

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

“Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” факультети

“Иқтисодий таҳлил ва аудит” кафедраси

КУРС ИШИ

Мавзу: Корхона молиявий ҳолатини аудити

Тошкент–2012

Мавзу: Корхона молиявий ҳолатини аудити

Кириш

1. Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади, вазифалари ва меъёрий асослари.
2. Ички назорат тизимини баҳолаш, аудитни режаси ва дастурини тузиш
3. Бухгалтерия ҳисоби счётидаги ёзувларни асосланганлигини текшириш
4. Корхонанинг молиявий ҳисоботини ўрганиш ва у белгиланган муддатларда топширилиши таъминланишини текшириш
5. Баланс тўғри тузилганлигини текшириш
6. Молиявий ҳисобот бузиб кўрсатилганлигини аниқлаш.

Хулоса

Адабиётлар рўйхати

Кириш

Мазкур мутахассислик хусусиятлари доирасида Ўзбекистон Республикаси Президенти И.А. Каримовнинг “Бизнинг йўлимиз – демократик ислохотларни чуқурлаштириш ва модернизация жараёнларини изчил давом эттириш йўлидир”¹ ҳамда “2012 йил Ватанимиз тараққиётини янги босқичга кўтарадиган йил бўлади”² номли асар ва маърузаларида келтирилган маълумотлар, асосий тушунча ва қарашлар, устувор йўналишлар ва хулосаларни пухта ўзлаштириш, келгуси фаолиятларида самарали фойдаланиш ҳамда ижодий ёндашишни таъминлаш мутахассисликнинг олдида турган асосий вазифалардан биридир.

Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи юзасидан хулоса беришда аудиторлар ўзларининг шахсий, ҳаққоний ва мутахассислиги бўйича юқори даражадаги билимларига таянишлари лозим, зеро аудиторлар томонидан хўжалик субъектининг молиявий ҳисоботлари тўғрисида берилган беғараз хулосадан мулк эгалари, инвесторлар, кредиторлар, банклар акцияларни сотиб олишда ва сотишда, кредитлар ва қарзлар бериш тўғрисида қарорлар қабул қилишда фойдаланадилар.

¹ Каримов И.А. Бизнинг йўлимиз – демократик ислохотларни чуқурлаштириш ва модернизация жараёнларини изчил давом эттириш йўлидир: Ўзбекистон Республикаси Конституцияси қабул қилинганлигининг 19 йиллигига бағишланган маъруза. Т.: Ўзбекистон, 2011. – 18 б.

² Каримов И.А. 2012 йил Ватанимиз тараққиётини янги босқичга кўтарадиган йил бўлади. - Т.: Ўзбекистон, 2012. – 36 б.

1. Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади, вазифалари ва меъёрий асослари.

Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади молиявий ҳисобот маълумотларининг тўлиқлиги ва ишончилигини, улар амалдаги қонунчиликка мувофиқлигини текширишдан иборат.

Аудиторлик текшируви ўтказишнинг асосий манбалари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади:

1-жадвал

Аудитнинг меъёрий-ҳуқуқий асослари

№	Меъёрий ҳужжатлар
1	Ўзбекистон Республикаси “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонуни. 1996 йил 30 августда қабул қилинган.
2	Ўзбекистон Республикаси “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонуни (янги таҳрирда). 2000 йил 26 майда қабул қилинган.
3	21-сон “Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси ва уни қўллаш ҳақида йўриқнома” номли БҲМС. 2002 йил 9 сентябрда 103-сон билан Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан тасдиқланган ва 2002 йил 23 октябрда 1181-сон билан Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган
4	Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли қарори билан тасдиқланган “Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш бўйича харажатлар таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби ҳақидаги Низом”.
5	Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш бўйича концептуал асос.
6	1-сон “Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот” номли БҲМС.
7	3-сон “Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот” номли БҲМС.
8	3-сон “Аудитни режалаштириш” номли АФМС
9	10-сон “Молиявий ҳисоботдаги бошқа маълумотлар” номли АФМС
10	70-сон “Молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосаси” номли АФМС.
11	“Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш қоидалари” Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги 140-сонли буйруғи билан тасдиқланган.

Молиявий ҳисобот аудитини амалга оширишда қуйидаги дастлабки ҳужжат ва ҳисоб регистрлари маълумотларидан фойдаланилади:

2-жадвал

Дастлабки ҳужжатлар ва ҳисоб регистрлари

№	Дастлабки ҳужжатлар
1	Бухгалтерия баланси (1-сон шакл)
2	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (2-сон шакл)
3	Асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот (3-сон шакл)
4	Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот (4-сон шакл)
5	Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот (5-сон шакл)
6	Дебиторлик ва кредиторлик қарзлари ҳақида маълумотнома (2а-шакл)
7	Журнал-ордерлар ва ҳисоб-китоб счётлари бўйича ҳисоб қайдномалари

Аудитор (лар) Ўзбекистон Республикаси молия вазирлигининг 2002 йил 27 декабрдаги 140-сон буйруғи билан тасдиқланган «Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш бўйича қоида» га мувофиқ молиявий ҳисоботни мулкчиликнинг барча шаклларига мансуб, Ўзбекистон Республикасининг қонун ҳужжатларига кўра юридик шахс ҳисобланган корхона ва ташкилотлар (бундан суғурта ташкилотлари ва банклар мустасно), шунингдек мулкида, хўжалик юритишида ёки тезкор бошқарувида мол-мулки бўлган ва ўз мажбуриятлари бўйича ушбу мол-мулк билан жавоб берадиган, шунингдек мустақил баланс ва ҳисоб-китоб рақамига эга бўлган, солиқ қонунчилигига мувофиқ солиқ тўловчи ҳисобланадиган алоҳида бўлинмалар тақдим этиш кераклигини билиши керак.

Агар асосий фондларни қайта баҳолаш ҳисобот йилининг биринчи санаси ҳолатига ўтказилса, қайта баҳолаш натижаларининг кўрсаткичлари ҳисобот йилининг бошига шаклланадиган молиявий ҳисоботга қабул қилинади. Бунда ўтган йилнинг охиридаги кўрсаткич ҳисобот йилининг бошидаги кўрсаткичга мос келмаслиги, асосий воситаларни ҳисобот йилининг биринчи санасига ўтказилган қайта баҳолашнинг натижаси деб тушунилади ва жорий даврнинг молиявий ҳисоботидаги тушунтириш хатида баён этилади (ЎЗР АВ 12.11.2003 й. 1209-1-сон билан рўйхатга олинган ЎЗР МВ буйруғи таҳриридаги хат боши).

Ўзбекистон Республикаси “Аудиторлик фаолияти тўғрисида” қонуннинг 10-моддасида кўрсатилган юридик шахслар солиқ органларига аудиторлик текшируви ўтказилганидан кейин 15 кун давомида, лекин ҳисобот йилидан кейинги йилнинг 15 майидан кечиктирмай, молиявий ҳисоботнинг тўғрилиги тўғрисида аудиторлик хулосаси нусхасини тақдим этадилар.

Молиявий ҳисобот шаклларида барча реквизитлар ва назарда тутилган кўрсаткичлар тўлдирилиши керак. Корхонада тегишли активлар, пассивлар, операциялар мавжуд эмаслиги сабабли бирор-бир модда (сатрлар, устунлар) тўлдирилмаган тақдирда, ушбу модда (сатр, устун) устига чизиб қўйилади.

Аудитор молиявий ҳисобот шакллариининг манзил қисми қуйидаги тартибда тўлдирилишига эътибор бериши керак:

а) “Корхона, ташкилот” реквизити - корхонанинг тўлиқ номи (белгиланган тартибда рўйхатдан ўтказилган таъсис ҳужжатларига мувофиқ) ва КТУТга кўра унинг коди кўрсатилади;

б) “Тармоқ” реквизити - корхона тармоғи ва ХХТУТга кўра тармоқ коди кўрсатилади;

в) “Ташкилий-ҳуқуқий шакл” реквизити - корхонанинг ташкилий-ҳуқуқий шакли ва ТХТга кўра ташкилий-ҳуқуқий шаклнинг коди кўрсатилади;

г) “Мулкчилик шакли” реквизити - корхонанинг мулкчилик шакли ва МШТга кўра мулкчилик шаклининг коди кўрсатилади;

д) “Вазирликлар, идоралар ва бошқалар” реквизити - ихтиёрида корхона турган (агар у мавжуд бўлса) ва унга молиявий ҳисобот йўналтириладиган органнинг номи ҳамда ДБПБТга кўра ушбу органнинг коди кўрсатилади;

е) “Солиқ тўловчининг идентификация рақами” реквизити - СТИР бўйича корхонанинг идентификация рақами кўрсатилади;

ж) “Худуд” реквизити - МҲОБТ бўйича код кўрсатилади;

з) “Манзил” реквизити - корхонанинг тўлиқ юридик манзили кўрсатилади.

Молиявий ҳисоботни тузиш чоғида Ўзбекистон Республикасининг “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонуни, Ўзбекистон Республикасининг Фуқаролик кодекси, Бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларига, шунингдек бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тузиш масалалари бўйича бошқа меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга асосланиш лозим.

Корхона ва ташкилотлар барча алоҳида мустақил балансга ажратилмаган бўлинмаларининг фаолият кўрсаткичлари молиявий ҳисобот шакллариининг кўрсаткичларига киритилиши керак.

Корхона балансининг моддалари активлар ва мажбуриятларнинг пухта ўтказилган инвентаризацияси билан асосланган бўлиши керак. Инвентаризация Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан 1999 йил 19 октябрда ЭГ/17-19-2075-сон билан тасдиқланган Ўзбекистон Республикаси 19-сон “Инвентаризацияни ташкил этиш ва ўтказиш” номли Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти (БХМС) (рўйхат рақами 833, 1999 йил 2 ноябрь) да белгиланган тартибда ўтказилади. Бунда йиллик молиявий ҳисоботни тақдим этишга қадар доимий ишлаб турган инвентаризация комиссиялари томонидан инвентаризация давомида аниқланган, бойликлар ҳақиқий мавжудлигининг бухгалтерия ҳисоби маълумотларига қараганда тафовутлари тартибга солиниши керак. Дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ҳам инвентаризациядан ўтказилиши лозим, улар ўзаро ҳисоб-китоблар сальдосини тасдиқлайдиган солиштириш далолатномалари ёки хатлар билан расмийлаштирилади. Ўтказилган инвентаризациялар сони ва натижалари, шунингдек уларни ўтказмаслик сабаблари йиллик молиявий ҳисоботга илова қилинадиган тушунтириш хатида акс эттирилиши керак.

Молиявий ҳисобот шакллари раҳбар ва бош бухгалтер имзо чекади, имзолар муҳр билан тасдиқланади.

Молиявий ҳисоботда чиқариш ва устига ёзишлар бўлмаслиги керак. Хатолар тузатилган тақдирда тегишли қайдлар қилинади, уларни молиявий ҳисоботларга имзо чеккан шахслар тасдиқлаб, тузатиш санасини кўрсатадилар.

Жорий ҳамда ўтган йил ҳисобот маълумотларидаги (улар тасдиқланганидан кейин) тузатишлар унинг маълумотларини бузишлар аниқланган ҳисобот даври учун тузилган ҳисоботда амалга оширилади, бунда тузатишлар ҳисобот даври (чорак, йил бошидан) учун маълумотларга киритилади.

Йиллик молиявий ҳисоботни текшириш чоғида даромадларни яшириш ёки улар билан боғлиқ бўлмаган харажатларни давр харажатларига (ёки муомала чиқимларига) киритиш натижасида молиявий натижаларни камайтириб кўрсатиш аниқланган ҳолда бухгалтерия ҳисоби ва ўтган йил учун молиявий ҳисоботга тузатишлар киритилмайди, балки жорий йилда ҳисобот даврида аниқланган ўтган йиллар фойдаси сифатида акс эттирилади.

2. Ички назорат тизимини баҳолаш, аудитни режаси ва дастурини тузиш

Молиявий ҳисоботнинг аудиторлик текширувига киришаётганда, аудитор молиявий ҳисобот бўйича ички назорат тизими ҳолатини баҳолаши лозим. 15.3.-жадвалда тестларни ўтказишда қўлланиладиган намунавий саволлар рўйхати келтирилган.

3.-жадвал

Ички назорат тизимини баҳолаш юзасидан тестлар

Корхона _____
Давр _____
Тузди (фамилияси, исми, шарифи) _____
Сана (ҳужжат тайёрланган сана) _____
Текширди (фамилияси, исми, шарифи) _____

№	Текширилаётган саволлар	Ҳа	Йўқ	Изоҳ
1	2	3	4	5
1. Ташкил этилиши				
1.1	Амалга ошириладиган фаолият бўйича шахсий жавобгарлик чегаралари белгиланганми?			

1.2	Бухгалтерия ҳисобини юритиш учун ишчи жадваллар мавжудми?			
1.3	Ички аудит бўлими мавжудми (ушбу бўлим ходимларининг малакаси ва ҳаққонийлигини кўриб чиқинг)?			
2. Назорат				
2.1	Молиявий ахборот ва ички назорат муолажаларини ходимларга етказиш тизими ташкил этилганми?			
2.2	Ташкилот тафтиш комиссиясининг тавсифи: а) мажбуриятлари аниқ белгиланган б) мажбуриятларини бажариш учун заҳиралар ва ваколатлар мавжудлиги (касбий назоратчилар ва мутахассислар)			
3. Ҳисобот				
3.1	Оралиқ молиявий ҳисобот: мунтазам равишда тузилади; вақти-вақти билан тузилади; етарли даражада муфассал тузилади.			
3.2	Қайсидир бир ходим кассалиги, меҳнат таътилида бўлганлиги ёки ходимлар етишмаслиги натижасида йўқлигида мажбуриятлар тақсимланишига риоя қилинадими?			
3.3	Ҳисоботларни тақдим этиш жадвалига риоя қилинадими?			
3.4	Ҳисоб сиёсатига оид буйруқ қабул қилинганми?			

Тестлар ўтказилгандан кейин аудитор молиявий ҳисобот ишончилиги аудиторлик текширувининг режасини аудит ўтказишнинг умумий режасига киритиши лозим. Аудиторлик текшируви ўтказишнинг намунавий режаси 15.4.-жадвалда келтирилган.

4.-жадвал

Аудиторлик текширувининг режаси

Текширилаётган корхона _____
 Аудит ўтказиш даври 200__ йил “__” _____
 Киши-соат миқдори _____
 Аудиторлик гуруҳи раҳбари _____
 Аудиторлик гуруҳи таркиби _____
 Аудиторлик таваккалчилиги % _____
 Аҳамиятлилик даражаси % _____

№	Режалаштирилган ишлар тури	Ўтказиш даври	Ижрочи	Изоҳ
1	2	3	4	5
1	Молиявий ҳисобот ва бухгалтерия ҳисоби регистрлар кўрсаткичлари бир бирига мувофиқлигини текшириш			
2	Бухгалтерия баланси тўғри тузилганлигини текшириш			
3	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот тўғри тузилганлигини текшириш			
4	Бошқа шаклдаги ҳисоботлар тўғри тузилганлигини текшириш			

Аудит режаси тузилгандан кейин молиявий ҳисобот ишончилигининг текшируви бўйича батафсил аудиторлик дастури тайёрланади. Намунавий дастур 15.5.-жадвалда келтирилган.

Аудитнинг дастури

Текширилаётган корхона _____
 Аудит ўтказиш даври 200__ йил “__” _____
 Киши-соат миқдори _____
 Аудиторлик гуруҳи раҳбари _____
 Аудиторлик гуруҳи таркиби _____
 Аудиторлик таваккалчилиги % _____
 Аҳамиятлилик даражаси % _____

№	Текшириладиган саволлар рўйхати ва (ёки) аудиторлик муолажалари	Аудиторлик муолажаларга: яъни тестлар, услубиётлар ва бошқаларга асосланганлиги	Ўтказиш даври	Ижрочи	Ишчи хужжатлар
1	2	3	4	5	6
1. Молиявий ҳисобот ва бухгалтерия ҳисоби регистрлар кўрсаткичлари бир бирига мувофиқлигининг аудити					
1.1	Молиявий ҳисобот ишончлилигини таъминловчи омил сифатида бухгалтерия ҳисоби счетларидаги ёзувлар асосланганлигини текшириш				
1.2	Ҳисоб регистрлари тўғри тузилганлигини текшириш				
1.3	Корхона молиявий ҳисоботини ўрганиш ва у белгиланган муддатларда тақдим этилишини текшириш				
1.4	Тахлилий ҳисоб кўрсаткичларни Бош китоб ва баланс моддаларидаги кўрсаткичлар билан солиштириш				
2. Молиявий ҳисобот тўғри тайёрланганлигининг аудити					
2.1	Баланс тўғри тайёрланганлигини текшириш				
2.2	Балансда асосий воситалар ва номоддий активлар тўғри акс этилганлигини текшириш				
2.3	Баланс ҳисоб-китоб операциялари тўғри акс этилганлигини текшириш				
2.4	Балансда пул маблағлари тўғри акс этилганлигини текшириш				
2.5	Балансда хусусий маблағлар манбалари тўғри акс этилганлигини текшириш				
2.6	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот тўғри тайёрланганлигини текшириш				
2.7	Бошқа турдаги ҳисобот шакллари тўғри тайёрланганлигини текшириш				

3. Бухгалтерия ҳисоби счетидаги ёзувларни асосланганлигини текшириш

Корхонада аудитни ўтказиш вақтида бухгалтерия ҳисоби счетларидаги ёзувларнинг текшируви энг масъулиятли вазифалардан бири ҳисобланади, зеро бу корхона молиявий-хўжалик фаолияти кўрсаткичларини тавсифловчи асосий маълумотлар олинadиган молиявий ҳисобот шаклларидаги кўрсаткичларни ишончлилигини таъминлаш учун хизмат қилувчи асосий омил ҳисобланади. Ушбу ишни малакали бажармасдан туриб, ҳаққоний аудиторлик ҳулосасини тайёрлаш учун асосий база ҳисобланган ҳисобот кўрсаткичлари ишончлилигига тўлиқ ишонч ҳосил қилиб бўлмайди.

Корхона молиявий-хўжалик фаолиятининг аудиторлик текширувини ўтказишда ҳисобот шаклларидаги кўрсаткичлар, ҳисоб регистрлари ва дастлабки ҳужжатлар аудитнинг маълумот базаси сифатида қўлланилади.

Корхона фаолиятининг аҳоли тўғрисида аксарият маълумот ҳисобот даврида пул ифодасида корхона фаолияти натижалари ва молиявий ҳолатини тавсифловчи молиявий ҳисоботда мавжуддир.

Ҳисобот даврида аудит ўтказиш учун маълумот материаллари корхонанинг ҳисоб регистрлари - Бош китоб, журнал-ордерлар ёки мемориал ордерлар, синтетик ва таҳлилий ҳисобнинг айланма қайдномалари, ҳисоб-китоб-тўлов қайдномалари, шахсий счетлар, таҳлилий ҳисоб варақалари ва бошқалардан олинади. Бунда ҳисоб регистрларида корхонанинг молиявий ва хўжалик операциялари бўйича барча бухгалтерия ёзувлари икки ёқлама ёзиш усули билан жамланади, яъни, ҳар бир хўжалик операция тегишли счетларнинг дебети ва кредитида акс этилади.

Ёлпасига ёки танлаб олиб текширув ўтказганда аудитор ҳисоб регистрларида бухгалтерия счетлари, қайд этилган регистрларда хўжалик операциялари иқтисодий мазмунидан келиб чиқиб, тўғри корреспонденцияланганлигини баҳолаши ва келажакда тўғрилаш мақсадида, тасодифан содир этилган хатоликларни ва тасодифий нотўғри бухгалтерия ёзувларини (ўтказмаларини) аниқлаши лозим. Шунинг билан бир қаторда, ҳисобот маълумотлари, айниқса, корхона молиявий фаолияти натижаларини тавсифловчи кўрсаткичларни, унинг асосий айланма активлар миқдорини, ўзининг молиявий ва мулкӣ ҳолатини яхши томондан кўрсатиш учун бошқа корхоналар ва банкларга бўлган қарзларни яшириб кўрсатиш мақсадида атайлаб содир этилган хатоликлар аниқланади ва булар ҳақида корхона раҳбариятига маълумот тақдим этилади.

Бундай текширув ҳозирги вақтда долзарб ҳисобланади, чунки айрим раҳбарлар, солиқ тўловларини камайтириш, келажакда кредит олиншини таъминлаш ва ташқи фойдаланувчиларга нотўғри маълумотлар тақдим этиш мақсадида ўзларининг ҳозирги кундаги ҳақиқӣ молиявий ва мулкӣ ҳолатини кўрсатишни истамайдилар, корхонанинг ҳисобот маълумотларини, шу жумладан, тегишли молиявий хўжалик операциялари бўйича айланмаларни нотўғри акс эттириш ҳисобига, бузиб кўрсатишга ҳаракат қиладилар. Шуларни ҳисобга олган ҳолда, халқаро аудиторлик стандартларида ҳам, корхоналарда товламачилик ёки хато таваккалчилигини оширувчи имкониятлар вужудга келиши назарда тутилади.

Бухгалтерия счетларидаги ёзувлар, бухгалтерия счетлари корреспонденцияланиши ҳамда пул ифодасида тўғри асосланганлигини аниқлаш учун текширилаётган бухгалтерия ёзувларига тааллуқли бўлган ва амалда содир этилган хўжалик операцияларини ёзма равишда тасдиқловчи, бухгалтерия ҳисоби маълумотларига ҳуқуқӣ мақом берувчи дастлабки ҳужжатларни диққат билан ўрганиб чиқиш лозим.

Маълумки, бухгалтерия ҳисобида барча ёзувлар дастлабки ҳужжатлар асосида юритилади. Бундан кейин, ундаги маълумотлар ҳисоб регистрларига кўчириб ёзилади, у ерда улар бир хил тизимга келтирилади, яъни, бухгалтерия счетларида қайд этилади.

Ҳисобот даврининг охирида ҳисоб регистрлари маълумотларига асосан корхона ҳисоботи тўлдирилади.

Дастлабки ҳужжатлар ҳисоб маълумотлари ҳаракатини бошлаб беради, корхона молиявий-ҳўжалик фаолиятини ёппасига ва узлуксиз акс этиш учун бухгалтерия ҳисобини керакли бўлган маълумотлар билан таъминлайди.

Ҳисобга олиш учун фақат тўғри расмийлаштирилган, яъни, барча реквизитлари тўлдирилган ҳужжат қабул қилинади. Фақат шу ҳолатда дастлабки ҳужжат ҳукукий мақомга эга бўлади. Бундай реквизитлар бўлиб: ҳужжат номи, коди; тузилган санаси, ҳўжалик операция мазмуни; ҳўжалик операция ўлчамлари (натура ва пул ифодасида); ҳўжалик операциялари содир этилиши бўйича ва тўғри расмийлаштирилиши юзасидан масъул мансабдор шахслар лавозимлари, шахсий имзолар ва уларнинг ёритишлари ва бошқалар ҳисобланади. Ҳозирги вақтда айрим реквизитларни кодлар билан алмаштириб ёзишга рухсат этилган. Корхонада бухгалтерия ҳисоби ҳисоблаш техникаси ёрдамида автоматлаштирилган бўлса бундай ҳолатлар кўпроқ учрайди.

Дастлабки бухгалтерия ҳужжатлардаги ёзувларни сиёҳ, кимёвий қалам, шарикли ручка пастаси, ёзув машинкалари, компьютернинг принтери ва бошқалар билан амалга ошириш мумкин.

Ҳар бир корхонада раҳбар бош бухгалтер билан келишган ҳолда дастлабки ҳужжатларни имзолаш ҳуқуқига эга бўлган шахслар рўйхатини тасдиқлайди.

Бухгалтерияга келиб тушган барча дастлабки ҳужжатлар мажбурий текширувдан ўтказилиши лозим. Текширув ҳужжатларнинг шакллари (ҳужжатлар ва унинг реквизитлари тўлиқ ва тўғри расмийлаштирилганлиги) ва мазмуни (операциялар қонунийлиги, алоҳида кўрсаткичларнинг логик жиҳатдан боғланганлиги) бўйича амалга оширилади. Амалдаги қонунчиликка зид ҳолда содир этилган операциялар бўйича ҳужжатларни ижро этиш ва расмийлаштириш тақиқланади. Бундай ҳужжатлар тегишли қарор қабул қилиш учун корхона раҳбари ва бош бухгалтерига топширилади. Қайта ишловдан ўтган дастлабки ҳужжатлар, улардан қайтадан фойдаланиш имкониятини бартараф этиш мақсадида, тегишли белгилар билан тамғаланиши лозим.

Айрим бухгалтерия ёзувлари тегишли дастлабки ҳужжатлар асосида эмас, амалдаги меъёрлар, кўрсатмалар, қарорлар, қонунлар ва бошқа меъёрий ҳужжатлар асосида амалга оширилади, масалан, асосий воситалар бўйича эскиришни ҳисоблаш, номоддий активларнинг амортизацияси, солиқ тўловлари, турли хил фоизлар (шартномаларда келишилган миқдорлар чегарасида), асосий воситаларни қайта баҳолаш ва бошқалар. Бундай ҳолатларда аудитор юқорида қайд этилган ёзувлар бўйича тегишли бухгалтерия маълумотномалари ва улар асосли равишда амалдаги қонунчиликка мувофиқ тўғри тўлдирилганлиги нуқтаи-назаридан, шунингдек, бундай бухгалтерия ёзувлари бўйича суммалар тўғри ҳисобланганлиги ва тегишли равишда расмийлаштирилганлиги нуқтаи-назаридан ҳам текширишга мажбурдир.

Бухгалтерия маълумотномаларини сақлаш дастлабки ҳужжатларни сақлаш тартибига мувофиқ таъминланади, уларни сақлаш бўйича масъулият эса, корхона раҳбари ва бош бухгалтер зиммасига юкланади. Корхона фаолияти текширувининг амалиётида аудиторлар ҳисобот шакллари хато тўлдирилганлиги билан тўқнашадилар. Масалан, Бош китоб бўйича айланмаларни ёпиб, барча ўтказмаларни тўғри амалга ошириб ва солиқларни ҳисоблаб, бухгалтер белгиланган ҳисобот шакллари нотўғри тўлдиради. Аудитор ҳисобот маълумотларини Бош китоб, айланма қайднома маълумотлари билан солиштириши ҳамда ҳисобот шакллари бир-бирига мувофиқлигини синчковлик билан текшириши лозим.

Шунингдек, бухгалтер муайян ҳўжалик операцияларни қайд этиш усулини билмаслиги натижасидан келиб чиқадиган такрор содир этиладиган хатоларга йўл қўйиши ва ҳар гал нотўғри ўтказмаларни амалга ошириши мумкин. Ушбу хатоларни аниқлаш унчалик қийин эмас, чунки улар яққол кўзга ташланади. Аксарият ҳолатларда уларни Бош китоб ёки тўлдирилган баланс шаклини кузатгандаёқ аниқлаб олиш мумкин. Ушбу хатолар молиявий ҳисоботни муҳим равишда бузиб кўрсатишга олиб келади ва одатда, ҳар гал ҳисобот даври бўйича корхонанинг бухгалтерия маълумотларини тўғриланишини

талаб қилади. Шунингдек, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва солиқ қонунчилигини билмаслик билан боғлиқ бўлган хатолар, амалда содир этилмаган хўжалик операцияларини акс этиш, сохта ҳужжатларни ва олдиндан сохта маълумотларга эга бўлган ҳужжатларни аниқлаш ва бошқа ҳолатлар ҳам учрайди. Масалан, хўжалик операция содир этилган вақтга Ўзбекистон Республикаси Марказий банки томонидан белгиланган валюта курсини нотўғри қўллаш сабабли хато содир этилиши мумкин. Хато, албатта, ҳисобот даврида тўғриланиши лозим, чунки у тўғридан-тўғри фойда (зарар) миқдори билан боғлиқ ва бу арзимас хато молиявий натижалар бўйича жиддий нотўғриликларга олиб келиши мумкин.

Бозор шароитида корхоналарга хўжалик мустақиллик берилиши муносабати билан товламачиликлар, моддий қийматликларнинг нобудгарчилиги кескин камаяди деган нотўғри фикр мавжуд. Бу шароитда ҳам амалиётда корхонада қонунчиликни бузиш ва суиистеъмолчиликлар содир этилиши кузатилади. Бундан ташқари, уларни содир этиш усуллари ва шакллари ўзгаради ва мураккаблашади.

Корхонада қонунчиликни бузиш ва суиистеъмолчиликларни содир этиш усуллари турли кўринишларга эгадир. Биринчи кўринишда уларнинг турли бўлиши тасодифан, содир этилиши мумкин бўлган хатолар ва суиистеъмолчиликлар сони эса чекланган кўринади. Амалда эса, уларни диққат билан ўрганиб чиққанда, маълум бир қонунчиликка риоя қилиниши ва уларнинг ички ва ташқи ўзаро боғлиқлиги аниқланади.

Аудит амалиёти ва суд-эксперт иши юзасидан олиб борилган тадқиқотлар корхона фаолиятида хатолар ва суиистеъмолчиликлар содир этилиши таркиби ва усуллари белгиланган омилларни аниқлаш имкониятини яратади. Бундай омилларга суиистеъмолчиликларни содир этилишини осонлаштирувчи хўжалик фаолиятини ташкил этиш бўйича қуйидаги камчиликлар киради:

моддий қийматликлар ва пул маблағларини сақлаш, олиш ва бериш тартибларига риоя қилмаслик;

хўжалик интизомини бузиш ва операцияларни амалга ошириш бўйича белгиланган низом ва йўриқномаларга риоя қилмаслик;

ҳужжатларни нотўғри расмийлаштириш;

ҳисоб қониқарсиз ташкил этилганлиги (вақтида юритилмаслиги, қолоқлиги, ишончсизлиги ва бошқалар);

жорий назорат самарасизлиги ва ички аудитнинг етарли даражада фаолиятсизлиги.

Хатолар, суиистеъмолчиликлар, ўғриликларни содир этиш усуллари, авваламбор, улар содир этиладиган муҳитга боғлиқдир. Талон-торож қилувчилар пул маблағлар ва моддий қийматликлар ҳаракатини алоҳида бўлимларида вужудга келган аниқ шароитларга кўникишга мажбур, шу боис, аниқ маълум бир вақтда хатолар ва суиистеъмолчиликлар нисбатан барқарор равишда содир этилиши келиб чиқади. Қандай қийматликлар, пул маблағлари ёки мол-мулк ўғирланишидан қатъи назар, одатда, сақланадиган жойларда ва ишлаб чиқаришда уларнинг захираси ҳосил қилинади. Масалан, моддий қийматликларнинг захираси ҳисобга олинмаган ва кейинчалик кирим ва чиқим ҳужжатларини сохталаштириш йўли билан ўзлаштириладиган ортиқча чиқишлар, қабул қилинган (сарфланган) қийматликларнинг миқдорий ва сифат кўрсаткичларини ўзгартириш, тарозидан уриб қолиш, нотўғри ўлчаш, табиий йўқотишлар меъёрларини ошириш ва бошқалар ҳисобига ҳосил қилинади.

Ишлаб чиқаришда ортиқча чиқишлар сарфланган хом ашё миқдорини ошириш, маҳсулотга камроқ сарф-харажат қилиш, бир хил хом-ашёни иккинчи хили билан алмаштириш, чиқиндилар миқдорини ошириш ва бошқалар ҳисобига вужудга келтирилади.

Қондани бузувчилар суиистеъмолчиликларини содир этишда ўзларининг жиноий ҳаракатларига ушбу корхонада одатда бажариладиган операциялар кўринишини беришга ҳаракат қиладилар. Бунда мол-мулкни сақланишини ташкил этишдаги ва суиистеъмолчиликлар содир этилишининг шарт-шароитларини яратувчи турли

камчиликлардан фойдаланадилар. Булардан энг кўп тарқалганлари ҳисобдаги, назоратдаги, меъёрланишдаги ва бошқа камчиликлар ҳисобланади. Бундай шароитларнинг мавжудлиги суиистеъмолчиликларни содир этиш ва яшириш учун амалий имкониятларини яратади.

Кўпчилик ҳолатларда, бундай шароитлар корхона ходимлари томонидан сунъий равишда яратилади, яъни: улар ҳисобни чалкаштирадилар, молиявий интизомни, операцияларни амалга ошириш тартиби ва ҳужжатларни расмийлаштириш тартибини бузадилар.

Хатолар ва суиистеъмолчиликларни содир этиш усуллари нафақат мол-мулкнинг ҳаракати шароитларидан, жиноят субъектига ҳам боғлиқдир. Суиистеъмолчиликлар: якка ижрочи томонидан; қайсидир бир турдош операцияларни амалга ошириш билан боғлиқ бўлган корхона ходимларининг бир гуруҳ шахслари томонидан; бошқа корхона ходимлари томонидан (мол етказиб берувчилар, пудратчилар, харидорлар ва бошқалар); назорат идоралари вакиллари билан тил бириктирган ҳолда корхона ходимлари томонидан содир этилиши мумкин.

Масалан, кассага суммаларни тўлиқ кирим қилмаслик ёки кассадан пулларни олиш натижасида кассир якка ўзи пул ўғирлаши мумкин. Бунда камомад касса ҳужжатларини сохталаштириш йўли билан яширилади. Кассир билан бухгалтер тил бириктирса, суиистеъмолчилик ва ўғирлик содир этиш усуллар сони ошади, улар яширин шаклда содир этилади. Касса ҳужжатларини сохталаштириш йўли билан кассага келиб тушган пулларни кирим қилмаслик ва уларни ўзлаштириш мақсадида ноқонуний бухгалтерия ёзувлари амалга оширилади. Шунинг билан бир қаторда, айрим шахсларга қонунга ҳилоф равишда пул суммаларини ҳисоблаш ва улар имзоларини сохталаштириб ушбу суммаларни ўзлаштириш, ҳисоб-китоб-тўлов қайдномаларига қалбаки фамилияларни киритиш ёки кейинчалик олиб қўйиш мақсадида айрим ходимлар бўйича ортиқча суммаларни ҳисоблаш ҳолатлари ҳам учрайди.

Бухгалтер бошқа корхоналар ходимлари билан тил бириктириб хизматлар, кредиторлик қарзлар ва бошқалар бўйича пулни қайтариш учун ҳужжатларни сохталаштириб ўғирликлар содир этиши мумкин. Агар жиноий гуруҳда корхона раҳбари ҳам иштирок этса, қайд этилган ўғирликлар усулларига бошқалари қўшилади, чунки такомиллаштирилган сохта операцияларни содир этиш учун чекланмаган имкониятлар яратилади.

Амалиётдан маълумки, ўғирликлар узоқ муддат вақтида содир этилади. Бунга талон-торож қилувчи шахслар томонидан моддий жавобгар ва бошқа лавозимларни эгаллаш ва эгаллаб турган мансабидан жиноий фаолият билан шуғулланиш учун фойдаланиш имкониятини яратувчи корхона фаолиятидаги турли камчиликлардир. Агар бундай гуруҳда корхона раҳбарлари, бухгалтерлар, банк ходимлари иштирок этса, бундай жиноятларни очиб ташлаш жуда мураккаб ҳисобланади, чунки барча ички ишлаб чиқариш назорат тизими заифлашади.

Камчиликларни аниқлаш учун қийматликларнинг амалдаги ҳолати ўзгармасдан қоладиган муддат аҳамиятга эгадир. Бунда суиистеъмолчилик содир этилгандан кейин ҳам уларнинг ҳужжатлардаги кўрсаткичлар билан зид бўлган амалдаги ҳолати бир мунча вақт мобайнида ўзгармасдан қолиши мумкин; ҳолати суиистеъмолчиликдан кейин ўзгариши, лекин синаш йўли билан тикланиши мумкин.

Кўпчилик суиистеъмолчиликлар ва ўғирликлар ишдаги камчиликлар кўринишида бўлиши мумкин. Бундай вазиятдан фойдаланиб, бир қатор ҳолатларда талон-торож қилувчи шахслар ўзларининг ҳаракатларига ҳўжалик юритиш мақсадларида беъминнат хизмат юзасидан содир этилган камчиликлар кўринишини беришга ҳаракат қиладилар.

Суиистеъмолчилик ва хатоларни содир этиш усуллари турлича. Улар содир этилиши учун турли субъектлар, кўпчилик ҳолатларда эса алоҳида муҳит бўлишлигини тақозо этади. Шу боис, суиистеъмолчиликларнинг аниқ усуллари ва уларни содир этилиши муҳитини аниқлаш муҳим аҳамиятга эга. Бу қонунчиликни бузишга олиб келувчи

сабаблар ва шароитларни чуқур ва ҳар томонлама ўрганиш ва таҳлил қилиш имкониятини яратади.

Қонунчиликни бузишнинг қуйидаги турларини ажратадилар:

шахсий суиистеъмолчиликлар - бу, асосан, мол-мулкни ўғирлаш, маблағларни ўзлаштириш ва ўз шахсий эҳтиёжлари учун фойдаланишдан иборат. Бу қондани бузишлар энг хавфли ҳисобланади, зеро бу катта йўқотишларга олиб келиши мумкин, улар билан алоҳида фаоллик, тезкорлик ва матонат билан курашиш лозим;

шартномавий ва молиявий интизомларни бузиш – кўп ҳолатларда бу маблағларни ўзлаштириш билан боғлиқ эмас, лекин хўжалик юритиш тизимига салбий таъсир кўрсатади ва корхона маблағларидан мақсадга мувофиқ фойдаланмасликка олиб келади;

хўжаликни ташкил этиш, моддий жавобгарлик тизими, ҳисобни юритиш ва назоратни ташкил этиш амалдаги тартибини бузиш – бу йўқотишлар ва суиистеъмолчиликлар учун шароит яратиб беради.

Кўпчилик ҳолатларда ушбу қондани бузишлар ўртасидаги чегара шартлидир, улар бир-бири билан чамбарчас боғланганлик ҳолатларини инкор этиб бўлмайди.

Корхонада барча маблағлар ҳаракати албатта ҳужжатлаштирилади. Ишлаб чиқариш ва хўжалик фаолиятида содир этилган хато ва суиистеъмолчиликларни аниқлаш учун, авваламбор, дастлабки ҳужжатларни диққат билан ўрганиб чиқиш лозим. Айрим ҳолатларда содир этилган суиистеъмолчиликларни аниқлаш учун ҳужжатларни кузатишнинг ўзи етарлидир (ҳужжатда сохталаштириш излари қолади, бир ҳужжатнинг бир нечта нусхаларида фарқлар мавжуд бўлади). Лекин, кўп ҳолларда, суиистеъмолчиликлар ҳужжатлардаги ёзувларни қийматликларнинг амалдаги ҳолати ва ҳаракати билан солиштириш вақтида аниқланади.

Ҳужжатларни текширишда шуни унутмаслик керакки қонунчиликни ва шартномавий интизомни бузиш, кўп ҳолатларда, кўринишидан тўғри расмийлаштирилган ҳужжатлар (сохта нарядлар, меҳнат келишувлари, счетлар, далолатномалар ва бошқалар) ичида яширинади.

У ёки бу хўжалик операцияларни ҳужжатлар орқали текширишда суиистеъмолчиликларни аниқлаш мақсадида қуйидаги уч гуруҳга ажратилган ҳисоб маълумотларни ўрганиш бўйича усулларни қўллаш мумкин:

алоҳида ҳужжатни ўрганиш усуллари;

айрим ёки ўзаро боғлиқ операцияларни акс этувчи бир неча ҳужжатларни ўрганиш усуллари;

бир хил турдаги мол-мулк ҳаракатини акс этувчи ҳисоб маълумотларини ўрганиш усуллари.

Бундай ажратишларнинг мезони бўлиб содир этилиши мумкин бўлган суиистеъмолчиликлар тўғрисида далолат берувчи қарама қаршиликлар ҳисобланади. Ҳужжатлардаги юқорида қайд этилган қарама қаршиликлар қуйидаги шаклларда ифодаланади:

алоҳида бир ҳужжат мазмунидаги қарама қаршиликлар;

бир неча ўзаро боғлиқ бўлган ҳужжатлар мазмунидаги номувофиқликлар;

ҳисоб маълумотларида бир хил турдаги мол-мулкларнинг одатдаги ҳаракат тартибидаги аниқланган фарқлар.

Суиистеъмолчиликларни аниқлаш бўйича ҳужжатларни ўрганиш усуллари етарли даражада ишлаб чиқилганлигига қарамасдан, улар корхоналар бозор шароитларида фаолият кўрсатишларига мувофиқ етарли даражада ўрганилган деб ҳисоблаб бўлмайди.

Маълумки, корхоналар ҳужжатларнинг намунавий шаклларида фойдаланадилар. Уларни белгиланган қоидалар бўйича тўлдирилиши аниқ бир хўжалик операциялар амалга оширилганлигини кўрсатади.

Ҳужжатларни тузиш ва расмийлаштириш қоидаларига риоя этмаслик турли хил бўлиши мумкин. Ушбу қоидаларга риоя этилиши нуқтаи назаридан ҳужжатларни текшируви нафақат хатоларни, бунинг орқасидан вужудга келиши мумкин бўлган

суиистеъмолчиликларни аниқлаш имкониятини яратади. Хатолар ва камчиликлар аниқланганда уларни сабаблари синчковлик билан ўрганиб чиқиш ва улар содир этилиши мумкин бўлган ўғирликлар ва бошқа суиистеъмолчиликлар билан боғлиқ эканлигини текшириш лозим.

Хужжатларни, улардаги ёзувлар ва реквизитлар асл нусхада эканлигининг текшируви сохталикларни аниқлаш имкониятини яратади. Масалан, хужжатларни кўздан кечирганда улардаги устидан елимлаш, тўғрилаш, чиқариш изларини, қўшиб ёзишларни ва рақам ва бошқа ёзувлар бўйича ўзгартиришларни аниқлаш мумкин. Муҳр ва тамғалар босилган жойларга алоҳида эътиборни қаратиш лозим. Уларнинг ғайри-табiiй шакллари, бир хил белгиларнинг турли ўлчамлари, нотўғри матнлари ва бошқа белгилари улар қалбаки эканлигидан далолат бериши мумкин.

Сохталиқни аниқлаш мақсадида хужжатларни кўздан кечириш хужжатлар тузилиш ва расмийлаштирилиш қоидаларига риоя қилинишининг текшируви билан бирга олиб борилади. Хужжатларни тузиш ва расмийлаштириш бўйича белгиланган қоидаларга риоя этмаслик кўпчилик ҳолатларда хужжатларни сохталаштириш билан боғлиқ бўлади. Буни аниқлаш учун хужжатларда акс этилган операциялар мазмунини текшириш лозим. Бунда сохталаштиришни аниқлаш бўйича айрим усуллар, масалан, расмий белгилари, яъни: бир хил хужжатнинг турли нусхаларини солиштириш, хужжатнинг нусхасини асл нусха билан солиштириш ва бошқалар бўйича аниқлашни қўллаш мақсадга мувофиқдир.

Арифметик текширувининг мақсади - хужжатлардаги якуний суммалар тўғрилиги, фоизларни ҳисоблаш, миқдорий кўрсаткичлар нархларга кўпайтирилганлиги ва бошқаларни аниқлашдан иборат. Бундай текширувлар натижасида тўлов қайдномалари ва бошқа хужжатларнинг горизонтал ва вертикал стунларидаги якуний кўрсаткичлар кўпайтирилиб кўрсатилганлиги, фоизлар нотўғри ҳисобланганлиги ва бошқалар аниқланади.

Меъёрий текширувларда хужжатларда нархлар, устама харажатлар меъёри, режали жамғармалар, меҳнат харажатлари меъёрлари, материаллар сарф-харажати, бошқа меъёрлар тўғри қўлланилганлиги аниқланади. Меъёрларга риоя қилмаслик турли хил суиистеъмолчиликлар белгиси ҳисобланади. Шу боис, бундай ҳолатларни аниқлашда хато ва камчиликлар сабабларини, уларнинг ҳақиқий тавсифи ва натижаларини аниқлаш лозим.

Хужжатларда акс этилган операциялар белгиланган қоидаларга мувофиқлигини текшируви хўжалик операциялари белгиланган қоидаларга мувофиқ амалга оширилганлиги, материаллар бошқа корхоналарга ва хусусий шахсларга белгиланган қоидаларга зид ҳолда берилганлиги, қийматликлар бошқа моддий жавобгар шахсга инвентарлаш ўтказилмасдан берилганлиги, материаллар бир объектдан иккинчи объектга товарсиз операциялар орқали ўтказилиши (камомадни беркитиш мақсадида), моддий ҳисоботлар тақдим этиш муддатлари бузилгани ва бошқаларни аниқлашга ёрдам беради.

Муқобил текширув ўтказиш усулини қўллаб, икки томонлама операциялар ҳар бир томонда бошқача акс этилганлиги билан боғлиқ бўлган суиистеъмолчиликларни (мол етказиб берувчилардан олинган моддий қийматликларни кирим қилмаслик, товарсиз операцияларни амалга ошириш ва бошқалар) аниқлаш мумкин.

Бунга ўхшаш суиистеъмолчиликлар хужжатларнинг алоҳида нусхаларидаги кўрсаткичларни тўғрилаб ёзиш, янги сохта хужжатларни тайёрлаш, амалда содир этилган операцияларни хужжатларда нотўғри акс этиш ёки умуман акс этмаслик йўллари билан амалга оширилади.

Муқобил текширувидан фарқли ҳолда, ўзаро текширув усулларини қўллашда, текширилаётган хўжалик операцияси акс этилган турли тавсифларига эга бўлган хужжатлар ва ҳисоб маълумотлар солиштирилади.

Буларнинг мисоли тариқасида тўланган счетларни шартномалар, юк хатлари, ишларни қабул қилиш далолатномалари, материаллар чиқиндиларга ҳисобдан чиқарилганлиги материаллар бузилганлиги тўғрисидаги далолатномалар, бинони таъмирлаш сметаси дефект далолатномаси билан солиштиришларни кўрсатиш мумкин.

Қайд этилган ҳужжатлардаги фарқлар ҳар доим ҳам суиистеъмолчиликлар билан боғлиқ эмас.

Дастлабки ва уларни асосида тузилган ҳужжатларни солиштириш натижасида аниқланган зиддиятлар у ёки бу суиистеъмолчиликлардан далолат беради. Ушбу зиддиятлар уч шаклда, яъни: дастлабки ҳужжатларда акс этилган операциялар тўғрисидаги ёзувлар уларни асосида тузилган ҳужжатларда йўқлиги; дастлабки ҳужжатларда акс этирилмаган операциялар тўғрисидаги ёзувлар уларни асосида тузилган ҳужжатларда мавжудлиги; дастлабки ва уларни асосида тузилган ҳужжатларда бир хил операциялар турлича акс этилганлиги билан ифодаланиши мумкин.

Дастлабки ҳужжатлар асосида тузиладиган ҳужжатларда тегишли ёзувлар йўқлиги унинг тузилиши вақтида тегишли дастлабки ҳужжат бўлмаганлиги ёки у такдим этилмаганлиги ёки маълумотлар атайлаб ёзилмаганлигини кўрсатади.

Дастлабки ҳужжатларда акс этилмаган операциялар тўғрисида ёзувларнинг мавжудлиги, авваламбор, олдинги ҳужжатларга ўзгартиришлар киритилганлиги ёки улар йўқ қилинганлигидан ва, шунингдек, кейинги ҳужжатларга ёзувлар киритган шахсларнинг суиистеъмолчилиги тўғрисида далолат беради (буни ҳужжатлардаги ёзувлардан келиб чиққан ҳолда аниқлаш тавсия этилади).

Операцияларни дастлабки ва уларни асосида тузиладиган ҳужжатларда турлича акс этилиши ҳам юқорида қайд этилган сабаблар билан изоҳланади.

Ҳужжатли назоратнинг ушбу кўрилаётган усулини қўллаш учун дастлабки ҳужжатлардаги маълумотларини акс этувчи улар асосида тузиладиган ҳужжатларни ўрганиш лозим.

Турли операциялар ва уларни акс этувчи ҳужжатларнинг ўзаро боғлиқлиги ушбу операцияларни ўзаро назорат қилиш - ўзаро боғлиқ операцияларни акс этувчи ҳужжатларни солиштириш йўли билан аниқлаш имкониятини беради. Масалан, хом ашё сарф-харажати, тўланган иш ҳақи, ускуналарнинг ишлаганлиги тўғрисидаги маълумотлардан ишлаб чиқарилган маҳсулот ҳажмини текшириш мумкин.

Ўз навбатида, иш ҳақи тўғри тўланганлиги, хом ашё сарф-харажати ва бошқалар маҳсулотни ишлаб чиқаришга оид операцияларни акс этувчи ҳужжатлар бўйича текширилади.

Айрим ҳолатларда, ҳужжатларда муайян операцияларнинг ҳаққонийлиги бошқа операцияларнинг амалда содир этилганлигини инкор этадиган ёки шубҳа туғдирадиган зиддиятлар кузатилади. Бундай зиддиятлар тегишли операциялар ҳаққоний содир этилиши мумкинлигини текшириш билан аниқланади. Текширувнинг аниқ йўналишлари турличадир ва текширилаётган жараёнларнинг мазмуни ва шароитларига боғлиқ бўлади.

Аксарият ҳолатларда, мазкур усул ёрдамида текширув объекти сифатида аниқ ишлаб чиқариш ва хўжалик операциялари хизмат қилади. Уларни ҳаққоний содир этилиши нуқтаи-назаридан ўрганиб ушбу операцияларни амалга ошириш керакли бўлган хом ашё, ускуналар, меҳнат заҳиралари билан таъминланганлиги; бажариладиган ишлар объекти ҳақиқатда бўлганлиги; бундай ишни амалда жисмонан бажариш мумкинлиги; ҳужжатларда фамилияси, исми, шарифи қайд этилган шахслар томонидан текширилаётган ишлар бажарилиши мумкинлиги; ишларни амалга оширишга тўсқинлик қиладиган қандайдир бошқа шароитлар мавжудлиги аниқланади.

Суиистеъмолчиликларни аниқлашда, айниқса, бир турдаги қийматликлар ҳаракатини акс этувчи ҳужжатларни текширув усуллари катта самара беради.

Ҳужжатлар текширувини усулларида бири бўлиб материаллар қолдиғини назоратли солиштириш ҳисобланади. Бунинг мазмуни - давр бошига инвентаризация қайдномаси бўйича маълум бир товарлар қолдиғи олинади ва унга ҳужжатлаштирилган кирим қўшилади, ҳужжатлаштирилган чиқим эса айирилади.

Амалиёт шуни кўрсатадики, назоратли солиштириш маълумотлари бўйича корхонада материалларнинг ортиқча (ҳисобга олинмаган) қолдиқларини, улар бошқа ҳужжатлар билан тасдиқланмаган бўлса ҳам, аниқлаш мумкинлиги кузатилади.

Материалларнинг ҳақиқий қолдиғи энг кўп бўлиши мумкин бўлган миқдордан ошиб кетиши турли сабаблар билан вужудга келади. Бундай ортиқчани қўшимча маълумотлар билан тасдиқланганда ва назоратли солиштириш натижаларига таъсир этувчи бошқа сабаблар инobatга олинмаса, ҳисобга олинмаган материал деб тан олиш мумкин.

Аниқланган ортиқчалар ҳар доим ҳам суиистеъмолчиликлардан дарак бермайди. Улар ҳужжатлардаги ва инвентаризация қайдномаларидаги тасодифий хатолардан келиб чиқиши ҳам мумкин.

Ижро ва фармойиш ҳужжатларни солиштириш йўли билан амалга оширилган операциялар юзасидан қабул қилинган фармойиш мазмунига мувофиқлигини аниқлаш мумкин.

Масалан, талабнома ёки ишончномада қайд этилган маълумотлар билан моддий қийматликларни бериш тўғрисида юк хатлардаги маълумотларни солиштириб талаб этилгандан кўра бошқа қийматликлар ёки бошқа миқдорда берилганлигини аниқлаш мумкин. Бошқа ҳолатларда, фармойиш ижро этилмаганлиги ёки материаллар фармойишсиз берилганлигини аниқлаш мумкин. Буларнинг барчаси, аниқ вазиятларда, суиистеъмолчиликлар, хусусан, ижро ҳужжатлари йўқ қилиниши, товарсиз юк хатлари ёзилиши тўғрисида далолат бериши мумкин.

Келажакда бажарилиши мумкин бўлган ва бажарилган ишларни акс этувчи ҳужжатларни тузиш усули маҳсулотни ишлаб чиқариш, хизматлар кўрсатиш жараёнида шартномавий интизом бузилишини аниқлаш учун қўлланишга тавсия этилади. Назоратнинг ушбу усулида шартномаларда, меҳнат келишувларида қайд этилган келгуси ишлар тавсифи, ҳажми, қиймати тўғрисидаги маълумотлар ишлар бажарилиши ва маҳсулот ишлаб чиқарилишини акс этувчи бошқа ҳужжатлар билан солиштирилади.

Хўжалик операцияларининг қонунчиликка, молиявий ва шартномавий интизомга риоя қилиш нуқтаи-назаридан текширувини ўтказишда, юқорида кўриб чиқилган ҳужжатли назорат усулларида ташқари, жойида ўрганиб чиқиш, эксперт томонидан баҳолаш ва бошқа усуллар билан тўлдирилиши лозим.

Хўжалик фаолияти юритилишининг иқтисодий таҳлил усуллари нафақат ишлаб чиқаришнинг ички заҳираларини аниқлаш, шунинг билан бир қаторда қонунчиликка риоя қилмаслик ва суиистеъмолчиликларни аниқлаш учун қўлланилади. Яширин ўғирликлар ва қўшиб ёзишлар, одатда, айрим ўзаро боғлиқ бўлган иқтисодий кўрсаткичларнинг бир бирига мос келмаслиги ва бошқа фарқларни келтириб чиқарган ҳолда молиявий-хўжалик фаолияти натижаларига таъсир кўрсатиши билан изоҳланади. Ҳисобот ва ҳисоб регистрларидаги ёзувларнинг дастлабки таҳлилий текширув жараёнида муфассал ўрганиши лозим бўлган дастлабки ҳужжатлар тўпламини танлаб олишга, қонунчиликка ва шартномавий интизомга риоя қилмаслик ҳолатларига диққатни қаратишга, ва, оқибатда, текшириладиган ҳужжатлар миқдори ва текширув муддатини камайтириш имконини яратади.

Бухгалтерия ҳисоби счетларидаги ёзувлар асосли равишда амалга оширилганлигининг текширувидан кейин, Бош китобдаги ёзувлар журнал-ордер ёки мемориал-ордер каби ҳисоб регистрларидаги ёзувларига мувофиқлигига ишонч ҳосил қилиш учун, ҳисоб регистрлари тўғри тузилганлигининг текшириш имкони яратилади. Ўз навбатида, журнал-ордерлар тўғри тўлдирилганлиги амалда молиявий ҳисобот кўрсаткичлари ҳақиқийлигини таъминлайди.

Корхонада ҳисоб регистрларининг таркиби ва мазмуни қўлланиладиган бухгалтерия шакли билан белгиланади. Ҳисоб тўлиқ компьютерлашган шароитларида ҳам ҳисоб маълумотларини нашрга чиқариш йўли билан керакли бўлган ҳисоб регистрлари йиғиндиси тайёрланади.

Ҳисоб регистрларининг текширувида қуйидаги саволлар ўрганилиши лозим:

ҳисоб регистрларининг тўплами корхона хўжалик операцияларини тўлиқ акс этишлиги;

ушбу регистрлар фойдаланиш учун қулайлиги ва улар етарли даражада яққол ва равшанлиги, катта ҳажмдаги маълумот манбаларига эгалиги, керакли бўлган ҳисобот тайёрлаш ва иқтисодий таҳлилда ишлатиш учун яроқлилиги;

улар ҳисоб ёзувлари тўлиқ ва тўғрилиги назоратини таъминлаган ҳолда бир бирига ва Бош китобга мувофиқлиги.

Аудитор турли корхоналарда, турли хил ҳисоб регистрлари қўлланишига, бу ҳисоб жараёнини тўлиқ таъминласа ва корхона учун қулай бўлса, агар маълум бир корхонада бир вақтни ўзида журнал-ордер шаклига мансуб бўлган журнал-ордерлар ва ҳисоб юритишнинг мемориал-ордер шаклида қўлланиладиган ҳисобнинг бухгалтерия ҳисоби бўйича айланма қайдномалар (айланма баланслар) қўлланилишига тайёр бўлиши ва инкор этмаслиги лозим.

4. Корхонанинг молиявий ҳисоботини ўрганиш ва у белгиланган муддатларда топширилиши таъминланишини текшириш

Корхонанинг асосий вазифаси – маҳсулот (ишларни бажариш ёки хизматларни кўрсатиш) ишлаб чиқариш ва маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни сотилишидан истиқболда кўзланган натижаларни олиш - ишлаб чиқариш ва истеъмолчиларга сотув бозорида товарларни, номоддий хизматларни сотиш (лойиҳа-тадқиқот ишларни бажариш, транспорт ва банк хизматларини кўрсатиш ва бошқалар) ва истеъмолчиларга бошқа хизматларни бажариш жараёнида амалга оширилади.

Ишлаб чиқариш-ҳўжалик фаолияти жарёнида корхона ишлаб-чиқариш-ҳўжалик жараёнининг турли босқичларида вужудга келадиган счетлар бўйича тўловларни амалга ошириш қобилиятига эга бўлиши лозим. Бу корхонани фаоллик билан молиявий фаолиятини амалга оширишга, инвестиция бозорларида фаолият кўрсатишга ундайди. Ходимларни бошқариш ва маъмурий фаолият ҳам ишлаб чиқаришнинг бир қисми ҳисобланади, чунки у ишлаб чиқариш жараёнини қўллаб қувватлайди ва унинг ривожланишига имкон яратади.

Корхона ўзининг ишлаб чиқариш фаолияти билан ягона тизим ҳисобланган жамиятнинг бир қисми ҳисобланади. Бу умумий тизимнинг бошқа бўғинларидан турли даражада қарам бўлган очик бўғиндир, ўз навбатида, улар ушбу бўғинга боғлиқдирлар. Корхона билан ўз манфаатлари ва мақсадлари билан боғлиқ бўлган ва, шу боис, унга қарам бўлган шахслар, гуруҳлар ёки уюшмалар корхонанинг ўзаро боғлиқ гуруҳлари деб аталади. Булар: хусусий мулкдорлар, ходимлар, молиячилар, таъминотчилар, харидорлар ва умуман жамиятдир. Ўзаро боғлиқ гуруҳлар корхонага қўйилмаларни амалга оширадilar ва бунинг учун турли кўринишдаги улуш тўловларини оладilar. Ўзаро боғлиқ гуруҳлар ичида корхона фаолияти ва унинг натижаларига муайян таъсир кўрсатувчи айрим рақобатчилар ҳам бўлиши мумкин.

Ишлаб чиқариш жараёнлари ва пул айланиши у ёки бу даражада вақт билан боғлиқ. Ишлаб чиқариш билан боғлиқ бўлган таркибий қисмларни сотиб олиш ва ишлаб чиқаришни ўзини ташкил этиш ишлаб чиқарилган маҳсулотни сотишдан олинган даромадлардан олдин ҳосил бўлиши муносабати билан корхона раҳбарияти ишлаб чиқариш жараёнини корхонанинг молиявий имкониятлари билан мувофиқлигини таъминлаши лозим. Бу корхонанинг молиявий-ҳўжалик фаолияти тўғрисида ҳаққоний хулосалар шакллантириш ва уни такомиллаштириш юзасидан таклифлар киритиш учун корхонада аудит ўтказишнинг энг муҳим босқичларидан бири ҳисобланади.

Корхонанинг молиявий-ҳўжалик фаолиятини ўрганишда маҳсулот (ишлар, хизматлар) ишлаб чиқариш ва сотилишининг ҳажми кўриб чиқилади; улар ҳисобот даврида мўлжалланган кўрсаткичлар билан солиштирилади; маҳсулот (ишлар, хизматлар) ишлаб чиқариш ва сотилиши динамикаси, шартномавий мажбуриятлар бажарилиши ва ҳисобга олинishi, сифатсиз маҳсулот (ишлар, хизматлар) ишлаб чиқаришдан нобудгарчиликлар ва сифатсиз ҳамда бутланмаган маҳсулот етказиб берилганлиги учун

тўловлар, маҳсулот (ишлар, хизматлар) ишлаб чиқариш ва сотиш бўйича харажатлар, маҳсулот ишлаб чиқариш ва сотиш бўйича ҳисобот маълумотлари дастлабки ҳужжатлар ва бухгалтерия ҳисоби маълумотларига мувофиқлиги, корхонанинг саноат-ишлаб чиқариш ва барча ходимларининг сони ва корхонанинг ўзига хос бўлган хусусиятлари билан боғлиқ бўлган бошқа масалалар таҳлил қилинади.

Юқорида қайд этилганидек, корхонанинг молиявий-хўжалик фаолияти тўғрисидаги маълумотларнинг асосий ҳажми корхона фаолиятининг барча жабҳаларини пул ифодасида акс этувчи ва бир вақтнинг ўзида ҳисобот даври бўйича ҳисоб ишларининг якуний босқичини ифодаловчи молиявий ҳисоботда мужассамланган.

Молиявий ҳисоботларнинг намунавий шакллари, тайёрлаш қоидалари, тақдим этиш муддатлари, уларни кўриб чиқиш ва тасдиқлаш тартиби Ўзбекистон Республикаси “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонуни (кейинги киритилган қўшимчалар ва ўзгартиришлар билан) ва корхоналарнинг чорак ва йиллик молиявий ҳисоботи шакллари тўлдириш тўғрисида Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг йўриқномалари билан тартибга солинади.

Корхоналар томонидан чорак ва йиллик молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қуйидаги шартларга риоя қилиниши лозим: ҳисобот даври бўйича барча хўжалик операциялар ва ишлаб чиқариш заҳиралари, тайёр маҳсулот ва ҳисоб-китобларни инвентаризация натижалари тўлиқ акс этилиши; синтетик ва таҳлилий ҳисоб маълумотлари бир бирига мос келиши; ҳисобот ва баланс кўрсаткичлари синтетик ва таҳлилий ҳисоб кўрсаткичлари билан тегишли равишда расмийлаштирилган асос бўлувчи ҳужжатлар ёки уларга тенглаштирилган маълумот техникавий сакловчи манбалар асосида тўлдирилиши ва бир бирига тўлиқ мувофиқлиги; баланс моддалари тўғри баҳоланиши.

Баланс маълумотлари йил боши ва охирига солиштирилишини таъминлаш учун тасдиқланган баланснинг йил бошига моддалар номенклатураси баланснинг йил охирига белгиланган бўлимлар ва моддалар номенклатураси ва гуруҳланиши билан мувофиқ бўлишини таъминланиши лозим.

Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан 2002 йил 27 декабрда «Молиявий ҳисобот шакллари тасдиқлаш ва уларни тўлдириш қоидалари тўғрисида»ги 140-сонли буйруғи билан юридик шахслар учун (бюджет муассасалари, суғурта ташкилотлари ва банклар бундан истисно) йиллик ва чорак ҳисоботлари қуйидаги шакл ва ҳажмларда тасдиқлаган:

йиллик ҳисобот:

1-сонли шакл “Бухгалтерия баланси”;

2-сонли шакл “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот”;

2а-сонли шакл “Дебиторлик ва кредиторлик қарзлар ҳақида маълумотнома”;

3-сонли шакл “Асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот”;

4-сонли шакл “Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот”;

5-сонли шакл “Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот”.

ярим йиллик ва чорак ҳисобот:

1-сонли шакл “Бухгалтерия баланси”;

2-сонли шакл “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот”;

2а-сонли шакл “Дебиторлик ва кредиторлик қарзлари ҳақида маълумотнома”;

Корхонанинг йиллик молиявий ҳисоботида ҳисобот йили даврида корхона фаолияти натижаларига таъсир этган омилларни ёритган ҳолда, корхонада йиллик молиявий ҳисобот натижалари ва соф фойдани тақсимлаш юзасидан кўриб чиқиб қабул қилинган қарорларни акс эттирувчи тушунтириш хати ва бухгалтерия ҳисоботи текшируви тўғрисида аудиторлик хулосаси илова қилинади.

Агар йил бошига кириш баланси ўзгартирилган бўлса, ҳисоботга илова қилинган тушунтириш хатида бунинг сабаблари кўрсатилади. Бунда, шунингдек, корхонада қабул қилинган ҳисоб сиёсати, келгуси йил учун ҳисоб сиёсати, агар у ҳисобот йилида қабул қилингандан фарқ қилса, келтирилади.

Чорак ва йиллик ҳисоботларни тайёрлашда корхона эгалари ва давлат манфаатларига риоя қилиш, инвесторлар, кредиторлар, акциядорлар, солиқ идоралари, таъсисчилар, банклар, халқаро андозалар талабларини ҳисобга олиш ва Ўзбекистон Республикаси Президенти Фармонлари, Ўзбекистон Республикаси “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонун, Ўзбекистон Республикаси фуқаролик Кодекси ҳамда бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисоботларни тайёрлашга оид амалдаги барча йўриқномаларга асосланиш лозим.

Молиявий ҳисобот тузиш учун сана бўлиб ҳисобот йилининг охириги таквимий куни ҳисобланади.

Тугатилган ёки ҳисобот йилида давлат тасарруфидаги мулкчиликни жамоа мулкчилигига айлантириб қайта ташкил этилган корхона томонидан йил бошидан тугатилган (қайта ташкил этилган) вақтгача бўлган муддатга амалдаги йиллик ҳисобот шакллари бўйича ҳисобот тақдим этилади.

Янги ташкил этилган корхоналар ҳисоботда ўз маблағлари ва уларнинг манбаларини (сотиб олинган, қабул қилинган қиймати бўйича) белгиланган тартибда рўйхатга олинган санасидан ҳисобот йилининг 31 декабригача ҳисоботда кўрсатадилар, ҳисобот йилининг 1 октябридан кейин ташкил этилган корхоналар эса - давлат рўйхатидан ўтган санадан бошлаб кейинги йилнинг 31 декабригача ҳисобот берадилар. Қайд этилган тартиб тугатилган (қайта ташкил этилган) корхоналар, уларнинг филиаллари ва таркибий бўлинмаларига тааллуқли эмас.

Корхона балансининг бандлари активлар ва пассивларнинг синчковлик билан ўтказилган инвентаризация билан асосланиши лозим. Бунда йиллик ҳисобот тақдим этилгунга қадар, доимий фаолият кўрсатувчи инвентаризация комиссияси томонидан инвентаризация вақтида қийматликларнинг амалдаги мавжудлиги билан бухгалтерия ҳисобидаги маълумотлар ўртасидаги фарқлар тартибга келтирилиши лозим. Шунингдек, солиштирма далолатномалари ёки ўзаро ҳисоб-китоблар бўйича қолдиқни тасдиқловчи хатлар билан расмийлаштирилган дебиторлик ва кредиторлик қарзлари бўйича инвентаризация амалга оширилади. Ўтказилган инвентаризациянинг сони ва натижалари, шунингдек, улар ўтказилмаганлиги сабаблари йиллик ҳисоботга илова қилинадиган тушунтириш хатида акс этилиши керак.

Молиявий, солиқ идоралари ва банк муассасалари билан ҳисоб-китоблар бўйича баланс моддаларидаги суммалар улар билан келишган ва мувофиқ бўлиши лозим. Балансашубу ҳисоб-китоблар бўйича тартибга солинмаган суммаларни қолдириш мумкин эмас.

Молиявий ҳисоботларда ва бухгалтерия балансларида ҳеч қандай тўғрилаб ёзишлар ва киритилган ўзгартиришлар бўлиши мумкин эмас. Агар содир этилган хатолар тўғрилаб ёзилса, улар ҳисобот ва балансни имзолаган шахслар томонидан тўғрилашлар санаси кўрсатилган ҳолда тасдиқланади.

Жорий йилни ҳам ўтган йилнинг ҳисобот маълумотларини тўғрилаш (улар тасдиқлангандан кейин) хатолар аниқланган ҳисобот даври бўйича тайёрланган ҳисоботда амалга оширилади, бунда тўғрилашлар фақат ҳисобот даври бўйича киритилади.

Агар йиллик молиявий ҳисоботнинг текшируви вақтида ишлаб чиқариш чикимларига бу билан боғлиқ бўлмаган сарфларни харажатларга ўтказиш натижасида даромадларни яшириш ёки молиявий натижаларни камайтириш ҳолатлари аниқланса, ўтган йилги бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботга ўзгартиришлар киритилмайди, улар ҳисобот даврида аниқланган ўтган йилларнинг фойдаси кўринишида жорий йилда акс этилади.

Шунингдек, ҳозирги кунда иқтисодий омил ҳисобланган бухгалтерия ҳисобини белгиланган муддатларда топширилишига риоя қилинишининг текшируви аудитор корхонада иш олиб боришида муҳим аҳамиятга эгадир. Ҳисобот топшириш муддатларига риоя этмаслик мумкин эмас.

Гап шундаки, ҳозирги кунда Ўзбекистонда бозор ривожланиши босқичида солиқ тизимининг тузилиши, ўз моҳияти билан ишлаб чиқарувчига нисбатан қатъий жарима чоралари билан таъсир кўрсатишни ва корхонада бухгалтерия ҳисобини юритиш

юзасидан услубий раҳбарлик ўрнига ҳисобот тузиш ва корхонага нисбатан ҳар қандай хато ва камчиликлар, шу жумладан ҳисобот ўз вақтида тақдим этилмаганлиги учун турли хил жарима чоралари қўлланишини кўзда тутати.

Бу, амалиётда, корхона раҳбари ва бош бухгалтерига нисбатан жарима чораларини қўллашда корхонада бухгалтерия ҳисоби ишини яхшилашни ва улар томонидан тақдим этиладиган ҳисобот сифатини оширишга эмас, солиқ идораларининг майда-чуйда манфаатларини ифода этади. Зеро, корхонада бухгалтерия ҳисобини яхшилаш ва ҳисоботлар сифатини ошириш, ўз навбатида, молиявий натижалар ва солиққа тортиш базаси бўйича ҳисоб ва ҳисобот маълумотлар ишончилиги ошириш ҳисобига бюджетга тўловлар мунтазам равишда ошиб бориши ва тўланишини таъминлаган бўлар эди. Юқорида қайд этилганлардан келиб чиқиб, ҳисобот бўйича ишларни ўз вақтида бажарилиши ва тайёрланишини таъминловчи корхона буйруғи ёки фармойиши билан дастлабки ҳужжатлар вужудга келган жойдан бухгалтериягача бўлган оралиқни ўтиб бориш тасдиқланган жадвалига мувофиқ, ҳужжатлар айланиши аниқ ташкил этилганлиги ва дастлабки ҳисоб ҳужжатлари бухгалтерияга ўз вақтида келиб тушиши катта аҳамиятга эга бўлади. Шу боис, корхонада асосий мол-мулклар, товар-моддий захиралар, пул кредитлари, ҳисоб-китоблар ва баланснинг бошқа моддаларини белгиланган тартибда инвентаризация ва унинг натижаларини ўз вақтида расмийлаштириш аҳамияти бениҳоя каттадир.

5. Баланс тўғри тузилганлигини текшириш

Аудитор корхона молиявий-хўжалик фаолияти текширувини амалга оширишда хўжалик юритувчи субъектнинг барча мол-мулки ва улар вужудга келиш манбалари тўғрисида ҳисоб ва ҳисобот маълумотлари тўлиқ ва ишончли эканлиги нуқтаи-назаридан ўз вақтида амалга оширилганлиги, таҳлилий ҳисоб ҳолатини ўрганишга жиддий диққат эътиборини қаратиш лозим.

Турли хил фаолиятларни амалга ошираётган корхоналарда бухгалтерия ҳисобини юритиш бўйича назарий адабиётлар, ўқув қўлланмалар ва бошқа тадқиқотларда шу вақтгача бухгалтерия ҳисобининг назарий ва амалий асослари, тадбиркорлик фаолиятини молиявий таъминлашда таҳлилий ҳисобга етарли эътибор берилмаган, ва, бунинг натижасида, аудиторлик хулосаси ишончли тайёрланишининг таъминланиши мураккаблашади.

Одатда таҳлилий ҳисобни қўллаш корхона маблағлари, уларнинг ҳосил бўлиш манбалари, молиявий ва хўжалик жараёнлари ҳисобини батафсиллаштиришдан келиб чиқади. Лекин, бухгалтерия ҳисобининг амалиётида таҳлилий счетлар бўйича иқтисодий турдош гуруҳларнинг ҳар бири нафақат корхонанинг умумий маблағлари, уларнинг манбалари ва молиявий-хўжалик жараёнларини аниқ бир бухгалтерия счётида ҳисобга олинган пул ва миқдорий кўринишда ифолашдан ташқари, бухгалтерия ҳисоботини тайёрлаш, корхона фаолиятини таҳлил қилиш ва аудит ўтказиш учун асосий негиз ҳисобланиб, умуман бухгалтерия ҳисоби ҳолатини тавсифлайди.

Таҳлилий ҳисоб бухгалтерия ҳисобининг таҳлилий имкониятларини чуқурлаштириш ва кенгайтириш мақсадида маълумотни умумлаштириш қуроли ҳисобланади.

Таҳлилий счетларнинг таркиби ва мазмуни хўжалик операцияларининг аниқ тавсифлари, корхона молиявий-хўжалик фаолиятини назорат ва таҳлил қилиш вазифалари билан белгиланади. Бухгалтерия ҳисоби билан жамланадиган хўжалик операцияларнинг йиқиндиси алоҳида таҳлилий счетларда батафсиллаштирилади. Улар ҳисобот даврида амалга оширилган хўжалик операциялар, хўжалик ҳолатлари ва операциялар тўғрисидаги маълумотларни жорий ҳисобда акс этиш усуллари, бухгалтерия ҳисоби билан жамланган маълумотларни умумлаштириш ва гуруҳлаш бўйича батафсиллаштирилган маълумотларнинг гуруҳланган белгилари сифатида назарда тутиш лозим.

Таҳлилий ҳисоблар тизими корхона томонидан ҳўжалик операцияларини нафақат пул ўлчамларида, балки синтетик бухгалтерия ҳисобининг умумлаштирилган кўрсаткичларига нисбатан таҳлилий ҳисобнинг батафсиллаштирилган кўрсаткичлари маълумотлилик даражасини оширувчи натурал ёки меҳнат ўлчамларида акс этиш имконини беради.

Агар корхонада таҳлилий ҳисоб юритилмаса, унда амалда бухгалтерия ҳисоби юритилмагани ва ҳисоб маълумотлари умуман мавжуд эмаслигини амалиётчи бухгалтерлар яхши билишади. Лекин, бир қатор ҳолатларда, айниқса тижорат тизимларида, хусусий компьютерларни қўллаш шароитларида, ушбу иш умуман олиб борилмайди ёки ниҳоятда паст даражада юритилади. Бу эса, ўз навбатида, фаолият кўрсатаётган корхонада таҳлилий бухгалтерия ҳисобини юритиш талабларига жавоб берадиган тегишли чоп этилган ҳужжатлар йўқлиги сабабли, синтетик бухгалтерия ҳисоби кўрсаткичларининг ҳаққонийлиги ва баланс моддаларининг ишончлилигини аниқлаш имконини бермайди.

Таҳлилий ҳисобнинг ҳақиқий вазифаси - бу синтетик бухгалтерия ҳисоби тизимида акс этилган молиявий-ҳўжалик операцияларни тўлиқ акс этишдан иборатдир. Бусиз таҳлилий ҳисобнинг умумлаштирилган кўрсаткичларини бухгалтерия ҳисоботи ҳисобот шакллариининг асоси ҳисобланган ва фақат таҳлилий ҳисоб тизимида барча ишлар якунланганидан кейингина тайёрланиши мумкин бўлган баланснинг тегишли ҳисоблар кўрсаткичлари ва алоҳида моддалари билан солиштириш йўли орқали бухгалтерия ҳисобининг таҳлилий ва синтетик кўрсаткичлари бир бирига мос келишлигини текшириш имкони бўлмайди. Бу жорий ойнинг ёки ҳисобот даврининг ҳар бир санасига бир вақтнинг ўзида таҳлилий ҳисоб тизими бўйича батафсиллаштирилган кўрсаткичлар билан бир қаторда, синтетик бухгалтерия ҳисобида жой олган умумлаштирилган кўрсаткичларга ҳам эга бўлиш мақсадида, синтетик ҳисобни юритиш билан бир вақтнинг ўзида таҳлилий ҳисобни ҳам юритишни тақозо этади.

Аудитор корхона молиявий-ҳўжалик фаолиятининг текширувида, уни амалга оширишнинг дастлабки босқичларида, таҳлилий ҳисоб кўрсаткичлари Бош китобда умумлаштирилган синтетик ҳисоб кўрсаткичларига, унинг кўрсаткичлари эса, корхонада қўлланиладиган таҳлилий ҳисоб тизимида батафсиллаштирилганлигини ҳисобга олган ҳолда, баланс актив ва пасивининг тегишли моддаларининг кўрсаткичлари билан мувофиқлигини текшириши лозим.

Ушбу кўрсаткичларнинг бир бирига мос келмаслиги, корхонада молиявий-ҳўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисобини юритиш амалдаги қонунчилик билан белгиланган тартиби жиддий равишда бузилганлиги тўғрисида далолат беради, бу эса, аудиторлик текшируви дастури ва келажакда тузиладиган аудиторлик ҳулосаси тузилишига тегишли хусусиятларни киритишни тақозо этади. Аудиторлик текшируви жараёнида корхонада таҳлилий ҳисоб юритилмаслиги аниқланса, бу тўғрисида тегишли далолатнома тузган ҳолда, текширувни тўхтатиш мақсадга мувофиқдир, корхона билан эса, агар у мустақил равишда таҳлилий ҳисобни ташкил эта олмаса, аудиторлик ташкилоти кучи билан таҳлилий ҳисобни тиклаш тўғрисида шартнома тузилиши лозим.

6. Молиявий ҳисобот бузиб кўрсатилганлигини аниқлаш.

Молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатиш турлари. Аудиторлик текшируви жараёнида аудитор молиявий ҳисобот мижознинг молиявий ҳолатини тўғри акс этишига қафолат олиш мақсадида, муайян муолажаларни амалга оширади. Шунинг билан бир қаторда, ҳисоботда бир қатор бузиб кўрсатишлар аниқланмасдан қолиб кетиш ҳафви борлигини инкор қилиб бўлмайди.

Аудиторнинг молиявий ҳисоботда аҳамиятли даражада бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлиши мумкинлиги тўғрисидаги ҳар бир шубҳаси, ўз шубҳаларидан кечиш ёки уларни тасдиқлаш учун, ундан муолажаларни кенгайтиришни талаб қилади.

Молиявий ҳисоботдаги бузиб кўрсатишлар, яъни бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва юритиш бўйича белгиланган қоидаларга риоя қилмаслик натижасида бухгалтерия маълумотларини нотўғри акс эттириш ва тақдим этишни икки тури мавжуд: атайлаб қилинган ва билмасдан содир этилган.

Молиявий ҳисоботда атайлаб қилинган бузиб кўрсатишларни содир этиш текширилаётган иқтисодий субъект ходимларининг олдиндан билган ҳолда ҳаракат қилиши (ёки ҳаракат қилмаслиги) натижасидир. Улар молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни чалғитиш учун ғаразгўйлик мақсадида амалга оширилади. Шунинг билан бир қаторда, аудитор молиявий ҳисобот маълумотларида бузиб кўрсатишларга олиб келадиган иқтисодий субъектининг ходими томонидан олдиндан билган ҳолда қилган ҳаракатлари (ёки ҳаракат қилмаслиги) тўғрисида хулоса фақат бунга ваколатга эга бўлган идора томонидан чиқарилиши мумкинлигини унутмаслиги лозим.

Молиявий ҳисоботда билмаган ҳолда бузиб кўрсатишлар текширилаётган субъект ходимлари томонидан билмасдан туриб ҳаракат қилиши (ёки ҳаракат қилмаслиги) натижасидир. Улар ҳисоб ёзувлари ва ҳисоб-китоблардаги хатолар, ҳисоб тўлиқлиги юзасидан назорат етарли бўлмаганлиги, ҳисобда хўжалик фаолиятига оид воқеалар, мол-мулкнинг мавжудлиги ва ҳолати нотўғри акс этилиши натижасида ҳосил бўлиши мумкин.

Молиявий ҳисоботни атайлаб ва билмаган ҳолда бузиб кўрсатиш аҳамиятли (яъни, улар молиявий ҳисобот ишончилигига шундай даражада таъсир этадики, натижада юқори малакали фойдаланувчи унинг асосида нотўғри хулосаларга келиши ёки нотўғри қарорлар қабул қилиши мумкин) ёки аҳамиятсиз бўлиши мумкин.

Молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатиш таваккалчилигини оширишга таъсир этувчи омиллар. Аудит ўтказиш жараёнида аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатиш таваккалчилигини баҳолаши лозим. Бунда атайлаб ва билмаган ҳолда ҳам бузиб кўрсатиш пайдо бўлишига таъсир этувчи муайян омиллар мавжудлигини назарда тутиш керак.

Бузиб кўрсатишлар пайдо бўлишига сабаб бўлган иқтисодий субъектнинг ички хўжалик юритиш фаолиятига мансуб омиллар қуйидагилардир:

иқтисоднинг инқирозий тармоқларига катта миқдорда молиявий қўйилмаларни амалга ошириш;

иқтисодий субъект сотувлари (ишлаб чиқариш) ҳажмининг тез ўсишига ёки фойданинг кўп миқдорда камайишига айланма маблағларнинг номувофиқлиги;

маълум бир вақт мобайнида иқтисодий субъектнинг бир ёки бир нечта буюртмачилар ёки мол етказиб берувчиларга қарам бўлишлиги;

фойданинг катта миқдорда ўзгартиришга олиб келувчи шартномавий муносабатлар амалиётида ёки ҳисоб сиёсатида ўзгаришлар;

иқтисодий субъект томонидан, айниқса йил охирида, молиявий натижалар миқдorigа аҳамиятли таъсир кўрсатувчи одатдан ташқари келушувларни амалга ошириш;

бажарилган хизматларга очикдан-очик номувофиқ тўловлар мавжудлиги;

иқтисодий субъект ташкилий-бошқарув тизими хусусиятлари, ушбу тизимда камчиликлар мавжудлиги;

капитал таркиби ва фойдани тасдиқлаш хусусиятлари;

бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тайёрлашда белгиланган қоидалардан четга чиқиш.

Бузиб кўрсатишлар ҳосил бўлишига сабаб бўлувчи иқтисодий субъект молиявий-хўжалик фаолиятини амалга оширувчи аниқ бир тармоқ ва умуман мамлакат иқтисодиётини хусусиятлари ҳолатини акс этувчи омиллар қуйидагилардан иборат:

иқтисодиёт тармоғи ва умуман мамлакат иқтисодиёти ҳолати, инқироз, депрессия ёки юксалиш;

тармоқ инқироз ҳолатида бўлиши муносабати билан иқтисодий субъект инқироз ҳолатига тушиб қолиш эҳтимолининг ошиши;

иқтисодий субъектнинг ишлаб чиқариш фаолияти, ишлаб чиқариш технологик хусусиятлари.

Молиявий ҳисоботда бузиб кўрсатишлар аниқланганда аудиторнинг ҳаракатлари. Текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботида бузиб кўрсатиш мавжуд бўлишини ҳисобга олиб, аудитор ташкилоти аудиторлик муолажаларини ишлаб чиқиш жараёнида молиявий ҳисоботдаги бузиб кўрсатиш таваккалчилигини баҳолайди. Шунинг билан бир қаторда, аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботда бузиб кўрсатиш мавжуд эканлиги ҳолатларини атайлаб излаб топиши тавсия этилмайди.

Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботида бузиб кўрсатиш аниқланган ҳолда аудиторлик ташкилоти уларни текширилаётган ҳисоботга барча аҳамиятли томонлардан таъсирини баҳолаши лозим.

Молиявий ҳисоботда бузиб кўрсатишлар аниқланиши муносабати билан аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектда бузиб кўрсатишларга олиб келувчи вужудга келиши мумкин бўлган қуйидаги камчиликларни ҳисобга олиши лозим:

бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботни ташкил этиш ва юритишга оид қонунчилик билан белгиланган тартиблардан четга чиқишлар;

ҳисобот даврида алоҳида хўжалик операцияларини акс этишда ва мул-мулкни баҳолашда корхонада қабул қилинган ҳисоб сиёсатига риоя қилмаслик ёки унинг йўқлиги; солиқ ва валюта қонунчиликларини бузиш;

молиявий ҳисоботда бузиб кўрсатишларга олиб келувчи бошқа хато ва камчиликлар.

Молиявий ҳисоботда бузиб кўрсатишлар аниқланганда аудитор қуйидагилардан келиб чиқиб, ишлаб чиқилган аудиторлик муолажаларини қайтадан тўғрилаб чиқиши лозим:

корхонада содир этилган ва бузиб кўрсатишларга олиб келган хато ва камчиликлар турларидан;

аниқланган бузиб кўрсатишлар аҳамиятлилиги даражасидан;

текширув давом этганда бузиб кўрсатишлар келиб чиқиши таваккалчилигидан.

Агар аудитор ҳолатлар бўйича аҳамиятли бузиб кўрсатишни аниқласа, у ушбу масалани хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан муҳокама қилиши лозим. Раҳбарият билан масала юзасидан муҳокама ўтказилганда аудитор бошқа маълумотлар ва раҳбариятнинг аудитор сўровларига жавоблари асосланганлигига ҳар доим ҳам тўғри баҳо бера олмайди ва, шу боис, у ҳақиқатдан ҳам фикрлар ва мулоҳазаларда фарқлар мавжудлигини кўриб чиқиши лозим.

Агар аудитор ҳолатлар бўйича аҳамиятли сўзсиз бузиб кўрсатишлар мавжудлигига ҳақиқатдан ҳам ишонч ҳосил қилса, у раҳбариятдан малакавий учинчи томон, масалан, хўжалик юритувчи субъектнинг ҳуқуқшуноси билан маслаҳатлашишни илтимос қилиши ва олинган жавобни таҳлил қилиши лозим.

Агар аудитор бошқа маълумотлар ҳақиқий ҳолатни бузиб кўрсатиши тўғрисида хулоса чиқарса ва буларни хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти тўғрилашдан бош тортса, аудитор ўз нуктаи-назари тўғрисида ижрочи Ҳайъатга ёзма маълумот тақдим этиши ва кейинги ҳаракатлар тўғрисида ўз ҳуқуқшуноси билан маслаҳатлашиши керак.

Аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботда бузиб кўрсатишларга олиб келувчи турли хато ва камчиликларни олдини олиш учун хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизими қай даражада самарали эканлигини баҳолаши лозим. Агар аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботида бузиб кўрсатишлар вужудга келишини олдини олишга қаратилган ички назорат тизими қобилият даражаси (олдин кўзда тутилгандан) пастроқ эканлиги тўғрисида хулосага келса, аудиторлик ташкилоти ички назорат тизими ишончлилигига берган дастлабки баҳосини қайтадан кўриб чиқади, ва, шу муносабати билан, қўлланиладиган аудиторлик муолажалар ҳажми ва тавсифларига аниқликлар киритади.

Хулоса

Хулоса қилиб айтганда, аудит жараёнида молиявий ҳисоботда бузиб кўрсатишлар ҳолатлари аниқлаганда, аудиторлик ташкилоти уларни тегишли равишда расмийлаштирилган ишчи ҳужжатларида батафсил акс этиши лозим.

Аудиторлик ташкилоти молиявий ҳисоботда аниқланган бузиб кўрсатишлар тўғрисидаги маълумотларни мажбурий аудит ўтказишда молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хулосасига, турли мақсадлар йўналишида ўтказилган ташаббусли аудит ўтказишда эса - аудиторлик ҳисоботида киритиши лозим.

Баланс тўғри тузилганлигини текшириш асосан қуйидагиларга асосланади:

1. Баланс моддаларининг давр бошига кўрсаткичлари балансининг олдинги давр бўйича кўрсаткичларига мос келиши. Агар олдинги йил бўйича ҳисобот балансига нисбатан йил бошидаги балансда ўзгартиришлар бўлса, бу тўғрисида тегишли тушунтиришлар берилиши лозим.

2. Давр охирига баланс моддаларининг кўрсаткичлари инвентаризация натижалари билан асосланган бўлиши керак

3. Баланс моддаларининг молия, солиқ идоралари, банк муассасалари билан ҳисоб-китоблар бўйича суммалари улар билан келишилган ва мувофиқ бўлиши лозим.

4. Якуний баланс маълумотлари ҳисобот йилининг охирига Бош китоб счетлари ёки шунга ўхшаш бухгалтерия ҳисоби регистрлари бўйича айланмалар ва қолдиқларга мувофиқ бўлиши керак.

5. Йил бошига ва йил охирига баланслар маълумотлари солиштириш имкониятига эга бўлиши керак. Кириш ва якуний баланслар моддаларини шакллантириш услубиётидаги ҳар бир фарқлар юзасидан тушунтиришлар берилиши керак.

Адабиётлар рўйхати

1. Каримов И.А. 2012 йил Ватанимиз тараққиётини янги босқичга кўтарадиган йил бўлади. – Т.: Ўзбекистон, 2012. – 36 б.
2. Каримов И.А. Барча режа ва дастурларимиз Ватанимиз тараққиётини юксалтириш, халқимиз фаровонлигини оширишга хизмат қилади: 2010 йилда мамалакатимизни ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2011 йилга мўлжалланган энг муҳим устувор йўналишларга бағишланган ЎзР Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маърузаси. – Т.: Ўзбекистон, 2011. – 48 б.
3. Аудит. 1-2 жилд. Дарслик. М.М. Тулаходжаева ва Ш.И. Илхамовларнинг таҳрири остида. Т.: Норма, 2008.
4. Жураев Н.Ю., Тулаходжаева М.М., Абдувахидов Ф.Т., Илхомов Ш.И. Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит. Дарслик. Т.: ТДИУ. 2007.
5. Подольский В.И. Аудит. М.: Юнити, 2010. – 724 стр.
6. Суйц В.П., В.А., Ситникова В.А. Аудит. М.: 2008.-168 стр.
7. Парушина Н.В., Суворова Н.В. Аудит. М.: Ид «Форум».2008.-245 стр.
Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. М.: ИНФРА.2008.-445
8. Аудиторлар учун қўлланма. М.М. Тулаходжаеванинг умумий таҳрири остида. - Т., ЎБАМА, 2010. – 196 б.
9. Ғуломова Ф. Бухгалтерия ҳисобини мустақил ўрганувчилар учун қўлланма. Т.: Норма, 2009.
10. Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита. Москва 2008.- 399 стр.