holda) to'g'ri hisoblanganligi, 15% miqdorida oldindan to'lov amalga oshirilmasdan turib mahsulot berilganligi, 4010 – «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan schyotlar», 6230 – «Boshqa kechiktirilgan daromadlar», 6310 – «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotlarda ko'rsatilgan xaridorlar qarzi haqiqiyligi aniqlanadi. Sotilgan mahsulot (ish, xizmat) lar bo'yicha qarzlarning haqiqiyligi, qonuniyligi va ishonchliligi dastlabki hisob-kitob-to'lov hujjatlari, hisob-kitoblarni inventarlash dalolatnomalari va hisob registrlaridagi ko'rsatkichlar asosida tekshiriladi.

Xaridorlar va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarga doir muomalalarni tekshirishda 4010, 4020 va 6310 schyotlar bo'yicha hisob registrlari ma'lumotlarining bosh daftar hamda o'zaro aloqador hisob registrlari ma'lumotlari bilan tengligi aniqlanadi. Bunda, asosan, 4010 schyot debeti bo'yicha yozuvlar 9010, 9020, 9030, 9210, 9220 schyotlarning krediti bo'yicha yozuvlar bilan solishtiriladi. Agar qonun yoki oldi-sotti shartnomasida tovarga mulkchilik huquqining maxsus tartibi ko'zda tutilmagan bo'lsa, u holda umumiy qoida bo'yicha mulkiy huquq mol yetkazib beruvchidan xaridorga tovarni jo'natish vaqtida o'tadi va quyidagi buxgalteriya yozuvi bilan aks ettiriladi:

– debet 4010 – «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar»;

– kredit 9010 – «Tayyor mahsulotlarni sotishdan olingan daromadlar».

Bunday yozuv soliqqa tortish maqsadi uchun qanday hisob tartibi to'lov bo'yicha yoki jo'natish bo'yicha qabul qilinganidan qat'i nazar amalga oshiriladi.

Muomalalarning hujjat bilan asoslanganligini tekshirish mobaynida tovar (ish, xizmat) lar bahosi shakllanishining shartnoma shartlariga muvofiqligi hamda QQS summasi va Xaridorlarga taqdim qilingan schyotlar boshqa elementlarining to'g'riligi aniqlanadi.

Xaridorlar tomonidan schyotlarni to'lashning o'z vaqtidaligi va to'liqligi 5110, 5210, 5220, 6310, 7310 schyotlar bilan bog'lanadigan ma'lumotlarni taqqoslash va analitik hisob registrlaridagi yozuvlarni ko'rib chiqish yo'li bilan aniqlanadi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob – kitoblarni tekshirishni boshlashdan oldin saldo (qoldiq) reyestrlarida ko'rsatilgan qoldiqlarning bosh daftardagi 4010 – «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar», 4020 – «Olingan veksellar», 6310 – «Xaridor va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotlari bo'yicha qoldiqlarga teng kelishini aniqlash zarur. Shunindek, reyestrlarning o'z vaqtida to'ldirilishi, buxgalteriyaga topshirilishi va xo'jalikning kassasiga yoki hisob-kitob schyotiga tushgan to'lovlar haqida belgilar (yozuvlar) mavjudligi tekshiriladi. Mahsulot (ish, xizmat) lar realizatsiyasi bo'yicha to'lov talabnomalarining o'z vaqtida to'ldi-

rilishi va inkassaga qo'yilishi tekshiriladi. Qarzlarning vujudga kelish sanalari va to'lov muddati o'tib ketgan summalarini saldo (qoldiq) reyestrlari bo'yicha aniqlash zarur.

Ushbu to'lov hujjatlari bo'yicha qarzlar nihoyatda puxta tekshiriladi. Chunki, amaliyotda xaridorlar va buyurtmachilarning qarzlari 4010 – «Xaridorlar va buyurtmachilardan olinadigan schyotlar» va 4020 – «Olingan veksellar» schyotlarining debetida, to'lovlarning kelib tushishi esa 6310 – «Xaridorlar va buyurtmachilardan olingan bo'naklar» schyotining kreditida aks ettiriladi, shuningdek mahsulot va materiallar bir xo'jalik yoki tashkilotga jo'natilib, schyot esa adashib boshqasiga taqdim etilishi hollari ham uchraydi. Buning natijasida haqiqiy bo'lmagan debitor va kreditor qarzlar vujudga keladi.

Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda korxona rahbari va bosh buxgalteri tomonidan muddati o'tib ketgan debitor qarzlarni undirish choralari ko'rilayotganligi aniqlanadi, hisob-kitoblarni o'zaro taqqoslash va aniqlangan tafovutlarni taqqoslash dalolatnomasi tuzib to'g'rilash, qarzlarni o'zaro surishishga doir ishlarning amalga oshirilayotganligi tekshiriladi. Shuningdek, audit jarayonida xaridorlarning muddatlari chiqib ketgan debitor qarzlari talab qilinganligi va talab qilinmaganligini aniqlab tahlil qilinadi.

Debitor qarzlarni hisobdan o'chirish dalillari bo'yicha auditor ushbu dalillarning asoslanganligi va to'g'ri aks ettirilganligini aniqlaydi.

9.5. Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblar auditi

Xo'jalik yurituvchi subyektlar bilan o'zaro hisob-kitob munosabatlarida korxonada tugallanmagan hisob-kitoblar bo'yicha debitorlik va kreditorlik qarzlari yuzaga keladi.

Debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda, auditor avvalo debitor va kreditor qarzlarning paydo bo'lishi sabablarini aniqlashi zarur. Hisob-kitoblarning belgilangan qoidalariga muvofiq keladigan qarzlardan tashqari, katta miqdordagi debitor va kreditor qarzlarning mavjudligidan dalolat beradi.

«Debitorlik qarzi tovarlar haqiqatda yuklab jo'natilgan, ishlar bajarilgan, xizmatlar ko'rsatilgan kundan boshlab 90 kun o'tgach muddati o'tgan hisoblanadi»[1].

Debitorlik va kreditorlik qarzlari bo'yicha muomalalarni tekshirishga kirishishdan oldin qarzlarning tegishli qoldiqlari balans moddalari bo'yicha to'g'ri aks ettirilganligini aniqlash lozim. Buning uchun tekshirish davri boshidagi hisob-kitoblarning har qaysi turi yuzasidan analitik hisob registrlarining ma'lumotlari bo'yicha hisob-kitoblarni hisobga olish uchun mo'ljallangan schyotlar bo'yicha qoldiqlari balansning tegishli moddalari qoldiqlari bilan taqqoslanadi. So'ngra hisob-kitoblar har qaysi turi bo'yicha alohida tekshiriladi. Bunda auditor qarzning paydo bo'lishi sabablarini, u kimning aybi bilan va qachon paydo bo'lganligi, uni undirib olish mumkin yoki mumkin emasligini, ya'ni debitorlar o'z qarzlarini tan olgan xatlar yoki hisob-kitoblarni taqqoslash dalolatnomalari mavjudligini, da'vo qilish muddatlari o'tkazib yuborilmaganligini, qarzlarni yopish yoki undirish uchun qanday choralar ko'rilayotganligini aniqlashi lozim.

Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda quyidagilarni aniqlash lozim:

– kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha hisob-kitoblar to'g'riligi;

– shartnomalar mavjudligi;

– xaridorlar topshiriqnoma-majburiyatlarining taqdim etish muddatlari;

– kreditni qoplash tartibi va boshqalar.

Kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha hisob-kitoblar holati 4700 – «Xodimning boshqa operatsiyalar bo'yicha qarzi hisobi schyoti» schyotlar guruhi bo'yicha, shuningdek, 4710 – «Kreditga sotilgan tovarlar bo'yicha xodimning qarzi» schyot ko'rsatkichlari asosida o'rganiladi. Eng muhimi, xaridorlarning muddati o'tgan qarzlari bo'yicha hisob-kitoblar o'rganib chiqiladi va muddati o'tgan qarzlar paydo bo'lishi sabablari aniqlanadi. Ularning asosiylari quyidagilardan iborat:

– kredit berish qoidalariga rioya qilmaslik;

– ijro varaqalari bo'yicha boshqa korxonalar yoki jismoniy shaxslar foydasiga summalar to'g'ri va asosli ushlab qolinganligi,

---

[1] O'zR Prezidentining 1999-yil 19-iyuldagi PF-2340 son Farmoni.

shuningdek, ushlab qolingan summalar oluvchilarga o‘z vaqtida o‘tkazilmaganligi;

– korxona ixtiyoridagi xonadonlarda istiqomat qiluvchilar va yotoqxonalarda, mehmonxonalarda yashovchi shaxslar bilan korxona hisobidagi xonadonlardan foydalanganligi va maishiy xizmat ko‘rsatilganligi uchun hisob-kitoblar to‘g‘ri hisoblanmaganligi.

Turli debitorlar va kreditorlar bilan hisob-kitoblar auditi bo‘yicha 4800 – «Turli debitorlar qarzlarini hisobga oluvchi schyotlar», 6900 – «Turli kreditorlarga bo‘lgan qarzlarni hisobga oluvchi schyotlar» schyotlarning hisob registrlari va hisobotlardagi buxgalteriya yozuvlari hamda ulardagi hisobda turgan qarzlar tekshiriladi. Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblarni tekshirish uslubiyoti va ketma-ketligi boshqa barcha hisob-kitob muomalalarini tekshirishga o‘xshash.

Yuqorida keltirilgan schyotlarda hisobga olinadigan muomalalarning xilma-xilligini e’tiborga olgan holda, auditor hisob-kitoblar ahvolini tahlil qilish mobaynida ushbu schyotlar qo‘llanishining qonuniyligini aniqlaydi (ya’ni, 4800, 6900 schyotlarida aks ettiriladigan muomalalar boshqa schyotlarda aks ettirilmayotganligini aniqlaydi yoki aksincha).

Auditor yil oxirida to‘lanmagan, deponentlanmagan summalar bo‘yicha haqiqatda to‘langan ish haqi summalaridan hisoblanishi lozim bo‘lgan daromad solig‘ining qayta hisoblanganligini aniqlash zarur.

Ijro varaqasi bo‘yicha boshqa korxonalar foydasiga ushlanadigan summalar (alimentlar, jarimalar, moddiy zararni undirish va h.k.) to‘g‘riligi va asoslanganligi hisob yozuvlarini hisoblashuv-to‘lov vedomostlari va ushlash uchun asos bo‘lgan boshqa hujjatlar bilan solishtirish orqali tekshiriladi. Bunday summalarni o‘tkazishning o‘z vaqtidaligi va to‘liqligi shaxslar bo‘yicha qarzlarning ahvoli hamda harakatini tahlil qilishda va summalarning xodimlardan ushlangan hamda o‘tkazilgan sanasi bilan taqqoslash orqali aniqlanadi.

Budjet tashkilotlari bilan hisob-kitoblarni tekshirishda shartnomalar mavjuddigi, ish (xizmat) bajarilishining hujjat bilan tasdiqlanishi, ularning xususiyatlari, ishlab chiqarish yoki noishlab chiqarishga taalluqli ekanligi aniqlanadi. Bular sarflarni moliyalashtirish manbalarini aniqlashning to‘g‘riligini tasdiqlash uchun

zarur. Chunonchi, o'qitish, malaka oshirish bilan bog'liq va ishlab chiqarish maqsadlari uchun zarur bo'lsa, «o'quv uchun to'lovlar xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom»ga muvofiq tannarxga qo'shilishi mumkin. Ayrim hollarda hisob-kitoblarni debitor qarz summasi katta bo'lgan tashkilotlardagi tegishli hujjatlar bilan taqqoslab ko'rish tavsiya qilinadi. Bunday qarama-qarshi tekshiruvlar birinchi navbatda, savdo va ta'minot tashkilotlarida o'tkaziladi.

Debitor va kreditor qarzlarining da'vo muddatlari hamda debitor qarzlarni undirish bo'yicha xo'jalik sudiga murojaat qilish tartibi tekshiriladi. Shunindek, debitor va kreditor qarzlarining inventarizatsiyasi va uning natijalari tahlil qilinadi. Buning uchun auditor turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitob muomalalarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishni yakunlashda ishchi hujjatlardagi malumotlarni umumlashtiradi va 4800, 6900 – schyotlar bo'yicha hisob hamda hisobot ma'lumotlarining ishonchliligi, hisobning yuritish to'g'riligini baholaydi.

9.6. Budjet bilan hisob-kitoblar auditi

O'zbekiston Respublikasi soliq qonunchiligiga muvofiq ko'pchilik korxonalar budjetga umumdavlat va mahalliy soliqlar hamda yig'imlar to'laydilar.

Soliqlar va boshqa to'lovlar bo'yicha budjet bilan hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishning maqsadi – tekshiriladigan xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotining soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha qarzdorlikni aks ettirish qismida hamda soliqqa tortishdagi tartibga solinmagan masalalar bilan bog'liq sezilarli holatlarni aks ettirishdan iborat.

«Korxonada budjet bilan hisob-kitoblar auditining asosiy maqsadi soliq va yig'imlarning barcha turlari bo'yicha hisoblar to'g'ri tashkil etilishi, ular to'liq va o'z vaqtida budjetga o'tkazilishi, soliq to'lovlarining kechiktirish sabablari va boqimandalar qaysi schyotlarga o'tkazilganligi, mablag'lar o'z vaqtida o'tkazilmaganligiga aybdor shaxslarga nisbatan va yo'l qo'yilgan kamchiliklarning oldini olish uchun qanday choralar ko'rilganligini aniqlashdan iboratdir. Budjet bilan hisob-kitoblarni tekshirishda auditor xo'jalik yurituvchi subyektga soliq va yig'imlar noto'g'ri hisoblanishi hamda ular o'z

vaqtida budjetga o'tkazilmaganligi uchun soliq idoralari tomonidan ko'riladigan jarima va boshqa choralari bilan bog'liq bo'lgan moliyaviy yo'qotishlarning oldini olishga yordam berishi lozim.

Xo'jalik yurituvchi subyektlarning budjet bilan hisob-kitob muomalalari bo'yicha tekshiruvining asosiy manbalari quyidagilar hisoblanadi:

– to'lovlar va yig'imlar alohida turlari bo'yicha ma'lumotnomalar va hisoblar;

– tegishli summalar budjetga o'tkazilganligi to'g'risidagi dastlabki hujjatlar ilova qilingan bank ko'chirmalari;

– soliq idoralari tomonidan o'tkazilgan tekshiruvlar bo'yicha dalolatnomalar;

– buxgalteriya hisobi schyotlari bo'yicha yozuvlar;

– jurnal-orderlar va hisob registrlarining boshqa turlari;

– bosh kitob, moliyaviy hisobot va boshqalar.

Budjet bilan olib boriladigan hisob-kitoblar auditor jiddiy e'tibor berishi lozim bo'lgan murakkab obyekt hisoblanadi. Birinchidan, budjetga to'lanadigan soliqlarning noto'g'ri hisoblanganligi va to'langanligi uchun korxonaga nisbatan moliyaviy jazo choralari qo'llaniladi. Bu esa uning moliyaviy ahvoliga sezilarli darajada ta'sir qiladi. Ikkinchidan, hisob-kitoblarning to'g'riligini tasdiqlovchi auditorlik xulosalari soliq inspeksiyasi tomonidan qabul qilinishi ayrim hollarda shubha ostiga olinib, qabul qilinmasligi ham mumkin. So'ngi holatda soliq organi taqdim qilingan auditorlik xulosasini qaytadan tekshirib chiqishga haqlidir. Agar auditor xulosasi davlat budjeti manfaatlariga zid, amaldagi qonunchilikka va me'yoriy hujjatlarga rioya qilinmasdan, sifatsiz tuzilganligi aniqlansa, amaldagi qonunchilikka muvofiq sanksiyalar kuchga kiradi. Bunday hollarda auditorlik firmasi aditorlik faoliyati bilan shug'ullanishga huquq beradigan litsenziyadan mahrum qilinishi mumkin. Soliqlar to'lanishini tekshirishdan oldin soliqqa tortiladigan obyekt bo'yicha ko'rsatkichlarning to'g'riligi, soliqqa tortiladigan baza va soliq stavkalariga rioya qilinishi tekshirilishi kerak»[1].

Bozor iqtisodiyoti sharoitida turli xil mulkchilikka asoslangan korxonalarning budjet bilan o'zaro munosabatlari kengaymoqda.

---

[1] *R. Do'smuratov.* Audit asoslari. Darslik. – T.: 2003.

Respublikamizning barcha hududlarida budjetga to'lanadigan to'lovlarning to'g'riligini aniqlaydigan va ularning o'z vaqtida o'tkazilishi ustidan qat'iy nazorat o'rnatadigan soliq xizmatlari tashkil etilgan.

O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida davlat soliq qo'mitasiga, xususan, Respublika Soliq qo'mitasi hamda viloyatlar, tumanlar va shaharlardagi soliq organlariga quyidagi huquqlar berilgan: foyda va boshqa soliqqa tortiladigan obyektlarni yashirganligi yoki kamaytirib ko'rsatganligi uchun barcha yashirgan yoki pasaytirilgan summalarni va shu summa miqdorida jarima undirish uchun korxonalarga nisbatan moliyaviy sanksiyalar qo'llash. Bunday xato ikkinchi marta takrorlanganida esa ikki baravar jarima solish, shuningdek, budjetga soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lash uchun zarur bo'lgan soliq deklaratsiyalari, hisobotlar, hisob-kitoblar va boshqa hujjatlarni taqdim qilmaganliklari, kechiktirilganligi, foydaning hisobga olinmaganligi yoki bu hisobning belgilangan tartibni buzib yuritilganligi uchun tegishli soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar summasidan foizi undiriladi. Bunda mansabdor shaxslarga eng kam oylik ish haqining besh barobaridan yetti barobariga ma'muriy jarima solinadi.

Auditor budjet bilan hisob-kitoblarni tekshirishda malakali maslahatchi va ushbu hisob-kitoblar to'liq hamda o'z vaqtida bo'lishi lozim. Budjet bilan hisob-kitoblarda korxona buxgalterlari tomonidan yo'l qo'yilgan xatolarni ko'rsatish bilan auditor ushbu korxonaga soliq inspeksiyasi tomonidan qo'llaniladigan moliyaviy jazo choralari bilan bog'liq bo'lgan zararlardan qutilib olishga yordam beradi. Shuning uchun u budjet to'lovlariga doir hisob-kitoblarning to'g'riligi va ularning O'zbekiston Respublikasidagi mavjud qonunchilikka muvofiq o'z vaqtida o'tkazib berilishini sinchiklab tekshirishi lozim. Budjetga to'lanadigan to'lovlarning ro'yxati O'zbekiston Respublikasining Soliq kodeksi bilan, ayrim to'lovlar bo'yicha budjet bilan hisob-kitoblarni amalga oshirish tartibi esa davlat soliq qo'mitasi va Moliya vazirligining tegishli yo'riqnomalari bilan tartibga solinadi.

Soliqlar bo'yicha qarzlar yuridik shaxslarning budjet oldidagi majburiyati bo'lib hisoblanadi va odatda, ma'lum sanada to'lanadi. Soliq qonunchiligining tez-tez o'zgarishi va me'yoriy hujjatlar ayrim

qoidalaridagi ziddiyatlar soliqlarga doir hisob-kitoblarda tasodifiy xatolarni keltirib chiqarishi mumkin. Soliqlar bo'yicha qarzlar sinchiklab tekshiruvdan o'tkazilganida quyidagi xatolar aniqlanishi mumkin:

– soliqlarni hisob-kitob qilishda buxgalteriya hisobi tamoyillari, qonun hujjatlari va yo'riqnomalarning noto'g'ri qo'llanilishi;

– soliq stavkalarining noto'g'ri qo'llanilishi;

– soliqqa tortiladigan bazaning noto'g'ri aniqlanishi;

– penya va jarimalarning noaniq hisobga olinishi.

Kreditorlik qarzlari va butun buxgalteriya hisobotini baholashga quyidagilar ta'sir ko'rsatadi:

– soliqqa tortish bo'yicha imtiyoz olish uchun xato axborotlarni taqdim etish;

– soliq organlariga taqdim qinadigan ma'lumotlarning buzib ko'rsatilishi yoki yashirilishi;

– budjetga qarzdorliklarni aniqlashda, soliqqa tortishdan ozod etilganlar sifatida soliqqa tortishda hisobga olinadigan daromadlarni noto'g'ri turkumlash yoki hisob-kitob qilish;

– soliqqa tortish bo'yicha imtiyoz olish uchun bosh va shu'ba korxonalar o'rtasidagi hisob-kitoblar bo'yicha hisobda qalbaki muomalalarni aks ettirish.

Har bir soliqqa oid qonunchilik hujjatida soliq stavkalarini qo'llash, soliq solinadigan bazani aniqlash, soliqlarni to'lash muddatlari, hisobotlarni tayyorlash va hokazo talablar aks ettiriladi.

9.7. Bank kreditlari va bankdan tashqari olingan qarzlar bo'yicha hisob-kitoblar auditi

Kreditlarni berish va qoplash bilan bog'liq bo'lgan barcha masalalar bank qoidalari va qarz oluvchi korxona hamda bank bilan shartnomaviy asosida tuziladigan kredit shartnomalari bilan tartibga solinadi. Unda kreditlash obyekti, kreditni berish va qoplash muddatlari, foiz stavkalari, kreditdan foydalanganligi uchun foizlarni hisoblash va to'lash tartibi, majburiyatlarni ta'minlash shakllari, kreditni berish va qoplash yuzasidan tomonlar huquqlari va majburiyatlari, hujjatlar ro'yxati hamda ularni bankka taqdim etish muddatlari va boshqa turli shartlar ko'zda tutiladi.

Bank kreditlari va qarzlar bo'yicha hisob-kitoblarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazish uchun ma'lumot manbalar quyidagilardan iborat: kredit shartnomalari, kredit va qarzlaridan foydalanganligi uchun foizlar to'lash bo'yicha hisob-kitoblar, to'lov hujjatlari ilova qilingan bank ko'chirmalari, 3-sonli jurnal-order va sintetik va tahliliy hisoblarning boshqa registrlari, bosh kitob, balans, moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot va hokazolar.

Bank kreditlari va qarzlar hisobini auditorlik tekshiruvidan o'tkazishdan maqsad korxonaning olingan kreditlar va boshqa qarz mablag'larini aks ettiruvchi hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligi to'g'risida yetarli dalil-isbotlarga ega bo'lishdan iborat.

Ushbu maqsadga erishish uchun quyidagilar tekshirilishi kerak:

– kredit va qarzlarning haqqoniyligi hamda hujjatlashtirilganligi;

– kredit va qarzlar olinishining asoslanganligini aniqlash (qarz mablag'larining olingan manbalari);

– qarz mablag'lardan maqsadli foydalanish va ularni to'liq hamda o'z vaqtida qaytarish (qarz mablag'lari qaysi maqsadlar uchun ishlatilgan, kreditlar va qarzlar bo'yicha qarzdorlik qanday qaytarilmoqda, muddati uzaytirilgan qarzdorlik mavjudligi);

– qaytarilmagan kredit va qarzlarning qoldiqlari hamda ular bo'yicha foizlar to'lanishini baholash;

– kredit va qarzlar bo'yicha sintetik hamda analitik hisobning yuritilishini tekshirish (kredit va qarzlarni hisobga oladigan schyotlarning qo'llanilishi, qarz mablag'larini olish va qaytarish muomalalarini aks ettirish, moliyaviy natijalarning shakllantirish tamoyillariga rioya qilinishi).

Auditorlik dalil (isbot)larga ega bo'lish uchun turli usullar (hujjatlarni tekshirish, muomalalarni ko'pib chiqish, o'z mablag'lari bilan qarz mablag'larning nisbatini aniqlash maqsadida analitik amallarni bajarish) va axborot manbalaridan foydalaniladi.

Bank kreditlari va qarzlarni auditorlik tekshiruvidan o'tkazishda quyidagi ma'lumot manbalaridan foydalaniladi:

– bank kreditlari va qarz olish masalalarini, buxgalteriya hisobini va soliqqa tortish muomalalarini tartibga soladigan me'yoriy hujjatlar;

– bank kreditlari va qarzlar bo'yicha muomalalarni rasmiylashtirish va hisobda aks ettirishga doir shartnomalar va dastlabki

hujjatlar (kredit va qarz shartnomalari, kreditlar bo'yicha foiz stavkalarining o'zgarishi to'g'risida kredit shartnomalariga qo'shimcha qilinadigan bitimlar, kreditni qaytarish muddatlari, kredit shartnomalarining boshqa shartlari);

– kredit shartnomasiga muvofiq qaytariladigan kredit va foiz summalarining akseptsiz (roziliksiz) hisobdan o'chirilishini tasdiqlaydigan memorial-orderlar.

Yuqorida ko'rsatilgan muomalalarni hisobda aks ettirishga doir sintetik va analitik hisob registrlari hamda buxgalteriya hisobotlari puxta tekshiruvdan o'tkaziladi. Mazkur sohani tekshirish uchun zarur axborotlar moliyaviy hisobotning quyidagi shakllarida aks ettiriladi (9.3-jadval).

9.3-jadval

Bank kreditlari auditining obyektlari

Ko'rsatkichlar		**Ko'rsatkichlar keltirilgan moliyaviy hisobot shakllari**		
Nomi	Schyotlar	1-shakl	2-shakl	4-shakl
		Satr	Satr	Satr
1	2	3	4	5
Uzoq muddatli bank kreditlari	7810	570		
Uzoq muddatli qarzlar	7820	580		
Qisqa muddatli qarzlar	6820	740		
Foizlar shaklidagi xarajatlar			180	
Valuta kursi farqidan daromadlar			150	
Olingan va to'langan foizlar				110
Uzoq va qisqa muddatli kredit va qarzlar bo'yicha pul tushumlari va to'lovlari				150
Investitsion faoliyatning sof pul kirimi va chiqimi				100

Bularni tekshirish uchun auditorga korxonada qo'llanilayotgan buxgalteriya hisobi shakliga xos quyidagi sintetik va analitik hisob registrlari taqdim qilinadi:

– agar jurnal-order shakli qo'llanilsa, 4 va 12-jurnal-orderlar;

– agar hisob ishlari komputerlashtirilgan bo'lsa, 6810, 6840, 7810, 7820, 7830 va 7840 – schyotlar bo'yicha komputer shakllari, analitik vedomostlar va bosh daftar.

Tekshiruvning ushbu sohasiga kirishishdan oldin auditor kredit va qarz shartnomalari o'rtasidagi asosiy farqlarni bilishi lozim.

21-son BHMS ga muvofiq, kredit va qarzlardan foydalanganlik uchun to'lanadigan foiz to'lovlari moliyaviy faoliyatga doir chiqimlar tarkibida hisobga olinishi, ya'ni moliyaviy natijalarga – 9610 – «Foiz ko'rinishidagi xarajatlar» schyotining debetiga olib borilishi, soliqqa tortish maqsadida esa foyda solig'i bo'yicha qonunchilik talablariga muvofiq hisobga olinishi lozim.

Foizlarni hisobga olishning shunga o'xshash tartibi ishlab chiqarish zaxiralari sotib olish uchun olingan qarz mablag'lari bo'yicha ham qo'llaniladi. 4-son «Tovar-moddiy zaxiralari» nomli BHMS ga muvofiq, korxonalar kredit uchun to'lovlarga doir xarajatlarni, agar bular sotib olish bilan bog'liq bo'lsa, moddiy ishlab chiqarish zaxiralarining haqiqiy tannarxiga qo'shiladi. Bu tartibga sotib olingan tovar moddiy zaxiralarni omborga kirim qilinishiga qadar rioya qilishi, so'ng esa foizlar odatdagi tartibda hisobga olinadi.

Kredit va qarzlarni hisobga olishning tashkil etilishini tekshirishda auditor olingan kreditlar bo'yicha qoldiqlar qanday baholanayotganligini ham aniqlashi zarur. Auditor kreditlarning maqsadga muvofiq sarflanishini va ssuda qarzlarini qaytarish tartibini (pul mablag'lari ko'rinishida, veksel berish yo'li bilan, o'zaro qarz surishish orqali) aniqlashi kerak. Kreditlarni qaytarishning to'liqligi va o'z vaqtidaligini auditor bank ko'chirmalari bo'yicha tekshiradi.

7810 – «Uzoq muddatli bank kreditlari» schyoti bo'yicha uzoq muddatli kreditlarning qaytarilishigacha 12 oy to'lmasdan, hisobot tuzishda qaytarilmagan qoldiq qisqa muddatli qarz tarkibida ko'rsatiladi.

Auditor kreditlar bo'yicha muddati o'tib ketgan qarzlar mavjudligini tekshiradi, o'z vaqtida qaytarilmaslik sabablarini va

ularni qaytarish uchun qanday choralar ko'rilayotganligini aniqlaydi. Bunda bank ssudalari bo'yicha muddati o'tib ketgan qarzlar mavjud bo'lganida kreditlar uchun foiz stavkalarining qanday ko'tarilib borganini aniqlashi zarur.

Chunki bu korxona daromadlariga salbiy ta'sir ko'rsatadi. 6810 – «Qisqa muddatli bank kreditlari» yoki 7810 – «Uzoq muddatli bank kreditlari» schyotlari bo'yicha 5110 – «Hisob-kitob schyoti» 5210 – «Mamlakat ichidagi valuta schyotlari» bilan bog'langan debet yozuvlarini tahlil qilib, auditor olingan kreditlarning o'z vaqtida qaytarilishini tekshiradi.

Amaliyotda auditor ayrim kreditlarning muddati, bir yoki bir necha marta uzaytirilganligini uchratishi mumkin. Bunday hollarda auditor kreditlarni o'z vaqtida qaytarish imkoniyati haqida va ko'rilgan zararlarning hajmi to'g'risida fikr bildirishi lozim.

Auditor kreditlarning qaytarilishi ta'minlanganligi masalalariga ham e'tibor qaratishi zarur. Kafolat xati, qimmatli qog'ozlar, tovarlar va boshqa mulklarni garovga qo'yish kredit ta'minotining asosiy turlaridir. Shulardan garov to'g'risidagi shartnomalar keng tarqalgan. Bunda quyidagilarni tekshirish zarur: garov to'g'risidagi shartnomaning haqqoniyligi, uning yuzaki tuzilmaganligi, unda garovga qo'yilgan mulklarning qanchalik aniq ko'rsatilganligi va hokazo.

Kreditlar hisob-kitob schyoti yoki valuta schyotidan pul o'tkazish hamda qimmatli qog'ozlarni berish yo'li bilan qaytarilishi mumkin.

Auditor kreditlardan foydalanganlik uchun foiz summalarining qanday schyotlarda aks ettirilganligi yoki qaysi manbalar – moliyaviy natijalar yoki boshqa manbalar hisobidan qoplanganligini tekshiradi.

Takrorlash uchun savollar

1. *Hisob-kitob muomalalarining qaysi guruhlari ichki hisob-kitoblarga kiradi. Ularni tekshirishning maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari nimalardan iborat?*
2. *Hisoblangan mehnat haqi va undan ushlanadigan to'lovlar to'g'riligi qanday tekshiriladi?*
3. *Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblarni tekshirish qanday amalga oshiriladi?*
4. *Korxona xodimlari bilan boshqa muomalalar bo'yicha hisob-kitoblar qanday tekshiriladi?*

5. *Hisob-kitob muomalalarining qaysi turlari tashqi hisob-kitoblarga kiradi?*
6. *Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditida qanday me'yoriy hujjatlardan foydalaniladi?*
7. *Auditor mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar hisobi bo'yicha ichki nazoratning tashkil etilishini tekshirishda qanday ishlarni amalga oshiradi?*
8. *Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni tekshirishda auditor tomonidan qanday usullar qo'llaniladi?*
9. *Xaridor va buyurtmachi tashkilotlar bilan hisob-kitoblar auditi qanday amalga oshiriladi?*
10. *Da'volar va olingan bo'naklar bo'yicha hisob-kitoblar qanday tekshiriladi?*
11. *Budjet bilan hisob-kitoblarni tekshirishda qanday me'yoriy hujjat va ma'lumot manbalaridan foydalaniladi?*
12. *Korxonalarning daromad (foyda) solig'ini to'lashi qanday tekshiriladi?*
13. *Ijtimoiy sug'urta va ta'minot bo'yicha hisob-kitoblarni tekshirish qanday amalga oshiriladi?*
14. *Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblar auditi qanday amalga oshiriladi?*
15. *Bankdan olingan kreditlar va bankdan tashqari olingan qarzlar bo'yicha hisob-kitoblar qanday tekshiriladi?*
16. *Hisob-kitob va kredit operatsiyalar auditining asosiy manbalari bo'lib nimalar hisoblanadi va ular qanday me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi?*
17. *Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditining asosiy vazifalari nimalardan iborat?*
18. *Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitob operatsiyalari bo'yicha ichki nazorat tizimi va buxgalteriya hisobi holatini tekshirish uchun auditor nimalar qilishi kerak?*
19. *Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar hisobini tekshirishda auditor tomonidan qanday asosiy me'yoriy hujjatlardan foydalanadi?*
20. *Mol yetkazib beruvchi va pudratchilar bilan hisob-kitoblar hisobini tekshirishning maqsadi va ma'lumot manbalari nimalardan iborat?*

10-mavzu. KORXONA USTAV, QO'SHILGAN VA REZERV KAPITALLARI AUDITINING USLUBIY MUAMMOLARI

10.1. Auditning maqsadi va ma'lumot manbalari

Ustav kapitalining auditorlik tekshiruvini o'tkazishdan maqsad, ustav kapitalining shakllanishi, holati aks ettirilgan moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligi hamda uni hisobga olish uslubiyotining me'yoriy hujjatlarga mosligi to'g'risida fikr bildirishdan iborat.

Ustav, qo'shilgan va zaxira kapitallarining shakllanishi, harakati, shuningdek, zaxiralarni tashkil etish va foydalanish auditini o'tkazishda auditor 10.1-jadvalda keltirilgan asosiy hujjatlarga amal qilishi lozim:

10.1-jadval

Ustav, qo'shilgan va zaxira kapitallari auditini tartibga soluvchi me'yoriy-huquqiy hujjatlar

№	Me'yoriy-huquqiy hujjatlar
1.	O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi 2002-yil 30-avgust holatiga o'zgarishlar bilan. 1996-yil 29-avgustda 257-I-sonli O'zbekiston Respublikasi Oliy Majlisi qarori bilan 1997-yil 1-martdan kuchga kiritilgan
2.	O'zbekiston Respublikasi Soliq Kodeksi. 2008-y.
3.	«Aktsiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlar huquqlarini himoya qilish to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni (keyingi o'zgarishlar va qo'shimchalar bilan). 1996-yil 26-aprelda qabul qilingan
4.	«Mas'uliyati cheklangan va qo'shimcha mas'uliyatli jamiyatlar to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni. 2001-yil 6-dekabrda qabul qilingan
5.	«Fermer xo'jaliklari to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni (keyingi o'zgarishlar va qo'shimchalar bilan). 1998-yil 30-aprelda qabul qilingan
6.	«Dehqon xo'jaliklari to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni (keyingi o'zgarishlar va qo'shimchalar bilan). 1998-yil 30-aprelda qabul qilingan
7.	«Ayrim faoliyat turlarini litsenziyalash to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni (keyingi o'zgarishlar va qo'shimchalar bilan). 2001-yil 12-mayda qabul qilingan

10.1-jadvalning davomi

8.	«Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni. 1996-yil 30-avgustda qabul qilingan.
9.	Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi qonuni. 2000-yil 26-mayda qabul qilingan
10.	O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002-yil 7-fevraldagi 31-sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllari va ularni to'ldirish qoidalari» (keyingi o'garishlar va qo'shimchalar bilan)
11.	O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi va Davlat Soliq qo'mitasi tomonidan 2002-yil 17-aprelda 51 va 002-40-sonli qarori bilan qabul qilingan «Amaldagi qonunchilik bilan belgilangan muddatlarda Nizom kapitallarini (jamg'armalarini) shakllantirmagan xorijiy investitsiyalarga ega bo'lgan korxonalardan soliqlarni undirib olish tartibi to'g'risidagi Nizom»
12.	O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi, Davlat Mulk qo'mitasi va Davlat Soliq qo'mitasi tomonidan 2002-yil 25-martda 47, 10-1-48, 2002-33-sonli qarori bilan qabul qilingan «Xo'jalik yurituvchi subyektlar tomonidan davlat tasarrufidagi (davlat ulushi) aksiyalar bo'yicha dividendlarni hisoblash, to'lash va maqsadli foydalanish tartibi to'g'risida Nizom»
13.	1-sonli «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS). O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1998-yil 26-iyulda 17-07F 86-son bilan tasdiqlangan
14.	19-sonli «Inventarizatsiyani tashkil etish va o'tkazish» O'zbekiston Respublikasi BXMAsi. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1999-yil 19-oktabrda EGF 17-19-2075-son bilan tasdiqlangan

Ustav (nizom) qo'shilgan, zaxira kapitali va zaxiralarning shakllanishi va harakatining auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun auditor (auditorlik tashkiloti) tomonidan (10.2-jadval)da keltirilgan asosiy hujjatlardan foydalaniladi.

10.2-jadval

Audit manbalari

№	**Hujjatlar nomi**
1.	Xo'jalik yurituvchi subyekt Nizomi
2.	Ta'sis shartnomasi

10.2-jadvalning davomi

3.	Ta'sischilar majlislarining bayonnomalari
4.	Davlat ro'yxatidan o'tganligi to'g'risidagi guvohnoma
5.	Korxonalarni xususiylashtirish va aksionerlash bilan bog'liq bo'lgan hujjatlar
6.	Statistika, davlat soliq idoralari, nafaqa jamg'armasi, bandlik jamg'armasi, ijtimoiy sug'urta jamg'armasi idoralarida ro'yxatdan o'tganligi to'g'risida guvohnomalar
7.	Bank xizmati ko'rsatish to'g'risida guvohnoma
8.	Ta'sis hujjatlariga kiritilgan va ro'yxatga olingan o'zgarishlar
9.	Emissiya prospekti
10.	Aksiyadorlik jamiyatlari uchun aksiyadorlar reyestri
11.	Aksiyadorlarning yillik majlisi bayonnomalaridan ko'chirma
12.	Aksiyadorlar, ta'sischilarning majlisi bayonnomalaridan ko'chirma
13.	Direktorlar Kengashi majlislarining qarorlaridan ko'chirma
14.	Ijro direksiyasining buyruqlari va farmoyishlari
15.	Ma'lum bir faoliyatni amalga oshirish uchun litsenziyalar va ruxsatnomalar
16.	Ta'sischilar va aksiyadorlar bilan yozishuvlar
17.	Ichki Nizomlar
18.	Ustav kapitaliga ta'sischilar tomonidan o'z ulushlarini pul, natura, nomoddiy shaklda yoki qimmatli qog'ozlar ko'rinishida kiritilganini tasdiqlovchi hujjatlar (bank ko'chirmalari, kirim kassa orderlari, Nizom kapitaliga ulush sifatida natura ko'rinishida taqdim etilgan mol-mulkni kirim qilish to'g'risida dalolatnomalar va boshqalar)
19.	Ustav kapitaliga natura va nomoddiy ko'rinishida kiritiladigan ulushlarning baholash uslubi
20.	Xo'jalik yurituvchi subyekt davlat ro'yxatidan o'tganidan keyingi boshlang'ich faoliyat davri bo'yicha hisobot
21.	Moliyaviy hisobot. Dastlabki hujjatlar va hisob registrlari

Me'yoriy hujjatlarga muvofiqlik masalasini tekshirish uchun ustav kapitalini shakllantirish va hisobga olish qoidalarini o'zida mujassamlashtirgan me'yoriy hujjatlar to'plami zarur. Auditor bunday to'plamni tekshirilayotgan korxonaning o'ziga xos xususiyatlarini hisobga olgan holda shakllantirishi lozim.

10.2. Auditning rejasi va dasturini tayyorlash

Auditorlik faoliyatining milliy andozalariga muvofiq auditor nizom, qo'shilgan va zaxira kapitallarini shakllanishi va harakati hamda zaxiralar tashkil etilishi va ulardan foydalanish bo'yicha auditorlik tekshiruvining o'tkazish rejasini tuzishi va audit dasturini tayyorlashi lozim. 10.3-jadvalda auditning namunaviy rejasi keltirilgan.

10.3-jadval

Ta'sis hujjatlari va ta'sischilar bilan hisob-kitob bo'yicha auditning umumiy rejasi

Tekshirilayotgan korxona _____
Audit davri _____
Odam-soat miqdori _____
Auditorlik guruhining rahbari _____
Auditorlik guruhining tarkibi _____
Rejalashtirilgan auditorlik tavakkalchiligi _____
Rejalishtirilgan auditorlik ahamiyatliligi _____

T. r.	Rejalashtirilgan ishlar turi	O'tkazish davri	Ijrochi	Izoh
1	2	3	4	5
1.	Ta'sis hujjatlarining auditi			Iqtisodiy subyektning umumiy jamlangan audit o'tkazish rejasiga muvofiq
2.	Nizom kapitali shakllanishining auditi			
3.	Ta'sischilar bilan hisob-kitoblar auditi			
4.	Dividendlar bo'yicha soliqlarni hisoblash, ushlab qolish va o'tkazish auditi			

Auditorlik tashkiloti rahbari _____ _____
(Imzo)

Auditorlik guruhi rahbari _____ _____
(Imzo

10.4-jadvalda ta'sis hujjatlari va ta'sischilar bilan hisob-kitoblar auditining namunaviy dasturi keltirilgan.

10.4-jadval

Ta'sis hujjatlari va ta'sischilar bilan hisob-kitoblar auditining namunaviy dasturi

T.r.	Audit bo'limlari bo'yicha auditorlik muolajalar ro'yxati	O'tkazish davri	Ijrochi	Auditorning ishchi hujjatlari	Izoh
1	2	3	4	5	6
1. Ta'sis hujjatlarining auditi					
1.1.	Ta'sis hujjatlarini tekshirish			Ta'sis hujjatlarining nusxalari	
1.2.	Faoliyatning ma'lum bir turlari bilan shug'ullanish huquqini beruvchi hujjatlarni tekshirish			Ruxsatnomalar, litsenziyalar nusxasi	
1.3.	Nizom kapitali, ta'sis hujjatlariga muvofiq taqsimlangan ulushlar miqdorlari aks etilishini tekshirib chiqish			Ta'sis hujjatlari, buxgalteriya hisobi registrlari, balans nusxalari	
1.4.	Xo'jalik yurituvchi subyektning ta'sis hujjatlarini, aksiyadorlar, mulkdorlar, rahbariyat qarorlarini buxgalteriya hisobining faoliyat turlarini aks etuvchi ma'lumotlar bilan solishtirish			Ta'sis hujjatlari, buxgalteriya registrlarining nusxalari	
1.5.	Nizom kapitaliga ta'sischilar tomonidan ulush sifatida kiritilgan mol-mulkka egalik qilish huquqini tasdiqlovchi hujjatlarni tekshirish			Sotib-olish-sotish shartnomalari, patentlar, mualliflik huquqlari, to'lov va notarial hujjatlari	
1.6.	Ta'sis hujjatlaridagi o'zgarishlar ro'yxatga olinganligini tekshirish			Ro'yxatga olingan va qaytadan ro'yxatga olingan ta'sis hujjatlarining nusxalari	

10.4-jadvalning davomi

2. Nizom kapitali shakllanishini tekshirish					
2.1.	Nizom kapitaliga qo'yilmalar buxgalteriya hisobida to'g'ri aks etilganligini tekshirish			Buyruqlar, qabul qilish dalolatnomalari, buxgalteriya hisobi registrlari	
2.2.	Ta'sischilar va muddatlar bo'yicha Nizom kapitali shakllanishini tekshirish			Ta'sis hujjatlari, xo'jalik operatsiyalar daftarlarining nusxalari	
2.3.	Nizom kapitaliga qo'yilmalar bo'yicha qarzlar, aksiyadorlardan sotib olingan xususiy aksiyalar miqdorlarini tekshirish			Buxgalteriya hisobi registlari, balans	
2.4.	Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilgan moddiy qiymatliklar, o'zgarmas mulk to'g'risida hisobotlar, huquqlar va boshqalar to'g'ri baholanganligini tekshirish			Baholash usuli, ta'sischilar majlislarining bayonnomalari	
2.5.	Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilgan moddiy qiymatliklar, o'zgarmas mulk to'g'risida hisobotlar, huquqlar va boshqalar buxgalteriya hisobida rasmiylashtirilishini tekshirish			Buyruqlar, dalolatnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, ishchi reja	
2.6.	Nizom kapitali oshganligi buxgalteriya hisobida rasmiylashtirilishini tekshirish			Buyruqlar, dalolat-nomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, bayonnomalar, kapital o'zgarganligi to'g'risida hisobot	
2.7.	Nizom kapitali kamayganligi buxgalteriya hisobida rasmiylashtirilishini tekshirish			Buyruqlar, dalolatnomalar, bux-galteriya hisobi registrlari, bayonnomalar, kapital o'zgarganligi to'g'risida hisobot	

10.4-jadvalning davomi

3. Ta'sischilar bilan hisob-kitoblar auditi					
3.1.	Nizom kapitaliga ulushlar bo'yicha ta'sischilarning qarzlari» schyotida ta'sischilar bilan hisob-kitoblar aks etilishini tekshirish			Ma'lumotnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, balans	
3.2	Ta'sischilar bo'yicha qarzlar schyotlari» schyotida ta'sischilar bilan hisob-kitoblar aks etilishini tekshirish			Ma'lumotnomalar, hisob-kitoblar buxgalteriya hisobi registrlari	
3.3.	Ta'sischilar olgan daromadlar to'liq va to'g'ri hisoblanganligini tekshirish			Hisob-kitoblar, ma'lumotnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, smetalar	
3.4.	Dividendlar hisobi tashkil etilganligi va to'lanishini tekshirish			Direktorlar Kengashi qarorlari, aksiyadorlar yillik majlisining qarori.	
3.5.	Aylanma va aylanmadan tashqari aktivlar ta'sischilar ulushi sifatida Nizom kapitaliga amalda kiritilganligini tekshirish			Buyruqlar, dalolatnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, balans	
3.6.	Ta'sischilar bilan hisob-kitob qilish natijasida aylanma va aylanmadan tashqari aktivlar amalda chiqarilishini tekshirish			Bayonnomalar, buyruqlar, hisob-kitoblar, dalolatnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, balans	
3.7.	Ta'sischilar tarkibidan chiqarilishida hisob-kitoblarni tekshirish			Bayonnomalar, ma'lumotnomalar, hisob-kitoblar, dalolatnomalar, buxgalteriya hisobi registrlari, pul mablag'larining harakati to'g'risida ma'lumotlar	
4. Dividendlarga oid soliqlarni hisoblash, ushlab solish va o'tkazilishini tekshirish					
4.1.	Dividendlar bo'yicha soliqlar to'g'ri hisoblanganligini tekshirish			Dalolatnomalar, hisob-kitoblar, ma'lumotlar	
4.2.	Boshqa majburiy to'lovlar to'g'ri hisob-kitob qilinganligini tekshirish			Dalolatnomalar, hisob-kitoblar, ma'lumotlar	

Ta'sischilar (ta'sis majlisi) tomonidan tasdiqlangan va amaldagi qonunchilikka, asosan, ro'yxatga olingan nizom korxonaning ta'sis hujjati hisoblanadi. Davlat tassarufida bo'lgan korxona aksiyadorlik jamiyatiga aylantirilganda ta'sis hujjatlari bo'lib, shuningdek, davlat mol-mulkiga boshqarish huquqiga ega bo'lgan vakolatli idora tomonidan tasdiqlangan emissiya prospekti ham hisoblanadi. Ta'sis hujjatlarining tekshiruvi ular amaldagi qonunchilikka muvofiqligi va ularga o'zgarishlar qonuniy kiritilganligini aniqlash makqsadida amalga oshiriladi.

Audit o'tkazish vaqtida auditor ushbu iqtisodiy subyekt amaldagi qonunchilikka muvofiq huquqiy maqomi va faoliyat ko'rsatish huquqini tekshirishi lozim. Buning uchun quyidagi asosiy hujjatlardan foydalaniladi: mijozning nizomi va korxonaning ta'sis shartnomasi.

O'zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksiga muvofiq, yuridik shaxs o'z faoliyatini nizom yoki ta'sis shartnomasiga asosan amalga oshiradi. Yuridik shaxsning ta'sis shartnomasi tuziladi, nizom esa ta'sischilar tomonidan tasdiqlanadi. Nizomda yuridik shaxsning funksiyalari, uning kapitali, tizimi, boshqaruv tizimining tashkil etish tartibi va vakolatlari, qayta tashkil etish yoki tugatish tartiblari belgilanadi hamda buxgalteriya hisobini yuritish va nazorat tamoyillari ifodalanadi. Ta'sis hujjatlariga o'zgarishlar kiritilishi mumkin. Ushbu o'zgarishlar davlat ro'yxatidan o'tgandan keyin kuchga kiradi. Audit o'tkazish davrida davlat ro'yxatidan o'tganligi to'g'risidagi guvohnoma, shu jumladan, nizom va ta'sis hujjatlarining yangi tahriri (agar ularga o'zgarishlar kiritilgan bo'lsa) mavjudligi tekshirilishi lozim.

Nizomda zaxira va boshqa jamg'armalarni tashkil etish hamda foydani taqsimlash tartibi, qayta tashkil etish, tugatish, mol-mulklarni taqsimlash, tashqi iqtisodiy faoliyatni amalga oshirish tartibi va boshqalar ko'zda tutilganligi aniqlanadi.

Audit o'tkazish vaqtida, korxona qachon va qayerda ro'yxatga olinganligi, ushbu korxonaning hisob-kitob va boshqa schyotlari qaysi bankda ochilganligi, ta'sischilar kim va nizom kapitalida ularning ulushi, har bir ta'sischining nizom kapitalidagi ulushi va umuman nizom kapitali qonunchilikka oid hujjatlar talablariga muvofiqligi aniqlanadi.

Ta'sis hujjatlarini o'rganish vaqtida auditor ushbu xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan amalga oshirilishi lozim bo'lgan xo'jalik operatsiyalar ro'yxatini aniqlaydi. Bunday ma'lumotlar kelajak tekshiruvlarni amalga oshirish uchun kerak bo'ladi. Auditor, xususan, xorijda filiallar, vakolatxonalar tashkil etilishi, tashqi iqtisodiy faoliyat bilan shug'ullanish ustavda ko'zda tutilganligini aniqlaydi. Shuningdek, ustavni ishlab chiqishda tadbirkorlar tomonidan imtiyozli soliqqa tortish uchun «asos tayyorlashga» manfaatdorliklarini ko'zda tutish lozim.

10.3. Ustav kapitali (fondi) auditi

Ustav kapitali shakllanishining tekshiruvi vaqtida ustav kapitali o'z vaqtida, ya'ni uning belgilangan muddatlarda shakllanganligi, e'lon qilingan kirim ulushi to'liq kiritilganligi va shakllanish manbalari (ta'sischilarning yoki ishtirokchilarning xususiy mablag'-lari hisobiga, uchinchi shaxslar ulushlari hisobiga) aniqlanadi.

Ustav kapitali – bu xo'jalik yurituvchi subyektning nizomida ro'yxatga olingan kapitalning eng kam miqdoridir.

Boshqacha aytganda, nizom kapitali (jamg'armasi) bu korxona tashkil etilishida, uning ta'sis hujjatlari bilan belgilangan miqdorda faoliyatini amalga oshirish uchun ishtirokchilar (mulk egalari) tomonidan mol-mulkka kiritilgan ulushlarining yig'indisi hisob-lanadi.

21-son BHMS[1] ga binoan, korxona ustav kapitalining holati va harakati to'g'risidagi axborotlarni umumlashtirish quyidagi schyotlarda amalga oshiriladi:

– 8310 – «Oddiy Aksiyalar»;
– 8320 – «Imtiyozli aksiyalar»;
– 8330 – «Pay va ulushlar».

Bozor sharoitida Nizom kapitali, bir tomondan, korxona mol-mulki qiymatini, ikkinchi tomondan esa – ta'sischilar, investorlar oldida korxona majburiyatlari bo'yicha summalarni ifoda etadi.

---

[1] 21-son «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma» O'zbekison Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS), O'z R. AV 2002-yil 23-oktabrda 1181-son bilan ro'yxatga olingan.

Nizom kapitali bo'yicha moliyaviy-xo'jalik operatsiyalarni aks etish tartibi bo'yicha o'zgarishlar respublikada hosil bo'lgan zamonaviy bozor iqtisodiyoti talablaridan kelib chiqqan. Nizom kapitalining shakllanishi amaldagi qonunchilik va ta'sis hujjatlari bilan tartibga solinadi. Nizom kapitalining shakllanishi xo'jalik subyektining mulkka egalik qilish shaklidan kelib chiqqan holda: aksiyadorlik jamiyatlarida – aksiyadorlar aksiyalarga yozilganligi hisobiga, mas'uliyati cheklangan jamiyatlarda – har bir ishtirokchining bergan ulushi hisobiga, davlat korxonalarida-mazkur iqtisodiy subyektga biriktirilgan davlat mulki hisobiga amalga oshiriladi.

Nizom kapitalining tekshiruvida auditor uning summasi haqiqiy ekanligiga ishonch hosil qilishi kerak. U buxgalteriya balansi va xususiy kapital to'g'risidagi hisobotda aks ettiriladi. «Nizom kapitali hisobi bo'yicha schyotlar»ga oid qoldiq korxonaning ta'sis hujjatlarida aks ettirilgan Nizom kapitali miqdoriga muvofiq bo'lishi lozim.

Auditor xo'jalik subyekti davlat ro'yxatiga olingandan keyin ushbu korxonaning buxgalteriyasida Nizom kapitali ta'sischilarning Nizom kapitaliga ulushlarini kiritish bo'yicha qarzlarini hisobga olish schyotlarining debetlash va Nizom kapitalini hisobga olish bo'yicha schyotlarining kreditlashini hisobga olishlari kerakligini nazarda tutishi lozim.

Agar tekshirish vaqtida ushbu schyotlar bo'yicha balansdagi qoldiqlar teng bo'lsa, bu ta'sischilar tomonidan Nizom kapitaliga o'z ulushlarini kiritilmaganligini ifodalaydi. Bunday korxonalar ta'sis etilmagan (tashkil topmagan) deb hisoblanadi va tugatilishi lozim.

Korxonaning Nizom kapitaliga ulush sifatida binolar, inshootlar, jihozlar va boshqa moddiy qiymatliklar, nomoddiy aktivlar, qo'shma korxona ishtirokchilari davlatlarining pul mablag'lari ko'rinishidagi valutalar va erkin konvertatsiya qilinadigan valuta sifatida kiritilishi mumkin.

Auditor ta'sischilar tomonidan kiritilgan ulushlarni dastlabki hujjatlar asosida va asosiy vositalar hamda pul mablag'lari, nomoddiy aktivlar, ishlab chiqarish zaxiralari va boshqalarni hisobga olish schyotlarining debeti bilan korrespondentlangan Nizom kapitali ulushlar bo'yicha ta'sischilarning qarzi schyotning kreditidagi yozuvlari asosida tekshiradi. Masalan, kirim kassa orderlari, asoslovchi hujjatlar ilova qilingan bankning hisob-kitob va valuta

schyotlaridan ko'chirmalar asosida ta'sischilar ulushi hisob-kitob va valuta schyotlariga to'liq va o'z vaqtida kirim qilinganligi tekshiriladi.

Ta'sis hujjatlarida qayd etilgan va Nizom kapitaliga ulush sifatida kirim qilingan moddiy qiymatliklar, nomoddiy aktivlar ta'sischilar kelishuvi bo'yicha aniqlanadi va baholanadi. Valutalar va valuta qiymatliklari jamiyat ro'yxatdan o'tkazilgan kuniga amalda bo'lgan O'zbekiston Respublikasi Markaziy Bankining kursi bo'yicha baholanadi. Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilgan qimmatli qog'ozlar va boshqa moliyaviy aktivlar ta'sischilarning kelishuviga asosan baholanadi.

Nizom kapitaliga yoki aksiyalarni to'lash uchun haqiqatda kiritilgan moddiy qiymatliklar, nomoddiy aktivlar jamiyat aktiviga o'tkazish davrida amalda bo'lgan bozor narxlari bilan baholanadi. Bozor narxlariga ega bo'lmagan nomoddiy aktivlar ta'sis hujjatlarida qayd etilgan yoki tomonlar kelishuvi bilan belgilangan narxlar bilan baholanadi. Ushbu obyektlarni baholash, odatda, yuqori malakali mutaxassislarga topshiriladi. Nizom kapitaliga ulush sifatida amalda kiritilgan valuta va valuta qiymatliklari, jamiyatga kirim qilinishi vaqtida amalda bo'lgan rasmiy kurs bo'yicha baholanadi. Qimmatli qog'ozlar oxirgi birja kursi bo'yicha baholanadi.

Moliyaviy aktivlar va birjada kotirovkaga ega bo'lmagan qimmatli qog'ozlar tomonlar kelishuviga asosan baholanadi. Murakkab sharoitlarda hamda amaldagi qonunchilik talab qilganda, Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilgan aktivlarning to'g'ri baholanishi mustaqil auditor xulosasi bilan tasdiqlanadi.

Ulush sifatida Nizom kapitaliga amalda kiritilgan moddiy va valuta qiymatliklari, nomoddiy hamda moliyaviy aktivlarning baholanishi ularning ta'sis hujjatlari va dastlabki kelishuvlardagi baholanishidan farq qilishi mumkin. Asosiy vositalarni qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, ma'lumotlar, nomoddiy aktivlar kelib tushishini tasdiqlovchi hujjatlar va asosiy vositalar hamda nomoddiy aktivlarni hisobga olish schyotlarining debet aylanmalariga asosida o'tkazilgan uskunalar, binolar, inshootlar, ma'naviy mol-mulkka egalik huquqlarining qiymati aniqlanadi. Materiallarni qabul qilish dalolatnomalari, tovar-transport yuk xatlari, ishlab chiqarish zaxiralarini hisobga olish bo'yicha schyotlari ma'lumotlariga ko'ra

kelib tushgan moddiy qiymatliklar qiymati aniqlanadi. Har bir qo'yilma, Nizom kapitalini shakllantirish tartibiga izoh qilingan hujjatlar bilan tasdiqlanishi lozim. Bundan tashqari, Nizom kapitaliga ulush sifatida kiritilayotgan mablag'larning alohida turlari ta'sischilar – jismoniy shaxslarning shaxsiy mulk egaligini tasdiqlovchi hujjatlarga ega bo'lishi lozim. Bularga, masalan, xususiylashtirilgan xonadon, ma'naviy molk-mulk, transport vositalari va boshqalar kiradi. Shunday qilib, auditor ta'sischilar kiritgan ulushlarga oid ularning har biri bo'yicha yuritiladigan varaqalar yoki qaydnomalarda aks ettirilgan ulushlar bo'yicha qarzlar, to'lash muddatlari, kiritilgan aktivlar summasi va qarzlarning qoplanishi bo'yicha tahliliy hisobni tekshiradi.

Ishtirokchilarning Nizom kapitaliga kirim qilingan ulushlari hisobda va balansda ular amalda kelib tushishi bo'yicha aks ettiriladi. Korxonaning Nizom kapitaliga ulushning amalda kelib tushish vaqti bo'lib quyidagilar hisoblanadi:

– pul mablag'lari uchun – pullar hisob-kitob (valuta) schyotiga kirim qilingan sanasi;

– moddiy va nomoddiy aktivlar uchun – moddiy va nomoddiy aktivlarni qabul qilish-topshirish dalolatnomalari va ushbu obyektlar kelib tushganligini tasdiqlovchi boshqa hujjatlar rasmiylashtirilgan sanasi.

Korxona Nizom kapitaliga ta'sischilar tomonidan kiritilgan ulushlarning to'liqligi uning ta'sis hujjatlarida qayd etilgan va Nizom kapitali hisobining schyotlaridagi aks etilgan miqdorini Nizom kapitali ulushlar bo'yicha ta'sischilar qarzi schyotidagi miqdori bilan solishtirish yo'li bilan aniqlanadi.

Nizom kapitalini tekshirish vaqtida buxgalteriya hisobida to'g'ri rasmiylashtirilganligi va 13-sonli jurnal-orderda Nizom kapitali hisobi bo'yicha schyotda qonuniy va to'g'ri aks etilganligi, ular amaldagi qonunchilikka muvofiq ekanligi aniqlanishi lozim.

10.4. Qo'shilgan kapital auditi

Qo'shilgan kapitalning tekshiruvi qo'shilgan kapital hisobi schyotlari bo'yicha amalga oshiriladi. Ushbu schyotlar aksiyalarni nominal qiymatidan yuqori bo'lgan narxlar bo'yicha birinchi bor

sotilishida vujudga kelgan emissiya daromadi va Nizom kapitalini shakllantirishdagi kurs farqlarini hisobga olish uchun mo'ljallangan.

Auditor ushbu kapital to'g'ri shakllanishi va to'ldirilishini tekshirishi lozim.

21-son BHMS[1] ga muvofiq, oddiy va imtiyozli aksiyadan olingan, nominal qiymat summasidan yuqori bo'lgan qo'shilgan kapital mavjudligi va harakati to'g'risidagi axborotlarni umumlashtirish, ya'ni aksiyalarni birlamchi joylashtirishda nominal qiymatdan yuqori bahoda sotishdan olingan emissiya daromadi hamda ustav kapitalini shakllantirish jarayonida vujudga keladigan kurs farqlari quyidagi schyotlarda amalga oshiriladi:

– 8410 – «Emissiya daromadi»;

– 8420 – «Ustav kapitalining shakllantirishdagi kurs farqi».

Odatda, aksiyalar birinchi bor nominal qiymatidan yuqori bo'lgan narxlarda, ya'ni mukofot bilan sotiladi. Nominal qiymati Nizom kapitaliga o'tkaziladi, emissiya daromadi esa (bozor qiymatining nominal qiymatidan oshib ketishi) qo'shilgan kapitalga o'tkaziladi. Shuningdek, korxonada «Nizom kapitali (fondi) hisobi schyotlari» bo'yicha, ya'ni, e'lon qilingan, obuna bo'lgan, to'langan kapital bo'yicha tahliliy hisob olib borilishi lozim.

Dastlabki obuna sifatida rasmiylashtirilmasdan sotilgan aksiyalar pul mablag'lari bo'yicha schyotlarning debetida va «Nizom kapitali hisobi bo'yicha schyotlar» yoki «qo'shilgan kapital hisobi bo'yicha schyotlar» ning kreditida aks ettiriladi.

Aksiyalarni sotib olish uchun obuna bo'lishga oid shartnomalar bilan belgilangan summaga aksionerlik jamiyatining buxgalteriyasida, uning aktiviga pul yoki boshqa mol-mulk kelib tushishidan qat'i nazar, nizom va qo'shilgan kapital tashkil ettiriladi. Hisobda obuna summasiga debitorlik qarz aks ettiriladi.

Tekshiruvda auditor korxona tomonidan chiqarilgan va to'langan aksiyalar turlari, ularning egalariga oid schyotlari yoki ta'sischilar va qo'yuvchilarning xususiy schyotlari bo'yicha ma'lumot taqdim etish imkoniyati borligiga katta ahamiyat beradi.

---

[1] 21-son «Xo'jalik yurituvchi subyektlarning moliyaviy-xo'jalik faoliyati buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash to'g'risida yo'riqnoma» O'zbekiston Respublikasi Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS), 340-band. O'zR. AV 2002-yil 23-oktabrda 1181-son bilan ro'yxatga olingan.

Aksiyalarga obuna bo'lish to'g'risidagi shartnomalarda aksiyalarning sotilish narxi, qarzlarni qoplash muddatlari, to'lovlar valutasi yoki obuna bo'yicha olinadigan aksiyalarni to'lash uchun mol-mulk turlari va qiymati ko'zda tutiladi. Aksiyalarga egalik qilishdan kelib chiqadigan huquqlarni obunachi, odatda, shartnomaga muvofiq, obuna bo'lgan aksiyalar bo'yicha to'liq to'lovlarni amalga oshirgandan keyin oladi.

Aksiyadorlik jamiyatlariga mol-mulk, pul mablag'lari aksiyalarga obuna bo'lish to'g'risidagi sharnomaga asosan beriladi. Qo'shilgan kapital tekshiruvi vaqtida jamiyatning o'zi tomonidan sotib olingan aksiyalar hisobi tashkil etilganligi tekshiriladi.

Xususiy aksiyalar aksiyadorlik jamiyatlari tomonidan quyidagi maqsadlar uchun sotib olinadi:

– aksiyalar kursini belgilangan darajada ushlab turish;

– aksiya egalarida qolgan har bir aksiyaga dividendlarni ko'paytirish;

– aksiyalarni o'z xodimlari orasida tarqatish yoki qolgan aksiyalar nominal qiymatini oshirish;

– nazorat o'rnatish maqsadida boshqa firmalar tomonidan aksiyalarning sotib olinishiga yo'l qo'ymaslik.

Buxgalteriya hisobida sotib olingan xususiy aksiyalar sotib olingan xususiy aksiyalar bo'yicha schyotlarda sotib olingan narxlar bo'yicha aks ettiriladi.

Sotib olingan xususiy aksiyalarni jamiyat o'z balansida ushlab turishi yoki ularni jamg'arma bozorida qaytadan sotishi mumkin. Aksiya egalari qarori bilan Nizom kapitali sotib olingan xususiy aksiyalar summasiga kamaytirilishi, aksiyalarning o'zi esa bekor qilinishi mumkin. Lekin « Aksiyadorlik jamiyatlari va aksiyadorlar huquqini himoya qilish to'g'risida»gi qonunga muvofiq bunday aksiyalar hisobda bir yildan ortiq bo'lgan muddatda ushlab turilishi mumkin emas. Auditor buni tekshirib ko'rishi kerak, chunki sotib olingan va balansda bir yildan ortiq muddatda hisobda bo'lgan aksiyalar bekor qilingan deb hisoblanadi. Korxona ushbu muddat o'tgandan keyin ularni sotishi yoki Nizom kapitalini shu summaga kamaytirgan holda bekor qilishi lozim.

Emitent o'zining xususiy aksiyalarini sotib olgan barcha holatlarda, bir vaqtning o'zida aksiyadorlik kapitali kamaygani bilan

birga, uning mol-mulki ham kamayadi. Keyinchalik, sotib olish va xususiy aksiyalarni ikkinchi marotaba sotish operatsiyalari sodir etilganda, agar aksiya sotib olingan qiymatdan ortiq narxlarda sotilsa, ortiqcha olingan summa 9590 – «Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa daromadlar» schyotining kreditiga yozib qo'yiladi.

Aksiyalar sotib olingandan past narxlarda sotilsa, oradagi farq 9690 – «Moliyaviy faoliyat bo'yicha boshqa xarajatlar» schyotining debetida aks ettiriladi.

Sotib olingan aksiyalarning bekor qilinishi bir vaqtning o'zida Nizom kapitalini kamaytirish yo'li bilan amalga oshiriladi:

– debet – «Nizom kapitali hisobi schyotlari»;

– kredit – «Sotib olingan xususiy aksiyalar hisobi schyotlari».

Bularni tekshirayotganda auditor qimmatbaho qog'ozlar bilan operatsiyalar qonuniy ravishda amalga oshirilayotganligini bilishi kerak.

10.5. Zaxira kapitali auditi

Zaxira kapitali, agar nizomda ko'zda tutilgan bo'lsa, sof foydani zaxira qilish yo'li bilan xususiy kapitalni to'ldirib borish uchun tashkil etiladi. O'zbekiston Respublikasi amaldagi qonunchilikka muvofiq aksiyadorlik jamiyatlari jamiyat Nizomi bilan belgilangan, lekin Nizom kapitalidan 15% kam bo'lmagan miqdorda zaxira kapitali tashkil etish huquqiga ega.

21-son BHMS ga ko'ra, «Korxona ta'sis hujjatlariga, asosan, foyda hisobidan shakllantiriladigan zaxira kapitali, mulkni qayta baholashdan yuzaga keladigan inflyatsiya rezervlari, pul mablag'-laridan tashqari tekinga olingan mulklar to'g'risidagi axborotlarni umumlashtirish quyidagi schyotlarda amalga oshiriladi:

– 8510 – «Mulkni qayta baholash bo'yicha tuzatishlar»;

– 8520 – «Rezerv kapitali»;

– 8530 – «Tekinga olingan mulk».

Auditor zaxira kapitali hisobi bo'yicha buxgalteriya o'tkazmalari to'g'ri ekanligini tekshirishi lozim.

Korxona Nizom kapitalini xorijiy kapital ishtirokida shakllantirishda qo'shilgan kapital deb ko'rsatiladigan kurs farqi hosil bo'lishi mumkin.

Nizom kapitaliga ulush sifatida haqiqatda kiritilgan, moddiy qiymatliklar, nomoddiy va moliyaviy aktivlarni baholash ularning ta'sis hujjatlarida va dastlabki kelishuvlarda baholashdan farq qilishi mumkin.

Auditor, shuningdek, zaxira kapitali to'g'ri tashkil etilganligi va to'ldirilganligi, ya'ni: foydadan ajratmalar hisobiga tashkil etilgan zaxira kapitali Nizom kapitalining 15% dan kam emasligi, mol-mulkni (asosiy vositalar)ni qayta baholashdan hosil bo'lgan barcha inflyatsiya zaxiralari zaxira kapitali ko'payishiga o'tkazilganligi, bepul kelib tushgan mol-mulkning barchasi zaxira kapitalning ko'payishiga o'tkazilganligini tekshiradi. Tekshirish manbasi bo'lib korxona nizomi, O'zbekiston Respublikasi hukumatining qayta baholash to'g'risidagi qarori, qayta baholash bo'yicha hisob-kitoblar, mol-mulkni bepul olish to'g'risida shartnomalar, qabul qilish-topshirish dalolatnomalari, bildirishnomalar (avizo) va boshqalar hisoblanadi.

Zaxira kapitali ishlab chiqarishni rivojlantirish, korxona faoliyati tugatilganda ish haqi va soliqlarni budjetga to'lash, inflyatsiya bo'yicha zararlarni qoplash, aksiyadorlik jamiyati hay'ati qaroriga muvofiq Nizom kapitalini to'ldirish, qayta baholash summalarini qoplash va aksiyadorlik jamiyatining boshqa yo'nalishlari uchun foydalaniladi. Ochiq turdagi aksiyadorlik jamiyatlarida foyda yo'qligi yoki u yetarli emasligida zaxira kapitali imtiyozli aksiyalar bo'yicha dividendlarni to'lash uchun yo'llanishi mumkin.

Auditor zaxira kapitali mablag'lari korxona xodimlariga moddiy yordam ko'rsatishga, mehnatga haq to'lashga yoki mukofotlar to'lashga ishlatilganligi holatlari bilan to'qnash kelishi mumkin. Shu bois, auditor zaxira kapitali ishlatilishini zaxira kapitali schyotidagi yozuvlarni tahlil qilish yo'li orqali ta'sischilar bilan hisob-kitoblar hisobi va taqsimlanmagan foyda schyotlari bilan korrespondentlanishini sinchkovlik bilan tekshirishi lozim.

Takrorlash uchun savollar

1. *Korxona ustav, qo'shilgan va rezerv kapitali auditining maqsadi va vazifalari nimalardan iborat?*
2. *Ustav kapitalini shakllanishi qanday teshiriladi?*
3. *Ustav kapitali va ta'sis hujjatlari qaysi hujjatlar orqali rasmiylashtiriladi?*
4. *Qo'shilgan kapital tarkibini tekshirish qanday amalga oshiriladi?*
5. *Zaxira kapitali nima, u qanday shakllanadi va tekshiriladi?*

11-mavzu. MOLIYAVIY NATIJALAR AUDITI USLUBIYOTINING MUAMMOLARI

11.1. Moliyaviy hisobot auditining maqsadi va ma'lumot manbalari

Moliyaviy hisobot auditining maqsadi moliyaviy hisobot ma'lumotlarining to'liqligi va ishonchliligini, ular amaldagi qonunchilikka muvofiqligini tekshirishdan iborat.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazishning asosiy manbalari bo'lib, quyidagilar hisoblanadi (11.1-jadval).

11.1-jadval

Auditning me'yoriy-huquqiy asoslari

№	Me'yoriy hujjatlar
1.	O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonuni. 1996-yil 30-avgustda qabul qilingan
2.	O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni (yangi tahrirda). 2000-yil 26-mayda qabul qilingan
3.	21-son «Xo'jalik yurituvchi subyektlar moliyaviy-xo'jalik faoliyatining buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo'llash haqida yo'riqnoma» nomli BHMS. 2002-yil 9-sentabrda 103-son bilan O'z.R. Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 2002-yil 23-oktabrda 1181-son bilan Adliyavazirligi tomonidan ro'yxatga olingan
4.	O'z.R.Vazirlar Mahkamasining 1999-yil 5-fevraldagi 54-sonli qarori bilan tasdiqlangan «Mahsulot (ishlar, xizmatlar)ni ishlab chiqarish va sotish bo'yicha xarajatlar tarkibi hamda moliyaviy natijalarni shakllantirish tartibi haqidagi Nizom»
5.	Moliyaviy hisobotni tayyorlash va taqdim etish bo'yicha konseptual asos
6.	1-son «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» nomli BHMS
7.	3-son «Moliyaviy natijalar to'g'risida hisobot» nomli BHMS
8.	3-son «Auditni rejalashtirish» nomli AMS

11.1-jadvalning davomi

9.	10-son «Moliyaviy hisobotdagi boshqa ma'lumotlar» nomli AFMS
10.	70-son «Moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi» nomli AFMS
11.	«Moliyaviy hisobot shakllarini to'ldirish qoidalari» O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002-yil 27-dekabrdagi 140-sonli buyrug'i bilan tasdiqlangan

Moliyaviy hisobot auditini amalga oshirishda 11.2-jadvalda keltirilgan dastlabki hujjat va hisob registrlari ma'lumotlaridan foydalaniladi:

11.2-jadval

Dastlabki hujjatlar va hisob registrlari

№	Dastlabki hujjatlar
1.	Buxgalteriya balansi (1-son shakl)
2.	Moliyaviy natijalar to'g'risida hisobot (2-son shakl)
3.	Asosiy vositalar harakati to'g'risida hisobot (3-son shakl)
4.	Pul oqimlari to'g'risida hisobot (4-son shakl)
5.	Xususiy kapital to'g'risida hisobot (5-son shakl)
6.	Debitorlik va kreditorlik qarzlari to'g'risida ma'lumotnoma (2-a shakl)
7.	Jurnal-orderlar va hisob-kitob schyotlari bo'yicha hisob qaydnomalari

Auditor (lar) O'zbekiston Respublikasi moliya vazirligining 2002-yil 27-dekabrdagi 140-son buyrug'i bilan tasdiqlangan «Moliyaviy hisobot shakllarini to'ldirish bo'yicha qoida» ga muvofiq moliyaviy hisobotni mulkchilikning barcha shakllariga mansub, O'zbekiston Respublikasining qonun hujjatlariga ko'ra yuridik shaxs hisoblangan korxona va tashkilotlar (bundan sug'urta tashkilotlari va banklar mustasno), shuningdek, mulkida, xo'jalik yuritishida yoki tezkor boshqaruvida mol-mulki bo'lgan va o'z majburiyatlari bo'yicha ushbu mol-mulk bilan javob beradigan, shuningdek mustaqil balans va hisob-kitob raqamiga ega bo'lgan, soliq qonunchiligiga muvofiq soliq to'lovchi hisoblanadigan alohida bo'linmalar taqdim etish kerakligini bilishi kerak.

Agar asosiy fondlarni qayta baholash hisobot yilining birinchi sanasi holatiga o'tkazilsa, qayta baholash natijalarining ko'rsatkichlari hisobot yilining boshiga shakllanadigan moliyaviy hisobotga qabul qilinadi. Bunda o'tgan yilning oxiridagi ko'rsatkich hisobot yilining boshidagi ko'rsatkichga mos kelmasligi, asosiy vositalarni hisobot yilining birinchi sanasiga o'tkazilgan qayta baholashning natijasi deb tushuniladi va joriy davrning moliyaviy hisobotidagi tushuntirish xatida bayon etiladi (O'zR AV 12.11.2003-y. 1209–1-son bilan ro'yxatga olingan O'zR MV buyrug'i tahriridagi xatboshi).

O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunning 10-moddasida ko'rsatilgan yuridik shaxslar soliq organlariga auditorlik tekshiruvi o'tkazilganidan keyin 15 kun davomida, lekin hisobot yilidan keyingi yilning 15-mayidan kechiktirmay, moliyaviy hisobotning to'g'riligi to'g'risida auditorlik xulosasi nusxasini taqdim etadilar.

Tashabbusli auditorlik tekshiruvi o'tkazilgan taqdirda korxona moliyaviy hisobotining to'g'riligi to'g'risida auditorlik xulosasining nusxasi soliq organlariga auditorlik tekshiruvi o'tkazilganidan keyin 15 kun davomida taqdim etiladi.

Moliyaviy hisobot shakllarida barcha rekvizitlar va nazarda tutilgan ko'rsatkichlar to'ldirilishi kerak. Korxonada tegishli aktivlar, passivlar, operatsiyalar mavjud emasligi sababli biror-bir modda (satrlar, ustunlar) to'ldirilmagan taqdirda, ushbu modda (satr, ustun) ustiga chizib qo'yiladi.

Auditor moliyaviy hisobot shakllarining manzil qismi quyidagi tartibda to'ldirilishiga e'tibor berishi kerak:

a) «Korxona, tashkilot» rekviziti – korxonaning to'liq nomi (belgilangan tartibda ro'yxatdan o'tkazilgan ta'sis hujjatlariga muvofiq) va KTUT ga ko'ra uning kodi ko'rsatiladi;

b) «Tarmoq» rekviziti – korxona tarmog'i va XXTUTga ko'ra tarmoq kodi ko'rsatiladi;

d) «Tashkiliy-huquqiy shakl» rekviziti – korxonaning tashkiliy-huquqiy shakli va THTga ko'ra tashkiliy-huquqiy shaklning kodi ko'rsatiladi;

e) «Mulkchilik shakli» rekviziti – korxonaning mulkchilik shakli va MSHTga ko'ra mulkchilik shaklining kodi ko'rsatiladi;

f) «Vazirliklar, idoralar va boshqalar» rekviziti – ixtiyorida korxona turgan (agar u mavjud bo'lsa) va unga moliyaviy hisobot yo'naltiriladigan organning nomi hamda DBPBTga ko'ra ushbu organning kodi ko'rsatiladi;

g) «Soliq to'lovchining identifikatsiya raqami» rekviziti – STIR bo'yicha korxonaning identifikatsiya raqami ko'rsatiladi;

h) «Hudud» rekviziti – MHOBT bo'yicha kod ko'rsatiladi;

i) «Manzil» rekviziti – korxonaning to'liq yuridik manzili ko'rsatiladi.

Moliyaviy hisobotni tuzish chog'ida O'zbekiston Respublikasining «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonuni, O'zbekiston Respublikasining Fuqarolik kodeksi, Buxgalteriya hisobi milliy standartlariga, shuningdek, buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tuzish masalalari bo'yicha boshqa me'yoriy-huquqiy hujjatlarga asoslanish lozim.

Korxona va tashkilotlar barcha alohida mustaqil balansga ajratilmagan bo'linmalarining faoliyat ko'rsatkichlari moliyaviy hisobot shakllarining ko'rsatkichlariga kiritilishi kerak.

Korxona balansining moddalari aktivlar va majburiyatlarning puxta o'tkazilgan inventarizatsiyasi bilan asoslangan bo'lishi kerak. Inventarizatsiya O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 1999-yil 19-oktyabrda EGG' 17-19–2075-son bilan tasdiqlangan O'zbekiston Respublikasi 19-son «Inventarizatsiyani tashkil etish va o'tkazish» nomli Buxgalteriya hisobi milliy standarti (BHMS) (ro'yxat raqami 833, 1999-yil 2-noyabr) da belgilagan tartibda o'tkaziladi. Bunda yillik moliyaviy hisobotni taqdim etishga qadar doimiy ishlab turgan inventarizatsiya komissiyalari tomonidan inventarizatsiya davomida aniqlangan, boyliklar haqiqiy mavjudligining buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga qaraganda tafovutlari tartibga solinishi kerak. Debitorlik va kreditorlik qarzlarini inventarizatsiyalashlar ham o'tkazilishi kerak, ular o'zaro hisob-kitoblar saldosini tasdiqlaydigan solishtirish dalolatnomalari yoki xatlar bilan rasmiylashtiriladi. O'tkazilgan inventarizatsiyalar soni va natijalari, shuningdek, ularni o'tkazmaslik sabablari yillik moliyaviy hisobotga ilova qilinadigan tushuntirish xatida aks ettirilishi kerak.

Moliyaviy hisobot shakllariga rahbar va bosh buxgalter imzo chekadi, imzolar muhr bilan tasdiqlanadi.

Moliyaviy hisobotda o'chirish va ustiga yozishlar mumkin emas. Xatolar tuzatilgan taqdirda tegishli qaydlar qilinadi, ularni moliyaviy hisobotlarga imzo chekkan shaxslar tasdiqlab, tuzatish sanasini ko'rsatadilar.

Joriy hamda o'tgan yil hisobot ma'lumotlaridagi (ular tasdiqlanganidan keyin) tuzatishlar uning ma'lumotlarini buzishlar aniqlangan hisobot davri uchun tuzilgan hisobotda amalga oshiriladi, bunda tuzatishlar hisobot davri (chorak, yil boshidan) uchun ma'lumotlarga kiritiladi.

Yillik moliyaviy hisobotni tekshirish chog'ida daromadlarni yashirish yoki ular bilan bog'liq bo'lmagan xarajatlarni davr xarajatlariga (yoki muomala chiqimlariga) kiritish natijasida moliyaviy natijalarni kamaytirib ko'rsatish aniqlangan holda buxgalteriya hisobi va o'tgan yil uchun moliyaviy hisobotga tuzatishlar kiritilmaydi, balki joriy yilda hisobot davrida aniqlangan o'tgan yillar foydasi sifatida aks ettiriladi.

11.2. Ichki nazorat tizimini baholash, auditning rejasi va dasturini tuzish

Moliyaviy hisobotning auditorlik tekshiruviga kirishayotganda, auditor moliyaviy hisobot bo'yicha ichki nazorat tizimi holatini baholashi lozim. 11.3-jadvalda testlarni o'tkazishda qo'llaniladigan namunaviy savollar ro'yxati keltirilgan.

11.3-jadval

Ichki nazorat tizimini baholash yuzasidan testlar

Korxona _____
Davr _____
Tuzdi (familiyasi, ismi, sharifi)_____
Sana (hujjat tayyorlangan sana) _____
Tekshirdi (familiyasi, ismi, sharifi)_____

№	Tekshirilayotgan savollar	Ha	Yo'q	Izoh
1	2	3	4	5
1.1.	Amalga oshiriladigan faoliyat bo'yicha shaxsiy javobgarlik chegaralari belgilanganmi?			

11.3-jadvalning davomi

1.2.	Buxgalteriya hisobini yuritish uchun ishchi jadvallar mavjudmi?			
1.3.	Ichki audit bo'limi mavjudmi (ushbu bo'lim xodimlarining malakasi va haqqoniyligini ko'rib chiqing)			
	2. Nazorat			
2.1.	Moliyaviy axborot va ichki nazorat muolajalarini xodimlarga yetkazish tizimi tashkil etilganmi?			
2.2.	Tashkilot taftish komissiyasining tavsifi: a) majburiyatlari aniq belgilangan; b) majburiyatlarini bajarish uchun zaxira va vakolatlar mavjudligi (kasbiy nazoratchilar va mutaxassislar)			
	3. Hisobot			
3.1.	Oraliq moliyaviy hisobot: muntazam ravishda tuziladi; vaqti-vaqti bilan tuziladi; yetarli darajada mufassal tuziladi.			
3.2.	Qaysidir bir xodim kassaligi, mehnat ta'tilida bo'lganligi yoki xodimlar yetishmasligi natijasida, yo'qligida majburiyatlar taqsimlanishiga rioya qilinadimi?			
3.3.	Hisobotlarni taqdim etish jadvaliga rioya qilinadimi?			
3.4.	Hisob siyosatiga oid buyruq qabul qilinganmi?			

Testlar o'tkazilgandan keyin auditor moliyaviy hisobot ishonchliligi auditorlik tekshiruvining rejasini audit o'tkazishning umumiy rejasiga kiritishi lozim. Auditorlik tekshiruvi o'tkazishning namunaviy rejasi 11.4-jadvalda keltirilgan.

11.4-jadval

Auditorlik tekshiruvi rejasi

Tekshirilayotgan korxona _____
Audit o'tkazish davri 20 __ yil «___» _____
Odam-soat miqdori _____
Auditorlik guruhi rahbari_____
Auditorlik guruhi tarkibi _____
Auditorlik tavakkalchiligi, %_____
Ahamiyatlilik darajasi, % _____

№	Rejalashtirilgan ishlar turi	O'tkazish davri	Ijro-chi	Izoh
1	2	3	4	5
1.	Moliyaviy hisobot va buxgalteriya hisobi registrlar ko'rsatkichlari bir-biriga muvofiqligini tekshirish			
2.	Buxgalteriya balansi to'g'ri tuzilganligini tekshirish			
3.	Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot to'g'ri tuzilganligini tekshirish			
4.	Boshqa shakldagi hisobotlar to'g'ri tuzilganligini tekshirish			

Audit rejasi tuzilgandan keyin moliyaviy hisobot ishonchliligining tekshiruvi bo'yicha batafsil auditorlik dasturi tayyorlanadi. 11.5-jadvalda namunaviy dastur keltirilgan.

11.5-jadval

Audit dasturi

Tekshirilayotgan korxona_____
Audit o'tkazish davri 20 __ yil «___» _____
Odam-soat miqdori _____
Auditorlik guruhi rahbari_____
Auditorlik guruhi tarkibi _____
Auditorlik tavakkalchiligi, %_____
Ahamiyatlilik darajasi, %_____

№	Tekshiriladigan savollar ro'yxati va (yoki) auditorlik muolajalari	Auditorlik muolajalarga, ya'ni testlar, uslubiyotlar va boshqalarga asoslanganligi	O'tkazish davri	Ijrochi	Ishchi hujjatlar
1	2	3	4	5	6
1. Moliyaviy hisobot va buxgalteriya hisobi registrlar ko'rsatkichlari bir-biriga muvofiqligining auditi					
1.1.	Moliyaviy hisobot ishonchliligini ta'minlovchi omil sifatida buxgalteriya hisobi schyotlaridagi yozuvlar asoslanganligini tekshirish				

11.5-jadvalning davomi

1.2.	Hisob registrlari to'g'ri tuzilganligini tekshirish				
1.3.	Korxona moliyaviy hisobotini o'rganish va u belgilangan muddatlarda taqdim etilishini tekshirish				
1.4.	Tahliliy hisob ko'rsatkichlarni bosh kitob va balans moddalaridagi ko'rsatkichlar bilan solishtirish				
2. Moliyaviy hisobot to'g'ri tayyorlanganligining auditi					
2.1.	Balans to'g'ri tayyorlanganligini tekshirish				
2.2.	Balansda asosiy vositalar va nomoddiy aktivlar to'g'ri aks etilganligini tekshirish				
2.3.	Balans hisob-kitob operatsiyalari to'g'ri aks etilganligini tekshirish				
2.4.	Balansda pul mablag'lari to'g'ri aks etilganligini tekshirish				
2.5.	Balansda xususiy mablag'lar manbalari to'g'ri aks etilganligini tekshirish				
2.6.	Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot to'g'ri tayyorlanganligini tekshirish				
2.7.	Boshqa turdagi hisobot shakllari to'g'ri tayyorlanganligini tekshirish				

11.3. Buxgalteriya hisobi schyotlaridagi yozuvlarning asoslanganligini tekshirish

Korxonada auditni o'tkazish vaqtida buxgalteriya hisobi schyotlaridagi yozuvlarning tekshiruvi eng mas'uliyatli vazifalardan biri hisoblanadi, zero bu korxona moliyaviy-xo'jalik faoliyati ko'rsatkichlarini tavsiflovchi asosiy ma'lumotlar olinadigan moliyaviy hisobot shakllaridagi ko'rsatkichlarni ishonchliligini ta'minlash uchun xizmat qiluvchi asosiy omil hisoblanadi. Ushbu ishni mala-

kali bajarmasdan turib, haqqoniy auditorlik xulosasini tayyorlash uchun asosiy baza hisoblangan hisobot ko'rsatkichlari ishonchliligiga to'liq ishonch hosil qilib bo'lmaydi.

Korxona moliyaviy-xo'jalik faoliyatining auditorlik tekshiruvini o'tkazishda hisobot shakllaridagi ko'rsatkichlar, hisob registrlari va dastlabki hujjatlar auditning ma'lumot bazasi sifatida qo'llaniladi.

Korxona faoliyatining ahvoli to'g'risida aksariyat ma'lumot hisobot davrida pul ifodasida korxona faoliyati natijalari va moliyaviy holatini tavsiflovchi moliyaviy hisobotda mavjuddir.

Hisobot davrida audit o'tkazish uchun ma'lumot materiallari korxonaning hisob registrlari – bosh kitob, jurnal-orderlar yoki memorial orderlar, sintetik va tahliliy hisobning aylanma qaydnomalari, hisob-kitob-to'lov qaydnomalari, shaxsiy schyotlar, tahliliy hisob varaqalari va boshqalardan olinadi. Bunda hisob registrlarida korxonaning moliyaviy va xo'jalik operatsiyalari bo'yicha barcha buxgalteriya yozuvlari ikki yoqlama yozish usuli bilan jamlanadi, ya'ni har bir xo'jalik operatsiya tegishli schyotlarning debeti va kreditida aks etildi.

Yoppasiga yoki tanlab olib tekshiruv o'tkazganda auditor hisob registrlarida buxgalteriya schyotlari, qayd etilgan registrlarda xo'jalik operatsiyalari iqtisodiy mazmunidan kelib chiqib, to'g'ri korrespondentlanganligini baholashi va kelajakda to'g'rilash maqsadida, tasodifan sodir etilgan xatolarni va tasodifiy noto'g'ri buxgalteriya yozuv (o'tkazma)larini aniqlashi lozim.

Shuning bilan bir qatorda, hisobot ma'lumotlari, ayniqsa, korxona moliyaviy faoliyati natijalarini tavsiflovchi ko'rsatkichlarni, uning asosiy aylanma aktivlar miqdorini, o'zining moliyaviy va mulkiy holatini yaxshi tomondan ko'rsatish uchun boshqa korxonalar va banklarga bo'lgan qarzlarni yashirib ko'rsatish maqsadida ataylab sodir etilgan xatolar aniqlanadi va bular haqida korxona rahbariyatiga ma'lumot taqdim etiladi.

Bunday tekshiruv hozirgi vaqtda dolzarb hisoblanadi, chunki ayrim rahbarlar, soliq to'lovlarini kamaytirish, kelajakda kredit olinishini ta'minlash va tashqi foydalanuvchilarga noto'g'ri ma'lumotlar taqdim etish maqsadida o'zlarining hozirgi kundagi haqiqiy moliyaviy va mulkiy holatini ko'rsatishni istamaydi,

korxonaning hisobot ma'lumotlarini, shu jumladan, tegishli moliyaviy xo'jalik operatsiyalari bo'yicha aylanmalarni noto'g'ri aks etish hisobiga, buzib ko'rsatishga harakat qiladilar. Shularni hisobga olgan holda, xalqaro auditorlik andozalarida ham, korxonalarda tovlamachilik yoki xato tavakkalchiligini oshiruvchi imkoniyatlar vujudga kelishi nazarda tutiladi.

Buxgalteriya schyotlaridagi yozuvlar, buxgalteriya schyotlari korrespondentlanishi hamda pul ifodasida to'g'ri asoslanganligini aniqlash uchun tekshirilayotgan buxgalteriya yozuvlariga taalluqli bo'lgan va amalda sodir etilgan xo'jalik operatsiyalarini yozma ravishda tasdiqlovchi, buxgalteriya hisobi ma'lumotlariga huquqiy maqom beruvchi dastlabki hujjatlarni diqqat bilan o'rganib chiqish lozim.

Ma'lumki, buxgalteriya hisobida barcha yozuvlar dastlabki hujjatlar asosida yuritiladi. Bundan keyin, undagi ma'lumotlar hisob registrlariga ko'chirib yoziladi, u yerda ular bir xil tizimga keltiriladi, ya'ni, buxgalteriya schyotlarida qayd etiladi. Hisobot davrining oxirida hisob registrlari ma'lumotlariga, asosan, korxona hisoboti to'ldiriladi.

Dastlabki hujjatlar hisob ma'lumotlari harakatini boshlab beradi, korxona moliyaviy-xo'jalik faoliyatini yoppasiga va uzluksiz aks etish uchun buxgalteriya hisobini kerakli bo'lgan ma'lumotlar bilan ta'minlaydi.

Hisobga olish uchun faqat to'g'ri rasmiylashtirilgan, ya'ni barcha rekvizitlari to'ldirilgan hujjat qabul qilinadi. Faqat shu holatda dastlabki hujjat huquqiy maqomga ega bo'ladi. Bunday rekvizitlar bo'lib: hujjat nomi, kodi; tuzilgan sanasi, xo'jalik operatsiya mazmuni; xo'jalik operatsiya o'lchamlari (natura va pul ifodasida); xo'jalik operatsiyalari sodir etilishi bo'yicha va to'g'ri rasmiylashtirilishi yuzasidan mas'ul mansabdor shaxslar lavozimlari, shaxsiy imzolar va ularning yoritishlari va boshqalar hisoblanadi. Hozirgi vaqtda ayrim rekvizitlarni kodlar bilan almashtirib yozishga ruxsat etilgan. Korxonada buxgalteriya hisobi hisoblash texnikasi yordamida avtomatlashtirilgan bo'lsa, bunday holatlar ko'proq uchraydi.

Dastlabki buxgalteriya hujjatlaridagi yozuvlarni siyoh, kimyoviy qalam, sharikli ruchka pastasi, yozuv mashinkalari, kompyuterning

printeri va boshqalar bilan amalga oshirish mumkin. Har bir korxonada rahbar bosh buxgalter bilan kelishgan holda dastlabki hujjatlarni imzolash huquqiga ega bo'lgan shaxslar ro'yxatini tasdiqlaydi. Buxgalteriyaga kelib tushgan barcha dastlabki hujjatlar majburiy tekshiruvdan o'tkazilishi lozim. Tekshiruv hujjatlarining shakllari (hujjatlar va uning rekvizitlari to'liq va to'g'ri rasmiylashtirilganligi) va mazmuni (operatsiyalar qonuniyligi, alohida ko'rsatkichlarning logik jihatdan bog'langanligi) bo'yicha amalga oshiriladi. Amaldagi qonunchilikka zid holda sodir etilgan operatsiyalar bo'yicha hujjatlarni ijro etish va rasmiylashtirish taqiqlanadi. Bunday hujjatlar tegishli qapop qabul qilish uchun korxona rahbari va bosh buxgalteriga topshiriladi. Qayta ishlovdan o'tgan dastlabki hujjatlar, ulardan qaytadan foydalanish imkoniyatini bartaraf etish maqsadida, tegishli belgilar bilan tamg'alanishi lozim.

11.4. Subyektning moliyaviy hisobotini o'rganish va u belgilangan muddatlarda topshirilishi ta'minlanishini tekshirish

Korxonaning asosiy vazifasi — mahsulot (ishlarni bajarish yoki xizmatlarni ko'rsatish) ishlab chiqarish va mahsulot (ishlar, xizmatlar)ni sotilishidan istiqbolda ko'zlangan natijalarni olish — ishlab chiqarish va iste'molchilarga sotuv bozorida tovarlarni, nomoddiy xizmatlarni sotish (loyiha-tadqiqot ishlarni bajarish, transport va bank xizmatlarini ko'rsatish va boshqalar) va iste'molchilarga boshqa xizmatlarni bajarish jarayonida amalga oshiriladi.

Ishlab chiqarish-xo'jalik faoliyati jarayonida korxona ishlab-chiqarish-xo'jalik jarayonining turli bosqichlarida vujudga keladigan schyotlar bo'yicha to'lovlarni amalga oshirish qobiliyatiga ega bo'lishi lozim. Bu korxonani faollik bilan moliyaviy faoliyatini amalga oshirishga, investitsiya bozorlarida faoliyat ko'rsatishga undaydi. Xodimlarni boshqarish va ma'muriy faoliyat ham ishlab chiqarishning bir qismi hisoblanadi, chunki u ishlab chiqarish jarayonini qo'llab-quvvatlaydi va uning rivojlanishiga imkon yaratadi.

Korxona o'zining ishlab chiqarish faoliyati bilan yagona tizim hisoblangan jamiyatning bir qismi hisoblanadi. Bu umumiy tizimning boshqa bo'g'inlaridan turli darajada qaram bo'lgan ochiq

bo‘g‘indir, o‘z navbatida, ular ushbu bo‘g‘inga bog‘liqdir. Korxona bilan o‘z manfaatlari va maqsadlari bilan bog‘liq bo‘lgan va, shu bois, unga qaram bo‘lgan shaxslar, guruhlar yoki uyushmalar korxonaning o‘zaro bog‘liq guruhlari deb ataladi. Bular: xususiy mulkdorlar, xodimlar, moliyachilar, ta’minotchilar, xaridorlar va umuman jamiyatdir. O‘zaro bog‘liq guruhlar korxonaga qo‘yilmalarni amalga oshiradilar va buning uchun turli ko‘rinishdagi ulush to‘lovlarini oladilar. O‘zaro bog‘liq guruhlar ichida korxona faoliyati va uning natijalariga muayyan ta’sir ko‘rsatuvchi ayrim raqobatchilar ham bo‘lishi mumkin.

Ishlab chiqarish jarayonlari va pul aylanishi u yoki bu darajada vaqt bilan bog‘liq. Ishlab chiqarish bilan bog‘liq bo‘lgan tarkibiy qismlarni sotib olish va ishlab chiqarishni o‘zini tashkil etish ishlab chiqarilgan mahsulotni sotishdan olingan daromadlardan oldin hosil bo‘lishi munosabati bilan korxona rahbariyati ishlab chiqarish jarayonini korxonaning moliyaviy imkoniyatlari bilan muvofiqligini ta’minlashi lozim.

Bu korxonaning moliyaviy-xo‘jalik faoliyati to‘g‘risida haqqoniy xulosalar shakllantirish va uni takomillashtirish yuzasidan takliflar kiritish uchun korxonada audit o‘tkazishning eng muhim bosqichlaridan biri hisoblanadi.

Korxonaning moliyaviy-xo‘jalik faoliyatini o‘rganishda mahsulot (ishlar, xizmatlar) ishlab chiqarish va sotilishining hajmi ko‘rib chiqiladi; ular hisobot davrida mo‘ljallangan ko‘rsatkichlar bilan solishtiriladi; mahsulot (ishlar, xizmatlar) ishlab chiqarish va sotilishi dinamikasi, shartnomaviy majburiyatlar bajarilishi va hisobga olinishi, sifatsiz mahsulot (ishlar, xizmatlar) ishlab chiqarishdan nobudgarchiliklar va sifatsiz hamda butlanmagan mahsulot yetkazib berilganligi uchun to‘lovlar, mahsulot (ishlar, xizmatlar) ishlab chiqarish va sotish bo‘yicha xarajatlar, mahsulot ishlab chiqarish va sotish bo‘yicha hisobot ma’lumotlari dastlabki hujjatlar va buxgalteriya hisobi ma’lumotlariga muvofiqligi, korxonaning sanoat-ishlab chiqarish va barcha xodimlarining soni va korxonaning o‘ziga xos bo‘lgan xususiyatlari bilan bog‘liq bo‘lgan boshqa masalalar tahlil qilinadi.

Yuqorida qayd etilganidek, korxonaning moliyaviy-xo‘jalik faoliyati to‘g‘risidagi ma’lumotlarning asosiy hajmi korxona faoliya-

tining barcha jabhalarini pul ifodasida aks etuvchi va bir vaqtning o'zida hisobot davri bo'yicha hisob ishlarining yakuniy bosqichini ifodalovchi moliyaviy hisobotda mujassamlangan.

Moliyaviy hisobotlarning namunaviy shakllari, tayyorlash qoidalari, taqdim etish muddatlari, ularni ko'rib chiqish va tasdiqlash tartibi O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonuni (keyingi kiritilgan qo'shimchalar va o'zgartirishlar bilan) va korxonalarning chorak hamda yillik moliyaviy hisoboti shakllarini to'ldirish to'g'risida O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining yo'riqnomalari bilan tartibga solinadi.

Korxonalar tomonidan chorak va yillik moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda quyidagi shartlarga rioya qilinishi lozim: hisobot davri bo'yicha barcha xo'jalik operatsiyalar va ishlab chiqarish zaxiralari, tayyor mahsulot va hisob-kitoblarni inventarizatsiya natijalari to'liq aks etilishi; sintetik va tahliliy hisob ma'lumotlari bir-biriga mos kelishi; hisobot va balans ko'rsatkichlari sintetik va tahliliy hisob ko'rsatkichlari bilan mos ravishda rasmiylashtirilgan asos bo'luvchi hujjatlar yoki ularga tenglashtirilgan ma'lumot texnikaviy saqlovchi manbalar asosida to'ldirilishi va bir-biriga to'liq muvofiqligi; balans moddalari to'g'ri baholanishi.

Balans ma'lumotlari yil boshi va oxiriga solishtirishligini ta'minlash uchun tasdiqlangan balansining yil boshiga moddalar nomenklaturasi balansning yil oxiriga belgilangan bo'limlar va moddalar nomenklaturasi va guruhlanishi bilan muvofiq bo'lishini ta'minlanishi lozim.

O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan 2002-yil 27-dekabrda «Moliyaviy hisobot shakllarini tasdiqlash va ularni to'ldirish qoidalari to'g'risida»gi 140-sonli buyrug'i bilan yuridik shaxslar uchun (budjet muassasalari, sug'urta tashkilotlari va banklar bundan istisno) yillik va chorak hisobotlari quyidagi shakl va hajmlarda tasdiqlagan.

Yillik hisobot:

– 1-sonli shakl – «Buxgalteriya balansi»;

– 2-sonli shakl – «Moliyaviy natijalar to'g'risida hisobot»;

– 2a-sonli shakl – «Debitorlik va kreditorlik qarzlar bo'yicha ma'lumotnoma»;

– 3-sonli shakl – «Asosiy vositalar harakati to'g'risida hisobot»;

– 4-sonli shakl – «Pul oqimlari to‘g‘risida hisobot»;
– 5-sonli shakl – «Xususiy kapital to‘g‘risida hisobot».

Yarim yillik va chorak hisobot:
– 1-sonli shakl – «Buxgalteriya balansi»;
– 2-sonli shakl – «Moliyaviy natijalar to‘g‘risida hisobot»;
– 2a-sonli shakl – «Debitorlik va kreditorlik qarzlar bo‘yicha ma’lumotnoma».

Korxonaning yillik moliyaviy hisobotiga hisobot yili davrida korxona faoliyati natijalariga ta’sir etgan omillarni yoritgan holda, korxonada yillik moliyaviy hisobot natijalari va sof foydani taqsimlash yuzasidan ko‘rib chiqib qabul qilingan qarorlarni aks ettiruvchi tushuntirish xati va buxgalteriya hisoboti tekshiruvi to‘g‘risida auditorlik xulosasi ilova qilinadi. Agar yil boshiga kirish balansi o‘zgartirilgan bo‘lsa, hisobotga ilova qilingan tushuntirish xatida buning sabablari ko‘rsatiladi.

Bunda, shuningdek, korxonada qabul qilingan hisob siyosati, kelgusi yil uchun hisob siyosati, agar u hisobot yilida qabul qilingandan farq qilsa, keltiriladi.

Chorak va yillik hisobotlarni tayyorlashda korxona egalari va davlat manfaatlariga rioya qilish, investorlar, kreditorlar, aksiyadorlar, soliq idoralari, ta’sischilar, banklar, xalqaro andozalar talablarini hisobga olish va O‘zbekiston Respublikasi Prezidenti Farmonlari, O‘zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to‘g‘risida»gi qonun, O‘zbekiston Respublikasi Fuqarolik Kodeksi hamda buxgalteriya hisobini yuritish va hisobotlarni tayyorlashga oid amaldagi barcha yo‘riqnomalarga asoslanish lozim.

Moliyaviy hisobot tuzish uchun sana bo‘lib hisobot yilining oxirgi taqvimiy kuni hisoblanadi. Tugatilgan yoki hisobot yilida davlat tasarrufidagi mulkchilikni jamoa mulkchiligiga aylantirib, qayta tashkil etilgan korxona tomonidan yil boshidan tugatilgan (qayta tashkil etilgan) vaqtgacha bo‘lgan muddatga amaldagi yillik hisobot shakllari bo‘yicha hisobot taqdim etiladi.

Yangi tashkil etilgan korxonalar hisobotda o‘z mablag‘lari va ularning manbalarini (sotib olingan, qabul qilingan qiymati bo‘yicha) belgilangan tartibda ro‘yxatga olingan oyning 1 sanasidan hisobot yilining 31-dekabrigacha hisobotda ko‘rsatadilar, hisobot yiling 1-oktabridan keyin tashkil etilgan korxonalar esa davlat

ro'yxatidan o'tgan sanadan boshlab keyingi yilning 31-dekabrigacha hisobot beradilar. Qayd etilgan tartib tugatilgan (qayta tashkil etilgan) korxonalar, ularning filiallari va tarkibiy bo'linmalariga taalluqli emas.

Korxona balansining bandlari aktivlar va passivlarning sinchkovlik bilan o'tkazilgan inventarizatsiya bilan asoslanishi lozim. Bunda yillik hisobot taqdim etilgunga qadar, doimiy faoliyat ko'rsatuvchi inventarizatsiya komissiyasi tomonidan inventarizatsiya vaqtida qiymatliklarning amaldagi mavjudligi bilan buxgalteriya hisobidagi ma'lumotlar o'rtasidagi farqlar tartibga keltirilishi lozim. Shuningdek, solishtirma dalolatnomalari yoki o'zaro hisob-kitoblar bo'yicha qoldiqni tasdiqlovchi xatlar bilan rasmiylashtirilgan debitorlik va kreditorlik qarzlari bo'yicha inventarizatsiya amalga oshiriladi.

O'tkazilgan inventarizatsiyaning soni va natijalari, shuningdek, ular o'tkazilmaganligi sabablari yillik hisobotga ilova qilinadigan tushuntirish xatida aks etilishi kerak.

Moliyaviy, soliq idoralari va bank muassasalari bilan hisob-kitoblar bo'yicha balans moddalaridagi summalar ular bilan kelishgan va muvofiq bo'lishi lozim. Balansda ushbu hisob-kitoblar bo'yicha tartibga solinmagan summalarni qoldirish mumkin emas.

11.5. Balans to'g'ri tuzilganligini tekshirish

Auditor korxona moliyaviy-xo'jalik faoliyati tekshiruvini amalga oshirishda xo'jalik yurituvchi subyektning barcha mol-mulki va ular vujudga kelish manbalari to'g'risida hisob va hisobot ma'lumotlari to'liq va ishonchli ekanligi nuqtayi nazaridan o'z vaqtida amalga oshirilganligi, tahliliy hisob holatini o'rganishga jiddiy diqqat-e'tiborni qaratish lozim.

Buxgalteriya hisobi nazariyasi va turli xil faoliyatlarni amalga oshirayotgan korxonalarda buxgalteriya hisobini yuritish bo'yicha nazariy adabiyotlar, o'quv qo'llanmalar va boshqa tadqiqotlarda shu vaqtgacha buxgalteriya hisobining nazariy va amaliy asoslari, tadbirkorlik faoliyatini moliyaviy ta'minlashda tahliliy hisobga yetarli e'tibor berilmagan va buning natijasida, auditorlik xulosasi ishonchli tayyorlanishining ta'minlanishi murakkablashadi.

Odatda, tahliliy hisobni qo'llash korxona mablag'lari, ularning hosil bo'lish manbalari, moliyaviy va xo'jalik jarayonlari hisobini batafsillashtirishdan kelib chiqadi. Lekin, buxgalteriya hisobining amaliyotida tahliliy schyotlar bo'yicha iqtisodiy turdosh guruhlarning har biri nafaqat korxonaning umumiy mablag'lari, ularning manbalari va moliyaviy-xo'jalik jarayonlarini aniq bir buxgalteriya schyotida hisobga olingan pul va miqdoriy ko'rinishda ifodalashdan tashqari, buxgalteriya hisobotini tayyorlash, korxona faoliyatini tahlil qilish va audit o'tkazish uchun asosiy negiz hisoblanib, umuman buxgalteriya hisobi holatini tavsiflaydi.

Tahliliy hisob buxgalteriya hisobining tahliliy imkoniyatlarini chuqurlashtirish va kengaytirish maqsadida ma'lumotni umumlashtirish quroli hisoblanadi. Tahliliy schyotlarning tarkibi va mazmuni xo'jalik operatsiyalarining aniq tavsiflari, korxona moliyaviy-xo'jalik faoliyatini nazorat va tahlil qilish vazifalari bilan belgilanadi.

Buxgalteriya hisobi bilan jamlanadigan xo'jalik operatsiyalarning yig'indisi alohida tahliliy schyotlarda batafsillashtiriladi. Ular hisobot davrida amalga oshirilgan xo'jalik operatsiyalar, xo'jalik holatlari va operatsiyalar to'g'risidagi ma'lumotlarni joriy hisobda aks etish usullari, buxgalteriya hisobi bilan jamlangan ma'lumotlarni umumlashtirish va guruhlash bo'yicha batafsillashtirilgan ma'lumotlarning guruhlangan belgilari sifatida nazarda tutish lozim.

Tahliliy schyotlar tizimi korxona tomonidan xo'jalik operatsiyalarini nafaqat pul o'lchamlarida, balki sintetik buxgalteriya hisobining umumlashtirilgan ko'rsatkichlariga nisbatan tahliliy hisobning batafsillashtirilgan ko'rsatkichlari ma'lumotlilik darajasini oshiruvchi natural yoki mehnat o'lchamlarida aks etish imkonini beradi.

Agar korxonada tahliliy hisob yuritilmasa, unda amalda buxgalteriya hisobi yuritilmagani va hisob ma'lumotlari umuman mavjud emasligini amaliyotchi buxgalterlar yaxshi bilishadi. Lekin, bir qator holatlarda, ayniqsa tijorat tizimlarida, xususiy kompyuterlarni qo'llash sharoitlarida, ushbu ish umuman olib borilmaydi yoki nihoyatda past darajada yuritiladi. Bu esa, o'z navbatida, faoliyat ko'rsatayotgan korxonada tahliliy buxgalteriya hisobini yuritish talablariga javob beradigan tegishli chop etilgan hujjatlar yo'qligi sababli, sintetik buxgalteriya hisobi ko'rsat-

kichlarining haqqoniyligi va balans moddalarining ishonchliligini aniqlash imkonini bermaydi.

Tahliliy hisobning haqiqiy vazifasi sintetik buxgalteriya hisobi tizimida aks etilgan moliyaviy-xo'jalik operatsiyalarni to'liq aks etishidan iboratdir. Busiz tahliliy hisobning umumlashtirilgan ko'rsatkichlarini buxgalteriya hisoboti hisobot shakllarining asosi hisoblangan va faqat tahliliy hisob tizimida barcha ishlar yakunlanganidan keyingina tayyorlanishi mumkin bo'lgan balansning tegishli schyotlar ko'rsatkichlari va alohida moddalari bilan solishtirish yo'li orqali buxgalteriya hisobining tahliliy va sintetik ko'rsatkichlari bir-biriga mos kelishligini tekshirish imkoni bo'lmaydi.

Bu joriy oyning yoki hisobot davrining har bir sanasiga bir vaqtning o'zida tahliliy hisob tizimi bo'yicha batafsillashtirilgan ko'rsatkichlar bilan bir qatorda, sintetik buxgalteriya hisobida joy olgan umumlashtirilgan ko'rsatkichlarga ham ega bo'lish maqsadida, sintetik hisobni yuritish bilan bir vaqtning o'zida tahliliy hisobni ham yuritishni taqozo etadi.

Auditor korxona moliyaviy-xo'jalik faoliyatining tekshiruvida, uni amalga oshirishning dastlabki bosqichlarida, tahliliy hisob ko'rsatkichlari bosh kitobda umumlashtirilgan sintetik hisob ko'rsatkichlariga, uning ko'rsatkichlari esa korxonada qo'llaniladigan tahliliy hisob tizimida batafsillashtirilganligini hisobga olgan holda, balans aktiv va passivining tegishli moddalarining ko'rsatkichlari bilan muvofiqligini tekshirishi lozim.

Ushbu ko'rsatkichlarning bir-biriga mos kelmasligi, korxonada moliyaviy-xo'jalik faoliyatining buxgalteriya hisobini yuritish amaldagi qonunchilik bilan belgilangan tartibi jiddiy ravishda buzilganligi to'g'risida dalolat beradi, bu esa, auditorlik tekshiruvi dasturi va kelajakda tuziladigan auditorlik xulosasi tuzilishiga tegishli xususiyatlarni kiritishni taqozo etadi.

Auditorlik tekshiruvi jarayonida korxonada tahliliy hisob yuritilmasligi aniqlansa, bu to'g'risida tegishli dalolatnoma tuzgan holda, tekshiruvni to'xtatish maqsadga muvofiqdir, korxona bilan esa, agar u mustaqil ravishda tahliliy hisobni tashkil eta olmasa, auditorlik tashkiloti kuchi bilan tahliliy hisobni tiklash to'g'risida shartnoma tuzilishi lozim.

Moliyaviy hisobotni buzib ko'rsatish turlari. Auditorlik tekshiruvi jarayonida auditor moliyaviy hisobot mijozning moliyaviy holatini to'g'ri aks etishiga kafolat olish maqsadida, muayyan muolajalarni amalga oshiradi. Shuning bilan bir qatorda, hisobotda bir qator buzib ko'rsatishlar aniqlanmasdan qolib ketish xafvi borligini inkor qilib bo'lmaydi.

Auditorning moliyaviy hisobotda ahamiyatli darajada buzib ko'rsatishlar mavjud bo'lishi mumkinligi to'g'risidagi har bir shubhasi, o'z shubhalaridan kechish yoki ularni tasdiqlash uchun, undan muolajalarni kengaytirishni talab qiladi.

Moliyaviy hisobotdagi buzib ko'rsatishlar, ya'ni buxgalteriya hisobini tashkil etish va yuritish bo'yicha belgilangan qoidalarga rioya qilmaslik natijasida buxgalteriya ma'lumotlarini noto'g'ri aks ettirish va taqdim etishning ikki turi mavjud: ataylab qilingan va bilmasdan sodir etilgan.

Moliyaviy hisobotda ataylab qilingan buzib ko'rsatishlarni sodir etish tekshirilayotgan iqtisodiy subyekt xodimlarining oldindan bilgan holda harakat qilishi (yoki harakat qilmasligi) natijasidir. Ular moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarni chalg'itish uchun g'arazgo'ylik maqsadida amalga oshiriladi. Shuning bilan bir qatorda, auditor moliyaviy hisobot ma'lumotlarida buzib ko'rsatishlarga olib keladigan iqtisodiy subyektining xodimi tomonidan oldindan bilgan holda qilgan harakatlari (yoki harakat qilmasligi) to'g'risida xulosa faqat bunga vakolatga ega bo'lgan idora tomonidan chiqarilishi mumkinligini unutmasligi lozim.

Moliyaviy hisobotda bilmagan holda buzib ko'rsatishlar tekshirilayotgan subyekt xodimlari tomonidan bilmasdan turib harakat qilishi (yoki harakat qilmasligi) natijasidir. Ular hisob yozuvlari va hisob-kitoblardagi xatolar, hisob to'liqligi yuzasidan nazorat yetarli bo'lmaganligi, hisobda xo'jalik faoliyatiga oid voqealar, mol-mulkning mavjudligi va holati noto'g'ri aks etilishi natijasida hosil bo'lishi mumkin.

Moliyaviy hisobotni ataylab va bilmagan holda buzib ko'rsatish ahamiyatli (ya'ni, ular moliyaviy hisobot ishonchliligiga shunday darajada ta'sir etadiki, natijada yuqori malakali foydalanuvchi uning asosida noto'g'ri xulosalarga kelishi yoki noto'g'ri qarorlar qabul qilishi mumkin) yoki ahamiyatsiz bo'lishi mumkin.

Moliyaviy hisobotni buzib ko'rsatish tavakkalchiligini oshirishga ta'sir etuvchi omillar. Audit o'tkazish jarayonida auditorlik tashkiloti moliyaviy hisobotni buzib ko'rsatish tavakkalchiligini baholashi lozim. Bunda ataylab va bilmagan holda ham buzib ko'rsatish paydo bo'lishiga ta'sir etuvchi muayyan omillar mavjudligini nazarda tutish kerak. Buzib ko'rsatishlar paydo bo'lishiga sabab bo'lgan iqtisodiy subyektning ichki xo'jalik yuritish faoliyatiga mansub omillar quyidagilardir:

– iqtisodning inqiroziy tarmoqlariga katta miqdorda moliyaviy qo'yilmalarni amalga oshirish;

– iqtisodiy subyekt sotuvlari (ishlab chiqarish) hajmining tez o'sishiga yoki foydaning ko'p miqdorda kamayishiga aylanma mablag'larning nomuvofiqligi;

– ma'lum bir vaqt mobaynida iqtisodiy subyektning bir yoki bir nechta buyurtmachilar yoki mol yetkazib beruvchilarga qaram bo'lishligi;

– foydaning katta miqdorda o'zgartirishga olib keluvchi shartnomaviy munosabatlar amaliyotida yoki hisob siyosatida o'zgarishlar;

– iqtisodiy subyekt tomonidan, ayniqsa yil oxirida, moliyaviy natijalar miqdoriga ahamiyatli ta'sir ko'rsatuvchi odatdan tashqari kelushuvlarni amalga oshirish;

– bajarilgan xizmatlarga ochiqdan-ochiq nomuvofiq to'lovlar mavjudligi;

– iqtisodiy subyekt tashkiliy-boshqaruv tizimi xususiyatlari, ushbu tizimda kamchiliklar mavjudligi;

– kapital tarkibi va foydani tasdiqlash xususiyatlari;

– buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlashda belgilangan qoidalardan chetga chiqish.

Buzib ko'rsatishlar hosil bo'lishiga sabab bo'luvchi iqtisodiy subyekt moliyaviy-xo'jalik faoliyatini amalga oshiruvchi aniq bir tarmoq va umuman mamlakat iqtisodiyotining xususiyatlari holatini aks etuvchi omillar quyidagilardan iborat:

– iqtisodiyot tarmog'i va umuman mamlakat iqtisodiyoti holati, inqiroz, depressiya yoki yuksalish;

– tarmoq inqiroz holatida bo'lishi munosabati bilan iqtisodiy subyekt inqiroz holatiga tushib qolish ehtimolining oshishi;

– iqtisodiy subyektning ishlab chiqarish faoliyati, ishlab chiqarish texnologik xususiyatlari.

Takrorlash uchun savollar

1. *Moliyaviy hisobot auditining maqsadi nimadan iborat?*
2. *Moliyaviy hisobot auditining manbalari sifatida qanday hujjatlardan foydalaniladi?*
3. *Moliyaviy hisobot auditida sodir etiladigan xatolar qanday?*
4. *Moliyaviy hisobotdagi ko'rsatkichlar qanday tekshiriladi?*
5. *Moliyaviy hisobot auditining vazifalari nimalardan iborat?*
6. *Hisob registrlari to'g'ri tuzilganligi qanday tekshiriladi?*
7. *Moliyaviy hisobot topshirish muddatlari qanday?*

12-mavzu. AUDITORLIK TEKSHIRUVI NATIJALARI BO'YICHA AUDITORLIK HISOBOTI VA XULOSASINI TAYYORLASH

12.1. Audit natijalarini umumlashtirish

Auditorlik hisoboti va xulosasini shakllantirish audit rejasi hamda dasturining barcha bo'limlari bo'yicha o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi natijalarini umumlashtirish va baholash jarayonida vujudga keladi. Audit natijalarini baholash ishlari, asosan, quyidagilarni o'z ichiga oladi:

– ishchi hujjatlarni sharhlash va yakuniy ishchi hujjatlarni tayyorlash;

– aniqlangan kamchiliklarning jiddiylik darajasini baholash;

– auditorlik dalillarning yetarliligini baholash;

– faoliyat ko'rsatayotgan korxona prinsipi bilan bog'liq omillarni baholash;

– buxgalteriya hisobotidagi axborotlarni taqdim qilish va bayon qilish;

– hisobot tuzilganidan so'ng sodir bo'lgan hodisalarni baholash;

– tekshiruv natijalari bo'yicha auditorning mijoz-korxona rahbariyatiga taqdim qiladigan yozma axborotini tuzish;

– auditorlik hisoboti va xulosasini tuzish.

Auditorlik tekshiruvi o'tkazish mobaynida, asosan, tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning dastlabki hujjatlari, hisob registrlari va hisobotlarida aks ettirilgan haqiqiy axborotlar tahlil qilinadi va baholanadi.

Faqat ayrim hollardagina auditorlar taxmin va hisob-kitoblarga asoslangan moliyaviy axborotlarni baholaydilar.

Ta'kidlash joizki, tekshiruv natijalari va xo'jalik yurituvchi subyekt mutaxassislarining hisob-kitoblarini baholashda auditorlar ma'lum darajada professional ehtiyotkorlikka rioya qilishlari zarur.

Auditor quyidagi hollardagi kabi katta nomuvofiqliklar mavjudligini ko'rsatuvchi holatlarni obyektiv baholashi zarur:

– xo'jalik yurituvchi subyekt xodimlariga ma'lum bo'lgan, ammo auditor tomonidan ochilmagan xatolarni aniqlash dalillari;

– tekshiruv uchun zarur bo'lgan, auditorga o'z vaqtida taqdim qilinmagan dastlabki hujjatlar yoki ma'lumotlarga doir xo'jalik muomalalari;

– mutaxassislarning hisob-kitoblaridagi nomuvofiqliklar;

– inventarizatsiya natijasida aniqlanib dalolatnoma va taqqoslash vedomostlari bilan rasmiylashtirilgan, lekin yetarli darajada tahlil qilinmagan hamda tuzatilmagan katta tafovutlar;

– katta tafovutlarning tasdiqlanmaganligi va auditor so'rovlariga kutilgan javobgar olinmaganligi;

– tekshiruv uchun tanlab olingan, zarur dastlabki hujjatlar yoki tegishli ruxsat etuvchi ko'rsatmalar taqdim qilinmagan xo'jalik muomalalari.

Auditor to'plangan dalillar yetarliligini baholashda ushbu holatlar aniqlangan bosqichni (rejalashtirish, audit o'tkazish) hisobga olishi kerak. Shuningdek, katta xatolar xatarini dastlabki baholash va tekshirish rejalari ham e'tiborga olinishi lozim.

Agar bunday holatlar rejalashtirish bosqichida aniqlangan va hisobga olingan bo'lsa, unda auditor to'plangan dalillarning yetarliligiga va rejalashtirilgan hamda qo'shimcha auditorlik amallarini bajarishning maqsadga muvofiqligiga baho berishi zarur.

Auditorlik tekshiruvining asosiy bosqichlarini o'tkazish natijalari audit o'tkazishdan qo'yilgan maqsadga erishilganlik darajasini baholagan holda auditorning ishchi hujjatlarida qayd qilinishi lozim. Masalan, audit o'tkazish dasturining «Debitor va kreditor qarzlarni tekshirish» bo'limi bo'yicha o'tkazilgan audit natijalarini baholashda quyidagi auditorlik amallarini tahlil qilish va baholash maqsadga muvofiq.

Keyingi pul kirimlari va tegishli schyotlar qoldiqlaridan to'langan to'lovlarga doir dastlabki hujjatlarni tekshirish. Auditorlar, odatda, buxgalteriya balansi tuzilgandan keyingi to audit o'tkazilgan oxirgi kunga qadar amalga oshirilgan to'lovlarni ham tekshiradi. Bu tekshiruv natijalari hisob ma'lumotlarining ishonchliligini joriy majburiyatlarni balansda aks ettirishning to'liqligi va haqqoniyligi nuqtayi nazaridan baholashga imkon beradi. Ushbu amallarni bajarish natijasida joriy majburiyatlar to'liq va haqqoniy aks ettirilganligi

to‘g‘risida olingan dalillar, buxgalteriya hisoboti tuzilganidan so‘ng to‘langan qarzlarga nisbatan yetarli darajada deb baholanishi mumkin. Shundan so‘ng auditor to‘lovi tasdiqlanmagan qarzlar summalarining katta-kichikligini baholaydi.

Schyotlarni buxgalteriya hisoboti tuzilganidan so‘ng tayyorlangan moddiy javobgar shaxslar hisobotlari va hisob ma’lumotlari bo‘yicha qoldiqlar bilan solishtirish. Buxgalteriya hisoboti tuzilgan kundan oldin olingan barcha schyotlar (yetkazib berilgan tovarlar, bajarilgan ish va ko‘rsatilgan xizmatlar uchun) joriy davrdagi hisobda va shu davr uchun tuzilgan hisobotda aks ettirilishi kerak.

Shuning uchun buxgalteriya balansi tuzilgan sanadan so‘ng tayyorlangan materiallar harakati to‘g‘risidagi hisobotlar va schyotlardagi sanalar, mulklar va majburiyatlarning balansda to‘g‘ri aks ettirilganligini tekshirish maqsadida taqqoslanishi maqsadga muvofiq.

Mavjud qoldiqlarni schyot-fakturalar ma’lumotlari, moddiy javobgar shaxslar hisobotlari va to‘lov hujjatlari bilan solishtirish. Agar debitor va kreditor qarzlarning miqdori xo‘jalik yurituvchi subyekt moliyaviy ahvoli uchun sezilarli darajada bo‘lsa, auditorlar hisobga olishning to‘g‘riligi va aniqligini tekshirishi, shuningdek, hisob ma’lumotlari bo‘yicha majburiyatlarning oshirib ko‘rsatilmaganligini aniqlashlari lozim.

Bu holda dastlabki hujjatlar ma’lumotlari analitik hisob registrlari (jurnallar, oborot yoki saldo vedomostlari)da aks ettirilgan axborotlar bilan, oldin eng katta qoldiqlilaridan boshlab (chunki ular bo‘yicha oshirib ko‘rsatish ehtimoli ko‘proq) solishtiriladi. Olingan ma’lumotlar bo‘yicha hisob yozuvlarida (masalan, bitta schyotni hisob registrida ikki marta aks ettirish va shunga o‘xshash) majburiyatlar debitor va kreditor qarzlar oshirib ko‘rsatilish holatlarining katta-kichikligini baholash zarur.

Mol yetkazib beruvchilar va boshqa kontragentlar bilan hisob-kitoblarni tasdiqlash. Audit o‘tkazish mobaynida bunday tasdiqni olish majburiy emas.

Lekin, ushbu amal ko‘pchilik hollarda katta naf keltirishi mumkin.

Masalan, mol yetkazib beruvchilardan olingan javoblar quyidagilarni tasdiqlash uchun ishlatilishi mumkin:

– mol yetkazib beruvchilar bo'yicha debitor qarzlar ularning asosli da'vosi hisoblanadi;

– buxgalteriya hisobi ma'lumotlari mol yetkazib beruvchilarga barcha mavjud qarzlarni o'zida aks ettiradi;

– sotib olingan moddiy resurslar, ko'rsatilgan xizmatlar va bajarilgan ishlar tegishli hisobot davrida aks ettirilgan. Bunda audit o'tkazish mobaynida kontragentlardan tasdig'ini olish zarurligi to'g'risida guvohlik beradigan omillarni belgilab qo'yish kerak: xaridlarning ichki nazorat tizimining bo'shligi; moliyaviy muammolar; tovar-moddiy qiymatliklar bo'yicha qoldiqlar chiqarishda yoki qarzdorlarni tekshirishda yo'l qo'yilgan xatolar to'g'risidagi dalillar; bir necha mol yetkazib beruvchilardan qilingan katta xaridlar; xaridlar to'g'risidagi hisobot buxgalteriya balansini tuzish sanasiga tayyorlanmagan. Tasdiqlash ishlarining natijalarini umumlashtirib, eng avvalo, ularning ishonchliligini baholash zarur. Bunda qarzlarning yozma va og'zaki shaklda tasdiqlangan miqdori va ahamiyatliligi baholanadi.

Yozma shaklda olingan dalil-isbotlarni eng ishonchli deb tan olish qabul qilingan. Yozma tasdiqlarning ishonchliligi ularning to'g'ri rasmiylashtirilishiga bog'liq. Tasdiqlar ishonchliligining tahlilidan kelib chiqib, tasdiqlangan va tasdiqlanmagan summalarning katta-kichikligi, shuningdek, majburiyatlarning ishonchliligi to'g'risida auditor fikrini shakllantirish uchun olingan dalillar yetarliligi baholanadi.

Debitor va kreditor qarzlar analitik hisobi ma'lumotlarining tengligini tekshirish. Dastlabki hujjatlarni tekshirib chekish yoki debitor va kreditor qarzlar tasdig'ini olish munosabati bilan auditorlar hisob-kitoblarni hisobga oladigan analitik hisob registrlarini tekshirib chiqishi hamda ularni bosh daftar ma'lumotlari bilan taqqoslashi lozim.

Hisob-kitob muomalalari hisobga olinadigan schyotlarni tahlil qilishda quyidagilar aniqlanishi mumkin:

– mol yetkazib beruvchilar schyotlari bo'yicha debet qoldiqlar;

– mansabdor shaxslar, direktorlar, raislar, shu'ba va tobe korxonalarga va boshqa o'zaro bog'liq tomonlardan qarzlar summalari;

– mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarga doir haddan tashqari katta tuzatishlar;

– da'vo muddati o'tib ketgan yoki o'tayotgan to'lanmay qolgan schyot-fakturalar.

Barcha belgi qo'yilgan summalar yakuniy ishchi hujjatlarini tayyorlashda tahlil qilinishi va hisobga olinishi lozim. Ushbu ishlarning natijalarini boshqa olingan dalillar bilan taqqoslash maqsadga muvofiq. Masalan, da'vo muddati o'tib ketayotgan to'lanmay qolgan schyotlar va mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblar bo'yicha debet qoldiqlarining aniqlangan summalariga malumotlar muvofiqligi to'g'risida tasdiq olinishi mumkin.

Bu holda auditor analitik hisob ma'lumotlarining ishonchliligi haqida yetarli dalillarga ega bo'ladi. Agarda olingan tasdiqlar natijalariga ko'ra, kontragentda bunday qarzdorlikning yo'qligi aniqlansa, u holda auditor analitik hisob ma'lumotlarini ishonchsiz deb baholashi mumkin.

Analitik hisob registrlari ma'lumotlarini bosh daftar bilan taqqoslash mijoz tomonidan vaqti-vaqti bilan o'tkaziladigan nazorat tartibi bo'lib hisoblanadi. Qoidaga ko'ra, auditorlar qilingan taqqoslashlarni, aniqlangan g'ayrioddiy summalarni tahlil qiladi, jami summalarni qayta jamlab chiqadi.

12.2. Auditorlik hisoboti va uni tuzish tartibi

Auditning maqsad va vazifalaridan kelib chiqib, umumlashtirilgan va baholangan tekshiruv natijalarini kamida ikkita hujjat bilan rasmiylashtirish maqsadga muvofiqdir:

1. Audit haqida shartnoma ko'zda tutilgan davr ichidagi korxonaning moliya-xo'jalik faoliyatini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish to'g'risida hisobot.

2. Moliyaviy hisobot bo'yicha auditorlik xulosasi.

O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunning 18-moddasiga muvofiq: «Auditorlik hisoboti auditorlik tekshiruvining borishi, buxgalteriya hisobini yuritishning belgilangan tartibidan aniqlanagan chetga chiqishlar, moliyaviy hisobotdagi qoidabuzarliklar to'g'risidagi mufassal ma'lumotlardan, shuningdek, auditorlik tekshiruvi o'tkazish natijasida olingan boshqa axborotdan iborat bo'lgan va xo'jalik yurituvchi subekt rahbariga, mulkdorga qatnashchilarining umumiy yig'ilishiga yo'llangan hujjat».

70-sonli «Auditorlik hisoboti va moliyaviy hisobot to'g'risida»gi auditorlik xulosasi nomli AFMS ga muvofiq auditorlik xulosasi tarkibi quyidagicha:

a) nomi;

b) adresat nomi;

d) kirish qismi;

e) tahlil qismi;

f) yakuniy qism.

Auditorlik hisoboti moliyaviy hisobotni auditorlik tekshiruvidan o'tkazgan auditor tomonidan betma-bet imzolanishi lozim.

Auditorlik hisoboti auditorlik tekshiruvining buyurtmachisiga buyurtmachining barcha zarur rekvizitlari ko'rsatilgan holda jo'natiladi.

Auditorlik hisobotining kirish qismida auditorlik tashkilotining rekvizitlari, shu jumladan, auditorlik faoliyatini amalga oshirish uchun berilgan litsenziyaning raqami va sanasi, auditorlik hamda auditorlar tekshiruvidan qatnashgan boshqa shaxslar haqida ma'lumotlar hamda auditorlik tekshiruvini o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subekt faoliyatining umumiy tavsifi ko'rsatiladi.

Auditorlik hisobotining tahliliy qismi auditorlik faoliyati milliy standartiga tayanadi va quyidagilarni o'z ichiga oladi:

– xo'jalik yurituvchi subyektda ichki nazoratning ahvolini tekshirish natijalari (batafsil bayoni);

– buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotning ahvolini tekshirish natijalari;

– moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish mobaynida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari;

– soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari;

– aktiv (mablag')lar saqlanishini tekshirish natijalari.

Korxonadagi ichki nazoratning ahvolini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga oladi:

– ichki nazorat tizimi xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati tavsifi va miqyoslariga mos kelishini umumiy baholash;

– auditorlik tekshiruvi mobaynida aniqlangan, ichki nazorat tizimining xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyati tavsifi va miqyoslariga katta mos kelmaslik holatlarini bayon qilish.

Xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotining ahvolini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

– buxgalteriya hisobining yuritilishi va moliyaviy hisobotni tuzishning belgilangan tartibiga rioya qilinishini baholash;

– buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tayyorlash tartibini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish jarayonida aniqlangan katta qoidabuzarlik holatlarini bayon qilish.

Xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan moliya-xo'jalik faoliyatini amalga oshirish mobaynida qonunchilikka rioya qilinishini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

– xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan sodir etilgan moliya-xo'jalik muomalalarining qonunchilikka mos kelishini baholash;

– xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan amalga oshirilgan moliya-xo'jalik muomalalarini auditorlik tekshiruvidan o'tkazish jarayonida aniqlangan katta nomuvofiqliklarni bayon qilish.

Soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblash hamda to'lashning to'g'riligini tekshirish natijalari to'g'risidagi axborotlar quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

– soliqlar va boshqa majburiy to'lovlar bo'yicha tuzilgan va tegishli organlarga taqdim qilingan hisob-kitoblarning to'g'riligini baholash;

– soliqlar va boshqa majburiy to'lovlarni hisoblashning belgilangan tartibini buzish dalillarini, soliqqa tortiladigan bazani aniqlashdagi xatolarni bayon qilish.

Aktivlar saqlanishini tekshirish natijalari ularning inventarizasiya qilishga asoslanishi va ularning haqiqatda mavjudligi hamda butligi to'g'risidagi axborotlarni o'z ichiga olishi lozim. Auditorlik hisobotining yakuniy qismida aniqlangan xato-kamchiliklar va qoidabuzarliklarni bartaraf qilish bo'yicha auditorlik tashkilotining tavsiyalari hamda xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-xo'jalik faoliyati samaradorligini oshirish bo'yicha maslahatlar va takliflari aks ettiriladi.

70-sonli AFMS ga muvofiq, «Auditorlik tashkiloti tuzilgan auditorlik hisoboti uchun qonunchilikka muvofiq javobgar hisoblanadi. Shuningdek, auditorlik hisobotidagi axborotlar maxfiy

hisoblanadi va uni oshkor etish mumkin emas. Ushbu axborotlarga aloqador shaxslar axborotlarni oshkor qilganligi uchun qonunchilikka muvofiq javobgarlikka tortiladi»[1].

Auditorlik tekshiruvining natijalari asosida tuzilgan hisobotda korxona moliya-xo'jalik faoliyati va uning natijalarining umumiy ahvoli, shuningdek, buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzish holati, tahlil ishlarining darajasi hamda korxonadagi hisob-tahlil xodimlarining tavsifi aks ettiriladi. Auditorlik hisoboti ma'lumotlari korxona bozor sharoitlariga qanday moslashayotganligi va muvaffaqiyatli rivojlanishi hamda foydasini ko'paytira olishga qodirligini yoki aksinchaligini bildirishi lozim.

Albatta, tekshirilayotgan korxonadagi ahvol bezab ko'rsatilmasdan, auditorga taqdim qilingan axborot haqiqiy bo'lgandagina ehtiroslarga berilmagan va real auditorlik hisoboti hamda xulosa shakllanadi. Aks holda, auditorlik tekshiruvi befoyda va uni o'tkazish uchun sarflangan mablag' esa zoe ketadi.

Auditor hisobotda keltirilgan kamchiliklar bo'yicha ularni bartaraf qilishga qaratilgan o'z takliflarini ham ko'rsatib o'tishi lozim. Lekin tekshirilayotgan korxona xodimlariga «yaxshilik» qilish maqsadida auditor shaxsan o'zi dastlabki hujjatlar, hisob registrlari va buxgalteriya hisobotlaridagi xatolarni to'g'rilashi mutlaqo mumkin emas. Shu bilan birga auditorlarga u yoki bu noxush faktlarni boshqacha qilib yoritishga yoki tekshiruvchilar uchun qulay xulosa tuzib berishga majburlash maqsadida ruhiy, jismoniy yoki boshqacha taz'yiqlar o'tkazgan hollarda ular qat'iylik va prinsipiallik bilan ish tutishlari lozim.

Auditor aniqlangan xato yoki kamchiliklar to'g'risida korxona rahbariyatiga bildiradi va ularni tuzatish bo'yicha aniq tavsiyalar beradi. Agar buxgalteriya (moliyaviy) hisobni yuritish, tegishli hisobotlarni tuzish va O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga rioya qilish bo'yicha ko'rsatilgan kamchiliklar audit o'tkazish mobaynida

---

[1] 70-sonli «Moliyaviy hisobot to'g'risida auditorlik hisoboti va auditorlik xulosasi» O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyati milliy standarti (AFMS). 2001-yil 14-fevralda 20-soni bilan O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi tomonidan tasdiqlangan va 2001-yil 10-martda 1016-son bilan Adliya vazirligi tomonidan ro'yxatga olingan.

buyurtmachi korxona tomonidan tuzatilmasa, moliyaviy hisobotning ishonchliligini tasdiqlash mumkin emasligi to'g'risida auditorlik tekshiruvining xulosasida yoziladi.

12.3. Auditorlik xulosasi va uni tuzish tartibi

Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotning tarkibiy qismi bo'lib, undan foydalanuvchilar uchun ushbu hisobot ishonchliligi axborot manbasi bo'lib xizmat qiladi. Buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchilar auditorlik xulosasida bayon qilingan fikrga tayanib, auditorga yoki auditorlik firmasiga ishonch bildiradilar. Ushbu ishonch, eng avvalo, auditor tomonidan bajarilgan ishning sifati bilan qo'lga kiritiladi va oqlanadi.

O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunning 19-moddasiga muvofiq, «Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotning to'g'riligi va buxgalteriya hisobi yuritish tartibining qonun hujjatlarida belgilangan talablarga muvofiqligi to'g'risida auditorlik tashkilotining fikri yozma shaklda ifodalangan, xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotidan foydalanuvchilar uchun ochiq bo'lgan hujjat». Auditorlik xulosasi auditorlik hisoboti asosida tuziladi.

Auditorlik xulosasi auditor (auditorlar), auditorlik tashkilotining rahbari tomonidan imzolangan va auditorlik tashkiloti muhri bilan tasdiqlangan bo'lishi kerak.

Auditorlik tashkiloti tomonidan ishlab chiqiladigan auditorlik xulosasini tayyorlash ishlarida auditorlik faoliyatining milliy standartlari (AFMS) qoidalarining talablarini inobatga olish zarur. Auditorlik xulosasini tayyorlashda, asosan, 70-son AFMS dan foydalaniladi.

Audit natijalari korxonadagi jarayonlar va moliya-xo'jalik faoliyati natijalarini tashkil etish va hisobga olishni xolisona aks ettirishi lozim. Boshqacha aytganda, auditorlik tekshiruvi mumkin qadar obyektiv bo'lib, uning xulosasi ma'lum ma'noda xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati ustidan chiqarilgan «hukm» hisoblanadi.

Shuningdek, davlat organlari topshirig'iga binoan o'tkazilgan tekshiruv natijalari bo'yicha tuzilgan auditorlik xulosasi O'zbekiston

Respublikasi protsessual qonunchiligiga muvofiq tayinlangan ekspertiza xulosasiga tenglashtiriladi.

Auditorlik xulosasi uchta: kirish, ta'kidlovchi va yakunlovchi qismdan iborat bo'lishi lozim.

1. Kirish qismida quyidagilar ko'rsatiladi:

– auditorlik tashkilotining yuridik manzili va telefonlar;

– litsenziyasining tartib raqami;

– auditorlik faoliyati bilan shug'ullanish uchun litsenziya bergan organ nomi va berilgan vaqti, shuningdek, litsenziyaning amal qilish muddati;

– auditorlik tashkilotini davlat ro'yxatiga olish to'g'risidagi guvohnomasining raqami;

– auditorlik tashkilotining hisob-kitob schyoti;

– tekshiruvda ishtirok etgan barcha auditorlar hamda auditorlik tashkiloti rahbarining nasabi, ismi-sharifi;

– auditorlik tekshiruvi o'tkazish uchun asos va xo'jalik yurituvchi subyektning umumiy tavsifi.

Shu bilan birga auditorlik xulosasining kirish qismida tekshiruvdan o'tkazilgan moliyaviy hisobotlar ro'yxati, sanasi va hisobot davri ko'rsatilgan holda aks ettirilishi lozim. Shuningdek, kirish qismida, auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladigan hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun mas'uliyat xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yuklatilishi, mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha berilgan auditorlik xulosasi uchun esa auditorlik tashkiloti javobgar ekanligi ko'rsatilishi lozim.

2. Auditorlik xulosasining ta'kidlovchi qismida auditorlik xulosasi AFMS ga muvofiq o'tkazilganligi ta'kidlanishi lozim.

Ta'kidlovchi qism moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka hamda xo'jalik yurituvchi subyekt moliya-xo'jalik faoliyatining haqiqiy ahvoliga muvofiqligini baholashini ko'rsatishi lozim. Shuningdek, ta'kidlovchi qismda o'tkazilgan auditorlik tekshiruvi fikr bildirish uchun yetarli asos berishi to'g'risida auditorlik tashklotining tasdig'i aks ettirilishi lozim.

3. Auditorlik xulosasining yakunlovchi qismida xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti ishonchliligi va qonunchilikka muvofiqligini tasdiqlash to'g'risida yozuv yoziladi.

Tekshiruv auditorlik tashkiloti tomonidan o'tkazilganda, auditorlik tashkilotining rahbari yoki auditorlik tashkilotining u vakolat bergan boshqa xodimi imzolaydi va auditorlik firmasi muxri bilan tasdiqlaydi.

Xo'jalik yurituvchi subyekt faqat auditorlik xulosasining yakuniy qisminigina manfaatdor shaxslarga taqdim qilishi lozim. Shu munosabat bilan auditorlik xulosasining taxliliy qismi va yakuniy qismi alohida imzolanishi va muxrlanishi mumkin. Auditorlik xulosasining ikkita turi mavjud: a) ijobiy auditorlik xulosasi; b) salbiy auditorlik xulosasi.

Ijobiy auditorlik xulosasida buxgalteriya balansi va moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining ishonchliligi auditor tomonidan tasdiqlanadi. Qoidaga ko'ra ijobiy auditorlik xulosasi auditorlik tashkiloti xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holati va sodir etilgan moliya-xo'jalik muomalalarining O'zbekiston Respublikasi qonunchiligi talablariga muvofiqligini ishonarli aks ettiradi degan fikrga kelingan vaqtda tuzilishi lozim. Misol tariqasida ijobiy auditorlik xulosasining namunaviy shaklini keltiramiz.

Salbiy auditorlik xulosasi moliyaviy hisobot korxonaning moliyaviy ahvoli to'g'risida ishonarli ma'lumot bermagan va buxgalterlik hisoboti hamda uning moliya-xo'jalik faoliyati hisobi amaldagi me'yoriy qonunchilik talablariga mos kelmagan holda yuritilgan vaqtda tuziladi. Bunday xato-kamchiliklar o'z vaqtida tuzatilmasa, moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilarni chalg'itishi mumkin.

Salbiy auditorlik xulosasi tuzish auditorlik amaliyotida kamdan-kam uchraydigan holat bo'lib, bunga quyidagi muayyan vaziyatlar sabab bo'lishi mumkin:

– auditor tomonidan aniqlangan buxgalteriya hisobotidagi xato-kamchiliklar jiddiy va salmoqli bo'lgan holatlar; ayrim mijoz-korxonalarda bunday holatlar ularning iqtisodiy nochorligi bilan birgalikda yuzaga, hatto amal qilayotgan korxona prinsipining buzilishiga yetib boradi;

– moliyaviy hisobotni tasdiqlash uchun zarur bo'lgan dastlabki hujjatlar, buxgalteriya hisobi ma'lumotlari va hisob registrlari hamda boshqa hujjatlarning katta qismi korxona ma'muriyati tomonidan taqdim etilganda; bunda auditorlik tashkiloti vujudga kelgan

vaziyatdan kelib chiqqan holda 70-sonli AFMS ga muvofiq, auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechishi ham mumkin;

– ijobiy auditorlik xulosasi tuzishga to'sqinlik qiladigan boshqa obyektiv vaziyatlar ham, xususan, vaziyat taqozosi vujudga keladigan cheklashlar;

– mijoz-korxona ma'muriyati moliyaviy hisobot ma'lumotlarini asosan to'g'ri deb, auditorlik xato va noaniqliklar to'g'risidagi asosiy xulosalari bilan rozi bo'lmasdan, tegishli hisob yozuvlarini tuzatishni batamom rad etish holatlari va hokazo.

Salbiy auditorlik xulosasi xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan sodir etilgan moliyaviy va xo'jalik muomalalari moliyaviy hisobotda ishonarli aks ettirilgan, ammo qonunchilikka mos kelmaydigan hollarda ham tuziladi.

Salbiy auditorlik xulosasini tuzishga, qoidaga ko'ra, xo'jalik yurituvchi subyektning auditorlik tashkiloti tomonidan aniqlangan xato kamchiliklarni bartaraf qilish maqsadida moliyaviy hisobotga o'zgartishlar kiritish to'g'risida bildirilgan fikrga noroziligi sabab bo'ladi.

Masalan:

Ijobiy auditorlik xulosasi

Kirish qismi.

Men (biz) _____

(auditorlik tashkilotining nomi va rekvizitlari)

auditor (auditorlar)_____

(auditorlarning nasabi, ismi-sharfi)

tomonidan_____ning

(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

201.-yil 1-yanvardan 31-dekabrgacha bo'lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshiruvdan o'tkazildi. Auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladigan moliyaviy hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun mas'uliyat xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yuklatiladi.

Auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha berilgan xulosa uchun mas'ul hisoblanadi.

Ta'kidlovchi qism.

Biz auditorlik tekshiruvini AFMS larga muvofiq o'tkazdik. Ushbu standartlar bizga, moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilarda, moliyaviy hisobotda unchalik ahamiyatli kamchiliklar yo'qligi to'g'risida yetarli darajada ishonchni ta'minlash majburiyatini yuklaydi.

Auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka hamda moliyaviy xo'jalik faoliyatining haqiqiy ahvoliga muvofiqligini baholashdan iborat.

Biz, o'tkazgan auditorlik tekshiruvimiz fikr bildirishimiz uchun asosga ega deb hisoblaymiz.

Yakunlovchi qism. Biznig fikrimizcha, _____ning
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

moliyaviy hisoboti uning moliyaviy holatini ishonarli aks ettiradi va mazkur xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan sodir etilgan moliyaviy va xo'jalik muomalalari O'zbekiston Respublikasi qonunchiligi talablariga muvofiq.

Auditorlik tashkiloti rahbari_____
(imzo)

Auditorlar_____
(imzolar)

«___»_____201.-y. M.O'.

Salbiy auditorlik xulosasi

Kirish qismi.

Men (biz) _____
(auditorlik tashkilotining nomi va rekvizitlari)
auditor (auditorlar)_____
(auditorlarning nasabi, ismi-sharfi)
tomonidan_____ning
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

201.-yil 1-yanvardan 31-dekabrgacha bo'lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshiruvdan o'tkazildi. Auditorlik tekshiruvidan o'tkaziladigan moliyaviy hisobotning tayyorlanishi va ishonchliligi uchun mas'uliyat xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyatiga yuklatiladi.

Auditorlik tashkiloti mazkur moliyaviy hisobot bo'yicha berilgan xulosa uchun mas'ul hisoblanadi.

Ta'kidlovchi qism.

Biz auditorlik tekshiruvini AFMSlarga muvofiq o'tkazdik. Ushbu standartlar bizga, moliyaviy hisobot ma'lumotlaridan foydalanuvchilarda, moliyaviy hisobotda unchalik ahamiyatli kamchiliklar yo'qligi to'g'risida yetarli darajada ishonchni ta'minlash majburiyatini yuklaydi.

Auditorlik tekshiruvi moliyaviy hisobot va boshqa moliyaviy axborotlarning ishonchliligini va qonunchilikka hamda moliyaviy xo'jalik faoliyatining haqiqiy ahvoliga muvofiqligini baholashdan iborat.

Biz, o'tkazgan auditorlik tekshiruvimiz fikr bildirishimiz uchun asosga ega deb hisoblaymiz.

Tekshiruvda xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan _____ million so'mlik summa xarajatlarga noqonuniy olib borilgan bo'lib, amaldagi qonunchilik buzilganligi va moliyaviy hisobot buzib ko'rsatilganligi aniqlandi.

Yakunlovchi qism.

Biznig fikrimizcha, _____ ning
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

Moliyaviy hisobotida aks ettirilgan moliya-xo'jalik faoliyati natijalari to'g'risidagi axborotlar ishonchli emas.

Auditorlik tashkiloti rahbari_____
(imzo)

Auditorlar: (imzolar) «___»_____201.-y. M.O'.

Auditorlik tekshiruvi natijasida aniqlangan xato-kamchiliklar xo'jaliklar xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan tuzatilganda salbiy

auditorlik xulosasi tuzilmaydi. Auditor buxgalterlik hisobi va hisobotining sifati to'g'risida ishonch bilan auditorlik xulosasi tuza olish uchun yetarli darajada ishonchli dalillar to'play olmagan vaqtda xulosa tuzilmaydi.

Bunday holat auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi oqibatida moliyaviy hisobot to'g'risida fikr bildirish uchun auditorlik dalil-isbotlar yetarli bo'lmaganida yuzaga keladi.

O'zbekiston Respublikasi qonunchiligiga muvofiq shartnoma tuzuvchi auditorlik tashkiloti va mijoz-korxona tadbirkorlik subyektlari sifatida teng huquqli bo'lsa ham, maqomi bo'yicha teng huquqli bo'la olmaydilar, chunki auditorlik tashkiloti tekshiriladigan xo'jalik tizimini nazorat qiladi.

Bunda mijoz-korxona ma'muriyati auditorlik tashkilotining xulosa tuzishdan voz kechish ehtimoli oldindan aniqlanib qo'yilishiga rozi bo'lishi lozim degan xulosa kelib chiqishi mumkin.

Umuman olganda, bunday ehtimollik juda kam uchraydi, ammo qonunchilikda belgilab qo'yilgan.

Auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish ayrim maxsus hollarda yuzaga keladi.

Bular: auditor mustaqilligini yo'qotishi, balans tuzilgan sanadan keyingi sodir bo'lgan jiddiy hodisalar yoki vaziyatning noaniqligi, xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan yoki ayrim murakkab vaziyatlar tufayli audit o'tkazish sohasining cheklab qo'yilishi.

Auditorning xulosa tuzishdan voz kechishi yozma ravishda, 70-sonli AFMSda ko'rsatilgan shakl bo'yicha rasmiylashtirilib, uning mazmuni juda ham puxta asoslangan bo'lishi lozim.

Auditorlik tekshiruvi hajmining cheklanganligi – bu xo'jalik yurituvchi subyekt vakillari yoki uchinchi shaxslarning, boshlab qo'yilgan auditorlik tekshiruvini, auditor auditorlik xulosasi tayyorlash uchun yetarli deb hisoblaydigan hajmda o'tkazishga to'sqinlik qilishga qaratilgan ochiqdan-ochiq ko'rsatadigan xatti-harakatlari yoki harakatsizligidir.

Auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish ariza ko'rinishida bo'lib, «Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasi tuzishdan voz kechish to'g'risidagi arizasi» deb nomlanadi va quyidagi shaklda bo'ladi.

Auditorlik tashkilotining auditorlik xulosasi tuzilishdan voz kechish to'g'risidagi arizasi

Men (biz) _____
(auditorlik tashkilotining nomi va rekvizitlari)

auditor (auditorlar)_____
(auditorlarning nasabi, ismi-sharfi)

tomonidan _____ning
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)
201.-yil 1-yanvardan 31-dekabargacha bo'lgan davr uchun moliyaviy hisoboti tekshiruvdan o'tkazildi.
Xo'jalik yurituvchi subyekt_____
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

Xorijiy mol yetkazib beruvchilar bilan hisob-kitoblarni to'liq taqdim qilmadi. Bu biz boshlagan auditorlik tekshiruvini, auditorlik xulosasi tayyorlash uchun zarur hajmda o'tkazishga imkon bermaydi deb hisoblaymiz.
Yuqorida keltirilgan auditorlik tekshiruvining hajmini cheklash faktiga asosan auditorlik tashkiloti _____
(auditorlik tashkilotining nomi va rekvizitlari)

xo'jalik yurituvchi subyekt_____
(xo'jalik yurituvchi subyekt nomi)

moliyaviy hisoboti to'g'risida fikr bildirishdan voz kechadi.

Auditorlik tashkiloti rahbari_____
(imzo)
Auditorlar_____
(imzolar) «___»_____201.-y. M.O'.

Agar salbiy xulosa tuzilsa yoki xulosa tuzilmasa, auditor ta'kidlovchi qismda tekshiruv natijalarini, aniqlangan amaldagi qonunchilik buzilishi faktlarini va korxona faoliyatidagi boshqa kamchiliklarni batafsil bayon qiladi.

Auditorlik xulosasi kamida uch nusxada auditorlik tekshiruvi buyurtmachisi, ya'ni korxona rahbariyatiga taqdim qilinadi.

Xo'jalik yurituvchi subyektlar auditorlik tekshiruvi yakunlanganidan so'ng 15 kun ichida auditorlik xulosasining bir nusxasini o'zlari joylashgan hududdagi soliq organiga taqdim qiladilar.

Auditorlik xulosasi moliyaviy hisobotda foydalanuvchilar uchun tushunarli bo'lib, unda auditorning ikkilanish va (yoki) noroziligidan kelib chiqqan cheklashlar aniq ko'rsatilishi lozim. Auditorlik xulosasi barcha moliyaviy hisobotdan foydalanuvchilar olish imkoniga ega bo'lgan ochiq axborot hisoblanadi. Auditorlik xulosasi tegishli moliyaviy hisobotlar bilan birgalikda xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan chop ettirilishi mumkin.

Agar ko'rsatilgan kamchiliklar buxgalteriya hisobotining haqqoniyligiga ta'sir qilmaydigan bo'lsa, auditor xulosa tuzishga kirishadi. Aks holda auditor buxgalteriya hisobining yuritilishi va korxona tomonidan taqdim qilingan hisobotlar to'g'riligini tasdiqlashdan bosh tortishi lozim. Faqat ko'rsatilgan kamchiliklar tugatilgandan so'nggina tekshiruvlarni yakunlashi va ularning natijalari bo'yicha xulosa tuzish mumkin. Buxgalteriya hisobini yuritish va hisobot tuzishdagi kamchiliklarni tugatish uchun korxonaga berilgan vaqt, odatda, agar bunday ishlarning jiddiyligi va sermehnatligi real baholansa, ikki-uch oydan oshmasligi lozim.

Auditorga barcha zarur ma'lumotlar o'z vaqtida taqdim etilmagan yoki buzib ko'rsatilgan holda taqdim etilganligini u bilmagan bo'lsa, bunga auditor javobgar hisoblanmaydi. Bu hollarda barcha javobgarlik zarur ma'lumotlarni auditorga taqdim etishi lozim bo'lgan, tekshirilayotgan korxona ma'muriyati va uning ma'sul xodimlariga yuklatiladi.

Shu boisdan, korxona rahbari va moliya-hisob xizmati xodimlari oldindan, auditorlik xulosasini oxirgi tahrirda tuzgunga qadar tanishib chiqishlari, agarda ularda ayrim holatlarga nisbatan norozilik, mulohaza yoki qandaydir takliflari bo'lsa, ushbu bildirilgan fikrlar diqqat bilan eshitilib, korxona xodimlari ishtirokida muhokama qilinishi va asoslangan holda chiqarib tashlanishi yoki e'tiborga olinib, xulosaning oxirgi taxririda inobatga olinishi lozim.

Korxona bir oy ham o'tmasdan, qayta tekshirish natijasida ijobiy xulosa olsa, bu hol auditorlarga ishonchsizlik bildirishga

olib kelishi mumkin. Bu xuddi oylab darsga qatnashmagan, qobiliyatsiz talabaning imtihonda mutlaqo savodsizligini namoyon qilib, «qoniqarsiz» baho olganidan so'ng, ertasiga ba'zi bir sabablarga ko'ra «a'lo» bahoga qayta topshirgani kabi noreal hodisadir.

Shuningdek, agar tekshiruvda hech qanday kriminalga oid holat aniqlanmagan bo'lsa-da, xulosalarni ochiqdan-ochiq yoki niqoblangan ishoralar bilan shakllantirish mumkin emas. Ammo, shunga qaramasdan korxona ishida suiiste'mol hollari uchrasa, sudlov-tergov organlari tomonidan chuqur tekshirilib, ular ochib tashlanadi. Yana bir marta shuni ta'kidlash lozimki, auditor xulosada faqat qo'l ostidagi hujjatlar yoki aniq formulalar, retsepturalar, normalar, limitlar va boshqa ma'lumotlarga asoslangan, benuqson, aniq hisob-kitoblar bilan tasdiqlangan dalillarni keltirishi lozim.

Takrorlash uchun savollar

1. *O'tkazilgan audit natijalari qanday umumlashtiriladi?*
2. *Auditorlik hisoboti nima va u qanday tuziladi?*
3. *Auditorlik xulosasi nima va u nima asosida tuziladi?*
4. *Auditorlik xulosasi necha xildan iborat?*
5. *Auditorlik hisoboti va xulosasi to'g'risida tushuncha AFMS ning qaysi standartida berilgan?*
6. *Qanday holatlarda salbiy auditorlik xulosasi beriladi?*
7. *Qanday holatlarda ijobiy auditorlik xulosasi beriladi?*
8. *Auditorlik hisoboti va xulosasi to'g'risida tushuncha «Auditorlar faoliyati to'g'risida»gi qonunning qaysi moddalarida berilgan?*
9. *Qanday auditorlik hisoboti va xulosasi qasddan soxta tuzilgan hisobot va xulosa deyiladi?*
10. *Auditorlik xulosasi kimlarga taqdim etiladi?*

13.1. Operatsion audit haqida tushuncha va uni tashkil etishning huquqiy asoslari hamda nazariy jihatlari

Har qanday tushuncha, ayniqsa ilmiy atama o'zining mohiyatini ifodalovchi ta'rifiga ega bo'lishi lozim. Auditorlik faoliyati va auditorlik kasbining ta'rifi O'zbekiston Respublikasining yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonunida quyidagicha keltirilgan:

Auditorlik faoliyati deganda auditorlik tashkilotlarining auditorlik tekshiruvlarini o'tkazish va ushbu qonunning 17-moddasida nazarda tutilgan professional xizmatlar ko'rsatish borasidagi tadbirkorlik faoliyati tushuniladi.

Birinchi ta'rifda auditning tafsiloti keng bayon etilgan bo'lsa, so'ngisida auditorlik faoliyati tekshiruv o'tkazish jarayoni bo'lishidan tashqari professional xizmat ko'rsatish bilan bog'liq tadbirkorlik faoliyati ekanligi ham ta'kidlangan.

O'zbekistonda davlat hokimiyati va boshqaruvi organlariga auditorlik faoliyatini amalga oshirish qonun bilan taqiqlangan.

Auditor auditorlik tekshiruvini sifatsiz o'tkazganligi, tijorat sirini oshkor etganligi hamda boshqa xatti-harakatlari oqibatida auditorlik tashkilotiga zarar yetkazganligi uchun qonun hujjatlariga muvofiq auditorlik tashkiloti oldida javobgar bo'ladi.

Shuningdek, qonunning 4-moddasiga muvofiq «auditor yordamchisi auditor malaka sertifikatiga ega bo'lmagan va auditorlik hisobotida, auditorlik xulosasida, auditorning ekspert xulosasida hamda auditorlik tekshiruvini o'tkazish bilan bog'liq bo'lgan boshqa rasmiy hujjatda imzo chekish huquqiga ega bo'lmagan tarzda auditorning topshirig'iga binoan auditorlik tekshiruvida ishtirok etayotgan jismoniy shaxsdir».

Auditor yordamchisining mehnat shartlari qonun hujjatlarida qayd etilgan tartibda tuzilgan mehnat shartnomasi bilan belgilanadi.

Auditorlik tekshiruvini amalga oshirishda olingan ma'lumotlarni oshkor etmaslik majburiyati auditorning yordamchisiga nisbatan tatbiq etiladi.

Auditorning yordamchisi sifatida ishlangan vaqt auditor malaka sertifikatini olish uchun zarur bo'ladigan ish stajiga qo'shiladi.

O'zbekistonda auditorlik faoliyati mustaqil yuridik shaxs huquqiga ega auditorlik tashkilotlari tomonidan amalga oshiriladi. Qonunga ko'ra auditorlik tashkiloti auditorlik faoliyatini amalga oshirish litsenziyasiga ega bo'lgan yuridik shaxsdir.

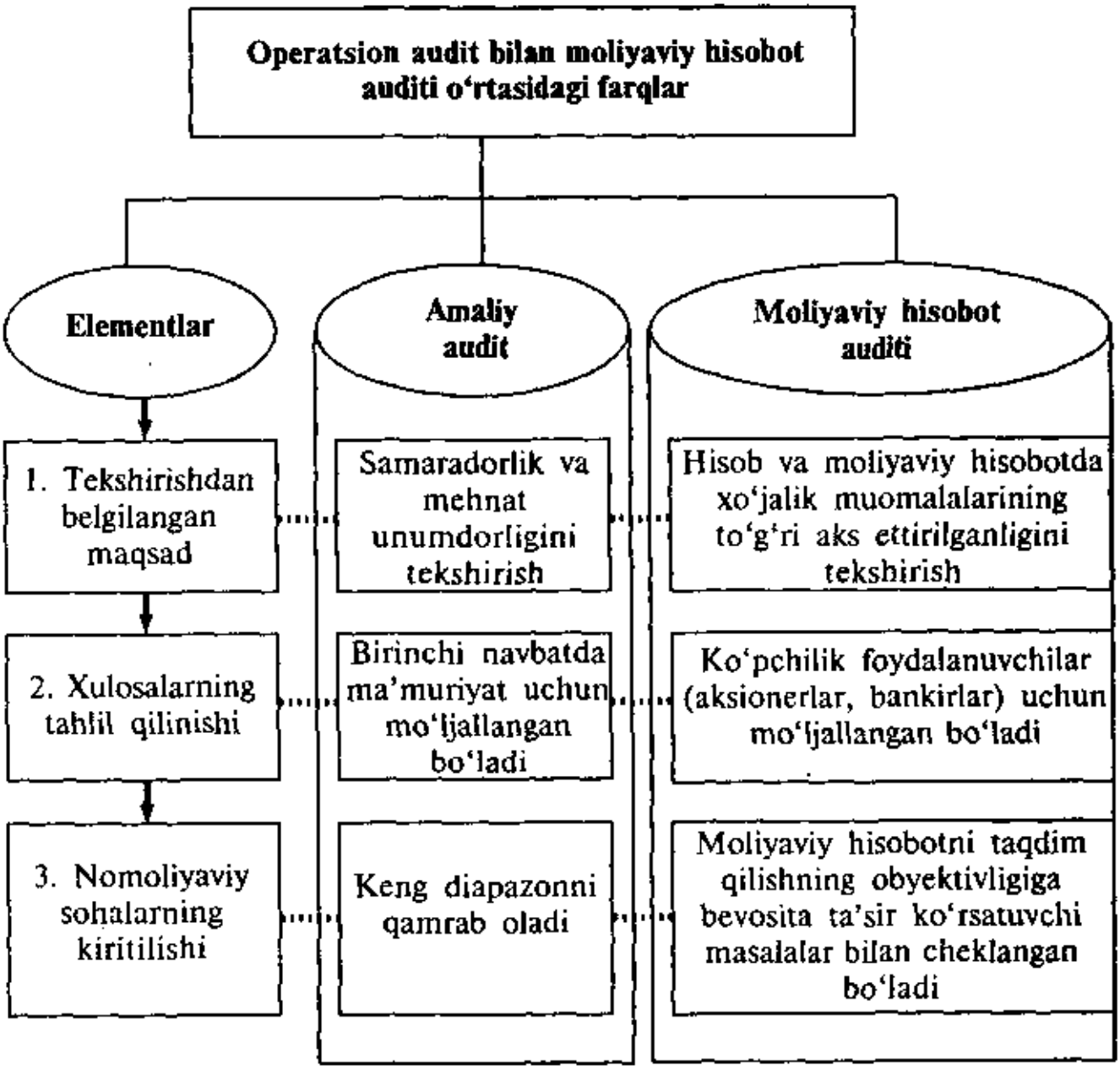
Buxgalteriya hisobotlari buxgalteriya apparati, boshqa iqtisodiy xizmatlar va korxona bo'limlari hamda ishlab chiqarish bo'linmalaridagi ko'p sonli xodimlarning uzoq davom etgan va mashaqqatli mehnatlari natijasi hisoblanadi. Hisob axborotlari va ular asosida tuziladigan hisobotlarning ishonchliligi va sifati dastlabki hisobning qanday tashkil etilganligiga, hujjatlashtirish intizomining qanchalik mustahkamligiga va umuman korxona hisob siyosatining qay darajada malakali tuzilganligiga ko'p jihatdan bog'liq.

Buxgalterlik amaliyotini o'rganish shuni ko'rsatmoqdaki, ayrim korxonalarda buxgalterlar malakasi yetishmasligi oqibatida dastlabki hujjatlarga ishlov berish, guruhlash va buxgalteriya hisobi schyotlarida to'g'ri (yoki butunlay) aks ettirmasdan (asosan, pul va hisob-kitob muomalalari), ularni devonxona papkalarida saqlab qo'yish bilan cheklaniladi. Natijada, hisobotlarni tuzishda ko'plab chalkashliklar, noaniqliklar, joriy hisob ma'lumotlari va hisobot ko'rsatkichlaridagi nomuvofiqliklar yuzaga keladi. Agar buxgalterlik hisobini tashkil etish va yuritishga talab darajasida e'tibor qilinganida, bunday chalkashliklar paydo bo'lmas edi.

Shuning uchun buxgalterlik hisobining qay darajada tashkil etilganligi va yuritilayotganligini, buxgalterlarning malakasi va intizomini, dastlabki hujjatlarga ishlov berilish sifati va korxona moliya-xo'jalik faoliyati hamda uning natijalarini aks ettiruvchi buxgalterlik yozuvlarining to'g'riligini aniqlamasdan, yuqorida qayd etilgan asosiy vazifani hal etish mumkin emas.

Operatsion audit bilan moliyaviy hisobot auditi o'rtasida uchta asosiy farq mavjud. Buni quyidagi 13.1-chizmada ko'rish mumkin:

Auditorlik tekshiruvlari ishlab chiqarishni rejalashtirish va tashkil etish, korxonadagi tartib, mehnat va texnologik intizomni, tovar-



13.1-chizma. **Operatsion audit bilan moliyaviy hisobot auditi o'rtasidagi farqlar.**

moddiy zaxiralarning omborlar va boshqa saqlash joylaridagi hisobi, mulklarning saqlanishi, hisob-kitoblar holati va korxona moliya-xo'jalik faoliyati hamda uning natijalariga sezilarli ta'sir ko'rsatadigan boshqa ko'plab holatlarni qamrab oladi.

Shuning uchun auditorlik hisobotida korxona moliya-xo'jalik faoliyati va uning natijalariga bevosita ta'sir ko'rsatadigan hamda hisob ma'lumotlari va hisobot ko'rsatkichlari ishonchliligini pasaytirishiga olib keladigan, mehnatni va ishlab chiqarishni tashkil etishdagi katta kamchiliklarni bartaraf etishga qaratilgan tavsiyalar berilishi lozim.

Agar audit oldiga xo'jalik tizimiga yuqori samaradorlik va mehnat unumdorligi darajasiga chiqish uchun yordam berish maqsad qilib qo'yilgan bo'lsa, ichki xo'jalik auditorlarining kuchi bilan ichki xo'jalik nazorati usullarining samaradorligini testdan o'tkazish operatsion auditning elementini tashkil qiladi. Masalan, xodimlarning kvalifikatsiya darajasini tekshirish – bu ham operatsion audit, agar masala faqat kompaniya o'z mahsulotini samarali va unumli ishlab chiqarayotgan yoki yo'qligini aniqlashga qaratilgan bo'lsa.

Quyida ko'rib o'tiladigan farqlardan tashqari, yana shuni aytish kerakki, moliyaviy hisobot auditi o'tgan davrni hisobga olib ish yuritsa, operatsion audit xo'jalik faoliyatining kelajagiga taalluqli bo'ladi.

Masalan, operatsion audit tufayli xomashyolarni sotib olishda xarajatlarni kamaytirish uchun, biron-bir mahsulot minimal narxda xarid qilinayotganligi yoki yo'qligini baholash mumkin.

Ichki xo'jalik nazoratni baholashda moliyaviy hisobot auditi bilan operatsion audit o'rtasida ikkita muhim farq mavjud:

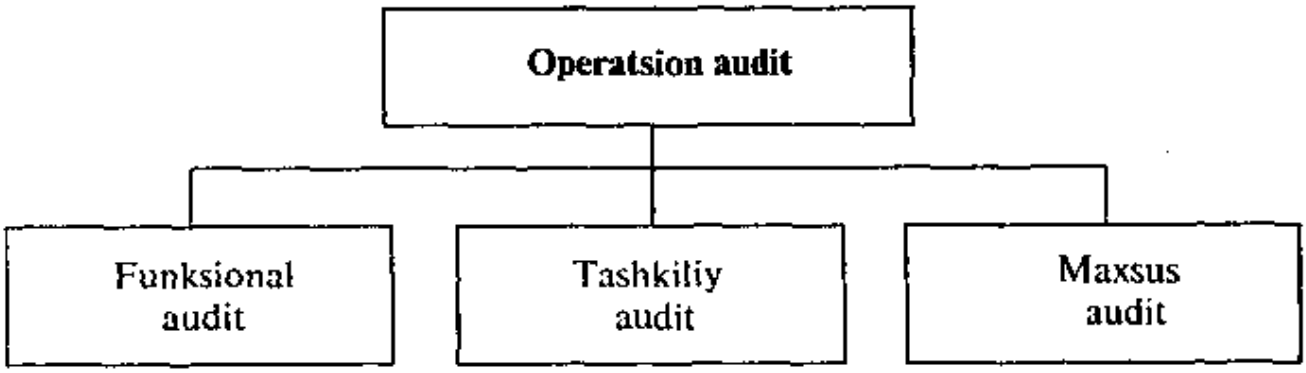
1. Ichki xo'jalik nazoratni testdan o'tkazish va baholash maqsadlaridagi farq.

2. Ularning ish ko'lamidagi farqi.

Moliyaviy hisobot auditida ichki xo'jalik nazorat tizimini baholashdan asosiy maqsad – bu tekshiruv masshtablarini aniqlashdir. Operatsion audit uchun esa bu maqsad shu nazorat tizimining unumdorligi va samaradorligini baholashdan hamda ma'muriyat uchun tavsiyanomalar berishdan iborat.

Ichki xo'jalik nazoratini baholash moliyaviy hisobot auditida moliyaviy hisobotning aniqligiga ta'sir etuvchi savollarga javoblar bilan chegaralangan bo'lsa, operatsion auditda nazoratning har qanday turi samaradorlik va unumdorlikka ta'sir etishi ko'rib chiqiladi. Masalan, operatsion auditda mahsulotlarning reklama kataloglaridan foydalanish oqibatidagi haqiqiy unumni aniqlash uchun marketing bo'limlari foydalanadigan hisob siyosati va muolajalarini o'rganib chiqish mumkin.

Unumdorlik va samaradorlik nuqtayi nazaridan ichki xo'jalik nazoratiga baho beruvchi operatsion auditning uchta asosiy kategoriyalari mavjuddir. Operatsion auditning turlarini 13.2-chizmada ko'rsatishga harakat qilamiz:



13.2-chizma. **Operatsion auditning turlari.**

Yuqorida ko'rsatib o'tilgan farqlarni quyidagicha izohlash mumkin:

Funksional audit – faoliyat turlarini vazifalar bo'yicha tasniflash mumkin.

Masalan, ishlab chiqarish funksiyasi va yetkazib berish funksiyasi bor. Funktsiyalarni tasnif qilishning ko'plab usullari mavjud, masalan, buxgalteriya hisobining funksiyalari. Biroq, pul mablag'larini qabul qilish va xarajat qilish, hisob-kitoblarni amalga oshirish funksiyalari ham mavjud.

Funksional audit, o'z nomidan kelib chiqib, xo'jalik tizimining bir yoki bir qancha funksiyalari uchun tegishli bo'ladi. Masalan, uning yordamida biron-bir bo'lim yoki umuman kompaniya bo'yicha pul hisobotlari funksiyasini tekshirish mumkin.

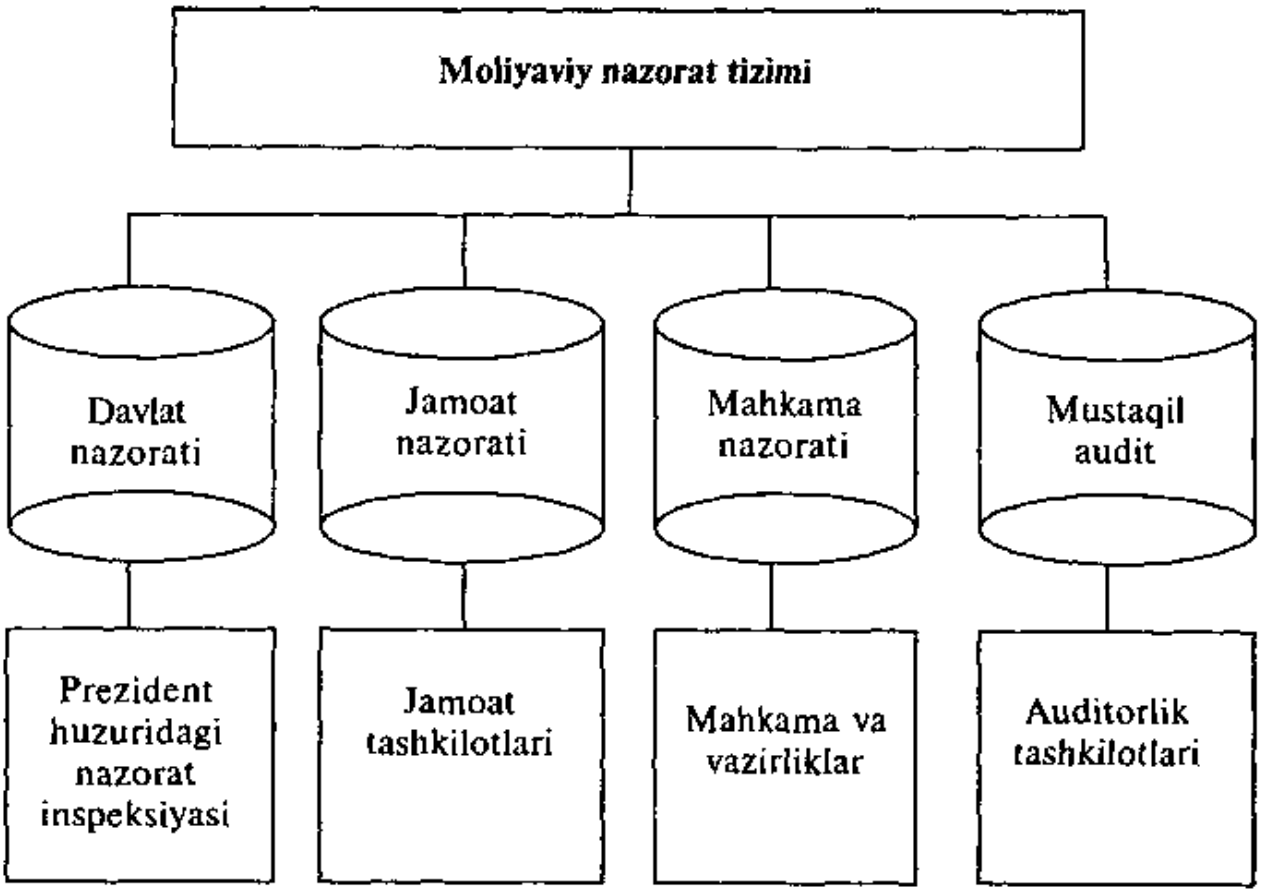
Funksional auditning e'tiborli tomoni shundaki, u auditorlarning ixtisoslashishiga imkon beradi. Ba'zi ichki xo'jalik auditorlari ishlab chiqarish texnologiyasi kabi sohalarda yuqori darajali bilimga erishishlari bilan, ular o'zlarining vaqtlaridan shu sohaning auditi uchun samarali foydalanishlari mumkin. Funksional auditning kamchiligi shundan iboratki, bunda funksiyalar o'rtasidagi bog'liqlikni baholash imkoni yo'q.

Zero, o'sha ishlab chiqarish texnologiyasi tayyor mahsulot ishlab chiqarish funksiyasi va xo'jalik tizimining boshqa funksiyalari bilan o'zaro uzviy bog'liq.

Tashkiliy audit. Odatda, xo'jalik tizimining operatsion auditida uning belgilangan bir tarmog'i yoki tashkiliy bo'limi: bo'lim, tarmoq yoki qaram kompaniya o'rganiladi. Tashkiliy auditda asosiy e'tibor

funksiyalarning o'zaro qanchalik mahsuldor va samarali ekanligini aniqlashga qaratiladi. Auditning bu turi uchun faoliyatning tashkiliy rejasi va muvofiqlashtirish usuli juda muhimdir.

Shundan kelib chiqib biz quyidagi 13.3-chizmada O'zbekiston sharoitida nazorat tizimini ko'rsatishga harakat qilamiz.



13.3-chizma. **Moliyaviy nazorat tizimi.**

Maxsus audit. Operatsion auditning maxsus vazifasi ma'muriyat ehtiyoji bilan aniqlanadi. Bunday audit nihoyatda turli-tumandir. Misol qilib, ma'lumotni elektron qayta ishlash tizimining samarasizlik sabablarini aniqlashni, biron-bir bo'limda jinoyat yuz berishi mumkinligini o'rganishni ishlab chiqarilayotgan mahsulotning tannarxini pasaytirish bo'yicha tavsiyanomalar taklif qilishni ko'rsatish mumkin.

Ma'lumki, bizning korxonalar faoliyatida bu funksiyalarning asosiy qismi iqtisodiy bo'limlarga yuklatilgan edi. Bozor iqtisodi sharoitiga o'tish bilan O'zbekistonda bu sohada ham ancha o'zgarishlar yuz berdi. Bunga muvofiq yuqori davlat nazorat organi

sifatida O‘zbekiston Respublikasi Prezidenti huzurida Nazorat inspeksiyasi tashkil etildi. Bu organ obyektlari bo‘lib, Vazirlar Mahkamasi huzuridagi ma’muriy va moliyaviy nazorat bo‘yicha komissiya va qo‘mitalar hamda nazorat organlari faoliyatini muvofiqlashtiruvchi Respublika Kengashi a’zolari hisoblanadi.

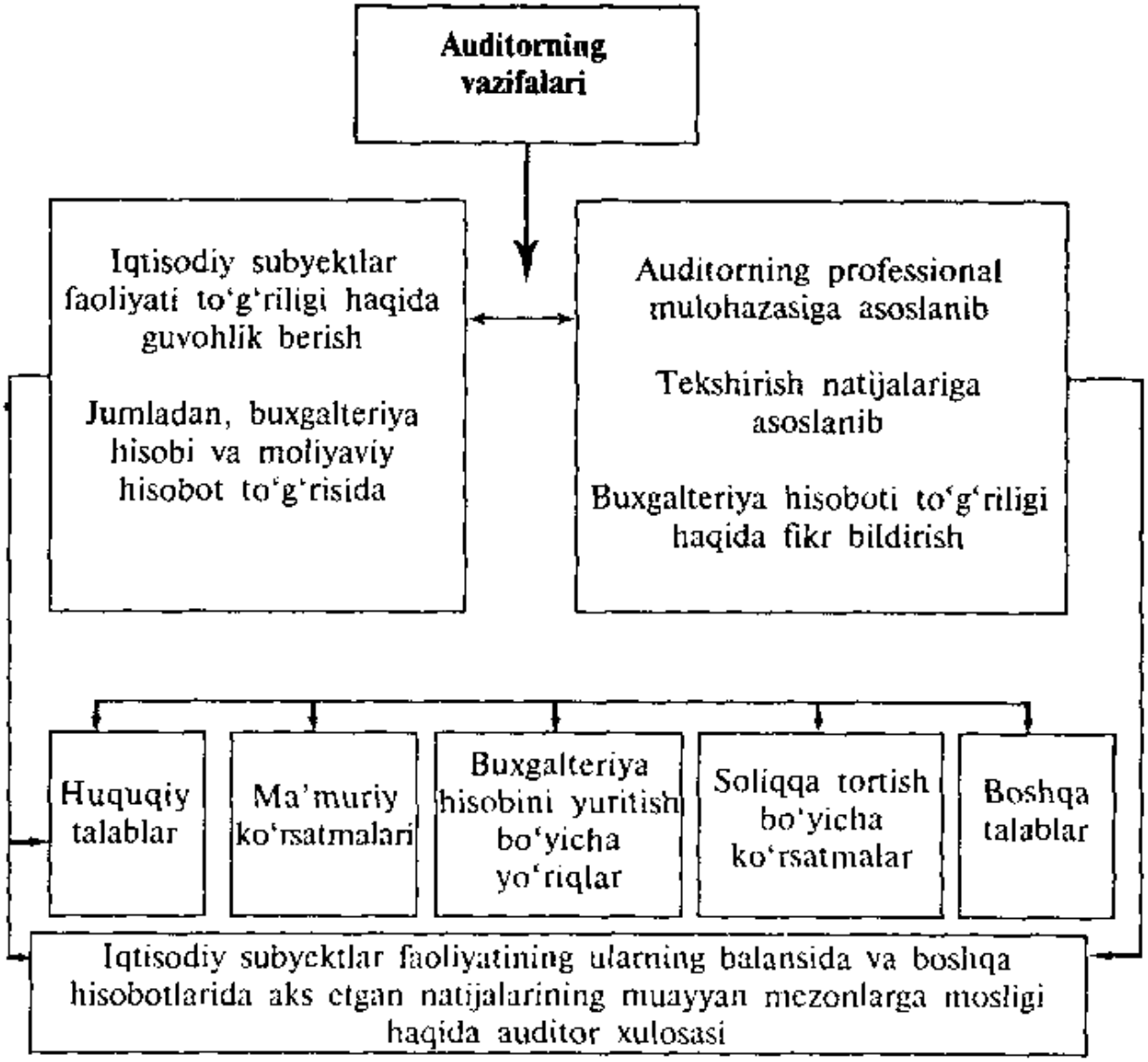
Auditorlik faoliyati sohasida olib borilgan ishlarga qaramay, nazoratning auditorlik tashkiloti bo‘yicha o‘rganishni talab qiladigan ko‘proq masalalar borki, bular fikrimizcha, operatsion auditni tashkil qilishning xususiyatlari; operatsion audit uslubiyotini ishlab chiqish va ishchi hujjatlaridan foydalanishdir.

13.2. Operatsion audit natijalarini umumlashtirishning ahamiyati va zarurligi

Huquqiy bozor iqtisodiyotini (ehtimol hatto hisob auditorlik huquqining alohida tarmog‘ini barpo etib) qaror toptirish va rivojlantirish, tadbirkorlarning turli shakllarini rivojlantirish, barqaror iqtisodiy va fuqarolarning ijtimoiy himoyalanishini ta’minlash, chinakam oshkoralikning mavjudligi. Bunda bozor iqtisodiyotining o‘zini-o‘zi tartibga soluvchi vositalari (shu jumladan audit ham) amalda samarali tadbirkorlikni, aholining ijtimoiy muhofazasini ta’minlaydi, davlatimizni saqlab qolish yo‘lida mehnat qilishga imkon beradi, deb hisoblashmoqda.

Operatsion auditda auditor xo‘jalik tizimining kuzatuvchi sifatida axborot xatarini kamaytirishi zarur. Bu vazifani bajarish tekshirish natijalari va auditorning professional mulohaza yuritish qobiliyatiga asoslangan. Bu vazifani bajarish tekshirilayotgan iqtisodiy subyektlarning faoliyati (shu jumladan, buxgalteriya hisobi va yillik buxgalteriya hisoboti) muayyan mezonlarga muvofiqligi yoki muvofiq emasligi haqida auditor o‘z fikrini bildirishi bilan nihoyasiga yetadi. Bu 13.4-chizmada tasvirlangan.

Bu vazifani bajarish uchun auditordan keng professional va hatto intellektual dunyoqarash, yuksak axloqiy fazilat va nazorat ishining ma’lum ko‘nikmalari talab qilinadi. Kengaytirilgan dasturda amalga oshiriladigan audit juda murakkabligi sababli, odatda, nazorat-taftish tadbirlarini mutaxassislar guruhi bajaradi, mutaxassislarning har biri biror kasb sohasida chuqur bilimli bo‘ladi.



13.4-chizma. **Auditorning dalolat berish vazifalari.**

Masalan, savdoda auditorlar guruhida buxgalterlar, tovarshunoslar, iqtisodchilar, iqtisodiy axborotni ishlashning avtomatlashtirilgan tizimi mavjud bo'lsa, ma'lumotlarni informatsion texnologiya mutaxassislari kiritadi. Operatsion auditni tashkil etishning bunday shakli nazorat samaradorligi va sifatini oshiradi, uni o'tkazish muddatini kamaytiradi, demak, ko'rsatiladigan xizmatga ketadigan xarajatini kamaytiradi.

Bunda aniq bir iqtisodiy subyektda auditni amalga oshirishga yuboriladigan mutaxassislarning aniq bir guruhi dalolat berish vazifasini uddalay olishi muhimdir. Bunday guruh a'zolari o'z bilimlari bilan bir-birlarini to'ldirib, bu subyektning qaysi tarmoqqa qarashligi va qaysi idoraga bo'ysunishidan, shuningdek, mijozda

hisob ishlari avtomatlashtirilgani darajasidan qat'i nazar, talab qilinayotgan xizmatni bajarishga qodir bo'lishi lozim.

Operatsion audit korxona faoliyatining moliyaviy jihatlarini tahlil qilish, shuningdek, uni moliyaviy jihatdan sog'lomlashtirishga doir vazifalar bilan qo'shilib ketadi. Auditorlarning barcha (deyarli barcha) xizmatlari pul evaziga bajariladi, lekin bu mijoz korxonalarga ham, ularning buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchi «Uchinchi shaxslar» deb ataluvchilarga ham foydalidir.

Keyinchalik O'zbekistonda ham bozor munosabatlari rivojlangan sari yuqorida aytilgan va shunga o'xshash tafovutlar kengayishi mumkin. Shu sababli auditning tashkiliy-yuridik va iqtisodiy asoslarini ishlab chiqish va ularni auditorlik xulosalaridan foydalanuvchilarning kutishlaridagi obyektiv tafovutlarni hisobga olib takomillashtirish lozim.

Auditor vazifasini anglashda tafovut faqat auditor va mijozlar o'rtasida bo'lib qolmaydi. Bir qancha hollarda (ayniqsa sudda va suddan tashqari hal qilishda) bizdan ko'ra ko'proq g'arb uchun xarakterli bo'lgan bu tafovutlar uchinchi shaxslarning manfaatlariga daxldor bo'ladi, shuningdek, keng jamoatchilik diqqatini jalb qiladi.

Auditorlar dalolat berish vazifasini bajarar ekanlar buxgalteriya hisobotining to'g'riligi va obyektivligi to'g'risida fikr bildirish imkonini beradigan yetarli darajada ishonchli dalillarni o'z vaqtida to'plashni o'zlarining vazifasi deb biladilar. Demak, auditorlar ko'pgina holatlarni (masalan, tekshirilayotgan xo'jalik tizimi xodimlari va ma'muriyatining suiste'mollarini) o'zlarining vazifalaridan, shuningdek olingan topshiriq mohiyatidan kelib chiqmaydigan qo'shimcha deb hisoblashlari kerak va ko'p auditorlar shunday deb hisoblamoqdalar.

Ochig'ini aytganda tugallangan buxgalteriya hisobotining oddiy auditida, agar xodimlar va ma'muriyatning suiiste'moli ko'p bo'lib, buxgalteriya hisobotini umuman muvofiq deb hisoblash mumkin bo'lmasa, auditorlar bu ishni bajarishlari lozim. Lekin boshqa barcha hollarda ular xatolarni va suiiste'mollarni aniqlashni maqsad qilib qo'yib alohida auditorlik testlarini ishlab chiqmaydilar va bunga majbur ham emaslar (bu taftishchining ishi).

Biroq buxgalteriya hisobotini tuzuvchilar, undan foydalanuvchilar audit (umumiy audit, banklar, fondlar, sug'urta kom-

paniyalari auditi) davomida xizmat qanday bo'lishi lozimligiga biroz boshqacha qaraydilar. Masalan, auditorlar mahorat va ko'p gonorar olishga da'vo qiladilar, buxgalteriya hisobotini tuzuvchilar va undan foydalanuvchilar har qanday hollarda ham tekshiruvchilardan ulkan, muhim suiiste'mollarnigina emas, mayda suiiste'mollarni, hisobotdan barcha buzilishlarni ochib tashlashga samaradorlikni kutishlari mumkin. Biroq, tajribali auditor, ayniqsa endi ishlay boshlagan auditor bu sohalarda hamisha samarali ishlay olmasligini ko'rsatmoqda.

Tekshiriladigan xo'jalik tizimining ma'muriyati auditorlar oldiga ehtimol tutilgan suiiste'mollik faktlarini va ularning oqibatlarini aniqlash vazifasini qo'ysa – bu boshqa gap. Masalan, avtomobillarga texnik xizmat ko'rsatuvchi yirik bazaning ma'muriyati o'z hududida joylashgan ikkita nomustaqil transport do'konida chakana savdo to'g'ri yuritilayotganini tekshirishni iltimos qildi. (Bu auditorlarning mijoz bilan kelishilgan tadbirlari bo'yicha xizmati deyiladi). Bunday topshiriqni bajarish uchun, shubhasiz tekshiruvchilar alohida auditorlik testlari va tadbirlarini ishlab chiqishlari nazoratning tovar va kassani to'satdan inventarizatsiya qilish, miqdor hisobini tiklash, shubha tug'dirgan alohida hujjatlar bo'yicha qayta tekshirish o'tkazish kabi alohida usullardan foydalanishlari lozim.

O'zbekiston Respublikasining yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonuni mamlakatimizda auditorlik faoliyatining asosiy shartlarini belgilab berdi. Bu faoliyatni yuridik shaxs sifatida auditorlik tashkilotlari amalga oshiradi. Buning ustiga xodimlar tarkibiga ma'lum talablar ham qo'yildi, shunga muvofiq ravishda auditorlik tekshirishlarini o'tkazishga cheklashlar ham joriy etildi. Hozir amal qilayotgan cheklashlar bo'yicha hamma narsa auditning xalqaro standartlariga mos kelmaydi.

Bu hujjatlar auditor (auditorlik tashkiloti) faoliyatining faqat asosiy (tabiiyki hammasini emas) shartlarini belgilab berdi. Vazirlar Mahkamasining «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi qarori bilan kiritildi. 1992-yilda qabul qilingan «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunda va boshqa me'yoriy hujjatlarda auditorlar va auditorlik tashkilotlarining nizom kapitalidagi ulushi 51% dan kam bo'lmasligi kabi cheklash yo'q edi.

Bizning bu holatga izohlarimiz auditorlik vazifalarini bajara oladigan o'z yuqori malakali mutaxassislarimizning haqiqiy mulkiy ahvolidan kelib chiqadi. Ular juda qaltis vaziyatga tushib qolishdi («Katta to'rtlik» firmalari esa bunday shartga bog'liq bo'lmaganlari sababli kichik tuzilmalarni tashkil qilib qo'ya qoldi).

Chunonchi, auditorlarimiz, avvalo, attestatsiya imtihonida ishtirok etish uchun katta miqdorda pul to'lashga rozi bo'lishlari kerak (yuz bergan sharoitda bundan tashqari, ular o'quv uslubiy markazlardagi tegishli kurslarda «O'qish»da qatnashish uchun ancha ko'proq pul to'lashlariga to'g'ri keladi). Auditorlik tashkilotni ustav kapitalini shakllantirish uchun eng kam ish haqining 1200 baravari miqdorida pul qo'yishlari lozim. Shundan keyin ular o'zlari tashkil etadigan auditorlik tashkilotlarining nizom kapitalini kamida 51 foizi miqdorida badal to'lashlari lozim bo'ladi.

Bularning hammmasi yig'ilib, katta miqdorni tashkil etadiki, o'z auditorlarimiz agar homiylarga murojaat qilmasalar, buncha pulni topishlari juda qiyin bo'ladi. Chunki hozirgi paytda vujudga kelgan vaziyatda hisob va tahlil sohasidagi o'z mutaxassislarimiz xorijdagi o'z kasbdoshlariga nisbatan davlatga ancha ko'p pul to'lashga majbur bo'ladilar. Ahvol shunday ekan hukumatning bu ishlarining hammasi «Auditorlik tashkilotlari auditorlik faoliyatini amalga oshirish chog'ida ularning mustaqilligi qo'shimcha kafolatlanishini ta'minlash maqsadida» qilingani haqidagi gaplari to'g'riligiga ishonish qiyin. Homiy qidirishga majbur bo'lgan odamda qanday mustaqillik, qanday qo'shimcha kafolat bo'lsin?

Bu muammoning bir tomoni, xolos. Sanab o'tilgan barcha shartlar diqqat bilan tahlil qilinsa, yana bir muhim jihatni aniqlash mumkin. Axir bunday sharoitda «To'rtlik» uchun hali mustahkam oyoqqa turmagan O'zbekiston auditorlik tashkilotilarini, ayniqsa yakka tartibda ishlaydigan eng qimmatli, yuqori malakali auditorlarimizni yengib chiqish mumkin (ko'p mamlakatlarda xuddi shunday bo'lgan). Bu muammoni hal etishda albatta mustaqillik tamoyili muhim rol o'ynaydi.

Mustaqillik – auditorlik kasbining asosiy konsepsiyasidir. Aslini olganda bu professional fikrni bildirishga, ya'ni o'zining halolligi, vijdoni sofligi va kasbiga oid burchini bajarishga xolisona yondashish asosida auditorning dalolat berishi vazifasini bajarishiga imkon

beradigan turmush tarzidir. Quyidagilar hamma tomonidan e'tirof etilgan:

a) mutlaq mustaqillik amalda bo'lmaydigan orzu, lekin shunday mustaqillikka erishishga intilmay o'tkazilgan tekshirish umuman o'z mohiyatini yo'qotadi;

b) tekshiruvchilarning bilim darajasi kengaygan sari tekshirishning samarasi ortadi va mustaqillik darajasi kamaygan sari pasayadi;

d) deyarli hamisha tekshiruvchilar mustaqilligini pasaytiruvchi omillar vujudga kelishi mumkin;

e) kasbiga doir faoliyat bilan shug'ullanayotgan auditorlarning mustaqilikka erishishga intilishi, ular duch keladigan salbiy omillarni ishonchli bartaraf etishlari uchun asos bo'lib xizmat qilishi lozim.

Auditorlar mustaqilligini muhim ahamiyatga molikligi sababli kasbimizning ko'plab vakillari uni yangi tahrirdagi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi Qonunga qo'shimcha kiritish lozimligini taklif qilmoqdalar.

Bu mualliflar O'zbekiston uchun yangi bo'lgan bu tamoyilni esga olgan bo'lsalar ham uni talqin etishda darhol ikki xil ma'no chiqishiga yo'l qo'ydilar: «Mustaqillik» degan aniq tushunchaning qonunida yo'qligi auditorlik qonunda «mustaqil tekshirish» degan ta'rifida chalkashlikka olib kelishi mumkin.

Jahon tajribasida bir qancha omillar va vaziyatlar ta'siri natijasida auditor mustaqilligi darajalari kamayib bormoqda. Ularning hammasini sanab o'tish qiyin, shunga qaramay ularning orasidan quyidagilarni ajratib ko'rsatish mumkin:

a) auditor iqtisodiy subyekt aksiyalariga (obligatsiyalariga) vaqtincha bo'lsa-da egalik qilishi, ularni birjalar, birjadan tashqari savdoda sotib olish va qayta sotishi;

b) iqtisodiy subyekt ma'muriyati vakillaridan biri bilan birgalikda boshqa firmalarni ta'sis etishi, uning xodimi bo'lishi yoki ma'muriyat xodimlarini o'zi yollagan bo'lishi;

d) shunga o'xshash raqobatchi guruhlarning yoki iqtisodiy subyektiga qarashli guruh xodimi bo'lishi;

f) o'zi bajargan auditorlik xizmatlari uchun o'z auditorlik tashkilotlaridan emas, bevosita iqtisodiy subyektdan haq (moliyaviy yordam, qarz va shu kabilar) olgani;

g) iqtisodiy subyekt ma'muriyati vakillariga yaqin qarindoshliligi;

h) ko‘p yillar ushbu iqtisodiy subyektni tekshirishda surunkasiga qatnashganligi va boshqalar.

Amalda auditor mustaqilligi maqsad bo‘lishi, auditorlar ham ularning mijozlari ham, umuman jamiyat ham shu maqsadga intilishi kerak. Bunday maqsadga ma’lum darajada erishsa bo‘ladi. Masalan, auditor xizmati uchun ko‘p hollarda uni yollagan mijoz shaxsini o‘zi haq to‘lashiga qaramay auditor bu ishni bajarish uchun yetarli darajada mustaqil bo‘lishi mumkin va lozim. Bundan tashqari, auditorga tekshirilayotgan xo‘jalik tizimi tomonidan haq to‘lanishi agar bu tizim ma’muriyati jinoiy ishlarga botib qolmagan bo‘lsa taklif etilgan mutaxassisga alohida ishonch bildiradi, hatto o‘z xo‘jaligi juda shubhali, xatarli zonalarni mufassal, chuqur tadqiq etish tashabbuskori bo‘lishi ham ehtimoldan holi emas. Boshqacha aytganda, auditorning mustaqilligi (xizmati uchun mijozdan haq oladigan notarius yoki vrachning mustaqilligi kabi) umuman fuqarolik jamiyati intilishi lozim bo‘lgan maqsaddir, bu yaqinlashish ma’lum darajada mumkin va juda zarur bo‘lgan maqsaddir.

Shu tariqa mamlakatimiz auditni rivojlanishiga to‘sqinlik qilayotgan vaziyatlar orasida quyidagilarni alohida ajratish muhimdir.

Audit qonun bilan mustahkamlangan bo‘lsa-da, lekin «Auditorlik faoliyati to‘g‘risida»gi milliy standartlarni ishlab chiqish va amaliyotga tatbiq qilish oqsamoqda.

Uzoq vaqtgacha audit xizmatiga haqiqiy talab ma’lum emas edi. 1989-yildan boshlab faqat qo‘shma korxonalar uchun, 1990-yildan boshlab esa tijorat banklari uchun majburiy auditorlik tekshirishlari tayinlashdi. 1990-yillar o‘rtalariga qadar ko‘p iqtisodiy subyektlar o‘z hisobotini e’lon qilish va auditorlik tekshiruvi o‘tkazishi shart emas edi.

Auditorlik xizmatiga talab bir necha barobar o‘sadi va tez orada mavjud auditorlik tashkilotlari (ularning 90 foiz moliyaviy qiyinchilikni boshidan kechirmoqda) yetarli bo‘lmay qoladi. Auditor malaka sertifikatiga ega bo‘lgan va auditorlik tashkilotlar auditor sifatida tadbirkorlikni boshlash uchun dastlabki sarmoyaga ega emas. Talab va taklif o‘rtasidagi tafovut auditorlik xizmatlarining qiymatini o‘sishiga olib kelishi mumkin. Katta soliq va budjetdan tashqari to‘lovlar ostida qolgan.

Davlat auditorlik tashkilotlarga tegishli madad bermayapti (shu jumladan, foyda keltirmaydigan, lekin davlat uchun zarur bo'lgan, qudratli moliyaviy bazasi bo'lmagan korxonalarga imtiyozli auditorlik xizmati ko'rsatish tarzida), ularning mikroiqtisodiyot darajasida kichik iqtisodiy subyektlar bilan ishlashga mahkum etilgan. Ularning ishi sifati g'arb firmalariga qaraganda ancha yuqori, ammo halqaro tajribada g'arb firmalarini afzal biladilar va u bilan 40–50 baravar qimmatroq bahoda shartnoma tuzadilar.

O'z mijozlari orqali g'arb dunyosi va «Uchinchi mamlakatlar»ning butun xo'jalik mablag'larini haqiqatda nazorat qilayotgan xorijiy auditorlik tashkilotlari va banklari O'zbekiston iqtisodiyotini mikrodarajasida ishlashga va investitsiyalarni faqat o'zlari uchun foydali tarmoqlarga sarflashga oshkora imkoniyat olmoqdalar, jahon iqtisodiyotining tegishli tuzilmalarini shakllantirib, O'zbekistonda ham hozir shunday ish tutmoqdalar.

Sanab o'tilgan muammolar hamjamiyatdagi joriy o'zgarishlarga, O'zbekiston auditorlik bozorining rivojlanish ehtiyojlariga mos kelmaydi, shuningdek mamlakatning to'la qonli auditini qaror toptirish va rivojlantirish vazifasi iqtisodiyotni barqarorlashtirishning eng asosiylaridan bo'lmasa-da, muhim vazifalardan biriga aylangan vaziyatga mos kelmaydi.

13.3. Operatsion audit ishlarini tashkil etish tartibi va o'tkazish ketma-ketligi

Auditni amaliy tashkil qilish masalalari va uslublarining zaifligini hisobga olib, o'z ishimizda auditning uslubiy asoslarini takomillashtirish borasida, jumladan, operatsion audit uslubiy asoslarini ishlab chiqishga harakat qildik.

Buning uchun quyidagi muammolar hal qilinishi lozim, deb hisoblaymiz:

– operatsion auditni kimlar amalga oshiradi;
– operatsion auditda mustaqillik va ma'suliyat darajasi;
– baholash mezonlari;
– operatsion audit qirralari.

Operatsion audit, asosan, quyidagi ikki guruh mutaxassislaridan biri tomonidan amalga oshiriladi:

1) ichki audit xizmati;
2) auditorlik tashkilotlari.

Ichki audit xizmati operatsion audit ishida alohida o'rin tutadi, chunki ba'zilar uchun «ichki xo'jalik auditi» va «operatsion audit» atamalari bir-birini o'zaro almashtiruvchidir. Lekin, har qanday operatsion auditni ichki xo'jalik auditorlari o'tkazishadi va ichki xo'jalik auditorlari faqat operatsion auditni bajarishadi, degan xulosaga kelish noto'g'ri bo'ladi. Ichki xo'jalik auditi bilan shug'ullanuvchi ko'pgina bo'limlar ham operatsion audit bo'yicha, ham moliyaviy hisobot auditi bo'yicha ish bajarishadi. Operatsion auditni bajaruvchi auditorlarning ustunligi shundaki, ular o'zlarining vaqtlarini, asosan, audit qilinayotgan kompaniya uchun sarflaydilar. Shu bilan birga kompaniya va uning faoliyati xususida chuqur bilimga erishadilar, bu esa samarali operatsion audit uchun juda muhimdir.

O'z faoliyatining samaraliligini maksimallashtirish uchun ichki xo'jalik audit bo'limi kompaniyaning prezidenti yoki direktorlar kengashiga xulosa taqdim qilishi lozim. Bundan tashqari, ichki xo'jalik auditorlari direktorlar kengashining auditorlik qo'mitasidan ketayotgan va kelayotgan ma'lumotlaridan foydalanish imkoniga ega bo'lishlari kerak.

Tashkiliy tizim ichki xo'jalik auditorlarining mustaqil bo'lib qolishlariga yordam beradi. Masalan, agar ichki xo'jalik auditorlari bosh hisobchi oldida hisob beradigan bo'lsa, u holda ularning mustaqil baho berishi va hatto bosh buxgalter bajarayotgan muomalalarning samarasiga taalluqli ma'muriyat uchun tavsiyanomalarni berish qiyinlashadi.

Ichki xo'jalik auditi sohasida faoliyat yurituvchi tashkilot — ichki xo'jalik auditorlari instituti amaliyotchilarni boshqaruv materiallari bilan ta'minlash maqsadida 1978-yilda «Ichki xo'jalik auditining amaliy andozalari»ni nashr qildi. Ichki xo'jalik auditorlarining bajarishi lozim bo'lgan ishlar miqdoriga taalluqli bo'lim — bu andozaning muhim qismini tashkil etdi. Bu miqdorni quyidagicha izohlash mumkin:

— ichki xo'jalik auditorlari moliyaviy va amaliy axborot hamda vositalarning haqiqiyligi va to'liqligi haqida qisqacha ma'lumot berishlari kerak;

– ichki xo'jalik auditorlari ichki xo'jalik nazorat tizimini ko'rib chiqib, uning siyosat, reja, muolajalar, qonun va ko'rsatmalar bilan mosligini aniqlashlari lozim;

– ichki xo'jalik auditorlari resurslardan foydalanishning iqtisodi va unumdorligini baholashlari kerak;

– ichki xo'jalik auditorlari rejalarning bajarilishi ko'zda tutilgandek amalga oshirilayotganligini tasdiqlash uchun muomalalar va dasturlarni ko'zdan kechirib, tekshirishlari lozim.

Auditorlik tashkilotlari. Auditorlik tashkilotlari moliyaviy hisobot auditini bajarayotganda amaliy faoliyatning kamchiliklarini aniqlash va mijozga foyda keltirishi mumkin bo'lgan tavsiyanomalar berish auditning alohida bo'laklari hisoblanadi. Audit davomida tashqi auditorning mijoz faoliyatiga asos bo'ladigan bilimlari, unga amaliy faoliyat bo'yicha tavsiyanomalarni shakllantirish uchun muhim ma'lumotlarni to'plashga yordam beradi.

Masalan, auditor mijozning tovarlar zaxirasi aylanishi joriy yilda sekinlashganini aniqladi. Auditor buning sababini ham aniqlashi mumkin.

Bu jarayonda auditor amaliy sabablarni ko'rsatishi mumkin, masalan, tovarlar zaxirasini to'ldirish bo'yicha siyosatning samarasizligi; xuddi shu sababga auditor rahbariyatning e'tiborini qaratishi mumkin.

Mijoz ko'pincha o'z faoliyatining bir yoki bir necha maxsus tarmoqlarining operatsion auditini o'tkazish uchun auditorlik tashkiloti bilan shartnoma tuzadi. Odatda, bunday shartnoma kompaniya o'z shtatida ichki xo'jalik auditorlariga ega bo'lmasa yoki ichki xo'jalik auditi mutaxassislari u yoki bu tarmoq auditi tajribasiga ega bo'lmasa tuziladi.

Bunday maslahatlar berish uchun ma'muriyat ichki xo'jalik auditorlariga emas, balki mustaqil auditorlik tashkilotlariga buyurtma beradi. Masalan, kompaniya auditorlik tashkilotiga o'z kompyuter tizimining unumdorligi va samaradorligining baholash uchun buyurtma berishi mumkin.

Operatsion auditni bajarishda ikki muhim sifat – bu mustaqillik va mas'uliyat darajasidir.

Auditor xulosani kimga taqdim qilishi haqidagi masala tekshirish va tavsiyanomalar hech bir og'ishsiz amalga oshirilayotganligini

kafolatlash uchun juda muhimdir. Auditorlik tashkilotlarida, odatda, mustaqillikni ta'minlash u darajada qiyin emas, chunki unda ishlovchi xolis buxgalterlar audit o'tkazilayotgan kompaniyaning xodimlari hisoblanmaydilar.

Operatsion auditorlarning javobgarlik jihatlari ham ularning mustaqilligiga ta'sir qilishi mumkin. Auditor agar samarasiz va unumsiz muomalalar aniqlangan bo'lsa, kompaniyaning amaliy funksiyalari uchun javobgar emas.

Masalan, agar auditorlar ma'lumotlarini elektron qayta ishlash tizimining ishlab chiqarilishi uchun javobgar hamda audit davomida undagi kamchiliklarni aniqlab tuzatish kiritsalar, u holda ularning mustaqillik darajasi pasaygan bo'lardi.

Auditor muomalaga o'zgartirish kiritishni maslahat berishi mumkin, lekin mas'ul xodim bunday tavsiyanomani qabul qilish yoki rad etish huquqiga ega bo'lishi kerak. Agar auditorlar o'zlari bergan maslahatlarning amalga oshirilishini talab qilish huquqiga ega bo'lganlarida, ular bajarilgan ishlar uchun keyingi auditda javobgar bo'lib qoladilar. Shunday qilib, mustaqillik chegaralanib qolgan bo'lardi.

Yuqoridagilardan kelib chiqib, shunday xulosaga kelish mumkin, ya'ni mustaqillikni ta'minlovchi maxsus talablar quyidagilardir:

1) auditorlar o'z auditorlik faoliyatlarida mustaqil bo'lishlari zarur. Bu talab auditorlar o'z ishlarini erkin va obyektiv bajarishlari bilan ta'minlanadi. Mustaqillik auditorlarga turli ta'sirlardan erkin va obyektiv bo'lgan fikrlarni berib, xulosa taqdim qilish imkonini beradi. Bu esa audit uchun juda muhimdir. Bunga obyektivlik va tashkiliy mavqe tufayli erishiladi;

2) tashkiliy mavqe audit davomida aniqlangan kamchiliklar asosida samarali harakatlar hamda tavsiyanomalar berish, chuqur tekshirishni, sohaning keng auditini ta'minlash uchun yetarli bo'lishi lozim;

3) obyektivlik ichki xo'jalik auditorlaridan o'z vazifalarini mustaqil, yuqori malakada haqqoniy bajarishlarini talab qiladi.

Amaliy qiyinchiliklarni aniqlash va kerakli tavsiyanomalar kiritish uchun auditorlarga chuqur bilimlilik darajasi juda muhimdir. Bu operatsion audit keng qamrovli amaliy muammolar bilan bog'liq bo'lgan asosiy muammodir. Chunki ishlab chiqarishda biror

jarayonning unumdorliligi yoki bo'lmasa reklama dasturlarining samaraliligini baholay oladigan malakali ichki xo'jalik auditorlarini topish qanchalik oson emasligini tasavvur qilish qiyin emas.

Shuning uchun, ichki xo'jalik auditorlari shtatiga ishlab chiqarish bilan tanish bo'lgan yoki marketing bo'yicha yetarli tayyorgarlikka ega bo'lgan xodim kirishi lozim.

Operatsion audit jarayonida duch kelinadigan asosiy qiyinchilik – bu unumdorlik va samaradorlikni baholash uchun maxsus mezonlarni tanlashdir.

Operatsion audit uchun mezonlarni aniqlash usullaridan biri – bu korxona faoliyatining u yoki bu tarmog'i uchun erishilgan samaradorlik va unumdorlik darajasini oshirish mumkinligini aniqlash imkonini beruvchi tasdiqdir.

Maxsus mezonlarni ishlab chiqish uchun foydalaniladigan manbalardan quyidagilarni ko'rsatish mumkin:

– mezonlarning sodda majmuasi o'tgan davrning haqiqiy natijalariga asoslanadi. Bu mezonlar asosidagi fikr faoliyatning u yoki bu turi taqqoslanganda «yaxshi» yoki «yomon»lashganligini aniqlashdan iborat bo'ladi. Bu mezonlarning e'tiborli tomoni shundaki, ularni aniqlash oson, biroq, ular audit qilinayotgan xo'jalik tizimi yaxshi yoki yomon faoliyat olib borayotganligi haqidagi chuqur tushunchani berish imkoniga ega emas;

– taqqoslama unumdorlik. Birlashma doirasida yoki undan tashqarida ko'plab o'xshash xo'jalik tizimlari mavjudligi sababli audit qilinayotgan obyektlar o'z tabiatiga ko'ra yagona emas. Bunday hollarda taqqoslanuvchi xo'jalik subyektlarining unumdorligi haqidagi ma'lumotlar mezonlari ishlab chiqish uchun manba bo'lib xizmat qiladi;

– operatsion audit shartnomalarining ko'plab turlari uchun injenerlik andozalariga asoslangan mezonlarni ishlab chiqish mumkin va maqsadga muvofiqdir. Masalan, mahsulot ishlab chiqarish me'yorini aniqlash uchun yarimfabrikatlar harakat marshruti va vaqtini o'rganib chiqish. Bunday mezonlarni ishlab chiqishga ko'p vaqt va mablag' sarflanadi, chunki muhim ekspertiza talab qilinadi. Shunga qaramay, bu mezon ishlab chiqarishning muhim muammosini hal qilishda g'oyat samarali bo'lib, qilingan xarajatlarni qoplashi mumkin;

– muhokama va kelishuv. Ba'zan obyektiv mezonlarni ishlab chiqish qiyin bo'ladi. Bunday hollarda ular muhokama va kelishuv yo'li bilan qabul qilinadi. Bu jarayonda esa audit qilinayotgan mijoz ma'muriyati, operatsion auditor hamda auditorlik xulosasi taqdim qilinishi kerak bo'lgan tashkilot yoki shaxslar ishtirok etadilar.

Operatsion audit qirralari. Operatsion auditning uch qirrasi mavjud: rejalashtirish; ma'lumotlar to'plash va baholash; xulosa yasash va uni taqdim qilish.

Rejalashtirish. Moliyaviy hisobot auditida bo'lgani kabi, operatsion auditor shartnoma sohasini aniqlab, mijozga ma'lum qilishi lozim.

Operatsion auditni rejalashtirish bilan moliyaviy hisobot auditini rejalashtirish o'rtasidagi asosiy farq – bu operatsion audit jarayonidagi tekshirishlarning xilma-xilligidir. Shuning uchun, operatsion auditning aniq maqsadlari to'g'risida biror yechimga kelish juda qiyin. Bu maqsadlar berilgan shartnoma uchun ishlab chiqilgan mezonlar asosida aniqlanadi. Bu maqsadlar esa aniq sharoitlardan kelib chiqadi.

– Masalan, kassalar ustidan ichki xo'jalik nazorat tizimi samaraliligining operatsion auditi maqsadlari rivojlanish va tadqiqot bo'limining mehnat unumdorligi auditi maqsadlaridan tubdan farq qiladi.

Ma'lumotlar to'plash va baholash. Ichki xo'jalik nazorat tizimi va amaliy muolajalar operatsion auditning nozik qismini tashkil qilgani sababli, odatda, mijozlar fikrini so'rash va kuzatish, hujjatlaridan foydalanish qabul qilingan. Operatsion audit uchun arifmetik aniqlik u darajada muhim emas, chunki aniqlik operatsion auditning maqsadi emas.

Xulosa yasash va uni taqdim qilish. Operatsion audit bilan moliyaviy hisobot auditi o'rtasidagi ikki asosiy farq operatsion audit bo'yicha xulosaga o'z ta'sirini o'tkazadi. Birinchidan, operatsion auditda xulosa, odatda, faqat ma'muriyatga taqdim qilinsa, uning nusxasi qaysi tashkilot uchun audit o'tkazilgan bo'lsa, o'sha tashkilotga yuboriladi.

Uchinchi tomonning, ya'ni foydalanuvchilarning yo'qligi operatsion audit xulosalarida standart sharhlar zaruriyatini chegaralaydi. Ikkinchidan, bu tipdagi auditda amaliy tekshirish-

larning xilma-xilligi xulosaning shunday tuzilishini talab qiladiki, u o'z ichiga audit sohasi to'g'risidagi ma'lumotni, topilgan kamchiliklar va tavsiyanomalarni olishi kerak.

Yuqoridagilardan shunday xulosa chiqadiki, xulosa yozish ko'p vaqt talab qiladi, chunki u o'z ichida audit davomida aniqlangan haqiqat va tavsiyanomalarni ma'lum qilishi zarur.

13.4. Operatsion auditni o'tkazish tartibi

Operatsion audit o'tkazishni samarali, aniq tashkillashtirish va rejalashtirishda auditorning quyidagilarga e'tibor qaratishi maqsadga muvofiq hisoblanadi:

- tekshiriladigan korxona (mijoz) faoliyatini o'rganish;
- buxgalterlik hisobining tashkil etilishini o'rganish;
- ichki nazorat tizimini o'rganish;
- korxonani auditorlik tekshiruvidan o'tkazish ish dasturi va auditorlik xizmati ko'rsatish haqida shartnoma hamda boshqa zarur hujjatlarni tuzish.

Auditni rejalashtirish chog'ida auditorlik tashkiloti tomonidan qo'llaniladigan me'yorlar № 3 «Auditni rejalashtirish» nomli auditorlik faoliyatining milliy standarti (AFMS) bilan belgilanadi. Standartga muvofiq auditni rejalashtirish quyidagi bosqichlarga bo'linadi:

a) auditni dastlabki rejalashtirish;

b) auditning umumiy rejasini tayyorlash va tuzish;

d) audit dasturini tayyorlash va tuzish.

Ushbu standart har qanday korxonani auditorlik tekshiruvidan o'tkazishda ham audit rejasini, ham audit dasturini tuzishni talab etadi. Darhaqiqat, yirik xo'jalik yurituvchi subyektning hisobotlarini tasdiqlash uchun katta auditorlik guruhi tomonidan tekshiruv o'tkazilganida bunday ko'p bosqichli rejalashtirish zarur. Biroq, bizning fikrimizcha, unchalik katta bo'lmagan xo'jalik muomalalari kam sodir bo'ladigan, bir turdagi mahsulot ishlab chiqarish (ish, xizmat bajarish) bilan shugullanuvchi mikrofirmalarda audit o'tkazganida, bunday keng qamrovli reja tuzish maqsadga muvofiq emas. Agar auditorlik tashkilotining ko'pchilik mijozlari kichik va o'rta biznes korxonalariga taalluqli bo'lsa, u holda unchalik katta

bo'lmagan tuzatishlar kiritilganida ko'pchilik korxonalarni tekshirish uchun mos keladigan namunaviy audit rejasi ishlab chiqish va rejalashtirish chog'ida audit dasturini batafsil tuzishga maxsus e'tibor qaratish zarur. Bunday namunaviy rejalar bir nechta bo'lib, ular bir-birlaridan turli biznesga ega korxonalar uchun farq qilishlari mumkin. Masalan, savdo korxonalari, ishlab chiqarish va xizmat ko'rsatish korxonalari va hokazo. Shuningdek, auditor qandaydir boshqa tamoyillar bo'yicha umumiy namunaviy rejalar ham tuzishi mumkin. Agar umumiy audit rejasi sifatida namunaviy reja tanlansa, u holda rejalashtirish chog'ida asosiy e'tiborni audit dasturini tuzishga qaratish zarur. Rejalashtirish auditorlik guruhi rahbari tomonidan audit o'tkazishning umumiy tamoyillari kabi, xususiy tamoyillariga ham muvofiq amalga oshirilishi lozim.

Ular:

- uyg'unlik (komplekslik);
- uzluksizlik;
- maqbullik.

Uyg'unlik tamoyili auditning dastlabki rejasini tuzishdan tortib, to umumiy rejasi va dasturini tuzgunga qadar bo'lgan barcha bosqichlarning o'zaro bog'liqligi va muvofiqligini ta'minlashni nazarda tutadi.

Rejalashtirishning uzluksizlik tamoyili tekshiruvda ishtirok etadigan auditorlarga kelishilgan topshiriqlar belgilanishi va rejalashtirish bosqichlarining muddatlar hamda tarkibiy bo'linmalar bo'yicha bog'liqligida ifodalanadi.

Auditni rejalashtirishning maqbullik tamoyili shundan iboratki, rejalashtirish chog'ida auditorlik tashkiloti o'zi belgilagan mezonlar asosida auditning umumiy rejasi va dasturidan maqbulini tanlash imkoniyatiga ega bo'lishi zarur.

Auditorlik tekshiruvi uzoq vaqt davom etganida, auditor mijozning moliya-xo'jalik faoliyatidagi va qonunchilikdagi o'zgarishlarni hisobga olgan holda reja va dasturga zarur tuzatishlar kiritishi mumkin.

Auditorlik tekshiruvini amalga oshirish chog'ida ko'p hollarda mijoz faoliyatini 100% to'liq tekshirish mumkin bo'lmaydi. Shu boisdan rejada auditorlik tanlash qay tarzda amalga oshirilishini ko'rsatish zarur Audit umumiy rejasi va dasturining ayrim bo'lim-

larini xo'jalik yurituvchi subyekt rahbariyati bilan kelishish ko'zda tutilgan bo'lib, bunda auditorlik tashkiloti audit uslublari va usullarini tanlashda mustaqil bo'lib qoladilar. Ko'p hollarda bunday kelishish, mijoz faoliyatining ayrim uchastkalarini batafsilroq tahlil etish bilan bog'liq masalalarni rejalashtirish bosqichida ko'zda tutish, auditorning tekshiruv chog'idagi xatti-harakatlari mijoz-korxona rahbariyati uchun tushunarli bo'lishi, shuningdek, auditorning ish jadvaliga muvofiq talab qilinadigan hujjatlar mijoz tomonidan tezkorlik bilan taqdim qilinishi va tekshiruvning u yoki bu bosqichida zarur bo'ladigan moliyaviy xizmat xodimlarini ishdan ozod etish uchun maqsadga muvofiqdir.

№ 3 — «Auditni rejalashtirish» nomli AFMS, № 14 — «Auditorlik tanlash», № 9 — «Muhimlik va auditorlik tavakkalchiligi», № 6 — «Auditni hujjatlashtirish» va auditorlik tekshiruvini amalga oshirishni tartibga soladigan boshqa standartlar bilan o'zaro chambarchas bog'liq. Shunday qilib, boshqa standartlardagi talablarni o'rganmasdan va izchil bajarmasdan, ushbu standart talablarini bajarish mumkin emas.

Auditorlik tekshiruvni rejalashtirish tekshiriladigan korxona faoliyatini batafsil o'rganishdan boshlanadi. Auditor korxona faoliyatini o'rganishdan ikkita maqsadni ko'zlaydi: a) audit o'tkazishni osonlashtirish va sifatini oshirish; b) tekshiriladigan korxona iqtisodini yaxshilashga qaratilgan amaliy maslahat yordami ko'rsatish.

Auditorlar auditorlik amallarini bajarish chog'ida dalillovchi ma'lumotlarni to'playdilar. Auditorlik amali bu muayyan audit uchastkasida dalillarni olish uchun auditor tomonidan amalga oshiriladigan ishlarning ma'lum tartibi va ketma-ketligi. Dalillarni to'plash uchun qanday auditorlik amallari zarurligi va ularni qachon bajarishni auditor auditorlik tekshirishlar dasturini tuzish chog'ida mustaqil hal qiladi.

O'zbekiston Respublikasining auditorlik faoliyati milliy standartlariga muvofiq auditor quyidagilarga, asosan, yetarli dalillarni to'plashi lozim: ichki nazorat vositalarini tekshirish; schyotlar bo'yicha qoldiqlar va oborotlarni buxgalteriya hisobida aks ettirishning to'g'riligini tekshirish; tahliliy amallar.

Ichki nazorat vositalarini muvofiqlik uchun tekshirish auditorlarga ichki nazorat tizimida ko'zda tutilgan tadbirlar va amallarning

samaradorligi (samarasizligi) to'g'risida dalillar to'plashiga imkon beradi.

Schyotlar bo'yicha qoldiqlar va oborotlarning buxgalteriya hisobida to'g'ri aks ettirilishini batafsil tekshirish muayyan muomalalarning mazmunini va xatolarini aniqlash uchun o'rganishni nazarda tutadi. Batafsil tekshirish, odatda, auditor tomonidan tekshiruv maqsadini, tanlashning rejalashtirilgan ko'lamini va uning obyektlarini saralab olishni hisobga olgan holda tanlov to'plamini shakllantirish yo'li bilan amalga oshiriladi.

Tahliliy amallar mijoz korxonaning muhim moliyaviy va iqtisodiy ko'rsatkichlarini, kutilmagan va buxgalteriya hisobida noto'g'ri aks ettirilgan xo'jalik muomalalarini aniqlash, shuningdek, bunday xatolar va chalkashliklarning sabablarini aniqlashni ko'zda tutadi.

To'plangan auditorlik dalillari buxgalteriya hisobining yo'lga qo'yilishini va ichki nazorat tizimini o'rganish hamda baholash to'g'risidagi yozuvlar, bayonnomalar, jadvallar va blankalar shaklida auditorning ishchi hujjatlarida aks ettirilishi lozim. Ishchi hujjatlarda auditorlik amallarining rejalashtirilishi va bajarilish natijalarini ham aks ettirish zarur. Auditorlik dalillarini to'plash ketma-ketligi quyidagicha:

1. Auditorlik dalillarini to'plashning maqsadini shakllantirish shartnomaning umumiy audit rejasi va auditorlik tekshiruvlar dasturiga taalluqli maqsadiga bog'liq. Shartnomadan kelib chiqqan holda boshqa maqsadlar ham, jumladan, hisobni tashkil etishning samaradorligini baholash, to'lov layoqati, rentabellik va boshqalarni bashoratlash ham aniqlanishi mumkin.

2. Tanlangan auditorlik amallari № 3 — «Auditni rejalashtirish» nomli AFMS ga muvofiq auditor tomonidan auditorlik tekshiruvi dasturida ko'rsatilishi lozim. Bunda auditorlik amallaridan qaysilarini (nazorat vositalari testi yoki mohiyatan tekshirishlar) va qaysi uchastkalarda qo'llash maqsadga muvofiqligini aniqlash zarur.

Yetarli darajadagi va ishonarli dalillarga ega bo'lish uchun mohiyatan o'tkaziladigan auditorlik amallari va analitik amallardan foydalaniladi. Auditor hisob va hisobotning ma'lum bo'limlarini tekshirishda qo'llaniladigan auditorlik amallarining batafsil bayonini dasturda aks ettirishi zarur. Bunda ayrim muomalalarni tekshirishda

qo'llaniladigan amallar mazmuni aks ettirilgan, oldindan ishlab chiqilgan taxminiy ro'yxatlardan foydalanish mumkin.

3. Auditorlik dalillarini olish usullari (qayta hisoblash, inventarizatsiya, xo'jalik muomalalarini hisobga olish qoidalariga rioya qilinishi, tasdiqlash, og'zaki so'rov, hujjatlarni tekshirish, kuzatib chiqish, analitik amallar) standartda keltirilgan.

Auditor quyidagilarni aniqlaydi: muayyan vaziyatda qanday usullarni qo'llashi; u yoki bu usulni qaysi obyektlarga nisbatan (aktivlar, passivlar, majburiyatlar, subyektlar va hokazo) qo'llash zarurligi auditorlik amallarini qanday ketma-ketlikda bajarishni.

Auditor tomonidan olingan dalillarning yetarliligi va ishonarliligi turli amallar, usullar va zarur dalillarni olish manbalarini muvofiqlashtirish natijasida ta'minlanadi.

4. Auditorlik tekshiruvlari uchun axborotlarni to'plash. Buning uchun audit dasturidagi har bir bo'lim bo'yicha normativ-savolnoma va hisob-hisobot ma'lumotlarining zarur ro'yxati tuziladi. Normativ-savolnoma ma'lumotlar ro'yxati asos sifatida shakllantiriladi. Auditor bu ro'yxatni tekshiruv obyektiga nisbatan aniqlashtiradi. Tekshiruvda ishtirok etadigan xodimlar ushbu ro'yxatdagi hujjatlarning mazmuni bilan tanishtirilgan bo'lishlari lozim. Tekshiruvni boshlashdan oldin hisob-hisobot ma'lumotlari – mijoz-korxonadan talab qilib olinadigan hujjatlar va registrlarning ro'yxatini ham tuzish zarur.

5. Auditorlik amallarni bajarish va audit jarayonida aniqlangan dalillarni bayon qilish. Bu bosqichda auditor auditni rejalashtirish chog'ida belgilangan tanlov hajmidan kelib chiqadi. Aniqlangan tafovutlar ularni aniqlash amallari yoki kodlari va audit jarayonida aniqlangan dalillarning batafsil bayoni ko'rsatilgan holda ishchi hujjatlarda ro'yxatga olinadi. Bayon qilish vaziyatdan kelib chiqqan holda, ixtiyoriy holda bo'lishi yoki maxsus ishlab chiqilgan ishchi hujjatlar shakllarini to'ldirish yo'li bilan amalga oshirilishi mumkin.

6. To'plangan dalillarni baholash deganda ularning audit maqsadiga erishish va ishonchliligini aniqlashdagi rolini belgilash tushuniladi.

Dalillarni baholashda quyidagilarni aniqlash zarur: manbaning mustaqilligi, olingan faktlar va boshqa ma'lumotlardan dalil sifatida foydalanish mumkinligi (ya'ni, buning qonunga zid emasligi);

mazkur dalilning tekshiriladigan obyektga taalluqliligi; tanlash hajmi va metodologiyasi. Shuningdek, mazkur dalilning obyekt bo'yicha to'plangan boshqa dalillar bilan aloqadorligi; ushbu aloqadorlikning ko'lami va tavsifi; olingan dalillarning keyingi audit jarayonida qo'llanilish imkoniyatlari; aniqlangan tafovutlarning jiddiylik darajasi; olingan dalillar to'plamining qaror qabul qilish uchun yetarliligini ham aniqlash zarur.

Xulosa qilib aytganda, auditor moliyaviy hisobotning u yoki bu moddasi bo'yicha jiddiy xatolar yo'qligi haqida ishonch hosil qilishi lozim.

Auditor auditorlik dalillarini to'plashda har xil usullardan foydalanadi. № 50 – «Auditorlik dalillar» nomli AFMSda keltirilgan asosiy usullarning mazmunini ko'rib chiqamiz.

Bular: mijoz-korxonaning arifmetik hisob-kitoblarini tekshirish (qayta hisoblash); inventarizatsiya; ayrim xo'jalik muomalalarini hisobga olish qoidalariga rioya qilinishini tekshirish; tasdiqlash; xo'jalik yurituvchi subyekt va mustaqil (uchinchi) tomonlar xodimlarini og'zaki so'rovdan o'tkazish; hujjatlarni tekshirish; ko'rib chiqish; tahliliy amallar; muqobil balans tuzish kabi usullardir.

Mijoz korxonaning arifmetik hisob-kitoblarini tekshirish (qayta hisoblash) uning mazmuni hujjatlar va buxgalteriya yozuvlarining arifmetik aniqligini tekshirish hamda mustaqil hisob-kitoblarni bajarishdan iborat.

№ 50 – «Auditorlik dalillar» nomli AFMSda qayta hisoblashlar tanlab amalga oshirilishi tavsiya qilingan. Tanlash ko'lami va uning elementlari auditor tomonidan ichki nazorat tizimining ahvolini hisobga olgan holda mustaqil aniqlanadi.

Hujjatni rasmiylashtirishdan hisobot tuzilgunga qadar ma'lumotlarni shakllantirish ustidan o'rnatilgan samarali ichki nazorat tizimi (moddiy javobgar shaxslarni o'zaro qarama-qarshi tekshirish, rahbariyat, bosh buxgalter va buxgalterlar tomonidan nazorat) sodir bo'lishi mumkin bo'lgan arifmetik xatolarni, natijada auditorlik riskni pasaytiradi.

Qo'lda to'lg'azilgan hujjatlar va hisob registrlari (ma'lumotnomalar va hisob-kitoblar, kassa hisobotlari, bo'nak hisobotlari, hisoblashuv-to'lov vedomostlari va boshqalar) qayta hisoblashdan o'tkaziladi.

Agar mijoz-korxonada hisob ishlari kompyuterlashtirilgan bo'lsa, dastlabki hujjatlar va hisob registrlaridagi arifmetik hisoblashlarni tekshirish zarurati oshadi. Bu kompyuter dasturlarini ataylab noto'g'ri tuzish va arifmetik xatolarni kompyuter klaviaturasidan noto'g'ri kiritish bilan bog'liq bo'lishi mumkin. Arifmetik hisob-kitoblarni tekshirish kompyuter dasturiga kiritilgan hisob-kitoblar algoritmini nazorat qilishni taqozo etadi. Agar xo'jalik yurituvchi subyekt buxgalteriya hisobi kompyuterlashtirilgan bo'lsa, hisob-kitoblarni tekshirish ham kompyuterdan foydalangan holda amalga oshiriladi.

Inventarizatsiya-mijoz korxona mol-mulklarining mavjudligi to'g'risida aniq ma'lumot olishga imkon beradi. Bunda barcha mol-mulklar (debitor qarzlar ham) va kreditor qarzlar inventarizatsiya qilinishi zarur.

Xalqaro va Milliy audit standartlariga muvofiq auditorlar o'zlari inventarizatsiya o'tkazishi shart emas, ammo uning o'tkazilishi ustidan nazorat qilishi lozim. Bu butun ichki nazorat tizimi va ayrim nazorat vositalarining ishonchliligini baholashga imkon beradi.

Masalan, mijoz-korxonaning joriy yildagi hisob siyosatida mol-mulklar va majburiyatlarni inventarizatsiya qilish tartibi ko'rsatilmagan bo'lsa, shuningdek, moddiy javobgar shaxslar almashganida ham yillik moliyaviy hisobotni tuzishdan oldin ham inventarizatsiya o'tkazilmagan bo'lsa, bu hol auditorga ichki nazorat tizimining ishonchliligini past deb baholashga asos bo'ladi. Inventarizatsiya jarayonida auditor xo'jalik muomalalarini dastlabki hujjatlarda o'z vaqtida va sifatli rasmiylashtirilishi, moddiy javobgar shaxslar tomonidan moddiy boyliklarning harakati to'g'risidagi hisobotlarni tuzish tartibi va operativ hisob yuritish to'g'risida, korxonaning o'ziga tegishli va komissiyaga qabul qilingan tovarlari hamda materallarining saqlanish tartibi to'g'risida ma'lumot olishi mumkin. Invetarizatsiya o'tkazish jarayonida hisobda aks ettirilmagan faktlar aniqlanishi ham mumkin. Bu holat moddiy boyliklarni saqlash bo'yicha xizmat ko'rsatish, binolarni shartnoma tuzmasdan ijaraga berish va shunga o'xshashlar bilan bog'liq.

Auditor inventarizatsiya o'tkazilishini kuzatishda №19 — «Inventarizatsiyani tashkil etish va o'tkazish tartibi» nomli AFMS va

1054-qaror hamda boshqa me'yoriy hujjatlar talablariga rioya qilinishini tekshiradi.

Inventarizatsiya o'tkazish tartibiga ma'lum talablar qo'yiladi. Masalan, №19 BHMSga muvofiq inventarizatsiya o'tkazish chog'ida komissiya a'zolaridan birortasining ishtirok etmasligi uning natijalarini haqiqiy emas deb hisoblashga asos bo'ladi. Inventarizatsiya jarayonida aniqlangan moddiy boyliklar kamomadi va buzilishining tabiiy kamayish me'yoridan oshgan qismini hisobdan o'chirish uchun taqdim qilingan hujjatlarga, aybdor shaxslarning yo'qligini tasdiqlaydigan tergov yoki sud organlarining qarori yoki yetkazilgan zararni aybdor shaxsdan undirishning rad etilishi, yoki moddiy boyliklarning buzilish faktini tasdiqlovchi texnik nazorat bo'limi yoki tegishli maxsus tashkilotlardan olingan xulosalar ilova qilingan bo'lishi shart.

Hisobot yilida o'tkazilgan inventarizatsiya natijalarining ma'lumotlari korxona tomonidan maxsus dalolatnomalar, qaydnomalar va boshqa tegishli hujjatlarda umumlashtirilishi lozim.

Inventarizatsiyaning o'tkazilishini kuzatish, shuningdek, inventarizatsiya materiallarini tahlil qilish auditorga buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimini tashkil etilishini to'g'ri baholash imkonini beradi.

Alohida xo'jalik muomalalarini hisobga olish qoidalariga rioya qilinishini tekshirish bevosita ushbu ishlarning bajarilish paytida amalga oshiriladigan hisob ishlari ustidan nazorat o'rnatishni nazarda tutadi.

Auditor u yoki bu xo'jalik muomalasining hujjatlar bilan qanday rasmiylashtirilayotganligi hamda bunday faktlarni hisob registrlarida aks ettirishning ketma-ketligi ustidan nazorat o'rnatishni kuzatadi. Bu ichki nazoratning ahvoli kabi, buxgalteriya hisobini yuritish tartibiga rioya qilinishini ham baholashga imkon beradi.

Tasdiqlash auditorlik dalili sifatida hisob-kitob va valuta schyotlaridagi, mol yetkazib beruvchilar, xaridorlar, buyurtmachilar, turli debitorlar va kreditorlar bilan hisob-kitoblar hisobga olinadigan schyotlardagi qoldiqlarning haqqoniyligi to'g'risidagi ma'lumotlarni olish uchun qo'llaniladi.

№ 50 AFMSga muvofiq: «auditorlik tashkiloti pul mablag'lari, hisob-kitoblar, debitorlik va kreditorlik qarzlari hisobga olinadigan

schyotlarning qoldiqlari to‘g‘risidagi ma’lumotlarning haqqoniyligini tasdiqlovchi auditorlik dalillarini mustaqil (uchinchi) tomonlardan yozma ravishda olishi lozim». Hisob-kitob va valuta schyetlaridagi qoldiqlar bank ko‘chirmalari bilan, debitorlik va kreditorlik qarzlarining haqqoniyligi esa taqqoslash dalolatnomalari bilan tasdiqlanadi. Hisob-kitoblarning ahvoli, oldi-sotdi ishlarining shartlarini va shunga o‘xshashlarni tasdiqlovchi zarur ma’lumotlarni olish uchun turli tashkilotlarga so‘rovlar jo‘natiladi.

Ma’lumotlarni tasdiqlash uchun jo‘natiladigan so‘rovlar mijoz korxona rahbariyati nomidan tayyorlanib, unda tasdiqlovchi javobni auditorlik tashkilotiga jo‘natish so‘raladi. Shunday qilib, mijoz-korxona tomonidan ma’lumotni tasdiqlash uchun uchinchi tomonga jo‘natilgan so‘rovning yozma tasdig‘ini auditorlik tashkiloti oladi.

Zarur hollarda auditorlik tashkiloti tasdiqlatish uchun so‘rov jo‘natilgan uchinchi tomon bilan bevosita aloqa o‘rnatishi ham mumkin.

Agar auditorlik tashkiloti salbiy javob olsa yoki umuman javob olmasa, u holda mijoz korxona ma’lumotlarining haqqoniyligini aniqlashtirish uchun qo‘shimcha auditorlik amallarini qo‘llashi zarur.

Xodimlardan og‘zaki so‘rov o‘tkazish – bu mijoz korxona xodimlari yoki uchinchi shaxslardan og‘zaki muloqot va javoblarni baholash yo‘li bilan tasdiqlovchi ma’lumotlarni olish usulidir. Mazkur usul auditorga ichki nazorat tizimini baholash, risk chegaralarini aniqlash va auditorlik tenkshiruvining strategiyasini ishlab chiqish chog‘ida fikr yuritish uchun keng ko‘lamdagi ma’lumotlarni beradi. Mijoz korxona va uchinchi tomon xodimlari hamda rahbariyati orasida so‘rov o‘tkazish auditorlik tekshiruvining barcha bosqichlarida amalga oshirilishi mumkin.

Auditni rejalashtirish bosqichida, xususan, mijoz korxonaning holati va biznesining kelajagi hamda ichki nazoratning tashkil etilishi to‘g‘risida tasavvurga ega bo‘lish zarur. Ushbu maqsadda korxona rahbariyati orasida so‘rov o‘tkazilishi mumkin. Olingan javoblarni tahlil qilish asosida tekshiruv jarayonda keyinchalik bajarilgan auditorlik amallarining natijasida tasdiqlanadigan yoki tasdiqlanmaydigan muayyan jihatlar bo‘yicha auditorda aniq fikr shakllanadi.

Bitta manbadan olingan, ushbu ma'lumotning og'zaki tavsifdaligini e'tiborga olgan holda, auditor qilingan xulosaga tayanishi mumkin emas, ya'ni kushimcha dalillar to'plashi zarur. Auditorlik tekshiruvi jarayonida bevosita ijrochilar (menejerlar, moddiy javobgar shaxslar, buxgalterlar va b.) bilan suhbatlashib, mansab yo'riqnomalarining aniq ijrochilariga yetkazilganligini aniqlashi va shu bilan birga ichki nazoratning ishonchliligi yoki yuzakiligi to'g'risida qo'shimcha dalillar olishi mumkin.

№ 50 — «Auditorlik dalillar» nomli AFMSga muvofiq og'zaki so'rov natijalari bayonnoma yoki qisqacha konspekt ko'rinishida yozib borish zarur bo'lib, unda so'rov o'tkazgan auditorning familiyasi hamda so'ralgan shaxsning familiyasi, ismi-sharifi ko'rsatilgan bo'lishi shart. Og'zaki so'rovlar o'tkazish uchun har xil muammolar (masalan, ayrim muomalalarni uchastkalar, faoliyat turlari yoki bo'linmalar bo'yicha hujjatlar bilan rasmiylashtirish tartibi va hujjatlar aylanishini baholash) bo'yicha anketalar oldindan tayyorlangan bo'lishi mumkin. Auditorlik tashkilotlari savollar ro'yxati bilan standart testlar tayyorlab, unda so'ralgan shaxslarning javoblari ko'rsatiladi.

Javoblarning auditor tomonidan baholanishi so'rov o'tkazish jarayonining muhim qismi bo'lib, og'zaki so'rovlar natijalari bo'yicha tayyorlangan yozma ma'lumot auditorlik tashkilotining boshqa ishchi hujjatlariga qo'shimcha qilinadi.

Hujjatlarni tekshirishda auditor ko'rib chiqayotgan ma'lum hujjatning haqqoniyligiga ishonch hosil qilishi lozim. Ushbu maqsadda buxgalteriya hisobida ma'lum yozuvlarni tanlab olish va xo'jalik faoliyatida sodir bo'lgan faktning hisobda aks ettirilishi kuzatib chiqiladi.

Hujjat bilan ishlashda uning kim tomonidan tuzilganligi muhim ahamiyatga ega. Mijoz korxona tomonidan tayyorlangan va ishlov berilgan hujjatlar ichki hujjatlar hisoblanadi. Auditorlik tashkilotiga qay darajada ishonish bunday hujjatlarni tuzish va ishlov berish ustidan o'rnatilgan mijoz-korxona ichki nazorat vositalarining ishonchliligiga bog'liq.

Uchinchi shaxslar tomonidan tayyorlangan va xo'jalik yurituvchi subyektlarga yuborilgan tashqi hujjatlar ichki hujjatlarga qaraganda ishonchliroq hisoblanadi.

Hujjatlarni tekshirish chog'ida ularning o'z vaqtida va aniq rasmiylashtirilganligi, majburiy rekvizitlarning mavjudligi va to'g'riligini aniqlash ham zarur. Auditorlar hujjatlarni tekshiruvdan o'tkazishda ularning buxgalteriya hisobi registrlariga o'z vaqtida, aniq va to'liq aks ettirilishiga ham e'tibor berishlari kerak.

Kuzatib chiqish – bu sintetik va analitik hisob registrlarida dastlabki hujjatlar ma'lumotlarining aks ettirilishini, ayrim dastlabki hujjatlarni tekshiradigan, yakuniy schyotlar korrespondensiyasini topadigan va xo'jalik faoliyatining tegishli faktlari buxgalteriya hisobida to'g'ri yoki noto'g'ri aks ettirilganligini tekshirish jarayonidir.

Kuzatib chiqish dastlabki hujjatlardan sintetik va analitik hisob registrlariga, bosh daftarga va hisobotlarga tomon, yoki ko'p hollarda uchraydigan, teskari tomon yo'nalishida amalga oshiriladi. Kuzatib chiqish, xususan, mijoz-korxona hujjatlarida aks ettirilgan notipik moddalar va hodisalarni o'rganishga imkon beradi.

Tahliliy amallar deganda auditor tomonidan olingan ma'lumotlarni tahlil qilish va baholash, g'ayrioddiy va buxgalteriya hisobida noto'g'ri aks ettirilgan xo'jalik faoliyati faktlarini aniqlash hamda bunday xatolar va chalkashliklarning sabablarini aniqlash maqsadida tekshirilayotgan xo'jalik yurituvchi subyektning muhim moliyaviy va iqtisodiy ko'rsatkichlarini o'rganish tushuniladi.

Tahliliy amal o'z ichiga quyidagilarni oladi:

– xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisobotlari ko'rsatkichlarini uning rejadagi ko'rsatkichlari bilan solishtirish;

– moliyaviy hisobotlarning amaldagi ko'rsatkichlarini auditorlik tashkiloti tomonidan belgilangan prognoz ko'rsatkichlari bilan solishtirish;

– moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini amaldagi qonunchilik va me'yoriy hujjatlar yoki xo'jalik yurituvchi subyektlarning o'zi tomonidan belgilanadigan me'yoriy hujjatlar bilan solishtirish;

– moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini moliyaviy hisobot tarkibiga kirmaydigan ko'rsatkichlar bilan solishtirish;

– moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarini tarmoqning o'rtacha ma'lumotlari bilan solishtirish;

– moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarining vaqt o'tishi davomida o'zgarishlari va ular bilan bogliq bo'lgan nisbiy koeffitsiyentlar tahlili.

Tahliliy amallarning turi ularni o'tkazish maqsadi, ularni o'tkazish uchun zarur bo'lgan axborotga erishish imkoniyati va unga moslikka, xo'jalik yurituvchi subyektning faoliyat turiga bogliq bo'ladi.

Xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti fakt ko'rsatkichlarini u tomonidan belgilangan reja bilan solishtirishda auditorlik tashkiloti:

– xo'jalik yurituvchi subyekt tomonidan qo'llaniladigan rejalashtirish uslubiyatini baholashi;

– reja ko'rsatkichlariga binoan hisobot davri moliyaviy ko'rsatkichlari mijoz tomonidan o'zgartirilmaganligiga ishonch hosil qilishi kerak.

Moliyaviy hisobotning fakt ko'rsatkichlarini mustaqil belgilangan prognoz ko'rsatkichlar bilan solishtirishda auditorlik tashkiloti o'z taxminlarini shakllangan tamoyillar asosida belgilaydi.

Hisobot va me'yoriy ko'rsatkichlar negizida har xil turdagi koeffitsiyentlar va foizli nisbatlar hisob-kitobi samarali hisoblanadi. Koeffitsiyentlarni tanlash, ularning hisob-kitoblari usullarini va hisob-kitob vaqti davrlarini tanlash me'yoriy hujjatlarga muvofiq ravishda amalga oshiriladi. Ehtimoliy tavakkalchiliklar sohalarini aniqlash usullari:

– joriy davr nisbiy ko'rsatkichlarining tahlili;

– turli davrlarda xo'jalik yurituvchi subyekt uchun hisoblab qo'yilgan nisbiy ko'rsatkichlar o'zgarishining tahlili;

– nisbiy ko'rsatkichlar bir necha turining o'zgarishlarini solishtirish.

Xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti fakt ko'rsatkichlarini tarmoqning o'rtacha ko'rsatkichlari bilan solishtirganda, auditor shu xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatini tahlil qiladi.

Bunda auditor shularni hisobga olishi kerakki, tarmoq ko'rsatkichlari mazkur xo'jalik yurituvchi subyekt ko'rsatkichlari bilan mutanosib bo'lmasligi mumkin, shuningdek xo'jalik yurituvchi subyektlar turli hisob siyosatidan foydalanishi ham mumkin.

Auditor tomonidan xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy hisoboti ma'lumotlarini moliyaviy hisobot tarkibiga kirmaydigan ma'lumotlar (nobuxgalterlik ma'lumotlari) bilan solishtirish usuli

qo'llangan taqdirda, auditor foydalanilayotgan nobuxgalterlik ma'lumotlarining aniqligiga ishonch hosil qilishi lozim.

Hisobotning fakt ko'rsatkichlarini avvalgi davrlar ma'lumotlari bilan solishtirish jarayonida auditorlik tashkiloti auditni rejalashtirish bosqichidayoq ehtimolli tavakkalchiliklar sohalarini belgilab oladi. Ehtimolli tavakkalchiliklar sohalarini aniqlashning keng tarqalgan usullari quyidagilardir:

– buxgalteriya balansi moddalarini solishtirish va ulardagi jiddiy o'zgarishlar tahlili.

Moddalardagi o'zgarishlarni boshqa moddalardan o'zgarishlar bilan solishtirganda o'zgarishlarni tahlil qilish. Mazkur holda ehtimolli tavakkalchilik sohasi, bir ko'rsatkichdagi o'zgarish iqtisodiy tabiatiga ko'ra boshqa ko'rsatkichdagi o'zgarishga muvofiq kelmaganida aniqlanadi.

Tahliliy amallarni qo'llash tahlil etilayotgan ko'rsatkichlar o'rtasidagi sabab-oqibat aloqasining mavjudligiga asoslanadi.

Tahliliy amallarning maqsadlari:

– xo'jalik faoliyatining ehtimolli tavakkalchiliklar sohasini belgilovchi gayrioddiy yoki noto'g'ri aks ettirilgan faktlari va natijalarining mavjudligi yoki mavjud emasligini aniqlash;

– xo'jalik yurituvchi subyekt faoliyatini o'rganish;

– moliyaviy hisobot buzilishi faktlarini aniqlash;

– mufassal auditorlik amallari sonini qisqartirish;

– yuzaga kelgan savollarga javob olish maqsadida testdan o'tkazishni ta'minlash.

Tahliliy amallarni qo'llash:

– auditorga auditni rejalashtirishda mijozni yaxshiroq tushunish va buxgalteriya balanslarini tekshirish orqali auditdagi tavakkalchilik darajasini belgilash imkoniyatini beradi;

– boshqa auditorlik amallari soni va hajmini qisqartirishga imkon beradi.

– auditga audit vaqtida uning asoslangan, e'tiborli fikrini shakllantirishga yordam beradi.

– qo'shimcha auditorlik amallarini talab etuvchi tekshiruv sohalari aniqlab berishi mumkin bo'lgan moliyaviy muammolarning mavjudligini uzil-kesil tekshirish vazifasini bajaradi.

Tahliliy amallar auditning butun jarayoni davomida bajariladi.

Tahliliy amalning bajarilishi quyidagilardan tarkib topadi:

– amallar maqsadini belgilash;

– amallar turini tanlash;

– amallarni bajarish.

Bajarilgan amallarni tahlil etish.

Tahliliy amallarni bajarish bosqichida auditor quyidagilardan tanlab foydalanadi:

– oddiy solishtirish;

– hisobot davrida biror-bir ko'rsatkichning o'zgarish tamoyillarini va ularning kelgusi yoki o'tgan davrlardagi tarqalishini aniqlash;

– biror-bir ko'rsatkichlar o'rtasida miqdoriy o'zaro aloqadorliklarni kelgusi yoki o'tgan davrlarda ularning qiymatlarini hisoblab chiqish maqsadida aniqlash.

Tahliliy amallar yig'ma moliyaviy hisobotga ham, alohida balansga ajratilgan tarkibiy bo'linmalarga ham qo'llanishi mumkin.

Tahliliy amallar natijalarining ishonchliligi auditor tomonidan aniqlanmaganlik tavakkalchiligi, ichki xo'jalik tavakkalchiligi va nazorat vositalari tavakkalchiligi darajasining to'gri baholanishiga bogliq.

13.5. Operatsion audit natijalarini umumlashtirish va hisobotda aks ettirish tartibi

Ma'lumki, operatsion audit hamisha buxgalteriya hisobi uslubiyatidan kelib chiqadi. Bu tekshirishning asosiy maqsadi, asosiy mazmuni va yakuni balans va umuman buxgalteriya hisobotini tasdiqlash yoki uning to'g'riligini isbotlashdan iborat. Lekin hozirgi buxgalteriya hisoboti sanab o'tilgan foydalanuvchilar (avvalo investorlar)ga mo'ljallanganmi, u amalda bunday xatar darajasini kamaytira oladimi?

Ko'p sonli tadqiqotlar shuni ko'rsatmoqdaki, bu vazifa O'zbekistonda to'la-to'kis hal qilinmagan. Buxgalteriya hisobotini izchil o'rganish bizning vazifamizga kirmaydi; biroq tadqiqot mavzusidan kelib chiqilsa, buning auditorlar uchun muhim bo'lgan ko'p jihatlari hozirgi buxgalteriya hisobi chindan ham bozor talab qilayotganidek, avvalo investorlar uchun mo'ljallanganini aniqlashdan iborat. Bu oson ish emas.

Hisob tizimi o‘z iqtisodiy subyektiga nisbatan ishlab turgan korxona konsepsiyasini qo‘llanish mumkinligiga qaratilgan. Auditor ham tekshirilayotgan xo‘jalik tizimi bilan uning bozordagi o‘rnini saqlab qolish ehtimoliga baho berishi zarur. Aks holda hisobning tugatish konsepsiyasini qo‘llash zarur, bunda barcha aktivlarga ularning korxona ishlab chiqarish tsiklidagi qiymati nuqtayi nazaridan emas, balki erkin bozordagi xarid qiymati nuqtayi nazaridan qaraladi: ma’lum xarajatlarni, kelgusi davr daromadlarini, moliyaviy natijalarini aks ettirishga yondoshuvi o‘zgaradi.

Operatsion auditda dalillarning qanchalik yetarli va ishonchliligiga qarab auditor tekshirishning so‘nggi bosqichida auditorlik xulosasini tayyorlaydi va taqdim etadi. Bu esa audit jarayonining muhim bosqichi hisoblanadi, chunki aynan xulosada auditor bajargan ishlarini va qanday natija olganligini bayon qiladi. Shuning uchun foydalanuvchi nuqtayi nazaridan auditorlik xulosasi audit faoliyatining mahsuli, deb qaraladi.

Audit standartlarida ko‘rsatilishicha, har safar moliyaviy hisobot bilan bog‘liq ishlarni amalga oshirganda auditorlik firmasi tomonidan xulosa berilishi kerak.

Agarda firma o‘z mijozlariga moliyaviy hisobotni tayyorlashda ko‘maklashsa va audit o‘tkazmasa, unda hisobot tayyorlanganligi haqida xulosalar yoki umumiy kuzatish olib borilganligi haqida ma’lumotnoma berishi mumkin.

Auditorlik xulosasi tuzishda qo‘yiladigan asosiy talablar umumiy andozalarda keltirilgan. Bu haqda oldingi bobda fikrlar berilgan. Asosan, bu oxirgi andozalarga taalluqli. Umuman auditorlik xulosalari shakli jihatdan bir xil bo‘lishi kerak. Bu auditorlik xulosasidan foydalanuvchilar uchun zarur, negaki auditorlar o‘z xulosalarini asar sifatida keltirganlarida, uni tushunish birmuncha murakkab bo‘lar edi. Shu sababli kasbiy auditorlik andozalarida moliyaviy hisobotni kuzatib boruvchi auditorlik xulosalarining turlari keltirilgan.

Ma’lumki, rejali iqtisodiyot davrida nazorat-taftish boshqarmalarining ish sifati mezoni bo‘lib, taftishlar davomida aniqlangan kamomadlarni aybdorlar tomonidan to‘lanish darajasi hisoblangan. Bu ko‘rsatkich bevosita taftishning obyektivligi, taftish apparatining maqsadga intilishi va prinsipialligiga bog‘liq bo‘lgan.

Ammo shuni qayd etish kerakki, umumiy talqin bo'yicha iqtisodiy samara bu ijtimoiy xarajatlar va olinadigan naf o'rtasidagi bog'liqlikni aks ettiradi. Ko'rinib turibdiki, boshqaruvdek ko'p qirrali faoliyatda auditning iqtisodiy samarasini aniqlashga umumiy tushunchalarda baho berish mushkul, chunki har doim ham audit natijalari miqdoriy baholashga moyil emas. Albatta, profilaktika, noqonuniy ishlar, ko'zbo'yamachiliklarni har doim ham o'lchab bo'lmaydi.

Yuqorida aytib o'tilgandek, audit umumiy qabul qilingan buxgalteriya qoidalariga asosan o'tkaziladi. Bu esa obyektiv xulosa berish uchun keng qamrovli mezon hisoblanadi. Auditning maqsadi ham taqdim etilgan moliyaviy hisobotni qay darajada buxgalteriya qoidalaridan chetlanish mezonini aniqlashga qaratilgan. Auditorlik xulosasida ham, albatta, bu mezon qay darajada ekanligi keltiriladi.

Rivojlangan mamlakatlar tajribasiga qaraganda, 90% auditorlik natijalari qo'shimcha tushuntirishsiz shartsiz auditorlik xulosalari bilan rasmiylashtiriladi. Shu sababli bu xulosalar ustida batafsil to'xtalamiz.

Bizning fikrimizcha, quyidagi shartlar bajarilgandagina bunday standart xulosalar berilishi mumkin:

1) jami hisobot shakllari belgilangan tartibda tuzilgan va moliyaviy hisobotga kiritilgan bo'lsa;

2) audit jarayonida umumiy qabul qilingan andozalarga barcha jabhalarda rioya qilingan bo'lsa;

3) yetarli darajada isbot va dalillar to'plangan hamda auditor o'z vazifasini to'liq bajarganligi haqida ishonch hosil qilsa;

4) moliyaviy hisobot umumiy qabul qilingan buxgalteriya asoslariga amal qilgan holda taqdim etilgan bo'lsa;

5) alohida yoritib ko'rsatish yoki sharh berish kerak bo'lgan holatlar aniqlanmagan bo'lsa;

6) moliyaviy hisobotga yetarli darajada tushuntirishlar va ilovalar qilingan bo'lsa.

Operatsion audit natijalarini ma'lum qilish auditning umumiy qabul qilingan andozalarida o'z aksini topgan. Albatta, bu xulosalar shartli auditorlik xulosalari bo'lishi mumkin.

Hisobotning mazmunidan qat'i nazar 9 ta bo'g'in o'zgarishsiz qoladi.

Ular quyidagilardir:

1. Auditorlik tashkilotining nomi va manzili.

O'zbekiston Respublikasi qonunchiligida auditorlik tashkiloti Adliya Vazirligidan ro'yxatga olinishi uchun qat'iy ofisi joylashgan manzil va ofisda ish sharoitlari mavjudligi haqida ma'lumotnoma berishi kerak. Bu yuridik manzil kerakli hujjatlarda aks ettiriladi va doimo auditorlik firmasini qidirib topish mumkin.

2. Hisobotning nomlanishi. Audit andozalari qo'ygan talabga ko'ra auditorlik xulosasi, albatta, nomlanishi va nomlanishda «mustaqil» yoki «xolis« degan so'z bo'lishi shart. Masalan, «Mustaqil auditorlar xulosasi» yoki «xolis buxgalter fikri». Bu talab foydalanuvchilarga audit hamma jabhalari bo'yicha obyektiv o'tkazilganligini ko'rsatib turadi.

3. Hisobotni oluvchilar. Hisobotni oluvchi kompaniya, uning aksionerlari yoki direktorlar kengashi bo'lishi mumkin. Umuman olganda hisobotni oluvchilar aksionerlar bo'lmog'i lozim, chunki audit kompaniyaga ham, uning direktorlar kengashiga ham tobe emas.

4. Kirish. 1-xat boshidan 2-xat boshigacha bo'lgan matn. Bu qismda uchta funksiya bajariladi: birinchidan, auditorlik firmasi tomonidan audit o'tkazganligi qayd etiladi. Negaki bajarilgan ish bu umumiy kuzatish yoki tasdiqlash xizmatlari emasligini ko'rsatish kerak. Ikkinchidan, bu yerda auditdan o'tkazilgan hisobotlar sanab o'tilgan va bu hisobotlarni qaysi sanaga tuzilganligi keltirilgan. Uchinchidan, bu yerda moliyaviy hisobot uchun javobgarlik ma'muriyat zimmasida ekanligi, auditorlar esa faqat hisobot yuzasidagi fikrlari uchun javobgarligi keltirilgan. Bu jumlalarni yozishdan maqsad, zarur buxgalteriya asoslarini tanlashda va bu asoslar bo'yicha qarorlar qabul qilishda kompaniya ma'muriyatining javobgar ekanligini ko'rsatishdir. Bundan tashqari, bu jumla kompaniya ma'muriyati va auditorlar o'rtasidagi vazifalarni aniqlashtirib beradi.

5. Chegara. 2-xat boshidan 3-xat boshigacha bo'lgan matn. Bu yerda audit davomida auditorning bajargan ishlari keltirilgan. Avvalambor, bu matnda auditor umumiy qabul qilingan andozalarga asoslanib, ish ko'rilganligi qayd etilgan. So'ng auditning asosiy jihatlari ko'rsatilgan.

Bu abzasda o'tkazilgan audit chegaralari yoritilib, unda hisobot muhim xatodan holi bo'lishiga yetarli darajada ishonch hosil qilish auditning maqsadi ekanligi ko'rsatilgan. «Muhim» degan so'zning ko'rsatilishi auditor faqat muhim, ahamiyatli xatolarni ko'rsatishga javobgarligini anglatadi. «Yetarli darajada ishonch» degan so'zlar auditorni mutlaq xatolarni aniqlab topadi, degan ma'noni anglash xato ekanligini ko'rsatib, ahamiyatli xatolar, me'yorlardan chetlash ehtimoli bo'lishi mumkinligidan dalolat beradi. Boshqacha aytganda, audit yuqori darajada ishonchni ta'minlaydi, lekin mutlaq kafolat bermaydi.

Abzasning qolgan qismida yig'ilgan auditorlik dalillari haqida fikr boradi. Auditor yig'gan ma'lumotlar fikr berish uchun etarli ekanligini va dalillarni yig'ish tanlab olish yo'li bilan o'tkazilganligini qayd etadi. Agar kirish qismida auditor moliyaviy hisobotni tayyorlash va mazmuni uchun ma'muriyat javob berishini tasdiqlagan bo'lsa, bu abzasda u qo'llanilgan buxgalteriya asoslari va taqdim qilish tartibining baholanganligini bildiradi. Yuqoridagilar asosida audit davomida fikr berish uchun yetarli muolajalar qilinganligidan dalolat berish ta'kidlanadi.

6. Fikr – 3-xat boshidan 4-xat boshigacha bo'lgan matn. Qo'shimcha tushuntirish berilmagan shartsiz xulosaning so'nggi qismida auditorning xulosasi keltiriladi. Bu qism shunchalik muhimki, ko'pincha auditorlik xulosasi «auditor fikri» deb yuritiladi. Umuman «bizning fikrimizcha» degan so'zlar mutlaq ishonch hosil qilish mumkinligini rad etadi, ya'ni xulosalar mutaxassisning fikrlashi mahsuli ekanligidan dalolat beradi. Bundan tashqari, auditdan o'tgan hisobotda doimo ma'lumot tavakkalchiligi mavjud ekanligini qayd etish kerak.

Fikrni ma'lum qilish abzasi birinchi va to'rtinchi umumiy qabul qilingan audit andozalari bilan bevosita bog'liq. Auditorning oldiga qo'yilayotgan talab shundan iboratki, u moliyaviy hisobot bo'yicha to'la fikr berishi va tekshirilayotgan kompaniya umumiy qabul qilingan buxgalteriya asoslariga rioya qilishini aniqlashi kerak.

Auditorlik xulosasining ziddiyatli tomonlaridan biri – bu «to'g'ri aks ettirgan» degan so'zlardir. Agar kompaniya umumiy qabul qilingan buxgalteriya uslublariga to'la rioya qilgan bo'lsa, uning moliyaviy hisoboti har doim ham to'g'ri, haqqoniy bo'ladimi yoki

bu so‘zlar ko‘proq va chuqurroq ma’noni anglatadimi? Shuni qayd etish kerakki, rivojlangan mamlakatlarda audit natijalari bo‘yicha sudlashilganda sudlar ko‘pincha auditorlarni umumiy qabul qilingan buxgalteriya uslublaridan chuqurroq tekshirish olib borishadi, degan xulosaga keladi. Ko‘pchilik auditorlar esa moliyaviy hisobot umumiy qabul qilingan buxgalteriya uslublariga mos bo‘lsa, u korxona ish faoliyatini to‘g‘ri aks ettiradi, deb hisoblashadi. Ma’lumotda xato yo‘qligiga ishonch hosil qilish uchun, bizning fikrimizcha, chuqurroq xo‘jalik muomalalarini tekshirish, uning mazmuniga e’tibor berish kerak, deb hisoblaymiz.

7. Auditorlik tashkilotining nomi va xolis auditorlar imzosi. Bu yerda auditorlik tashkilotining nomini keltirish muhimdir, chunki audit uchun kasbiy va yuridik javobgarlik auditorlik firmasi zimmasidadir.

8. Audit xulosasi imzolangan sana.

9. Obyektda audit tugatilgan sana ko‘p hollarda ma’lum bir kun bo‘ladi. Bu sananing muhimligi shundaki, shu kungacha auditor javobgar bo‘ladi.

Shunday qilib, audit natijasi bo‘yicha beriladigan xulosaning qismlarini bo‘g‘inlarga ajratib, tahlil qilishni va qisqa shaklda katta mazmun berishni audit natijalari bo‘yicha to‘la hisobotni oshkor etib bo‘lmasligi, ya’ni audit ma’lumotlarining konfidensialligi taqozo etadi.

O‘zbekiston iqtisodining hisob va hisobot tizimida, auditorlik faoliyatida, hozirgi kunda yuqorida keltirilgan takliflar asosida ish yuritish va xulosa tayyorlash o‘ta muhim, deb hisoblaymiz.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR

1. O'zbekiston Respublikasi Konstitutsiyasi. – T.: 2003.

2. O'zbekiston Respublikasi «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni. (yangi tahrir) – T.: 2000.

3. O'zbekiston Respublikasi «Buxgalteriya hisobi to'g'risida»gi qonuni. – T.: 1996.

4. «Tadbirkorlik subyektlarini tekshirishni yanada qisqartirish va uning tizimini takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2005-yil 5-oktabrdagi PF-3665-son Farmoni. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami. 2005-yil, oktabr. 40-son.

5. «Bozor islohotlarini chuqurlashtirish va iqtisodiyotni yanada erkinlashtirish sohasidagi ustuvor yo'nalishlar amalga oshirilishini jadallashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2005-yil 14-iyundagi PF-3618-son Farmoni. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami. 2005-yil, iyun, 23–24-son.

6. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «Tadbirkorlik subyektlarini huquqiy himoya qilish tizimini yanada takomillashtirish chora-tadbirlari to'g'risida» gi Farmoni. 2005-yil 14-iyun.

7. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «O'zbekiston Respublikasining 2008-yilgi asosiy makroiqtisodiy ko'rsatkichlari prognozi va Davlat budjeti parametrlari to'g'risida»gi Qarori.

8. «O'zbekiston Respublikasi hukumatining ayrim qarorlariga o'zgartirishlar kiritish, shuningdek ba'zilarini o'z kuchini yo'qotgan deb hisoblash to'g'risida (O'zbekiston Respublikasi Prezidentining «Respublika komissiyalari va kengashlari faoliyatini tartibga solish to'g'risida»gi 2005-yil 6-noyabrdagi PF-3675-son Farmoni) «O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2006-yil 4-yanvardagi 2-son qarori. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami. 2006-yil yanvar, 1-son.

9. «Auditorlik faoliyatini takomillashtirish va auditorlik tekshirishlarning ahamiyatini oshirish to'g'risida»gi O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mahkamasining 2000-yil 22-sentabrdagi 365-sonli qarori.

10. *Karimov I.A.* «Erishilgan yutuqlarni mustahkamlab, yangi marralar sari izchil harakat qilishimiz lozim». O'zbekiston Respublikasi Vazirlar Mah-

kamasining 2008-yilda mamlakatimizni ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirish yakunlari va 2009-yilda iqtisodiy islohotlarni chuqurlashtirishning muhim ustuvor yo'nalishlariga bag'ishlangan majlisdagi ma'ruza. Xalq so'zi. 2009-yil 13-fevral.

11. *Karimov I.A.* «Jahon moliyaviy-iqtisodiy inqirozi O'zbekiston sharoitida uni bartaraf etishning yo'llari va choralari». – T.: O'zbekiston. 2009.

12. *Karimov I.A.* «O'zbekiston demokratik taraqqiyotining yangi bosqichida» – T.: O'zbekiston. 2005.

13. *Karimov I.A.* «Bizning bosh maqsadimiz jamiyatni demokratlashtirish va yangilash, mamlakatni modernizatsiya va isloh etishdir». – T.: O'zbekiston. 2005.

14. *Karimov I.A.* «Biz tanlagan yo'l – demokratik taraqqiyot va ma'muriy dunyo bilan hamkorlik yo'li». – T.: O'zbekiston. 2003.

15. «Auditor malaka sertifikatini berish tartibi to'g'risidagi nizomga o'zgartirish va qo'shimchalar kiritish haqida». O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirining 2005-yil 23-sentabrdagi 93-son buyrug'i. (O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligi tomonidan 2005-yil 18-oktabrda 977-2-son bilan davlat ro'yxatiga olingan). O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami. 2005-yil oktabr, 41–42-son.

16. O'zbekiston auditorlarining kasbga doir Kodeksi. O'zbekiston buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasining 2005-yil 26 avgustdagi 4-son va O'zbekiston Auditorlar palatasining 2005-yil 25-iyundagi 3-son qarori bilan tasdiqlangan.

17. O'zbekiston Respublikasi Auditorlik faoliyatining milliy standartlari. O'zbekiston Respublikasi Adliya vazirligida ro'yxatga olingan. 1999–2005.

18. Международный стандарт аудита. Учебное пособие. – Т.: ЮСАИД, 2003.

19. Audit. Darslik. 1–2-jild. M.M. Tulaxodjayeva va Sh.I. Ilxomovlarning umumiy tahriri ostida. Mualliflar jamoasi. Toshkent. Norma, 2008.

20. *Abdullayev A., Abduvahobov O., Qayumov I.* Audit asoslari. Darslik. – T.: 2003.

21. *Do'smuratov R.D.* Audit asoslari. Darslik. – T.: 2003.

22. *Musayev H.N.* Audit. Darslik. – T.: 2003.

23. *Подольский В.И.* Аудит: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2009.

24. Аудит: Учебник. Н.В. Парушина, С.П. Сурова. – М.: ID. «Forum»– Infra – М.: 2008.

25. *Суйтс В.П.* и др. Аудит: Общий, банковский, страховой. Учебник для вузов. – М.: Инфра. – М.: 2005.

26. *Шеремет А.Д., Суйтс В.П.* Аудит: Учебник. – М.: Инфра. – М.: 2008.

27. Auditorlar uchun qo'llanma. – T.: O'BAMA, 2007.

28. Audit. O'quv qo'llanma. I-tom. M. Tulaxodjayeva va F. G'ulomovalarning umumiy tahriri ostida. – T.: TDIU va O'BAMA, 2004.

29. *Тулаходжаева М.М., Илхомов Ш.И.* Аудит: ситуации, примеры, тесты. Учебное пособие. – Т.: TGEU, 2004.

30. Международные стандарты аудита. Учебное пособие. – Т.: ЮСАИД, 2003.

31. *Танков В.А.* Основы аудита: вопросы и ответы. – М.: «Юриспруденция, 2006.

32. *И.П. Суйтс, И.А. Ситникова.* Аудит. Учебное пособие. – М.: Кнорус, 2008.

33. *Макоев О.С.* Контроль и ревизия. – М.: ЮНИТИ, 2006.

34. *Гаврилова С.С.* Аудит. – М.: Вектор, 2006.

35. *Лаиропова А.Д.* Практикум по аудиту. Учебное пособие. – М.: Проспект, 2005.

36. *Подольский Б.И., Савин А.А.* Задачник по аудиту. Учебное пособие. – М.: Академия, 2008.

37. *Ситнов А.А.* Международные стандарты аудита: учебно-практическое пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.

38. *Соколова Е.С.* Аудит: Учебное пособие. Е.С. Соколова. – М.: Московский Государственный университет экономики, статистики информатики, 2004.

39. Аудиторский словарь: Под. ред. В.Я. Сокова. – М.: Финансы и статистика, 2003.

40. *Панкова С.В.* Международные стандарты аудита. Учебное пособие. – М.: Экономист, 2003.

41. *Пупко Г.М.* Аудит и ревизия: Учебное пособие. – Мн.: Интерпрессервис, 2003.

42. *Суйтс А.В.* Аудит. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика. 2003.

43. *Адамс Р.* Основы аудита. Пер. с англ. Под ред. проф. Я.Б. Соколова.– М.: Аудит, ЮНИТИ, 2003.

44. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит: Пер. с англ. гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: ФиС, 2003.

45. *Дефиз Ф.Л., Дженик Г.Р.* и др. Аудит. Монтмери. Пер. с англ. С.М. Бичковой. под ред. Проф. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002.

46. *Hamdamov B.Q.* Audit iqtisodi. Monografiya. – T.: 2005.

47. *Ilxamov Sh.I.* Организация системы внутреннего контроля на предприятиях. Экономика и финансы. // – М.: Агенство научной печати. 2008. № 7.

48. *Ilhomov Sh.I.*. Ichki nazorat tizimini takomillashtirish // J.: O'zbekiston iqtisodiy axborotnomasi. 2008-yil. 9–10-son.

49. *Do'smuratov R.* Auditni rejalashtirishning muhim bosqichi. // O'zbekiston iqtisodiy axborotnomasi. 2003-yil. 3-son 29–31-betlar.

50. *Do'smuratov R.* Auditorlik faoliyati evolyutsiyasi. // J.: Bozor, pul va kredit. 2003-yil. 3-son 32–35-betlar.

51. *Ilhomov Sh.I., Tulaxodjayeva M.M.* Aylanmadan tashqari aktivlarga yo'naltirilgan investitsiyalarning auditorlik tekshiruvi uslubiyati. // J.: Iqtisodiyot va ta'lim. 2003-yil. 4-son 106–109-betlar.

52. *Суглобов А.Е.* Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок. // Ж.: Аудит. – М.: 2006. № 1.

53. Утвержден новый порядок конкурсов на обязательный аудит. По материалам интерфакс. // Ж.: Аудит. – М.: 2006. № 1.

54. *Ilxamov Sh.I.* Порядок оценки системы внутреннего контроля. Двадцать вторые международные Плехановские чтения. Тезиси докладов. REA им. Г.В. Плеханова. – М.: 2009 г. 10 апреля.

55. *Скобара В.В.* Аудит: методология и организация. Монография. – М.: Дело и сервис, 2000.

56. *Jo'rayev O.N.* Moliyaviy investitsiyalar va ulardan olinadigan moliyaviy natijalarning buxgalteriya hisobi va auditini takomillashtirish. Nomzodlik dissertatsiyasi.– T.: O'BMA, 2005.

57. *Ilhomov Sh.I.* Investitsiya faoliyatida buxgalteriya hisobi va audit. Nomzodlik dissertatsiyasi. – T.: O'BMA, 2005.

58. *Ilxamov Sh.I.* Xarid qilish davrining ichki nazorat vositalarini o'rganish. Iqtisodiyotni erkinlashtirish va modernizatsiyalash sharoitida iqtisodiyot tarmoqlarini barqaror rivojlantirish: yutuqlar, muammolar va rivojlanish istiqbollari. Respublika ilmiy-amaliy anjumani tezislari to'plami. 2009-yil yanvar. 79–80-betlar.

59. *Ilxomov Sh.I., Jurayev O.N.* Ichki nazorat tizimini baholash usullari. Buxgalteriya hisobi, iqtisodiy tahlil va auditning nazariy va metodologik muammolari. Xalqaro ilmiy-amaliy konferensiya materiallari. II-kitob. Samarqand, 2009-yil 17-fevral. 150–152-betlar.

60. *Ilxomov Sh.I., Karimova D.* Moliyaviy investitsiyalarning auditorlik tekshiruvi xususiyatlari. // Hozirgi sharoitda buxgalteriya hisobi, tahlil va auditning uslubiyati va usullarini takomillashtirish. Respublika ilmiy-amaliy anjuman materiallari. – T.: TDIU, 2004, 44-b.

61. *Тулаходжаева М.М.* Письмо, представленное руководством хозяйствующего субъекта – клиента. Hozirgi sharoitda buxgalteriya hisobi, tahlil va auditning uslubiyati va usullarini takomillashtirish. Respublika ilmiy-amaliy anjuman materiallari. – T.: TDIU, 2004, 4–6-betlar.

62. Iqtisodiy islohotlarni chuqurlashtirish sharoitida iqtisodiyot tarmoqlarini modernizatsiya qilish va tarkibiy o'zgarishlarni amalga oshirish. Yosh olimlarning ilmiy-amaliy anjumani. – T.: TDIU, 2009-yil.

63. «Xalq so'zi» gazetasi.

64. Ma'rifat. – T.: Xalq ziyolilari gazetasi.

65. Soliq va bojxona xabarlari. – T.: Moliyaviy-iqtisodiy gazeta.

66. O'zbekiston iqtisodiy axborotnomasi. – T.: Ilmiy-amaliy iqtisodiy jurnal.

67. Bozor, pul va kredit. – T.: Bank xodimlari va ishbilarmonlar jurnali.

68. Iqtisodiyot va ta'lim. Ilmiy jurnal. – T.: Toshkent Davlat iqtisodiyot universiteti.

69. O'zbekiston ijtimoiy-iqtisodiy rivojlanishining 2008-yildagi asosiy ko'rsatkichlari. – T.: 2009.

70. O'zbekiston ijtimoiy-iqtisodiy rivojlanishining 2007-yildagi asosiy ko'rsatkichlari. – T.: 2008.

71. O'zbekiston ijtimoiy-iqtisodiy rivojlanishining 2006-yildagi asosiy ko'rsatkichlari. – T.: 2007.

www.cer.uz – (центр экономического исследования).

www.nao.gov.uk – (UK National Audit Office).

www.gov.uz – (новости правительства Узбекистана).

PS «Norma».

IPS «Pravo».

MUNDARIJA

Kirish.....3

1-mavzu. **O'zbekiston Respublikasining moliyaviy nazorat tizimi va unda auditning tutgan o'rni**

1.1. O'zbekiston Respublikasida moliyaviy nazoratning tashkiliy asoslari.....5
1.2. Davlat moliyaviy nazoratining turlari va uning umumiy asosiy faoliyati.....9
1.3. Davlat sektorida ichki nazorat xizmati faoliyatining tajribasi va ichki auditning yanada rivojlanishining nazariy asoslari.....14

2-mavzu. **Asosiy vositalar harakati bilan bog'liq muomalalar auditi uslubiy muammolari**

2.1. Asosiy vositalar auditini tashkil etish va o'tkazish ketma-ketligi....25
2.2. Asosiy vositalar auditining ma'lumot manbalari.....28
2.3. Asosiy vositalarning mavjudligi va saqlanishini tekshirish.....34
2.4. Asosiy vositalarga eskirish (amortizatsiya) to'g'ri hisoblanishini tekshirish.....36
2.5. Asosiy vositalarning harakati bilan bog'liq muomalalar auditi.....39
2.6. Lizing munosabatlari va ijara majburiyatlari auditi.....42
2.7. Asosiy vositalarni ta'mirlash xarajatlari auditi.....46

3-mavzu. **Nomoddiy aktivlar harakati bilan bog'liq muomalalar auditi uslubiy muammolari**

3.1. Nomoddiy aktivlar auditini tashkil etish va o'tkazish tartibi.....50
3.2. Nomoddiy aktivlar harakati bilan bo g'liq muomalalar auditi.....54
3.3. Nomoddiy aktivlarga amortizatsiya hisoblash va hisobda aks ettirishning to'g'riligini tekshirish.....57
3.4. Nomoddiy aktivlar auditining natijalarini umumlashtirish.....59

4-mavzu. **Moliyaviy investitsiyalar auditi**

4.1. Moliyaviy investitsiyalar auditining xususiyatlari, maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari.....62

4.2. Moliyaviy investitsiyalarni inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi.....67
4.3. Ativlarini moliyaviy investitsiyalar tarkibiga kiritilishining to'g'riligini tekshirish.....72
4.4. Moliyaviy investitsiyalar harakati bilan bog'liq muomalalarning hujjatlarda rasmiylashtirilishini tekshirish.....76
4.5. Moliyaviy investitsiyalar bo'yicha moliyaviy natijalarni tekshirish.....80

5-mavzu. Tovar-moddiy zaxiralari harakati bilan bog'liq muomalalar auditining uslubiy muammolari

5.1. Tovar-moddiy zaxiralari auditining maqsadi, vazifalari, ma'lumot manbalari va tekshiruv o'tkazish tartibi.....85
5.2. Tovar-moddiy zaxiralari bilan bog'liq boshqa muomalalar auditi.....88
5.3. Tovar-moddiy zaxiralarni inventarizatsiyadan o'tkazish tartibi, sifati va to'liqligini tekshirish.....92

6-mavzu. Mahsulot (ish, xizmat)lar ishlab chiqarish, tannarx hisoblash va sotish bilan bog'liq muomalalar auditining uslubiy muammolari

6.1. Ishlab chiqarish xarajatlari auditining maqsadi, me'yoriy asoslari va xususiyatlari. Auditining rejasi va dasturini tuzish.....97
6.2. Mahsulot tannarxiga kiritiladigan xarajatlar auditi.....102
6.3. Davr xarajatlari auditi.....105

7-mavzu. Xodimlar bilan mehnatga haq to'lash bo'yicha muomalalari auditining uslubi

7.1. Auditning maqsadi, ma'lumot manbalari. Buxgalteriya hisobi va ichki nazorat tizimi holatini tekshirish.....107
7.2. Mehnatga haq to'lash bo'yicha hisob-kitoblar auditini tashkil etish.....113
7.3. Xodimlar bilan ish haqi bo'yicha hisob-kitoblar auditining uslubi.....115

8-mavzu. Pul mablag'lari harakati bilan bog'liq muomalalar auditining uslubi

8.1. Auditning maqsadi, vazifalari va ma'lumot manbalari.....122
8.2. Kassa, kassa muomalalari va pul hujjatlari auditi.....126
8.3. Bankdagi schyotlarga doir muomalalar auditi.....130

8.4. Valuta schyotlariga doir muomalalar auditi.....133

9-mavzu. Hisob-kitob, kredit muomalalari va boshqa qarzlar auditi

9.1. Hisob-kitob, kredit va boshqa qarzlar bo'yicha muomalalar auditining uslubi.....137
9.2. Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitob muomalalari auditi.....141
9.3. Mol yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblar auditi.....144
9.4. Xaridor va buyurtmachilar bilan hisob-kitoblar auditi.....148
9.5. Turli debitor va kreditorlar bilan hisob-kitoblar auditi.....151
9.6. Budjet bilan hisob-kitoblar auditi.....154
9.7. Bank kreditlari va bankdan tashqari olingan qarzlar bo'yicha hisob-kitoblar auditi.....157

10-mavzu. Korxona ustav, qo'shilgan va rezerv kapitallari auditining uslubiy muammolari

10.1. Auditning maqsadi va ma'lumot manbalari.....163
10.2. Auditining rejasi va dasturini tayyorlash.....166
10.3. Ustav kapitali (fondi) auditi.....171
10.4. Qo'shilgan kapital auditi.....174
10.5. Zaxira kapitali auditi.....177

11-mavzu. Moliyaviy natijalar auditi uslubiyotining muammolari

11.1. Moliyaviy natijalar auditining maqsadi va ma'lumot manbalari.....179
11.2. Ichki nazorat tizimini baholash, auditning rejasi va dasturini tuzish.....183
11.3. Buxgalteriya hisobi schyotlaridagi yozuvlarning asoslanganligini tekshirish.....186
11.4. Subyektning moliyaviy hisobotini o'rganish va u belgilangan muddatlarda topshirilishi ta'minlanishini tekshirish.....189
11.5. Balans to'g'ri tuzilganligini tekshirish.....193

12-mavzu. Auditorlik tekshiruvi natijalari bo'yicha auditorlik hisoboti va xulosasini tayyorlash

12.1. Audit natijalarini umumlashtirish.....199
12.2. Auditorlik hisoboti va uni tuzish tartibi.....203
12.3. Auditorlik xulosasi va uni tuzish tartibi.....207

13-mavzu. Operatsion audit asoslari

13.1. Operatsion audit haqida tushuncha va uni tashkil etishning huquqiy asoslari hamda nazariy jihatlari.....217
13.2. Operatsion audit natijalarini umumlashtirishning ahamiyati va zarurligi 223
13.3 Operatsion audit ishlarini tashkil etish tartibi va o'tkazish ketma-ketligi.....230
13.4. Operatsion auditni o'tkazish tartibi.....236
13.5. Operatsion audit natijalarini umumlashtirish va hisobotda aks ettirish tartibi.....249
Foydalanilgan adabiyotlar.....255

Ozod Masharipov
Shavkat Islomovich Ixomov

AMALIY AUDIT

Oliy o'quv yurtlarining talabalari uchun o'quv qo'llanma

Muharrir ***Xudoyberdi Po'latxo'jayev***
Badiiy muharrir ***Sardor Kurbanov***
Texnik muharrir ***Yelena Tolochko***
Musahhih ***Umida Rajabova***
Kompyuterda sahifalovchi ***Gulchehra Azizova***

Litsenziya raqami AI № 163. 09.11.2009. Bosishga 2014-yil 12-sentyabrda ruxsat etildi. Bichimi 60×84$^{1}/_{16}$. Ofset qog'ozi. Tayms garniturasi. Shartli bosma tabog'i 15,34. Nashr tabog'i 14,33. Adadi 300 nusxa. Shartnoma № 68–2014. Buyurtma № 846. Bahosi kelishilgan narxda.

O'zbekiston Matbuot va axborot agentligining Cho'lpon nomidagi nashriyot-matbaa ijodiy uyi. 100129, Toshkent, Navoiy ko'chasi, 30. Telefon: (371) 244-10-45. Faks (371) 244-58-55.

«TOSHKENT TEZKOR BOSMAXONASI» mas'uliyati cheklangan jamiyati bosmaxonasida chop etildi. 100200, Toshkent, Radialniy tor ko'chasi, 10.

18300-000

5.9/6 4/26
M-380

Cho'lpon nomidagi
nashriyot-matbaa ijodiy uyi

ISBN 978-9943-05-689-3
9 789943 056893